

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة عمارثليجي بالأغواط  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم علوم التسيير  
تخصص إدارة مؤسسات



أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه ل م د

الموضوع:

فعالية المحاسبة الاستراتيجية في اتخاذ القرار بالمؤسسة  
الاقتصادية – دراسة حالة –

من إعداد: طيباوى يمينة  
تحت إشراف:  
د. بودريالة سارة حده

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الجامعة	الرتبة	الإسم واللقب
رئيسا	جامعة الأغواط	أستاذ	أ.د حمزة طيبي
مقررا ومشرفا	جامعة الأغواط	أستاذ	أ.د سارة حدة بودريالة
مناقشا	جامعة الجلفة	أستاذ محاضراً	د.عمر قمان
مناقشا	المركز الجامعي آفلو	استاذ محاضراً	د.زاوي عيسى
مناقشا	جامعة الأغواط	استاذ محاضراً	د.مخلوفي عزوز
مناقشا	جامعة الأغواط	استاذ محاضراً	د.الطاهر بعداش

السنة الجامعية 2022/2021

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة عمارثليجي بالأغواط  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم علوم التسيير  
تخصص إدارة مؤسسات



أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه ل م د

الموضوع:

فعالية المحاسبة الاستراتيجية في اتخاذ القرار بالمؤسسة  
الاقتصادية – دراسة حالة –

تحت إشراف:

من إعداد: طيباوى يمينة

د. بودريالة سارة حده

أعضاء لجنة المناقشة:

الصفة	الجامعة	الرتبة	الإسم واللقب
رئيسا	جامعة الأغواط	أستاذ	أ.د حمزة طيبي
مقررا ومشرفا	جامعة الأغواط	أستاذ	أ.د سارة حده بودريالة
مناقشا	جامعة الجلفة	أستاذ محاضراً	د.عمر قمان
مناقشا	المركز الجامعي آفلو	استاذ محاضراً	د.زاوي عيسى
مناقشا	جامعة الأغواط	استاذ محاضراً	د.مخلوفي عزوز
مناقشا	جامعة الأغواط	استاذ محاضراً	د.الطاهر بعداش

السنة الجامعية 2022/2021

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

# الإهداء

أهدي ثمرة جهدي إلى

الوالدين الكريمن بارك الله في عمرهما؛

إخوتي جميعا حفظهم الله؛

زوجي وأولادي كل باسمه؛

صديقتي راجي سعاد؛

جميع من ساعدني على إتمام هذا العمل من الأحباب والأصدقاء وزملاء العمل.

# الشكر والتقدير

الحمد والشكر لله عزوجل الذي اصطفانا بخير دين شرع، ونبي أرسل محمد صلى الله عليه وسلم، ووقفنا لإنهاء وإنجاز هذا البحث؛  
وبكل امتنان وعرفان أقدم أسمى معاني الشكر والتقدير والاحترام الى كل من مد لي يد المساعدة والعون لإنجاز هذا العمل؛  
وفي مقدمتهم استاذتي المشرفة الدكتورة "بودربالة سارة" لما قدمته لي من نصائح وإرشادات قيمة، ليرى هذا العمل النور؛  
كما أتقدم بالشكر الجزيل لجميع أعضاء لجنة المناقشة على قبولهم مناقشة هذا العمل؛  
وخالص الشكر للأستاذ قربة معمر، الأستاذ عبد العالي بشير، الأستاذ بن عون طيب،  
الأستاذ يوسف محمد، وجميع أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
بجامعة عمار ثليجي الأغواط؛  
ويشرفني تقديم الشكر لجميع الإطارات المسيرة لفرع الحبوب بالأغواط، ومصنع  
العموري للآجر بالأغواط.

## ملخص

تهدف هذه الدراسة الى تبيان فعالية المحاسبة الاستراتيجية في اتخاذ القرار بالمؤسسات الاقتصادية، وعلى هذا الأساس تم تسليط الضوء على المفاهيم النظرية لاتخاذ القرار وإبراز أهميته وأهدافه إضافة الى دراسة الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية وتأثير ادواتها على عملية اتخاذ القرار وخاصة الاستراتيجية منها. ولكي تحقق الدراسة النتائج المرجوة منها تم تدعيمها بدراسة ميدانية وذلك بإجراء مقابلات مع عشرة (10) خبراء بفرع الحبوب الأغواط والمركبات التابعة له وثلاث (03) خبراء من مصنع العموري للأجر بالأغواط، وهذا من أجل الحصول على المعلومات اللازمة، وبعد ذلك تم تحليل المعلومات بواسطة برنامج NVIVO الإصدار 11، وتطبيق المقاربات المتعلقة بالدراسة الكيفية وهذا من أجل اختبار الفرضيات، وتم التوصل إلى ان المؤسسات محل الدراسة تقوم بتطبيق البعض من أساليب المحاسبة الاستراتيجية بمستوى جيد وان اكثر الاساليب التي تساهم في عملية اتخاذ القرار هي التكلفة على أساس الأنشطة، وبطاقة الأداء المتوازن وكذا اسلوب 6 سيقما و كذا الإنتاج في الوقت المحدد، بينما اتفق خبراء الدراسة بأن القياس المقارن لا يساهم بشكل فعال في اتخاذ القرار، حيث لا توجد هنالك خطة يعتمدها المسؤولون لإجراء عملية المقارنة، ولا توجد هنالك خطوات وإجراءات يعتمدها المسؤولون أثناء القيام بعملية التغيير.

