وزارة التعليـــــــم العالـــــــــي والبحـــــــث العلمـــــي

جامعـــة العربـــي التبســي -تبســة-

كلية العلوم الإقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم: المالية والمحاسبة

الرقم التسلسلي:...../2025

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي (ل م د)

التخصص: مالية ومحاسبة

مساهمة المحاسبة التحليلية للإستغلال في ترشيد إتخاذ القرار المؤسسة الإقتصادية
دراسة حالة مؤسسة مناجم الفوسفات - تبسة

من إعداد الطالب:

- محمد الهادي زغلامي

إشراف الأستاذة:

- د. خلدون حجلة

أعضاء لجنـــة المناقشـــة:

الاســـم واللقـــــب	الرتبـــة العلميـــــة	الصفـــــــــــة
		رئيســـــــا
خلدون حجلة	أستاذ محاضر –أ–	مشرفـــا ومقـررا
		عضوا مناقشـا

السنـــة الجامعية: 2025/2024

بسم الله الرحمن الرحيم

شكر و عرفان

قال الله تعالى:"وَإِذْ تَأَذَّنَ رَبُّكُمْ لَئِنْ شَكَرْتُمْ لَأَزِيدَنَّكُمْ... "سورة إبراهيم الآية﴿٧﴾

الحمد لله كثيرا على نعمة العلم ونشكر الله الذي أعاننا ووفقنا

على إنجاز هذا العمل المتواضع.

نتقدم بجزيل الشكر ووافر العرفان إلى الأستاذة الدكتورة القديرة **خلدون حجلة** لقبولها الإشراف على مذكرتي والمساعدة التي قدتمها لنا والتوجيهات الجليلة التي أنارتنا بها، فلكي مني فائق عبارات الشكر والتقدير والاحترام.

وفي الأخير نتوجه بالشكر والعرفان إلى كل من قدم لنا يد العون من قريب أو بعيد

إهداء

"إلى والديَّ العزيزين، اللذين كانا النور الذي أضاء طريقي، والسند الذي دعمني في كل خطوة. هذا الإنجاز ثمرة دعواتكما وتضحياتكما. شكرًا لأنكما كنتما دائمًا مصدر قوتي وإلهامي".

"إلى أصدقائي الأعزاء، الذين جعلوا من رحلة الدراسة تجربة لا تُنسى. شكرًا على دعمكم المستمر وضحكاتكم التي كانت تخفف عني ثقل الأيام".

"إلى أساتذتي الأفاضل، الذين لم يبخلوا بعلمهم ونصحهم وتوجيههم. شكرًا لأنكم كنتم جزءًا من رحلتي الأكاديمية ولإيمانكم بقدراتي".

"إلى كل من كان له بصمة في رحلتي الدراسية، أهديكم هذا المشروع تقديرًا لكل ما قدمتموه من دعم وتحفيز".

فهرس

المحتويات

شكر وعرفان ..... /
إهداء ..... /
فهرس المحتويات I
فهرس الجداول V
فهرس الأشكال VII
مقدمة ..... أ-هـ

الفصل الأول: مفاهيم نظرية عن المحاسبة التحليلية للاستغلال و اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية

تمهيد: 2
المبحث الأول: مدخل عام للمحاسبة التحليلية للاستغلال 3
المطلب الأول: نشأة وتطور المحاسبة التحليلية للاستغلال 3
المطلب الثاني: تعريف المحاسبة التحليلية للاستغلال وعلاقتها بالمحاسبة المالية 5
المطلب الثالث: تقنيات المحاسبة التحليلية للاستغلال التقليدية 9
المطلب الرابع: تقنيات المحاسبة التحليلية للاستغلال الحديثة 17
المبحث الثاني: دور المحاسبة التحليلية للاستغلال في اتخاذ القرار 29
المطلب الأول: ماهية اتخاذ القرار 29
المطلب الثاني: تصنيف القـــــرارات 33
المطلب الثالث: المحاسبة التحليلية للاستغلال لأغراض اتخاذ القرار 37
خلاصة الفصل الأول: 46

الفصل الثاني: دراسة حالة شركة مناجم الفوسفات - تبسة

تمهيـــــد: 48
المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة وطبيعة نشاطها 49
المطلب الأول: التعريف بشركة مناجم الفوسفات (SOMIPHOS) 49
المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لشركة مناجم الفوسفات (SOMIPHOS) 52

المبحث الثاني: تقديم الاطار المنهجي للدراسة الميدانية 56
المطلب الأول: تصميم الدراسة الميدانية 56
الفرع الأول: مجتمع ومجتمع الدراسة 56
الفرع الثاني: متغيرات الدراسة ومصادر جمع البيانات 57
المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في جمع البيانات 58
الفرع الأول: محتوى أداة الدراسة (الإستبيان) 58
الفرع الثاني: مقياس أداة الدراسة (الاستبيان) 59
المطلب الثالث: البرامج والأدوات الإحصائية المستعملة في تحليل الدراسة 61
الفرع الأول: البرامج المستخدمة في معالجة البيانات 61
الفرع الثاني: الأدوات الإحصائية 62
المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات 64
المطلب الأول: الوصف الإحصائي لمجتمع الدراسة 64
الفرع الأول: توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب متغير الجنس 64
الفرع الثاني: توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب متغير العمر 65
الفرع الثالث: توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب متغير المستوى العلمي 67
الفرع الرابع: توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية 68
المطلب الثاني: عرض وتحليل محاور الدراسة 70
الفرع الأول: استجابات أفراد مجتمع الدراسة نحو متغير المحاسبة التحليلية للاستغلال 70
الفرع الثاني: استجابات أفراد مجتمع الدراسة نحو متغير جودة اتخاذ القرارات 78
المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة 93
الفرع الأول: اختبار التوزيع الطبيعي 93
الفرع الثاني: اختبار الفرضيات الفرعية 94
الفرع الثالث: عرض وتحليل نتائج اختبار الفرضية الرئيسية 96
خلاصة الفصل الثاني: 98
خاتمـــــة: 100

قائمة المراجع 103
الملاحـــق ...../
الملخص ..... /

فهرس

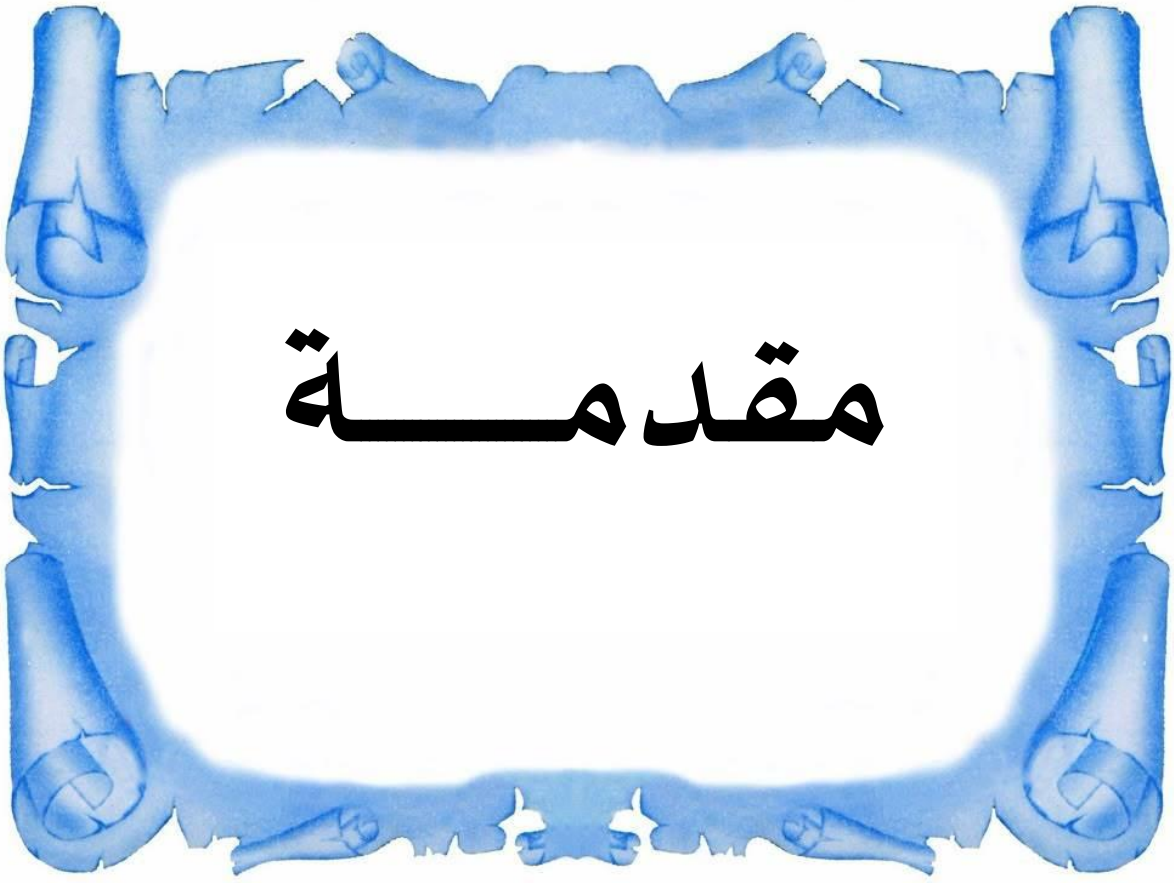
الجداول

جدول رقم (01): أهم الفروق بين المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية للاستغلال 7
جدول رقم (02): يوضح درجات مقياس ليكارت الخماسي 59
جدول رقم (03):يوضح طول خلايا مقياس ليكارت الخماسي 60
جدول رقم (04): يوضح صدق أداة الدراسة 60
جدول رقم (05): يوضح قيمة معامل الثبات لمتغيرات الدراسة المستقلة والتابعة..... 61
جدول رقم (06): توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب متغير الجنس 64
جدول رقم (07): توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب متغير العمر 65
جدول رقم (08): توزيع أفراد أفراد مجتمع الدراسة حسب متغير المستوى العلمي 67
جدول رقم (09): توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية 68
جدول رقم (10): يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات محور المحاسبة التحليلية للاستغلال 71
جدول رقم (11): يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات بعد جودة اتخاذ القراراتعلى المستوى الاستراتيجي..... 78
جدول رقم (12): يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات بعد جودة اتخاذ القرارات على المستوى الإداري 83
جدول رقم (13): يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات بعد جودة اتخاذ القرارات على المستوى التشغيلي 88
جدول رقم (14): نتائج إختبار التوزيع الطبيعي 93
جدول رقم (15): نتائج إختبار الفرضيات الفرعية..... 94
جدول رقم (16): نتائج اختبار الفرضية الرئيسية 96

فهرس

الأشكال

شكل رقم(01): توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب متغير الجنس 65
شكل رقم(02): توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب متغير العمر 66
شكل رقم(03): توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب متغير المستوى العلمي 67
شكل رقم(04): توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية 69


مقدمـــــة

تواجه المؤسسات الاقتصادية في الوقت الراهن تحديات متزايدة في ظل بيئة أعمال تتسم بالتقلب المستمر والتنافسية الحادة، مما فرض عليها السعي الحثيث نحو تحقيق أقصى درجات الكفاءة في استخدام مواردها وتحسين جودة قراراتها الإدارية على مختلف المستويات. ومع هذا الواقع، أصبح من الضروري تبني آليات علمية متقدمة تمكِّن من تسيير الأنشطة الإنتاجية والمالية بشكل أكثر دقة وفعالية. وتعد المحاسبة التحليلية للاستغلال إحدى أبرز الأدوات الحديثة التي ظهرت استجابة لهذه المتغيرات، إذ تسهم في إنتاج معلومات مالية وغير مالية ذات طابع تحليلي، تساعد على فهم التكاليف وتفسيرها وتوزيعها وفق مراكز المسؤولية والأنشطة، بما يدعم عملية اتخاذ القرار ويرفع من مستوى الأداء العام للمؤسسة.

وتتجلى أهمية هذه المحاسبة بشكل خاص في المؤسسات الإنتاجية ذات الطابع الصناعي المعقد، مثل مؤسسة مناجم الفوسفات تبسة، والتي تستلزم قرارات دقيقة بشأن الإنتاج والتسعير وتخصيص الموارد. غير أن الواقع الميداني يظهر وجود فجوة بين الإمكانيات التي تتيحها نظم المحاسبة التحليلية وبين مدى تطبيقها في البيئة الجزائرية، حيث لا تزال الكثير من المؤسسات تعاني من ضعف في استغلال هذا النوع من المعلومات المحاسبية، ما ينعكس سلبا على جودة قراراتها التسييرية. ومن هنا برزت الحاجة إلى دراسة معمقة تبرز أوجه القصور وتقيِّم إمكانية تطوير استخدام المحاسبة التحليلية كأداة فاعلة في دعم القرار داخل هذه المؤسسات.

أولا – اشكالية البحث

المحاسبة التحليلية للاستغلال هي مبدأ يتطلب متابعة نشاطات المؤسسة بحذر ودرجة عالية من التحقق والدقة وهي ركيزة مهمة لاتخاذ قرارات ذات جودة عالية وفقا للمعلومات التي تقدمها المحاسبة التحليلية للاستغلال وبناء على ذلك يمكن طرح إشكالية الدراسة الرئيسية على النحو التالي:

- **ما مدى تأثير المحاسبة التحليلية للاستغلال على جودة اتخاذ القرارات بعينة من مؤسسة مناجم الفوسفاط لولاية تبسة؟**

إلى جانب السؤال الرئيسي السابق يمكن طرح جملة من التساؤلات الفرعية تتمثل في:

1. ما المقصود بالمحاسبة التحليلية للاستغلال و دورها في اتخاذ القرارات ؟
2. هل يوجد تأثير لمخرجات المحاسبة التحليلية للاستغلال على جودة القرارات ؟
3. ما مدى مساهمة المحاسبة التحليلية للاستغلال على جودة القرارات المتخذة ؟

ثانيا – فرضيات البحث

لمعالجة مشكلة الدراسة وكإجابة مبدئية عن التساؤلات الفرعية سيتم صياغة الفرضيتين الرئيسيتين المواليتين:

ضمن هذه الفرضية الرئيسية تندرج جملة من الفرضيات تتمثل فيما يلي:

- **الفرضية الرئيسية الاولى**

– **توجد علاقة تأثير ايجابية ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0,05$) للمحاسبة التحليلية للاستغلال على جودة اتخاذ القرارات بالمؤسسة الاقتصادية SOMIPHOS محل الدراسة –تبسة–**

ضمن هذه الفرضية الرئيسية تندرج جملة من الفرضيات الفرعية تتمثل فيما يلي:

1. توجد علاقة تأثير ايجابية ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0,05$) في المستوى الاستراتيجي لمساهمة المحاسبة التحليلية للاستغلال ودورها في جودة اتخاذ القرارات بالمؤسسة الاقتصادية SOMIPHOS محل الدراسة–تبسة–.
2. توجد علاقة تأثير ايجابية ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0,05$) في المستوى الإداري لمساهمة المحاسبة التحليلية للاستغلال ودورها في جودة اتخاذ القرارات بالمؤسسة الاقتصادية SOMIPHOS محل الدراسة–تبسة–.

3. توجد علاقة تأثير ايجابية ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0,05$) في المستوى التشغيلي لمساهمة المحاسبة التحليلية للاستغلال ودورها في جودة اتخاذ القرارات بالمؤسسة الاقتصادية SOMIPHOS محل الدراسة–تبسة–.

ثالثا – أهداف البحث

الغرض من هذا البحث هو التوصل الى مجموعة من الاهداف يكمن توضيح أهمها فيمايلي:

1. الهدف الرئيسي:

- تحديد مدى مساهمة المحاسبة التحليلية للاستغلال و دورها في اتخاذ القرارات بعينة من المؤسسة الاقتصادية بولاية تبسة.

بناء على الهدف الرئيسي لهذه الدراسة يمكن ادراج الاهداف الفرعية التالية:

1. تحديد المفاهيم والعناصر المتعلقة بالمحاسبة التحليلية للاستغلال و دورها في اتخاذ القرارات؛
2. التعرف على واقع تبني كل من المحاسبة التحليلية للاستغلال وجودة القرارت المتخذة بالمؤسسة الاقتصادية محل الدراسة " المؤسسة الاقتصادية مؤسسة مناجم الفوسفاط – تبسة–"؛
3. الوصول الى نتائج يمكن من خلالها التوصل الى بعض التوصيات القابلة للتطبيق والتي يمكن الاستفادة منها في المؤسسات الاقتصادية.

رابعا – أهمية البحث

تكمن أهمية هذه الدراسة في إبراز مفهوم المحاسبة التحليلية للاستغلال ومدى تأثيره على جودة القرارات بالمؤسسات الاقتصادية، من خلال التطرق إلى الإطار المفاهيمي لكل من المحاسبة التحليلية للاستغلال و ماهية اتخاذ القرارات ومن ثم إظهار العلاقة بينهما.

خامسا – أسباب اختيار البحث

جاء اختيار هذا الموضوع بناء على الاعتبارات أهمها مايلي:

- الميول والرغبة الشخصية لمعالجة هذا لموضوع؛
- قلة البحوث والدراسات بالجزائر في مثل هذه المواضيع ذات الصلة المباشرة بالمحاسبة التحليلية للاستغلال ومدى أثره على جودة القرارات بالمؤسسات الاقتصادية؛
- إبراز العلاقة بين المحاسبة التحليلية للاستغلال و القرارات المتخذة بالمؤسسات الاقتصادية؛
- اندراج الموضوع ضمن التخصص.

سادسا – حدود البحث

تمثلت حدود البحث فيما يلي:

- **الحدود المكانية:** اختصر المجال المكاني اذي تم اختياره للقيام بالدراسة الميدانية في مؤسسة مناجم الفوسفاط لولاية تبسة؛
- **الحدود الزمانية:** تمتد الفترة الزمنية من 2025/01/01 الى 2025/06/10.

سابعا – منهج البحث

لدراسة الموضوع وقصد الإجابة عن الإشكالية والتساؤلات، ومحاولة الربط بين متغيرات الدراسة فانه تم إستخدام المنهج الوصفي في الجانب النظري، وذلك بالتطرق للمفاهيم والأدبيات المتعلقة بالمحاسبة التحليلية للاستغلال و دورها في اتخاذ القرارات والعلاقة التي تربط بين المتغيرين، أما في الجانب التطبيقي فإنه تم إستخدام المنهج الوصفي والتحليلي من خلال أسلوب الإستبيان، المقدم لأفراد عينة من المؤسسة للوقوف على مدى أثر التحفظ المحاسبي على جودة المعلومات المالية بها مقارنة بما جاء في الجانب النظري.

ثامنا – هيكل البحث

وفقا لأهداف وفرضيات الدراسة، تم تقسيم البحث على النحو الموالي:

الفصل الأول، الذي كان بعنوان الأدبيات النظرية، حيث تم التعرض إلى الجوانب النظرية للمحاسبة التحليلية للاستغلال و دورها في اتخاذ القرارات بالمؤسسة الاقتصادية .

الفصل الثاني، كان بعنوان الدراسة الميدانية بموسسة مناجم الفوسفاط بولاية تبسة تم التطرق إلى التعريف بالمؤسسة محل الدراسة في المبحث الاول و من ثم تصميم الدراسة والأدوات المستخدمة في جمع البيانات والبرامج والأدوات الاحصائية المستعملة في تحليل الدراسة من خلال المبحث الثاني ، أما المبحث الثالث تم التطرق الى الوصف الإحصائي لمجتمع الدراسة وعرض وتحليل محاورها واختبار فرضياتها.

تاسعا- صعوبات البحث

يمكن حصر أهم الصعوبات التي اعترضت هذه الدراسة فيما يلي:

- قلة المراجع وخاصة منها الكتب المتعلقة بإتخاذ القرارات وانواع القرارات؛
- صعوبة الحصول على معطيات حسابية لتحليل و تفسير كيف يتم اتخاذ القرارات و كيف تصحح الاخطاء.

الفصل الأول: مفاهيم نظرية عن المحاسبة التحليلية للاستغلال و اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية

تمهيد:

تعد المحاسبة التحليلية من بين التقنيات المحاسبية الحديثة، ويشار إليها أحيانا بالمحاسبة الداخلية، نظرا لكونها أداة توجيهية أساسية داخل المؤسسة. و تبرز أهميتها في تحليل التكاليف وقياس مردود الأنشطة المختلفة، مما يمنحها دورا محوريا في الحياة الاقتصادية للمؤسسة من خلال توفير قاعدة معلومات كمية ونوعية دقيقة. وتعد هذه المعلومات ضرورية لتعزيز كفاءة التسيير، والمساهمة في التخطيط والتقييم والرقابة، إضافة إلى دعم عملية اتخاذ القرار.

و تجدر الإشارة إلى أن الاعتماد على المحاسبة التحليلية في مجال التسيير يوفّر دعما فعّالا في اتخاذ القرارات الإدارية والمالية، وذلك من خلال التحليل الدقيق للنتائج، واحتساب التكاليف بمختلف أنواعها، وتحليلها وتفسيرها. كما تساعد في تحديد القدرات الإنتاجية للمؤسسة وتقييم الاستثمارات والمخزونات، مما يسمح بتحقيق أكبر قدر ممكن من الأرباح عبر تسعير المنتجات بشكل أمثل، يوازن بين الجودة والتكلفة.

وفي هذا السياق، يتناول هذا الفصل دراسة شاملة للمحاسبة التحليلية من جوانب متعددة، حيث سيتم التطرق في المبحث الأول إلى المفاهيم العامة للمحاسبة التحليلية وأهدافها وأسس تنظيمها، بينما يخصص المبحث الثاني لمفهوم اتخاذ القرار و تصنيفاته وفق مجموعة من المعايير و منه تسليط الضوء على دور المحاسبة التحليلية للاستغلال في اتخاذ القرارات استنادا على مجموعة من النماذج لتحليل التكاليف وطرق تطبيقها داخل المؤسسة.

المبحث الأول: مدخل عام للمحاسبة التحليلية للاستغلال

إن حاجة المؤسسة الاقتصادية إلى توفير قدر من البيانات والمعلومات المحاسبية لتحقيق الفعالية المرجوة في أدائها الوظيفي، وبدون أدنى شك فالمحاسبة التحليلية هي ابرز الأدوات المستعان بها بمراقبة تسيير المؤسسات الاقتصادية نظرا لبياناتها واستنتاجاتها المفصلة والدقيقة.

فالنظام المحاسبي أساس الحصول على هذه المعلومات التي يمكن استخراجها من عدة بيانات يسجلها المحاسب يوميا تكون متعلقة بالأنشطة المختلفة تخص المنتجات،المواد،الأقسام، مراكز المسؤولية ...الخ، إذ تتيح للمؤسسة الإحاطة بالمعلومات والبيانات السامحة بمراقبة التكاليف التشغيلية كونها أساس كل قرار ناجح مناسب عمليات الاستغلالية ومحافظتها على المنافسة في السوق الناشطة فيه فاعتماد تقنيات المحاسبة التحليلية في الإجابة على تساؤلات مهمة اتخاذ قرارات رشيدة حول تكلفة المنتج الخدمة والتكلفة التي يتم الضغط عليها لتحسين تنافسية المؤسسة حول مساهمة المنتج أو الخدمة في مردودية المؤسسة كما أن تطور وسائل المحاسبة التحليلية وإجراءاتها ومناهجها ناتج عن تطور بيئة الأعمال التي تؤثر مباشرة على التكاليف ومردودية المؤسسة الأمر الذي يستوجب تطوير طرق القياس المعتمدة تناسبيا مع طبيعة نشاط المؤسسة وبيئتها سنحدد جملة من الطرق التقليدية والحديثة طريقة التكاليف الكلية – طريقة التكاليف الجزئية – طريقه التكلفة على أساس النشاط وطرق أخرى.

المطلب الأول: نشأة وتطور المحاسبة التحليلية للاستغلال

إن تطور المحاسبة التحليلية والتي تعتبر احد العلوم الحديثة ناتج عن التطور الطبيعي للمحاسبة المالية،إذإن ظهورها ضارب في أعماق التاريخ حيث أبرزتأبحاث بعض العلماء والباحثين من خلال دلائلهم المقدمة التي تثبت أن المبادئ والأساليب الفنيةالقائمة عليها المحاسبةالتحليلية في صورتها الحالية قد تم تطبيقها سابقا ويرى البعض أنأنظمة التكاليف ظهرت في صورتها الأولية المبسطة واستخدمت من قبل الفراعنة وقدماء المصريين في القرن 13 قبل الميلاد ثم في فترة ما بين القرنين الخامس والثالث قبل الميلاد لدى الفينيقيين والفرس وتأكد الاعتماد على أنظمة أكثر تطورا في مشروعات الدولة الرومانية القديمة.

لكن هناك بعض الأبحاث ربطت ظهورها في القرن 14 ميلادي ما يسمى آنذاك المحاسبة الصناعية أثناء بداية توسع أحجام المؤسسات الاقتصادية وحاجة الإدارة لبيانات خاصة بحركة الأصول داخل المؤسسة وتشابه مفاهيمها ومبادئها وأساليبها الفنية القائمة عليها المحاسبة التحليلية والمطبقة في المحاسبة الصناعية كما تم استخدامها في القرن السادس عشر ميلادي بطرق بدائية لتحديد التكلفة في مشروعات التعدين بأوروبا إذ تضمنت السجلات المالية لهذهالمشروعات مفـاهيم معاصرة للتكاليف كالتكلفة الأوليــة وتكلفـة الإنتاج[1]

لكن ظهور المحاسبة التحليلية بشكل واسع وتطورها ناتج عن الثورة الصناعية التي بدأت في القرن 18 أي فتره الانتقال من الطريقة اليدوية إلى الطريقة الآلية في تصنيع الخامات والمواد الأولية نظرا للتطور الصناعي الحضاري الذي رافقه تطور في الفكر المحاسبي الأمر العاكس لحاجة الأفراد والشركات لتخفيض الأسعار وتجديد الرقابة على عناصر التكاليف بضرورة توفير معلومات تعالج التكاليف و العجز في المحاسبة المالية إذا اعتمدت المحاسبة التحليلية على تطبيق مبادئ و أسس و قواعد محاسبية تحلل و تسجل بيانات التكاليف لتحديد تكلفه الوحدة المنتج والاستفادة في زيادة الإنتاجية إذ تم تقسيم ظهورها إلى مرحلتين:[2]

المرحلة الأولى: المحاسبة التحليلية التقليدية

من منتصف القرن 18 ميلادي حتى أواخر القرن 19 كان السوق هو المؤشر للقرارات الاقتصادية وكانت أغلبية المؤسسات صغيرة الحجم ونظام المحاسبة المالية هو السائد في تسجيل كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة بالسجلات المحاسبية لكن مع ظهور أزمة الكساد الكبرى لسنه 1929 أصبحت المحاسبة المالية قاصرة وعاجزة على تلبية احتياجات المؤسسات الاقتصادية من خلال معرفة تكاليفها ونواتجها الخاصة بكل منتج.[3]

---

[1]– أحمد كليونة و آخرون، **الأصول المحاسبية و الأسس العلمية في محاسبة التكاليف: المدخل النظري والتطبيقي**، دار وائل للنشر، عمان، 2011، ص. ص 9–12.(بتصرف)

[2]– عبد الكريم بويعقوبٍ، **المحاسبة التحليلية**، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائر 2005 ص ص7–8. (بتصرف)

[3]– عبد الله عباس، **أثر تطبيق نظام تكاليف المسندة للنشاط (ABC) على قرارات التسعير**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، تخصص محاسبة و جباية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011–2012، ص 03.(بتصرف)

المرحلة الثانية: المحاسبة التحليلية المعاصرة

إن تقدم الصناعة أدى إلى اشتداد المنافسة بين المنتجين هذا ما أدى إلى ظهور المرحلة الثانية من المحاسبة التحليلية التي بدأت في 1945 ميلادي والتي أظهرت مفاهيم جديدة تمكن المؤسسة من الاستمرار في حياتها من خلال خفض تكاليفها إلى الحد الأدنى والحصول على فائدة أكبر بعد دراسة التكاليف بشتى أنواعها (تاريخية – اقتصادية – تقديرية – ثابتة – متغيرة – شبه متغيرة) بإعداد ميزانياتها المرنة المتغيرة ومعرفة مردوديتها هذا دليل ظهور المحاسبة التحليلية وتطور الطبيعي للمحاسبة المالية والتقدم في الفكر المحاسبي.[1]

المطلب الثاني: تعريف المحاسبة التحليلية للاستغلال وعلاقتها بالمحاسبة المالية

تعتبر المحاسبة التحليلية للاستغلال أحد أهم فروع المحاسبة الحديثة التي تهدف إلى تحليل وتفسير التكاليف التشغيلية للمؤسسات الاقتصادية، بما يسهم في توفير معلومات دقيقة وموضوعية لدعم عملية اتخاذ القرار، ولأنها تركز على النشاطات التشغيلية الداخلية للمؤسسة، فإنها تختلف عن المحاسبة المالية التي تهتم بإعداد القوائم المالية والتقارير الخارجية. وفي هذا المطلب، سيتم تعريف المحاسبة التحليلية للاستغلال بشكل واضح، مع توضيح طبيعة علاقتها التكميلية بالمحاسبة المالية، لإبراز أوجه التقاطع والتكامل بين النظامين، ودورهما في توفير معلومات متكاملة للإدارة العليا.

أولا: تعريف المحاسبة التحليلية للإستغلال

ليس من السهل تحديد تعريف مختصر للمحاسبة التحليلية بشكلها الكامل إذ أن المخطط المحاسبي الفرنسي PCG لسنة 1982 عرفها على أنها تقنية المعلومات تهدف[2] إلى معرفة تكاليف مختلف الوظائف المتعلقة بالمؤسسة – قواعد وأسس التقييم لبعض عناصر الميزانية – شرح النتائج بحساب مختلف تكاليف المنتجات ومقارنتها مع سعر البيع الموافق عليه–تضع تنبؤات متعلقة بتكاليف المنتجات الجارية – الاطلاع على ما تم تحقيقه فعلا وشرح الانحرافات الناتجة (مراقبة التكاليف والموازنات...الخ).

[1]– عبد الله عباس، مرجع سابق، ص 03.

[2] -Brigitte Doria th, **Comptabilité de gestion**, 3éme Edition, Pearson Education. France, 2005, P01.

ويعرفها المعهد البريطاني لمحاسبة التكاليف على أنها مختصةبإثباتوإنشاء وعرض وتفسير المعلومات بشكل ملائم يهدف[1] إلى صياغة الإستراتيجية التنافسية – تخطيط مراقبة النشاطات– الاستعمال العقلاني للموارد– تحسين الأداء والزيادة القيمة – تطبيق حكومة المؤسسة وممارسة الرقابة الداخلية، فالمحاسبة التحليلية عموما التكاليف المرتبة بالكميات أو الوحدات التي تتعامل بها المؤسس (الإنتاجية – الخدماتية – التجارية).

فمهنة المحاسبة التحليلية منحصرة على معالجة التكاليف إذ تقوم باستخراجها وحسابها وتحديدها وتصنيفها والتنبؤ بها من خلال تجميع تكلفة الأنشطة الصناعية وغير الصناعية التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية، وبالتالي نعرفها على أنها تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة المالية ومصادر أخرى وتحليلها بتقويم الإنتاج والمخزون نهاية الفترة لتمكين من إعداد القوائم المالية والحصول على نتائج تمكن المسيرين من اتخاذ قرارات متعلقة بنشاط المؤسستو دراسة ومراقبة مردوديتهاوتحديدها فعالية تنظيم المؤسسة ومتابعة المسؤوليات على المستويين التنفيذي والإداري.

ثانيا: الفرق بين المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية للاستغلال

بالرغم من أن نظام المحاسبة التحليلية للاستغلال تفرع من المحاسبة المالية العامة إلا أن هناك ارتباطا وثيقا بينهما كما أن هناك اختلافا واضحا بينهما.

1. **أوجه الاختلاف** :إذ يمكن إبرازها من خلال الجدول التالي:

[1] - Charles Horugen et al., **Comptabilité de gestion**, Traduction et adaptation Française Georges Langlois, 3éme Edition,Pearson Education,France,2006, P04.

جدول رقم (01): أهم الفروق بين المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية للاستغلال

عناصر الاختلاف	المحاسبة المالية	المحاسبة التحليلية
الهدف	تهدف لقياس النتيجة النهائية نتيجة الدورة فهي تتعدى إلى معرفة الوضعية المالية للمؤسسة أي أن أهداف المحاسبة العامة هي أهداف مالية.	يهدف محاسبة التحليلية إلى قياس النتيجة بشكل تفصيلي أي تحديد كل قسم أو صف على حدا. إن المحاسبة التحليلية مهتمة بجدول الاستغلال فقط وأهدافها اقتصادية.
المدة الزمنية	عادة ما تحدد نتائجها بعد انقضاء الدورة (سنة) ونادرا ما تكون قبل ذلك.	عادة تحدد بعد شهر وفي حالات خاصة يمكن أن تمتد لسنة.
أهم المستفيدين من المعلومات	يعتبر الرئيسيون والمختصون والمستخدمون وكل من له علاقة بالمؤسسة من الأطراف الخارجية أهم المستفيدين من المعلومات التي تقدمها المحاسبة المالية أي معلوماتها موجهة لأطراف داخلية و خارجية.	أهم مستفيد من معلوماتها هو الإدارة يهدف لاتخاذ القرارات الآنية و المستقبلية أي أن معلومات نظام التكاليف موجه لأطراف داخلية (الإدارة).
اهتمام المحاسبة	تهتم المحاسبة المالية بتسجيل العمليات المالية التامة بين المؤسسة والأطراف الخارجية (موردين، مؤسسات مالية، عملاء...الخ).	تهتم بالحركة الداخلية لعناصر التكاليف في مرحلتين الحصول على العنصر واستخدام العنصر كمرحلة ثانية.
معالجة التكاليف	تحميل كافة النفقات و التكاليف على الدورة المالية.	تحمل التكاليف على كافة مراكز التكلفة وأنواع السلع المنتجة.

