جامعة يحي فارس المدية
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
قسم: علوم المالية والمحاسبة

الموضـــــوع:

"دور المحاسبة التحليلية في بناء استراتيجية المؤسسة"
دراسة حالة: مؤسسة صيدال مقر إنتاج المدية

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في علوم التسيير
تخصص: محاسبة

من إعداد الطلبة
رافع أماني
عيلان أسماء

تحت إشراف الأستاذة
قويدر لويزة

أعضاء لجنة المناقشة

شريفي خيرة	جامعة المدية	رئيسا
قويدر لويزة	جامعة المدية	مقررا ومشرفا
دغميم راوية	جامعة المدية	ممتحنا

السنة الجامعية: 2024/2023


بسم الله الرحمن الرحيم



شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين نحمده ونشكره ونستجيب له استجابة الطائعين

والصلاة والسلام على رسولنا الكريم

نتقدم بجزيل الشكر إلى الأستاذة المشرفة " قويدر لويزة" على النصائح والمعلومات

التي لم تبخل علينا بها لإتمام هذه الذكرة

كما نتقدم بالشكر لعمال مؤسسة مقر إنتاج المدية لمجمع صيدال على التسهيلات

التي منحوها لنا

من أجل انجاز هذا العمل المتواضع، ونخص بالذكر "السيد محمد فهيس"

ونشكر اللجنة المناقشة لهذا العمل والى كل من مد يد العون لنا

إهداء

الحمد لله شكرًا وحبًا وإمتنانًا على البدء والختام

(وَآخِرُ دَعْوَاهُمْ أَنِ الحَمْدُ لله رَبِّ العَالمِيْنْ)

الحمد لله الذي يسر البدايات وبلغنا النهايات بفضله وكرمه

أهدي بكل حب نجاحي هذا وبحث تخرجي

إلى نفسي الطموحة أولًا ، لنفسي العظيمة القوية التي تحملت كل العثرات وأكملت رغم الصعوبات، إبتدت بطموح وانتهت بنجاح

إلى الذي زين اسمي بأجمل الألقاب، من دعمني بلا حدود وأعطاني بلا مقابل، داعمي الأول في مسيرتي وسندي وقوتي وملاذي بعد الله، إلى فخري واعتزازي "أبي الغالي"

الى من علمتني الاخلاق قبل الحروف الى الجسر الصاعد بي الى الجنة الى اليد الخفية التي أزالت عن طريقي الأشواك، ومن تحملت كل لحظة ألم مررت بها وساندتني عند ضعفي وهزلي "أمي الغالية"

الى سندي والكتف الذي أستند عليه دائما لطالما كانوا الظل لهذا النجاح، الى من شددت عضدي بهم فكانوا لي ينابيع أرتوي منها "شقيقاي"

أحب أن أختم الإهداء إلى أصحاب الفضل العظيم صديقات الرحلة والنجاح إلى من وقفوا بجانبي "صديقاتي"

رافع أماني

إهداء

الحمد الله والشكر لله

أما بعد

أقدم هذا العمل المتواضع

إلى التي ورثت منها صفاء الروح وجمال القلب اليك أمي

إلى الذي أورثني عزة النفس إليك أبي

إلى من شاركوني حضن والدَّي إليكم إخوتي

إلى الذين لا تكتمل فرحتي من دونهم إليكم صديقاتي

وأخيرا إليكم جميعا أهدي هذا العمل.

عيلان أسماء

مستخلص:

تهدف دراستنا هذه لمعرفة دور المحاسبة التحليلية في بناء استراتيجية المؤسسة وقد تم الاعتماد في هذه الدراسة في الجانب النظري على المنهج الوصفي التحليلي حيث تطرقنا فيه الى مفهوم المحاسبة التحليلية والاستراتيجية بالإضافة الى التخطيط الاستراتيجي واهدافهم واهميتهم، بينما اعتمدنا في الجانب التطبيقي على منهج دراسة ميدانية في مؤسسة مقر انتاج المدية مجمع صيدال، حيث تم تصميم استبيان لغرض جمع المعلومات تم توزيعه على جميع مفردات العينة بالمؤسسة محل الدراسة والذي قدر عددهم ب 30 فرد (إطار، عون تحكم، عون تنفيذ).

وقد توصلنا من خلال الدراسة التطبيقية الى ان للمحاسبة التحليلية دور فعال في بناء استراتيجية المؤسسة لدى مؤسسة مقر انتاج المدية مجمع صيدال.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة التحليلية، الاستراتيجية، التخطيط الاستراتيجي.

Abstract:

Our study aims to explore the role of analytical accounting in building an organization's strategy. In this study, we adopted a descriptive analytical approach in the theoretical aspect, where we discussed the concepts of analytical accounting, strategy, strategic planning, their goals, and importance. In the practical aspect, we utilized a field study method at the production headquarters of Médéa – Saidal Complex. A questionnaire was designed for data collection and distributed to all individuals in the sample of the study site, totaling 30 individuals (managers, supervisors, and implementers).

Through the empirical study, we concluded that analytical accounting plays an effective role in shaping the organization's strategy at the production headquarters of Médéa – Saidal Complex.

Keywords: Analytical accounting, strategy, strategic planning.

قائمة المحتويات

قائمة المحتويات:

العنوان	الصفحة
الإهداء	
الشكر	
الملخص	
قائمة المحتويات	VIII
قائمة الجداول	X
قائمة الأشكال	XI
قائمة الملاحق	XII
قائمة المختصرات	XIII
المقدمة	أ
الفصل الأول: الإطار العام حول المحاسبة التحليلية	**8**
تمهيد الفصل الأول	**9**
المبحث الأول: ماهية المحاسبة التحليلية	**10**
المطلب الأول: نشأة ومفهوم المحاسبة التحليلية	**11**
المطلب الثاني: وظائف ومبادئ المحاسبة التحليلية وعلاقتها بمجالات المحاسبة الأخرى	**13**
المبحث الثاني: طرق المحاسبة التحليلية	**19**
المطلب الأول: الطرق التقليدية	**19**
المطلب الثاني: طريقة نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC	**34**
خلاصة الفصل الأول	**41**
الفصل الثاني: عموميات حول إستراتيجية المؤسسة والتخطيط الاستراتيجي	**42**
تمهيد الفصل الثاني	**43**
المبحث الأول: إستراتيجية المؤسسة	**44**
المطلب الأول: مفهوم وعناصر استراتيجية المؤسسة	**44**
المطلب الثاني: مضمون صياغة الاستراتيجية	**47**
المطلب الثالث: أشكال الاستراتيجية والتحليل الاستراتيجي	**49**
المبحث الثاني: التخطيط الاستراتيجي	**50**

المطلب الأول: عموميات حول التخطيط الاستراتيجي	**50**
المطلب الثاني: أهداف وأهمية ومبادئ التخطيط الاستراتيجي وأساليبه	**54**
المطلب الثالث: مراحل وفوائد التخطيط الاستراتيجي ومعوقاته	**56**
خلاصة الفصل الثاني	**60**
الفصل الثالث: دراسة ميدانية لمقر إنتاج المدية مجمع صيدال	**61**
تمهيد الفصل الأول	**62**
المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة لمجمع صيدال	**63**
المطلب الأول: تقديم عام لمجمع صيدال	**63**
المطلب الثاني: بطاقة فنية عن مقر إنتاج المدية	**70**
المبحث الثاني: الدراسة الميدانية	**77**
المطلب الأول: المنهجية المتبعة في الدراسة	**77**
المطلب الثاني: صدق وثبات أداة الدراسة	**79**
المطلب الثالث: خصائص مفردات عينة الدراسة	**83**
المطلب الرابع: التحليل الوصفي لإجابات مفردات عينة الدراسة	**88**
المطلب الخامس: اختبار فرضيات الدراسة	**94**
خلاصة الفصل الثالث	**97**
خاتمة	**99**
قائمة المصادر والمراجع	**102**
الملاحق	**107**

قائمة الجداول:

الرقم	اسم الجدول	الصفحة
(1-1)	المقارنة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية	**16**
(2-1)	المقارنة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة	**17**
(1-3)	الخيارات المكونة لمقياس ليكارت الثلاثي	**78**
(2-3)	مجال الاتجاه حسب مقياس ليكارت الثلاثي	**79**
(3-3)	جدول يوضح معدل الارتباط بين كل فقرة من الفقرات المحور الأول مع الدرجة الكلية للمحور	**80**
(4-3)	جدول يوضح معدل الارتباط بين كل فقرة من الفقرات المحور الثاني مع الدرجة الكلية للمحور	**81**
(5-3)	جدول يوضح معدل الارتباط بين كل فقرة من الفقرات المحور الثالث مع الدرجة الكلية للمحور	**82**
(6-3)	نتائج اختبار معامل الثبات لمحاور الدراسة	**83**
(7-3)	توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس	**83**
(8-3)	توزيع أفراد العينة حسب العمر	**84**
(9-3)	توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي	**85**
(10-3)	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	**86**
(11-3)	توزيع أفراد العينة حسب المركز الوظيفي	**87**
(12-3)	الدراسة المتعلقة بعبارات المحور نتائج أراء عينة الأول	**88**
(13-3)	نتائج أراء عينة الدراسة المتعلقة بعبارات المحور الثاني	**90**
(14-3)	نتائج أراء عينة الدراسة المتعلقة بعبارات المحور الثالث	**92**
(15-3)	نتائج اختبار الفرضية الرئيسة الأولى	**95**
(16-3)	نتائج اختبار الفرضية الثانية	**95**
(17-3)	نتائج اختبار الفرضية الثالثة	**96**

قائمة الأشكال:

الرقم	اسم الشكل	الصفحة
(1–1)	أهم أهداف المحاسبة التحليلية	13
(2–1)	وظائف المحاسبة التحليلية	14
(3–1)	مخطط تفصيلي يوضح طريقة الأقسام المتجانسة	22
(4–1)	المبادئ الأساسية لنظام التكاليف على أساس الأنشطةABC	37
(1–2)	خصائص التخطيط الاستراتيجي	53
(1–3)	مراحل إنشاء مجمع صيدال	64
(2–3)	الهيكل التنظيمي لمجمع صيدال	65
(3–3)	الهيكل التنظيمي لمقر انتاج المدية	73
(4–3)	توزيع افراد العينة حسب الجنس	84
(5–3)	توزيع أفراد العينة حسب العمر	85
(6–3)	يمثل توزيع أفرد العينة حسب المستوى التعليمي	86
(7–3)	يمثل توزيع أفرد العينة حسب الخبرة المهنية	87
(8–3)	توزيع أفراد العينة حسب المركز الوظيفي	88

قائمة الملاحق:

الرقم	اسم الملحق	الصفحة
01	استمارة الاستبيان	108
02	قائمة الاساتذة المحكمين	113
03	جدول معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الاول مع الدرجة الكلية للمحور	114
04	جدول معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني مع الدرجة الكلية للمحور	116
05	جدول معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث مع الدرجة الكلية للمحور	119
06	جدول اختبار معامل الثبات لمحاور الدراسة	121
07	جداول توزيع افراد عينة الدراسة (الجنس، الفئة العمرية، المستوى التعليمي، الخبرة المهنية، المركز الوظيفي)	122
08	جداول التحليل الوصفي لإجابات مفردات عينة الدراسة للمحاور الثلاثة	123
09	اختبار Test.T لفرضيات الدراسة	126

قائمة المختصرات:

Activity–Based Costing	ABC

المقدمة

المقدمة:

نتيجة التطورات المتسارعة التي شهدتها بيئة الأعمال، والتحولات العميقة التي تعيشها المؤسسات الاقتصادية خاصة في الجانب المالي والمحاسبي، والتي كان لها تأثير مباشر على تكاليف ومردودية المؤسسة، وفي ظل العولمة وتصاعد حدة المنافسة أصبح من الضروري على المؤسسات التكيف مع التحولات للحفاظ على استمرارها وبقائها في دائرة الاعمال، ولا يتحقق ذلك الا بتوفر كافة المعلومات والبيانات اللازمة التي ساهمت المحاسبة التحليلية في تقديمها.

وتعتبر المحاسبة التحليلية من أهم مصادر البيانات، ومن أبرز الأدوات التي تستخدمها المؤسسات الاقتصادية لمواجهة المنافسة المفروضة عليها في بيئة الأعمال المعاصرة، حيث أن التسيير الناجح للمؤسسات الاقتصادية لاسيما الصناعية منها، يعتمد بدرجة كبيرة على المحاسبة التحليلية لما لها من دور في تحسين الاداء وزيادة المردودية وسد العجز الحاصل في المحاسبة العامة، حيث أنه رغم أهمية المعلومات والبيانات التي توفرها هذه الأخيرة، والتفرقة بين الارادات والتكاليف فهي في النهاية تقدم صورة عامة لنتائج غير مفصلة، والتي تعد غير كافية لتحليل كامل للنشاط الذي تمارسه المؤسسة، ونظرا لوجود مثل هذه النقائص مما أدى بالاقتصاديين والباحثين إلى البحث عن وسيلة أو نظام لتحليل وإيضاح طرق المحاسبة التحليلية وخاصة المعاصرة منها.

كما تساعد المحاسبة التحليلية في صياغة استراتيجية المؤسسة وتنفيذ الخطط الاستراتيجية باعتبار هاذين الأخيرين عملية حيوية تقوم بها المؤسسة لضمان تحديد اتجاه واضح تعتمد عليه في قياس النجاح وتحقيق استمراريتها ولتضمن مكانتها في سوق المنافسة وتحسين مردوديتها.

ومن هنا يمكن طرح الإشكالية التالي:

✓ **الإشكالية**

ما هو دور المحاسبة التحليلية في بناء استراتيجية المؤسسة؟

وبناء على هذا التساؤل يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هي المحاسبة التحليلية، وماهي أهم الطرق التقليدية والمعاصرة التي تبنتها المؤسسة لاحتساب تكاليفها؟
- ما مفهوم الاستراتيجية والتخطيط الاستراتيجي، وماهي مراحل تطبيقه في المؤسسة؟
- ما مدى تأثير المحاسبة التحليلية على الاستراتيجية في مقر انتاج المدية مجمع صيدال؟

✓ **الفرضيات:**

- **الفرضية الرئيسية:**

- تقدم المحاسبة التحليلية معلومات وبيانات حول التكاليف تفيد المؤسسة في رسم استراتيجيتها.
- **الفرضيات الفرعية:**
- المحاسبة التحليلية أداة لتجميع البيانات ووسيلة لتسيير المؤسسة.
- الاستراتيجية خطة تعتمد عليها المؤسسة لتحقيق أهدافها وتفادي الأخطاء السابقة.
- تساهم المحاسبة التحليلية في تزويد إدارة مقر انتاج المدية مجمع صيدال بكافة المعلومات التي تساعدها في وضع الاستراتيجية الخاصة بها.

✓ **أهمية البحث:**

تكمن أهمية الدراسة في مساعدة مسيري المؤسسات الاقتصادية على كشف نقاط القوة ونقاط الضعف، والتي تمكنهم من اتخاذ القرارات الاستراتيجية المناسبة والصائبة. ونظرا للوضعية التي تمر بها معظم المؤسسات الاقتصادية في الجزائر (ارتفاع التكاليف)، يتطلب الأمر ضرورة السيطرة على التكاليف، المصدر الرئيسي للمعلومات والبيانات الضرورية لوضع الخطط الاستراتيجية هذه الخطط تمكن المؤسسات الاقتصادية من تحقيق أهدافها الاستراتيجية وتمكنها من مواجهة التحديات التنافسية والبقاء في ساحة الاعمال، بالإضافة الى الدخول لأسواق جديدة.

✓ **أهداف البحث:**

تكمن أهداف البحث في:

- المحاولة الإجابة على الفرضيات والتساؤلات المطروحة.
- التعرف على المحاسبة التحليلية، مفهومها، وظائفها، وأهدافها، وإبراز أهميتها.
- محاولة التعريف بمختلف اساليب المحاسبة التحليلية، والطرق الحديثة لها.
- إيضاح مفهوم الاستراتيجية والتخطيط الاستراتيجي.
- محاولة اظهار كيفية اتخاذ القرارات الاستراتيجية بالاعتماد على المحاسبة التحليلية.
- محاولة التعرف على مدى اعتماد مقر انتاج المدية مجمع صيدال على المحاسبة التحليلية في وضع خططها الاستراتيجية.

✓ **دوافع اختيار الموضوع:**

يعود اختيار الموضوع عدة أسباب نذكر منها:

- طبيعة التخصص "المحاسبة" يتبعه الميول الشخصي والرغبة في البحث في هذا الموضوع

- أهمية المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية
- الوضع الاقتصادي الذي تعيشه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- الأهمية الكبيرة التي يلعبها التخطيط الاستراتيجي في المؤسسة.
- الرغبة في المساهمة بإضافة معلومات في هذا الموضوع لاسيما ان الموضوع لم يتم تناوله بكثرة في الدراسات السابقة وبالتالي سوف يشكل كمصدر للدراسات المستقبلية.

✓ **حدود الدراسة:**

تتمثل الحدود المكانية لهذه الدراسة في مقر انتاج المدية مجمع صيدال فترة 2024/2023

✓ **المنهج المتبع:**

اعتمدنا في هذا البحث على مزيج بين منهجين هما:

المنهج الوصفي: الذي تم الاعتماد عليه في الجانب النظري من خلال عرض مفاهيم عن المحاسبة التحليلية وأهم الطرق التقليدية والمعاصرة بالإضافة الى التطرق الى المفاهيم النظرية عن الاستراتيجية.

منهج دراسة ميدانية: اعتمدنا عليه في الجانب التطبيقي من خلال أسلوب الاستبيان من أجل تحليل المؤشرات من خلال دراسة حالة في مقر انتاج المدية مجمع صيدال.

✓ **الأدوات المستخدمة:**

اعتمدنا في هذه الدراسة في الجانب النظري على مجموعة من الكتب، والبحوث العلمية والمجلات والمراجع الأجنبية، أما في الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا على أسلوب الاستبيان لجمع البيانات من المؤسسة محل الدراسة لتحليلها ببرنامج SPSS.

✓ **الدراسات السابقة**

من خلال اطلاعنا على الكثير من الدراسات الجامعية الا اننا وجدنا شح في الدراسات السابقة حول موضوع دور المحاسبة التحليلية في بناء استراتيجية المؤسسة، وعلى هذا الأساس قمنا باختيار عدد من المذكرات التي لها صلة بقسم من موضوع دراستنا.

من بين الدراسات التي تناولت المحاسبة التحليلية في بناء استراتيجية المؤسسة وجدنا الدراسات التالية:

- دراسة مصباح سفيان وضيف أحمد، **دور المحاسبة التحليلية في تفعيل إستراتيجية المؤسسة**، دراسة ميدانية في مؤسسة سونلغاز بالبويرة، مذكرة ماستر في المالية والمحاسبة، جامعة البويرة، 2018. تتمثل أهداف الدراسة في استخدام المحاسبة التحليلية بالطريقة المثلى يمكن المؤسسة ويساعدها في معرفة الأخطاء وتفادي الوقوع فيها، معرفة واقع استخدام المحاسبة التحليلية وماهي الاستراتيجية المتبعة؟

توصلت هذه الدراسة الى النتائج التالية:

- تشكل المحاسبة التحليلية القادة الأساسية لتسيير المؤسسة نتيجة لما توفره من معلومات منتجة.
- تهدف الاستراتيجية الى تحقيق الهدف العام للمؤسسة بغية تفادي تهديدات المحيط الداخلي والحصول على فرص جديدة.

أبرزت هذه الدراسة بعض الجوانب المهمة في المحاسبة التحليلية حيث ركزت على فعالية المحاسبة التحليلية ومدى تأثيرها على استراتيجية المؤسسة، أما دراستنا ركزت على معرفة دور المحاسبة التحليلية داخل المؤسسة، كما تميزت دراستنا عن هذه الدراسة في استخدام أسلوب الاستبيان.

- دراسة إيمان شماع وهادية هادف، **دور المحاسبة التحليلية في بناء استراتيجية المؤسسة**، دراسة حالة بالشركة الافريقية للزجاج بجيجل، مذكرة ماستر في المالية والمحاسبة، جامعة جيجل، 2019. تتمثل اهداف الدراسة في إيجاد الحلول لمعظم المشاكل التي تعاني منها المؤسسة وإظهار أهمية المحاسبة التحليلية كنظام يسمح للمسيرين بكشف نقاط القوة ونقاط الضعف ويساعدهم على بناء استراتيجية المؤسسة وليس مجرد طريقة لحساب التكاليف.

توصلت هذه الدراسة الى النتائج التالية:

- المحاسبة التحليلية مصدر معلومات متعدد المداخل ومتعدد الطرق.
- لا يمكن لنظام المحاسبة التحليلية لوحده أن يوفر المعلومات الكافية للمسيرين لاتخاذ الإجراءات المتعلقة ببناء إستراتيجية المؤسسة.

- دراسة حراث هالة نور اليقين وبن سكومة صابرية سميرة، **دور المحاسبة التحليلية في بناء استراتيجية المؤسسة**، دراسة دراسة حالة سابقة في مؤسسة سونلغاز بالبويرة، مذكرة ماستر في المالية والمحاسبة، جامعة مستغانم، 2021، تتمثل اهداف الدراسة في التعرف على المحاسبة التحليلية، مفهومها، ودورها حتى تكون نظام فعال داخل المؤسسة وإيجاد الحلول لمعظم المشاكل التي تعاني منها المؤسسة.

توصلت هذه الدراسة الى النتائج التالية:

- ان أهمية المحاسبة التحليلية تظهر من خلال طرق الموضوعية المتعارف عليها لحساب التكاليف وتحليلها وكذا الامتيازات التي تقدمها لخدمة المسير ومتخذي القرار.
- المحاسبة التحليلية مصدر المعلومات متعدد المداخل ومتعدد الطرق.
- ان نجاح المؤسسة بالتحكم في التكاليف ومن ثم بناء استراتيجية المؤسسة، راجع الى الجدية في تطبيق طرق المحاسبة التحليلية وحسن استغلال المعلومات المتوفرة.

تتمحور هذه الدراسة حول عرض مفاهيم عن المحاسبة التحليلية واهم الطرق المعاصرة لها مع إعطاء بعض المفاهيم عن الاستراتيجية والتخطيط الاستراتيجي والتي تناولتها دراستنا أيضا، ويكمن الاختلاف في المنهج المتبع حيث استخدمنا في الجانب التطبيقي أسلوب الاستبيان واعتمدت دراستهم على المنهج التحليلي.

- دراسة عليليش نعيمة وبن صيد إيمان، **المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير واتخاذ القرار**، دراسة حالة مؤسسة الكاتمية للفلين بجيجل، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، جيجل، السنة الجامعية 2022، تتمثل اهداف هذه الدراسة في التعرف على نظام المحاسبة التحليلية وأهدافها وكيفية تطبيقها والاطلاع على الطرق والأدوات الحديثة في ميدان مراقبة التسيير، إبراز الدور الذي تلعبه المعلومات المحاسبية التحليلية في عملية اتخاذ القرارات الإدارية.

توصلت هذه الدراسة الى النتائج التالية:

- ان المحاسبة التحليلية نظام واجب اعتماده وذلك من خلال نظام يتماشى ونشاط المؤسسة، تنظيمها وحجمها.
- إن أهمية المحاسبة التحليلية تظهر من خلال كل الطرق الموضوعة والمتعارف عليها لحساب التكاليف وتحليلها وكذا الامتيازات التي تقدمها لخدمة المسير ومتخذي القرار.
- لا يمكن لنظام المحاسبة التحليلية لوحده أن يوفر المعلومات الكافية للمسيرين لاتخاذ القرارات المتعلقة بمستقبل المؤسسة.

اعتمدت دراستهم على المنهج التاريخي للتعرف على مفهوم المحاسبة التحليلية كنظام واداة لاتخاذ القرار اما دراستنا فاعتمدت على المنهج الوصفي للتعريف بالمحاسبة التحليلية ودورها في بناء استراتيجية المؤسسة.

- دراسة باهي مصطفى، **دور التخطيط الاستراتيجي في رفع أداء وتطوير المؤسسة الجزائرية**، دراسة حالة مجمع صيدال، مذكرة رسالة ماجستير في إدارة الاعمال، وهران، 2010، تتمثل اهداف هذه الدراسة في إيضاح

مفهوم التخطيط الاستراتيجي ومكوناته واهميتها وضرورة تطبيقه في المؤسسات والمنظمات في المؤسسة الجزائرية ودراسة أثر تطبيق أسلوب التخطيط الاستراتيجي والنماذج الاستراتيجية على الأداء في المؤسسة الجزائرية وتأثيرها على تنافسية المؤسسة.

تناولت دراستهم دور التخطيط الاستراتيجي في رفع أداء وتطوير المؤسسة الجزائرية في مجمع صيدال اما دراستنا فتناولت المحاسبة التحليلية ودورها في بناء استراتيجية المؤسسة، واختلفنا كذلك في المنهج المتبع في الدراسة فدراستنا اعتمدت على المنهج الوصفي في النظري والاستبيان في التطبيقي واتبعت دراستهم طريقة التحليل الاستقرائي والاستنباطي والتحليل الوصفي.

توصلت هذه الدراسة الى النتائج التالية:

- فعالية الخطة الاستراتيجية تحققت في ظل بيئة تتسم بالاستقرار النسبي.
- الخلط واللبس في الدراسات والأبحاث بين مفهوم الخطة والاستراتيجية.
- تضارب أفكار المخطط والمسير.
- ضرورة الاعتماد على الكفاءات المحورية.

✓ **صعوبات البحث:**

تعرضنا عند القيام بدراسة الموضوع الى جملة من الصعوبات منها:

- عدم وجود دراسات تتناول موضوع دراستنا من نفس وجهة نظرنا.
- ندرة توفر رسائل الدكتورة والماجستير في هذا الموضوع.
- صعوبة الوصول والحصول على مراجع اجنبية.
- اكتظاظ المؤسسة مجال الدراسة بالطلاب المتربصين مما صعب علينا عملية تجميع المعلومات التي نحتاجها.

✓ **تقسيمات البحث:**

انجز هذا البحث وفقا لما تمليه مقتضيات البحوث في هذا المجال، حيث جاء على شكل مقدمة وكانت عبارة عن مدخل للموضوع وثلاث فصول، فصلين نظريين وفصل تطبيقي وخاتمة.

اهتم الفصل الأول بدراسة الإطار العام للمحاسبة التحليلية حيث تم تقسيمه الى مبحثين هما:

المبحث الأول: ماهية المحاسبة التحليلية

المبحث الثاني: طرق المحاسبة التحليلية

والفصل الثاني اهتم بدراسة الأسس النظرية المتعلقة باستراتيجية المؤسسة والتخطيط الاستراتيجي والذي تم تقسيمه الى مبحثين هما:

المبحث الأول: استراتيجية المؤسسة

المبحث الثاني: التخطيط الاستراتيجي

اما في الفصل الثالث تطرقنا الى الدراسة الميدانية التي من خلالها يمكن معرفة دور المحاسبة التحليلية في بناء استراتيجية المؤسسة وذلك في مؤسسة مقر انتاج المدية مجمع صيدال والذي اقسم بدوره الى:

المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة لمجمع صيدال

المبحث الثاني: الدراسة الميدانية

الفصل الأول

الإطار العام للمحاسبة التحليلية

تمهيد:

تعتبر المحاسبة التحليلية مرحلة متقدمة في التطور الفكري المحاسبي، حيث أصبحت أداة لتجميع التكاليف ومراقبتها، تعتمد عليها المؤسسة في تحليل النتائج ومساعدتها على اتخاذ القرارات سواء الحاضرة أو المستقبلية، كما تعتبر أداة فعالة في التسيير لا يمكن للمسير الاستغناء عنها.

سنحاول في هذا الفصل التطرق لبعض المفاهيم التي تتعلق بالمحاسبة التحليلية وعلاقتها بالمجالات المحاسبية الأخرى وأهم الطرق الخاصة بها وفقا للتقسيم الموالي:

المبحث الأول: ماهية المحاسبة التحليلية وعلاقتها بالمجالات المحاسبية الأخرى.

المبحث الثاني: طرق المحاسبة التحليلية.

المبحث الأول: ماهية المحاسبة التحليلية

تعتبر المحاسبة التحليلية أداة هامة في التسيير حيث يعتمد عليها في اتخاذ القرارات والرقابة والتنظيم بواسطة تطبيق مجموعة من القواعد والنظريات الخاصة بها، وعلى ضوء ما سبق سنحاول في هذا المبحث إبراز المفاهيم النظرية للمحاسبة التحليلية وأهدافها، وعلاقتها بمجالات المحاسبات الأخرى ومراحل تطبيقها.

المطلب الأول: نشأة ومفهوم المحاسبة التحليلية

سنتطرق في هذا المطلب إلى نشأة المحاسبة التحليلية وبعض تعاريف المحاسبة التحليلية.

الفرع الأول: نشأة المحاسبة التحليلية

رافق التطور الصناعي والحضاري الذي ظهر بعد الثورة الصناعية تطور في الفكر المحاسبي، مما زادت حاجة الأفراد والشركات لتخفيض الأسعار وتشديد الرقابة على عناصر التكاليف، وظهرت الحاجة الى معلومات تتعلق بالتكاليف، ولعجز المحاسبة المالية عن ذلك ظهرت المحاسبة التحليلية كأحد فروع علم المحاسبة، وذلك بتطبيق المبادئ والأسس والقواعد المحاسبية في تحليل وتسجيل بيانات التكاليف بهدف تحديد تكلفة الوحدة المنتجة والإستفادة من هذه البينات في زيادة الكفاية الإنتاجية في المشروعات، كما أنها استخدمت كأداة فعالة لتحليل البيئة الداخلية والخارجية، وقد مر ظهورها بعدة فترات تتمثل في:

المحاسبة التحليلية التقليدية: في منتصف القرن الثامن عشر وحتى أوائل القرن التاسع عشر كانت الغالبية العظمى من المؤسسات ذات الحجم الصغير، والسوق هو المرشد للقرارات الاقتصادية، ونظام المحاسبة العامة هو المنبع الذي يسجل كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة في السجلات المحاسبية، ولقد أصبحت المحاسبة العامة قاصرة وعاجزة عن تلبية احتياجات ومتطلبات المؤسسة وخاصة الضائقة الكبرى لسنة 1929 وقد ترتب على حدوث هذا التطور عدم معرفة المؤسسة لتكاليفها ونواتجها الخاصة لكل منتج.[1]

المحاسبة التحليلية المعاصرة: بدأت المرحلة الثانية للمحاسبة التحليلية بعد عام 1945 م حيث تقدم الصناعة في السنوات الأخيرة أدى الى ظهور واشتداد المنافسة بين المنتجين ولكي تتمكن المؤسسة من الاستمرار في حياتها وجب عليها ان تخفض تكاليفها الى الحد الأدنى والحصول على أكبر فائدة ممكنة مع دراسة التكاليف بشتى أنواعها:

[1] نويزي سليم، فيها خير محمد رياض، **"المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرار"**، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، غرداية، 2019، ص 6.

تكاليف تاريخية، تكاليف إقتصادية، تكاليف التقدير المعيارية، تكاليف ثابتة، تكاليف متغيرة، تكاليف شبه متغيرة، لاستخدامها في إعداد الميزانيات المرنة المتغيرة، ومعرفة عتبة مردوديتها. [1]

الفرع الثاني: مفهوم المحاسبة التحليلية

للمحاسبة التحليلية عدة تعاريف نذكر منها ما يلي:

التعريف الأول: "ينظر للمحاسبة التحليلية على أنها توظيف مبادئ وطرق وأساليب التكاليف لخدمة علم وفن الرقابة على التكاليف وتحديد الربحية، وتتضمن عملية تقديم المعلومات المستمدة من ذلك لغرض اتخاذ القرارات الإدارية ".[2]

التعريف الثاني: "تعتبر محاسبة التكاليف أداة عملية لتحقيق غايات وأهداف محددة، واهميتها تأتي من انها تعتبر نظاما منهجيا متكاملا قادرا على انتاج نوع محدد من المعلومات الأساسية اللازمة لمساعدة الإدارة في أي مشروع اقتصادي للقيام بوظائفها المختلفة المتمثلة في التخطيط والرقابة ورسم السياسة واتخاذ القرار"[3] .

التعريف الثالث:" تعتبر المحاسبة التحليلية على وجه العموم فرعا متخصصا من فروع المحاسبة العامة وتكون مهمتها تجميع وتحليل بيانات التكاليف، وتوزيع المصروفات من أجل تحديد ثمن تكلفة المنتجات أو الخدمات، وتقديم معلومات دقيقة الى إدارة المؤسسة، وتقوم بتسجيل كل العمليات النسبية الخاصة لنشاط المؤسسة "[4].

التعريف الرابع: "المحاسبة التحليلية هي مجموعة من الأسس والإجراءات المنظمة بطريقة معينة للقيام بالتجميع وتخصيص وتوزيع التكاليف على أهداف التكلفة، وهي نظام محاسبي يعمل على تجميع المعلومات، وتصنيفها وتلخيصها وتحليلها، والتقرير عنها الى الإدارة لمساعدتها في أنشطة التخطيط والرقابة واتخاذ القرار"[5].

التعريف الخامس: "مفهوم المحاسبة يعني تطبيق التكلفة ومبادئ محاسبة التكاليف وتقنياتها ومفاهيمها كعلم وفن لممارسة السيطرة على عناصر التكاليف لتحقيق الربحية وتعني تقديم المعلومات المستخرجة من السجلات لاتخاذ القرارات الإقتصادية "[6].

---

[1] نويزي سليم، فيها خير محمد رياض، مرجع سبق ذكره، ص 6.
[2] مجدي عمارة، ميلود خليفة، **"محاسبة التكاليف الفعلية"**، كلية المحاسبة بغريان، ليبيا، الطبعة الأولى 1992، ص 50
[3] صالح رزق، عطا الله خليل بن وزاد، **"مبادئ محاسبة التكاليف"**، عمان/ 1997، ص 29.
[4] بو يعقوب عبد الكريم، **"المحاسبة التحليلية"**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثالثة 2004، ص8.
[5] محمد تيسير، عبد الحكيم الرجبي، **"مبادئ محاسبة التكاليف"**، دار وائل للنشر، الطبعة الرابعة 2006، ص17.
[6] غسان فلاح المطارنة، **"مقدمة في محاسبة التكاليف"**، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2003، ص15.

انطلاقا من التعاريف السابقة يمكننا إعطاء التعريف الشامل: المحاسبة التحليلية هي عملية تطبيق مجموع المبادئ وأساليب التكاليف، لمساعدة الإدارة في وظائفها المختلفة والمتمثلة في التنظيم، التخطيط والرقابة، وتعتبر أداة لتجميع وتسجيل وتحليل بيانات التكاليف وتقديم معلومات دقيقة لاتخاذ القرارات من أجل تحقيق غايات وأهداف محددة مسبقا، كما تساهم في توزيع التكاليف من أجل تحديد ثمن تكلفة المنتجات أو الخدمات.

الفرع الثالث: أهداف المحاسبة التحليلية

يهدف هذا النظام الى مجموعة من الأهداف أهمها: [1]

– **قياس التكلفة الفعلية:** السعي نحو تحديد الأنشطة المختلفة داخل المشروع الواحد من العمليات الصناعية أو المراحل الداخلية للإنتاج أو تكلفة الخدمات الداخلية أو تكلفة أو أمر التشغيل، ويساعد هذا الهدف في تحقيق العديد من الأهداف الفرعية نذكر منها:

- تحديد سعر البيع ووحدة الإنتاج.
- تحديد كمية الإنتاج والمبيعات.
- إعداد القوائم نتائج الأعمال وتقيم المخزون السلعي.