**الكلمات المفتاحية:** المحاسبة الإدارية، المحاسبة الاستراتيجية، اتخاذ القرار، بطاقة الأداء المتوازن، القياس المقارن.

## Abstract

This study aims to demonstrate the effectiveness of strategic accounting in decision-making in economy institutions and on this basis the theoretical concepts of decision making have been shed the light on the importance and objectives, in addition to study the modern trends of managerial accounting and the impact of its tools on the decision making process especially the strategic ones. In order to achieve the desired results the study was supported by conducting an interview with (10) experts in Laghouat grain branch and it's complexes, and (03) experts from Al-Amouri brick factory in Laghouat to obtain the necessary information and then the information was analyzed by the NVIVO version 11 programme and apply the approaches related to qualitative study , so as to test the hypothesis ;thus, it was reached that the institutions under this study adopte some strategic accounting methods at a good level and these are the most methods that contribute to the decision making process which are, the cost-based activities, the balanced scorecard as well as six sigma method in addition to the production on specific time, while the study of the experts agreed that benchmarking does not contribute effectively to decision making as there is no plan approved by officials to conduct the comparison process and there are no steps or procedures adopted by officials during the change process

**Keywords:** management accounting, strategic accounting, decision-making, balanced scorecard, benchmarking.

# الفهارس

المحتويات - الجداول - الأشكال



## فهرس المحتويات

الإهداء	I
الشكر والتقدير	II
ملخص	III
فهرس المحتويات	VI
فهرس الجداول	VI
فهرس الأشكال	XII
قائمة الملاحق	XIV
مقدمة	أ
<b>الفصل الأول: أساسيات حول المحاسبة الاستراتيجية</b>	<b>9</b>
تمهيد:	10
المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإدارية	11
المطلب الأول: نشأة ومفهوم المحاسبة الإدارية	11
المطلب الثاني: أهداف المحاسبة الإدارية ودور المحاسب الإداري	13
المطلب الثالث: مهام ووظائف المحاسبة الإدارية	14
المبحث الثاني: علاقة المحاسبة الإدارية بالأنظمة المحاسبية والعلوم الأخرى	15
المطلب الأول: علاقة المحاسبة الإدارية بفروع المحاسبة الأخرى	15
المطلب الثاني: علاقة المحاسبة الإدارية بوظائف الإدارة	16
المطلب الثالث: علاقة المحاسبة الإدارية بفروع العلوم الأخرى	17
المبحث الثالث: الاتجاه الاستراتيجي للمحاسبة الإدارية	19
المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة الاستراتيجية	19
المطلب الثاني: خصائص وأهداف المحاسبة الإدارية الاستراتيجية	24
المطلب الثالث: المنظور الاستراتيجي للمحاسبة الإدارية	25
المبحث الرابع: تطور أدوات المحاسبة الإدارية	28
المطلب الأول: أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية	28
المطلب الثاني: أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية	31
المطلب الثالث: أدوات المحاسبة الإدارية لتحسين المستمر	38
خلاصة الفصل:	42

