

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة عبد الحميد  بن باديس مستغانم

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية المحاسبية

مذكرة تخرج مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي

الشعبة : المالية المحاسبية التخصص: تدقيق المحاسبي ومراقبة التسيير

عنوان المذكرة:

دور المحاسبة التحليلية في بناء استراتيجية المؤسسة

دراسة حالة مؤسسة ملبنة الساحل بمستغانم

من إعداد الطالب:

- سداوي حمزة

- أعضاء لجنة المناقشة:

الجامعة	الرتبة	الاسم واللقب	الصفة
جامعة	أستاذ(ة).....	رئيسا
جامعة مستغانم	أستاذ:.....	د/ حسين بريايطي	مقررا
جامعة	أستاذ(ة):.....	مناقشا

السنة الجامعية: 2019/2018

شكر و تقدير

الحمد لله نستعينه ونشكره ونهتدي به، الذي يسر لنا أمرنا وهون علينا
الصعب حتى تم إنهاء هذا العمل.

فالحمد لله حمدا يليق بكماله وثناء يليق بعظمته وأصلي وأسلم على
خير خلقه محمد عليه أفضل الصلاة وأزكى التسليم.

أتوجه بالشكر الجزيل و بعبارات التقدير والإحترام إلى الوالدين
الكريمين.

كما أتقدم بالشكر والعرفان لكل الأصدقاء، كل بإسمه.

وأتوجه بجزيل الشكر و امتناني إلى الأستاذ المشرف برياطي حسين
جزاه الله خيرا، كما نتقدم بالشكر الخالص إلى كل يد كريمة أمدتنا
بالعون وكل من ساهم من قريب أو من بعيد.

إهداء

بعد السجود لله شكرا على توفيقه على إتمام هذا العمل أهدي ثمرة جهدي.
إلى سيّد المرسلين و العالمين وحامل لواء الإسلام و المسلمين.
إلى من علّمنا معنى الإخلاص و الصدق، وأثبت لنا أنّ العلم نور، فكان النعمة
المهداة و السراج المنير فشكرا لك رسول الله.
إلى من قال فيهما : {وقل رب ارحمهما كما ربياني صغيرا}.
إليك يا من أبصرت في هذا الوجود، و جدتك المثل الأعلى، إليك أمي الغالية.
إلى صاحب النفس الزكية، و القلب الواسع، إليك أبي العزيز.
إلى إخوتي أتمنى لهم مشوارا دراسيا مليئا بالنجاحات.
ولا يفوتني بالمناسبة أن أنوه بمجهودات الزملاء والأصدقاء الذين كانوا لي
السند والدعم خلال هذه السنوات التي قضيناها معا بحلوها ومرها.
إلى كل من كان له الفضل ولو بكلمة شكر وتشجيع.

سداوي حمزة.

فهرس المحتويات

الفهرس

شكر وتقدير

إهداء

مقدمة:.....أج

الفصل الأول : الأدبيات النظرية والتطبيقية للمحاسبة التحليلية

تمهيد.....5

المبحث الأول : ماهية المحاسبة التحليلية.....6

المطلب الأول : نبذة تاريخية حول المحاسبة التحليلية.....6

المطلب الثاني : تعريف المحاسبة التحليلية.....8

المطلب الثالث : وظائف وأهمية المحاسبة التحليلية.....10

المبحث الثاني : تحليل نظام المحاسبة التحليلية.....13

المطلب الأول : العلاقة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة وعوامل تطبيقها.....13

المطلب الثاني : تقنيات ومبادئ المحاسبة التحليلية.....23

المطلب الثالث : دراسة مختلف الأعباء والمصاريف.....26

المبحث الثالث: الطرق الكلاسيكية والمعاصرة للمحاسبة التحليلية.....36

المطلب الأول : الطرق الكلاسيكية.....36

المطلب الثاني : الطرق المعاصرة للمحاسبة التحليلية.....42

المطلب الثالث : مزايا وعيوب طرق التحميل.....48

خلاصة الفصل.....52

الفصل الثاني : تطبيق للمحاسبة التحليلية لبناء استراتيجية المؤسسة

المبحث الأول : مفهوم إستراتيجية المؤسسة.....54

المطلب الأول : ماهية إستراتيجية المؤسسة.....54

- المطلب الثاني: مضمون و أبعاد واختيارات صياغة الإستراتيجية.....56
- المطلب الثالث : أنواع الاستراتيجيات.....57
- المبحث الثاني : التخطيط الاستراتيجي.....64
- المطلب الأول : مفاهيم عامة للتخطيط الاستراتيجي.....66
- المطلب الثاني : أهم عناصر التخطيط الاستراتيجي.....71
- المطلب الثالث : مزايا ومعوقات التخطيط الإستراتيجي.....79
- المبحث الثالث : تطبيق التقويم والرقابة الإستراتيجية.....81
- المطلب الأول : مفهوم الرقابة الإستراتيجية.....81
- المطلب الثاني : تطبيق الإستراتيجية.....81
- المطلب الثالث : التقويم والرقابة الإستراتيجية.....82

الفصل التطبيقي: دراسة ميدانية لمؤسسة ملبنة الساحل بمستغانم

- تمهيد.....86
- المبحث الأول : تقديم مؤسسة ملبنة الساحل لإنتاج الحليب ومشتقاته بمستغانم.....87
- المطلب الأول : نشأة مؤسسة ملبنة الساحل لإنتاج الحليب و مشتقاته بصلامندر مستغانم.....87
- المطلب الثاني : نشاط مؤسسة ملبنة الساحل للحليب و مشتقاته.....90
- المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي للمؤسسة.....91
- المبحث الثاني: واقع استخدام المحاسبة التحليلية داخل مؤسسة ملبنة الساحل.....94
- المطلب الأول: الهيكل العامة للحسابات.....94
- المطلب الثاني: الأعباء المستخدمة في مؤسسة ملبنة الساحل.....95
- المبحث الثالث : تحديد تكلفة الإنتاج و تحليل النتائج و أهميتها.....97
- المطلب الأول: تطبيق أسلوب التكلفة الكلية في مؤسسة ملبنة الحليب ومشتقاته.....97
- المطلب الثاني : تحليل النتائج و أهميتها.....100

قائمة الأشكال

102.....	خلاصة الفصل
104.....	الخاتمة
108.....	قائمة المصادر والمراجع
110.....	الملاحق
111.....	الملخص

قائمة الأشكال :

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	سير المعلومات في نظام المحاسبة التحليلية	17
02	الأهداف المبدئية و العامة للمحاسبة التحليلية	18
03	تحديد أعباء المحاسبة التحليلية	35
04	توزيع التكاليف المباشرة و غير المباشرة على تكلفة الإنتاج	37
05	مخطط سير التكاليف على أساس الأنشطة	45
06	نموذج الإدارة الإستراتيجية المتكامل	58
07	عناصر التخطيط الاستراتيجي	65
08	تحديد الوضعية الملائمة	68
09	طرق وضع الخطط الإستراتيجية	68
10	تطورات التقويم و الرقابة الإستراتيجية	82
11	نشاط مؤسسة ملبنة الساحل بمستغانم	91
12	الهيكل التنظيمي لمؤسسة ملبنة الساحل	91

قائمة الجداول

قائمة الجداول :

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	أوجه الاختلاف بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة	16
02	حساب النتيجة وفق طريقة التكاليف المتغيرة	39
03	حساب النتيجة وفق طريقة التكاليف المباشرة	40
04	حساب النتيجة وفق طريقة التكاليف غير المباشرة	41
05	المقارنة بين نظم التكلفة التقليدية ونظم التكلفة المستهدفة	47
06	عناصر رسالة المنظمة	74
07	منتجات ملبنة الساحل	89
08	نسبة عدد المكاتب في كل قسم	98
09	نسبة عدد العمال في كل قسم	98
10	نسبة عدد المكيفات في كل قسم	99
11	نسبة عدد الأمر بالمهمة في كل قسم	99
12	نسبة توزيع المصاريف – الوحدة(دج)	100

مقدمة

إن التطور الذي شهده العالم نتيجة التطورات التكنولوجية في مجال الأعمال الادارية مع اخذ بعين الاعتبار تطورها المتسارع ، يعتبر كأحد اسباب التغيرات الجوهرية في بيئة الأعمال التي تمتاز بحدة المنافسة على المستوى المحلي والعالمي، ادى بالمؤسسات الى محاولة التكييف مع هذه التغيرات للمحافظة على مكانتها في السوق، و البحث عن الحلول للمشاكل التي تواجه المؤسسة مع الاخذ بعين الاعتبار تحقيق أهدافها المسطرة، و التي تتلخص في العمل على تحقيق مكان في السوق.

ومن اجل تحقيق ذلك لابد من اعتماد طرق و اساليب للحصول على المعلومات و البيانات الكافية عن المؤسسة و محيطها لاتخاذ القرارات المناسبة، في الوقت و المكان المناسبين ، التي تسمح ببقائها ومنافسة نظيراتها من المؤسسات المحلية و الشركات العالمية الاخرى ، ومن اهم هذه الطرق نجد المحاسبة التحليلية و التي تكمن اهميتها في سد العجز الحاصل في المحاسبة العامة التي اصبحت عاجزة عن امداد المؤسسة بالبيانات خاصة مع تعقد انواع الاعباء و المصاريف المرتبطة بنشاط المؤسسة بغض النظر عن حجمها. وتعتبر المحاسبة التحليلية أداة للقيام بالتخطيط و الرقابة، و هي تستخدم لتحسين اداء من خلال تحديد المشكلة المراد تحليلها و مراقبتها و اتخاذ مجموعة الاجراءات و الطرق لزيادة مردودية المؤسسة.

ونجد ان الاساليب الكمية التقليدية لتحميل التكاليف غير المباشرة على المنتجات و الخدمات على الاسس المرتبطة بالحجوم الانتاجية مثل، ساعات العمل، ونظرا للانتقادات التي وجهت هذه الاساليب نتيجة للتطورات الحاصلة، ظهرت اساليب ادارة التكلفة على اساس الانشطة لمعالجة المشاكل التي واجهت المؤسسات، بحيث ساهمت في قياس تكاليف المنتجات و الخدمات بشكل أكثر دقة، و بالتالي اتخاذ القرارات الادارية المبنية على أسس سليمة.

وقد أصبح أمر تطبيق اساليب ادارة التكلفة على اساس الانشطة محل اهتمام جميع المؤسسات سواء بالنسبة للقطاع الخاص او القطاع العام ، وذلك بسبب التطور الملموس للتكاليف الغير المباشرة، ومن خلال هذه الدراسة سنتناول تطبيق اساليب لترشيد و تخفيض التكلفة بأنواعها في القطاع الخاص، و تحديدا قطاع الانتاج و التوزيع حيث يعد هذا القطاع ليس بمعزل عن كل هذه التغيرات الحادثة، بالإضافة الى كونه

يعد من بين اهم القطاعات في الدولة التي تسعى جاهدة الى تحسينه و تطويره بغية توفير خدمات ذات جودة عالية و بتكلفة مناسبة.

وفي هذه الدراسة تم تطبيق بعض الأساليب الكمية التقليدية منها و الحديثة في مؤسسة انتاجية خاصة.
إشكالية الدراسة:

إذا نظرنا إلى المحاسب العامة نجد أنها مجرد تقديم صورة عامة لنتائج المؤسسة مع التفرقة بين الإيرادات والتكاليف وبالرغم أن أهمية المعلومات التي تتوفر عليها إلا أنها غير كافية لمعرفة و تحليل كامل النشاط الذي تمارسه المؤسسة و نظرا لوجود مثل هذه النقائص في المحاسب العامة أدى بالاقتصاديين و الباحثين الأوائل إلى البحث عن وسيل أو نظام للتحليل و إيضاح طرق المحاسبة التحليلية وخاصة المعاصرة منها و من هنا يمكن أن نطرح التساؤل التالي:

ما هو الدور الذي تلعبه المحاسبة التحليلية المعاصرة داخل المؤسسة الاقتصادية لبناء إستراتيجية مثلى؟

وللإجابة على هذا السؤال الرئيسي نطرح الأسئلة الفرعية الآتية :

- ما هو مفهوم المحاسبة التحليلية، وما هي أهم الطرق المعاصرة التي تتبناها؟
- ماذا نعني بالإستراتيجية ؟ وما هو أثرها؟
- ما واقع استخدام المحاسبة التحليلية في المؤسسة الخاصة؟

الفرضيات:

- المحاسبة التحليلية هي أداة ضرورية لتسيير المؤسسات.
- تشمل المحاسبة التحليلية مجموعة من الطرق والتقنيات التي تعتبر ضرورية في المؤسسة.
- الإستراتيجية هي الخطة التي تعتمد عليها في بناء مؤسسة مثلى وتفادي الأخطاء السابقة.

أهمية البحث :

- نظرا للوضعية التي تعيشها معظم المؤسسات الجزائرية يستدعي الأمر إلى ضرورة التحكم في التكاليف و تحديدها.

- الحصول على أقل سعر ممكن للتكلفة عن طريق تقنيات المحاسبة التحليلية من أجل اتخاذ مختلف القرارات.

أهداف البحث:

هدف البحث معرفة المحاسبة التحليلية وأهم الطرق التي تتبناها وفقا لإستراتيجية تتبعها للوصول بالمؤسسة إلى الأمثلة .

كما يمكن تحميل الأنماط الفرعي كما يلي:

- التعرف على المحاسبة التحليلية، مفهومها، 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.

الفصل الأول

الأدبيات النظرية والتطبيقية للمحاسبة
التحليلية

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للمحاسبة التحليلية

تمهيد:

لقد تطورت المحاسبة بشكل سريع لتتلاءم مع متطلبات المؤسسة المختلفة، وهذا ما أدى لظهور أساليب جديدة منها المحاسبة التحليلية أو ما يعرف بمحاسبة التكاليف، وهذه الأخيرة لها دور أساسي في اتخاذ القرارات لدى المؤسسة وكذا توفير معلومات تفصيلية عن نشاطها وعلى أساسها يتم اختيار الحلول واتخاذ القرارات لدى المؤسسة وكذا توفير معلومات تفصيلية عن نشاطها وعلى أساسها يتم اختيار الحلول واتخاذ القرارات الرشيدة.

وتقوم محاسبة التكاليف بشكل أساسي بعرض التكاليف المتعلقة بمنتجات المؤسسة ونظرا لزيادة المنافسة ازداد اهتمام المؤسسات بضرورة ضبط التكاليف والرقابة عليها للوصول لأقل تكلفة وبالتالي تحقيق ميزة تنافسية.

وسنحاول في هذا الفصل إدراج عموميات حول المحاسبة التحليلية وكذا أساليب ترشيد التكاليف، أي يهدف إلى استعراض الأطار النظري للمحاسبة التحليلية وبيان هذا الأطار في صورة مبسطة.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للمحاسبة التحليلية

المبحث الأول: ماهية المحاسبة التحليلية

تعتبر المحاسبة التحليلية أداة لتحليل المعلومات المحصل عليها من المحاسبة العامة و تقوم بتبويبها وتجميعها بما يفيد الإدارة على التخطيط و الرقابة و تقييم الانتاج و النتائج، وعلى ضوء هذه المعلومات والمعطيات يتخذ المسيرون القرارات الملائمة التي تهم المؤسسة.

ويطلق على المحاسبة التحليلية أسماء عديدة منها محاسبة التكاليف أو المحاسبة الصناعية وغيرها سنتطرق في هذا المبحث إلى مطلبين هامين يخصان المحاسبة التحليلية، أولاً مدخل للمحاسبة التحليلية وثانياً دراسة مختلف الأعباء و المصاريف.

المطلب الأول: نبذة تاريخية حول المحاسبة التحليلية

يشير بعض المؤرخين لظهور الوعي التكاليفي بنهاية القرن 18 و بداية القرن 19 حيث ارتبط في البداية بتوسع حجم المشروعات، ومعنى ذلك: حاجو الإداري إلى البيانات الخاصة بحركة الأصول داخل المؤسسة¹، في حين نجد أن هناك من الأبحاث ما يقدم الدليل على أن العديد من المبادئ والمفاهيم والأساليب الفنية التي تقوم عليها المحاسبة التحليلية في صورتها الحالية قد جرى تطبيقها في القرن الرابع عشر ميلادي، في إطار ما يسمى آنذاك بالمحاسبة الصناعية كما أن طلاق بداية التحديد التكلفة قد جرى استخدامها في القرن السادس ميلادي² في بعض مشروعات التعدين في أوروبا، وأن السجلات المالية لهذه المشروعات قد تضمنت بعض المفاهيم المعاصرة للتكاليف.

و يمكن تقسيم ميسرة نشوء و تطور التكاليف إلى عدة مراحل تتمثل في³:

1. مجيد عمارة، محاسبة التكاليف الفعلية، دارالمحمدية، القاهرة، ط1، 1992، ص35.
2. سامي فهبي، التكاليف المباشرة، دارالمحمدية، القاهرة، ط1، 1978، ص07.
3. حمزة كسيرات، الياس شرقي، المحاسبة التحليلية كتقنية لاتخاذ القرارات، مذكرة ماستر في علوم التسيير، جامعة المدية، كلية علوم التسيير، 2007، ص11.

أولاً : مرحلة الاجتهادات والمحاولات المتفرقة

تحدث هذه المرحلة بالفترة ما بين القرن الرابع عشر حتى القرن السابع عشر ميلادي، وتتميز هذه المجموعة الاجتهادات على المستوى العلمي لفرض تطوير نظام المعلومات المحاسبية و تطويره لخدمة الطلب المتزايد على بيانات التكلفة في المشروعات الصناعية.

ثانياً : مرحلة السعي نحو البلورة العلمية¹

و تحددت بالفترة ما بين القرن السابع عشر حتى مطلع القرن التاسع واتسمت بظهور الكتابات النظرية الرائدة في مجال محاسبة التكاليف والتي طالبت بالتمييز ما بين المحاسبة في المشروعات التجارية و المحاسبة في المشروعات الصناعية، كما نوقشت في هذه الفترة أهمية الاحتفاظ بالسجلات التحليلية للمخزون من المواد الأولية و مخزون السلع، كما بلورت إلى حد كبير النظم المحاسبية والتكيفية لقياس تكلفة عنصر الأجور و الرقابة عليها وتحليلها و تحميلها على الإنتاج.

مما اتسمت به أيضا دراسة أثر التكاليف في تحديد الأسعار لغرض مواجهة تقلبات السوق، و محاولة تقسيم التكاليف بأنواعها المباشرة و غير المباشرة، الثابتة والمتغيرة، إلا أن هذه الموضوعات لم تحسم جميعها خلال هذه الفترة.

ثالثاً : مرحلة الانتشار الحقيقي لمحاسبة التكاليف

بدأت هذه المرحلة عمليا في أعقاب الثورة الصناعية الكبرى واستمرت على امتداد القرن التاسع عشر وحتى القرن الحالي.

تميزت باستكمال حسم المخزون وعلى الأجور والاستثمارات بالإضافة الى بدء التطلع بشأن تكاليف النقل والتوزيع، وكذا تقديم الحلول الشافية لقضية التكاليف الصناعية غير المباشرة.

ولا تزال مسيرة التطور قائمة و أصبحت تتسم ببعض الاتجاهات الغير رئيسية تكمن في الآتي:

1- استخدام الأساليب الرياضية و الكمية في تحليل التكاليف.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للمحاسبة التحليلية

- 2- دراسة الطاقة الإنتاجية وبيان أثرها في الكشف الثابت من التكاليف المختلفة.
- 3- دراسة عناصر التكلفة بغرض الرقابة عليها وحفظها لأدنى مستوى.
- 4- تطبيق مبدأ النظم وتطوير أساليب صياغة النتائج لدى عمل محاسبة التكاليف.
- 5- التوسع في استخدام البرمجة الخطية في محاسبة التكاليف.

المطلب الثاني : تعريف المحاسبة التحليلية

1- تعريف المحاسبة التحليلية :

لا يمكن إيجاد تعريف واحد وشامل للمحاسبة التحليلية لذا من الصعب على أي باحث في هذا المجال تحديد مفهوم أو تعريف دقيق وواحد لهذا النظام لذا تعددت التعاريف وسنحاول فيما يلي تقديم مجموعة من هذه التعاريف :

أ. يعرفها الدكتور الشافعي عباس على أنها "عبارة عن مجموعة من النظريات والأساليب والإجراءات التي تستخدم في تجميع وتسجيل وتحليل وتفسير مختلف تكاليف النشاط، سواء كان إنتاجيا أو خدميا بهدف قياس تكلفة هذا النشاط وفرض الرقابة عليها وترشيد القرارات الإدارية"¹.

ب. هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة و المصادر المختلفة الأخرى وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة مختلف القرارات المتعلقة بنشاطاتها، كما أنها تسمح بمراقبة المسؤولين على مختلف المستوى الإداري أو التنفيذي².

ت. تقوم المحاسبة التحليلية بدراسة و تحليل مختلف التكاليف لمختلف مستويات النشاط الاقتصادي و بالتالي فهي تعتبر وسيلة لمراقبة التسيير، تعتمد أساسا على عرض و تصنيف و تحليل المعلومات التي تجمعها من مختلف المصادر.

1. د/ عبد العليم عبد الحميد "الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف" مكتبة الإشعاع الفنية مصر 1994 ص208.

2. د/ ناصر دادي عدون ، تقنيات مراقبة التسيير، دارالمحمدية- الجزائر 1999 ص07.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للمحاسبة التحليلية

ث. المحاسبة التحليلية هي تقنية كمية للتسيير و التي تسمح بتحديد تكاليف المنتجات في مختلف مراحل الإنتاج حتى مرحلة التوزيع، و كذلك معرفة دقيقة للشروط الداخلية للعمل و التي تمكن من القيام بتعديلات.

2- موضوع المحاسبة التحليلية :

إن موضوع المحاسبة التحليلية بصفة عامة هو دراسة التكاليف بكل أنواعها أي معالجتها، استخراجها، تحديدها و منه حسب تعريفها بأنها كيفية مراجعة المعلومات المحاسبية و الاقتصادية، فإن موضوعها الأساسي هو الوضوح و السماح للمؤسسات عن طريقها معالجة ما يلي :

أ. معرفة و تحديد كل التكاليف اللازمة لنشاطها "تكاليف السلع و الخدمات".

ب. تقييم مردودية أسعار البيع.

ت. يسمح التحليل الجيد للتكاليف بالوصول إلى بعض المعلومات : التكلفة الحدية، عتبة المردودية، التي

توضح درجة النشاط التي يجب ان تأخذها.

ث. تطور المراقبة الداخلية للنشاط.

ومنه نجد أن المحاسبة التحليلية تظهر لنا عن طريق هذا الموضوع بأنها محاسبة تسيير ووسيلة لتخاذ

القرارات و خاصة في التخطيط للمدى القصير، و بالتالي فإنها تعطي للمؤسسة القدرة على :

. معرفة تكاليف منتجاتها،

. توضيح القرارات التي يجب أخذها.

. مراقبة التكاليف التي تسيير نشاط المؤسسة.

التعريف الشامل:

المحاسبة التحليلية هي عبارة عن مجموعة من المبادئ و المفاهيم و الطرق و الأساليب و النظريات التي

تبحث في متابعة عناصر الإنفاق في أي مشروع بغرض قياس تكلفة النشاط و الرقابة عليها و ترشيد قرارات

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للمحاسبة التحليلية

الإدارة بشأنها و يكون ذلك من خلال القيام بعملية تسجيل وتحليل وتفسير المغزى والأحداث التكاليفية للمشروع ككل و المعبر عنها في صورة وحدات نقدية¹.