– **الرقابة على التكاليف:** هي القدرة على إخضاع التكاليف لسلوك مخطط أي إنها تتم عن طريق:

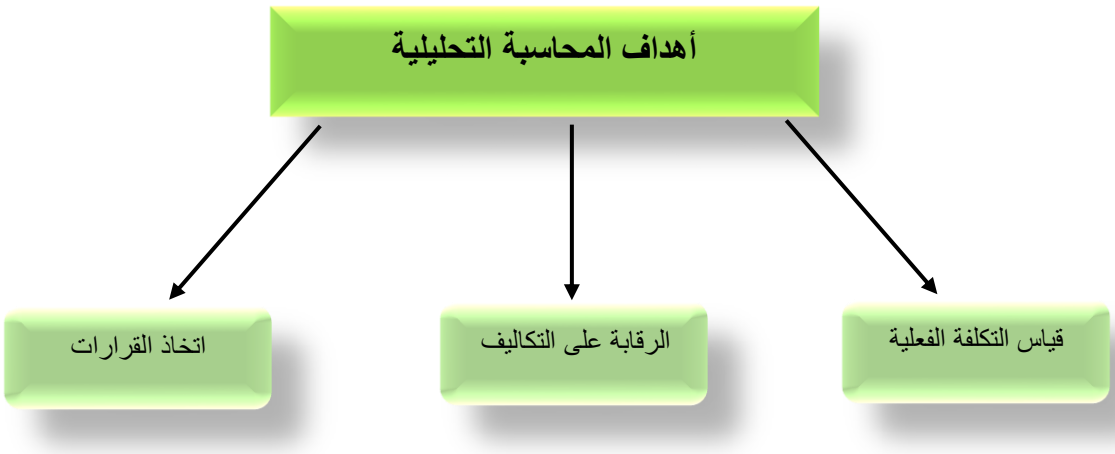
- المقارنة بين التكاليف الفعلية والتكاليف المحددة سلفا واحتساب الفروق والانحرافات وتحليلها
- ترشيد قرارات الإدارة والمساعدة في رسم السياسات: تواجه الإدارة العديد من القضايا والمشاكل (المنتجات، الاستثمار، الأقسام) التي يتوجب عليها حلها والتي تحتاج الى بيانات تفصيلية لاتخاذ القرار المناسب (الزيادة في إنتاج السلع أو تخفيضها أو توقيف نوع من الإنتاج) التي يوفرها نظام معلومات التكاليف.

– **اتخاذ القرارات:** يجب أن تعتمد الإدارة قرارا من أفضل البدائل المتاحة لديها، والذي يحقق أهداف المؤسسة، ومن بين القرارات التي تساعد المحاسبة التحليلية في اتخاذها:[2]

[1] مجدي عمارة، ميلود خليفة، مرجع سابق، ص53.
[2] قدة نصر الدين، **"تقييم الممارسات المحاسبية في المؤسسات البترولية الجزائرية"**، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، ورقلة، 2018، ص14.

- تحديد العلاقة بين التكلفة، الحجم، الربح.
- اتخاذ القرار بتوقيف خط إنتاجي معين أو الاستمرار فيه.
- شراء أو إنتاج الأجزاء المصنعة التي يحتاجها المنتوج.
- تغيير الآلات.
- توسيع النشاط.

الشكل رقم (1-1): أهم أهداف المحاسبة التحليلية



المصدر: من إعداد الطالبتين

المطلب الثاني: وظائف ومبادئ المحاسبة التحليلية وعلاقاتها بالمجالات المحاسبية الأخرى

سنتطرق في هذا المطلب إلى وظائف ومبادئ المحاسبة التحليلية وعلاقاتها بالمجالات المحاسبية الأخرى

الفرع الأول: وظائف المحاسبة التحليلية

من خلال المحاسبة التحليلية يمكن القيام بمجموعة من الوظائف الرئيسية وهي[1]:

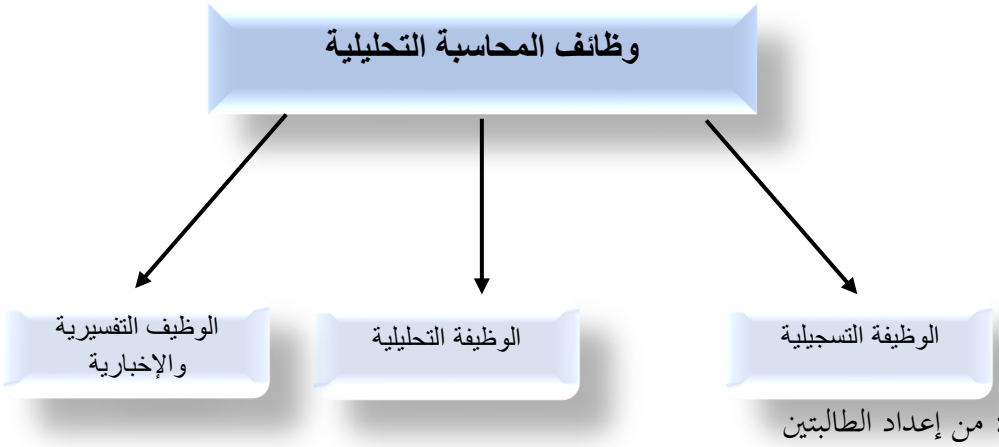
– **الوظيفة التسجيلية**: الإثبات الفعلي أو التاريخي للأحداث ذات الطابع التكاليفي والتي نستخرجها من الوثائق والمستندات وتتم عملية الإثبات في السجلات والدفاتر التكالفية.

[1] صالح رزق، عطا الله خليل بن وزاد، مرجع سابق، ص23-33.

– **الوظيفة التحليلية:** تعكس التعامل مع البيانات والمعلومات التكالفية لاستخلاص النتائج وتفسير الأحداث التكالفية فهي تتولى فحص ومتابعة كل عنصر من عناصر الإنفاق وتحديد طبيعة ونوع الاستخدام ونمط سلوكه وارتباطه بوظائف المشروع أو الإنتاج أو المبيعات.

– **الوظيفة التفسيرية والإخبارية:** القيام بصياغة نتائج عمله (أثناء التسجيل والتحليل والرقابة) في شكل قوائم مالية وتقارير توضع أمام الإدارة بما حدث من وقائع تكالفية ويفسر لها تفسيرا علميا مدلول هذه الوقائع.

الشكل رقم (1–2): وظائف المحاسبة التحليلية



المصدر: من إعداد الطالبتين

الفرع الثاني: مبادئ المحاسبة التحليلية:

تقوم المحاسبة التحليلية على مجموعة من المبادئ، حيث يمكننا ان نذكر اهم هذه المبادئ فيما يلي[1]:

– **مبدأ التكلفة الإدارية:** تستمد المحاسبة التحليلية هذا المبدأ من القواعد المجددة في مجال التسيير والتنظيم، بحيث تمكن الإدارة العليا من الاستفادة من مختلف البيانات التي تعدها المحاسبة التحليلية والتي تساعدها في التخطيط والرقابة، ويكون ذلك من خلال تصميم نظام محاسبة التكاليف بما يتماشى مع مبدأ التقسيم الإداري، وبالتالي فالمحاسبة التحليلية تنظر للمؤسسة بأنها مجموعة من الأقسام والمراكز المستقلة، تقيس تكلفة النشاط كل قسم أو مركز او تقيم الكفاءة.

– **مبدأ تحليل البيانات:** يستخدم هذا المبدأ في العديد من المجالات وتتمثل اغراضه فيما يلي:

[1] نويزي سليم، فيها خير محمد رياض، مرجع سبق ذكره، ص10-11.

- تحليل البيانات لتوزيعها على مراكز التكاليف.
- تحليل البيانات لتحديد العناصر المباشرة وغير المبشرة التي تتدخل في حساب تكلفة الوحدة المنتجة.
- تحليل البيانات لتحديد عناصر التكاليف المتغيرة والثابتة لأغراض التخطيط ورسم السياسات.
- تحليل البيانات على أساس القطاعات المستقلة في المؤسسة كخطوط الإنتاج المستهدفة، او التشكيلية العملاء، او مناطق البيع، وذلك للمقارنة بين هوامش الربح التي يحققها كل قطاع ومدى مساهمته في تغطية أعباء المؤسسة.

– **مبدأ تقدير التكاليف:** تعتمد المحاسبة التحليلية في المؤسسات الحديثة على مبدا الميزانية التقديرية والتكاليف المقدرة لاستخدامها في عملية التخطيط الرقابة، حيث تعتبر أكبر فعالية من الاعتماد على البيانات التاريخية، وهذا لا يعنى ان جميع نظم المحاسبة التحليلية المستخدمة حاليا تقوم على هذا المبدأ.

وتقوم المحاسبة التحليلية بتحليل الأعباء والارادات وفقا لمعايير خاصة بكل مؤسسة، وعملية وضعها لا تنتج عن إطار فكري مستقل وانما عن دراسة وافية لكافة اعمال ونشاطات المؤسسة وأهدافها وتنافسيتها التي يتطلب تسييرها الاخذ بعين الاعتبار لجانبين مرتبطين ببعضهما وهما كما يلي:

- إنتاج المنتجات او الخدمات التي تبيعها المؤسسة بأقل تكلفة ممكنة.
- إنتاج هذه المنتجات او الخدمات وفقا لخصائص متميزة للحصول على القيمة.

وهناك نوعين من العوامل التي تتحكم في ذلك والمتمثلة فيما يلي:

- عوامل خارجية (مثل مستوى الأسعار) ترتبط بالمردودية، أي إمكانية تحقيق الربح.
- عوامل داخلية تعرض بواسطة التكلفة مختلف عناصر النشاط (مشتريات، أعباء المستخدمين، مصاريف أخرى، والتي تحدد الإنتاجية).

الفرع الثالث: علاقة المحاسبة التحليلية بالمجالات المحاسبية الأخرى

للمحاسبة التحليلية عدة علاقات بالمجالات المحاسبية الأخرى نذكر منها:

1– علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة المالية:

بسبب عجز المحاسبة المالية عن القيام بوظائفها في المشروعات الصناعية بنقص الكفاءة التي كانت تقوم بها من قبل في المشرعات التجارية اضطرت الإدارة إلى ضرورة وجود نظام اخر وهو نظام المحاسبة التحليلية حيث تتمثل اهم

الاختلافات التي نلخصها في الجدول التالي[1]:

الجدول (1-1): المقارنة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية

وجه الاختلاف	المحاسبة المالية	المحاسبة التحليلية
نوع البينات	بيانات عن علاقة المؤسسة بالغير بيانات إجمالية عامة بيانات تاريخية تهتم بالماضي بيانات فعلية بيانات نقدية بيانات عن النفقات والإرادات بيانات موضوعية ومؤكدة	بيانات عن حركة الأصول داخل المؤسسة بيانات تفصيلية وتحليلية بيانات تخص الماضي والحاضر والمستقبل بيانات فعلية وتقديرية بيانات نقدية وكمية بيانات عن النفقات فقط بيانات تتسم بالمرونة والسرعة
الهدف من تقديم البيانات	تحديد نتائج أعمال المشروع من أرباح وخسائر وتصوير المركز المالي	تحديد تكلفة الوحدات المنتجة والمباعة وتكلفة إنتاج الوحدات تحت التشغيل والرقابة على هذه التكاليف
المستفيد الأساسي من البيانات	المستثمرون وأصحاب رؤوس الأموال والمقرضون والدائنون و ذو العلاقات من خارج المشروع	إدارة المشروع نفسه
الفترة التي تقدم عنها البينات	عادة ما تكون سنة مالية	يفضل ان تكون قصيرة نسبيا

المصدر: مجدي عمارة، ميلود خليفة، محاسبة التكاليف الفعلية، كلية المحاسبة بغريان، ليبيا، الطبعة الأولى 1992، ص 78

[1] مجدي عمارة، مرجع سبق ذكره، ص74.

2- علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة العامة:

هناك علاقة وطيدة بين المحاسبة التحليلية والعامة بحيث تعتبر المحاسبة العامة المصدر الرئيسي للمعلومات التي تستعملها المحاسبة التحليلية، كما أن هذه الأخيرة تمد المحاسبة بمعلومات يمكن الاعتماد عليها في نفس الدورة مثل كمية وقيمة المواد...إلخ.[1]

وفيما يلي جدول يلخص أهم الاختلافات ما بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة:

الجدول (1-2): المقارنة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة

العناصر	المحاسبة العامة	المحاسبة التحليلية
من ناحية القانون	اجبارية	اختيارية
الأهداف	أهداف مالية	أهداف اقتصادية
التوجه	متوجه نحو الخارج	متوجه نحو الداخل
المعالجة	الشمولية والاجتماعية	تحليلية مفصلة
المستفيدين	المديرية	المسيرون
التصنيف	حسب الطبيعة	حسب الغاية
المعلومات	دقيقة، رسمية، قاطعة	سريعة، مقربة
الزمن	الماضي والحاضر	الماضي، الحاضر، المستقبل

المصدر: بو يعقوب عبد الكريم، "**المحاسبة التحليلية**" ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثالثة 2004، ص11

3- علاقة المحاسبة التحليلية والمحاسبة الإدارية:

أدى التطور الكبير الذي حدث في علم الإدارة ونظرية القرارات الى ضرورة التعمق في نظرية المحاسبة الى الاستفادة من البيانات المتاحة، وخلق مجال أوسع في التحليل، وعرض النتائج وقد ساعد ذلك على التقدم التكنولوجي في معالجة البيانات، وتطور أجهزة الحاسوب.

[1] محمد أمين شنه، **"دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة الاقتصادية"**، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، بسكرة، 2014، ص12.

لذلك ظهر مفهوم المحاسبة الإدارية والذي يعني الإدارة من خلال الاعتماد على البينات، والمعلومات المحاسبية في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، فالمحاسبة الإدارية هي تطبيق الأساليب الفنية، والمفاهيم العملية في تسجيل البيانات وتبويبها وعرضها، لمساعدة الإدارة للقيام بوظائفها على أكمل وجه في التخطيط والرقابة على التنفيذ، وتقييم الأداء، واتخاذ القرارات اللازمة والملائمة.

ومن خلال تعريف المحاسبة الإدارية نستخلص ان نطاق المحاسبة الإدارية يشمل الموازنات التخطيطية، التكاليف المعيارية، التحليل الحدي، ونقطة التعادل، التحليل المالي والتحليل الإحصائي للبيانات ....الخ، وان جميع هذه المجالات تعتمد يشكل أساسي على البيانات التحليلية التي تنتجها المحاسبة التحليلية لذا يمكن القول ان المحاسبة التحليلية علاقة مباشرة بالمحاسبة الإدارية، عن طريق البيانات والمعلومات المالية التفصيلية التي تقدمها الإدارة للمشروع، لاستخدامات في مجال التخطيط، والتنظيم وكذلك في مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات، ورسم السياسة المستقبلية وضبط أداء الأقسام المختلفة في المشروع.[1]

كما يوجد محاسبات أخرى لها علاقة بالمحاسبة التحليلية نذكر منها:[2]

4- علاقة المحاسبة التحليلية والمحاسبة الضريبية:

تستورد بعض المشروعات الصناعية مواد خام من الخارج وتستخدمها في عمليات الإنتاج وتدفع عليها الرسوم والضرائب المفروضة حيث تضاف الى تكلفة البضاعة كما يجب احتساب الضريبة المستحقة على الرواتب والأجور التي تخص العاملين في المصنع، ثم إن على المقدر الضريبي أن يراجع قوائم تكلفة المواد للتأكد من الإعفاءات التي يتمتع بيها قسم التكاليف ومطابقتها مع القانون الضريبي.

5- علاقة المحاسبة التحليلية وتدقيق الحسابات:

إن علاقة المحاسبة التحليلية وتدقيق الحسابات مستمدة من الترابط القوي والصلة القائمة المستمرة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية حيث يقوم مدقق الحسابات بمراجعة كافة البيانات والمعلومات التفصيلية المتعلقة بالمحاسبة التحليلية من أجل التوصل الى النتيجة الحقيقية لأعمال المشروع الصناعي.

[1] عليليش نعيمة، بن صيد إيمان، **"المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير واتخاذ القرار"**، مذكرة ماستر في علوم المالية والمحاسبة، جيجل، 2022، ص18-19.

[2] عبد الناصر إبراهيم نور عليان الشريف **"محاسبة التكاليف الصناعية"** دار المسيرة، الطبعة الأولى، عمان، 2002، ص20.

المبحث الثاني: طرق المحاسبة التحليلية

بسبب طبيعة المحاسبة التحليلية الديناميكية وحاجة المؤسسات للحصول على نتائج دقيقة وسريعة لاتخاذ القرار أدى بها الى تطوير تقنياتها وطرقها التقليدية الى طرق حديثة أكثر دقة لحساب تكاليفها.

سنقوم في هذا المبحث بعرض أهم الطرق التقليدية والطريقة الحديثة التكلفة على أساس الأنشطة ABC.

المطلب الأول: الطرق التقليدية

من بين الطرق التقليدية للمحاسبة التحليلية نذكر:

الفرع الأول: طريقة التكلفة الكلية:

1- ظهور الطريقة:

تعود أصول هذه الطرية الى الفترة ما بين الحرب العالمية الأولى والثانية لأعمال العقيد الفرنسي RIMAILHO في إطار تنظيم الورشات العسكرية ثم تتابع في اطارCEGOS "اللجنة العامة للتنظيم العلمي، ومكتب المحل تكوين المؤسسات" في هذه الفترة عرفت بطريقة الأقسام المتجانسة وسميت بعد بمراكز التحليل وعرفت واعتمدت من طرف اللجنة المعايير للمحاسبات CNC. وفق مرسوم 4أفريل 1957 والمخطط المحاسبي ل 1982 اقتراح التعديلات التالية لطريقة الأقسام المتجانسة كما يلي:

- إبدال الطريقة المتجانسة بمفهوم مراكز التحليل (التقسيم الحقيقي لمراكز التحليل التي تسمح بحساب التكاليف والنتائج إن أمكن لكل مراكز المسؤولية).
- خلق المراكز هيكلية التي تجمع الأعباء الناتجة عن الوظائف المشتركة للمؤسسة في مجموعها (المصلحة القضائية، المحاسبية الاعلام الالي....).
- التمويل (الخزينة، تسيير القروض .....) هذه الأعباء لا تدرج إلا سعر التكلفة. [1]

[1] مصباح سفيان، ضيف أحمد، **"دور المحاسبة التحليلية في تفعيل استراتيجية المؤسسة"**، مذكرة ماستر في المالية والمحاسبة، البويرة، 2018، ص19.

2- مفهوم الطريقة:

يمكن تعريف التكاليف الكلية بأنها "مجموعة من الأعباء التي تتحملها المؤسسة للقيام بالإنتاج، أو هي عبارة عن مجوعة المدفوعات النقدية التي تنفقها المؤسسة على العناصر الإنتاجية الازمة لإنتاج سلعتها أو هي مجموع السلع المخطط لها خلال فترة زمنية معينة، أو بمعنى آخر، فإن التكلفة الكلية هي عبارة عن مجموع التكاليف الخاصة أو المباشرة التي يتحملها في العملية الإنتاجية، إضافة الي الجزء من التكاليف الغير المباشرة" [1].

3- أهداف طريقة التكلفة الكلية:

تهدف طريقة التكلفة الكلية إلى تحقيق ثلاث أهداف رئيسية كما يلي[2]:

- البحث عن الحساب بطريقة أكثر جدية ممكنة لمختلف التكاليف المهمة في المؤسسة بإدخال جميع الأعباء القابلة للإدماج، وهي موجهة على وجه الخصوص للمؤسسات التي تطورت إلى مستوى دفعها لخلق وظائف مخصصة تزود مصالح أخرى بخدماتها خاصة منها المصالح المرتبطة مباشرة بالإنتاج.
- البحث عن صيغة للتقييم بدلا من المساعدة على التسيير، ومن هنا يمكن القول بأن التكلفة الكلية تمثل ضمنيا شكل مراقبة لسلم القيم التي يحددها السوق من خلال نظام الأسعار وبإنشاء بعض الحالات الخاصة لابد أن يكون السعر أكبر أو يساوي التكلفة الكلية.
- الاستجابة لمتطلبات التسيير الداخلية، حيث تشكل معلومة محاسبية مهمة بالنسبة للمسيرين.

4- أهمية الطريقة:

لهذه الطريقة أهمية بالغة تكمن فيما يلي[3]:

- تساعد في إعداد مختلف الحسابات الخاصة بتكلفة البضاعة وتحديد الأرباح والخسائر الصافية ومقارنة التكاليف الإجمالية بالإيرادات. ت
- ساعد أيضا في تحديد سياسات التسعير الطويلة المدى.

[1] زموري ناصر، سعيدي بهاء الدين، **"طرق المحاسبة التحليلية وتطبيقاتها الميدانية في المؤسسات الاقتصادية"**، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، المسيلة، 2021، ص29.
[2] محمد لمين معايفية، هشام معايفية، **"المحاسبة التحليلية كأداة للرقابة على الإنتاج"**، مذكرة ماستر في العلوم المالية، قالمة، 2017، ص13.
[3] زموري ناصر، مرجع سبق ذكره، ص29.

- تعطي نتائج تحليلية حسب مجال تطبيق التكاليف المعمول بها، إما حسب كل منتوج أو حسب كل طلبية أو غيرها.

5- مبدأ الطريقة:

يقوم مبدأ هذه الطريقة على تحليل الأعباء غير المباشرة على المنتجات إذ يجب أن تقسم المؤسسة إلى أقسام حتى يكون هذا التقسيم فعلا لابد ان يوافق تقسيمات مراكز المسؤولية ويتم ترتيب هذه الأقسام في المؤسسة كما يلي[1]:

- تحديد القسم الذي يقدم خدمات إلى الأقسام الأخرى دون أن يستفيد من أي خدمة.
- تحديد القسم الذي استفاد مرة واحدة وقدم بدوره خدمة إلى كل الأقسام الأخرى.
- تحديد القسم الذي استفاد مرتين وقدم خدمات للأقسام الأخرى حتى تحديد القسم الذي لم يقدم أية خدمة لأي قسم مع استفادته من خدمات كل الأقسام.

6- مراحل طريقة التكلفة الكلية:

للوصول إلى تطبيق طريقة التكاليف الكلية يجب المرور بهذه المراحل:

6-1- تصنيف الأقسام المتجانسة:

يتم تصنيف الأقسام المتجانسة حسب مدى تجانس الأداء والخدمات المقدمة من الأقسام وطبيعة هذه الأقسام، ويسمح لنا هذا المعيار بإيجاد نوعين من الأقسام[2] :

أ- الأقسام الرئيسية: وهي أقسام ذات نشاط قابل للقياس، أو بمعنى آخر لها علاقة مباشرة بالمنتجات المدمجة ضمن دورة الاستغلال، وبالتالي تنسب المصاريف الخاصة بها إلى التكاليف وسعر التكلفة وذلك من خلال وحدات العمل، وتتمثل أساسا في:

- قسم التموين: ويتمثل نشاط هذا القسم في الشراء والتخزين ويقاس نشاطه بالكمية المشترات.

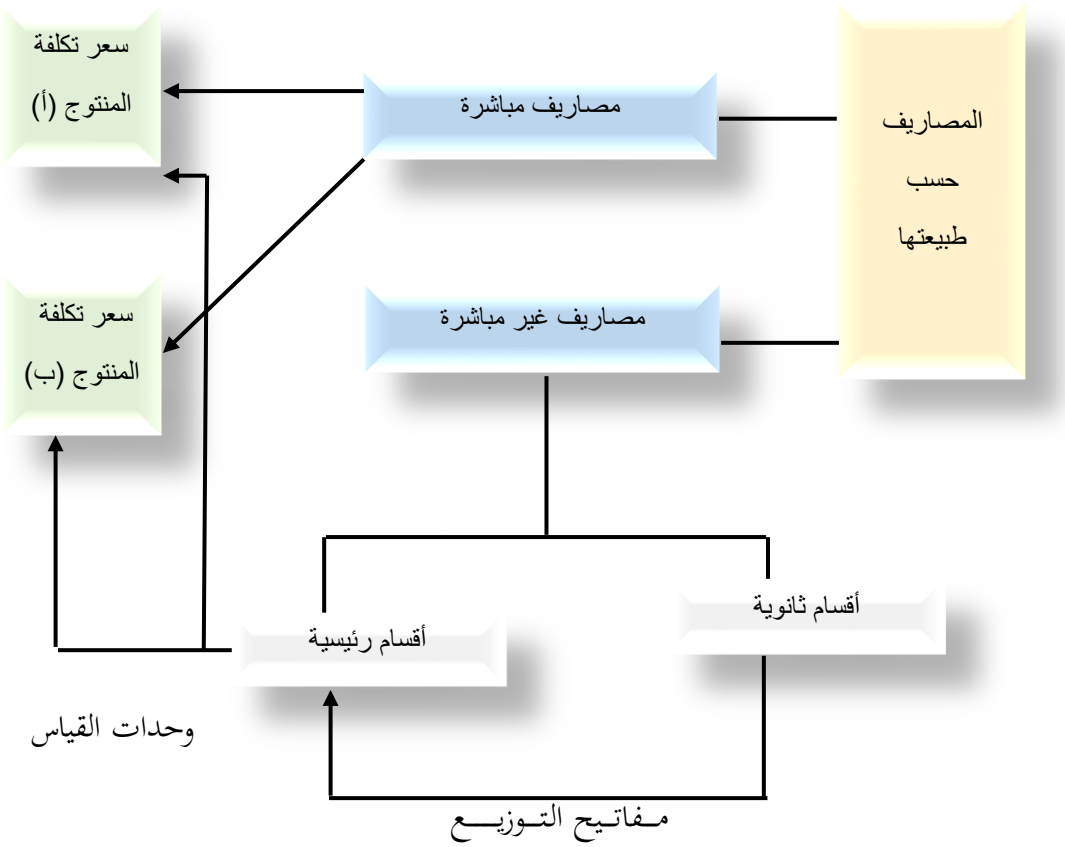
[1] مصباح سفيان، ضيف أحمد، مرجع سبق ذكره، ص20-21.
[2] محمد لمين معايفية، هشام معايفية، مرجع سبق ذكره، ص12-14.

- قسم الإنتاج: ويسمى أيضا بقسم الصنع أو المعمل، ويتمثل في الورشات المنتشرة عبر المؤسسة ويعبر عن نشاطه بإحدى الوحدات، عدد الوحدات المنتجة، عدد ساعات العمل المباشرة، عدد ساعات عمل الآلة.
- قسم التوزيع: النشاط الأساسي لهذا القسم هو البيع، ويقاس نشاطه برقم الاعمال.

ب- الأقسام الثانوية: وتسمى بالأقسام المساعدة وهي أقسام ذات نشاط يصعب قياسه، وتكمن مهمتها الأساسية في تقديم خدمات للأقسام الأساسية، حيث تساعدها في تأدية عملية النشاط الاقتصادي على أحسن وجه، وتحول مصاريف هذه الأقسام كليا عند عملية التوزيع الثانوي للأعباء، ونذكر من بين هذه الأقسام الثانوية قسم الإدارة، قسم الصيانة ...إلخ.

وفيما يلي مخطط يوضح طريقة الأقسام المتجانسة:

الشكل رقم (1-3): مخطط تفصيلي يوضح طريقة الأقسام المتجانسة



المصدر: رحال علي، "**سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية**"، ديوان المطبوعات الجامعية، 1999، ص51.

6-2- توزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل:

بعد تحديد الأقسام عملية تأتي المرحلة الثانية والتي يتم فيها توزيع الأعباء غير المباشرة وعلى مراكز التحليل، والتي تتم بخطوتين أساسيتين نوضحها كالتالي[1]:

أ. **التوزيع الأولي**: يتم من خلاله إعادة تصنيف الأعباء حسب طبيعتها (أعباء المحاسبة العامة الصنف 6) إلى أعباء حسب وظيفتها عن طريق استعمال مفاتيح التوزيع لتحديد قيمة الأعباء لكل قسم من الأقسام (الرئيسية والمساعدة).

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 الرئيسية، وقد يحدث أن يكون هناك تبادل للخدمات بين الأقسام المساعدة، لذا يتطلب القيام بعدة عمليات حسابية وقد يلجأ إلى المعادلات وحسابات المصفوفات وحساب المعلوماتية (الإعلام الآلي) في حالة تعدد التبادلات وتقعد مسألة حساب قيمتها.

ت. **التوزيع التنازلي**: وتتم وفق هذه الطريقة ترتيب مراكز الخدمات (الأقسام المساعدة) ترتيبا تنازليا ثم توزع أعباء القسم الأول على ما يليه من الأقسام المساعدة والرئيسية وتستمر العملية إلى أن تتم عملية توزيع أعباء الأقسام المساعدة كليا على الأقسام الرئيسية.

ث. **التوزيع المتبادل**: تهدف هذه الطريقة إلى تتبع مسار أجزاء الأعباء بدقة وتستعمل في حالة تبادل الخدمات فيما بين الأقسام المساعدة، ويتطلب تسوية التبادل بين الأقسام المساعدة ثم تستكمل عملية التسوية، ويلجأ أحيانا كما ذكرنا سالفا إلى المعادلات والمصفوفات وبرامج المعلوماتية لإيجاد قيم التبادل.

6-3- تحديد عدد وحدات العمل:

يتم تحديد عدد وحدات العمل بالاعتماد على طبيعة وحدة العمل التي يقاس بها نشاط كل مركز أساسي وتختلف هذه الطبيعة من مركز إلى آخر ويتم تحديدها كالتالي [2] :

- طبيعة وحدة العمل في مركز التموين: الكميات المشترات، أو ثمن الشراء...إلخ.

[1] حزاب محمد أمين، حساني عبد القادر، **"المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج"**، مذكرة ماستر في علوم التسيير، سعيدة، 2017، ص39.

[2] زموري ناصر، مرجع سبق ذكره، ص31.

- طبيعة وحدة العمل في مركز الإنتاج: هي الكميات المنتجة أو الكميات المستهلكة من المواد الأولية أو اليد العاملة مباشرة أو غير المباشرة أو دوران الآلات...إلخ.
- طبيعة وحدة العمل في مركز التوزيع: هي الكميات المباعة من المنتجات أو مبلغ المبيعات (رقم الأعمال).

6-4- استخراج تكلفة وحدة العمل: يتم تحديد هذه التكلفة بعد تحديد مجموع التوزيع الثانوي بكل قسم رئيسي وذلك بقسمته على وحدات العمل الخاصة به، ومن ثم يتم تحميل الأعباء غير المباشرة على المنتجات خلال مراحل حسب مختلف التكاليف بضرب تكلفة وحدة العمل بعدد وحدات العمل الخاصة بكل منتج. [1]

7- تقيم طريقة التكلفة الكلية:

أ. مزايا طريقة التكلفة الكلية:

تتمثل في:[2]

- تعتبر هذه الطريقة سهلة نسبيا ويمكن استخدامها في تسعير المنتجات أي تحديد نسبة الأسعار وتفويضها إلى رؤساء الأقسام ومندوبي المبيعات.
- قد يؤدي استخدامها إلى التسعير في الصناعة.

ب. سلبيات طريقة التكلفة الكلية:

تعددت سلبيات هذه الطريقة فيما يلي:[3]

- يتطلب الحصول على المعلومات الانتظار حتى النهاية الدورة للقيام بحساب كل الأعباء وهدا لا يتناسب مع حاجة المسير للمعلومات السريعة والملائمة لاتخاذ القرارات في الوقت المناسب.

- لا تأخذ في الحسبان تغيرات مستوى النشاط وبالتالي عدم معرفة مدى استغلال الطاقة الإنتاجية وما يقابلها من المستوى الذي تم استغلاله والذي يتم استغلاله.

[1] محمد لمين معايفية، هشام معايفية، مرجع سبق ذكره، ص15.
[2] مولاي الزين فاطمة، نقيلو كلثوم، **"محاسبة التكاليف كأداة لتقييم الأداء المالي للمؤسسة"**، مذكرة ماستر في علوم التسيير، أدرار، 2017، ص16.
[3] مصباح سفيان، ضيف أحمد، مرجع سبق ذكره، ص28.

– قصورها في مجال مراقبة التسيير نظرا لعدم دقة التحميل وهذا لوجود بعض المصاريف التي لا يتوقف تسجيلها مع حساب التكاليف وسعر التكلفة بأقساط التأمين التي قد تدفع كل ثلاثي او سداسي، مخصصات الإهتلاك لا تسجل إلا كل نهاية سنة وهذا يجعل تحميل بعض النفقات تقريبا.

– ترتكز على التوزيع التقريبي للأعباء خاصة إذا تعلق الامر بوجود حجم كبير من الأقسام والمنتوجات لا تمكن من معرفة أسعار التكلفة التي تساعد متخذي القرار في ترشيد قرارات البيع قبل البدء في الحساب الفعلي.

الفرع الثاني: طريقة التكلفة الجزئية:

تعتمد هذه الطريقة على التحميل الجزئي للتكاليف، وهناك عدة طرق لتحميل التكاليف نذكر منها:

- طريقة التحميل العقلاني.
- طريقة التكاليف المتغيرة.
- طريقة التكاليف المباشرة.
- طريقة التكاليف الهامشية.

1– طريقة التحميل العقلاني:

1–2– تعريف طريقة التحميل العقلاني: "هو عبارة عن وسيلة لتعديل تغيرات مستوى النشاط على تكلفة وحدة العمل، وانطلاقا من هذا التعريف فإن هدف التحميل العقلاني هو ثبات التكاليف الإجمالية في نفس ظروف الاستغلال، أي تغير مستوى النشاط لا بد أن يسايره تغير في الأعباء الإجمالية المحملة ولا سيما الثابتة منها".[1]

1–3– مبدأ طريقة التحميل العقلاني:

بواسطة الفصل بين نوعين من التكاليف يحسب بطريقة التحميل العقلاني جزء التكاليف الثابتة التي يتعلق بحجم النشاط أو الإنتاج العادي إذ يسمح الحصول على سعر تكلفة عقلاني يقترب من الثبات، إذ تصبح فيه تكلفة الوحدة ثابتة ولا تتأثر بحجم الإنتاج وتغيراته، لأن الجزء المتغير من التكاليف للوحدة يبقى ثابتا، ويثبت الجزء من التكاليف الثابتة.

[1] محمد الخطيب نمر، **"اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار"**، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، ورقلة، 2006، ص36.

التكاليف الثابتة المحملة = التكاليف الفعلية الثابتة * (مستوى النشاط الحقيقي / مستوى النشاط العادي).

معدل التحميل = المستوى الحقيقي للنشاط الاقتصادي / المستوى العادي للنشاط الاقتصادي.

- ويعرف النشاط الاقتصادي إما بمستوى الإنتاج أو حجم المبيعات.
- حجم النشاط العادي الواقعي أقل من النشاط العادي النظري بحوالي 15 إلى 20 بالمئة حسب الحالات ومن الاحسن استعمال حجم النشاط العادي الواقعي الذي يتناسب مع حجم النشاط الحقيقي والآن كلاهما واقعيا[1].