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على بديع دين ريشوا، إدارة التكاليف، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2010، ص 185.

2. أوجه التشابه :

تستمد المحاسبة التحليلية بعض المعلومات من المحاسبة المالية كونها تستفيد المحاسبة المالية من التقارير المحاسبة التحليلية في دعم قراراتها خاصة فيما يخص تقييم المخزونات من هنا تظهر علاقة متبادلة بين المحاسبتين يمكن إيضاحها كما يلي[1]:

- ❖ تظهر المحاسبة المالية بيانات إجمالية عن الإيرادات والمصروفات في الحسابات الختامية في كل نهاية سنة وتقدم المحاسبة التحليلية ما يؤيدها من البيانات التحليلية والتفصيلية عن عناصر تلك الإيرادات والمصروفات؛
- ❖ تستخدم بيانات المحاسبةالتحليليةأحيانا في تحقيق الضبط والرقابة على بيانات المحاسبة المالية مثل البيانات المتعلقة بالأجور؛
- ❖ تحتاج المحاسبة المالية إلى بيانات التي توفرها المحاسبة التحليلية عند تحديد نتيجة نشاط المؤسسة ومركزها المالي في نهاية السنة مثل تكلفة المخزون الصناعي سواء مخزون المواد او مخزون الإنتاج غير التام أو مخزون الإنتاج التام؛
- ❖ تحتاج المحاسبة التحليلية إلى بعض بيانات المحاسبة المالية التي توفرها عند قياس تكاليف الوحدات المنتجة والمباعة مثل شراء المواد الخام،أجور العاملين، وشراء الأصول الثابتة لحسابات الاستهلاك.

وهناك نقاط التقارب بين النظامين المحاسبين نذكر منها:[2]

- توفر المحاسبة المالية نظرة شاملة وتركيبية لحسابات الشركة في حين أن المحاسبةالتحليلية تعطي نظرة تفصيلية لكل نشاط من نشاطاتها، وبالتالي تركز على مفهوم تحليلي؛
- المحاسبة المالية هي أداة لتسيير على مستوى الإدارات بينما المحاسبة التحليلية هي أداة للتسيير على كل المستويات؛

---

[1]- عاليب عمر، **علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة المالية لمنظور النظام المحاسبي المالي**، مجلة الأبحاث الاقتصادية، العدد 09، جامعة البليدة 2، 2013، ص 217.

[2]- المرجع نفسه، ص 218.

– المحاسبة المالية تميل إلى تحليل تدفقات الحالية بين المؤسسة وخارجها فيما تهتم المحاسبة التحليلية بتوزيع التدفقات الداخلية في الشركة على أصول التدفقات الخارجية والتحركات داخل المؤسسة.

المطلب الثالث: تقنيات المحاسبة التحليلية للاستغلال التقليدية

إن التقنيات المستخدمة في المحاسبة التحليلية للاستغلال من أبرز الأدوات التي تمكِّن المؤسسة الاقتصادية من تحليل تكاليفها بشكل دقيق واتخاذ قرارات رشيدة مبنية على معطيات كمية وواقعية. فالمحاسبة التحليلية لا تقتصر على تسجيل التكاليف وإنما تهدف إلى تفكيكها وتصنيفها وتوزيعها بطريقة تساهم في ترشيد النشاط الاستغلالي وتحسين الأداء المالي للمؤسسة.وقد شهدت هذه التقنيات تطورا ملحوظا بتأثير التطور الصناعي و التكنولوجي،مما أفرز نوعين من الأدوات المحاسبية:

الأولى تقليدية ،ظهرت مع بدايات الفكر المحاسبي الصناعي ،مثل نظام مراكز التكلفة ونظام الأوامر و المراحل.

والثانية حديثة ،نشأت استجابة لتعقيد بيئة الأعمال الحديثة ،على غرار محاسبة الأنشطة (ABC) يهدف هذا المطلب إلى عرض هذين النوعين من التقنيات،مع توضيح خصائص كل منها،ومجالات استخدامها، ومدى مساهمتها في تحقيق أهداف المؤسسة الإستراتيجية والرقابية.

أولا: نظرية التكاليف الكلية (الأقسام المتجانسة)

تعتبر من أقدم طرق التكاليف لتواجد أمثلة عن استعمالها في بداية القرن السادس عشر فهذه الطريقة تعتمد على مبدأ التحميل الشامل التكاليف على وحدة المنتوج خلال مدة زمنية معينة وتسمى أيضا طريقة الأقسام المتجانسة أو طريقة مراكز التحليل والتي طالما اعتبرت ذات أهمية كبيرة بالنسبة للمسيرين إذ وجدت لأول مرة في فرنسا واستنبطت من أعمال العقيد الفرنسي (EMILE RAIMAILHO) اثر التقرير الذين نشره سنة 1937 قبل الحرب العالمية الثانية،[1] وتم إدماجها في الدليل المحاسبي العام لسنتي 1947– 1982 وكان من بين أهدافها تطوير بنية المؤسسة الصناعية وتنظيم العمل بها كما أن

[1]– إسماعيل حجازي– معاليم سعاد، **محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة**، دار أسامة، الأردن،2013، ص 58.

هذه الطريقة في مفهومها البسيط لم تظهر كأداة تسيير إنمااعتبرت أداة تقييم كونها تشكل ضمنيا أداة للرقابة على سلم القيم التي يقدمها السوق انطلاقا من نظام الأسعار.

1. مفهوم نظريه التكاليف الكلية:

سمي هذا المدخل بهذا الاسم لأنه يحمل وحدات الإنتاج بكافة تكاليف التصنيع المباشرة وغير المباشرة سواء كانت متغيرة أو ثابتة، كما يحمل الجزء المباع من هذا الإنتاج بكافة تكاليف البيع المباشر وغير المباشر سواء كانت هذه التكاليف ثابتةأو متغيرةأيأن التكلفة الكلية التي تحمل لمنتج معين، وفقا لهذه النظرية هي كافة البنود المباشرة وغير المباشرة التي تتكبدها المنشاة لإنتاج وبيع هذا المنتج سواء كانت هذه التكاليف متغيـرة أو ثابتة، بهذا المعنى فان الوحدات المنتجة تحمل كما يظهر في القائمة التالية بكافة التكاليف التي تتفق بسبب إنتاجها سواء كانت التكاليف مباشرةأو غير مباشرة سواء كانت متغيرة أو ثابتة.

2. تكاليف الوحدات المنتجة:

إذ ما تم جمع وقسمة هذه التكاليف على عدد الوحدات المنتجة فيمكن التوصل إلى تكلفة الصناعية للوحدات المنتجة وتستخدم هذه التكلفة لتقييم بضاعة أخر المدة بمعنى انه يمكن التوصل إلى قيمة البضاعة أخر المدة باستخدام المعادلة التالية:

(عدد وحدات أخر المدة × تكلفه صنع الوحدة)

3. تكاليف الوحدات المباعة:

إذ ما تم جمع تكاليف الإنتاج والبيع وقسمتها على الوحدات المباعة يمكن التوصل إلى تكلفة الوحدة المباعة وحجةأصحاب نظرية التكاليف الكليةأو التكاليف المباشرةأو غير مباشرة والمتغيرة والثابتة حدثت من اجل إنتاج والبيع من ثم يجب أن تتحمل وحدات المنتجة بكل التكاليف التي ساهمت بإنتاجها كما تحمل الوحدات المباعة بكافة تكاليف بيعها إما التكاليف الإدارية ترحل إلى حساب الأرباح والخسائر كونها أعباء دورية أو تكاليف زمنية.[1]

4. مزايـــا وعيـوب نظرية التكاليف الكلية:

- **مزايـــا نظرية التكاليف الكلية**

يرى مؤيدوها أنها تتمتع بالمزايا التالية :

✓ ارتكازها على التحميل الشامل لعناصر النفقات كونها ساهمت ونشأت في عمليةالإنتاج فلابد من تحميلها بالكامل للوصول إلى التكلفة الفعلية للمنتجات؛

✓ المساهمة في تحديد النتيجة ربح أو خسارة للنشاط الاقتصادي بشكل صحيح عن طريق مقابلةإجمالي إيراداتالفترة بتكاليف للحصول عليها بعد استبعاد مخزون الإنتاج التام وغير التام الباقي في أخر المدة؛

✓ تساعد في تحديد السياسات السعرية في الفترة طويلةالأجل على اعتبار أن سعر البيع للوحدة المنتجة يجب أن لا يقل عن التكلفةالإجمالية لها طبقا لمبدأ التغطيةأو الاسترداد الشامل للتكاليف؛

-تحديد السياسات والخطط في الفترة طويلةالأجل والمتعلقة بتطوير الإنتاجوالزيادة الطاقةالإنتاجية المتاحة[2]؛

-تأخذ كل تكاليف بالقيم الحقيقية لها مما يجعلها أحسنالطرق من ناحية التقدير الواقعية للتكاليف؛

---

[1]- خليل عواد أبو حشيش، **محاسبة التكاليف "قياس وتحليل"**، دار وائل للنشر، الأردن، 2005، ص ص 324-326.

[2]- نواف فخر، خليل الدليمي، **محاسبة التكاليف الصناعية، الجزء الأول** ،دار الثقافة ،الدار العلمية الدولية ،عمان، الأردن، 2002، ص 84.

-إدخالها لجميع الأعباء في سعر التكلفة يجعلها أحسن طريقة لكن لا تحسب هذه الأعباء كاملةإلا عند انتهاء الدورة الاستغلالية؛[1]

-كما يتم في هذه الطريقة حساب قيمة الوحدة المنتجة من كل عناصر التكاليف دون تمييز على أساس ان مصادر التكاليف جعلت لغرض يتمثل في تلك المنتجات مما تبرز صورة واضحة لمستوى التكاليف ومقارنتها مع الإيرادات.

- **العيوب والانتقادات التي وجهت لنظرية التكاليف الكلية**

واجهة نظرية التكاليف الكلية انتقادات جمة تتمثل فيما يلي:

-التغيرات الحاصلة على متوسط تكلفة الوحدة الكلية من فترةلأخرى نتيجة تغير في حجم الإنتاج بسبب تغير نصيب الوحدة المنتجة من تكاليف ثابتة نتيجة زيادة حجم الإنتاجأو نقصانه.

-إن التكاليف الثابتة ترتبط بتكلفة الطاقةالإنتاجية ويتعلق بعامل الزمن ولا يمكن ربطها مباشرةبالإنتاج وتعتبر اقتصاديا من مكونات الإنتاج في الفترة قصيرةالأجل.

-في حاله تعدد المنتجات لا يتم تحديد تكلفتها بشكل صحيح وذلك نتيجة لاستخدام معدلات تحميل تقديرية وغير دقيقة في توزيع المصاريف الصناعية غير المباشرة.

-لا تساعد الإدارة في تخطيط الأسعار ورسم السياسات المختلفة واختيار البدائل المتعددة في فترة قصيرةالأجل وفي ظروف الكساد والمنافسة الشديدة.

- التحميل الشامل لعناصر التكاليف قد يؤدي إلى تحميل نفقات الطاقة غير مستغلة على وحدات الإنتاج وهي تعتبر من الخسائر ليست النفقات وهذا بدوره يضخم تكلفة المنتجات ويؤثر في صحتها.

-تحميل الإنتاج بكافة عناصر النفقات المباشرة وغير مباشرة والمتغيرة والثابتة وتقويم مخزون أخر المدة بما يؤدي إلى نقل جزء من النفقات الثابتة من الفترة الحاليةإلى الفترة التالية وهذا ما يخالف مبدأسنوية المحاسبةأو استقلال الدورات المحاسبية.[2]

---

[1]- ناصر دادي عدون، **المحاسبة التحليلية**، الجزء الأول، دار المحمدية، الجزائر، (د.س.ن)، ص 57. (بتصرف)

[2]- نواف فخر وخليل الدليمي، مرجع سابق، ص85.

ثانيا: نظرية التكاليف المباشرة :

نتيجة الانتقادات المواجهة لنظرية تكاليف الكلية وما يتعلق في استخدامها لعدة طرق تقديرية في توزيع التكاليف غير المباشرة ومحاولة التهرب من مشكلة توزيع تلك العناصر من قبل بعض المحاسبين وعدم توزيعها والنظر إليها على أنها تكاليف زمنية تمثل أعباءإدارية يجب تحميلها لقائمة نتائج الأعمال.

1. مفهوم نظرية التكاليف المباشرة

تقوم نظرية التكاليف المباشرة على مبدأ تحميل وحدات الإنتاج بنصيبها من التكاليف المباشرة فقط بينما تحمل عناصر تكاليف غير مباشرة بجميع أنواعها سواء كانت إنتاجية أو تسويقية أوإدارية لقائمة الدخل، وبالتالي فان أساس التحليل والتقييم يعتمد على سعر التكلفة المباشرة بطريقة سهلة وفي هذه الطريقة يتم الاستغناء عن جدول توزيع الأعباء غير مباشر التي يتم تحميرها وطردها بشكل إجمالي من الهامش على التكاليف المباشرة باعتبارها نفقات زمنية وطبقا لهذه النظرية لابد من الاعتماد على ما يلي[1]

- تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بوحدة المنتج النهائي، أي تبويبها إلى عناصر تكلفة مباشرة وعناصر تكلفة غير مباشرة؛
- تحميل المنتج النهائي بعناصر التكلفة المباشرة فقط أما عناصر التكلفة غير مباشرة فهي تعتبر عبئا يستلزم العملية الإنتاجية؛
- يتم تقييم المخزون السلعي من الإنتاج التام المصنع والإنتاج تحت التشغيل سواء أول الفترةأوأخر الفترة على أساسالتكلفة المباشرة[2].

2. مزايـــا وعيوب نظرية تكاليف المباشرة

- **مزايـــا نظرية تكاليف المباشرة**

- التغلب على صعوبة توزيع عناصر التكاليف غير مباشرة؛

[1]-Patrick Piget, Comptabilité analytique, 3ème Ed.Economica, Paris, 2001, P87.

[2]- نواف فخر، خليل الدليمي، المرجع السابق، ص95.

- تحقيق الثبات في نصيب الوحدة المنتجة من تكاليف نظرا لان العناصر المباشرة متغيرة عادة بنفس النسبة مع التغير في حجم الإنتاج[1].

- **عيوب نظرية التكاليف المباشرة**

- النظرية لم تحل مشكله التكاليف غير المباشرة وإنما تهربت منها باستبعادها تماما من تكلفة الوحدات المنتجة وتحميلها مباشرة لحساب الأرباح والخسائر؛

- لا يمكن استخدام النظرية كأداة لخدمة إدارة الشركة سواء في اتخاذ القرارات في الأجل القصير أو مجال تسعيرة المنتجات من الأجل الطويل لان التكلفة المباشرة لا تتضمن كافة عناصر التكاليف التي يجب على الشركة أن تستردها من سعر البيع من الأجل الطويل وفي الأجل القصير حيث يجب أنيغطي سعر البيع التكاليف المتغيرة أما إذا لم يغطي التكلفة المتغيرة فيجب التوقف عن الإنتاج؛

- التكلفة المباشرة لا تعبر عن التكلفة الحقيقية لوحدات المنتج النهائي وذلك لان التكاليف غير المباشرة تتضمن تكاليف ثابتةإضافة لتكاليف متغيرة ويمكن تبرير استبعاد التكاليف الثابتة باعتبارها أعباء نتجت عن سياسات إدارية، وبالتالي تحمل على قائمة الدخل إما التكاليف غير المباشرة المتغيرة فتعتبر وحدات النشاط مسئولة عنها ولا يمكن استبعادها من تكلفة الوحدات[2].

ثالثا: نظرية التكاليف المتغيرة:

1. **مفهوم النظرية التكاليف المتغيرة :**

يسمى بهذا الاسم لأنه يحمل وحدات لإنتاج بكافة تكاليف التصنيع المتغيرة، كما يحمل جزء المباع من هذا الإنتاج بكافة التكاليف البيع المتغيرة فقط، وطالما أن الوحدات المنتجة والمباعة تحمل بالجزء المتغير من التكاليف فان هذا يعني أن نظرية التكاليف المتغيرة تصنف التكاليف إلى قسمين: تكاليف منتج، تكاليف مدة، تشمل تكاليف المنتج تكاليف المواد والعمل والصنع الإضافية المتغيرة التي تدخل مباشرة في المنتج النهائي وتمتاز هذه التكاليف بان مجموعها يتغير بتغير حجم الإنتاج، أما

[1]– منير سالم، **محاسبة التكاليف**، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1999، ص 45.

[2]– منير سالم، **دراسة وتقييم نظام محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في موريتانيا وكيفية تفعيله**، مذكرة تخرج شهادة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2010–2011،ص 64. (بتصرف)

التكاليف المدة فتشمل التكاليف التي لا تدخل مباشرة في المنتج النهائي مثل إهلاك الآلات وضرائب الممتلكات وتمتاز هذه التكاليف بان مجموعها لا يتغير بتغير حجم الإنتاجوإنماتتحقق بمجرد مرور الزمن.

إن استعمال نظرية التكاليف المتغيرة يعتمد على فصل جميع التكاليف الإنتاج الى جزئيها الثابت والمتغير وحجم المنتج بالتكاليف التي تتأثر بالكمية المنتجة(التكاليف المتغيرة)، بينما تكاليف التي تبقى على حالها (بالرغم من تغير حجم الإنتاج) فلا تعتبر تكاليف منتج ذلك لان هذه التكاليف لا تتعلق بالسلع المنتجةوإنماتخذت للمحافظة على الطاقةالإنتاجية للمشروع وجعله في حالة جاهزة للإنتاج[1].

2. **مزايـــا وعيوب طريقه نظريه التكاليف المتغيرة:**

- **مزايـــا نظرية التكاليف المتغيرة**

– يتم تقويم المخزون بالتكلفة المتغيرة فقط والتكلفة الثابتة تحمل لقائمة نتائج الأعمال وبالتالي لا يحدث نقل للتكاليف الثابتة من الفترة الحالية إلى فترة مقبلة، وذلك تطبيقا لمبدأ سنوية المحاسبة؛

– تساعد النظرية الإدارة في القيام بوظائف من اتخاذ القرارات في مجال تحديد سعر بيع وحدة، تحديد حجم الإنتاج، اتخاذ قرار بالاستمرار في الإنتاجأو التوقف، الشراء من الخارج أو التصنيع الداخلي؛

– تسمح بقياس أداء مراكز المسؤولية (استهلاك الموارد والطاقة أو المواد بصفة عامة في العملية الإنتاجية ...الخ) بفضل استبعاد وتجنب الأعباء الثابتة في حساب التكاليف في المرحلة الأولى[2]؛

– إن اعتماد هذه الطريقة على الفصل بين المتغيرين الثابت من التكاليف والعمل على تطويرالأساليب التي تمكن من تحقيق الدقة فان هذا يوفر للمسيرين كل المعطيات الضرورية لفهم الوضعية وضبط سلوك التكاليف وحفظ الإنتاج وإعادة الموازنات واستخدامها فيما بعد في تقييم الأداء؛

– توفر الأدوات الرقابية على سلوك التكاليف وإخضاعها للتدقيق والفحص؛

– تحليل النفقات إلى ثابتة ومتغيرة يساعد على عملية التخطيط وإعادة الموازنات التخطيطية والرقابة وتحديد الأسعار واتخاذ القرارات الإدارية المناسبةإذ يساعد في تحديد نقطة التعادل بالكمية والقيمة

[1]– د. خليل عواد أبو حشيش، مرجع سابق، ص ص 334–335.

[2]-Louis Dubrulle, Didier jourdain, Comptabilité Analytique de gestion, Dunod, Paris, 2000, P175.

ويساعد خاصة في فترة الكساد وعدم تشغيل المعمل بكامل طاقته الإنتاجية وفي تقييم السياسات البديلة واتخاذ القرارات المتعلقة بالإنتاج والتكلفة والسعر في الفترة القصيرة[1].

- **عيوب نظرية التكاليف المتغيرة**

بالرغم من المزايا الناتجة عن استخدام هذه النظرية وإمكانية استعمالها في القرارات الإدارية إلا أنها تحمل بعض من العيوب نذكر منها:

– صعوبة الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة الأمر الذي يرجع إلى كون الكثير من عناصر التكاليف شبه متغير أو شبه ثابتة، نظرا لأنه يمكن الفصل بين الأجزاء المتغيرة والثابتة رياضيا وإحصائيا وهندسيا بحيث لم تعد تمثل مشكل في الطريقة التطبيق نظرية التكاليف المتغيرة إلا أن الصعوبة في التكاليف الإضافية ليست في الثابتة من تكلفة إنتاج الوحدة وبالتالي من تكلفة المخزون؛

– يقول معارضو نظرية التكلفة المتغيرة أن سعر البيع يجب أن يحدد على أساس التكلفة الكلية حتى يضمن تغطية كل التكاليف متغيرة وثابتة وان سعر البيع إذا حدد على أساس التكلفة المتغيرة لوحدها فقد لا يكون كافيا لاسترداد التكاليف الثابتة وتحقيق صافي ربح ويرد على ذلك بان تخطيط السياسة السعرية في ظل نظرية التكاليف المتغيرة تستخدم التكلفة المتغيرة كحد أدنى لسعر البيع أما كون السعر يغطي أو لا يغطي التكاليف الثابتة ويحقق صافي ربح فذلك متوقف على ظروف العرض والطلب على السلعة في السوق ولا يوجد ما يمنع في ظل نظرية التكاليف المتغيرة من فرض أدنى سعر للسلعة يمكن أن يسمح به في السوق؛

– يعترض بعض المحاسبين عن استخدامها لأغراض القوائم المالية المنشورة ويفضلون استخدام نظرية التكاليف الكلية لهذه الأغراض ووجه اعترافهم أن تكلفة الوحدات المنتجة والمباعة المتغيرة فقط لا تعبر عن حسابات التشغيل والمتاجرةوالأرباح والخسائر لا تمثل الحقيقة والواقع كما أن المركز المالي كما تعبر عنه الميزانية العمومية لا يشمل أيضا الحقيقة والواقع ومن المعروف أن البضاعة تحت التشغيل والبضاعة تم صنع اللتين تظهران ضمن قوائم النتيجة ثم ضمن الأصولبالميزانية تكونانمقومتان بالتكلفةالمتغيرة فقط كما أن الفترة تتحمل بكل التكاليف الثابتة ولا يرحل أي منها من الفترة السابقةإلى

[1]– نواف فخر، خليل الدليمي، مرجع سابق، ص102.

الفترة الحاليةأو من الفترة الحاليةإلى الفترة التالية ضمن البضاعة تحت التشغيل أو تامة الصنع أول المدةأوأخرالمدة ومن شان ذلك أنيعطي نتيجة مختلفة ومركز مالي مختلف عن نظيرتها في ظل نظرية التكلفة الكلية وما زال معظم المدققين الخارجيين والمراجعين يفضلون استخدام نظرية التكلفة الكلية لهذا الغرض[1].

المطلب الرابع: تقنيات المحاسبة التحليلية للاستغلال الحديثة

ظهرت التقنيات الحديثة لمعالجة مشكل تخصيص التكاليف بسبب تطور التكاليف غير المباشرة وتحديد تكاليف الخدمات بدقة ,وبالتالي توفير معلومات وبيانات تساعد المؤسسة في عملية اتخاذ القرارات على أسس سليمة ,وتتمثل أهم التقنيات الحديثة التي تساعد في ترشيد الخدمات العامة في

أولا: نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

يحظى نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة جملة من التعريفات نذكر منها:

يعرف على أنه منهجيه لقياس تكلفه أداء الأنشطة والموارد وإغراض التكلفة إذ يوزع تكلفه الأنشطة على أهداف التكلفة بناء على استخدامها ويعتبر في حساب التكلفة على أساس النشاط بالعلاقة البسيطة بين محركات التكلفة و الأنشطة .[2]

فيما يعرف نظام محاسبه التكاليف على أساس الأنشطة ABC كونه نظام يسعى الى تحقيق مستوى من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة، وبالتالي يقوم هذا النظام على مبدأ رئيسي هدفه الربط بين تكاليف الأنشطة المنتوج النهائي من خلال الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم تلك الموارد ما يساعد المؤسسة على تركيز اهتمامها على المنتجات والأنشطة الأكثر فعاليه وتأثيرا على زيادة الأرباح.[3] أي انه يقوم على تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط من أنشطة المؤسسة في أوعيتي للتكلفة ثم توزيع هذه التكاليف على المنتج النهائي أو الخدمة

---

[1]– خليل عواد أبو حشيش، مرجع سابق، ص ص 345–346.

[2] Baker , Judith, « **Activity – Based costing and Activity – Based management for health care an Aspen publication** » ,Maryland ,1998, p 02 .

[3]– هاشم احمدعطية، **محاسبه التكاليف**، الدار الجامعية القاهرة، مصر، 2000. ص 21.

المقدمة بموجب معدلات تحميل تحدد بموجب مسببات أم موجهات مبنية على العلاقة السببية[1] ويعرف أيضا انه أسلوب يقوم على فلسفه ان الأنشطة تستهلك الموارد ومن ثم فهي المسبب للتكلفة وليست المنتجات وان المنتجات التي تستهلك الأنشطة بالتالي تحسب نسبه التكاليف المختلفة أي أنشطة معينه ثم تحميل هذه الأنشطة على المنتجات قدر استهلاك كل منتج من هذه الأنشطة ويفيد هذا الأسلوب إدارة المؤسسة في مجال التخطيط والتحليل حسب الأنشطة والذي يؤدي الى دراسة كل نشاط بشكل مستقل من اجل تحديد الأنشطة التي تعطي قيمه إضافية للمنتج وينبغي العمل على تطويرها وتحسينها.[2]

1. **أهمية نظام محاسبه التكاليف على أساس الأنشطة ABC:** تتمثل أهميته فيما يلي:[3]

– تحديد الأنشطة والموارد اللازمة لتحقيقها و تحديد مسببات التكلفة المؤثرة في حجم ومقدار استغلال كل الموارد داخل كل نشاط لتحقيق خطه او موازنة معينه؛

– قياس تكاليف المنتجات بدقه عاليه عن طريق قياس تكاليف الأنشطة التي تقوم بها المنشاة وتحميل تلك التكاليف على المنتجات؛

– استخدام مقاييس معبره عن احتياجاتها من الأنشطة المختلفة؛

– توفير معلومات دقيقه تتصف في بالموضوعية تمكن الإدارة من اتخاذ قرارات أفضل متعلقة بالإنتاج وأنشطته المختلفة؛

– معرفه حجم التغيرات الطارئة على خدمات نشاط معين نتيجة لاتخاذ قرارات معينة.[4]

– تسهيل حساب تكاليف المسارات المتغيرة ببطء،باستثناء حاله اعادة التنظيم الضروري والهام، فتكلفه أي مسار تهتم بضرورة الاستقلالية الداخلية ،الواجب تواجدها بين وظائف المؤسسة، اذ توضح ان الأداء لايرتبط فقط بتكلفه كل قسم ولكن بالتكلفة الناتجة عن التفاعلات بين اقسام المؤسسة.[5]

---

[1] -Horengren, Charl .T& others , **Costing Acconting a Managérial Emphasis** ,10 Ed , Prentice – hall international ,2000,p140

[2]– زينات محمد محرم، **أصول محاسبة التكاليف**، الدار الجامعية : مصر، 2005، ص394.

[3]– احمد هاشم عطية، "**محاسبه التكاليف في المجالات التطبيقية** "، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص 24. (بتصرف)

[4]– ولاء فريد، حسين بن عطاف، **اثر استخدام اساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تحقيق الميزة التنافسية للمنشاة الصناعية**، مذكرة مقدمه لنيل متطلبات درجه ماجستير، كليه العلوم الإدارية، جامعة عدن، 2014، ص 33. (بتصرف)

[5]– محمد الصديق الفظيل، **نظام التكاليف على أساس الأنشطة كإعداد حديثه وفعاله في المحاسبة الإدارية** مجله الإدارة. والتنمية للبحوث والدراسات جامعه البليدة 2 العدد الثالث عشر جوان 2018 ص 270.

2. أهداف نظام محاسبه التكاليف على أساس الأنشطة ABC :

- تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة؛
- تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد اسباب ارتفاع التكاليف في قيمتها؛
- التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة؛
- يساعد إدارة الشركة في اعطائها صوره واضحه ودقيقه عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفه نصيب المنتج من كل نشاط على حده؛
- يساعد نظام محاسبه التكاليف على أساس الأنشطة في إدارة الشركة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف قمه للمنتج والعمل على تقليل او تخفيض التكاليف تلك الأنشطة؛
- تحديد كلفه المنتوج بالدقة المطلوبة؛
- التحسين المستمر وتجاوز جميع العيوب المرتبطة بنظام التكاليف التقليدي من خلال توفير مجموعه من المقاييس المالية وغير المالية كما يساعد هذا النظام على انجاز الموازنة على أساس الأنشطة والتي تعتبر اداه تخطيطيه واداه رقبيه في تقويم الأداء.[1]

3. مزايا نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

- فعاليه الدورة الرقابي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة مقارنه بنظام التكاليف التقليدي لتخصيص التكاليف غير المباشرة طالما انه يأخذ في الحسبان التوقيت المبكر للتحكم في الأنشطة وقبل الانتهاء من عمليه الإنتاج او تقدم الخدمات النهائية الامر الذي يزيد من إمكانية طلاقي اي انحرافات؛
- التحسين المستمر وتجاوز جميع العيوب المرتبطة بنظام التكاليف التقليدي حيث ان أفضل الأساليب لتحسين الأداء هو تحليل الأنشطة والتركيز على الأنشطة التي تضيف قيمه واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف القيمة للخدمة؛
- الاستخدام الفعال لمبدأ المقابلة وذلك من خلال عدم تخصيص تكاليف البحوث والتطوير التي تخص فترات ماليه تاليه على تكاليف الفترة الحالية؛
- الاستخدام الفاعل لمبدأ المقابلة وذلك من خلال عدم تخصيص تكاليف البحوث والتطوير التي تخص فترات ماليه تاليه على تكاليف الفترة الحالية؛

[1]– حسين حلاخ، نبيل حمادي، **اثر نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الإفصاح و الشفافية**، مجلة العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 11، العدد 02، 2018، ص 160.

- يساعد على تخفيض التكليف من خلال تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط والغاء الأنشطة ذات التكلفة العالية وغير الضرورية واختيار الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة؛
- يوفر نظام التكاليف على أساس الأنشطة مجموعه من مقاييس الأداء غير المالية من خلال مؤشرات غير ماليه لقياس مسببات التكلفة حيث تشمل هذه المقاييس الوقت والجودة؛
- يوفر نظام محاسبه التكاليف على أساس الأنشطة بصوره فعاله على قرار التسعيرة من خلال حساب تكلفه تتنوع بدرجه اكثر دقه حيث مرحله هذا النظام على ان هناك كثيرا من التكاليف لا ترتبط بحجم الإنتاج فترتبط بدرجه تعقيد وتنوع المنتجات؛
- يعمل نظام محاسبه التكاليف على أساس الأنشطة على زياده النظرة الإنتاجية لأهمية الدور المحاسبين في إدارة الإنتاج وفي مجالات اتخاذ القرارات الأخرى داخل الشركة كما يعمل على تنميه روح العمل كفريق ؛
- ان تحليل الانحرافات حسب نظام التكاليف على أساس الأنشطة والذي يعتمد أساسا على منطق ان المخرجات تستهلك الأنشطة وان الأنشطة هي التي تستهلك المواد التي يعتمد في ذلك علاقة حقيقية يتم التعرف عليها من خلال مسببات التكلفة.[1]

4. الانتقادات الموجهة الى نظام وحسب التكاليف على أساس الأنشطة ABC :

بالرغم من المزايا العديدة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة الا ان هناك بعض الانتقادات الموجهة له ومنها:

- نظام محاسبه التكاليف على أساس الأنشطة ما هو الا تطوير لنظم التكاليف التقليدية المتعارف عليها والمعتمدة على تحميل وتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على علاقة السبب – النتيجة مع إجراء تفاصيل اكثر في مركز الأنشطة؛
- الكفاءة في استخدامه معتمده على الاختيار السليم لمسببات التكلفة وذلك ليس بالأمر السهل ومن الضروري تحديد أفضل مسبب لتكلفه النشاط ودراسة الآثار السلوكية لها؛

[1]– اشرف عزمي، مسعود ابو مغلي، **اثر تطبيق نظام محاسبه التكاليف المبني على الأنشطة على تعظيم الربحية دراسة تطبيقيه على المستشفيات بمحافظه العاصمة عمان**، رسالة ماجستير في المحاسبة، كليه العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا،عمان، 2008، ص ص 19,18.

