

جامعة عبد الحميد بن باديس
كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير
قسم علوم المالية و محاسبة

مذكرة لنيل شهادة ماستر في العلوم المالية و المحاسبة
تخصص: تدقيق محاسبة و مراقبة التسيير

دور المحاسبة التحليلية المعاصرة في بناء
إستراتيجية المؤسسة

تمت إشرافه الأستاذ

-محمو الشاروف-

من إحداد الطلبة

- عباسة قادة عبد الجليل
- بن دنيا محامو رامي

شكر و تقدير

أشكر المولى عز وجل شأنه بديع السموات و الأرض على العزيمة و الصبر الذي منحني إياهما طيلة هذا المشوار ليتكلم جهدي بهذا العمل الذي أتمنى أن يكون سندا علميا نافعا لكل من يطلع عليه مصداقا لقوله تعالى : " **لئن شكرتم لأزيدنكم** " و انطلاقا من قول الرسول صلى الله عليه و سلم : " **من صنع إليكم معروفا فكافئوه ، فإن لم ما تجدوا ما تكافئوه به ، فادعوا له حتى تروا أنكم كافأتموه** " أتقدم بخالص شكري و امتناني للأستاذ المشرف الدكتور " **مدوري نور الدين** " الذي لم يذخر جهدا لمساعدتي في انجاز هذا العمل و على المجهودات التي بذلها معي طيلة السنة من خلال متابعته بنصائحه و توجيهاته القيمة ، كما أشكر كل من ساعدني في انجاز هذه المذكرة من قريب أو بعيد و لو بكلمة طيبة .
و في الأخير نحتسب هذا العمل الله و لا نزكي على الله عملا راجين منه أن يجعله من صالح الأعمال



اهداء

اهدي تمرة جهدي لوالدي العزيزين أطال الله في عمرهما و حفظهما لي , و
أتمنى أن يكونا فخورين و راضيين عني فهما سندي في الحياة و اغلي ما املك .

أمي الحنونة .
أبي العزيز .

و إلى إخوتي خاصة أخي عبد الإله .

والى جميع

إلى كل من ساعدني من قريب أو من بعيد و لو بكلمة طيبة .



عباسة قادة عبد الجليل

إهداء

إلى شمعة عمري التي لا تعرف الانطفاء

إلى من علمتني معنى الحب و السخاء

إلى من تسهر الليل إذا ما مسني هواء

إلى من جعلت الجنة تحت قدمها

إليك يا أمي " رمز الوفاء "

إلى من لبس لراحتي عباءة العناء

إلى متى ساق عمري فرحا و عناء

إلى أبي " أعظم الآباء "

إلى إخوتي سندي في السراء والضراء

إلى كل هؤلاء اهدي ثمرة جهدي هذا .



بن دنيا عصام رامي

الفهرس:

- 01..... مقدمة عامة
- 06..... الفصل الأول: الوجهة النظرية للمحاسبة التحليلية
- 06..... المبحث الأول: مدخل إلى المحاسبة التحليلية
- 06..... المطلب الأول: نشأة المحاسبة التحليلية
- 07..... المطلب الثاني: موضوع و مبادئ المحاسبة التحليلية
- 09..... المبحث الثاني: تحليل نظام المحاسبة التحليلية
- 09..... المطلب الأول: العلاقة بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة و مراحل تطبيقها
- 11..... المطلب الثاني: وسائل و تقنيات نظام المحاسبة التحليلية
- 12..... المبحث الثالث: دراسة تكاليف و مقومات المحاسبة التحليلية
- 12..... المطلب الأول: دراسة عناصر التكاليف و تصنيفها و تحديد تكاليف المواد و السلع
- 21..... المطلب الثاني: مقومات المحاسبة التحليلية
- 27..... الفصل الثاني: الطرق الكلاسيكية و المعاصرة للمحاسبة التحليلية
- 27..... المبحث الأول: الطرق الكلاسيكية للمحاسبة التحليلية
- 27..... المطلب الأول: طريقة التكاليف الحقيقية
- 32..... المطلب الثاني: طريقة التكاليف الجزئية
- 38..... المطلب الثالث: طريقة التكاليف المباشرة و غير المباشرة
- 40..... المطلب الرابع: طريقة التكاليف المعيارية
- 43..... المبحث الثاني: الطرق المعاصرة للمحاسبة التحليلية
- 43..... المطلب الأول: طريقة التكلفة حسب الأنشطة
- 53..... المطلب الثاني: طريقة التكلفة المستهدفة
- 65..... الفصل الثالث: عموميات عن إستراتيجية
- 65..... المبحث الأول: مفهوم الإستراتيجية
- 65..... المطلب الأول: ماهية إستراتيجية، مضمون و أبعاد الإستراتيجية
- 65..... المطلب الثاني: اختيارات صياغة الإستراتيجية
- 67..... المطلب الثالث: أنواع الإستراتيجية
- 73..... المبحث الثاني: التخطيط الإستراتيجي

73.....	المطلب الأول: مفهوم التخطيط الإستراتيجي
79.....	المطلب الثاني: أهم العناصر التخطيط الإستراتيجي، زواياه و معيقاته
88.....	المبحث الثالث: تطبيق، تقييم الرقابة الإستراتيجية
88.....	المطلب الأول: تطبيق الإستراتيجية
89.....	المطلب الثاني: تقييم الرقابة الإستراتيجية
113.....	الخاتمة
115.....	الملاحق
137.....	المراجع
139.....	فهرس الجداول و الأشكال
141.....	الفهرس

فهرس الأشكال و الجداول:

الجدول:

- الجدول 01: جدول توضيحي للمفروقات التي بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة.....10
- الجدول 02: حساب النتيجة وفق طريقة التكاليف المتغير34
- الجدول 03: حساب النتيجة وفق طريقة التكاليف المباشرة.....38
- الجدول 04: حساب النتيجة وفق طريقة التكاليف غير المباشرة.....39
- الجدول 05: المقارنة بين نظم التكلفة التقليدية ونظم التكلفة المستهدفة.....55

الأشكال:

- الشكل 01: توزيع التكاليف المباشرة وغير المباشرة على تكلفة الإنتاج.....28
- الشكل 02: مخطط تفصيلي يوضح طريقة الأقسام المتجانسة.....30
- الشكل 03: مخطط سير التكاليف على أساس الأنشطة.....45
- الشكل 04: حساب التكاليف بطريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC46
- الشكل 05: طريقة حساب سعر التكلفة بمقارنة الأنشطة.....51
- الشكل 06: نموذج الإدارة الإستراتيجية المتكامل.....67
- الشكل 07: عناصر التخطيط الاستراتيجي.....74
- الشكل 08: طرق وضع الخطط الإستراتيجية.....76
- الشكل 09: عناصر رسالة المنظمة.....81
- الشكل 10: تطورات التقويم و الرقابة الإستراتيجية.....90

المقدمة

- أهداف البحث:

هدف البحث معرفة المحاسبة التحليلية وأهم الطرق التي تتبناها وفقا لإستراتيجية تتبعها للوصول إلى بالمؤسسة إلى الأمثلية.
كما يمكن تحديد الأهداف الفرعية كما يلي:

- التعرف على المحاسبة التحليلية، مفهوما، أهدافها ووظائفها، ودورها حتى تكون نظام فعال داخل المؤسسة.
- استخدام المحاسبة التحليلية بالطريقة المثلى يمكن المؤسسة ويساعدها على معرفة الأخطاء والتقليل من الانحرافات خاصة في ظل التغيرات التي تطرأ على بيئة الأعمال.
- وضع إستراتيجية وتخطيط إستراتيجي هو الطريق الأمثل الذي يمنع المؤسسة من الوقوع في الأخطاء وتفاديها للأخطاء السابقة توصلها إلى الأمثلية.
- معرفة واقع استخدام المحاسبة التحليلية وما هي الإستراتيجية المتبعة؟

المنهج المتبع:

اعتمدنا في بحثنا على المزج بين منهجين هما:

- **المنهج الاستنباطي:** الذي يعتمد عليه في الجانب النظري من خلال عرض مفاهيم عن المحاسبة التحليلية وأهم الطرق المعاصرة لها مع إعطاء بعض المفاهيم عن الإستراتيجية.
- **المنهج الاستقرائي:** الذي سوف تعتمد عليه في الجانب التطبيقي من اجل تحليل بعض المؤشرات والجداول وهذا من خلال دراسة حالة مؤسسة.

أقسام البحث:

- ❖ الفصل الأول: الوجهة النظرية للمحاسبة التحليلية.
- ❖ الفصل الثاني: الطرق الكلاسيكية والطرق المعاصرة للمحاسبة التحليلية.
- ❖ الفصل الثالث: عموميات عن الإستراتيجية.

الفصل الأول

المقدمة:

إن النتائج العامة للمؤسسة تخفي أو تخسف أشياء كثيرة لا يمكن للمسيرين التعرف عليها مما أدى بالمسؤولين إلى البحث عن أنجع وسيلة تمكنهم من تفادي تلك النقائص و معرفة صحتها من الأضرار و الأخطاء التي يمكن أن تصاب بها من الأدوات الموجهة إلى الأمام و لقد تمثلت هذه الوسيلة في المحاسبة التحليلية كون المؤسسات تعتمد عليها في اتخاذ القرارات و تحليل النتائج عن طريق مراقبة التكاليف بكيفية مفصلة و دقيقة لهذا سنتطرق في هذا الفصل إلى معرفة و نشأة المحاسبة التحليلية و علاقتها بالمحاسبة العامة بالإضافة إلى دراسة عناصر التكاليف و مقوماتها و مكانتها في المؤسسة.

الفصل الأول: الوجهة النظرية للمحاسبة التحليلية

المبحث الأول: مدخل إلى المحاسبة التحليلية

لقد برزت المحاسبة كوسيلة لترتيب و تنظيم المعلومات المالية و الاقتصادية و القانونية المؤثرة على الذمة المالية للمؤسسة إلا أنه لم يكن له وجود إلا بعد اختراع الأرقام و شعور الإنسان بالحاجة إلى الاحتفاظ بالعمليات التي تقوم بها المؤسسة خلال ممارستها لأوجه الأنشطة المختلفة و بظهور النقد و استخدامه كأساس للمبادلة أخذت المحاسبة بتصوير العمليات و تثبيتها، فكان أول شكل ظهرت به هو القيد البسيط و هذا في المحاسبة العامة و بمسايرتها للتطورات الاقتصادية، ظهر ما يسمى بالقيد المزدوج في أواخر القرن الخامس عشر في إيطاليا.

و بعد ظهور الثورة الصناعية في بريطانيا عرفت المحاسبة تطورا سريعا لتتلاءم مع الاحتياجات للشركة الجديدة و هذا عبر وسيلة هامة في مراقبة عمليات المشاريع و العمليات التجارية و المالية و بالتالي ظهور أساليب محاسبية جديدة و من ثم اتخذت الشكل الذي نراها عليه اليوم و تعمل المحاسبة على توصيل المعلومات المالية و الاقتصادية و إيضاح المركز المالي للمؤسسة و هي تساعد الكثير من الأفراد و الهيئات.

المطلب الأول: نشأة و مفهوم المحاسبة التحليلية: (1)

أولاً: نشأة المحاسبة التحليلية: إن التطور السريع الذي عرفته المحاسبة عبر العصور أدى إلى إنشاء و تطوير الشركات المالية و التجارية و الصناعية، و هو ما أدى بدوره إلى ظهور ما يسمى بالمحاسبة الصناعية.
و قد ازدادت أهمية هذه الأخيرة مع تطور نشاط المؤسسات فأصبحت ذات أهمية في إدارة و تسيير المؤسسات بمختلف أنواعها و خاصة الصناعة، كما عرفت مفهوما و تطبيقا واسعا بعد الحرب العالمية الثانية لتشمل ميادين جديدة في التسيير.

(1): ناصر دادي عدون - المحاسبة التحليلية- تقنيات مراقبة التسيير، الجزء الثاني، طبعة ثانية، ديوان المطبوعات الجامعية 1994، ص 07.

الفصل الأول: الوجهة النظرية للمحاسبة التحليلية

ثانياً: تعريف المحاسبة التحليلية (1): لقد تنوعت واختلفت المفاهيم للمحاسبة التحليلية من بينها هذا التعريف:

المحاسبة التحليلية نظام فرعي للمعلومات يستعان به في التخطيط، الرقابة، اتخاذ القرارات الرشيدة، كما تسمح بدراسة و مراقبة المر دودية و المسؤوليات سواء على مستوى القاعدة أو القيمة بالنسبة للهيكل التنظيمي.

نستخلص مما سبق أن المحاسبة التحليلية هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة إضافة إلى مصادر أخرى يتم تحليلها من أجل الحصول على نتائج على ضوءها يتخذ مسيرو المؤسسات القرارات المختلفة بنشاطها.

المطلب الثاني: موضوع و مبادئ المحاسبة التحليلية:

أولاً: موضوع المحاسبة التحليلية (2): يمكن موضوع المحاسبة التحليلية في دراسة و تحليل التكاليف المرتبطة بنشاط المؤسسة كما تعمل على تفسير لبيانات المتحصل عليها سواء من المحاسبة العامة أو من المؤسسة بحد ذاتها بالإضافة إلى مصادر أخرى كما تساعد المسيرين باتخاذ القرارات الرشيدة التي تحافظ على استقرار المؤسسة و إدخالها إلى جو المنافسة بأقل التكاليف.

ثانياً: أهداف المحاسبة التحليلية : إن أهم ما تصبو إليه المحاسبة التحليلية يمكن حصره فيما يلي:

1 - تحديد و تقييم المخزونات: باستخدام الجرد الدائم حسب إحدى الطرق التالية:

- أ - طريقة التكلفة الوسيطة المرجحة.
- ب - طريقة الداخل أو الخارج أولاً (FIFO).
- ج - طريقة الداخل أخيراً الخارج أولاً (LIFO).

(1): ناصر دادي عدون – المحاسبة التحليلية- تقنيات مراقبة التسيير ، مرجع سبق ذكره ص ص08 ، 09.

(2): عزوز نجا، جعفر كنزة، المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير و اتخاذ القرارات، مذكرة ليسانس في علوم التسيير

2004، ص ص03-04.

الفصل الأول: الوجهة النظرية للمحاسبة التحليلية

د - طريقة سعر البيع للمنتجات بتطبيق العلاقة التالية :

$$\text{سعر البيع} = \text{التكلفة النهائية} + \text{الربح}$$

2- وضع الميزانية التقديرية:

3- تحليل الانحرافات: حيث تعتمد المؤسسة على مصلحة المحاسبة التحليلية في إعداد

تقارير دورية تشمل بيانات تفصيلية عن الأداء الفعلي للنشاط و من ثم مقارنتها بالبيانات التقديرية لاستخراج الفروق مع البحث عن أسبابها و مسبباتها.

4- مراقبة التسيير: هي تقييم النتائج المحققة . و لمتابعة أنشطة المؤسسة و تحصيلها

بمعنى مراقبة التكاليف و التنبؤ و متابعتها بشكل رقابي.

5- اتخاذ القرارات : تتجلى أهمية المحاسبة التحليلية في مرحلة تقييم الحلول الممكنة

وهذا الهدف يتحقق بعد الهدف السابق بذاك فان تحليل الفروقات يسمح بإعطاء نتائج مصححة و التالي تعطى له على شكل قرارات للتسيير .

ثالثا: مبادئ المحاسبة التحليلية⁽¹⁾: إن الاختلاف بين المحاسبة التحليلية والعامية يظهر

جليا بالنظر إلى المبادئ التي تقوم عليها حيث نجد أن المحاسبة التحليلية تتلخص فيما يلي:

1 - مبدأ التقسيم الإداري.

2 - مبدأ تحليل البيانات.

3- مبدأ التنبؤ بالتكاليف.

1 - مبدأ التقسيم الإداري : إن الإدارة والتنظيم يوجب على كل سم أن يتحمل مسؤولياته

فالإدارة للمشروعات مستقلة عن إدارة الصيانة وكذلك استقلالية إدارة الإنتاج وغيرها إلا أنها

توجب وجود تعاون وتنسيق بين مختلف الإدارات الموجودة وهذا يعني أن محاسبة

التكاليف لا تنظر إلى المشروع باعتباره وحدة محاسبية واحدة بل تساعد هذه الصورة و

تنظر إلى المشروع على أنه مجموعة من الأقسام المستقلة محاسبيا ، وبذلك يمكن لنا قياس

تكلفة نشاط كل قسم أو مركز مستقل عن الآخر والحكم على كفايته ، حيث أن الإدارة

(1): ناصر دادي عدون : المحاسبة التحليلية : تقنيات مراقبة التسيير ، مرجع سبق ذكره ص11.

الفصل الأول: الوجهة النظرية للمحاسبة التحليلية

تستفيد من تطبيق هذا المبدأ في عدة مجالات منها :

ا- مجال قياس تكلفة الإنتاج.

ب- مجال المراقبة.

2- مبدأ تحليل البيانات: إن تصميم سجلات خاصة بكل إدارة تحتوي على تحليل البيانات الإجمالية يمكن معرفة التكاليف المختلفة التي يتحملها كل قسم و تجدر الإشارة إلى أن الهدف من هذا المبدأ هو:

ا- تحليل البيانات بقصد توزيعها على مراكز التكاليف.

ب - تحليل البيانات لتحديد العناصر المباشرة و الغير مباشرة.

ج- تحليل البيانات لتحديد العناصر التكاليف الثابتة و المتغيرة.

د - تحليل البيانات على أساس قطاعات الإنتاج المستقلة أو طبقة العمال و مناطق البيع.

3 - مبدأ التنبؤ بالتكاليف : إن المحاسبة تعتمد على الميزانية التقديرية و التكاليف المقدرة

مسبقا و هذا لتوضيح الرؤية في وضع و تحديد مهام التخطيط و الرقابة.

المبحث الثاني: تحليل نظام المحاسبة التحليلية⁽¹⁾.

المطلب الأول: العلاقة بين المحاسبة التحليلية و العامة و مراحل تطبيقها.

أولاً: العلاقة بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة:

هناك علاقة وطيدة بين المحاسبتين نظرا لان المحاسبة العامة مصدر هام للمعلومات التي

تحتاجها المحاسبة التحليلية إلا أن هناك بعض الاختلافات و المتمثلة أساسا فيما يلي:

1 - تستمد المحاسبة التحليلية معلوماتها من المخطط الوطني للمحاسبة .

2- تستمد المحاسبة التحليلية معلوماتها من المحاسبة العامة .

3- تهتم المحاسبة العامة بالعلاقات القانونية و المالية.

4- تهتم المحاسبة التحليلية بالظواهر الاقتصادية.

5- المحاسبة العامة واسعة الاستعمال (كل الفئات ،المدير و العمال).

6- المحاسبة التحليلية محدودة الاستعمال (مسير المؤسسة فقط).

(1): ناصر دادبي، المحاسبة التحليلية، تقنيات مراقبة التسيير، مرجع سبق ذكره ص ص 11-12.

الفصل الأول: الوجهة النظرية للمحاسبة التحليلية

- 7 - تهتم المحاسبة العامة بدورة الاستغلال و الوضعية المالية العامة للمؤسسة.
- 8 - تهتم المحاسبة التحليلية بدورة الاستغلال فقط.
- 9 - تهتم المحاسبة العامة بإعداد المركز المالي للمؤسسة.
- 10 - تهتم المحاسبة التحليلية بإعداد التقارير المختلفة الأنشطة.
- 11 - تهدف المحاسبة العامة إلى تحديد النتائج المالية العامة مرة واحدة في السنة .
- 12 - تهدف المحاسبة التحليلية إلى تحديد النتيجة لكل منتج

يمكن تلخيص هذه الفروقات في الجدول التالي:

الجدول 01 : جدول توضيحي للفروقات التي بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة.

المحاسبة التحليلية	المحاسبة العامة	الطبيعية
- اختيارية	- إجبارية	- من وجهة نظر القانون
- تفصيلية	- مالية	- من وجهة المؤسسة
- المستقبل و الحاضر	- الماضي	- الآفاق
- اقتصادية	- مالية	- الأهداف
- مسيرو المؤسسة	- الغير + الإدارة	- المستعملون
- سريعة و ملائمة	- دقيقة	- الأنظمة

مصدر الجدول: عزوز نجاة ، جعفر كنزة، المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير و اتخاذ القرارات ، شهادة الليسانس في علوم التسيير عام 2004 ص 12.

ثانيا: مراحل تطبيق المحاسبة التحليلية:

1. المرحلة الأولى: مرحلة جمع المعلومات.
 - أ - معلومات مستمدة من المحاسبة العامة.
 - ب - معلومات مستمدة من المؤسسة نفسها.
 - ج - معلومات خاصة أخرى.

الفصل الأول: الوجهة النظرية للمحاسبة التحليلية

2. المرحلة الثانية: مرحلة التحليل:

في هذه المرحلة تقوم المحاسبة التحليلية بتنظيم و تحليل و تفسير المعلومات المتحصل عليها في المرحلة الأولى.

3. المرحلة الثالثة: و هي مرحلة حساب التكاليف و تحميلها.

أ - تحميل التكاليف حسب الوحدات المنتجة أو الطلبات.

ب - تقوم على أساس الأقسام و الوظائف.

ج -تقوم على أساس البيع أو الشراء.

د تحمل التكاليف على أساس ساعات العمل.

و بتجميع المراحل الثلاث السابقة الذكر تشكل نظام المعلومات للمحاسبة التحليلية.

4. المرحلة الرابعة: و هي مرحلة الاستفادة من النظام المعلوماتي و يستفاد من هذا النظام في

المجالات التالية:

أ-اتخاذ القرارات.

ت للبرمجة و التخطيط

ج مراقبة التسيير.

المطلب الثاني: وسائل و تقنيات نظام المحاسبة التحليلية:

تعتبر المحاسبة التحليلية إحدى أنظمة التسيير الحديثة لهذا تتطلب وسائل و تقنيات عديدة لنطبقتها بالمفهوم الحقيقي لها.

أولاً: الوسائل التي تعتمد عليها المحاسبة التحليلية: هي كل الوسائل التي تعتمد عليها

المؤسسة خلال الدورة الاستغلالية و من أهمها:

1- الوسائل البشرية: كل إطارات المؤسسة مهما كان مستواهم و أقسام نشاطهم.

2 - الوسائل المادية: أهمها الإعلام الآلي (تخزين المعلومات و سرعة المعالجة، ضمان

سهولة الاطلاع) إضافة إلى مختلف التجهيزات و الوسائل التي تساعد على توصيل و تجميع و

توزيع المعلومات و كذلك الوثائق و المستندات اليدوية الأخرى.

3- الوسائل العلمية: أهمها الرياضيات و الإحصاء (معدلات التوزيع)، بحوث العمليات

(التقليل من التكاليف) و المحاسبة العامة (العمليات المحاسبية).

الفصل الأول: الوجهة النظرية للمحاسبة التحليلية

ثانياً: التقنيات التي تعتمد عليها المحاسبة التحليلية: أهم التقنيات التي تعتمد عليها المحاسبة التحليلية هي على النحو التالي:

1- حساب مختلف التكاليف و المتمثلة فيما يلي:

أ- تكلفة الشراء.

ب- تكلفة الإنتاج.

ج- سعر التكلفة.

2- تحليل الأعباء حسب الأنظمة المتبعة:

3- تحليل الانحرافات: و يعتمد في تحليلها على الطرق التالية:

أ- عتبة المرودية: و يتم بموجبها تحديد المستوى الذي تعطى فيه إيرادات الأعباء.

ب - التكلفة الحدية : هي التكلفة الناتجة عن إنتاج وحدة إضافية.

ج - لتحميل العقلاني: و هي عبارة عن طريقة تعتمد في تحليلها على التكاليف الثابتة الذي

يتعلق بحجم النشاط.

د - التكاليف المعيارية: و هي التكاليف المحددة مسبقاً و يهدف من وراء تحليل الانحرافات

على اتخاذ قرارات مستقبلية.

المبحث الثالث: دراسة تكاليف ومقومات المحاسبة التحليلية.

المطلب الأول: دراسة عناصر التكاليف و تصنيفها و تحديد تكاليف المواد و السلع.

أولاً: دراسة عناصر التكاليف : هي مجموعة التكاليف المتعلقة بنشاط المؤسسة و الخدمات

المقدمة في مرحلة معينة قبل المرحلة النهائية أي قبل وصولها للبيع.

إذا التكاليف هي تلك التكاليف المتعلقة بالنشاط الطبيعي للمؤسسة و بالفترة الزمنية.

تعريف التكلفة النهائية: هي مجموعة الأعباء للمرحلة اللانهاية مع إضافة مصاريف البيع و

التوزيع أي هي تكلفة إنتاج المنتج المباع أو الخدمة المقدمة مضاف إليها مصاريف التوزيع.

1- **عناصر التكاليف :** إن الجزء الأكبر من عناصر التكاليف في المحاسبة العامة تؤخذ بنفس

المبالغ في حساب التكاليف و التكلفة النهائية في المحاسبة التحليلية تدعى بالأعباء الغير معتبرة،

إضافة إلى هذا نجد أعباء أخرى غير مدرجة في المحاسبة العامة تضاف إلى المحاسبة التحليلية

تدعى بالأعباء الإضافية.

الفصل الأول: الوجهة النظرية للمحاسبة التحليلية

أ- الأعباء المعتمدة: هي الأعباء التي تدخل ضمن عملية التشغيل الفعلي و تمثل الجزء الأكبر في حساب التكاليف و التكلفة النهائية. تدرج هذه الأعباء في المخطط المحاسبي الوطني أي مصاريف حسب طبيعتها.

ب- أعباء الإنتاج: و تمثل في الحسابات التالية: مواد و لوازم مستهلكة و خدمات و هي على الترتيب من ح/ 61 إلى ح/62، أعباء الاستغلال: و تمثل في الحسابات التالية من ح/63 إلى ح/68.

2 - أعباء الغير معتمدة: هي الأعباء التي تدخل ضمن الاستغلال العادي و التي لها صفة استثنائية في:

أ- مصاريف تسوى في دورة معينة و لا تحصى تلك الدورة، عادة تكون ممثلة في حساب 69 و هي تكاليف خارج الاستغلال.

ب - أعباء تدخل ضمن النشاط العادي للمؤسسة و لكن ليس لها ميز عادية في النشاط و هي تعتبر كأخطاء.

ج- مصاريف غير متوقعة في الصنف السادس من المخطط المحاسبي منها:

د- مصاريف مسجلة في حساب الاستثمارات.

هـ- مصاريف مسجلة في حساب الخسائر.

و- مصاريف عادية في المحاسبة العامة إلا أنها تشكل تكلفة استثنائية في المحاسبة

التحليلية مثل مصاريف إعداد اللافتات.

ى- الرسوم التي تعتبر كعبء على عاتق المؤسسة فهي تمثل للغير مجرد أداء خدمة أو عملية بيع مثال ذلك:

- الرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج.

- الرسم الوحيد الإجمالي على أداة الخدمات.

3 - الأعباء الإضافية: هي الأعباء التي تسجل في المحاسبة العامة:

أ- الفائدة على الأموال الخاصة: الأموال الخاصة للمؤسسة عبارة عن أموال نادرة يمكن استثمارها في مجالات عدة تؤدي إلى تحقيق الفوائد إذن هي مبالغ الفائدة المحسوب على رأس المال الخاص للمؤسسة.

ب - بأجرة عمل المستغل (الدفع لعمال صاحب المشروع).

الفصل الأول: الوجهة النظرية للمحاسبة التحليلية

ثانياً: تصنيف التكاليف: يمكن التعريف بأنها كل الأعباء المرتبطة بالنشاط العادي للمؤسسة و الفترة الزمنية لهذا كان من الواجب تصنيف هذه التكاليف حسب الوظيفة و دورها و الفترة الزمنية التي تقع فيها هذه التكاليف و هي على النحو التالي:

حسب طبيعتها: و هذا القسم يتفرع إلى ثلاثة فروع و هي على التوالي: تكلفة المواد، تكلفة الأجور، تكلفة الخدمات.