1-4- تقييم طريقة التحميل العقلاني:

أ. مزايا طريقة التحميل العقلاني:

وتتمثل في:[2]

- إلغاء أثر تغيير مستوى النشاط على التكاليف الثابتة.
- تحديد تكلفة البطالة والتي تبين عدم الاستغلال الكامل للطاقة المتاحة بالمؤسسة، وفي حالة استمرار هذا الخلل على المؤسسة أن تتنازل عن الجزء غير المستغل من البنية، في حالة تحقيق المؤسسة لوفرة نتيجة تجاوزها هذه الطاقة المتاحة، طريقة التحميل العقلاني تحسب لنا ربح زيادة الفعالية.
- تعتبر الخطوة الأولى نحو التكاليف المعيارية، والتسيير التقديري لأن تطبيقاتها يتطلب تحديد مستوى النشاط العادي داخل المؤسسة والذي يكون المرجع لتقييم النتيجة المتحصل عليها.

ب. عيوب طريقة التحميل العقلاني:

وتتمثل في:[3]

- صعوبة تحديد حجم النشاط العادي سواء في المؤسسة أو في كل قسم من أقسامها.
- صعوبة التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة، وخاصة في حالة وجود أعباء نصف متغيرة، حيث تستعمل عدة طرق تقريبية للفصل بين الجزء الثابت والمتغير.

---

[1] رانية تشوكتش كبير، آسية كواديك، **"المحاسبة التحليلية كأداة للرقابة على التسويق"**، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، المدية، 2020، ص25-26.

[2] ساحل فاتح، **"دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية"**، رسالة ماجستير في علوم التسيير، الجزائر، 2003، ص73.

[3] ناصر دادي عدون، **"تقنيات مراقبة التسيير (المحاسبة التحليلية)"**، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص113.

- مشكل الحسابات المتعددة وخاصة إذا كانت هناك صعوبات تحميل متعددة في المؤسسة، لذا فغالبا ما تحدد هذه المعدلات مسبقا بالاستعانة بالميزانيات التقديرية.
- تقييم المخزونات النهاية (منتجات ومشتريات) التي تظهر في الميزانية النهائية، بحيث تكاليفها تكون أعلى من الحقيقة عند بلوغ حجم نشاط أعلى من العادي، والعكس عند بلوغ المستوى العادي للنشاط ويكون هناك تخزين للمصاريف العامة.

2- طريقة التكاليف المتغيرة:

ظهرت هذه الطريقة في بداية القرن العشرين، بفضل الأعمال التي قام بها الرائد الأمريكي ALEXANDER CHURCH. ويهدف استعمال هذه الطريقة إلى دراسة مبدئية تتعلق بالفصل بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة.[1]

2-1- تعريف طريقة التكاليف المتغيرة: "وهي طريقة التي لابد أن يسمح سعر بيع المنتج أو سعر تقديم خدمة باسترجاع تكلفة إنتاج وتسويق ذلك المنتج أو تقديم تلك الخدمة. على أن يبقى جزء يسمى بالهامش على التكاليف المتغيرة للمنتج أو الخدمة، يتم من خلاله تغطية جزء من التكاليف الثابتة للمؤسسة ككل"[2].

2-2- مبدأ التكاليف المتغيرة:

تهتم طريقة التكاليف المتغيرة بربط عناصر التكلفة بحجم الانتاج، ويتغير بعضها بتغير حجم الإنتاج ولذلك فان المبادئ التي تقوم عليها هاته الطريقة هي:[3]

- الفكرة الأساسية تتمحور في التفرقة بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة.
- لا يحمل سعر تكلفة المنتجات إلا بالتكاليف المتغيرة.
- التكاليف الثابتة، الإدارة والمبيعات تعتبر كتكاليف ثابتة كلية للدورة، يجب على نتيجة الدورة أن تغطيها.

---

[1] درحمون هلال، **"المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية"**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، الجزائر، 2005، ص206.

[2] بوخاري عبد الحميد، عرابة الحاج، مايو عبد الله، **"نحو تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة في المستشفيات العامة"**، مجلة التنظيم والعمل، المجلد 05، العدد 03، الجزائر، ،2016، ص07.

[3] بوزنية أسماء، شايب هاجر، **"واقع المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة"**، مذكرة ماستر في علوم التسيير، جيجل، 2021، ص44-45.

- تحديد الهامش على التكلفة المتغيرة أي أن رقم الأعمال هو أساس قياس مستوى النشاط ويجب عليه أن يغطي التكاليف المتغيرة.
- تبويب التكاليف المتغيرة حسب طريقة الأقسام المتجانسة.

2-3- تقييم طريقة التكاليف المتغيرة:

أ. مزايا طريقة التكاليف المتغيرة:

تتميز هذه الطريقة بمميزات نذكر منها:[1]

- تسمح بتحديد عتبة المردودية، وبالتالي اتخاذ بعض القرارات في المدى القصير كالإبقاء على إنتاج منتوج معين رغم تحقيقه لخسارة.
- هذه الطريقة مناسبة أحسن بالنسبة للمؤسسات التي تعمل بنظام الطلبيات، لأن المبيعات تكون مساوية للإنتاج.
- إذا كان هامش الربح معروفا فإن التغيرات في الربحية الناتجة عن التغيرات في الأحجام المختلفة للبيع يمكن تحديدها.

ب. عيوب طريقة التكاليف المتغيرة:

تتمثل عيوب هذ ه الطريقة فيما يلي:[2]

- صعوبة الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة، حيث حلت محل صعوبة تخصيص التكاليف الثابتة المشتركة لأوجه النشاط المختلفة.
- يرى معارضو نظام التكلفة المتغيرة أن سعر البيع يجب أن يحدد على أساس التكلفة الكلية حتى يضمن تغطية كل التكاليف المتغيرة والثابتة، وان سعر البيع إذا حدد على أساس التكلفة المتغيرة لوحدها فقد لا يكون كافيا لاسترداد التكاليف الثابتة وتحقيق صافي الربح.
- يعترض بعض المحاسبين على استخدام نظام التكاليف المتغيرة لأغراض القوائم المالية المنشورة، ويفضلون استخدام نظام التكاليف الكلية لهذه الأغراض ووجه اعتراضهم أن تكلفة الوحدات المنتجة والمباعة المتغيرة فقط ال تعبر عن التكلفة الحقيقة لإنتاج وبيع السلعة.

---

[1] حابي أحمد، **"دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية"**، رسالة ماجستير في علوم التجارية، الجزائر، 2011، ص54.

[2] حطاب دلال، **"أثر أنظمة التكاليف على الأداء التكاليفي والمالي"**، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، قسنطينة، 2018، ص 56-57.

- إن إستبعاد التكاليف الثابتة غير منطقية ونظار لكون الوحدة المنتجة تستفيد من بعض عناصر التكاليف الثابتة والتي لا يمكن إنتاجها بدون هاته التكاليف.

3- طريقة التكلفة المباشرة:

3-1- تعريف طريقة التكلفة المباشرة: "هي طريقة تتم على أساسها تحميل الوحدات المنتجة النهائية بنصيبها من التكاليف المباشرة فقط حيث يتم استبعاد التكاليف الغير المباشرة من التحميل على الوحدات الإنتاج والمبيعات على اعتبار أن التكاليف مباشرة هي التي أنفقت على الوحدات المنتجة كما يتم تحميلها بمصاريف البيع والتوزيع المباشرة والتي نشأت بسبب هذه الوحدات، حيث أن هذه الطريقة تقوم على اعتبار التكاليف المباشرة ولهذا سميت بهذا الاسم". [1]

3-2- خصائص التكلفة المباشرة:

تتميز طريقة التكاليف المباشرة بمجموعة من الخصائص والصفات التي تميزها عن الطرق الأخرى التي جاءت بها المحاسبة التحليلية ويمكن ذكر أهم هذه الخصائص في ما يلي[2]:

- يسهل تحديد تكلفة الوحدات حيث أنها تحمل التكاليف المباشرة فقط.
- تحليل عناصر التكاليف على أساس عناصر المشروع: إنتاجية، تسويقية، إدارية، تمويلية.
- عند تحديد قيمة بضاعة أول وآخر المدة تامة الصنع أو بضاعة تحت التشغيل أول المدة بتكلفتها المباشرة.
- مجمل الربح في هذه الطريقة هو فرق ثمن بين الوحدات المنتجة وبين تكلفتها المباشرة.
- ثبات تكلفة الوحدة المنتجة الواحدة فلا تتأثر بالزيادة أو تخفيض حجم الإنتاج.

3-3- تقييم طريقة التكاليف المباشرة:

أ. مزايا طريقة التكاليف المباشرة:

إن تطبيق أسلوب التكاليف المباشرة له مزايا أهمها[3]:

[1] العتلي مروة، نايلي مريم، **"التكامل بين طريقة التكلفة على أساس المواصفات ABCIIوطريقة التكلفة المستهدفة TC"**، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، جيجل، 2019، ص28

[2] نفس المرجع ص28

[3] نعيمة زعرور، سهام كردودي، أحمد ضيف **"التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية"**، مجلة الأصول للبحوث الاقتصادية والإدارية، الجزائر، المجلد 1، العدد 1، 2017/06/30 ص101

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

ب. **عيوب طريقة التكاليف المباشرة:**

وجهت لطريقة التكاليف المباشرة عدة انتقادات وتتمثل في:[1]

- التكلفة الحقيقية للوحدة المنتجة لا يمكن التعبير عنها على أنها تكلفة فعلية للوحدة بسبب إهمال العناصر غير المباشرة في الإنتاج والتي تستبعد ويتم تحميلها على حساب الأرباح والخسائر.
- عند تحديد قيمة المخزون التام أو الغير التام يدري على أساس التكلفة المباشرة وهذا يؤدي إلى تخفيض القيمة الحقيقية لذلك المخزون وتحميل ذلك على حساب الأرباح والخسائر باعتبار مصروف للفترة وهذا يؤدي إلى تخفيض الأرباح.
- لا تعتمد هذه الطريقة لتقيم البيانات الفعلية الصحيحة للإدارة وبالتالي هذه الطريقة لا تمكن من التخطيط السليم واتخاذ القرارات صائبة.

4- طريقة التكلفة الهامشية:

4-1- تعريف طريقة التكلفة الهامشية:

هي "التغير الحاصل في التكلفة الإجمالية إثر التغير الحاصل في الكمية المنتجة بوحدة واحدة من وحدات الإنتاج، وبمعنى آخر هي عبارة عن الزيادة في التكاليف الكلية على أثر الزيادة في كمية الإنتاج بوحدة واحدة، أو هي عبارة عن النقصان لكمية الإنتاج بوحدة واحدة". [2]

[1] العتلي مروة، مرجع سابق، ص29
[2] وزدادي جمال، **"تصميم نظام تقييم مشاريع البناء وفقا لمنظور المحاسبة التحليلية"**، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، المدية، 2019، ص46

4-2- مبدأ التكلفة الهامشية:

يمكن اعتبار التكاليف الهامشية تكاليف إقتصادية نظرية لا تظهر في القوائم المالية وإنما تحسب من أجل دراسة النتائج المتوقعة لكل تغيير في نشاط المؤسسة كما أنها تساعد كما أنها تساعد في اتخاذ قرارات التسيير المتعلقة بتحديد الأسعار في حالة تخفيض أو زيادة الإنتاج وقبول أو رفض الطلبيات المقدمة من طرف العملاء، يتم دراسة المردودية المتوقعة حسب حجم الإنتاج والتكلفة لوضعيات مختلفة من حيث الكمية المنتجة وما يقابلها من تكلفة متغيرة وتكلفة ثابتة لكل كمية وهذا بالزيادة أو النقصان في الوحدات مقارنة بالإنتاج الجاري. [1]

لذا يكون لدينا: **التكلفة الهامشية الإجمالية = التكلفة الاجمالية للإنتاج 2 – التكلفة الإجمالية للإنتاج 1.**

4-3- تقييم طريقة التكلفة الهامشية:

هناك العديد من المزايا والعيوب التي تتضمنها هذه الطريقة حيث سنحاول الإشارة اليها في العنصرين الموالين[2]:

أ. مزايا الطريقة التكلفة الهامشية:

وتتمثل فيما يلي:

- لها أهمية كبيرة في توجيه عملية لاتخاذ القرارات بخصوص برنامج الإنتاج والمبيعات
- قبول طلبات والترتيب الزبائن حسب طلباتهم
- تحديد حجم الإنتاج الأمثل الذي يسمح بالحصول على أكبر نتيجة
- فرصة التعاقد مع أطراف أخرى لإنتاج وتوفير منتجات بدل القيام ذلك

ب. عيوب طريقة التكلفة الهامشية:

وتتمثل في:

- مفهوم التكلفة الهامشية هو مفهوم اقتصادي نظري، نادرا ما يستعمل في المؤسسات الاقتصادية.
- عدم الدقة والتذبذب في حساب التكلفة الحدية لأنها تشمل أحيانا التكاليف المتغيرة فقط عند مجال معين من مستويات الانتاج وتشمل أحيانا الأعباء المتغيرة والثابتة عند الانتقال إلى مجال إنتاجي آخر.

[1] رانية تشوكتش كبير، آسية كواديك، مرجع سبق ذكره، ص30
[2] العتلي مروة، مرجع سبق ذكره، ص35-36

- الصعوبة في تحديد المعدلات الخاصة بالتكلفة الإجمالية والتكلفة المتوسطة ورسم المنحنيات الخاصة بها، وهذا نظرا لصعوبة الفصل بين التكلفة الثابتة والمتغيرة، كما أن المعطيات ليست دائما متوفرة وثابتة، ففي حالة تخفيض الأسعار مثلا قد يسبب رد فعل معاكس من طرف المنافسين، مما يؤدي اضطراب في قطاع النشاط بسبب حرب الأسعار.
- يصعب من الناحية التطبيقية، التمييز بين التكلفة المتغيرة والتكلفة الهامشية الى درجة أنه يقع الخلط بين المفهومين في أغلب الأحيان.

الفرع الثالث: طريقة التكلفة المعيارية

1- تعريف طريقة التكلفة المعيارية: تعرف على أنها: "تكاليف محددة مسبقا (قبل البدء بالعملية الإنتاجية) ويقاس هذا التقدير على أساس فني وعلمي دقيق لما ينبغي أن تكون عليه تكلفة الوحدة الإنتاجية وتعتبر أساسا لفرض الرقابة الفعالة الناجمة عن تحديد سواء كانت انحرافات ملائمة أو انحرافات غير ملائمة". [1]

2- أهداف طريقة التكاليف المعيارية:

يحقق استخدام طريقة التكاليف المعيارية أهدافا متعددة للإدارة تتمثل في الرقابة على التكاليف وخفض تكلفة الوحدة المنتجة، ولكن مع ازدياد أهمية الإدارة الحديثة في تحقيق أهداف المؤسسة ازداد الاهتمام بتطوير نظام التكاليف المعيارية وتوسعت أهدافها واكتسبت مكانة خاصة في النواحي التالية[2]:

- **البرمجة:** يمكن برمجة النتائج في ظل التكاليف المعيارية الكلية بطريقة أكثر فعالية، فهي ترتكز على ما سوف يحدث في الفترة المستقبلية وليس ما حدث فعلا.
- **الرقابة:** وذلك من خلال مقارنة النتائج الفعلية بالتكاليف المعيارية، وتقليص الانحرافات مستقبلا.
- **التسعير:** يمكن أن نستعمل طريقة التكاليف المعيارية كأساس لتسعير المنتجات.
- **الإعلام:** تسمح بمد الإدارة الخاصة بالمؤسسة بتقارير دورية وكشوف تفصيلية بالانحرافات الحاصل وتحليلها من أجل اتخاذ القرارات التصحيحية بالمشاكل المتعلقة بالنشاط الاستغلالي للمؤسسة.

[1] خشعي عفاف، **"استخدام أساليب المحاسبة التحليلية لتحقيق تنافسية المؤسسة"**، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبية، بسكرة، 2022، ص24.

[2] هادفي خالد، **"دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية"**، رسالة ماجستير في علوم التسيير، بسكرة، 2013، ص66.

3- مبدأ طريقة التكاليف المعيارية:

هناك مجموعة من النقاط تقوم عليها هذه الطريقة وهي[1]:

- العمل على وضع مستويات معيارية مسبقا بمستوى النشاط والعناصر المكونة له من حيث الكمية والسعر والطاقة الإنتاجية والموازنة المناسبة له، وينبغي أن يكون ذلك موافقا لهيكلة المؤسسة وطبيعة العمليات الإنتاجية وما تحتاجه من موارد حسب تقنية أو معايير محددة من جهة أخرى.
- العمل على مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الفعلية(الحقيقية)، وحساب الانحرافات مع إبراز الأسباب والمصادر المسؤولية.
- العمل على تعديل المعايير الموضوعية باستمرار حسب المعطيات الجديدة المتعلقة بهياكل المؤسسة، ظروف السوق وتطور التقنيات معايير الجودة.
- العمالة اللازمة لمنتج معين من حيث العدد الأمثل والخبرة ومعدل الأجور.
- الأعباء الإضافية اللازمة لمنتج معين لكي يصبح نموذجا لما يجب ألا تتعداه التكلفة الفعلية في ظل توفر الظروف المناسبة التي تمكن من الوصول لمستوى الأداء إلى درجة الجودة.

4- تقييم طريقة التكاليف المعيارية:

أ. **المزايا:**

وتتمثل في[2]:

- إمكانية الحث على تقليص التكاليف، خاصة إذا نسقت الطريقة مع سياسة الموظّفين ونظام حيوي يدفع جميع أعضاء المؤسسة إلى رفع المردودية.
- سرعة كبيرة في مسك الحسابات، بما أن التكاليف المعيارية محددة لفترة معيّنة، فبإمكان المؤسسة إجراء القيود المحاسبية بمجرد معرفة الكميات، دون انتظار حساب التكاليف الحقيقية.

[1] سمرة رزقي، عزيزة بن حسين، **"دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج"**، مذكرة ماستر في المحاسبة، برج بوعريريج، 2021، ص13.
[2] درحمون هلال، مرجع سبق ذكره، ص 248.

- تمثل التكاليف المعيارية، أخيرا، أساس لتحديد الأسعار.

ب. العيوب:

وتتمثل في [1] :

– إن الاعتماد على معايير غير دقيقة يتسبب في حصول خلل في سير الأسلوب وعدم فعاليته الناتج عن الحصول على معلومات غير دقيقة وتسجيل انحرافات غير صحيحة ومن ثم تكون مصدر لمعلومات وتحاليل مضللة واتخاذ قرارات غير صائبة.

– صعوبة احداث أي تعديل على الأسلوب بعد البدء في تطبيقه عند حدوث أي تغيرات في مستويات التشغيل أو معايير المعتمدة.

المطلب الثاني: طريقة نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

تعد طريقة نظام التكاليف على أساس أنشطة ABC من بين الطرق الحديثة التي تبنتها المؤسسات باعتبارها أكثر دقة في حساب التكاليف مما ساهم في تحسين اتخاذ القرارات.

الفرع الأول: مفهوم طريقة نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ومراحل تطوره

سنتطرق في هذا الفرع الى مفهوم طريقة نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ومراحل تطوره.

1– مفهوم طريقة نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

تعرف بأنها:" ذلك النظام الذي يقوم على أساس تجميع التكاليف غير المباشرة للمنشأة في مواضع الكلفة ليتم توزيعها على المنتج النهائي بواسطة مسببات الكلفة وذلك للوصول الى الكلفة الحقيقة للمنتج النهائي مما يؤدي الى دعم اتخاذ القرارات الإدارية السليمة".[2]

[1] خشعي عفاف، مرجع سبق ذكره، ص27

[2] أشرف عزمي مسعود أبو المغلي، **"أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية"**، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، 2008، ص 13

2- مراحل تطور نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):

لقد مر تكوين نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بثلاث مراحل وهي[1]:

المرحلة الأولى: إدارة النشاط: ركزت هذه المرحلة على مفهوم سلسة القيمة أكثر من التحليل المحاسبي والمالي، وهدفت إدارة النشاط الى تحقيق ما يلي:

- اكتشاف واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة لهذه السلسلة مثل: استخدام نظام الإنتاج الفوري.
- تحسين وتعزيز الأنشطة التي تضيف قيمة من خلال تحسين جودة وسرعة الاستجابة لطلبات العملاء.

المرحلة الثانية: محاسبة تكاليف الأنشطة: جاءت هذه المرحلة للتأكد أن كل التكاليف تم تقليصها من خلال:

- تحديد مسببات التكلفة والارتباط بالأنشطة.
- تنتج تفاعلاتها مع الأنشطة الأخرى.

المرحلة الثالثة: نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة: هو ذلك النظام الذي يهتم بتحليل التكلفة، ولكنه يعد الفضل في تحليل وتقدير التكاليف لأهداف خاصة، وهناك أربعة مراحل لإنشاء نظام (ABC) وهي:

- تحديد الأنشطة الرئيسية في المؤسسة.
- تحديد العوامل التي تؤثر بصورة كبيرة في تكلفة النشاط، وتسمى هذه العوامل محركات التكلفة بالإضافة للتحديد المباشر لكيفية طلب النشاط للتكلفة.
- خلق وعاء للتكلفة لكل نشاط، حيث تتبع التكاليف طبقا للنشاطات وفقا لكيفية طلب النشاطات للتكاليف.

الفرع الثاني: أهداف وأهمية وأسس ومبادئ محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

1- أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

وتتمثل في[2]:

- تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.

[1] محمد صادق منصوري، **"دور نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تخفيض تكاليف الإنتاج"**، مذكرة ماستر في علوم التسيير، بسكرة، 2016، ص41/40

[2] نعيمة مخلوفي، **"أثر استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC على عدالة ودقة بيانات التكاليف غير المباشرة للمنتجات في المؤسسات الصناعية"**، مجلة دراسات اقتصادية، الجزائر، المجلد 10، العدد 1، 2023، ص534-535

- تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف.
- يساعد إدارة المؤسسة في إعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف، ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدى.
- يساعد إدارة المؤسسة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تقدم قيم إضافية للمنتج، والعمل على تقليل أو تخفيض تكاليف هذه الأنشطة.
- التخلص من مشكلة توزيع التكاليف غير المباشرة بشكل عشوائي بين المنتجات المختلفة.
- تحديد تكلفة المنتج بالدقة المطلوبة.

2- أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

تعود أهمية هذا النظام إلى[1] :

- تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لإنجازها، وتحديد مسببات التكلفة التي تؤثر في حجم مقدار استغلال كل مورد داخل كل نشاط لتحقيق خطة أو موازنة معينة.
- قياس تكلفة المنتج بشكل أكثر دقة، عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة، وتحميل تلك التكاليف على المنتجات باستخدام مقاييس تعبر عن احتياجات تلك المنتجات من الأنشطة المختلفة، وهذا ما يساعد الإدارة على اتخاذ قرارات أفضل تتعلق بالإنتاج والأنشطة.
- توصيل معلومات دقيقة حول تكلفة كل منتج تعتمد عليها إدارة المؤسسة في عملية التسعير، وتقييم ربحية كل خط إنتاجي.
- يمكن نظام ABC من تحديد الأنشطة الأكثر ارتباطا بالتكاليف، وهذا ما يساهم في قياس الأداء بفعالية وصورة أدق مما يتيح فرصة إعادة توزيع الموارد بصورة أفضل.

3- أسس ومبادئ نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

- يرتكز نظام تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة على أسس وهي[2] :
- المسارات الحديثة للإنتاج تمثل ميزة (خاصية) غير مستقرة بسبب التطورات التكنولوجية والتنظيمية والتنافسية

[1] وداد بن مادي، محمد البراء قاجة، **"محاكاة نظام التكلفة على أساس الأنشطة(ABC) وأثره على تعظيم ربحية المؤسسة الاقتصادية"**، مذكرة ماستر في علوم مالية ومحاسبة، ورقلة، 2023، ص6

[2] محمد الصديق الفضيل، **"نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC كأداة حديثة وفعالة في المحاسبة الإدارية"**، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، الجزائر، العدد 13، 2018، ص269

بقوة أكثر مما كانت عليه في السابق.

- عمليات تقييم المنتجات مسبقا بما فيها (التمويل، التصميم، التطوير)، وبعد ذلك (التوزيع، المراقبة، خدمات ما بعد البيع) تمثل أهمية متزايدة، وتؤدي إلى تخفيض التكاليف.

كما يستند على مبدأين أساسيين هما[1]:

- المنتجات تستهلك الأنشطة.
- الأنشطة تستهلك الموارد.

يمكن ترجمة المبادئ المذكورة أعلاه في الشكل التالي[2]:

الشكل (1-4): المبادئ الأساسية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC:



المصدر: بوجناح ججيقة، بربارة نورة، "**استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المؤسسات الخدماتية**".

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

1- الخطوات المتبعة في تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

أ- التخطيط:

تكمن أهمية هذه المرحلة في إعداد فريق عمل مناسب من أجل تصميم وتنفيذ النظام، وفي هذه المرحلة يتم تحديد المشاكل التي تواجه المؤسسة وتحديد نوع ومستوى المعلومات المطلوبة للقرارات المتعلقة بتلك المشاكل وكذلك

[1] محمد الطيب إلياس، **"دور أنظمة محاسبة التكاليف المعاصرة في التخطيط والرقابة"**، مجلة ابن خلدون للدراسات والأبحاث، السودان، المجلد الثاني، العدد التاسع، ص368.

[2] بوجناح ججيقة، بربارة نورة، **"استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المؤسسات الخدماتية"**، مذكرة ماستر في علوم التجارة، أدرار، 2018، ص26.

حل المشاكل المتعلقة بثقافة الإدارة الحالية وتطوير أسلوب عملها بما يتلاءم مع النظام الجديد. [1]

ب– تحديد الأنشطة:

يتم تعيين الأنشطة في المنظمة من بداية طلب المواد او الخدمة مرورا بالعملية التصنيعية حتى الانتهاء بأنشطة التسليم للمستهلك، لذلك تعد هذه المرحلة الجزء الأكثر أهمية لأنها تتطلب أفراد كفوئين لفهم الأنشطة المطلوبة. ولابد من وجود إجراءات مشتركة بين فريق العاملين لتطبيق هذا النظام حيث يقسمون الأنشطة على أساس الأشخاص العاملين في الأقسام غير المباشرة ويشمل الفريق وصف الأنشطة الرئيسية. [2]

ت– تحليل تكلفة الأنشطة:

تكلفة النشاط هي مجموع تكاليف عوامل الإنتاج (الموارد) التي أمكن تتبعها، وتبين أنها تخص وتشكل هذا النشاط .ويتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر تكاليف الموارد التي تستهلك بمعرفة كل النشاط خلال فترة معينة ويعتبر ذلك تبويبا للتكلفة طبقا لعلاقاتها بالأنشطة المنفذة خلال هذه الفترة، الأمر الذي يحقق الرقابة على تكاليف الطاقات المتاحة للأنشطة. ويتم تتبع التكاليف الخاصة باستخدام الموارد على الأنشطة من خلال فحص العلاقة السببية بين استخدام الموارد ومخرجات كل نشاط، والمحور الرئيسي لتحديد هذه العلاقة السببية هو مقياس النشاط (مسبب التكلفة). [3]

ث– تحديد مسببات التكلفة:

تعتبر مسببات التكلفة العنصر الأساسي في نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة، كما يعتبر العامل الذي يترتب على وجوده حدوث تكلفة، إذ يتطلب استخدام نظام تكاليف الأنشطة فهما وتحديدا للعوامل أو المتغيرات التي تنشئ نشاطا ما ومن ثم تسبب حدوث تكاليف ذلك النشاط، ونظرا لتعدد الروابط والعلاقات بين الأنشطة والمنتجات، فإنه يمكن استخدام العديد من مسببات التكلفة، وإن أي تغيير في مسبب التكلفة يؤدي إلى تغيير في مجموع التكاليف. [4]

---

[1] زغدودي شروق، بن الواد إلهام، **"دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الأداء المالي في المؤسسات الجزائرية"**، مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية، قالمة، 2021، ص35.

[2] أحمد محمود حسني، علي حسني نوري بني لام، **"محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة كأداة لتحديد تكلفة الخدمة المصرفية"**، مجلة كلية مدينة العلم، مجلد12، العدد 1، 2020، ص165.

[3] محمد الخطيب نمر، مرجع سبق ذكره، ص56-57.

[4] سمرة رزقي، عزيزة بن حسين، مرجع سبق ذكره، ص14-15.

ج- تحويل التكاليف الى مراكز النشاط:

تجميع الأنشطة على أساس مسبب التكلفة المشترك في مراكز تسمى مراكز التجميع، وكل مركز يضم النشاطات التي لها نفس مسبب التكلفة. [1]

ح- حساب التكلفة:

أولا يتم حساب تكاليف أهداف التكلفة بعد أن يتم تجميع الأنشطة في مجموعات التكلفة وتحديد موجهات التكلفة المناسبة يتم احتساب تكلفة الوحدة الواحدة في مقياس النشاط، والذي يسمى بالعامل الموجه ويتم ذلك من خلال قسمة إجمالي تكاليف النشاط المخططة على إجمالي عدد وحدات العامل الموجه، ثم حساب سعر التكلفة الذي يتضمن حساب إجمالي تكاليف المنتجات عن طريق إضافة كل التكاليف المباشرة والغير مباشرة للمنتجات. كمرحلة أخيرة يتم تحديد سعر التكلفة النهائي بعد تحديد وتحميل التكاليف المباشرة المحسوبة في الخطوة الثالثة والتكاليف غير المباشرة في الخطوة السادسة وعليه يتشكل سعر التكلفة الوحدوي. [2]

2- تقييم طريقة التكلفة على أساس الأنشطة ABC:

أ. المزايا:

إن استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة يحقق المزايا التالية[3]:

- التوصل إلى تكاليف دقيقة للمنتجات، وبشكل عام نستطيع القول أن تكاليف المنتجات الناتجة 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] سمرة رزقي، عزيزة بن حسين، مرجع سبق ذكره، ص15.
[2] شحتاني عبد العالي وغضاب رانية، **"تحقيق ميزة التكلفة أقل باستخدام نظم التكلفة والتسيير على أساس الأنشطة"**، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، الجزائر، المجلد 7، العدد 1، 2018، 387.
[3] هادفي خالد، مرجع سبق ذكره، ص74.

- يشجع هذا النظام المؤسسات على تقييم الأنشطة لتحديد أي الأنشطة ليست ذات قيمة، ويمكن أن تهمل في العملية الاستغلالية والتركيز على الأنشطة ذات القيمة.
- يؤدي تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلى زيادة فاعلية الرقابة، حيث يرتبط بين ثلاث متغيرات هي: النشاط والموارد التي تم استهلاكها والمسؤول عن هذا النشاط، وبالتالي تقييم أداء دقيق للمسؤولية.

ب. العيوب:

هناك بعض العيوب المصاحبة لتطبيق طريقة التكلفة على أساس الأنشطة ABC نذكر منها[1]:

- صعوبة تحديد موجهات التكلفة بدقة في المؤسسة إلا بعد اجراء دراسات تحليلية لمجمل الأنشطة التي تمارسها سواء كانت رئيسية أو جزئية، ومن ثم تحديد درجة أولويتها في المسار التشغيلي للمؤسسة.
- صعوبة قياس تأثير الجوانب السلوكية في العملية الإدارية ومن ثم تأثير ذلك سلوك التكاليف وامتصاص الموارد المادية المتاحة أو كيفية التصرف بها.
- يتطلب أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة توافر بيانات مختلفة والقيام بمهمة توصيفها وتحليلها بقدر ما تستلزمه أنظمة التكلفة التقليدية.
- عدم وجود كادر محاسبي مؤهل في بعض المؤسسات الذي تقع على عاتقه وظيفة أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة إعداد وتطبيقا.
- صعوبة تطبيق هذا الأسلوب وصعوبة اختيار مسببات التكلفة، الامر الذي جعل المؤسسات تستعين بخبرات خارجية.
- تكلفة تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة مرتفعة عموما، لذلك يجب الموازنة بين التكلفة والمنافع.

[1] خشعي عفاف، مرجع سبق ذكره، ص34.

خلاصة الفصل الأول:

من خلال هذا الفصل تطرقنا الى مفهوم المحاسبة التحليلية التي عرفناها انها عملية تطبيق مجموع المبادئ (مبدأ التكلفة الإدارية، مبدأ تحليل البيانات ومبدأ تقدير التكاليف) وأساليب التكاليف، لمساعدة الإدارة في وظائفها المختلفة، وتعتبر أداة لتجميع وتسجيل وتحليل بيانات التكاليف وتقديم معلومات دقيقة لاتخاذ القرارات من أجل تحقيق غايات وأهداف (قياس التكلفة والرقابة عليها واتخاذ القرار)، كما تساهم في توزيع التكاليف من أجل تحديد ثمن تكلفة المنتجات أو الخدمات، كما تطرقنا الى اهم وظائفها المتمثلة في وظيفة تسجيلية، تحليلية، تفسيرية وإخبارية.

للمحاسبة التحليلية عدة علاقات بالمحاسبات الأخرى من أهمها علاقتها بالمحاسبة العامة التي تعتبر المصدر الرئيسي للمعلومات التي تستعملها المحاسبة التحليلية.

كما اعتمدت المحاسبة التحليلية في حساب تكاليفها الطرق التقليدية التي تمثلت في الطريقة الكلية والطريقة الجزئية والطريقة المعيارية، والطريقة المعاصرة المتمثلة في نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC.

الفصل الثاني

استراتيجية المؤسسة والتخطيط الاستراتيجي

تمهيد:

تحتاج أي مؤسسة الى معرفة وضعها الحالي وكيف تطمح ان تصبح في المستقبل ويكون ذلك بالاستعانة باستراتيجية المؤسسة التي أساسها التخطيط الاستراتيجي لتحسين الأداء وتحقيق الأهداف انطلاقا من تطبيق الخطة الاستراتيجية وتحليل البيئة الداخلية والبيئة الخارجية للمؤسسة وتحديد نقاط القوة والضعف والفرص والتهديدات.

انطلاقا مما سبق سنحاول التطرق في هذا الفصل الى أهم المفاهيم المتعلقة بالاستراتيجية والتخطيط الاستراتيجي وفقا لتقسيم التالي:

المبحث الأول: استراتيجية مؤسسة

البحث الثاني: التخطيط الاستراتيجي

المبحث الأول: عموميات حول إستراتجية المؤسسة

الاستراتيجية هي خطة شاملة تسير عليها المؤسسة لتحقيق غاياتها المرجوة، في هذا المبحث سنتطرق الى بعض مفاهيم النظرية للاستراتيجية وكيفية صياغتها وأشكالها.

المطلب الأول: مفهوم وعناصر الاستراتيجية

في هذا المطلب سنتطرق الى تعريف استراتيجية المؤسسة ومضمون صياغتها.

