

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم العلوم المالية و المحاسبة

تخصص التدقيق المحاسبي و مراقبة التسيير

مذكرة لنيل شهادة الماستر: تخصص التدقيق المحاسبي و مراقبة التسيير

دور المحاسبة التحليلية في بناء استراتيجية المؤسسة

من إعداد الطالبتين:

أشرافه الأستاذ:

• حراث هالة نور اليقين

د/ مزاوي عبد القادر

• بن سكومة صابرية سميرة

الاسم و اللقب	الصفة	الجامعة
	رئيسة	جامعة مستغانم عبد الحميد بن باديس
د/ مزاوي عبد القادر	مقررة	جامعة مستغانم عبد الحميد بن باديس
	مناقشة	جامعة مستغانم عبد الحميد بن باديس

اهداء

بسم الله الرحمان الرحيم و الحمد لله الذي نفتح بحمده
الكلام و الحمد لله الذي حمده أفضل ما حرث به الاقلام ...
الى من تعهداني بالتربية في صغري و كان لي نبراسا يضيئ فكري
بالنصح و التوجيه في الكبرأمي و أبي....

حفضهما الله و رعاهما ...

الى من شملوني بالعطف و أمدوني بالعون و حفزوني للتقدم
اخوتي أخواتي رعاهم الله

الى أستاذي الذي وجهني و نصحني في سبيل تحصيل العم و
المعرفة

اهداء

الحمد لله و الصلاة و السلام على رسول الله

الى من رعتني بعينها و كستني بحلها و عطفها و حنانها الباقية
في القلب امي سلطنة رحمة الله عليها....

الى من عرفني الحرف و أحسن تربيتي أبي العزيز....

الى أخواتي الأعزاء و أحبائي و سندي رعاهم و حفظهم الله لي

....

ة الى جميع اصدقائي و للأستاذ المحترم الذي أمدني بالنصائح

و التوجيهات.....

شكر و تقدير

في البداية، الشكر والحمد لله، جل في علاه فأليه ينسب الفضل كله في إكمال
– و الكمال يبقى للكمال وحده- هذا العمل.

فإننا نتوجه الى أستاذنا الدكتور "مزاوي عبد القادر"

بالشكر والتقدير الذي لن تفيه أي كلمات حقه، على قبوله هذا العمل و على
نصائحه و توجيهاته السديدة و على تشجيعه لنا على إكمال هذا العمل.



قائمة المحتويات

اهداء

شكرو تقدير

قائمة المحتويات

المقدمة

الفصل الأول: الوجهة النظرية للمحاسبة التحليلية

المبحث الاول: مدخل الى المحاسبة التحليلية

- مفهوم وأهداف المحاسبة التحليلية..... ص 09
- أهمية المحاسبة التحليلية ص 12
- موضوع ومبادئ المحاسبة التحليلية..... ص 15

المبحث الثاني: تحليل نظام المحاسبة التحليلية

- العلاقة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة ومراحل تطبيقها
ص..... 17
- وسائل وتقنيات نظام المحاسبة التحليلية ص 21

الفصل الثاني: عموميات استراتيجية المؤسسة

المبحث الاول: مدخل الى استراتيجية المؤسسة

- مفهوم استراتيجية المؤسسة..... ص 26
- مضمون صياغة الاستراتيجية..... ص 29

- أنواع الاستراتيجية.....ص 30
- المبحث الثاني: التخطيط الاستراتيجي وتقييم الرقابة الاستراتيجية
- مفهوم التخطيط الاستراتيجي.....ص 35
- أهم عناصر التخطيط الاستراتيجي، زواياه و معيقاته.....ص 36
- التقويم و الرقابة الاستراتيجية.....ص 40

الفصل الثالث: دراسة دراسة سابقة في مؤسسة سونلغاز

تمهيد

المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة

1. نشأة مؤسسة سونلغاز.....ص 44
 2. دور واهداف مؤسسة سونلغاز في الاقتصاد الوطني.....ص 45
 3. الهيكل التنظيمي لمصلحة المحاسبة المالية.....ص 47
- المبحث الثاني: تقنيات أعمال المحاسبة التحليلية في مؤسسة سونلغاز
1. الهيكل العامة للحسابات.....ص 47
 2. الأعباء المستخدمة في مؤسسة سونلغاز.....ص 48
 3. الطريقة المستخدمة في حساب تكلفة انتاج الوحدة.....ص 52

المبحث الثالث: دور المحاسبة التحليلية في تفعيل استراتيجية المؤسسة

سونلغاز

1. توزيع الابعاء حسب الطبيعة..... ص 55

2. حساب مختلف التكاليف، وأهميتها.....ص 58

3. تحليل النتائج وأهميتها.....ص 61

خلاصة الفصل

خاتمة

قائمة المصادر والمراجع

ملخص

قائمة الجداول

رقم الجدول	العنوان	الصفحة
01	توزيع أعباء حسب طبيعتها	52
02	حساب تكلفة الانتاج	55
03	التوزيع الاولي للأعباء حسب الطبيعة	56
04	توزيع عدد العمال حسب الأعمال و المراتب	58
05	حساب تكلفة الشراء	59
06	حساب تكلفة الانتاج	59
07	حساب سعر التكلفة	60
08	حساب النتيجة التحليلية الاجمالية	60
09	توزيع الاجور حسب الأقسام و المراتب	60
10	التوزيع الثانوي للأقسام المساعدة على الاقسام الرئيسية	61

قائمة الاشكال:

رقم الشكل	العنوان	الصفحة
01	أبعاد الاستراتيجية	29
02	الهرم التنظيمي لمديرية توزيع الكهرباء و الغاز البويرة	45
03	الهيكل التنظيمي لمصلحة المحاسبة المالية	47

مقدمة عامة

لقد عرفت المؤسسة الاقتصادية تعددا كبيرا في أوجه نشاطاتها و توسعا في حجمها و تعددا لهياكلها الادارية، و ذلك استجابة لتغيرات مكونات محيطها، حيث شهدت تغيرات جذرية بدء من تطور الاطار الاقتصادي، و توجه اقتصاديات الدول نحو اقتصاد السوق، بالإضافة الى المحيط التكنولوجي و ما عرفه من ثروة الاتصالات و التقنيات الحديثة، مما فرض على المؤسسات ضرورة مسايرة التكور التكنولوجي و الاستفادة منه، ضف الى ذلك التغيرات في المعطيات السياسية و الاقتصادية و المالية التي فرضها المحيط و كذا قوانين و النظم التي تكون الاطار السياسي و القانوني.

و عليه فان التغيرات التي تعرفها محيط المؤسسات اثرت عليها على المسيرين تقسيم الادارة الى مستويات وسطى و عليا و دنيا و الفصل كذلك بين الادارة و التنفيذ، هذا الوضع فرض توافر المعلومات اللازمة لتسهيل مهمة الادارة في ممارسة وظائفها المتمثلة في التخطيط، رسم السياسات، اتخاذ القرار و الرقابة و هذا ما مهد هور مجموعة من أدوات الرقابة كالمحاسبة التحليلية و التي تعمل على توفير البيانات اللازمة لإدارة المؤسسة حتى تقوم بوظيفة الرقابة على اكمل وجه.

فاذا نظرنا الى المحاسبة العامة نجد أنها مجرد تقديم صورة عامة لنتائج المؤسسة بين الادارات و التكاليف و بالرغم من أهمية المعلومات التي تتوفر عليها الا أنها غير كافية لمعرفة و تحليل كامل النشاط الذي تمارسه المؤسسة و نظرا لوجود مثل هذه النقائص في المحاسبة العامة أدى بالاقتصاديين و الباحثين الأوائل الى البحث عن وسيلة أو نظام للتحليل و ايضاح طرق المحاسبة التحليلية و خاصة المعاصرة منها.

1. اشكالية الدراسة:

✓ ما هو الدور الذي تلعبه المحاسبة التحليلية في أداء استراتيجية المؤسسة؟

و للإجابة على التساؤل الرئيسي نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما هو مفهوم المحاسبة التحليلية ؟ و ما هي أهميتها ؟
- ما هي مبادئ المحاسبة التحليلية؟
- ما هي العلاقة بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة؟
- ما هي وسائل و تقنيات نظام المحاسبة التحليلية؟
- ماذا نعني بالاستراتيجية ؟ و ما هي أنواعها؟

2. الفرضيات:

- المحاسبة التحليلية هي اداة ضرورية لتسيير المؤسسات.
- تشمل المحاسبة التحليلية مجموعة من الطرق و التقنيات التي تعتبر ضرورية في المؤسسة.
- الاستراتيجية هي الخطة التي تعتمد عليها في بناء مؤسسة مثلى و تفادي الأخطاء السابقة.
- يدرك المسكرون أهمية تطبيق طرق المحاسبة التحليلية من أجل بناء استراتيجية المؤسسة.

3. أهمية البحث:

- نظرا للوضعية التي يعيشها معظم المؤسسات الجزائرية يستعدي الأمر الى ضرورة التحكم في التكاليف و تحديدها.
- الحصول على أقل سعر ممكن عن طريق تقنيات المحاسبة التحليلية من أجل اتخاذ القرارات.

4. أهداف البحث:

تتمثل اهداف البحث في:

- التعرف على المحاسبة التحليلية، مفهومها، و دورها حتى تكون نظام فعال داخل المؤسسة.
- ايجاد الحلول لمعظم المشاكل التي تعني منها المؤسسة.
- اظهار أهمية المحاسبة التحليلية كنظام يسمح للمسيرين بكشف نقاط الضعف و نقاط القوة و يساعدهم على بناء استراتيجية المؤسسة و ليس مجرد طريقة لحساب التكاليف.

5. دوافع اختيار الموضوع:

من أهم الاسباب التي أدت بنا الى اختيار هذا الموضوع ما يلي:

- اندراج الموضوع ضمن التخصص.
- حب التطلع على هذه التقنية و سعيا للتحكم فيها.
- رغبتنا في زيادة المعلومات في مجال المحاسبة.
- عدم اعتماد العديد من المؤسسات على المحاسبة التحليلية.
- لأن تقنية المحاسبة التحليلية تعتبر من أهم التقنيات التي تعطينا صورة واضحة عن المؤسسة.
- الوضع الاقتصادي الذي تعيشه المؤسسات الجزائرية مما يدفعنا للبحث عن تقنية جديدة للمحافظة على بقائها في السوق و تحقيق أهدافها.

6. منهجية الدراسة:

اعتمدنا فعلى المزج بين منهجين هما:

- **المنهج الاستنباطي:** الذي يعتد عليه في الجانب النظري من خلال عرض مفاهيم عن المحاسبة التحليلية و اهم الطرق المعاصر لها مع اعطاء بعض المفاهيم عن الاستراتيجية.
- **المنهج التحليلي:** الذي اعتمدت عليه الدراسة السابقة التي قمنا بدراستها.

7. صعوبات البحث:

قد تعرضنا عند القيام بدراسة الموضوع الى جملة من الصعوبات منها:

- افتقار المكتبة الجامعية للمراجع المتخصصة في موضوع الدراسة.
- عدم وجود المعلومات المطلوبة و الكافية الخاصة بهذا الموضوع.
- عدم توفر أطروحات و رسائل ماجستير المتعلقة بالموضوع.

8. تقسيمات البحث:

للإجابة على الاشكالية قمنا بتقسيم البحث الى فصلين و هي كالتالي:

الفصل الاول: كان بعنوان دور المحاسبة التحليلية في بناء استراتيجية المؤسسة، حيث تقسم هذا الفصل الى ثلاثة مباحث، حيث تطرقنا في المبحث الأول الى مدخل عام حول المحاسبة التحليلية، أما المبحث الثاني فكان بعنوان تحليل نظام المحاسبة التحليلية، حيث قمنا فيه بعرض العلاقة بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة، و ذكر وسائل و تقنيات المحاسبة التحليلية. أما المبحث الثالث و الأخير، فقد تناول مفهوم الاستراتيجية. و مضمون صياغة الاستراتيجيات و أنواعها.

الفصل الثاني: فيه قمنا بالاعتماد على دراسة سابقة، تناولت هذه الدراسة دراسة ميدانية في مؤسسة سونلغاز، قسم هذا الفصل الى ثلاثة مباحث، الأول كان بعنوان تقديم عام حول مؤسسة سونلغاز، أما المبحث الثاني فقد تناول تقنيات أعمال

المحاسبة التحليلية في مؤسسة سونلغاز، أما المبحث الثالث و الأخير فقد تناول دور المحاسبة التحليلية في تفعيل استراتيجية مؤسسة سونلغاز.