1. تكلفة المواد: و تشمل كل من البضائع و الموارد و اللوازم حيث تقوم بشراء البضائع قصد بيعها مباشرة، تستخدم الموارد و اللوازم بقصد إدخالها في العملية الإنتاجية بطريقة مباشرة أو غير مباشرة.

2. تكلفة الأجور: حيث ترتبط تكلفة الأجور باليد العاملة و مدى أهمية العمل التي تقوم به و نوعية اليد العاملة فقد تكون اليد العاملة بسيطة كما قد تكون يد عاملة مؤجرة.

3. تكلفة الخدمات: و تشمل جميع الخدمات التي تساعد في العملية الإنتاجية للمؤسسة كما تساهم في استقرار نشاط المؤسسة.

أ - حسب الوظيفة: و ينقسم بدوره إلى أربعة أقسام و هي:

- **تكلفة الشراء:** و تشمل جميع المصاريف التي تتبع عملية الشراء من وقت الشراء إلى غاية دخولها المخزون.

- **تكلفة الإنتاج:** و تشمل تكلفة المواد الأولية بالإضافة إلى جميع المصاريف المرتبطة بهذه المرحلة.

- **تكلفة البيع:** و هي مرحلة تسويق المنتج و تشمل مصاريف البيع بالإضافة إلى مصاريف الإيجار و نقاط البيع.

- **تكلفة الإدارة:** تمثل أعباء الإدارة في مرتبات و أجور العمال و الموظفين و المرتبطون بالإدارة بشكل مباشر مع إضافة باقي المصاريف المتمثلة في المطبوعات و مختلف الوثائق.

ب - حسب علاقتها بالمنتج: و ينقسم إلى نوعين هما:

- **تكاليف مباشرة:** و تحتوي جميع الأعباء التي تدخل في تركيب المنتج التام أو المنتج النصف مصنع كمادة أساسية في إنتاج المكاتب.

- **تكاليف غير مباشرة:** و هي تلك الأعباء التي تدخل في تركيب المكاتب إضافة إلى مكونات أخرى كالغراء.....

الفصل الأول: الوجهة النظرية للمحاسبة التحليلية

ج - حسب علاقتها بحجم النشاط: تتفرع الأعباء حسب علاقتها بحجم نشاط المؤسسة إلى قسمين هما:

- تكاليف متغيرة: و هي تلك التكاليف المرتبطة بحجم نشاط المؤسسة، فكلما ازداد نشاط المؤسسة ارتفعت هذه التكاليف و العكس صحيح.
- تكاليف ثابتة: و هذه الأعباء ليس لها علاقة بحجم النشاط فهي تبقى ثابتة رغم تغير حجم النشاط فلا تتأثر بزيادة و لا نقصان.

د - حسب وقت تصريفها: على هذا الأساس يمكن تصنيفها إلى صنفين:
- تكاليف فعلية (تاريخية): و هي الأعباء التي قامت المؤسسة بإنفاقها إلى أن يتم عرضها في نهاية السنة المالية الجديدة.

- تكاليف معيارية (مستقبلية): و هي أعباء يتم تحديدها مسبقا أي قبل انطلاق السنة الجديدة.
ه - حسب المراقبة: بدورها تنقسم إلى قسمين:

- تكاليف غير خاضعة للمراقبة: و هي تلك التكاليف التي لا يمكن مراقبتها نظرا لاتصالها المباشر بكل نشاط المؤسسة و لا يمكن تقييدها بالمراقبة.

- تكاليف خاضعة للمراقبة: و تدخل في هذا المفهوم جميع الأعباء التي تفرض عليها المؤسسة المراقبة الإلزامية كمرقبة مصاريف التسويق و مصاريف الإقامة و أجور العمال.

ثالثا: تحديد تكلفة المواد و السلع (جرد المخزونات):

1- طرق الجرد: جرد المخزونات يكون بطريقتين:

أ- الجرد المستمر: هي عملية من خلالها يتمكن التعرف عن كمية المخزون في أي وقت.

ب - الجرد الدوري: و هي عملية عد لعناصر المخزونات دوريا (شهريا، فصل) حسب العلاقة التالية:

الإخراجات = مخزون + مشتريات - مخزون آخر مرة

الفصل الأول: الوجهة النظرية للمحاسبة التحليلية

ملاحظة: الجرد الدوري يراقب الجرد المستمر.

2- حركة المخزونات: تتمثل في:

أ- مراقبة و فحص المواد عند الاستلام: في حالة مطابقة المواد مع المواصفات المسجلة في طلب الشراء يحرر المخازن وصل استلام ومنه تنشأ يومية الإدخالات استنادا إلى ذلك وصل إستيلاء يتكون من أربع نسخ:

- النسخة الأولى إلى قسم المشتريات.

- النسخة الثانية إلى قسم المحاسبة.

- النسخة الثالثة إلى قسم مصلحة التسيير.

- النسخة الرابعة تبقى بالمخزن.

ب- مراقبة استهلاك و خروج المواد: يقوم قسم المخازن بتحرير وصل تسليم عند إخراج المخزن، هذا الوصل يسمح بإنشاء يومية الإخراجات و هو متكون من ثلاثة نسخ توزع إلى كل من:

- النسخة الأولى إلى مصلحة المحاسبة.

- النسخة الثانية إلى مصلحة حساب التكاليف.

- النسخة الثالثة تبقى في المخزن.

3- تقييم حركات المخزون:

أ- تقييم الإدخالات: حيث يتم تقييم الإدخالات التي تدخل المخازن سواء من البضاعة أو المنتجات:

- تكلفة الشراء (شراء بضائع.... + مصاريف الشراء).

- تكلفة الإنتاج (المنتجات التامة + منتجات نصف مصنعة + مصاريف الإنتاج).

ب - تقييم الإخراجات ⁽¹⁾: هنا مصلحة المخزونات تطرح مشكلة كيفية تقييم الإخراجات و السبب يعود إلى عدم الشراء بسعر واحد نظرا لاختلاف الموردين و الفترة الزمنية حيث يبقى مطروح، فبأي قيمة تسجل الإخراجات لذلك هناك عدة طرق و هي:

(1): محمد محمد الجزائر، محاسبة التكاليف، مكتبة عين الشمس مصر 1970 ص44.

الفصل الأول: الوجهة النظرية للمحاسبة التحليلية

- طريقة نفاذ المخزون: و هناك طريقتين:

طريقة داخل أولا خارج أولا (FIFO): تقييم الإخراجات يكون بسعر أقل أي بالأسعار

القديمة و مخزون آخر مدة يكون بسعر أعلى و لتوضيح ذلك ندرج المثال التالي:

- في 01/01: كان رصيد أول مدة يقدر ب 10 دج.

- في 01/05: تم شراء 100 كلغ ب 15 دج.

- في 01/10: تم إخراج 40 كلغ نحو الإنتاج.

- في 01/15: تم شراء 200 كلغ ب 8 دج.

- في 01/30: تم إخراج 150 كلغ للإنتاج.

و تكون المعالجة الحسابية وفق طريقة (FIFO):

التاريخ	البيان	الإدخالات			الإخراجات			الرصيد	
		كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة	سعر	قيمة
01/01	محزون أولي	-	-	-	-	-	-	10	500
01/05	شراء	100	15	1500	-	-	-	15	1500
01/10	خروج	-	-	-	40	10	400	10	100
01/15	شراء	200	08	1600	-	-	-	08	1600
01/30	خروج	-	-	-	10	10	100		
					100	15	1500		
					40	08	240	08	1200
					160		240		

الفصل الأول: الوجهة النظرية للمحاسبة التحليلية

➤ **مزايا طريقة الداخل أولاً خارج أولاً:** من مميزات هذه الطريقة ما يلي:

- تتمسك بالتكاليف الفعلية التي تعتبر أساساً معقول في التسيير .
- تحمل الإنتاج بتكاليف المواد حسب وقوعها.
- مخزون آخر عن تطبيقها أي فروق.

➤ **عيوب طريقة الداخل أولاً خارج أولاً:** تتمثل عيوب هذه الطريقة في:

- كثرة العمليات المحاسبية التي تؤدي إلى وقوع في الخطأ.
- لا تعتبر تكلفة المواد المنصرمة عن الأسعار التجارية.
- في أوقات تتجه الأسعار نحو الارتفاع يصبح تحميل الإنتاج بتكاليف أقل في وقت يكون تداول المواد فيه بالأسعار أكبر.

- **طريقة الداخل أخيراً خارج أولاً:** تقييم الإخراجات يكون بسعر أعلى قيمة مخزون آخر مدة تكون بسعر أقل و هذا في حالة الأسعار و العكس صحيح في حالة انخفاض الأسعار و لتوضيح ذلك ندرج المثال السابق الذكر.

التاريخ	البيان	الإدخالات			الإخراجات			الرصيد	
		كمية	سعر	قيمة	كمية	سعر	قيمة	سعر	قيمة
01/01	محزون أولي	-	-	-	-	-	-	10	500
01/05	شراء	100	15	1500	-	-	-	15	1500
01/10	خروج	-	-	-	40	10	600	10	500
01/15	شراء	200	08	1600	-	-	-	80	1600
01/30	خروج	-	-	-	10	10	1200	10	500
								15	900
								08	400

الفصل الأول: الوجهة النظرية للمحاسبة التحليلية

➤ **مزايا طريقة الداخل أخيرا خارج أولا:** من مزاياها نذكر:

- عند ارتفاع الأسعار تؤدي إلى تقييم الإنتاج بالأسعار الجارية و بالتالي تقضي على ظاهرة تضخيم الأرباح الناتجة عن ارتفاع الأسعار.
- لا يترتب عن تطبيقها أي فروق.

➤ **عيوب طريقة الداخل أخيرا، الخارج أولا:** نذكر من أهم العيوب:

- كثرة العمليات الحسابية و ما ينجر عنه من احتمال ارتكاب أخطاء.
- عدم العدالة في توزيع التكاليف بين العمليات المتوالية.
- تكلفة المخزون النهائي لا يعبر عن الأسعار الجارية.

-**التكلفة الوسطية المرجحة:** وفقا لهذه الطريقة يتم تحديد قيمة الإخراجات عن طريق قسمة مجموع قيم الإدخالات المنتالية على كمية هذه الإدخالات ، فإن معادلة حساب التكلفة الوسطية المرجحة تساوي:

$$\text{تكلفة مخزون أول مدة} + \text{مجموع تكاليف الإدخالات للفترة} \\ \text{كمية مخزون أول مدة} + \text{مجموع الكمية المدخلة للفترة}$$

و انطلاقا من هذه المعادلة يمكن تحديد التكلفة الوسطية المرجحة للإخراجات بإحدى الأساليب التالية:

تحديد التكلفة الوسطية المرجحة للوحدة بعد كل عملية إدخال مع إضافة مخزون أول مدة قبل أي إدخال و تدعى بالتكلفة الوسطية المتحركة و يمكن توضيح ذلك بتطبيق المثال السابق فتكون تكلفة الوحدة بعد كل إدخال كالتالي:

الفترة	01/04 – 01/01	01/14 – 01/05	01/30 – 01/15
التكلفة الوسطية المتحركة	$10 = \frac{10 \times 50}{50}$	$\frac{(15 \times 100) + (10 \times 50)}{100 + 50} = 13.33$	$\frac{(8 \times 200) + (13.33 \times 110)}{200 + 110} = 9.9$

الفصل الأول: الوجهة النظرية للمحاسبة التحليلية

تحديد سعر التكلفة بالاستناد إلى مجموع إدخلات الفترة فقط و في هذه الحالة و بتطبيق المثال تكون:

$$\text{تكلفة الوحدة المرجحة} = \frac{(100*15)+(200*8)}{100+200} = 10.33$$

تحديد سعر الوحدة بالاستناد إلى مجموع الإدخلات للفترة إضافة إلى مخزون أول مدة و بتطبيق نفس المثال السابق تكون لدينا تكلفة الوحدة المرجحة.

إن طريقة التكلفة الوسطية المرجحة جاءت كحل وسيل للقضاء على عيوب طريقة **FIFO** و **LIFO** و من مميزاتها:

- الإقلال من العمليات الحسابية لأن متوسط السعر يستخرج على فترات متباعدة نسبياً.
- إن استعمال المتوسط يحقق من وحدة تغير الأسعار و بالتالي فمن الأنسب عند عدم استقرار الأسعار.

ج- عمليات الجرد: هناك نوعان من عملية الجرد:

- **الجرد المتناوب:** إن الأخذ بطريقة الجرد المتناوب يلتزم إجراء جرد مادي عند نهاية الدورة المحاسبية لمعرفة قيمة الإستهلاكات الفعلية من البضائع و المواد و اللوازم أو المنتجات يعني أي شيء مستخدم في الإنتاج أو الشيء المباع فإن الإستهلاكات خلال الدورة تحسب وفق العلاقة التالية:

$$\text{الإستهلاكات أو المبيعات} = \text{مخزون أول مدة} + \text{المشتريات} - \text{مخزون آخر مدة}$$

- **الجرد الدائم:** هذه الطريقة هي عكس الطريقة الأولى بحيث تهتم بحركة المخزونات بصفة دائمة عن طريق بطاقة الجرد أو بطاقة المخزون بحيث تمكننا من معرفة إضافة أو نقص من أو إلى المخازن و كذا معرفة الرصيد المتبقي.

- **د- معالج فروق الجرد:** إن كمية و قيمة المخزون النهائي المتحصل عليها عن طريق الجرد الحسابي هي عبارة عن قيمة حسابية جبرية بحيث:

$$\text{مخزون آخر مدة} = \text{مخزون أول مرة} + \text{الإدخلات} - \text{الإخراجات}$$

الفصل الأول: الوجهة النظرية للمحاسبة التحليلية

الجرد الحقيقي يعطي نتائج أكبر من الجرد الحسابي في حالة فروق الجرد بالزيادة و بالتالي يمكن إضافتها إلى النتيجة باعتبارها إيراد.

الجرد الحقيقي يعطي نتائج أقل من الجرد المحاسبي لذا فعليه طرحه من نتيجة الدورة و اعتباره تكلفة.

المطلب الثاني: مقومات المحاسبة التحليلية:

إن لكل نظام مقومات و من أهم مقومات المحاسبة التحليلية نجد:

أولاً: التنظيم الإداري للمشروع: إن التنظيم الإداري للمشروع (السليم) هو أساس نجاح المؤسسة و الرقابة على أعمالها و يرجع الفضل لهذا التنظيم متى كبر حجم المؤسسة و توسع نشاطها.

إن عصرنا الحالي الذي يسيطر عليه التقدم التكنولوجي في جميع المجالات يجعل من الصعب أن يلم شخص واحد بجميع أنواع المعرفة، و هذه الأخيرة لا تنمو إلا في ضوء التخصص العلمي الدقيق و هذا ما ينطبق تماما على المؤسسات التي تحتاج الإدارات العليا إلى توفير التخصصات اللازمة في الشراء و الإنتاج و البيع، و هذا ما يساعد على استخدام الكفاءات استخداما مثلاً، بالإضافة إلى هذا فإن المسؤول المتخصص في مجاله يكون في مركز أقوى لإدخال التحسينات المستمرة في العمل⁽¹⁾.

1. أهداف التنظيم الإداري: من أهم أهداف التنظيم الإداري ربط الإدارات و الأقسام بالوظائف و العمليات و ذلك حتى تتوفر حلقات الوصل بين أعلى و أدنى مستوى إداري من أجل تحقيق الأهداف التالية:

- أ- وضع الخطط و ضرورة تحمل كل مسؤول مسؤوليته.
- ب - لتنسيق بين الإدارات و الأقسام خلال التنفيذ.
- ج - تسهيل الرقابة أثناء التنفيذ
- د - العمل على تداول المعلومات بين المستويات الإدارية المختلفة و من هنا ينصح أن التنظيم الإداري الجيد و العلمي للمؤسسة يساهم بشكل كبير في تحقيق الأهداف الموجودة.

(1): محمد محمد الجزار، محاسبة التكاليف، مرجع سبق ذكره، ص51.

الفصل الأول: الوجهة النظرية للمحاسبة التحليلية

ثانيا: الارتباط بالإدارات الأخرى:

إن إدارة المحاسبة التحليلية و بحكم طبيعتها يجب أن تكون على علاقة بجميع الإدارات الأخرى على مستوى المؤسسة لأنها تتلقى منها كل البيانات و بدورها تقوم على علاقة بتحليلها و إعادتها في شكل توصيات و من بين هذه العلاقات نذكر العلاقة التالية:

1- الإدارة العليا: ترفع إدارة المحاسبة التحليلية للمدير العام التقارير الدورية كالكشوف المتعلقة بالانحرافات و الكشوف المقارنة للتكاليف بالفترات السابقة... إلخ، و ذلك لتتمكن الإدارة العليا من معرفة مواطن الضعف و إزالتها.

2- الإدارة المالية: ارتباط إدارة المحاسبة التحليلية بهذه الإدارة يكون وثيقا نظرا لاعتمادها بدرجة كبيرة على بيانات هذه الإدارة التي تقوم بتحليلها لجعلها أكثر دلالة بأن تكون في شكل قوائم مالية بشكل إجمالي.

3- إدارة المستخدمين: إن إدارة المحاسبية التحليلية يجب أن تكون على علاقة بهذه الأخيرة و ذلك للحاجة إلى المعلومات التي تقوم بتقديرها و التي تسمح بتحضير كشوفات الأجر على أساس سليم و ذلك قصد تحليل مصاريف العاملين التي تمثل جزء أكبر من التكلفة، هذا إضافة إلى قيام إدارة المحاسبة التحليلية بقياس أداء العمال قصد محاولة الرفع من كفاءة العمل بصفة عامة.

4- إدارة المشتريات: إن إدارة المحاسبة التحليلية في حاجة إلى المعلومات التي تقدمها هذه الإدارة و الخاصة بالتموينات و هذا للقيام بتحديد مدى كفاءة عمليات الشراء و الاستلام و التخزين و الصرف و كل ذلك على ضوء السياسات التي تصنعها الإدارة.

5- إدارة الإنتاج: على المحاسبة التحليلية أن تكون على علاقة وطيدة بهذه الإدارة لأن أهم أبحاثها تنصب على الإنتاج و هي تقوم بتقديم ثمرة تلك الأبحاث إلى إدارة الإنتاج فتزودها بجميع البيانات التحليلية المتعلقة بجميع أنواع المنتجات و ذلك لمساعدتها في اتخاذ القرارات الخاصة بما يتعلق بإنتاج سلعة ثانوية أو استبدال مجموعة من الآلات.

6- إدارة التسويق: إن هذه الإدارة في حاجة إلى معلومات تفصيلية عن تكاليف المنتوجات و إدارة المحاسبة التحليلية هي التي تقوم بتزويدها بذلك.

الفصل الأول: الوجهة النظرية للمحاسبة التحليلية

ثالثا: مركز التكلفة:

1. **تعريف مراكز التكلفة:** تعرف مراكز التكلفة على أنها وحدات إدارية أو طبيعية لها شخصية خاصة تتكون منها المؤسسة يمكن استخدامها كأساس لحصر عناصر التكاليف بشكل مباشر و سهولة تامة.

2. **أنواع مراكز التكلفة:** يمكن تقسيم مراكز التكلفة إلى قسمين من المراكز:

أ- **مركز أساسي:** التي تقوم بالعمليات الأساسية من تمويل و إنتاج و توزيع و هي تلك التي تتم فيها عملية التشغيل و التحويل لعناصر الإنتاج التي تدخل في تكوين تكلفة المنتج النهائي أو المؤسسات الإنتاجية. إن المراكز الأساسية يجب أن تتضمن في النهاية وحدة التكلفة و ذلك قصد تحميل تكلفة القسم عليها.

ب - **مركز مساعد:** المراكز التي تقوم بخدمة المراكز الأساسية بحيث تقدم خدماتها الفنية لهذه الأخيرة دون أن يكون لها منتج عيني مميز.

3. **ترتيب مراكز التكلفة:** يتم ترتيب أقسام التكلفة وفقا لمبدأ الخدمة المقدمة و القسم الذي يقدم خدماته إلى باقي الأقسام الأخرى دون أن يتلقى أي خدمة.
يترتب أولا و هكذا بإتباع نفس الأسلوب يتم ترتيب الأقسام الأخرى إلى أن نصل إلى القسم الذي لا يقوم بأي خدمة و يتلقى بالمقابل خدمات كل الأقسام.

مثال: مؤسسة إنتاجية تتألف من الأقسام التالية: إنتاج، توزيع، صيانة، إدارة و بالتالي هي

تتكون من قسمين أساسيين و قسمين مساعدين و يتم ترتيبها على الشكل التالي:

أولاً: قسم الإدارة: نظرا لتقديم خدماته لكل الأقسام.

ثانيا : قسم الصيانة : لأنه يقوم بتقسيم خدماته لكل من قسم الإنتاج و التوزيع.

ثالثا : قسم الإنتاج : لأنه يقوم بتقديم خدماته لقسم التوزيع.

رابعا: قسم التوزيع : هذا القسم لا يقوم بأي خدمة.

رابعا : وحدات العمل:

1) **تعريف وحدات العمل :** وحدة العمل هي تلك الوحدة التي تنسب إليها عناصر النفقات سواء

في مؤسسة إنتاجية أو تجارية أو خدمية و من ثم تتخذ كأساس لقياس تكلفة السلعة أو الخدمة قياسا نقديا.

الفصل الأول: الوجهة النظرية للمحاسبة التحليلية

(2) أنواع وحدات العمل : يمكن التمييز بين 3 أنواع من وحدات العمل:

أ – وحدات تموين: نجدها في المؤسسة التجارية و الصناعية و التي تعتمد على شراء البضائع لإعادة بعضها أو المواد و اللوازم لإدخالها في العملية الإنتاجية ووحدة العمل هنا يمكن أن تكون وحدة طبيعية كأن تتخذ وحدة على أساس الوزن أو الطول أو المساحة وذلك حسب طبيعة المادة وقد تكون عن نسبة تكلفة المادة المشتراة مثل 100 دج من سعر الشراء.

ب – وحدات إنتاج : و تكون في المؤسسات الإنتاجية التي تقوم بتحويل المواد الخام إلى سلع قابلة للاستهلاك النهائي أو الوسيط ، إن وحدة الإنتاج إما أن تكون طبيعية كأن تعبر عن منتج في إحدى مراحل الإنتاجية مثل وحدة نصف مصنعة أو وحدة تامة و إما أن تكون على أساس طبيعة النشاط في قسم إنتاجي ما كساعة العمل المباشرة.

ج – وحدات بيع: يمكن أن نجدها في المؤسسات سواء تجارية أو إنتاجية أو خدمية بحيث أن لكل فرع من هذه الأنواع وحدات بيعية خاصة به تتلاءم مع طبيعة النشاط و يمكن أن تعبر وحدة البيع عن الطبيعة الفيزيائية للشيء المباع مثل وحدة مباعة أو كمية مباعة كما يمكن أن تكون غير ذلك و تعبر عن خاصية مميزة و معينة من رقم الأعمال.

الختامة:

من خلال دراستنا النظرية للمحاسبة التحليلية و معرفة أهدافها و دورها فإنه يمكن أن نستنتج أنها وسيلة ضرورية لترتيب و تنظيم المعلومات المالية التي تؤثر على الذمة المالية للمؤسسة و تساعد على معرفة الأخطاء و التقليل من الانحرافات بالاعتماد على وسائل و تقنيات المحاسبة التي تعمل على دراسة تكاليفها و مقوماتها خاصة في ظل التطورات و التغييرات التي تطرأ على بيئة الأعمال.

الفصل الثاني

المقدمة:

إن المحاسبة التحليلية نظام محاسبي و فعال في المؤسسة لأنه يعمل على تنظيم المعلومات المالية و يساعد على اكتشاف الأخطاء و معالجتها باعتماده على طرق معينة منها طريقة التكاليف الكلية و طريقة التكاليف الجزئية و طريقة التكاليف المباشرة و الغير مباشرة و طريقة التكاليف المعيارية، غير أن هذه الطرق كلها تعتبر طرق كلاسيكية (قديمة) و مع التطورات و التغييرات التي تسير الوقت الحالي بدأ للمسيرين اكتشاف طرق معاصرة متواكبة مع العصر الحالي و المتمثلة في طريقة التكاليف حسب الأنشطة و طريقة التكاليف المستهدفة و هذا ما سنتطرق إليه في هذا الفصل و هو دراسة الطرق الكلاسيكية للمحاسبة التحليلية و يليها الطرق المعاصرة

المبحث الأول: الطرق الكلاسيكية المحاسبة التحليلية :

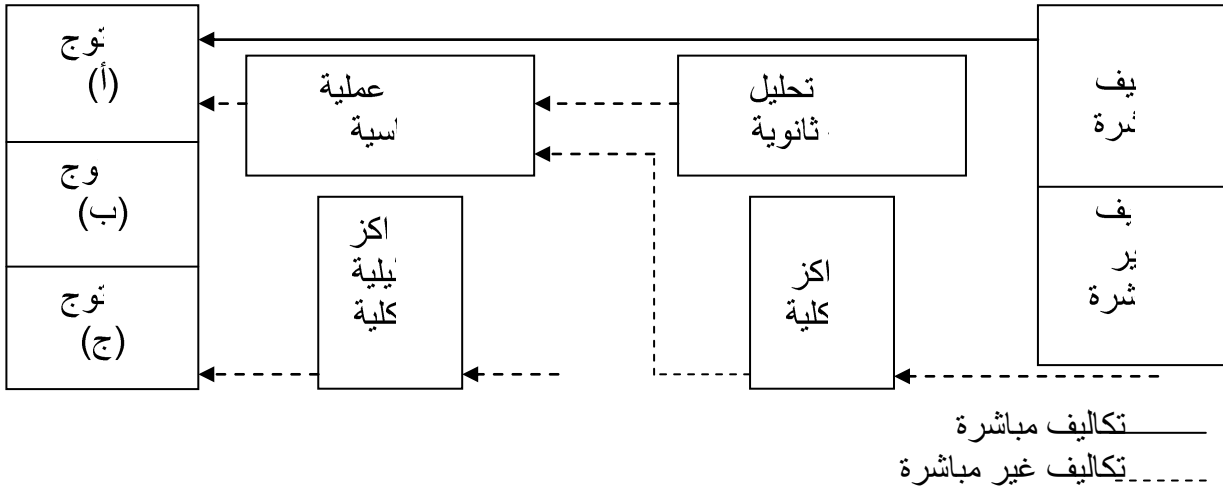
عرفت هذه الطرق أساليب صاحبت التطور الصناعي والتي تطلب إحداث التغيير في الطرق وتطويرها حتى تنسجم مع أساليب تسيير وتنظيم الإنتاج المتبعة في إطار التوسع الإنتاجي الذي شهدته الوحدات الإنتاجية خلال القرن الماضي، ونجد من بين تلك الطرق طريقة الأقسام المتجانسة طريقة التكاليف الجزئية وطريقة التكاليف المباشرة وغير المباشرة وطريقة التكاليف المعيارية.