الفرع الأول: مفهوم إستراتجية المؤسسة

هناك عدة تعاريف لاستراتيجية المؤسسة منها ما يلي:

تعريف 01: " أصلها، هي كلمة إغريقية تعني فن الحرب، وهو ما يدل على أنها اصطلاح عسكري أصلا، ومعناه الخطة المرسومة لمواجهة العدو وهزمه، وبالتالي فإن مدلولها مرتبط بوجود خصمان متحاربان." ثم انتقل هذا المفهوم من الاستخدام العسكري إلى الاستخدام المدني ضمن إطار إدارة الأعمال فقد استخدمتها هذه الأخيرة للدلالة على خطة للمنافسة لضمان مركز تنافسي ملائم.[1]

تعريف 02: "يعرفها فيليب كولتر على أنها عملية تنمية وصيانة العلاقة بين المؤسسة والمحيط الذي تعمل فيه، وذلك من خلال تحديد أهداف واستراتيجيات نمو وخطط لمحفظة الأعمال أو الأنشطة التي تمارسها المؤسسة".[2]

تعريف03: "هي مصطلح يعبر عن نماذج التصرفات ومداخل الأعمال التي تستخدمها الإدارة لتحقيق الرضا للعملاء، وتدعيم وتحسين حصتها ومكانتها السوقية، وتحقيق أهدافها التنظيمية".[3]

من خلال التعاريف السابقة توصلنا الى التعريف الشامل التالي: أن الاستراتيجية هي خطة متكاملة وشاملة طويلة المدى، تصممها المؤسسة وفقا للدراسات التي قامت بها، بناءً على الأهداف التي حددتها مسبقا بهدف تحقيقها من خلال استغلال مواردها المتاحة.

[1] رحيم حسين، **"استراتيجية المؤسسة"**، دار بهاء الدين للنشر والتوزيع-قسنطينة، الطبعة الأولى 2008، ص8-9.
[2] المرجع نفسه، ص9.
[3] محمد فخري راضي، **"الإدارة الاستراتيجية"**، دار أمجد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى 2016، ص39.

الفرع الثاني: عناصر الاستراتيجية:

تكمن عناصر الاستراتيجية في[1]:

1) **الرؤيا:** والمقصود بالرؤيا من الناحية الاستراتيجية انها التصورات والطموحات لما نصبو ان تكون عليه المؤسسة في المستقبل، وهي عادة تتكون من جملة او عدة جمل مختصرة ولكنها واضحة قليلة الكلمات لكنها شاملة ومعبرة، تتميز بما ان لها اتجاها واضح المعالم، ومنطقا قويا، وثقة في المستقبل، وعادة ما ينظر اليها على انها أقرب ما تكون من الحلم الممتزج بالواقع، بعيد المنال غير انه ممكن.

2) الرسالة: وتعبر الرسالة عن الغرض من انشاء المؤسسة، وما هو عملها وماهي القيم التي تحكمها، ومجالات نشاطها، وتركز على الاعمال الفعلية الحالية للمؤسسة، وفي نفس الوقت فإنها تمثل الأساس المستخدم في تحديد الأهداف المراد تحقيقها. كما تتضمن صياغة الرسالة عدة عناصر مثل الفئة المستهدفة، وطبيعة وأنواع الخدمات التي تقدمها، ومكان المؤسسة وهويتها، والقيم والمعتقدات التي توجه عملها وتميزها، كما يمكن ان تتضمن الرسالة التقنيات المستخدمة في أداء الاعمال والأنشطة، ولكي نفهم كيفية صياغة الرسالة الفعالة يجب ان تتميز بالخصائص التالية:

- قابلية الترجمة الى خطط وسياسات وبرامج تفصيلية.
- إمكانية التطبيق ضمن الظروف البيئية المحيطة والامكانيات المتاحة.
- مراعات توجهات كلا من العاملين والفئة المستهدفة واشباع رغباتهم.
- تحقيق التكامل بين مختلف فرق العمل في المؤسسة.
- وضوح الصياغة ودقة تعبيراتها مع مراعات الايجاز.
- مراعات عوامل النمو والتوسع المستقبلي.

وقد ينظر البعض الى تلك العناصر والاهتمام الكبير بصياغة الرسالة مفرداتها استطرادا وتقديسا للأطر أكثر مما يجب، وربما تساهلوا في ذلك لهذه الأسباب، لكن الواقع هو عكس ذلك تماما حيث ان صياغة رسالة واضحة ومميزة يعتبر من اهم عناصر بناء وتحقيق الاستراتيجية، ان كل كلمة من الكلمات المستخدمة في الصياغة يمكن استخدامها للدلالة على الغايات الاستراتيجية، وبالتالي الأهداف والأنشطة والبرامج التي من الممكن للمؤسسة اتباعها لتحقيق تلك الرسالة، كما ان كل لفظ من الفاظ الرسالة يمثل البعد الذي يتجه نحوه كل فرد من افراد المؤسسة، كما انها

[1] منصور عيسى، **"التخطيط الإداري"**، دار المصرية للعلوم، الطبعة الأولى، القاهرة، 2012، ص32-35.

تحمي المؤسسة من الانحراف وتجمع حولها الأنصار وتركز جهودهم على أساس من الفهم المشترك والانسجام التام والموقف المبرر.

كيفية تحديد الرسالة: من الممكن اعتماد عدة طرق لتحديد رسالة المؤسسة وذلك بحسب:

- نوعها أي كونها مثلا ربحية ام غير ربحية.
- طبيعة الخدمات التي تقدمها.
- الفئات المستهدفة والمستفيدة من خدمات المؤسسة.

وربما كانت هناك طرق أخرى لتحديد وصياغة رسالة فعالة وشاملة ومعبرة تماما عن طبيعة المؤسسة.

3) الغايات: من الممكن الان استخلاص الغايات او تحديد الأهداف الاستراتيجية اللازمة لتحقيق تلك الرؤيا والرسالة، وبديهي انه من المستحيل قياس مدى الانجاز المتحقق نحو الرؤيا او الرسالة، ومن المعلوم أيضا انه من الصعب جدا قياس الغايات او الأهداف الاستراتيجية حيث يندرج تحت كل غاية او هدف استراتيجي مجموعة من الأهداف الفرعية الضرورية لتحقيق تلك الغاية او الهدف الاستراتيجي، ان تلك الأهداف الفرعية هي التي يمكن قياسها بل انها تتميز بخاصية القياس والمتابعة والتصحيح حيث ان كلا منها بحاجة الى خطة عمل وبرامج ونشاطات محددة تماما، ولكل نشاط او برنامج جدول زمني ومن السهولة القيام بقياس الأداء في تنفيذ الأهداف الفرعية التي هي جزء أساسي من مكونات الخطة العامة.

والاهداف الاستراتيجية يجب ان تجيب على أسئلة مبدئية مثل ماذا نريد ان نحقق واولويات ذلك، وما يميز الهدف الاستراتيجي عن الهدف الفرعي بالإضافة الى صعوبة قياسه انه لا يمكن التخلي عنه والا أصبح هناك عجزا في إمكانية تحقيق الرؤيا والرسالة، كما ان الهدف الفرعي ليس مطلوبا لذاته وانما لتحقيق هدف أكبر منه.

4) الأهداف الفرعية: وفي العديد من المناسبات يطلق البعض على هذا النوع من الأهداف مصطلح الأهداف التشغيلية او التكتيكية، وهذه الأهداف تتعدد وتتنوع وتختلف باختلاف دورها والغرض منها ولكن ما يجمعها هو انها ضرورية لتحقيق متطلبات العمل والنشاطات المختلفة، خدمة للغايات.

ولابد من تصميم نظام لتقييم الأداء يهتم بترجمة استراتيجية المؤسسة الى مجموعة شاملة من مقاييس الأداء التي توفر الإطار الكامل لتنفيذ استراتيجياتها، ولا تعتمد على تحقيق الأهداف المالية فحسب، بل تؤكد أيضا على الأهداف الغير المالية التي يجب ان تحققها المنظمة كما تسمح باقتراح مبادرات للتحسين المستمر، وهي بذلك تركز

على وصف المكونات الأساسية لنجاح المؤسسة واعمالها ويحتوي كل جانب من جوانب بطاقة قياس الأداء المتوازن على أربعة محاور هي:

- الأهداف: نتائج محددة وقابلة للقياس والتحقيق ومحددة بوقت زمني.
- المؤشرات والمقاييس: هي تلك التي تحدد حالة الهدف المراد تحقيقه وذلك عن طريق قيمة محددة سلفا، وغالبا ما تستخدم المسموح الميدانية والاستفتاءات المحدودة واستطلاعات الرأي.
- المعيار: وهو مقدار محدد يتم القياس بناء عليه لتحديد مقدار الانحراف عن الهدف المراد تحقيقه.
- المبادرات: وهي النشاطات الواجب تنفيذها لتحقيق الهدف وتعديل الخطة ان لزم.

المطلب الثاني: مضمون صياغة الاستراتيجيات

سنتطرق الى مضمون وابعاد واختيارات الاستراتيجية:

الفرع الأول: مضمون الاستراتيجية:

إن مضمون الاستراتيجية يعتمد على مكونات الفكر الاستراتيجي وما يفهمه المتابع عندما يلاحظ تحركات وتصرفات وقرارات إستراتجية للمؤسسات الصغيرة أو الكبيرة[1]:

– مجالات عمل المؤسسة واختياراتها الأساسية لتوفير وتخصيص الموارد اللازمة لكل اقسامها ونشاطاتها لخلق الفرص والاستثمار فيها.

– الطرق الاساسية لعمل المؤسسة واختياراتها الأساسية لتوفير وتخصيص الموارد اللازمة لكل اقسامها ونشاطاتها لخلق الفرص والاستثمار فيها.

– الميزة الخاصة التي تحقق تفوق المؤسسة على منافسيها مما يحقق لها مركز تنافسي يدر عليها أرباح واستقرار مالي.

الفرع الثاني: أبعاد الاستراتيجية:

حددت الأبعاد الاستراتيجية بالآتي[2]:

– **المجال**: بمعنى الأنشطة والموارد والتكنولوجيا، واختيار الأسواق والبيئات التي تعمل فيها المنظمة.

[1] مصباح سفيان، مرجع سبق ذكره، ص55.
[2] خالد محمد بني حمدان، وائل محمد صبحي إدريس، **"الاستراتيجية والتخطيط الاستراتيجي"**، عمان-دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2007، ص169-170.

- **العمليات:** وتعني تحديد درجة المركزية واللامركزية في العمل، وإنشاء الهيكل والإجراءات وديناميكية العمل.

- الطرق والأساليب والوسائل والمتضمنة أساليب التحليل الاستنباطي والاستقرائي، والريادية، والتفكير النظامي والمنهجي.

- **الجهات المسؤولة عن وضع الاستراتيجية:** وهذه تحدد الجهات المسؤولة، وفيما إذا كانت جهات متخصصة أو الإدارة العليا، أو جميع العاملين في المنظمة.

- **المدى الزمني:** والذي يوضح المدى الذي تغطيه الاستراتيجية.

- **الفلسفة الفكرية:** بمعنى هل توجد خطة ذات مضمون شمولي أم تقارير متنوعة، وهل تجري ضمن إطار فكري لدى المديرين أم في ضوء نموذج محدد.

- **المحتوى:** إن محتوى الاستراتيجية قد يقع في إطار إستراتجية تنويع أو تركيز على حقل النشاط أم نمو بطرق متعددة أو مختارة.

- **التنفيذ:** هل تنفذ الاستراتيجية والخيارات الواردة فيها من خلال الاستحواذ أم التطوير الداخلي أم الاثنين معًا.

الفرع الثالث: اختيارات صياغة الاستراتيجية:

تكون اختيارات صياغة الاستراتيجية كالآتي[1]:

- صريحة أو ضمنية.
- مدخل تحليل رسمي أو سلوكي تفاوضي.
- الإستراتيجية نمط وتدفق لتصرفات ماضية أو تخطيط وتطلع مستقبلي.
- الإستراتيجية معتمدة ومقصودة أو ناشئة وموقفية.

[1] مصباح سفيان، مرجع سبق ذكره، ص55-56.

المطلب الثالث: اشكال الاستراتيجية والتحليل الاستراتيجي

سنتطرق الى اشكال الاستراتيجية أولا ثم الى التحليل الاستراتيجي.

الفرع الأول: أشكال الاستراتيجية

وتأخذ استراتيجية المؤسسة واحدة من الاشكال الثلاثة وهي[1]:

- **استراتيجية الاستقرار**: أو ما يسمى أحيانا استراتيجية النمو المحدود، وهي أفضل البدائل الاستراتيجية لمنظمة
- ناجحة، وتعمل في صناعة مستقرة نسبيا وفي بيئة خارجية غير مضطربة ووفقا لهذه الاستراتيجية تسعى المنظمة
- للاستمرار بنهجها وأساليبها المتبعة حاليا من خلال التركيز على ما تقدمه بهدف تعزيز وتحسين بيئتها التنافسية.
- **استراتيجية النمو**: وهي الاستراتيجية التي تتبنى النمو عن طريق الزيادة في المبيعات والأرباح أو حصة السوق بمفردها إذا كان النمو هو نتيجة متوقعة في زيادة قيمة المنظمة.
- **استراتيجية التقلص أو الانكماش**: وهي الاستراتيجية التي تتبناها المنظمات عندما يكون أداء وحدات الأعمال في المنظمات متدنيا، ولابد من اتباع استراتيجية انكماشية تتلاءم مع واقع أداء المنظمات المتدني.

الفرع الثاني: التحليل الاستراتيجي

يعتمد التحليل الاستراتيجي على مجموعة من الخطوات تتمثل في[2]:

- دراسة البيئة (البيئة الخارجية): يكون هدفها فهم توجهات الكبيرة التي تؤثر على المؤسسة والقطاع الذي تعمل فيه من اجل تحديد الفرص والتهديدات.
- دراسة المؤسسة (البيئة الداخلية): تتعلق بأهم الخصائص الاستراتيجية للمؤسسة أي الأهداف المحددة، الكفاءات المتوفرة، الأسواق والمنتوجات المختارة، الموارد البشرية، القيم الهيكلية للمؤسسة من اجل تحديد نقاط قوتها وضعفها.
- تحليل الدراسات: حيث يسمح بتقييم الخيارات او البدائل الاستراتيجية المتاحة للمؤسسة انطلاقا من الفرص والتهديدات ونقاط القوة والضعف.

[1] محمد فخري راضي، **"الإدارة الاستراتيجية"**، مرجع سبق ذكره، ص40.

[2] Gérard Garibaldi, ¨**analyse stratégique**¨**,** Eyrolles édition d'organisation, troisième édition quatrième tirage, paris, 2008, p50.

- الخيارات الاستراتيجية: وتتم عن طريق تحديد الأهداف، تحديد السياسات على مستوى وظائف المؤسسة وتخطيط الاعمال الواجب القيام بها.

المبحث الثاني: التخطيط الاستراتيجي

التخطيط الاستراتيجي هو تخطيط بعيد المدى يتم تحديثه كل عام من قبل المؤسسة اعتمادا على المتغيرات الداخلية والخارجية، في هذا المبحث سنتحدث عن بعض مفاهيم التخطيط الاستراتيجي وخصائصه واهميته، اهدافه ومبادئه وأساليب ومراحل وفوائد ومعوقات التخطيط الاستراتيجي.

المطلب الأول: عموميات حول التخطيط الاستراتيجي

في هذا المطلب سنتطرق أولا الى التخطيط ثم الى التخطيط الاستراتيجي.

الفرع الأول: ماهية التخطيط:

تعريف: " التخطيط هو اجراء يوضح إرادة المؤسسة في التأثير على مستقبلها، ان تخطط يعني أنك تصمم المستقبل الذي تريده وتحدد الوسائل التي توصلك اليه".[1]

1. أهمية التخطيط:

يذكر العلماء التاريخ والحضارة ان جميع الحضارات السائدة والبائدة وجد في بعض آثارها ملامح تخطيطية، على جميع اصعدتها السياسية والاجتماعية والعسكرية والاقتصادية، والحال ذاته الان على مستوى الدول والمؤسسات والشركات الكبرى المتقدمة، وتزداد أهمية التخطيط عندما يستشعر الانسان انه بالتخطيط سيحقق النتائج الكبيرة في ازمنة وتكاليف اقل، وبالجملة فان التخطيط يقود الى:[2]

- معرفة المحيطين بالمسار مما يؤدي الى قيادة واضحة ووصول سريع.
- تحديد الإمكانيات المادية والبشرية اللازمة لتنفيذ الأهداف، وبالتالي توفير الكميات والنوعيات المطلوبة، والوصول اليها بأدق المواصفات وأجودها، وأفضل العروض المتاحة.
- الانسجام العملي بين الافراد والإدارات، من خلال المشي بيد واحدة الى هدف واحد.

[1] Jean-Pierre HELFER, Michel KALIKA, ¨**Management stratégie et organisation**¨, Vuibert, 4 édition, paris, 2002, p30.

[2] منصور عيسى، مرجع سبق ذكره، ص26-27.

- يتيح رقابة داخلية وخارجية فعالة، ويمكن من قياس دقيق للأداء والانجاز، ووضوح معاير الرقابة والتقييم لدى الموظف والمدير.
- الجانب النفسي للموظف والمنظمة سيكون عاليا لمعرفة كل الأمور واخذها في الحسبان.

2. أنواع التخطيط:

تقسم الخطط في المنشآت الاعمال تبعا للأغراض الموضوعة من أجلها الى[1]:

- **الخطط حسب المدى الزمني**: ويشمل:

– تخطيط طويل المدى وهو الذي يغطي فترة زمنية طويلة، ويمكن القول نسبيا ان الفترة خمس سنوات فما فوق هي فترة التخطيط طويل المدى.

– تخطيط متوسط المدى: وهو التخطيط الذي يغطي فترة زمنية ليست بطويلة وليست بقصيرة، ويغطي في الغالب فترة تزيد عن سنة وتقل عن خمس سنوات.

– تخطيط قصير المدى: وهو التخطيط الذي يغطي فترة زمنية تقل عن السنة.

- **التخطيط حسب مدى تأثيره**: ويشمل:

- التخطيط الاستراتيجي: وهو التخطيط الذي يكون مهما ويحدث تغييرا نوعيا في المنظمة وتمارسه الإدارة العليا وتأثيره بعيد المدى، ومن امثلته الخطيط لإضافة خط انتاجي جديد او التخطيط لفتح سوق جديدة وسيتم الحديث عنه بشكل أوسع في هذا المبحث.
- التخطيط التكتيكي وتمارسه الإدارة الوسطى والعليا وتأثيره متوسط المدى، ويوضع لمساعدة التخطيط الاستراتيجي، ومن امثلته تقدير حجم الطلب على سلعة معينة في السوق.
- التخطيط التشغيلي: وتمارسه الإدارة الوسطى الدنيا وتأثيره متوسط المدى وسيوضح عادة التخطيط التكتيكي ومن امثلته تحديد احتياجات ادارة الإنتاج من المواد وقطع الغيار.

[1] حسام العربي، **"التخطيط الإداري"**، دار أسامة، الأردن-عمان، الطبعة الأولى، 2010، ص60-61.

الفرع الثاني: مفهوم التخطيط الاستراتيجي

هناك عدة تعاريف نذكر أهمها:

تعريف: "إن المقصود بالتخطيط الاستراتيجي هو عبارة عن التربص بالشكل المثالي للشركة في المستقبل وتحقيق هذا الشكل، فالتخطيط الاستراتيجي إذن هو كشف حجب المستقبل الخاص بشكل المؤسسة

والتربص بملامح المؤسسة في المستقبل وتصوير توجيهات ومسارات المؤسسة في المستقبل".[1]

تعريف: "هو عملية تقوم بها المنظمات لتحديد استراتيجيتها أو اتجاهها، واتخاذ القرارات بشأن تخصيص مواردها لتحقيق هذه الإستراتيجية، بما في ذلك رؤوس الأموال والأشخاص".[2]

تعريف: "هو تخطيط بعيد المدى يأخذ في الاعتبار المتغيرات الداخلية والخارجية ويحدد القطاعات والشرائح السوقية المستهدفة وأسلوب المنافسة، وهو عملية متجددة يتم تحديثها كل عام لدراسة المستجدات الخارجية والداخلية".[3]

من خلال التعاريف السابقة يمكننا اعطاء التعريف الشامل التالي: التخطيط الاستراتيجي هو عملية تقوم بها المؤسسة خلال كل سنة تهتم بترجمة الأهداف الى برامج وخطط طويلة المدى.

الفرع الثالث: خصائص التخطيط الاستراتيجي:

يتميز التخطيط الاستراتيجي بعدة خصائص هي[4]:

. **الآثار طويل الاجل:** حيث أن التخطيط الاستراتيجي لا يحدث تغيير في الأجل القصير بل يحتاج الى فترة طويلة.

. **المشاركة الواسعة:** حيث يتطلب التخطيط الاستراتيجي مشاركة واسعة في وضعه ابتداء من الإدارة العليا ونزولا إلى العاملين والمستفيدين والجمهور وغيرهم.

– **المرونة:** يتميز التخطيط الاستراتيجي بالمرونة لكي يستطيع مواجهة التغيرات المحتملة عند التنفيذ.

. **حشد الطاقة الكامنة والموارد:** يسعى التخطيط الاستراتيجي لحشد جميع الطاقات المنظمة الكامنة ومواردها المتاحة سواء الذاتية أو التي يمكن توفيرها من خارج المنظمة وتوجيهها نحو تحقيق الأهداف المرسومة.

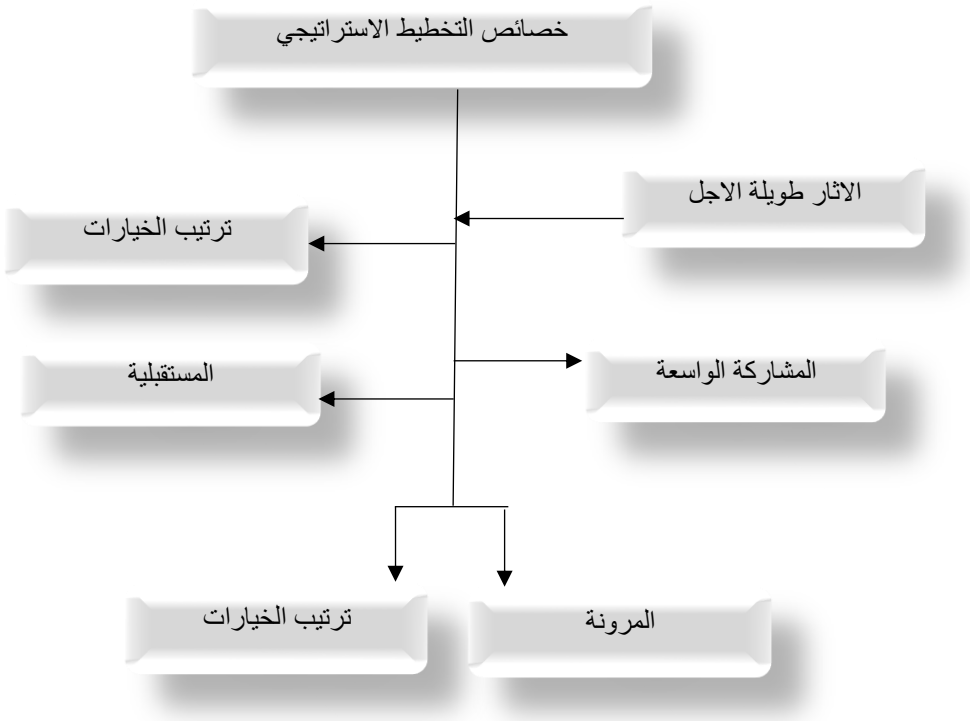
[1] محمد فخري راضي، مرجع سبق ذكره، ص31.
[2] خليف بن شحادة مقصود، **"التخطيط والتنظيم الاستراتيجي"**، عمان-دار أزمنة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى 2016، ص47.
[3] بلال خلف السكارنة، **"التخطيط الاستراتيجي"**، عمان-دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى 2010، ص91.
[4] المرجع نفسه، ص113.

. **المستقبلية:** ينظر التخطيط الاستراتيجي إلى المستقبل فهو أسلوب مستقبلي بالرغم من أنه يعتمد مؤشرات الماضي ومعطيات الحاضر لأغراض معرفة واقع المنظمة.

- **الترتيب للخيارات الأولويات:** من الخصائص المهمة للعمل الاستراتيجي انه يضع الخيارات تمتم المنظمة التي تسلكها في خطتها التنفيذية وانه يرتب البرامج التنفيذية حسب أولوياتها وأهميتها.

الشكل التالي يوضح الخصائص أعلاه:

الشكل (2-1): خصائص التخطيط الاستراتيجي



المصدر: بلال خلف السكارنة، "**التخطيط الاستراتيجي**"، عمان-دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى 2010، ص114.

المطلب الثاني: أهداف وأهمية ومبادئ التخطيط الاستراتيجي وأساليبه

سنتطرق في هذا المطلب الى أهداف وأهمية ومبادئ التخطيط الاستراتيجي وأساليبه

الفرع الأول: أهداف وأهمية التخطيط الاستراتيجي

تتمثل هذه الأهداف والاهمية فيما يلي[1]:

- تحديد وتوجيه المسارات الاستراتيجية للمنظمة.
- صياغة وتطوير رسالة المنظمة أهدافها.
- تحديد وتوجيه مسار العمل في المنظمة.
- تحديد وصياغة الغايات والاهداف الاستراتيجية للمؤسسة.
- تحديد وتوفير ومتطلبات تحسين الأداء وتحقيق نمو وتقدم المنظمة.
- توجيه الموارد والامكانيات الى الاستخدامات الاقتصادية.
- توجيه جهود البحثية للتطوير أداء المؤسسة وتدعيم موقفها التنافسي.
- التأكد من تحقيق الترابط بين رسالة المنظمة وأهدافها وما يتم وضعه من سياسات وقواعد وأنظمة عملية.
- التأكد من ربط الأهداف الاستراتيجية لطموحات وأهداف أصحاب الأموال والإدارة العليا ومصلحة الأعضاء المنظمة.

الفرع الثاني: مبادئ التخطيط الإستراتيجي:

لكي يكون التخطيط الاستراتيجي فعالا يجب الالتزام بعدة مبادئ وهي[2]:

- **الواقعية:** ان يأخذ التخطيط الوضع القائم والابتعاد عن المثالية، وان يتضمن البعد الثقافي والاقتصادي والاجتماعي، بهدف إمكانية التنفيذ واكتساب المهارات من المجتمع.
- **اعتماد الطريقة العلمية:** وذلك من خلال التنبؤ بالمستقبل بعد جمع المعلومات وتحليلها والاستفادة منها في الاستشراف للمستقبل.

[1] بلال خلف السكارنة، مرجع سبق ذكره، ص95.
[2] ثائر شاكر محمود الهيتي، سامي ذياب الغريري، **"التخطيط الاستراتيجي في إدارة المشاريع التنموية"**، الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى 2014-الأردن، ص53-54.

- **التركيز على الأهداف المراد تحقيقها:** أي توجيه كافة الأنشطة والطاقات نحو الأهداف التي تخطط لها.
- **شمولية التخطيط الاستراتيجي:** يجب ان تشمل عملية التخطيط كافة الأنشطة والوسائل والأساليب المنطقة بالهدف المخطط لتحقيقه مع توفير كافة الإمكانيات الضرورية.
- **المشاركة:** وتعني عدم الانفراد لجهة او فرد عند التخطيط بل ضرورة المشاركة لكافة الأطراف في عملية التخطيط.
- **التوقيت السليم:** يعني تحديد الأزمنة للأنشطة المختلفة الرئيسية والفرعية وبالتوقيت الافقي أو العمودي.

أولوية التخطيط في تنفيذ الهدف: يكون التخطيط سباقا للوظائف الأخرى لكونه هو الذي يحدد الأنشطة والمسارات والامكانيات المؤدية الى الغاية أو الهدف.

- **فاعلية وكفاءة التخطيط:** ان يكون التخطيط قابلا للتطبيق ويخدم الهدف ويغطي كافة الأنشطة والوسائل والأساليب والامكانيات الضرورية لتحقيق الغاية او الهدف.
- **مرونة التخطيط:** ان يكون التصور المستقبلي ذو أطياف واسعة يمكن التحرك من خلالها لمواجهة التغيرات المستقبلية وفقا لبدائل مختلفة وليس بتخطيط متحجر مع المحافظة على الإطار العام للخطة.

الفرع الثالث: أساليب التخطيط الإستراتيجي:

للتخطيط الاستراتيجي أربعة أساليب وهي[1]:

– أسلوب التخطيط من أسفل إلى أعلى: حيث يتم تطبيق هذا الأسلوب بطلب الإدارة العليا من مديري الأقسام والإدارات تقديم خططهم السنوية وكذلك تقديم المعلومات حول المبيعات والأرباح، وطريقة سير الاعمال في القسم ومدى ملائمة ذلك مع تغيرات البيئة المختلفة، وبعد ذلك تقوم الإدارة العليا بإجراء التعديلات اللازمة، ويتم وضع الخطط الملائمة طبقا للوضع القائم.

– أسلوب التخطيط من أعلى إلى أسفل: يرتبط هذا الأسلوب بالمنظمات التي تتسم بالمركزية حيث تقوم الإدارة العليا في هذه المنظمات بعملية التخطيط الاستراتيجي وذلك بإعداد الخطط، وإرسالها إلى الإدارات والأقسام ليتم تنفيذها.

– المزج بين أسلوب من أعلى إلى أسفل، ومن أسفل إلى أعلى: هذا الأسلوب غالبا ما يتبع في المنظمات الكبرى، ووفقا لهذا الأسلوب يتم المزج بين الاسلوبين السابقين الذكر، وذلك من خلال التنسيق بين الإدارة العليا والإدارة

[1] سماعيلي أم الخير، سباعي أسماء، **"التخطيط الاستراتيجي ودوره في تقديم خدمة نوعية للزبون"**، مذكرة ماستر في العلوم الاجتماعية، أدرار، 2022، ص42-43.

التنفيذية الوسطى.

– أسلوب فريق التخطيط: تعتمد المنظمة فريقا من المخططين الاستراتيجيين الذين يقومون بوضع خطط مكتوبة تتضمن تحليل الوضع القائم للشركة وما يجب أن يكون عليه، وهذا يتم في المؤسسات الكبرى، وهكذا يتضح لنا أن الأسلوب الذي تتبنه المنظمات في عملية التخطيط الاستراتيجي يعكس لنا المسؤول عن عملية التخطيط الاستراتيجي

وهناك أسلوبين رئيسيين يمكن للمدير اتباعهما عند إعداد الخطط الاستراتيجية هما: أسلوب الاعتماد على الحدس، وأسلوب التخطيط الاستراتيجي المنهجي.

المطلب الثالث: مراحل وفوائد ومعوقات التخطيط الاستراتيجي

من خلال هذا المطلب سنتطرق الى أساليب ومراحل وفوائد ومعوقات التخطيط الاستراتيجي.

الفرع الاول: مراحل عملية التخطيط الاستراتيجي:

وتتمثل مراحل عملية التخطيط الاستراتيجي فيما يلي [1] :

1) **مرحلة الاعداد:** العمل على جعل منظمتك جاهزة للتخطيط الاستراتيجي وفي هذه الخطوة تتحدد مدى جاهزية منظمتك للتخطيط الاستراتيجي وتقوم بتشكيل مجموعة ستكون مسؤولة عن عملية التخطيط. هذه المرحلة تثير العديد من الأسئلة الهامة: هل المنظمة جاهزة للتخطيط الاستراتيجي؟ ماذا تريد ان تنجز من خلال التخطيط الاستراتيجي؟ ما الذي نحتاج فعله حتى نصبح جاهزين؟
2) **مرحلة التقدير:** تحديد أين كانت منظمتك وأين أصبحت الان وفي هذه الخطوة تقوم انت بتقدير تاريخ منظمتك ومشاريعها وهيكلها وثقافتها ونقاط القوة فيها ونقاط الضعف وكذلك تحديد الفرص والمخاطر. ويتعين عليك أن تطرح الأسئلة التالية: ما تفكير مجلس إدارة إدارتنا وموظفينا وعملائنا وغيره (أصحاب المصلحة) حول وضعنا الحالي؟ ما العمل الذي أحسنا في أدائه وما الذي لم نحسن في أدائه؟ ماهي الطرق التي نحتاجها لبناء قدرات المنظمة لتقديم خدمات أفضل؟ ماهي مواردك المالية؟ كيف يمكن تغيير بيئة العمل؟ هل لدينا ما يكفي من الموظفين للعمل بكفاءة وفعالية؟ هل يوجد لدى الموظفين المؤهلات الضرورية؟
3) **مرحلة التصور:** إيجاد الرؤية والمهمة والقيم في هذه الخطوة الهامة ومن خلال عدد الاجتماعات وجلسات العصف الذهني، تقوم بإيجاد أو إعادة تقييم العبارات الإرشادية لمنظمتك: الرؤية والمهمة والقيم وتقوم بإشراك

[1] إبراهيم يعيشي، **"التخطيط الاستراتيجي ودوره في تحسين أداء المنظمة"**، مذكرة ماستر تخصص التسيير الاستراتيجي للمؤسسة، أدرار، 2016، ص12-13.

4) جميع أصحاب المصلحة لتوضيح الأسباب الرئيسية لعملهم وطبيعة منظمتهم، وتأثيرها على المجتمع. وعليك أن تطرح أسئلة مثل: لماذا نحن موجودون؟ ما هدفنا؟ ما هو الوضع الأمثل لوجودنا؟

5) **مرحلة التكوين:** وضع أولويات للاستراتيجيات الأساسية للمنظمة والاهداف والأغراض المحددة لها ستساعد هذه المرحلة في تحديد الاتجاه الذي ترغب منظمتك أن تذهب فيه، وإيجاد خارطة طريق لعمل منظمتك خلال السنوات الثلاث إلى الخمس القادمة وتكون أهدافك موضوعية إذا انطبقت عليها معايير محددة، قابلة للقياس يمكن تحقيقها موجهة لتحقيق النتائج المرجوة، المحصورة في إطار زمني محدد كما الموارد التي لديك تدعم وتساند خطتك وفي نهاية هذه المرحلة تتم كتابة الخطة الاستراتيجية بطريقة شاملة ويسهل متابعتها بحيث تشمل كل شيء يتم الاتفاق عليه في المراحل السابقة.

6) **مرحلة التنفيذ:** هي أن تضع خططك موضع التنفيذ والعمل وفي هذه الخطوة يجب أن تقوم بإيجاد خطة (خطط) عمل / تشغيل سنوية وميزانيات مستندة لها ستسمح بجعل خطتك حقيقة قائمة في كل سنة. ويمكن عمل ذلك من خلال إيجاد خطط تشغيل سنوية تفصيلية ذات مهام محددة وبنود توريد يتم تنفيذها حسب الجدول الزمني، وتشمل الأشخاص الرئيسيين والجدول الزمني والموارد والميزانية وفي هذه المرحلة تقوم أيضا بالتواصل مع الاخرين مثل مجلس الإدارة والموظفين والوكلاء وأصحاب المصلحة في المجتمع ومصادر التمويل وإخبارهم عن خطتك.

7) **مرحلة التقييم:** وهو القيام بإجراء تقييم لمدى جودة الخطة وتنفيذها للعمل وفي هذه الخطوة تقوم بمراقبة وتقييم التنفيذ ومدى فعالية الخطة على المدى القريب والمدى البعيد، كما تقوم باستخدام بيانات التقييم التي لديك للاستفادة منها في عملية صنع القرار في المستقبل.

الفرع الثاني: فوائد التخطيط الاستراتيجي:

وتظهر منافع وفوائد التخطيط الاستراتيجي فيما يلي[1]:

- خطوط عامة توجه عمليات توزيع المسؤوليات وعمليات تفويض القرارات.
- تعطي إطار لتخصيص الموارد المالية والبشرية والمعلوماتية والمعرفية.
- تعزز عمليات الإدارة والمبادرة والابداع مقابل عمليات التوتر والشد والتضارب.
- تمثل بطاقة معايير للاستخدام وتعزيز النتائج.
- تعطي معنى للأهداف الفرعية والأهداف التشغيلية.

[1] خالد محمد بني حمدان، وائل محمد صبحي إدريس، مرجع سبق ذكره، ص13-14.