المطلب الثالث : وظائف وأهمية المحاسبة التحليلية.

الفرع الأول : وظائف المحاسبة التحليلية

تعددت الكتابات المحاسبية التي تعرضت لدور المحاسبة المحاسبة التحليلية، لذا فإننا سنعرض أهم الوظائف المتفق عليها عموماً.
أ. قياس التكلفة : وهي مجموعة الأساليب و الخطوات اللازمة لتحديد التكاليف بعد وقوعها فعلاً، ويساعد هذا في :

. تحديد سعر البيع للوحدة من الإنتاج.

. المساعدة في ضبط التكاليف من خلال مقارنة الرقم الفعلي بالرقم المعياري لتكلفة الوحدة.

. يساعد في تحديد كمية الانتاج و المبيعات التي تحقق عندها أفضل ربحية ممكنة في ظل الظروف والإمكانات المتوفرة.

. المساعدة في دراسة اتجاهات التكاليف.

. مساعدة المحاسب المالي في إعداد قوائم نتائج الأعمال وتقييم المخزون السلعي من الوحدات التامة والمنتجات تحت التشغيل.

. البيانات الفعلية المستخرجة تعتبر أساساً لوضع الخطط اللازمة لتحضير الموازنات التقديرية الخاصة.

ب. الرقابة على التكاليف :

حيث يتم التحقق من سير العمل وفقاً للأهداف و البرامج المحددة مقدماً و قياس الانحرافات عن الخطة الموضوعية ثم تحليل هذه الانحرافات حسب مسبباتها و اتخاذ الإجراءات المصححة ومن أنواعها :

1. مجيد عمارة، محاسبة التكاليف الفعلية، مرجع سبق ذكره، ص52.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للمحاسبة التحليلية

. الرقابة الممانعة: لها القدرة على تفادي الوقوع في الأخطاء و ضمان الالتزام بحدود التكاليف المحددة سلفا وعدم تجاوز التكاليف الفعلية لها.

. الرقابة المصححة : وتتم بعد الانتهاء من الانتاج بمقارنة التكاليف الفعلية المحددة سلفا.

ت. ترشيد قرارات الادارة والمساعدة في رسم السياسات :

إن عملية اتخاذ القرارات أو رسم السياسات تعتبر من الوظائف الهامة التي تقوم بها الادارة وتمثل عصب الوظيفة الإدارية .

وهنا يمكن القول بأن المحاسبة التحليلية هي علم له موضوع محدد بوظائف محددة لتحقيق الأهداف العامة لأي مؤسسة بداية من تحديد التكاليف إلى غاية رسم السياسات و اتخاذ القرارات.

الفرع الثاني : أهمية المحاسبة التحليلية

تلعب المحاسبة التحليلية ذا كان دورا مركزيا في مسار تسيير المؤسسة وذلك عن طريق مراقبة هذا المسار، وإذا كان تسيير أي منظمة اقتصادية يعني الاستخدام الامثل لمواردها المتاحة بهدف بلوغ الاهداف المرجوة فإن المؤسسة وبالرغم من الاهداف التي تسعى لتحقيقها إلا أن الاولوية دائما تعطي المردودية ومن أجل بلوغ هذه الأهداف لابد من اتخاذ القرارات والسهر والتأكد من أن تنفيذ هذه القرارات يؤدي إلى تحقيق النتائج المرجوة، مما يسمح بإعداد المتواليات التالية :

أهداف ← قرارات ← تصرفات ← نتائج

كما أنها تسمح بتحديد فعالية تنظيم المؤسسات و فتح المجال لمراقبة المسؤوليات سواء على المستوى التنفيذي أو على مستوى الادارة فهي فعال أداة ضرورية لتسيير المؤسسة.

اما في الميدان فإن النتائج غالبا ما تميل إلى الانحراف مقارنة بالأهداف وهذا بسبب اضطرار المؤسسة لمواجهة المحيط الذي تعيش فيه، والذي يشمل مجموعة من المتعاملين الاجتماعيين، الاقتصاديين ومن هنا تظهر ضرورة القيام بنظام مراقبة يسمح بدق ناقوس الخطر عندما تظهر فروق هامة ما بين التقديرات

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للمحاسبة التحليلية

والإنجازات بهدف اتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة ومن هنا أيضا تتجلى أهمية المحاسبة التحليلية التي تسمح بإعطاء معلومات محاسبية ضرورية لمراقبة الموازنة .

فالمحاسبة التحليلية في نظام مراقبة التسيير لها دوران أساسيان:

الدور الأول : والذي يأتي في أعلى النظام من خلال تقييم التكاليف الموازية والتي لها عالقة بالموازنات التقديرية ودورها في مراقبة التسيير.

الدور الثاني : والذي يأتي في أسفل النظام بتقييم الإنجازات حساب الفروقات وإعطاء شروحات رقمية عن كل فرق بهدف اتخاذ القرارات.

المبحث الثاني : تحليل نظام المحاسبة التحليلية

إن النتائج العامة للمؤسسة تخفي أشياء كثيرة لا يمكن للمسيرين التعرف عليها مما أدى بالمسؤولين إلى البحث عن أداة تمكنهم من تفادي تلك النقائص و تتمثل هذه الوسيلة في المحاسبة التحليلية ما يعني أن هناك علاقة بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية، وتعتمد المحاسبة التحليلية على عدة وسائل و تقنيات و مبادئ.

المطلب الأول : العلاقة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة وعوامل تطبيقها

الفرع الأول: دور المحاسبة التحليلية: يتمثل دور المحاسبة التحليلية فيما يلي :

- أ. تحليل النتيجة و تفسيرها مع توضيح الاسباب التي أدت إلى هذه النتيجة المعينة.
- ب. تصحيح الوضع واتخاذ القرارات اللازمة في حالة نتيجة سلبية أو تشجيع الوضع في الحالة العكسية داخل المؤسسة لمعرفة مستوى مصاريف كل قسم في سعر التكلفة وخاصة الرئيسية منه كالتسويق، الانتاج والتمويل على مستوى كل طلبية¹.
- ت. مراقبة مستوى المصاريف و المبيعات وبالتالي تطورات النتيجة بواسطة التحليل الاقتصادي.
- ث. إعطاء قاعدة حسابية لتحديد سعر البيع للمنتجات مع الاخذ بعين الاعتبار معطيات المنافسة.
- ج. المساعدة على إعداد و تقييم المخزون وتحديد الكميات المنتجة و المباعة و المتبقية لكل منتج ونفس الأمر بالنسبة للمواد المستعملة.
- ح. المساعدة على ضبط كمية المواد ومنع الاسراف أثناء استخدامها في العمليات الإنتاجية.
- خ. تقييم أداء المشرفين على مختلف المراكز والوحدات ومدى قدرتهم على تنفيذ الخطة المرسومة.
- د. تساعد أيضا على إعداد الحسابات الختامية عن فترات دورية قصيرة نتيجة السهولة في الحصول على المعلومات اللازمة.

1. علي رحال ، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 1999 ص01.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للمحاسبة التحليلية

الفرع الثاني: علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة العامة ومراحل تطبيقها

هناك علاقة وطيدة بين المحاسبتين بحيث تعتبر المحاسبة العامة المصدر الأساسي للمعلومات التي تستمد منه المحاسبة التحليلية¹.

كما أن هذه الأخيرة تمد المحاسبة العامة بمعلومات يمكن الاعتماد عليها في نفس الوقت أو الدورة، مثل الكمية وقيمة المواد... الخ. وبالرغم من هذه العلاقة إلا أن هناك أوجه شبه كما أن هناك إختلاف بينهما تكمن في ما يلي :

أ. أوجه التشابه :

. تحلل المحاسبتين تسيير المؤسسة.

. تعالج المحاسبة التحليلية نفس المعطيات الأساسية التي تعالجها المحاسبة العامة.

. كلتا المحاسبتين تصلان إلى نفس النتيجة.

. يتبعان لنفس المبادئ المحاسبية مثل مبدأ الحيطة والحذر².

. المحاسبة العامة تعد البيانات المتعلقة بالموجودات والمطالب (أصول وخصوم، تمهد لإعداد الميزانية الختامية وحساب صافي المركز المالي، والمحاسبة التحليلية تعتبر مكملة للمحاسبة العامة حيث تدعمها بالبيانات التفصيلية فعند إعداد الميزانية الختامية تقدم المحاسبة التحليلية تكلفة الانتاج التام والإنتاج قيد التنفيذ.

ب. أوجه الاختلاف :

. من حيث الهدف : تهدف المحاسبة العامة أساسا إلى تحديد نتائج أعمال السنة إجمالا سواء كانت ربح أو خسارة، وتساهم كذلك في إعداد الميزانية... الخ، أي أن المحاسبة العامة هدفها مالي، أما المحاسبة التحليلية فتهدف إلى تحديد نتيجة كل منتج على حدى، أي النتيجة فيها مجزئة أو تتفرع فيها حسب كل منتج وبالتالي فإن هدف المحاسبة التحليلية هو هدف اقتصادي.

1. أ/ علي رحال ، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية ، مرجع سابق ص02.

2. د/ ناصر دادي عدون ، تقنيات مراقبة التسيير، دارالمحمدية- الجزائر 1999 ص11.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للمحاسبة التحليلية

. من حيث الزمن :

المحاسبة العامة تعتبر محاسبة تاريخية لأنها لا تهتم إلا بالبيانات الفعلية عن عمليات تمت فعلا، فهي لا تهتم لما سيحدث في المستقبل من احتمالات عن أسعار المواد وأسعار البيع، طبقا مبدأ الحيطة والحذر لكن لا تأخذ بعين الاعتبار احتمالات انخفاض الأسعار مثل مؤونات نقص البضائع.

أما المحاسبة التحليلية فهي تهتم أساسا بالحاضر والمستقبل وتستخدم البيانات الفعلي للاستفادة منها في وضع خطط وتوقعات مستقبل.

. من حيث المعلومات: المحاسبة العامة تستمد معلوماتها من المخطط الوطني المحاسبي بينما المحاسبة التحليلية فتستمد معلوماتها من المحاسبة العامة ومصادر أخرى.

. من حيث الاستعمال : المحاسبة العامة يستعملها المدير والعمال والمتعاملين بها لأنها إلزامية من الناحية القانونية، بينما المحاسبة التحليلية فيستعملها المديرون لأنها تفيدهم في تحديد المسؤوليات واتخاذ القرارات وإعداد البرامج المستقبلية.

. من حيث الاستفادة: المحاسبة العامة يستفيد منها أصحاب المشروع والموردون والزبائن والمقرضين، أما المحاسبة التحليلية فالمستفيد منها هو المسير الداخلي للمؤسسة الذي يستعين بمختلف البيانات المستخرجة للقياس والتخطيط والرقابة.

. من حيث الحسابات : حسابات المحاسبة العامة تستمد من المخطط الوطني المحاسبي و تسجل حسب طبيعتها (المصاريف والإيرادات)، أما المحاسبة التحليلية فلها حسابات خاصة بها وهي تهتم بالتكاليف وسعر التكلفة وتشمل الصنف "06" (التكاليف) في المخطط الوطني المحاسبي.

. من حيث التدفقات : تدفقات المحاسبة العامة خارجية من الموردين، البنك...، أما المحاسبة التحليلية فتدفقاتها تكون داخلية لان نشاطها ينحصر داخل المؤسسة نتيجة اعتمادها على المحاسبة العامة . {14} وفيما يلي تلخيص أهم الاختلافات بين المحاسبتين في الجدول التالي :

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للمحاسبة التحليلية

جدول رقم 01 : أوجه الاختلاف بين المحاسبة التحليلية و المحاسبة العامة¹

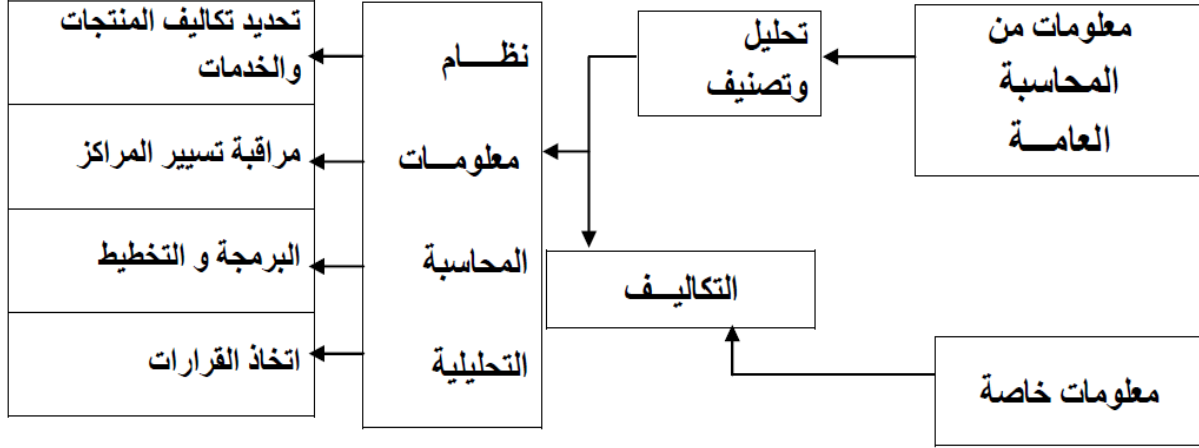
المحاسبة التحليلية	المحاسبة العامة	مجال المقارنة
اختيارية	اجبارية	من حيث نظر القانون
اقتصادية	مالية	من حيث الاهداف
مجزئة	شاملة	من حيث نظرة المؤسسة
داخلية	خارجية	طبيعة التدفقات
حسب الغاية	حسب الطبيعة	من حيث تصنيف التكاليف
الحاضر والمستقبل	الماضي	من حيث الافاق
مرنة	محطمة ومعدلة	من حيث القواعد
كافة المسؤولين	الادارة + الغير	من حيث الاستعمال
سريعة، مرعبة وملائمة	دقيقة ومؤكدة	طبيعة المعلومات
داخلية و خارجية	خارجية	من حيث الاعلام
نقدية و كمية	نقدية	من حيث البيانات

ويمكن أن تعتبر المحاسبة التحليلية كمتعم للمحاسبة العامة فهي تكمل ما لم تقم به المحاسبة العامة إذ هي تهدف إلى استخراج نتيجة الاستغلال بالمقارنة بين التكاليف الموظفة والإيرادات المحصل عليها بحيث تكون التكاليف والإيرادات حسب طبيعتها، وحول كيفية اشتغال نظام المحاسبة التحليلية فان ذلك يتم أساسا على اعتبار التكاليف الخاصة بالمنتجات والتكاليف غير الخاصة بها أي التكاليف العامة، فهي تستند إلى مجموعتين من المعلومات.

والشكل التالي يبين كيفية اشتغال هذه التكاليف :

1. عبد الكريم بوعقوب، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص 09.

شكل رقم 01 : سير المعلومات في نظام المحاسبة التحليلية¹



ت- مراحل تطبيق المحاسبة التحليلية :

- المرحلة الأولى: مرحلة جمع المعلومات

1. معلومات مستمدة من المحاسبة العامة.

2. معلومات مستمدة من المؤسسة العامة.

3. معلومات خاصة أخرى.

- المرحلة الثانية : مرحلة التحليل : في هذه المرحلة تقوم المحاسبة التحليلية بتنظيم وتحليل وتفسير

المعلومات المتحصل عليها في المرحلة الأولى.

- المرحلة الثالثة : وهي مرحلة حساب التكاليف وتحميلها.

1. تحميل التكاليف حسب الوحدات المنتجة أو الطلبات.

2. تقوم على أساس الأقسام والوظائف.

3. تقوم على أساس البيع والشراء.

4. تحميل التكاليف على أساس ساعات العمل.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للمحاسبة التحليلية

وبتجميع المراحل الثلاث السابقة الذكر تشكل نظام المعلومات للمحاسبة التحليلية.

- المرحلة الرابعة : وهي مرحلة الاستفادة من النظام المعلوماتي ويستفاد من النظام في المجالات التالية :

1. اتخاذ القرارات.

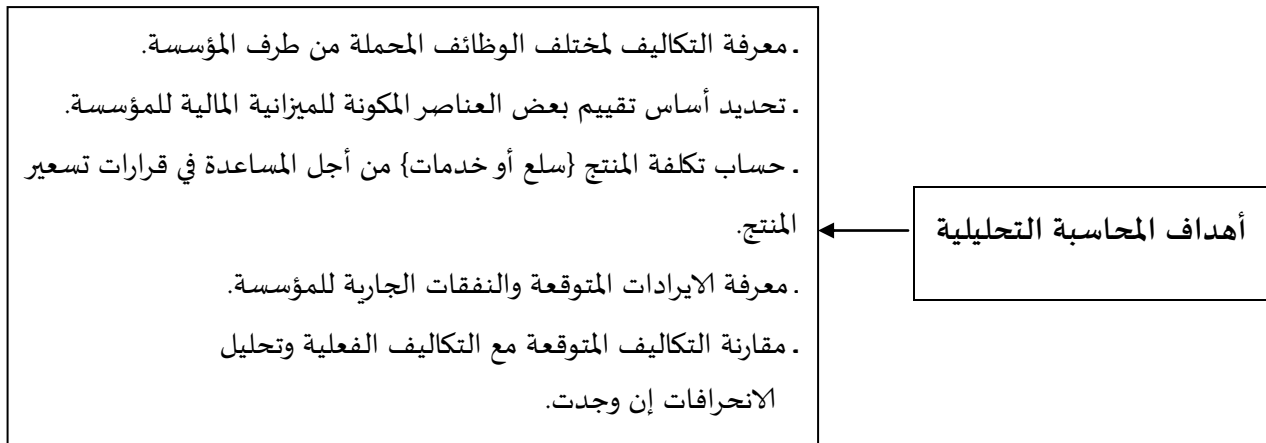
2. البرمجة و التخطيط.

3. مراقبة التسيير.

الفرع الثالث: أهداف المحاسبة التحليلية

يمكننا أن نلخص أهم الاهداف المبدئية والعامه للمحاسبة التحليلية من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم 02 : الأهداف المبدئية و العامة للمحاسبة التحليلية¹



ومع التطورات التي شهدتها المحاسبة التحليلية، فقد تطورت أهدافها بشكل يواكب هذه التطورات،

وعليه يمكننا هنا أن نقوم بالتطرق لأهداف المحاسبة التحليلية بشيء من التفصيل، حيث تتمثل في العناصر

التالية:

أ. ضبط ورقابة عناصر التكاليف :

إن استخدام المحاسبة التحليلية يساعد على وضع الاجراءات التنظيمية لضبط ورقابة تداول

وإستخدام المواد واللوازم ومتابعة نشاط العمال، وتحديد الأعباء غير المباشرة حسب مستويات الطاقة

الانتاجية واستفادة كل منتج من الخدمات واللوازم المشتركة , ذلك يؤدي إلى الضغط على التكاليف عن

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للمحاسبة التحليلية

طريق القضاء على التبذير والإسراف في المواد , متابعة وتنظيم الوقت لزيادة إنتاجية العمال، والتحكم في الأعباء غير المباشرة، هذا يؤدي إلى زيادة الفعالية وقدرة المؤسسة على المنافسة، ويجدر بنا الإشارة إلى التوجه الحالي في تقنيات التسيير، لا يستوجب فقط ضبط ورقابة عناصر التكاليف من حيث حجم الأعباء فقط، بل تدخل متطلبات عناصر الجودة، نظام تسيير الجودة الشامل وهذا يشمل جودة المواد الأولية وأسعار شرائها، التعبئة، مهارة العاملين، استعمال الطرق والأساليب الحديثة في العمليات الإنتاجية توفر أجهزة القياس وإجراءات الرقابة، طرق التسيير وتنظيم خدمات ما بعد البيع... الخ.

ب. تحديد تكلفة المنتجات وتسعيرها :

يعتبر هذا الهدف من الأهداف الأساسية والمهمة التي أدت إلى ظهور المحاسبة التحليلية ويمكن تجزئة

هذا الهدف إلى النقاط التالية :

. تحديد كلفة الانتاج واحتساب كلفة كل عنصر من عناصر الانتاج كالمواد الأولية والأجور والمصاريف الأخرى.
. تحديد كلفة الانتاج التام والإنتاج تحت التشغيل آخر المدة لأغراض إعداد الحسابات الختامية والميزانية العمومية.

. مساعدة الإدارة في تحديد الأسعار وفي رسم السياسات التسعيرية السليمة للمنتجات او الخدمات المختلفة التي تقوم المؤسسة بإنتاجها او تقديمها.

ت. المساعدة على اتخاذ القرارات : تستخدم الإدارة بيانات التكاليف في اتخاذ العديد من القرارات المتنوعة و غير المجدولة، خاصة وأن الإدارة تواجه بعض المشاكل عند اتخاذ القرارات التي يمكن لبيانات التكاليف ان تساعد في اتخاذها ما يلي:

. تحديد العلاقة بين التكلفة-الحجم-الربح.

. اتخاذ قرار توقيف خط إنتاج معين أو الاستمرار به.

. شراء أو انتاج الاجزاء المصنعة التي يحتاجها المنتج.

. إحلال آلة جديدة بدال من القديمة.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للمحاسبة التحليلية

. التوسع في خط انتاج قائم بدال من إنشاء خط جديد.

. البيع السواق المحلية أو الخارجية.

تعتبر المشاكل السالفة الذكر بعضا من المشاكل التي تواجه الإدارة، والتي لا يمكن لها اتخاذ القرار بخصوصها دون الرجوع إلى البيانات التي توفرها المحاسبة التحليلية.

ث. توفير البيانات والمعلومات اللازمة للتخطيط : يقع على المحاسبة التحليلية عبئا كبيرا يتمثل في

ضرورة امداد الادارة في المؤسسة بالبيانات والمعلومات التي ترشدها في مجال التخطيط سواء كان مجال التخطيط قصيرا أم طويلا، والمحاسبة التحليلية بما لديها من إمكانيات على تحليل ومتابعة لعناصر التكاليف من وقت توفيرها حتى استخدامها في النشاط يمكنها الوفاء بهذا الواجب المنوط به.

ح. احداث تقديرات وتوقعات على مستوى التكاليف و النواتج و اعداد ميزانيات تقديرية : من خلال هذا يمكن للمحاسبة التحليلية تحديد ما يلي :

. مراقبة التنفيذ و شرح الانحرافات.

. الحصول على اساس نظام معلومات يسمح باتخاذ القرارات اللازمة لمواجهة الأوضاع السائدة ولتحضير سياسات و مشاريع مستقبلية.

ج . اعداد الكشوف المالية : تهدف المحاسبة التحليلية الى جمع البيانات وتحديد تكلفة كل وحدة من وحدات الانتاج لتحديد تكلفة السلع المصنعة والبضائع المباعة، وتستخدم بيانات التكاليف في إعطاء صورة صادقة عن وضعية المؤسسة.