الفصل الأول

الوجهة النظرية للمحاسبة

تمهيد:

إن النتائج العامة للمؤسسة تخف أو تخسف أشياء كثيرة لا يمكن للمسيرين التعرف عليها مما أدى بالمسؤولين الى البحث عن أنجح وسيلة تمكنهم من تفادي تلك النقائص و معرفة صحتها من الأضرار و الأخطاء التي يمكن أن تصاب بها من الأدوات الموجهة الى 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 قد تسعى بعض المؤسسات الى تحقيق النجاح في عمليتها و أنشطتها، و تتاضل من أجل بناء مركز استراتيجي متميز عن غيرها، لذلك تسعى الى تبني مفهوم الادارة الاستراتيجية التي يقع على عاتقها أهداف المؤسسة و تحليل بيئتها الداخلية و الخارجية.

ففي هذا الفصل سنتطرق في المبحث الأول الى ماهية المحاسبة التحليلية و أهدافها أما المبحث الثاني سنتناول فيه العلاقة بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة و مراحل تطبيقها و وسائل و تقنيات نظام المحاسبة التحليلية، و في المبحث الثالث و الأخير للتوضيح أكثر تطرقنا الى ماهية الادارة الاستراتيجية و مضمون صياغة الاستراتيجيات و أنواعها.

• المبحث الأول: مدخل الى المحاسبة التحليلية

1. تعريف و أهداف المحاسبة التحليلية

المحاسبة التحليلية هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة، و من مصادر اخرى، و من هذا المنطلق سنتطرق الى تعريف المحاسبة التحليلية و أهدافها.

1.1 تعريف المحاسبة التحليلية:

رغم ظهور المحاسبة التحليلية منذ زمن بعيد ، إلا أن التعاريف التي أسندت إليها لا تختلف في المضمون وإن اختلفت في الشكل و هذا بسبب تعريفها من خلال الأهداف المنتظرة منها.

لذا نجد لها عدة تعريفات بسبب تعدد الأهداف التي يمكن أن تحققها والاختلاف في استعمالات المعلومات التي يمكن أن توفرها¹.

تعرف المحاسبة التحليلية بأنها تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة ومن مصادر أخرى، وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات على مستوى التنفيذ أو الإدارة.²

¹ هادفي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسية التسعير للمؤسسة الاقتصادية، شهادة ماستر، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر ، بسكرة، 1013/2012، ص 30.

² هادفي خالد، المرجع نفسه، ص 30.

محاسبة التكاليف هي وسيلة لمراقبة التسيير تعتمد على عرض التكاليف وتصنيفها وتحميلها على الأقسام الإنتاجية، وتسمى أحيانا بالمحاسبة الصناعية، غالبا ما تستعمل في المجال الصناعي.¹

هي محاسبة التكاليف هي تجميع و تخصيص و تحليل لبيانات تكلفة الإنتاج أو النشاط لتوفير المعلومات اللازمة لإعداد التقارير الخارجية و للتخطيط الداخلي ولرقابة العمليات الجارية و لاتخاذ القرارات الخاصة.²

2.1 أهداف المحاسبة التحليلية:

لقد حددت معظم الدراسات المتعلقة بالمحاسبة التحليلية أهدافها كما يلي:³

2.1.1 حساب التكاليف وسعر التكلفة : حيث تمكننا المحاسبة التحليلية من قياس تكلفة مختلف المراحل الصناعية التي يمر عليها تشكيل المنتجات، وهذا بهدف حساب التكلفة الإجمالية أو الحدية لوحدات النشاط، كما يمكن استخدامها في تقييم المخزون السلعي من المنتجات التامة أو قيد الإنجاز.

2.1.2 المساهمة في تسعير المنتجات : يمكن للمحاسبة التحليلية المساهمة في تسعير المنتجات التي تنتجها المنشأة أو الخدمات التي تقدمها بحيث تغطي على الأقل تكلفتها و في بعض الأحيان تقدم محاسبة التكاليف البيانات التي يمكن الاسترشاد بها لتغيير أسعار البيع إذا ما دعت الضرورة لذلك بهدف زيادة المبيعات وتحسين أرباح الوحدة .

¹ رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992 ، ص 1 .
² محمد الفيومي محمد ، مقدمة في أصول محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية ، بيروت، لبنان ، 1990 ، ص 13 .
³ هادفي خالد، المرجع السابق، ص 32.

2.1.3 شرح النتائج بمقارنة التكاليف وسعر البيع: يمكن اعتبار بأن الهدف الأساسي للمحاسبة التحليلية يكمن في تحليل تكوين النتيجة الإجمالية و تحديد مساهمة كل أنواع النشاطات التي تقوم بها المؤسسة في تحقيق هذه النتيجة، فهي تسمح بشرح النتيجة الإجمالية على أنها المجموع الجبري للنتائج حسب كل نشاط.

2.1.4 ضبط عناصر التكاليف ومراقبتها: يكون ذلك من خلال المعلومة المقدمة من طرف المحاسبة التحليلية، بحيث يعتمد عليها في وضع الإجراءات التنظيمية الخاصة بضبط ورقابة نشاط العمال وكذا المصاريف، وهذا يكون بشكل دوري ومستمر خلال مختلف مراحل الدورة من تخطيط، بحيث يتم على هذا المستوى وضع أنسب الخطط والسياسات من الناحية الاقتصادية والفنية.

أما على مستوى المراقبة والتقييم فيتم فيه قياس الانحرافات والتحري عن مصادرها وأسبابها من اجل إيجاد الخلل بهدف التخفيف من حدته أو القضاء عليه.

2.1.5 توفير قاعدة لتقييم بعض عناصر الميزانية:

من بين أهداف المحاسبة التحليلية هو اقتراح طرق تسمح بحساب تكاليف المخزونات ، مما يبين ضرورة المحاسبة التحليلية ضمن نظام معلومات المؤسسة، بما أن التقارير المالية التي يجب أن تعد وتقدم من طرف المحاسبة العامة لمختلف المستعملين الخارجيين ، يجب أن تتضمن قيمة المخزونات و هذه المهمة لا يمكن أن تنفذ إلا من طرف المحاسبة التحليلية، و لا يقتصر التقييم على المخزونات فقط، بل انه يسمح أيضا بتقييم الاستثمارات المنجزة من طرف المؤسسة لنفسها.

2.1.6 دراسة المردودية التحليلية

تسمح بمراقبة سياسات الإنتاج والاستثمار والتوزيع وذلك من خلال:

أ - تسجيل المصاريف حسب اتجاهاتها حسب الوظائف أو المنتجات

ب - مراقبة التكاليف وتخفيضها، التمويل، الإنتاج، التوزيع؛

ج - تسمح بقياس النتائج التحليلية.

2.1.7 مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات:

تتعرض إدارة المنشأة لكثير من المشاكل التي تتطلب بيانات تفصيلية لاتخاذ القرار المناسب ، و محاسبة التكاليف توفر تلك البيانات التي تساعد في التعرف على البدائل المتاحة لمواجهة تلك المشاكل و تقييم تلك البدائل و المفاضلة بينها و اتخاذ القرار المناسب من خلال اختيار البديل الملائم و من أمثلة ذلك : قرارات التسعير و المفاضلة بين شراء المواد الأولية أو تصنيعها داخل المؤسسة .

نستنتج مما سبق أن المحاسبة التحليلية تعتبر وسيلة هامة من وسائل التسيير، إذ تقوم المعلومات الضرورية للمؤسسة من أجل اتخاذ القرارات الملائمة و تحديد السياسات الخاصة بتسيير نشاط المؤسسة خصوصا ما يتعلق بتحديد الأسعار و هذا بغرض تحقيق أعلى الأرباح وبالتالي تحقيق أهداف البقاء و النمو والاستمرار¹.

2. أهمية المحاسبة التحليلية:

تعتبر المحاسبة التحليلية نظام معلومات يسمح لكل مسؤول في المؤسسة، سواء كانت كبيرة أو صغيرة، بمعرفة قيمة التدفقات والأحداث، وبالقدرة على تحليل نتائج قراراته أو التزاماته في إطار صياغته للتقديرات الموازنية . ويعتمد هذا النظام على سرعة المعلومات التي يوفرها أثر مما يعتمد على دقتها.

¹ هادفي خالد، المرجع السابق، ص 33.

1.2 المحاسبة التحليلية كوظيفة وسيطة

تقدم المحاسبة التحليلية معلومات اقتصادية حول الماضي القريب، الحاضر والمستقبل. فهي مدمجة ضمن نظام التسيير الشامل وجد مرتبطة بالمراقبة الموازنية 166 كما يجب على المحاسبة التحليلية أن تستجيب لاحتياجات الذين لديهم مسؤولية اتخاذ القرارات مهما كان مستوى مسؤوليتهم¹.

2.2 المحاسبة التحليلية مؤشر النجاح الصناعي:

إن الدراسات التي قام بها الكثير من الباحثين في مجال المحاسبة التحليلية، تبين أنه إذا ما استعملت هذه الأخيرة كآلية للتسيير، فإنه بإمكان المؤسسة المعرفة الدقيقة لكل مجريات الأحداث داخلها، أما يمكنها بإجراء التعديلات مرحليا على التقديرات، حتى تتمكن من تفادي مواجهة مخاطر غير متوقعة، خاصة في محيط يقوم على مبدأ المنافسة.

و لفرض نفسها في السوق و مواجهة المنافسة الحادة في هذا الميدان، جهزت

هذه المؤسسة نفسها بأربع مؤشرات Indicateurs de la performance

industrielle النجاح الصناعي هو:²

النوعية

والتي يتم قياسها بمعدل النفايا الذي يحسب بالعلاقة ما بين عدد القطع المعيبة، و العدد الإجمالي للقطع المصنوعة، هذا فيما يتعلق بالنوعية الداخلية. أما

¹ درحمون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير و مساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، شهادة دكتوراه، تخصص نقود و مالية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2005/2004، ص 121.

² درحمون هلال، المرجع السابق، ص 124.

النوعية الخارجية فيتم قياسها بعدد احتياجات عدم المطابقة، و عدد الحسومات التي تمنحها المؤسسة نتيجة مردودات القطع.

التكلفة:

لحساب التكاليف، جهزت المؤسسة نفسها بهيكل خاص بالمحاسبة التحليلية مطابق لقياس النجاح، بحيث جعلت من هذا الهيكل نظام معلومات يزودها بمختلف التكاليف التي يتسبب فيها المسؤولين (و هي ما يطلق عليها التكاليف الخاضعة للرقابة) مقارنة بالتكلفة النهائية الكلية. كما يسمح هذا النظام بقياس مستوى إنفاق مصاريف الاستثمار مقارنة بالموازنة. كما يسمح أيضا بتقييم تكلفة المواد الأولية و المنتجات النهائية. كما يسمح أيضا بتقييم الموازنات السنوية، و الموازنات المرحلية التي تسمح بإجراء التعديلات على الموازنات، خاصة عند مقارنة التكاليف الحقيقية بالتكاليف التقديرية وتحديد أسباب الفروقات بعد تحليل عناصر التكلفة.

الآجال:

يسمح هذا المؤشر بمعرفة الوقت الحقيقي لإنتاج القطع حسب كالتنوع، كما يسمح بتحديد الوقت الخاص بكل ورشة و الوقت المستغرق لتسليم المنتجات للزبائن مع تحديد الوقت الضائع¹.

الموارد البشرية :

يعتبر الفصل بين اليد العاملة المباشرة و اليد العاملة غير المباشرة من مهام هيئة الموارد البشرية، لتحديد معدل الغيابات خاصة على مستوى الورشات مما يسبب

¹درحمون هلال، المرجع السابق، ص 125/

تأخر في إنجاز الطلبات، كما يعطي قاعدة لحساب التكاليف الخاص بكل نوع من اليد العاملة. كما يقوم هذا المؤشر بإعطاء معلومات حول عدد القطع المنتجة حسب كالعامل و لكل يوم.

هذه المؤشرات التي لا يمكن الاستغناء عنها لتحقيق الأهداف المسطرة من خلال إعداد الموازنة، سمحت لهذه المؤسسة بفرض نفسها في السوق و أما يلاحظ ، أنها اعتمدت على المحاسبة التحليلية كمؤشر أساسي لتحديد المسؤوليات من خلال حساب التكاليف وتحليلها .فالمحاسبة التحليلية إذن جزء لا يتجزأ من نظام معلومات المؤسسة خاصة إذا استعمل بالشكل الذي يعكس رغبات المسؤولين و توقعاتهم من هذا النظام.

3. موضوع و مبادئ المحاسبة التحليلية:

للمحاسبة التحليلية موضوع و مبادئ و هي كالتالي:

1.3 موضوع المحاسبة التحليلية:

يمكن موضوع المحاسبة التحليلية في دراسة و تحليل التكاليف مرتبطة بنشاط المؤسسة كما تعمل على تفسير لبيانات المتحصل عليها سواء من المحاسبة العامة أو من المؤسسة بحد ذاتها بالإضافة الى مصادر أخرى كما تساعد المسيرين باتخاذ القرارات الرشيدة التي تحافظ على استقرار المؤسسة و ادخالها الى جو المنافسة بأقل التكاليف.¹

2.3 مبادئ المحاسبة التحليلية:²

¹ عزوز نجا، جعفر كنزة، المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير و اتخاذ القرار، مذكرة ليسانس في علوم التسيير، 2004، ص 04-03.

² ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، تقنيات مراقبة التسيير، الجزء الثاني، طبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، 1994، ص 11.

ان اختلاف بين المحاسبة التحليلية و العامة يظهر جليا بالنظر الى المبادئ التي تقوم عليها حيث نجد أن المحاسبة التحليلية تتلخص فيما يلي:

1. مبدأ التقسيم الاداري.

2. مبدأ تحليل البيانات.

3. مبدأ التنبؤ بالتكاليف.

1. مبدأ التقسيم الاداري:

ان الادارة و التنظيم يوجب على كل سم أن يتحمل مسؤولياته فالإدارة للمشروعات مستقلة عن ادارة الصيانة و كذلك استقلالية ادارة الانتاج و غيرها الا أنها توجب تعاون و تنسيق بين مختلف الادارات الموجودة و هذا يعني أن محاسبة التكاليف لا تنظر الى المشروع باعتباره وحدة محاسبية واحدة بل تساعد هذه الصورة و تنظر الى المشروع أنه مجموعة من الأقسام المستقلة محاسبيا، و بذلك يمكن لنا قياس تكلفة نشاط كل قسم أو مركز مستقل عن الآخر و الحكم على كفايته، حيث أن الادارة تستفيد من تطبيق هذا المبدأ في عدة مجالات منها:

أ- مجال قياس تكلفة الانتاج.

ب- مجال المراقبة.¹

2. مبدأ تحليل البيانات:

ان تصميم سجلات خاصة بكل ادارة تحتوي على تحليل البيانات الاجمالية يمكن معرفة التكاليف المختلفة التي يتحملها كل قسم و تجدر الاشارة الى ان الهدف من هذا المبدأ هو:

- تحليل البيانات بقصد توزيعها على مراكز التكاليف.
- تحليل البيانات لتحديد العناصر المباشرة و الغير المباشرة.

¹ ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، المرجع السابق، ص 12.

- تحليل البيانات لتحديد العناصر التكاليف الثابتة و المتغيرة.
- تحليل البيانات على اساس قطاعات الانتاج المستقلة او طبقة العمال و مناطق البيع.

3. مبدأ تنبؤ بالتكاليف:

ان 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. العلاقة بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة و مراحل تطبيقها:

المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة كلاهما يسيران المؤسسة و من هذا المنطلق سنتطرق الى العلاقة بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة.

1.1 العلاقة بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة:

رغم أن المحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية كلاهما نظامين يشكلان أدوات ضرورية لتسيير المؤسسة و متكاملان، إلا أن هناك نقاط تفرق بينهما سواء من الناحية القانونية أو من ناحية مضمون المعلومات و حتى الجهات المستعملة لهذه المعلومات.

وترتبط المحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية من خلال حسابات الأعباء و النواتج (المعاكسة)، و لكنهما تتفرقان و مستقلتان، بشكل يسمح بإمساك محاسبة عامة بدون مسك محاسبة تحليلية، أما يمكن مسك محاسبة تحليلية كاملة بشكل مستقل.

فالسباب التي تحت على الفصل بين النظامين هي:¹

¹ درحمون هلال، المرجع السابق، ص ص 128-129

- المحافظة على الشكل الموضوعي للمحاسبة العامة، بمعنى شكلها الإتفاقي، لكي تتمكن من الاستجابة لوظيفتها القانونية، أما المحاسبة التحليلية، فلها وظيفة تسييرية، بحيث يجب أن تكون واقعية، و لهذا يتوجب عليها أن تتحاز، و تكون أيضا ذاتية، بمعنى أن هناك تعارض بين المحاسبتين
 - المحاسبة العامة إجبارية أما المحاسبة التحليلية اختيارية، صعبة و جد مكلفة؛
 - للمرور من المحاسبة العامة إلى المحاسبة التحليلية، لا بد من إعادة ترتيب الأعباء و النواتج حسب طبيعتها، و الذي هو ترتيب سهل، إلى ترتيب الأعباء حسب اتجاهها و النواتج حسب مصدرها، و الذي هو عمل نوعا ما صعب؛
 - تتميز المحاسبة العامة بإفصاح واسع، دون أن يؤثر ذلك سلبا على المؤسسة، أما المحاسبة التحليلية فتميز معلوماتها بالسرية، مما يشكل خطرا على المؤسسة اتجاه منافسيها في حالة الإفصاح.
- من هذه الفروقات، يمكن القول بأن عملية دمج المحاسبة التحليلية مع المحاسبة العامة تشمل عدة عيوب قد تؤثر على مصداقية النظام المحاسبي ككل.
- أما J. Lochard فيرى أن الفصل بين المحاسبتين جد ضروري و ذلك للأسباب التالية:
- تعتبر الوثائق المحاسبية المستعملة في المحاسبة العامة ووثائق خارجية: فواتير الزبائن، فواتير الموردون، حالات الأجور؛ أما الوثائق الأساسية التي تعتمد عليها المحاسبة التحليلية فهي في الغالب ذات طابع داخلي: سندات خروج المواد، بطاقات المراقبة، سندات العمل،
 - أوامر التصنيع، سندات الاستلام...¹؛

¹ درحمون هلال، المرجع السابق، ص -129.

- تسمح المحاسبة العامة بإعطاء نظرة شاملة و ملخصة لحسابات المؤسسة، بينما تعطي المحاسبة التحليلية نظرة مفصلة لكل نشاط، و من هنا أطلق عليها مصطلح التحليلية؛
- أهداف المحاسبة العامة هي بالدرجة الأولى مالية، أما أهداف المحاسبة التحليلية فهي بالدرجة الأولى اقتصادية.
- المحاسبة العامة أداة تسيير على مستوى المديرية، أما المحاسبة التحليلية فهي أداة تسيير على مستوى آل المسؤولين، مما يسمح باستعمالها من طرف المديرية العامة لاتخاذ القرارات المهمة؛
- تسعى المحاسبة العامة إلى تحليل التدفقات التي تربط المؤسسة بالخارج، و تهتم المحاسبة التحليلية بتوزيع تدفقات المدخلات داخل المؤسسة، أما تهتم بمصدر التدفقات التي تخرج من المؤسسة وبالحركات الداخلية للمؤسسة؛
- فيما يتعلق بالمعلومات، فإن آلا المحاسبتين تستعملان نفس معطيات المدخلات، لكن بالإضافة إلى ذلك يجب أن تتمتع المحاسبة التحليلية ببطارية من معلومات خصوصية كسندات المواد، سندات العمل، بطاقات المراقبة و ذلك لتمكينها من تعداد و معرفة هذه التدفقات و الحركات الداخلية.
- ويضيف عبد الرحيم الكسم جملة من الخلافات التي تميز بين المحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية أهمها ما يلي:¹
- الفرق بين المحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية يكمن في عملية تحويل الموارد إلى نتائج و هي الممثلة بالعلبة السوداء بالنسبة للمحاسبة العامة (المالية) .

¹درحمون هلال، المرجع السابق، ص ص 130.

- بينما المحاسبة التحليلية تفتح العلبه السوداء التي تمثل عملية تحويل الموارد إلى نتائج بتحليل النفقات حسب عناصرها و هي تحلل الموارد المستخدمة حسب مراكز المسؤولية و المنتجات للحصول على النتائج؛
- المحاسبة العامة موحدة في الشركات ضمن إطار النظام المحاسبي الموحد، بينما المحاسبة التحليلية تختلف من شركة لأخرى؛
 - المحاسبة التحليلية هي مجموعة الطرق التي تسمح بالإجابة عن الحاجات المختلفة للمعلومات، و تساعد الإداري على تحديد النتيجة بين رقم الأعمال و قيمة الموارد المستخدمة لتحقيقه؛
 - المحاسبة التحليلية تجمع و تعالج المعطيات حول استخدامات الموارد برفعها إلى متخذي القرار لإنارة خيار العمل في إطار تحليل التكلفة/الربح، و المعلومات التي تعطيها هي أيضا خاصة لتحليل التكلفة و الربح، لأن الإدارة غير مستعدة لتحمل نفقات المحاسبة التحليلية إلا بمقدار الفائدة المرجوة من تحسين اتخاذ القرار.

2.1 مراحل تطبيق المحاسبة التحليلية:¹

1. المرحلة الأولى: مرحلة جمع المعلومات

- أ- معلومات مستمدة من المحاسبة العامة.
- ب- معلومات مستمدة من المؤسسة نفسها.
- ج- معلومات خاصة أخرى.

2. المرحلة الثانية: مرحلة التحليل:

¹ عباسه قادة عبد الجليل، بن دنيا عصام رامي، دور المحاسبة التحليلية المعاصرة في بناء استراتيجيه المؤسسة، شهادة ماستر، تخصص تدقيق محاسبة و مراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2020/2019، ص ص 11-12.

في هذه المرحلة تقوم المحاسبة التحليلية بتنظيم و تحليل و تفسير المعلومات المتخلص 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 الاقسام و الوظائف.

ج- تقوم على أساس البيع و الشراء.

د- تحمل التكاليف على أساس ساعات العمل.

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

4. المرحلة الرابعة:

و هي المرحلة الاستفادة من النظام المعلوماتي و يستفاد من هذا النظام في

المجالات التالية:

أ- اتخاذ القرارات.

ت- البرمجة و التخطيط.

ج- مراقبة التسيير.

2. وسائل و تقنيات نظام المحاسبة التحليلية

للمحاسبة التحليلية وسائل و تقنيات فهي كالتالي:

1.2 وسائل المحاسبة التحليلية:¹

هي كل الوسائل التي تعتمد عليها المؤسسة خلال الدورة الاستغلالية و من

أهمها:

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

¹ عباسة قادة عبد الجليل، بن دنيا عصام رامي، المرجع السابق، ص 11.

2. الوسائل المادية: أهمها الاعلام الآلي (تخزين المعلومات و سرعة المعالجة، ضمان سهولة الاطلاع) اضافة الى 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 الاحصاء (معدلات التوزيع)، بحوث العمليات (التقليل من التكاليف) و المحاسبة العامة (العمليات المحاسبية)

2.2 تقنيات المحاسبة التحليلية:

إن حساب مختلف التكاليف والتكلفة النهائية وتحديد النتائج وفقا لنظام المحاسبة التحليلية يعتمد أساسا على معلومات مصدرها الأساسي المحاسبة العامة إذ تحسب النتائج الخاصة بالمؤسسة والمحقة خلال فترة زمنية معينة بالمقارنة بين مستويات التكلفة، ويشمل نظام المحاسبة التحليلية عدة أساليب تقييميه ولكل أسلوب معطياته ومناهجه التحليلية ذلك وفقا لحالة الإنتاج والزمن حيث سنحاول في هذا المبحث التطرق إلى مختلف الأساليب وسنحاول دراسة كل واحدة منها على حدا حتى نتمكن من الوصول إلى فهمها وإعطاء تقييم لها يسهل على المؤسسة اختيار في اتخاذ القرارات المناسبة وفي الوقت المناسب ومن بين التقنيات نذكر طريقة التكاليف الملية (الكلاسيكية) الطرق الجزئية وتتضمن: التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة، التكلفة المتغيرة، التكاليف المعيارية، طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC (الحديثة).¹

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

1. حساب مختلف التكاليف و المتمثلة فيما يلي:²

أ- تكلفة الشراء.

¹ مصباح سفيان، ضيف أحمد، دور المحاسبة التحليلية في تفعيل استراتيجية المؤسسة، شهادة ماستر، تخصص محاسبة و مراجعة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة أكلي محند أو لحاج، البويرة، 2018/2017، ص 18.

² عباسة قادة عبد الجليل، بن دنيا عصام رامي، المرجع السابق، ص 12.

ب- تكلفة الانتاج.

ج- سعر التكلفة.

2. تحليل الأعباء حسب الأنظمة المتبعة.

3. تحليل الانحرافات: يعتمد في تحليلها على الطرق التالية:

➤ **عتبة المردودية:** و يتم بموجبها تحديد المستوى الذي تعطي فيه إيرادات الأعباء.

➤ **التكلفة الحدية:** هي التكلفة الناتجة عن انتاج وحدة اضافية.

➤ **التحميل العقلاني:** و هي عبارة عن طريقة تعتمد في تحليلها على التكاليف الثابتة الذي يتعلق بحجم النشاط.

➤ **التكاليف المعيارية:** و هي التكاليف المحددة مسبقا و يهدف من وراء تحليل الانحرافات على اتخاذ قرارا مستقبلية.¹

¹عباسة قادة عبد الجليل، بن دنيا عصام رامي، المرجع السابق، ص 12.

خلاصة:

من خلال دراستنا النظرية للمحاسبة التحليلية و معرفة أهدافها و دورها و التعرف على استراتيجية لمؤسسة و مضمونها و أنواعها فإنه يمكن أن المحاسبة التحليلية نستج 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 التغيرات التي تطرا على بيئة الاعمال.