- يساعد استخدام مدخل التخطيط الاستراتيجي على توقع بعض القضايا التي يمكن ان تحدث داخل بيئة المنظمة او في البيئة الخارجية ووضع الاستراتيجيات اللازمة للتعامل مع مثل هذه القضايا وما يصاحبها من تغيرات.
- يفيد التخطيط الاستراتيجي المدراء على وضع الأولويات الملائمة للتعامل مع القضايا الرئيسية المطروحة أمامهم.

الفرع الثالث: معوقات التخطيط الاستراتيجي:

تقف أمام التخطيط الاستراتيجي معوقات كثيرة منها ما يلي[1] :

– **التغير والتبدل السريع في البيئة:** بما أن الاستراتيجية خطة بعيدة المدى (5 سنوات فأكثر) فإنها بحاجة إلى استقرار الظروف التي تحيط بها خلال هذه الفترة وإن التغييرات السريعة تؤدي بالاستراتيجية إلى مواجهة واقع جديد يختلف عن الواقع الذي بنيت عليه مما يؤدي إلى تعثرها وربما فشلها.

– **عدم قدرة الإدارة على تحديد الأهداف وبناء خطة إستراتيجية:** بالرغم أن الإدارة قد يتوفر لديها إيمان كامل بأهمية التخطيط الاستراتيجي وضروراته ولكنها لا تملك مقومات وقدرات على وضع الخطة الإستراتيجية وتحديد أهدافها وخطتها التنفيذية حيث أن الخطة هي أولا وآخرا تعبر عن إمكانيات المنظمة الذاتية وإن استعانت بالغير في وضع خطتها لكنها لن تكون قادرة على تنفيذها.

– **مقاومة بعض العناصر في المنظمة للتغيير:** إن من أول مهام التخطيط الاستراتيجي إحداث تغيرات في عمل المنظمة نحو الأفضل وتبني سياسات وبرامج وإجراءات لهذا الغرض وقد تعمل بعض العناصر في المنظمة التي عهدت السياسات القائمة وإجراءاتها وتعودت عليها إلى رفض السياسات الجديدة والتمسك بواقعها القائم.

– **الموارد المالية للمنظمة:** من المعروف أن أية خطة إستراتيجية مهما كانت طموحاتها وحسن صياغتها فإنها قد تصطدم بعقبة الموارد المالية التي يتعين على المخطط التفكير بها منذ البداية لأن عدم توفر الأموال اللازمة لتغطية نفقات الخطة يؤدي بها إلى التوقف وربما الفشل.

– **عدم وضوح المسؤوليات داخل المنظمة وضعف هيكلها التنظيمي:** إن عدم توزيع المسؤوليات والصلاحيات على المستويات الإدارية المختلفة في المنظمة مع وجود هيكل تنظيمي يلي حاجات العمل الإستراتيجي يعتبر إحدى أهم العقبات التي تعبر الخطة الإستراتيجية.

[1] بلال خلف السكارنة، مرجع سبق ذكره، ص108 الى ص110.

– **انشغال المستويات الإدارية العليا بالمشكلات الروتينية اليومية:** إن إعطاء الأعمال اليومية الاهتمام الأول وعدم الاكتراث بالمشكلات الإستراتيجية التي تنهض بالمنظمة وتعمل على تطورها يلهي المنظمة ويمنعها من الانصراف إلى وضع خطة إستراتيجية تنهض بها إلى الأمام.

– **المعلومات والبيانات الإحصائية:** تقوم الخطة الإستراتيجية على بعض الأسس المهمة منها دراسة الماضي والحاضر والتنبؤ بالمستقبل بما في ذلك البيئة الداخلية والخارجية ولكي تكون هذه الأسس صحيحة لابد من توفر بيانات ومعلومات كافية لهذا الغرض، وبعكسه يواجه المخطط صعوبات في بناء أهدافه وسياساته المستقبلية ورسم خطة إستراتيجية سليمة.

– **ربط التخطيط الإستراتيجي بفترة الأزمات:** يسود الاعتقاد بأن التخطيط الإستراتيجي هو عمل لمواجهة الأزمات وهذا اعتقاد خاطئ يقلل من أهمية التخطيط ويقلص من دوره في تطوير المنظمة ونجاحها حيث أن التخطيط الإستراتيجي أسلوب لكل الظروف وضروري للمحافظة على ديمومة المنظمة واستمرارها.

خلاصة الفصل الثاني:

من خلال هذا الفصل تطرقنا الى مفهوم استراتيجية المؤسسة التي عرفناها على انها خطة متكاملة وشاملة طويلة المدى، تصممها المؤسسة وفقا للدراسات التي قامت بها، بناءً على الأهداف التي حددتها مسبقا بهدف تحقيقها من خلال استغلال مواردها المتاحة، وتطرقنا أيضا الى اشكال استراتيجية المؤسسة التي تمثلت في استراتيجية الاستقرار، استراتيجية النمو واستراتيجية الانكماش.

ومن ثم تناولنا التخطيط الاستراتيجي وتوصلنا الى مفهوم شامل له وهو عملية تقوم بها المؤسسة خلال كل سنة تهتم بترجمة الأهداف الى برامج وخطط طويلة المدى، كما عرضنا اهم خصائص التخطيط الاستراتيجي منها: أنه لا يحدث تغيير في الأجل القصير بل يحتاج الى فترة طويلة ، مشاركة كل من الإدارة العليا والعاملين والمستفيدين والجمهور في وضع الخطط الاستراتيجية، وخاصية المرونة، ومن بين أهدافه واهميته تحديد وتوجيه مسار العمل في المنظمة وتوجيه الموارد والامكانيات الى الاستخدامات الاقتصادية، كما تطرقنا الى مراحل التخطيط الاستراتيجي (الإعداد والتقدير، التصور، التكوين...) بالإضافة الى فوائده حيث يفيد التخطيط الاستراتيجي المدراء على وضع الأولويات الملائمة للتعامل مع القضايا الرئيسية المطروحة أمامهم، يواجه التخطيط الاستراتيجي العديد من المعوقات منها عدم قدرة الإدارة على تحديد الأهداف وبناء خطة إستراتيجية، مقاومة بعض العناصر في المنظمة للتغيير، انشغال المستويات الإدارية العليا بالمشكلات الروتينية اليومية.

الفصل الثالث

دراسة ميدانية مقر إنتاج المدية مجمع صيدال

تمهيد:

انطلاقا من الدراسة النظرية السابقة اتضح لنا ان المحاسبة التحليلية هي عملية تجميع وتحليل التكاليف بالاعتماد على مجموع المبادئ المحاسبية واساليبها لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات خاصة فيما يتعلق بالأسعار المطبقة ودخول أسواق جديدة وزيادة الإنتاج او طرح منتوجات جديدة...والتي تساهم في بناء استراتيجيتها.

وسنحاول في هذا الفصل التطبيقي التعرف على مؤسسة مقر انتاج المدية مجمع صيدال من خلال التعريف بها والتطرق الى نشأتها والهيكل التنظيمي الخاص بها، كما قمنا بتصميم استبيان بغرض معرفة مدى مساهمة المحاسبة التحليلية في وضع الخطط الاستراتيجية في هذه المؤسسة.

تم تقسيم الفصل الى مبحثين كما يلي:

المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة.

المبحث الثاني: الدراسة الميدانية

المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة محل الدراسة

المطلب الأول: تقديم عام لمجمع صيدال

يعد مجمع صيدال من أهم وأكبر المؤسسات التي يقف عليها الاقتصاد الجزائري والناشط في مجال الصناعة الصيدلانية، هيكله الواسع يتوزع عبر مختلف أنحاء الوطن ومنتجاته تجاوزت السوق الوطنية واخترقت السوق العالمية.

إذ يعتبر مقر إنتاج المدية محل دراستنا أحد وأهم هذه المواقع، وأهم مؤسسة منتجة للمضادات الحيوية والأدوية الجنيسة البينيسيلية وغير البينيسيلية على المستوى الوطني، وستناول في هذا المبحث تقديم عام لكل من المجمع ومقر الإنتاج بالمدية.

الفرع الأول: تعريف مجمع صيدال

يعتبر مجمع صيدال شركة ذات أسهم بقدر وأسماها الإجمالي ب: 2.500.000.000 دج، يقع مقره الاجتماعي في 01 شارع يحي العياشي – حي حسين داي – الجزائر العاصمة، يأخذ شكل مجمع صناعي يقوم بتطوير وإنتاج وتسويق المنتجات الصيدلانية للطب البشري والبيطري.

تم إدراج مجمع صيدال في بورصة الجزائر بتاريخ 1999/07/17م، بتأشيرة خاصة منحت له من طرف لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها (Cosob) رقم 98/04 والمؤرخة في: 1998/12/24م.

وعرضت اسمه للبيع ما بين 15 فيفري و15 مارس 1999م وقدر عددها ب: 2.000.000 سهم وقد كان البيع بسعر ثابت قدر ب: 20% من رأس المال المجمع، وقدرت القيمة الإجمالية للسهم الواحد ب 2500 دج، أما القيمة الحقيقية للسهم الواحد فقدرت ب: 800 دج وذلك أول تسعيرة لأسهم المجمع.

يقدر عدد المساهمين في البورصة ب: 19288 مساهم، ويعد مجمع الصناعة الصيدلانية الكيميائية المساهم الرئيسي والذي قام بشراء 80% من مجموع الأسهم التي عرضت للبيع، وبيعت الحصة المتبقية البالغة 20% إلى المستثمرين من المؤسسات والأفراد.

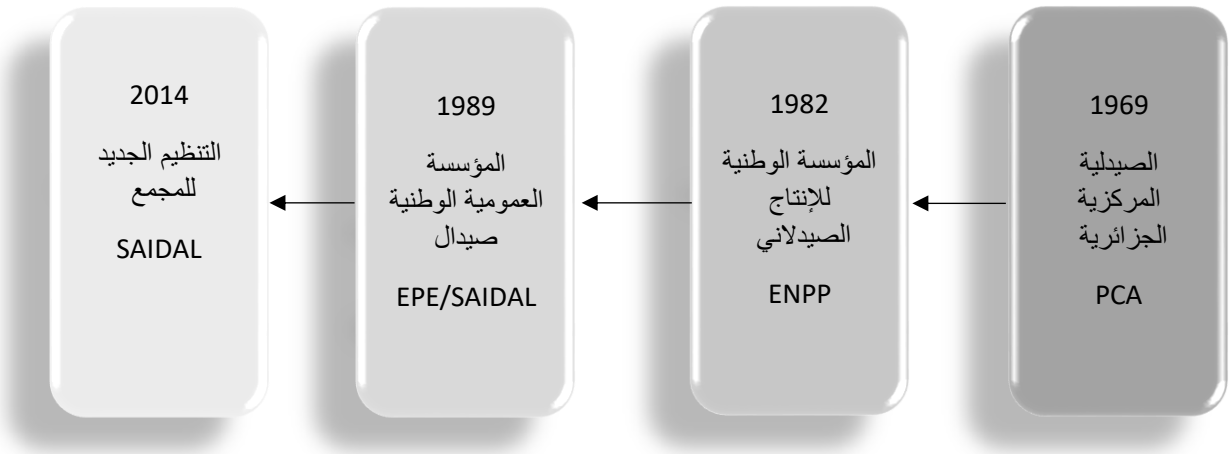
تحصل مجمع صيدال في 2005/02/05 على شهادة الجودة Iso 9001 نسخة 2000، منحه إياها الجمعية الفرنسية للتدقيق والجودة (A.F.A.Q).

الفرع الثاني: نشأة مجمع صيدال

تم إنشاء مجمع صيدال المؤسسة الوطنية لإنتاج المواد الصيدلانية بقرار رقم 161/82 المؤرخ في أفريل 1982 بعد هيكلة الصيدلية المركزية الجزائرية (PCA)، وفي هذا البيان تم تحويل وحدة أنتيبيوتيك للمضادات الحيوية في المدية (مقر الإنتاج المدية حاليا) سنة 1988م رسميا إلى المؤسسة بعدما كان ملكا للشركة الوطنية للصناعات الكيميائية snic لتصبح عام 1989 م مؤسسة عمومية اقتصادية للتمتع باستقلالية في التسيير و الإدارة، وفي عام 1993 م تم إجراء بعض التعديلات على طابعها القانوني مما اكتسب طابع المؤسسة ذات أسهم وفي سنة 1997م أعيد هيكلة مؤسسة صيدال وتم تحويلها إلى مجمع صناعي وفي فيفري 1998 ، أصبح يتكون من ثلاث وحدات للإنتاج : فارمال، بيوتيك وأنتيبيوتيكال

إذ رفعت المؤسسة سنة 2009م حصتها من رأسمال شركة Somidial بنسبة 59 % لتصبح فرعا جديدا تابعا للمجمع، وفي عام 2010 استحوذت على 20% من رأسمال iberal وحصتها في رأسمال taphco من نسبة 38.75% إلى 44.51%، ويمكن تلخيص مراحل إنشاء مجمع صيدال في الشكل التالي:

الشكل رقم (3–1): مراحل انشاء مجمع صيدال

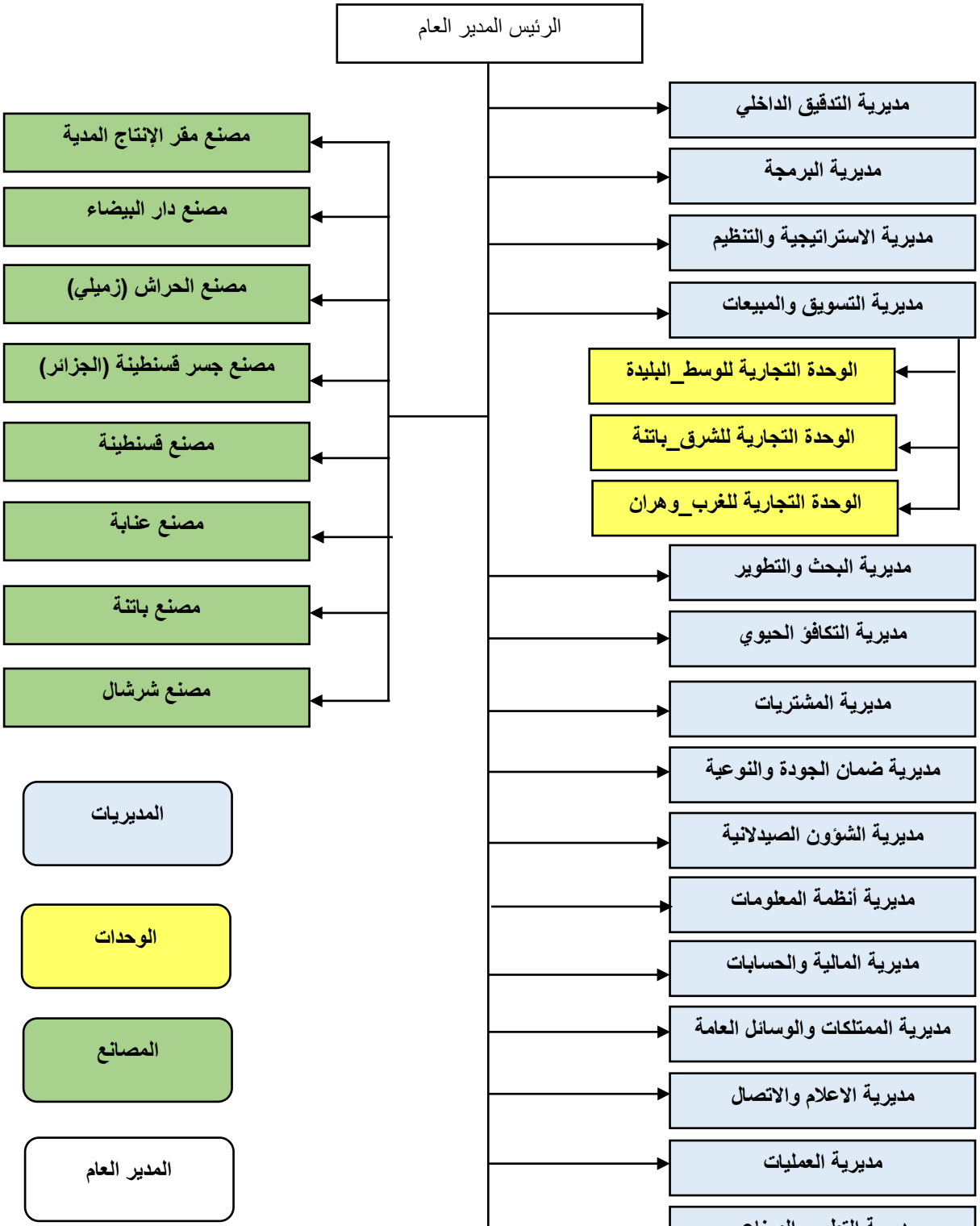


المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق **من** مصلحة الإعلام والتوثيق بالمقر

الفرع الثالث: الهيكل التنظيمي لمجمع صيدال

تم وضع التنظيم الجديد لمجمع صيدال ابتداء من الفاتح جانفي 2014 مع تعيين المديريات الجديدة للشركة وفقا للنموذج التنظيمي الجديد المعتمد من طرف المديرية العامة والمصادق عليه من قبل مجلس الإدارة. يشمل النموذج التنظيمي الجديد للمديرية العامة 18 مديرية، 8 مصانع للإنتاج، 3 وحدات جهوية للتوزيع، 1 مركز للبحث والتطوير، 1 مركز للتكافؤ الحيوي وأكثر من 200 منتوج صيدلاني، حيث يظهر الهيكل التنظيمي المستحدث لمجمع صيدال كما يلي:

الشكل رقم (3-2): الهيكل التنظيمي لمجمع صيدال



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على وثائق من مصلحة الإعلام والتوثيق بالمقر

يمكن توضيح مهام المدير، المصالح ومختلف المصالح الوظيفية بالمجمع فيما يلي:

1- **الرئيس المدير العام:** يعتبر المسؤول الأول عن إدارة مجمع صيدال، إذ يقوم بتوجيه القرارات إلى المديرين المركزيين، ويتكفل برسم استراتيجياتها وتمثيلها من قبل الأطراف الخارجية كما يتكفل بإبرام العقود في مجال الشراكة مع المخابر والشركات الوطنية والأجنبية.

2- **المصالح الوظيفية لمجمع صيدال لصناعة الأدوية:** يتكون المجمع من مجموعة من المديريات الوظيفية إضافة إلى مركز البحث والتطوير والمراكز التجارية لتوزيع الأدوية، وهي مرتبطة بالإدارة العامة من خلال خط هرمي وتتمثل هذه المصالح فيما يلي:

أ – مديرية التدقيق الداخلي: تقوم بالمراجعة الداخلية الحسابات مجمع صيدال، وتتمثل مهامها أساسا في مراقبة التسيير وفحص الحسابات.

ب – مديرية البرمجة: وتتكفل بإعداد دفاتر شروط المشاريع الجديدة، بالإضافة إلى وضع الخطط لتأهيل الوحدات الإنتاجية.

ت – مديرية الإستراتيجية والتنظيم: يكمن دورها في إعداد الدراسات المرتبطة بتحديد الأهداف الإستراتيجية لصيدال والسهر على تتبعها وتنفيذها، وتأمين دخول المؤسسة في السوق الوطني والدولي من خلال وضع استراتيجيات ترتكز أساسا على اتفاقية الشراكة بإحداث وحدات إنتاجية أو بالحصول على رخص الإنتاج.

ث – مديرية التسويق والمبيعات: تعمل على دراسة السوق قصد تقديم تحسينات على منتجات صيدال وإعداد مخطط تسويقي جيد يهدف إلى التعريف بمنتجات المؤسسة وتطوير صورتها وحصتها السوقية، وكذا إعلام الصيادل والأطباء بمنتجات صيدال والترويج لها، كما تتكفل بتسويق وتوزيع الأدوية والمواد الصيدلانية المنتجة من طرف مجمع صيدال أو شركاته عبر كامل التراب الوطني حيث تتضمن وسائل لوجستية ضخمة وإمكانيات بشرية ماهرة، وتتكون من مجموعة الوحدات التجارية الموزعة كالتالي:

الوحدة التجارية للوسط (البليدة): تعمل على توزيع الأدوية عبر منطقة الوسط.

الوحدة التجارية للشرق (ولاية باتنة): تسهر على تسويق منتجات صيدال وضمان تغطية احتياجات ولايات الشرق الجزائري.

الوحدة التجارية الغرب (ولاية واهران): تهدف إلى تلبية احتياجات ولايات الغرب بالأدوية والمنتجات الصيدلانية.

ج – مركز البحث والتطوير: تكمن مهمته الأساسية في تطوير الأدوية الجنيسة، كما يعمل على المشاركة في اقتراح الأدوية الواجب تطوريها بناء على حملة من الدراسات التقنية، وكذا المساهمة في تقديم النوعية العلمية للأدوية المطورة والمشاركة في دراسات التكافؤ الحيوي، ويهدف مركز البحث والتطوير إلى تحليل وانتهاج استراتيجيات لربط قنوات الإتصال بين صيدال وعام الأبحاث في المجال الصيدلاني لضمان تنافسية عالية، بالإضافة إلى تقديم المساعدة الفنية لمختلف المصانع والمساهمة في تكوين الإطارات الفنية لصيدال، وكذا تجنيد مختلف الجهود لتأمين اليقظة التكنولوجية وتطوير الأبحاث في العلوم الصيدلانية المرتبطة بالمهام الإستراتيجية للمؤسسة.

ح – مديرية التكافؤ الحيوي: أنشئ هذا المركز قصد إثبات تجارب المطابقة وفقا لأعلى معايير الاحترافية والنزاهة والموضوعية بأن دواء الجنيس مطابق للأصل، مما يجعل منتجات المجمع محط ثقة على المستوى الوطني والدولي.

خ – مديرية المشتريات: تعمل على إدارة عملية الشراء من خلال توفير مستلزمات العمليات الإنتاجية وكذا مختلف احتياجات المجمع بالشكل المناسب وفقا للنظام والإجراءات المعتمدة.

د – مديرية ضمان الجودة والنوعية: وهي مديرية تعمل على توجيه مركز البحث والتطوير بخصوص تشكيلة المنتجات المطابقة للأصل، وتعمل على وضع وتنفيذ خطط لتحسين النوعية للوصول إلى جودة المنتجات والنشاطات في صناعة الأدوية، حيث تبنت صيدال نظام الجودة الشاملة مما مكنها من الحصول على شهادة ISO 9001 وشهادة(Bonnes Pratiques de Fabrication (BPF.

ذ – مديرية الشؤون الصيدلانية: تعتبر نقطة الوصل بين صيدال ووزارة الصحة، تتولى مهمة الإعلام الطبي وهي مكلفة بمراجعة صنع الدواء وتملك فريق مختص في التسويق الطبي وشبه من المندوبين الطبيين تغطي معظم التراب الوطني، مع تقديم مختلف دعائم التكوين والمعلومات الطبية، تعمل على التأكد من مدى المطابقة بين ما تم انجازه وبين ملفات الدواء، وكذا دراسة للملفات الصيدلانية ويعتبر إنشاء هذه المديرية كرد فعل للمنافسة التجارية الشديدة التي أبرزت ضرورة الاهتمام بالتسويق الصيدلاني.

ر– مديرية أنظمة المعلومات: تقوم بإعداد الخطط والسياسات في مجال الإعلام الآلي والقيام بإعداد البرمجيات، كما تسهر على برمجة الوثائق وصيانة الهيكل القاعدي للمعالجة والاتصال وربط مختلف الوحدات التنظيمية بشبكة الإتصال الإنترنيت، لتسهيل وصول المعلومة والعمل على توحيد البرامج وإعدادها وفقا للهيكل التنظيمي الجديد.

ز – مديرية المالية والحسابات: تهتم بوضع الاستراتيجيات المالية ومتابعة العمليات التمويلية التي تنفذها صيدال، إضافة إلى تحليل ومراجعة الحسابات والتحليل المالي، كما تساهم في تسيير الموازنة ومتابعة البورصة وإعداد الإستراتيجية المالية وجدول الموازنة التقديرية وجدول النتائج والحسابات.

س – مديرية الممتلكات والوسائل العامة: وتقوم بتسيير الوسائل المالية والمادية وإعداد تقديرات الميزانية للمؤسسة كما تعمل على تطبيق الميزانيات الممنوحة للمصالح الخارجية وضمان متابعتها وتقييمها وكذا ضمان تسيير وصيانة العناد والممتلكات.

ش – مديرية الإعلام والاتصال: تعمل على تطوير التقنيات الجديدة للإعلام والاتصال، إعداد مجلة صيدال والنشرة الداخلية التي تهتم بكل نشاطات المؤسسة.

ص – مديرية العمليات: تسهر على التنسيق بين مختلف المصانع الإنتاجية، لها علاقة بين مديرية المشتريات ومديرية التسويق والمبيعات، على اعتبار أنها تتكفل بكل السلسلة اللوجستية من استقبال المواد الأولية، الإنتاج وكذا التوزيع بالنسبة لكل المصانع الإنتاجية لصيدال.

ض – مديرية التطوير الصناعي: تهتم بجميع الأنشطة المرتبطة بالتطوير الصناعي والسهر على تطوير أساليب الإنتاج باعتماد التكنولوجيات الحديثة كما تعمل على دعم النشاط وترقية المنتجات والبحث عن الخبرات من خلال إبرام عقود الشراكة وذلك لتعزيز مكانة صيدال في الأسواق العالمية.

ه – مديرية التكوين: تسهر على تحديد وتنفيذ برامج التكوين المخصصة لمستخدمي المؤسسة لتكوينهم وتحسين مستوياتهم.

ع – مديرية الشؤون القانونية: تقوم بكل دراسة قانونية تهم صيدال وتضمن المساعدة القانونية لهياكلها، إضافة إلى إعداد النصوص التشريعية والتنظيمية التي تدخل في إطار تنفيذ برامج العمل، ودراسة ومتابعة النزاعات التي تكون المؤسسة طرفا فيها، إضافة إلى دراسة عقود الشراكة.

- **مصانع الإنتاج المجمع صيدال الصناعة الأدوية:** يتضمن المجمع 7 وحدات إنتاج تتمثل في:

1– مقر إنتاج المدية: يقع مقره في المدية متخصص في إنتاج المضادات الحيوية:
(البنيسيلنية Penicilliniquesوغير البنيسيلنية) من كبسولات Gélule، قارورات للحقنInjectable ،

ومشروبSirop ، أقراص Comprimé، مراهم pomade، إضافة إلى إنتاج مواد أولية بالتجزئة وكذا إنتاج مواد التعبئة، ويعتبر مركب متكامل له قدرات هائلة الصناعة المواد ومواد التعبئة والمنتجات التامة الصنع،

ويضم مخابر للتحليل حديثة وكفاءات ومهارات عالية وخبرة كبيرة في إنتاج المضادات الحيوية، يعتبر من أهم مصانع صيدال كما يواكب التقنيات الحديثة المستعملة في الصناعة الصيدلانية خاصة في مجال المضادات الحيوية، مجهز بجميع التجهيزات اللازمة لصناعة الأدوية واعتماده على البحث والتطوير كأداة فعالة لتطوير منتجاته وتحقيق أكبر عائد من الأرباح.

- **مصنع دار البيضاء**: يقع في المنطقة الصناعية بالجزائر العاصمة، من أقدم المصانع التابعة لفارمال سابقا، لها دور رئيسي في تنفيذ العديد من عقود الشراكة الموقعة بين مجمع صيدال والأطراف الأجنبية لإنتاج الأدوية بصيغة عقود التصنيع Les accords de façonnage، ينتج هذا المصنع مجموعة متنوعة من الأدوية من مختلف الأشكال: الأقراص المشروبات كبسولات، مراهم، أملاح ومحاليل الشرب وغيرها.
- **مصنع الحراش**: تأسس سنة 1971 يحتوي على أربع ورشات لإنتاج المشروب، المحاليل، المراهم والأقراص.
- **مصنع جسر قسنطينة**: يتألف من قسمين مختلفين، الأول لتصنيع أشكال الدواء، الأول لتصنيع أشكال الدواء (التحاميل، الأمبوات Ampoule والأقراص)، الثاني ذو تكنولوجيا عالية وجد حديثة متخصصة في إنتاج الأكياس والزجاجات يحتوي المصنع على مخبر لمراقبة الجودة.
- **مصنع قسنطينة**: يقع في شرق الجزائر بولاية قسنطينة، يحتوي على ورشتين متخصصتين في إنتاج الشراب والمحاليل، كما يحتوي على مصنع آخر متخصص في إنتاج الأنسولين للاستعمال البشري في ثلاثة أصناف: الأنسولين السريع، الأنسولين المركب مزيج 25 والأنسولين القاعدي على شكل قارورات حقن.
- **مصنع عنابة**: يقع في ولاية عنابة متخصص في إنتاج أشكال الجرعات الجافة من أقراص وكبسولات.
- **مصنع شرشال**: يقع بالمنطقة الصناعية بشرشال، يقوم بإنتاج كل من الشراب والأدوية الجافة (أقراص كيس مسحوق، وكبسولات) وكذا محلول مكثف لغسيل الكلى، كما يحتوي على مخبر لمراقبة الجودة مكلف بالتحاليل الفيزيوكيميائية والمكروبيولوجية.

الفرع الرابع: مهام وأهداف المجمع

يمكن تلخيص مجمل المهام والأهداف فيما يلي:

- ضمان استقلالها المالي والاستدامة في توازنها المالي، والتأكد من أجل تحسين القدرة التنافسية بشكل مستمر لمنتجاتها، وتحقيق أهداف النمو وتطوير مواردها البشرية.
- تحقيق الأهداف المسطرة من قبل الدولة بصفتها المساهم الأساسي في المجمع.
- التخصص في توفير المنتجات الطبية.
- المساهمة في الحد من الواردات.
- التفتح على الأسواق الخارجية.
- زيادة درجة رضا للمستهلك.

- **استراتيجيات المجمع:**

يتمثل الهدف الإستراتيجي للمجمع في تعزيز مكانته الرائدة في مجال إنتاج الأدوية الجنيسة، وبالتالي المساهمة في تنفيذ السياسة الوطنية للأدوية المنجزة من قبل السلطات العمومية وذلك بإتباع الاستراتيجيات التالية:

- الحصول على تمويلات إضافية: الرفع من رأسمال المجمع عن طريق الخوصصة الجزئية ودخول البورصة.
- زيادة القدرة الإنتاجية، تحسين الجودة والنوعية بالاعتماد على وسائل إنتاج حديثة وطرق تسيير فعالة وتكثيف عمليات البحوث والتطوير والإستفادة من التكنولوجيا المتطورة.
- تكثيف المجهودات التسويقية، والقيام بدراسات السوق من كل الجوانب.

المطلب الثاني: بطاقة فنية عن مقر إنتاج الأدوية بالمدية

الفرع الأول: تعريف مقر إنتاج الأدوية بالمدية

يعتبر مقر الإنتاج (صيدال) بالمدية مؤسسة عمومية اقتصادية ذات أسهم رأس مال إجتماعي يقدر ب 2.5 مليار دينار جزائري، تم إنشاؤه سنة 1984م متحصل على شهادة الجودة الإيزو 9002 سنة 1994م

وشهادة الجودة ايزو 9001 سنة 2000م من الجمعية الفرنسية للتدقيق والجودة.

- ويتم تعريفه وفق المعطيات التالية:
- **المؤسسة:** م.ع.إ/ شركة ذات أسهم برأس مال قدره 2.500.000.000 دج.
- **العنوان:** طريق الخميس ص.ب 33 المدية، الجزائر.
- **رقم السجل التجاري:** 26/0800B0342357
- **رقم الحساب البنكي:** ق.ش.ج المدية رقم: 00400110401707760 1/84

الموقع الالكتروني: www.saidalgroup.dz

يقع المقر 100 كلم جنوب الجزائر العاصمة على مساحة تقدر ب 33 هكتار، يتوفر على:

- عمارتي إنتاج منتجات تامة الصنع تخصيص صيدلاني، الأولى مكرسة لعائلة البنيسيلينية والأخرى للمنتجات الغير البنيسيلينية.
- عمارة لإنتاج المواد الأولية بالتجزئة عن طريق التركيب الكيميائي انطلاقا من المنتجات المخمرة.
- عمارة لتصنيع الأدوية المخمرة باستعمال طريقة التجزئة.
- بالإضافة إلى مطبعة عامة ضرورية لمختلف وظائف التعبئة والتغليف والخدمات.

بدأ المركب بالإنتاج سنة 1988م، واختص في إنتاج الأشكال الجنيسة التالية: حقن، كبسولات، مراهيم، مشروبات، أقراص، مساحيق.

الفرع الثاني: تاريخ نشأة مقر إنتاج المدية

يمثل موقع انتاج المدينة مشروعا ضخما أسند إنجازه إلى المؤسسة الإيطالية CTIP لما تملكه هذه الأخيرة من خبرة وتكنولوجيا دقيقة فيما يخص المنشآت الصيدلانية، وما تميز به من خصوصيات وقد تم إنشاؤه عبر عدة خطوات اتخذها الدولة الجزائرية وهي:

- في 1972/05/06 تم عرض مناقصة دولية بشأن إنشاء مركب للمضادات الحيوية، وقد وقع اختيار المسؤولين على المؤسسة الإيطالية CTIP نظرا لعروضها المناسبة والمقبولة.

- في 1977/05/05 تم التوقيع على عقد الإنجاز بين الجزائر والمؤسسة سابقة الذكر.
- في 1977/06/30 تسلمت المؤسسة إنجاز الشغل.
- في 1978/02/12 باشرت المؤسسة إنجاز الشغل.

قدرت مدة الإنجاز ب 50 شهرا، أي ما يعادل أربع سنوات وشهرين وقد قامت المؤسسة الإيطالية بإنجاز هذا المشروع بمشاركة بعض أهم المؤسسات الوطنية وهي:

- الشركة الوطنية للكهرباء والغاز SONELGAZ
- الشركة الوطنية للصناعات الكيميائية S.N.I.C
- المؤسسة الوطنية الكيميائية E.D.I.C

بعد تسليم المشروع في 1982/04/12 تم وضعه تحت تصرف للمؤسسة الوطنية للصناعات الكيميائية من أجل استغلاله في إنتاج مختلف المواد الكيميائية.

في سنة 1986 بدأ استغلاله من طرف مؤسسة صيدال حيث خصص لإنتاج المضادات الحيوية تحت الرخصة الإيطالية LICENCE.I.B. ITALIE.