خ . تقدير وسائل تبرير الاسعار : يتم ذلك بالاعتماد على تحليل تكاليف الانتاج وتقديم هذه المبررات

لمراقبي الاسعار التي تباع بها المؤسسة في حالة الزيادة في الاسعار للمنتجات والسلع التي توجد فيها إمكانية ذلك مثل: وجود حالات التحكم في سعر البيع كالاكتشافات والتطورات في السلع.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للمحاسبة التحليلية

الفرع الرابع : وظائف المحاسبة التحليلية :

ترتكز المحاسبة التحليلية على مجموعة من الوظائف التي تقوم بأداء الدور الفعال في المؤسسة الاقتصادية، كما ان هذه الوظائف بتحقيقها يمكن أن تساعد المؤسسة على تحقيق أقصى ربح ممكن وضمان الاستمرارية للمؤسسة في السوق , وتمثل هذه الوظائف فيما يلي :

أ . الوظيفة التسجيلية : يعني ان يقوم المحاسب بتدوين التكاليف في السجلات المناسبة الخاصة بها، وفق المعايير المتفق عليها وبشكل واضح ودقيق بحيث يمكن الرجوع إليها والاستفادة منها عند الحاجة
ب . الوظيفة التحليلية : تعكس التعامل مع البيانات والمعلومات لاستخلاص النتائج وتفسير الاحداث من خلال تتبع عنصر من عناصر الإنفاق وتحديد طبيعة ونوع استخدامه ونمط سلوكه وإرتباطه بوظائف المشروع أو الإنتاج أو المبيعات¹.

ت . الوظيفة الرقابية : وذلك من خلال تحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة، لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة ومقارنة هذه المعايير بما ينفق فعال، وتحديد الانحرافات والتي إما أن تكون ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية أقل من المعايير المحددة، أو غير ملائمة عندما تكون التكاليف الفعلية أكبر من المعايير المحددة ويجب أن تدرس أسباب هذه الانحرافات من اجل الحد منها.

ث . الوظيفة التفسيرية او الاخبارية : بعد تسجيل كل التكاليف وتحليله ا يجب على المحاسب صياغة النتائج المتوصل اليها في شكل قوائم وتقارير توضع أمام الادارة حتى تتمكن من اتخاذ القرارات اللازمة².

ح . الوظيفة التحفيزية : تتحقق هذه الوظيفة بعد إنجاز الوظائف السابقة الذكر، حيث تمثل هذه الوظيفة عامل دفع لأقسام المؤسسة من أجل تنفيذ ما هو مخطط وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الانفاق , ومن هنا سوف تحفز أقسام المؤسسة في استخدام مواردها بشكل كفاء واقتصادي، وهذا يساعد الادارة لتحقيق أهدافها.

1. د/ صالح الرزق- عطا الله خليل بن وّزاد" مبادئ محاسبة التكاليف" دارزهران للنشر والتوزيع عمان 1997 ص32، 33.

2. د/ صالح الرزق- عطا الله خليل بن وّزاد" مبادئ محاسبة التكاليف" المرجع نفسه، ص 34.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للمحاسبة التحليلية

الفرع الخامس: العوامل المساعدة في تطبيق المحاسبة التحليلية :

هناك مجموعة من العوامل تساعد المؤسسة على تطبيق المحاسبة التحليلية سنذكر أهمها فيما يلي :

. اقتناع الإدارة العليا بأهمية المحاسبة التحليلية بوصفها أداة إدارية تخدم وظائف التخطيط والتنظيم والرقابة.

. لا يجب الاقتصار على اقتناع الإدارة العليا فقط بل يجب أن يشمل باقي مستويات الإدارة والتي سوف تتعاون مع نظام المحاسبة التحليلية سواء بإفادته أو الاستفادة منه.

. يجب أن يكون هناك التنظيم الإداري السليم الذي تتضح فيه وضوحا كاملا خطوط السلطة والمسؤولية في الرقابة على التكاليف تعتمد على تطبيق مفهوم " المساءلة المحاسبية " .

. يجب أن يعمل الجميع في النظام الاقتصادي الواحد بروح الفريق المتعاون لتحقيق هدف واحد.

. لا بد أن يضم جهاز التكاليف المحاسبية، المحاسب الكفاء ذو العقلية التحليلية القادر على استقبال البيانات ومعرفة مصدرها ونوعيتها والقادر أيضا على إرسالها إلى الجهة المستفيدة منها في الوقت المناسب و بالصورة المناسبة.

الفرع السادس: مخاطر عدم تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسة:

هناك مجموعة من المخاطر التي يمكن للمؤسسة أن تواجهها وذلك بسبب عدم اعتمادها على المحاسبة التحليلية الحديثة وذلك بسبب مثال قصور النتائج المحصل عليها من المحاسبة المالية والتي لا تصلح لتطبيق المحاسبة التحليلية الحديثة، أو جهل في معرفة مهام المحاسبة التحليلية لدى الإدارة العليا للمؤسسة،

و الخوف من ظهور الصورة الحقيقية للمؤسسة، وهذه المخاطر تتمثل في النقاط التالية :

- . خروج المؤسسة من السوق بسبب ارتفاع أسعار منتجاتها مقارنة مع منتجات مماثلة من مؤسسة منافسة
- . أخرى أكثر تنظيما بسبب استغلال منافع المحاسبة التحليلية.
- . تبيد أموال المؤسسة بسبب عدم تطبيق المحاسبة التحليلية.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للمحاسبة التحليلية

. عدم وجود توصيف للعمل على مستوى مراكز التكلفة.

. عدم تحديد إنتاجية كل مركز إنتاج (تكلفة).

. عدم إمكانية مقارنة إنتاجية عمل مراكز التكلفة عبر الزمن.

. عدم اتخاذ قرارات دقيقة.

المطلب الثاني : تقنيات ومبادئ المحاسبة التحليلية

الفرع الأول : الوسائل والتقنيات التي تعتمد عليها المحاسبة التحليلية

تعتبر المحاسبة التحليلية إحدى أنظمة التسيير الحديثة لهذا تتطلب وسائل وتقنيات عديدة لنطبقها

بالمفهوم الحقيقي لها.

أ- : الوسائل التي تعتمد عليها المحاسبة التحليلية :

هي كل الوسائل التي تعتمد عليها المؤسسة خلال الدورة الاستغلالية أهمها :

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

2- الوسائل المادية : أهمها للإعلام الآلي (تخزين المعلومات و سرعة المعالجة، ضمان سهولة الاطلاع) إضافة

إلى مختلف التجهيزات والوسائل التي تساعد على توصيل وتجميع و توزيع المعلومات وكذلك الوثائق

والمستندات اليدوية الأخرى.

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

التكاليف) والمحاسبة العامة (العمليات المحاسبية).

ب- 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:

- تكلفة الشراء.

- تكلفة الإنتاج.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للمحاسبة التحليلية

- سعر التكلفة.

2- تحليل الأعباء حسب الأنظمة المتبعة.

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

- عتبة المردودية : ويتم بموجها تحديد المستوى التي تغطى فيه الإيرادات والتكاليف.

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

- التحميل العقلاني : وهي عبارة عن طريقة تعتمد في تحليلها على التكاليف الثابتة التي تتعلق لحجم

النشاط.

- التكاليف المعيارية : وهي التكاليف المحددة مسبقا و يهدف من وراء تحليل الانحرافات على اتخاذ

قرارات مستقبلية.

الفرع الثاني : موضوع ومبادئ المحاسبة التحليلية

المحاسبة التحليلية موضوع ومبتدئ تعتمد عليها وهي على النحو التالي:

أ- مبادئ المحاسبة التحليلية¹ :

يمكن موضوع المحاسبة التحليلية من دراسة و تحليل التكاليف المرتبطة بنشاط المؤسسة كما تعمل على

تفسير البيانات 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 وإدخالها المنافسة

بأقل التكاليف.

ب- مبادئ المحاسبة التحليلية:

إن الاختلافات بين المحاسبة التحليلية والعامة يظهر جليا بالنظر إلى المبادئ التي تقوم عليها حيث نجد

أن المحاسبة التحليلية تتلخص فيما يلي² :

- مبدأ التقسيم الإداري.

1. غزور نجا، جعفر كنزة، المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير واتخاذ القرارات، مذكرة الماستر في علوم التسيير، 2009 ، ص4.

2. ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، تقنيات ومراقبة التسيير، مرجع سبق ذكره، ص11.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للمحاسبة التحليلية

- مبدأ تحليل اللبانات.

- مبدأ التنبؤ بالتكاليف.

1- مبدأ التقسيم الإداري:

إن الإدارة والتنظيم توجب على كل مسؤول تحمل مسؤولياته، فالإدارة للمشتريات 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 على أنه مجموعة واحدة بل تساعد هذه الصورة وتنظر إلى المشروع على أنه مجموعة من الأقسام المستقلة محاسبياً وبذلك يمكن لنا قياس تكلفة نشاط كل قسم أو مركز مستقل عن الأخر والحكم على كفايته، حيث أن الإدارة تستفيد من تطبيق هذا المبدأ في عدة مجالات منها :

أ. 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 وتجدر الإشارة إلى أن الهدف من هذا المبدأ هو:

أ. تحميل البيانات يقصد توزيعها على مراكز التكاليف.

ب. تحليل البيانات لتحديد العناصر المباشرة وغير المباشرة.

ج. تحليل البيانات لتحديد العناصر التكاليف الثابتة والمتغيرة.

د. تحليل البيانات على أساس قطاعات الإنتاج المستقلة أو طبقة العمال ومناطق البيع.

3- مبدأ التنبؤ بالتكاليف :

إن المحاسبة تعتمد على الميزانية التقديرية و التكاليف المقدرة مسبقا و هذا لتوضيح الرؤية في وضع وتحديد مهام التخطيط والرقابة¹.

المطلب الثالث : دراسة مختلف الأعباء والمصاريف

الفرع الأول : مفاهيم حول الأعباء و التكاليف و سعر التكلفة :

يعتقد الكثير أن مصطلحات المصاريف، الأعباء و التكاليف هي ذات معنى واحد، إلا أن التمييز بينها أمر ضروري حتى يتسنى الفهم الدقيق للمعنى الحقيقي لكل مصطلح منها. فكل مصطلح يختلف عن الآخر من حيث المعنى والاستعمال و الأثر المحاسبي و المدلول التسييري الناتج عن استعماله، ولهذا وجب بيان معاني هذه المصطلحات و كيفية توظيفها في نظام معلومات المحاسبة التحليلية.

1. تعريف المصاريف :

"المصرف هو عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة، أو بعبارة أخرى خروج النقود، والمصرف يقابله الإيراد الذي يعتبر تحصيل على النقود".

2. تعريف الأعباء : جزء من التكاليف أو عنصر من عناصرها، وهي عادة قيم حسابية فقط، يستعان بها في تحميل التكاليف أو توزيعها على المنتجات والخدمات.

و يتقابل العبء مع الناتج اللذان يعملان على تحدي نتيجة الدورة و من بين الأعباء: استهلاك البضائع والمواد واللوازم ومخصصات الاستهلاك الخ، ففي حين نجد أن المصاريف تتميز بالصفة المادية سهلة الحساب وتحديد الزمن الذي تصرف فيه، فإن الأعباء لها الصفة غير المادية أو بصفة أخرى فهي تجريدية وقابلة للتقييم، إذن فإن الأعباء هي نظام لتقسيم المصاريف على الفترات و الناتج عن أن حساب النتيجة يتم على أساس الدورة وليس على أساس العمليات أو مدة حياة المؤسسة، فهناك إذن فرق في تاريخ

1. ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، تقنيات ومراقبة التسيير، مرجع سبق ذكره، ص11.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للمحاسبة التحليلية

تحقيق المصاريف وتاريخ تسجيل الأعباء، ويفيدنا التاريخ الأول في تحديد مستوى الخزينة بينما لا يتعلق بنتيجة الدورة عكس تسجيل لأعباء إذ تحدد النتيجة على أساس تاريخ تسجيل الاعباء (نظريا) وليس على اساسها صرفها، حيث هذه العملية قد تكون قبل أو بعد تسجيل الاعباء بينما تحمل للدورة التي تسجل فيها " الأعباء ".

وتعرف الاعباء على أنها: "عبارة عن نفقة مالية يمكن أن تكون مقابل خدمة محصل عليها (صيانة، تنظيف،)، أو مقابل شئ وهي كالاستهلاكات والمؤونات.

من الناحية الاقتصادية تعتبر الأعباء مكافأة للموارد المخصصة لأغراض الإنتاج والبيع للسلع والخدمات.

3. تعريف التكاليف :

هناك مجموعة كبيرة من التعريفات التي تظهر مفهوم التكلفة بشكل تفصيلي، وسوف نحاول هنا عرض أهم هذه التعريفات فيما يلي:

تعرف التكلفة على أنها: «تضحية مادية اختيارية بهدف الحصول على منفعة مادية في الحاضر أو المستقبل»¹. وتعرف أيضا على أنها: "مجموع الاعباء المتعلقة بوظيفة معينة، أو قسم معين من المؤسسة، أو موضوع معين، أو خدمة معينة، او مجموعة من الخدمات والمواضيع.

وتعرف التكاليف أيضا على أنها: "تضحية بمجموعة من الموارد الاقتصادية النادرة، قابلة للقياس المالي النقدي لأغراض المحاسبة المالية لتحقيق هدف معين أو غرض معين، وهو الامر الذي يعنى أنه بانتفاء الغرض أو الهدف ينتفى وجود التكلفة في حد ذاتها.

كما تعرف التكاليف على أنها: "تضحية اختيارية بموارد اقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل في سبيل الحصول على أصول تم استالمها فعال ومن ثم يتم الحصول على منافع منها في الحاضر والمستقبل. ويقصد بالتكاليف أنه: "قيمة الموارد التي تم التضحية بها من أجل الحصول على سلع أو خدمات، لاستخدامها في تحقيق اهداف المؤسسة.

1. محمود علي جبائي، قصتي السمراتي، محاسبة التكاليف، داروائل للنشر، عمان، 2000، ص9.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للمحاسبة التحليلية

يعرفها كل منهما على انها: " مجموعة من الأعباء المدمجة التي تتناسب مع :

. إما حساب خاص بوظيفة أو جزء من المؤسسة؛

. إما حساب خاص بشيء، بخدمة مقدمة أو مرحلة ما عدا المرحلة النهائية "

وعلى هذا الأساس فإن التكاليف تحمل معاني عديدة إلا أنها تعبر من منظور المحاسبة المالية عن مقدار التضحية التي تتكبدها المؤسسة في سبيل الحصول على عنصر ذا قيمة اقتصادية، وهذا العنصر قد يكون على شكل مادي ملموس (مواد، آلات، بضاعة،)، أو على شكل غير ملموس (أجور، إضاءة، إيجار..) ويمكن قياس التضحية بمقدار النقص الحاصل في الأصول كأن يتم الحصول على العنصر الاقتصادي نقداً أو بالاستغناء عن بعض ممتلكات المؤسسة أو بتقديم خدمات للمؤسسة المالكة لهذا العنصر، كما يمكن قياس التضحية وتحديدها بمقدار الزيادة في التزامات المؤسسة إذا كان الحصول على العنصر الاقتصادي على الحساب¹.

وتستخدم التكاليف في :

. تبرير أسعار البيع.

. تقديم عناصر تسمح باتخاذ القرار.

. توفير محددات الرقابة.

. تقييم السلع والخدمات.

4 . تعريف سعر التكلفة :

يتم حساب سعر التكلفة بعد انتهاء عمليتي الانتاج والبيع، وبالتالي انتهاء الدورة الاستغلالية ، ويمكن تقديم

تعريفات متعددة لسعر التكلفة كما يلي :

" سعر التكلفة هو مجموعة التكاليف التي يتحملها منتج معين أو خدمة مقدمة أو مجموعة من المنتجات

المادية أو مجموعة خدمات في مرحلة بيعها ، ابتداء من انطلاق عملية إعدادها إلى غاية وصولها إلى المرحلة

1. خليل عواد أبو حشيش ، محاسبة التكاليف قياس وتحليل ، دار وائل للنشر الطبعة الأولى ص34.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للمحاسبة التحليلية

النهائية وتحسب فيها تكاليف البيع، وبمعنى آخر، فإن المنتج المباع أو الخدمة المباعة لا تملك سوى سعر تكلفة وحيد وهو مجموع التكاليف التي تتعلق به .

" يعبر سعر التكلفة على انتهاء عمليتي الانتاج والبيع للمنتج النهائي، حيث يضم كل المصاريف من شراء المادة الاولية والمواد الضرورية الاخرى إلى حين إعداد المنتج وبيعه".

مما سبق يتضح أن سعر التكلفة هو مفهوم اقتصادي، معبر عن مجموعة من المصاريف المنفقة بدء من عملية الشراء منتهية بعملية البيع، وترتب هذه المصاريف وفقا لمراحل النشاط لتكون في كل مرحلة تكلفة معينة، ومنه نستنتج أن للمنتج عدة تكاليف غير أن له سعر تكلفة واحد .

الفرع الثاني : تصنيف وتبويب عناصر التكاليف :

" إن المقصود بالتبويب هو تجميع عناصر التكاليف في مجموعات رئيسية وفرعية كل منها يحمل اسما معيناً، وذلك بهدف تسهيل تجميع وتبويب بيانات التكاليف وقياس تكاليف الوحدات المنتجة والمباعة، وإعداد قوائم التكاليف ونتائج الاعمال".

لذا كان من الضروري تصنيف هذه التكاليف بغرض الرقابة و التخطيط واتخاذ القرار، وهناك عدة تصنيفات للتكاليف اهمها :

1 . تصنيف التكاليف :

تصنف التكاليف حسب طبيعتها وفق الحسابات المعتمدة في النظام المحاسبي ، حيث يقوم هذا التصنيف على مراعاة التدفقات الخارجية للمؤسسة أي في عالقاتها مع محيطها الخارجي {موردون، عملاء، مؤسسات مالية، الدولة، العمال... الخ}، وهو تصنيف غير كاف لحساب و تحليل مختلف التكاليف في المحاسبة التحليلية والتي تهتم بشكل اكبر بالتدفقات الداخلية للمؤسسة.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للمحاسبة التحليلية

2. تصنيف التكاليف حسب الوظيفة في المؤسسة :

إن الغرض الاساسي من هذا التبيويب هو حصر تكلفة كل وظيفة من وظائف المؤسسة الاقتصادية {تموين، إنتاج، تسوي، من خلال ما ينفق عليها من عناصر تكاليف أساسية { مواد، اجور }، نميز في هذا التصنيف ما يلي :

أ . تكلفة الشراء : وهي تمثل تكلفة البضائع، المواد الأولية، اللوازم المشتراة، وتشمل سعر الشراء والأعباء الملحقة بعملية الشراء { النقل، التامينات، الرسوم الجمركية }.

ب . تكلفة الصنع {الإنتاج} : تشمل مجموعة الأعباء الملحقة في عملية إنتاج منتج ما حتى المرحلة النهائية {مرحلة الدخول الى المخازن للبيع}، وتشمل تكلفة شراء المواد الاولية واللوازم المستهلكة بالإضافة إلى تكاليف التصنيع المباشرة وغير المباشرة.

ت . تكلفة التوزيع : وهي مجموعة الاعباء المرتبطة بعملية التوزيع أو عملية ما بعد الانتاج ، وتشمل المصاريف الداخلية المرتبطة بعملية البيع و المصاريف الخارجية : كالنقل ،الاشهار وخدمات ما بعد البيع...الخ، مع الاخذ بعين الاعتبار طبيعة نشاط المؤسسة { تجارية , انتاجية , خدمية }.

3. تصنيف التكاليف حسب علاقتها بالمنتج:

تقسم عناصر التكاليف وفق هذا التصنيف إلى :

أ . الأعباء المباشرة : وهي عبارة عن مجموعة من المصاريف التي تحمل مباشرة الى التكلفة النهائية للمنتج بشكل مباشر ومن بينها :تكلفة المواد الأساسية المستعملة في الإنتاج، تكلفة اليد العاملة المباشرة، خدمات مباشرة كالأبحاث.

ب . الأعباء الغير المباشرة : وهي عبارة عن التكاليف المنفقة عن النشاط الإجمالي ولا تخص منتج معين أو مرحلة محددة، أي يشترك فيها أكثر من منتج، وهنا تطرح إشكالية تحميلها إلى سعر التكلفة، حيث يتم تحميله وتوزيعها وفق مؤشرات وأدوات رياضية على كافة مختلف المنتجات، ويمكن ذكر بعض أنواع هذه التكاليف :

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للمحاسبة التحليلية

. تكلفة المواد الغير المباشرة : وهي عبارة عن تكلفة مواد لازمة لعملية الإنتاج ولا يمكن تحميلها إلى المنتجات

بشكل مباشر؛ أي أنها ليست من مكونات المنتج مثال : الزيوت، مواد الصيانة، الوقود... إلخ.

. ساعات العمل الغير المباشرة: كرواتب وأجور (مدير المصنع، المراقبين وأمناء المخازن)، أي أنها تكلفة غير

مرتبطة بالوحدات المنتجة.

. تكلفة الانتاج الغير المباشرة : وتضم كل من :

تكلفة المياه لأغراض صناعية أي المياه الضرورية لسير العملية الإنتاجية.

تكلفة الطاقة الكهربائية من إضاءة، تدفئة.

نفقات نقل وخزن المواد واللوازم من رسوم وضرائب وشحن ونقل وترتيب المواد واللوازم.

نفقات إعدادية وصيانة خاصة نفقات التشغيل..

4 . تصنيف التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط :

إن هذا التصنيف يعتبر من التصنيفات المهمة لعناصر التكاليف، حيث أنه يرتبط بدراسة سلوك عناصر

التكاليف حسب علاقتها بحجم النشاط ، وهو يهدف أساسا إلى تحليل المردودية و المساهمة في تحديد سعر

البيع لكل منتج ،ومن خلال هذه الدراسة نميز ثلاثة أنواع من التكاليف :

أ . التكاليف المتغيرة : وهي تلك التكاليف التي تتغير بمجموعها مع التغير بحجم النشاط، ويبقى نصيب

الوحدة الواحدة ثابتا مع تغير حجم النشاط.

ب . التكاليف الثابتة : وهي تلك التكاليف التي لا تتغير بتغير حجم النشاط، أي أنها تبقى ثابتة بدون

تغير، لكن نصيب الوحدة الواحدة يتغير بتغير حجم النشاط، ومن أمثلة هذه التكاليف، مصروفات الإيجار

والتأمين والإدارة .

ت . التكاليف شبه المتغيرة : " هي تلك التكاليف التي تحمل صفات كل من التكاليف المتغيرة والثابتة في نفس

الوقت، وهي تتميز بصعوبة فصلها عن بعضها البعض، مثل تكاليف الماء والكهرباء، والصيانة، وأجور العمل

غير المباشرة... إلخ " .

5. تصنيف التكاليف حسب لحظة حسابها { الفترة الزمنية } :

تصنف التكاليف وفق هذا التصنيف حسب اللحظة الزمنية التي قيمت فيها إلى :

أ. التكاليف الحقيقية : وتسمى التكاليف التاريخية أو المحاسبية ، وهي التكاليف التي وقعت فعال وتم تسجيلها في الدفاتر المحاسبية .

ب. التكاليف التقديرية : " وتسمى كذلك التكاليف المسبقة أو المعيارية ، وتقيم مسبقا حسب قواعد معينة ، وتهدف أساسا إلى السماح بالتعرف إلى انحرافات التكاليف الحقيقية والتي تساعد بعد تحليلها في اتخاذ قرارات التصحيح"¹.