الفصل الثاني

عموميات استراتيجية المؤسسة

المبحث الاول: مدخل الى استراتيجية المؤسسة

1. مفهوم استراتيجية المؤسسة

استراتيجية المؤسسة هي خطة موضوعية تحدد السياقات و سبل التصرفي و هي حيلة أو خدمة في تتمثل في مناورة الالتفاف على المنافسين.

1.1 ماهية الاستراتيجية:

اختلفت الآراء حول ماهية الاستراتيجية اذ هناك من يعرفها بأنها تصور منظمة لما تريد أن تكن عليه في المستقبل و ليس كيفية وصول المنظمة الى هذا الوضع أو هي خطة موحدة و متكاملة و شاملة تربط بين المزايا التنافسية للمنظمة و التحديات البيئية و لقد تم تصميمها للتأكد من تحقيق الأهداف الاساسية للمنظمة من خلال تنفيذها الجيد بواسطة المنظمة.

و قد عرفها muitez berg على أنها خطة موضوعية تحدد السياقات و سبل التصرفي و هي حيلة أو خدمة تتمثل في مناورة الالتفاف على المنافسين و هي نموذج متناغم الأطراف من خلال السلوك المعتمد و الغير المعتمد للوصول الى مركز مستقر في البيئة. هناك مسألتين لفهم الاستراتيجية و هما مضمون الاستراتيجية و خطوات أو مراحل الاستراتيجية.¹

و يعرف قاموس " ويبستر" الاستراتيجية على أنها: " علم تخطيط و توجيه العمليات الحربية"، كما يعرفها قاموس "فرانكلين" بأنها: علم و فن الحرب الذي يهدف الى مواجهة العدو تحت ظروف توفق الموقف و قوة كل طرف.²

¹ عباسة قادة عبد الجليل، بن دنيا عصام رامي، المرجع السابق، ص 65.

² نبيل محمد مرسي، الادارة الاستراتيجية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، 2003، ص 49.

كما تعرف الاستراتيجية على أنها: مجموعة القرارات الاستراتيجية من طرف الإدارة العليا لتوضيح الهدف و اختيار المسائل و تخصيص و استعمال الموارد المتاحة و توجيه النشاطات التي تسمح للمؤسسة التأقلم مع تطور المستقبلي للمحيط بغية تحسين التوازن التنافسي و ابقائه لصالحها و بالتالي الوصول الى الهدف المحدد استراتيجيا و تحقيقه.¹

كما تعرف على أنها: تحديد الاهداف و الأغراض الرئيسية و طوبلة الأجل للمؤسسة و اعداد عدد من بدائل التصرف و تخصيص الموارد الضرورية لتنفيذ تلك الأهداف.²

2.1 أبعاد الاستراتيجية:

ان التطور الحاصل لمفهوم الاستراتيجية يشمل الأبعاد الأساسية المكونة لها و لا يقتصر على واحد أو البعض منها، و قد أسهم من الباحثين في تحديد أبعاد الاستراتيجية لتوضيح مضامينها، و من ثم تقديم مفهوم يتلاءم مع المنظمة و البيئة التي تتعامل معها.

و فيما يلي عدد من الباحثين الذين قدموا أبعاد الاستراتيجية:³

➤ (Litterer):

- الانسجام و التوافق مع متطلبات البيئة.
- الملائمة وفق للموارد و الامكانيات المتاحة.
- درجة القبول بالمخاطرة.
- توافق الاستراتيجية مع الأفق الزمني.

¹ نوال شين، تأثير الاستراتيجي على منظمات الأعمال، كلية العلوم الاقتصادية التسيير و العلوم التجارية، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2016/2017، ص 04.

² ايمان شماع، هادية هادف، دور المحاسبة التحليلية في بناء استراتيجية المؤسسة، شهادة ماستر، محاسبة مالية و جباية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة مهدي الصديق بن يحي، جيجل، 2018/2019، ص 09.

³ ايمان شماع، هادية هادف، المرجع نفسه، ص 10.

➤ (Hax):

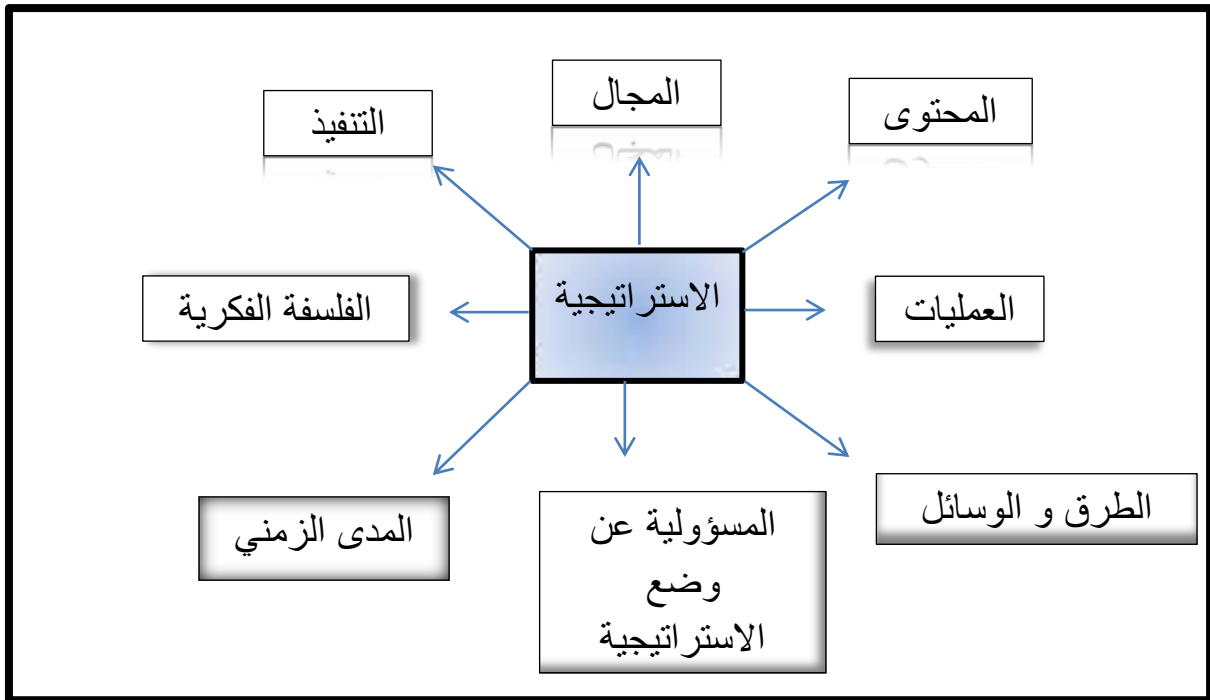
- توحيد و تكامل منسق لنمط القرارات و صناتها.
- الوسائل الاساسية للغرض أو الغاية للمنظمة و الأهداف البعيدة المدى و الشاملة.
- تحديد المجال الاساسي أو القطاع الأساسي للمنافسة.
- الاستجابة للفرص و التهديدات الخارجية و القوة و الضعف الداخلية.

➤ (Mintzberg):

- احتواء الاستراتيجية الفعالة على ثلاث عناصر أساسية:
 - الغايات و الأهداف المطلوب تحقيقها.
 - أهم الاساسيات التي توجه النشاط أو تحد منه.
 - سياقات النشاطات الأساسية التي تضمن تحقيق الغايات المطلوبة.
 - تكوين مركز من القوة و المرونة بطرائق منتقاة بحيث يساعد المؤسسة في تحقيق غايتها.
- و يوضح الشكل الموالي الأبعاد الأساسية للاستراتيجية من منظور شمولي يغطي مختلف الجوانب.¹

¹ ايمان شماع، هادية هادف، دور المحاسبة التحليلية في بناء استراتيجية المؤسسة، المرجع السابق، ص 10.

الشكل رقم 01: أبعاد الاستراتيجية



المصدر: ايمان شماع، هادية هادف، المرجع نفسه، ص 11.

2. مضمون صياغة استراتيجية :

إن مضمون الاستراتيجية ينشأ إلى مكونات الفكر الاستراتيجي وما يفهم المتابع عندما يلاحظ تحركات وتصرفات وقرارات استراتيجية لإحدى المنشأة صغيرة أو كبيرة ومنه تفهم ما يلي¹:

1. مجالات عمل منشأة و اختيارها الأساسية لتوفير و نشر الموارد المختلفة حتى كافة أجزاء المنشأة و نشاطها و استخداماتها هذه الموارد فخلق الفرص و الاستثمار فيها.

2. الطرق الأساسية التي تتبعها المنشأة لتوفير و تحضي و نشر الموارد المختلفة علة كافة أجزاء المنشأة و نشاطاتها و استخدامات هذه الموارد فخلق الفرص و الاستثمار فيها.

¹ مصباح سفيان، ضيف أحمد، المرجع السابق، ص 55.

3. المميزات الخصوصية التي تحقق تفوق المنشأة على منافسيها وتوضع للمنشأة موقفا تنافسيا يدر عليها أرباح واستقرار عالي.

3. أنواع الاستراتيجية:¹

أولا : إستراتيجية التكامل :

يشار إلى تكامل الأمامي والخلفي والأفقي كاستراتيجيات التكامل الرأسي، وتمكن استراتيجيات التكامل الرأسي المنظمة من السيطرة على الموزعين والموردين والمنافسين.

1. التكامل الأمامي: يقوم التكامل المامي على المنشأة لقنوات التوزيع سواء من خلال منافذ الجملة أو التجزئ والتحكم فيهم وهناك أمثلة عديدة في الولايات المتحدة الأمريكية لهذا النوع من التكامل في مجال صناعة الطائرات والحاسبة الآلية ويعتبر حق الامتياز أحد الأساليب الفعالة لتطبيق التكامل الأمامي وتمكن حقوق الامتياز المؤسسات من التوسع بسرعة كبيرة حيث يتم توزيع التكلفة والفرص على عدد كبير وتلجأ 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 والموارد البشرية اللازمة لإدارة توزيع منتجاتها

عندما تكون مزايا الإنتاج المنتظم ملموسة بشكل واضح حيث تزداد قدرة المنشأة على التنبؤ بالطلب على منتجاتها من خلال التكامل الأمامي.

¹ عبد الرزاق بن حبيب، اقتصاد و تسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998، ص 103.

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 أكبر عليها وتستعمله هذه الإستراتيجية عندما يكون الموردون الحاليين غير جديرين بالثقة أو يرفضون تكلفة مرتفعة أو امكانياتهم الحالية لا تسمح لهم بمقابلة طلبات الشركة، وإصدار أوامر جديدة للموردين قد يمثل كابوسا كبيرا للشركة طالبة، وقد يستغرق وقتا طويلا مما يترتب عليه تعطل العملية الإنتاجية أو عدم مقابلة طلبات المستهلكين النهائيين، وقد ترتب على ذلك عدد من الشركات بالتكامل الخلفي تجنباً لهذه المشكلة.

3. التكامل الأفقي:

يقصد بهذه الاستراتيجية قيام الشركة بتملك أو شراء شركات منافسة أو زيادة درجة السيطرة عليها ويعتبر استخدام هذه الإستراتيجية من التطورات الهامة والواضحة في ميدان الإدارة الإستراتيجية، وإن 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 وهذه 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.

¹ عبد الرزاق بن حبيب، المرجع السابق، ص 120.

ج - عند أشلاء المنظمة كل من رأسمال والموهبة البشرية المطلوبة للإدارة التوزيع بنجاح.

د - عند تدهور حال المنافسين لغياب المهارات الإدارية.

ثانيا: الاستراتيجية المكثفة:

من أمثلتها إستراتيجية اختراق سوق 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 أكبر، 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.

2- استراتيجية تنمية السوق:

تتضمن تنمية السوق تقديم المنتجات والخدمات 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.

وتتبع المنشأة هذه الإستراتيجية عند توافد قنوات توزيع جديدة تكلفتها معقولة وجودتها جيدة و يمكن الاعتماد عليها مع وجود أسواق جديدة وغير متبعة إضافة إلى ذلك توافر رأس المال اللازم والموارد البشرية مع طاقة إنتاجية فائضة¹.

¹ عبد الرزاق بن حبيب، المرجع السابق، ص 121.

3- إستراتيجية تنمية المنتج:

تسعى هذه الإستراتيجية إلى زيادة المبيعات من خلال تحسين أو تعديل المنتجات أو الخدمات الحالية مع تخصيص ميزانية ضخمة والتطوير وتتبع الإستراتيجية:

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

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

ج - عندما يقوم المنافسين منتجات ذات جودة أفضل بأسعار مقارنة.