- تطبيق هذا النظام يتطلب تكاليف مرتفعه وشهدا كبير لذلك تتردد بعض المنشات الصناعية في استخدامه؛[1]
- بيانات نظام محاسبه التكاليف على أساس الأنشطة تعد غير موضوعيه ويطلب إثبات ملائمتها؛
- معظم انظمه التكاليف على أساس الأنشطة المطبقة في المؤسسة الجزئية لا تقدم النظرة الشمونيه حول الفرصة المربحة والإحداث الشاملة للمؤسسة؛
- لا يمكن إجراء التحديثات بسهوله على نظام محاسبه التكاليف على أساس الأنشطة لاستيعاب التغيرات التي تطرا في ظروف المؤسسة؛
- ان نظام محاسبه التكاليف على أساس الأنشطة خاطئ من الناجية النظرية عندما يتجاهل تأثير المحتمل للطاقة غير المستهدفة.[2]

ثانيا: مفهوم نظام إدارة الأنشطة ABM:

الإدارة وفق الأنشطة او الإدارة القائمة على النشاط هي طريقه إدارة تستخدم المعلومات المتعلقة بالتكاليف التي تنتجها طريقه محاسبه التكاليف على أساس الأنشطة لغرض تحديد الأنشطة غير ذات القيمة التي يتعين التخلص منها من ناحية او على الاقل خفضها من ناحيه اخرى ، الامر المتعلق بالغاء الإنفاق الغير ضروري على الأنشطة التي لا تخلق قيمه ، اذ ان القضاء على الأنشطة التي لا تخلق قيمه يجعل من الممكن تقليل النفقات او تخسيس الموارد التي يتم تحريرها على هذا النحو لتحسين الأنشطة ذات القيمة المضافة.[3]

يعتبر نظام إدارة الأنشطة من أهم مداخل إدارة التكلفة والذي يركز على كيفيه التغيير وتحسين الاستفادة من التكلفة ،فهو نظام يهدف أساسا الى تحسين الكفاءة والفعالية في استخدام الموارد المتاحة لانجاز الأنشطة والمهام الضرورية لتصنيع المنتجات وتقديم الخدمات.[4]

---

[1]– سليمان مصطفى الدلاهية، **المحاسبة الإدارية**، دار الوراق للنشر والتوزيع،الطبعة الأولى، عمان – الأردن، 2014، ص 294.

[2]– وفاء بو العبايز، عمار الشلابي، **نظام التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقه في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة**، مجله الإستراتيجية والتنمية، المجلد 10، العدد 06، سكيكدة، الجزائر، 2020، ص ص 224 – 225 .

[3] -Charles Horngren, AlonoorBhimani , **comptabilité de gestion** , 4 édition, Paris,France, 2009 , P384

[4]– احمد حسين علي حسين، **المحاسبة ألاستراتيجيه**، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2018، ص 61.

1. أهمية نظام إدارة الأنشطة ABM : وتتمثل أهميته فيما يلي :[1]

يعتبر نظام إدارة الأنشطة أسلوب الإدارة الأنشطة الرئيسية لتشغيل المؤسسة عن طريق تحديد هذه الأنشطة وكذلك تحديد كيفيه قيام كل نشاط باستهلاك الموارد

يسمح النظام باعداه تنظيم الأنشطة والعمليات من خلال:

- ✓ استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمه؛
- ✓ اكتشاف فرص وأنشطة التحسين والتطوير المستمر التي تسمح بتخفيض تكاليف الأنشطة المضيفة للقيمة؛
- ✓ يسمح نظام إدارة الأنشطة بتحديد العوامل الأساسية المفسرة لتغير في التكاليف ؛
- ✓ يساعد نظام إدارة الأنشطة في اتخاذ القرارات الإستراتجية والخاصة بالعمليات منها : قرار التسعيرة، قرار تصميم المنتجات ، قرار توفير موارد الإنتاج؛
- ✓ يعتمد نظام إدارة الأنشطة على المقارنة المرجعية من اجل دراسة ومقارنه وتقييم عمليه المؤسسة مع مؤسسات تؤخذ كمرجع باعتبارها الأفضل.

2. اهداف نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة ABM :

إدارة التكاليف على أساس الأنشطة تلعب دورا حيويا في تمكين المؤشر من فهم افضل لتكاليفها ، مما يسهم في تحسين كفاءة العمليات وتحقيق رضوان العملاء والزيادة الربحية، وعموما تتمثل أهم أهداف

[1]– قدوري هدى سلطان، **التكامل بين انظمه التكاليف والموازنة على أساس الأنشطة**، الملتقى الوطني حول مراقبه التسيير كآلية لحكومة المؤسسات وتفعيل الإبداع، مخبر البحث حول الإبداع وتغيير المنظمات والمؤسسات كليه العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 02، الجزائر، 2017، ص ص 10– 11.

إدارة التكاليف على أساس الأنشطة في النقاط التالية: [1]

- **تحسين تخصيص الموارد** : يتم ذلك من خلال معرفه أنشطة التي تستهلك الموارد بشكل رئيسي،حيث يمكن تخسيس الموارد بشكل أفضل لضمان استخدامها بكفاءة عاليه .
- **زيادة الكفاءة وتقليل الهدر** :تسأهم إدارة التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين كفاءة العمليات عن طريق التخلص من الأنشطة غير الضرورية آو التي لا تضيف قيمه، ما يقلل من الهدر ويحسن أداء المؤسسة
- **تحليل الربحية** : تعمل إدارة التكاليف على أساس الأنشطة على تقييم مدارس حيد كل منتج او خدمه او حتى عميل ، حيث يمكن تحديد الأنشطة التي تزيد من الاربحية والأنشطة التي تؤدي الى تكاليف غير ضرورية .
- **تحسين تكلفه المنتج والتسعير** : تؤدي إدارة التكاليف على أساس الأنشطة الى تقدير تكاليف المنتجات او الخدمات بشكل اكثر دقه ، مما يتيح تحديد أسعار تتماشى مع التكلفة الحقيقية والقيمة المضافة ، وبالتالي تحقيق هواء مش ربحيه مناسبة
- **تعزيز ثقافة التحسين المستمر** :تشجع إدارة التكاليف على أساس الأنشطة على مراجعه العمليات وتقييم الأنشطة بانتظام للبحث عن فرص التحسين المستمر ، ما يعزز من ثقافة الأداء المستدام
- **تحقيق رضا العملاء** : عندما تتحسن كفاءة العمليات وتصبح التكاليف اكثر دقه ، يمكن توجيه الموارد نحو الأنشطة التي تلبي احتياجات العملاء وتزيد من رضأهم مثل تحسين جوده المنتج او التقليل من وقت التسليم

ثالثا: الموازنة على أساس الأنشطة ABB:

إن استخدام الموازنات في تسير المؤسسة يعد الإطار المنظم والمنسق والمخطط لنشاط المؤسسة، تستخدم كوسيلة للرقابة من خلال متابعة ومقارنة الأداء الحقيقي، وتسجيل الانحرافات والقيام بتحليلها،

[1]– بولحبال فريد، **المحور الثالث إدارة التكاليف على أساس الأنشطة،مراقبة التسيير المعمقة**، مطبوعة مقدمة لطلبة ماستر02، قسم المحاسبة والتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ام البواقي، الجزائر، السنة الجامعية 2025/2024، ص 05.

حسب المتطلبات، كإعداد تقارير الرقابة على الموازنة، مع الأخذ بعين الاعتبار دقة، وملائمة وكفاية وحداثة المعلومات وتوفيرها في الوقت المناسب، [1]يستوجب تطبيق الموازنات عدة شروط:

- التناسق بين كل الموازنات في إطار أهداف المؤسسة العامة؛
- يتم وضعها وتنفيذها على أساس المسؤولية؛
- اعتمادها على نظام معلومات فعال (في ما يتعلق ببحوث السوق، الإنتاج ، المحاسبة ...)؛
- وجود نظام رقابة فعال منسجم مع الموازنة وموافق لها عند الوضع والتنفيذ والتقييم.

1. مفهوم نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB:

ترتكز الموازنة على أساس الأنشطة على فهم الأنشطة وعلاقتها في تحقيق الأهداف الإستراتجية ، وذلك من خلال التحكم في الأنشطة باعتبارها السبب الأساسي في تحسين النتائج، تعرف الموازنة على أساس الأنشطة على انها تعبير كمي عن الأنشطة المتوقعة للمؤسسة ، تعكس تنبؤ الإدارة بحجم العمل، وكذلك المتطلبات المالية وغير المالية للوصول الى الأهداف الإستراتيجية ، وكذا التغيرات المخططة لتحسين الأداء ، وذلك بتحديد نوع العمل المراد أدائه ، كميه العمل المراد أدائه ، تكلفه هذا العمل ، فهي تعتبر أداه للتنبؤ والتوقع من اجل تخصيص الموارد اللازمة .[2]

2. دور الموازنة على أساس الأنشطة ABB:

– إعداد الموازنة على أساس الأنشطة ABB يسمح بتحديد الطاقة المطلوبة من كل نشاط، ثم تخصيص الموارد الضرورية اللازمة لتنفيذ هذا النشاط عند ذلك المستوى من الطاقة؛

– تركز الموازنة على أساس الأنشطة على متطلبات العملاء، وبالتالي فهي تعمل على تحليل احتياجاتهم وربطها بالأهداف الإستراتجية؛

– إشراك جميع العمال في تحضير وإعداد الموازنة من خلال تعريف وتحديد الأنشطة يعزز العمل الجماعي إلى جانب توفير المعلومات؛

---

[1]– التميمي حسين عبد الله حسن، **إدارة الإنتاج والعمليات**، مدخل كمي، الطبعة الأولى، دار الفكر عمان الأردن، 1997. ص661

[2]– صالح سميرة شهرزاد، مسكين الحاج، **التكلفة المستهدفة وامكانية تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية –دراسة ميدانية**، مجلة الابتكار والتسويق، العدد الثالث، جامعة سعيدة، ص 251.

– استخدام الموازنة على أساس الأنشطة ABB يساعد على تخطيط العمليات المستقبلية بشكل أدق من خلال تحديد التكاليف المباشرة، وغير المباشرة، مما يسمح بالرقابة على عناصر التكاليف وجعل القسم الأكبر منها تكاليف متغيرة مرتبطة بتأدية النشاط؛

– تضع الموازنة على أساس الأنشطة أهدافا للتحسين المستمر للعمليات على خلاف الموازنة التقليدية التي تقوم على تكرار تاريخي للعمليات السابقة .

رابعا: التكلفة المستهدفة:

يعتبر أسلوب التكاليف المستهدفة احد ابرز الأساليب الإدارية الحديثة للتكلفة اذ يبحث عن إمكانية تخفيض التكاليف على مستوى تصميم المنتوج والتأكد على جودته في ظل المنافسة الكاملة لتوليد الربحية في ضوء السعر التنافسي . وباعتبار ان مخرجات انظمه الإدارة التقليدية للتكاليف لم تعد كافيه في مد الإدارة بالمعلومات المتكاملة والشاملة في ظل المتغيرات المتعددة و المتسارعة التي تفرضها بيئة الأعمال الحديثة، استلزم على المؤسسات الإقتصادية اعتماد اساليب حديثه لتؤمن نفسها في البقاء في هذه البيئة المتميزة بشده التنافس

1- مفهوم التكلفة المستهدفة :

التكلفة المستهدفة هي احد أهم اساليب إدارة التكاليف الذي يسعى الى تحديد وظائف المؤسسة من تخطيط تصميم، إنتاج ورقابه حتى يتمكن من اكتساب القوه التنافسية في السوق.

تسعى التكلفة المستهدفة الى خفض التكاليف مع المحافظة على الجودة و أداء المنتوج وإشباع رغبات العميل مع تحقيق الربح المطلوب ، وعلى هذا الأساس يمكن القول بان التكلفة المستهدفة هي نظام ضبط وتحديد إجمالي تكاليف المنتوج عبر مراحل التخطيط ، التصميم والتطوير وذلك عن طريق القيام بدراسة السوق قصد تحديد السعر المتوقع ، والتعرف على رغبات العميل لإشباعها والوصول الى تحقيق الربح المرغوب فيه.[1]

إن التكلفة المستهدفة أداه لإدارة التكلفة تهدف الى تخفيض تكلفه المنتج أثناء مرحله التخطيط وتطوير والتصميم من مراحل دوره حياه المنتج ومن ثم فان هذه الاداة تركز جهود خفض التكلفة عند

[1] -LANGLOIS ، BONNIER ، BRINGER ،**Contrôle de gestion** ،BERTI Editions Foucher ، Paris ،p102.

مرحله التصميم لسرعه وكبار حجم الوفورات التي يمكن تحقيقها عند تلك المرحلة عنها في المراحل التالية لها.[1]

وتعرف أيضا هي عمليه تطور بواسطتها أهداف محدده ، بالنسبة لتكاليفها لطرح سلعه أو خدمه ،ويتم بناء التكلفة على هامش ربح مرغوب وسعر بيع مرسوم للسلعةأوالخدمة، وعلى التقسيمات المعقولة التي يجب ان تكون تكلفه ألسلعة أو الخدمة .

ويمكن القول أيضا أنها : تعرف بأنه أسلوب لتخطيط التكلفة تركز على المنتجات ذات عمليات التشغيل المتميز او الخاصة والدورة الجبائية القصيرة نسبيا وانه أسلوب ذات التكلفة التي تستخدم في المرحلةالأولى من دوره حياه المنتج اي مرحله الأبحاث والتطوير وهندسه المنتج.[2]

1. مزايا وصعوبات التكلفة المستهدفة :

- **المزايا** : وتتمثل فيما يلي :[3]

❖ تؤدي تقنيه التكلفة المستهدفة الى تحسين جوده المنتج عن طريق وضعها كهدف واضح الى جانب الاخذ بعين الاعتبار جوده المنتج ؛

❖ تؤدي تقنيه التكلفة المستهدفة الى تخفيض تكلفه المنتجات بشكل ملحوظ؛

❖ تعمل تقنيه التكلفة المستهدفة على ترابط الأقسام الداخلية للمنظمة والعمل كفريق واحد، يأخذ على عاتقه مسؤولية التسويق والتخطيط وتطوير المنتج؛

❖ تمكن تقنيه التكلفة المستهدفة من نقل الاهتمام بعوامل التكلفة والأداء ليكون عامل مشترك بين مهندسين التصميم وأطرافخارجية مثل الموردين والعملاء؛

❖ تعمل تقنيه تكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها أيأثناء مرحله التصميم للصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثها؛

---

[1]– شوقي فوده، **اطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلة 44، مارس 2007، ص ص207–209.

[2]– غسان فلاح سلامة المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003، ص 65.

[3]– حسين عابدين، محمد عابدين، **مدخل التكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية لمصانع الباطون الجاهز بقطاع غزة**، مجلة الجامع الأقصى، مج 19، ع01، غزة فلسطين، 2015، ص301، (بتصرف)

❖ تحديد تقنيه التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات يساعد في تحقيق قدرات الموردين على الابتكار بما يقيد المؤسسة والموردين معا بما يؤدي الى تحويل الضغوط المنافسة الخاصة بالتكلفة الى الموردين.

- **صعوباتها:** على الرغم من أهمية تقنيه التكلفة المستهدفة إلا ان وضعها قيد التنفيذ لتجنب بعض الصعوبات التي ينبغي ان تكون المؤسسة على علم مسبق حتى تتمكن من تخطيها ، ومن أهم هذهالصعوبات ما يلي: [1]

– الصراع التنظيمي حيث ان اختلاف الأهداف التي يسعى الى تحقيقها كل قسم يؤدي الى صعوبة نجاح تقنيه التكلفة المستهدفة ما لم يتم التنسيق بين الأهداف؛

– تتطلب تقنيه التكلفة المستهدفة العديد من التغيرات ألتنظيميه عبر المناطق الوظيفية المختلفة؛

– يحتاج تطبيق هذه التقنية الى تكاليف لتطوير وتجربه المنتج، وهي تكاليف اختياريه ولهذا يصعب إدخال مثل هذه التكاليف في تحديد أسلوب التكلفة المستهدفة لان علاقة المدخلات بالمخرجات في هذه التكاليف غير واضحة ؛

– تحتاج أنشطة تقنيه التكلفة المستهدفة الى ساعات عمل طويلة وهذا يؤدي الى الضغط على فريق العمل ؛

– التزام المديرين بنظام عمل المؤسسة والإجراءات الروتينية وتمسكهم بالتقنيات التقليدية.

ومن خلال ما سبق، يمكن استخلاص ما يلي:

تحتل المحاسبة التحليلية أهمية بالغة داخل المؤسسة، نظرا لإمكانية اعتمادها كنظام داخلي لتفصيل المعلومات المحاسبية بما يتلاءم مع احتياجات المؤسسة في تحليل وفحص وتوزيع التكاليف، مما يسمح بقياس أدق للتكاليف وتحقيق أهداف التسعير.

إن معالجة الأعباء غير المباشرة تعد من المحاور الأساسية التي تميز بين مختلف طرق المحاسبة التحليلية، نظرا لصعوبة توزيعها على المنتجات والخدمات.

[1]– طارق تيسير النابلسي، **إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية**، قدم هذا البحث استكمالا لمتطلبات ماده حلقه في المحاسبة، قسم المحاسبة المالية والمصرفية، جامعة حسين بن طلال، الأردن، 2008، ص8.

وفي الأخير، فإن الاعتماد على المحاسبة التحليلية يتيح للمؤسسة الوصول إلى معلومات دقيقة وموثوقة حول التكاليف، مما يعزز من قدرتها على اتخاذ قرارات رشيدة مبنية على أسس علمية واضحة، خاصة فيما يتعلق بتحديد الأسعار.

المبحث الثاني: دور المحاسبة التحليلية للاستغلال في اتخاذ القرار

تمهيد

تعدّ عملية اتخاذ القرارات جوهر العمل الإداري، إذ تمثل عملية اختيار بين بدائل متعددة بناء على ما يتوفر من معلومات. وتعرّف المعلومات بأنها البيانات التي يتم إعدادها ومعالجتها لتصبح ذات فائدة أكبر لصانع القرار، سواء فيما يتعلق بالقرار الحالي أو الاستخدام المستقبلي.

ومن المهم الإشارة إلى أن الإدارة تحتاج بشكل مستمر إلى معلومات دقيقة وكافية لاتخاذ قرارات فعّالة. وقد تنوعت الوسائل المتاحة للحصول على هذه المعلومات، ففي السابق كان النظام المحاسبي العام يعتبر المصدر الوحيد للمعلومات المالية داخل المؤسسة. ومع تطور الأنشطة الاقتصادية، برزت الحاجة إلى معلومات أكثر شمولا، ما جعل المحاسبة العامة غير كافية لاتخاذ قرارات ترتبط بالمستقبل. وهنا يظهر دور المحاسبة التحليلية في دعم وترشيد عملية اتخاذ القرار، وهو ما سيتم التطرق إليه في هذا الفصل.

سيتناول هذا المبحث دراسة عملية اتخاذ القرار من جوانب متعددة، حيث سيتم تقسيمه إلى ثلاثة مطالب ؛ يعنى المطلب الأول بتوضيح المفاهيم الأساسية المرتبطة باتخاذ القرارات، بينما يتناول المطلب الثاني تصنيفات القرارات وفق جملة معايير اما المطلب الثالث يبرز بين المحاسبة التحليلية وعملية اتخاذ القرارات.

المطلب الأول: ماهية اتخاذ القرار

تعتبر عملية اتخاذ القرارات من المهام الأساسية التي يقوم بها المسير والمرتبطة بمختلف الوظائف في سبيل الوصول إلى اختيار القرار الأصلح والأنسب كونه يمثل جزءا هاما من عمل متخذ القرار ونشاط رئيسيا من أنشطة الإدارة لذلك يمكن القول بان أي تصرف ناتج عن اتخاذ قرار وهو يلعب دورا هاما في ممارسة العمليات المختلفة إذ أن النجاح أو الفشل ينسب إليه، إذ يعتبر اتخاذ القرار من الموضوعات ذات الأهمية الكبرى التي شغلت بال علماء الإدارة والاقتصاد والاجتماع وحظيت بدراسات معمقة لما للقرار من أهمية وتأثير على مستقبل المؤسسات والمنظمات.

أولا: تعريف اتخاذ القرار

اتخاذ القرار هو عملية بمقتضاها اختيار أحسن البدائل المتاحة لحل مشكلة معينة أو مواجهة موقف يتطلب ذلك دراسة النتائج المتوقعة من كل بديل وأثرها في تحقيق الأهداف المطلوبة ضمن معطيات بيئة التنظيم.[1]

كما تعرف عملية اتخاذ القرارات أنها الاختيار القائم على أساس بعض المعايير اكتساب حصة اكبر من السوق وتوفير الوقت وتخفيض تكاليف وزيادة حجم الإنتاج والمبيعات وهذه المعايير عديدة لان جميع القرارات تتخذ في ذهن القائم بالعملية، ويتأثر اختيار البديل الأفضل إلى حد كبير بواسطة المعايير المستخدمة.[2]

كذلك فان عملية اتخاذ القرار تتعلق بالتطورات والأحداث الجارية حتى لحظة الاختيار وما يليها، أي أنها مجموعة من الخطوات العملية المتتابعة التي يستخدمها متخذ القرار في سبيل الوصول إلى اختيار قرار الأنسب والأفضل فالقرار إذا هو أخر خطوات عملية اتخاذ القرار[3].

ثانيا: خطوات اتخاذ القرار

يتكون نموذج اتخاذ القرارات وحل المشكلات من عدد من الخطوات المتتابعة و المنطقية التي يؤدي إتباعها إلى حل المشكل وتتمثل هذه الخطوات تباعا إلى[4]: تحديد المشكل – تحديد البدائل الملائمة لحل المشكلة – تقييم البدائل المرتبطة بحل المشكلة –وضع البدائل موضع التنفيذ وأخيرا المتابعة وقياس النتائج .

---

[1]– حسين سالمة عبد العظيم، **الديناميات و أخلاقيات صنع القرار**، دار النهضة العربية، القاهرة، 2005، ص14

[2]– العلاق بشير، **أسس الإدارة الحديثة –نظريات ومفاهيم–**، الطبعة الأولى، دار البازوني العلمية، عمان (الأردن)، 1998، ص 148.

[3]– قاسم سعاد، **أثر الذكاء الإستراتيجي عن عملية اتخاذ القرارات**، دراسة تطبيقية على المدراء في مكتب غزة الإقليمي التابع للأنرو، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، ص53.

[4]– وحدة إدارة مشروعات تطوير التعليم العالي، ورقة بحثية، **اتخاذ القرارات وحل المشكلات**، وزارة التعليم العالي، المملكة العربية السعودية، دون سنة نشر، ص 04.

1. تحديد المشكلة

يعتبر تحديد المشكلة بشكل واضح ومحدد من أهم دعامات الوصول إلى قرار سليم يساعد على حل هذه المشكلة، ولذا يجب التفرقة بين الظاهرة والمشكلة فالظاهرة هي عرض أو انحراف غير عادي عن الوضع المألوف زيادة ونقصان، أما المشكلة فهي السبب الحقيقي وراء حدوث الظاهرة، تبدو أهمية التفرقة بين الظاهرة والمشكلة من منظور أو الانخداع بالظاهرة واعتبارها مشكلة سوف يؤدي إلى الوصول إلى حلول لا تقضي على السبب الحقيقي وتعمل على اختفاء الظاهرة مؤقتا وبروزها مرة أخرى لبقاء المشكلة دون حل[1].

2. تحديد البدائل الملائمة لحل المشكلة

بعد تحديد المشكلة يجب التفكير في حلول مناسبة لها ويمكن التوصل إلى هذه الحلول من خلال :

- دراسة البيانات والمعلومات المتاحة للقائم بالتحليل؛
- استخدام أسلوب العمق الذهنية للحصول على اكبر قدر من الأفكار من مجموع أفراد المؤسسة في وقت قصير وذلك من خلال عرض المشكلة عليهم ومطالبتهم بان يبدو بأفكارهم لحل المشكلة ؛[2]
- مشاركة المرؤوسين وتقديم مقترحاتهم بشان المشكلة؛
- اللجوء إلى متخصص إذا عجز القائم عن التحليل عن التوصل إلى حلول فعالة لحل المشكلة.

3. تقييم البدائل المرتبطة بحل المشكلة

يجب أن تخضع البدائل المقترحة لحل المشكلة التقييم مع مراعاة ما يلي:

- أن يتم التقييم بشكل موضوعي وليس بناء على التفصيل الشخصي لمتخذ القرار؛
- أن يتم التحكم في البديل من واقع عدد من المعايير وليس على أساس مدى جاذبيته.

---

[1]– ساندي بوكراس، **حل المشاكل واتخاذ القرارات الفعالة**، ترجمة تيب توب لخدمات التعريب والترجمة، دار الفاروق للنشر و التوزيع، القاهرة، مصر، 2001، ص ص 45،49.

[2]– جمال الدين لعويسات، **الإدارة وعملية اتخاذ القرار**، دار هومه، بوزريعة، الجزائر، 2003، ص 16.

4. اختيار البديل الملائم

يتطلب من الإدارة دراسة الجوانب المختلفة لكل بديل وكذلك العوامل المختلفة التي تؤثر في اختياره حيث يطرح الاختيار بين البديلين أي نظام اليدوي أو الحاسوبي لمعالجة المعلومات في المؤسسة الجزائرية وضرورة تحديد أثار الأخذ ببديل دون الأخر على عمليات وأهداف المؤسسة، إذ أن اتخاذ القرار بشان اختيار بديل دون الأخر يجب أن يؤدي لتحقيق الهدف النهائي الذي رسمته المؤسسة باختيارها هذا البديل.[1]

5. رفع البديل موضع التنفيذ

ما لم يوضع البديل موضع التنفيذ فان القرار لا يعدو أكثر من انه نوايا حسنة تجاه حل المشكلة يتم وضع البديل ما موضع التنفيذ من خلال إتباع الخطوات التالية :

- تحديد خطوات الحل خطوه بخطوه؛
- الاتصال بأطراف المشكلة إذا كان ضروريا لإعلامهم بالحل المطروح وتهيئتهم لقبوله؛
- تحديد و تخفيض المواد اللازمة لتنفيذ الحال المقترح؛
- وضع جدول زمني لتنفيذ الحل المقترح؛
- إصدار القرار من الشخص المنوط به اتخاذ القرارات حسب المستوى التنظيمي لمتخذ القرارات .

6. المتابعة وقياس النتائج

يجب قياس مدى التقدم في تنفيذ القرار من حيث الوقت والمواد الأخرى والآثار المترتبة على القرار ومدى الالتزام بجدول الزمني المعد للتنفيذ وعند القياس تتم مقارنة النتائج بالجدول الزمني أو الخطة

[1]- ساندي بوراكس، المرجع السابق، ص ص 71، 73.

الموضوعة للتنفيذ إذ كان القرار لا يساهم في حل المشكلة تراجع خطوات القرار السابقة مباشرة وهي اختيار البديل ووضعه ووضع التنفيذ[1].

المطلب الثاني: تصنيف القـــــرارات

استخدم الباحثون في مجال نظم المعلومات عديدا من التصنيفات بهدف التمييز بين الأنواع المختلفة من القرارات وتعد التصنيفات الأربعة التالية من أهمها:

- تصنيف القرارات لهيربت سيمون؛
- تصنيف القرارات حسب المشاركين فيها؛
- تصنيف القرارات حسب المستوى التنظيمي؛
- تصنيف القرارات وفقا للمنظور النظمي.

أولا: تصنيف القرارات لهيربت سيمون

قام كل من كونتز وهربت سيمون بتصنيف القرارات إلى نوعين أساسيين وهما القرارات المبرمجة والقرارات غير المبرمجة.[2]

1. القرارات المبرمجة :

هي التي تتصف بأنها مكررة وروتينية ومحددة جيدا وتوجد إجراءات مسبقة لحلها تعد مبرمجة، كذلك لان معايير الحكم فيها تكون واضحة عادة وتتوافر معلومات كافية بشأنها من السهولة بمكان تحديد البدائل فيها كما تشمل على حيز من التأكد بان البديل المختار سوف يؤدي لحل المشكلة بفعالية[3].

---

[1]– محمد قاسم القربوني، **مبادئ الإدارة – النظريات، العمليات، الوظائف**–، الطبعة الأولى، دار الصفاء للطباعة والنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2001، ص 341.

[2] -HERBERT SIMON, **the new science of management decision**, prentice- Hull, New York, U.S.A, 1977, P41.

[3]– عبد السلام أبوقحف، **أساسيات الإدارة و التنظيم**، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 143.

2. القرارات غير مبرمجه :

هي القرارات التي تتصف أنها غير متكررة وغير روتينيه وغير محددة بشكل جيد كما لا توجد لها إجراءات معروفة مسبقا للتعامل معها، تظهر الحاجة لاتخاذ هذا النوع من القرارات عندما تواجه المؤسسة مشكلة جديدة لم يسبق أن اعترضها سابقا، وأنها لا تملك خيارات سابقة بشان كيفية حلها في هذه الحالة عادة لا يصعب على المؤسسة المعنية بالمشكلة تجميع معلومات كافيه عنها، كما أنها لا تملك معايير واضحة لتقييم البدائل واختيار أفضلها، أن الظرف المرافق لهذه الحالة هي حالة عدم التأكد استنادا للخصائص الوارد ذكرها فان كل قرار يتم صنعه في هذه الحالة يتم وفقا لمتطلبات وظروف وخصائص المشكلة المطروحة يجب أن نشير إلى انه لا توجد أنماط موحدة لحل هذا النوع من المشكلات.[1]

ثانيــا: تصنيف القرارات حسب المشاركين فيها

يتميز البعض من بين أنواع القرارات اعتمادا على المشاركين في صنعها فيفرقون بذلك بين القرارات الفردية والقرارات التنظيمية[2] ، فالقرارات الفردية تقوم على أساس انفراد المدير باتخاذ القرار دون مشاركة الآخرين، وهو قرار غالبا ما يكون متسلطا حيث يستخدم المدير معارفه والمعلومات المتاحة له في اتخاذ القرارات، وتختلف درجات المشاركة هذه تبعا لنمط القيادة لدى المدير وتتراوح بين انفراد المدير بالقرارات الكلية إلى أقصى درجات المشاركة من قبل المرؤوسين، يمكن تحديد هذه الأنماط كالتالي :

- يقوم المدير بتحديد المشكلة بنفسه ولا يعطي أي فرصة للمشاركين في اتخاذ القرارات ويخطر المرؤوسين بالقرار لتنفيذه وهو ما يعرف بالنمط الاستبدادي؛
- يحرص هنا المدير على إبراز مزايا القرار التي ستعود على المنظمة أو المرؤوسين من جراء قبول هذا القرار أي أن المدير هنا يبيح القرار؛
- يقوم المدير بطرح الأفكار والأسئلة ويطلب المشاركة في إبداء الرأي، ويتولى قيادة المناقشة وتوجيه الأسئلة بحيث يوجه المجموعة إلى اختيار الحل لديه سبق أن توصل هو إليه، لكن لم يعلنه للمجموعة

[1]– علي عبد الهادي مسلم، **نظم المعلومات الإدارية– المبادئ والتطبيقات**–، مركز التنمية الإدارية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، 1994، ص 119.

[2] - R.DAFT, **organization theory and design**, West publisting, New York,USA, 1992, P346.

وهو بهذا الشكل مزال صاحب القرار، ولكنه يحاول إقناع المرؤوسين بشكل غير مباشر بان القرار نابع منهم حتى يتعاونوا في تنفيذه؛

- يسمح المدير المرؤوسين بان يكون لهم بعض تأثير على القرار، وهو يبرز المشكلة ويقدم اقتراحا لحلها على أساس أن هذا عمل تحضيري أولي قبل اتخاذ القرار النهائي، إلا انه يوضح للمجموعة أن حسب الأمر في النهاية في يده وفق ما يراه مناسبا؛
- يسال المدير المرؤوسين وجهه نظرهم قبل اتخاذ القرار سواء كان المشروع قرار أم في صيغته النهائية، وهو هنا يقدر معلوماتهم بالنسبة للمشاكل العلمية واقتراحاتهم حلولا معينة، بعد تقييمه لأفكارهم يختار ما يراه مناسبا وفي هذا النمط تزداد درجة مشاركة المرؤوسين على الأنماط السابقة؛
- يوضح المدير المسألة بالضبط ويحدد مجموعة الضوابط والقيود المحيطة بها، والتي على أساسها يتم اتخاذ القرار ويترك للمجموعة اتخاذ قرار عن هذا الأساس ويشترك المدير كأي فرد في اتخاذ القرار ضمن المجموعة؛
- يقوم المرؤوسون هنا بتحديد المشكلة والسير في جميع خطوات اتخاذ القرار ويلزم المدير نفسه بما تتوصل إليه المجموعة من قرارات، ويلاحظ هنا أن حرية المرؤوسين في اتخاذ القرار كاملة .

ثالثا: تصنيف القرارات حسب المستوى التنظيمي

يميز أنسوف بين أنواع القرارات وفقا للمستوى التنظيمي الذي يتخذ فيه القرار فيحدد بذلك ثلاثة أنواع من القرارات وهي القرارات التشغيلية، القرارات الإدارية، وأخيرا القرارات الإستراتيجية[1].