الفرع الثالث : مكونات التكاليف وسعر التكلفة

بغرض حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة وفق مبادئ المحاسبة التحليلية، يجب إخضاع التكاليف المسجلة في المحاسبة العامة إلى بعض التغييرات للحصول على تكاليف مبررة اقتصاديا، وعليه يمكن التمييز بين ثالث مكونات للتكاليف وسعر التكلفة وهي :

1. الأعباء المعتبرة

وهي الأعباء المشتركة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة العامة وتنقسم بدورها إلى قسمين :

أ. أعباء محتواة في التكاليف بنفس المبلغ المحسوب في المحاسبة العامة : ويتعلق الأمر هنا بتلك الأعباء المتعلقة بالنشاط العادي للمؤسسة مثل مصاريف اليد العاملة... الخ.

ب. أعباء محتواة في التكاليف بمبلغ يختلف عن المبلغ المسجل في المحاسبة العامة : أي تسجل بقيم أكبر و أصغر من قيم هذه الأخيرة ، وتتضمن ما يلي :

. فرق الادمج على المواد : لأهداف اقتصادية وللتمكن من اتخاذ بعض القرارات التقديرية، يمكن لصاحب المؤسسة أن يستعمل تكلفة استبدالية، بمعنى استعمال طريقة لإخراج المواد، تختلف عن تلك المستعملة في المحاسبة العامة، مما يؤدي حتما إلى ظهور فروقات في قيمة هذه المواد.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للمحاسبة التحليلية

. أعباء الاستخدام : وتسمى أيضا بالاهتلاك التقني أو الاهتلاك الاقتصادي، التي تعوض مخصصات الاهتلاكات المسجلة في المحاسبة العام (الاهتلاك الجبائي) ، ويتم حسابها على أساس القيمة الحالية للاستثمار (وليس القيمة التاريخية) وكذلك على أساس مدة حياته المحتملة ، فمجرد استعمال طريقتين مختلفتين في تقييم الاستثمارات، تظهر فروقات إما أن تكون موجبة أو سالبة مقارنة بالمحاسبة التحليلية. فإذا كان قسط الاهتلاك المحسوب على أساس طريقة المحاسبة التحليلية أكبر من ذلك الذي تم حسابه بطريقة المحاسبة العامة، فسوف تدمج قيمة كلية ويعتبر الفرق بين المحاسبتين كأعباء إضافية، و أما إذا كان القسط أصغر فإن الفرق بين المحاسبتين سيمثل أعباء غير معتبرة في المحاسبة التحليلية.

. الأعباء الموزعة على عدة سنوات والمؤونات : " قد تظهر فروقات في قيمة الأعباء الموزعة على عدة سنوات أو في قيمة المؤونات نتيجة تسجيلها في المحاسبة العامة، اعتمادا على إجراءات قانونية أو جبائية أو وفق معايير اقتصادية محددة من طرف المؤسسة {كحالة ارتفاع أسعار المواد الأولية، أو تقلبات أسعار الصرف أو حتى تكوين مؤونات للخسائر المحتملة } "

2 . الأعباء الغير المعتبرة : إذا كانت أغلبية الأعباء المسجلة في المحاسبة العامة تدمج في حساب التكاليف، فالبعض منها على العكس لا يؤخذ بعين الاعتبار في المحاسبة التحليلية، وتسمى هذه الأخيرة بالأعباء غير القابلة للتحميل، ويتعلق الأمر أساسا بالحالات التالي:

أ . الأعباء الاستثنائية : مثل : اطفاء المصاريف الإعدادية، الاهتلاكات الاستثنائية الخاصة بالأراضي وشهرة المحل، المؤونات بكل أنواعها.

ب . الأعباء التي لا تتعلق مباشرة بالاستغلال العادي : وهي أعباء ليس لها علاقة مباشرة بنشاط المؤسسة و يمكن اعتبارها كإستهلاكات وأعباء لم تساهم في إنتاجية المؤسسة مثل : أقساط التأمين على الحياة لصاحب العمل.

3. الأعباء (العناصر) الإضافية :

"هي عبارة عن أعباء وهمية، غير مسجلة في المحاسبة العامة، وتدمج في التكاليف على مستوى المحاسبة التحليلية بغرض إعطائها مضمون اقتصادي جد مناسب، يسمح بإقامة مقارنة بين المؤسسات مهما كان شكلها القانوني، ومهما كانت إستراتيجيتها التمويلية ، وتصنف هذه الأعباء إلى صنفين¹ :

أ . الدفع النظري لاعمال صاحب المؤسسة : في المؤسسة الخاصة فإن عملية الإدارة يقوم بها صاحب المؤسسة ويتقاضى مقابل يتمثل في نتيجة المؤسسة، أي الربح الصافي ، وهذا فإن أجرة أو مقابل عمله لا يمثل عبئا في المحاسبة العامة ، بالمقابل في المؤسسات التي يديرها مسيرون يتقاضون أجورا تحسب ضمن أعباء المحاسبة العامة، لذلك فلكي نحصل على سعر التكلفة ذو معنى ولكي نستطيع مقارنته أيضا مع سعر التكلفة لنفس المنتج في مؤسسة خاصة أو في مؤسسة يديرها مسيرون، يجب الأخذ بعين الاعتبار أجرة صاحب المؤسسة.

ب . مبلغ الفائدة المحسوب على رأس المال الخاص : إن المؤسسات عند استخدامها لأموال خارجية فهي تدفع عنها فوائد وتحسب وتسجل ضمن أعباء المحاسبة العامة، ولكن استعمال رأس المال الخاص لا يتم دفع عليه فوائد وبالتالي فهي غير مسجلة ضمن أعباء المحاسبة العامة، لذلك يتم إضافة أعباء اقتصادية تمثل مكافأة الأموال الخاصة ، تتناسب مع معدل الفائدة المعمول به في البنوك ويجب أن يأخذ بعين الاعتبار هذا العنصر عند حساب التكاليف.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن هذه المكافأة المالية لعمل المستغل أو فائدة رأس المال ال تسجل في المحاسبة العامة، بما أنها أعباء وهمية وليست حقيقية.

وسواء تعلق الأمر بالعناصر الإضافية والتي لا يظهر لها أي أثر محاسبي في المحاسبة العامة، أو الأعباء غير المعتبرة والتي لا تظهر في المحاسبة التحليلية، فإن قرار أخذها أو عدم أخذها بعين الاعتبار في حساب التكاليف يعود للمؤسسة فقط، ويعتبر هذا بمثابة قرار التسيير.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للمحاسبة التحليلية

يمكن التعبير عن المعالجات المحاسبية المختلفة والتي تسمح بالانتقال من أعباء المحاسبة العامة إلى

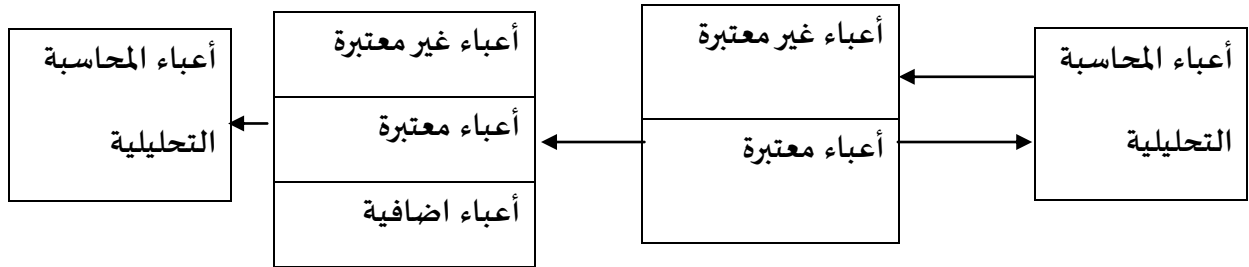
أعباء المحاسبة التحليلية بالعلاقة التالية :

$$\text{أعباء المحاسبة التحليلية (الأعباء المحملة)} = \text{أعباء المحاسبة العامة} + \text{الأعباء الإضافية} - \text{الأعباء غير}$$

المعتبرة

وكاستنتاج لما سبق يمكن التعبير عن المعادلة السابقة بالشكل التالي :

الشكل رقم 03 : تحديد أعباء المحاسبة التحليلية¹



1. ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، دارالمحمدية العامة، الجزائر، 1999، الجزء الأول، ص.2.

المبحث الثالث: الطرق الكلاسيكية والمعاصرة للمحاسبة التحليلية

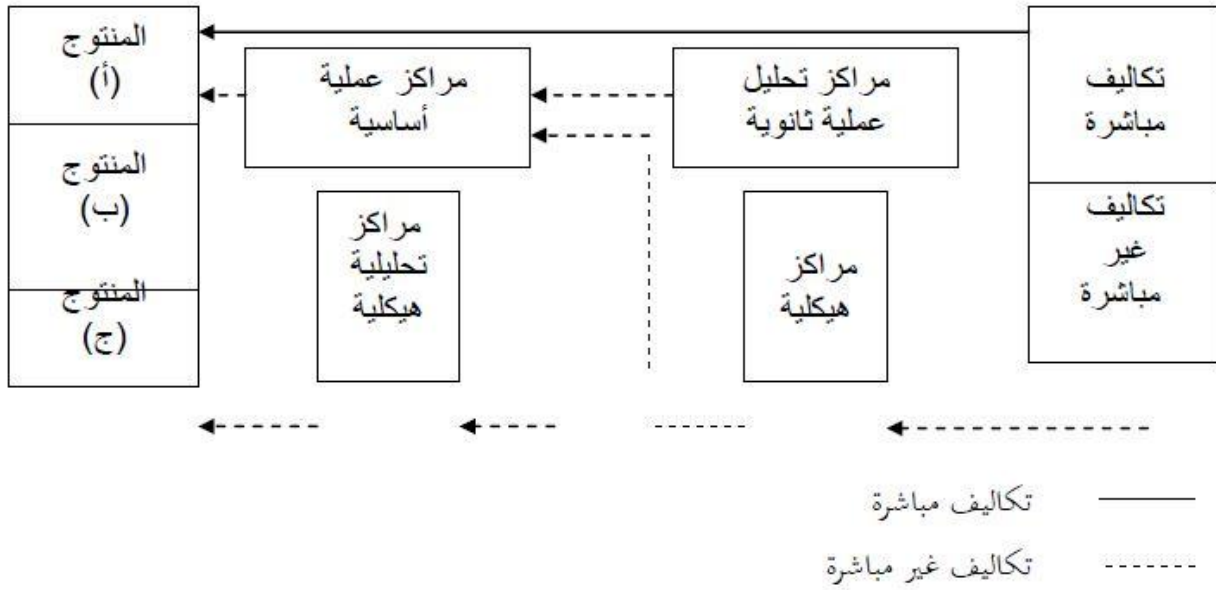
المطلب الأول : الطرق الكلاسيكية

عرفت هذه الطرق أساليب صاحبت التطور الصناعي كالتي تطلب إحداث التغيير في الطرق كتطويرها 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 كطريقة التكاليف المعيارية.

أولاً : طريقة الأقسام المتجانسة¹

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 كالتي تدخل مباشرة في حساب تكلفة المنتج المعني وأعباء غير مباشرة كالتي لا يمكن تحميلها مباشرة للمنتج إلا بعد توزيعه عن طريق أقسام محاسبية التي تسمح بتحليل التكاليف غير المباشرة قبل تحميلها لتكلفة المنتج كذلك باستعمال وحدات قياس محددة كما يبينه الشكل التالي :

1. ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية وتقنيات مراقبة التسيير، مرجع سبق ذكره، ص 38.



الشكل 04 : توزيع التكاليف المباشرة وغير المباشرة على تكلفة الإنتاج¹

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

ثانيا : طريقة التكاليف الجزئية

أ- التحميل العقلاني :

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 مستول النشاط أم الأخذ بعين الاعتبار في حساب التكاليف الجزء المستغل من التكاليف الثابتة، كهذا مقارنة بمستوى النشاط العادي، والفرق يضاف أو يطرح من النتيجة إذ يعتبر حسب الحالات زيادة الفعالية أو نقص الفعالية، وهذا

1. ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية وتقنيات مراقبة التسيير، مرجع أعلاه ، ص39.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للمحاسبة التحليلية

يعد في حد ذاته مؤشراً رقابة على نشاط الأقسام والمسؤولية على الأداء، ومن ثم يمكن القيام بعدة إجراءات حسب الوضعية.

تعتمد هذه الطريقة في معالجتها لحساب التكلفة مبدأ التميز بين التكاليف الثابتة والمتغيرة لتحديد المقدار المستغل من التكاليف الثابتة وتحميله 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 عقلانياً بضرب التكاليف الثابتة في مستول الفعالية (معامل التحميل العقلاني) والنتيجة يتم جمعه 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

ب- طريقة التكاليف المتغيرة :

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 :

1. سفيان بن بلقاسم وحسين لبيبي، المحاسبة التحليلية ومنهجية سعر التكلفة، دارالآفاق، ط 1، القاهرة، 1998، ص 28.

الجدول 02 : حساب النتيجة وفق طريقة التكاليف المتغيرة¹.

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

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 ترجمه عتبة المردودية وهي الوضعية التي تحقق بها المؤسسة نتيجة صفرية، أم أن الهامش الإجمالي يغطي بالكامل التكاليف الثابتة، ويتم تحديد عتبة المردودية معامل المردودية، هامش الأمان كما يلي :

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

هامش الأمان = رقم الأعمال الصافي - رقم أعمال نقطة التعادل

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

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للمحاسبة التحليلية

ثالثا : طريقة التكاليف المباشرة وغير المباشرة

أ- طريقة التكاليف المباشرة

يتم اللجوء إلى هذه الطريقة في حالة وجود نسبة كبيرة جدا 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 غالبا في المواد الأولية واليد العاملة كبعض الخدمات المباشرة، أما التكاليف الغير المباشرة فيتم معالجتها في مرحلة ثانية بشكل إجمالي وبالتالي فإن أساس التحليل كالتقييم 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.

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 المباشرة¹

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

1. ناصر دادي عدون. محاسبة تحليلية وتقنيات مراقبة التسيير. مرجع سبق ذكره، ص 25.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للمحاسبة التحليلية

المطلب الثاني : الطرق المعاصرة للمحاسبة التحليلية

أولا : 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 زمن ثم محاولة القيام بالتصحيحات 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- العمل على وضع مستويات معيارية مسبقا لمستوى النشاط والعناصر المكونة له من حيث الكمية، السعر، الطاقة الإنتاجية والموازنات المناسبة له، وينبغي أن يكون كل ذلك موافقا لهيكل المؤسسة كطبيعة العمليات الإنتاجية كما 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

نشأت إلى أن تلك المعايير يجب أن تتصف بالعملية كالواقعية 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 سلبا على حسابات الفروق الإنتاجية والأهداف المرجوة من التحليل.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للمحاسبة التحليلية

ثانيا : طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) :

أ- 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 كالإنتاج كمستويات 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 وظهورها 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 ميلركوير، كابلن، والفرنسين لورنيو، ميدلر، ميفيلي، ونجد من بين المؤسسات الكبرى المشاركة مترك بويينغ، جينرال أكتريك، كوداك، فيليس... وعدة مكاتب دراسات للتنظيم والاستشارة من بينها أندرسون، بيتمارك...

ب- 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 كالبحث عن أداء يتماشى والتطورات الحاصلة في عالم التكنولوجيا وطرق التصنيع والتسيير فكانت التكاليف على أساس الأنشطة هي السبيل لمواجهة قصور

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للمحاسبة التحليلية

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 لكل الأنشطة بخلاف الطرق الأخرى التي تعتمد على أسس خارج أطر النشاطات المعنية وتعني بذلك اعتماد ساعات العمل المباشر أو التكاليف المباشرة بصفة عامة في التوزيع¹.

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 أن 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.

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

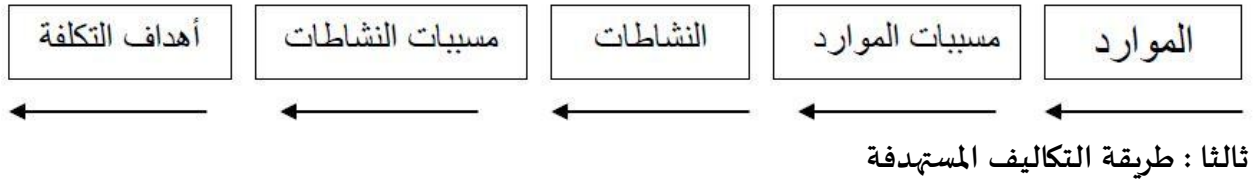
1. أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000، ص 65.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للمحاسبة التحليلية

التكاليف واستهلاك الموارد يرافق عملية ضبط وتحليل الأنشطة كإعادة 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 كعلاقتها بالموارد كأهداف التكلفة ضمن شبكة أو خريطة النشاطات، وتحميلها للأعباء بناء على عدة مسببات التكلفة وهذه ميزة تتميز بها عن سائر الطرق الأخرى.

ج- تخصيص الموارد : إن الشعار العملي المطبق الذي يلخص فلسفة طريقة التكاليف على أساس الأنشطة هو أن الأنشطة تستهلك الموارد كالمنتجات 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 التالي¹:

الشكل 05 : مخطط سير التكاليف على أساس الأنشطة²



ثالثا : طريقة التكاليف المستهدفة

أ- تقديم الطريقة : التكلفة المستهدفة هي طريقة لتخطيط التكلفة وترتكز على المنتوجات ذات عمليات التشغيل المتميزة أو ذات الدورة الحياتية القصيرة نسبيا، وتستخدم التكلفة المستهدفة في المرحلة الأولى من دورة حياة المنتج أو مرحلة الأبحاث والتطوير كهندسة المنتج، وللدلالة على ذلك اعتمدت الشركات اليابانية أسلوب التكلفة المستهدفة منذ بداية التسعينات من القرن الماضي، فقد أظهر مسح صناعي أجرم عام 1992 النسب التالية للشركات التي تطبق التكلفة المستهدفة : 100 % شركات إنتاج وسائل النقل، 81 % شركات إنتاج الكهربائيات، 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

1. عيوب حورية، دور المحاسبة التحليلية في مراقبة الإنتاج، مذكرة ليسانس في علوم التسيير، جامعة الشلف، 2005، ص 27.

2. ناصر دادي عدون، محاسبة تحليلية وتقنيات مراقبة التسيير، مرجع سبق ذكره، ص 29.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للمحاسبة التحليلية

الطرق التقليدية لخفض التكلفة لتحقيق مكاسب في دورة الإنتاج باستخدام نظام الإنتاج في الوقت المناسب " JIT " واستهداف المخزون الصفري في الشركة¹.

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 :

"هي نظام لتخطيط الأرباح كإدارة 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".

ب- 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 التقليدية²:

1. نوي الحاج، محاسبة التكاليف بالأنشطة والتكاليف المستهدفة، بحث في إطار التحضير للسنة أولى ماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، مقياس محاسبة تسيير عام 2005/2006، ص17.

2. نوي الحاج، محاسبة التكاليف بالأنشطة والتكاليف المستهدفة، مرجع أعلاه، ص18.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للمحاسبة التحليلية

الجدول 05 : المقارنة بين نظم التكلفة التقليدية ونظم التكلفة المستهدفة¹

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

ج- خصائص التكلفة المستهدفة : تعتبر هذه الخصائص بمثابة السمات المميزة لأسلوب التكلفة المستهدفة وتتلخص في الآتي :

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

- 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 أي إجراء فعلي لإنتاج المنتج.

- 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.

1. ناصر دادي عدون. محاسبة تحليلية وتقنيات مراقبة التسيير. مرجع سبق ذكره، ص39.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للمحاسبة التحليلية

- وجود الحافز القوي على البحث والتطوير لتحقيق التقدم التكنولوجي الذم يمكن من تصنيع المنتجات الجديدة وتقديمها للسوق بتكلفة اقتصادية.
- يطبق باستخدام العديد من الأساليب لإدارة وأساليب بحوث العمليات.
- 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 تنوعاً في الإنتاج.
- تحليل هندسة القيمة يشمل جميع الأنشطة في الشركة ككل وليس عمليات الإنتاج فقط أم أن تحليل هندسة القيمة ينطبق على الأنشطة الأخرى أساساً 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.

المطلب الثالث : مزايا و عيوب طرق التحميل

يتم الاختيار بين طرق التحميل السابقة على أساس متطلبات المؤسسة ومزايا كل طريقة إلا أنه لا تخلو هذه الطرق من بعض العيوب.

أولاً : مزايا و عيوب طريقة الأقسام المتجانسة.

أ- المزايا :

تتميز طريقة الأقسام المتجانسة بما يلي¹ :

1. تتماشى مع الأصول المحاسبية في تصوير نتائج الأعمال.
2. تناسب الأجل الطويل.
3. لا يقل سعر بيع المنتج عن التكلفة والتي سبق وأن حملت بكاملها على المنتج.

ب- العيوب :

يعاب على الطريقة ما يلي:

1. صالح الرزق، مبادئ محاسبة التكاليف، دار الزهران، ط 1، عمان، 1998، ص122.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للمحاسبة التحليلية

1. تذبذب وحدة التكاليف المنجزة وذلك تبعاً لتغيير حجم الناتج فإذا زاد حجم الإنتاج، تقل تكلفة الوحدة الواحدة، وإذا نقص فإن التكلفة تزداد وذلك نتيجة لتحميل التكاليف غير المباشرة (والتي من ضمنها التكاليف الثابتة) بالكامل على المنتوجات. لذلك نجد أن تكلفة الوحدة الواحدة ترتفع وتنخفض بارتفاع وانخفاض الطاقة المستغلة.

2. إن تقويم المخزون السلعي حسب تكلفة الإنتاج يؤدي إلى تحويل جزء من التكاليف التي تقع ضمن المصروفات الصناعية غير المباشرة إلى الفترات المقبلة وهذا يتنافى مع مبدأ استقلالية الفترات المالية.

3. إن التكاليف الكلية جميعها وحدات الإنتاج لا يسمح بيان مدى استغلال الطاقة الكلية المتاحة والتكاليف المقبلة للجزء المستغل وغير المستغل منها والمفروض أن يتحمل النشاط الفعلي بنصيبه فقط من التكاليف الثابتة وليس كاملة طبقاً لهذه النظرية، لذلك فإن عيوب هذه النظرية واضحة في الأجل القصير، خاصة إذا تم رسم سياسة التسعير على أساسها.

إن التكاليف في هذا المجال ليست سوى عامل من مجموعة العوامل تؤثر في سياسة التسعير مثل درجة المنافسة ومرونة الطلب وعلاقة السلطة مع السلع الأخرى التي تنتجها المنشأة.

ثانياً : مزايا و عيوب طريقة التحميل العقلاني¹

أ- المزايا :

- من المعلوم أن التكاليف الثابتة لا تتغير إلا في فترات طويلة أم يكون قرار تغييرها في المدى الطويل، بحيث أن هذا السعر يسمح بربطه مباشرة بالتغيرات وبالقرارات قصيرة المدى، وهذا من الأحسن أن يعتمد في اتخاذ القرارات على سعر تكلفة الوحدة (التكلفة الثابتة للوحدة).

- يسمح سعر التكلفة المحسوب لهذه الطريقة بالإطلاع على المردودية التقنية ونظام المؤسسة، كما يسمح بمراقبة فعالية التسيير الداخلي خلال فترة ما ويمكن المقارنة في زمن ما في نفس المؤسسة أو مع مؤسسات أخرى.

1. ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية وتقنيات مراقبة التسيير، مرجع سبق ذكره، ص 132.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للمحاسبة التحليلية

- تعتبر كوسيلة لحساب سعر التكلفة عقلانيا وهذا لحساب التكاليف التقديرية المستقبلية.

- تسمح بمشاركة كل مسؤول في اتخاذ القرارات في حدود مسؤولياته في تحديد حجم النشاط العادي في قسمه أو فرعه في المؤسسة وبالتالي بسكن من حساب تكلفة وحدة العمل في كل قسم وتحديد مسؤولية المسؤولين على أساس التكاليف المتغيرة فقط، نظرا لعدم القدرة على التحكم في التكاليف الثابتة من طرق المسير.

- تسمح بحساب سعر التكلفة منفصل عن الأعباء الإجمالية للمؤسسة.

- تسمح بالتخلص من أثر ارتفاع سعر تكلفة الوحدة الذم يؤثر في تحديد سعر البيع ويرتفع هذا الأخير عند انخفاض عدد الوحدات وهذا ما ينجر عنه إتباع سياسة غير مجدية لتذبذب سعر التكلفة.

ب- العيوب :

- صعوبة تحديد حجم النشاط العادي سواء في المؤسسة أو في كل قسم من أقسامها.

- التمييز بين الأعباء الثابتة والمتغيرة خاصة في حالة وجود أعباء شبه متغيرة حيث تستعمل عدة طرق تقريبية للفصل بين الجزء الثابت والجزء المتغير.

- بالإضافة إلى مشكل الحسابات المتعددة وخاصة إذا كانت هناك إمكانيات تحميل متعددة في المؤسسة، لذا فغالبا ما تحدد هذه المعاملات مسبقا بالاستعانة بالميزانيات التقديرية.

- تقييم أعلى من الحقيقة عند بلوغ حجم نشاط أعلى من العادي، والعكس عند بلوغ المستوى العادي للنشاط ويكون هناك تخوين للمصاريف العامة.

ثالثا : مزايا و عيوب طريقة التكلفة المتغيرة¹

أ – المزايا :

- تساعد الإدارة في التخفيض للربحية عن طريق توضيح العلاقة بين التكلفة، الحجم والربح.

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للمحاسبة التحليلية

- تقدم بيانات الإدارة المشروع ذات نفع كبير في التخطيط ورسم السياسات واتخاذ القرارات ولعداد الموازنات.

- يؤدي استخدام هذه النظرية إلى الحصول على رقم ربح له دلالة أو أهمية أكبر من رقم الربح الناتج في حالة إتباع نظريات التكاليف الإجمالية.

- تعتبر التكلفة المتغيرة الحد الأدنى لسعر البيع في الأجل القصير.

ثانياً: العيوب¹

- ليس من السهل بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة، فهناك بعض عناصر تكاليف شبه متغيرة لا يمكن اعتبارها متغيرة تماماً أو ثابتة تماماً وبالتالي يصعب تصنيفها بالنسبة لحجم النشاط. لكي يمكن الاستفادة من هذه الطريقة يفترض المحاسب ثبات أسعار عوامل الإنتاج وكفاءة استخدامها كما أنه يفترض ثبات أسعار البيع، ولا يعتبر ذلك صحيحاً إلا خلال زمن قصير جداً.

- لا تعتبر التكلفة المتغيرة للإنتاج والمبيعات المعبر الحقيقي عما يجعله المشروع لقاء تلك الوحدة لأن هذه النظرية تحمل وحدات الإنتاج وكذا المبيعات بما يخصها من التكاليف الصناعية والبيعية المتغيرتين فقط بينما تستبعد كامل التكاليف الثابتة لهذه الوحدات وهذا ليس بالإجراء الصحيح أو السليم، فالإنتاج يستفيد كثيراً من بعض عناصر التكاليف الثابتة، ولا وجود لإنتاج بدون تكاليف صناعية ثابتة، ولا بيع بدون تكاليف تسويقية ثابتة.

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

الفصل الأول: الأدبيات النظرية والتطبيقية للمحاسبة التحليلية

خلاصة الفصل :

من خلال دراستنا النظرية للمحاسبة التحليلية و معرفة أهدافها و دورها، 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 التغيرات التي تطرأ على بيئة الأعمال.

الفصل الثاني

تطبيق للمحاسبة التحليلية لبناء

استراتيجية المؤسسة

المبحث الأول : مفهوم إستراتيجية المؤسسة¹

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

المطلب الأول : ماهية إستراتيجية المؤسسة

أولاً: تعريف إستراتيجية المؤسسة

اختلفت الآراء حول ماهية الإستراتيجية إذ هناك من يعرفها بأنها تصور منظمة لدا 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 MUI TEZ 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 مسألتان لفهم الإستراتيجية وهما مضمون الإستراتيجية وخطوات أو مراحل الإستراتيجية (كيف تصاغ الإستراتيجية).

أما تعريف بناء استراتيجية المؤسسة فهو مجموع القرارات و التصرفات التي يترتب عنها التكوين وتنفيذ الاستراتيجية المصممة لتحقيق اهداف المؤسسة ايضا يمكن القول ان بناء استراتيجية المؤسسة هو مجموع القرارات و التصرفات التي تحدد أداء المؤسسة للأمد البعيد.

ثانيا : دراسة بناء استراتيجية المؤسسات

1 . اهداف بناء استراتيجية المؤسسة :

أ . مواكبة تغيرات المحيط :

حيث يتعين على المؤسسة التفكير في توجيه نشاطها، أهدافها وتخصيص مواردها بالنظر إلى فرص المحيط و تهديداته، سواء كان المحيط اقتصادي أو التكنولوجي، الاجتماعي أو السياسي.

الفصل الثاني : تطبيق للمحاسبة التحليلية لبناء استراتيجية المؤسسة

وفي مواجهتها لهذا المحيط المتقلب عادة، يجب على المؤسسة، تكييف قراراتها، فعلى الاستراتيجي قيادة المؤسسة في بيئتها، بالبحث عن أحسن توجه أو مسار لها بالنظر إلى نقاط قوتها وضعفها.

ب . البحث عن التنافسية :

التنافسية في النظرية الكلاسيكية للأسعار تعبر عن القدرة على البيع ما تنتجه المؤسسة لأجل طويل مع تحقيق ربح.

فعلى الخيارات الاستراتيجية تمكين المؤسسة من التوصل الى افضل تسيير لمواردها ومهارته، بغرض عرض سلع وخدمات بسعر منافس، مع إمكانية تحقيق الربح. لكن اهتمام العميل، في وقتنا الحاضر، يتعدى السعر الى الجودة والخدمات المرافقة للمنتج، فتوجهت بعض المؤسسات إلى إختيار استراتيجيات تدمج هذه العوامل الجديدة، الجودة، مرونة المنتج، التكنولوجيا، ...

بالنظر إلى المزدوجة (التكاليف، غير التكاليف) تصبح التنافسية هي القدرة على الاستجابة لحاجات العملاء، مع تحقيق الربح.

ت . النمو :

وأخيرا يمكن القول، أنه على الخيارات الاستراتيجية تحقيق الفوز على المنافسين وزيادة قيمة المؤسسة من وجهة نظر العملاء، المساهمين والمجتمع لتمكين المؤسسة من تامين استمرارها، بل حتى توسعها و نموها، في كل الاتجاهات، بالمنتجات و/أو بالأسواق سواء كانت محلية أو دولية.

2 . أهمية بناء استراتيجية المؤسسة :

تواجه معظم المؤسسات في الوقت الحاضر، العديد من التحديات في ظل الاوضاع الاقتصادية والعالمية الجديدة : من تغيير في بيئة الاعمال، ونقص الموارد واشتداد المنافسة، إلى غير ذلك من التحديات، الأمر الذي يدعو أن تكون هذه المؤسسات أكثر مرونة، وما يفرض عليها انتهاج مدخل استراتيجي لأخذ مكان على خريطة العالم الصناعي الجديدة. فهي تتطلع بجرأة للمستقبل، مبتكرة بذلك خطط استراتيجية أملا في أن تحقق لها نموا وازدهارا وغدا أكثر يقينا ووثوقا.

الفصل الثاني : تطبيق للمحاسبة التحليلية لبناء استراتيجية المؤسسة

فقد أصبح على المؤسسات اليوم، بل أنه المخرج الوحيد له إذا أرادت الاستمرار والنمو، تنمية استراتيجية طويلة الأجل لمقابلة هذه التغيرات المستمرة التي يجب مواجهتها، فلا الحدس ولا الفطنة كافيان لإعداد مخططات النمو ولا يمكن الاعتماد عليهما فقط، بل أن المسيرين بحاجة الى استراتيجية، تتبع بالنظر إلى جملة الاعتبارات الجديدة، في هذا المحيط المتقلب، الذي لم يعد قط محيط المؤسسة القار الذي تصادر به النظرية الكلاسيكية، ولا حتى محيط يتطور بنسق خطي ثابت، فمحيط المؤسسات اليوم المتقلب فيه هو القاعدة والاستقرار هو الشاذ.

المطلب الثاني : مضمون و أبعاد واختيارات صياغة الإستراتيجية

أولا : مضمون الإستراتيجية :

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

- 1- مجالات عمل المنشأة واختياراتها الأساسية لتوفير وتحضير ونشر الموارد المختلفة حتى كافة المنشأة و نشاطاتها واستخداماتها لهذه الموارد فخلق الفرص والاستثمار فيها.
- 2- الطرق الأساسية التي تتبعها المنشأة لتوفير و تحضير و نشر الموارد المختلفة على كافة أجزاء المنشأة ونشاطاتها واستخدامات لهذه الموارد فخلق الفرص والاستثمار فيها.
- 3- المميزات الخصوصية التي تحقق تفوق المنشأة على منافسيها وتوضع للمنشأة موقفا تنافسيا يدر عليها أرباح و استقرار عالي.

ثانيا : أبعاد الإستراتيجية :

للإستراتيجية أبعاد عديدة نذكر منها ما يلي¹ :

- 1- الإستراتيجية كوسيلة لتحقيق أغراض المنشأة ومن خلال أهداف طويلة المدى و تصرفات و برامج عمل و أولويات لتخصيص ونشر الموارد.

1. . عبد الرزاق بن حبيب ، إقتصاد وتسيير ، مرجع سبق ذكره 1998 ، ص 102.

الفصل الثاني : تطبيق للمحاسبة التحليلية لبناء استراتيجية المؤسسة

- 2- الإستراتيجية كنمط من القرارات والتصرفات التي تتدفق بترباط منطقي وتكامل واضح.
- 3- الإستراتيجية كألية لتعريف مجالات الأعمال الرئيسية وتحديد نطاق العمل و ميادين التنافس.
- 4- الإستراتيجية كاستجابة للفرص والتهديدات الخارجية و لجوانب القوة و الضعف الداخلية من اجل تحقيق التوازن الدائم وميزة تنافسية جديدة.
- 5- الإستراتيجية كوسيلة للتمييز بين المهام الإدارية عبر مستويات المنشأة العامة التنافسية والوظيفية.
- 6- الإستراتيجية كتعريف لمدى المساهمة الاقتصادية والغير اقتصادية التي تستطيع أن تنوي المنشأة وتقديمها للأطراف الأخرى.

ثالثا : اختيارات صياغة الإستراتيجية

تكون اختيارات صياغة الإستراتيجية كالاتي:

- 1- صريحة أو ضمنية.
- 2- مدخل تحليل رسمي أو سلوكي تفاوضي.
- 3- الإستراتيجية نمط و تدفق لتصرفات ماضية أو تخطيط و تطلع مستقبلي.
- 4- الإستراتيجية متعمدة ومقصودة أو ناشئة و موقفية.

المطلب الثالث : أنواع الاستراتيجيات

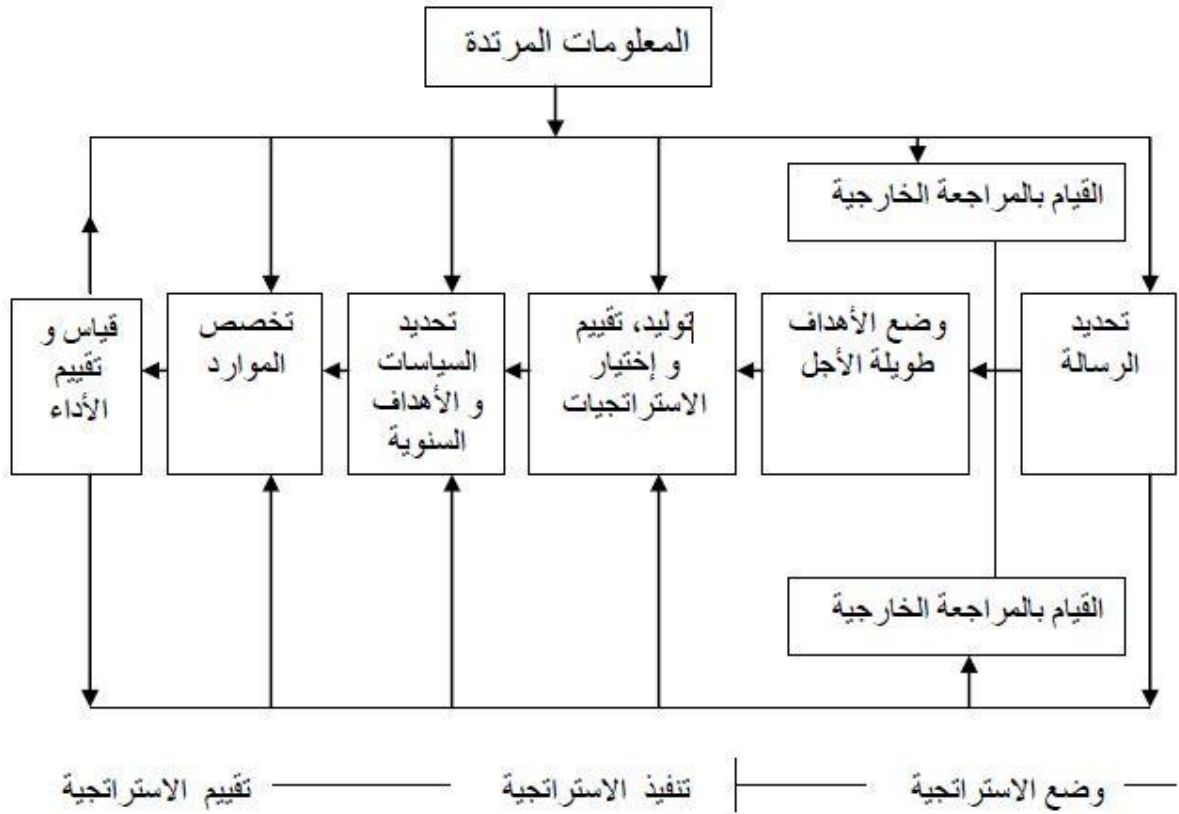
يقدم النموذج في الشكل الآتي الأساس النظري لتطبيق الإدارة الإستراتيجية وكما يتضح من خلاله أن الاستراتيجيات البديلة التي تستطيع المنشأة إتباعها يمكن تصنيفها إلى 13 صنف ولكل إستراتيجية من هذه الاستراتيجيات أشكالاً لا حصر لها وسنتعرض لذا بالتفصيل كما يلي:

أولاً: إستراتيجية التكامل

يشار إلى تكامل الأمامي والخلفي والأفقي كاستراتيجيات التكامل الراسمي، وتمكن استراتيجيات التكامل

الراسمي المنظمة من السيطرة على الموزعين والموردين والمنافسين

الشكل 06 : نموذج الإدارة الإستراتيجية المتكامل¹



1- التكامل الأمامي :

يقوم التكامل الأمامي على المنشأة لقنوات التوزيع سواء من خلال منافذ الجملة أو التجزئة والتحكم فهم وهناك أمثلة عديدة في الولايات المتحدة الأمريكية لهذا النوع من التكامل في مجال صناعة الطائرات والحاسبات الآلية ويعتبر حق الامتياز احد 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.

1 .Fred. R. DAVID"how companies define their mission", long Range planning 22, N° 03(june 1988),40.

الفصل الثاني : تطبيق للمحاسبة التحليلية لبناء استراتيجية المؤسسة

ب- في حالة تنافس المنظمة في صناعة تنمو باستمرار بصورة ملموسة لأن التكامل الأمامي يقلل من قدرة المنظمة على التنوع، وكذا عند توافرها على كل من رأس المال و الموارد البشرية اللازمة لإدارة عملية توزيع منتجاتها.

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

د- عندما يكون هامش ربح الموزعين الحاليين أو تجار التجزئة مرتفع، لذا من الأفضل قيام المنظمة بتوزيع منتجاتها وتسعيرها بحيث تكون أكثر قدرة على التنافس.

2- التكامل الخلفي :

يعتبر التكامل الخلفي إستراتيجية لتملك المؤسسة التي تقوم بالتوريد أو فرص سيطرة أكبر عليها وتستعمل هذه الإستراتيجية عندما يكون الموردون الحاليين غير جديرين بالثقة أو يرفضون تكلفة مرتفعة أو إمكانياتهم الحالية لا تسمح لهم بمقابلة طلبات الشركة، وإصدار 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 الموردون الحاليين للمنظمة مرتفعة أو لا يمكن الاعتماد عليهم أو غير قادرين على إشباع احتياجات المنظمة من قطر الغيار أو المواد أو الخدمات.

ب- عندما يكون عدد الموردون محدود وعدد 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.

الفصل الثاني : تطبيق للمحاسبة التحليلية لبناء استراتيجية المؤسسة

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 أو 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 السوق 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 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.

الفصل الثاني : تطبيق للمحاسبة التحليلية لبناء استراتيجية المؤسسة

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.

وتتبع النشأة هذه الإستراتيجية عند توافد قنوات توزيع جديدة تكلفتها معقولة وجودتها جيدة ويمكن الاعتماد عليها مع وجود أسواق جديدة و غير متبعة إضافة إلى ذلك توافر رأس الدال 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 و المتنوع، لم يعد هناك إقبال من المؤسسات على استراتيجيات التنوع لأنها أكثر صعوبة في الإدارة.

5- إستراتيجية التنوع المركزة:

الفصل الثاني : تطبيق للمحاسبة التحليلية لبناء استراتيجية المؤسسة

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 والتأمين¹ وتلجأ إليها المؤسسة عند المناقشة في صناعة لا تنمو أو معدل نموها بطيء.

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 وخدمات جديدة وغير مرتبطة بتلك المقدمة في الوقت الحالي للعملاء الحاليين ودرجة الخطورة أقل منها في حالة المتنوع، وكمثال شركتي بيبسي كولا وكولا كولا دخولهما 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 :

أ- عندما يترتب على إضافة منتجات جديدة غير مرتبطة بزيادة إيرادات من منتجاتها أو خدماتها المالية.

ب- عند المنافسة الشديدة وعند إمكانية استخدام قنوات التوزيع في تسويق المنتجات الجديدة للمستهلكين الجدد.

ج- 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 ارباح من وراء تقسيم الشركات التي تشتريها ثم تباعها كوحدة مستقلة، ونجد أن بيع الشركة ككل يمكن بسعر أقل عنه في حالة بيعها كأجزاء أو وحدات، كما تتبعها المؤسسة أي الإستراتيجية عند تدهور المبيعات والأرباح السنوية.

1. مرفوس عبد الجليل وآخرون، التخطيط السليم للاستثمار الناجح، مذكرة الماستر، جامعة الشلف، دفعة 2004، ص 85.

الفصل الثاني : تطبيق للمحاسبة التحليلية لبناء استراتيجية المؤسسة

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

ب- عندما تكون هناك تعاونية مالية بين الشركة المشتري والمشتراة.

ج- عندما تملك المؤسسات رأس المال والمواهب الإدارية.

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

ثالثا : الإستراتيجية الدفاعية¹ :

1- إستراتيجية المشروع المشترك :

تشارك 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 علاقاتها، كما أنها تمكنها من عوامة عملياتها وتخفيض المخاطرة إلى ادني حد ممكن وكمقال في الشركة بين شركتي سيمسن مع فوجيينسو وتعاون تويوتا مع جنرال موتورز في تجميع السيارات ولا 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 والأصول بغرض تحويل الاتجاه المتدهور للمبيعات والأرباح 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، وتلجأ 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 تدهور معنويات العاملين.

1. مرفوس عبد الجليل، التخطيط السليم للاستثمار الناجح، مرجع سبق ذكره، ص 86.

الفصل الثاني : تطبيق للمحاسبة التحليلية لبناء استراتيجية المؤسسة

3- إستراتيجية تخفيض الاستثمار :

هو بيع جزء من المؤسسة و تلجا إليه لتوفير رأس المال اللازم للاستثمارات المستقبلية وقد أصبحت هذه الإستراتيجية تلقى قبولا كثيرا مع تركيزها على نقاط القوة و تقليل مستوى التنوع و تلجا إليه المؤسسة عندما تتبع إستراتيجية الانكماش و تفشل، كما عند تعرضها لتهديد بتهمة احتكار 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 و تلجأ إليها المؤسسات عند تتبع كل من إستراتيجية الانكماش و تخفيض الاستثمار و تفشل 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 بالغت الشركة في استخدامها، و يعذر على أي منظمة أداء كل شيء بشكل متميز و نظرا للموارد و المواهب تنتشر و تبعثر مع زيادة عدد الأنشطة و يبدأ 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، و نجد أن المؤسسات التي تكافح في سبيل لقاء تتبع التشكيلية المكونة من عدة استراتيجيات دفاعية لتخفيض الحجم الاستثمار و التصفية و الانكماش 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 و وضع أهداف تحدد مسارات المؤسسة مستقبلا وهذا يتطلب توفر إمكانيات و وجود تنظيم ملائم و المناخ المشجع و المشاركة في كل مستويات الإدارة في المؤسسة في تصميم و تنفيذ الحطة الإستراتيجية حتى يؤدي التخطيط الاستراتيجي إلى النتائج المرجوة على المدى الطويل.