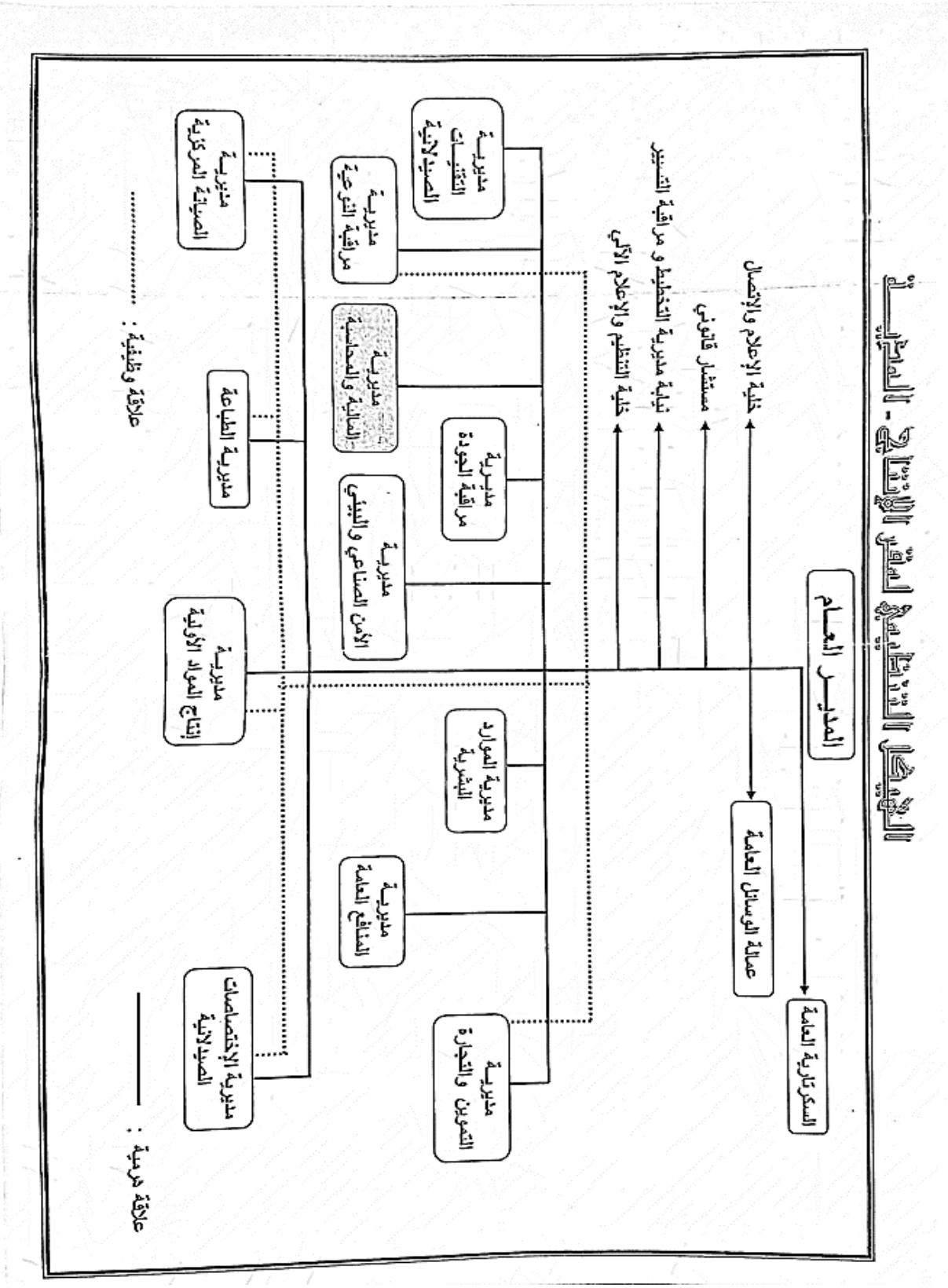
وفي يوم الثلاثاء 04 أكتوبر 1988 دشن المركب من طرف رئيس الجمهورية الراحل "الشاذلي بن جديد".

وفي نفس السنة قامت المؤسسة الوطنية للصناعة الكيميائية بتحويل مركب المضادات الحيوية إلى مؤسسة جديدة تحت اسم صيدال لكن بعد إعادة هيكلة المؤسسات العمومية الاقتصادية تم تحويله إلى فرع من فروع مجمع صيدال ككل وقد دخل الفرع بصفة رسمية في إستقلالية التسيير في 1998/02/02 تحت اسم فرع "أنتيبيوتيكال" ابتداء من تاريخ 2014/01/01 تم حل وإدماج بالامتصاص للمؤسسة العمومية الاقتصادية أنتيبيوتيكال ضمن المؤسسة العمومية الاقتصادية شركة ذات أسهم المسماة المجموعة الصناعية صيدال.

الفرع الثالث: الهيكل التنظيمي لمقر إنتاج المدية

الهيكل التنظيمي لمقر انتاج المدية

الشكل رقم (3-3): الهيكل التنظيمي لمقر انتاج المدية



يمكن توضيح مهام كل من المدير العام والمديريات المساعدة له كالتالي:

أولا الإدارة العامة للموقع:

1- الرئيس المدير العام: مهمته إدارة وضع سياسات منبثقة من الاستراتيجيات العامة للمجمع على المدى القصير، المتوسط والبعيد من أجل ضمان نمو اقتصادي وتوسيع الفرع.

2- خلية الإعلام والاتصال: من مهامها وضع خطط إتصالية داخلية للمقر بالتناسب مع السياسات الإتصالية العامة.

3- خلية التنظيم والإعلام الآلي: تتابع تكيف الهياكل المنتظمة ونظم المعلومات مع السياسات التنظيمية للمقر والمجمع ككل.

4- المساعد القانوني: مهمته التكفل بالدفاع عن مصالح المقر ومتابعة القضايا القانونية والقضائية الخاصة بالمؤسسة.

5- مساعد العلاقات الخارجية: مكلف بتحضير الملفات المرتبطة بالمهام الخارجية وتقديم معلومات عن المؤسسة المنافسة والمتعاقدة معها وكذا العلاقات مع الزبائن والموردين والشركاء.

6- خلية المشاريع: مهمتها متابعة إنجاز المشاريع الجديدة داخل المقر، خاصة مشاريع الشراكة.

7- مديرية الوسائل العامة: تقع على عائق هذه المديرية القيام بتزويد الوحدة ككل بالوسائل المكتبية المتعددة مثل المكاتب، الأقلام، الأوراق، أجهزة الإعلام الآلي، وسائل التنظيف، كما تعد مسؤولة عن تسيير حظيرة النقل.

8- المساعد المكلف بالبيئة: مكلف بتطبيق سياسات البيئة المتبعة من طرف المقر على جميع المستويات.

9- خلية التدقيق والمراجعة والتحليل الشامل: مهمتها الرقابة الداخلية وتدقيق الحسابات ووضع لوحات خاصة بتسيير الموقع.

ثانيا: المديريات الأساسية وتتمثل في:

. **مديرية التقنيات الصيدلانية:** مهمتها ضمان تطبيق مجموعة القواعد التقنية والإدارية بهدف حماية الصحة.

. **مديرية الاختصاصات الصيدلانية:** هدفها إنتاج مختلف الأنواع من الأدوية بالجودة والكمية المحددتين.

مديرية مراقبة النوعية: مهمتها ضمان الرقابة على إنتاج المواد الأولية (شروط التخزين ومحيط العمل) ومراقبة نوعية إنتاج المنتجات تامة الصنع.

. **مديرية الصنع المركزية:** مهمتها الحفاظ على آلات المصنع قصد المساعدة في عملية الإنتاج، والقيام بصيانة وتصليح الآلات المعطلة.

. **المديرية المالية والمحاسبة:** تقوم ب:

- التسيير المالي للمؤسسة.
- إدارة التدفقات النقدية.
- إنجاز العمليات للخزينة.
- التعامل مع الموردين في المجال المالي كالقروض .... الخ.
- المحاسبة العامة للمخزونات.

. **مديرية الموارد البشرية:** تقوم ب:

- تكوين العمال.
- مراجعة تنظيم الهياكل بالمركب (الوحدة).
- تسيير فعلي للعمال (الأجور، العطل، المرض ..... إلخ).
- ضبط وتحسين كيفيات التسيير.
- اختيار وتعيين العمال وترقيتهم.

. **مديرية التموين والتجارة:** تقوم بشراء المواد الأولية وقطع الغيار، مواد التعليب، مستهلكات المخابر وغيرها من الوسائل اللازمة للإنتاج، كما يقع على عاتقها القيام بعملية التفاوض مع الموردين وتثبيت عقود الشراء.

. **المديرية التقنية الصيدلانية:** هذه المديرية تقوم على مراقبة وتدقيق وفحص المواد الصيدلانية التي تصنع داخل المركب، وهي بهذا تساهم في ضمان النوعية.

. **مديرية المخابر:** مهمتها القيام بتحليل الأدوية، مراقبة النوعية وضمان الجودة.

. **مديرية الطباعة:** هذه المديرية تقوم بإنجاز كل وسائل الطباعة المستعملة في الإنتاج مثل الغلافات وأوراق كيفية استعمال الدواء (NOTICE).... الخ، كما تخص في طباعة المنشورات الخاصة بالزبائن، وتعمل هذه المديرية بصفة مستمرة على تطوير النوعية وتلبية حاجيات المركب بالإضافة إلى تطوير العلاقات مع مؤسسات أخرى خارج الوطن.

مديرية إنتاج المواد الأولية: تقوم ب:

- إنتاج المواد الأولية التي تدخل بدورها في إنتاج الأدوية مثل (البنسيلين، الاموكسيلين، أمبسيلين...إلخ).
- مراقبة الإنتاج والتحكم في تسيير الإنتاج، مع العلم أن المواد الأولية المنتجة تستهلك على مستوى الوحدة، كما انها تباع أيضا للدول الأخرى مثل إيطاليا، الهند، الصين، الأردن..... وغيرها.

الفرع الرابع: أهداف المقر

تعددت أهداف الفرع إلى أهداف اقتصادية وأخرى اجتماعية تذكر منها:

1- الأهداف الاقتصادية: تتمثل في زيادة المردودية لأجل المنافسة، البحث والتطوير في جميع المجالات وخاصة المجال الصيدلاني، تحقيق أقصى ربح وتعظيمه، تحقيق نتائج صافية ورأس مال صافي لتحقيق الاستقلالية المالية.

ومن أجل أن يتمكن الفرع من الاندماج الكلي والتام في سياسة اقتصاد السوق والتحكم في مسار المنافسة:

- تحسين نظام التموين وذلك باللجوء إلى استعمال تدقيق الحسابات والتصديق عليها للممولين المحليين والأجانب.
- تحسين جهاز الإنتاج والاستغلال الأمثل لقدراته الإنتاجية بالخصوص فيما يتعلق بالمنتجات ذات الاستهلاك الواسع.
- تطوير سياسة ترقية المنتجات.
- تحسين العلاقة مع الزبائن.
- إدخال شبكة معلوماتية في تسيير الهياكل.

2- الأهداف الاجتماعية: تتمثل في:

- توفير مناصب شغل.
- تحسين الرواتب حسب الوظائف مع العاملين.
- منح تحفيز للعاملين.
- المساهمة المالية.
- الترقية.

المبحث الثاني: الدراسة الميدانية

يحتوي هذا المبحث على دور المحاسبة التحليلية في بناء استراتيجية المؤسسة من خلال الاستبيان الذي تم إعداده، وقبل ذلك سوف يتم التطرق إلى منهجية الدراسة الميدانية.

المطلب الأول: المنهجية المتبعة في الدراسة

لدراسة دور المحاسبة التحليلية في بناء استراتيجية المؤسسة تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي من خلال الملاحظة والوصف والتحليل لمقر انتاج المدية مجمع صيدال، بالإضافة إلى ضرورة الحصول على المعلومات والبيانات وكذا الهيكل التنظيمي لها، عن طريق المقابلة مع أحد مسئولي المؤسسة وبالإضافة إلى أداة الاستبيان الذي وجه إلى العاملين في المؤسسة وتم عرضه سابقا.

أولا: طبيعة الدراسة

طبيعة المتغيرات المراد تقييمها لدى المؤسسة والمتمثلة في متغير المحاسبة التحليلية وكذا التخطيط الاستراتيجي، حيث أن هذه الدراسات تتصل عبر الاستعانة بالبيانات والمعلومات المتصلة بمقر انتاج المدية مجمع صيدال، بغية تحليلها باستخدام أداة تكميم للبيانات خاصة وهي أداة الاستبيان.

1. حدود الدراسة

حددت هذه الدراسة بعدد والمكانية والزمانية الأتية:

الحدود المكانية: مؤسسة مقر انتاج المدية مجمع صيدال.

الحدود الزمانية: تم تطبيق الدراسة ميدانيا خلال السداسي الثاني من السنة الجامعية 2024/2023.

الحدود الموضوعية لمحاسبة التحليلية وبناء استراتيجية في المؤسسة.

2. مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من كافة الأفراد العاملين في مؤسسة صيدال بالمدية البالغ عددهم 740 عامل على اختلاف وضعيتهم الوظيفية. ونظرا لكبر مجتمع الدراسة فقد تم أخذ عينة عشوائية بسيطة بحجم 30 موظف (المتخصصين في المحاسبة التحليلية والتخطيط الاستراتيجي) بالمؤسسة محل الدراسة.

ثانيا: بناء أداة الدراسة

1. مفهوم الاستبانة

هو وسيلة من وسائل جمع البيانات، ويأتي عن طريق جمع البيانات، وعن طريق استمارة تضم مجموعة من العبارات المكتوبة حول موضوع البحث، والتي توجه للأفراد بغية الحصول على بيانات موضوعية كمية وكيفية، تفيد في تفسير ظاهرة الدراسة.

2. الشكل النهائي للاستبيان

تم صميم الشكل النهائي للاستبيان على النحو التالي:

الجزء الأول: يتعلق بالبيانات الشخصية لعينة الدراسة، وباعتبارها فئة الموظفين، قام الطالبتين بأخذ بعض المواصفات الضرورية.

الجزء الثاني: تم تقسيمه إلى ثلاث محاور وهي على النحو التالي:

المحور الأول: مساهمة المحاسبة التحليلية في اتخاذ قرارات المؤسسة، واشتمل على 10 عبارات.

المحور الثاني: أهمية التخطيط الاستراتيجي داخل المؤسسة، واشتمل على 11 عبارة.

المحور الثالث: دور المحاسبة التحليلية في بناء استراتيجية المؤسسة، واشتمل هذا المحور على 10 عبارات.

واشتمل الاستبيان ككل على 31 عبارة، تم صياغتها بالأسلوب الثابت الإيجابي، وهذا حتى يمكن معالجتها وفقا الأساليب الإحصائية والسلم المستخدم.

3. المقياس المستخدم

تم استخدام مقياس ليكارت الثلاثي لقياس استجابة العينة لعبارات الاستبيان، ويعتبر هذا المقياس أكثر المقاييس استخداما، وهو يتكون من ثلاثة اختيارات كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-1): الخيارات المكونة لمقياس ليكارت الثلاثي

الأوزان	الرأي
1	غير موافق
2	محايد
3	موافق

المصدر: محمد عبد الفتاح الصيرفي، **البحث العلمي**، الدليل التطبيقي للباحثين، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، دار وائل للنشر، 2006، ص113.

لتحديد اتجاه الإجابات قمنا بالاستعانة بجدول متوسط الأوزان المرجح المرافق للمقياس الثلاثي، الذي يحدد مدى الفئة الموافقة لكل وزن:

الجدول رقم (3-2): مجال الاتجاه حسب مقياس ليكارت الثلاثي

الأوزان	الاتجاه
من (1 إلى 1.66)	غير موافق
من (1.67 إلى 2.33)	محايد
من (2.34 إلى 3)	موافق

المصدر: محمد عبد الفتاح الصيرفي، **البحث العلمي**، الدليل التطبيقي للباحثين، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، دار وائل للنشر، 2006، ص113.

ثالثا: الأساليب الإحصائية المستخدمة

من أجل دراسة وتحليل للاستبيان تم الاستعانة ببرمجة الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS26، وذلك من خلال استخدام الأدوات الإحصائية التالية:

1 قياس الاتساق الداخلي.

2. قياس معامل ثبات الاستبيان.

3. التحليل الوصفي للبيانات الشخصية.

4. التحليل الوصفي للمتغيرات المستقلة والتابعة.

5. T.test لاختبار فرضيات الدراسة.

المطلب الثاني: صدق وثبات أداة الدراسة

أولا: صدق الاتساق الداخلي

تم حساب الاتساق الداخلي للاستبانة وإيجاد معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحاور مع الدرجة الكلية للمحور نفسه.

الجدول رقم: (3-3): يوضح معدل الارتباط بين كل فقرة من الفقرات المحور الأول مع الدرجة الكلية للمحور

العبارات	المحور الأول	
	Correlation de supermen	Sig
1/ تستخدم مؤسستكم المحاسبة التحليلية في حساب التكاليف.	0.872**	0.000
2/ تلعب المحاسبة التحليلية دورا هاما في ترشيد وعقلنة التكاليف.	0.853**	0.000
3/ لديكم معرفة بفوائد ومزايا تطبيق المحاسبة التحليلية.	0.839**	0.000
4/ تعمل أساليب المحاسبة التحليلية على ضبط التكاليف وتخفيضها.	0.874**	0.007
5/ تساهم طرق المحاسبة التحليلية التقليدية والمعاصرة في اتخاذ القرارات المالية على المدى القريب.	0.863**	0.000
6/ تساهم طرق المحاسبة التحليلية التقليدية والمعاصرة في الاتخاذ القرارات المالية على المدى البعيد.	0.850**	0.000
7/ تستخدم مؤسستكم نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC في قياس تكاليف الأنشطة والخدمات.	0.851**	0.000
8/ تعتبر التكاليف المعيارية أداة معرفة مدى فعالية وكفاءة الأداء الفعلي للمؤسسة.	0.797**	0.000
9/ تساعد المحاسبة التحليلية على رفع العمل وزيادة الإنتاجية	0.848**	0.000
10/ المسؤول يستخدم المحاسبة التحليلية كأداة رقابية لمتابعة نشاط مؤسستكم بصفة مستمرة	0.877**	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين وفقا لمخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم (3-3): أن قيمة معامل الارتباط محصورة بين **0.797**** و **0.877**** بدرجة معنوية أقل من **0.05** وهي ذات دلالة إحصائية قوية، تدل على ارتباط العبارات المتضمنة في المحور الأول.

الجدول رقم: (3-4): يوضح معدل الارتباط بين كل فقرة من الفقرات المحور الثاني مع الدرجة الكلية للمحور

العبارات	المحور الثاني	
	Correlation de supermen	Sig
1/ تعتمد مؤسستكم على التخطيط الاستراتيجي.	0.824**	0.000
2/ يساهم التخطيط الاستراتيجي في توزيع المهام والمسؤوليات.	0.848**	0.000
3/ تقوم الإدارة قبل التخطيط بتحليل عوامل البيئة الداخلية لتتعرف على مصادر القوة وجوانب الضعف.	0.855**	0.000
4/ تقوم مؤسستكم بتحليل البيئة السوقية للتعرف على الفرص والتهديدات	0.845**	0.000
5/ يمنح التخطيط الاستراتيجي رؤية واضحة لمستقبل المؤسسة على المدى الطويل.	0.810**	0.000
6/ يتم تقييم استراتيجيات التكاليف المتبعة دوريا لضمان تحقيق أفضل النتائج	0.817**	0.000
7/ يتم تحديث خططكم الاستراتيجية بانتظام لضمان حصة سوقية ومواكبة التغيرات.	0.866**	0.000
8/ مؤسستكم كفرع تفرض عليها الخطط الاستراتيجية للمؤسسة الأم.	0.851**	0.000
9/ تعتمد المؤسسة الأم على الخطط الرقمية السنوية المقدمة من طرف الفروع.	0.860**	0.000
10/ تساهم مؤسستكم كفرع في الخطط الاستراتيجية للتكاليف التي تقدمها المؤسسة الأم.	0.825**	0.000
11/ تعتمد مؤسستكم المزج بين الاسلوبين السابقين.	0.829**	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين وفقا لمخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم (3-4): أن قيمة معامل الارتباط محصورة بين **0.810**** و **0.866**** بدرجة معنوية أقل من **0.05** وهي ذات دلالة إحصائية قوية، تدل على ارتباط العبارات المتضمنة في المحور الثاني.

الجدول رقم: (3-5): يوضح معدل الارتباط بين كل فقرة من الفقرات المحور الثالث مع الدرجة الكلية للمحور

العبارات	المحور الثالث	
	Correlation de supermen	sig
1/ تمتلك فهما واضحا لكيفية تأثير المعلومات المحاسبية على قرارات الاستراتيجية للمؤسسة.	0.822**	0.000
2/ تساهم المحاسبية في المؤسسة على وضع إحدى الاستراتيجيات في المؤسسة.	0.885**	0.000
3/ المحاسبة التحليلية لديكم تدعم عملية التخطيط الاستراتيجي بشكل فعال.	0.843**	0.000
4/ المعلومات المتوفرة من المحاسبة التحليلية تعتبر حاسمة في صياغة الأهداف الاستراتيجية.	0.894**	0.000
5/ اعتمادكم على المحاسبة التحليلية تساهم في توضيح التوجهات الاستراتيجية لمؤسستكم على المدى الطويل.	0.882**	0.000
6/ تنطلق عملية التنبؤ ووضع الافتراضات في تخطيط التكاليف من المعلومات الواردة من المحاسبة التحليلية.	0.858**	0.000
7/ البيانات التي تقدمها المحاسبة التحليلية تساعد في تحديد الأولويات ضمن خططكم الاستراتيجية.	0.848**	0.000
8/ يتم دمج البيانات المحاسبية التحليلية في عملية وضع الاستراتيجيات بشكل منتظم.	0.830**	0.000
9/ بناء على تخطيط البيئة الداخلية تسمح المحاسبة التحليلية بتحديد نقاط القوة والضعف بالنسبة للتحكم في تكلفة الإنتاج.	0.875**	0.000
10/ بناء على تخطيط البيئة الداخلية تسمح المحاسبة التحليلية بتحديد نقاط القوة والضعف المتعلقة بتكلفة الحصول على الموارد التي تحقق الأهداف الاستراتيجية.	0.845**	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين وفقا لمخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم (3-5): أن قيمة معامل الارتباط محصورة بين **0.822**** و **0.894**** بدرجة معنوية أقل من 0.05 وهي ذات دلالة إحصائية قوية، تدل على ارتباط العبارات المتضمنة في المحور الثالث.

ثانيا: ثبات الاستبانة

الجدول رقم (3-6): نتائج اختبار معامل الثبات لمحاور الدراسة

المحاور	عدد الفقرات	معامل الفا كرونباخ
المحور الأول: المحاسبة التحليلية	10	0.960
المحور الثاني: التخطيط الاستراتيجي	11	0.956
المحور الثالث: استراتيجية المؤسسة	10	0.966
المحور الكلي للاستبانة	31	0.984

المصدر: من إعداد الطالبتين وفقا لمخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم (3-6): أن جميع عبارات المحاور جاءت بمعامل ثبات أكبر من **0.70** وهي درجة عالية من الثبات، كما جاء معامل الثبات ككل **0.984** وعليه فإن عبارات الاستبيان على درجة عالية من الثبات والاستقرار.

المطلب الثالث: خصائص مفردات عينة الدراسة

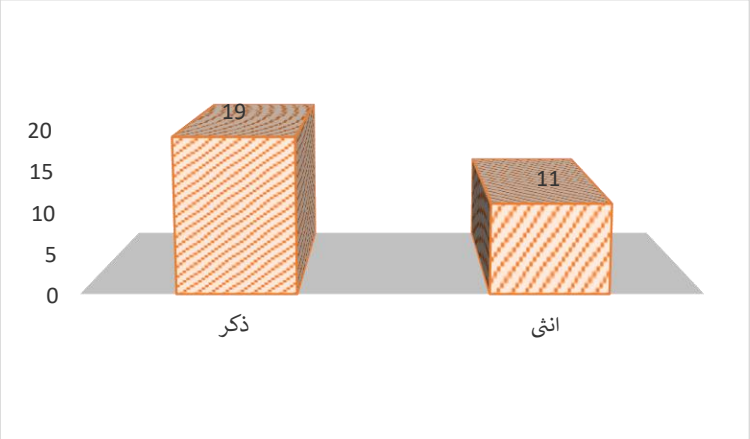
الجدول رقم (3-7): توزيع أفراد العينة حسب متغير الجنس

الجنس	التكرار	النسبة%
ذكر	19	%63.3
انثى	11	%36.7

المصدر: من إعداد الطالبيتين وفقا لمخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول والشكل أعلاه أن نسبة الذكور أكبر من نسبة الإناث حيث بلغت نسبة الذكور **63.3%**، بينما نسبة الاناث **36.7%**، ومنه فإن أغلبية الموظفين في المؤسسة محل الدراسة هم فئة الذكور.

الشكل رقم (3-4): توزيع افراد العينة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات برنامج Excel

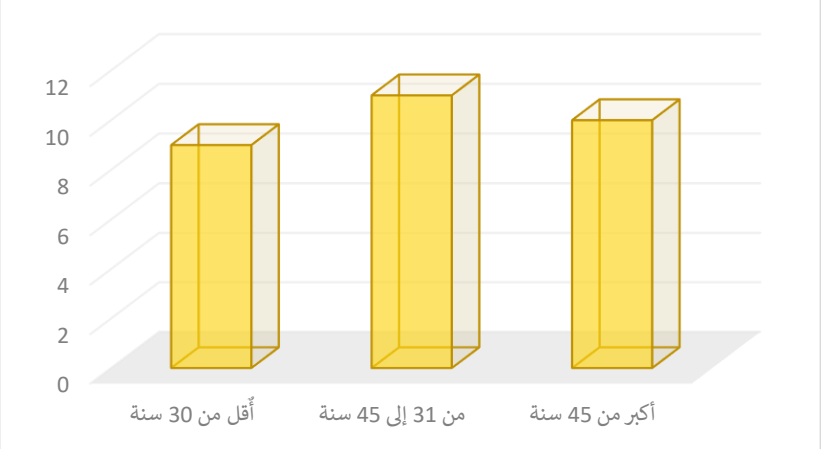
الجدول رقم (3-8): توزيع أفراد العينة حسب العمر

العمر	التكرار	النسبة%
أقل من 30 سنة	09	%30
من 31 إلى 45 سنة	11	%36.7
أكبر من 45 سنة	10	%33.3

المصدر: من إعداد الطالبتين وفقا لمخرجات برنامج SPSS

من خلال الجدول أعلاه: اتضح أن أعمار الافراد متقاربة حيث ان أكبر نسبة هي فئة الموظفين الذين أعمارهم من 31 إلى 45 سنة بنسبة **36.7%**، تليها نسبة أكبر من 45 سنة **33.3%**، وأخر نسبة **30%** للفئة الأقل من 30 سنة ويعزى هذا إلى نقص خبرتهم. أما الفئة الغالبة في المناصب هي الفئة من الشباب من 31 إلى 45 سنة والتي قد تكون اكتسبت خبرة مهنية تمكنها من خلق نقلة نوعية بالارتقاء بالمؤسسة.

الشكل رقم (3-5): توزيع أفراد العينة حسب العمر



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج Excel

الجدول رقم (3-9): توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي

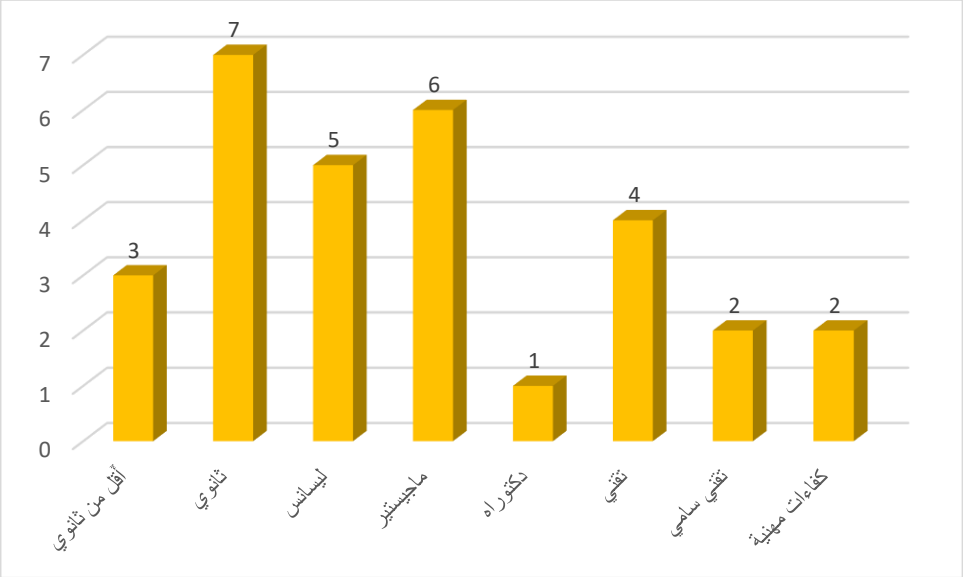
المستوى التعليمي	التكرار	النسبة%
أقل من ثانوي	03	%10
ثانوي	07	%23.3
ليسانس	05	%16.7
ماجيستير	06	%20
دكتوراه	01	%3.3
تقني	04	%13.3
تقني سامي	02	%6.7
كفاءات مهنية	02	%6.7

المصدر: من إعداد الطالبتين وفقا لمخرجات برنامج SPSS

يتضح لنا من خلال الجدول أن الموظفين في المؤسسة أغلبهم ذات مستوى ثانوي حيث بلغت نسبتهم بـ**23.3%** وتليها فئة الجامعيين للماجستير، بنسبة **16.7%** لمستوى ليسانس وتليها التقنيين بنسبة **13.3%**، وتليها نسبتين

المتساوتين **6.7%** لتقني سامي وكفاءات مهنية، وتليها أخيرا نسبة **3.3%** للدكتوراه، فأغلب نسبة هي للمستوى الثانوي وعليه هناك نقص في مؤهلات العلمية للمؤسسة من طرف العامل البشري.

الشكل رقم(3-6): يمثل توزيع أفرد العينة حسب المستوى التعليمي



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج Excel

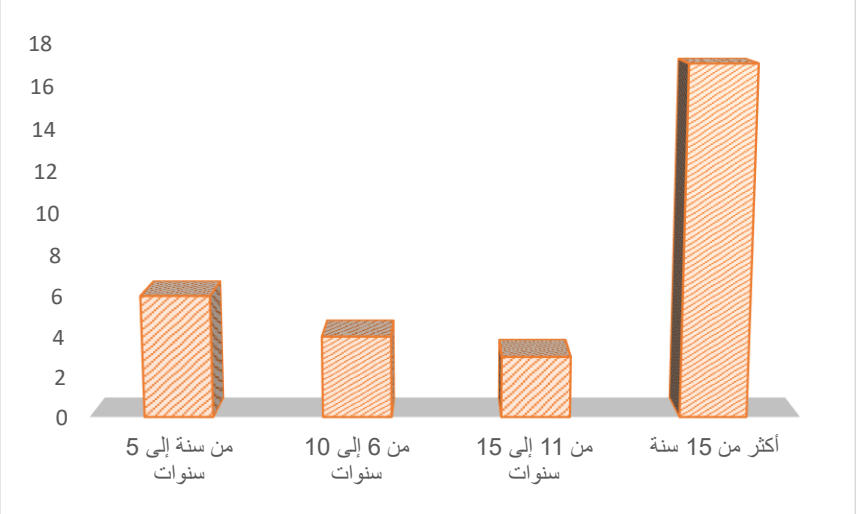
الجدول رقم (3-10): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة%
من سنة إلى 5 سنوات	06	%20
من 6 إلى 10 سنوات	04	%13.3
من 11 إلى 15 سنوات	03	%10
أكثر من 15 سنة	17	%56.7

المصدر: من إعداد الطالبتين وفقا لمخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول أن معظم عينة الدراسة تتراوح خبرتهم أكثر من 15 سنة بنسبة **56.7%**، والفئة الثانية للذين تتراوح خبرتهم من سنة إلى 05 سنوات بنسبة **20%**، وتليها الفئة الذين تتراوح خبرتهم من 06 إلى 05 سنوات بنسبة **13.3%**، والفئة الأقل خبرة في المؤسسة هي الفئة الذين تتراوح خبرتهم من 11 إلى 15 سنة بنسبة **10%**. ومنه الفئة الغالبة في المؤسسة هي الفئة التي تتراوح خبرتهم أكثر من 15 سنة وهذه الأقدمية تمثل الأداء الحسن في المؤسسة.

الشكل رقم (3–7): يمثل توزيع أفرد العينة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج Excel

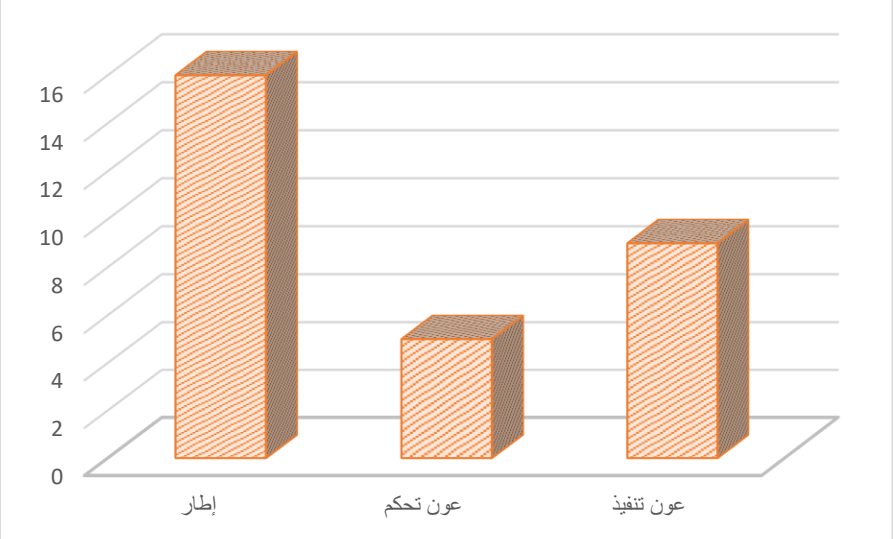
الجدول رقم (3–11): توزيع أفراد العينة حسب المركز الوظيفي

المركز الوظيفي	التكرار	النسبة%
إطار	16	%53.3
عون تحكم	05	%16.7
عون تنفيذ	09	%30

المصدر: من إعداد الطالبتين وفقا لمخرجات برنامج SPSS

يتضح من الجدول أعلاه أن أعلى نسبة في المؤسسة هي فئة إطارات حيث قدرت بـ**53.3%**، وتليها نسبة **30%** لفئة أعوان تنفيذ، وأخر نسبة **16.7%** لفئة أعوان تحكم، ومنه نستنتج أن المؤسسة لها مركز وظيفي يحتل نسبة عالية وجيدة من إطارات وهذا ما يعود بالنفع على المؤسسة.

الشكل رقم (3-8): توزيع أفراد العينة حسب المركز الوظيفي



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج Excel

المطلب الرابع: التحليل الوصفي لإجابات مفردات عينة الدراسة

الجدول رقم (3-12): الدراسة المتعلقة بعبارات المحور نتائج أراء عينة الأول

العبارات	المتوسط الحسابي M	الانحراف المعياري SD	الاتجاه	الترتيب
1/ تستخدم مؤسستكم المحاسبة التحليلية في حساب التكاليف.	2.50	0.629	موافق	02
2/ تلعب المحاسبة التحليلية دورا هاما في ترشيد وعقلنة التكاليف.	2.50	0,629	موافق	02
3/ لديكم معرفة بفوائد ومزايا تطبيق المحاسبة.	2.43	0.678	موافق	04
4/ تعمل أساليب المحاسبة التحليلية على ضبط التكاليف وتخفيضها.	2.53	0.628	موافق	01
5/ تساهم طرق المحاسبة التحليلية التقليدية والمعاصرة في اتخاذ القرارات المالية على المدى القريب.	2.53	0.628	موافق	01
6/ تساهم طرق المحاسبة التحليلية التقليدية والمعاصرة في الاتخاذ القرارات المالية على المدى البعيد.	2.46	0.628	موافق	03
7/ تستخدم مؤسستكم نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC في قياس تكاليف الأنشطة والخدمات.	2.43	0.626	موافق	04

8/ تعتبر التكاليف المعيارية أداة معرفة مدى فعالية وكفاءة الأداء الفعلي للمؤسسة.	2.43	0.622	موافق	04
9/ تساعد المحاسبة التحليلية على رفع العمل وزيادة الإنتاجية.	2.50	0.572	موافق	02
10/ المسؤول يستخدم المحاسبة التحليلية كأداة رقابية لمتابعة نشاط مؤسستكم بصفة مستمرة.	2.36	0.666	موافق	05
الدرجة الكلية للمحور	**2.47**	**0.542**	**موافق**	

المصدر: من إعداد الطالبتين وفقا لمخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم (3-11): أن المتوسطات الحسابية للمحور الأول كانت محصورة بين **M=2.43** و**M=2.53** والانحرافات المعيارية بين **SD=0.572** و **SD=0.678** كما نلاحظ أيضا أن جميع العبارات كانت بالاتجاه عام نحو الموافقة من طرف أفراد العينة المدروسة.