1. القرارات التشغيلية:

هي القرارات التي تصنع في المستويات التنظيمية الدنيا وتتعلق بالعمليات التشغيلية للمؤسسة، تعد القرارات التشغيلية اقرب إلى إتباع التعليمات والإرشادات منها إلى اختيار بين البدائل، مثل هذه القرارات تتخذ في ظل ظروف التأكد التام وتعتبر نتائجها معروفه مسبقا .

[1] - OLSON ،COURTNY, **Decision Support models and Expert System**, Mc.milonpublisling, New York, USA, 1990, P02.

2. القرارات الإدارية:

هي تلك القرارات التي تتخذ عند مستوى إداري أعلى مما تتخذ فيه القرارات التشغيلية يقوم المديرون في هذا المستوى باتخاذ قرارات لحل مشكلات تتعلق بتنظيم والرقابة على الأداء، يشير المختصون إلى أن هذا النوع من القرارات لا يتوافر على إجراءات معروفة مسبقا للتعامل مع المشكلة المطروحة، وبالتالي يعمل المدير على جمع المعلومات اللازمة لتشخيص وحل المشكلة تتخذ القرارات من هذا النوع في ظل حالة عدم التأكد[1].

3. القرارات الإستراتيجية :

يتم اتخاذ القرارات الإستراتيجية من قبل المستويات الإدارية العليا في المؤسسة، تتميز في هذا المستوى بكونها تحتوي على قدر عال من عدم التأكد لأنها تتعلق بالمستقبل كوضع الخطط طويلة الأمد الخاصة بتحقيق أهداف المؤسسة[2] ، وصياغة السياسات اللازمة لتحقيقها من أمثلة ذات إنتاج المنتجات الجديدة والدخول إلى أسواق لم تكن متاحة لها من قبل تحتاج هذه القرارات بمعلومات تتعلق بالضرورة المستقبلية التي تحيط بالمؤسسة يتم عادة الحصول عليها من مصادر خارجية تكون هذه المعلومات ذات طبيعة عامة وملخصة وليست بالضرورة تفصيلية ودقيقة وتمثل الاتجاه العام للمؤسسة .

رابعا: تصنيف القرارات وفقا للمنظور النظمي

اقترح مورتن نموذجا جديدا لتصنيف القرارات يعتمد على طرق حل المشاكل الإدارية معتمدا في ذلك على نموذج أنتوني وعلى تقسيم القرارات التي قدمه سيمون والذي طوره لموانى والمتمثل في القرارات المبرمجة والقرارات غير المبرمجة، فالقرارات المبرمجة كما حدد سابقا هي تلك التي تتميز بالتكرار والروتين لكن المبتكر في النموذج هو التقييم المقدم للقرارات غير مبرمجة، والتي قسمها إلى قسمين وهما القرارات غير المبرمجة المهيكلة والقرارات غير المبرمجة غير المهيكلة[3].

---

[1]– علي عبد الهادي مسلم، **نظم المعلومات الإدارية – المبادئ والتطبيقات**–، مركز التنمية الإدارية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، 1994، ص 120.

[2]– جمال الدين لعويسات، **الإدارة و عملية اتخاذ القرار**، دار هومه، بوزريعة، الجزائر، 2003، ص 27.

[3] -HENRI BRIAND ETAUTRES ،**Systèmes d'information et bases de données** ، Bordas, Paris, France ،1988، P09.

1. القرارات غير مبرمجة المهيكلة :

يعرفها الباحث لوماني على أنها تلك التي يمكن اتخاذها اعتمادا على النماذج الإحصائية أو نماذج بحوث العمليات، ومن أمثالها اتخاذ القرار بشان اختيار مورد ما .

2. القرارات الغير مبرمجه غير مهيكلة :

فهي تلك القرارات التي تكون فيها المعايير التي يجب أخذها في الحسبان كثيرة مما يقلل من عزيمة المقرر في استنباط الحلول اللائقة والملائمة للمشكلة المطروحة ومن أمثلتها اتخاذ قرار بشان دخول الأسواق الأجنبية[1].

المطلب الثالث: المحاسبة التحليلية للاستغلال لأغراض اتخاذ القرار

تمثل عملية اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية جوهر العملية الإدارية وركيزتها الأساسية، حيث تتطلب معلومات دقيقة وموثوقة لتقييم البدائل واختيار الأنسب منها بما يحقق أهداف الكفاءة والفعالية. وتعد المحاسبة التحليلية للاستغلال أحد أهم المصادر الداخلية التي توفر تلك المعلومات، من خلال تحليل مكونات التكاليف وربطها بأنشطة المؤسسة المختلفة.

فبفضل ما تتيحه من إمكانات في تحليل التكاليف الثابتة والمتغيرة، وتقدير التكاليف المستقبلية، وتقييم مردودية المنتجات والخدمات، تمكّن هذه المحاسبة الإدارة من التفاعل مع المواقف التشغيلية المعقدة، سواء تعلّق الأمر بقرارات الإنتاج، التسعير، الاستمرار أو الحذف، أو المفاضلة بين بدائل استثمارية.

وفي هذا السياق، يتناول هذا المطلب أبرز أوجه توظيف المحاسبة التحليلية للاستغلال في دعم اتخاذ القرار، مع استعراض نماذج تطبيقية لهذه العلاقة، والتي تمكّن متخذ القرار من تحقيق أقصى فاعلية ممكنة في تخصيص الموارد وتوجيهها نحو الخيارات الأكثر ربحية.

[1]– الذيب الوافي، **دور وأهمية نظام المعلومات في اتخاذ قرارات المؤسسة الاقتصادية**، أطروحة دكتوراه، جامعة عباس فرحات، سطيف، ص106.(بتصرف)

أولا: قرار الشراء أو الصنع

لم يحظَ موضوع محاسبة التكاليف المرتبط بقرارات الشراء أو التصنيع بنفس مستوى الاهتمام الذي نالته موضوعات محاسبية أخرى في الدراسات التجريبية، على الرغم من أهميته الاستراتيجية في مختلف المنظمات. تواجه الشركات عبر مراحل تطورها قرارات مصيرية تتعلق بالمفاضلة بين استمرار شراء احتياجاتها من الخارج أو تصنيعها داخليًا، وهو قرار يستلزم تحليلاً دقيقًا للعوامل الاقتصادية والفنية المرتبطة به، بما في ذلك الجودة، الكمية، المخاطر، والوفورات المحتملة.[1] يلعب المحاسب الإداري دورًا محوريًا في هذه العملية من خلال توفير تحليل تفصيلي للتكاليف ذات الصلة بالخيارين، مع الأخذ بعين الاعتبار العوامل الوظيفية والنوعية التي قد تؤثر على القرار، مثل افتقار الشركة للمعرفة أو التكنولوجيا اللازمة، أو رغبتها في الحفاظ على سرية مكونات المنتج. وتظهر الدراسات الميدانية أن الجودة، الاعتمادية على الموردين، والتكاليف تشكل أبرز العوامل المؤثرة في اتخاذ القرار. غالبًا ما يرتبط الاختيار بين التصنيع أو الشراء بتحديد الفارق بين التكاليف الملائمة لكل بديل،

فمثلا، إذا كانت الطاقة الإنتاجية الحالية ستصبح فائضة في حال الشراء، فإن تكلفة التصنيع تنحصر في التكاليف الأولية فقط،[2].

أما إذا لم تتوفر الطاقة، فستشمل تكلفة التصنيع تكلفة الحصول على موارد وطاقة إضافية. وبذلك يعتمد القرار النهائي على تقييم ربحية مسار تدفق القيمة بشكل كلي، وليس على ربحية منتج بعينه، حيث إن المسار الكفء بموارد فائضة يدعم خيار التصنيع الداخلي، بينما يتطلب غياب هذه الطاقة النظر في تكلفة الموارد الإضافية المطلوبة[3]. .

---

[1]– عمر وصفي العقيلي عمر وآخرين، **إدارة الموارد**، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص 63.

[2]– تشارلز هورنجرن– سريكانتداتار– جورج فوستر، تعريب أحمد حامد حجاج، **محاسبة التكاليف، مدخل إداري**، الكتاب الأول، دار المريخ للنشر، الرياض السعودية، ص ص 697، 698، 699، 700. (بتصرف)

[3]– د. أسامة عمر حجارة، **تطبيقات محاسبة التكاليف في قرارات الصنع أو الشراء (دراسة نوعية تحليلية في الشركات الصناعية الأردنية)**، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، العدد 07، 2012، ص ص 1–2.(بتصرف)

1. تحليل قرار الشراء أو الصنع في المحاسبة الإداري

- **التكاليف ذات الصلة**

- التكاليف المتغيرة:

تعرف بأنها تلك التكاليف التي تتناسب مع حجم النشاط،أي مجموعة التكاليف المتغيرة التي تتميز بتغير حجم النشاط أو مستوى الإنتاج والبيع، أي التكاليف التي تتغير مع تغير مستوى حجم النشاط، تزيد بزيادته وتنقص بنقصانه،مثل مشتريات المواد الأولية، استهلاك الطاقة الموجهة للإنتاج، أجور العمال المباشرة ...وغيرها، وتجدر الإشارة هنا إلى أنالتكاليف المتغيرة تضم الأعباء المباشرة وغير المباشرة[1].

- التكاليف التفاضلية:

تعد التكاليف التفاضلية ضمن التكاليف الملائمة، حيث أنها تحدث في المستقبل وتختلف من بديل لآخر من بدائل القرار، وتتميز التكاليف الملائمة بخاصية أساسية وهي أنها مستقبلية، أي يتوقع حدوثها مستقبلا ولم تحدث بالفعل، وأنها تكلفة تفاضلية، أي تكلفة تختلف وتتفاوت من بديل لآخر ومن بدائل القرار، وتشمل التكاليف التفاضلية كافة التكاليف التي يتأثر تحديدها بالبديل الذي يتم اختياره سواء كانت متغيرة أو ثابتة، أما التكاليف التي لا تتفاوت، أي متساوية، فهي غير تفاضلية وبالتالي غير ملائمة لاتخاذ القرار[2].

- التكاليف القابلة للتجنب:

هي التكاليف التي يمكن للمؤسسة تفاديها أو التخلص منها إذا تم اتخاذ قرار معين، مثل إيقاف خط إنتاج أو إلغاء منتج معين، أي أنها لا تعدّ تكاليف حتمية، بل ترتبط بقرار إداري معين، ويمكن أن تختلف من حالة إلى أخرى حسب طبيعة القرار وظروف المؤسسة.

---

[1]– درجراج زهير، **دروس في المحاسبة التحليلية**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، 2013، ص 59.

[2]– مشعل محمد الجميل، **استخدام مدخلي التكاليف التفاضلية وتكاليف تدفق القيمة في اتخاذ القرارات**، مجلة البحوث المالية و التجارية، العدد 02، الجزء الأول، ص 138.

- **التكاليف غير ذات الصلة**

- التكاليف الغارقة:

يقصد بها الموارد التي تم اكتسابها بالفعل، و بالتالي فإن قيمتها الكلية لن تتأثر بعملية الاختيار من بين البدائل، بمعنى آخر فإن هذه التكاليف قد حدثت نتيجة قرار تم اتخاذه في الماضي و لا يمكن تغيرها من خلال أي قرار يتم اتخاذه في المستقبل، و من أمثلته تكلفة المواد الخام و امتلاك الأصول التي تم شراءها، إذ تعتبر التكاليف الغارقة من التكاليف الغير ملائمة لاتخاذ القرار، و بجدر بالذكر أن التكاليف الملائمة لا تعتبر بالضرورة تكاليف غارقة و على سبيل المثال فإن المقارنة بين طريقتين للإنتاج ربما نشير إلى تماثل تكلفة المواد المباشرة في الحالتين، و بالتالي فإنها تعتبر تكلفة غير ملائمة للقرار، و ذلك لأنها سوف تبقى كما هي و لن تختلف باختلاف الطريقة المختارة للإنتاج و في نفس فإن تكلفة المواد المباشرة في تلك الحالة لن تعتبر تكلفة غارقة، و ذلك لأنها سوفتحدث مستقبلا[1].

- التكاليف الثابتة غير القابلة للتغيير:

يقصد بها تلك التكلفة التي لا يتغير مجموعها الكلي مع تغير مستوى النشاط داخل مدى معين من الطاقة يطلق عليه المدى الملائم، و من أمثلة تلك التكاليف إهلاك المباني و أقساط التأمين و المرتبات و الضرائب العقارية و الإيجارات.

و مما هو جدير بالذكر أن الحديث عن التكاليف الثابتة يرتبط بوجود فترة زمنية محددة و مدى معين من النشاط ، و هو المدى الذي أطلقنا عليه من قبل مصطلح المدى الملائم للنشاط، و تنبع أهمية ذلك إلى أن تقسيم التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة هو تقسيم يرتبط فقط بالآجل القصير، كما أن التكاليف الثابتة سوف تتغير إلا تجاوز النشاط المدى الملائم[2].

[1]- بديع الدين ريشوا، **إدارة التكاليف**، المرجع السابق، ص 48.

[2]-بديع الدين ريشوا، **إدارة التكاليف**، المرجع السابق، ص 31.(بتصرف)

- تكلفة الفرصة البديلة

يقصد بها تلك التكلفة التي يمكن من خلالها قياس الفرصة البديلة التي سيتم التضحية بها إذا تم اختيار أحد البدائل المطروحة و منه فإن تكلفة الفرصة البديلة تعد من العناصر الهامة و المؤثرة في مجال اتخاذ القرارات إن كان هناك استخدام بديل لأحد الموارد و كان هذا المورد من الموارد النادرة و تجدر الإشارة إلى أن حساب تكلفة الفرصة البديلة في الواقع العملي تعتبر من الأمور بالغة الصعوبة أحيانا و أحد المداخل التي يمكن أن تعطي لنا قياس تقريبي لتلك التكلفة هو استخدام أسلوب البرمجة الخطية [1].

ثانيا: قرار التسعير:

يشير البعض إلى أن عملية التسعير تتطلب فنا حيث يعد قرار التسعير واحد من أهم وأعقد القرارات التي تواجه الإدارة، فهذا القرار يؤثر بشكل مباشر في إمكانية تسويق المنتج و مستوى الربحية، إضافة إلى قدرة المنشأة على البقاء في السوق و الاستمرار في المنافسة ، إذ سعر بيع المنتج هو نتيجة التفاعل بين العرض و الطلب لذا فإن قرارات التسعير تنبغي أن تؤسس على كيفية تأثر العرض و الطلب. [2]

يعتبر من أهم القرارات التي تقوم الشركة باتخاذها و التي تأثر على نجاح الشركة بشكل أساسي و هي التي تساهم بشكل كبير في تحسين الربحية و التأثير على المبيعات و حجمها بشكل مباشر، و الأرباح التي قد تحققها الشركة من جراء هذه القرارات و يستعمل السعر كوسيلة جذابة و فعالة للمستهلك و تحقيق الميزة التنافسية و زيادة الجهة السوقية[3].

ومنه يمكن اعتبار قرارات التسعيرة من أهم القرارات التي تواجهها المؤسسات لأنها تأثر على القدرة في استمرارها و ذلك لأنها ترتبط ببيع منتجاتها بأسعار تغطي تكاليف الإنتاج، و لهذا يلزم هذا القرار الاعتماد على معلومات دقيقة متحصل عليها من تقنيات علمية حديثة.

---

[1]–بديع الدين ريشوا، **إدارة التكاليف**، المرجع السابق، ص 39.(بتصرف)

[2] - Needles ، Crosson ،**Managerial Accounting U.S.A**, Houghton Mifflin company ،2002 ،P 422.

[3]– فايزة عيشاوي، **استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في اتخاذ القرارات**، دراسة حالة مؤسسة الغرف الصحراوية، رسالة ماجستير غير منشور، جامعة العربي بن مهيدي ، عين مليلة، أم البواقي الجزائر، ص144.

1. أنواع قرارات التسعيرة:

تختلف البيانات و المعلومات المحاسبية التي يعتمد عليها في اتخاذ قرار التسعيرة باختلاف المدى الذي تغطيه هذه القرارات :

- **قرار التسعيرة القصيرة الأجل:** و هي التي تغطي العديد من الحالات التي تتطلب اتخاذ قرارات سريعة و عاجلة كما هو الحال عند قبول أمر خاص بسعر منخفض يزيد من التكلفة المتغيرة للوحدة و يعتمد قرار التسعيرة هنا على وجود أو عدم وجود طاقة فائضة لدى المؤسسة .
- **قرار التسعيرة طويلة الأجل:** و هي التي تغطي التكاليف الكلية للمؤسسة في الأمد الطويل لتتمكن من استمرار في نشاطها و غالبا ما يتم إضافة نسبة معينة أو مبلغ معين عن التكاليف الكلية للوصول إلى السعر المستهدف لتأمين الربح المرغوب فيه[1]. كما يمكن أن تتدخل الحكومات في تحديد أسعار بعض المنافع العامة كالمياه و الكهرباء، و هنا يتم تحديد الأسعار باعتماد على تكاليف المنتجات، و على المنشآت في هذه الحالة أن تحاول تخفيض تكاليف إنتاجها على الأقل الإبقاء عليها في نفس المستوى، مع ضرورة المحافظة على الجودة.

2. العوامل المؤثرة في قرار التسعيرة:

- **الزبائن:** يؤثر الزبائن على الأسعار من خلال تأثيرهم في الطلب، لذا على المنشآت أن تنظر إلى قرار التسعير من وجهة نظر زبائنها، فالسعر المبالغ فيه قد يسبب رفض الزبائن لمنتجات المنشأة و تحولهم لمنتجات بديلة أو منافسة
- **المنافسون:** بات من الضروري أخذ وجود المنافسين في الاعتبار عند اتخاذ قرار التسعير، إذ يمكن أن تؤثر أسعار المنتجات المنافسة في الطلب و تجبر المنشأة على تخفيض أسعارها، لذا فإن معرفة تكاليف المنافسين أصبح أمرا هاما لأغراض التسعير، يمكن التوصل إلى معرفة هذه التكاليف من خلال الحصول على المعلومات ذات العلاقة بالمنافسين كالتكنولوجيا المستخدمة و الطاقة الإنتاجية، و

[1]– الخلف نضال محمد و حسن زويلف و أنغام محسن، **التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة**، دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني، مجلة الملك عبد العزيز الاقتصاد و الإدارة، ص ص 166، 169.

سياسات التسعير، حيث تساعد هذه المعلومات على تقدير تكاليف المنافسين، كما تتأثر قرارات التسعير أيضا بتقلبات أسعار صرف العملات للبلدان المختلفة[1].

- **التكاليف:** تؤثر التكاليف في تحديد سعر بيع المنتج أو الخدمة و تقوم المنشآت عادة بتسعير منتجاتها بسعر يزيد عن تكاليف إنتاجها، و يختلف تأثير التكاليف في الأسعار باختلاف نوع المنتج أو الخدمة، فالمنتجات التي تتصف بالتجانس و تباع في أسواق شديدة المنافسة كالحنطة و الشعير مثلا تتحدد أسعارها من قبل السوق وفقا لعوامل العرض و الطلب، و أن انخفاض تكلفة هذه المنتجات عن سعر السوق يمكن المنشأة في حالة توافر إمكانية بيعها من زيادة الكمية المنتجة، مما يؤدي إلى زيادة الأرباح، أما المنتجات التي لا تتميز بالتجانس و تباع في أسواق أقل منافسة كالهواتف المحمولة و الكاميرات، فيتم تحديد أسعارها بالاعتماد جزئيا على التكاليف و هنا تلعب المعلومات ذات العلاقة بالتكلفة دورا هاما عند اتخاذ قرار التسعير و في كل الأحوال من الضروري أن يأخذ المدراء في الحسبان عند اتخاذ قرار التسعير التكاليف الملائمة في كل حلقة من سلسلة القيمة لجميع العمليات ذات الصلة بالمنتج منذ البدء بالإنتاج و لغاية خدمات ما بعد البيع، حيث يمكن التحكم في هذه التكاليف من تعظيم الدخل التشغيلي للمنشأة. [2]

3. العوامل السياسية و القانونية و البيئية:

هناك عوامل سياسية و قانونية و بيئية تأثر على أسعار السلع و الخدمات إضافة إلى العوامل السابقة الذكر فعلى سبيل المثال إذا كانت بعض المنشآت تحقق أرباحا كبيرة و غير عادية يتم التدخل في تحديد أسعار منتجاتها من جهات حكومية.

و في مجال العوامل القانونية فإنه يجب على المنشأة أن تتقيد بالقوانين السارية عند تسويقها لمنتجاتها فمثلا لا يجوز أن تتواطأ المنشأة الكبيرة و المهمة لتحديد أسعار منتجاتها بشكل مرتفع.

أما في ما يخص العوامل البيئية فإن كثيرا من الدول تشترط أن يكون للمنتجات أقل تأثير سلبي ممكن على البيئة، فمثلا في صناعة الإسمنت تتطلب العوامل البيئية من المنشأة وضع فلاتر لتصفية الغبار المتناثر و بشكل الذي يحد من التأثيرات السلبية على البيئة المحيطة و تقليل الضرر.

---

[1] - AHER ،Stickney, Weil, **Managerial Accounting:An Introduction to concepts**, Methods ,And Uses 7thed, U.S.A, Hqrcourt, Inc (2001),P237.

[2] - Needles, Crosson,.**Managerial Accounting**, U.S.A, Houghton Mifflin company, 2002, P 422.

كما أن انطباعات الجمهور عن المنشأة و سمعتها قد تأثر على تحديد سعر منتجاتها فالشركة ذات السمعة الجيدة في إنتاج منتجات تتمتع بجودة عالية قد تضع سعر عالي لمنتجها الجديد للحفاظ على سمعتها لدى الجمهور في الوقت الذي قد يكون فيه منتجا بديلا للمنتج الجديد للمنشأة ذات السمعة الجيدة[1]

ثالثا: قرار استكمال تصنيع منتج أو استبعاده

إن اتخاذ القرارات في المدى القصير والمتعلقة بالإنتاج يقصد به المفاضلة والاختيار بين عدة بدائل، إذ أنه إذا كان للمؤسسة إمكانية إنتاج مجموعة من المنتجات نقوم باختيار البديل الذي يحقق لها أكبر عائد وتكلفة أقل، وبالتالي يجب معرفة نتيجة كل منتج على حدة (ربح أو خسارة) وهذا بتطبيق العلاقة السابقة، ويمكن توضيح ذلك فيما يلي:[2]

فالمنتجات التي تحقق خسارة يتم الاستغناء عن إنتاجها مع إدخال أو استبدالها بمنتجات أخرى تحقق عوائد؛

أما المنتجات التي تحقق ربح فيجب الاستثمار في إنتاجها مع إدخال تشكيلة جديدة من أجل زيادة ربحية المنتج؛

بالنسبة للمنتجات التي تصل إلى مرحلة التدهور، فعلى متخذي القرار إما الاستغناء عن إنتاجها، أو إعادة دفعها والاهتمام بها حتى تصل إلى المرحلة التي تحقق فيها عوائد، وهذا بإدخال خصائص جديدة ذات جودة أكبر؛

كما يمكن أن يتم تحديد المنتج الذي يحقق ربحية ضئيلة بغرض تعويضه بمنتج آخر خصوصا إذا ما تعلق الأمر بمحدودية الإمكانيات. ويكون هذا الاختيار مبني على دراسة السوق، وهذا بالاعتماد على البحوث التسويقية، وكذا التحليل الاقتصادي للظواهر التي تؤثر على حجم العرض والطلب، فإذا تم

[1]– ظاهر أحمد حسن، **المحاسبة الإدارية**، دار وائل للنشر، عمان، 2002، ص 232.

[2]– سليمة طبابلية، سعيد بورقيبة، **دور المحاسبة التحليلية في إتخاذ القرارات ومدى استخدامها في المؤسسات الْقتصادية في الجزائر**، جامعة قالمة 08 ماي 1945، قالمة، الجزائر، ص 13.

التنبؤ بأن هذا المنتج زيادة منتظرة في الطلب عليه مستقبلا، فإن من الأحسن الاحتفاظ به، وإذا كان في غير صالح المؤسسة فإنه يتم التخلي عنه.

خلاصة الفصل الأول:

تناول هذا الفصل الإطار النظري لموضوع المحاسبة التحليلية للاستغلال، من خلال محورين أساسيين؛ تمثّل الأول في تقديم مدخل عام لهذا النوع من المحاسبة، بينما ركّز الثاني على إبراز دورها في دعم قرارات المؤسسة الاقتصادية.

في **المبحث الأول**، تم التطرق إلى **نشأة المحاسبة التحليلية وتطورها** التاريخي، باعتبارها نتاجًا لحاجات المؤسسات في ضبط التكاليف وتحليل الأداء الداخلي، حيث بدأت وتطورت مع تعقد الهياكل التنظيمية وتنوع المنتجات. كما عُرض **التعريف الوظيفي للمحاسبة التحليلية**، موضحين علاقتها التكميلية بالمحاسبة المالية، حيث تهدف الأولى إلى تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات، بينما ترتكز الثانية على تقديم معلومات للمستخدمين الخارجيين.

وقد شمل هذا المبحث أيضًا عرضًا منهجيًا لأهم **تقنيات المحاسبة التحليلية**، مقسّمة إلى تقنيات تقليدية كنظرية التكاليف الكلية والتكاليف المباشرة و المتغيرة و تقنيات حديثة كنظام المحاسبة على أساس الأنشطة و نظام إدارة الأنشطة و نضام الموازنة على أساس الأنشطة و التكلفة المستهدفة

أما **المبحث الثاني**، فقد خُصص لدراسة **مفهوم اتخاذ القرار** داخل المؤسسة الاقتصادية، باعتباره نشاطًا وظيفيًا واستراتيجيًا تسعى من خلاله الإدارة إلى تحقيق الكفاءة والفعالية. وتم التطرق إلى **تصنيفات القرارات** وفقًا لعدة معايير ، قبل الانتقال إلى عرض دور المحاسبة التحليلية للاستغلال كأداة لتغذية هذه القرارات بالمعلومات الكمية والنوعية.

وتم تسليط الضوء في هذا السياق على جملة من القرارات التي تعتبر نماذجا تطبيقية مهمة، حيث يمكن للمحاسبة التحليلية تقديم تحليل دقيق للتكاليف المتغيرة والثابتة المرتبطة بكل بديل، مما يساهم في اتخاذ القرار الأمثل اقتصادياً.

ختامًا، أظهر الفصل أن المحاسبة التحليلية للاستغلال تُعد من الأدوات المحاسبية الأساسية التي تُمكّن المؤسسة الاقتصادية من تحسين جودة قراراتها، خاصة في ظل بيئة تنافسية تتطلب كفاءة أكبر في تخصيص الموارد والتكاليف.

الإطار الميداني لدراسة
وإختبار الفرضيات

تمهيـــــد:

بعد أن تناولنا في الفصل السابق المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة التحليلية للاستغلال و دورها في اتخاذالقرارات، والتي سنستفيد منها في الجانب التطبيقي، سنخصص هذا الفصل لإسقاط هذه المفاهيم على إحدى المؤسسات الإقتصادية بهدف معرفة علاقة المحاسبة التحليلية للاستغلال بالقرارات المتخذة في المؤسسة الاقتصادية، وقد تم اختيار شركة مناجم الفوسفات – (SOMIPHOS) تبسة لإجراء الدراسة الميدانية، لكونها من المؤسسات الوطنية البارزة في قطاع المناجم وتمتلك الإمكانيات التي تسمح لها بمتابعة تكاليفها و اتخاذ قراراتها وفق أنظمة المحاسبة التحليلية للاستغلال. وعليه سيتم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث كالآتي:

المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة وطبيعة نشاطها

تم اختيار شركة مناجم الفوسفات لإسقاط الجزء النظري وتجسيده نظرا للدور الذي تلعبه في تنمية الاقتصاد الوطني من خلال مجموعة من الأنشطة التي تتعلق بمنتوج الفوسفات، بالإضافة إلى طبيعة نشاطاتها ذات التأثير على البيئة والمجتمع، وكذلك باعتبار أن هذه الشركة تمتلك ثقافة خاصة تميزها عن باقي الشركات الأخرى. ويتعرض هذا المبحث إلى المطالب الآتية:

-التعريف بشركة مناجم الفوسفات؛

-الهيكل التنظيمي لشركة مناجم الفوسفات؛

المطلب الأول: التعريف بشركة مناجم الفوسفات (SOMIPHOS)

من خلال هذا المطلب سيتم التطرق إلى شركة مناجم الفوسفات وإعطاء تعريف عام لها:

أولا: نشأة شركة مناجم الفوسفات SOMIPHOS

نشأت شركة مناجم الفوسفات SOMIPHOS نتيجة التطورات والتغيرات الهيكلية الحاصلة في البيئة التنظيمية ل FERPHOS وهذه الأخيرة نشأت كحصيلة للتغيرات الهيكلية ل SONAREM بموجب المرسوم التنفيذي رقم 83-441 الصادر بتاريخ 16 جولية 1983، وحولت بموجب FERPHOS إلى شركة عمومية تتكون من سبعة مؤسسات فرعية تابعة، توجه من طرف الإدارة العامة للمجموعة FERPHOS ونذكر من بين هذه المؤسسات :

شركة مناجم الفوسفات:(SOMIPHOS) الكائنة بتبسة، تتكون من خمس وحدات تتمثل في :

- وحدة المركب المنجمي جبل العنق (CMDO) ؛
- وحدة المنشآت المينائية عنابة (IPA) ؛
- وحدة مركز الأبحاث والدراسات التطبيقية للتنمية (CERAD) ؛
- وحدة المقر الإداري (DUS) ؛

- وحدة النقل البري (UTR).

ثانيا: وحدات شركة مناجم الفوسفات (SOMIPHOS)

بدأت ممارسة نشاطاها بشكل مستقل عن (FERPHOS) بتاريخ: 2005/01/01، يبلغ رأس مالها 1.600.000.000، وحداتها هي:

- المركب المنجمي جبل العنق:(CMDO) يوجد على مستواه منجم استخراج الفوسفات الطبيعي ومصنع للمعا
- لجة ببئر العاتر تبسة؛
- المنشأة المينائية بعنابة:(IPA) وهي وحدة مهمتها حمل وشحن منتجات الفوسفات الموجهة للتصدير؛
- مركز الدراسات والأبحاث التطبيقية للتنمية:(CERAD) مهمته العمل على فهم ومتابعة الأداء الداخلي لعناصر المؤسسة؛
- مقر الإدارة العامة لشركة مناجم الفوسفات : DUS وهي مركز للمراقبة والتسيير لوحدات شركة مناجم الفوسفات؛
- وحدة النقل البري:(UTR) وهي وحدة مهمتها نقل منتجات الفوسفات الموجهة للتصدير؛ من بئر العاتر إلى عنابة.

ثالثا: الأهداف العامة لشركة مناجم الفوسفات (SOMIPHOS)

تسعى الشركة بصفة عامة الى تحقيق مجموعة من الأهداف منها:

- البحث وتطوير الإنتاج والتصدير والتوزيع للمنتجات الفوسفاتية؛

- العمل على رفع إمكانيات الشركة حتى تتمكن من تنمية واستغلال احتياطي الفوسفات؛

- تحقيق المردودية الاقتصادية والمالية وزيادة حجم النشاط الإنتاجي والبيع من خلال متابعة توسيع القطاعات السوقية وخلق حركية للشراكة والتعاون؛

- المحافظة على الزبائن الحاليين والعمل على جذب آخرين من خلال متابعة تطور رغباتهم؛

- الاستمرارية في العمل من أجل تحقيق الأرباح؛

- تطوير الاستثمارات والاستعمال الأمثل للطاقة الإنتاجية .

رابعا: نشاط شركة مناجم الفوسفات (SOMIPHOS)

تقوم شركة مناجم الفوسفات بثلاث أنشطة إنتاجية:

- **الفوسفات:** أكبر طبقة لمعدن الفوسفات في الجزائر منذ الستينات بمنطقة جبل العنق التي تقع جنوب شرق الجزائر، يقدر الاحتياطي بقيمة 2 مليار طن، وتتم عملية معالجة الفوسفات بطريقتين:

- معبر رطب للغسل؛

- معبر جاف لإزالة الغبار؛

تشكيلة المواد المصنعة هي أربعة أنواع :

(BPL %- %66). (BPL %72- 68%63). (BPL %-65) (BPL73%- 77% 69%)

الإنتاج الحالي بقيمة 1 مليون طن لكل الأنواع، الفوسفات المحضر للتصدير هو المنتوج الرئيسي لشركة مناجم الفوسفات، والذي تقوم الدول الأخرى بتحويلها إلى حمض الفسفور و الأسمدة، فالفوسفات الخام عبارة عن بقايا الحيوانات وعظام الحوت؛ و المنتوجات الأربعة لها نفس المكونات لكن تختلف في نسبة هذه المواد المكونة له.

وتعتمد شركة مناجم الفوسفات على هذه المادة الخاصة في مستقبلها، لأن مجمل نشاطها يدور حول إنتاج هذه المادة إذ يقدر عائدها بحوالي 51 %من مجمل عائداتها بقيمة المنتجات .