المطلب الأول: طريقة الأقسام المتجانسة: (1)

أولاً: تقديم الطريقة: تحسب التكاليف الكلية بواسطة الأقسام المتجانسة التي ظهرت خلال ثلاثينات القرن الماضي بفرنسا والتي كان لها مجال واسع في التطبيق، حيث اعتبرت أنها المحاسبة المطابقة لسير المؤسسة من حيث تقسيمها إلى وظائف وأقسام حسب الهيكل التنظيمي أساساً، وكذلك بالنسبة لسير حساب التكاليف حسب المراحل المختلفة التي يقطعها المنتج، حيث يتم تحميل كل التكاليف على المنتجات بصفة كاملة عن طريق تتبعها بالتسجيل والمعالجة حسب استفادة كل منتج من المواد والعمل والخدمات، ويتم ذلك بداية من تصنيف التكاليف إلى أعباء مباشرة والتي تدخل مباشرة في حساب تكلفة المنتج المعني وأعباء غير مباشرة والتي لا يمكن تحميلها مباشرة للمنتج إلا بعد توزيعه عن طريق أقسام محاسبية التي تسمح بتحليل التكاليف غير المباشرة قبل تحميلها لتكلفة للمنتج وذلك باستعمال وحدات قياس محددة كما يبينه الشكل التالي:

(1) ناصر دادي عدوان، محتسبة تحليلية – تقنيات مراقبة التسيير، مرجع سابق، ص 38.

الشكل 01: توزيع التكاليف المباشرة وغير المباشرة على تكلفة الإنتاج:



المصدر: ناصر دادي عدون، مرجع سابق ص 38

من خلال هذا الشكل يتضح أن التكلفة الكلية تتكون من تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة التي تشترك فيها مختلف المنتجات وذلك بعد توزيعها، فهذه الطريقة تسمح بمراقبة تكلفة المنتج واتخاذ القرارات المختلفة والمتعلقة بالمنتجات، إلا أنها تعتمد في توزيعها التكاليف غير المباشرة على وحدات قياس أو عمل غير موضوعي وهذا من بين النقادات الموجهة لهذه الطريقة.

ثانياً: أسس ومبادئ طريقة الأقسام المتجانسة.

1- الأسس: تعتمد هذه الطريقة على عدة أسس يتطلب مراعاتها عند تطبيقها وتمثل فيما يلي:

- أ- تحديد الأقسام: تنطلق عملية تحديد الأقسام بالقيام بدراسة ميدانية لكل المصالح داخل المؤسسة بنشاطاتها وعملياتها معتمدة على الهيكل التنظيمي، لغرض تقسيم المؤسسة بشكل يناسب العمل المحاسبي، ويتم الحرص على تجانس العمليات داخل كل قسم لتسهيل عملية حصر وتحميل التكاليف غير المباشرة.

الفصل الثاني: الطرق الكلاسيكية والمعاصرة للمحاسبة التحليلية

فتحدد الأقسام الرئيسية التي لها علاقة مباشرة بالمنتجات والمواد والتي يمكن التمييز بينها فيما يخص التكاليف بشكل إجمالي وتحميلها على المنتجات بواسطة وحدات العمل لكل قسم رئيسي المتعلقة بالمنتجات.

وتتمثل تلك الأقسام غالباً في الشراء، الإنتاج، التوزيع وتحديد أيضاً الأقسام المساعدة التي تقدم خدمات الأقسام الرئيسية ونجد من بينها قسم الصيانة، الطاقة الإدارية، وكثيراً ما نجد خدمات متبادلة بين عدة أقسام وهذا ما يثير صعوبة في تحديد قيمة التبادلات وتوزيعها بدقة.

ب- تحديد مفاتيح التوزيع: يتم بذلك حسب طبيعة التكاليف وعلاقتها بالأقسام وتختلف من حالة إلى أخرى، ومن بين المعايير التي تستعمل على أساسها مفاتيح التوزيع نجد تكلفة الإنتاج، قيمة التموين، كمية التموين، قيمة الآلات، المساحة، عدد العمال... (1).

ج- تحديد وحدة العمل: إن تحديد وحدة العمل يعد عاملاً أساسياً، فبدونها لا يمكن توزيع التكاليف الغير مباشرة، فهي الأساس الذي يعتمد عليه في ذلك، إلا أنه تثار مشكلة عدم تجانس الإنتاج من حيث الوحدات أو الوزن، لذا يلجأ إلى الوحدات المماثلة تكون كوحدة قياس مشتركة، وقد تختلف من قسم لآخر ونجد من بينها:

- وحدة المنتج في حالة اختلاف عوامل الإنتاج المستخدمة، ويمكن أن يكون منتج نهائي أو جزئي أو خاص بمركز عمل معين، ويتم قياسه بـ (عدد، وزن، حجم، مساحة...)
- ساعات اليد العاملة وساعات دوران الآلة.

- مواد أولية مستعملة في قسم معين، والوحدة النقدية مثلاً: 100 دج من الأعمال ويمكن وصف إجراءات سير هذه الطريقة اعتماداً على الأسس التي تم ذكرها أعلاه وفق تخصيص التكاليف المباشرة لأغراض التكلفة بصفة مباشرة، توزيع التكاليف غير المباشرة على مجموعة الأقسام بواسطة مفاتيح التوزيع (توزيع أولي)، توزيع كل أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية مع الأخذ بعين الاعتبار تبادل الخدمات وأخيراً التحميل عن طريق إيجاد كلفة وحدة العمل وضربها في وحدات العمل الخاصة بكل منتج زائد التكاليف المباشرة لإيجاد تكلفة الإنتاج.

(1) ناصر دادي عدون ، محاسبة تحليلية ، تقنيات مراقبة التسيير ، مرجع سابق ص 39.

الفصل الثاني: الطرق الكلاسيكية والمعاصرة للمحاسبة التحليلية

2- المبادئ: بعد جمع التكاليف يتم تعيينها إلى أقسام إذا تم قياسها مباشرة من خلال الوثائق والمستندات أو أدوات القياس الأخرى كأذونات الخروج بالنسبة للمواد، أو يتم توزيعها إذا لم تتمكن من قياسها مباشرة، وذلك على أساس مفتاح التوزيع كتوزيع أعباء رئيس الأشغال في المؤسسة على أساس عدد العمال في كل قسم، وهكذا يسمى اصطلاحا بالتوزيع الأولي، وبعد تعيين وتوزيع التكاليف على الأقسام يتم تجميع التكاليف الخاصة بكل قسم بهدف تحديد تكلفة كل قسم، وبعد معرفة عدد وحدات القياس التي يتم على أساسها توزيع التكاليف غير المباشرة داخل القسم نجد تكلفة وحدة القياس وتتم عملية ترتيب الأقسام بما يلي:

أ- تحديد القسم الذي يقدم خدمات إلى الأقسام الأخرى دون أن يستفيد من أي خدمة.

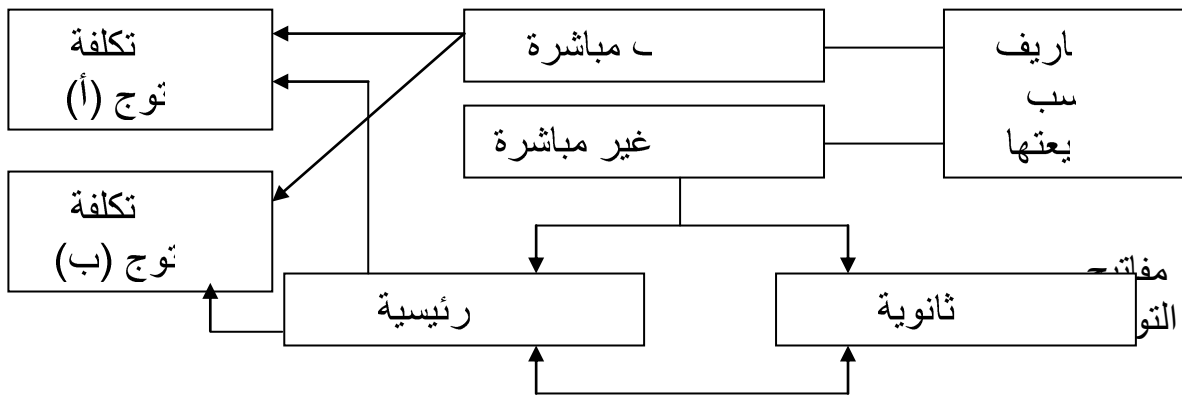
ب- تحديد القسم الذي استفاد مرة واحدة وقدم بدوره خدمات إلى الأقسام الأخرى.

ج- تحديد القيم الذي استفاد مرتين وقدم خدمات إلى بقية الأقسام.

وهكذا حق تحديد القسم الذي لم يقدم أي خدمة لأي قسم مع استفادته من خدمات كل الأقسام

الأخرى، فيما يلي شكل يوضح طريقة الأقسام المتجانسة (بافتراض وجود منتوجين). (1)

الشكل 02 : مخطط تفصيلي يوضح طريقة الأقسام المتجانسة.



المصدر: رحال على سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية

بن عكنون - الجزائر ، 1999 ، ص 51.

(1) ناصر دادي عدون ، محاسبة تحليلية ، تقنيات مراقبة التسيير ، مرجع سابق ص 39.

ثالثاً: المزايا والعيوب:

1- المزايا:

- أ- يتم في هذه الطريقة حساب نصيب الوحدة المنتجة من كل عناصر التكاليف دون تمييز على أساس أن مصادر التكاليف جعلت لغرض يتمثل في تلك المنتجات، وهي تعطينا صورة واضحة لمستوى التكاليف ومقارنتها مع الإيرادات.
- ب- إمكانية مقارنة تكلفة إنتاج لوحة أو سعر تكلفة الوحدة بسعر بيع الوحدة وهذا يسهل من وضع سياسات سعرية والعمل على أن لا يقل سعر البيع عن التكلفة الكلية للمنتج.
- ج- مطابقتها بالأصول المحاسبية في تحديد النتائج واستخدامها في تقييم المخزون السلعي.

2- العيوب:

- أ- يتطلب الانتظار حتى نهاية الدورة للقيام بحساب مجمل التكاليف، وهذا لا يساعد الإدارة على الحصول على المعلومات في الوقت المناسب لدراسة الوضعية.
- ب- قصورها في مجال مراقبة التسيير نظراً لعدم دقة التحميل وإلى التحميل على أساس عامل خارج الأقسام ويتعلق بالتكاليف المباشرة المتعلقة بالمواد الأولية أو اليد العاملة المباشرة، أي ليس له رابطة قوية دقيقة مع التكاليف غير المباشرة لذلك القسم إلا بصورة نسبية حتى وإن كان يراعي هذا الجانب عند تحديد معايير التحميل واختيار وحدات العمل المناسبة.
- ج- لا تأخذ بعين الاعتبار تغيرات مستوى النشاط وبالتالي عدم معرفة مدى استغلال الطاقة الإنتاجية وما يقابلها من المستوى المستغل وغير المستغل.
- د- عدم القدرة على استعمالها في التحليل الاقتصادي لنشاط المؤسسة.

المطلب الثاني: طريقة التكاليف الجزئية.

أولاً: طريقة التحميل العقلاني.

1- تقديم الطريقة: تم اللجوء إلى هذه الطريقة بعد الانتقادات التي وجهت إلى طريقة الأقسام المتجانسة، ويقصد بالتحميل العقلاني العملية التي يتم من خلالها معالجة التكاليف الثابتة وتحميلها على أساس مستوى النشاط أي الأخذ بعين الاعتبار في حساب التكاليف الجزء المستغل من التكاليف الثابتة، وهذا مقارنة بمستوى النشاط العادي، والفرق يضاف أو يطرح من النتيجة إذ يعتبر حسب الحالات زيادة الفعالية أو نقص الفعالية، وهذا يعد في حد ذاته مؤشر رقابة على نشاط الأقسام والمسؤولية على الأداء، ومن ثم يمكن القيام بعدة إجراءات حسب الوضعية.

2- مبادئ طريقة التحميل العقلاني: تعتمد هذه الطريقة في معالجتها لحساب التكلفة مبدأ التمييز

بين التكاليف الثابتة والمتغيرة لتحديد المقدار المستغل من التكاليف الثابتة وتحمله على المنتجات بالإضافة إلى التكاليف المتغيرة، وتهدف إلى إلغاء تأثير تقلبات مستويات الإنتاج على تكلفة الوحدة عن طريق استخدام معامل التحميل العقلاني وهو مستوى الفعالية الذي يساوي إلى الإنتاج الفعلي على الإنتاج العادي، ومنه يتم حساب التكاليف الثابتة المحملة عقلياً بضرب التكاليف الثابتة في مستوى الفعالية (معامل التحميل العقلاني) والناجم جمعاً مع التكاليف المتغيرة ويلاحظ ثبات تكلفة الوحدة، وهذا راجع إلى ربط جميع التكاليف بمستوى النشاط باستخدام مبدأ التكاليف المستغلة في هذه الطريقة وعند تطبيقها تكون أمام ثلاث حالات متعلقة بأحجام النشاط ومعامل التحميل العقلاني.(1)

أ- **النشاط الفعلي = النشاط العادي:** إن مستوى الفعالية يكون مساوياً لـ 1 مما يعني

تحميل التكاليف الثابتة بصفة كلية ولا ينتج عن هذه الحالة أي فرق.

ب- **النشاط الفعلي > النشاط العادي:** مستوى الفعالية أكبر من 1، وفي هذه الحالة

المؤسسة لم تستعمل طاقتها بشكل عادي، وطبقاً لهذه الطريقة فإنه يحمل جزء فقط من التكاليف الثابتة والفرق بين التكاليف الثابتة والجزء المحمل يعد كأعباء نقص النشاط أو الفعالية.

(1) سفيان بن بلقاسم - حسين لبيهي، المحاسبة التحليلية - منهجية سعر التكلفة، درا الأفاق.

ج- النشاط الفعلي < النشاط العادي : مستوى الفعالية أكبر من 1، وفي هذه الحالة المؤسسة فاقت قدرتها الإنتاجية العادية فيتم تحميل أعباء ثابتة أكبر من التكاليف الثابتة العادية والفرق بينهما يمثل ربح زيادة النشاط أو الفعالية.

يتم معالجة تلك الفروق بإضافة الفرق إلى النتيجة في حالة ربح زيادة النشاط وطرحه من النتيجة في نقص النشاط، وذلك يمثل قيمة التأثير على سعر التكلفة من جراء تطبيق مبدأ هذه الطريقة ويتم حساب سعر تكلفة المنتجات وفق هذه الطريقة كما يلي:

تكلفة مباشرة أولية = تكلفة المواد المباشرة + تكلفة الأجور المباشرة + لوازم وخدمات مباشرة
تكلفة الإنتاج المحملة عقلا = تكلفة مباشرة أولية + أعباء صناعية غير مباشرة صغيرة + الجزء المستغل من التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة المحملة عقلا.

سعر التكلفة المحملة عقلا = تكلفة الإنتاج المباح + أعباء التوزيع المتغيرة + الجزء المستغل من أعباء التوزيع الثابتة المحملة عقلا.

3- المزايا والعيوب:

أ- المزايا:

- الثبات النسبي لتكلفة الوحدة في ظل مستويات النشاط المختلفة وهذا يساعد على سهولة تحديد سعر البيع مع استقراره.
- مراقبة فعالية التسيير عن طريق تقييم الأداء بناء على ملاحظة التغيرات في مستويات النشاط وهذا يساعد على البحث في أسباب الفروق واتخاذ إجراءات تشغيل الطاقة الغير مستغلة وتحسينها. والعمل على تحديد عوامل زيادة الفعالية من أجل دراستها وتعميمها وتساعد على تقييم الفرص الضائعة من جراء نقص النشاط والخسارة الناتجة من ذلك والعكس في حالة زيادة النشاط، وكل ذلك يوفر الإدارة معلومات يمكن استخدامها في التخطيط واتخاذ القرار والرقابة على استغلال الطاقة وإعداد الموازنات والعمل على تحسين دقة المعايير المتعلقة بالنشاط والطاقة الإنتاجية واستخدام ذلك في حساب التكاليف المتوقعة أو المعيارية.

(1) سفيان بن بلقاسم - حسين لبيهي ، المحاسبة التحليلية - منهجية سعر التكلفة ، درا الأفاق.

الفصل الثاني: الطرق الكلاسيكية والمعاصرة للمحاسبة التحليلية

تخدم أهداف محاسبة المسؤولية.

- تحقيق عدالة في تحديد تكلفة الوحدة بتحميلها بالتكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة المستغلة.

- جمع إلى حد ما بين مزايا طريقة الأقسام المتجانسة وطريقة التكلفة المتغيرة.

ب- العيوب:

- صعوبة تحديد أحجام النشاطات العادية لتعدد المراحل الإنتاجية واختلاف قدرات الآلات.

- عدم حل مشكلة توزيع التكاليف الغير مباشرة المتعلقة بالأسس التي تعتمد عليها في

التوزيع بالإضافة إلى صعوبة التمييز بين التكاليف الثابتة والمتغيرة.

- مشكلة تقييم المخزونات النهائية وأثرها على النتيجة.

ثانيا: طريقة التكاليف المتغيرة:

1 **تقديم الطريقة:** ظهرت هذه الطريقة وتطورت في المؤسسات الأمريكية وتعد أكثر

ملائمة من طريقة الأقسام المتجانسة من استعمالاتها في التحليل والتسيير الاقتصادي

للمؤسسة وإيجاد المؤشرات التي تستخدمها الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة

والتسيير بصفة عامة، وتعتمد على مبدأ الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة، واعتماد

هذه الأخيرة في التحليل واتخاذ القرارات للمدى القصير المتعلق بفترة النشاط ومراقبة

فعالية التسيير من خلال إمكانية متابعة سلوك التكاليف المتعلقة بحجم النشاط وتحليلها

ويظهر سير هذه الطريقة وفق الجدول التالي:

الجدول 02: حساب النتيجة وفق طريقة التكاليف المتغيرة.

النسبة %	المبلغ	البيانات
100%	×	رقم الأعمال
× %	×	- التكاليف المتغيرة
× %	×	= الهامش على التكلفة المتغيرة.
× %	×	- التكاليف الثابتة
× × %	××	= النتيجة

المصدر: من إعداد أصحاب المذكرة.

الفصل الثاني: الطرق الكلاسيكية والمعاصرة للمحاسبة التحليلية

يمكن تلخيص مفهوم وسير هذه الطريقة المعادلة التالية:

النتيجة: (سعر بيع الوحدة - التكلفة المتغيرة للوحدة) حجم المبيعات - مجموع التكاليف الثابتة

تعتمد هذه الطريقة بشكل رئيسي في تحليلاتها على مفهوم التعادل الذي تترجمه عتبة المردودية وهي الوضعية التي تحقق بها المؤسسة نتيجة صفرية، أي أن الهامش الإجمالي يغطي بالكامل التكاليف الثابتة، ويتم تحديد عتبة المردودية، معامل المردودية، هامش الأمان كمايلي:

عتبة المردودية = (رقم الأعمال × التكاليف الثابتة) / الهامش الإجمالي على التكاليف المتغيرة

هامش الأمان = رقم الأعمال الصافي - رقم أعمال نقطة التعادل

معادل المردودية = (هامش مردودية × 100) / رقم الأعمال الصافي

2: مبادئ الطريقة وأهميتها:

أ- المبادئ: إن المبدأ الرئيسي لهذه الطريقة هو الفصل بين التكاليف الثابتة والمتغيرة واستخدام التكاليف المتغيرة سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة في التحليل وحساب الهامش على التكلفة المتغيرة الذي يستعمل في إيجاد نقطة التعادل، وقد عرفت هذه الطريقة شكلين أو أسلوبين وهما طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة وطريقة التكاليف المتغيرة المتطورة وفيما يلي تفصيل لذلك.

- طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة: أساسها أن التكاليف الثابتة ترتبط بالدورة الإنتاجية وبالتالي فهي تحمل مباشرة لنتيجة الدورة وليس للمنتوج، فحسب هذه الطريقة فإن التكاليف المتغيرة هي وحدها المحددة لتكلفة المنتوج. (1)

(1) محمد رفيق الطيب ، مدخل للتسيير ، الجزء الثاني ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الساحة المركزية ، الجزائر 1995 ص

- طريقة التكلفة المتغيرة المتطورة: هي نفسها الطريقة الأولى إلا أن بعض التكاليف

الثابتة يمكن تحميلها مباشرة لبعض المنتجات عندما تكون مرتبطة بها مباشرة، أما في باقي التكاليف الثابتة الأخرى فتحمل لنتيجة الدورة.

ب- أهمية الطريقة: تظهر في عدة أوجه من الاستخدامات في التسيير، بحيث يتم تحميل التكاليف المتغيرة على المنتجات والتي تعد التكاليف الحقيقية المباشرة حسب هذه الطريقة وتحديد الهامش الإجمالي على التكاليف المتغيرة ومدى مساهمته في تغطية التكاليف الثابتة ومنه الأرباح الحقيقية نظرا لتقييم المخزون بتكلفته الحقيقية.

إن إمكانيات التقديرات المستقبلية ومقارنات الحالات المختلفة والسعة في هذه الطريقة مع قدرة التعمق في التحليل بإيجاد تقديرات لرقم الأعمال والهامش على التكلفة المتغيرة ونقطة التعادل سواء للنشاط العام أو لكل منتج، وكذلك بالنسبة إلى التكاليف يمكن تفصيلها وتحديد أثرها ودراسة مختلف التغيرات المتوقعة في رقم الأعمال والتكاليف بالرجوع إلى المعطيات الحالية للسوق وظروف المؤسسة وتوقع التغيرات بالزيادة أو الانخفاض في أسعار البيع الوحدات المباعة، أسعار المواد الأولية، وغير ذلك من المعطيات المؤثرة على سلوك التكاليف ونشاط المؤسسة.

من خلال معادلة النتيجة المشتملة على حدود رقم أعمال نقطة التعادل يتضح مدى أهمية هذه الطريقة في التخطيط المستقبلي والرقابة على التكاليف، أيضا إمكانية تصميم سيناريوهات لمختلف الوضعيات المستقبلية بالنسبة لسلوك التكاليف والإنتاج والمفاضلة بينهما وكيف يتم التعامل مع تلك الوضعيات في أسوأ الحالات وقدرة المؤسسة على تحملها وتحديد متى وأين (في حالة وجود فروع ووحدات إنتاجية للمؤسسة) تحقق المؤسسة نقطة التعادل وما مدى مساهمة كل منتج في تحقيق ذلك (في حالة تعدد تشكيلة المنتجات) حتى يمكن لها تعديل من الإستراتيجيات والتأثير على مختلف العناصر التي تشكل عامل سلبى وتقويتها في حدود الإمكانيات المتوفرة للمؤسسة، ويتم البحث عن أفضل نقطة التعادل ودراسة مختلف عناصر المعادلة وذلك بجعل النتيجة تساوي الصفر، والبحث عن عنصر مجهول من المعادلة في كل مرة وذلك بتحديد أدنى سعر بيع يمكن للمؤسسة أن تحقق به نقطة التعادل، أكبر تكلفة متغيرة للوحدة، أدنى حجم للمبيعات وأقصى مبلغ للتكاليف.

3: مزايا وعيوب الطريقة:

أ- المزايا:

- نظرا لاعتماد هذه الطريقة على الفصل بين المتغير والثابت من التكاليف والعمل على تطوير الأساليب التي تمكن من تحقيق الدقة فإن ذلك يوفر للمسيرين كل المعطيات الضرورية لفهم الوضعية وضبط سلوك التكاليف وخطط الإنتاج وإعداد الموازنات لاستخدامها فيما بعد في تقييم الأداء.(1)

- اختصار مراحل حساب التكاليف لاعتمادها في المرحلة الأولى على التكاليف المتغيرة بتحميلها على المنتجات باعتبارها التكاليف الحقيقية المباشرة حسب هذه الطريقة وبالتالي يتم الإطلاع على الوضعية والحصول على المعلومات في الوقت المناسب، ثم تتم معالجة التكاليف الثابتة في مرحلة ثانية.

- تسمح بقياس فعالية وأداء مراكز المسؤولية (استهلاك المواد والطاقة أو الموارد بصفة عامة الإنتاجية ...)، بفضل استبعاد وتجنب التكاليف الثابتة وحساب التكاليف في المرحلة الأولى.

- إمكانية مقارنة وتقييم المنتجات أو الأقسام من حيث التكاليف والإنتاجية سواء في فترة واحدة أو لعدة فترات وذلك باستخدام الهامش على التكاليف المتغيرة واستبعاد أثر التكاليف الثابتة.

ب- العيوب:

- صعوبة الفصل بين بعض التكاليف الثابتة والمتغيرة نتيجة تداخلها وحسابها على مختلف مراحل الإنتاج.

- ملائمة استخدامها على المدى القصير.

- تكلفة الوحدة المنتجة لا تعبر عن حقيقة كل التكاليف وذلك لاستبعادها للتكاليف الثابتة في المرحلة الأولى بالرغم من أنها ساهمت في تكوين تلك المنتجات.

(1) عبوب حورية ، دور المحاسبة التحليلية في مراقبة الإنتاج ، مذكرة لنيل شهادة ليسانس ، شعبة علوم التسيير ، دفعة 2003

المطلب الثالث: طريقة التكاليف المباشرة وغير المباشرة.

أولاً: طريقة التكاليف المباشرة.

1- مبادئ الطريقة: يتم اللجوء إلى هذه الطريقة في حالة وجود نسبة كبيرة جداً من التكاليف المباشرة مع تكاليف غير مباشرة عديمة التأثير أو نسبة تأثيرها ضئيلة مقارنة بالأولى، تعتمد هذه الطريقة على الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة على اعتبار أن إحداث التكاليف المباشرة كان من أجلها ويتم تحميلها بشكل مباشر على وحدات الإنتاج وتتمثل غالباً في المواد الأولية واليد العاملة وبعض الخدمات المباشرة، أما التكاليف الغير المباشرة فيتم معالجتها في مرحلة ثانية بشكل إجمالي وبالتالي فإن أساس التحليل والتقييم يعتمد على سعر التكلفة المباشرة بطريقة سهلة.

ونجد أن تكلفة الوحدة تبقى ثابتة ولا تتأثر بتقلبات مستويات الإنتاج، وفي هذه الطريقة يتم الاستغناء عن جدول توزيع التكاليف الغير مباشرة، هذه الأخيرة يتم تحميلها بشكل إجمالي من الهامش على تكاليف المباشرة. (1)

إن حساب التكاليف وفق هذه الطريقة يسمح لنا بإيجاد الهامش على التكاليف المباشرة وتحديد مدى مساهمته في تغطية التكاليف المشتركة وتحديد مردودية وأهمية كل منتج وتتم العملية على النحو التالي:

الجدول 03 : حساب النتيجة وفق طريقة التكاليف المباشرة.

النسبة %	المبلغ	البيانات
100%	×	رقم الأعمال
× %	×	- التكاليف المباشرة
× %	×	= الهامش على التكلفة المباشرة
× %	×	- التكاليف الغير مباشرة
× × %	×	= النتيجة

المصدر: من إعداد أصحاب المذكرة

(1) عبوب حورية، دور المحاسبة التحليلية في مراقبة الإنتاج، مرجع سبق ذكره، ص 25.

الفصل الثاني: الطرق الكلاسيكية والمعاصرة للمحاسبة التحليلية

ثانياً: طريقة التكاليف غير المباشرة.