4- إستراتيجية التنوع :

تشمل ثلاثة أنواع من استراتيجيات التنوع: المراكز والأفقي والمنتوع، 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 ولكنها مرتبطة بالمقدمة حالياً، ويعكس الاتجاه المتزايد في الوقت الحالي نحو الاندماج بين البنوك وشركات السمسرة والتأمين.¹

6- إستراتيجية التنوع الأفقي :

تشمل إستراتيجية التنوع الأفقي إضافة سلع وخدمات جديدة وغير مرتبطة بتلك المقدمة في الوقت الحالي للعملاء الحاليين ودرجة الخطورة أقل منها في حالة المتنوع وكمثال شركتي بيبسي كولا وكوكاكولا دخولها سوق المياه المعبأة حيث إن الزيادة في استهلاكها تفوق الزيادة في استهلاك أنواع كثيرة من المياه الغازية في الكثير من الأسواق وتلجأ المؤسسة لهذه الإستراتيجية.

¹ مرفوس عبد الجليل و أخرون التخطيط السليم للاستثمار الناجح، مذكرة ماجستير، جامعة شلف، 2004، ص 85.

7- إستراتيجية التنوع المتنوع:

وهي إضافة منتجات بعض المؤسسات هذه الإستراتيجية على أساس توقعها تحقيق أرباح من وراء تقسيم الشركات التي تشتريها ثم تبيعها كوحدات مستقلة، ونجد أن بيع الشركة ككل يمكن بسعر أقل عنه في حالة بيعها أو وحدات، كما تتبعها المؤسسة أي الإستراتيجية عند تدهور المبيعات والأرباح السنوية.

ثالثا: الاستراتيجية الدفاعية¹:**1- إستراتيجية المشروع المشترك:**

تتشارك 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

واتفاقيات التعاون لتحسين اتصالها وتطور علاقا علاقتها، كما أنها تمكنها من عولمة عملياتها و تخفيض المخاطرة الى أدنى حد ممكن و كمال في الشركة بين شركتي سيمسن مع فوجيينسو وتتعاون تويوتا مع جنرال موتورز في تجميع السيارات ولا تتم هذه التعاونية إلا بتكامل القدرات التميزية بشكل ملموس ويجب أن تكون المشروع مربع، ضخم وذات مخاطرة.

2- استراتيجية الانكماش:

يحدث عندما تعيد المؤسسة تشكيل المجموعات من خلال تخفيض التكلفة والأصول بغرض تحويل الاتجاه المتدهور للمبيعات والأرباح في حالة انكماش يواجهه الاستراتيجيون ضغوط التكلفة والأسهم والعاملين ووسائل الإعلام فتقوم

¹ مرفوس عبد الجليل و آخرون، المرجع السابق، ص 86.

المؤسسة ببيع أراضي عقارات لتوفير النقد، وفي حالة الانكماش يستحسن إشهار الإفلاس، وتلجأ المؤسسة إلى هذه الاستراتيجية.

3- إستراتيجية تخفيض الاستثمار:

هو بيع جزء من المؤسسة وتلجأ إليه لتوفير رأس المال اللازم للاستثمارات المستقبلية وقد أصبحت هذه الإستراتيجية تلقى قبولا كثيرا مع تركيزها على نقاط القوة وتقليل المستوى التنويع وتلجأ 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 قيمتها المالية الملموسة وهي إستراتيجية صعبة لأنها اعتراف بالهزيمة وتلجأ إليها المؤسسات عند تتبع كل من إستراتيجية الانكماش والتخفيض 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 استراتيجية التشكيلية مخاطر جمة إذا ما بالغت الشركة في استخدامها، ويعذر على أي منظمة أداء كل شيء بشكل متميز ونظرا للموارد والمواهب تنتشر وتبعثر مع زيادة عدد الأنشطة ويبدأ المنشطين في اكتساب المزايا¹.

المبحث الثاني: التخطيط الاستراتيجي و تقييم الرقابة الاستراتيجية

1. مفاهيم عامة للتخطيط الاستراتيجي:

¹ مرفوس عبد الجليل و آخرون، المرجع السابق، ص 87.

يمثل التخطيط الاستراتيجي خطوة أساسية في برنامج التطور الاقتصادي حيث أن التخطيط الاستراتيجي يعني محاولة التبصر بمستقبل الشركة و وضع اهداف تحدد المسارات المؤسسة مستقبلا و هذا يتطلب توفر امكانيات و وجود تنظيم ملائم و المناخ المشجع و المشاركة في كل مستويات الادارة في المؤسسة في تصميم و تنفيذ الحكة الاستراتيجية حتى يؤدي لتخطي الاستراتيجي الى نتائج المرجوة الى المدى الطويل.

تعريف التخطيط الاستراتيجي:

لقد استخدم هذا المصطلح أصلا في المجال العسكري و هو مأخوذ من اللغة اليونانية و هو يعني حرفيا فن الجنرال أو أسلوب القائد العسكري و قد عرفها الدكتور اسماعيل محمد السيد بأنها: " تلك العملية الازمة توضع و تنقيح و تطبيق بعض التصرفات الازمة لإنجاز بعض النتائج المرغوبة فيها".

كما يمكن تعريف التخطيط الاستراتيجي بأنه ذلك التخطيط الذي يركز على العلاقة الطويلة الاجل ما بين المؤسسات و بيئتها الخارجية، فهذا النوع من التخطيط يرتبط بالأهداف الرئيسية للمؤسسة اي تلك الأهداف التي يجب الوصول اليها في ظروف تنافسية.¹

أما التعريف الشامل يعرف من خلاله التخطيط الاستراتيجي بأنه عملية اتخاذ القرارات المستمرة بناء على معلومات تمكنه من مستقبلية هذه القرارات و آثارها في المستقبل و وضع أهداف و استراتيجيات و البرامج الزمنية و التأكد من تنفيذ الخطط و البرامج المحددة.

2. أهم عناصر التخطيط الاستراتيجي، مزاياه و معوقاته:

¹ شريد و زيان، التسيير الاستراتيجي للنجاح، مذكرة تخرج في علوم التسيير، جامعة شلف، دفعة 2004، ص 28.

أولاً- رسالة المنظمة:¹ أي النشاط الذي ينبغي أن تقوم به المنظمة، و يعتبر اختيار رسالة المنظمة من أهم الاختيارات الاستراتيجية، و من الضروري اعادة النظر في ذا العنصر و تحليله بصورة دورية باعتبار أن الرسالة أي منظمة لا بد و ان يتربها التقادم نظرا لأن المنظمة ذاتها تتغير تبعا لتغير الأعمال التي تقوم بها و التي وجدت أساسا من أجلها، اضافة الى أن البيئة الخارجية للمنظمة تتغير بصورة مستمرة.

و من خصائص الرسالة الفعالة للمنظمة ما يلي:

1. القابلية للتحويل الى خطط و سياسات: اذ يجب أن تتسم الرسالة بإمكانية تحول الكلمات و الشعارات الى خطط و سياسات و برامج عمل و الا أصبحت دعاوي جوفاء تهز ثقة العملاء بدلا من تدعيمها.
2. الواقعي و الموضوعية: من سمات الرسالة الفعالة أن تكون ممكنة التطبيق بمراعاة عناصر التحدي و المواجهة و الإصرار على تحقيق اقصى الاستفادة من الامكانيات و الموارد المتاحة.
3. التكيف مع البيئة: يجب أن تحافظ الفعالة أن تكون ممكنة التطبيق بمراعاة ظروفها و بيعتها الحالية و توقعاتها المستقبلية.
4. التوجه نحو ظروف السوق و حاجات العملاء: فما نشأت المنظمة الا لإشباع حاجات شرائح معينة من العملاء يجب لهم خصائصهم المميزة، و تمارس نشاطها في سوق تحكمه علاقات و قواعد معروفة يجب أخذها بالاعتبار.
5. الوصف العام لكيفية تحقيق النتائج: تتطرق الرسالة لبعض الجوانب المدعمة لهدفها و ذلك ببيان كيفية تحقق المنظمة لنتائجها المرجوة من خلال الأنشطة و العمليات التي تمارسها و المنتجات التي تقدمها، بل ان البعض ينادي بالالتزام

¹ عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، الادارة الاستراتيجية، مجموعة النيل العربية، مصر، 1999، ص 80.

الرسالة بتحديد نتائج دقيقة تلتزم به و معايير محددة توضح جوانبها من حيث القياس الكمي و الزمني.

6. تحقيق التكامل بين اجزاء و مكونات المنظمة: اذن من المعرفة أن هناك مستويات مختلفة للاستراتيجية سواء على المستوى الكلي للمنظمة أو مستوى وحدات الأعمال أو المستوى الوظيفي و التشغيلي.

7. الوضوح و دقة التعبير: من بين سمات الرسالة الفعالة أن تكون واضحة المعاني و الكلمات و دقيقة في تعبيراتها بحيث يفهمها جميع الأطراف سواء كانوا داخل أو خارج المنظمة.

ثانيا - عناصر رسالة المنظمة: ¹

أجريت بحو عديدة لدراسة العناصر التي يجب أن تشملها رسالة المنظمة من بينها تلك التي أجراها " دافيد" و قد توصل الى عناصر الرسالة الاساسية تتمثل في تسع عناصر هي: العملاء، المنتجات، الموقع، التكنولوجيا، الاهتمام بالبحوث، الفلسفة الفكرية، المفهوم الذاتين الاهتمام بالصورة العامة، الاهتمام بالعاملين، و لم توضح الدراسة ترتيبا محددًا لتلك العناصر و انما طلبت لتحاملها و ضرورة دراستها من خلال الاجابة على التساؤلات المقترحة لكل منها.

ثالثا - الغايات و الأهداف:

1. الغايات: عرف " وليم كند" الغايات بأنها: ² هي الاشياء العامة التي تود المنظمة انجازها و يتم تحديد الغايات في معظم الأحيان بشكل عبارات أو مصطلحات واسعة و تتصف بالدوام، و مثال ذلك كان تحدد المنظمة غايتها، زيادة عدد التجار الذين يتعاملون.

¹ عبد الحميد عبد الفتاح، مرجع سبق ذكره، ص 82.

² عبد الحميد عبد الفتاح، مرجع سابق، ص 71

ان الغايات قد تكون مستقبلية اي أنها لم تحقق بعد، كالتي ذكرت سابقا أو قد تمثل حالة أو وضع ينبغي الإبقاء عليه، و مثال ذلك بتحديد غايات نهائية واضحة و محددة.

2. الأهداف: و هي تشبه الغاية الى حد كونها أيضا من الأمور التي تسعى المنظمة الى تحقيقها و لكن تختلف عنها في ما يلي:
 أ- ان الأهداف أكثر ضيقا و تجديدا.
 ب- انها أكول زمنا من الغايات.

كما أن هناك عدة نواحي تبرر لنا ضرورة وضع الأهداف فمن أهمها:
 ج- تعد الأهداف من أهم عناصر التخطيط: اذ لا يمكن قائم المدير بوظيفة التخطيطية دون وجود أغراض و أهداف واضحة تسعى المنظمة الى تحقيقها فتبني عمليات التنبؤ تؤسسه السياسات و الاجراءات و القواعد و تعد الموازنات و البرامج لتحقيق أهداف معينة.

ثالثا- معوقات التخطيط الاستراتيجي:¹

ان استخدام التخطيط الاستراتيجي ليس أمرا هينا فهناك عقبات تجعل التخطيط الاستراتيجي أمرا صعبا، و في ما يلي بعض العقبات التي قد تعرق عملية التخطيط الاستراتيجي

1. عدم رغبة المديرين أو ترددهم في استخدام هذا الأسلوب .
2. البيئة الخارجية مضطربة مما قد جعل التخطيط متقدما قبل أن يبدأ.
3. مشاكل التخطيط الاستراتيجي تترك انطبعا سيئا فس ذهن المدير .
4. ضعف الموارد المتاحة.
5. التخطيط يحتاج الى وقت و تكلفة كبيرة.

¹نادية العرق، التخطيط الاستراتيجي و العولمة، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، 2003، ص 11

6. عدم توفير الالتزام الكافي لدى الاجارة العليا بنتائج و متطلبات التخطيط الاستراتيجي.

7. عدم الاهتمام ببناء و ضوع الخطط التنفيذية اضافة الى نقص التمويل الكافي.

8. الاعتقاد الخاطى بان مجرد تحديد الأهداف و الغايات كفيل بتحقيقها.

9. عدم توفر تحديد دقيق للمهام للالزمة لتطبيق الاستراتيجية.

3. التقويم و الرقابة الاستراتيجية:¹

تعتبر وظيفة التقويم و المراقبة الاستراتيجية آخر الوظائف في العملية الادارية و احر المراحل في نموذج الادارة الاستراتيجية و تتضمن هذه المرحلة تقويم الأداء المؤسسة

و أحكام الرقابة على نشاطاتها المختلفة ذات العلاقة بتنفيذ الاستراتيجيات الطبقة تصنف الرقابة الاستراتيجية الى عدة مستويات:

1. الرقابة على المستوى الاستراتيجي: و تهدف الى أحكام الرقابة على الاتجاه الاستراتيجي العام للمؤسسة فيما يتعلق بعلاقتها مع المجتمع الذي تخدمه و اتجاهها الاستراتيجي العام باتجاه المستقبل.