فوسفات DO20 : عند إنتاج الأنواع الأربعة من الفوسفات ينتج غبار يسمى DO20 وهو عبارة عن فضلات العملية الإنتاجية، ويتميز فوسفات جبل العنق بكثرة المسامات وذوبانه في الأحماض العضوية الضعيفة، ويستخدم DO20 كمحصل ومعدل للأراضي المالحة الحامضة والرملية كما يستخدم كمخصب لكل الأراضي والمزروعات ويستعمل كعنصر هام مع خليط الفوسفات والمادة العضوية؛

الجهود الحالية لاستخراج وتحويل الفوسفات: تماشيا مع التطورات والوضع الحالي في جميع المجالات سواء كانت اقتصادية أو مالية أو تكنولوجية، ولمواجهة هذه التحديات تعمل شركة مناجم الفوسفات على مواجهة هذه العقبة لتضمن مكانتها في السوق وتكسب زبائن جدد وفق مخطط استراتيجي منذ نشأتها، وذلك بالبحث على شركات وعقود استراتيجية .

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لشركة مناجم الفوسفات (SOMIPHOS)

1. يضم الهيكل التنظيمي للشركة المديريات والأقسام التالية:

• **الرئيس المدير العام:** هو رئيس ومدير مجلس الإدارة، ويمثل هرم المسؤولية لشركة مناجم الفوسفات ومن مهامه:

– تحقيق الأهداف والمخططات المسطرة؛

– تنفيذ الأوامر وتوجيهات مجلس الإدارة؛

– ترأس اجتماع مجلس المديرية ومتابعة تنفيذ مقرراته؛

– تسيير قضايا العمال والاهتمام بالصحة والعمل؛

– ضبط ضامن توجيه الإدارة (التسيير العام للمؤسسة)؛

– المصادقة على الاستراتيجيات الخاصة بتسيير الميزانية؛

– الاتصال المباشر بالهيئات العليا باعتباره الممثل الرئيسي للشركة في الخارج؛

– الأمانة: يحتوي مكتب المدير العام على أمانة تقوم بكل الأعمال المتعلقة بالسكرتارية والتنظيم والاستقبال .

• **المساعد التقني:** يعتبر إطار سامي يتولى إعداد الملفات التقنية الموكلة إليه من طرف المدير العام والخاصة بمتابعة نشاطات الوحدات الإنتاجية (مركب المنجمي جبل العنق)؛

• **مساعد تسيير الجودة:** يتولى الإشراف ومتابعة تسيير الجودة والبيئة ويعد الوثائق اللازمة والإجراءات وتوزيعها على مختلف الهياكل؛

• **مساعد التدقيق والاستشارة:** عملية التدقيق تحتل حيزا في إستراتيجية المؤسسة التسييرية، فمساعد التدقيق يقوم بأعماله تحت إشراف المدير العام وفي نهاية كل مرحلة يقدم تقرير للمدير العام؛

• **مساعد الاتصال والتخليص:** من مهامه التكفل بالأعمال الإحصائية وتلقي التقارير السنوية من طرف وحدات الإنتاج وإعداد تقرير إجمالي للشركة يقدم للمدير العام؛

• **مدير مركز الدراسات:** وهو من ضمن وحدات الشركة يشرف عليه مدير برتبة إطار سامي مكلف بانجاز الدراسات لصالح الشركة؛

• **مديرية الموارد:** تتكفل هذه المديرية بما يلي:

- رسم استراتيجيات الشركة في مجال تسيير الموارد البشرية؛
- إعداد مخططات التكوين والتوظيف ومخططات المسار المهني
- الإشراف الوظيفي على مصالح المستخدمين للوحدات التابعة للشركة والتنسيق بينهم؛
- إعداد القانون الداخلي للشركة وإعداد التقارير الدورية وعرضها على المدير العام.

• **مديرية التسويق:** تتولى هذه المديرية ما يلي:

- القيام بتسويق منتوج الفوسفات حسب البرنامج المسطر ؛
- البحث عن أسواق وزبائن جدد من أجل توزيع منتوج الشركة؛
- دراسة المتغيرات الحاصلة في الأسواق العالمية وضرورة التكيف معها؛
- تحقيق هدف إرضاء الزبون من خلال تلبية احتياجاته؛
- استقبال الوفود والزبائن الدوليين؛
- إعداد التقارير الدورية وتبليغها إلى السلم الرئاسي.

• **مديرية المحاسبة والمالية:** وتتكفل بما يلي:

– القيام بحسابات مختلفة على مستوى الشركة؛

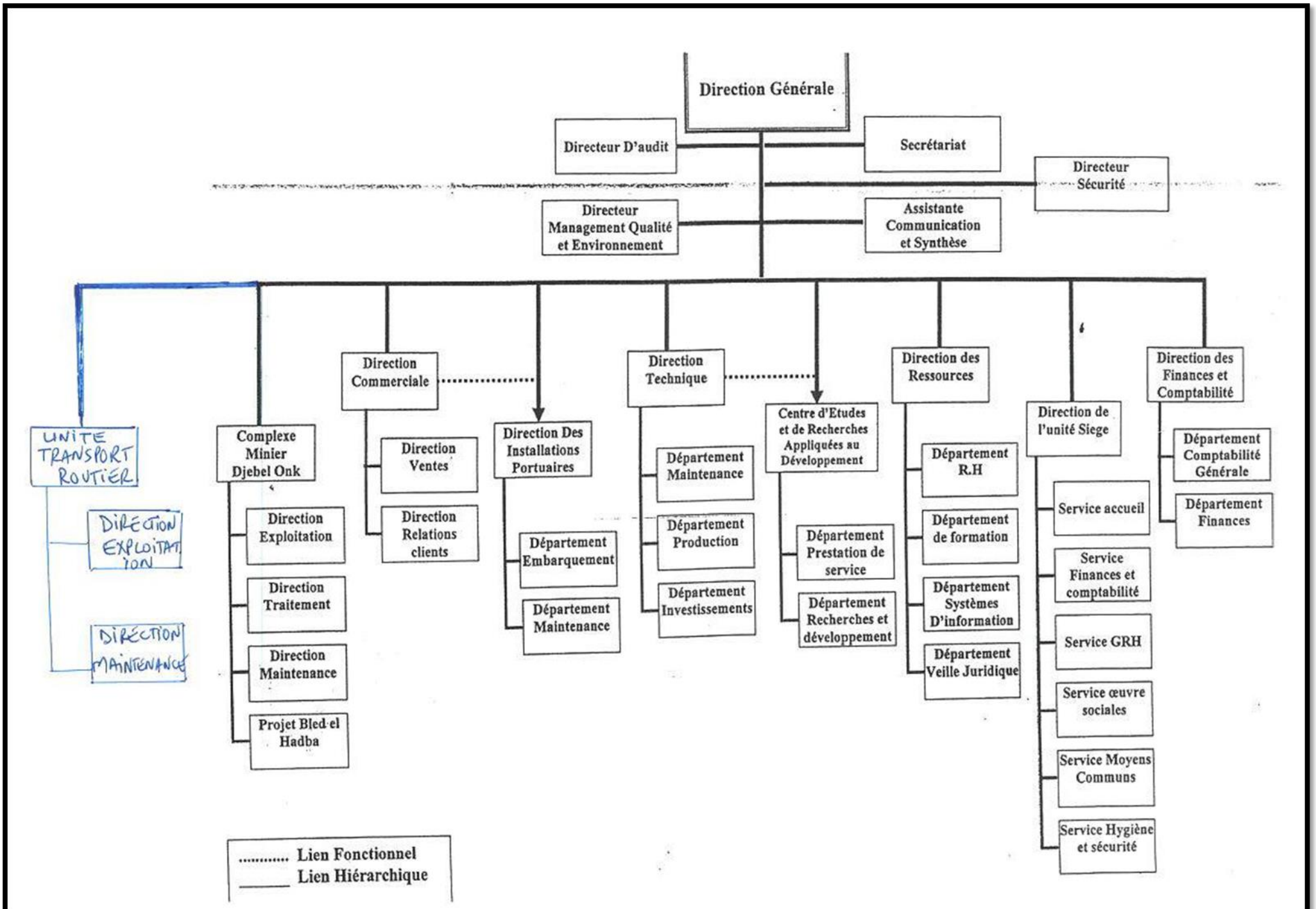
– إعداد المخططات الحسابية والحصيلة الدورية السنوية؛

– إعداد الميزانية السنوية؛

– القيام بالتسيير المالي ومتابعة على مستوى البنوك؛

– إعداد الدراسات اللازمة في مجال المالية.

2. مخطط الهيكل التنظيمي :


Direction Générale
Directeur D'audit
Secrétariat
Directeur Sécurité
Directeur Management Qualité et Environnement
Assistante Communication et Synthèse
UNITE TRANSPORT ROUTIER
DIRECTION EXPLOITATION
DIRECTION MAINTENANCE
Complexe Minier Djebel Onk
Direction Exploitation
Direction Traitement
Direction Maintenance
Projet Bled el Hadba
Direction Commerciale
Direction Ventes
Direction Relations clients
Direction Des Installations Portuaires
Département Embarquement
Département Maintenance
Direction Technique
Département Maintenance
Département Production
Département Investissements
Centre d'Etudes et de Recherches Appliquées au Développement
Département Prestation de service
Département Recherches et développement
Direction des Ressources
Département R.H
Département de formation
Département Systèmes D'information
Département Veille Juridique
Direction de l'unité Siege
Service accueil
Service Finances et comptabilité
Service GRH
Service œuvre sociales
Service Moyens Communs
Service Hygiène et sécurité
Direction des Finances et Comptabilité
Département Comptabilité Générale
Département Finances
..... Lien Fonctionnel
_____ Lien Hiérarchique

المبحث الثاني: تقديم الاطار المنهجي للدراسة الميدانية

سيتم في هذا الفصل توضيح الطريقة والأدوات المستعملة في هذه الدراسة، حيث سيتم تعريف مجتمع الدراسة وبيان الأدوات الإحصائية والبرامج المستخدمة في هذه الدراسة، وسيتم تقسيمه الى المطالب الموالية:

- **المطلب الأول:** تصميم الدراسة الميدانية؛
- **المطلب الثاني:** الأدوات المستخدمة في جمع البيانات؛
- **المطلب الثالث:** الأساليب الاحصائية المستخدمة في الدراسة.

المطلب الأول: تصميم الدراسة الميدانية

يشمل هذا المطلب تحليل مجتمع ومجتمع الدراسة وكذلك متغيرات وبيانات الدراسة الميدانية.

الفرع الأول: مجتمع ومجتمع الدراسة

يتم عرض مجتمع ومجتمع الدراسة من خلال هذا الفرع.

1. مجتمع الدراسة

يتمثل المجتمع الكلي لهذه الدراسة في جميع العاملين لقسم المالية والمحاسبة في المؤسسة الاقتصادية SOMIPHOS محل الدراسة لولاية –تبسة– والبالغ عددها وتضم (41) موظف في قسم المالية والمحاسبة.

2. مجتمع الدراسة

تم اختيار مجتمع الدراسة وفق أساس المسح الشامل، أي تم اختيار مجتمع الدراسة ككل نظرا لصغر حجم مجتمع الدراسة والذي بلغ حجمه (41) موضف في المؤسسة الاقتصادية SOMIPHOS بقسم المالية والمحاسبة تحديدا، والجدول رقم 01 يوضح اختيار العينات الجزئية من كل مؤسسة.

بعد الانتهاء من عملية جمع البيانات واسترداد الاستبيانات التي تم توزيعها، بحيث تم استرجاع كامل الاستمارات، حيث يمكن الاعتماد عليها في استكمال اجراءات الدراسة.

الفرع الثاني: متغيرات الدراسة ومصادر جمع البيانات

سيتم عرض متغيرات الدراسة ومصادر جمع البيانات من خلال هذا الفرع.

1. متغيرات الدراسة

تتمثل متغيرات الدراسة فيما يلي:

1.1.المتغير المستقل: ويتمثل في المحاسبة التحليلية للاستغلال؛

2.1.المتغير التابع: جودة اتخاذ القرارات التي تم قياسها من خلال جملة من المستويات والمتمثلة في:

- **المستوى الاستراتيجي؛**
- **المستوى التشغيلي؛**
- **المستوى الاداري.**

2. مصادر جمع البيانات

تم الاعتماد في جمع البيانات لهذه الدراسة على نوعين من البيانات وهي كمايلي:

1.2. البيانات الثانوية

تتمثل البيانات الثانوية في مجموعة الكتب والدراسات المنشورة والملتقيات والرسائل الجامعية ذات العلاقة بالدراسة وكذا مصادر أجنبية، حيث تم تغطية الجانب النظري من الدراسة والذي يعتبر جزء أساسيا في اجراء الدراسات الميدانية.

2.2. البيانات الأولية

تتمثل البيانات الأولية فيما يلي:

1.2.2.الاستبيان

قصد توضيح مدى تأثير التحفظ المحاسبي على جودة المعلومات المالية بالمؤسسة الاقتصادية SOMIPHOS محل الدراسة لولاية –تبسة– تم إعداد الاستبيان وتطويره بشكل يساعد في جمع البيانات ومعالجتها وتحليلها إحصائيا والحصول على النتائج.

2.2.2.المقابلة

استخدمت المقابلة دعما بالاستبيان في جمع البيانات والمعلومات اللازمة لموضوع الدراسة. خلاصة القول أنه يتمثل مجتمع الدراسة في مجموعة الموظفين بقسم المالية والمحاسبة في مؤسسة مناجم الفوسفاط لولاية –تبسة–، حيث تم توزيع 41 استبيان على الأفراد بالإعتماد على مجتمع الدراسة القصدية، وذلك عن طريق المقابلة في دمج المعلومات والبيانات اللازمة، والذي يتمحور حول متغيرات الدراسة المتمثلة في مساهمة المحاسبة التحليلية للاستغلال و دورها في اتخاذ القرارات، كما سيتم في المطلب الموالي عرض الأدوات المستخدمة في جمع المعلومات لهذه الدراسة.

المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في جمع البيانات

قصد تسهيل الدراسة تم إعداد استبيان بشكل يساعد على جمع المعلومات ويمكن توضيح محتويات الاستبيان، واختبار قياس ثباتها وصدقها من خلال العناصر التالية:

الفرع الأول: محتوى أداة الدراسة (الإستبيان)

يعد الاستبيان من أهم الأدوات الرئيسية في جمع المعلومات والبيانات في استخدامات البحوث ذلك نظرا لسهولة معالجة البيانات والنتائج المتحصل عليها، عن طريق التعرف المباشر على الأطراف الفعالة في مجال جودة ترشيد القرارات باستخدام الاستبيان، الذي يعتبر الخيار الملائم لقياس درجة تطابق أراء ووجهات نظر موظفين المؤسسة الاقتصادية SOMIPHOS محل الدراسة لولاية –تبسة–، وقد تضمن الاستبيان محاور تتعلق بمتغيرات الدراسة وقسمت الى قسمين رئيسين يتمثلان في:

1. **القسم الأول**

يتعلق بالمعلومات الشخصية لأفراد مجتمع الدراسة من حيث الجنس، العمر، المستوى العلمي المركز الوظيفي، الخبرة المهنية لغرض وصف مجتمع الدراسة وتبيان مدى تأثيرها في متغيرات الدراسة.

2. القسم الثاني

عبارة عن مجالات الدراسة، ويتكون الاستبيان من محورين يتمثلان في:

1.2. المحور الأول

يتضمن هذا المحور العبارات الخاصة بالمحاسبة التحليلية للاستغلال في المؤسسة الاقتصادية SOMIPHOS محل الدراسة وتضمن 11 عبارة.

2.1. المحور الثاني

يتضمن هذا المحور العبارات الخاصة بجودة جودة القرارات المتخذة التي تم قياسها من خلال جملة من المستويات والمتمثلة في المؤسسة الاقتصادية SOMIPHOS محل الدراسة وتضمن 16 عبارة موزعة على مجموعة من المحاور الفرعية المتمثلة في:

- المستوى الاستراتيجي؛
- المستوى التشغيلي؛
- المستوى الاداري.

الفرع الثاني: مقياس أداة الدراسة (الاستبيان)

لتحويل اجابات الدراسة الى بيانات كمية، تم استخدام مقياس ليكارت الخماسي لكونة أكثر تغييرا وتنوعا وباعتباره يعطي مجالات أوسع للإجابة، ويمكن توضيح الدرجات الخمس للموافقة في الجدول كالآتي:

جدول رقم (02): يوضح درجات مقياس ليكارت الخماسي

الإجابات	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	01	02	03	04	05

المصدر: أيمن صالح سلامة، **الاحصاء (أسس ومبادئ)**، دار النشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، 2019، ص238.

يتضح من خلال الجدول السابق أنه يعطي مجال أوسع للإجابة، حيث تمثل إجابة موافق بشدة الدرجة الأكبر أي 05، وموافق الدرجة 04، ومحايد الدرجة 03، وغير موافق الدرجة 02، وغير موافق بشدة الدرجة الأقل وهي 01.

جدول رقم (03):يوضح طول خلايا مقياس ليكارت الخماسي

المتوسط المرجح	[1,79-1]	[2,59-1,80]	[3,39-2,60]	[4,19-3,40]	[5-4,20]
اتجاه الإجابة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
المستوى	منخفض جدا	منخفض	متوسط	مرتفع	مرتفع جدا

المصدر: بوقلقول الهادي، **تحليل البيانات باستخدام spss**، ندوة علمية، جامعة عنابة، 2013، ص: 24.

يتضح من خلال الجدول السابق أن طول خلايا مقياس ليكارت الخماسي (الحدود الدنيا والعليا) حيث يتم حساب المدى(4=5-1) ومن طول الخلية أي (0,80=5/4)، وبعد ذلك تم إضافة هذه القيمة إلى بداية المقياس وهي واحد(01)، وذلك لتحديد الحد الأعلى لهذه الخلية.

- **صدق وثبات أداة الدراسة**

قصد معرفة صدق الأداة المستخدمة في الدراسة وثباتها، أي قدرة الإستبيان على قياس المتغيرات التي وضعت لقياسها، كما تم التأكد من صدق وثبات الإستبيان من خلال توزيع الإستمارات على عينة من الأفراد، وتم إسترجاعها وتفريغ بياناتها، وكانت النتائج كمايلي:

جدول رقم (04): يوضح صدق أداة الدراسة

		نتائج الفترة T	نتائج الفترة T+1
نتائج صدق الأداة	معامل بيرسون	0.650	
	مستوى الدلالة	0.012	
	عدد مجتمع الدراسة	10	10

المصدر: إعداده بناء على نتائج التحليل الإحصائي.

يتضح من خلال نتائج الجدول أن هناك ارتباط قوي ومرتفع نوعا ما خلال معامل بيرسون وهي نتائج ايجابية (مقبولة) تخدم الدراسة، ومنه يمكن استخدام الاستبيان والثقة في نتائجه.

بالإضافة الى الإختبار السابق، تم حساب معامل ألفا كرومباخ (Cronbach's Alpha) لتحديد درجة الثبات، وكانت النتائج كما هي موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم (05): يوضح قيمة معامل الثبات لمتغيرات الدراسة المستقلة والتابعة

رقم الفقرة في استمارة الاستبيان	اسم المتغير	معامل الثبات ألفا كرومباخ (%)
من الفقرة 01 إلى 11	المحاسبة التحليلية للاستغلال	0.736
من الفقرة 12 إلى 27	جودة اتخاذ القرارات	0.854
من الفقرة 01 إلى 27	معامل الثبات الكلي	0.787

المصدر: تم إعداده بناء على نتائج التحليل الإحصائي.

يلاحظ من الجدول رقم (05) أن معامل الثبات لجميع متغيرات الدراسة مرتفعة، حيث بلغ معامل الثبات لكافة فقرات أداة الدراسة 78.7%، وهي نسبة ثبات عالية ومقبولة لأغراض إجراء الدراسة، ومنه يمكن اعتماد استمارة الاستبيان.

خلاصة القول أنه تم في هذه الدراسة، الإعتماد على الإستبيان والمقابلة في جمع البيانات والمعلومات حيث تضمن الإستبيان 27 عبارة مقسم الى قسمين، حيث تم الإعتماد على مقياس ليكارت الخماسي وتم إثبات وصدق الإستبيان بناء على معامل ألفاكرومباخ ومعامل بيرسون، وسيتم في المطلب الموالي التعرف على البرامج والأدوات الإحصائية المعتمد عليها في تحليل الدراسة.

المطلب الثالث: البرامج والأدوات الإحصائية المستعملة في تحليل الدراسة

تم إستخدام مجموعة من الأدوات الإحصائية والبرامج من أجل القيام بقراءة ودارسة أجوبة مجتمع الدراسة لأثر المحاسبة التحليلية للاستغلال على جودة اتخاذ القرارات للمؤسسة الاقتصادية SOMIPHOS، وسيتم توضيح ذلك من خلال هذا المطلب.

الفرع الأول: البرامج المستخدمة في معالجة البيانات

لتحقيق أهداف الدراسة والتحليل البيانات سيتم الاعتماد على طرق إحصائية يتم من خلالها وصف المتغيرات وتحديد نوعية العلاقة الموجودة بينها، بداية بجمع البيانات الموزعة وترميزها ثم إدخال البيانات الموزعة وترميزها، ثم إدخال البيانات بالحاسوب الآلي باستعمال برنامج الحزمة الإحصائية الاجتماعية Spss v.25 .

الفرع الثاني: الأدوات الإحصائية

تتمثل الأدوات الإحصائية المستخدمة في دراسة الإستبيان فيمايلي: [1]

1. التكرارات والنسب المئوية

حيث استخدمت لغرض معرفة تكرارات فئات متغير ما ويفيد في وصف خصائص مجتمع الدراسة ولتحديد الاستجابة اتجاه محاور أداة الدراسة، وتحسب بالعلاقة الآتية:

$$\text{النسبة المئوية} = \frac{\text{تكرار المجموعة} \times 100}{\text{المجموع الكلي التكرارات}}$$

2. معامل ألفا كرونباخ

يتم استخدامه لقياس درجة ثبات وصدق أداة الدراسة، يأخذ قيما تتراوح بين الصفر والواحد الصحيح، تعتبر قيمة المعامل التي تساوي 60% مقبولة للحكم على ثبات الاستبانة وكلما زادت قيمة المعامل زادت درجة ثبات وصدق أسئلة الاستبيان، يعبر عنه بالمعادلة التالية:

$$a = \frac{n}{n-1}\left(1 - \frac{\sum vi}{vt}\right)$$

حيث: **α**: معامل ألفا كرونباخ؛

n: عدد الأسئلة؛

Vt: معامل التباين لأسئلة المحور؛

Vi: التباين لأسئلة المحور.

[1]– عبد الله إبراهيم الفقي، **الإحصاء التطبيقي باستخدام برنامج SPSS**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2014.، ص ص: 95-142.

3. الانحراف المعياري

يتم حسابها لتحديد استجابات أفراد الدراسة نحو محاور وأسئلة الدراسة، حيث أن الانحراف المعياري عبارة عن مؤشر احصائي يقيس مدى التشتت في التغيرات، ويعبر عنه بالعلاقة الآتية:

$$\delta = \frac{\sqrt{\sum(Xi - \overline{X})2}}{N}$$

حيث:

σ = يمثل الإنحراف المعياري؛

Xi= يمثل قيمة الأسئلة؛

$\overline{X}$ = يمثل المتوسط الحسابي؛

4. المتوسط الحسابي (Mean)

هو عبارة عن مؤشرا لترتيب البنود حسب أهميتها من وجهة نظر أفراد مجتمع الدراسة المختارة، ويعبر عنه بالعلاقة الموالية:

$$\bar{X} = \sum_{N}^{n} Xi$$

حيث:

$\overline{X}$= يمثل المتوسط الحسابي.

Xi= تمثل قيمة الأسئلة.

N= يمثل عدد الأسئلة.

5. اختبار T-test one simple

يتم الاعتماد عليه لاختبار الفرضيات عند مستوى دلالة sig(a)≤0,05، والذي يدل على أن احتمال الخطأ المسموح به يكون في حدود 5% ما يعكس مجال الثقة بنسبة 95%.

خلاصة القول أنه تم في هذه الدراسة إستخدام مجموعة من البرامج تتمثل في برنامج (Exel2013)، وبرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الإجتماعية (spss v.25) وكذلك مجموعة من الأدوات الإحصائية، والمتمثلة في التكرارات والنسب المئوية ومعامل ألفاكرومباخ ، وإختبار t-test one simple لاختبار الفرضيات، وكذلك المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري.

المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات

في هذا المبحث سيتم عرض وتحليل إجابات فرضيات الدراسة وتفسيرها، بغرض الوصول إلى نتائج الدراسة التطبيقية، التي تقيس متغيرات الدراسة وفقا لتوجهات مجتمع الدراسة، ومنه تقتضي دراسة هذا المبحث تقسيمه إلى المطالب التالية:

- **المطلب الأول:** الوصف الإحصائي لمجتمع الدراسة؛
- **المطلب الثاني:** عرض وتحليل نتائج الدراسة التطبيقية؛
- **المطلب الثالث:** اختبار فرضيات الدراسة.

المطلب الأول: الوصف الإحصائي لمجتمع الدراسة

سيتم في هذا المطلب عرض وتحليل النتائج المتعلقة بالبيانات الشخصية لمجتمع الدراسة من حيث متغير الجنس، العمر، المستوى التعليمي، الخبرة المهنية.

الفرع الأول: توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب متغير الجنس

توزعت مجتمع الدراسة حسب الجنس على النحو الموضح في الجدول التالي:

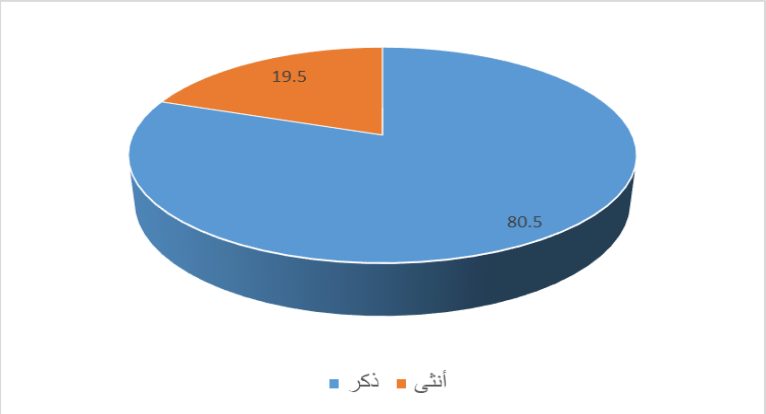
جدول رقم (06): توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب متغير الجنس

		تكرار	النسبة المئوية
الجنس	ذكر	33	80.5
	أنثى	8	19.5
	المجموع	41	100.0

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات برنامج spss

يمكن ترجمة معلومات الجدول السابق الى الشكل البياني الموالي:

شكل رقم(01): توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب متغير الجنس



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على برنامج Excel

يتضح من خلال نتائج الجدول والشكل أعلاه أن نسبة الذكور جاءت أعلى من نسبة الإناث حيث سجلت نسبة الذكور نسبة مئوية قدرت بـ 80.5 %، وسجلت فئة الإناث نسبة قدرت بـ 19.5%، وتعد هذه النسب متباعدة بين الجنسين ويفسر هذا أن العمل في المؤسسة الاقتصادية قيد الدراسة يلاقي هيمنة من قبل فئة الذكور عكس الاناث.

الفرع الثاني: توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب متغير العمر

توزع مجتمع الدراسة حسب متغير العمر على النحو الموضح في الجدول التالي:

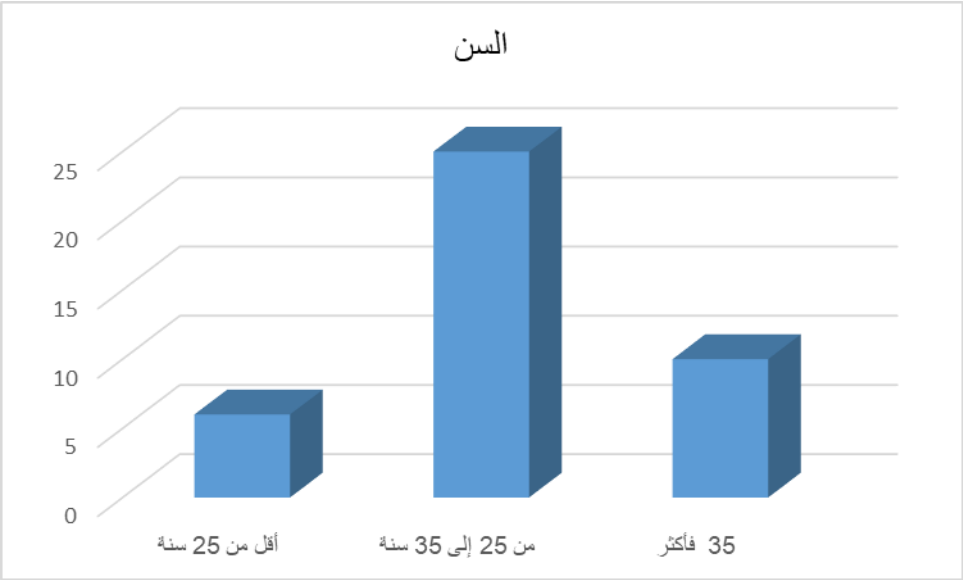
جدول رقم (07): توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب متغير العمر

		التكرار	النسبة المئوية
العمر	أقل من 25 سنة	6	14.6
	من 25 إلى 35 سنة	25	61.0
	35 فأكثر	10	24.4
	المجموع	41	100.0

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات برنامج spss

يمكن ترجمة معلومات الجدول السابق الى الشكل البياني الموالي:

شكل رقم(02): توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب متغير العمر



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على برنامج Excel

يتضح من الجدول والشكل أعلاه أن أعلى نسبة محققة بالنسبة لمتغير الفئة العمرية كانت من فئة (من 25 إلى 35 سنة) بنسبة هي الأعلى والتي قدرت ب 61.0%، لتليها الفئة العمرية (من 35 سنة فما فوق) في المرتبة الثانية بنسبة قدرت بـ: 24.4%، واحتلت الفئة (أقل من 25 سنة) المرتبة الثالثة بنسبة قدرت بـ 14.6%، لتحل في المرتبة الأخيرة بنسبة هي الأضعف، ومنه يمكن القول أن المؤسسة الاقتصادية محل الدراسة تحتوي على فئة من اصحاب الخبرة من خلال فئاتهم العمرية التي تجعلهم يملكون المعرفة و الوعي اللازم لاستيعاب فقرات الاستبيان والإجابة عليها.

الفرع الثالث: توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب متغير المستوى العلمي

توزعت مجتمع الدراسة حسب المستوى العلمي على النحو الموضح في الجدول التالي:

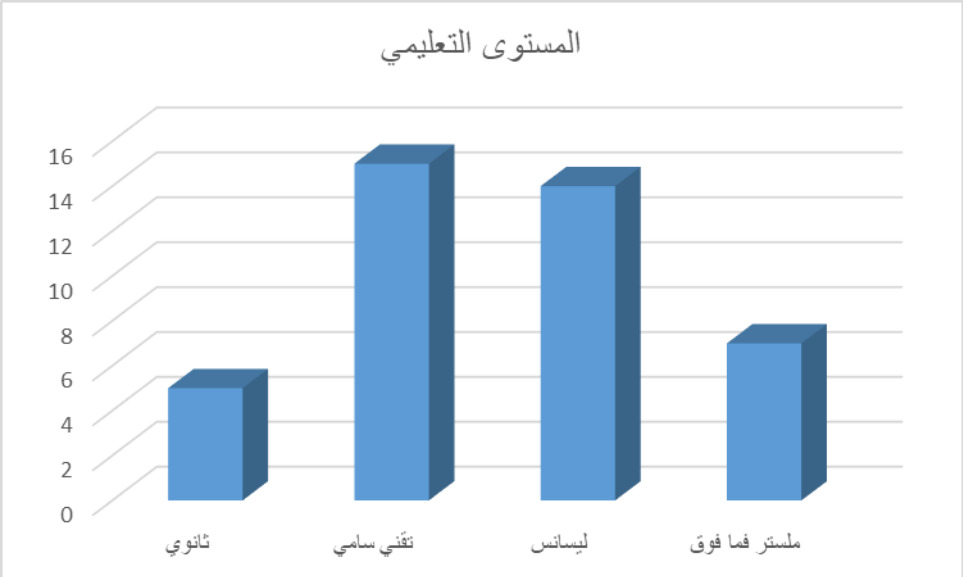
جدول رقم (08): توزيع أفراد أفراد مجتمع الدراسة حسب متغير المستوى العلمي

		التكرار	النسبة المئوية
المستوى التعليمي	ثانوي	5	12.2
	تقني سامي	15	36.6
	ليسانس	14	34.1
	ملستر فما فوق	7	17.1
	المجموع	41	100.0

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات برنامج spss

يمكن ترجمة معلومات الجدول السابق الى الشكل البياني الموالي:

شكل رقم(03): توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب متغير المستوى العلمي



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على برنامج Excel

يتضح من الجدول والشكل أعلاه أن أغلبية مجتمع الدراسة كانت من ضمن فئة (تقني سامي) بنسبة قدرت بـ 36.6 %، لتليها في المرتبة الثانية فئة (الليسانس) بنسبة قدرت بـ 34.1 %، وسجلت باقي الفئات سجلت نسبة منخفضة في كل من المستوى الثانوي ب نسبة 12.2 % ومستوى ماستر فما فوق بنسبة 17.1 %، ويلاحظ من خلال هذه النتائج أن المؤسسات الاقتصادية تحوز على كفاءات جامعية علمية متوسطة يمكنها تقديم الإضافة والتطوير، بها ويمكن تفسير هذه النتائج بالنظر للمستويات العلمية التي تطلبها المؤسسات الاقتصادية في مختلف مسابقات التوظيف التي تنظمها.