1- مبادئ الطريقة: انطلاقاً من مبدأ أن اعتماد طريقة ما يخضع لاحتياجات التسيير وإلى هيكله التكاليف وسلوك عناصرها فإن المجال واسع للممارسين وخبراء التسيير في إيجاد طرق خاصة تعكس واقع التكاليف وسيرها في المؤسسة، فنجد في بعض الحالات تطبيق نماذج لحساب التكاليف لا تعتمد على الإطلاق على الطرق المحاسبية المعروفة وهي التي تخضع للدراسات الاقتصادية الإحصائية التقنية، وعلى عكس طريقة التكاليف المباشرة فإن هذه الطريقة تعتمد على التكاليف الغير المباشرة في تحليلها للتكاليف ومقارنتها لمردودية المنتجات، حيث تشكل التكاليف الغير مباشرة النسبة الغالبة لمجموع التكاليف وبالتالي فإن أثرها على مردودية المنتجات يكون كبيراً، وتعتمد هذه الطريقة على مبدأ الفصل بين التكاليف الغير مباشرة والتكاليف المباشرة، فطريقة الأقسام المتجانسة إلا أن الاهتمام يتركز على التكاليف غير المباشرة، بحيث تكون معاكسة لها عند إعداد جدول حساب التكاليف فتبدأ بمعالجة التكاليف غير المباشرة وفق جدول توزيع التكاليف غير المباشرة مع الأخذ بعين الاعتبار الخدمات المتبادلة. ثم يتم تحميل تلك التكاليف على المنتجات بناء على ما تم استهلاكه من موارد لصالح كل منتج وفق وحدات عمل يتم على أساسها حساب التكلفة غير المباشرة لكل منتج ومن هنا تبدأ دراسة المنتجات ومقارنتها من حيث استهلاكها للموارد وقدرتها على تحقيق هوامش مرتفعة والعمل على تغطية كل التكاليف المباشرة الخاصة بكل منتج، ويمكن أن تتم العملية وفق الجدول النموذجي:

الجدول 04 : حساب النتيجة وفق طريقة التكاليف غير المباشرة.

المنتجات	أ		ب		ج		النسبة
	المبلغ	%	المبلغ	%	المبلغ	%	
رقم الأعمال	×	% ×	×	% ×	×	% ×	%100
- التكاليف غير المباشرة	×	% ×	×	% ×	×	% ×	% ×
= الهامش على التكلفة غير مباشرة	×	% ×	×	% ×	×	% ×	% ×
- التكاليف المباشرة	×	% ×	×	% ×	×	% ×	% ×
= النتيجة	×	% ×	×	% ×	×	% ×	% ×

المصدر: من إعداد أصحاب المذكرة

2- أهمية هذه الطريقة: تظهر أهمية هذه الطريقة من حيث مجال تطبيقها وموضوع تركيزها على تكاليف غير مباشرة والتي تشكل في وقتنا الراهن نسبة كبيرة جدا من مجموع التكاليف نظرا لتعدد الوظائف والأنشطة داخل المؤسسة عموديا وأفقيا وامتدادها إلى خارج حدود المؤسسة سواء الفروع التابعة لها ضمن المجتمعات الاقتصادية أو الشركاء وعقود المناولة، وخاصة في مجال تطبيق أنظمة الإنتاج المرنة التي تعتمد على إنتاج منتجات متعددة مختلفة الأنماط وقليلة الكمية حسب طلبات السوق وتستعمل تجهيزات ذات تكنولوجيا عالية وحجم كبير من الاستثمار وعدة خدمات ووظائف مساعدة.

إن تطبيق هذه الطريقة يصلح للتحليل والحصول على معلومات ومؤشرات تساعد على فهم الوضعية جيدا في جوانب متعددة وفي اتخاذ بعض القرارات بشأن تسعير المنتجات وتحديد المنتجات ذات المردودية، وكذلك فيما يخص زيادة الإنتاج أو إلغاء منتج ما وتعويضه بمنتج آخر جديد أو التوسع في إنتاج نوع معين من تشكيلة المنتجات الحالية وفق إتباع إستراتيجية التنويع.(1)

المطلب الرابع: طريقة التكاليف المعيارية.

أولا: أسس طريقة التكاليف المعيارية:

تسمح هذه الطريقة بتحسين أداء المؤسسة في إطار التسيير التوقعي عن طريق مقابلة ما تحقق بالتوقعات وهذا بناء على إجراءات وعمليات تقنية ومحاسبية تعتمد على المعايير التي تمثل القواعد الأساسية والمرجع في تحديد التكاليف والموازنات المختلفة لنشاط المؤسسة وترتكز هذه الطريقة على أسس ومبادئ رئيسية تعبر عن منطلقاتها ومنهجها للوصول إلى الأهداف المرجوة بفرض الرقابة والمتابعة على كل عناصر التكاليف المعنية قصد تحديد الانحراف وتحليله ومن ثم محاولة القيام بالتصحيات اللازمة وتحديد مختلف المسؤوليات وتعتبر هذه الأسس مبادئ عامة بغض النظر عن الطريقة المتبعة أو نوع التكاليف المعيارية المعتمدة، وسنورد تلك الأسس فيما يلي:

(1) عبوب حورية، دور المحاسبة التحليلية في مراقبة الإنتاج، مرجع سبق ذكره، ص 25.

الفصل الثاني: الطرق الكلاسيكية والمعاصرة للمحاسبة التحليلية

1. العمل على وضع مستويات معيارية مسبقاً لمستوى النشاط والعناصر المكونة له من حيث الكمية، السعر، الطاقة الإنتاجية والموازنات المناسبة له، وينبغي أن يكون كل ذلك موافقاً لهيكل المؤسسة وطبيعة العمليات الإنتاجية وما تحتاجه من موارد حسب دراسة محاسبية أو وفق معايير محددة.
 2. العمل على مقارنة التكاليف المعيارية بالتكاليف الحقيقية (الفعلية) وحساب الانحرافات مع إبراز الأسباب ومصادر المسؤولية.
 3. العمل على تعديل المعايير الموضوعية باستمرار حسب المعطيات الجديدة المتعلقة بهياكل المؤسسة، ظروف السوق، تطور تقنيات ومعايير الجودة... الخ
- نشير إلى أن تلك المعايير يجب أن تتصف بالعملية والواقعية بعيدة عن التقدير العشوائي وأن تكون مرنة، بحيث تراعي التغيرات الحاصلة المتعلقة بالنشاط الإنتاجي للمؤسسة. وبالتالي العمل على تغيير درجة تلك المعايير بالزيادة أو النقصان حتى لا يؤثر ذلك سلباً على حسابات الفروق الإنتاجية والأهداف المرجوة من التحليل وفيما يلي نستعرض تلك الأنواع (1):
- أ - **التكلفة النظرية (المثالية):** يتم تحديدها بافتراض أحسن استعمال ممكن لعوامل الإنتاج، وتعمل الإدارة على تحقيقها، إلا أنها تعد غير صالحة لقياس الأداء لعدم واقعيتها يمكن أن تؤثر على استعمال الموازنات وعلى معنويات العاملين.
 - ب - **التكلفة المعيارية التاريخية (المثالية):** متوسط التكاليف لفترات سابقة مقيمة بالقيمة الحالية، يمكن تحقيقها بمستوى أداء عادي إلا أنها قد تتضمن الأخطاء والضعف المسجل في الفترات السابقة.
 - ج - **التكلفة المعيارية المقارنة:** تتحدد في ظل المتغيرات وتأخذ بعين الاعتبار ظروف السوق والمنافسة، إلا أنها لا تعد ممثلة بمعايير الإنتاج الحقيقي خاصة في حالة ضعف المنافسة.
 - د - **التكلفة المعيارية الجارية:** تتحدد في إطار الظروف التشغيلية السائدة، تتصف بالمرونة لمراعاتها للتغيرات الحاصلة خلال الفترة.

(1) سليمان قداح، محاسبة التكاليف المعيارية، مطبعة خالد بن الوليد، دمشق سوريا، 1978، ص 153.

الفصل الثاني: الطرق الكلاسيكية والمعاصرة للمحاسبة التحليلية

- هـ- **التكلفة المعيارية المتوقعة:** تتحدد في إطار الظروف التشغيلية المتوقعة خلال الفترة، وغالبا ما تتحدد وفقا أو بناء على الموازنات المعدة في المؤسسة.
- و- **التكلفة المعيارية التقنية:** يتم تحديدها حسب قواعد تقنية ودراسات دقيقة لمتطلبات الإنتاج والعمليات الضرورية في إطار النشاط العادي.
- ثالثا: مزايا وعيوب الطريقة:

1- المزايا:

- أ- تحديد فعالية وكفاءة الأداء باعتبار أن الطريقة تسمح بإقامة رقابة على المسؤوليات
- ب- إمكانية إحداث تخفيضات على التكاليف.
- ج- يمكن أن تكون قاعدة لتحديد أسعار البيع.
- د- تعتبر وسيلة مساعدة على التنبؤ بالنتائج المالية وإعداد الموازنات.

2- العيوب:

- أ- تشكيل المعايير للمستويات من النتائج صعبة التحقيق.
- ب- يمكن أن تكون منبها للخطأ إذا كانت مبنية على أساس خاطئ.
- ج- مراجعة المعايير يمكن أن يتم دون أن تقتضي الحاجة إلى ذلك.

(1) ناصر دادى عدون ، محاسبة تحليلية ، تقنيات مراقبة التسيير ، مرجع سابق ذكره ، ص 162.

المبحث الثاني : الطرق المعاصرة للمحاسبة التحليلية:

المطلب الأول: طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):

أولاً: تقديم الطريقة: حصل تطور في مختلف الميادين المتعلقة بالإنتاج (أنظمة وتقنيات الإنتاج، التسويق الجودة، المنافسة ...) وتوسع نشاط المؤسسات وكبر حجمها وأصبحت طرق التكاليف التقليدية عاجزة إلى حد ما على مسايرة هذا التطور وتوفير أدوات الرقابة الناجعة على التكاليف والإنتاج ومستويات الأداء وتتبع سلوك التكاليف ومعالجة مشكلة عدم دقة تخصيص وتحميل التكاليف غير المباشرة، فظهرت طريقة التكاليف على أساس الأنشطة كبديل لمختلف الطرق الكلاسيكية (التقليدية)، وهي تعتبر طريقة حديثة ظهرت خلال الثمانينات، إلا أن استخدامها وانتشارها لم يحدث إلا خلال السنوات الأخيرة وظهرها كان بداية من سنة 1986 من خلال برنامج البحث المسمى بنظام إدارة تسيير التكلفة CMS الذي قام به مجمع دولي لمؤسسات ومستشارين CAM-I ، وكان من أبرز الباحثين الأمريكيين المشاركين بورتر ميلر كوير، كابن، والفرنسين لورنيو، ميدلر، ميفيليك ونجد من بين المؤسسات الكبرى المشاركة مترك بويينغ، جينرال أكتريك، كوداك، فيليس... و عدة مكاتب دراسات للتنظيم والاستشارة من بينها أندرسون، بيتمارويك ...

ثانياً: الأسس والمبادئ: من النتائج والمحاور الكبرى التي خلص إليها البحث CMS هو تصور فلسفة هذه الطريقة على أساس الأنشطة، بحيث النشاطات تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك النشاطات وهو المبدأ الأساسي لهذه الطريقة في استهلاك الموارد على أساس الأنشطة وليس على مفهوم سلسلة القيمة لبورتر في تحليل النشاطات.

لقد وجهت عدة انتقادات للطرق التقليدية لصعوبة معالجتها وتخصيصها للأعباء غير المباشرة (عدم الدقة في التحميل) ومما زاد من هذا التعقيد هو ارتفاع نسبة تلك التكاليف مع توسيع في النشاطات الصناعية وغير الصناعية داخل المؤسسة (الصيانة ، بحوث السوق، الجودة ، النقل ، التوزيع ...) وهذا هو الباحث على تطوير أدوات المحاسبة التحليلية والبحث عن أداء يتماشى والتطورات الحاصلة في عالم التكنولوجيا وطرق التصنيع والتسيير

الفصل الثاني: الطرق الكلاسيكية والمعاصرة للمحاسبة التحليلية

فكانت التكاليف على أساس الأنشطة هي السبيل لمواجهة قصور الأدوات التقليدية، بحيث تتميز بدقة تقنياتها في تتبع استهلاك الموارد من قبل الأنشطة واستهلاك أهداف التكلفة لتلك الأنشطة بناء على معايير دقيقة تسمى بمسميات التكلفة والأنشطة.

تعمل هذه الطريقة على تتبع التكاليف من خلال اعتمادها على مبدأ مسميات التكلفة التي تربط بين الموارد والنشاطات، ثم بين النشاطات وأهداف التكلفة، وهذا ما يسمح بزيادة درجة الدقة في تخصيص التكاليف غير المباشرة، وبفضل خاصية دقة تتبع التكاليف يتم تحميل بعض عناصر التكاليف بطريقة مباشرة في حين أنها تعتبر وتعالج كأعباء غير مباشرة في الطرق التقليدية. تعتمد هذه الطريقة على أسس عديدة لتحميل التكاليف الغير مباشرة تتلائم مع طبيعة النشاطات ومدى استهلاكها من الموارد المخصصة، وفق ما تم صرفه في عملية الإنتاج (النشاط) من وقت وجهد وأسس أخرى ملائمة يتم تحديدها من منطلق لا يخرج عن إطار النشاطات المسببة للأعباء ومقدار استخدام أهداف التكلفة لتلك الأنشطة بخلاف الطرق الأخرى التي تعتمد على أسس خارج أطر النشاطات المعنية وتعني بذلك اعتماد ساعات العمل المباشر أو التكاليف المباشرة بصفة عامة في التوزيع (1).

نجد أنها تتلائم مع كل قطاعات النشاط وقد أثبتت إمكاناتها الهائلة عند تطبيقها خاصة في القطاعات الصناعية التي تتميز باستخدامها للتكنولوجيا الحديثة في التصنيع والتسيير واندماج أنظمتها، وفي الواقع إن استخدام هذه الطريقة انطلق من هذا الوسط ثم عممت على نشاطات وقطاعات أخرى، خاصة تلك النشاطات التي تتنوع تشكيلة منتجاتها وارتفاع نسبة أعبائها الغير مباشرة وتنشط في محيط تنافسي، بحيث هذه العوامل كلها تجبر المؤسسة على ضرورة وجود نظام معلومات محاسبي دقيق يعمل على توفير المعلومات الدقيقة التي نحتاجها في مهام التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات خاصة المتعلقة بالتسعير وخطة تشكيلة الإنتاج.

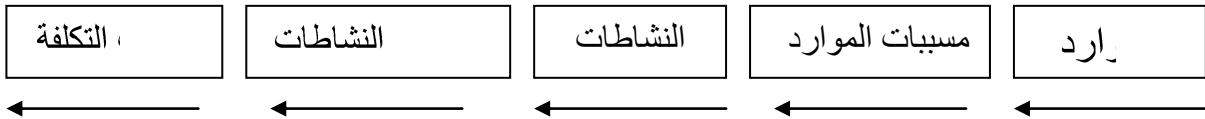
(1) أحمد حسين علي حسين ، المحاسبة الإدارية المتقدمة ، الدار الجامعية ، الإسكندرية 2000 ، ص 65.

الفصل الثاني: الطرق الكلاسيكية والمعاصرة للمحاسبة التحليلية

إن هذه الطريقة حققت المبدأ الأساسي للمحاسبة التحليلية فيما يخص تطابقها مع تنظيم المؤسسة الذي هو الأساس المجمل للنشاطات الضرورية للحصول على مخرجات هذا التطابق الذي يسمح بتتبع التكاليف واستهلاك الموارد يرافق عملية ضبط وتحليل الأنشطة وإعادة ترتيبها حتى يمكن تحديد الأنشطة التي تساهم في إيجاد القيمة المضافة لصالح المؤسسة ومستخدميها وزبائنها، وبهذا تحقق المؤسسة نجاحا بفضل قدرتها على المنافسة بحيث أمكن توضيح علاقات الأنشطة فيما بينها وعلاقتها بالموارد وأهداف التكلفة ضمن شبكة أو خريطة النشاطات، وتحميلها لأعباء بناء على عدة مسببات التكلفة وهذه ميزة تتميز بها عن سائر الطرق الأخرى.

ثالثا: تخصيص الموارد: إن الشعار العملي المطبق الذي يلخص فلسفة طريقة التكاليف على أساس الأنشطة هو أن الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك النشاطات وبهذا سمحت بالانتقال من المنطق التقليدي لتوزيع التكاليف الغير مباشرة وتحميلها على المنتجات والخدمات إلى منطق إستهلاك الموارد من طرف النشاطات على أسس أكثر دقة وفق الشكل التالي (1).

الشكل 03: مخطط سير التكاليف على أساس الأنشطة.



المصدر: عبوب حورية ، دور المحاسبة التحليلية في مراقبة الإنتاج ، مرجع سابق ذكر ص 27

وفيما يلي نستعرض بعض المفاهيم المتعلقة بمصطلحات رئيسية تستعمل في هذه الطريقة:

1- هدف التكلفة: يمكن أن نعبر عنه بالمسبب الرئيسي للتكلفة ويتمثل في أحد العناصر التالية: (منتج ، خدمة ، زبون ، طلبية ، مشروع ...).

2- الموارد: هي كل العناصر التي يتم استهلاكها للإنتاج والبيع والمتعلقة بالتكاليف.

(1) عبوب حورية ، دور المحاسبة التحليلية في مراقبة الإنتاج ، مرجع سابق ذكر ص 27.

الفصل الثاني: الطرق الكلاسيكية والمعاصرة للمحاسبة التحليلية

3- **النشاط:** هو مجموعة من العمليات الأولية تستعمل عدد من الموارد: (وقت قوة عمل ، آلات ، معلومات ...).

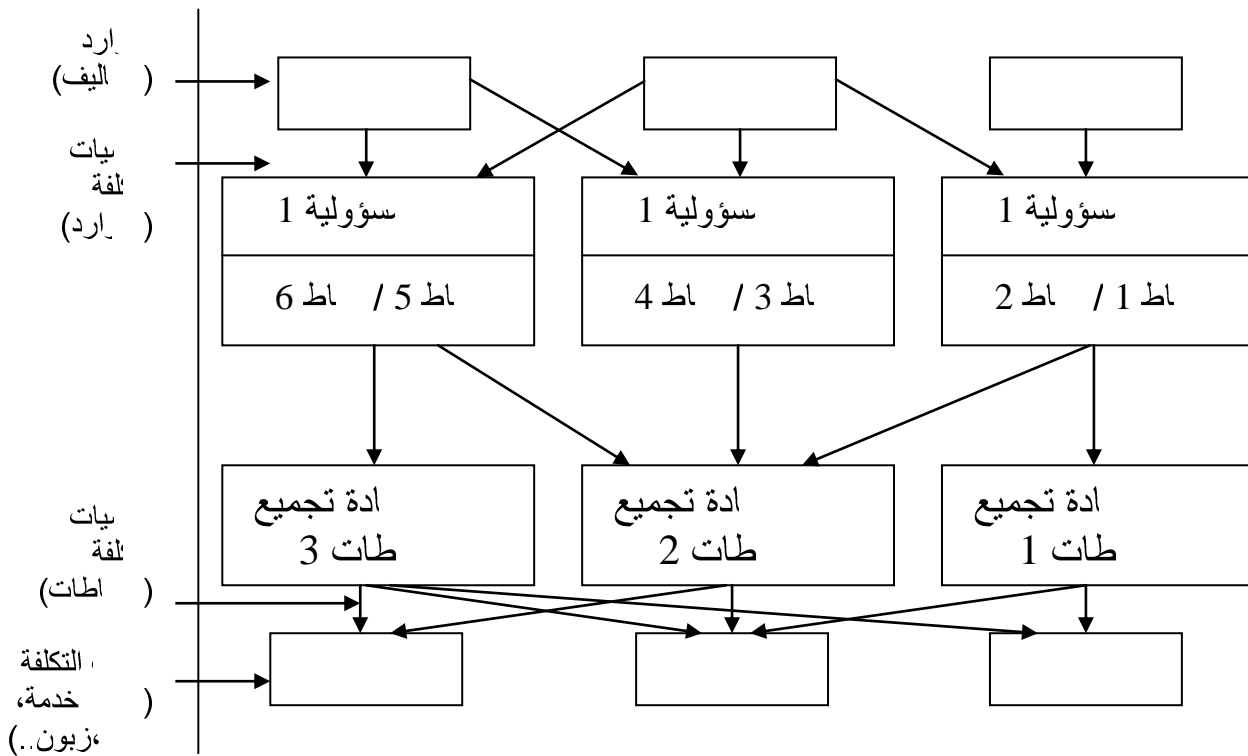
4 **مسببات التكلفة:** هي وسائل الربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات والخدمات وتعني العناصر التي نشأت بسببها التكاليف ويمكن أن يعبر عنها بمسببات الموارد.

5 **مسببات الموارد:** هي مفاتيح تسمح بتوزيع الموارد المستهلكة بين مختلف النشاطات.

6 **مسببات النشاطات:** تمثل المفاتيح التي تسمح بتوزيع النشاطات المستهلكة بين مختلف أهداف التكلفة.

إن تخصيص الموارد يتم على مراحل وفق تلك المسببات التكاليفية التي تربط بين الموارد والأنشطة وأهداف التكلفة يمكن توضيح ذلك من خلال هذا الشكل.

الشكل 04 : حساب التكاليف بطريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC



المصدر: عبوب حورية، دور المحاسبة التحليلية في مراقبة الإنتاج، مرجع سبق ذكره، ص 30

الفصل الثاني: الطرق الكلاسيكية والمعاصرة للمحاسبة التحليلية

رابعاً: **المحاسبة بالأنشطة**: تعتبر محاسبة إستراتيجية وأداة نمذجة وأداة قيادية للإستراتيجية.

1- محاسبة إستراتيجية: المحاسبة بالأنشطة ليست طريقة جديدة لحساب التكاليف فقط فهي كذلك أداة خاصة بنمذجة وظيفة المؤسسة، المحاسبة بالأنشطة تساعد في القيادة الإستراتيجية في الاتجاه الذي يسمح للمؤسسة بضمان التحكم في عوامل مفاتيح النجاح وتطبيق طريقة (ABC) لها نتائج على الهيكل التنظيمي للمؤسسة.

2- مفهوم الإستراتيجية: هذا المفهوم موجود منذ زمن بعيد في الأدبيات العسكرية، المؤثرة في فكرة مواجهة العدو، أما في التسيير فالمسعى الإستراتيجي يتضمن ثلاث مراحل:

أ- التحليل الخارجي: أو تحليل المحيط الذي يتعلق بدراسة أسس نزوع أو اتجاهات المحيط إي الفرص والتهديدات المؤثرة في مختلف مجالات النشاط الإستراتيجية التي تقوم عليها المؤسسة وهذه المرحلة هي إجابته عن السؤال التالي: إلى أي مدى تستطيع المؤسسة الوصول؟.

ب- التشخيص الداخلي: هو الذي يكشف نقاط القوة والضعف في المؤسسة التي تمكنها من إختيار إستراتيجيات على قاعدة الكفاءة المميزة لها (الميزة التنافسية)، وهذا التشخيص يجب عن السؤال التالي: هل بإمكان المؤسسة الوصول؟.

ج- المعلومة الإستراتيجية: هي معلومات حساسة (سريعة التأثير)، تساعد المؤسسة على التكيف مع محيطها المتغير، يجب التدقيق في ملاحظة معطيات المعلومة، المعلومة الإستراتيجية تتضمن أساساً ثلاث عناصر ضرورية لصياغة واستعمال الإستراتيجية:

- تحليل القوى التنافسية (الزبائن، الموردين، المنافسين، المنتجات البديلة الحيوية، نضج القطاع ...).

- تحليل الثروة المستهلكة (المحددة بالتكاليف).

- تحليل الثروة المنتجة (المحددة بالقيمة).

د- الاختيارات الإستراتيجية: يتم اختيار الإستراتيجيات مع الأخذ بالحسبان تحليل

المحيط، و التشخيص الداخلي للمهمات والأهداف طويلة الأجل، وتتعلق هذه المرحلة بالإجابة عن السؤال التالي: إلى أين يمكن وصول المؤسسة؟.

3- أداة نمذجة: المحاسبة بالأنشطة ليست طريقة جديدة لحساب التكاليف فحسب، بل تعطي

إعداد جديد لوظيفة المؤسسة، وتسمح بتصور المؤسسة كمجموعة للأنشطة التي تنشأ العوامل المسببة للتكاليف، من أجل أحسن تحكم في التكاليف.

النظرة المستعرضة بمراقبة المسار للمنظمة تحمل النمذجة الذكية، المحاسبة بالأنشطة

تستدعي نمذجة المؤسسة، تجري بنظرة أكثر إتحادا وأكثر استعراضا من أجل تجاوز النموذج

الهرمي والنايلوري الموروث من بداية الحقبة الصناعية.

4- أداة قيادية للإستراتيجية: المؤسسة تشغل أنشطتها ضمن التجزئة الإستراتيجية المختلفة لكل

تجزئة بوجود عامل أو عدة عوامل مفتاحية للنجاح، نظام القيادة يجب أن يسمح للمؤسسة

بضمان التحكم في عوامل النجاح.

أ- مسببات الأداء: المسبب أو المولد لتحليل الأداء الذي يعتبر المرحلة الرابعة في توسع

الإستراتيجية " تحليل أداء النشاط يرجع إلى بحث الأسباب، أي كل العوامل التي لها تأثير على

هذا الأداء " (أجل أو تكلفة أو نوعية) لهذا النشاط، هذه العوامل المسببة تلعب دورا أساسيا في

التسيير بالأنشطة، التي تسمى مسببات الأداء (مسببات التكلفة) "مسببات نوعية" أو مسببات

الأجل. مسببات الأداء يمكن أن تساعد مؤشر قيادة الإستراتيجية في تحقيق الميزة التنافسية

للمؤسسة.

ب- لوحات التحكم: هذه العبارة تترجم فكرة الرقابة والأمن عند القيادة، توجد تصاميم

مختلفة للوحة التحكم وحسب المحتوى، هذه مصدر المعلومة المؤقتة زمنا.

يمكن عد وملاحظة أربعة تصاميم للوحة التحكم:

- لوحات التحكم المالية التي تغذيها دورة المعلومات المحاسبية بشكل أساسي لا غير.

- أنظمة المعلومات المؤتمنة.

- تركيب مراقبة الميزانية، تدعى أحيانا لوحة التحكم.

الفصل الثاني: الطرق الكلاسيكية والمعاصرة للمحاسبة التحليلية

- لوحات التحكم في التسيير، ليس من أجل الإجابة عن كل الأسئلة لكن لتحديد عدد معين من المعايير الخاصة المطابقة للمسؤوليات والمشاكل الأساسية.

لوحة التحكم تكون أداة تسيير أكثر مرونة من أنظمة المعلومة المؤتمنة (M.I.S) مما يقلل التكلفة وأجال التركيب التي لا تمكن غالبا التوافق مع حاجات وإمكانيات المنظمات الصغيرة والمتوسطة.

عدد مؤسسي طريقة (ABC) يعتبرونها نقطة انطلاق لبناء لوحات التحكم في التسيير، قام هؤلاء بتقديم فائدة الطريق في بناء لوحة التحكم، بعيدا عن الوصف بأربع مراحل أساسية (1) - تعريف عامل مفتاح النجاح المرغوب فيه المستحسن، المتعلق عموما بتخفيض التكاليف والأجال أو تحسين النوعية.

- معاينة موقع الأنشطة، أو تجميع الأنشطة، التي تمكن من تحقيق الأهداف المحددة.

- البحث عن عوامل أداء الأنشطة، أي التي ترفع من المردودية.

- تحديد معايير القيادة التي لها تأثير على عوامل الأداء.

خامسا: مراحل تطبيق محاسبة تكاليف الأنشطة: تتطلب محاسبة تكاليف الأنشطة أن يقوم المحاسب بإتباع أربع مراحل: (2)

1- تحديد الأنشطة التي تستهلك الموارد: تحتاج هذه الخطوة إلى فهم جيد للأنشطة اللازمة للمنتج، ويجب اختيار الأنشطة التي تكون ذات أكبر أثر على التكاليف.

2- تحديد العامل أو العوامل المسببة للتكاليف: على سبيل المثال نشاط شراء المواد، فإن العامل المسبب للتكلفة يمكن أن يكون عدد أوامر الشراء، ويمكن أن يكون لكل نشاط أكثر من عامل، ومن العوامل المسببة للتكاليف:

(1) نوي الحاج، محاسبة التكاليف بالأنشطة والتكاليف المستهدفة، بحث في إطار التحضير للسنة أولى ماجستير تخصص مالية ومحاسبة - مقياس محاسبة تسيير عام 2005 - 2006 ، ص 13.