2. الرقابة على المستوى التشغيلي: و تتعلق بأحكام الاجراءات الرقابية على النشاطات و الخطط قصيرة المدى اذن الهجف عملية الرقابة الاستراتيجية الى مقارنة الاداء الحالة مع الأهداف الموضوعة و بذلك تزود الادارة بالتغذية الراجعة الضرورية لتقييم النتائج و اتخاذ الاجراءات التصحيحية الضرورية اذا تطلب الأمر ذلك.

¹ أحمد القاطمين، التخطيط الاستراتيجي و الادارة الاستراتيجية، كلية الاقتصاد و العلوم الادارية، جامعة مؤتة، الطبعة الاولى، 1996، ص ص 150 و 153.

خلاصة

من خلال دراستنا للاستراتيجية تبين انها تبرز أهمية من خلال قدرتها على تحديد الرؤية المستقبلية للمؤسسة تحديد علاقتها مع بيئتها بما يساعد في اقتصاصها للفرص و تجنبها للتهديدات و تعزيز نقاط القوة و التغلب على نقاط الضعف و ذلك لرسم غيات المؤسسة على مدى الزمني البعيد.

الفصل الثالث

دراسة دراسة سابقة في مؤسسة

تمهيد:

نظرا للأهمية البالغة التي تحظى بها المحاسبة في النشاط أي مؤسسة و هذا للنتائج المتوصل اليها من استعمالها هذا فإننا قمنا بدراسة دراسات سابقة ميدانية لواقع هذه الاخيرة في مؤسسة توزيع الكهرباء و الغاز، (وحدة البويرة) لان هذه المؤسسة كغيرها من المؤسسات تستعمل المحاسبة التحليلية في حساب تكاليف الانتاج والشراء و تكلفة الوحدة الواحدة كما أنها تقوم بمراقبة سير نشاط المؤسسة باتباع استراتيجية معينة و باستعمال المحاسبة التحليلية.

المبحث الأول: تقديم عام للمؤسسة

1. نشأة مؤسسة سونالغاز

نشأة شركة توزيع الكهرباء و الغاز للوسط جاءت تطبيقاً لأحكام القانون 01/02 المؤرخ في 05 فيفري 2002، المتعلق بالكهرباء و توزيع الغاز عبر القنوات.

و منذ سنة 2002 عرفت سونلغاز عدة تحولات لإعادة هيكلة الشركة و تحسين مردوديتها و تسييرها، فمرت بعدة مراحل من التجديد حتى أصبحت اليوم مجمع يضم أكثر من 26 شركة لكل شركة استقلاليتها المادية والمعنوية وتعمل بشكل متكامل حول المهام الأساسية للمجمع.

تتكفل مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بالبويرة بضمان تموين المواطنين بطاقتين أساسيتين هما الكهرباء والغاز عبر القنوات عبر فروع الشركة المتعددة.

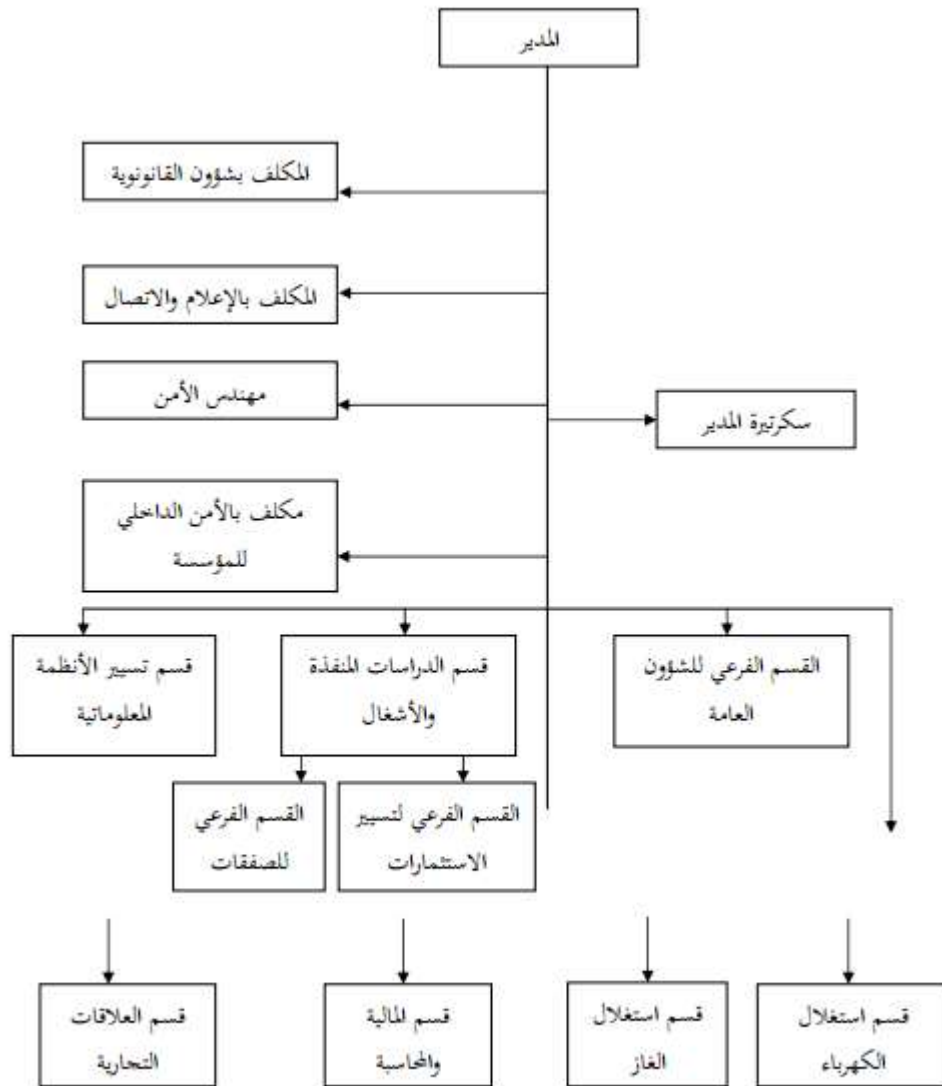
هذا زيادة على فروع الشركة الأخرى المنشأة لضمان التسيير الجيد وتزويد الفرع الرئيسية بكل ما تحتاجه من خدمات (أعمال الصيانة للتجهيزات، تكوين المستخدمين....).

و تنتمي مديرية البويرة لفرع التوزيع للوسط sdc الذي يتواجد مقر مديرته العامة بالبلدية.¹

والتي تضم زيادة على مديرية البويرة 12 مديرية أخرى من ولايات الوسط والجنوب هي: البلدية، المدية، تيزي وزلي، البويرة، الجلفة، الاغواط، ورقلة، بسكرة، الوادي، غرداية، تمنراست، إليزي.

¹ مصباح سفيان، ضيف أحمد، دور المحاسبة التحليلية في تفعيل استراتيجية المؤسسة، شهادة ماستر، تخصص محاسبة و مراجعة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة ألكلي محند أولحاج، البويرة، 2017/2018، ص 65.

الشكل رقم 02: الهرم التنظيمي لمديرية توزيع الكهرباء والغاز البويرة:



المصدر: مصباح سفيان، ضيف احمد، دور المحاسبة التحليلية في تفعيل استراتيجية المؤسسة، المرجع السابق.

2. دور وأهداف مؤسسة سونلغاز في الاقتصاد الوطني

أولاً- دور المؤسسة:

للمؤسسة دور هام جدا في الاقتصاد الوطني ومستوجدها تعتبر أن المصدر الحيوي للقطاعات الاقتصادية (زراعة، خدمات، صناعة) ففي ميدان الصناعة نجد أن الطاقة الكهربائية والغازية تستعملان في مختلف المصانع الاستراتيجية والتحويلية هذا لأن كل الآلات الموجودة على مستوى هذه المصانع تعمل بالكهرباء والغاز، كما لهل دور كبير في تمويل القطاع الزراعي بالمضخات ومختلف الآلات والمحركات، أما على مستوى قطاع الخدمات فإن مجمل وسائل النقل تستعمل مادة الغاز وكذا دور الكهرباء في الإنارة العمومية كما أن توفر منصب شغل للعاطلين عن العمل و حاليا دور شركة سونلغاز في الاقتصاد الوطني فهي المضمون الرئيسي للقطاعات الاقتصادية.

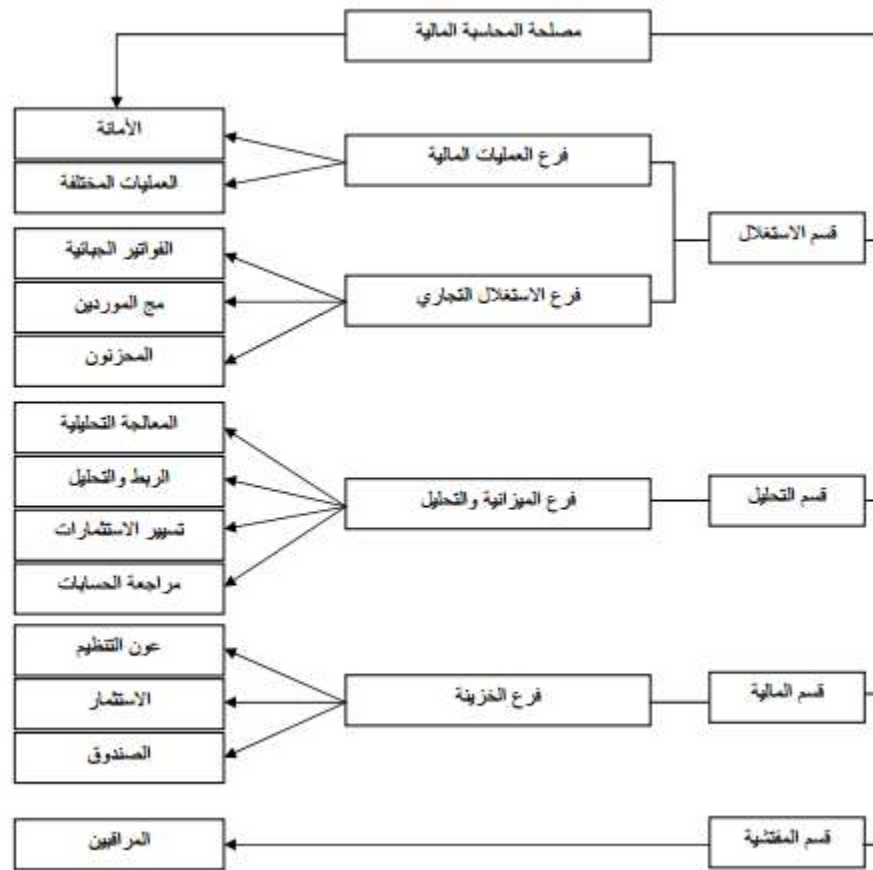
ثانيا - أهداف المؤسسة:

ورد في المادة 06 من المرسوم رقم 26-195 المتضمن القانون الأساسي للشركة الجزائرية للكهرباء و الغاز سونلغاز (ر،ش،أ) ما يلي و تهدف سونلغاز الى:

- إنتاج الكهرباء والغاز في الجزائر ونقلها وتوزيعها وتسويقها.
- نقل السوق لتلبية حاجيات السوق.
- توزيع الغاز عن طريق القنوات سواء الجزائر أو في خارج وتسويقه.
- تطوير وتقديم الخدمات الطاقوية بكل أنواعها.
- دراسة كل شكل أو مصدر للطاقة وترقيته وتنميته.
- تطوير كل نشاط له علاقة مباشرة بالصناعات الكهربائية والغازية يمكن أن يترتب عنه فائدة سونلغاز (ش، ذ، أ) وبصفة عامة كل عملية مهما كانت طبيعتها ترتبط بصفة مباشرة أو غير مباشرة بهدف الشركة لا سيما تبحث عن المحروقات واستكشافها وإنتاجها وتوزيعها.

- تطوير كل شكل من الأعمال المشتركة في الجزائر أو في الخارج مع شركات جزائرية أو أجنبية¹.
- إنشاء فروع وأخذ مساهمات وحياسة كل حقيبة أسهم وغيرها من القيم المنقولة في كل شركة موجودة أو سيتم إنشاؤها في الجزائر أو في الخارج.

3. الشكل رقم 03: الهيكل التنظيمي لمصلحة المحاسبة المالية



المصدر: مصباح سفيان، ضيف احمد، المرجع السابق.

المبحث الثاني: تقنيات أعمال المحاسبة التحليلية في مؤسسة سونلغاز

1. الهيكل العامة للحسابات:

¹ مصباح سفيان، ضيف أحمد، دور المحاسبة التحليلية في تفعيل استراتيجية المؤسسة، المرجع السابق، ص 67.