الفصل الثاني : تطبيق للمحاسبة التحليلية لبناء استراتيجية المؤسسة

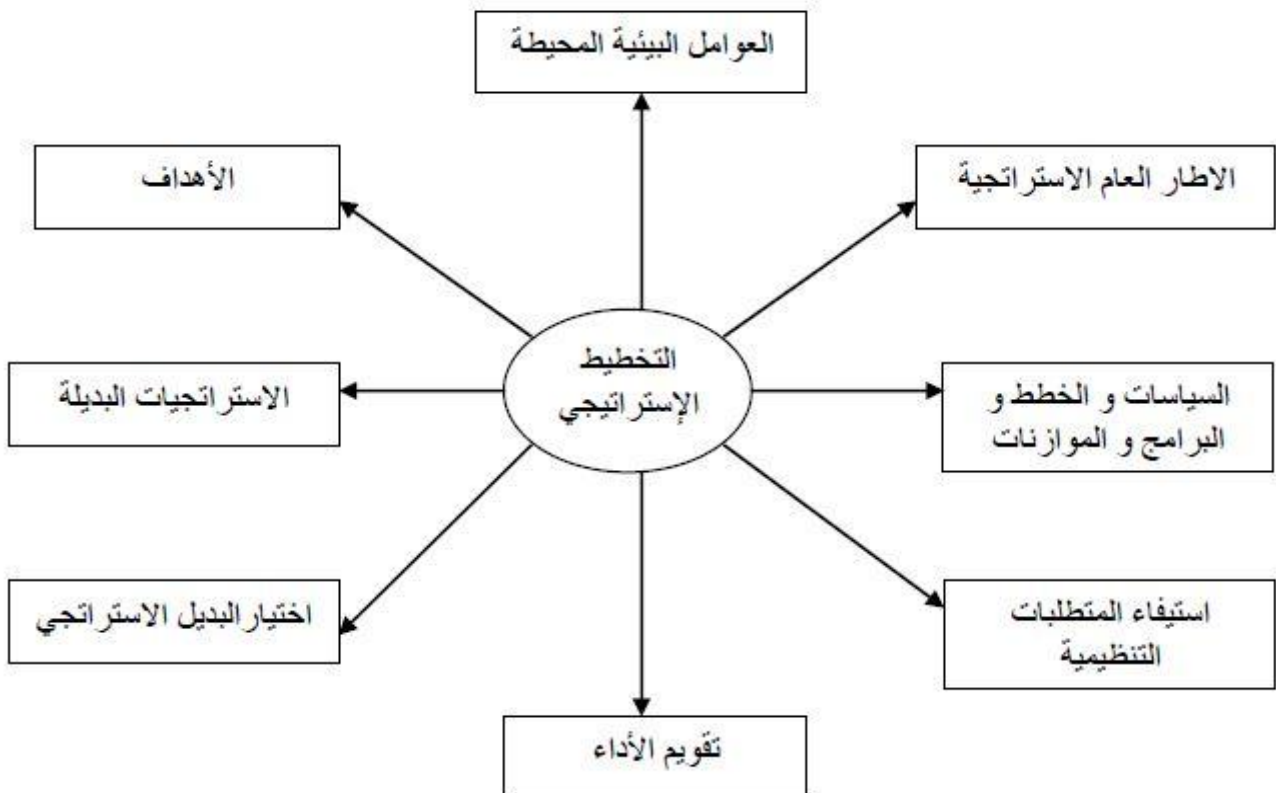
أولاً : تعريف التخطيط الاستراتيجي

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

كما يمكن تعريف التخطيط الاستراتيجي بأنه ذلك التخطيط الذي يركز على العلاقة الطويلة الأجل ما بين المؤسسات وبيئتها الخارجية، فهذا النوع من التخطيط يرتبط بالأهداف الرئيسية للمؤسسة أي تلك الأهداف التي يجب الوصول إليها في ظروف تنافسية¹.

أما التعريف الشامل يعرف من خلاله التخطيط الاستراتيجي بأنه عملية اتخاذ القرارات المستمرة بناءاً على معلومات تمكنه من مستقبلية هذه القرارات وأثارها في المستقبل ووضع أهداف واستراتيجيات والبرامج الزمنية والتأكد من تنفيذ الخطط والبرامج المحددة، ويتكون التخطيط الاستراتيجي من العناصر التالية الموضحة في الشكل التالي :

الشكل 07 : عناصر التخطيط الاستراتيجي² :



الفصل الثاني : تطبيق للمحاسبة التحليلية لبناء استراتيجية المؤسسة

- 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 الأتمة لتنفيذ إستراتيجية مع مراعاة تحقيق تكيف هذه المؤسسة للتغيرات المصاحبة للقرارات الإستراتيجية.

ثانيا : خصائص الاستراتيجية

1. الشمولية :

إن الاستراتيجية هي اختيار المؤسسة لسلوكها الشامل على المدى الطويل اتجاه قال Musseche محيطها، ما يعني أن الاستراتيجية هي الإطار الشامل لمختلف السلوكات الصادرة عن المؤسسة في جميع الجوانب، فالقرار الاستراتيجي يدمج عدة عوامل، مالية، تجارية، تقنية، اجتماعية، وحتى سياسية، يصبوها إلى تحقيق أهداف : المردودية ، الربحية، النمو، التوسع، كما تنجم عن القرار الاستراتيجي آثار على كل المؤسسة : توازن مالي، التسعيرة، الرقابة...

الفصل الثاني : تطبيق للمحاسبة التحليلية لبناء استراتيجية المؤسسة

2. الالتزام :

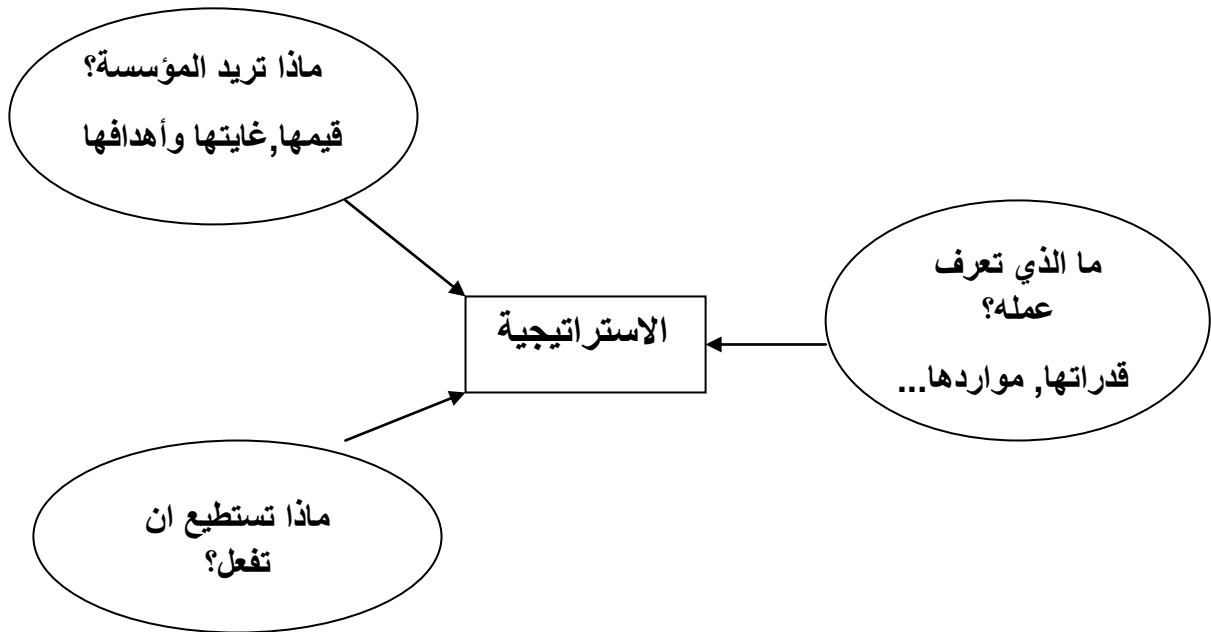
إن للقرارات الاستراتيجية اثار طويلة الامد تفسرها شموليتها وتعدد أبعادها، فتكون الاستراتيجية التزاما على المؤسسة، حيث ترسم الخطوط العريضة لتطورها ونموها. القرارات الاستراتيجية أشعة لنمو المؤسسة عليها للمدى الطويل والمتوسط، فقد اعتبر مسار تطور المؤسسة على المدى الطويل وعلى درجة ضعيفة من الارتداد، يبقى أثرها لفترة طويلة ويصعب تغييرها بدون تكلفة عالية إذا ما قورنت بالقرارات التشغيلية.

3. المرونة والديناميكية :

على عكس القرارات التشغيلية فان القرار الاستراتيجي يتعامل مع الزمن والمحيط كمتغيرات لا ثوابت و يجعلها في قلب عملية اتخاذ القرار، فالإستراتيجية رد فعل على محيطها، والقرارات الاستراتيجية تعمل على تعديل اتجاه المؤسسة بحيث يصبح أكثر موائمة مع التغيرات الحالية والمتوقعة للمحيط.

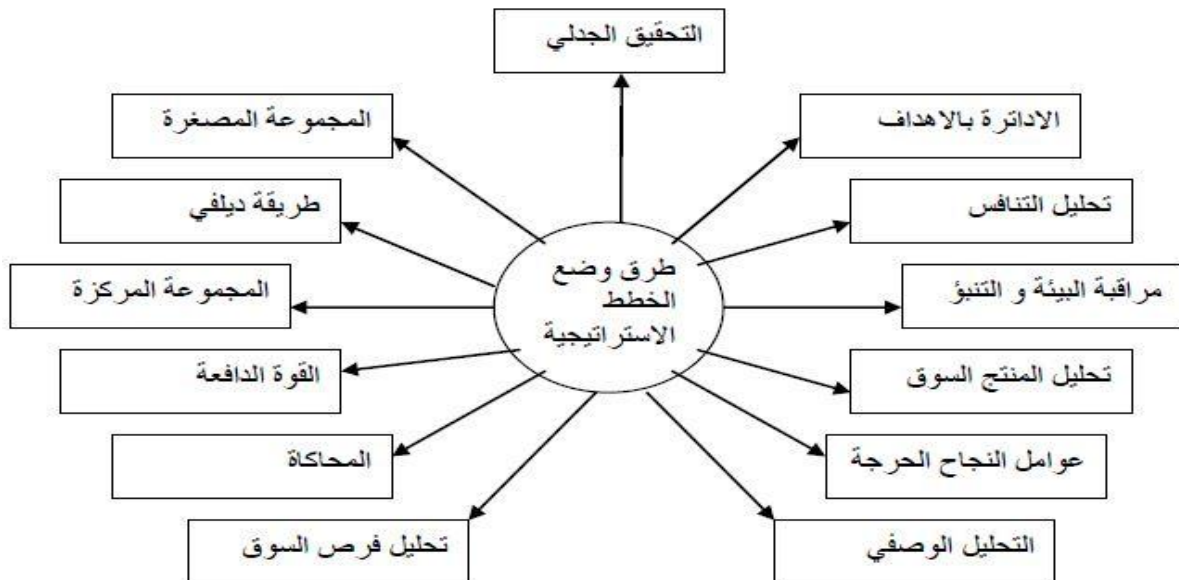
4. الوضعية الملائمة :

ويمكن الحكم على الوضعية المربحة للمؤسسة، إذا كانت من الثلاثة الاوائل الذين يذکرهم العميل في السوق. فالوضعية هي المعيار الذي من خلاله يستطيع العملاء التمييز بين مؤسسة وأخرى في أسواق تستخدم فيها المنافسة فتسعى الادارة الاستراتيجية الى زيادة رضاء العميل ومحاولة جذبه الى المؤسسة وذلك عن زيادة المنافع التي تقدمها اليه وزيادة درجة إشباعه، فتهدف القاررات الاستراتيجية عادة حيازة ميزة ما، ويكون ذلك على ثلاث مستويات، على المستوى الاقتصادي بالنسبة لمنافسها في نظر عملائها على المستوى الاجتماعي والسياسي بالنسبة للمجتمع وأخيرا على المستوى الداخلي بالنسبة لهيكلها التنظيمي. وللتمكن من تحديد الوضعية له، يبحث الاستراتيجي عن أفضل توليفة بين فرص وتهديدات المحيط، وقدرات وموارد المؤسسة، فيمكن بذلك حصر الاستراتيجية في تقاطع أجوبة هذه الاسئلة الثلاث.



ثانيا : طرق وضع الخطط الإستراتيجية²: تتمثل الطرق المتبعة والتي يمكن استخدامها في وضع الإستراتيجية

فيما يلي كما هي موضحة في الشكل التالي :



1. J.L Charron et S.Sparie

2. محمد محمود مندورة ، محمد جمال الدين دروشي ، التخطيط الاستراتيجي ، كلية علوم الحاسب والمعلومات ، جامعة الملك سعود ،

الفصل الثاني : تطبيق للمحاسبة التحليلية لبناء استراتيجية المؤسسة

الشكل 09 : طرق وضع الخطط الإستراتيجية :

1- التحقيق الجدلي : تستخدم هذه الطريقة عند ظهور وجهات النظر المختلفة المتعلقة بالخطط الاستراتيجية، وتبدأ هذه الطريقة بأن يتطلب من كل فريق بحمل وجهة نظر خاصة به أن يبلور الخطة الإستراتيجية التي تعكس وجهة نظره وسيكتمل وضعها ويطلب من كل الفريق استخدام أسلوب جدلي في بلورة أفكاره، أي إبراز صواب توجهاته وخطأ 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 وتتبنها المؤسسة.

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 لصاح 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 توجيه 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.

الفصل الثاني : تطبيق للمحاسبة التحليلية لبناء استراتيجية المؤسسة

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.

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 و الحاضر وكذلك البيانات المتوفرة عن البيئة والسوق ثم يتم وضع تنبؤات عن التغيرات التي يمكن أن 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 اختصارا ب: (swot or tows).

10- عوامل النجاح الحرجة : يتم هنا تحديد عدد قليل من المجالات للمؤسسة التي يعتبر الأداء المتفوق لذا في المجالات شرطا أساسيا لنجاحها واستمراريتها وبقائها وقدرتها على المنافسة.

11- تحليل المنتج / السوق : وهذه طريقة منهجية لتحديد الأسواق وقطاعاتها المختلفة، والمنتجات ووظائفها والتقنيات التوفرة، وتهدف هذه الطريقة إلى تحديد قطاعات السوق التي يمكن أن تخدمها المنشأة بما يتوفر لديها من تقنيات.

الفصل الثاني : تطبيق للمحاسبة التحليلية لبناء استراتيجية المؤسسة

12- مراقبة البيئة و تحليل 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 التحليل والدراسات.

13- تحليل التنافس : تعتمد هذه الطريقة على تحليل خمسة عوامل أساسية تؤثر على الوضع التنافسي للمؤسسة، هذه العوامل هي: اللاعبون الجدد في السوق، البدائل المحتملة للمنتجات، المشترون، الموردون، المنافسون.

14- الإدارة بالأهداف : يتم في هذه الطريقة وضع الأهداف المطلوب تحقيقها مشاركة بين الإدارة العليا والمؤوسين بحيث تترابط هذه الأهداف مع بعضها البعض و تكون أساسا لأي تحسين أو تطوير، وتبدأ العملية بأن يطلب من المستويات الدنيا ومن مختلف الوحدات والأقسام في المنشأة إن يضعوا أهدافا لهم تكون منسقة مع غايات المؤسسة ، ويشترط أن تكون هذه الأهداف واضحة وقابلة للقياس، و يشترط أن تكون نابعة من الأسفل إلى الأعلى تشكل في مجملها تفاصيل الخطة الاستراتيجية.

المطلب الثاني : أهم عناصر التخطيط الاستراتيجي.

أولاً: رسالة المنظمة¹: 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 يعتمدها التقدم نظرا لأن المنظمة ذاتها تتغير تبعا لتغير الأعمال التي تقوم بها والتي وجدت أساسا من أجلها، 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.

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

2- الواقعية والموضعية :

من سمات الرسالة الفعالة أن تكون ممكنة التطبيق بمراعاة عناصر التحدي و المواجهة والإصرار على تحقيق أقصى الاستفادة من الإمكانيات و الموارد المتاحة¹.

3- التكيف مع البيئة :

يجب أن تحافظ الفعالة أن تكون ممكنة التطبيق بمراعاة ظروفها و طبيعتها الحالية وتوقعاتها المستقبلية.

4- التوجه نحو ظروف السوق و حاجات العملاء :

فما نشأت المنظمة إلا لإشباع حاجات شرائح معينة من العملاء لهم خصائصهم المميزة، وتدارس نشاطها في سوق تحكمه علاقات وقواعد معروفة يجب أخذها بالإعتبار.

5- الوصف العام لكيفية تحقيق النتائج :

تتطرق الرسالة لبعض الجوانب المدعمة لهدفها وذلك ببيان كيفية تحقيق المنظمة لنتائجها المرجوة من خلال الأنشطة والعمليات التي تدارسها والمنتجات التي تقدمها، بل إن البعض ينادي بالتزام الرسالة بتحديد نتائج دقيقة تلتزم بها ومعايير محددة توضح جوانبها من حيث القياس الكمي والزمي.

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.

1. عبد الفتاح المغربي، الإدارة الإستراتيجية، مرجع سبق ذكره، ص 81.

الفصل الثاني : تطبيق للمحاسبة التحليلية لبناء استراتيجية المؤسسة

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 :

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

الفصل الثاني : تطبيق للمحاسبة التحليلية لبناء استراتيجية المؤسسة

الجدول 06 : عناصر رسالة المنظمة¹ :

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 والإيديولوجي	ما هي قيم ومعتقدات المؤسسة ومناخها وأولويات فكرها واهتماماتها ؟
7/ المفهوم الذاتي	ما هي أهم نواحي قوة الشركة ومزاياها التنافسية ؟
8/ الصورة العامة	ما هي الانطباعات العامة لدى الجمهور عن المؤسسة ؟
9/ العاملين	ما هي اتجاهات الشركة نحو العاملين به ؟

ثالثا: الغايات والأهداف :

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

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

الفصل الثاني : تطبيق للمحاسبة التحليلية لبناء استراتيجية المؤسسة

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 والمشتقة

لكل وحدة بحيث يتم مراعاة التكامل والتنسيق 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 ولكونها

تختلف عنها في ما يلي:

أ- إن الأهداف أكثر ضيقا وتجديدا.

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 التخطيط دون وجود أغراض

وأهداف واضحة تسعى المنظمة إلى تحقيقها فتبني عمليات التنبؤ تؤسس السياسات والإجراءات والقواعد

وتعد الموازنات والبرامج لتحقيق أهداف معينة.

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 والأقسام وأفراد

محددون لكل منهم دور معين حسب مهام ووظيفته، وبالتالي يمكن تحديد مسؤولية كل إدارة أو قسم أو فرد

بناء على الأهداف التي أنيط به تحقيقها.

الفصل الثاني : تطبيق للمحاسبة التحليلية لبناء استراتيجية المؤسسة

و- تعد الأهداف مرشد لاتخاذ القرارات : إن الأغراض والأهداف 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 ومستمدة منها.

3- الفرق بين الغايات و الأهداف¹: تشير الأهداف إلى النتائج التي تسعى المنظمات إلى تحقيقها ومع إن البعض لا يفرق بين مفهومي الغايات والأهداف لصد آخرين يفرقون بينهما على أساس أن:

- الأهداف : تتميز بالغايات النهائية الواجب تحقيقها ولهذا يشار إليها OPEN_ENDED LONG_RUN، مثل هدف تعظيم الربحية ولهذا توضح هذه الأهداف أخذة صفة العمومية والشمولية والأفضلية مثل تحقيق أعظم ربحية.

- الغايات : وتنشير إلى تلك الأهداف الوسطى المطلوبة لترجمة مهام المنظمة ورسالتها إلى نواحي محددة و مجردة و يمكن قياسها، بحيث تمثل معلومات عند تطبيق المؤسسة لرسالتها ومهامها المختارة، وهي تشمل بالتسلسل ما يلي:

أ- الحالة أو الوضع المرغوب تحقيقه.

ب- وسيلة لقياس التقدم اتجاه الوضع المرغوب.

ج- نتيجة يمكن تحقيقها (موضوعية وقابلية للتحقيق).

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 ويوضح الشكل التالي الغايات والأهداف وعلاقتها بالاستراتيجية :

رابعاً: الإستراتيجية : وهي الوجهة العامة التي ينبغي على كافة النشاطات إن تتوجه نحوها وغالبا ما تتعلق

الفصل الثاني : تطبيق للمحاسبة التحليلية لبناء استراتيجية المؤسسة

بالمنتجات التي تقدمها المؤسسة والأسواق الخاصة بتلك السلع والخدمات وجمهور المستفيدين منها¹. وهذا ما ذهب إليه "جاري بسر" أيضا حيث عرفها بأنها: خطة طويلة المدى في جميع أنحاء المنظمة على أساس الخدمة التي سوف تقدمها للمجتمع وتحدد الأنشطة الرئيسية التي تعتمد من خلالها خلق وتوزيع هذه الخدمات².

والقائمون على أمر الإستراتيجية يمثلون مجموعة الأفراد المسؤولين بالدرجة الأولى عن لصاح أو فشل المنظمة، وغالبا ما يكون لهم العديد من الأسماء والرموز الوظائف المختلفة مثل : (المدير، الرؤساء، الملاك، المستثمرون، مجلس الإدارة...).

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

ويراعي من واضعي الإستراتيجية يختلفون باختلاف أنواع المؤسسات وكذا باختلاف مراحل الإستراتيجية الثلاثة ومدى استجابتهم للمسؤولية الاجتماعية لمنظمتهم، ومدى حرصهم على تحقيق الربحية ومدى اهتمامهم بالأجل الطويل ونمط القيادة الخاص بهم³.

خامسا : السياسات : وهي خطوط إرشادية عريضة توضح للإداريين تمكثهم من اتخاذ القرارات التكوينية وغالبا ما تكون السياسات متضمنة للتعليمات والقواعد والإجراءات الموضوعة بهدف الوصول للأهداف المحددة وهي التي توجه العمليات وتتناول المواقف المتكررة وكثيرا ما تصاغ السياسات من منطلق أنشطة الإدارة والتسويق والتمويل والمحاسبة والإنتاج، العمليات والبحوث والتطوير ونمط المعلومات الالكترونية ويمكن 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. حسني موسى راعت، المبادئ العلمية للسياسات والإستراتيجية الإدارية، الطبعة الثانية، الدار الجامعية الجديدة، مصر، 1990، ص 45.

2. صالح هاشم صادق، مدخل إلى التخطيط والرقابة، مجموعة النيل العربية، مصر، 1994، ص 72.

3. عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، مرجع سبق ذكره، ص 20.

الفصل الثاني : تطبيق للمحاسبة التحليلية لبناء استراتيجية المؤسسة

1- أنواع السياسات: تقسم السياسات¹ : 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 و التطوير ،- 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- 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.

الفصل الثاني : تطبيق للمحاسبة التحليلية لبناء استراتيجية المؤسسة

ويتعلق تخصيص الموارد الإستراتيجية بتحديد المبالغ اللازمة لتنفيذ البرامج من خلال تقنية الميزانيات وآليات 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.

المطلب الثالث : مزايا ومعوقات التخطيط الإستراتيجي :

أولاً : مزايا التخطيط الاستراتيجي¹ :

لاشك أن هذا النوع المتطور من التخطيط يساهم مساهمة فعلية في تحسين أداء المنظمة كوحدة واحدة وذلك من خلال تحقيقه للمزايا التالية :

- 1- يزود المؤسسة في التنبؤ بالتغيرات التي يمكن أن تحصل في البيئة التي تعمل بها و بالتالي يمكنها من إعداد وضع استراتيجيات الأزمة لمواجهةها.
- 2- يزود المؤسسة بالفكر الرئيسي لها.
- 3- الاهتمام بأن يكون هدف المؤسسة رفع كفاءة الأداء من خلال زيادة الإيراح ورفع الجودة والاهتمام بالتسويق المحلي والتصدير.
- 4- يساعد المؤسسة في توجيه مواردها نحو الأهداف ذات الأهمية الأكبر.
- 5- إن هذا النوع من التخطيط يساهم في توجيه وتكامل كافة الأنشطة الإدارية والتنفيذية.
- 6- يساهم مساهمة فعالة في قدرة المؤسسة على الاتصال والتفاعل داخل بيتها.

ثانياً : معوقات التخطيط الاستراتيجي² :

إن استخدام التخطيط الاستراتيجي ليس أمراً هيناً، فهناك عقبات تجعل التخطيط الاستراتيجي أمراً صعباً، وفي ما يلي بعض العقبات التي قد تعرق عملية التخطيط الاستراتيجي.