- تأتي العبارات الرابعة والخامسة في المرتبة الأولى حيث قدر المتوسط الحسابي **M= 2.53** بالاتجاه الموافق، وبلغ الانحراف المعياري **SD=0.628** مما يدل على وجود تشتت لدى مفردات عينة الدراسة، وهذا يعني أن أساليب المحاسبة التحليلية تعمل على ضبط التكاليف وتخفيضها، كما أن طرق المحاسبة التحليلية التقليدية والمعاصرة تساهم في اتخاذ القرارات المالية على المدى القريب في المؤسسة محل الدراسة.

- تليها العبارات الأولى والثانية والتاسعة في المرتبة الثانية لهذا المحور الذي قدر متوسط حسابهم **M=2.50** فكانت إجابات مفردات العينة ذات اتجاه موافق، وبانحراف معياري قدر ما بين **SD=0.572** و**SD=0.629** وهذا ما يدل على تشتت في الإجابات لدى مفردات عينة الدراسة، وهذا ما يبين أن المؤسسة تستخدم المحاسبة التحليلية في حساب التكاليف، كما أنها تلعب دورا هاما في ترشيد وعقلنة التكاليف، وتساعد على رفع العمل وزيادة الإنتاجية.

- تليها العبارة السادسة في المرتبة الثالثة لهذا المحور حيث قدر المتوسط الحسابي **M=2.46** بالاتجاه الموافق، وقدر الانحراف المعياري **SD=0.628** يدل على تشتت في إجابات أفراد العينة المدروسة، وهذا ما يوضح أن طرق المحاسبة التحليلية التقليدية والمعاصرة تساهم في اتخاذ القرارات المالية على المدى البعيد.

- تليها العبارات الثالثة والسابعة والثامنة في المرتبة الرابعة لهذا المحور حيث قدر متوسط حسابهم **M=2.43** بالاتجاه الموافق، وتراوح الانحراف المعياري بين **SD=0.678** و**SD=0.626** و**SD=0.622** أي تشتت في إجابات أفراد العينة المدروسة. وهذا ما يدل على أن أفراد العينة المدروسة لديهم معرفة بفوائد ومزايا تطبيق المحاسبة التحليلية

على ضبط التكاليف وتخفيضها، كما أن المؤسسة تستخدم نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC في قياس تكاليف الأنشطة والخدمات، مع أن التكاليف المعيارية تعتبر أداة لمعرفة مدى فعالية وكفاءة الأداء الفعلي للمؤسسة. كما بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي للمحور الأول: قيمة **M= 2.47** وكانت باتجاه الموافقة أيضا، وهذا يعني أن المحاسبة التحليلية تساهم في اتخاذ قرارات المؤسسة، وبلغ الانحراف المعياري **SD= 0.542** مما يشير إلى وجود تشتت قليل في إجابات أفراد عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة.

الجدول رقم (3-13): نتائج أراء عينة الدراسة المتعلقة بعبارات المحور الثاني

العبارات	المتوسط الحسابي M	الانحراف المعياري SD	الاتجاه	الترتيب
1/ تعتمد مؤسستكم على التخطيط الاستراتيجي.	2.43	0.678	موافق	06
2/ يساهم التخطيط الاستراتيجي في توزيع المهام والمسؤوليات.	2.40	0.674	موافق	07
3/ تقوم الإدارة قبل التخطيط بتحليل عوامل البيئة الداخلية لتتعرف على مصادر القوة وجوانب الضعف.	2.50	0.629	موافق	04
4/ تقوم مؤسستكم بتحليل البيئة السوقية للتعرف على الفرص والتهديدات.	2.53	0.571	موافق	03
5/ يمنح التخطيط الاستراتيجي رؤية واضحة لمستقبل المؤسسة على المدى الطويل.	2.53	0.571	موافق	03
6/ يتم تقييم استراتيجيات التكاليف المتبعة دوريا لضمان تحقيق أفضل النتائج.	2.50	0.682	موافق	04
7/ يتم تحديث خططكم الاستراتيجية بانتظام لضمان حصة سوقية ومواكبة التغيرات.	2.46	0.628	موافق	05
8/ مؤسستكم كفرع تفرض عليها الخطط الاستراتيجية للمؤسسة الأم.	2.63	0.556	موافق	01
9/ تعتمد المؤسسة الأم على الخطط الرقمية السنوية المقدمة من طرف الفروع.	2.60	0.563	موافق	02
10/ تساهم مؤسستكم كفرع في الخطط الاستراتيجية للتكاليف التي تقدمها المؤسسة الأم.	2.53	0.628	موافق	03

11/ تعتمد مؤسستكم المزج بين الاسلوبين السابقين.	2.40	0.621	موافق	07
الدرجة الكلية للمحور	**2.50**	**0.516**	**موافق**	

المصدر: من إعداد الطالبتين وفقا لمخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم (3-12):

أن المتوسطات الحسابية للمحور الثاني كانت محصورة بين **M=2.40** و**M=2.63** والانحرافات المعيارية بين **SD=0.556** و **SD=0.68** **كما** نلاحظ أيضا أن جميع العبارات كانت بالاتجاه عام نحو الموافقة من طرف أفرد العينة المدروسة.

- تأتي العبارة الثامنة في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره **M=2.63** يتوجه نحو الاتجاه الموافق، وبلغ الانحراف المعياري **SD=0.556** أي تشتت في إجابات أفراد العينة المدروسة، بحيث اتضح أن المؤسسة تفرض عليها خطط استراتيجية من المؤسسة الأم.
- كما أن العبارة التاسعة جاءت في المرتبة الثانية حيث قدر المتوسط الحسابي **M=2.60** بالاتجاه الموافق، وقدر الانحراف المعياري للعبارة **SD=0.563**هذا ما يدل على تشتت في إجابات أفراد العينة ومنه المؤسسة الأم تعتمد على الخطط الرقمية السنوية المقدمة من طرف الفروع.

وبالتالي يتضح أنه على الرغم من فرض الخطط الاستراتيجية من طرف المؤسسة الام إلا أن التكاليف والأرقام المعطاة من طرف الفروع بما فيها مقر إنتاج المدية مجمع صيدال وذلك بالاعتماد على المحاسبة التحليلية تسهم بشكل كبير في وضع هذه الخطط الاستراتيجية.

- وتضمنت العبارات الرابعة والخامسة والعاشرة المرتبة الثالثة، حيث بلغت نسبة متوسط حسابهم **M=2.53** باتجاه الموافقة، وقدر الانحراف المعياري ما بين **SD=0.571** و**SD=0.628** وهذا ما يدل على أفراد العينة المدروسة موافقون في إجاباتهم حول هذه العبارات، وهذا ما يدل على أن المؤسسة تقوم بتحليل البيئة السوقية للتعرف على الفرص والتهديدات مما يمنحها رؤية واضحة لمستقبل المؤسسة على المدى الطويل، كما أن المؤسسة تساهم كفرع في الخطط الاستراتيجية للتكاليف التي تقدمها المؤسسة الأم.

- وجاءت العبارتين الثالثة والسادسة في الرتبة الرابعة حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي **M=2.50** بالاتجاه الموافق، أي أن أفراد العينة المستجوبة موافقون على ما جاء في العبارتين، وبلغت قيمة الانحراف المعياري بلغت قيمته **SD=0.629** و**SD=0.682** أي تشتت في إجابات الافراد العينة، ومنه تبين أن الإدارة قبل التخطيط

تقوم بتحليل عوامل البيئة الداخلية لتتعرف على مصادر القوة وجوانب الضعف، كما يتم تقييم استراتيجيات التكاليف المتبعة دوريا لضمان تحقيق أفضل النتائج.

- وتضمنت العبارة السابعة المرتبة الخامسة قدر المتوسط الحسابي **M=2.46** أي أتجاه موافق، وبلغ الانحراف المعياري **SD=0.628**، أي تشتت الإجابات أفراد حول ما تضمنه العبارة، هذا ما يدل على أن المؤسسة تقوم بتحديث الخطط الاستراتيجية بانتظام لضمان حصة سوقية ومواكبة التغيرات.
- وجاءت العبارة الأولى في المرتبة السادسة، حيث قدر المتوسط الحسابي **M=2.43** في الاتجاه الموافق، وبلغت قيمة الانحراف المعياري **SD=0.678** أي تشتت في إجابات أفراد العينة، وهذا ما يدل على أن المؤسسة تعتمد على التخطيط الاستراتيجي.
- وتضمنت العبارة الثانية والحادي عشر المرتبة السابعة، حيث قدر متوسط حسابهم **M=2.40** في الاتجاه الموافق، وبلغت قيمة الانحراف المعياري ما بين **SD=0.674** و**SD=0.621** أي تشتت في الإجابات. وهذا ما يدل على ان التخطيط الاستراتيجي يساهم في توزيع المهام والمسؤوليات، كما أن المؤسسة تعتمد على المزج بين الاسلوبين السابقين.

ومنه تبين ان معظم موظفي مؤسسة صيدال المدية لديهم رأي موافق حول عبارات المحور الثاني وهذا ما يعكسه المتوسط الحسابي العام المرجح لهذا المحور إذ بلغ **M=2.50** بانحراف معياري قدره **SD=0.516** مما يشير إلى وجود تباين في اتجاهات معظم موظفي المؤسسة محل الدراسة حول ما جاء في هذا المحور، وهذا يعني أن التخطيط الاستراتيجي له أهمية بالغة داخل المؤسسة.

الجدول رقم (3-14): نتائج أراء عينة الدراسة المتعلقة بعبارات المحور الثالث

العبارات	المتوسط الحسابي M	الانحراف المعياري SD	الاتجاه	الترتيب
1/ تمتلك فهما واضحا لكيفية تأثير المعلومات المحاسبية على قرارات الاستراتيجية للمؤسسة.	2.40	0.674	موافق	04
2/ تساهم المحاسبة التحليلية في المؤسسة على وضع إحدى الاستراتيجيات في المؤسسة.	2.43	0.626	موافق	03

3/ المحاسبة التحليلية لديكم تدعم عملية التخطيط الاستراتيجي بشكل فعال.	2.46	0.628	موافق	02
4/ المعلومات المتوفرة من المحاسبة التحليلية تعتبر حاسمة في صياغة الأهداف الاستراتيجية.	2.53	0.628	موافق	01
5/ اعتمادكم على المحاسبة التحليلية تساهم في توضيح التوجهات الاستراتيجية لمؤسستكم على المدى.	2.36	0.614	موافق	05
6/ تنطلق عملية التنبؤ ووضع الافتراضات في تخطيط التكاليف من المعلومات الواردة من المحاسبة التحليلية.	2.46	0.628	موافق	02
7/ البيانات التي تقدمها المحاسبة التحليلية تساعد في تحديد الأولويات ضمن خططكم الاستراتيجية.	2.40	0.674	موافق	04
8/ يتم دمج البيانات المحاسبية التحليلية في عملية وضع الاستراتيجيات بشكل منتظم.	2.36	0.668	موافق	05
9/ بناء على تخطيط البيئة الداخلية تسمح المحاسبة التحليلية بتحديد نقاط القوة والضعف بالنسبة للتحكم في تكلفة الإنتاج.	2.36	0.668	موافق	05
10/ بناء على تخطيط البيئة الداخلية تسمح المحاسبة التحليلية بتحديد نقاط القوة والضعف المتعلقة بتكلفة الحصول على الموارد التي تحقق الأهداف الاستراتيجية.	2.43	0.679	موافق	03
الدرجة الكلية للمحور	**2.42**	**0.568**	**موافق**	

المصدر: من إعداد الطالبتين وفقا لمخرجات برنامج SPSS

يتضح من خلال الجدول رقم (3-13): أن المتوسطات الحسابية للمحور الثالث كانت محصورة بين **M=2.53** و**M=2.36** والانحرافات المعيارية بين **SD=0.614** و **SD=0.679**كما نلاحظ أيضا أن جميع العبارات كانت بالاتجاه عام نحو الموافقة من طرف أفرد العينة المدروسة.

- جاءت العبارة الرابعة في المرتبة الأولى حيث تتراوح المتوسط الحسابي **M= 2.53 بالاتجاه** الموافق، وبلغ الانحراف المعياري **SD=0.628** مما يدل على وجود تشتت لدى مفردات عينة الدراسة، وهذا يعني أن المعلومات المتوفرة من المحاسبة التحليلية تعتبر حاسمة في صياغة الأهداف الاستراتيجية في المؤسسة محل الدراسة.

- تليها العبارتين الثالثة والسادسة في المرتبة الثانية لهذا المحور الذي قدر متوسط حسابهم **M=2.46** فكانت إجابات مفردات العينة في الاتجاه الموافق، وبانحراف معياري قدر **SD=0.628** وهذا ما يدل على تشتت في

الإجابات لدى مفردة عينة الدراسة، وهذا ما تبين أن المحاسبة التحليلية تدعم عملية التخطيط الاستراتيجي بشكل فعال، كما تنطلق عملية التنبؤ ووضع الافتراضات في تخطيط التكاليف من المعلومات الواردة من المحاسبة التحليلية.

– تليها العبارتين الثانية والعاشرة في المرتبة الثالثة لهذا المحور حيث قدر المتوسط الحسابي **M=2.43** بالاتجاه الموافق، وقدر الانحراف المعياري ما بين **SD=0.626** و**SD=0.679** يدل على تشتت في إجابات أفراد العينة المدروسة، وهذا ما يدل على أن المحاسبة التحليلية تساهم على وضع إحدى الاستراتيجيات في المؤسسة، كما تسمح المحاسبة التحليلية بتحديد نقاط القوة والضعف المتعلقة بتكلفة الحصول على الموارد التي تحقق الأهداف الاستراتيجية.

– تليها العبارتين الأولى والسابعة في المرتبة الرابعة لهذا المحور حيث قدر متوسط حسابهم **M=2.40** بالاتجاه الموافق، وتراوح الانحراف المعياري **SD=0.674** أي تشتت في إجابات أفراد العينة المدروسة. وهذا ما يدل على أن أفراد العينة المدرسة تمتلك فهما واضحا لكيفية تأثير المعلومات المحاسبية على قرارات الاستراتيجية للمؤسسة، كما أن البيانات التي تقدمها المحاسبة التحليلية تساعد في تحديد الأولويات ضمن الخطط الاستراتيجية.

– تأتي العبارات الخامسة والثامنة والتاسعة في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي **M=2.36**

وانحراف معياري قدر ما بين **SD=0.614** وSD=**0.668** أي تشتت في إجابات الأفراد العينة المدروسة الذي يعتمدون على المحاسبة التحليلية في صياغة الأهداف الاستراتيجية.

كما بلغ المتوسط الحسابي الإجمالي للمحور الثاني: قيمة **M=2.42** وكانت باتجاه الموافقة أيضا، وهذا يعني أن المحاسبة التحليلية لها دور هام وكبير في بناء استراتيجية المؤسسة، وبلغ الانحراف المعياري **SD= 0.568** مما يشير إلى وجود تشتت في إجابات أفراد عينة الدراسة حول متوسط هذه العبارة.

المطلب الخامس: إختبار فرضيات الدراسة

من خلال هذا المطلب نحاول اختبار صحة فرضيات الدراسة الميدانية، من أجل إثبات صحتها قمنا باختبار هذه الفرضيات، فقد اخترنا لتحقيق ذلك استعمال اختبار **T.test** الذي يعتبر الأنسب للدراسة وذلك رغبة في الوصول إلى نتائج ذات مصداقية.

أولا: اختبار الفرضية الأولى

H0: لا تساهم المحاسبة التحليلية في اتخاذ قرارات المؤسسة.

H1: تساهم المحاسبة التحليلية في اتخاذ قرارات المؤسسة.

الجدول رقم (3-15): نتائج اختبار الفرضية الرئيسة الأولى

المتغير	المتوسط الحسابي	قيمة T الجدولية	درجة الحرية	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة
المحور 1	2.47	1.699	29	4.74	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين وفقا لمخرجات برنامج SPSS

وفقا لقاعدة القرار المستخدمة في إختبار (T) الواحدة التي تنص على ما يلي:

قبول الفرضية الصفرية (H0) ورفض الفرضية البديلة إذا كانت قيمة مستوى الدلالة (sig) المحسوبة أكبر من 0.05.

فمن خلال الجدول (3-14): بلغت قيمة T المحسوبة **T=4.74** وهي أكبر من **T** الجدولية والمقدرة **1.699** في حين بلغ مستوى الدلالة **sig=0.000** وهو يقل عن **0.05** وبالتالي نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة القائلة: " **تساهم المحاسبة التحليلية في اتخاذ قرارات المؤسسة**"، ومنه يمكن القول بأن مؤسسة مقر انتاج المدية مجمع صيدال تستخدم محاسبة التحليلية في حساب التكاليف التي تلعب دورا هاما في ترشيد وعقلنة التكاليف كما أنها تساعد على رفع وزيادة الإنتاجية داخل المؤسسة.

ثانيا: اختبار الفرضية الثانية

H0: لا توجد أهمية للتخطيط الاستراتيجي داخل المؤسسة.

H1: توجد أهمية للتخطيط الاستراتيجي داخل المؤسسة.

الجدول رقم (3-16): نتائج اختبار الفرضية الثانية

المتغير	المتوسط الحسابي	قيمة T الجدولية	درجة الحرية	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة
المحور 2	2.50	1.699	29	5.33	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين وفقا لمخرجات برنامج SPSS

فمن خلال الجدول (3-15): بلغت قيمة T المحسوبة **T=5.33 وهي** أكبر من **T** الجدولية والمقدرة **1.699** في حين بلغ مستوى الدلالة **sig=0.000** وهو يقل عن **0.05** وبالتالي نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة القائلة: " **توجد أهمية للتخطيط الاستراتيجي داخل المؤسسة**" ومنه يمكن القول بأن مؤسسة مقر انتاج المدية مجمع صيدال تعتمد على التخطيط الاستراتيجي الذي يساهم في توزيع المهام والمسؤوليات بالاعتماد على الخطط الاستراتيجية التي يتم وضعها من طرف المؤسسة الام حيث ان هذه الأخيرة تكون ناتجة عن المعلومات وأرقام المحاسبة التحليلية للفروع بما فيها مقر انتاج المدية مجمع صيدال.

ثالثا: اختبار الفرضية الثالثة

H0: المحاسبة التحليلية ليس لها دور في بناء استراتيجية المؤسسة.

H1: المحاسبة التحليلية لها دور في بناء استراتيجية المؤسسة.

الجدول رقم (3-17): نتائج اختبار الفرضية الثالثة

المتغير	المتوسط الحسابي	قيمة T الجدولية	درجة الحرية	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة
المحور 3	2.42	1.699	29	4.07	0.000

المصدر: من إعداد الطالبتين وفقا لمخرجات برنامج SPSS

فمن خلال الجدول (3-16): بلغت قيمة T المحسوبية **T=4.07** وهي أكبر من T الجدولية المقدرة **1.699** في حين بلغ مستوى الدلالة **sig=0.00** وهو يقل عن **0.05** وبالتالي نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة القائلة: " **المحاسبة التحليلية لها دور في بناء استراتيجية المؤسسة**" ومنه نستنتج أن المحاسبة التحليلية تساهم في وضع استراتيجيات في المؤسسة، كما تدعم أيضا التخطيط الاستراتيجي بشكل فعال داخل المؤسسة.

خلاصة الفصل الثالث:

يعتبر هذا الفصل فصلا محوريا بالنسبة للفصول السابقة وذلك من اجل التحقق ميدانيا من دور المحاسبة التحليلية في بناء استراتيجية المؤسسة، بالاعتماد على منهج دراسة حالة في مؤسسة مقر انتاج المدية مجمع صيدال، وبهدف جمع المعلومات تم تصميم استبيان وتوزيعه على عينة الدراسة المتكونة من إطارات واعوان تحكيم وأعوان تنفيذ بالمؤسسة محل الدراسة والذي قدر عددها ب 30 فرد، وبالاعتماد على البرنامج الاحصائي spss قمنا بتحليل نتائج الدراسة واختبار فرضيات البحث وذلك بغية الإجابة على الأسئلة المطروحة.

الخاتمة

الخاتمة:

تعرفنا من خلال هذه الدراسة الى مفهوم المحاسبة التحليلية وأهميتها حيث توصلنا الى انها أداة لتجميع وتسجيل وتحليل البيانات الخاصة بالتكاليف وتقديم معلومات دقيقة لاتخاذ القرارات الاستراتيجية، كما تطرقنا أيضا إلى الأساليب والطرق التقليدية والطريقة الحديثة ABC التي تعتمد عليها المؤسسة الاقتصادية.

كما تعرفنا أيضا على التخطيط الإستراتيجي ومفهوم الاستراتيجية التي عرفت على انها خطة متكاملة وشاملة طويلة المدى، تصممها المؤسسة وفقا لدراسة وتحليل البيئة الداخلية والخارجية ووضع الأهداف التي تسعى المؤسسة الى تحقيقها من خلال استغلال مواردها المتاحة.

من خلال دراستنا النظرية والتطبيقية توصلنا الى ان المحاسبة التحليلية تدعم عملية التخطيط الاستراتيجي بشكل فعال من خلال مساهمتها في توفير معلومات حاسمة لصياغة الأهداف الاستراتيجية وتحديد نقاط القوة والضعف بناءً على تحليل البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة.

كما قمنا بدراسة ميدانية في مؤسسة مقر انتاج المدية مجمع صيدال بهدف التحقق من دور المحاسبة التحليلية في بناء استراتيجية المؤسسة، وذلك بالاعتماد على تحليل نتائج البرنامج الاحصائي spss.

اختبار الفرضيات:

- الفرضية الرئيسية: إن المحاسبة التحليلية تدعم عملية التخطيط الاستراتيجي من خلال المعلومات والبيانات التي توفرها والتي تعد حاسمة في صياغة الأهداف الاستراتيجية وبالتالي تفيد المؤسسة في رسم استراتيجيتها وهذا ما يؤكد صحة الفرضية.
- الفرضيات الفرعية:
- الفرضية الاولى: إن للمحاسبة التحليلية دورا كبيرا داخل المؤسسة لما توفره من معلومات وبيانات تساعد على التسيير الجيد للمؤسسة، وبالتالي فهي فرضية صحيحة كون المحاسبة التحليلية أداة لتجميع البيانات ووسيلة لتسيير المؤسسة من خلال التحكم في التكاليف وتحديد الأسعار والرفع من الأرباح وتحقيق استثمارات جديدة.
- الفرضية الثانية: تعتبر الاستراتيجية خطة متكاملة وشاملة تصممها المؤسسة لتحقيق الأهداف وفقا للدراسات التي قامت بها تفاديا للأخطاء السابقة من خلال استغلال الموارد المتاحة، وبالتالي الفرضية الثالثة صحيحة كون الاستراتيجية خطة تعتمد عليها المؤسسة لتحقيق أهدافها وتفادي الأخطاء السابقة.

- الفرضية الثالثة: تعمل المحاسبة التحليلية على توفير كافة البيانات اللازمة لإدارة مقر إنتاج المدية مجمع صيدال، مما يساعدها على تطوير وصياغة استراتيجيتها الخاصة، وهذا ما يؤكد صحة الفرضية الرابعة.

نتائج الدراسة:

النتائج النظرية:

المحاسبة التحليلية هي فرع من فروع المحاسبة تهتم بدراسة وتحليل المعلومات والبيانات المالية من أجل اتخاذ قرارات استراتيجية.

- استخدام المحاسبة التحليلية في المؤسسات الاقتصادية يدعم عملية التخطيط الاستراتيجي وتسيير المؤسسة.
- إن المحاسبة التحليلية تشمل مجموعة من الأساليب والتقنيات التي تجمع بين الطرق التقليدية والتي تتمثل في الطريقة الكلية والطريقة الجزئية، الطريقة المعيارية والطريقة المعاصرة التي تتمثل في تكاليف حسب الأنشطة ABC.
- الاستراتيجية هي خطة شاملة ترسم لتحديد كيفية تحقيق الأهداف والنجاح في السوق.
- تشمل الاستراتيجية تحديد الأهداف والسياسات والخطط اللازمة لتنفيذها، وتأخذ في الحسبان البيئة التنافسية والعوامل الداخلية والخارجية.
- التخطيط الاستراتيجي هو عملية تقوم بها المؤسسة خلال كل سنة تهتم بترجمة الأهداف الى برامج وخطط استراتيجية طويلة المدى.
- التخطيط الاستراتيجي يهدف الى ضمان استمرارية نمو المؤسسة ونجاحها في بيئة تنافسية متغيرة من خلال تحليل البيئة الداخلية والخارجية.

النتائج الميدانية:

- تطبق مؤسسة مقر انتاج المدية مجمع صيدال المحاسبة التحليلية.

- ان مؤسسة مقر انتاج المدية مجمع صيدال تستخدم المحاسبة التحليلية في حساب التكاليف التي تلعب دورا هاما في ترشيد وعقلنة التكاليف كما أنها تساعد على رفع وزيادة الإنتاجية داخل المؤسسة.
- ان مؤسسة مقر انتاج المدية مجمع صيدال تعتمد على التخطيط الاستراتيجي الذي يساهم في توزيع المهام والمسؤوليات.
- ان المحاسبة التحليلية تساهم في وضع استراتيجيات في المؤسسة مقر انتاج المدية مجمع صيدال، كما تدعم أيضا التخطيط الاستراتيجي بشكل فعال داخل المؤسسة.
- تعمل أساليب المحاسبة التحليلية على ضبط التكاليف وتخفيضها في المؤسسة مقر انتاج المدية مجمع صيدال.
- تساهم طرق المحاسبة التحليلية التقليدية والمعاصرة في اتخاذ القرارات المالية على المدى القريب في مؤسسة مقر انتاج المدية مجمع صيدال.
- مؤسسة مقر انتاج المدية مجمع صيدال تفرض عليها الخطط الاستراتيجية من المؤسسة الأم.
- المعلومات المتوفرة من المحاسبة التحليلية تعتبر حاسمة في صياغة الأهداف الاستراتيجية (الرفع من الأرباح، دخول أسواق جديدة) لدى مؤسسة مقر انتاج المدية مجمع صيدال.

الاقتراحات:

- نقترح ان تشارك مؤسسة مقر انتاج المدية في الخطط الاستراتيجية لتحقيق أهدافها.
- نقترح مصلحة خاصة بالمحاسبة التحليلية.

آفاق البحث:

يبدو ان مجال دور المحاسبة التحليلية في بناء استراتيجية المؤسسة لايزال يوفر مساحة واسعة لإجراء العديد من الدراسات لذا من المهم استمرار البحث في هذا الموضوع أكثر بهدف اثراء مجال المحاسبة التحليلية بمزيد من البحوث القيمة.

من بين موضوعات البحث التي قد تجذب اهتمام الباحثين نذكر ما يلي:

- أثر المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرار.
- المحاسبة التحليلية كأداة للرقابة الداخلية.
- استخدام المحاسبة التحليلية في تطوير الأداء المالي للشركات.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

أولا: الكتب

أ. باللغة العربية:

1- مجدي عمارة، ميلود خليفة، "**محاسبة التكاليف الفعلية**"، كلية المحاسبة بغريان، ليبيا، الطبعة الأولى 1992.

2- صالح رزق، عطا الله خليل بن وزاد، "**مبادئ محاسبة التكاليف**"، عمان-1997.

3- رحال علي، "**سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية**"، ديوان المطبوعات الجامعية، 1999.

4- ناصر دادي عدون، "**تقنيات مراقبة التسيير (المحاسبة التحليلية)**"، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999.

5- عبد الناصر إبراهيم نور عليان الشريف "**محاسبة التكاليف الصناعية**" دار المسيرة، الطبعة الأولى، عمان، 2002.

6- غسان فلاح المطارنة، "**مقدمة في محاسبة التكاليف**"، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2003.

7- بو يعقوب عبد الكريم، "**المحاسبة التحليلية**"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثالثة 2004.

8- محمد تيسير، عبد الحكيم الرجبي، "**مبادئ محاسبة التكاليف**"، دار وائل للنشر، الطبعة الرابعة 2006.

9- خالد محمد بني حمدان، وائل محمد صبحي إدريس، "**الاستراتيجية والتخطيط الاستراتيجي**"، عمان-دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، 2007.

10- رحيم حسين، "**استراتيجية المؤسسة**"، دار بهاء الدين للنشر والتوزيع-قسنطينة، الطبعة الأولى 2008.

11- بلال خلف السكارنة، "**التخطيط الاستراتيجي**"، عمان-دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى 2010.

12- حسام العربي، "**التخطيط الإداري**"، دار أسامة، الأردن-عمان، الطبعة الأولى، 2010.

13- منصور عيسى، "**التخطيط الإداري**"، دار المصرية للعلوم، الطبعة الأولى، القاهرة، 2012.

14- ثائر شاكر محمود الهيتي، سامي ذياب الغريري، "**التخطيط الاستراتيجي في إدارة المشاريع التنموية**"، الوراق للنشر والتوزيع-الاردن، الطبعة الأولى 2014.

15- خليف بن شحادة مقصود، "**التخطيط والتنظيم الاستراتيجي**"، عمان-دار أزمنة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى 2016.

16- محمد فخري راضي، "**الإدارة الاستراتيجية**"، دار أمجد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى 2016.

ب. اللغة الأجنبية:

1- Gérard Garibaldi, ¨**analyse stratégique**¨, Eyrolles édition d'organisation, troisième édition quatrième tirage, paris, 2008.

2- Jean-Pierre HELFER, Michel KALIKA, ¨**Management stratégie et organisation**¨, Vuibert, 4 édition, paris, 2002.

ثانيا. أطروحات دكتوراه، رسائل ماجستير، مذكرات ماستر:

أ. أطروحات دكتوراه:

1- درحمون هلال، "**المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية**"، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، الجزائر، 2005.

2- حطاب دلال، "**أثر أنظمة التكاليف على الأداء التكاليفي والمالي**"، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، قسنطينة، 2018.

3- خشعي عفاف، "**استخدام أساليب المحاسبة التحليلية لتحقيق تنافسية المؤسسة**"، أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبية، بسكرة، 2022.

ب. رسائل ماجستير:

1- ساحل فاتح، "**دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية**"، رسالة ماجستير في علوم التسيير، الجزائر، 2003.

2- محمد الخطيب نمر، "**اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار**"، رسالة ماجستير في العلوم الاقتصادية، ورقلة، 2006.

3- أشرف عزمي مسعود أبو المغلي، "**أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية**"، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، ،2008.

4- حابي أحمد، "**دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية**"، رسالة ماجستير في العلوم التجارية، الجزائر، 2011.

5- هادفي خالد، "**دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية**"، رسالة ماجستير في علوم التسيير، بسكرة، 2013.

ت. مذكرات ماستر:

1- محمد أمين شنه، "**دور المحاسبة التحليلية في اتخاذ القرارات داخل المؤسسة الاقتصادية**"، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، بسكرة، 2014.

2- إبراهيم يعيشي، "**التخطيط الاستراتيجي ودوره في تحسين أداء المنظمة**"، مذكرة ماستر في التسيير الاستراتيجي للمؤسسة، أدرار، 2016.

3- محمد صادق منصوري، "**دور نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) في تخفيض تكاليف الإنتاج**"، مذكرة ماستر في علوم التسيير، بسكرة، 2016.

4- حزاب محمد أمين، حساني عبد القادر، "**المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الإنتاج**" مذكرة ماستر في علوم التسيير، سعيدة، 2017.

5- محمد لمين معايفية، هشام معايفية، "**المحاسبة التحليلية كأداة للرقابة على الإنتاج**"، مذكرة في العلوم المالية، قالمة، 2017.

6- مولاي الزين فاطمة، نقيلو كلثوم، "**محاسبة التكاليف كأداة لتقييم الأداء المالي للمؤسسة**" مذكرة ماستر في علوم التسيير، الجزائر، 2017.

7- بوجناح ججيقة، بربارة نورة، "**استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في المؤسسات الخدماتية**"، مذكرة ماستر في علوم التجارة، أدرار، 2018.

8- قدة نصر الدين، "**تقييم الممارسات المحاسبية في المؤسسات البترولية الجزائرية**"، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، ورقلة، 2018.

9- مصباح سفيان، ضيف أحمد، "**دور المحاسبة التحليلية في تفعيل استراتيجية المؤسسة**"، مذكرة ماستر في المالية والمحاسبة، البويرة، 2018.

10- العتلي مروة، نايلي مريم، "**التكامل بين طريقة التكلفة على أساس المواصفات ABCIIوطريقة التكلفة المستهدفة TC**"، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، جيجل، 2019.

11- نويزي سليم، فيها خير محمد رياض، "**المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرار**"، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، غرداية، 2019.

12- وزدادي جمال، "**تصميم نظام تقييم مشاريع البناء وفقا لمنظور المحاسبة التحليلية**"، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، المدية، 2019.

رانية تشوكتش كبير، آسية كواديك، "**المحاسبة التحليلية كأداة للرقابة على التسويق**"، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، المدية، 2020.

13- بوزنية أسماء، شايب هاجر، "**واقع المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة**"، مذكرة ماستر في علوم التسيير، جيجل، 2021.

14- زغدودي شروق، بن الواد إلهام، "**دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الأداء المالي في المؤسسات الجزائرية**"، مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية، قالمة، 2021.

15- زموري ناصر، سعيدي بهاء الدين، "**طرق المحاسبة التحليلية وتطبيقاتها الميدانية في المؤسسات الاقتصادية**"، مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، المسيلة، 2021.

16- سمرة رزقي، عزيزة بن حسين، "**دور المحاسبة التحليلية في تحسين الرقابة على الإنتاج**"، مذكرة ماستر في علوم المحاسبة، برج بوعريريج، 2021.

17- سماعيلي أم الخير، سباعي أسماء، **"التخطيط الاستراتيجي ودوره في تقديم خدمة نوعية للزبون"**، مذكرة ماستر في العلوم الاجتماعية، أدرار، 2022.

18- عليليش نعيمة، بن صيد إيمان، **"المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير واتخاذ القرار"**، مذكرة ماستر في علوم المالية والمحاسبة، جيجل، 2022.

19- وداد بن مادي، محمد البراء قاجة، **"محاكاة نظام التكلفة على أساس الأنشطة(ABC) وأثره على تعظيم ربحية المؤسسة الاقتصادية"**، مذكرة ماستر في علوم مالية ومحاسبة، ورقلة، 2023.

ثالثا. المجلات:

1- بوخاري عبد الحميد، عرابة الحاج، مايو عبد الله، **"نحو تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة في المستشفيات العامة"**، مجلة التنظيم والعمل، المجلد 05، العدد 03، تقرت، الجزائر، ،2016.