## فهرس المحتويات

43.....	الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي لاتخاذ القرار وعلاقته بالمحاسبة الاستراتيجية
44.....	تمهيد:
45.....	المبحث الأول: الإطار النظري لعملية اتخاذ القرار
45.....	المطلب الأول: مفهوم وأهمية عملية اتخاذ القرار
46.....	المطلب الثاني: مراحل وعناصر عملية اتخاذ القرار
49.....	المطلب الثالث: أنواع القرارات الإدارية
52.....	المبحث الثاني: نظريات وأساليب صنع القرار
52.....	المطلب الأول: نظريات اتخاذ القرار
53.....	المطلب الثاني: أساليب اتخاذ القرار
58.....	المبحث الثالث: العوامل والمعوقات التي تؤثر على اتخاذ القرارات الإدارية
58.....	المطلب الأول: العوامل المؤثرة على عملية اتخاذ القرار
59.....	المطلب الثاني: معوقات عملية اتخاذ القرار
61.....	المبحث الرابع: أدوات المحاسبة الاستراتيجية والفعالية في اتخاذ القرارات
61.....	المطلب الأول: الفعالية في عملية اتخاذ القرار
62.....	المطلب الثاني: العلاقة بين أساليب المحاسبة الاستراتيجية واتخاذ القرار
73.....	خلاصة الفصل:
74.....	الفصل الثالث: واقع تطبيق المحاسبة الاستراتيجية بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة
75.....	تمهيد:
76.....	المبحث الأول: إجراءات الدراسة الميدانية
76.....	المطلب الأول: التعريف بمجتمع الدراسة
85.....	المطلب الثاني: الإطار المنهجي للدراسة
89.....	المطلب الثالث: الأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية
96.....	المبحث الثاني: عرض عام لمحتوى المقابلات بفرع الحبوب بالأغواط ومصنع الأجر العموري
96.....	المطلب الأول: واقع المحاسبة الاستراتيجية بفرع الحبوب الأغواط ومصنع العموري للأجر
98.....	المطلب الثاني: دور أدوات المحاسبة الاستراتيجية في اتخاذ القرارات
103.....	المبحث الثالث: تحليل مقابلات الدراسة الميدانية واختبار فرضيات الدراسة
103.....	المطلب الأول: اختبار واقع المحاسبة الاستراتيجية بالمؤسسات محل الدراسة

## فهرس المحتويات

المطلب الثاني: اختبار دور أدوات المحاسبة الإستراتيجية في إتخاذ القرار بالمؤسسات محل الدراسة .. 109
132 ..... خلاصة الفصل:
الفصل الرابع: تطبيق بعض أساليب المحاسبة الاستراتيجية في اتخاذ القرار بالمؤسسات محل الدراسة 133
134 ..... تمهيد:
المبحث الأول: تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة ..... 135
المطلب الأول: نموذج مقترح لتطبيق التكلفة على أساس الأنشطة ..... 135
المبحث الثاني: تطبيق بطاقة الأداء المتوازن ..... 141
المطلب الأول: نموذج مقترح لتطبيق بطاقة الأداء المتوازن ..... 141
المبحث الثالث: النموذج المقترح للتكامل بين بطاقة الأداء المتوازن والقياس المقارن ..... 158
المطلب الأول: تحديد مؤشرات الأداء ..... 158
المطلب الثاني: التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن والقياس المقارن ..... 159
المطلب الثالث: مقارنة وتحليل النتائج ..... 160
162 ..... خلاصة الفصل:
163 ..... الخاتمة
167 ..... قائمة المراجع
175 ..... الملاحق

## فهرس الجداول

20.....	الجدول رقم 1: الفرق بين المحاسبة الإدارية التقليدية والاسراتيجية.....
88.....	الجدول رقم2 : عدد العينة المستجوية .....
89.....	الجدول رقم3 : تصميم دليل المقابلة نصف موجهة .....
92.....	الجدول رقم4 : مناخ المقابلة نصف موجهة لفروع المركب .....
95.....	الجدول رقم5 : مناخ المقابلة نصف موجهة لمصنع العموري .....
103.....	الجدول رقم 6: تكرار مفردات المحاسبة الاستراتيجية.....
105.....	الجدول رقم7 : نسبة التغطية لواقع المحاسبة الاستراتيجية .....
106.....	الجدول رقم8 : معامل الارتباط لواقع المحاسبة الاستراتيجية في المؤسسات محل الدراسة .....
109.....	الجدول رقم9 : اختبار الفرضية الأولى .....
110.....	الجدول رقم 10: تكرار المفردات لعقدة التكلفة على أساس الأنشطة .....
111.....	الجدول رقم11 : نسبة التغطية لفعالية التكلفة على أساس الأنشطة في اتخاذ القرار .....
112.....	الجدول رقم12 : فعالية التكلفة على أساس الأنشطة في اتخاذ القرار .....
113.....	الجدول رقم 13: اختبار الفرضية الثانية .....
114.....	الجدول رقم 14: تكرار المفردات العقدة بطاقة الأداء المتوازن .....
115.....	الجدول رقم15 : نسبة التغطية لفعالية بطاقة الأداء المتوازن في اتخاذ القرار .....
116.....	الجدول رقم16 : معامل الارتباط فعالية بطاقة الأداء المتوازن في اتخاذ القرار .....
118.....	الجدول رقم17 : اختبار الفرضية الثالثة .....
118.....	الجدول رقم 18: تكرار مفردات القياس المقارن .....
119.....	الجدول رقم19 : نسبة التغطية فعالية القياس المقارن في اتخاذ القرار .....
120.....	الجدول رقم20 : معامل الارتباط فعالية القياس المقارن في اتخاذ القرار .....
122.....	الجدول رقم21 : اختبار الفرضية الرابعة .....
123.....	الجدول رقم 22: تكرار المفردات العقدة 6 سيقما.....
124.....	الجدول رقم23 : نسبة التغطية فعالية 6 سيقما في اتخاذ القرار .....
125.....	الجدول رقم24 :معامل الارتباط فعالية 6 سيقما في اتخاذ القرار .....
127.....	الجدول رقم25 : اختبار الفرضية الخامسة .....
127.....	الجدول رقم 26: تكرار المفردات العقدة الإنتاج في الوقت المحدد .....
128.....	الجدول رقم27 : نسبة التغطية فعالية نظام الإنتاج في الوقت المحدد في اتخاذ القرار .....
129.....	الجدول رقم28 : معامل الارتباط فعالية نظام الإنتاج في الوقت المحدد في اتخاذ القرار .....
130.....	الجدول رقم29 : اختبار الفرضية السادسة .....
135.....	الجدول رقم 30: منتجات الفرع حسب النوع والوزن .....
135.....	الجدول رقم 31: مجموع تكاليف إنتاج الدقيق العادي-السميد والكسكس (الوحدة: دج).....