الفرع الرابع: توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية

توزع مجتمع الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة على النحو الموضح في الجدول التالي:

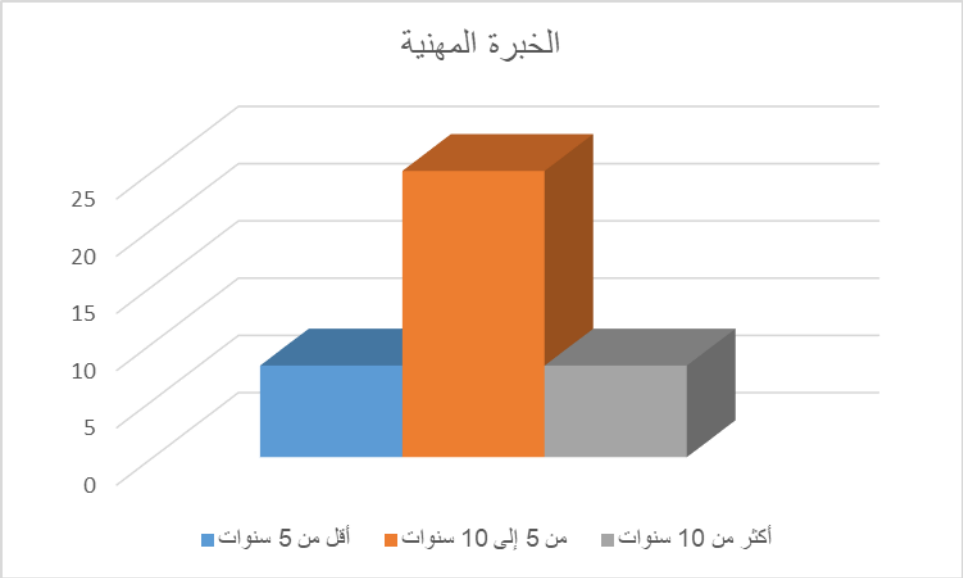
جدول رقم (09): توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية

		التكرار	النسبة المئوية
الخبرة المهنية	أقل من 5 سنوات	8	19.5
	من 5 إلى 10 سنوات	25	61.0
	أكثر من 10 سنوات	8	19.5
	المجموع	41	100.0

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات برنامج spss

يمكن ترجمة معلومات الجدول السابق الى الشكل البياني الموالي:

شكل رقم(04): توزيع أفراد مجتمع الدراسة حسب متغير الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الطالب بالإعتماد على برنامج Excel

يتضح من خلال الجدول والشكل أعلاه أن فئة "من 5 إلى 10 سنوات" تمثل الأغلبية بـ 61% من العاملين، ما يعكس وجود خبرات متوسطة في المؤسسة، أما الفئتان الأخريان ("أقل من 5 سنوات" و"أكثر من 10 سنوات") متساويتان في النسبة (19.5% لكل منهما)، ما يشير إلى توزيع نسبي أقل للخبرات الحديثة والطويلة.

يمكن اعتبار هذا التوزيع "مائلا نحو الخبرة المتوسطة"، مما قد يؤثر إيجابا على أداء المؤسسة من حيث الإنتاجية والتأقلم مع متطلبات السوق، كما أن التوزيع الحالي للخبرات في المؤسسة الاقتصادية يبرز هيمنة الخبرات المتوسطة، وهو مؤشر على التوازن بين الديناميكية والفعالية التشغيلية.

المطلب الثاني: عرض وتحليل محاور الدراسة

في هذا المطلب سيتم عرض البيانات الأساسية والتي تمثل استجابات أفراد مجتمع الدراسة نحو متغيرات الدراسة، وقد تم الاستعانة في ذلك ببرنامج (SPSS V25).

الفرع الأول: استجابات أفراد مجتمع الدراسة نحو متغير المحاسبة التحليلية للاستغلال

سيتم اختبار هذا المحور من خلال الفقرات من 01 إلى 11 من حيث المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والجدول الموالي يوضح ذلك:

جدول رقم (10): يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات محور المحاسبة التحليلية للاستغلال

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى	ترتيب العبارات
01	تستخدم المؤسسة نظام محاسبة تحليلية بشكل منتظم.	4.41	0.669	مرتفع جدا	8
02	يعتمد النظام التحليلي على تصنيف دقيق للتكاليف.	4.41	0.631	مرتفع جدا	7
03	يتم توزيع التكاليف غير المباشرة بدقة بين مراكز النشاط.	4.39	0.627	مرتفع جدا	9
04	يتم تحليل التكاليف حسب مراكز المسؤولية.	4.58	0.546	مرتفع جدا	4
05	تعتمد المؤسسة على مبدأ التكاليف الحقيقية أكثر من التكاليف التقديرية.	4.17	0.703	مرتفع	11
06	توفر المحاسبة التحليلية معلومات دورية ومنتظمة.	4.53	0.504	مرتفع جدا	6
07	يُستخدم النظام التحليلي لتحديد تكلفة الإنتاج بدقة.	4.60	0.542	مرتفع جدا	2
08	هناك تكامل بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية.	4.70	0.460	مرتفع جدا	1
09	توفر المحاسبة التحليلية مؤشرات أداء واضحة للمؤسسة.	4.58	0.546	مرتفع جدا	5
10	تقوم المؤسسة بتحليل الانحرافات بين التكاليف الفعلية والمخططة.	4.58	0.498	مرتفع جدا	3
11	يتم تدريب العاملين على تقنيات المحاسبة التحليلية باستمرار.	4.36	0.798	مرتفع جدا	10
إجمالي درجة المحور		4.48	0.469	**مرتفع جدا**	/

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات برنامج spss

تشير نتائج الجدول رقم (10) المتعلق بمحور "**المحاسبة التحليلية للاستغلال**" إلى أن المؤسسة توظف هذا النوع من المحاسبة بشكل فعال في تتبع وتحليل تكاليف وأداء العمليات الجارية داخل دورة الاستغلال، بما في ذلك الإنتاج، الخدمات، والوظائف الداعمة، فقد سجلت هذه العبارة متوسطا حسابيا

قدره 4.48، مما يضعها ضمن المستوى "مرتفع جدا"، وهو ما يُعبر عن إجماع واسع بين أفراد مجتمع الدراسة حول أهمية هذا النظام التحليلي في تتبع استغلال الموارد، كما أن الانحراف المعياري المنخفض (0.469) يعكس تجانسًا كبيرًا في آراء المستجيبين، مما يُضفي مصداقية على النتيجة.

يمكن القول إن المؤسسة من خلال ممارسات المحاسبة التحليلية تكتسب رأسمالا تنظيميا يجعلها أكثر قدرة على التفاوض داخليا بين مختلف الوحدات، وخارجيا مع الشركاء أو السوق، حيث تستخدم النتائج التحليلية كمصدر للشرعية المهنية والإدارية.

وهذا تحليل لمجمل عبارات محور "**المحاسبة التحليلية للاستغلال**":

العبارة رقم (01): "تستخدم المؤسسة نظام محاسبة تحليلية بشكل منتظم"

المتوسط الحسابي بلغ 4.41 وهذا يدل على أن غالبية المستجيبين يتفقون بشدة مع العبارة، لأن القيمة تقع ضمن فئة "مرتفع جدا"، والانحراف المعياري بلغ 0.669 هذا يشير إلى أن تباين الآراء بين المستجيبين منخفض نسبيا، أي أن معظمهم متقاربون في تقييمهم، وهذا ما يعكس درجة عالية جدا من الاتفاق، أما بالنسبة لترتيب 08 وهذا يعني أن هناك سبع عبارات أخرى تفوقت على هذه العبارة من حيث المتوسط الحسابي، رغم أنها لا تزال في فئة مرتفعة جدا.

وهذا راجع إلى أن المؤسسة تعتمد بصورة قوية ومنتظمة على نظام المحاسبة التحليلية، مما يشير إلى: وجود وعي محاسبي استراتيجي داخل المؤسسة، واحتمال وجود نظم معلومات محاسبية متقدمة تساعد في تحليل التكاليف والربحية، فالمؤسسة في قطاع صناعي يتطلب تتبع وتحليل مفصل للتكاليف، وهذا قد يؤثر إيجابيا على اتخاذ القرارات الإدارية وترشيد التكاليف وتحسين الأداء المالي.

العبارة (02): "يعتمد النظام التحليلي على تصنيف دقيق للتكاليف"

بالاعتماد على نتائج المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، يظهر أن هناك اتفاقا قويا من طرف المشاركين حول فعالية النظام التحليلي المستخدم في المؤسسة، خصوصا في ما يتعلق بتصنيف التكاليف بدقة، فقد حصلت العبارة رقم 2 على متوسط حسابي مرتفع جدا بلغ 4.41، وانحراف معياري منخفض نسبيا قدره 0.631، مما يدل على تجانس الآراء حول هذه الممارسة.

هذا يشير إلى أن المؤسسة تعتمد بشكل واضح على أسلوب التصنيف المنهجي للتكاليف، وهو عنصر جوهري في المحاسبة التحليلية، إذ يتيح تتبع التكاليف حسب المراكز أو الأنشطة، ويساهم في تحسين جودة القرارات، كما أن ترتيب هذه العبارة في المرتبة 07 بين العبارات المدروسة يعكس إدراكا إيجابيا ووعيا محاسبيا جيدا لدى الموظفين بأهمية التصنيف الدقيق في دعم فعالية نظام المحاسبة التحليلية بالمؤسسة.

العبارة رقم (03): "يتم توزيع التكاليف غير المباشرة بدقة بين مراكز النشاط "

تشير نتائج العبارة رقم 03 إلى مستوى عال جدا من الاتفاق بين أفراد مجتمع الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.39، ما يضعها ضمن فئة "مرتفع جدا"، في حين أن الانحراف المعياري البالغ 0.627 يعكس درجة تجانس ملحوظة في آراء المستجيبين، هذا يدل على أن المؤسسة تولي أهمية كبيرة لعملية توزيع التكاليف غير المباشرة، وتقوم بذلك بدقة وفق أسس واضحة، مما يعكس نضجا في الممارسات المحاسبية التحليلية، فالدقة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين مراكز النشاط تعد خطوة محورية لتحقيق معلومات تكلفة دقيقة وموثوقة، تساعد في تقييم الأداء، وتسعير المنتجات، وتحليل الربحية الفعلية لكل نشاط. وعلى الرغم من أن ترتيب هذه العبارة جاء 9 بين العبارات، إلا أن مستواها المرتفع جدا يظل مؤشرا إيجابيا يعزز من كفاءة نظام المحاسبة التحليلية المطبق داخل المؤسسة.

العبارة رقم (04): "يتم تحليل التكاليف حسب مراكز المسؤولية"

تعكس نتائج العبارة 04 مستوى عالي جدا من الفعالية في تطبيق أسس المحاسبة التحليلية داخل المؤسسة. فقد بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.58، وهو من أعلى القيم المسجلة، ويقع ضمن فئة "مرتفع جدا"، مما يدل على وجود اتفاق قوي جدا بين أفراد مجتمع الدراسة حول هذا الإجراء، كما أن الانحراف المعياري 0.546 يظهر درجة عالية من التجانس في آراء المستجيبين، مما يعزز مصداقية هذا التقييم.

هذا يشير إلى أن المؤسسة تعتمد بشكل منهجي على تحليل التكاليف وفق مراكز المسؤولية، وهو ما يعتبر من الركائز الأساسية في المحاسبة التحليلية الحديثة، حيث يسهم في تحديد المسؤوليات بدقة، وتحفيز الرقابة الفعالة على الأداء المالي والإداري، وتمكين الإدارة من ربط التكاليف بمستويات المسؤولية

المختلفة، وكون العبارة احتلت المرتبة 04 بين جميع العبارات، فإن ذلك يؤكد مكانتها المتقدمة في وعي وممارسة النظام التحليلي داخل المؤسسة، ويعكس مدى نضج النظام المحاسبي المطبق في هذا الجانب.

العبارة رقم (05): "تعتمد المؤسسة على مبدأ التكاليف الحقيقية أكثر من التكاليف التقديرية"

تشير نتائج العبارة 05 إلى أن هناك مستوى عاليا من الاعتماد على البيانات الفعلية في النظام المحاسبي التحليلي داخل المؤسسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.17، مما يصنفها ضمن المستوى "المرتفع"، وهو مؤشر إيجابي يعكس توجها نحو الواقعية والدقة في احتساب التكاليف، غير أن هذا المتوسط يعد أقل نسبيا مقارنة بباقي العبارات، حيث احتلت هذه العبارة المرتبة 11، مما يدل على أن درجة الاعتماد على التكاليف الحقيقية، رغم أهميتها ليست من بين أبرز السمات التي تميز النظام المحاسبي في المؤسسة مقارنة ببقية الجوانب.

أما الانحراف المعياري البالغ 0.703 فيشير إلى وجود تفاوت نسبي في آراء المستجيبين، ما قد يعزى إلى اختلاف فهم أو تطبيق هذا المبدأ بين الوحدات أو الأقسام المختلفة داخل المؤسسة، ومع ذلك، فإن الاعتماد على التكاليف الحقيقية يعزز من دقة المعلومات المحاسبية ويسهم في تقديم صورة واقعية عن الأداء المالي، ويحد من الاعتماد المفرط على التقديرات التي قد تكون عرضة للأخطاء أو التحيز، وهو ما يدعم فعالية التحليل المالي واتخاذ القرار الرشيد.

العبارة رقم (06): "توفر المحاسبة التحليلية معلومات دورية ومنتظمة"

تظهر نتائج العبارة 06 مستوى عالي جدا من الاتفاق بين أفراد مجتمع الدراسة، حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.53، ما يضعها ضمن فئة "مرتفع جدا"، مما يدل على أن المحاسبة التحليلية داخل المؤسسة تؤدي دورا محوريا في إنتاج معلومات منتظمة ومتواصلة تخدم أغراض المتابعة والتقييم واتخاذ القرار، كما أن الانحراف المعياري 0.504 يعد من أدنى القيم المسجلة، مما يعكس تجانسا كبيرا في آراء المستجيبين ويؤكد وجود إجماع واضح حول هذه الممارسة.

ويعكس هذا المؤشر أن المؤسسة تعتمد على نظم محاسبية قادرة على توليد تقارير دورية تراعي الزمن والدقة، وهو ما يعد من الخصائص الجوهرية للمحاسبة التحليلية الفعالة، حيث تمكن الإدارة من تتبع الأداء المالي بشكل مستمر، والتدخل السريع في حال وجود انحرافات أو اختلالات، كما أن ترتيب

العبارة في المرتبة 06 من بين العبارات يعزز مكانتها ضمن أبرز مكونات النظام التحليلي في المؤسسة، ويشير إلى أن انتظام المعلومات يعد أداة أساسية في تعزيز الشفافية والرقابة والتحكم في التكاليف.

العبارة رقم (07): "يُستخدم النظام التحليلي لتحديد تكلفة الإنتاج بدقة"

تشير نتائج العبارة "يستخدم النظام التحليلي لتحديد تكلفة الإنتاج بدقة" إلى مستوى عال جدا من التفعيل والفعالية في استخدام المحاسبة التحليلية داخل المؤسسة، فقد حققت هذه العبارة أحد أعلى المتوسطات الحسابية ضمن جميع العبارات، بمقدار 4.60، ما يضعها ضمن التصنيف "مرتفع جدا"، ويعكس وجود اتفاق واسع بين المستجيبين على أن المؤسسة تعتمد فعليا على النظام التحليلي لتحقيق دقة في تحديد تكاليف الإنتاج، كما أن الانحراف المعياري البالغ 0.542 يدل على درجة عالية من التجانس في الآراء، مما يعزز من مصداقية هذه النتيجة.

هذا المستوى المرتفع من الاتفاق يؤكد أن المؤسسة تستفيد من أدوات المحاسبة التحليلية ليس فقط في التتبع العام للتكاليف، بل في القياس الدقيق لتكلفة الوحدة الإنتاجية، وهو ما يعد أمرا بالغ الأهمية لاتخاذ قرارات استراتيجية مثل التسعير، تقييم الأداء، وتحليل الربحية. كما أن ترتيب هذه العبارة في المرتبة الثانية يظهر مدى مركزيتها في النظام المحاسبي، ما يعني أن تحديد تكلفة الإنتاج يعد من الوظائف الأساسية والفعالة للمحاسبة التحليلية داخل المؤسسة، ويدل على نضج واضح في استخدام هذه الأداة المحاسبية بشكل يخدم أهداف الرقابة والتخطيط المالي.

العبارة رقم (08): " هناك تكامل بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية"

تعكس نتائج العبارة 08 أعلى درجة من الاتفاق بين جميع العبارات المدروسة، حيث سجلت متوسطا حسابيا قدره 4.70، ما يصنفها ضمن الفئة "مرتفع جدا"، ويدل على قناعة راسخة لدى المستجيبين بوجود تكامل فعلي بين النظامين المحاسبيين في المؤسسة. كما أن الانحراف المعياري 0.460 هو الأدنى في الجدول، مما يبرز تجانسا كبيرا في الآراء، ويؤكد أن هذا التكامل يمثل واقعا ملموسا لا مجرد تصور نظري.

ويعد هذا المؤشر دالا على وجود ترابط منهجي ومنسق بين المحاسبة العامة (التي تعنى بتسجيل العمليات المالية وفق المعايير المحاسبية) والمحاسبة التحليلية (التي تهدف إلى تحليل التكاليف والنتائج

داخليا لأغراض الرقابة واتخاذ القرار)، هذا التكامل يسمح بتوحيد البيانات، وتفادي الازدواجية، وتحقيق شفافية أكبر في التقارير المالية، كما يسهم في تعزيز كفاءة نظام المعلومات المحاسبية بشكل عام، وكون هذه العبارة احتلت المرتبة 01 من حيث التقييم، فإن ذلك يعد مؤشرا قويا على أن المؤسسة تمتلك نظاما محاسبيا ناضجا ومترابطا، قادرا على تلبية احتياجات كل من المتابعة القانونية والتحليل الداخلي، وهو ما يعزز من فعالية الأداء المالي والإداري في المؤسسة.

العبارة رقم (09): "توفر المحاسبة التحليلية مؤشرات أداء واضحة للمؤسسة"

تشير نتائج العبارة إلى أن نظام المحاسبة التحليلية المعتمد يسهم بشكل فعال في دعم عمليات التقييم والمتابعة الدقيقة للأداء المؤسسي. فقد بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.58، ما يصنفها ضمن الفئة "مرتفع جدا"، ويعكس مستوى عال من الاتفاق بين أفراد مجتمع الدراسة حول هذا الدور الحيوي للمحاسبة التحليلية. كما أن الانحراف المعياري 0.546 يظهر درجة مرتفعة من تجانس الآراء، مما يعزز موثوقية هذا التقييم.

يعد تقديم مؤشرات أداء واضحة من المهام الجوهرية للمحاسبة التحليلية، حيث تتيح هذه المؤشرات إمكانية مقارنة الأداء الفعلي بالأهداف المحددة مسبقا، وتحديد الانحرافات وتحليل أسبابها، سواء على مستوى مراكز التكلفة أو الأنشطة المختلفة. ويسهم هذا في تحسين فعالية الرقابة الداخلية واتخاذ القرارات، خصوصا في المؤسسات التي تسعى إلى تحقيق الكفاءة التشغيلية والمالية، إن احتلال هذه العبارة المرتبة الخامسة من حيث التقييم يُؤكد أن القدرة على إنتاج مؤشرات أداء واضحة تعد من نقاط القوة البارزة في النظام المحاسبي للمؤسسة، بما يدعم بناء ثقافة مؤسسية قائمة على التحليل، التقييم المستمر، وتحقيق النتائج.

العبارة رقم (10): "تقوم المؤسسة بتحليل الانحرافات بين التكاليف الفعلية والمخططة"

تشير نتائج العبارة 10 إلى أن المؤسسة تولي اهتماما كبيرا بعمليات الرقابة والمقارنة المحاسبية، وهو ما يعد من أهم وظائف المحاسبة التحليلية، فقد بلغ المتوسط الحسابي 4.58، وهو من القيم المرتفعة جدا، ويعكس درجة قوية من الاتفاق بين أفراد مجتمع الدراسة حول تفعيل هذا الإجراء بشكل فعّال. كما أن الانحراف المعياري 0.498 يعد منخفضا، مما يدل على وجود تجانس كبير في الآراء، ويعزز مصداقية النتيجة.

يعكس هذا المؤشر أن المؤسسة تعتمد على تحليل الانحرافات كأداة رقابية أساسية، من خلال مقارنة التكاليف الفعلية بما كان مخططا له مسبقا، وتفسير الفروقات بينهما سواء كانت إيجابية أو سلبية، هذه الآلية تساعد الإدارة على اكتشاف نقاط الضعف أو الخلل في الأداء المالي أو التشغيلي، واتخاذ قرارات تصحيحية في الوقت المناسب، كما تسهم في تحسين عملية إعداد الميزانيات التقديرية مستقبلا، وضمان الاستخدام الأمثل للموارد.

واحتلال العبارة المرتبة 03 بين جميع العبارات المدروسة، يؤكد أن تحليل الانحرافات يمثل ركيزة مهمة وفعالة في النظام المحاسبي التحليلي للمؤسسة، ويعكس نضجا واضحا في ممارسات الرقابة المالية والتخطيط الاستراتيجي.

العبارة رقم (11): "يتم تدريب العاملين على تقنيات المحاسبة التحليلية باستمرار"

تشير نتائج العبارة رقم 11 إلى وجود اهتمام ملحوظ من طرف المؤسسة بتطوير الكفاءات البشرية في مجال المحاسبة التحليلية، حيث بلغ المتوسط الحسابي 4.36، ما يصنف ضمن الفئة "مرتفع جدا"، ويدل على مستوى عال من الاتفاق بين المستجيبين بشأن وجود برامج تدريبية في هذا المجال، ومع ذلك فإن الانحراف المعياري المرتفع نسبيا والبالغ 0.798 يشير إلى وجود تفاوت واضح في آراء المشاركين، ما قد يعكس تباينا في درجة الاستفادة من التدريب أو انتظامه بين مختلف الأقسام أو الأفراد.

ويعد التدريب المستمر في تقنيات المحاسبة التحليلية أمرًا ضروريًا لضمان فعالية التطبيق العملي للنظام المحاسبي، خصوصا في ظل التغيرات المستمرة في بيئة الأعمال وتطور أدوات وأساليب التحليل المالي، كما يساعد على رفع الكفاءة المهنية للعاملين، وتعزيز قدرتهم على استخدام الأدوات التحليلية بفعالية في اتخاذ القرارات وتحقيق الرقابة الدقيقة على التكاليف.

رغم أن العبارة جاءت في المرتبة العاشرة من حيث الترتيب، فإن مستواها المرتفع جدا يدل على أن المؤسسة تبذل جهدا في هذا الجانب، لكن تفاوت الآراء يشير إلى إمكانية تحسين هذا المجال من خلال توسيع نطاق التدريب، وتوحيده، وضمان استمراريته بشكل أكثر انتظاما وشمولية.

الفرع الثاني: استجابات أفراد مجتمع الدراسة نحو متغير جودة اتخاذ القرارات

يتم اختبار هذا المحور وفقا لأبعاده من خلال الفقرات من 12 إلى 27 من حيث المتوسط الحسابي والانحراف المعياري، والجدول الموالي يوضح ذلك.

1- استجابات أفراد مجتمع الدراسة نحو بعد جودة اتخاذ القرارات على المستوى الاستراتيجي

تمثل نتائج استجابات أفراد مجتمع الدراسة في الجدول الموالي:

جدول رقم (11): يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات بعد جودة اتخاذ القراراتعلى المستوى الاستراتيجي

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى	ترتيب العبارات
01	توفر المحاسبة التحليلية رؤية مستقبلية لاتجاهات الأداء؛	4.21	0.570	مرتفع جدا	5
02	يتم الرجوع إلى تقارير المحاسبة التحليلية عند تقييم الاستثمارات؛	4.31	0.609	مرتفع جدا	4
03	يتم الرجوع إلى تقارير المحاسبة التحليلية عند اعداد مخطط التمويل؛	4.36	0.698	مرتفع جدا	3
04	تساهم في تحسين كفاءة استخدام الموارد ؛	4.53	0.552	مرتفع جدا	1
05	تسهل المحاسبة التحليلية اتخاذ قرارات التوسعة أو تقليص النشاط ؛	4.48	0.637	مرتفع جدا	2
	إجمالي درجة المحور	4.38	0.413	مرتفع جدا	/

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات برنامج spss

تشير نتائج الجدول المتعلقة ببعد "**جودة اتخاذ القرارات على المستوى الاستراتيجي**" إلى أن المحاسبة التحليلية في المؤسسة لا تستخدم فقط في الجوانب التشغيلية اليومية، بل توظف أيضا على مستوى التحليل والتخطيط الاستراتيجي، وقد بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.38، ما يضعها ضمن الفئة "مرتفع جدا"، وهو ما يدل على وجود اتفاق كبير بين أفراد مجتمع الدراسة حول أهمية هذا الدور الاستراتيجي، أما الانحراف المعياري (0.413)، فيعد منخفضا نسبيا، ويشير إلى تجانس ملحوظ في آراء المستجيبين.

ويعد هذا الاستخدام مؤشرا على نضج النظام المحاسبي التحليلي داخل المؤسسة، حيث لا يُقتصر على قياس الأداء أو ضبط التكاليف فقط، بل يستخدم كأداة لتوجيه السياسات العامة للمؤسسة، من خلال تقديم بيانات دقيقة تساعد في:

- تحديد الخيارات الاستراتيجية (الاستثمار، التوسع، تطوير المنتجات)؛
- تقييم الربحية المستقبلية؛
- تقليل المخاطر المرتبطة بالقرارات بعيدة المدى.

إن توظيف المحاسبة التحليلية على هذا المستوى يعكس رؤية متقدمة في التسيير، حيث يتم دمج البيانات المالية التحليلية ضمن عملية اتخاذ القرار الاستراتيجي، بما يمكن المؤسسة من تحسين أدائها وتعزيز قدرتها على المنافسة في بيئة اقتصادية متغيرة. وهذا تحليل لمجمل عبارات محور " **جودة اتخاذ القرارات على المستوى الاستراتيجي** ":

العبارة رقم (01): "توفر المحاسبة التحليلية رؤية مستقبلية لاتجاهات الأداء"

تشير نتائج العبارة 01 إلى أن المستجيبين يرون في المحاسبة التحليلية أداة فعالة لا تقتصر فقط على تحليل الماضي والحاضر، بل تمتد لتوفير إشارات استباقية تساعد في استشراف توجهات الأداء المستقبلي. فقد بلغ المتوسط الحسابي 4.21، مما يضع العبارة ضمن المستوى "مرتفع جدا"، ويظهر وجود اتفاق قوي بين أفراد مجتمع الدراسة حول هذه الوظيفة التنبؤية للمحاسبة التحليلية، أما الانحراف المعياري البالغ 0.570 فيشير إلى درجة جيدة من التجانس في الآراء، تعزز من موثوقية هذا التقدير.

وتعد الرؤية المستقبلية لأداء المؤسسة من أبرز الأدوار الاستراتيجية التي يمكن أن تلعبها المحاسبة التحليلية، من خلال تحليل الاتجاهات التاريخية للتكاليف والعوائد، وتقديم إسقاطات مستقبلية تدعم التخطيط طويل الأجل، وتساعد في اتخاذ قرارات استباقية تتماشى مع أهداف المؤسسة، كما تسهم هذه الوظيفة في تحسين المرونة التنظيمية والاستعداد لمواجهة التحديات أو استغلال الفرص المستقبلية، رغم أن ترتيب العبارة جاء في المرتبة 05 إلا أن ذلك يؤكد أن توفير نظرة مستقبلية يعد من الجوانب الأساسية التي تميز نظام المحاسبة التحليلية داخل المؤسسة، مما يعزز مكانتها كأداة ليس فقط للرقابة والتقييم بل أيضا للتخطيط الاستراتيجي.

العبارة (02): " يتم الرجوع إلى تقارير المحاسبة التحليلية عند تقييم الاستثمارات"

تشير نتائج العبارة 02 إلى أن المؤسسة تعتمد بشكل كبير على المعطيات التحليلية المستخرجة من النظام المحاسبي في دعم قراراتها الاستثمارية، فقد سجلت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره 4.31، ما يضعها ضمن الفئة "مرتفع جدا"، ويعكس مستوى قويا من الاتفاق بين المستجيبين على أهمية الدور الذي تلعبه المحاسبة التحليلية في عمليات التقييم المالي للمشاريع والاستثمارات، أما الانحراف المعياري البالغ 0.609 فيشير إلى تجانس مقبول في الآراء، يعكس درجة من الاستقرار في تصور المستجيبين حول هذه الممارسة.

ويمثل الرجوع إلى تقارير المحاسبة التحليلية عند تقييم الاستثمارات مؤشرا على وجود نضج في الأداء المالي والتحليلي للمؤسسة، حيث تُستخدم هذه التقارير لتحديد تكاليف الاستثمار المتوقعة، العوائد المحتملة، وفترات الاسترداد، وغيرها من المؤشرات التي تساعد في اتخاذ قرارات استثمارية مدروسة، ويعد ذلك من الممارسات الجيدة التي تعزز الشفافية والكفاءة في تخصيص الموارد.

وكون العبارة جاءت في المرتبة 04 من حيث الترتيب، فإن هذا يدل على أنها تحظى بمكانة متقدمة في النظام المحاسبي التحليلي للمؤسسة، مما يبرز أهمية تكامل التحليل المالي مع التوجه الاستثماري ويدعم ثقافة الاعتماد على البيانات الفعلية في اتخاذ القرارات الاستراتيجية.

العبارة (03): " يتم الرجوع إلى تقارير المحاسبة التحليلية عند اعداد مخطط التمويل "

تشير نتائج العبارة 03 إلى أن المؤسسة تولي أهمية كبيرة لاستخدام أدوات المحاسبة التحليلية في التخطيط المالي الاستراتيجي، لا سيما فيما يخص إعداد مخطط التمويل، وقد بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.36، ما يصنفها ضمن الفئة "مرتفع جدا"، مما يدل على قوة الاتفاق بين أفراد مجتمع الدراسة على هذه الممارسة، أما الانحراف المعياري، الذي بلغ 0.698، فيشير إلى وجود بعض التباين في الآراء، لكنه يبقى ضمن الحدود المقبولة إحصائيا.

وتعد العودة إلى تقارير المحاسبة التحليلية عند إعداد مخطط التمويل دليلا على ترابط التخطيط المالي بالتحليل الداخلي للتكاليف والأداء، حيث توفر هذه التقارير بيانات دقيقة وواقعية حول مصادر واستخدامات الأموال، واحتياجات التمويل المستقبلية، والتكاليف المرتبطة بها، مما يعزز من دقة وكفاءة

المخطط المالي، كما يساهم هذا الاستخدام في تحقيق توازن مالي أفضل وتحسين القدرة على تقدير المخاطر والفرص التمويلية.

واحتلال العبارة المرتبة 03 في ترتيب العبارات يظهر أن الاعتماد على المعلومات التحليلية في إعداد مخططات التمويل ليس مجرد خيار تكميلي، بل يمثل عنصرا محوريا في استراتيجية إدارة الموارد المالية داخل المؤسسة، ويؤكد على تكامل المعلومات التشغيلية والتحليلية في صنع القرار المالي.

العبارة (04): " تساهم في تحسين كفاءة استخدام الموارد"

تشير نتائج العبارة 04 إلى أن المحاسبة التحليلية تعد أداة محورية داخل المؤسسة لتحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المالية والبشرية والمادية. فقد حققت هذه العبارة متوسطا حسابيا مرتفعا جدا بلغ 4.53، وهو ما يعكس مستوى عال من الاتفاق بين المبحوثين على هذا الدور الحيوي للمحاسبة التحليلية، كما أن الانحراف المعياري 0.552 يظهر درجة جيدة من التجانس في الآراء، مما يعزز مصداقية هذه النتيجة.

ويعد تحسين كفاءة استخدام الموارد من أبرز الأهداف التي تسعى إليها المؤسسات، خاصة في بيئات العمل التي تعاني من ضغوط التكاليف أو ندرة الموارد. وتسهم المحاسبة التحليلية في ذلك من خلال تحديد مراكز الهدر، تحليل الانحرافات، وتقويم الأداء على مستوى مختلف مراكز المسؤولية، مما يمكن الإدارة من توجيه الموارد نحو الأنشطة ذات القيمة الأعلى.

واحتلال هذه العبارة المرتبة 01 بين باقي العبارات المدروسة يؤكد أن المؤسسة تنظر إلى المحاسبة التحليلية باعتبارها دعامة رئيسية لتحسين الفعالية التشغيلية والمالية، وأن اعتمادها في هذا المجال ليس مجرد إجراء محاسبي تقني، بل يمثل نهجا إداريا إستراتيجيا لتحسين الأداء العام للمؤسسة.