إن المحاسبة المستخدمة داخل الوحدة تعتمد على مجموعة من الحسابات

هي:

• **حساب الأقسام:** هذا الحساب يركز على مبدئين :

- استعمال الأقسام المتجانسة بتوافق كامل.

- خلق مراكز المسؤولية.

• **حساب التكاليف والتكلفة النهائية:** يتم تقسيم المؤسسة إلى:

- النشاط الرئيسي إنتاج الكهرباء.

- الأقسام: الإدارة، الإنتاج، الصيانة.

والهدف النهائي لهذه الحسابات هي البحث عن تكلفة الإنتاج والوحدة.

• **حساب الجرد الدائم (الخروج):** تسجل في هذه الحسابات كل الإخراجات من

المعدات والسلع أو الاستثمار أو الاستغلال.

• **حساب الفروق الإضافية:** يسجل في هذه الحسابات الأعباء التي لا تدخل

ضمن الحسابات العامة، ولكن تدخل في حساب التكاليف والتكلفة النهائية

(العناصر الإضافية).¹

2. **الأعباء المستخدمة في مؤسسة سونلغاز:**

المجموعة الأولى: مواد ولوازم مستهلكة:

1-الغاز الطبيعي.

2-الفيول في حالة عدم كفاءة الغاز الطبيعي يستعمل الفيول.

3-مواد ومعدات مستهلكة هي:

¹مصباح سفيان، ضيف أحمد، دور المحاسبة التحليلية في تفعيل استراتيجية المؤسسة، المرجع السابق، ص 69.

- قطع غيار الآلات.
- زيت التشحيم.
- 4-مواد ومعدات مستهلكة مباشرة: ماء مقطر .
- 5-مواد ومعدات مستهلكة غير مخزنة.
- 6-جميع المشتريات التي لا تدخل في المخازن: معدات المكتب، مواد الصيدلانية.

المجموعة الثانية:

- 1-النقل:
 - مصاريف تنقل العمال.
 - مصاريف نقل أطفال العمال.
 - مصاريف التوزيع.
- 2-الإيجارات والتكاليف الجارية:
 - الأرضية: التي توجد بها الآلات التي يتم بها توليد الكهرباء،
 - مباني: أين توجد المكاتب والمخازن.
- 3-الصيانة والإصلاحات:
 - تركيب الهواتف وإصلاحها.
 - تركيب معادن المكاتب.
 - صيانة الآلات لتجديدها.
- إصلاح أي خلل أو عطل في الإنارة أو الكهرباء في النيابة.
- 4-أعمال وطريقة التنفيذ الخارجية:
 - مصاريف تكوين العمال.
 - توظيف عمال خارجيين للمساعدة على العمل.¹

¹مصباح سفيان، ضيف أحمد، دور المحاسبة التحليلية في تفعيل استراتيجية المؤسسة، المرجع السابق، ص 70.

5- وثائق عامة و تقنية: مصاريف شراء الوثائق و المجلدات و كذلك المصاريف المتعلقة بالمساعدة في انتاج مثل الصور المصورة PHOTOCOPIE.

6- دراسات وأبحاث :إرسال العمال لتحسين مستوياتهم

7-أجور الغير :وهي المصاريف المتعلقة بالأشخاص الخارجيين وهم:
-محامي.

-خبير المحاسبة.

-مهندس معماري.

8-الإشهار :وهي المصاريف التي تدفعها المؤسسة.

- الاعلان في الجرائد و المجلات

- هدايا بهدف الاشهار

-فيلم تثقيفي وعلمي.

9-تنقلات واستقبالات.

10-البريد والمواصلات:

-الهاتف.

-تلغراف.

المجموعة الثالثة: مصاريف العمال:

1-الدفع الجزافي :تدفعها المؤسسة إلى مصلحة الضرائب.

2-ضريبة على النشاط المهني :وهي ضريبة على النشاط الصناعي والتجاري

وتحسب من رقم الأعمال.

3-ضريبة على القسمة المضافة وتحسب من رقم الأعمال.

المجموعة الرابعة: مصاريف المالية:

وهي المصاريف التي تدفعها الوحدة مثل مصاريف الفوائد.

- مصاريف التأمين.
- تأمين السيارة.
- التأمين ضد السرقة.
- التأمين ضد خطر الكهرباء.
- التأمين ضد الانفجار.
- إهلاك ومثونات.
- إهلاك المعدات أو آلات الإنتاج.
- إهلاك الاستثمار.

المجموعة الخامسة: أعباء خارج الاستغلال:

وهي مجموعة ليس لها علاقة بالنشاط العادي للوحدة.

- الإدارة العامة.
- إدارة المركز التقني.

3. الطريقة المستخدمة في حساب تكلفة انتاج الوحدة

الجدول رقم 01: توزيع ابعاء حسب طبيعتها

الوحدة: 100000 دج

السنة الدراسة 2015

الصيانة	الانتاج	الادارة	المجموع	الاعباء حسب الطبيعة	
00	3000940	00	300940	الغاز الطبيعي	31
00	55350	00	55350	الفيول	
56037	00	00	56037	مواد ومعدات مستهلكة مخزنة	
00	1387	00	1387	مواد ومعدات مستهلكة مباشرة	
521024	130256	37216	18608	مواد ومعدات مستهلكة غير مخزنة	
124724	3707026	37216	4332322	موارد و لوازم مستهلكة	01
00	00	40	40	مصاريف النقل	624

00	313	00	313	إيجارات وتكاليف إيجابية	614
566625	00	37775	8044	صيانة وإصلاحات	615
75078	00	8342	8342	أعمال وطريقة التنفيذ الخارجية	621
00	4798	00	4798	وثائق	622
00	765	00	765	أجور الغير	631
00	00	2754	2754	تتقلات واستقبالات	638
00	00	503	503	البريد والمواصلات	638
317405	112598	450895	1880988	الخدمات	02
1040465	31743	40895	17635	عمال التنفيذ	631
20316	247095	98838	54910	عمال التحكم	
537142	1074284	723974	23354	عمال الإطارات	
36092	3862664	2117959	3899	مصاريف العمل	634
00	00	48857	48857	ضرائب ورسوم أخرى	645
00	00	48857	48857	ضرائب ورسوم	641
00	00	7534	7534	الفاتورة المعلوماتية	645
00	00	7534	7534	الفاتورة المعلوماتية الاجمالية	03

00	00	1348	1348	الإدارة الداخلية	625
00	00	1069	1069	موقف السيارات	625
1086683	4408168	28325338	55001089	مجموع الاعتراف المباشرة	04
00	9137	00	9137	مصاريف مباشرة	66
00	13272	00	13272	مصاريف التأمين	66
00	16212	00	16212	مخصصات الاهتلاك	68
1433	00	00	1433	مخصصات التمويل	68
				العام	15
120	00	00	120	مؤونات أخرى	
1553	2958237	00	31135337	أعباء الهيكلية	05
00	00	241	241	أعباء خارج الاستغلال	62
00	00	12488	12488	الإدارة العامة	60
00	00	10893	10893	إدارة المركز التقني	60
00	00	2338341	2338341	أعباء خارج الاستغلال	06
1553	2958237	2338341	5451878	مجموع الأعباء غير المباشرة	

المصدر: مصباح سفيان، ضيف أحمد، دور المحاسبة التحليلية في تفعيل استراتيجية المؤسسة، المرجع السابق

- عدم استعمال قسم التمويل لحساب تكاليف الموارد المستعملة

تحديد تكلفة الإنتاج:

الجدول 2: حساب تكلفة الإنتاج:

المبالغ	البيانات
55001089 دج	الأعباء المباشرة
5411878 دج	الأعباء الغير مباشرة
60452969 دج	مجموع الأعباء
4787 دج	مجموع الوحدات المنتجة
96757725 دج	تكلفة انتاج الوحدة الواحدة

المصدر: مصباح سفيان، ضيف أحمد، دور المحاسبة التحليلية في تفعيل استراتيجية المؤسسة، المرجع السابق

نلاحظ أن الوحدة عند حسابها لتكلفة الانتاج فإنها تستعمل طريقة بسيطة و هذا عن طريق الجمع بين الأعباء المباشرة لتتوصل في الأخير على التكلفة الاجمالية قم نقوم بتقسيمها على عدد الوحدات النتيجة لإيجاد تكلفة الانتاج للوحدة الواحدة.¹

المبحث الثالث: دور المحاسبة التحليلية في تفعيل استراتيجية المؤسسة سونلغاز

1. توزيع الأعباء حسب الطبيعة:

هي جميع الأعباء التي تنفق في سبيل الحصول على الإنتاج المتمثل في الكهرباء وهي مواد ومعدات مستهلكة مباشرة (ماء مقطر)، مصاريف المستخدمين،

¹ مصباح سفيان، ضيف أحمد، دور المحاسبة التحليلية في تفعيل استراتيجية المؤسسة، المرجع السابق، ص 75.

ضرائب ورسوم...الخ، قبل التطرق إلى توزيع الأعباء حسب طبيعتها، سوف نعرض مختلف تقسيمات الوحدة وهي الأقسام المساعدة للإدارة.

الأقسام الرئيسية: التموين، الإنتاج، الصيانة.

و سوف نقوم بالصفلي بين مصاريف الإدارة ، التموين عن طريق استعمال مفاتيح التوزيع.

الجدول رقم 03: التوزيع الاولي للأعباء حسب الطبيعة

المبالغ	الأقسام الثانوية		الأقسام الرئيسية	
	إدارة	تموين	إنتاج	صيانة
ح/31 مواد أولية	552	2676	1042048	521024
ح/624 مصاريف إيجارية	30,5	9,5		
ح/614 صيانة وإصلاح			3,3	
ح/615 صيانة وإصلاح	6044			
ح/62 الخدمات الخارجية			834,2	7507,8
ح/638 التوثيق		47,98		
ح/63 أحور للغير			765	
ح/638 تنقلات				2754
ح/638 البريد	503			
ح/638 عمال التنفيذ	17635	37019,81864	354068136	10404,65
ح/638 عمال الإطارات	23354	7189,239	50,50171	5371,42

المصدر: مصباح سفيان، ضيف أحمد، دور المحاسبة التحليلية في تفعيل استراتيجية المؤسسة، المرجع السابق

			488.57	488.57	ح/64 ضرائب ورسوم
			75.34	75.34	ح/638 فتورة المعلوماتية
			352077	1348	ح/638 الإدارة الخارجية
	363.46			1069	ح/638 موقف السيارات
	91.37			91.37	ح/66 مصاريف مالية
	13279			13279	ح/66 مصاريف التأمين
	16212			16212	ح/68 الاهتلاكات
1433				1433	ح/66 قسم التموين العام
120			2041	120	ح/158 مؤونات أخرى
			2.41	2.41	ح/638 أعباء خارج الاستغلال
			12488	12488	ح/66 الإدارة العامة
			10893	10893	ح/66 إدارة المركز التقني
53470.58	83558.25	1514.684222	52272.25578	190815.67	بمجموع التوزيع

المصدر: مصباح سفيان، ضيف أحمد، دور المحاسبة التحليلية في تفعيل استراتيجية المؤسسة، المرجع السابق

تم تشكيل هذا الجدول عن طريق الاعتماد على الخطوتين التاليتين:

- الفصل بين الإدارة وقسم التموين .
- لم يتم الفصل بين :

أ - مواد ومعدات مستهلكة غير مخزنة : فالإدارة قد تحملت 2676552 دج أما التموين فتحمل 1042048 دج فهذه المعطيات أخذت من سجلات الوحدة.

ب - مصاريف النقل : بما أن مصاريف النقل لا تخص إلا مصاريف الإدارة كأساس للتوزيع، فلدينا مجموع العمال كل قسم هم 38 : عامل فالإدارة لها 29 عاملا أما قسم التموين فله 09 عمال.

فبعد القيام بالعمليات الضرورية تحصلنا على أن قسم الإدارة يتحمل ما يقارب

$$30.5 \text{ دج أي } (29 \times 40) / 38 = 30.5 \text{ دج.}$$

أما قسم التمويل فيتحمل 50.9 دج.¹

ج - أما فيما يخص العمال فقد أخذت المعلومات من سجلات الوحدة، حيث سجل:

قسم الادارة :عمال التنفيذ 3701.981864 دج.

عمال التحكم 8887.490424 دج.

عمال الإطارات 7189.23829 دج.

قسم التموين (عمال التموين) 354.068136 دج.

عمال التحكم 996.309576 دج.

عمال الإطارات 50.50171 دج.

جدول رقم 04: توزيع عدد العمال حسب الأعمال و المراتب

الاقسام	المراتب	التنفيذ	التحكم	الاطارات	المجموع
الإدارة	11	10	08	29	
التموين	02	05	02	09	
الصيانة	26	32	09	67	
الإنتاج	10	32	16	68	
المجموع	49	89	35	173	

المصدر: مصباح سفيان، ضيف أحمد، دور المحاسبة التحليلية في تفعيل استراتيجية المؤسسة، المرجع السابق.