## فهرس الجداول

136.....	الجدول رقم 32: مسببات التكلفة لكل خط إنتاج (الوحدة: دج)
137.....	الجدول رقم 33: خط إنتاج الفريضة (الوحدة: دج)
138.....	الجدول رقم 34: خط إنتاج السميد (الوحدة: دج)
139.....	الجدول رقم 35: خط إنتاج الكسكس (الوحدة: دج)
140.....	الجدول رقم 36: يوضح الفرق بين النتائج حسب النظامين
141.....	الجدول رقم 37: معدل الربحية الصافية (الوحدة: دج)
142.....	الجدول رقم 38: معدل المردودية المالية للمؤسسة (الوحدة: دج)
143.....	الجدول رقم 39: معدل دوران الأصول الوحدة: دج
145.....	الجدول رقم 40: الحصة السوقية للمؤسسة (الوحدة: دج)
146.....	الجدول رقم 41: معدل نمو المبيعات (الوحدة: دج)
147.....	الجدول رقم 42: معدل دوران المخزون (الوحدة: دج)
147.....	الجدول رقم 43: تحسين إنتاجية المؤسسة (الوحدة: دج)
148.....	الجدول رقم 44: تطور مصاريف العاملين (الوحدة: دج)
149.....	الجدول رقم 45: معدل التأطير في الفرع الوحدة: دج
150.....	الجدول رقم 46: معدل التوظيف الوحدة: دج
151.....	الجدول رقم 47: معدل التكوين الوحدة: دج
152.....	الجدول رقم 48: حجم الميزانية المخصصة للنشاطات الاجتماعية والإنسانية (الوحدة: دج)
153.....	الجدول رقم 49: الاستغلال الأمثل للموارد الطبيعية
155.....	الجدول رقم 50: نموذج بطاقة الأداء المتوازن لفرع الحبوب الأغواط
158.....	الجدول رقم 51: مؤشرات الأداء للأبعاد الخمسة
159.....	الجدول رقم 52: التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن والقياس المقارن

## فهرس الأشكال

41.....	الشكل رقم 1: المراحل الأساسية في منهجية DMAIC
69.....	الشكل رقم 2: التكامل بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط وأسلوب التكلفة المستهدفة.
70.....	الشكل رقم 3: التكامل بين التكلفة على أساس النشاط وبطاقة الأداء المتوازن
77.....	الشكل رقم 4: المركبات الصناعية والتجارية التابعة لفرع الحبوب الأغواط.
83.....	الشكل رقم 5: الهيكل التنظيمي لفرع الحبوب الأغواط
85.....	الشكل رقم 6: الهيكل التنظيمي لمؤسسة العموري للأجر الأغواط.
104.....	الشكل رقم 7: سحابة الكلمات لواقع المحاسبة الاستراتيجية.
106.....	الشكل رقم 8: نسبة التغطية لواقع المحاسبة الاستراتيجية.
108.....	الشكل رقم 9: الخريطة المعرفية لواقع المحاسبة الاستراتيجية.
111.....	الشكل رقم 10: سحابة الكلمات للتكلفة على أساس الأنشطة.
112.....	الشكل رقم 11: فعالية أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في اتخاذ القرار.
113.....	الشكل رقم 12: الخريطة المعرفية لفعالية التكلفة على أساس الأنشطة.
115.....	الشكل رقم 13: سحابة الكلمات.
116.....	الشكل رقم 14: فعالية بطاقة الأداء المتوازن في اتخاذ القرار.
117.....	الشكل رقم 15: الخريطة المعرفية لعقدة بطاقة الأداء المتوازن.
119.....	الشكل رقم 16: سحابة الكلمات للقياس المقارن.
120.....	الشكل رقم 17: نسبة التغطية للقياس المقارن.
121.....	الشكل رقم 18: الخريطة المعرفية لعقدة القياس المقارن.
124.....	الشكل رقم 19: سحابة الكلمات لنظام 6 سيقما.
125.....	الشكل رقم 20: نسبة التغطية لفعالية 6 سيقما في اتخاذ القرار.
126.....	الشكل رقم 21: الخريطة المعرفية لـ 6 سيقما.
128.....	الشكل رقم 22: سحابة الكلمات لنظام الإنتاج في الوقت المحدد.
129.....	الشكل رقم 23: نسبة التغطية لنظام الإنتاج في الوقت المحدد.
130.....	الشكل رقم 24: الخريطة المعرفية لنظام الإنتاج في الوقت المحدد.
142.....	الشكل رقم 25: معدل الربحية الصافية.
143.....	الشكل رقم 26: معدل المردودية المالية.
144.....	الشكل رقم 27: معدل دوران الأصول.
145.....	الشكل رقم 28: معدل الحصة السوقية.
146.....	الشكل رقم 29: نمو حجم المبيعات.
147.....	الشكل رقم 30: معدل دوران المخزون.
148.....	الشكل رقم 31: تحسين إنتاجية المؤسسة.