(2) كمال خليفة أبو زيد ، كمال الدين الدهراوي ، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة ، مصر ، الدار الجامعية الجديدة ، 2002 ، ص ص 97 - 98.

الفصل الثاني: الطرق الكلاسيكية والمعاصرة للمحاسبة التحليلية

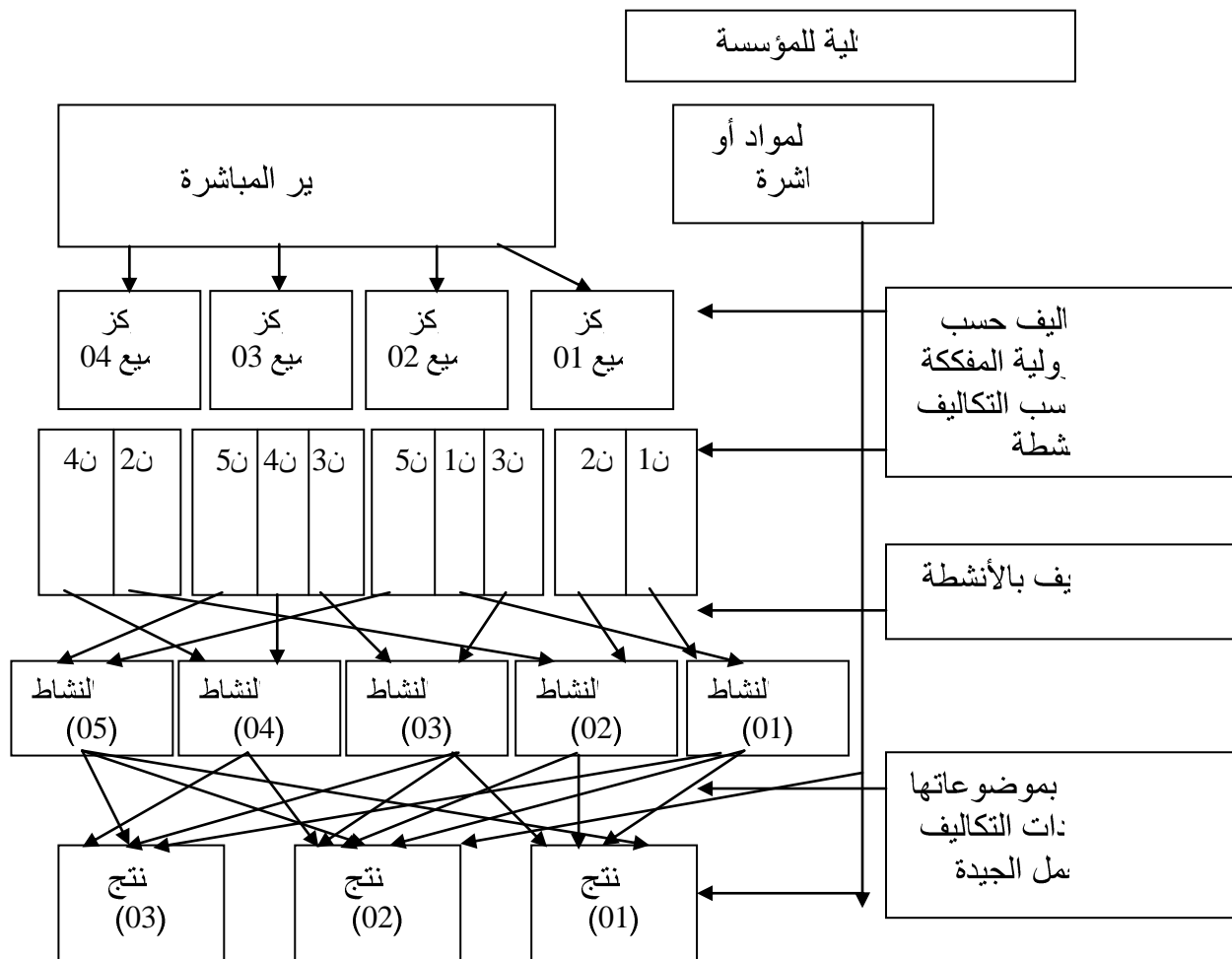
- أ- **علاقات سببية:** يتم اختيار العامل الذي يسبب التكلفة، وهذا اختيار مثالي، لكن صعوبته ترجع إلى عدم إمكانية تطبيقه بسهولة في التكاليف الصناعية غير المباشرة، حيث لا توجد علاقات سببية واضحة بينها وبين موضوع التكلفة.
- ب- **المنافع التي يمكن الحصول عليها:** يتم اختيار العامل المسبب للتكلفة، بحيث تخصص التكاليف بنسبة المنافع التي يتم الحصول عليها.
- ج- **اختيار الأساس الملائم والمعقول:** على سبيل المثال، إذا كانت تكاليف خمسة أنشطة قد تم توزيعها، فإن تكاليف النشاط السادس يمكن أن توزع على أساس نصيب المنتجات من تكاليف الأنشطة الخمسة الأولى.
- 3- **تحديد معدل تكلفة الوحدة من العامل المسبب للتكاليف:** على سبيل المثال، بالنسبة لشراء المواد، يمكن أن يكون معدل عامل التكلفة هو تكلفة كل أمر شراء

$$\text{معدل التكاليف غير المباشرة المحددة مسبقاً} = \frac{\text{التكاليف غير المباشرة المقدرة}}{\text{الحجم المقدر لأساس التوزيع}}$$

وتطبق هذه المعادلة لجميع التكاليف غير المباشرة: صناعية، إدارية، توزيع أو غيرها. تخصيص التكاليف للمنتجات بضرب معدل عامل التكلفة في المقدار الذي يستخدمه المنتج من هذا العامل: على سبيل المثال: بضرب تكلفة أمر الشراء في عدد أو أمر الشراء من المادة (س) خلال شهر معين لقياس تكلفة نشاط الشراء لهذه المادة (س) خلال الشهر المعين.

(1) كمال خليفة أبو زيد ، كمال الدين طهراوي ، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة ، مرجع سبق ذكره، ص99

الشكل 05: طريقة حساب سعر التكلفة بمقارنة الأنشطة.



المصدر: كمال خليفة أبو زيد، كمال الدين دهر اوي، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط والرقابة مرجع

سبق ذكره ، ص 100.

سادسا: الآراء والانتقادات الموجهة إلى نظام محاسبة تكلفة الأنشطة:

- 1- الآراء: يوجد الكثير الآراء التي ترى مزايا عديدة لاستخدام تكاليف الأنشطة ونذكر منها:
 - أ - يؤدي استخدام طرق مختلفة لتوزيع التكاليف إلى تقديم تقارير مختلفة عن تكاليف المنتج.
 - ب - تقدم محاسبة تكاليف الأنشطة مقاييس أكثر تفصيلا للتكاليف عما تقدمه طرق التوزيع على أساس الأقسام، أو على أساس المؤسسة كوحدة.
 - ج - توفر أرقام أكثر دقة عن تكاليف المنتج، تفيد قرارات التسويق والتسعير والمنتجات التي يجب الحد منها.

- د - تساعد مديري الإنتاج على تقديم معلومات أفضل عن تكاليف كل نشاط، وتتعرف مقدما على عوامل التكلفة (مسبباتها) التي تراقب تكاليف الإنتاج، وعلى إدارة الإنتاج أن تراقب عوامل التكلفة (مسببات التكلفة).
- ه - تقدم محاسبة تكاليف الأنشطة معلومات أكثر عن تكاليف المنتج، ولكنها تتطلب نظاما دفتريا أكثر تفصيلا ويجب أن نقارن التكلفة بالمنفعة التي يحققها استخدام هذا النظام.
- و - يتطلب إعداد نظام محاسبة تكاليف الأنشطة عمل فريق من المتخصصين في المحاسبة، والإنتاج والتسويق والإدارة وآخرين من غير المحاسبين.
- ي قياس مقدار ما استخدم من موارد على مستوى المنشأة ككل، وتجزئة ذلك على مستوى كل نشاط فرعي ورئيسي داخل المنشأة.

2- الانتقادات: (1)

- أ - إن نظام محاسبة تكاليف الأنشطة ما هو إلا تطوير لنظام التكاليف المتعارف عليها، والتي تعتمد في تحميل وتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على علاقة السبب، والنتيجة مع إجراء تفاصيل أكثر في مراكز الأنشطة.
- ب - إن كفاءة استخدام نظام تكاليف الأنشطة تعتمد بصفة رئيسية على الاختيار السليم لمسببات التكلفة، وذلك ليس بالأمر السهل ومن الضروري تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط ودراسة الآثار السلوكية لها.
- ج - إن تطبيق تكاليف الأنشطة يتطلب تكلفة مرتفعة وجهدا كثيرا وهذا ما يجعل العديد من المنشآت الصناعية تتردد في استخدامه.
- د - إن أهم انتقاد يتعرض له هذا النظام هو صعوبة التطبيق واختيار مسببات التكلفة الأمر الذي يتطلب الاستعانة بخبرات خارجية متخصصة وإعادة تدريب الكادر المحاسبي.

هـ - إن تكلفة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة مرتفعة عموماً، لذلك يجب الموازنة بين التكلفة والمنافع، ولكن في الأجل الطويل فإن النظام يحقق منافع جمة خصوصاً في مجال الرقابة التكاليفية وتحسين الأداء الإداري وفتح مجالات واسعة لتخفيض التكلفة.

و - كما أن التجارب العلمية في بعض الشركات أثبتت أن تطبيق هذا النظام ليس في جميع الأحوال ذا عائد يفوق تكلفة التطبيق فقد تبين أنه كلما اتجه حجم المنشأة إلى الصغر مثل منشآت الإنتاج الفوري، حيث تتعدد الطلبات مع صغر حجم الطلبات فإن تجميع البيانات اللازمة للحصول على معلومات التكلفة حسب الأنشطة يعتبر مكلفاً للغاية بما يتعارض بنفس الوقت مع اعتبار وهدف تخفيض التكلفة الذي تنشده تلك المشروعات وهو ما يعطي مبرراً مقنعاً لعدم التطبيق الكامل لهذا النظام أو لقصور تطبيقه.

المطلب الثاني: طريقة التكاليف المستهدفة:

إن التسيير بالأنشطة يؤدي إلى تخفيض أو حذف الأنشطة التي ليس لها قيمة ويتجنب تقليص موارد الأنشطة المنشأة للقيمة، هذا التصميم لا يدل على إنفاق أراء الكتاب لأن توماس جونسون يعتبر بأن كل الأنشطة المنجزة من طرف المؤسسة لها قيمة، وإلا استغنت عنها ولا تنجزها وتوجد طرق مختلفة تستهدف تقريب القيمة إلى الزبون لبيع منتج أو خدمة، هذه الطرق إجمالاً صقلت بالممارسات اليابانية لتحسين النوعية، خاصة طريقة التحليل الوظيفي الذي يؤدي إلى تحليل (تفكيك) المنتج إلى مختلف عناصره، ثم تقدير السعر الذي يجعل المستهلكين مستعدين لدفعه للوظائف حسب العناصر منفصلة عن بعضها البعض. ومع تزايد حدة المنافسة العالمية وتوجه الشركات للسعي نحو الوصول إلى مزايا تنافسية تساعد على الاستمرار في الأسواق، أصبح لا بد من أن تتوفر نظم للتكاليف والمعلومات الدقيقة عن تكلفة المنتج.

الفصل الثاني: الطرق الكلاسيكية والمعاصرة للمحاسبة التحليلية

لذلك ظهر في عام 1973 في اليابان مفهوم التكلفة المستهدفة وطبق في 42 شركة صناعية حققت قدرات إضافية على اكتساب أسواق جديدة تفوق مثيلاتها التي لم تطبقها مع تحقيق مزايا تنافسية عديدة خاصة في الجوانب المتعلقة بالتكلفة والجودة والسعر نظرا لما تتطلبه المنافسة العالمية في الوقت الحاضر من القدرة على تحقيق التوازن بين الأبعاد الثلاث للمثلث الإستراتيجي للمنافسة " التكلفة ، الجودة ، التوقيت " ويعتبر أسلوب قياس التكلفة المستهدفة الأداة القادرة على تحقيق هذا التوازن، لذلك لا بد للتوصل إلى سعر تنافسي إلى جانب القدرة على توليد العائد المقبول في البيئة التنافسية حاليا إلى اللجوء إلى أسلوب التكلفة المستهدفة.

أولاً: تقديم الطريقة: التكلفة المستهدفة هي طريقة لتخطيط التكلفة وترتكز على المنتجات ذات عمليات التشغيل المتميزة أو ذات الدورة الحياتية القصيرة نسبياً، وتستخدم التكلفة المستهدفة في المرحلة الأولى من دورة حياة المنتج أي مرحلة الأبحاث والتطوير وهندسة المنتج، وللدلالة على ذلك اعتمدت الشركات اليابانية أسلوب التكلفة المستهدفة منذ بداية التسعينات من القرن الماضي، فقد أظهر مسح صناعي أجري عام 1992 النسب التالية للشركات التي تطبق التكلفة المستهدفة: 100% شركات إنتاج وسائل النقل، 81% شركات إنتاج الكهربيئات 75% شركات إنتاج أجهزة قياس الدقيقة، ويتضح من تلك النسب أن الدافع الكامل وراء انتشار أسلوب التكلفة المستهدفة هو إيجاد طريقة جديدة لخفض التكلفة بعد أن تم استنفاد إمكانيات الطرق التقليدية لخفض التكلفة لتحقيق مكاسب في دورة الإنتاج باستخدام نظام الإنتاج في الوقت المناسب " JIT " واستهداف المخزون الصفري في الشركة.(1)

فأسلوب التكلفة المستهدفة يسمح بإيجاد مجالات جديدة لخفض التكلفة في مرحلة الأبحاث والتطوير وهندسة المنتج، وهكذا فإن التكلفة المستهدفة ليست مقتصرة على الرقابة التكاليفية بل أصبحت مدخلا لإدارة التكلفة وعلى ذلك يمكن تعريف التكلفة المستهدفة كما عرضها المجلس الاستشاري للتصنيع الدولي المتقدم CAM-I كما يلي:

(1) نوي الحاج ، محاسبة التكاليف بالأنشطة والتكاليف المستهدفة ، مرجع سابق ذكره ، ص 17.

الفصل الثاني: الطرق الكلاسيكية والمعاصرة للمحاسبة التحليلية

"هي نظام لتخطيط الأرباح وإدارة التكلفة يعتمد على سعر البيع والتركيز على العميل وتصميم المنتج ووجود فريق عمل متكامل ملتزم بتطبيق النظام ويتيح تطبيق هذا النظام ممارسة إدارة التكلفة في المراحل المبكرة لتطوير المنتج، وتستمر خلال دورة حياة المنتج وذلك من خلال التعامل النشط مع سلسلة القيمة الكلية".

ثانيا: دواعي تطبيق التكلفة المستهدفة وخصائصها:

1- دواعي تطبيق التكلفة المستهدفة: أصبح تطبيق التكلفة المستهدفة بالغ الأهمية في الوقت الحاضر مما يحتويه من نقاط تفوق على أسلوب التكلفة التقليدية هذه النقاط تتناسب مع الملامح الأساسية لبيئة الأعمال الحديثة في الوقت الحاضر.

ولعرض هذه النقاط نجري المقارنة بين أسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب التكلفة التقليدية(1)

الجدول 05: المقارنة بين نظم التكلفة التقليدية ونظم التكلفة المستهدفة

نظم التكلفة التقليدية	نظم التكلفة المستهدفة
1- اعتبارات السوق جزء من تخطيط التكلفة	1- اعتبارات السوق التنافسية تقود وتحكم في تخطيط التكلفة
2- التكاليف تساهم في تحديد سعر البيع	2- سعر البيع يساهم في تحديد التكاليف
3- تطبيق أساليب خفض التكلفة للقضاء على عوامل الإسراف والضياع والتلف وضعف الإنتاجية	3- أساليب خفض التكلفة تعتمد على عمليات تصميم المنتج ومراحل تصنيعه
4- يتم إشراك الموردين بعد إتمام عملية الإنتاج	4- يتم إشراك الموردين في مراحل مبكرة من التصنيع
5- الهدف هو خفض سعر البيع الذي يسدده العميل	5- الهدف هو خفض تكلفة ملكية السلعة بالنسبة للعميل
6- لا يوجد علاقة بين سلسلة القيمة وتخطيط التكلفة	6- هناك تداخل كبير بين سلسلة القيمة وعمليات تخطيط التكلفة

(1) نوي الحاج ، محاسبة التكاليف بالأنشطة والتكاليف المستهدفة ، مرجع سابق ذكره ، ص 18.

الفصل الثاني: الطرق الكلاسيكية والمعاصرة للمحاسبة التحليلية

2- خصائص التكلفة المستهدفة: تعتبر هذه الخصائص بمثابة السمات المميزة لأسلوب التكلفة

المستهدفة وتتلخص في الآتي: (1)

أ- يطبق بشكل أساسي في مرحلتي التخطيط والتصميم وليس في مرحلة الإنتاج، فتقوم جهود تحقيق خفض التكلفة الإستراتيجي على تحليل وتصميم المنتج ذاته.

ب- لا يهدف للرقابة على التكلفة بالمفهوم التقليدي في مرحلة الإنتاج، بل يهدف بصفة

أساسية إلى خفض التكلفة باعتباره مدخلا لتخطيط وإدارة التكلفة في مرحلتي التخطيط والتصميم عن طريق تحديد تكلفة مستهدفة لوحدة المنتج الجديدة التي تحفز للسيطرة على التكلفة تخفيضها إلى أدنى حد ممكن قبل اتخاذ أو إجراء فعلي لإنتاج المنتج.

ج- يتطلب تنفيذه التنسيق الكامل بين العديد من أقسام وإدارات الشركة وعدم تقديم المنتج إلى السوق إلا بعد تحديد السعر المتوقع وقبوله من جانب العملاء وبعد تحديد الكمية المتوقع بيعها .

د- وجود الحافز القوي على البحث والتطوير لتحقيق التقدم التكنولوجي الذي يمكن من تصنيع المنتجات الجديدة وتقديمها للسوق بتكلفة اقتصادية.

هـ- يطبق باستخدام العديد من الأساليب لإدارة وأساليب بحوث العمليات.

و- يتلاءم مع الشركات التي تقوم بإنتاج منتجات عديدة وبكميات صغيرة وذلك مقارنة مع الشركات التي تقوم بإنتاج منتجات قليلة وبكميات كبيرة، وتزداد مشاكل تطبيقية في الشركات الأكثر تنوعا في الإنتاج.

ي- تحليل هندسة القيمة يشمل جميع الأنشطة في الشركة ككل وليس عمليات الإنتاج فقط أي أن تحليل هندسة القيمة ينطبق على الأنشطة الأخرى أساسا كأنشطة الشراء والتخطيط والتصميم، وبذلك يمكن خفض التكلفة بدون التأثير على جودة وخصائص المنتجات، وبذلك تنتفع الشركة ككل من خلال خفض التكلفة في مجالات غير الإنتاج.

(1) نوي الحاج ، محاسبة التكاليف بالأنشطة والتكاليف المستهدفة ، مرجع سابق ذكره ، ص 19.

ثالثاً: مراحل قياس التكلفة المستهدفة:

تمر مراحل قياس التكلفة المستهدفة بمرحلتين أساسيتين هما: مرحلة الإنشاء ومرحلة التحقق.

1- **مرحلة الإنشاء:** تضم الإجراءات التالية: قياس السعر المستهدف، قياس الربح المستهدف، تحديد التكلفة المستهدفة.

أ- **قياس السعر المستهدف:** تتأثر عملية قياس السعر المستهدف بمجموعة من العوامل من أهمها:

- **العماد:** إن درجة مرونة طلب العملاء بالنسبة للسعر المستهدف تؤثر بشكل مباشر على سعر البيع المستهدف، بمعنى يجب ضمان عدم تغير طلب العملاء على السلعة بسعر البيع المستهدف.

- **المنافسون:** لا بد من الأخذ بعين الاعتبار عند تحديد البيع المستهدف، إن الشركات المنافسة تسعى أيضاً إلى رفع جودة منتجاتها وخفض تكلفة منتجاتها، وفي حال نجاحها بشكل أفضل من المنشأة تفقد هذه المنشأة ميزتها التنافسية.

- **التكاليف:** إن دراسة نماذج سلوك التكاليف تقيم للإدارة رؤية جديدة لعلاقات الأسعار والتكاليف وحجم النشاط والأرباح، ويعتبر تحليل التعادل وسيلة تحليلية فعالة في هذا المجال حيث يوضح أنه كلما تراجع تأثير المؤسسة على الأسعار وجب على الإدارة أن تخفض تكاليفها لتحصل على جودة تنافسية.

ب- **طرق التسعيرة:** يستهدف أسلوب التكلفة المستهدفة سياسات تسعير طويلة الأجل تأخذ بعين الاعتبار العوامل المؤثرة في السعر المستهدف إلى جانب الاختيار الصحيح لطريقة التسعير المناسب لأسلوب التكلفة المستهدفة، وذلك من بين طرق التسعير المعروفة.

- **التسعير بالوظائف:** يقوم هذا التسعير على أساس أنه يمكن تقسيم سعر المنتج إلى مجموعة من العناصر (الوظائف)، بحيث يعكس كل عنصر قيمة للعميل، وبالتالي يكون العميل على استعداد أن يدفع لذلك العنصر (الوظائف).

(1) نوي الحاج ، محاسبة التكاليف بالأنشطة والتكاليف المستهدفة ، مرجع سابق ذكره ، ص 20.

الفصل الثاني: الطرق الكلاسيكية والمعاصرة للمحاسبة التحليلية

- الاعتماد على سعر السوق الحالي مع إضافة نسبة تقابل القيمة السوقية للخصائص الجديدة للمنتج.

- الاعتماد على سعر بيع السوق الحالي مع إضافة نسبة تقابل القيمة السوقية للطاقة الإنتاجية الإضافية للمنتج الجديد.

- الاعتماد على سعر بيع متوقع: يحقق للشركة حصولها على الحصة المقررة من السوق.

- إجراءات ما بعد تحديد السعر المستهدف: لا بد للشركة من بعد تحديد سعر البيع المستهدف وفق إحدى الطرق السابقة أن تقوم بعدة إجراءات منها: (1)

أ- الاختبار التسويقي للمنتجات: وذلك عن طريق تقديم المنتج الجديد في بعض الأسواق المختارة بهدف تحديد ردة فعل العملاء على المنتج الجديد، ودرجة المنافسة التي سيواجهها هذا المنتج من قبل الشركات المنافسة، والعلاقة بين الحجم والسعر والربح... إلى آخر ما هنالك من المعلومات والبيانات الأساسية، التي تلزم المنشأة لاتخاذ قرار الاستثمار في الإنتاج والتسويق الشامل، ومن الطبيعي أن وجود خطأ في التسعير سيكون أثره في حالة اختبار التسويقي للمنتجات، أقل بكثير من الإنتاج على المستوى الشامل مباشرة.

ب- إستراتيجيات التسعير: تستطيع المنشأة إتباع إحدى الإستراتيجيتين التاليتين في تقديم المنتج الجديد للسوق:

- سعر التميز: تقوم هذه الإستراتيجية على وضع سعر مبدئي مرتفع للمنتج الجديد للاستفادة من تميز الشركة أو إنفرادها بهذا المنتج في السوق، ثم يتم تخفيض هذا السعر بصورة منتظمة ومستمرة مع مرور الزمن، ومع ظهور منافسة لهذا المنتج الجديد.

وتهدف هذه الإستراتيجية إلى تعظيم الأرباح في الفترة الأولى لظهوره في السوق.

- سعر الإغراق (الإغراق): وتقوم هذه الإستراتيجية على وضع سعر مبدئي منخفض لكي تحصل الشركة على قبول سريع للمنتج الجديد من قطاع كبير من السوق، أي إغراق السوق بهذا المنتج الجديد.

(1) نوي الحاج ، محاسبة التكاليف بالأنشطة والتكاليف المستهدفة ، مرجع سابق ذكره ، ص 20.

الفصل الثاني: الطرق الكلاسيكية والمعاصرة للمحاسبة التحليلية

وتهدف هذه الإستراتيجية إلى التضحية لبعض أرباح الفترة القصيرة لتحقيق وضع أفضل في السوق في الفترة الطويلة.

هتان الإستراتيجيتان المتعاكستان يطبقان بحسب رغبة الإدارة والهدف الذي تنشده.

ج- قياس الربح المستهدف: يتم قياس إجمالي الربح المستهدف بناء على خطط متوسطة الأجل للأرباح، تعكس إستراتيجية الشركة التي تغطي فترة زمنية من 3 إلى 5 سنوات وفي نفس الفترة التي تغطيها دورة حياة المنتج، فتكاليف دورة حياة المنتج هي التكاليف المتركمة عن جميع الأنشطة التي تحدث خلال دورة حياة المنتج الكلية (1).
ويتم ذلك بتقسيم إجمالي الربح المستهدف والمشتق من خطط أرباح الشركة المتوسطة الأجل إلى أرباح مستهدفة لكل المنتجات التي ستكون في السوق خلال هذه الفترة.
وتحسب الأرباح المستهدفة باستخدام مقياس " العائد على المبيعات " الذي يحسب بالمعادلة التالية:

$$\text{معدل العائد على المبيعات} = \text{صافي الربح التشغيلي} / \text{صافي المبيعات}$$

ج- تحديد التكلفة المستهدفة: بعد قياسنا سعر ربح البيع المستهدف، وقياس الأرباح المستهدفة يمكن الوصول إلى التكلفة المستهدفة وفق المعادلة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع المستهدف} - \text{هامش الربح المستهدف}$$

ولا بد من الإشارة هنا أن التكلفة المستهدفة هنا هي مبدئية لهذا المنتج، وهي عادة ما تكون أكبر من التكلفة المستهدفة المسموح بها لتقديم المنتج إلى السوق والتي سيتم التواصل إليها عن طريق إجراء تحليل هندسة القيمة.

2- مرحلة التحقق: وتضم هندسة القيمة، خفض التكلفة من خلال التكلفة المستهدفة.

(1) نوي الحاج ، محاسبة التكاليف بالأنشطة والتكاليف المستهدفة ، مرجع سابق ذكره ، ص 21.

الفصل الثاني: الطرق الكلاسيكية والمعاصرة للمحاسبة التحليلية

أ- **هندسة القيمة:** ويقصد بهندسة القيمة عمليات تقييم منتظمة لجميع وظائف سلسلة القيمة بهدف خفض التكلفة مع المحافظة على الوفاء باحتياجات العملاء، ويمكن أن يؤدي إجراء تحليل هندسة القيمة إلى تحسينات في تصميمات المنتج، أو تغييرات في مواصفات المواد أو تعديل في طرق التصنيع تؤدي بمجموعها أو منفردة إلى خفض التكلفة الممكن تحقيقها أثناء الإنتاج، لتصبح متساوية أو قريبة من التكلفة المستهدفة.