1. صالح هاشم صادق، مدخل في التخطيط والرقابة، مرجع سبق ذكره، ص69.

2. نادية العارف، التخطيط الاستراتيجي والعولة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، 2001، ص11.

الفصل الثاني : تطبيق للمحاسبة التحليلية لبناء استراتيجية المؤسسة

- 1- عدم رغبة المديرين أو ترددهم في استخدام هذا الأسلوب وقد يرجع ذلك للأسباب التالية :
 - أ- 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 وذلك للأسباب التالية:
 - أ- تغير سريع في عناصر البيئة (القانونية والسياسية والاقتصادية).
 - 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 وغموضه لا تجعل المدير متقبلا للفكرة.
 - ب- مشاكل جمع البيانات وتحليلها 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 والأسباب الفنية.
 - ب- صعوبة الحصول على موارد أولية.
 - ج- نقص في القدرات الإدارية.
- 5- التخطيط يحتاج إلى وقت وتكلفة كبيرة وذلك للأسباب التالية :
 - أ- تستغرق المناقشات حول رسالة أو أهداف الشركة وقتا طويلا من الإدارة العليا.
 - ب- الأمر يحتاج كم هائل من المعلومات والإحصاءات التكلفة.
- 6- عدم توفير الالتزام الكافي لدى الإدارة العليا بنتائج ومتطلبات التخطيط الاستراتيجي.
- 7- عدم الاهتمام ببناء ووضع الخطط التنفيذية إضافة إلى نقص التمويل الكافي.
- 8- الاعتقاد الخاطئ بان مجرد تحديد الأهداف والغايات كفيلا بتحقيقها.
- 9- عدم توفر تحديد دقيق للمهام الأزمة لتطبيق الإستراتيجية.

المبحث الثالث : تطبيق التقييم والرقابة الإستراتيجية¹

إن الرقابة وظيفة مهمة في الإدارة وهي آخر الوظائف في العملية الادارية وهي تقوم بتقييم أداء المؤسسة واتخاذ الاجراءات التصحيحية.

المطلب الأول : مفهوم الرقابة الإستراتيجية :

تعتبر الرقابة آخر الوظائف في العملية الإدارية وآخر المراحل في نموذج الإدارة الاستراتيجية، إلا أنها عمليا تبدأ مع بداية مرحلة التنفيذ وتهدف إلى القيام بنشاطين متتابعين :

الأول : تقييم أداء المؤسسة فيما يتعلق بفاعلية التنفيذ أي التأكد من أن الأهداف تنجز حسب ما خطط لها.
الثاني : اتخاذ الإجراءات التصحيحية في حالة النتائج لا تساوي الأهداف.

المطلب الثاني : تطبيق الإستراتيجية :

بعد تحديد المهام تبدأ مرحلة التطبيق :

- 1- التخطيط : يؤدي التخطيط إلى وضع برامج وميزانيات وإجراءات مفصلة.
- 2- التنظيم : تصميم الهيكل التنظيمي المناسب للمنشأة، حيث يجب تحقيق التلاؤم بين الإستراتيجية والهيكل التنظيمي للمنشأة.
- 3- التوجيه : يتم بالوسائل الشاملة الضرورية لتوجيه المديرين التنفيذيين والعاملين معهم في عملية تنفيذ الإستراتيجية في المنشأة.
- 4- التوظيف : يهتم التوظيف بتوفير وتنمية الأفراد المناسبين للشغل المناسب الرئيسية، حيث يتم تنفيذ الاستراتيجية بنجاح.

1. أحمد القطامين، التخطيط الإستراتيجي والإدارة الاستراتيجية، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، ط 1، جامعة مؤتة، مصر، 1996، ص152.

الفصل الثاني : تطبيق للمحاسبة التحليلية لبناء استراتيجية المؤسسة

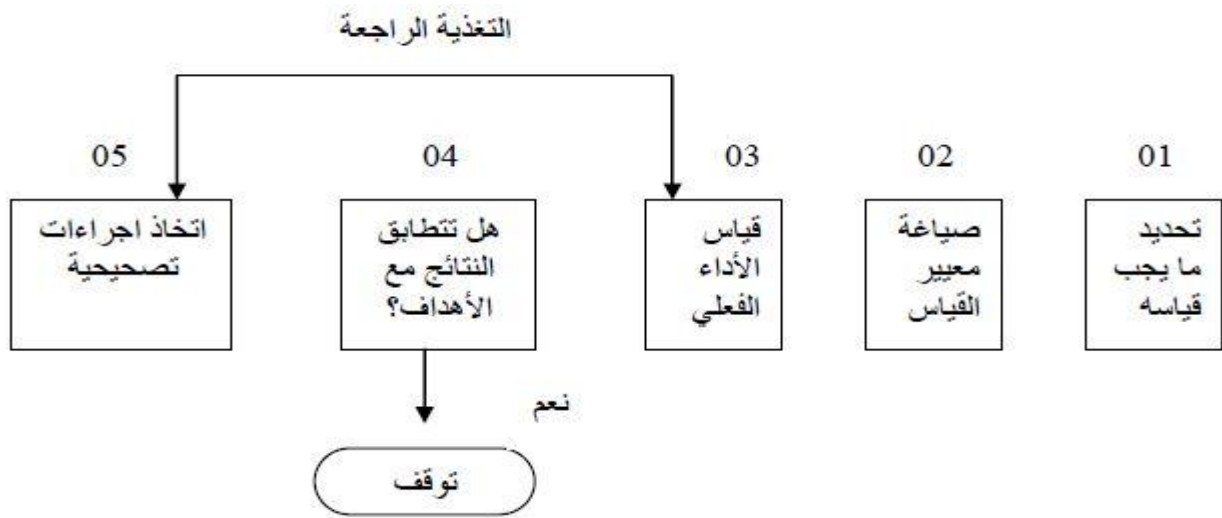
المطلب الثالث : التقويم والرقابة الإستراتيجية¹

تعتبر وظيفة التقويم والرقابة الإستراتيجية آخر الوظائف في العملية الإدارية وأخر المراحل في نموذج الإدارة الاستراتيجية وتتضمن هذه كمرحلة تقويم أداء المؤسسة وأحكام الرقابة على نشاطاتها المختلفة ذات العلاقة بتنفيذ الاستراتيجيات المطبقة وتصنف 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 والخطط قصيرة المدى إذن تهدف عملية الرقابة الإستراتيجية إلى مقارنة الأداء الحالية مع الأهداف الموضوعية وبذلك تزود الإدارة بالتغذية الراجعة الضرورية لتقييم النتائج واتخاذ الإجراءات التصحيحية الضرورية إذا تطلب الأمر ذلك.

الشكل 10 : تطورات التقويم والرقابة الإستراتيجية².



إن الشكل أعلاه يتضمن خطوات عملية الرقابة الإستراتيجية وكما يشير الشكل المذكور فإن العملية

تتألف من خمسة خطوات أساسية :

1. أحمد القطامين، التخطيط الاستراتيجي والإدارة الاستراتيجية، المرجع السابق، ص153.
2. أحمد القطامين، التخطيط الإستراتيجي والإدارة الاستراتيجية، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، ط 1، جامعة مؤتة، مصر، 1996، ص15.

الفصل الثاني : تطبيق للمحاسبة التحليلية لبناء استراتيجية المؤسسة

أ- الخطوة الأولى: تحديد ما يجب قياسه

وفي هذه الخطوة يتم تحديد نتائج الأداء التي يجب أن تراقب وتقيم، ومن الشروط المهمة لإتمام هذه

الخطوة بالصورة الصحيحة ما يلي :

- إن العناصر التي يتم أحكام الرقابة عليها يجب أن تتصف بالقدرة والقابلية على أن تقاس بموضوعية وبدرجة عالية من الثبات.

- إن يتم التركيز على العناصر ذات الأهمية الكبرى والتي تسمى 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 وتحديد عناصر النجاح الحرجة ووضعها تحت الرقابة الحديثة، وتعرف عناصر النجاح الحرجة بأنها تلك الجوانب من العمل التي تعتبر مسؤولة عن نسبة عالية من نجاح الشركة في انجاز خططها الإستراتيجية وعادة 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 لأن معايير الأداء التي تستخدم في قياس النتائج تمثل تعبيرا مفصلا عن الأهداف الاستراتيجية، 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

وتهدف 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.

هـ- الخطوة الخامسة: اتخاذ الإجراءات التصحيحية :

إذا كانت نتائج الأداء لتتطابق مع الأهداف فإنه لا بد من الإجراءات التصحيحية المناسبة لمعالجة

التوقف باستخدام التغذية الراجعة وذلك لمعرفة ما يلي :

الفصل الثاني : تطبيق للمحاسبة التحليلية لبناء استراتيجية المؤسسة

- هل الانحرافات بين النتائج والأهداف كبيرة وحقيقية وتتطلب 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؟

الفصل التطبيقي

دراسة ميدانية لمؤسسة

ملبنة الساحل بمستغانم

الفصل التطبيقي: دراسة ميدانية لمؤسسة ملينة الساحل بمستغانم

تمهيد :

من خلال الدراسة النظرية السابقة يتبين بأن المحاسبة التحليلية هي نظام للمعلومات يفيد في بناء استراتيجية المؤسسة ويساهم في تحديد السياسات المناسبة للمؤسسة خصوصا ما يتعلق منها بسياسة الاستراتيجية، والتي تعبر مفتاح التطور مستقبلا نظرا لأهميتها في المنافسة الحديثة.

كما سنحاول في هذا الفصل التطبيقي التعرف على مؤسسة ملينة الساحل للحليب ومشتقاته بصلامندر شكلا ومضمونا من خلال هيكلها التنظيمي، إمكانياتها وكذا معرفة مختلف الأساليب التي تتبعها المؤسسة في بناء استراتيجيتها.

الفصل التطبيقي: دراسة ميدانية لمؤسسة ملبنة الساحل بمستغانم

المبحث الأول : تقديم لمؤسسة ملبنة الساحل لإنتاج الحليب ومشتقاته بمستغانم

يعتبر كمدخل للدراسة التطبيقية بحيث سيتم التعريف بالمؤسسة وكذا الخدمات التي تقدمها وهيكلها التنظيمي.

المطلب الأول : نشأة مؤسسة ملبنة الساحل لإنتاج الحليب ومشتقاته بصلامندر مستغانم

مع مرور السنوات بعد الاستقلال شرعت الجزائر في تكوين قاعدة اقتصادية ومن بين ذلك ما جاء به القانون رقم 96/93، الصادر بتاريخ 20 نوفمبر 1969 حين تم تأسيس الديوان الوطني للحليب ومشتقاته وهذا طبعا من اجل تحقيق الاكتفاء الذاتي، وفي سنة 1981 وبموجب المرسوم رقم 81/354 وفي مطار إعادة تركيب المؤسسات قسمت إلى ثلاث فروع :

1- الديوان الجهوي الشرقي ويضم :

. وحدة انتاج عنابة

. وحدة انتاج قسنطينة

. وحدة انتاج سوق اهراس

2- الديوان الجهوي الوسط ومقره الجزائر العاصمة ومن بين وحداته :

. وحدة انتاج بودواو

. وحدة انتاج ذراع بخدة

3- الديوان الجهوي الغربي ويضم :

. وحدة انتاج وهران

. وحدة انتاج سيدي بلعباس

. وحدة انتاج مستغانم

. وحدة انتاج معسكر

. وحدة انتاج سعيدة

الفصل التطبيقي: دراسة ميدانية لمؤسسة ملبنة الساحل بمستغانم

. وحدة انتاج تيارت

. وحدة انتاج بشار

الذي تأسس في 12 ديسمبر 1981 من بين وحداته وحدة انتاج الحليب ومشتقاته تدعى ملبنة الساحل بصلامندر لولاية مستغانم.

تعتبر وحدة انتاج الحليب ومشتقاته بمستغانم من وحدات الاشغال بها سنة 1986 من قبل الشركة الوطنية الجهوي الغربي للحليب ومشتقاته حيث انطلقت الشركة الفرنسية ALFALAVAL التي قامت بتوفير تجهيزات للبناء للديوان الوطني الجهوي الغربي للحليب ومشتقاته المشروع والإشراف عليه، ودخل المشروع في مرحلة الانتاج الفعلي عام 1987 وفي هذه الفترة كانت عبارة عن مؤسسة عمومية تدعى :

Orlait office régional du lait

كانت انطلاقة المشروع بتكلفة بدائية قدرت ب 30 مليون دينار وفي نهاية جوان 1987 كانت 85 مليون دينار لتبلغ في سبتمبر 120 مليون دينار جزائري.

وفي سنة 1997 اندمجت جميع الدواوين في ادارة واحدة تدعى المركب الصناعي لإنتاج الحليب ومشتقاته، الواقع مقره بحسين داي بالجزائر العاصمة المسعى ب :

GIP" LAIT {Groupement Industriel de Production Litère}

ومن بين فروع ملبنة الساحل بمستغانم مؤسسة عمومية ذات اسهم SPA الواقع على مستوى المنطقة الصناعية بصلامندر يحدها من الشمال المديرية ORAVIO من جنوب الطريق الولائي ومن الشرق العامة التعاونية الفلاحية.

تمارس هذه المؤسسة نشاطها في اطار قانوني متمثل في سجل تجاري يقدر راس مالها ب : 290448000 دج يبلغ العدد الفعلي للعمال 105 عامل منهم 65 عامل دائم، 40 عامل مؤقت في إطار عقود ما قبل التشغيل ويتوزع العمال كالاتي :

5 اطارات عليا

17 اطارات

34 مؤطر

49 منفذ

تنشط الوحدة تحت شعار الحليب " مهنة و هواية " وهو ما يشير إلى ان انتاج الحليب والعمل في الوحدة لا يعتبر فقط مهنة بل يتعدى ذلك فوق يمثل هواية بالنسبة لعمال المجمع.

تتمثل منتوجات المؤسسة لسنة 2016 في الشكل التالي :

الجدول رقم 07 : منتجات ملبنة الساحل

المنتجات	الانتاج
حليب مبستر معقم	32994357
حليب بقر كامل	206488
حليب كامل الدسم	2498358
حليب منزوع الدسم	26461
اللبن	990780
الرايب	1451437
قشدة الحليب	29502
الزبدة 10 كغ	21813
الزبدة 1 كغ	21656
الروبة	5270

المصدر: القسم التجاري في المؤسسة

الفصل التطبيقي: دراسة ميدانية لمؤسسة ملبنة الساحل بمستغانم

المطلب الثاني : نشاط مؤسسة ملبنة الساحل للحليب ومشتقاته

تنشط AGRO ALIMENTAIRE حيث تساهم بشكل كبير مثلها مثل المؤسسات الأخرى.

المؤسسة في قطاع الصناعة في التنمية الاقتصادية، وتلبية رغبات المستهلكين لحد معين، وبصفة عامة

يمكن تلخيص نشاط المؤسسة ملبنة الساحل في العناصر الثلاثة الأساسية التالية :

أ . الشراء : تقوم الملبنة بعقد صفقات مع الموردين لتزويده بالمواد الأولية من أجل مباشرة عملياتها

الانتاجية، ويتم اختيار المورد المناسب على اساس عنصرين أساسيين هما الجودة و السعر.

ب . الانتاج : بعد ان تقوم المؤسسة بعملية المواد الأولية اللازمة تدخل في مرحلة الثانية وهي الإنتاج،

وتعتبر اهم حلقة في نشاط المؤسسة، حيث تقوم بتحويل المواد الأولية من حالاتها الطبيعية الأولى، إلى

منتجات نهائية متمثلة في الحليب ومشتقاته.

ج . البيع : وهذا النشاط تشرف عليه المصلحة التجارية، حيث هناك حالتين :

- في حالة المنتج الطلبي فان البيع مضمون، ويبقى عنصر النقل الذي يتم الاتفاق عليه، إما أن يتم

بالوسائل الخاصة للمؤسسة أو بوسائل العميل.

في حالة المنتج غير الطلبي فان البيع يكون غير ذلك، حيث تقوم المؤسسة باستخدام امكانياتها الخاصة

وقدرتها البيعية.

ومن خلال تعرفنا على نشاط المؤسسة نجده ينقسم إلى مرحلتين، الأولى مرحلة الإنتاج، والمرحلة

الثانية تسويق المنتجات، وهذه الأخيرة تشمل جميع الأنشطة التي بها يتم إيصال السلعة الى المستهلك أو

العميل.

الفصل التطبيقي: دراسة ميدانية لمؤسسة ملبنة الساحل بمستغانم

الشكل رقم 11 : نشاط مؤسسة ملبنة الساحل بمستغانم

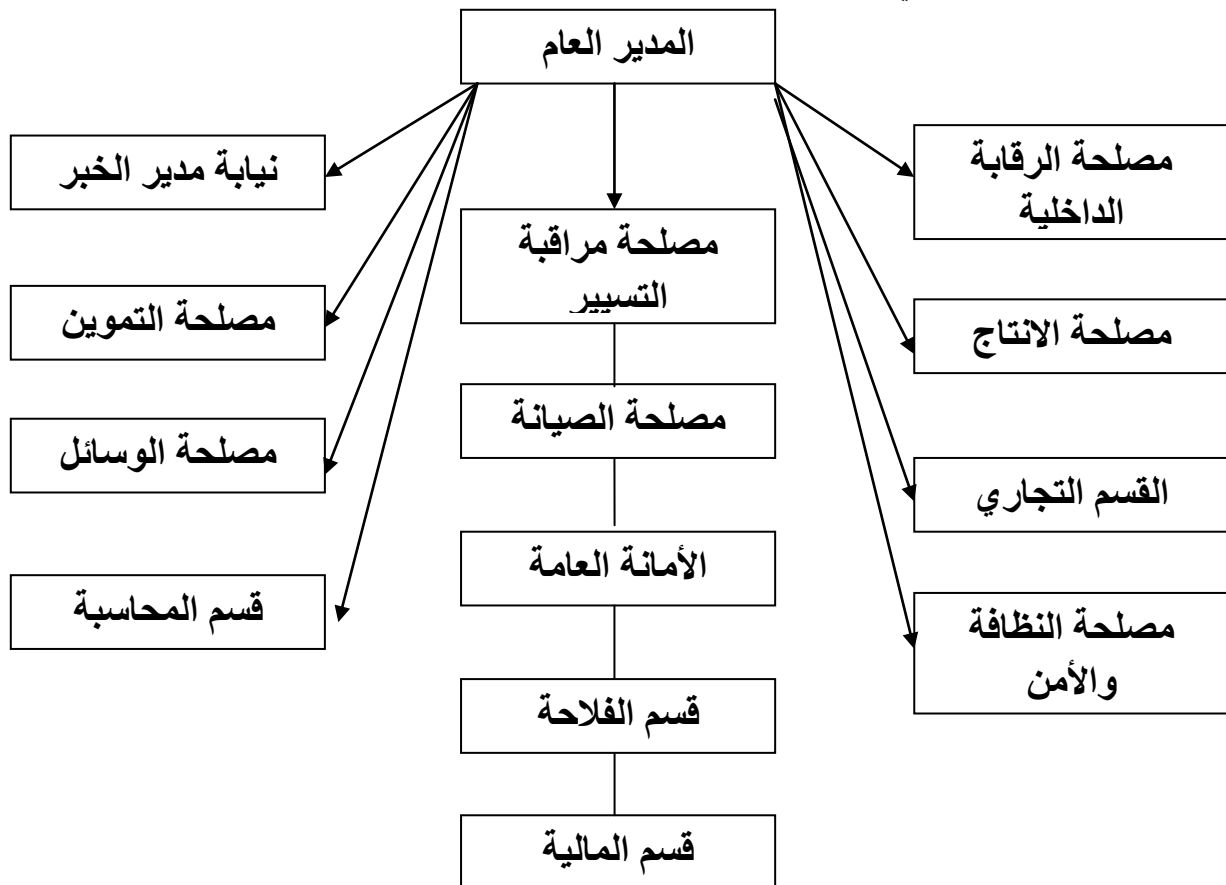
نشاط المؤسسة		
البيع	الانتاج	الشراء

المطلب الثالث : الهيكل التنظيمي للمؤسسة

من خلال دراستنا للهيكل التنظيمي يمكننا تحليل الاقسام ة المصالح المكونة لمبنة الساحل بصلامندر

والتي تتضح في الشكل الآتي :

الشكل 12: الهيكل التنظيمي لمؤسسة ملبنة الساحل



المصدر: من إعداد الطالب اعتمادا على وثائق المؤسسة لسنة 2016

الفصل التطبيقي: دراسة ميدانية لمؤسسة ملبنة الساحل بمستغانم

المدير العام :

يمثل أعلى سلطة بالمؤسسة، مهمته إدارة المؤسسة حيث يقوم بإصدار الأوامر واتخاذ القرارات ورسم الاستراتيجيات للمؤسسة بتنسيق مع مختلف المصالح والإدارات، و توجيه رؤساء الأقسام والمصالح لمساعدتهم على تنفيذ مهامهم.

مصلحة الرقابة الداخلية :

- التدقيق في العمليات المالية ومدى سلامة الإجراءات المعمول بها وتماشيا مع القوانين المعمول بها.

مصلحة مراقبة التسيير:

- تقوم بإعداد تقارير شهرية بما هو محقق ومقارنتها مع التقديرات المسطرة وحساب الانحرافات لأخذ القرارات التصحيحية في وقتها.

- مراقبة التكاليف، الحصص الاقتصادية والمالية.

- استعمال الوسائل في ميادين نشاطات الوحدة.

نيابة مديرية المخبر:

- تحليل تركيبة المنتجات النهائية ومدى صلاحيتها للاستهلاك لتفادي أي خطر ممكن، و جودة المنتج من ناحية المادة الدسمة، الحموضة، البكتيريا، ...، المستلم من طرف المرابي للأبقار جانب الحموضة ونسبة المادة الدسمة حليب البقرة) تحليل الحليب.

مصلحة الانتاج :

- تحويل المادة الأولية الى منتج نهائي (حليب، لبن، رايب، زبدة).

مصلحة الصيانة :

- تتكفل هذه المصلحة بإصلاح معدات الانتاج و كذا اجهزة التكييف والتبريد الخاصة بالمخازن وتشغيل

الأجهزة تتكون من 35 عاملا يرأسهم رئيس المصلحة.

الفصل التطبيقي: دراسة ميدانية لمؤسسة ملبنة الساحل بمستغانم

مصلحة النظافة والأمن :

- الأمن على الوحدة وعلى وسائل العمل.

- مراقبة دخول وخروج العمال والبضائع المحملة.

مصلحة تسيير المواد البشرية :

بملبنة الساحل مصلحة الموارد البشرية الممثلة في ثلاث وظائف وهي مصلحة المستخدمين، مصلحة الأجور (الرواتب)، ومصلحة المنازعات.

مصلحة المستخدمين :

تقوم هذه المصلحة بمتابعة شؤون العاملين خاصة الادارية والاجتماعية منها، حيث تقوم بالسهر والإشراف على مختلف عمليات التوظيف التكوين والتأهيل والتحفيز، الترقية وتوزيع بطاقة الاجور، المكفآت والعطل والوضعية الاجتماعية اتجاه الضمان الاجتماعي، كما تقوم بإعداد التقارير التي تتعلق بتطوير العمل.

مصلحة الرواتب :

- مهمتها الإعداد الشهري لرواتب المستخدمين.