## فهرس الأشكال

149.....	الشكل رقم 32: تطور مصاريف العاملين.....
150.....	الشكل رقم 33: معدل التآطير.....
151.....	الشكل رقم 34: معدل التوظيف.....
152.....	الشكل رقم 35: معدل التكوين.....
152.....	الشكل رقم 36: ميزانية النشاطات الاجتماعية والإنسانية.....
154.....	الشكل رقم 37 : الخريطة الإستراتيجية.....

## قائمة الملاحق

176.....	الملحق رقم 1: قائمة المحكمين
177.....	الملحق رقم 2: نموذج المقابلة
180.....	الملحق رقم 3: نظام التقييط خاص بدرجة تحقق الفرضيات
181.....	الملحق رقم 4: مربعات التكرار
183.....	الملحق رقم 5: ارتباط العقد



# مقدمة



## تمهيد

تواجه المنظمات تغييرات سريعة في بيئتها الداخلية والخارجية، حيث تنشط في محيط اقتصادي يتميز بالتطور التكنولوجي السريع، والمنافسة الشديدة، إضافة إلى تبني مفهوم اقتصاد المعارف، وزيادة حجم المنظمات الاقتصادية وتعقد هياكلها. الأمر الذي حتم عليها توفير قدر كاف من المعلومات التي يطلبها المهتمون بشؤونها من إدارة ومساهمين ومتعاملين... الخ، لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الرشيدة والملائمة في الوقت المناسب.

وحتى تتمكن المنظمة من تحديد التحديات التي تواجهها، والفرص المتاحة لها يتطلب منها مرونة عالية في اتخاذ القرارات المناسبة، وتقليل المخاطر إلى أدنى حد، لذا جاءت المحاسبة الإدارية لتدارك هذا النقص باعتبارها أداة فعالة في تفسير النشاط والأساس المنطقي لكل العلوم المحاسبية والإدارية.

وتكمن أهمية المحاسبة الإدارية في تهيئة المعلومات لجميع الأطراف، من بيانات إدارية ومحاسبية بعد حصرها وتحليلها واستنقائها إلى إدارة المنظمة، والجهات ذات العلاقة، بغية استخدامها في صنع القرارات، وهي تستخدم بذلك عدة أساليب لإمداد متخذي القرار بالمعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات المختلفة. ولكن أصبحت المحاسبة الإدارية وفق أساليبها التقليدية محدودة الفعالية في تلبية حاجة المنظمات والإدارة خاصة بالمعلومات الخارجية التي تدعم القدرة التنافسية للمنظمة. لذا ظهرت العديد من المحاولات لتطوير المحاسبة الإدارية وأساليبها، ومن أبرز هذه المحاولات تلك التي نادى بالربط بين المحاسبة الإدارية والإدارة الاستراتيجية للمنظمة في إطار ما أطلق عليه اسم المحاسبة الاستراتيجية أو المحاسبة الإدارية الاستراتيجية.

ويعد تبني مفهوم المحاسبة الاستراتيجية في المنظمة الاقتصادية، والاهتمام بالأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية أمر ضروري نظرا للأوضاع الاقتصادية غير المستقرة التي فرضت منافسة شديدة من قبل المنظمات المحلية والدولية وذلك لتحقيق الربح والتوازن وبقائها واستمرارها، وهذا كله مرهون بكفاءة وفعالية القرارات الإدارية السليمة.