ب- **خفض التكلفة من خلال التكلفة المستهدفة:** تعتبر عملية خفض التكلفة والوصول بالتكلفة الجارية لكي تتساوى مع التكلفة المستهدفة، مع عدم الإخلال بمواصفات المنتج أو إشباع احتياجات ورغبات العميل، وأهم خطوات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، فالتحدي الحقيقي هو محاولة خفض التكلفة مع عدم المساس بمواصفات وخصائص المنتج، وعليه تتم عملية خفض التكلفة من خلال الأنشطة الأساسية التالية: (1)

- **تصميم المنتج وعملية الإنتاج:** تبدأ دورة تخطيط التكلفة بإعداد تصميم مبدئي للمنتج وهذا التصميم يتيح لكل من المنتج وعمليات الإنتاج بشكل متزامن تجنب حدوث تغييرات ذات تكلفة مرتفعة أثناء التصميم، ويتم إثر هذا استخدام مجموعة من أساليب التصميم الحديثة مثل استخدام الحاسب الآلي في التصميم والإنتاج، الذي يمكننا من قياس أثر التغيير في تصميم المنتج على التكلفة بشكل سريع وفوري، مع ملاحظة مرور عمليات التصميم بمراحل متتابعة وصولاً للتصميم النهائي الذي يتم تصنيعه.

مثال: شركة إنتاج الكمبيوتر تريد إصدار جديد متميز لكسب ميزة تنافسية وشريحة عملاء جدد، إن منافسيها لفئة الجهاز الجديد سوف يخفضون أسعارهم بحوالي 15% في حين أن إدارة الشركة تخطط أن التخفيض السعري لديها سيكون بحوالي 20% وبذلك فإن السعر الحالي للجهاز البالغ 30000 دج سوف يخفض إلى 24000 دج ويتوقع مدير التسويق أن هذا التخفيض المرافق لتحسينات الإصدار سوف يزيد المبيعات من 10000 جهاز إلى 13000 جهاز.

(1) نوي الحاج ، محاسبة التكاليف بالأنشطة والتكاليف المستهدفة ، مرجع سابق ذكره ، ص 22.

الفصل الثاني: الطرق الكلاسيكية والمعاصرة للمحاسبة التحليلية

خطوة تحديد التكلفة المستهدفة في ظل ظروف المنافسة الشديدة تكتفي الشركة بعائد دخل (ربح) مستهدف على إيراد البيع وقدره 10%.

استنادا لما سبق تظهر البيانات التالية للجهاز الجديد(1):

إجمالي إيرادات البيع المستهدف = $24000 \times 13000 = 312000000$ دج.

إجمالي ربح التشغيل المستهدف = $312000000 \times 10\% = 31200000$ دج.

ربح التشغيل المستهدف للجهاز = $31200000 \div 13000 = 2400$ دج للجهاز

التكلفة المستهدفة للجهاز = $24000 - 2400 = 21600$ دج للجهاز.

أما بيانات الجهاز الحالي الفعلي كانت:

إجمالي إيرادات البيع الحالية = $30000 \times 10000 = 300000000$ دج.

إجمالي ربح التشغيل الحالي = $300000000 \times 10\% = 30000000$ دج.

ربح التشغيل الحالي للجهاز = $30000000 \div 10000 = 3000$ دج للجهاز.

التكلفة الحالية للجهاز = $30000 - 3000 = 27000$ دج للجهاز.

بمقارنة البيانات للتكلفة الفعلية الحالية مع بيانات التكلفة المستهدفة نستنتج أن إدارة الشركة تسعى لتخفيض تكلفة الجهاز القديم من 27000 دج للجهاز إلى 21600 دج تكلفة مستهدفة وذلك لتحقيق سعر جديد يتلائم مع هذا الخفض التكاليفي.

ج- تطوير أهداف الأداء: تطوير أهداف الأداء له الفائدة الكبرى لأخذه كبداية بحث على التحليل المقارن وكذلك طريقة التكلفة الموضوعية أو التكلفة المستهدفة.

- **التحليل المقارن:** بدأ في الرواج منذ الثمانينات من القرن الماضي، بما له من دور كبير في تثبيت أهداف الأداء، وتكوين قاعدة الأداء لأحسن مؤسسة معروفة بنشاط أو عامل مفتاح نجاح معطى، وبكلمة أخرى مقارنته بمرجع خارجي (منافس)، وأن يحثه للوصول إلى مستواه، في حين أن تنظيم وتسيير الأداء يضمن بأن تنجح المؤسسة في تقليص الفرق الذي يفصل عن نشاط المرجعي.

(1) نوي الحاج ، محاسبة التكاليف بالأنشطة والتكاليف المستهدفة ، مرجع سابق ذكره ، ص ص 22 - 23 .

الفصل الثاني: الطرق الكلاسيكية والمعاصرة للمحاسبة التحليلية

- طريقة التكلفة المستهدفة: دخلت هذه الطريقة مجال الاستعمال في السبعينات من القرن الماضي في المؤسسات اليابانية، وفي الأنشطة الصناعية وصناعة السيارات، خاصة هذه الطريقة أسست إلى حد ما على عدد من المسلمات: (1)

- تحليل التكاليف يجب أن ينجز لكل منتج لأن كل منتج هو ملتقى (نقطة تلاقي) السوق والمؤسسة.
 - تحليل التكاليف يجب أن يتم على مجموع دورة حياة المنتج، خاصة من مرحلة التصميم للمنتجات الجديدة، لأن بالمتوسط 80% من تكاليف المنتج تبدأ من هذه المرحلة.
- قابلية النجاح المستقبلية للمنتج: تقيم طبقا للسوق على نقطتين:
- التزامه بالحاجات والسعر: السعر يجب أن يعطى طبقا لإمكانيات السوق، أي أن المؤسسة عليها من البداية تصميم المنتج، أي أن تعمل على تثبيت هدف سعر التنافس، أي السعر يضمن مبيعات مستقبلية.
- في هذه الطريقة سعر البيع لا يعرف إطلاقا كمجموع التكاليف والهامش، إنما يشكل عتبة لا يمكن تجاوزها تحت ضغط المنافسة، والهامش المستهدف يستنتج من سعر السوق، عندها تقرر التكلفة المستهدفة، ثم يتم صنع المنتج الجديد.

(1) نوي الحاج ، محاسبة التكاليف بالأنشطة والتكاليف المستهدفة ، مرجع سابق ذكره ، ص 24.

الختامة:

من خلال دراستنا لأهم طرق المحاسبة التحليلية الكلاسيكية منها
و المعاصرة فإننا نستنتج أن كلا من الطرق لها خصائص و طريقة
عمل تستخدمها في حساب مختلف التكاليف و كل طريقة تختلف عن
الأخرى من حيث الخصائص و كيفية العمل و هذا ما يعطي كل طريقة
ميزة خاصة بها و بما أنه يوجد مزايا لهذه الطرق فإنه يوجد عيوب و
لكن هذه العيوب يمكن تجاوزها و لا يمكن تجاهلها و بالتالي ننصح كل
مؤسسة تستخدم طريقة من طرق المحاسبة التحليلية بأن تعرف كيف
تتجاوز هذه العيوب و لا تقوم بتجاهلها.

الفصل الثالث

المبحث الأول: مفهوم الإستراتيجية:

إن كلمة الإستراتيجية تشير إلى الطرق المختارة للتحرك نحو تحقيق الهدف وعلى هذا فان الإستراتيجية هي الطريق الذي نسير فيه للوصول إلى حيث نريد .

المطلب الأول: ماهية الإستراتيجية:

اختلفت الآراء حول ماهية الإستراتيجية إذ هناك من يعرفها بأنها تصور منظمة لما تريد أن تكون عليه في المستقبل وليس كيفية وصول المنظمة إلى هذا الوضع أو هي خطة موحدة و متكاملة و شاملة تربط بين المزايا التنافسية للمنظمة والتحديات البيئية ولقد تم تصميمها للتأكد من تحقيق الأهداف الأساسية للمنظمة من خلال تنفيذها الجيد بواسطة المنظمة .

وقد عرفها muitez berg على أنها خطة موضوعية تحدد السياقات و سبل التصرف وهي حيلة أو خدمة تتمثل في مناورة الالتفاف على المنافسين وهي نموذج متناغم الأطراف من خلال السلوك المعتمد و الغير معتمد للوصول إلى مركز مستقر في البيئة. هناك مسالتين لفهم الإستراتيجية وهما مضمون الإستراتيجية و خطوات أو مراحل الإستراتيجية (كيف تصاغ الإستراتيجية).

المطلب الثاني: مضمون و أبعاد و اختيارات صياغة الإستراتيجية:

أولاً: مضمون الإستراتيجية:

إن مضمون الإستراتيجية ينشا إلى مكونات الفكر الاستراتيجي وما يفهم المتابع عندما يلاحظ تحركات و تصرفات و قرارات إستراتيجية لإحدى المنشأة صغيرة أو كبيرة ومنه تفهم ما يلي:

1- مجالات عمل المنشأة واختياراتها الأساسية لتوفير وتحضي ونشر الموارد المختلفة حتى كافة أجزاء المنشأة و نشاطاتها و استخداماتها هذه الموارد فخلق الفرص و الاستثمار فيها.

الفصل الثالث: عموميات عــــن الإستراتيجية

2 - الطرق الأساسية التي تتبعها المنشأة لتوفير و تحضي و نشر الموارد المختلفة على كافة أجزاء المنشأة ونشاطاتها واستخدامات هذه الموارد فخلق الفرص و الاستثمار فيها.

3 - المميزات الخصوصية التي تحقق تفوق المنشأة على منافسيها و توضع للمنشأة موقفا تنافسيا يدر عليها أرباح و استقرار عالي.

ثانيا: أبعاد الإستراتيجية:

للإستراتيجية أبعاد عديدة نذكر منها ما يلي(1):

- 1 - الإستراتيجية كوسيلة لتحقيق أغراض المنشأة و من خلال أهداف طويلة المدى و تصرفات و برامج عمل و أولويات لتخصيص و نشر الموارد.
- 2 - الإستراتيجية كنمط من القرارات و التصرفات التي تتدفق بترباط منطقي و تكامل واضح.
- 3 - الإستراتيجية كآلية لتعريف مجالات الأعمال الرئيسية و تحديد نطاق العمل و ميادين التنافس.
- 4 - الإستراتيجية كاستجابة للفرص و التهديدات الخارجية و لجوانب القوة و الضعف الداخلية من اجل تحقيق التوازن الدائم و ميزة تنافسية جديدة.
- 5 - الإستراتيجية كوسيلة للتمييز بين المهام الإدارية عبر مستويات المنشأة العامة التنافسية و الوظيفية.
- 6 - الإستراتيجية كتعريف لمدى المساهمة الاقتصادية و الغير اقتصادية التي تستطيع أن تنوي المنشأة و تقديمها للأطراف الأخرى.

ثالثا: اختيارات صياغة الإستراتيجية:

تكون اختيارات صياغة الإستراتيجية كالاتي:

- 1- صريحة أو ضمنية
- 2 -مدخل تحليل رسمي أو سلوكي تفاوضي .

(1): عبد الرزاق بن حبيب : اقتصاد و تسيير ، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 1998،ص102

الفصل الثالث: عموميات عــــن الإستراتيجيــــة

3- الإستراتيجية نمط و تدفق لتصرفات ماضية أو تخطيط و تطوع مستقبلية.

الإستراتيجية متعمدة ومقصودة أو ناشئة و موقفية.

المطلب الثالث: أنواع الاستراتيجيات

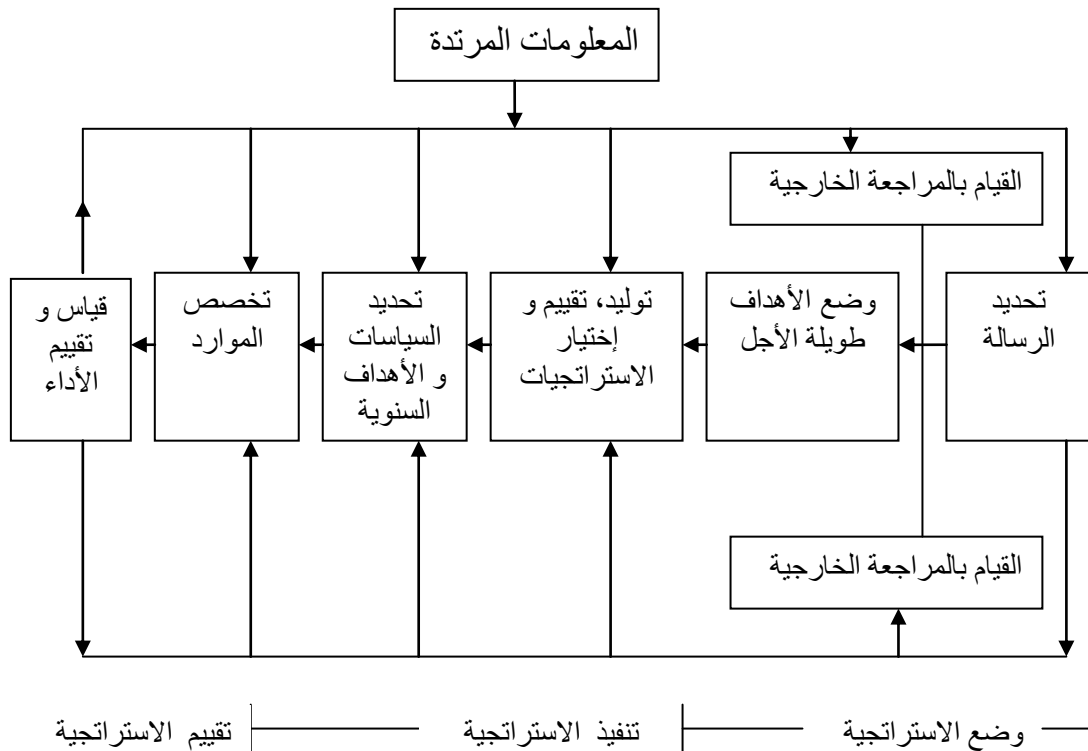
يقدم النموذج في الشكل الآتي الأساس النظري لتطبيق الإدارة الإستراتيجية وكما يتضح من خلاله أن الاستراتيجيات البديلة التي تستطيع المنشأة إتباعها يمكن تصنيفها إلى 13 صنف ولكل إستراتيجية من هذه الاستراتيجيات أشكالاً لا حصر لها وسنتعرض لها بالتفصيل كما يلي:

أولاً: إستراتيجية التكامل: يشار إلى تكامل الأمامي والخلفي والأفقي كاستراتيجيات

التكامل الراسي، وتمكن استراتيجيات التكامل الراسي المنظمة من السيطرة على

الموزعين والموردين والمنافسين

الشكل 06: نموذج الإدارة الإستراتيجية المتكامل



المصدر: Fred. R. DAVID "how companies define their mission", long Range

planning 22, N° 03(june 1988),40.

الفصل الثالث: عموميات عــــن الإستراتيجيــــة

1- التكامل الأمامي: يقوم التكامل الأمامي على المنشأة لقنوات التوزيع سواء من خلال منافذ الجملة أو التجزئة والتحكم فيهم وهناك أمثلة عديدة في الولايات المتحدة الأمريكية لهذا النوع من التكامل في مجال صناعة الطائرات و الحاسبات الآلية و يعتبر حق الامتياز احد الأساليب الفعالة لتطبيق التكامل الأمامي وتمكن حقوق الامتياز المؤسسات من التوسع بسرعة كبيرة حيث يتم توزيع التكلفة والفرص على عدد كبير وتلجا المنشأة إلى إستراتيجية التكامل الأمامي في الحالات التالية:

- أ- عندما يكون الموزعين الحاليين مرتفعين التكلفة, أو لا يعتمد عليهم أو غير قادرين على إشباع احتياجات التوزيع في المنظمة ميزة تنافسية .
 - ب- في حالة تنافس المنظمة في صناعة تنمو باستمرار بصورة ملموسة لأن التكامل الأمامي يقلل من قدرة المنظمة على التنويع, وكذا عند توافرها على كل من رأس المال و الموارد البشرية اللازمة لإدارة عملية توزيع منتجاتها
- عندما تكون مزايا الإنتاج المنتظم ملموسة بشكل واضح حيث تزداد قدرة المنشأة على التنبؤ بالطلب على منتجاتها من خلال التكامل الأمامي.
- عندما يكون هامش ربح الموزعين الحاليين أو تجار التجزئة مرتفع ,لذا من الأفضل قيام المنظمة بتوزيع منتجاتها وتسعيها بحيث تكون أكثر قدرة على التنافس.

2- التكامل الخلفي (1) : يعتبر التكامل الخلفي إستراتيجية لتملك المؤسسة التي تقوم بالتوريد أو فرص سيطرة اكبر عليها وتستعمل هذه الإستراتيجية عندما يكون الموردين الحاليين غير جديرين بالثقة أو يرفضون تكلفة مرتفعة أو إمكانياتهم الحالية لا تسمح لهم بمقابلة طلبات الشركة , و إصدار أوامر جديدة للموردين قد يمثل كابوسا كبيرا للشركة الطالبة، وقد يستغرق وقتا طويلا مما يترتب عليه تعطل العملية الإنتاجية أو عدم مقابلة طلبات المستهلكين النهائيين, وقد ترتب على ذلك قيام عدد من الشركات بالتكامل الخلفي تجنباً لهذه المشكلة . وتتبع المنظمة هذه الإستراتيجية في الحالات التالية:

- أ- عندما تكون تكلفة الموردين الحاليين للمنظمة مرتفعة أو لا يمكن الاعتماد عليهم أو غير قادرين على إشباع احتياجات المنظمة من قطر الغيار أو المواد أو الخدمات.

(1) : شارف سعدة ، عيشوني شريفة، مرجع سبق ذكره ،ص120.

الفصل الثالث: عموميات عــــن الإستراتيجيــــة

- ب- عندما يكون عدد الموردين محدود و عدد المنافسين كبير خاصة عند المنافسة في صناعة سريعة النمو وهذا يقلل من قدرة المنظمة على التنوع في صناعة متدهورة.
- ج- عندما يتوافر لدى المنظمة رأسمال وموارد بشرية لازمة لإدارة المشروع الجديد.
- د- عندما تكون مزايا الأسعار الثابتة مهمة كما عند احتياج المنظمة موارد بصفة عاجلة.
- هـ- عندما يحصل الموردون الحاليين على هامش ربح مرتفع وهذا يبعد من الأمور المشجعة للدخول في مجال التوريد.

3- التكامل الأفقي : يقصد بهذه الإستراتيجية قيام الشركة بتملك أو شراء شركات منافسة

- أ- زيادة درجة السيطرة عليها ويعتبر استخدام هذه الإستراتيجية من التطورات الهامة والواضحة في ميدان الإدارة الإستراتيجية، وان الاندماجات والشراء الذي يتم بين المنافسين يسمح بالحصول على الوافرات الاقتصادية ويحسن انتقال الموارد ويرفع الكفاءة، وتظهر الدراسات الحديثة أن التكامل الأفقي يمثل إستراتيجية النمو المفضلة في كثير من الصناعات، وتتبع المنظمة هذه الاستراتيجيات في ظل الظروف التالية:
- أ- عندما يكون في وسع المنظمة اكتساب صفة احتكارية في منطقة معينة.
- ب- عندما توفر اقتصاديات الحجم مزايا تنافسية في صناعات نامية.
- ج- عند اشلاء المنظمة كل من رأسمال والموهبة البشرية المطلوبة للإدارة التوزيع بنجاح.
- د- عند تدهور حال المنافسين لغياب المهارات الإدارية.

ثانيا: الاستراتيجيات المكثفة: من أمثلتها إستراتيجية اختراق سوق وإستراتيجية تنمية

- السوق والسلعة وقد أطلق على هذه الإستراتيجية بالمكثفة نظرا لما تتطلبه من جهود كبيرة ومكثفة لتحسين موقف الشركة التنافسي باستخدام نفس تشكيلة المنتجات الحالية.
- 1- إستراتيجية اختراق السوق :** تسعى إلى زيادة حصة السوق للمنتجات الحالية أو الخدمات في الأسواق الحالية من خلال بذل جهود تسويقية اكبر، وكثيرا ما تستخدم هذه الإستراتيجية بمفردها أو مع استراتيجيات أخرى ويشمل اختراق السوق زيادة عدد أفراد البيع وزيادة الإنفاق الإعلامي وتقديم الكثير من الوسائل التي تساعد تنشيط المبيعات أو زيادة الدعاية.

الفصل الثالث: عموميات عــــن الإستراتيجيــــة

تلجأ المنشآت إلى هذه الإستراتيجية في المواقف التالية:

أ- عند عدم تشبع الأسواق بسلعة أو خدمة مع قابلية المستهلكين للزيادة.

ب- عند انخفاض المنافسين الرئيسيين وزادة مبيعات الصناعة في السوق.

2- إستراتيجية تنمية السوق : تتضمن تنمية السوق تقديم المنتجات و الخدمات الحالية إلى مناطق جغرافية جديدة، كما يحدث في الأسواق العالمية، وفي الكثير من الصناعات مثل شركات الطيران، سيصبح من الصعب الاحتفاظ بالحد التنافسي مع البقاء بالقرب من المركز الرئيسي.

و تتبع المنشأة هذه الإستراتيجية عند توافد قنوات توزيع جديدة تكلفتها معقولة وجودتها جيدة و يمكن الاعتماد عليها مع وجود أسواق جديدة و غير متبعة إضافة إلى ذلك توافر رأس المال اللازم و الموارد البشرية مع طاقة إنتاجية فائضة.

3- إستراتيجية تنمية المنتج : تسعى هذه الإستراتيجية إلى زيادة المبيعات من خلال تحسين أو تعديل المنتجات أو الخدمات الحالية مع تخصيص ميزانية ضخمة و التطوير وتتبع الإستراتيجية:

أ- عندما تكون المنتجات الناجحة قد بلغت مرحلة النضج في دورة حياتها .

ب- عندما تتنافس المؤسسات في صناعة سريعة النمو ذات قدرات قوية في البحث.

ج- عندما يقدم المنافسين منتجات ذات جودة أفضل بأسعار مقاربة.

4- إستراتيجية التنوع : تشمل ثلاثة أنواع من استراتيجيات التنوع: المركز و الأفقي والمتنوع ، لم يعد هناك إقبال من المؤسسات على استراتيجيات التنوع لأنها أكثر صعوبة في الإدارة.

5- إستراتيجية التنوع المركزة : تشير هذه الإستراتيجية إلى إضافة منتجات أو خدمات جديدة و لكنها مرتبطة بالمقدمة حالياً، ويعكس الاتجاه المتزايد في الوقت الحالي نحو الاندماج بين البنوك و شركات السمسرة و التامين (1) و تلجأ إليها المؤسسة عند المناقشة في صناعة لا تنمو أو معدل نموها بطيء .

(1): مرفوس عبد الجليل ، تقار نبيلة ، توازن جهيرة ، التخطيط السليم للاستثمار الناجح ، مذكرة تخرج، الشلف، دفعة 2003، 2004 ، ص85.

الفصل الثالث: عموميات عــــن الإستراتيجيــــة

أ- عند تقديم منتجات جديدة بأسعار تنافسية كما تكون المبيعات موسمية وتحقق التوازن.

ب- عند تدهور منتجات المؤسسة في دورة حياتها.

ج- عندما تتمتع المؤسسة بفريق إداري قوي.

6 – إستراتيجية التنوع الأفقي : تشمل إستراتيجية التنوع الأفقي إضافة سلع و خدمات

جديدة و غير مرتبطة بتلك المقدمة في الوقت الحالي للعملاء الحاليين و درجة

الخطورة اقل منها في حالة المتنوع و كمثال شركتي بيبسي كولا و كولا كولا دخولهما

سوق المياه المعبأة حيث إن الزيادة غي استهلاكها تفوق الزيادة في استهلاك أنواع كثيرة

من المياه الغازية في الكثير من الأسواق و تلجا المؤسسة لهذه الإستراتيجية :

أ- عندما يترتب على إضافة منتجات جديدة غير مرتبطة زيادة إيرادات من منتجاتها أو

خدماتها المالية.

ب- عند المنافسة الشديدة و عند إمكانية استخدام قنوات التوزيع في تسويق المنتجات

الجديدة للمستهلكين الجدد.

عندما يكون نمط دورة مبيعات المنتجات الجديدة مختلف عن المنتجات الحالية للمؤسسة.

7- إستراتيجية التنوع المتنوع : وهي إضافة منتجات بعض المؤسسات هذه

الإستراتيجية على أساس توقعها تحقيق ارناح من وراء تقسيم الشركات التي تشتريها ثم

تبيعها كوحدات مستقلة ، ونجد أن بيع الشركة ككل يمكن بسعر اقل عنه في حالة بيعها

كأجزاء أو وحدات ، كما تتبعها المؤسسة أي الإستراتيجية عند تدهور المبيعات و الارباح

السنوية.

أ- عندما تقابل المؤسسة فرصة شراء مشروع غير مرتبط بنشاطها الحالي ولكنه يمثل

فرصة تستثمر جذابة.

ب- عندما تكون هناك تعاونية مالية بين الشركة المشتريّة و المشتراة .

ج- عندما تملك المؤسسات رأس المال و المواهب الإدارية.

د- عندما تتعرض المؤسسة لتهمة الاحتكار نتيجة لتركيزها في الماضي على صناعة

واحدة فقط.

ثالثا- الإستراتيجية الدفاعية:

1- إستراتيجية المشروع المشترك: تشترك شركتين أو أكثر معا في شركة مؤقتة بغرض استغلال فرصة ما، وتعتبر إستراتيجية دفاعية لعدم رغبة المؤسسة على دخول المشروع بمفردها ، وقد ازداد الاتجاه نحو المشروعات المشتركة و اتفاقيات التعاون لتحسين اتصالها و تطور علاقاتها ، كما أنها تمكنها من عولمة عملياتها و تخفيض المخاطرة إلى ادني حد ممكن وكمقال في الشركة بين شركتي سيمسن مع فوجيينسو وتتعاون تويوتا مع جنرال موتورز في تجميع السيارات و لا تتم هذه التعاونية إلا بتكامل القدرات التميزية بشكل ملموس ويجب أن يكون المشروع مربع ،ضخم وذات مخاطرة.

2- إستراتيجية الانكماش : يحدث الانكماش عندما تعيد المؤسسة تشكيل المجموعات من خلال تخفيض التكلفة و الأصول بغرض تحويل الاتجاه المتدهور للمبيعات و الأرباح في حالة انكماش يواجه الإستراتيجيون ضغوط من حملة الأسهم و العاملين ووسائل الإعلام فتقوم المؤسسة ببيع أراضي أو عقارات لتوفير النقد ، وفي حالة الانكماش يستحسن إشهار الإفلاس ، و تلجأ المؤسسة إلى هذه الإستراتيجية.

أ- عندما تفشل في تحقيق أهدافها و ضعفها في المنافسة و انعدام الكفاءة و انخفاض الربحية.

ب- عند إضاعة الفرص الخارجية وكذا ندهور معنويات العاملين.

3- إستراتيجية تخفيض الاستثمار : هو بيع جزء من المؤسسة و تلجأ إليه لتوفير رأس المال اللازم للاستثمارات المستقبلية وقد أصبحت هذه الإستراتيجية تلقى قبولا كثيرا مع تركيزها على نقاط القوة و تقليل المستوى التنويع و تلجأ إليه المؤسسة عندما تتبع إستراتيجية الانكماش وتفشل ، كما عندما تعرضها لتهديد بتهمة الاحتكار الإستراتيجية .

4- إستراتيجية التصفية : تشير إلى بيع التصفية إلى بين كل أصول الشركة بصورة مجزئة مقابل قيمتها المالية الملموسة وهي إستراتيجية صعبة لأنها اعتراف بالهزيمة

الفصل الثالث: عموميات عــــن الإستراتيجيــــة

وتلجا إليها المؤسسات عند تتبع كل من إستراتيجية الانكماش و التخفيض الاستثمار وتفشل في الحالتين، وإذا كان الإفلاس هو البديل .

5- إستراتيجية التشكيلية: تتبع الكثير من المؤسسات أو معظمها التشكيلية المكونة من نوعين أو أكثر من استراتيجيات كما تحمل إستراتيجية التشكيلية مخاطر جمة إذا ما بلغت الشركة في استخدامها :و يعذر على أي منظمة أداء كل شيء بشكل متميز و نظرا للموارد والمواهب تنتشر وتبعثر مع زيادة عدد الأنشطة ويبدأ المنشطين في اكتساب المزايا .