نعيمة زعرور، سهام كردودي، أحمد ضيف **"التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسية"**، مجلة الأصول

2- للبحوث الاقتصادية والإدارية، الجزائر، المجلد 1، العدد 1، 2017/06/30.

3- شحتاني عبد العالي وغضاب رانية، **"تحقيق ميزة التكلفة أقل باستخدام نظم التكلفة والتسيير على أساس الأنشطة"**، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، الجزائر، المجلد 7، العدد 1، 2018.

4- محمد الصديق الفضيل، **"نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC كأداة حديثة وفعالة في المحاسبة الإدارية"**، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، الجزائر، العدد 13، 2018.

5- محمد الطيب إلياس، **"دور أنظمة محاسبة التكاليف المعاصرة في التخطيط والرقابة"**، مجلة ابن خلدون للدراسات والأبحاث، السودان، المجلد الثاني، العدد التاسع.

6- أحمد محمود حسني، علي حسني نوري بني لام، **"محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة كأداة لتحديد تكلفة الخدمة المصرفية"**، مجلة كلية مدينة العلم، مجلد12، العدد 1، 2020.

7- نعيمة مخلوفي، **"أثر استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC على عدالة ودقة بيانات التكاليف غير المباشرة للمنتجات في المؤسسات الصناعية"**، مجلة دراسات اقتصادية، الجزائر، المجلد 10، العدد 1، 2023.

الملاحق

ملحق رقم 01: استمارة استبيان

جامعة بن يحي فارس المدية

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير وعلوم التجارية

قسم علوم المالية والحاسبة تخصص: محاسبة

استمارة استبيان

أخي الفاضل / أختي الفاضلة

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

في إطار التحضير لنيل شهادة ماستر في المالية والمحاسبة تخصص محاسبة بعنوان " دور المحاسبة التحليلية في بناء إستراتيجية المؤسسة " بمؤسسة صيدال مقر إنتاج المدية.

" نرجو من سيادتكم المساعدة في الإجابة على الأسئلة المطروحة في هذه الاستمارة بدقة وموضوعية من أجل تعزيز الثقة في نتائج هذه الدراسة التي نأمل أن تعود على الجميع بالنفع والفائدة، ونؤكد أن الآراء التي تدلون بها سوف تتسم بالسرية التامة، وتستخدم فقط لأغراض البحث العلمي.

المشرف: قويدر لويزة

الدرجة العلمية: أستاذة التعليم العالي

إعداد الطالبتين:

رافع أماني

عيلان أسماء

السنة الجامعية: 2024/2023

القسم الأول: معلومات مرتبطة بأفراد عينة الدراسة

من فضلكم ضع إشارة X في الخانة المناسبة:

1) الجنس:

ذكر ☐ أنثى ☐

2) العمر:

أقل من 30 سنة ☐ من 31 الى 45 سنة ☐ أكبر من 45 ☐

3) المستوى التعليمي:

أقل من الثانوي ☐ الثانوية ☐ ليسانس ☐

ماجستير ☐ دكتوراه ☐ تقني ☐

تقني سامي ☐ كفاءات مهنية ☐

4) الخبرة المهنية:

من سنة الى 5 سنوات ☐ من 6 الى 10 سنوات ☐

من 11 الى 15 سنة ☐ أكثر من 15 سنة ☐

5) المركز الوظيفي:

إطار ☐ عون تحكم ☐ عون تنفيذ ☐

المحور الأول: المحاسبة التحليلية

	العبارات	غير موافق	حيادي	موافق
1.	تستخدم مؤسستكم المحاسبة التحليلية في حساب التكاليف.			
2.	تلعب المحاسبة التحليلية دورا هاما في ترشيد وعقلنة التكاليف.			
3.	لديكم معرفة بفوائد ومزايا تطبيق المحاسبة التحليلية.			
4.	تعمل أساليب المحاسبة التحليلية على ضبط التكاليف وتخفيضها.			

5.	تساهم طرق المحاسبة التحليلية التقليدية والمعاصرة في اتخاذ القرارات المالية على المدى القريب.			
6.	تساهم طرق المحاسبة التحليلية التقليدية والمعاصرة في اتخاذ القرارات المالية على المدى البعيد.			
7.	تستخدم مؤسستكم نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC في قياس تكاليف الأنشطة والخدمات.			
8.	تعتبر التكاليف المعيارية أداة معرفة مدى فعالية وكفاءة الأداء الفعلي للمؤسسة.			
9.	تساعد المحاسبة التحليلية على رفع العمل وزيادة الإنتاجية.			
10.	المسؤول يستخدم المحاسبة التحليلية كأداة رقابية لمتابعة نشاط مؤسستكم بصفة مستمرة.			

المحور الثاني: التخطيط الاستراتيجي

	العبارات	غير موافق	حيادي	موافق
1.	تعتمد مؤسستكم على التخطيط الاستراتيجي.			
2.	يساهم التخطيط الاستراتيجي في توزيع المهام والمسؤوليات.			
3.	تقوم الإدارة قبل التخطيط بتحليل عوامل البيئة الداخلية للتعرف على مصادر القوة وجوانب الضعف.			
4.	تقوم مؤسستكم بتحليل البيئة السوقية للتعرف على الفرص والتهديدات.			
5.	يمنح التخطيط الاستراتيجي رؤية واضحة لمستقبل المؤسسة على المدى الطويل.			
6.	يتم تقييم استراتيجيات التكاليف المتبعة دوريا لضمان تحقيق أفضل النتائج.			
7.	يتم تحديث خططكم الاستراتيجية بانتظام لضمان حصة سوقية ومواكبة التغيرات.			

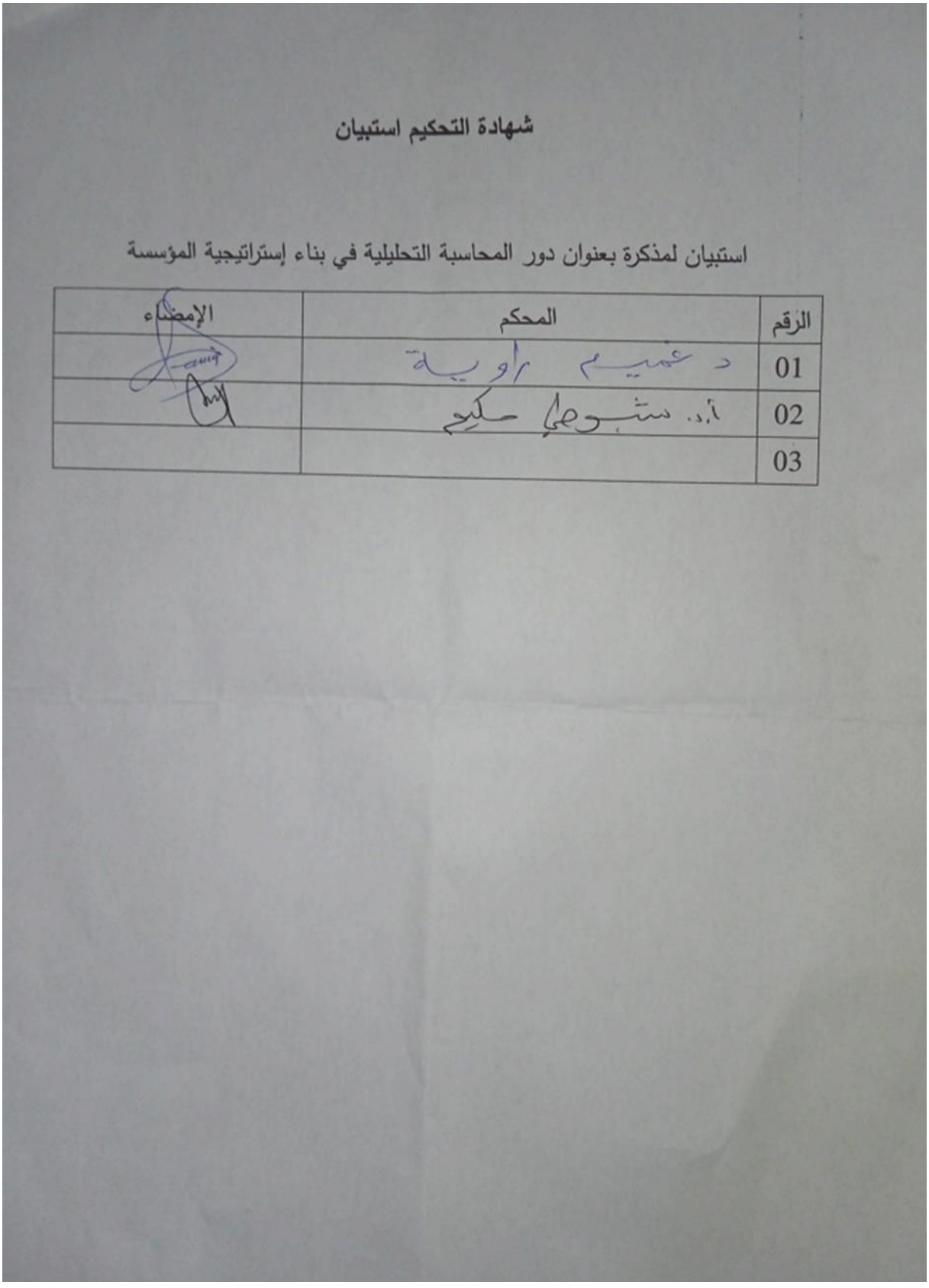
8.	مؤسستكم كفرع تفرض عليها الخطط الاستراتيجية للمؤسسة الام.				
9.	تعتمد المؤسسة الام على الخطط الرقمية السنوية المقدمة من طرف الفروع.				
10.	تساهم مؤسستكم كفرع في الخطط الاستراتيجية للتكاليف التي تقدمها المؤسسة الام.				
11.	تعتمد مؤسستكم المزج بين الاسلوبين السابقين.				

المحور الثالث: دور المحاسبة التحليلية في بناء استراتيجية المؤسسة.

	العبارات	غير موافق	حيادي	موافق
1.	تمتلك فهما واضحا لكيفية تأثير المعلومات المحاسبية التحليلية على القرارات الاستراتيجية للمؤسسة.			
2.	تساهم المحاسبة التحليلية في المؤسسة على وضع احدى استراتيجية المؤسسة.			
3.	المحاسبة التحليلية لديكم تدعم عملية التخطيط الاستراتيجي بشكل فعال.			
4.	المعلومات المتوفرة من المحاسبة التحليلية تعتبر حاسمة في صياغة الاهداف الاستراتيجية.			
5.	عمليات المحاسبة التحليلية تساهم في توضيح التوجهات الاستراتيجية لمؤسستكم على المدى الطويل.			
6.	تنطلق عملية التنبؤ ووضع الافتراضات في تخطيط التكاليف من المعلومات الواردة من المحاسبة التحليلية.			
7.	البيانات التي تقدمها المحاسبة التحليلية تساعد في تحديد الاولويات ضمن خططكم الاستراتيجية.			
8.	يتم دمج البيانات المحاسبية التحليلية في عملية وضع الاستراتيجيات بشكل منتظم.			
9.	بناء على تخطيط البيئة الداخلية تسمح المحاسبة التحليلية نقاط القوة والضعف بالنسبة للحكم في تكلفة الإنتاج			

10.	بناء على تخطيط البيئة الداخلية تسمح المحاسبة التحليلية بتحديد نقاط القوة والضعف المتعلقة بتكلفة الحصول على الموارد التي تحقق الأهداف الاستراتيجة.			

ملحق رقم 02: قائمة الأساتذة المحكمين



شهادة التحكيم استبيان

استبيان لمذكرة بعنوان دور المحاسبة التحليلية في بناء إستراتيجية المؤسسة

الرقم	المحكم	الإمضاء
01	د عميم راوية	
02	أ.د. شنوفي حكيم	
03		

مخرجات spss

ملحق رقم 03: جدول معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الاول مع الدرجة الكلية للمحور

Corrélations non paramétriques

Corrélations

			تستخدم مؤسستكم المحاسبة التحليلية في حساب التكاليف	تلعب المحاسبة التحليلية دورا هاما في ترشيد وعقلنة التكاليف	لديكم معرفة بفوائد ومزايا تطبيق المحاسبة التحليلية	تعمل أساليب المحاسبة التحليلية على ضبط التكاليف و تخفيضها	تساهم طرق المحاسبة التحليلية التقليدية و المعاصرة في اتخاذ القرارات المالية على المدى القريب	تساهم طرق المحاسبة التحليلية التقليدية و المعاصرة في الاتخاذ القرارات المالية على المدى البعيد	تستخدم مؤسستكم نظام التكلفة على أساس الأنشطة في ABC قياس تكاليف الانشطة و الخدمات	تعتبر التكاليف المعيارية أداة معرفة مدى فعالية و كفأة الاداء الفعلي للمؤسسة	تساعد المحاسبة التحليلية على رفع العمل وزيادة الانتاجية	المسؤول يستخدم المحاسبة التحليلية كأداة رقابية لمتابعة نشاط مؤسستكم بصفة مستمرة	المحور الاول: المحاسبة التحليلية
Rho de Spearman	تستخدم مؤسستكم المحاسبة التحليلية في حساب التكاليف	Coefficient de corrélation	1,000	,887**	,831**	,868**	,753**	,643**	,869**	,534**	,640**	,849**	,872**
		Sig. (bilatéral)	.	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,002	,000	,000	,000
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	تلعب المحاسبة التحليلية دورا هاما في ترشيد وعقلنة التكاليف	Coefficient de corrélation	,887**	1,000	,938**	,753**	,638**	,643**	,697**	,534**	,640**	,743**	,853**
		Sig. (bilatéral)	,000	.	,000	,000	,000	,000	,000	,002	,000	,000	,000
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	لديكم معرفة بفوائد ومزايا تطبيق المحاسبة التحليلية	Coefficient de corrélation	,831**	,938**	1,000	,702**	,593**	,586**	,637**	,477**	,585**	,776**	,839**
		Sig. (bilatéral)	,000	,000	.	,000	,001	,001	,000	,008	,001	,000	,000
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	تعمل أساليب المحاسبة التحليلية	Coefficient de corrélation	,868**	,753**	,702**	1,000	,883**	,781**	,823**	,649**	,756**	,746**	,874**

على ضبط التكاليف و تخفيضها	Sig. (bilatéral)	,000	,000	,000	.	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
تساهم طرق المحاسبة التحليلية التقليدية و المعاصرة في اتخاظ القرارات المالية على المدى القريب	Coefficient de corrélation	,753**	,638**	,593**	,883**	1,000	,895**	,823**	,710**	,756**	,746**	,863**
	Sig. (bilatéral)	,000	,000	,001	,000	.	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
تساهم طرق المحاسبة التحليلية التقليدية و المعاصرة في الاتخاذ القرارات المالية على المدى البعيد	Coefficient de corrélation	,643**	,643**	,586**	,781**	,895**	1,000	,696**	,696**	,754**	,618**	,850**
	Sig. (bilatéral)	,000	,000	,001	,000	,000	.	,000	,000	,000	,000	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
تستخدم مؤسستكم نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC في قياس تكاليف الانشطة و الخدمات	Coefficient de corrélation	,869**	,697**	,637**	,823**	,823**	,696**	1,000	,690**	,638**	,798**	,851**
	Sig. (bilatéral)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	.	,000	,000	,000	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
تعتبر التكاليف المعيارية أداة معرفة مدى فعالية و كفأة الاداء الفعلي للمؤسسة	Coefficient de corrélation	,534**	,534**	,477**	,649**	,710**	,696**	,690**	1,000	,932**	,632**	,797**
	Sig. (bilatéral)	,002	,002	,008	,000	,000	,000	,000	.	,000	,000	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
تساهد المحاسبة التحليلية على رفع العمل وزيادة الانتاجية	Coefficient de corrélation	,640**	,640**	,585**	,756**	,756**	,754**	,638**	,932**	1,000	,701**	,848**
	Sig. (bilatéral)	,000	,000	,001	,000	,000	,000	,000	,000	.	,000	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
المسؤول يستخدم المحاسبة التحليلية كأداة رقابية لمتابعة نشاط مؤسستكم بصفة مستمرة	Coefficient de corrélation	,849**	,743**	,776**	,746**	,746**	,618**	,798**	,632**	,701**	1,000	,877**
	Sig. (bilatéral)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	.	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30

	المحور الاول: المحاسبة التحليلية	Coefficient de corrélation	,872**	,853**	,839**	,874**	,863**	,850**	,851**	,797**	,848**	,877**	1,000
		Sig. (bilatéral)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	.
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30

ملحق رقم 04: جدول معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثاني مع الدرجة الكلية للمحور

Corrélations non paramétriques

Corrélations

			تعتمد مؤسستكم على التخطيط الاستراتيجي	يساهم التخطيط الاستراتيجي في توزيع المهام و المسؤوليات	تقوم الادارة قبل التخطيط بتحليل عوامل البيئة الداخلية لتتعرف على مصادر القوة و جوانب الضعف	تقوم مؤسستكم بتحليل البيئة السوقية للتعرف على الفرص و التهديدات	يمنح التخطيط الاستراتيجي رؤية واضحة لمستقبل المؤسسة على المدى الطويل	يتم تقييم استراتيجيات التكاليف المتبعة دوريا لضمان تحقيق أفضل النتائج	يتم تحديث خططكم الاستراتيجية بانتظام لضمان حصة سوقية ومواكبة التغيرات	مؤسستكم كفرع تفرض عليها الخطط الاستراتيجية للمؤسسة الأم	تعتمد المؤسسة الأم على الخطط الرقمية السنوية المقدمة من طرف الفروع	تساهم مؤسستكم كفرع في الخطط الاستراتيجية للتكاليف التي تقدمها المؤسسة الأم	تعتمد مؤسستكم المزج بين الأسلوبين السابقين	المحور الثاني: التخطيط الاستراتيجي
Rho de Spearman	تعتمد مؤسستكم على التخطيط الاستراتيجي	Coefficient de corrélation	1,000	,822**	,668**	,756**	,644**	,675**	,720**	,554**	,601**	,490**	,634**	,824**
		Sig. (bilatéral)	.	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,001	,000	,006	,000	,000
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	يساهم التخطيط الاستراتيجي في توزيع المهام و المسؤوليات	Coefficient de corrélation	,822**	1,000	,726**	,644**	,532**	,630**	,937**	,628**	,732**	,609**	,573**	,848**
		Sig. (bilatéral)	,000	.	,000	,000	,002	,000	,000	,000	,000	,000	,001	,000
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	تقوم الادارة قبل التخطيط بتحليل	Coefficient de corrélation	,668**	,726**	1,000	,697**	,697**	,776**	,834**	,772**	,701**	,589**	,595**	,855**

عوامل البيئة الداخلية لتتعرف على مصادر القوة و جوانب الضعف	Sig. (bilatéral)	,000	,000	.	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,001	,001	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
تقوم مؤسستكم بتحليل البيئة السوقية للتعرف على الفرص و التهديدات	Coefficient de corrélation	,756**	,644**	,697**	1,000	,876**	,589**	,639**	,826**	,754**	,638**	,767**	,845**
	Sig. (bilatéral)	,000	,000	,000	.	,000	,001	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
يمنح التخطيط الاستراتيجي رؤية واضحة لمستقبل المؤسسة على المدى الطويل	Coefficient de corrélation	,644**	,532**	,697**	,876**	1,000	,474**	,522**	,826**	,754**	,638**	,767**	,810**
	Sig. (bilatéral)	,000	,002	,000	,000	.	,008	,003	,000	,000	,000	,000	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
يتم تقييم استراتيجيات التكاليف المتبعة دوريا لضمان تحقيق أفضل النتائج	Coefficient de corrélation	,675**	,630**	,776**	,589**	,474**	1,000	,727**	,650**	,586**	,717**	,641**	,817**
	Sig. (bilatéral)	,000	,000	,000	,001	,008	.	,000	,000	,001	,000	,000	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
يتم تحديث خططكم الاستراتيجية بانتظام لضمان حصة سوقية ومواكبة التغيرات	Coefficient de corrélation	,720**	,937**	,834**	,639**	,522**	,727**	1,000	,724**	,772**	,651**	,528**	,866**
	Sig. (bilatéral)	,000	,000	,000	,000	,003	,000	.	,000	,000	,000	,003	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
مؤسستكم كفرع تفرض عليها الخطط الاستراتيجية للمؤسسة الأم	Coefficient de corrélation	,554**	,628**	,772**	,826**	,826**	,650**	,724**	1,000	,935**	,823**	,639**	,851**
	Sig. (bilatéral)	,001	,000	,000	,000	,000	,000	,000	.	,000	,000	,000	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
تعتمد المؤسسة الأم على الخطط الرقمية	Coefficient de corrélation	,601**	,732**	,701**	,754**	,754**	,586**	,772**	,935**	1,000	,880**	,680**	,860**

	السنوية المقدمة من طرف الفروع	Sig. (bilatéral)	,000	,000	,000	,000	,000	,001	,000	,000	.	,000	,000	,000
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	تساهم مؤسستكم كفرع في الخطط الاستراتيجية للتكاليف التي تقدمها المؤسسة الأم	Coefficient de corrélation	,490**	,609**	,589**	,638**	,638**	,717**	,651**	,823**	,880**	1,000	,807**	,825**
		Sig. (bilatéral)	,006	,000	,001	,000	,000	,000	,000	,000	,000	.	,000	,000
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	تعتمد مؤسستكم المزج بين الأسلوبين السابقين	Coefficient de corrélation	,634**	,573**	,595**	,767**	,767**	,641**	,528**	,639**	,680**	,807**	1,000	,829**
		Sig. (bilatéral)	,000	,001	,001	,000	,000	,000	,003	,000	,000	,000	.	,000
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	المحور الثاني: التخطيط الاستراتيجي	Coefficient de corrélation	,824**	,848**	,855**	,845**	,810**	,817**	,866**	,851**	,860**	,825**	,829**	1,000
		Sig. (bilatéral)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	.
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

ملحق رقم 05: جدول معامل الارتباط بين كل فقرة من فقرات المحور الثالث مع الدرجة الكلية للمحور

Corrélations non paramétriques

Corrélations

			تمتلك فهما واضحا لكيفية تأثير المعلومات المحاسبية التحليلية على قرارات الاستراتيجية للمؤسسة	تساهم المحاسبة التحليلية في المؤسسة على وضع احدى الاستراتيجيات في المؤسسة	المحاسبة التحليلية لديكم تدعم عملية التخطيط الاستراتيجي بشكل فعال	المعلومات المتوفرة من المحاسبة التحليلية تعتبر حاسمة في صياغة الاهداف الاستراتيجية	اعتمادكم على المحاسبة التحليلية تساهم في توضيح التوجهات الاستراتيجية لمؤسستكم على المدى الطويل	تنطلق عملية التنبؤ ووضع الافتراضات في تخطيط التكاليف من المعلومات الواردة من المحاسبة التحليلية	البيانات التي تقدمها المحاسبة التحليلية تساعد في تحديد الاولويات ضمن خططكم الاستراتيجية	يتم دمج البيانات المحاسبية التحليلية في عملية وضع الاستراتيجيات بشكل منظم	بناء على تخطيط البيئة الداخلية تسمح المحاسبة التحليلية بتحديد نقاط القوة و الضعف بالنسبة للتحكم في تكلفة الانتاج	بناء على تخطيط البيئة الداخلية تسمح المحاسبة التحليلية المتعلقة بتكلفة الحصول على الموارد التي تحقق الاهداف الاستراتيجية	المحور الثالث: دور المحاسبة التحليلية في بناء استراتيجية المؤسسة
Rho de Spearman	تمتلك فهما واضحا لكيفية تأثير المعلومات المحاسبية التحليلية على قرارات الاستراتيجية للمؤسسة	Coefficient de corrélation	1,000	,881**	,726**	,789**	,721**	,668**	,714**	,606**	,606**	,613**	,822**
		Sig. (bilatéral)	.	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	تساهم المحاسبة التحليلية في المؤسسة على وضع احدى الاستراتيجيات في المؤسسة	Coefficient de corrélation	,881**	1,000	,836**	,849**	,788**	,726**	,776**	,560**	,769**	,668**	,885**
		Sig. (bilatéral)	,000	.	,000	,000	,000	,000	,000	,001	,000	,000	,000
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	المحاسبة التحليلية لديكم تدعم عملية التخطيط الاستراتيجي بشكل فعال	Coefficient de corrélation	,726**	,836**	1,000	,781**	,742**	,778**	,773**	,618**	,618**	,614**	,843**
		Sig. (bilatéral)	,000	,000	.	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
		N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
	المعلومات المتوفرة من المحاسبة التحليلية تعتبر	Coefficient de corrélation	,789**	,849**	,781**	1,000	,768**	,781**	,849**	,746**	,746**	,726**	,894**

حاسمة في صياغة الاهداف الاستراتيجية	Sig. (bilatéral)	,000	,000	,000	.	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
اعتمادكم على المحاسبة التحليلية تساهم في توضيح التوجهات الاستراتيجية لمؤسستكم على المدى الطويل	Coefficient de corrélation	,721**	,788**	,742**	,768**	1,000	,852**	,884**	,660**	,765**	,680**	,882**
	Sig. (bilatéral)	,000	,000	,000	,000	.	,000	,000	,000	,000	,000	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
تنطلق عملية التنبؤ ووضع الافتراضات في تخطيط التكاليف من المعلومات الواردة من المحاسبة التحليلية	Coefficient de corrélation	,668**	,726**	,778**	,781**	,852**	1,000	,668**	,618**	,723**	,826**	,858**
	Sig. (bilatéral)	,000	,000	,000	,000	,000	.	,000	,000	,000	,000	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
البيانات التي تقدمها المحاسبة التحليلية تساعد في تحديد الاولويات ضمن خططكم الاستراتيجية	Coefficient de corrélation	,714**	,776**	,773**	,849**	,884**	,668**	1,000	,761**	,661**	,512**	,848**
	Sig. (bilatéral)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	.	,000	,000	,004	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
يتم دمج البيانات المحاسبية التحليلية في عملية وضع الاستراتيجيات بشكل منظم	Coefficient de corrélation	,606**	,560**	,618**	,746**	,660**	,618**	,761**	1,000	,702**	,706**	,830**
	Sig. (bilatéral)	,000	,001	,000	,000	,000	,000	,000	.	,000	,000	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
بناء على تخطيط البيئة الداخلية تسمح المحاسبة التحليلية بتحديد نقاط القوة و الضعف بالنسبة للتحكم في تكلفة الانتاج	Coefficient de corrélation	,606**	,769**	,618**	,746**	,765**	,723**	,661**	,702**	1,000	,907**	,875**
	Sig. (bilatéral)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	.	,000	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30
بناء على تخطيط البيئة الداخلية تسمح المحاسبة التحليلية المتعلقة بتكلفة الحصول على الموارد التي تحقق الاهداف الاستراتيجية	Coefficient de corrélation	,613**	,668**	,614**	,726**	,680**	,826**	,512**	,706**	,907**	1,000	,845**
	Sig. (bilatéral)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,004	,000	,000	.	,000
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30

المحور الثالث: دور المحاسبة التحليلية في بناء استراتيجية المؤسسة	Coefficient de corrélation	,822**	,885**	,843**	,894**	,882**	,858**	,848**	,830**	,875**	,845**	1,000
	Sig. (bilatéral)	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	,000	.
	N	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30	30

**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

ملحق رقم 06: جدول اختبار معامل الثبات لمحاور الدراسة

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,960	10

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,956	11

Fiabilité

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,966	10

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,984	31

ملحق رقم07: جداول توزيع افراد عينة الدراسة (الجنس، الفئة العمرية، المستوى التعليمي، الخبرة المهنية، المركز الوظيفي)

Fréquences

Table de fréquences

الجنس

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	19	63,3	63,3	63,3
	أنثى	11	36,7	36,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

الفئة العمرية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 30 سنة	9	30,0	30,0	30,0
	من 31 إلى 45 سنة	11	36,7	36,7	66,7
	أكبر من 45 سنة	10	33,3	33,3	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

المستوى التعليمي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من ثانوي	3	10,0	10,0	10,0
	ثاوي	7	23,3	23,3	33,3
	ليسانس	5	16,7	16,7	50,0
	ماجيستير	6	20,0	20,0	70,0
	ذكتوراه	1	3,3	3,3	73,3
	تقني	4	13,3	13,3	86,7
	تقني سامي	2	6,7	6,7	93,3
	كفاءات مهنية	2	6,7	6,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

الخبرة المهنية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	من سنة إلى 5 سنوات	6	20,0	20,0	20,0
	من 6 إلى 10 سنوات	4	13,3	13,3	33,3
	من 11 إلى 15 سنة	3	10,0	10,0	43,3

	أكثر من 15 سنة	17	56,7	56,7	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

المركز الوظيفي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	إطار	16	53,3	53,3	53,3
	عون تحكم	5	16,7	16,7	70,0
	عون تنفيذ	9	30,0	30,0	100,0
	Total	30	100,0	100,0	

الملحق رقم 08: جداول التحليل الوصفي لإجابات مفردات عينة الدراسة للمحاور الثلاثة

Descriptives

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
تستخدم مؤسستكم المحاسبة التحليلية في حساب التكاليف	30	1,00	3,00	2,5000	,62972
تلعب المحاسبة التحليلية دورا هاما في ترشيد وعقلنة التكاليف	30	1,00	3,00	2,5000	,62972
لديكم معرفة بفوائد ومزايا تطبيق المحاسبة التحليلية	30	1,00	3,00	2,4333	,67891
تعمل أساليب المحاسبة التحليلية على ضبط التكاليف و تخفيضها	30	1,00	3,00	2,5333	,62881
تساهم طرق المحاسبة التحليلية التقليدية و المعاصرة في اتخاذ القرارات المالية على المدى القريب	30	1,00	3,00	2,5333	,62881
تساهم طرق المحاسبة التحليلية التقليدية و المعاصرة في الاتخاذ القرارات المالية على المدى البعيد	30	1,00	3,00	2,4667	,62881
تستخدم مؤسستكم نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC في قياس تكاليف الانشطة و الخدمات	30	1,00	3,00	2,4333	,62606
تعتبر التكاليف المعيارية أداة معرفة مدى فعالية و كفأة الاداء الفعلي للمؤسسة	30	1,00	3,00	2,4333	,62606

تساهد المحاسبة التحليلية على رفع العمل وزيادة الانتاجية	30	1,00	3,00	2,5000	,57235
المسؤول يستخدم المحاسبة التحليلية كأداة رقابية لمتابعة نشاط مؤسستكم بصفة مستمرة	30	1,00	3,00	2,3667	,66868
المحور الاول: المحاسبة التحليلية	30	1,00	3,00	2,4700	,54212
N valide (liste)	30				

Descriptives

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
تعتمد مؤسستكم على التخطيط الاستراتيجي	30	1,00	3,00	2,4333	,67891
يساهم التخطيط الاستراتيجي في توزيع المهام و المسؤوليات	30	1,00	3,00	2,4000	,67466
تقوم الادارة قبل التخطيط بتحليل عوامل البيئة الداخلية لتتعرف على مصادر القوة و جوانب الضعف	30	1,00	3,00	2,5000	,62972
تقوم مؤسستكم بتحليل البيئة السوقية للتعرف على الفرص و التهديدات	30	1,00	3,00	2,5333	,57135
يمنح التخطيط الاستراتيجي رؤية واضحة لمستقبل المؤسسة على المدى الطويل	30	1,00	3,00	2,5333	,57135
يتم تقييم استراتيجيات التكاليف المتبعة دوريا لضمان تحقيق أفضل النتائج	30	1,00	3,00	2,5000	,68229
يتم تحديث خططكم الاستراتيجية بانتظام لضمان حصة سوقية ومواكبة التغيرات	30	1,00	3,00	2,4667	,62881
مؤسستكم كفرع تفرض عليها الخطط الاستراتيجية للمؤسسة الأم	30	1,00	3,00	2,6333	,55605
تعتمد المؤسسة الأم على الخطط الرقمية السنوية المقدمة من طرف الفروع	30	1,00	3,00	2,6000	,56324
تساهم مؤسستكم كفرع في الخطط الاستراتيجية للتكاليف التي تقدمها المؤسسة الأم	30	1,00	3,00	2,5333	,62881
تعتمد مؤسستكم المزج بين الأسلوبين السابقين	30	1,00	3,00	2,4000	,62146
المحور الثاني: التخطيط الاستراتيجي	30	1,00	3,00	2,5030	,51632
N valide (liste)	30				

Descriptives

Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type

تمتلك فهما واضحا لكيفية تأثير المعلومات المحاسبية التحليلية على قرارات الاستراتيجية للمؤسسة	30	1,00	3,00	2,4000	,67466
تساهم المحاسبة التحليلية في المؤسسة على وضع احدى الاستراتيجيات في المؤسسة	30	1,00	3,00	2,4333	,62606
المحاسبة التحليلية لديكم تدعم عملية التخطيط الاستراتيجي بشكل فعال	30	1,00	3,00	2,4667	,62881
المعلومات المتوفرة من المحاسبة التحليلية تعتبر حاسمة في صياغة الاهداف الاستراتيجية	30	1,00	3,00	2,5333	,62881
اعتمادكم على المحاسبة التحليلية تساهم في توضيح التوجهات الاستراتيجية لمؤسستكم على المدى الطويل	30	1,00	3,00	2,3667	,61495
تنطلق عملية التنبؤ ووضع الافتراضات في تخطيط التكاليف من المعلومات الواردة من المحاسبة التحليلية	30	1,00	3,00	2,4667	,62881
البيانات التي تقدمها المحاسبة التحليلية تساعد في تحديد الاولويات ضمن خططكم الاستراتيجية	30	1,00	3,00	2,4000	,67466
يتم دمج البيانات المحاسبية التحليلية في عملية وضع الاستراتيجيات بشكل منظم	30	1,00	3,00	2,3667	,66868
بناء على تخطيط البيئة الداخلية تسمح المحاسبة التحليلية بتحديد نقاط القوة و الضعف بالنسبة للتحكم في تكلفة الانتاج	30	1,00	3,00	2,3667	,66868
بناء على تخطيط البيئة الداخلية تسمح المحاسبة التحليلية المتعلقة بتكلفة الحصول على الموارد التي تحقق الاهداف الاستراتيجية	30	1	3	2,43	,679
المحور الثالث: دور المحاسبة التحليلية في بناء استراتيجية المؤسسة	30	1,00	3,00	2,4233	,56853
N valide (liste)	30				

ملحق رقم09: اختبار T.Test لفرضيات الدراسة

Test T

Statistiques sur échantillon uniques

	N	Moyenne	Ecart type	Moyenne erreur standard
المحور الاول: المحاسبة التحليلية	30	2,4700	,54212	,09898
المحور الثاني: التخطيط الاستراتيجي	30	2,5030	,51632	,09427
المحور الثالث: دور المحاسبة التحليلية في بناء استراتيجية المؤسسة	30	2,4233	,56853	,10380

Test sur échantillon unique

Valeur de test = 2

	t	ddl	Sig. (bilatéral)	Différence moyenne	Intervalle de confiance de la différence à 95 % Inférieur	Supérieur
المحور الاول: المحاسبة التحليلية	4,749	29	,000	,47000	,2676	,6724
المحور الثاني: التخطيط الاستراتيجي	5,336	29	,000	,50303	,3102	,6958
المحور الثالث: دور المحاسبة التحليلية في بناء استراتيجية المؤسسة	4,078	29	,000	,42333	,2110	,6356