### أولاً: إشكالية الدراسة:

لقد طورت المحاسبة الإدارية مجموعة من النظم أو الأساليب الحديثة إضافة إلى أدواتها التقليدية، من أجل مساعدة الإدارة وأصحاب القرار على القيام بمهامهم، مما يبرر الاعتقاد بأن تطبيق هذه الأساليب الحديثة سوف يوفر معلومات لمتخذي القرارات ما يمكنهم من اتخاذ القرار الجيد والفعال. لذا تمثلت مشكلة الدراسة في الحاجة إلى معرفة: مدى فعالية المحاسبة الاستراتيجية من خلال أدواتها في اتخاذ القرارات بالمؤسسات الاقتصادية وبالأخص فرع الحبوب الأغواط ومصنع العموري للأجر بالأغواط؟

وتقودنا هذه الإشكالية إلى طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- أ. ما هو واقع تطبيق المحاسبة الاستراتيجية لدى المؤسسات محل الدراسة؟
- ب. هل يساهم أسلوب التكلفة على أساس النشاط في فعالية اتخاذ القرار لدى المؤسسات محل الدراسة؟

- ج. هل تساهم بطاقة الأداء المتوازن في فعالية اتخاذ القرار لدى المؤسسات محل الدراسة؟  
د. هل يساهم القياس المقارن في فعالية اتخاذ القرار لدى المؤسسات محل الدراسة؟  
هـ. هل يساهم 6 سيقما في فعالية اتخاذ القرار لدى المؤسسات محل الدراسة؟  
و. هل يساهم الإنتاج في الوقت المحدد في فعالية اتخاذ القرار لدى المؤسسات محل الدراسة؟  
ز. كيف يمكن تفعيل دور أدوات المحاسبة الاستراتيجية في اتخاذ القرار لدى المؤسسات محل الدراسة؟  
**ثانيا: فرضيات الدراسة:**

في ضوء إشكالية الدراسة وتساؤلاتها الفرعية يمكننا أن نقدم الفرضيات التالية والتي من شأن الدراسة الحالية إثباتها أو نفيها كما يلي:

- أ. هناك تصور واضح لمفهوم المحاسبة الاستراتيجية لدى المؤسسات الاقتصادية لولاية الأغواط؛  
ب. يساهم أسلوب التكلفة على أساس النشاط في فعالية اتخاذ القرار لدى المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة؛  
ج. تساهم بطاقة الأداء المتوازن في فعالية اتخاذ القرار لدى المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة؛  
د. يساهم القياس المقارن في فعالية اتخاذ القرار لدى المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة؛  
هـ. يساهم 6 سيقما في فعالية اتخاذ القرار لدى المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة؛  
و. يساهم الإنتاج في الوقت المحدد في فعالية اتخاذ القرار لدى المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة؛  
ز. يمكن تفعيل دور البعض من أساليب المحاسبة الاستراتيجية في اتخاذ القرار لدى المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.

### ثالثا: أهمية الموضوع:

تعد المحاسبة الاستراتيجية ذات أهمية كبيرة في توفير البيانات عن البيئة الخارجية، إلى جانب البيانات الداخلية، والتي تحتاجها إدارة المؤسسات عند القيام بعملية التخطيط، وتحليل وإعداد المعلومات المالية، وكذا اتخاذ القرارات الصحيحة، والتي تمكنها من تحقيق أهدافها في ظل التغيرات في الموقف التنافسي الممكن أن تواجهه.

### رابعا: أهداف الدراسة:

لهذه الدراسة الكثير من الأهداف منها:

- أ. التطرق الى مفهوم المحاسبة الاستراتيجية ودورها في عملية اتخاذ القرار؛  
ب. التعرف على الجانب الواقعي لتطبيق أدوات المحاسبة الاستراتيجية بالمؤسسات محل الدراسة؛  
ج. معرفة كيفية مساهمة أدوات المحاسبة الاستراتيجية في اتخاذ القرار بالمؤسسات محل الدراسة؛  
د. المساهمة في تفعيل أدوات المحاسبة الاستراتيجية في اتخاذ القرار بالمؤسسات محل الدراسة.

**خامسا: حدود الدراسة:**

أ. **الحدود المكانية:** تمت الدراسة على مركبات فرع الحبوب الأغواط ومصنع العموري للأجر بالأغواط وهذا بناء على الاتفاقية المبرمة بين كلية العلوم الاقتصادية والتجارية بالأغواط وهذه المؤسسات؛  
ب. **الحدود الزمانية:** اقتصرَت الدراسة على المعلومات المتاحة لسنوات 2016/2017/2018.