¹ مصباح سفيان، ضيف أحمد، دور المحاسبة التحليلية في تفعيل استراتيجية المؤسسة، المرجع السابق، ص 77.

2. حساب مختلف التكاليف، سعر التكلفة، النتيجة الاجمالية و اهميتها:

الجدول رقم 05: حساب تكلفة الشراء.

البيان	الغاز	الفيول	مواد ومعدات مستهلكة مباشرة	مواد ومعدات مستهلكة مخزنة
ثمن الشراء: - الغاز: $0,145 \times 20574,603 \text{ م}^2$ - الفيول: $7027 \times 12,6112$ طن - مواد ومعدات مستهلكة مخزنة	2985540 8861.90 24		1387	56037
مصاريف شراء مباشرة - الغاز: الاشتراك 200 دج $\times 12$ شهر	2400			
مصاريف شراء غير مباشرة - الغاز: $2985 \times 1,075$ دج - الفيول: $886,189024 \times 1,075$ - مواد ومعدات مستهلكة مباشرة: $13,84 \times 1,075$ دج - مواد ومعدات مستهلكة مخزنة $560,37 \times 1,075$ دج	3209,305	952,6532002	14,91025	602,39775

المصدر: المصدر: مصباح سفيان، ضيف أحمد، دور المحاسبة التحليلية في تفعيل استراتيجية المؤسسة، المرجع

الجدول رقم 06: حساب تكلفة الانتاج

المبلغ	البيان
304149.305	تكلفة المواد الأولية
55944.93795	-الغاز
	4388.95طن - \times الفيول :
	12.7467704
1041.91025	-مواد ومعدات مستهلكة مباشرة
56639.39775	-مواد ومعدات مستهلكة مخزنة
	مصاريف الإنتاج:

108126.2102	رقم الإنتاج
77907.85958	رقم الصيانة
603809.6201	تكلفة الإنتاج الكلية
624787	عدد الوحدات المنتجة
26642	تكلفة الوحدة

المصدر: مصباح سفيان، ضيف أحمد، دور المحاسبة التحليلية في تفعيل استراتيجيات المؤسسة، المرجع السابق

جدول رقم 07: حساب سعر التكلفة

المبلغ	البيان
1614358510	تكلفة الإنتاج المباع
124576.68	605944.96×26642
	+ مصاريف التوزيع المباشرة
1614483087	سعر التكلفة

المصدر: مصباح سفيان، ضيف أحمد، دور المحاسبة التحليلية في تفعيل استراتيجيات المؤسسة، المرجع السابق

جدول رقم 08: حساب النتيجة التحليلية الاجمالية

المبالغ	البيان
24594765077	رقم الأعمال
1614483087	سعر التكلفة
84499420	

المصدر: مصباح سفيان، ضيف أحمد، دور المحاسبة التحليلية في تفعيل استراتيجيات المؤسسة، المرجع السابق.

جدول رقم 09: توزيع الأجور حسب الأقسام و المراتب

الاطارات	التحكم	التنفيذ	المراتب

الإقسام			
الإدارة	3701.981864	8887.23839	7189.23829
التموين	354.068136	996.309575	50.50171
المجموع	1056.05	9883.8	7239.74

المصدر: مصباح سفيان، ضيف أحمد، دور المحاسبة التحليلية في تفعيل استراتيجية المؤسسة، المرجع السابق

جدول رقم 10: التوزيع الثانوي للأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية

الأقسام الرئيسية			الأقسام المساعدة	
الصيانة	الإنتاج	التموين	الإدارة	
53470.58	83558.25	1514.58422	52272.25578	مجموع التوزيع الأولي
46.75	47	6.25	100	التوزيع الثانوي للإدارة

المصدر: مصباح سفيان، ضيف أحمد، دور المحاسبة التحليلية في تفعيل استراتيجية المؤسسة، المرجع السابق

نظرا لعدم إعطائنا المعلومات الكافية التي تسمح لنا باختيار أساس التوزيع فلقد وضعنا عدد العمال كأساس للتوزيع حيث العدد الإجمالي للعمال في الأقسام الرئيسية هو 144 حيث:

-قسم التموين له 09 عمال.

-قسم الإنتاج له 68 عامل.

-قسم الصيانة له 67 عامل.

3. تحليل النتائج وأهميتها:

ان وحدة سونلغاز تنتج الكهرباء بتكلفة انتاج الوحدة 0.9677 دج حيث أنها تقوم بتوزيع التكاليف بين الاقسام حسب الطبيعة دون التفرقة بين الوظيفية الشراء و الادارة.

استعملنا طريقة التكلفة الكلية (الأقسام المتجانسة) وحددنا إن تكلفة الإنتاج 0.96642 دج وهذا الفارق في التكلفة يرجع إلى التقريب في الحساب، التكلفة الكلية تعمل على معرفة مدى مساهمة كل قسم في العملية الإنتاجية.

إن طريقة حساب التكاليف تمتنا من الوصول إلى نتائج دقيقة من الأخطاء حيث أنه يتم تحليل النتائج المتحصل عليها في كل نوع من الأنواع التكاليف وهذا ما يمكن من اكتشاف أي خطأ كان كبير أو صغير معتمد يرتكب خلال تكاليف الإنتاج¹.

¹ مصباح سفيان، ضيف أحمد، دور المحاسبة التحليلية في تفعيل استراتيجية المؤسسة، المرجع السابق، ص 82.

خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا لهذه الدراسة التطبيقية السابقة ، فان مؤسسة سونلغاز و التي تعتبر جد مهمة لأنه من خلالها استخلصنا بعض المعلومات المفيدة من بينها أن استعمال المحاسبة التحليلية ليس فقط في تكلفة الوحدة المنتجة وإنما تمكننا من مراقبة كل أطوار التكاليف مع مراقبة سعر التكلفة واستخراج النتيجة التحليلية الإجمالية.

خاتمة

بعد تحليل موضوع المحاسبة التحليلية و دورها في بناء استراتيجية المؤسسة في الجانب النظري، و بالاعتماد على دراسة سابقة حول دور المحاسبة التحليلية في مؤسسة سونلغاز، أمكن الخروج بعدة نتائج و اقتراحات تتمثل في:

- ان أهمية المحاسبة التحليلية تظهر من خلال الطرق الموضوعية المتعارف عليها لحساب التكاليف و تحليلها و كذا الامتيازات التي تقدمها لخدمة المسير و متخذي القرار.
- لا يمكن لنظام المحاسبة التحليلية لوحده أن يوفر المعلومات الكافية للمسيرين لتخذا الاجراءات المتعلقة ببناء استراتيجية المؤسسة، فكل نظام له دوره في تحسين التسيير، لكن أهمية نظام المحاسبة التحليلية تكمن في أنه يذهب الى أعماق التحاليل يخص المعطيات التي يحصل عليها من الانظمة الفرعية الاخرى، لذلك لا يمكن أن يستغني عن الآليات الأخرى، مثل: المحاسبة العامة بل يعتبر مكمل لها.
- ظهرت المحاسبة التحليلية كضرورة محاسبية و تقنية كمية تهتم بمجال حسب التكاليف و تحديد التكلفة النهائية لمنتجات المؤسسة الاقتصادية و هذا بغرض توفير المعلومات الضرورية لمساعدة المسيرين على اتخاذ مختلف القرارات و تحديد التسعير المناسبة التي تضمن تحقيق اهدافها.
- المحاسبة التحليلية مصدر المعلومات متعدد المداخل و متعدد الطرق.
- ان نجاح المؤسسة بالتحكم في التكاليف و من ثم بناء استراتيجية للمؤسسة، راجع الى الجدية في تطبيق طرق المحاسبة التحليلية و حسن استغلال المعلومات المتوفرة.

الاقتراحات:

هناك مجموعة من الاقتراحات التي يمكن الخروج بها من خلال النتائج السابقة و التي نذكر منها ما يلي:

- العمل على مواكبة المستجدات و ذلك بتبني المحاسبة التحليلية كأداة لتقويم الاداء و بناء استراتيجية المؤسسة، و ذلك بتوعية الافراد و تحسيسهم بأهميتها من خلال تكوينهم و رسكلتهم في المجال حتى يكون التطبيق في الميدان صحيح.
- التنسيق بين المؤسسات و الجامعات في ميدان المعلومات و محاولة الامام بكل التطورات الحاصلة على المستويين.
- من الضروري على أن يكون مسيري و محاسبي الشركة على دراية بمفاهيم و أساليب تطبيق المحاسبة التحليلية.
- من الضروري الزام المؤسسات بتطبيق المحاسبة التحليلية من أجل اكتسابها أهمية من الناحية العلمية.

قائمة المصادر و المراجع

قائمة المصادر و المراجع

1. أحمد القاطمين، التخطيط الاستراتيجي و الادارة الاستراتيجية، كلية الاقتصاد و العلوم الادارية، جامعة مؤتة، الطبعة الاولى، 1996
2. ايمان شماع، هادية هادف، دور المحاسبة التحليلية في بناء استراتيجية المؤسسة، شهادة ماستر، محاسبة مالية و جباية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة مههد الصديق بن يحي، جيجل، 2019/2018.
3. درحمون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير و مساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، شهادة دكتوراه، تخصص نقود و مالية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر، 2005/2004.
4. رجال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992 .
5. شريد و زيان، التسيير الاستراتيجي للنتاج، مذكرة تخرج في علوم التسيير، جامعة شلف، دفعة 2004.
6. عباسة قادة عبد الجليل، بن دنيا عصام رامي، دور المحاسبة التحليلية المعاصرة في بناء استراتيجية المؤسسة، شهادة ماستر، تخصص تدقيق محاسبة و مراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، 2020/2019.
7. عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، الادارة الاستراتيجية، مجموعة النيل العربية، مصر، 1999.
8. عبد الرزاق بن حبيب، اقتصاد و تسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998.

قائمة المصادر و المراجع

9. عزوز نجاه، جعفر كنزة، المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير و اتخاذ القرار/، مذكرة ليسانس في علوم التسيير، 2004.
10. محمد الفيومي محمد ، مقدمة في أصول محاسبة التكاليف ، الدار الجامعية ، بيروت، لبنان ، . 1990
11. مرفوس عبد الجليل و آخرون التخطيط السليم للاستثمار الناجح، مذكرة ماستر، جامعة شلف، 2004.
12. مصباح سفيان، ضيف أحمد، دور المحاسبة التحليلية في تفعيل استراتيجية المؤسسة، شهادة ماستر، تخصص محاسبة و مراجعة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة أكلي محند أو لحاج، البويرة، 2018/2017.
13. نادية العرق، التخطيط الاستراتيجي و العولمة، ككلية التجارة، جامعة الاسكندرية، 2003.
14. ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، تقنيات مراقبة التسيير، الجزء الثاني، طبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، 1994 .
15. نبيل محمد مرسي، الادارة الاستراتيجية، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، 2003.
16. نوال شين، تأثير الاستراتيجي على منظمات الأعمال، كلية العلوم الاقتصادية التسيير و العلوم التجارية، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2017/2016.
17. هادفي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسية التسعير للمؤسسة الاقتصادية، شهادة ماستر، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة محمد خيضر ، بسكرة، 2013/2012.

ملخص:

تعرف المحاسبة التحليلية بأنها تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة و من مصادر أخرى، و تحليلها من أجل الوصول الى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها.

تهدف دراستنا هذه الى التعرف على المحاسبة التحليلية، مفهومها و دورها حتى تكون نظام فعال داخل المؤسسة، و ايجاد الحلول لمعظم المشاكل التي تعاني منها المؤسسة، اظهار أهمية المحاسبة التحليلية كنظام يسمح للمسيرين بكشف نقاط الضعف و نقاط القوة و يساعدهم على بناء استراتيجية المؤسسة و ليس مجرد طريقة لحباس التكاليف.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة التحليلية، مبادئ، تقنيات، استراتيجية، التخطيط، الرقابة.

Résumé:

La comptabilité analytique est définie comme la technique de traitement des informations obtenues de la comptabilité publique et d'autres sources, et de leur analyse afin d'atteindre des résultats à la lumière desquels les responsables de l'établissement prennent des décisions liées à son activité.

Cette étude vise à identifier la comptabilité analytique, son concept et son rôle afin d'être un système efficace au sein de l'organisation, et à trouver des solutions à la plupart des problèmes dont souffre l'organisation, pour montrer l'importance de la comptabilité analytique en tant que système qui permet managers à découvrir les faiblesses et les forces et les aide à construire la stratégie de l'organisation et pas seulement un moyen de verrouiller les coûts.

Summary:

Analytical accounting is defined as the technique of processing information obtained from public accounting and other sources, and analyzing it in order to reach results in the light of which the institution's managers make decisions related to its activity.

This study aims to identify analytical accounting, its concept and role in order to be an effective system within the organization, and to find solutions to most of the problems that the organization suffers from. Just a way to lock in costs.