العبارة رقم (05): تسهل المحاسبة التحليلية اتخاذ قرارات التوسعة أو تقليص النشاط"

تشير نتائج العبارة 05 إلى أن نظام المحاسبة التحليلية المعتمد في المؤسسة يلعب دورا استراتيجيا في دعم القرارات المتعلقة بإعادة هيكلة الأنشطة وتخصيص الموارد، فقد بلغ المتوسط الحسابي 4.48، ما يصنفها ضمن فئة "مرتفع جدا"، مما يدل على وجود إجماع واسع من طرف أفراد مجتمع

الدراسة حول فعالية هذا النظام في توجيه القرارات الكبرى داخل المؤسسة. أما الانحراف المعياري الذي بلغ 0.637 فيعكس درجة مقبولة من التباين في الآراء، دون أن يمس بموثوقية المؤشر العام.

إن اتخاذ قرارات توسعة أو تقليص النشاط يعد من بين أكثر القرارات حساسية وتأثيرا على مستقبل المؤسسة، ويتطلب توفر معلومات دقيقة وتحليلية حول تكاليف الأنشطة، مستويات الربحية، والطلب المتوقع، وهي كلها عناصر توفرها المحاسبة التحليلية، فالنظام التحليلي يمكن الإدارة من تقييم جدوى استمرار أو إنهاء نشاط معين، أو من التوسع فيه، استنادًا إلى مؤشرات كمية مدروسة، وليس على مجرد التقديرات الحدسية.

وكون العبارة جاءت في المرتبة الثانية على سلم الترتيب، فإن ذلك يعطي مؤشرا واضحا على أن المؤسسة تستفيد بدرجة عالية من المعلومات التحليلية في قراراتها الاستراتيجية، وهو ما يدلل على نضج منظومتها التحليلية واتساقها مع متطلبات التخطيط والتطوير طويل الأجل.

2-استجابات أفراد مجتمع الدراسة نحو بعد جودة اتخاذ القرارات على المستوى الإداري

تمثل نتائج استجابات أفراد مجتمع الدراسة في الجدول الموالي:

جدول رقم (12): يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات بعد جودة اتخاذ القرارات على المستوى الإداري

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى	ترتيب العبارات
06	تساهم المعلومات التحليلية في اعداد الموازنات التقديرية؛	4.41	0.590	مرتفع جدا	2
07	تُستخدم بيانات التكاليف لتقييم أداء الأقسام؛	4.48	0.596	مرتفع جدا	1
08	يتم الاعتماد على نتائج تحليل التكاليف لتسعير المنتجات؛	4.31	0.686	مرتفع جدا	6
09	تساعد المحاسبة التحليلية في تحديد المنتجات الأكثر ربحية؛	4.31	0.567	مرتفع جدا	5
10	تساعد البيانات التحليلية في التحكم في التكاليف؛	4.39	0.542	مرتفع جدا	4
11	تساعد بيانات المحاسبة التحليلية في المفاضلة بين قرار التصنيع داخليا أو الشراء.	4.41	0.631	مرتفع جدا	3
	إجمالي درجة المحور	**3.65**	**0.183**	**مرتفع جدا**	/

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات برنامج spss

تشير نتائج الجدول المتعلقة ببعد "**جودة اتخاذ القرارات على المستوى الإداري**" إلى أن المحاسبة التحليلية تستخدم داخل المؤسسة بشكل واضح في دعم الأعمال الإدارية واتخاذ القرارات المرتبطة بالتسيير والتخطيط متوسط المدى، فقد بلغ المتوسط الحسابي 3.65، وهو ما يصنف ضمن المستوى "مرتفع جدا"، مما يظهر أن غالبية المبحوثين يتفقون على أن المعلومات التحليلية تستغل في الوظائف الإدارية الأساسية مثل التخطيط، التنظيم، الرقابة، والتوجيه. أما الانحراف المعياري المنخفض جدا (0.183) فيدل على درجة عالية من الاتساق والتجانس في آراء أفراد مجتمع الدراسة.

ويعتبر هذا المؤشر إيجابيا، إذ يعكس دمج النظام التحليلي في آليات اتخاذ القرار الإداري، مما يسمح للإدارة بتحديد أولويات الموارد، ومتابعة الأداء، وتحليل الفروقات في التكاليف، مما يسهم في رفع كفاءة العمليات وتحقيق الأهداف المتوسطة المدى، وهذا تحليل لمجمل عبارات هذا المحور:

العبارة رقم (01): "تساهم المعلومات التحليلية في اعداد الموازنات التقديرية"

تشير نتائج العبارة 06 إلى أن المؤسسة تعتمد بشكل كبير على المخرجات التي توفرها المحاسبة التحليلية في عمليات التخطيط المالي، وتحديد أولويات الإنفاق وتخصيص الموارد، وقد بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.41، مما يصنفها ضمن المستوى "مرتفع جدا"، ويعكس اتفاقا قويا بين المبحوثين حول أهمية المعلومات التحليلية في هذه العملية، أما الانحراف المعياري البالغ 0.590، فيدل على وجود تجانس جيد في آراء المستجيبين.

وتعد الموازنات التقديرية من الأدوات الأساسية التي تعتمد عليها المؤسسة لتحقيق الرقابة المالية الاستباقية، كما تعتبر مرآة تعكس الأهداف الإستراتيجية على المدى القصير والمتوسط. وتساهم المعلومات التحليلية بشكل مباشر في إعداد هذه الموازنات من خلال تقديم بيانات دقيقة حول تكاليف الإنتاج، مستويات النشاط، الأداء التاريخي، ومواطن التكاليف الزائدة أو المنخفضة، مما يساعد في بناء تقديرات واقعية وقابلة للتنفيذ، وجاءت العبارة في المرتبة 02 على مستوى الترتيب، ما يبرز المكانة الهامة للمحاسبة التحليلية في دورة التخطيط المالي داخل المؤسسة، ويؤكد على أن عملية إعداد الموازنات لا تتم بمعزل عن التحليل الكمي والكيفي الدقيق، بل تعتمد على قاعدة بيانات محاسبية تحليلية قوية وموثوقة.

العبارة رقم (02): "تستخدم بيانات التكاليف لتقييم أداء الأقسام"

تشير نتائج العبارة 07 إلى أن المؤسسة تعتمد بشكل كبير على مخرجات المحاسبة التحليلية، خاصة بيانات التكاليف، كأداة رئيسية لتقويم الأداء الداخلي عبر مختلف الأقسام والوحدات التنظيمية، وقد سجلت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره 4.48، وهو ما يضعها ضمن المستوى "مرتفع جدا"، ويعكس درجة عالية من الاتفاق بين المبحوثين حول هذه الممارسة، أما الانحراف المعياري البالغ 0.596 فيشير إلى تجانس نسبي جيد في الآراء، ما يضفي موثوقية على هذا التقدير.

ويمثل استخدام بيانات التكاليف في تقييم الأداء توجها تنظيميا حديثا يعكس ربط الكفاءة التشغيلية بالنتائج المالية الفعلية، حيث تستخدم هذه البيانات لرصد انحرافات التكاليف، وتحليل كفاءة استخدام الموارد، ومقارنة الأداء الفعلي بالمستهدف لكل قسم. وهذا يسهم في تحقيق الشفافية، وتحفيز المسؤولين المباشرين على تحسين الأداء، والارتقاء بمستوى الإنتاجية، وجاءت العبارة في المرتبة 01 من حيث الترتيب العام، وهو ما يبرز الأهمية الكبرى التي توليها المؤسسة لهذا النوع من التحليل، ويعكس تبنيها لمبدأ المحاسبة بالمسؤولية كأساس لتقويم الأداء واتخاذ القرارات التصحيحية، في إطار يسعى إلى تحسين الفعالية التنظيمية والمساءلة الداخلية.

العبارة رقم (03): " يتم الاعتماد على نتائج تحليل التكاليف لتسعير المنتجات"

تشير نتائج العبارة 08 إلى أن المؤسسة تُولي أهمية واضحة لاستخدام مخرجات المحاسبة التحليلية، خاصة تلك المتعلقة بتكاليف الإنتاج، في عملية تحديد أسعار منتجاتها وخدماتها، وقد بلغ المتوسط الحسابي 4.31، ما يضعها ضمن الفئة "مرتفع جدا"، وهو ما يدل على مستوى قوي من الاتفاق بين أفراد مجتمع الدراسة على هذه الممارسة. أما الانحراف المعياري الذي بلغ 0.686 فيُشير إلى تفاوت نسبي في الآراء، لكنه يبقى في حدود مقبولة إحصائيا.

ويعد تسعير المنتجات من أهم القرارات الإستراتيجية التي تعتمد على التحليل الدقيق للتكاليف، حيث يساهم هذا التحليل في تحديد التكلفة الحقيقية لكل وحدة منتجة، مع الأخذ بعين الاعتبار التكاليف المباشرة وغير المباشرة، وهو ما يمكن المؤسسة من وضع سياسات تسعير عادلة ومربحة تتماشى مع طبيعة السوق والقدرة التنافسية، وجاءت هذه العبارة في المرتبة 06 من حيث الترتيب، مما يشير إلى أن المؤسسة وإن كانت تعتمد على تحليل التكاليف في التسعير، إلا أن هذا الاعتماد ليس بأعلى أولويات الاستخدام التحليلي مقارنة بمجالات أخرى كالتخطيط المالي أو تقييم الأداء، ومع ذلك تبقى هذه الممارسة دليلا على وجود ربط عملي بين المحاسبة التحليلية والسياسات التسويقية للمؤسسة، وهو ما يعزز من قدرتها على اتخاذ قرارات تسعيرية مدروسة قائمة على بيانات واقعية.

العبارة رقم (04): "تساعد المحاسبة التحليلية في تحديد المنتجات الأكثر ربحية"

تشير نتائج العبارة 09 إلى أن المؤسسة تستفيد بشكل فعال من نظام المحاسبة التحليلية في تمييز المنتجات أو الخدمات ذات الأداء المالي الأفضل، مما يسهم في توجيه قرارات الإنتاج والتسويق،

وقد سجلت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره 4.31، وهو ما يضعها ضمن التصنيف "مرتفع جدا"، ويعكس درجة عالية من القبول من طرف أفراد مجتمع الدراسة، أما الانحراف المعياري الذي بلغ 0.567، فيشير إلى وجود تجانس جيد في الآراء، ما يُعزز موثوقية النتيجة.

وتعد القدرة على تحديد المنتجات الأكثر ربحية من أبرز فوائد المحاسبة التحليلية، إذ تتيح للمؤسسة تحليل التكاليف والعوائد بشكل دقيق على مستوى كل منتج، ما يساعد في اتخاذ قرارات مدروسة تتعلق بإعادة هيكلة محفظة المنتجات، أو التركيز على الأنشطة ذات المردودية الأعلى، كما يسمح هذا التوجه بتقليل الهدر وتوجيه الاستثمارات نحو المنتجات التي تحقق أفضل النتائج المالية، وجاء ترتيب العبارة في المرتبة 05 ضمن قائمة العبارات، مما يدل على أن المؤسسة تقدر هذه الفائدة بشكل واضح، ولكن بدرجة أقل مقارنة بمجالات أخرى كاستخدام بيانات التكاليف لتقييم الأداء أو دعم قرارات التوسعة. ومع ذلك، فإن هذا الاستخدام يمثل عنصرا أساسيا في دعم الربحية والتحكم في هيكل المنتجات، ويعكس تكاملا بين وظائف المحاسبة، والإنتاج، والتسويق داخل المؤسسة.

العبارة رقم (05): " تساعد البيانات التحليلية في التحكم في التكاليف"

تشير نتائج العبارة 10 إلى أن المؤسسة تعتمد بشكل فعال على المعلومات المستخرجة من المحاسبة التحليلية من أجل ضبط مستويات الإنفاق ومراقبة التكاليف بدقة، فقد بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.39، وهو ما يصنف ضمن المستوى "مرتفع جدا"، ويعكس مستوى قويا من الاتفاق بين أفراد مجتمع الدراسة حول هذا الدور الحيوي للمحاسبة التحليلية، أما الانحراف المعياري الذي بلغ 0.542، فيشير إلى درجة عالية من التجانس في الآراء، مما يعزز من دلالة هذه النتيجة.

ويعتبر التحكم في التكاليف من بين الوظائف الأساسية للمحاسبة التحليلية، حيث تسهم البيانات التحليلية في تتبع مصادر التكاليف، وتحديد مراكز الإنفاق الزائد، وتحليل الانحرافات بين التكاليف الفعلية والمخططة، هذا التحليل يمكن الإدارة من اتخاذ إجراءات تصحيحية مدروسة في الوقت المناسب، مما يؤدي إلى تعزيز الكفاءة التشغيلية، وتحقيق وفر في الموارد، وجاءت هذه العبارة في المرتبة 04 ضمن سلم ترتيب العبارات، مما يبرز مدى إدراك المؤسسة لأهمية البيانات التحليلية كأداة رقابية ووسيلة أساسية في التحكم الاستباقي في التكاليف، وليس فقط كأداة محاسبية تقليدية، وهذا يعكس توجها إداريا حديثا قائما على التحليل الكمي في دعم الاستدامة المالية وتحقيق الأداء الأمثل.

العبارة رقم (06): "تساعد بيانات المحاسبة التحليلية في المفاضلة بين قرار التصنيع داخليا أو الشراء"

تشير نتائج العبارة 11 إلى أن المؤسسة تستفيد بدرجة عالية من التحليل الكمي للتكاليف في دعم قرارات استراتيجية تتعلق بإدارة سلسلة التوريد والإنتاج، فقد سجلت هذه العبارة متوسطا حسابيا قدره 4.41، وهو ما يصنف ضمن المستوى "مرتفع جدا"، مما يعكس مستوى قويا من الاتفاق بين أفراد مجتمع الدراسة على فاعلية المحاسبة التحليلية في هذا المجال، أما الانحراف المعياري البالغ 0.631 فيشير إلى تفاوت طفيف ومقبول في الآراء، لا يؤثر على دلالة المؤشر العام.

وتعد المفاضلة بين التصنيع الداخلي أو الشراء من الخارج من القرارات التشغيلية الحساسة، والتي تتطلب تحليلا دقيقا لعناصر التكلفة المباشرة وغير المباشرة، بالإضافة إلى أخذ عوامل مثل الجودة، المهل الزمنية، ودرجة الاعتمادية بعين الاعتبار، وتوفر المحاسبة التحليلية البيانات اللازمة لمقارنة تكلفة الإنتاج الذاتي بتكلفة التوريد الخارجي، مع إبراز التكاليف الخفية أو طويلة الأجل، مما يسهم في اتخاذ قرار اقتصادي رشيد يعزز من الربحية والكفاءة، وجاءت العبارة في المرتبة 03 من حيث الترتيب، ما يدل على أن المؤسسة تولي أهمية استراتيجية لاستخدام أدوات المحاسبة التحليلية في ترشيد قرارات الإنتاج والتوريد، وهو مؤشر على وجود منظومة تحليلية متقدمة تدعم عقلانية القرار وتقلل من التقديرات العشوائية.

3-استجابات أفراد مجتمع الدراسة نحو بعد جودة اتخاذ القرارات على المستوى التشغيلي

تمثل نتائج استجابات أفراد مجتمع الدراسة في الجدول الموالي:

جدول رقم (13): يوضح المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لفقرات بعد جودة اتخاذ القرارات على المستوى التشغيلي

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المستوى	ترتيب العبارات
12	تساعد المحاسبة التحليلية في قياس النتائج؛	4.51	0.506	مرتفع جدا	2
13	تساعد بيانات المحاسبة التحليلية في متابعة تنفيذ الموازنات التقديرية خلال أزمنة قصيرة؛	4.39	0.627	مرتفع جدا	5
14	تساعد المحاسبة التحليلية في تحديد الانحرافات في الوقت المناسب؛	4.48	0.553	مرتفع جدا	4
15	تساعد المحاسبة التحليلية في تحليل أسباب الانحرافات وتحديد المسؤوليات؛	4.56	0.502	مرتفع جدا	3
16	تساعد بيانات المحاسبة التحليلية في اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة والتحسين المستمر.	4.70	0.460	مرتفع جدا	1
	إجمالي درجة المحور	**4.53**	**0.393**	**مرتفع جدا**	/

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات برنامج spss

تشير نتائج الجدول الخاصة ببعد "**جودة اتخاذ القرارات على المستوى التشغيلي**" إلى أن المؤسسة توظف المحاسبة التحليلية بشكل فعال في إدارة النشاطات اليومية والعمليات التشغيلية. فقد سجلت العبارة متوسطا حسابيا مرتفعا بلغ 4.53، ما يضعها ضمن المستوى "مرتفع جدا"، ويُدلل على قوة الاعتماد على البيانات التحليلية في متابعة الأداء التشغيلي المباشر، كما أن الانحراف المعياري المنخفض (0.393) يعكس تجانسا جيدا في آراء المبحوثين، وهو ما يضفي مصداقية إضافية على النتيجة.

ويؤكد هذا المؤشر أن المحاسبة التحليلية تُستخدم في المؤسسة كأداة دعم فعّالة في إدارة الجوانب التشغيلية مثل:

- تحليل تكلفة الإنتاج والخدمات؛
- تحديد كفاءة استخدام الموارد؛
- مراقبة الانحرافات التشغيلية؛
- اتخاذ قرارات فورية تتعلق بتحسين الأداء.

هذا التوظيف يعكس نضجا في الجانب العملي للمحاسبة التحليلية، ويعزز القدرة على التفاعل مع التحديات اليومية بكفاءة ومرونة. كما يعد أساسا ضروريا لأي استخدام لاحق للمعلومات التحليلية على المستويين الإداري والاستراتيجي، ما يُشير إلى وجود بنية تحليلية متكاملة تدعم الأداء العام للمؤسسة من القاعدة إلى القمة، وهذا تحليل مفصل لمجمل عبارات هذا المحور:

العبارة رقم (12): "تساعد المحاسبة التحليلية في قياس النتائج"

تشير نتائج العبارة رقم 12 إلى أن المؤسسة تعتمد بشكل كبير على مخرجات هذا النظام المحاسبي كأداة رئيسية في تقييم الأداء وقياس مدى تحقيق الأهداف على مستوى مختلف الأقسام أو النشاطات، وقد سجلت هذه العبارة متوسطًا حسابيًا مرتفعا بلغ 4.51، ما يصنفها ضمن الفئة "مرتفع جدا"، وهو ما يدل على وجود إجماع قوي بين المبحوثين حول فعالية المحاسبة التحليلية في هذا المجال. أما الانحراف المعياري، الذي بلغ 0.506، فيعكس درجة عالية من التجانس في الآراء، مما يزيد من موثوقية هذه النتيجة.

ويعد قياس النتائج أحد الأهداف الجوهرية في نظم المحاسبة الحديثة، حيث تتيح المحاسبة التحليلية تحليل الأداء الفعلي مقارنة بالأهداف المخططة، ورصد الانحرافات الإيجابية أو السلبية، وتحديد أسبابها، ما يساهم في دعم عملية اتخاذ القرار وتصحيح المسارات التشغيلية. إن استخدام أدوات تحليل التكاليف، مؤشرات الكفاءة، والتحليل المقارن، يوفر إطارا موضوعيا لقياس النتائج، بعيدا عن التقديرات الانطباعية.

وجاءت هذه العبارة في المرتبة 02 من حيث الترتيب العام، ما يدل على أن المؤسسة تمنح أهمية قصوى لوظيفة قياس النتائج ضمن منظومة المحاسبة التحليلية، وتعتبرها إحدى الركائز الأساسية في تعزيز الشفافية وتحقيق التوازن بين الموارد والنتائج، خاصة في بيئة تعتمد على الرقابة الدقيقة والتخطيط المالي السليم.

العبارة رقم (13): " تساعد بيانات المحاسبة التحليلية في متابعة تنفيذ الموازنات التقديرية خلال أزمنة قصيرة"

تشير نتائج العبارة رقم 13 إلى أن المؤسسة تولي اهتماما بالغا باستخدام المعلومات التحليلية في مراقبة الأداء المالي على المدى القصير، بما يسمح لها بالتأكد من مدى التزام الوحدات المختلفة بالموازنات المحددة، فقد سجلت هذه العبارة متوسطًا حسابيًا قدره 4.39، مما يضعها ضمن المستوى "مرتفع جدا"، وهو ما يعبر عن اتفاق واسع بين المبحوثين حول هذا الاستخدام العملي للمحاسبة التحليلية. أما الانحراف المعياري البالغ 0.627، فيدل على تفاوت محدود في الآراء، يبقى ضمن نطاق المقبول إحصائيا.

وتعد هذه الوظيفة من بين الاستخدامات الحيوية للمحاسبة التحليلية، إذ توفر بيانات دقيقة ومحدثة تمكن الإدارة من تتبع الإنفاق الفعلي ومقارنته بالمخطط في الموازنة، سواء على مستوى الأقسام أو المشاريع أو الأنشطة، هذا التتبع الدوري يسهم في الكشف المبكر عن الانحرافات، وتحديد مواقع الخلل، واتخاذ التدابير التصحيحية في الوقت المناسب، ما يُعزز من فعالية التخطيط المالي والتحكم في الموارد.

وجاء ترتيب العبارة في المرتبة الخامسة، مما يشير إلى أن المؤسسة تفعل هذا الدور بشكل جيد، وإن لم يكن في مقدمة أولوياتها مقارنة بوظائف أخرى للمحاسبة التحليلية، مثل قياس النتائج أو تقييم الأداء، ومع ذلك، فإن متابعة تنفيذ الموازنات على المدى القصير تعد من الممارسات المالية المتقدمة التي تعكس حرص المؤسسة على تحقيق الانضباط المالي وتدعيم ثقافة الرقابة المستمرة.

العبارة رقم (14): "تساعد المحاسبة التحليلية في تحديد الانحرافات في الوقت المناسب"

تشير نتائج العبارة رقم 14 إلى أن المؤسسة تعتمد بشكل فعال على نظام المحاسبة التحليلية كوسيلة رقابية حيوية تمكنها من رصد الانحرافات بين الأداء الفعلي والمخطط بشكل دوري وفعال، وقد بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4.48، ما يضعها في الفئة "مرتفع جدا"، ويعكس مستوى عال من الاتفاق بين أفراد مجتمع الدراسة على هذه الوظيفة المحاسبية، أما الانحراف المعياري الذي بلغ 0.553، فيدل على تجانس معتبر في آراء المستجيبين، مما يُضفي موثوقية على هذه النتيجة.

وتكمن أهمية هذا الدور في أن اكتشاف الانحرافات مبكرا يسمح للمؤسسة باتخاذ إجراءات تصحيحية فورية، سواء تعلق الأمر بترشيد التكاليف، أو تعديل الخطط التشغيلية، أو إعادة توجيه الموارد، بما يعزز من مرونة الأداء المؤسسي واستجابته للتغيرات، كما يمكن هذا الاستخدام من تحقيق رقابة ديناميكية مستمرة بدلا من الاقتصار على التقييم اللاحق، مما يسهم في تحسين مستوى التخطيط والرقابة المالية على حد سواء.

وقد جاءت العبارة في المرتبة الرابعة، وهو ما يعكس مدى وعي المؤسسة بدور المحاسبة التحليلية كأداة رقابة استباقية وليس فقط تقويمية، ويدلل على وجود نظام محاسبي تحليلي فعال يستخدم في دعم القرار الإداري في الوقت المناسب.

العبارة رقم (15): "تساعد المحاسبة التحليلية في تحليل أسباب الانحرافات وتحديد المسؤوليات"

تشير نتائج العبارة رقم 15 إلى أن المؤسسة تفعل بشكل واضح الدور الرقابي التحليلي لهذا النظام المحاسبي، حيث تستخدم البيانات التحليلية ليس فقط في الكشف عن الانحرافات، بل أيضا في تفسير أسبابها وتحديد الجهة المسؤولة عنها، سواء كانت إدارية، إنتاجية، أو تمويلية. وقد سجلت هذه العبارة متوسطا حسابيا مرتفعا جدا بلغ 4.56، ما يدل على مستوى عال من الاتفاق بين المبحوثين حول هذه الوظيفة الجوهرية، في حين أن الانحراف المعياري البالغ 0.502 يعبر عن تجانس قوي في الآراء، مما يعكس وضوحا في إدراك هذا الاستخدام العملي.

وتعد القدرة على تحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات بدقة من بين أبرز وظائف الرقابة الحديثة في المحاسبة التحليلية، حيث تسمح للإدارة بالتمييز بين الانحرافات الناتجة عن ظروف خارجية أو

داخلية، أو عن سوء تقدير أو ضعف في التنفيذ. كما يساعد هذا التحليل في ربط الأداء بالنتائج المحاسبية، وبالتالي يعزز مبدأ المحاسبة على النتائج والمساءلة داخل المؤسسة.

وجاءت العبارة في المرتبة 03، وهو ما يبرز مدى إدراك المؤسسة لأهمية هذا الدور في تعزيز فعالية الرقابة الإدارية وتحسين الأداء المؤسسي ككل، فالتحليل السببي للانحرافات لا يمثل فقط أداة للمحاسبة المالية، بل يعد أيضا آلية استراتيجية لتحسين القرارات، وضبط الأداء، وتحقيق التوازن بين التخطيط والتنفيذ.

العبارة رقم (16): " تساعد بيانات المحاسبة التحليلية في اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة والتحسين المستمر"

تعكس نتائج العبارة رقم 16 درجة عالية من النضج في توظيف النظام التحليلي داخل المؤسسة، حيث سجلت هذه العبارة أعلى متوسط حسابي بلغ 4.70، وهو ما يضعها في المرتبة الأولى ضمن ترتيب العبارات ويصنفها في المستوى "مرتفع جدا". هذا يدل على وجود إجماع قوي بين المبحوثين على أن بيانات المحاسبة التحليلية تستخدم بشكل فعال في تصحيح الانحرافات وتحفيز ديناميكية التحسين المتواصل، كما أن الانحراف المعياري المنخفض (0.460) يعكس درجة تجانس عالية في الآراء، ما يضفي موثوقية كبيرة على دلالة هذه النتيجة.

وتتمثل أهمية هذه الوظيفة في أن المحاسبة التحليلية لا تقتصر على الرصد والتسجيل، بل تتعدى ذلك إلى كونها أداة دعم لاتخاذ القرار الرشيد والتطوير المستدام، إذ تزود الإدارة بمؤشرات دقيقة وواقعية تساعد في تشخيص نقاط الضعف وتحديد مواطن القوة، ما يتيح تطبيق إجراءات تصحيحية سريعة ومبنية على معطيات موضوعية، كما يسهم الاستخدام المستمر لهذه البيانات في بناء ثقافة مؤسسية قائمة على المراجعة والتحسين، وهو ما يتماشى مع مفاهيم الجودة الشاملة والتسيير بالأهداف.

وجاءت العبارة في المرتبة 01، إذ يتضح أن المؤسسة تولي أهمية استراتيجية لبيانات المحاسبة التحليلية في تحقيق التوازن بين الكفاءة التشغيلية والتحسين المستمر، مما يعزز من مرونتها التسييرية وقدرتها على التكيف مع التغيرات البيئية، ويؤشر على وجود نظام رقابي وتحليلي فعال يسهم بصفة مباشرة في دعم الأداء العام للمؤسسة.

المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

بعد عرض وتحليل بيانات الدراسة سيتم مناقشتها في ضوء الفرضيات للوقوف على درجة تحققها وبطلانها، من خلال إختبار الفرضية الرئيسية وفرضياتها الفرعية مع التأكد من التوزيع الطبيعي لبيانات الدراسة.

الفرع الأول: اختبار التوزيع الطبيعي

قبل تطبيق تحليل الانحدار لاختبار الفرضية الرئيسية تم إجراء اختبار كلمجروف- سمرنوف (Kolmogorov-Simirnov) من أجل ضمان ملائمة البيانات لافتراضات تحليل الانحدار أو بعبارة أخرى للتحقق من مدى إتباع البيانات للتوزيع الطبيعي (Normal Distribution) كاختبار ضروري للفرضيات لأن معظم الاختبارات المعلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعيا.

وقد تم إجراء الاختبار بعد توزيع كل الاستمارات وجمعها من قبل أفراد مجتمع الدراسة، وكانت النتائج كما يوضحها الجدول التالي:

جدول رقم (14): نتائج إختبار التوزيع الطبيعي

محاور الاستبيان	محتوى المحور	قيمة Z	مستوى الدلالة (sig)
المحور الأول	**المحاسبة التحليلية للاستغلال**	**0.094**	**0.200**
المحور الثاني	**جودة اتخاذ القرارات**	**0.093**	**0.200**
الاستبيان ككل		**0.125**	**0.109**

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات برنامج spss

يتضح من خلال نتائج الجدول أعلاه أن قيمة مستوى الدلالة لكل محور وكذا الإجمالي أكبر من (0.05)، أي أن (sig>0.05) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي ويمكن استخدام الاختبارات المعلمية.

الفرع الثاني: اختبار الفرضيات الفرعية

لاختبار الفرضيات تم الاعتماد على نتائج اختبار T المحسوبة مقارنة مع T الجدولية بالإضافة إلى مستوى الدلالة Sig، ويمكن توضيح نتائج اختبار الفرضيات الفرعية من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (15): نتائج إختبار الفرضيات الفرعية

أبعاد المحور الثاني	اختبار T	درجة الحرية	مستوى الدلالة Sig
المستوى الاستراتيجي	67.948	40	0.000
المستوى الإداري	64.288	40	0.000
المستوى التشغيلي	73.651	40	0.000

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات برنامج spss

يتضح من خلال نتائج اختبار T المحسوبة الذي استخدم لمعرفة ما إذا كان هناك علاقة تأثير للمتغير المستقل **(المحاسبة التحليلية للاستغلال)** على المتغير التابع **(جودة اتخاذ القرارات)** حيث تبين أنه:

1. الفرضية الفرعية الأولى:

الفرضية الصفرية: لا توجد علاقة تأثير ايجابية ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0,05$) بين المحاسبة التحليلية للاستغلال وجودة اتخاذ القرارات على المستوى الاستراتيجي بالمؤسسة الاقتصادية SOMIPHOS محل الدراسة– تبسة.

الفرضية البديلة: توجد علاقة تأثير ايجابية ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0,05$) بين المحاسبة التحليلية للاستغلال وجودة اتخاذ القرارات على المستوى الاستراتيجي بالمؤسسة الاقتصادية SOMIPHOS محل الدراسة– تبسة.

يوضح الجدول رقم (14) نتائج اختبار T المحسوبة والتي بلغت قيمتها 67.948 أكبر من T الجدولية 2.575، عند مستوى الدلالة sig=0.000، ما يدل على تأكيد صحة الفرضية، وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة والتي مفادها:

"توجد علاقة تأثير ايجابية ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية (0,05 ≥α) بين المحاسبة التحليلية للاستغلال وجودة اتخاذ القرارات على المستوى الاستراتيجي بالمؤسسة الاقتصادية SOMIPHOS محل الدراسة– تبسة.".

2. الفرضية الفرعية الثانية:

الفرضية الصفرية: لا توجد علاقة تأثير ايجابية ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية (0,05 ≥α) بين المحاسبة التحليلية للاستغلال وجودة اتخاذ القرارات على المستوى الاداري بالمؤسسة الاقتصادية SOMIPHOS محل الدراسة– تبسة.

الفرضية البديلة: توجد علاقة تأثير ايجابية ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية (0,05 ≥α) بين المحاسبة التحليلية للاستغلال وجودة اتخاذ القرارات على المستوى الاداري بالمؤسسة الاقتصادية SOMIPHOS محل الدراسة– تبسة.

يوضح الجدول رقم (14) نتائج اختبار T المحسوبة والتي بلغت قيمتها 64.288 أكبر من T الجدولية 2.575، عند مستوى الدلالة sig=0.000، ما يدل على تأكيد صحة الفرضية، وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة والتي مفادها:

" توجد علاقة تأثير ايجابية ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية (0,05 ≥α) بين المحاسبة التحليلية للاستغلال وجودة اتخاذ القرارات على المستوى الاداري بالمؤسسة الاقتصادية SOMIPHOS محل الدراسة– تبسة.

3. الفرضية الفرعية الثالثة:

الفرضية الصفرية: لا توجد علاقة تأثير ايجابية ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية (0,05 ≥α) بين المحاسبة التحليلية للاستغلال وجودة اتخاذ القرارات على المستوى التشغيلي بالمؤسسة الاقتصادية SOMIPHOS محل الدراسة– تبسة.

الفرضية البديلة: توجد علاقة تأثير ايجابية ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية (α≤ 0,05) بين المحاسبة التحليلية للاستغلال وجودة اتخاذ القرارات على المستوى التشغيلي بالمؤسسة الاقتصادية SOMIPHOS محل الدراسة– تبسة.

يوضح الجدول رقم (14) نتائج اختبار T المحسوبة والتي بلغت قيمتها 64.288 أكبر من T الجدولية 2.575، عند مستوى الدلالة sig=0.000، ما يدل على تأكيد صحة الفرضية، وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة والتي مفادها:

" توجد علاقة تأثير ايجابية ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية (α≤ 0,05) بين المحاسبة التحليلية للاستغلال وجودة اتخاذ القرارات على المستوى التشغيلي بالمؤسسة الاقتصادية SOMIPHOS محل الدراسة– تبسة".