مصلحة المنازعات:

تقوم بالإشراف على مختلف القضايا و التعاملات القانونية للمؤسسة.

قسم الفلاحة :

- تزويد المؤسسة بحليب البقر عن طريق المراكز الثلاث للمؤسسة لجمع الحليب هي المركز الموجود بالملبنة و الثاني موجود بدبابة , والمركز الثالث بسيق ولاية معسكر.

قسم المحاسبة :

- يساعد المؤسسة على معرفة وضعيتها المالية.

- تسجيل العمليات المالية والمحاسبية بحيث تعطي صورة واضحة عن الوضع المحاسبي والمالي للمؤسسة.

- متابعة المخزون المحاسبي للمؤسسة والمقارنة مع المخزون الحقيقي أي على عملية الجرد.

الفصل التطبيقي: دراسة ميدانية لمؤسسة ملينة الساحل بمستغانم

- تنفيذ العمليات المختلفة من بيع وشراء وكذا العمليات المحاسبية لتحضير الميزانية الختامية لآخر السنة، مع تحديد نتيجة السنة المالية للمؤسسة.

مصالحة التموين :

- تموين الوحدة بالمواد التي تستعمل في انتاج الحليب و مشتقاته، والأخرى تتمثل في التجهيزات.

القسم التجاري :

- يعتبر الوسيط والصلة بين المؤسسة والزبون، حيث يقوم بالتفاوض مع هذا الأخير على حجم الطلبية، الوقت وإطلاع الزبون على السعر الذي يحدد من طرف المدير العام.

قسم المالية :

دورها يتمثل في استلام الفواتير والوثائق التي تثبت وتبين العمليات التي قامت بها الوحدة وتقوم بتسجيلها في اليومية المحاسبية، وكذلك تسديد وتحصيل مبالغ هذه الفواتير ومراقبة تحركات الخاصة برصيد البنك و الصندوق.

المبحث الثاني: واقع استخدام المحاسبة التحليلية داخل مؤسسة ملينة الساحل

المطلب الأول: الهيكلية العامة للحسابات.

إن المحاسبة المستخدمة داخل الوحدة تعتمد على مجموعة من الحسابات هي:

1- حساب الأقسام : هذا الحساب يركز على مبدئين :

أ- استعمال الأقسام المتجانسة بتوافق كامل.

ب - خلق مراكز المسؤولية.

2- حساب التكاليف و التكلفة النهائية : يتم تقسيم المؤسسة إلى:

أ- النشاط الرئيسي إنتاج الحليب.

ب - الأقسام: الإدارة، الإنتاج، الصيانة.

الفصل التطبيقي: دراسة ميدانية لمؤسسة ملبنة الساحل بمستغانم

و الهدف النهائي لهذه الحسابات هو البحث عن تكلفة الإنتاج والوحدة.

3- حساب الجرد الدائم (الخروج): تسجل في هذه الحسابات كل الإخراجات من المعدات والسلع أو الاستثمار أو الاستغلال.

4- حساب الفروق الإضافية : يسجل في هذه الحسابات الأعباء التي لا تدخل ضمن الحسابات العامة، ولكن تدخل في حساب التكاليف والتكلفة النهائية (العناصر الإضافية).

المطلب الثاني: الأعباء المستخدمة في مؤسسة ملبنة الساحل .

1- المجموعة الأولى : مواد ولوازم مستهلكة:

أ- حليب البقر المجمع من الفلاحين.

ب- مسحوق الحليب المستورد من الخارج والموزع من قبل المؤسسة الأم ببيير خادم الجزائر العاصمة.

ج- الخميرة لصنع الرائب.

ج- الماء.

د- أكياس.

2- المجموعة الثانية :

أ- النقل:

- مصاريف تنقل العمال.

- مصاريف التوزيع.

ب - الصيانة والإصلاحات :

- تركيب الهواتف وإصلاحها.

- تركيب معدان المكتب.

- صيانة الآلات لتجديدها.

- إصلاح أي خلل أو عطل في الإنارة أو الكهرباء في النيابة.

ج- أعمال وطريقة التنفيذ الخارجية :

- مصاريف تكوين العمال.

- توظيف عمال خارجيين للمساعدة على العمل.

د- وثائق عامة وتقنية : مصاريف شراء الوثائق والجلدات وكذلك المصاريف المتعلقة بالمساعدة في إنتاج مثل

: الصور المصورة

- دراسات وأبحاث : إرسال العمال لتحسين مستوياتهم.

هـ- أجور الغير : وهي المصاريف المتعلقة بالأشخاص الخارجيين وهم :

- محامي.

- خبير المحاسبة.

و- تنقلات و استقبالات :

ز- البريد و المواصلات :

- الهاتف.

- تلغراف.

3- المجموعة الثالثة : مصاريف العمال :

أ- الدفع الجزائي : تدفعها المؤسسة إلى مصلحة الضرائب.

ب- ضريبة على النشاط المهني: وهي ضريبة على النشاط الصناعي والتجاري وتحسب من رقم الأعمال.

ج- ضريبة على القسمة المضافة وتحسب من لرقم الأعمال.

4- المجموعة الرابعة : مصاريف المالية: وهي المصاريف التي تدفعها الوحدة مثل مصاريف الفوائد.

- مصاريف التأمين.

- تأمين السيارة.

- التأمين ضد السرقة.

الفصل التطبيقي: دراسة ميدانية لمؤسسة ملبنة الساحل بمستغانم

- التأمين ضد خطر الكهرباء.
 - التأمين ضد الانفجار.
 - إهلاك ومثونات.
 - إهلاك المعدات أو آلات الإنتاج.
 - إهلاك الاستثمار.
- 5- المجموعة الرابعة : أعباء خارج الاستغلال، وهي مجموعة ليس لها علاقة بالنشاط العادي للوحدة.
- أ- الإدارة العامة.
- ب - إدارة المركز التقني.

المبحث الثالث : تحديد تكلفة الإنتاج وتحليل النتائج وأهميتها

سيتم تطبيق بعض الأساليب الكمية المقترحة في مؤسسة ملبنة الساحل للحليب ومشتقاته.

المطلب الأول: تطبيق أسلوب التكلفة الكلية في مؤسسة ملبنة الحليب ومشتقاته

تعتبر المحاسبة التحليلية أسلوب يهدف إلى تحديد تكلفة الخدمات وتحديد أسس تقييم عناصر الأصول (المخزونات) وتحديد نتيجة النشاط وهذا اعتمادا على معلومات المحاسبة العامة.

سيتم تطبيق أسلوب التكلفة الكلية في مؤسسة ملبنة الحليب ومشتقاته من خلال الخطوات التالية :

1- إعداد جدول توزيع الأعباء الغير المباشرة :

سيتم تحديد مفاتيح توزيع الأعباء غير المباشرة التي تحول على أساسها التكاليف حسب طبيعتها إلى تكاليف حسب الوظائف والتي سيتم وضعها بشكل نسب مئوية حسب طبيعة كل حساب والمفتاح الذي سيتم اقتراحه.

سيتم توزيع حساب اللوازم المكتبية حسب عدد المكاتب كمفتاح توزيع وهذا على الأقسام المعنية، لأن هناك ارتباط وثيق بين اللوازم المكتبية القابلة للتخزين وعدد المكاتب.

الفصل التطبيقي: دراسة ميدانية لمؤسسة ملينة الساحل بمستغانم

جدول رقم 08 : نسبة عدد المكاتب في كل قسم

النسبة (%)	عدد المكاتب	الاقسام
23,08	33	الادارة
47,55	68	الصيانة
2,80	4	التموين
26,57	38	البيع
100	143	المجموع

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على معلومات قسم المحاسبة

وسيتم تحديد نسبة عدد العمال في كل قسم من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم 09 : نسبة عدد العمال في كل قسم

النسبة (%)	عدد العمال	الاقسام
26,01	97	الادارة
53,35	199	الصيانة
1,07	4	التموين
19,73	73	البيع
100	373	المجموع

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على معلومات قسم المحاسبة

تستعمل الكهرباء من خلال الآلات التالية: جهاز إعلام آلي، مكيف، مصابيح، قواطع ومآخذ كهربائية.

انطلاقا من الأجهزة السابقة يمكن اعتبار عدد المكيفات كمفتاح لتوزيع حساب "الكهرباء" وعدم

استخدام الأجهزة الأخرى لصغر قوتها مقارنة بالمكيفات وعدم الحصول على معلومات دقيقة.

الفصل التطبيقي: دراسة ميدانية لمؤسسة ملينة الساحل بمستغانم

الجدول رقم 10 : نسبة عدد المكيفات في كل قسم

النسبة (%)	عدد المكيفات	الاقسام
22,79	34	الادارة
47,30	70	الصيانة
3,80	5	التموين
26,35	39	البيع
100	148	المجموع

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على معلومات قسم المحاسبة

يوزع حساب التنقلات والمهمات حسب مفتاح الأمر بالمهمة بالنسبة لجميع الأقسام وفق الجدول التالي :

الجدول رقم 11 : نسبة عدد الأمر بالمهمة في كل قسم

النسبة (%)	عدد الأمر بالمهمة	الاقسام
16	214	الادارة
76,98	1030	الصيانة
2,02	27	التموين
5	67	البيع
100	1338	المجموع

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على معلومات قسم المحاسبة

الفصل التطبيقي: دراسة ميدانية لمؤسسة ملينة الساحل بمستغانم

2- اعداد جدول التوزيع الثانوي للأعباء غير المباشرة :

بعد تحديد مجموع التوزيع الأولي للأعباء الغير مباشرة، سنحاول في هذه النقطة توزيع تكاليف الأقسام الثانوية إلى الأقسام الرئيسية وفق مفاتيح توزيع وتم وضعها حسب طبيعة العمل المقدم من الأقسام الثانوية إلى الأقسام الرئيسية.

حيث يمكن تحديد نسبة توزيع مصاريف قسم الصيانة إلى الأقسام المعنية من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم 12 : نسبة توزيع المصاريف – الوحدة(دج)

النسبة (%)	المصاريف (دج)	الاقسام
36,54	7.062.470,09	الادارة
0,22	41.283,33	التموين
63,24	12.222.470,92	البيع
100	19.326.224,34	المجموع

المصدر: من اعداد الطالب اعتمادا على معلومات قسم المحاسبة

وحدات العمل بالنسبة للأقسام الرئيسية كما يلي :

قسم التموين : لقد بلغت قيمة المشتريات الإجمالية لسنة 2015 بـ 11.977.724,92 دج، وسيتم اختيار 100 دينار جزائري من قيمة المشتريات.

قسم البيع : لقد بلغت قيمة المبيعات الإجمالية لسنة 2015 بـ 623.579.307,04 دج، وسيتم اختيار 100 دينار جزائري من قيمة المبيعات.

المطلب الثاني : تحليل النتائج وأهميتها

إن مؤسسة ملينة الساحل تقوم بتوزيع التكاليف بين الأقسام حسب الطبيعة دون التفرقة بين وظيفة

الشراء والإدارة.

الفصل التطبيقي: دراسة ميدانية لمؤسسة ملبنة الساحل بمستغانم

استعملنا طريقة التكلفة الكلية (الأقسام المتجانسة) وحددنا تكلفة الإنتاج، 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 تمكننا من الوصول إلى نتائج دقيقة خالية من الأخطاء حيث أنويتم تحليل النتائج المتحصل عليها في كل نوع من الأنواع التكاليف وهذا ما يمكن من اكتشاف أي خطأ كان كبيراً أو صغيراً معتمد يرتكب خلال تكاليف الإنتاج.

الفصل التطبيقي: دراسة ميدانية لمؤسسة ملبنة الساحل بمستغانم

خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا التطبيقية التي قمنا بها في مؤسسة ملبنة الساحل بمستغانم والتي 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 الاجمالية.



خاتمة

الخاتمة

الخاتمة :

من خلال دراستنا النظرية للمحاسبة التحليلية وأهم الاستراتيجيات المطبقة في المؤسسة تمكنا من فهم ماهية وأهمية هاتين الأخيرتين والإطلاع على خصائصهما فهما وسيلة ضرورية لترتيب وتنظيم المعلومات الدالية 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 ومؤثرات تساعد على استمراريتها في النشاط فمن أجل تفعيل الجانب النظري وإسقاطه على الواقع العملي الملموس في المؤسسات الاقتصادية قمنا بدراسة تطبيقية لمؤسسة ملبنة الساحل بصلاماندر "مستغانم" التي تستخدم نظام محاسبة التكاليف مما يسمح لها بتحديد التكاليف وسعر التكلفة والنتيجة الإجمالية.

اختبار الفرضيات :

الفرضية الأولى :

إن للمحاسبة التحليلية دورا كبيرا داخل المؤسسة إذ تحتل مكانة كبيرة داخل نظام المعلومات المحاسبية فهي تساعد على التسيير الجيد للمؤسسة. وبالتالي فهي فرضية صحيحة كون المحاسبة التحليلية أداة فعالة لتسيير المؤسسة.

الفرضية الثانية :

تستعمل المحاسبة التحليلية عدة طرق لحساب التكاليف وسعر التكلفة منها الطرق الكلاسيكية والطرق المعاصرة وبالتالي الفرضية الثانية صحيحة كونها تشمل مجموعة من الطرق والتقنيات التي تعتبر ضرورية في المؤسسة.

الفرضية الثالثة :

الخاتمة

تعتبر الإستراتيجية أداة الإدارة لتحقيق التوافق بين المؤسسة وبيئتها ومن ثم تأتي بقاء التنظيم ونموه واستقراره في الأجل الطويل وبالتالي الفرضية الثالثة صحيحة كون الإستراتيجية خطة نعتد عليها في بناء مؤسسة مثلى.

- نتائج البحث :

إن الفصول الأربعة التي تضمنتها دراستنا شكلت لينا الإجابة حول الإشكالية الرئيسية وتساؤلاتها الفرعية ولق 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) وطريقة 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.

- اقتراحات :

يشكل نظام المحاسبة بعد استراتيجي للمؤسسات سواء كانت إنتاجية أو خدماتية من حيث استخدامها في المجال التخطيطي والرقابي من أجل الوصول إلى أفضل أداء.

الخاتمة

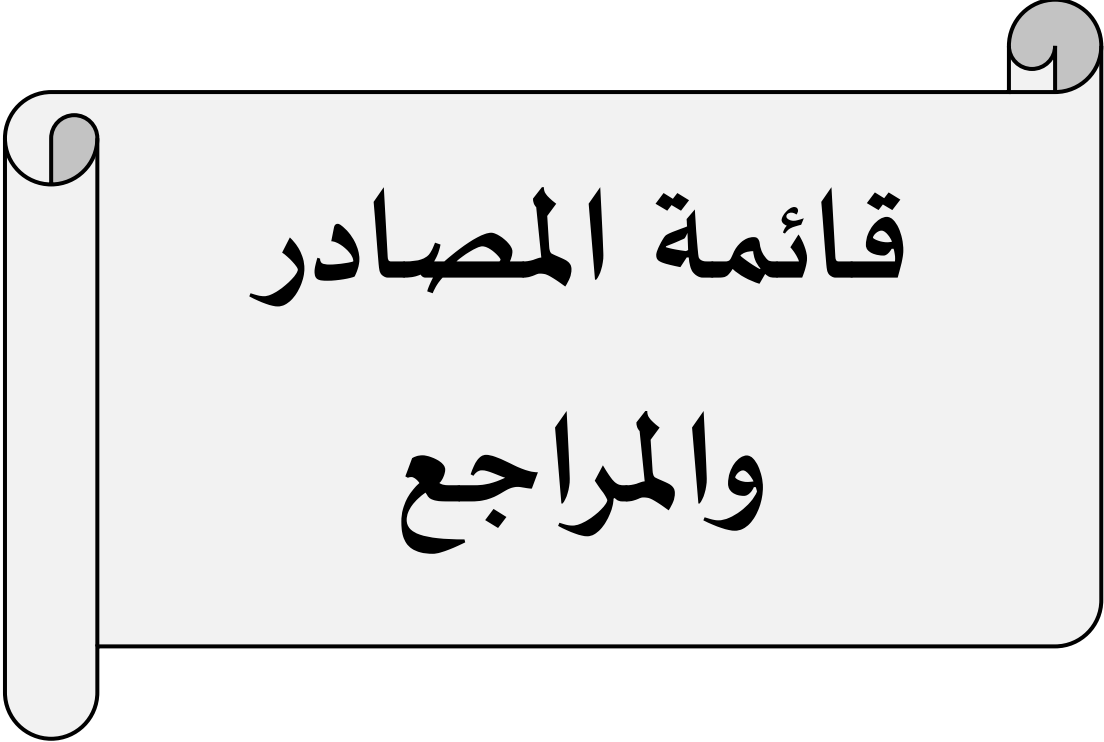
فنتيجة لأهمية عملنا على تقديم هذا المجهود المتواضع في إطار نظري ومحاولة إسقاطه على الجانب التطبيقي فيما يتعلق بأسس المحاسبة التحليلية وطرقها المختلفة أو فيما يتعلق بالإستراتيجية المتبعة وتحديد العلاقة الكامنة بينهما.

وعليه يمكن أن نتقدم بجملة من التوصيات 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 وبالاعتماد 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.

آفاق البحث :

رغم مزاولتنا معالجة إشكالية بحثنا المرتكزة على الدور الذي تلعبه المحاسبة التحليلية، ظهرت لنا العديد من جوانب النقص لا تزال بحاجة إلى البحث والدراسة

- المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرار.
- المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير.



قائمة المصادر
والمراجع

- قائمة المصادر والمراجع :

أ- قائمة المراجع :

- 1- مجيد عمارة، محاسبة التكاليف الفعلية، دار المحمدية، القاهرة، ط1، 1992.
- 2- سامي فهمي، التكاليف المباشرة، دار المحمدية، القاهرة، ط1، 1978.
- 3- د/ عبد العليم عبد الحميد " الأسس النظرية لمحاسبة التكاليف " مكتبة الإشعاع الفنية مصر 1994.
- 4- د/ ناصر دادي عدون ، تقنيات مراقبة التسيير، دار المحمدية- الجزائر 1999.
- 5- عبد الكريم بويعقوب، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
- 6- علي رحال ، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية ، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 1999.
- 7- سعيد اوكيل وآخرون، فنيات المحاسبة التحليلية، دار افاق الجزائر، 1991.
- 8- د/ صالح الرزق- عطا الله خليل بن وّزاد" مبادئ محاسبة التكاليف" دار زهران للنشر والتوزيع عمان 1997.
- 9- محمود علي جبائي، قصتي السمراتي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر، عمان، 2000.
- 10- خليل عواد أبو حشيش ، محاسبة التكاليف قياس وتحليل ، دار وائل للنشر الطبعة الأولى.
- 11- سفيان بن بلقاسم وحسين لبيبي، المحاسبة التحليلية ومنهجية سعر التكلفة، دار الآفاق، ط 1، القاهرة، 1998.
- 12- أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2000.
- 13- عبد الرزاق بن حبيب ، إقتصاد وتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 1998.
- 14- محمد محمود المندورة، محمد جمال الدين الدرموشي، التخطيط الاستراتيجي، كلية علوم الحاسب والمعلومات، جامعة الملك سعود، 1994.
- 15- عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، الإدارة الإستراتيجية، مجموعة النيل العربية، مصر، 1999.
- 16- موسى راعت، المبادئ العلمية للسياسات والإستراتيجية الإدارية ، الطبعة الثانية، الدار الجامعية الجديدة، مصر، 1990.

قائمة المصادر والمراجع

- 17- صالح هاشم صادق، مدخل إلى التخطيط والرقابة، المكتب مجموعة النيل العربية، مصر، 1994.
- 18- نادية العارف، التخطيط الاستراتيجي والعمولة، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، 2001.
- 19- أحمد القطامين، التخطيط الإستراتيجي و الإدارة الإستراتيجية، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، ط1، جامعة مؤتة، مصر، 1996.

ب- قائمة المذكرات :

- 1- عبوب حورية، دور المحاسبة التحليلية في مراقبة الإنتاج، مذكرة ليسانس في علوم التسيير، جامعة الشلف، 2005.
- 2- عزور نجاة، جعفر كنزة، المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير واتخاذ القرارات، مذكرة الماستر في علوم التسيير، 2009.
- 3- حمزة كسيرات، الياس شرقي، المحاسبة التحليلية كتقنية لاتخاذ القرارات، مذكرة ماستر في علوم التسيير، جامعة المدية، كلية علوم التسيير، 2007.
- 4- نوي الحاج، محاسبة التكاليف بالأنشطة والتكاليف المستهدفة، بحث في إطار التحضير للسنة أولى ماجستير، تخصص مالية ومحاسبة، مقياس محاسبة تسيير عام 2006/2005.
- 5- مرفوس عبد الجليل وآخرون، التخطيط السليم للاستثمار الناجح، مذكرة الماستر، جامعة الشلف، دفعة 2004.
- 6- شريد وزيان، التسيير الاستراتيجي للإنتاج، مذكرة تخرج في علوم التسيير، جامعة الشلف، دفعة 2004.

ج- قائمة المراجع باللغتين الفرنسية والانجليزية :

- 1- Gérard Melyon, comptabilité analytique, 3e édition, Bréal, France, 2004.
- 2- . Fred. R. DAVID "how companies define their mission", long Range planning 22, N° 03(june 1988).

الملاحق

إن المحاسبة العامة مجرد تقديم صورة عامة لنتائج المؤسسة مع التفرقة بين الإيرادات والتكاليف، وبالرغم من أهمية المعلومات التي تتوفر عليها إلا أنها غير كافية لتحليل كامل نشاط المؤسسة هذا ما أدى بالاقتصاديين والباحثين الأوائل إلى البحث عن وسيلة لتحليل نشاط المؤسسة هذه الوسيلة تتمثل في المحاسبة التحليلية، وإن للمحاسبة التحليلية دورا كبيرا داخل المؤسسة إذ تحتل مكانة كبيرة داخل نظام المعلومات المحاسبية وهذا من حيث التفصيل والتحليل لجميع البيانات، فهي تساعد على التسيير الجيد والعمل من أجل الحصول على نتيجة فعالة وجيدة وتحقيق الربح، و تحتوي المحاسبة التحليلية على عدة طرق أهمها الطرق الكلاسيكية والمعاصرة ولهذه الطرق خصائص و طريقة عمل تستعملها لحساب مختلف التكاليف وكل طريقة تختلف عن الأخرى، وتعتبر الإستراتيجية أداة الإدارة لتحقيق التوافق مع بيئتها ومن ثم تأكيد بقاء التنظيم ونموه و استقراره في الأجل الطويل وتستخدم الإدارة الإستراتيجية لتحقيق رضا العملاء وتحسين حصتها السوقية وتحقيق كل أهدافها.

Résumé :

La comptabilité générale donne une image générale des résultat de l'entreprise, on fusons la différence entre les revenus et les couts, tous ces résultat sont insuffisants pour analyser les activité de l'entreprise, ce qu'il a poussé les économistes à chercher une autre méthode pour l'analyse, cette méthode est la comptabilité analytique, la comptabilité analytique joue un rôle important dans l'entreprise, elle permis d'analyser tous les résultats et de bien gérer l'entreprise pour avoir un bon résultat, et la comptabilité analytique utilise différentes méthodes et parmi ces méthodes les méthode classiques et modernes, et on peut dire que la stratégie est le moyen de l'administration pour créer un équilibre entre l'entreprise et son environnement.

فهرس المحتويات