وفي الشركات الكبيرة التي تتبع إستراتيجية التوزيع نجد أن الإستراتيجية التشكيلية عادة تتبع عندما يكون لكل إدارة أو وحدة إستراتيجية خاصة بها ،ونجد أن المؤسسات التي تكافح في سبيل لقاء تتبع التشكيلية المكونة من عدة استراتيجيات دفاعية لتخفيض الحجم الاستثمار والتصفية والانكماش في نفس الوقت .

المبحث الثاني: التخطيط الاستراتيجي

المطلب الأول: مفاهيم عامة للتخطيط الاستراتيجي : يمثل التخطيط الاستراتيجي خطوة أساسية في برنامج التطور الاقتصادي حيث أن التخطيط الاستراتيجي يعني محاولة التبصر بمستقبل الشركة ووضع أهداف تحدد المسارات المؤسسة مستقبلا وهذا يتطلب توفر إمكانيات ووجود تنظيم ملائم و المناخ المشجع والمشاركة في كل مستويات الإدارة في المؤسسة في تصميم وتنفيذ الحطة الإستراتيجية حتى يؤدي التخطيط الاستراتيجي إلى نتائج المرجوة إلى المدى الطويل .

أولاً:تعريف التخطيط الاستراتيجي :

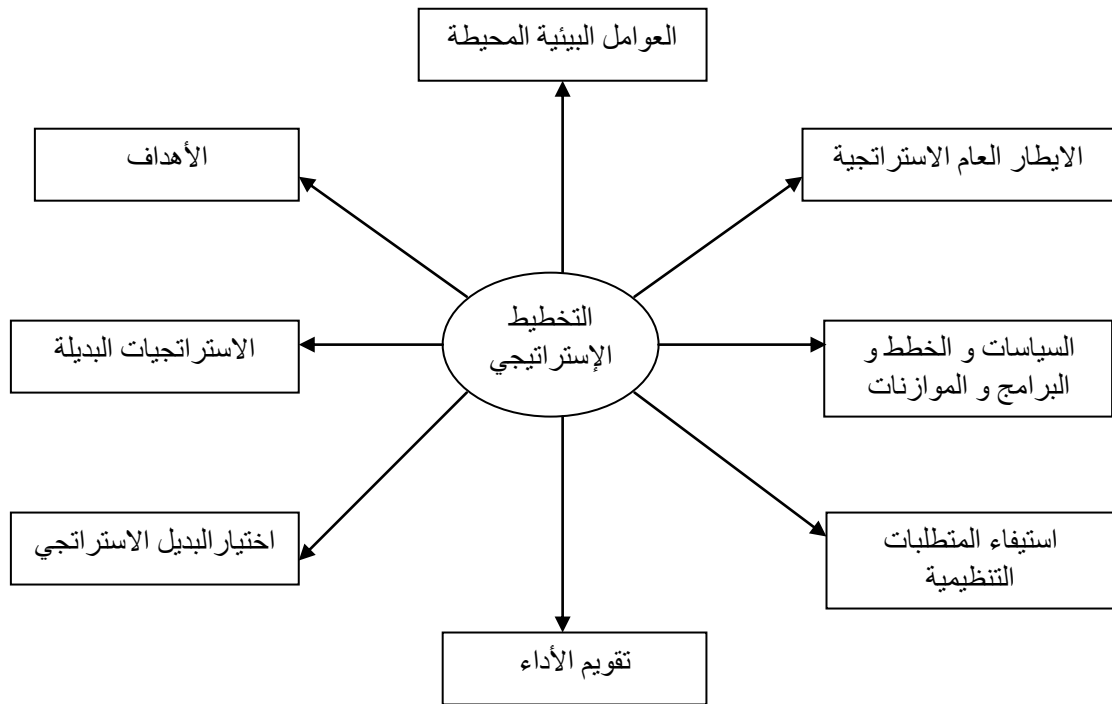
لقد استخدم هذا المصطلح أصلا في المجال العسكري وهو مأخوذ من اللغة اليونانية وهو يعني حرفيا فن الجنرال أو أسلوب القائد العسكري وقد عرفها الدكتور إسماعيل محمد السيد بأنها : " تلك العملية الأزمة توضع وتنقيح وتطبيق بعض التصرفات الأزمة لانجاز بعض النتائج المرغوبة فيها " .

الفصل الثالث: عموميات التخطيط الاستراتيجي

كما يمكن تعريف التخطيط الاستراتيجي بأنه ذلك التخطيط الذي يركز على العلاقة الطويلة الأجل مابين المؤسسات وبيئتها الخارجية ، فهذا النوع من التخطيط يرتبط بالأهداف الرئيسية للمؤسسة أي تلك الأهداف التي يجب الوصول إليها في ظروف تنافسية(1)

أما التعريف الشامل يعرف من خلاله التخطيط الاستراتيجي بأنه عملية اتخاذ القرارات المستمرة بناء علي معلومات تمكنه من مستقبلية هذه القرارات وآثارها في المستقبل ووضع أهداف واستراتيجيات والبرامج الزمنية و التأكد من تنفيذ الخطط والبرامج المحددة ، ويتكون التخطيط الاستراتيجي من العناصر التالية الموضحة في الشكل التالي :

الشكل 07: عناصر التخطيط الاستراتيجي :



المصدر : محمد محمود المنذورة ،د . محمد جمال الدين الدرموشي، التخطيط الاستراتيجي كلية العلوم، حواسب و معلومات، جامعة الملك سعود ،1994،ص15ك

(1): شريد وزيان ، التسيير الاستراتيجي للإنتاج ، مذكرة تخرج في علوم التسيير ، جامعة الشلف، دفعة 2004، ص28.

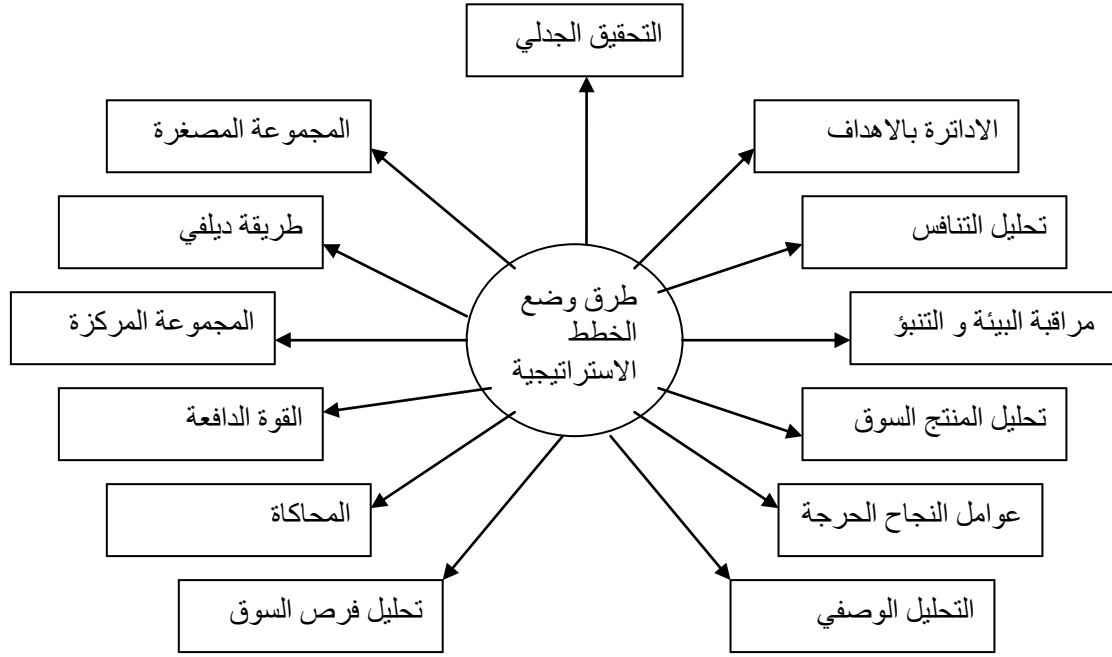
الفصل الثالث: عموميات عــــن الإستراتيجيــــة

- 1- وضع الإطار العام للإستراتيجية .
- 2- دراسة عوامل البيئة المحيطة بالمؤسسة وسواء كانت داخلية أو خارجية مع تحديد الفرص المتاحة والقيود المفروضة .
- 3- تحديد الأهداف والغايات .
- 4- وضع إستراتيجية بديلة والمقارنة بينهما .
- 5- اختيار البديل الاستراتيجي الذي يعظم من تحقيق الأهداف في إطار الظروف البيئية المحيطة
- 6- وضع سياسات و خطط و برامج وموازنات حيث يتم ترجمة الأهداف والغايات طويلة الأجل إلى أهداف متوسطة وقصيرة الأجل، ووضعها في شكل برامج زمنية .
- 7- تقييم الأداء في ضوء الأهداف والاستراتيجيات والخطط الموضوعة مع مراجعة تقييم هذه الاستراتيجيات والخطط في ضوء الظروف البيئية المحيطة .
- 8- استيفاء المتطلبات التنظيمية الأزمنة لتنفيذ إستراتيجية مع مراعاة تحقيق تكيف هذه المؤسسة للتغيرات المصاحبة للقرارات الإستراتيجية .
- 9- و بصفة عامة سيتم التخطيط الاستراتيجي بالخصائص التالية:
 - أ- **الشمول والتكامل:** وذلك يتطلب دراسة عوامل البيئة المحيطة سواء كانت داخلية أو خارجية والنذر إليها بصورة شاملة، وهذه الأخيرة تتضمن عوامل اقتصادية واجتماعية والسياسية والفنية...ونظرا إلى طبيعة العوامل المغيرة فان ذلك يتطلب،أو يتسم التخطيط الاستراتيجي بالديناميكية لكي يتحقق التوافق و التكيف المستمر مع البيئة المحيطة .
 - ب- **المرونة:** يجب أن يتسم التخطيط الاستراتيجي بالمرونة من حيث التنبؤ بالتغيرات التي تحدث في عوامل البيئة المحيطة وان تأخذ المعلومات الخاصة بهذه التنبؤات في الاعتبار عند اتخاذ القرارات الإستراتيجية

الفصل الثالث: عموميات عن الإستراتيجيات

ثانياً: طرق وضع الخطط الإستراتيجية (1): تتمثل الطرق المتبعة والتي يمكن استخدامها في وضع الإستراتيجية فيما يلي كما هي موضحة في الشكل التالي:

الشكل 08 : طرق وضع الخطط الإستراتيجية :



المصدر: محمد محمود مندورة، د. محمد جمال الدين دروشي ، التخطيط الاستراتيجي. ص31.

1-التحقيق الجدلي : تستخدم هذه الطريقة عند ظهور وجهات النظر المختلفة المتعلقة بالخطط الإستراتيجية ، وتبدأ هذه الطريقة بان يتطلب من كل فريق بحمل وجهة نظر خاصة به أن يبلور الخطة الإستراتيجية التي تعكس وجهة نظره وسيك نقل وضعها ويطلب من كل الفريق استخدام أسلوب جدلي في بلورة أفكاره ، أي إبراز صواب توجهاته و خطأ توجهات الفريق الآخر ، ثم تجري عملية عرض للخطة التي وضعها كل فريق وتتم مناقشتها بإتباع أسلوب جدلي أيضا وتختتم العملية بتوليف خطة إستراتيجية تتفق عليها وتبناها المؤسسة .

(1): محمد محمود مندورة ا. د. محمد جمال الدين دروشي ، التخطيط الاستراتيجي ، كلية العلوم الحاسب و المعلومات ، جامعة الملك سعود ، 1944، ص31.

الفصل الثالث: عموميات عــــن الإستراتيجيــــة

- 2- المجموعة المصغرة : يتم هنا اختيار مجموعة من المسؤولين في المنشأة ويكلفون بوضع خطة إستراتيجية , وفي العادة تتفرغ المجموعة تماما لهذه المهمة حيث تتم اجتماعاتها في مكان منعزل بعيد عن زحمة العمل .
- 3- المؤسسة (أو احدي الفنادق ...) وتختار المجموعة رئيسا حلقات ومناقشات تكون له خبرة في هذه الأمور وتتم وضع التفاصيل الخطة بأسلوب استشارة الأفكار ويعتمد نجاح هذه الطريقة كثيرا على أسلوب الرئيس في إدارة المناقشات وعلى مدى التفاعل المجموعة معه.
- 4- طريقة دلفي : تعتمد هذه الطريقة على جميع الأفكار والاقتراحات المتعلقة بتفاصيل الخطة الإستراتيجية باستخدام استبيانات الرأي وتجميعها وتحليلها عدة مرات إلى أن يحصل على نوع من الاتفاق على تفاصيل الخطة , وفي كل مرة نوزع فيها الاستبيانات برفق معها ملخصات النتائج الاستبيانات السابقة مع شرح لمبررات التوجهات في تلك الاستلانة ثم يطلب الأداء بالرأي من جديد , وهكذا وعادة تتكرر العملية توزيع الاستبيانات ثلاث مرات أو أكثر إلى أن يحصل الاتفاق المنشود في الآراء .
- 5- المجموعة الممركزة : يجري هنا التوجيه الدعوى لخبراء مختصين في موضوع معين متعلق بالخطة لكي يتباحثوا أو يخرجوا بوجهة نظر متعلق بهذه الجزئية، ويتطلب وضع الخطة تشكيل عدة مجموعات تركز كل منها على جانب واحد أو أكثر من جوانب الخطة الإستراتيجية.
- 6- طريقة القوة الدافعة: تعتمد هذه الطريقة على التفكير بطريقة موجهة يتم من خلالها تحديد القوى الدافعة في المؤسسة، ثم يتم وضع إطار للتحليل والتخطيط تستخدم فيه القوى الدافعة للمؤسسة وفي تحديد توجهات الخطة الإستراتيجية.
- 7- طريقة المحاكاة: في هذه الطريقة يستخدم الحاسوب في عمل نموذج للمؤسسة والبيئة المحيطة بها، ثم محاكاة ما ستكون عليه المؤسسة في المستقبل بافتراض معطيات معينة، ثم تغير المعطيات والافتراضات وتكرر عملية المحاكاة في كل حالة ، ثم توضع تفاصيل الخطة الإستراتيجية اعتماد على ما يتوقعه برنامج المحاكاة الحاسوبي.

الفصل الثالث: عموميات عــــن الإستراتيجيــــة

- 8- تحليل فرص السوق: تركز هذه الطريقة على تحديد الأسواق المتاحة لمنتجات المنشأة أو الخدمات التي تقدمها، ويجري كذلك تحليل العوامل في الصناعة والبيئة والسوق التي يمكن أن تؤثر على طلب السوق لمنتجات المؤسسة.
- 9- التحليل الوضعي: وهذه الطريقة منهجية يتم فيها تحليل جميع البيانات عن وضع المؤسسة في الماضي والحاضر وكذلك البيانات المتوفرة عن البيئة والسوق ثم يتم وضع تنبؤات عن التغيرات التي يمكن إن تحدث على هذه البيانات في المستقبل، ومن هذا التحليل يجري تحديد نقاط القوة والضعف الداخلية في المؤسسة وكذلك تحديد مصادر التهديد ومكان الفرص الخارجية، وتعرف هذه الطريقة باختصاراً ب: (swot or tows).
- 10- عوامل النجاح الحرجة: يتم هنا تحديد عدد قليل من المجالات للمؤسسة التي يعتبر الأداء المتفوق لها في المجالات شرطاً أساسياً لنجاحها واستمراريتها وبقائها وقدرتها على المنافسة.
- 11- تحليل المنتج / السوق: وهذه طريقة منهجية لتحديد الأسواق وقطاعاتها المختلفة، والمنتجات ووظائفها والتقنيات المتوفرة، وتهدف هذه الطريقة إلى تحديد قطاعات السوق التي يمكن أن تخدمها المنشأة بما يتوفر لديها من تقنيات.
- 12- مراقبة البيئة وتحليل الاتجاهات: هنا تتم عملية المراقبة المستمرة للمتغيرات الخارجية والأحداث والأوضاع وتحليل الاتجاهات ثم عمل تنبؤات بما ستكون عليه في المستقبل، هذه التنبؤات تشكل الأساس لعملية التخطيط الاستراتيجي وعادة يستخدم الحاسوب في عمل هذه التحاليل والدراسات.
- 13- تحليل التنافس: تعتمد هذه الطريقة على تحليل خمسة عوامل أساسية تؤثر على الوضع التنافسي للمؤسسة، هذه العوامل هي: اللاعبين الجدد في السوق، البدائل المحتملة للمنتجات، المشترون، الموردون، المنافسون.
- 14- الإدارة بالأهداف: يتم في هذه الطريقة وضع الأهداف المطلوب تحقيقها مشاركة بين الإدارة العليا والمرؤوسين، بحيث تترابط هذه الأهداف مع بعضها البعض وتكون أساساً لأي تحسين أو تطوير، وتبدأ العملية بان يطلب من المستويات الدنيا ومن

الفصل الثالث: عموميات عــــن الإستراتيجيــــة

مختلف الوحدات و الأقسام في المنشأة إن يضعوا أهدافا لهم تكون منسقة مع غايات المؤسسة ، ويشترط إن تكون هذه الأهداف واضحة و قابلة للقياس، و يشترط أن تكون نابعة من الأسفل إلى الأعلى تشكل في مجملها تفاصيل الخطة الاستراتيجية.

المطلب الثاني: أهم عناصر التخطيط الاستراتيجي، مزاياه ومعوقاته

أولاً: رسالة المنظمة(1): أي النشاط الذي ينبغي أن تقوم به المنظمة، ويعتبر اختيار رسالة المنظمة من أهم الاختيارات الإستراتيجية، ومن الضروري إعادة النظر في هذا العنصر وتحليله بصورة دورية باعتبار أن رسالة أي منظمة لا بد وان يعترئها التقدم نظرا لان المنظمة ذاتها تتغير تبعا لتغير الأعمال التي تقوم بها والتي وجدت أساسا من اجلها، إضافة إلى أن البيئة الخارجية للمنظمة تتغير بصورة مستمرة.

ومن خصائص الرسالة الفعالة للمنظمة ما يلي:

- 1- القابلية للتحويل إلى خطط وسياسات: إذ يجب أن تتسم الرسالة بإمكانية تحول الكلمات والشعارات إلى خطط وسياسات وبرامج عمل وإلا أصبحت دعاوي جوفاء تهز ثقة العملاء بدلا من تدعيمها.
- 2- الواقعية والموضعية: من سمات الرسالة الفعالة أن تكون ممكنة التطبيق بمراعاة عناصر التحدي و المواجهة و الإصرار على تحقيق أقصى الاستفادة من الإمكانيات و الموارد المتاحة .
- 3- التكيف مع البيئة: يجب أن تحافظ الفعالة أن تكون ممكنة التطبيق بمراعاة ظروفها وطبيعتها الحالية وتوقعاتها المستقبلية .
- 4 - التوجه نحو ظروف السوق و حاجات العملاء: فما نشأت المنظمة إلا لإشباع حاجات شرائح معينة من العملاء لهم خصائصهم المميزة، وتمارس نشاطها في سوق تحكمه علاقات وقواعد معروفة يجب أخذها بالاعتبار .
- 5- الوصف العام لكيفية تحقيق النتائج: تتطرق الرسالة لبعض الجوانب المدعمة لهدفها وذلك ببيان كيفية تحقيق المنظمة لنتائجها المرجوة من خلال الأنشطة والعمليات التي

(1): عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، الإدارة الإستراتيجية، مجموعة النيل العربية، مصر، 1999، ص80.

الفصل الثالث: عموميات عــــن الإستراتيجيــــة

- تمارسها والمنتجات التي تقدمها، بل إن البعض ينادي بالتزام الرسالة بتحديد نتائج دقيقة تلتزم بها ومعايير محددة توضح جوانبها من حيث القياس الكمي والزمني.
- 6 -تحقيق التكامل بين أجزاء ومكونات المنظمة: إذن من المعروف أن هناك مستويات مختلفة للإستراتيجية سواء على المستوى الكلي للمنظمة أو مستوى وحدات الأعمال أو المستوى الوظيفي والتشغيلي، ويخدر باستراتيجي المنظمة أن يعتمد إلى تحقيق التكامل بين جميع الجزاء المنظمة ووحداتها بحيث تشملهم جميعا رسالة واضحة ومحددة .
- 7 -الوضوح ودقة التعبير :من بين سمات الرسالة الفعالة أن تكون واضحة المعاني والكلمات ودقيقة في تعبيراتها بحيث يفهمها جميع الأطراف سواء كانوا من داخل أو خارج المنظمة.
- 8 -الارتباط بقيم ومعتقدات المنظمة: يجب أن ترتبط رسالة المنظمة بقيم ومعتقدات وفلسفة المنظمة بما يوضح الإيديولوجية الفكرية ونمط الإدارة السائدة في المنظمة.
- 9 -الانسجام مع الغايات والأهداف الإستراتيجية: يجب أن تصاغ الرسالة بعناية فائقة في كلمات محددة بما يبين الاتجاه نحو الغايات والأهداف الإستراتيجية ويجب أن يشغل الفكر الاستراتيجي للمنظمة الإجابة عن السؤال التالي: ماذا تفعل المؤسسات لتحقيق أهدافها وتعظيم الأرباح؟
- إن الرغبة في تحقيق النجاح تحتم الإجابة على هذه التساؤلات بوضوح كامل.
- 10 - مراعاة ديناميكية التنظيم وممارسته المتوقعة مستقبلا: تؤخذ في الاعتبار عند إعداد الرسالة الفعالة عوامل التوسع طويلة النمو المتوقع في المنتجات والأسواق والعملاء وتعدد شرائحهم.

ثانيا: عناصر رسالة المنظمة(1):

أجريت بحوث عديدة لدراسة العناصر التي يجب إن تشملها رسالة المنظمة من بينها تلك التي أجراها David وقد توصل إلى عناصر الرسالة الأساسية تتمثل في تسع عناصر

(1): عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، مرجع سبق ذكره، ص82.

الفصل الثالث: عموميات عــــن الإستراتيجيــــة

هي: العملاء، المنتجات، الموقع، التكنولوجيا، الاهتمام بالبحوث، الفلسفة الفكرية، المفهوم الذاتي، الاهتمام بالصورة العامة، الاهتمام بالعاملين، ولم توضح الدراسة ترتيبا محددًا لتلك العناصر وإنما طلبت لتحاملها وضرورة دراستها من خلال الإجابة على التساؤلات المقترحة لكل منها على النحو الذي يمكننا عرضه في الشكل التالي

الشكل 09 : عناصر رسالة المنظمة:

العنصر	التساؤلات
1/العملاء	من هم عملاء المؤسسة؟
2/المنتجات	ما هي السلع والخدمات الأساسية التي تقدمها المؤسسة؟
3/الأسواق	أين تتنافس المؤسسات على منتجاتها؟
4/التكنولوجيا	ما هي الأسس التكنولوجية التي تعتمد عليها الشركة؟
5/البقاء – النمو – الربحية	ما هي التزامات الشركة نحو تحقيق الأهداف الاقتصادية؟
6/الفلسفة و الإيديولوجي	ما هي قيم و معتقدات المؤسسة ومناخها و أولويات فكرها و اهتماماتها؟
7/المفهوم الذاتي	ما هي أهم نواحي قوة الشركة و مزاياها التنافسية ؟
8/الصورة العامة	ما هي الانطباعات العامة لدى الجمهور عن المؤسسة ؟
9 العاملين	ما هي اتجاهات الشركة نحو العاملين بها؟

المصدر: د. عبد الفتاح المغربي : الإدارة الإستراتيجية .ص82

ثالث: الغايات والأهداف :

1- الغايات : عرف "وليم كند" الغايات بأنها(1) : هي الأشياء العامة التي تود المنظمة انجازها ويتم تحديد الغايات و ا في معظم الأحيان بشكل عبارات أو مصطلحات واسعة

(1): عبد الحميد عبد الفتاح المغربي ، مرجع سبق ذكره .ص71

الفصل الثالث: عموميات عــــن الإستراتيجيــــة

وتتصف بالدوام ، ومثال ذلك كان تحدد المنظمة غايتها ، زيادة عدد التجار الذين يتعاملون .

إن الغايات قد تكون مستقبلية أي أنها لم تتحقق بعد ، كالتي ذكرت سابقا أو قد تمثل حالة أو وضع ينبغي الإبقاء عليه ، ومثال ذلك تحديد غايات نهائية واضحة ومحددة ، وذلك للعديد من الأسباب من أهمها ما يلي:

أ - ضمان وحدة الغرض داخل المؤسسة : إذ أن الغايات تمثل نقاطا هامة جامعة لمختلف الجهود ، ولهذا فهي تساعد على أن يعمل الجميع في اتجاه واحد .
ب - توفير الأساس أو المعيار لتخصيص الموارد داخل التنظيم : فيجب لن يسخر جميع الموارد المتاحة سواء كانت مادية أو بشرية لخدمة الغايات النهائية التي تسعى إليها المؤسسة لتحقيقها .

ج- تركيز جهود الأفراد و الجماعات: بحيث لا يحدث ازدواج أو تضارب في ما بين الإدارات والأفراد الأقسام فالجميع يعمل لخدمة الغايات المحددة.

د- تحديد الأهداف الفرعية لمختلف وحدات النشاط: بناء على الغايات يتم بيان الأهداف الفرعية و المشتقة لكل وحدة بحيث يتم مراعاة التكامل و التنسيق في ما بين تلك الأهداف الفرعية لخدمة الغايات النهائية .

2- الأهداف : وهي تشبه الغايات إلى حد كونها أيضا من الأمور التي تسعى المنظمة إلى تحقيقها و لكونها تختلف عنها في ما يلي:

أ- إن الأهداف أكثر ضيقا و تجديديا.

ب- إنها أطول زمنا من الغايات .

كما أن هناك عدة نواحي تبرر لنا ضرورة وضع الأهداف من أهمها :

ج- تعد الأهداف من أهم عناصر التخطيط : إذ لا يمكن قيام المدير بوظيفة

التخطيطية دون وجود أغراض وأهداف واضحة تسعى المنظمة إلى تحقيقها

فتبني عمليات التنبؤ تؤسس السياسات والإجراءات و القواعد وتعد الموازنات

و البرامج لتحقيق أهداف معينة .

الفصل الثالث: عموميات عــــن الإستراتيجيــــة

د - تساهم الأهداف في بيان نوعية العلاقات السائدة بالمنظمة وعلاقتها ببيئتها:

فالأهداف تساهم في بيان العلاقات بين المنتجات والأسواق ما يجب التركيز عليه كما تساهم في بيان العلاقات بين الإدارات المتعددة بالمؤسسة سواء كان بشكل رأسي أو أفقي . علاقات تعاون أو علاقات سلطة .

هـ- يساهم في وضع الأهداف لتحديد مراكز المسؤولية : فالأهداف تتحقق من خلال الإدارات و الأقسام و أفراد محددين لكل منهم دور معين حسب مهام و وظيفته ، وبالتالي يمكن تحديد مسؤولية كل إدارة أو قسم أو فرد بناء على الأهداف التي أنيط به تحقيقها .

و- تعد الأهداف مرشد لاتخاذ القرارات : إن الأغراض و الأهداف التي تسعى المنظمات إلى تحقيقها تمثل العامل المحدد لأنواع القرارات المناسبة للمواقف التي تواجهها ، كما أنها تفسر سبب تأثر المنظمة بالظروف لبيئية المحيطة ، وبالتالي فالقرارات مرتبطة بالأهداف و مستمدة منها .