**سادسا: منهج وأدوات الدراسة المستخدمة:**

**أ. منهج الدراسة:**

تم الاعتماد في تحليلنا لهذا البحث، على جزئين:

**الجزء النظري:** للإجابة على إشكالية البحث وإثبات صحة الفرضيات المتبناة من عدمها، اخترنا المنهج الوصفي الذي يهدف إلى جمع الحقائق والبيانات عن ظاهرة وموقف معين، وذلك بالاعتماد على العديد من الكتب العربية والأجنبية وبعض الدراسات والبحوث السابقة ذات العلاقة بموضوع الدراسة.

**الجزء التطبيقي:** تم الاعتماد في القسم التطبيقي على أداة المقابلة في جمع المعلومات وكذا منهج دراسة حالة لتطبيق بعض أدوات المحاسبة الاستراتيجية على المؤسسات محل الدراسة.

بالإضافة إلى المنهجين السابقين فقد اعتمدنا على المنهج المقارن وذلك بعد دراسة المؤشرات الاقتصادية للمؤسسات محل الدراسة وإجراء مقارنة بين النتائج الفعلية المحققة والنتائج المستهدفة وكذلك اعتمدنا على هذا المنهج عندما أجرينا مقارنة بين النتائج الفعلية لمصنع العموري للأجر بالأغواط ومصنع العموري للأجر بسكرة.

**ب. أدوات الدراسة المستخدمة:**

تم الاستعانة في دراستنا بأسلوب تحليل الوثائق كأداة للحصول على مختلف الإحصائيات السنوية والدورية محل الدراسة، والموقع الرسمي لفرع الحبوب الأم، وكذلك تم الاعتماد على دراسة استكشافية تم فيها اللقاء وجها لوجه مع خبراء لهم علاقة بموضوع البحث، والقيام بمقابلات نصف موجهة كأداة أيضا لجمع المعلومات المتعلقة بالدراسة الكيفية.

**سابعا: الدراسات السابقة**

وتتضمن بعض الدراسات العربية والأجنبية التي تم التوصل إليها فيما يخص المحاسبة الاستراتيجية واتخاذ القرار والتي لها علاقة بالموضوع قيد الدراسة:  
**أ-الدراسات العربية:**

- **دراسة لظفي ومقدم (2021):** مقال بعنوان استعمال المقارنة المرجعية لتطوير المقررات الجامعية-دراسة حالة جامعة العلوم التطبيقية بمملكة البحرين-هدفت هذه الدراسة الى استكشاف دور القياس المقارن في تطوير المقررات الاكاديمية في الجامعات حيث تمت المقارنة بين ثلاث جامعات احدهما بمستوى محلي (جامعة حكومية) وآخران بمستوى دولي (جامعتان دوليتان)، أما مجال مقارنة فكان

في مجال المقررات الأكاديمية على وجه الخصوص. وأظهرت النتائج ان للقياس المقارن دور كبير في تطوير المقررات الجامعية وتحسين أدائها بشكل عام. تتشابه هذه الدراسة مع دراستنا حول تطبيق أسلوب القياس المقارن في عملية المقارنة بينما يختلفان حول نوع وطبيعة المؤسسات المقارنة ومجال المقارنة ولقد تم الاستفادة من هذه الدراسة في الجانب النظري وكذا حول كيفية إجراء المقارنة بتطبيق أسلوب القياس المقارن.

• **دراسة لطرش (2018):** أطروحة دكتوراه بعنوان دور بطاقة الأداء المتوازن في قياس وتقييم الأداء الاستراتيجي-دراسة حالة قطاع خدمة الهاتف النقال في الجزائر والتي هدفت إلى عرض نموذج كمدخل لقياس وتقييم الأداء باستخدام بطاقة الأداء المتوازن. وتمثل مجتمع الدراسة في شركات قطاع خدمة الهاتف النقال بالجزائر. واستخدمت الدراسة الوثائق والتقارير السنوية والمقابلات الشخصية في جمع البيانات. وخلصت الدراسة إلى عدة نتائج أهمها أن هناك تكامل قوي بين التخطيط الاستراتيجي وإعداد بطاقة الأداء المتوازن، وأن لدى شركات قطاع خدمة النقال معرفة بمفاهيم الأداء الاستراتيجي. تناولت دراسة لطرش تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في قياس وتقييم الأداء الاستراتيجي على قطاع خدمة الهاتف بينما تناولت هذه الدراسة تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في اتخاذ القرار على مؤسسات اقتصادية بالإضافة إلى أدوات أخرى من أدوات المحاسبة الاستراتيجية وهذا ما يميز هذه الدراسة عن الأخرى. ولقد تم الاستفادة من هذه الدراسة من خلال طريقة تطبيق بطاقة الأداء المتوازن على المؤسسات محل الدراسة.