الفرع الثالث: عرض وتحليل نتائج اختبار الفرضية الرئيسية

يتضمن هذا الفرع عرض وتفسير النتائج ومناقشتها من خلال ما تم التوصل إليه:

1. **اختبار الفرضية الرئيسة:**

ويمكن تمثيل أهم نتائجها من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (16): نتائج اختبار الفرضية الرئيسية

	اختبار t	درجة الحرية	مستوى الدلالة Sig
الفرضية الرئيسية	122.926	40	0.000

المصدر: من إعداد الطالب بناءا على مخرجات برنامج spss

الفرضية الصفرية: لا توجد علاقة تأثير ايجابية ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية (α≤ 0,05) بين المحاسبة التحليلية للاستغلال وجودة اتخاذ القرارات بالمؤسسة الاقتصادية SOMIPHOS محل الدراسة– تبسة.

الفرضية البديلة: توجد علاقة تأثير ايجابية ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية (α≤ 0,05) بين المحاسبة التحليلية للاستغلال وجودة اتخاذ القرارات بالمؤسسة الاقتصادية SOMIPHOS محل الدراسة– تبسة.

يوضح الجدول رقم (15) نتائج اختبار T المحسوبة والتي بلغت قيمتها 64.288 أكبر من T الجدولية 2.575، عند مستوى الدلالة sig=0.000، ما يدل على تأكيد صحة الفرضية، وعليه نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة والتي مفادها:

" توجد علاقة تأثير ايجابية ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية (α≤ 0,05) بين المحاسبة التحليلية للاستغلال وجودة اتخاذ القرارات بالمؤسسة الاقتصادية SOMIPHOS محل الدراسة– تبسة.

خلاصة القول أن نتائج اختبار T تشير إلى وجود علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة التحليلية للاستغلال وترشيد اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية محل الدراسة – تبسة، وذلك على مختلف المستويات التنظيمية. فقد بينت القيم المحسوبة لاختبار T أنها تفوق القيم الجدولية بشكل كبير، مع مستوى دلالة معنوية (sig = 0.000)، ما يؤكد رفض الفرضيات الصفرية وقبول الفرضيات البديلة في جميع الحالات. وعليه، يمكن استخلاص أن المحاسبة التحليلية للاستغلال تساهم بشكل فعّال وإيجابي في دعم عملية اتخاذ القرار الاستراتيجي، الإداري، والتشغيلي بالمؤسسة المدروسة.

خلاصة الفصل الثاني:

أظهرت نتائج الدراسة أن المحاسبة التحليلية للاستغلال تمثل أداة فعالة في دعم وتحسين ترشيد القرارات داخل المؤسسة الاقتصادية SOMIPHOS بولاية تبسة، وذلك من خلال وجود علاقة تأثير إيجابية ذات دلالة إحصائية على مختلف مستويات اتخاذ القرار (الاستراتيجي، الإداري، والتشغيلي)، عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) .

تدل هذه النتائج على أن اعتماد المؤسسة على نظم المحاسبة التحليلية في تحليل المعطيات الاقتصادية الداخلية ساهم في تقديم معلومات دقيقة، ساعدت متخذي القرار على تقدير التكاليف، وتحليل الأداء، وتقييم البدائل الممكنة، واختيار الأنسب منها بناءً على معايير اقتصادية موضوعية.

وقد تبين أن هذا التأثير لا يقتصر فقط على المستوى التشغيلي (المرتبط بالإنتاج والتكاليف اليومية)، بل يمتد أيضا إلى المستويات الأعلى في الهرم التنظيمي، حيث كان للمحاسبة التحليلية دور معتبر في دعم القرارات الإستراتيجية المتعلقة بالتخطيط والاستثمار، والقرارات الإدارية المرتبطة بالتنظيم وتخصيص الموارد.

وبناء على ذلك، تؤكد الدراسة أهمية دمج المحاسبة التحليلية كآلية دائمة في النظام المعلوماتي للمؤسسة، ودعمها بالكفاءات المؤهلة والتقنيات الملائمة، لضمان استمرارية تحسين فعالية اتخاذ القرار، ورفع كفاءة التسيير الاقتصادي العام داخل المؤسسة.

خـــاتمـة

خاتمـــــة:

من خلال هذه المذكرة، سعينا إلى تسليط الضوء على الدور الحيوي الذي تؤديه المحاسبة التحليلية للاستغلال في ترشيد القرارات داخل المؤسسة الاقتصادية، لا سيما في ظل بيئة الأعمال المعاصرة التي تتسم بالتغير السريع، وشدة المنافسة، وضغط التكاليف.

لقد بينا في الإطار النظري للمذكرة أن المحاسبة التحليلية تعد أداة فعّالة لتوفير بيانات كمية وموضوعية تمكن الإدارة من اتخاذ قرارات عقلانية مبنية على معلومات دقيقة، سواء تعلق الأمر بتسعير المنتجات، أو حتى قرارات الاستمرار أو التوقّف عن إنتاج معين.

أما من خلال دراسة الحالة الميدانية، فقد لمسنا واقع تطبيق المحاسبة التحليلية في مؤسسة مناجم الفوسفات تبسة، وتبيّن أن المؤسسة تعتمد فعلا على بعض أساليب المحاسبة التحليلية، لكن هناك قصور في تعميم استخدام هذه الأدوات بشكل منهجي ومنتظم. كما تبيّن أن وجود نظام محاسبي تحليلي متكامل من شأنه أن يعزز فعالية اتخاذ القرار، ويسهم في تحسين الأداء المالي والتشغيلي للمؤسسة.

وعليه، نخلص إلى أن المحاسبة التحليلية للاستغلال ليست مجرد تقنية محاسبية، بل هي أداة استراتيجية تساهم في توجيه المؤسسة نحو تحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية. ومن هذا المنطلق، نوصي بضرورة دعم نظم المحاسبة التحليلية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وتطويرها باستمرار، مع توفير التأهيل والتكوين الملائم للعاملين في هذا المجال.

1- التوصيات

بناء على النتائج المستخلصة من الدراسة، وفي ضوء التحليل الإحصائي والمعرفي لمستوى تطبيق المحاسبة التحليلية ودورها في دعم اتخاذ القرار، تقدم التوصيات التالية:

- تعزيز تكامل النظام المحاسبي التحليلي مع النظام العام للمحاسبة، عبر تطوير أدوات الربط المعلوماتي والتقني، بما يسمح بتدفق البيانات بشكل آني ودقيق بين الأقسام؛
- ضرورة توسيع نطاق التدريب والتكوين المتخصص للكوادر المالية والإدارية على تقنيات وأساليب المحاسبة التحليلية الحديثة، بما في ذلك نظام التكاليف حسب الأنشطة (ABC) وتحليل الانحرافات.

- إدماج مخرجات المحاسبة التحليلية في منظومة اتخاذ القرار على المستوى الاستراتيجي، وليس فقط على المستويات التشغيلية، من خلال تقديم تقارير تحليلية منتظمة لمجالس الإدارة أو لجان التخطيط؛
- إعادة النظر في أدوات وأساليب جمع البيانات المحاسبية داخل المؤسسة، من أجل ضمان جودتها ودقتها وملائمتها لاتخاذ القرار، مع توحيد المرجعيات المحاسبية المعتمدة بين الإدارات؛
- إنشاء خلية داخلية لتحليل التكاليف ومراقبة الأداء ترتبط مباشرة بالإدارة العليا، وتضطلع بدور تنسيقي بين المحاسبة العامة والتحليلية؛
- الاستفادة من برامج المحاسبة التحليلية الرقمية التي توفر وظائف متقدمة في تحليل الأداء والتكاليف، وتدعم اتخاذ القرار الفوري بناء على مؤشرات دقيقة.

2- اقتراحات

نظرا لأهمية الموضوع، ولتوسع تطبيقاته العملية، تقترح المواضيع التالية للدراسات المستقبلية:

- دراسة مقارنة بين نظم المحاسبة التحليلية التقليدية ونظام ABC في تحسين كفاءة القرار الإداري؛
- تحليل العلاقة بين جودة البيانات المحاسبية ودقة القرار الاستثماري في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛
- دور المحاسبة التحليلية في تقييم الأداء المالي للمؤسسات العمومية مقابل الخاصة؛
- إدماج تقنيات الذكاء الاصطناعي في نظم المحاسبة التحليلية: دراسة حالة؛
- مدى جاهزية المؤسسات الجزائرية لاعتماد المحاسبة التحليلية الرقمية في بيئة رقمية متغيرة.

قائمة المصادر والمراجع

أولا: الكتب

1. احمد حسين علي حسين، **المحاسبة ألاستراتيجيه**، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2018.
2. أحمد كليونة و آخرون، **الأصول المحاسبية و الأسس العلمية في محاسبة التكاليف: المدخل النظري والتطبيقي**، دار وائل للنشر، عمان، 2011.
3. احمد هاشم عطية، "**محاسبه التكاليف في المجالات التطبيقية** "، الدار الجامعية، مصر، 2000.
4. إسماعيل حجازي– معاليم سعاد، **محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة**، دار أسامة، الأردن، 2013.
5. تشارلز هورنجرن– سريكانتداتار– جورج فوستر، تعريب أحمد حامد حجاج، **محاسبة التكاليف، مدخل إداري**، الكتاب الأول، دار المريخ للنشر، الرياض السعودية.
6. التميمي حسين عبد الله حسن، **إدارة الإنتاج والعمليات**، مدخل كمي، الطبعة الأولى، دار الفكر عمان الأردن، 1997.
7. جمال الدين لعويسات، **الإدارة وعملية اتخاذ القرار**، دار هومه، بوزريعة، الجزائر، 2003.
8. جمال الدين لعويسات، **الإدارة وعملية اتخاذ القرار**، دار هومه، بوزريعة، الجزائر، 2003.
9. حسين سالمة عبد العظيم، **الديناميات وأخلاقيات صنع القرار**، دار النهضة العربية، القاهرة، 2005.
10. خليل عواد أبو حشيش، **محاسبة التكاليف "قياس و تحليل"**، دار وائل للنشر، الأردن، 2005.
11. زينات محمد محرم، **أصول محاسبة التكاليف**، الدار الجامعية : مصر، 2005.
12. ساندي بوكراس، **حل المشاكل واتخاذ القرارات الفعالة**، ترجمة تيب توب لخدمات التعريب والترجمة، دار الفاروق للنشر و التوزيع، القاهرة، مصر، 2001.
13. سليمان مصطفى الدلاهية، **المحاسبة الإدارية**، دار الوراق للنشر والتوزيع،الطبعة الأولى، عمان – الأردن، 2014.
14. ظاهر أحمد حسن، **المحاسبة الإدارية**، دار وائل للنشر، عمان، 2002.
15. عبد السلام أبوقحف، **أساسيات الإدارة والتنظيم**، دار الجامعة الجديدة للنشر، الإسكندرية، مصر، 2002.

16. عبد الكريم بو يعقوبٍ، **المحاسبة التحليلية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005.
17. عبد الله إبراهيم الفقي، **الإحصاء التطبيقي باستخدام برنامج SPSS**، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2014.
18. العلاق بشير، **أسس الإدارة الحديثة –نظريات ومفاهيم–**، الطبعة الأولى، دار البازوني العلمية، عمان (الأردن)، 1998.
19. علي عبد الهادي مسلم، **نظم المعلومات الإدارية – المبادئ والتطبيقات–**، مركز التنمية الإدارية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، 1994.
20. علي عبد الهادي مسلم، **نظم المعلومات الإدارية– المبادئ والتطبيقات–**، مركز التنمية الإدارية، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، 1994.
21. عمر وصفي العقيلي عمر وآخرين، **إدارة الموارد**، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2004.
22. غسان فلاح سلامة المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2003.
23. محمد قاسم القربوني، **مبادئ الإدارة – النظريات، العمليات، الوظائف–**، الطبعة الأولى، دار الصفاء للطباعة والنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2001.
24. منير سالم، **محاسبة التكاليف**، دار النهضة العربية، القاهرة، مصر، 1999.
25. ناصر دادي عدون، **المحاسبة التحليلية**، الجزء الأول، دار المحمدية، الجزائر، (د.س.ن).
26. نواف فخر، خليل الدليمي، **محاسبة التكاليف الصناعية، الجزء الأول** ،دار الثقافة ،الدار العلمية الدولية، عمان، الأردن، 2002.
27. هاشم احمد عطية، **محاسبه التكاليف**، الدار الجامعية القاهرة، مصر، 2000. ص 21.

ثانيا: الأطروحات والمذكرات

1. اشرف عزمي، مسعود ابو مغلي، **اثر تطبيق نظام محاسبه التكاليف المبني على الأنشطة على تعظيم الربحية دراسة تطبيقيه على المستشفيات بمحافظه العاصمة عمان**، رسالة ماجستير في المحاسبة، كليه العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا،عمان، 2008.

2. الذيب الوافي، **دور وأهمية نظام المعلومات في اتخاذ قرارات المؤسسة الاقتصادية**، أطروحة دكتوراه، جامعة عباس فرحات، سطيف.
3. طارق تيسير النابلسي، **إمكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية**، قدم هذا البحث استكمالا لمتطلبات ماده حلقه في المحاسبة، قسم المحاسبة المالية والمصرفية، جامعة حسين بن طلال، الأردن، 2008.
4. عبد الله عباس، **أثر تطبيق نظام تكاليف المسندة للنشاط (ABC) على قرارات التسعير**، مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير، تخصص محاسبة و جباية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2012-2011
5. فايزة عيشاوي، **استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في اتخاذ القرارات**، دراسة حالة مؤسسة الغرف الصحراوية، رسالة ماجستير غير منشور، جامعة العربي بن مهيدي ، عين مليلة، أم البواقي الجزائر.
6. قاسم سعاد، **أثر الذكاء الإستراتيجي عن عملية اتخاذ القرارات**، دراسة تطبيقية على المدراء في مكتب غزة الإقليمي التابع للأنرو، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية.
7. منير سالم، **دراسة وتقييم نظام محاسبة التكاليف في الشركات الصناعية في موريتانيا وكيفية تفعيله**، مذكرة تخرج شهادة ماجستير، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، 2010-2011.
8. ولاء فريد، حسين بن عطاف، **اثر استخدام اساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تحقيق الميزة التنافسية للمنشاة الصناعية**، مذكرة مقدمه لنيل متطلبات درجه ماجستير، كليه العلوم الإدارية، جامعة عدن، 2014.

ثالثا: المقالات والمجلات

1. حسين حلاخ، نبيل حمادي، **اثر نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الإفصاح و الشفافية**، مجلة العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 11، العدد 02، 2018.
2. حسين عابدين، محمد عابدين، **مدخل التكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية لمصانع الباطون الجاهز بقطاع غزة**، مجلة الجامع الأقصى، مج 19، ع01، غزة فلسطين، 2015.

3. الخلف نضال محمد و حسن زويلف و أنغام محسن، **التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة**، دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني، مجلة الملك عبد العزيز الاقتصاد و الإدارة.
4. د. أسامة عمر حجارة، **تطبيقات محاسبة التكاليف في قرارات الصنع أو الشراء (دراسة نوعية تحليلية في الشركات الصناعية الأردنية)**، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، مجلة العلوم الاقتصادية و التسيير و العلوم التجارية، العدد 07، 2012.
5. شوقي فوده، **اطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، العدد الأول، المجلة 44، مارس 2007، ص ص207-209.
6. صالح سميرة شهرزاد، مسكين الحاج، **التكلفة المستهدفة وامكانية تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية –دراسة ميدانية**، مجلة الابتكار والتسويق، العدد الثالث، جامعة سعيدة.
7. عاليب عمر، **علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة المالية لمنظور النظام المحاسبي المالي**، مجلة الأبحاث الاقتصادية، العدد 09، جامعة البليدة 2، 2013.
8. محمد الصديق الفظيل، **نظام التكاليف على أساس الأنشطة كإعداد حديثه وفعاله في المحاسبة الإدارية** مجله الإدارة. والتنمية للبحوث والدراسات جامعه البليدة 2 العدد الثالث عشر جوان 2018.
9. مشعل محمد الجميل، **استخدام مدخلي التكاليف التفاضلية وتكاليف تدفق القيمة في اتخاذ القرارات**، مجلة البحوث المالية و التجارية، العدد 02، الجزء الأول.
10. وفاء بو العبايز، عمار الشلابي، **نظام التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقه في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة**، مجله الإستراتيجية والتنمية، المجلد 10، العدد 06، سكيكدة، الجزائر، 2020.

رابعاً: المداخلات

1. درجراج زهير، **دروس في المحاسبة التحليلية**، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، 2013.
2. سليمة طبابلية، سعيد بورقيبة، **دور المحاسبة التحليلية في إتخاذ القرارات ومدى استخدامها في المؤسسات الُقتصادية في الجزائر**، جامعة قالمة 08 ماي 1945، قالمة، الجزائر.
3. قدوري هدى سلطان، **التكامل بين انظمه التكاليف والموازنة على أساس الأنشطة**، الملتقى الوطني حول مراقبه التسيير كآلية لحكومة المؤسسات وتفعيل الإبداع، مخبر البحث حول الإبداع وتغيير المنظمات والمؤسسات كليه العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 02، الجزائر، 2017.
4. وحدة إدارة مشروعات تطوير التعليم العالي، ورقة بحثية، **اتخاذ القرارات وحل المشكلات**، وزارة التعليم العالي، المملكة العربية السعودية، دون سنة نشر.

خامساً: المطبوعات الجامعية

1. بولحبال فريد، **المحور الثالث إدارة التكاليف على أساس الأنشطة، مراقبة التسيير المعمقة**، مطبوعة مقدمة لطلبة ماستر02، قسم المحاسبة والتدقيق، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة ام البواقي، الجزائر، السنة الجامعية 2025/2024.

سادسا– المراجع الأجنبية

1. AHER ،Stickney, Weil, **Managerial Accounting:An Introduction to concepts**, Methods ,And Uses 7thed, U.S.A, Hqrcourt, Inc (2001).
2. Baker , Judith, « **Activity – Based costing and Activity – Based management for health care an Aspen publication** » ,Maryland ,1998.
3. Brigitte Doria th, **Comptabilité de gestion**, 3éme Edition, Pearson Education. France, 2005.
4. Charles Horngren, AlonoorBhimani , **comptabilité de gestion** , 4 édition, Paris,France, 2009.

2. Charles Horugen et al., **Comptabilité de gestion**, Traduction et adaptation Française Georges Langlois, 3éme Edition,Pearson Education,France,2006.
3. HENRI BRIAND ETAUTRES ،**Systèmes d'information et bases de données** ، Bordas, Paris, France ،1988.
4. HERBERT SIMON, **the new science of management decision**, prentice- Hull, New York, U.S.A, 1977.
5. Horengren, Charl .T& others , **Costing Acconting a Managérial Emphasis** ,10 Ed , Prentice – hall international ,2000.
6. LANGLOIS ، BONNIER ، BRINGER ،**Contrôle de gestion** ،BERTI Editions Foucher ، Paris ،p102.
7. Louis Dubrulle, Didier jourdain, Comptabilité Analytique de gestion, Dunod, Paris, 2000.
8. Needles, Crosson,.**Managerial Accounting**, U.S.A, Houghton Mifflin company, 2002.
9. Needles ، Crosson ،**Managerial Accounting U.S.A**, Houghton Mifflin company ،2002.
10. OLSON ،COURTNY, **Decision Support models and Expert System**, Mc.milonpublisling, New York, USA, 1990.
11. Patrick Piget, Comptabilité analytique, 3ème Ed.Economica, Paris, 2001.
12. R.DAFT, **organization theory and design**, West publisting, New York,USA, 1992.

الملاحـق

ملحق رقم (01): استمارة الاستبيان

جامعة الشّيخ الشّهيد العربي التبسّي – تبسّة
كليّة العلوم الاقتصاديّة والعلوم التجاريّة وعلوم التسيير
قسم علوم الماليّة والمحاسبة
التخصّص : مالية ومحاسبة

استبانـة

الطالب : زغلامي محمد الهادي

تحيّة طيّبة وبعد،

في إطار التحضير لإعداد مذكّرة تدخل ضمن متطلبات الحصول على شهادة ماستر أكاديمي في تخصّص "مالية ومحاسبة"، تم إعداد هذه الاستبانة المتعلّقة بموضوع بحث موسوم بـ " مساهمة المحاسبة التحليلية للإستغلال في ترشيد إتخاذ قرار المؤسسة الاقتصادية"، وذلك قصد استقصاء آراء أهل الاختصاص حول هذا الموضوع.

ونظرا لكون هذه الاستبانة تشكّل أساسا لهذا البحث، ودليلا يستهدي به، نرجو منكم، سيّداتي سادتي، التفضّل بإنارة طريقنا بآرائكم السّديدة، وذلك بالتعبير عن وجهات نظركم حول الفرضيات المطروحة في هذه الاستبانة، وذلك بوضع علامة (×) على الإجابة التي تروها ملائمة، علما أنّ آراءكم ستكون موضع ثقة لدينا، وسيتمّ التّعامل معها بسريّة تامّة وبكل جديّة، وفي إطار الغرض البحثيّ الخالص، قناعة منّا أنّها ستثري بحثنا هذا وستكون له منارة تهديه إلى الرأي الحصيف.

تفضّلوا، سيّداتي، سادتي، قبول فائق الاحترام والتقدير.

الأستاذة المشرفة :
د. حجيلة خلدون

السّنة الجامعيّة : 2025م – 2024م

الجزء الأول: معلومات شخصيّة و وظيفية عن عيّنة الدّراسة :

01- الجنس	**ذكر** ☐ **أنثى** ☐
02- العمر	**أقلّ من 25 سنة** ☐ **من 25 إلى 35** ☐ **من 35 فأكثر** ☐
03-المستوى العلميّ	**ثانوي** ☐ **تقني سامي** ☐ **ليسانس** ☐ **ماستر فما فوق** ☐
05- الخبرة المهنيّة	**أقلّ من 05 سنوات** ☐ **من 05 إلى 10 سنوات** ☐ **أكثر من 10 سنوات** ☐

الجزء الثاني: أسئلة الاستبيان

المحور الأول: المحاسبة التحليلية للاستغلال

الرقم	العبارة	أوافق	أوافق بشدة	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
01	تستخدم المؤسسة نظام محاسبة تحليلية بشكل منتظم.					
02	يعتمد النظام التحليلي على تصنيف دقيق للتكاليف.					
03	يتم توزيع التكاليف غير المباشرة بدقة بين مراكز النشاط.					
04	يتم تحليل التكاليف حسب مراكز المسؤولية.					
05	تعتمد المؤسسة على مبدأ التكاليف الحقيقية أكثر من التكاليف التقديرية.					
06	توفر المحاسبة التحليلية معلومات دورية ومنتظمة.					
07	يُستخدم النظام التحليلي لتحديد تكلفة الإنتاج بدقة.					
08	هناك تكامل بين المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية.					

09	توفر المحاسبة التحليلية مؤشرات أداء واضحة للمؤسسة.					
10	تقوم المؤسسة بتحليل الانحرافات بين التكاليف الفعلية والمخططة.					
11	يتم تدريب العاملين على تقنيات المحاسبة التحليلية باستمرار.					

المحور الثاني: ترشيد اتخاذ القرارات

	الرقم	العبارة	أوافق	أوافق بشدة	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
على المستوى الاستراتيجي	01	توفر المحاسبة التحليلية رؤية مستقبلية لاتجاهات الأداء؛					
	02	يتم الرجوع إلى تقارير المحاسبة التحليلية عند تقييم الاستثمارات؛					
	03	يتم الرجوع إلى تقارير المحاسبة التحليلية عند اعداد مخطط التمويل؛					
	04	تساهم في تحسين كفاءة استخدام الموارد ؛					
	05	تسهل المحاسبة التحليلية اتخاذ قرارات التوسعة أو تقليص النشاط ؛					

	الرقم	العبارة	أوافق	أوافق بشدة	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
على المستوى الإداري	06	تساهم المعلومات التحليلية في اعداد الموازنات التقديرية؛					
	07	تُستخدم بيانات التكاليف لتقييم أداء الأقسام؛					
	08	يتم الاعتماد على نتائج تحليل التكاليف لتسعير المنتجات؛					
	09	تساعد المحاسبة التحليلية في تحديد المنتجات الأكثر ربحية ؛					
	10	تساعد البيانات التحليلية في التحكم في التكاليف ؛					
	11	تساعد بيانات المحاسبة التحليلية في المفاضلة بين قرار التصنيع داخليا أو الشراء					

	الرقم	العبارة	أوافق	أوافق بشدة	محايد	لا أوافق	لا أوافق بشدة
على المستوى التشغيلي	12	تساعد المحاسبة التحليلية في قياس النتائج					
	13	تساعد بيانات المحاسبة التحليلية في متابعة تنفيذ الموازنات التقديرية خلال أزمنة قصيرة؛					
	14	تساعد المحاسبة التحليلية في تحديد الانحرافات في الوقت المناسب؛					
	15	تساعد المحاسبة التحليلية في تحليل أسباب الانحرافات وتحديد المسؤوليات					
	16	تساعد بيانات المحاسبة التحليلية في اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة والتحسين المستمر؛					

ملحق رقم (02): مخرجات SPSS

أولا – خصائص مجمع الدراسة

الجنس

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ذكر	33	80.5	80.5	80.5
	أنثى	8	19.5	19.5	100.0
	Total	41	100.0	100.0	

العمر

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	سنة 25 من أقل	6	14.6	14.6	14.6
	سنة 35 إلى 25 من	25	61.0	61.0	75.6
	فأكثر 35	10	24.4	24.4	100.0
	Total	41	100.0	100.0	

المستوى

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ثانوي	5	12.2	12.2	12.2
	سامي تقني	15	36.6	36.6	48.8
	ليسانس	14	34.1	34.1	82.9
	فوق فما ملستر	7	17.1	17.1	100.0
	Total	41	100.0	100.0	

المهنية_الخبرة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	سنوات 5 من أقل	8	19.5	19.5	19.5
	سنوات 10 إلى 5 من	25	61.0	61.0	80.5
	سنوات 10 من أكثر	8	19.5	19.5	100.0
	Total	41	100.0	100.0	

أولا – المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية لبنود الاستبيان

Descriptive Statistics

	N	Minimum	Maximum	Mean	Std. Deviation
A1	41	3.00	5.00	4.4146	.66991
A2	41	3.00	5.00	4.4146	.63149
A3	41	3.00	5.00	4.3902	.62762
A4	41	3.00	5.00	4.5854	.54661
A5	41	3.00	5.00	4.1707	.70365
A6	41	4.00	5.00	4.5366	.50485
A7	41	3.00	5.00	4.6098	.54213
A8	41	4.00	5.00	4.7073	.46065
A9	41	3.00	5.00	4.5854	.54661
A10	41	4.00	5.00	4.5854	.49878
A11	41	3.00	5.00	4.3659	.79863
B1	41	3.00	5.00	4.2195	.57062
B2	41	3.00	5.00	4.3171	.60988
B3	41	3.00	5.00	4.3659	.69843
B4	41	3.00	5.00	4.5366	.55216
B5	41	3.00	5.00	4.4878	.63726
C1	41	3.00	5.00	4.4146	.59058
C2	41	3.00	5.00	4.4878	.59674
C3	41	3.00	5.00	4.3171	.68699
C4	41	3.00	5.00	4.3171	.56741
C5	41	3.00	5.00	4.3902	.54213
C6	41	3.00	5.00	4.4146	.63149
D1	41	4.00	5.00	4.5122	.50606
D2	41	3.00	5.00	4.3902	.62762
D3	41	3.00	5.00	4.4878	.55326
D4	41	4.00	5.00	4.5610	.50243
D5	41	4.00	5.00	4.7073	.46065
Valid N (listwise)	41				

ثالثا- المتوسطات الحسابية والإنحرافات المعيارية للمحاور والأبعاد

Descriptive Statistics

	N	Mean	Std. Deviation
للاستغلال_التحليلية_المحاسبة	41	4.4878	.46955
الاستراتيجي_المستوى	41	4.3853	.41325
الإداري_المستوى	41	3.6544	.18392
التشغيلي_المستوى	41	4.5317	.39398
القرارات_اتخاذ_ترشيد	41	4.1631	.30326
Valid N (listwise)	41		

رابعا- صدق وثبات الاستبيان

Correlations

		القرارات_اتخاذ_ترشيد	_التحليلية_المحاسبة للاستغلال
القرارات_اتخاذ_ترشيد	Pearson Correlation	1	.650
	Sig. (2-tailed)		.012
	N	10	10
للاستغلال_التحليلية_المحاسبة	Pearson Correlation	.650	1
	Sig. (2-tailed)	.012	
	N	10	10

```
DATASET ACTIVATE DataSet1.
RELIABILITY
  /VARIABLES=A1 A2 A3 A4 A5 A6 A7 A8 A9 A10 A11
  /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
  /MODEL=ALPHA.
```

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	41	100.0
	Excluded[a]	0	.0
	Total	41	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.736	11

```
RELIABILITY
  /VARIABLES=B1 B2 B3 B4 B5 C1 C2 C3 C4 C5 C6 D1 D2 D3 D4 D5
  /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
  /MODEL=ALPHA.
```

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	41	100.0
	Excluded[a]	0	.0
	Total	41	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.854	16

```
RELIABILITY
  /VARIABLES=B1 B2 B3 B4 B5 C1 C2 C3 C4 C5 C6 D1 D2 D3 D4 D5 A1 A2 A3 A4 A5
A6 A7 A8 A9 A10 A11
  /SCALE('ALL VARIABLES') ALL
  /MODEL=ALPHA.
```

Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	41	100.0
	Excluded[a]	0	.0
	Total	41	100.0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.787	27

خامسا– نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		_التحليلية_المحاسبة للاستغلال	القرارات_اتخاذ_ترشيد
N		41	41
Normal Parameters[a,b]	Mean	49.3659	66.6098
	Std. Deviation	3.46955	4.85221
Most Extreme Differences	Absolute	.094	.093
	Positive	.094	.069
	Negative	-.094-	-.093-
Test Statistic		.094	.093
Asymp. Sig. (2-tailed)		.200[c,d]	.200[c,d]

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

c. Lilliefors Significance Correction.

d. This is a lower bound of the true significance.

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

		ككل_الإستبيان
N		41
Normal Parameters[a,b]	Mean	120.2927
	Std. Deviation	6.26596
Most Extreme Differences	Absolute	.125
	Positive	.089
	Negative	-.125-
Test Statistic		.125
Asymp. Sig. (2-tailed)		.109[c]

a. Test distribution is Normal.

b. Calculated from data.

c. Lilliefors Significance Correction.

سادسا– نتائج اختبار الفرضيات

One-Sample Test

	Test Value = 0					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
الاستراتيجي_المستوى	67.948	40	.000	21.92683	21.2746	22.5790
الإداري_المستوى	64.288	40	.000	21.92683	21.2375	22.6162
التشغيلي_المستوى	73.651	40	.000	22.65854	22.0368	23.2803

One-Sample Test

	Test Value = 0					
					95% Confidence Interval of the Difference	
	t	df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Lower	Upper
ككل_الإستبيان	122.926	40	.000	120.29268	118.3149	122.2705

الملخـــص

الملخص

تهدف هذه الدراسة لإظهار مدى تأثير المحاسبة التحليلية للاستغلال على جودة اتخاذ القرارات بالمؤسسة الاقتصادية SOMIPHOS –تبسة–، وقد اعتمدت هذه الدراسة على استخدام المنهج الوصفي، حيث تم جمع البيانات بالاعتماد على أداة الدراسة والمتمثلة في الاستبيان، وقد ارتكزت الدراسة على مجتمع الدراسة الذي قدر ب41 مفردة أي 41 استبانة صالحة للتحليل، وقد تم الاعتماد على أساليب الاحصاء في وصف متغيرات الدراسة، كما تم الاعتماد على اختبار T-test one simple في اختبار الفرضيات الفرعية والفرضية الرئيسية، وقد توصلت هذه الدراسة الى أن هناك علاقة تأثير ايجابية ذات دلالة احصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0,05$) بين المحاسبة التحليلية للاستغلال وجودة اتخاذ القرارات بالمؤسسة الاقتصادية SOMIPHOS محل الدراسة– تبسة.

وفي الأخير تم التوصل الى جملة من النتائج النظرية والتطبيقية، بالإضافة الى تقديم بعض التوصيات

الكلمات المفتاحية: المحاسبة التحليلية للاستغلال، اتخاذ القرار، التكاليف، الشراء أو الصنع، المؤسسة الاقتصادية، مناجم الفوسفات – تبسة.

Abstract

This study aims to demonstrate the extent to which analytical cost accounting for operations affects the quality of decision-making in the economic enterprise SOMIPHOS – Tebessa. The study adopted a descriptive methodology, with data collected using a questionnaire as the main research tool. The study focused on a research population of 41 individuals, represented by 41 valid questionnaires for analysis. Statistical methods were employed to describe the study variables, and the One-Sample T-Test was used to test both the sub-hypotheses and the main hypothesis. The study concluded that there is a statistically significant positive relationship at the significance level ($\alpha \leq 0.05$) between analytical cost accounting for operations and the quality of decision-making in the economic enterprise SOMIPHOS under study in Tebessa.

Finally, a set of theoretical and practical findings were reached, along with some recommendations.

Keywords: Analytical cost accounting, decision-making, costs, make-or-buy, economic enterprise, phosphate mines – Tebessa.