3- الفرق بين الغايات و الأهداف (1): تشير الأهداف إلى النتائج التي تسعى المنظمات إلى تحقيقها ومع إن البعض لا يفرق بين مفهومي الغايات و الأهداف نجد آخرين يفرقون بينهما على أساس إن:

-الأهداف : تتميز بالغايات النهائية الواجب تحقيقها ولهذا يشار إليها

OPEN_ENDED LONG _ RUN مثل هدف تعظيم الربحية ولهذا توضح

هذه الأهداف أخذة صفة العمومية و الشمولية والأفضلية مثل تحقيق أعظم ربحية.

- الغايات: وتنشير إلى تلك الأهداف الوسطى المطلوبة لترجمة مهام المنظمة و

رسالتها إلى نواحي محددة و مجردة و يمكن قياسها ، بحيث تمثل معلومات عند

تطبيق المؤسسة لرسالتها و مهامها المختارة ، وهي تشمل بالتسلسل ما يلي:

أ- الحالة أو الوضع المرغوب تحقيقه.

ب- وسيلة لقياس التقدم اتجاه الوضع المرغوب.

ج- نتيجة يمكن تحقيقها (موضوعية و قابلية للتحقيق).

(1): عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، الإدارة الاستراتيجية، مرجع سابق، ص86.

الفصل الثالث: عموميات عــــن الإستراتيجيــــة

د- إطار زمني يمكن من خلاله تحقيق النتيجة المنشودة .

وبناء على ذلك فالأهداف قد تشمل: مستويات الربح المرغوبة، العائد على الاستثمار، العائد على المبيعات، معدلات النمو في الأسواق، مستويات المخزون، معدلات الإنتاج مستويات الجودة ... ولهذا فهي ترتبط ارتباطا وثيقا بالإستراتيجية و يوضح الشكل التالي الغايات و الأهداف وعلاقتها بالإستراتيجية:

رابعاً: الإستراتيجية: وهي الوجهة العامة التي ينبغي على كافة النشاطات إن تتوجه نحوها و غالبا ما تتعلق بالمنتجات التي تقدمها المؤسسة والأسواق الخاصة بتلك السلع و الخدمات وجمهور المستفيدين منها(1).

وهذا ما ذهب إليه "جاري بسر" أيضا حيث عرفها بأنها: خطة طويلة المدى في جميع أنحاء المنظمة على أساس الخدمة التي سوف تقدمها للمجتمع و تحدد الأنشطة الرئيسية التي تعتمز من خلالها خلق و توزيع هذه الخدمات(2).

والقائمون على أمر الإستراتيجية يمثلون مجموعة الأفراد المسؤولين بالدرجة الأولى عن نجاح أو فشل المنظمة ، وغالبا ما يكون لهم العديد من الأسماء و الرموز الوظائف المختلفة مثل :

(المدير ، الرؤساء ، الملاك ، المستثمرون ، مجلس الإدارة ...).

ويمكن القول إن المنظمة تدار من خلال هؤلاء الأفراد فهم الذين يصيخون الإستراتيجية ويحددون كيفية تطبيقها وطرق تقييمها.

ويراعي من واضعي الإستراتيجية يختلفون باختلاف أنواع المؤسسات وكذا باختلاف مراحل الإستراتيجية الثلاثة و مدى استجابتهم للمسؤولية الاجتماعية لمنظمتهم ، ومدى حرصهم

على تحقيق الربحية ومدى اهتمامهم بالأجل الطويل ونمط القيادة الخاص بهم(3) .

(1): حسني موسى راعت ، المبادئ العلمية للسياسات والإستراتيجية الإدارية ، الطبعة الثانية ، 1990، ص45.

(2): صالح هاشم صادق ، مدخل إلى التخطيط والرقابة ، مرجع سبق ذكره ، ص72.

(3): عبد الحميد عبد الفتاح المغربي ، مرجع سبق ذكره ، ص20.

الفصل الثالث: عموميات عــــن الإستراتيجيــــة

خامسا: السياسات (1): وهي خطوط إرشادية عريضة توضح للإداريين تمكنهم من اتخاذ القرارات التكوينية وغالبا ما تكون السياسات متضمنة للتعليمات والقواعد و الإجراءات الموضوعية بهدف الوصول للأهداف المحددة وهي التي توجه عمليات وتتناول المواقف المتكررة وكثيرا ما تصاغ السياسات من منطلق أنشطة الإدارة و التسويق و التمويل والمحاسبة والإنتاج ، العمليات و البحوث و التطوير و نمط المعلومات الالكترونية و يمكن وضع السياسات على مستوى المؤسسة وتطبيقها على المنظمة ككل أو على مستوى الوحدة أو الإدارة وتطبيقها على وحدة واحدة أو على مستوى وظيفي وتطبق على أنشطة وإدارات معينة .

1- أنواع السياسات: تقسم السياسات(2): حسب أشكالها إلى :

- أ - السياسات المكتوبة وهي محددة وواضحة وتحقق العدالة .
 - ب - السياسات الضمنية ، وهي المتعارف عليها بين الأفراد الذين يطبقونها.
 - ج- السياسات الشفهية وهي التي تصدرها الجهة المسئولة بصورة غير مكتوبة .
- وتقسم السياسات حسب الوظائف الرئيسية للمنظمة إلى:

- سياسات التسويق ، - سياسات الإنتاج ، - سياسات التمويل ، - سياسات الأفراد
 - سياسات البحث والتطوير ،- سياسات العلاقات الخارجية.
- كما يمكن تصنيف السياسات إلى: - سياسات مبتكرة ،- سياسات مستمرة ،- سياسات إلزامية.

سادسا: البرامج وتخصيص الموارد الإستراتيجية : تعرف البرامج بأنها النشاطات المرتبطة باستخدام الموارد من خلالها يمكن تحقيق الأهداف الإستراتيجية فهي تحدد الأهداف المطلوبة بدقة وتحدد الموارد اللازمة لتحقيقها. إن البرامج قد تكون رئيسية وقد تكون فرعية، فالبرنامج الرئيسي يستلزم تنفيذه إعداد مجموعة من البرامج الفرعية فمثلا البرنامج الخاص لشراء أسطول جديد من شاحنات النقل العملاقة قد يتطلب إعداد البرامج الفرعية التالية:

(1): نادية العرف، التخطيط الاستراتيجي والعمولة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2003، ص25.

(2): صالح هاشم صادق، مدخل في التخطيط والرقابة، مرجع سابق، ص73 و76.

الفصل الثالث: عموميات عــــن الإستراتيجيــــة

- 1- برنامج لتوفير قطع الغيار لانقسام الصيانة
- 2 -برنامج لإعداد عمال الصيانة وتدريبهم .
- 3 -برامج لتدريب سائقي تلك الشاحنات .
- 4 -برنامج لتعديل حركة سير الشاحنات.
- 5 -برنامج لتوسيع الخدمات في محطات الاستراحة.
- 6 - برنامج إعلامي لتعريف الآخرين بالخدمات الجديدة.

ويتعلق تخصيص الموارد الإستراتيجية بتحديد المبالغ اللازمة لتنفيذ البرامج من خلال تقنية الميزانيات واليات تنفيذها، وقد تحدد بعض المبالغ لأهداف قائمة بذاتها أو استراتيجيات قائمة بذاتها.

إن ترتيب الموارد وتخصيصها للبرامج المختلفة والأهداف والاستراتيجيات القائمة بذاتها يمثل اختيار يوضح باقي الاختيارات التخطيطية في صورة أرقام مالية.

سابعاً : مزايا التخطيط الاستراتيجي (1):

- لاشك إن هذا النوع المتطور من التخطيط يساهم مساهمة فعلة في تحسين أداء المنظمة كوحدة واحدة و ذلك من خلال تحقيقه للمزايا التالية :
- 1 -يزود المؤسسة في التنبؤ بالتغيرات التي يمكن إن تحصل في البيئة التي تعمل بها و بالتالي يمكنها من إعداد وضع الاستراتيجيات الأزمة لمواجهتها .
 - 2 -يزود المؤسسة بالفكر الرئيسي لها .
 - 3 -الاهتمام بان يكون هدف المؤسسة رفع كفاءة الأداء من خلال زيادة الإرباح ورفع الجودة والاهتمام بالتسويق المحلي و التصدير .
 - 4 - يساعد المؤسسة في توجيه مواردها نحو الأهداف ذات الأهمية الأكبر .
 - 5 - إن هذا النوع من التخطيط يساهم في توجيهه و تكامل كافة الأنشطة الإدارية و التنفيذية
 - 6 - يساهم مساهمة فعالة في قدرة المؤسسة على الاتصال و التفاعل داخل بيئتها .

(1): صالح هاشم صادق ، مدخل في التخطيط و الرقابة ، مرجع سبق ذكره ،ص69.

الفصل الثالث: عموميات عــــن الإستراتيجيــــة

ثامنا: معوقات التخطيط الاستراتيجي(1):

إن استخدام التخطيط الاستراتيجي ليس أمرا هينا فهناك عقبات تجعل التخطيط الاستراتيجي أمرا صعبا، وفي ما يلي بعض العقبات التي قد تعرق عملية التخطيط الاستراتيجي .

1 - عدم رغبة المديرين أو ترددهم في استخدام هذا الأسلوب وقد يرجع ذلك للأسباب التالية:

ا-اعتقاد المدير بعدم توفر الوقت الكافي للتخطيط الاستراتيجي .

ب-اعتقاد المدير بأنها ليست مسؤولية .

ج- اعتقاد المدير بأنه لن يكافئ على عملية التخطيط الاستراتيجي .

2 -البيئة الخارجية مضطربة مما قد جعل التخطيط متقدما قبل أن يبدأ و ذلك للأسباب التالية :

أ - تغير سريع في عناصر البيئة (القانونية و السياسية و الاقتصادية) .

ب- ارتفاع تكلفة متابعة هذا التغير عن قرب وبصورة مستمرة .

3 - مشاكل التخطيط الاستراتيجي تترك انطبعا سيئا في ذهن المدير وذلك للأسباب التالية :

أ- مشاكل وضع نظام للتخطيط الاستراتيجي و غموضه لا تجعل المدير متقبلا للفكرة.

ب- مشاكل جمع البيانات و تحليلها لوضع الخطط الإستراتيجية لا تجعل المدير مقدرًا لأهمية الفكرة.

ج- وجود خطأ في إدارة الخطط الإستراتيجية يجعل المدير يعتقد أن الفكرة غير مجدية.

4- ضعف الموارد المتاحة مثل :

أ- ضعف التطور التكنولوجي و الأسباب الفنية.

ب- صعوبة الحصول على موارد أولية .

(1): نادية العارف ، التخطيط الاستراتيجي و العولمة ،مرجع سبق ذكره ، ص11.

الفصل الثالث: عموميات عــــن الإستراتيجيــــة

ج- نقص في القدرات الإدارية.

5- التخطيط يحتاج إلى وقت وتكلفة كبيرة و ذلك للأسباب التالية:

أ- تستغرق المناقشات حول رسالة أو أهداف الشركة وقتا طويلا من الإدارة العليا.

ب- الأمر يحتاج كم هائل من المعلومات والإحصاءات المكلفة.

6- عدم توفير الالتزام الكافي لدى الإدارة العليا بنتائج و متطلبات التخطيط

الاستراتيجي .

7- عدم الاهتمام ببناء ووضع الخطط التنفيذية إضافة إلى نقص التمويل الكافي.

8- الاعتقاد الخاطيء بان مجرد تحديد الأهداف والغايات كفيلا بتحقيقها

9- عدم توفر تحديد دقيق للمهام الأزمة لتطبيق الإستراتيجية.

المبحث الثالث : تطبيق التقويم و الرقابة الإستراتيجية

المطلب الأول: تطبيق الإستراتيجية:

بعد تحديد المهام تبدأ مرحلة التطبيق :

1- التخطيط : يؤدي التخطيط إلى وضع برامج و ميزات وإجراءات مفصلة .

التنظيم: تصميم الهيكل التنظيمي المناسب للمنشأة ، حيث يجب تحقيق التلاؤم بين

الإستراتيجية و الهيكل التنظيمي للمنشأة.

2- التوجيه: يتم بالوسائل الشاملة الضرورية لتوجيه المديرين التنفيذيين و العاملين

معهم في عملية تنفيذ الإستراتيجية في المنشأة.

3- التوظيف: يهتم التوظيف بتوفير وتنمية الأفراد المناسبين للشغل المناسب

الرئيسية، حيث يتم تنفيذ الإستراتيجية بنجاح.

المطلب الثاني: التقويم والرقابة الإستراتيجية(1):

تعتبر وظيفة التقويم والرقابة الإستراتيجية آخر الوظائف في العملية الإدارية وأخر

المراحل في نموذج الإدارة الإستراتيجية و تتضمن هذه المرحلة تقويم أداء المؤسسة

(1): احمد القاطمين ، التخطيط الاستراتيجي و الإدارة الإستراتيجية ، كلية الاقتصاد و العلوم الإدارية ، جامعة مؤتة ، الطبعة

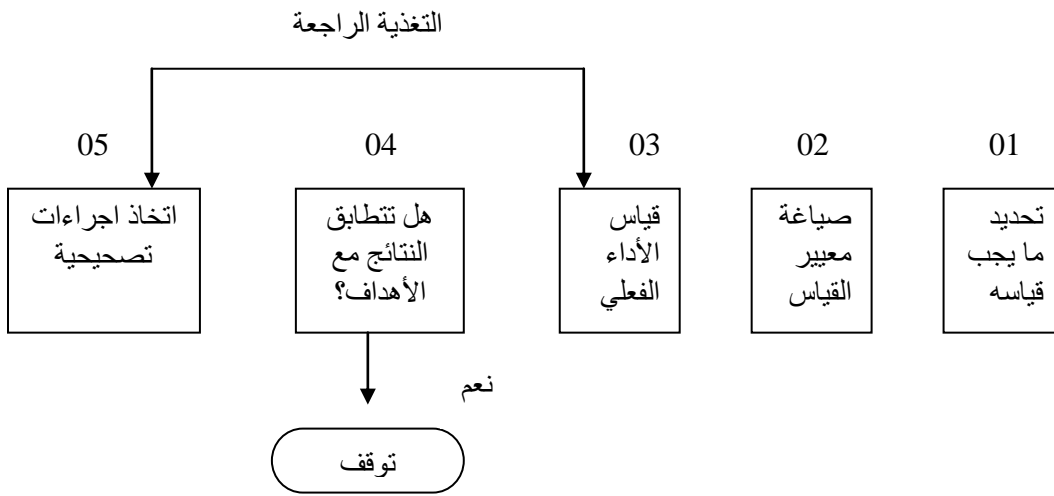
الأولى، 1996، ص ص150 و153.

الفصل الثالث: عموميات عــــن الإستراتيجيــــة

وأحكام الرقابة على نشاطاتها المختلفة ذات العلاقة بتنفيذ الاستراتيجيات المطبقة و
تصنف الرقابة الإستراتيجية إلى عدة مستويات:

- 1 - الرقابة على المستوى الاستراتيجي: وتهدف إلى أحكام الرقابة على الاتجاه الاستراتيجي العام للمؤسسة فيما يتعلق بعلاقتها مع المجتمع الذي تخدمه واتجاهها الاستراتيجي العام باتجاه المستقبل.
- 2 - الرقابة على المستوى التشغيلي: وتتعلق بأحكام الإجراءات الرقابية على النشاطات و الخطط قصيرة المدى إذن تهدف عملية الرقابة الإستراتيجية إلى مقارنة الأداء الحالية مع الأهداف الموضوعية و بذلك تزود الإدارة بالتغذية الراجعة الضرورية لتقييم النتائج و اتخاذ الإجراءات التصحيحية الضرورية إذا تطلب الأمر ذلك.

الشكل 10: تطورات التقييم و الرقابة الإستراتيجية .



المصدر: الدكتور احمد القاطمين، التخطيط الاستراتيجي و الإدارة الإستراتيجية، كلية الاقتصاد و العلوم الإدارية، جامعة مؤتة، الطبعة الأولى، 1996، ص15.

الفصل الثالث: عموميّات عــــن الإستراتيجيــــة

إن الشكل أعلاه يتضمن خطوات عملية الرقابة الإستراتيجية وكما يشير الشكل المذكور فإن العملية تتألف من خمسة خطوات أساسية:

أ- الخطوة الأولى: تحديد ما يجب قياسه: وفي هذه الخطوة يتم تحديد نتائج الأداء التي يجب إن تراقب وتقيم، ومن الشروط المهمة لإتمام هذه الخطوة بالصورة الصحيحة ما يلي:

- إن العناصر التي يتم أحكام الرقابة عليها يجب أن تتصف بالقدرة و القابلية على أن تقاس بموضوعية و بدرجة عالية من الثبات.

- إن يتم التركيز على العناصر ذات لأهمية الكبرى والتي تسعى في أدبيات الإدارة الإستراتيجية بالمكونات الإستراتيجية للنتائج والتي غالبا ما تكون تلك العناصر التي يتوقع إن تواجه أكبر قدر ممكن من المصاعب عند تنفيذها ، ويتم فرز و تحديد عناصر النجاح الحرجة ووضعها تحت الرقابة الحديثة ، وتعرف عناصر النجاح الحرجة بأنها تلك الجوانب من العمل التي تعتبر مسؤولية عن نسبة عالية من نجاح الشركة في انجاز خططها الإستراتيجية و عادة ما يؤدي إهمالها إلى فشل المؤسسة في انجاز أهدافها.

ب-الخطوة الثانية: صياغة معايير محددة لقياس الأداء: إن هذه الخطوة تعتبر خطوة بالغة الأهمية وذلك لان معايير الأداء التي تستخدم في قياس النتائج تمثل تعبيراً مفصلاً عن الأهداف الإستراتيجية، وهي بهذه الصفة تشكل مقاييس نتائج الأداء المقبولة والتي يتوقع منها إن تحقق قياس الأهداف كما يجب.

ج- الخطوة الثالثة: الأداء الحالي كما هو وذلك باستخدام المعايير المحددة في الشكل السابق.

د-الخطوة الرابعة: مقارنة نتائج الأداء الحالي مع المعايير ، و تهدف هذه الخطوة إلى معرفة فيما إذا كانت نتائج الأداء الحالي متطابقة مع الأهداف أم لا ، وتتوقف العملية الرقابية هنا في حالة تطابق النتائج مع الأهداف.

الفصل الثالث: عموميات عــــن الإستراتيجيــــة

هـ- الخطوة الخامسة: اتخاذ الإجراءات التصحيحية : إذا كانت نتائج الأداء لتتطابق مع الأهداف فإنه لا بد من الإجراءات التصحيحية المناسبة لمعالجة الموقف باستخدام التغذية الراجعة و ذلك لمعرفة ما يلي:

- هل الانحرافات بين النتائج و الأهداف كبيرة و حقيقية و تتطلب إجراءات

تصحيحية لتصويبها أم لا؟

- هل الأخطاء التي أنتجت هذه الانحرافات كانت في عملية التخطيط الاستراتيجي

ذاتها؟

- هل العمليات المختلفة التي استخدمت في العمل مناسبة لانجاز الأهداف الموضوعية

أم لا..

الخاتمة:

من خلال دراستنا للإستراتيجية و هذا بالتعرف عليها و على أنواعها و كيف تتم عملية التخطيط الإستراتيجي و الرقابة و التقويم على الإستراتيجية فإننا نستنتج أن مصطلح الإستراتيجية هو مصطلح يعبر عن نماذج تصرفات و مداخل الأعمال التي تستخدمها الإدارة لتحقيق رضا العملاء، تدعيم و تحسين حصتها و مكانتها السوقية و تحقيق أهدافها التنظيمية و عليه تعتبر الإستراتيجية أداة الإدارة لتحقيق التوافق مع بيئتها و من ثم تأكيد بقاء التنظيم و نموه و استقراره في الأجل الطويل عليه فإن مدير اليوم يجب عليه إدارة الشركة استراتيجيا و أن لا يتخذ قراراته في ضوء قواعد جامدة أو سياسات تاريخية أو مجرد استقرار بسيط للأحداث الجارية بدلا من ذلك فإنه يجب أن يتوفر لديه الرؤية لاستطلاع الأحداث المستقبلية عند التخطيط للأهداف التنظيمية و وضع سياسات و تصميم الإستراتيجية و خاصة عند التنفيذ.

الخاتمة

الخاتمة:

من خلال دراستنا النظرية للمحاسبة التحليلية وأهم الاستراتيجيات المطبقة في المؤسسة تمكنا من فهم ماهية وأهمية هاذين الأخيرين والاطلاع على خصائصهما فهما وسيلة ضرورية لترتيب وتنظيم المعلومات المالية الاقتصادية والتسيير التي تؤثر على الذمة المالية للمؤسسة، بحيث تعد المحاسبة التحليلية الأكثر فعالية من خلال مجموع الطرق والتقنيات التي تحتوي عليها والتي كان التطور الاقتصادي سببا في بروزها.

- إن الإستراتيجية هي الخطة التي تعمل على تحقيق الأهداف المسطرة من قبل المؤسسة باستخدام أهم أنواع الاستراتيجيات التي تتلاءم مع السياسة المنتهجة للمؤسسة وهذا راجع لتعدد ومرونة طرق المحاسبة التحليلية.

- إن اعتماد نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسات ليس بالأمر السهل لكنه يتطلب عوامل ومؤهلات تساعد على إستمراريتها في النشاط، فمن أجل تفعيل الجانب النظري وإسقاطه على الواقع العملي الملموس في المؤسسات الاقتصادية قمنا بدراسة تطبيقية لمؤسسة سونغاز "شلف" ورغم أنها ليست مؤسسة إنتاجية بآتم معنى الكلمة إلا أنها تستخدم نظام محاسبة التكاليف مما يسمح لها بتحديد التكاليف وسعر التكلفة والنتيجة الإجمالية.

- نتائج البحث:

- إن الفصول الأربعة التي تضمنتها دراستنا شكلت لدينا الإجابة حول الإشكالية الرئيسية وتساؤلاتها الفرعية ولقد توصلنا من خلال ذلك إلى النتائج التالية:
- تشكل المحاسبة التحليلية القاعدة الأساسية لتسيير المؤسسة نتيجة لما توفره من معلومات وطرق منتهجة.
 - إن مجموعة الطرق والتقنيات التي تحتوي المحاسبة التحليلية هي الطرق التقليدية والمعاصرة فقد حصرنا دراستنا في طرق تقليدية وهي :
طريقة التكاليف الحقيقية وطريقة التكاليف الجزئية، طريقة التكاليف المعيارية.

وطرق معاصرة وهي طريقة التكاليف حسب الأنشطة (ABC) وطريق التكاليف المستهدفة وهما من أفضل الطرق لما تتميز بهما من دقة وفعالية.

• تهدف الإستراتيجية إلى تحقيق الهدف العام للمؤسسة بغية تفادي تهديدات المحيط الداخلي والخارجي والحصول على فرص جديدة.

• يكمن التكامل الحقيقي بين المحاسبة التحليلية والإستراتيجية من خلال الأهداف حيث أن المحاسبة التحليلية كفيلة بالإجابة على الانشغالات المتعلقة بدقة المعلومات وسرعة تحديد إجمالي التكاليف وسعر التكلفة والنتيجة الإجمالية مهما كان حجمها والإستراتيجية هي الوسيلة المنتهجة لتبليغ الرسالة المنشودة والعمل على تحقيقها.

-التوصيات:

يشكل نظام المحاسبة بعد استراتيجي للمؤسسات سواء كانت إنتاجية أو خدماتية من حيث استخدامها في المجال التخطيطي والرقابي من اجل الوصول إلى أفضل أداء. فنتيجة لأهمية عملنا على تقديم هذا المجهود المتواضع في إطار نظري ومحاولة إسقاطه على الجانب التطبيقي فيما يتعلق بأسس المحاسبة التحليلية وطرقها المختلفة أو فيما يتعلق بالإستراتيجية المتبعة وتحديد العلاقة الكامنة بينهما.

وعليه يمكن أن نتقدم بجملة من التوضيحات التي نراها ضرورية ومناسبة لأهمية هذا المجال وهي كما يلي:

دراسة واقع المؤسسات الجزائرية واقتراح نماذج للمحاسبة التحليلية لاستخدامها بما يناسب كل مؤسسة أو قطاع، وبالا اعتماد على استراتيجيه تساعد على عدم الوقوع في الخطأ أي تعمل على تفادي الوقوع في الأخطاء السابقة فواقع المؤسسات الجزائرية يسجل غياب شبه تام لنظام المحاسبة التحليلية الذي أدى إلى ضعف جهازي التخطيط والرقابة.

المراجع:

كتب باللغة العربية

1. أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
2. إسماعيل السيد، الإدارة الإستراتيجية، مفاهيم و حالات تطبيقية، الدار العربية للنشر و التوزيع، بيروت 1998.
3. د. أحمد القطامين، التخطيط الإستراتيجي و الإدارة الإستراتيجية، كلية الإقتصاد و العلوم الإدارية، جامعة مؤتة، الطبعة الأولى 1996.
4. د.حسني موسى راعب، المبادئ العلمية للسياسات و الإستراتيجيات الإدارية، الطبعة الثانية، 1990.
5. د.فلاح حسن عداوي الحسين، الإدارة الإستراتيجية، دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 1985.
6. د.محمد مندورة، أ، د محمد جمال الدين دروشي، التخطيط الإستراتيجي، كلية العلوم الحاسب و المعلومات، جامعة الملك سعود، 1994.
7. د.نادية العرق، التخطيط الإستراتيجي و العولمة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، 2003.
8. سفيان بن بلقاسم، حسين لبيهي، المحاسبة التحليلية، منهجية سعر التكلفة، دار الآفاق، الجزائر.
9. سليمان قداح، محاسبة التكاليف المعيارية، مطبعة خالد بن الوليد، دمشق، سوريا، 1978.
10. عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، الإدارة الإستراتيجية، مجموعة النيل العربية، 1999.
11. عبد الرزاق بن حبيب، إقتصاد و تسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998.
12. محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير، الجزء الثاني، ديوان المطبوعات الجامعية، الساحة المركزية، الجزائر، 1995.
13. محمد محمد الجزائر، محاسبة التكاليف، مكتبة عين الشمس، مصر 1970.
14. ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، تقنيات مراقبة التسيير، الجزء الثاني، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، 1994.

كتب باللغة الأجنبية:

Fred.R. David « how companies defines define their mission long range planning éé, N° 03 (june 1988)».

المذكرات:

1. شارف سعدة، عيشوني الشريفة، التخطيط الإستراتيجي في المؤسسة الإقتصادية، مذكرة ليسانس في العلوم الإقتصادية، جامعة الشلف، دفعة 2005.
2. شريد بوزيان، التسيير الإستراتيجي للإنتاج، مذكرة التخرج في علوم التسيير، جامعة الشلف، دفعة 2004.
3. عبوب حورية، دور المحاسبة التحليلية في مراقبة الإنتاج، مذكرة ليسانس في علوم التسيير، جامعة الشلف، دفعة 2005.
4. عزوز نجاة، جعفر كنزة، المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير و اتخاذ القرارات، شهادة ليسانس في علوم التسيير، جامعة الشلف، دفعة 2004.
5. كمال خليفة أبو زيد، كمال الدين الدهراوي، محاسبة التكاليف لأغراض التخطيط و الرقابة، مصر، الدار الجامعية الجديدة، 2002.
6. مقروس عبد الجليل، نقار نبيلة، ثوزان هجيرة، التخطيط السليم للإستثمار الناجح، شهادة ليسانس في علوم التسيير، جامعة الشلف، دفعة 2003.
7. نوي الحاج، محاسبة التكاليف بالأنشطة و التكاليف المستهدفة، بحث في إطار التحضير للسنة أولى ماجستير، تخصص مالية و محاسبة، مقياس محاسبة تسيير عام 2005 ، 2006.

الإنترنت:

WWW.JPS.DIR.COM.11.06.2006