• **دراسة بكري وبربرا (2018):** مقال بعنوان دور أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في دعم القدرة التنافسية. والتي هدفت إلى التعريف بأهمية ومفهوم أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية والقدرة التنافسية ودور تطبيق أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد والتحسين المستمر في دعم الاستراتيجية، وتمثلت عينتها في 50 عامل بالمنطقة الصناعية أم درمان. واستخدمت الدراسة الاستبيان في جمع البيانات. وكان من أبرز نتائجها أن نظام الإنتاج في الوقت المحدد يساهم في خفض تكلفة رأس المال المستثمر كما ركزت الدراسة على أسلوبين من أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية. تناولت الدراسة دور أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد والتحسين المستمر في دعم القدرة التنافسية بينما تناولت هذه الدراسة دور كل من أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة وبطاقة الأداء المتوازن والقياس المقارن في عملية اتخاذ القرار وهذا ما يميزها عن الدراسة السابقة، وتم الاستفادة من هذه الدراسة في تحديد أساليب المحاسبة الاستراتيجية.

• **دراسة السقا وساكار (2016):** مقال بعنوان دور أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في دعم استراتيجية قيادة التكلفة-دراسة لآراء عينة من المحاسبين في الشركات الصناعية العراقية-والتي هدفت إلى التركيز على مجموعة من أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية التي تدعم استراتيجية قيادة التكلفة. وتمثلت عينتها في 40 محاسب في الشركات الصناعية العراقية. واستخدمت أداة

الاستبيان لجمع البيانات وكان من أبرز نتائجها أهمية أساليب المحاسبة الاستراتيجية في تحقيق الأهداف الاستراتيجية في المؤسسة وأن هناك العديد من الأساليب للمحاسبة الاستراتيجية منها أساليب لتخفيض التكاليف وأساليب لتحسين النوعية وأساليب تهدف إلى الاثنين معا.

تناولت الدراسة دور أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في دعم استراتيجية قيادة التكلفة بينما تناولت هذه الدراسة دور أساليب المحاسبة الاستراتيجية في عملية اتخاذ القرار من خلال دراسة كيفية تناولت عينة مختارة من خبراء بمؤسسات اقتصادية جزائرية، كما تم الاستفادة من الدراسة في تحديد أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية.

• **دراسة وادي وآخرون (2016):** مقال بعنوان أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة ودوره في دقة قياس تكلفة الخدمات المصرفية. والتي هدفت إلى قياس تكلفة الخدمة المصرفية باستخدام التكلفة على أساس الأنشطة لتوفير المعلومات التي تساعد على اتخاذ القرارات الاستراتيجية، وتمثل مجتمع الدراسة في بنك أم درمان حيث تم استخدام البيانات الكمية في اختبار أثر استخدام أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة، وكان من أبرز نتائجها أن أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة يوفر معلومات تكاليفية تساعد على اتخاذ القرارات الاستراتيجية التي تمكن من السيادة في سوق المنافسة.

تناولت الدراسة اختبار أثر استخدام أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة وذلك باستخدام البيانات الكمية في قياس تكلفة الخدمات المصرفية بينما تناولت هذه الدراسة تصور حول استخدام أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة بالمؤسسة الاقتصادية، وتم الاستفادة من الدراسة في تطبيق التكلفة على أساس الأنشطة على مؤسسات الدراسة.

• **دراسة نوبلي (2015):** أطروحة دكتوراه بعنوان استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية. والتي هدفت إلى التعريف بالتحويلات التي عرفتها المحاسبة الإدارية ومحاولة المساهمة في تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية. تمثل مجتمع الدراسة في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة وتم استخدام أسلوب دراسة الحالة كمحاولة لتطبيق بعض أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بالمؤسسة المعنية بالدراسة، وكان من أبرز نتائجها أن استخدام أدوات المحاسبة الإدارية يساهم ومن خلال التكامل بين الأدوات الحديثة والتقليدية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية. تناولت الدراسة تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة وبطاقة الأداء المتوازن على المؤسسة محل الدراسة بينما استخدمت هذه الدراسة الطريقة الكيفية في جمع المعلومات بالإضافة إلى تطبيق بعض أدوات المحاسبة الاستراتيجية على المؤسسات محل الدراسة، وتم الاستفادة من الدراسة في الجانب النظري.

• **دراسة الشريف (2016):** أطروحة دكتوراه بعنوان أساليب المحاسبة الإدارية بين النظرية والتطبيق، والتي هدفت إلى معرفة مدى استخدام الشركات الصناعية الجزائرية لأساليب المحاسبة الإدارية في مجال التخطيط، الرقابة وتقييم الأداء وصنع القرار. وتمثلت عينتها في 70 عامل لبعض الشركات

الصناعية في بعض الولايات الجزائرية. واستخدمت أداة الاستبيان لجمع البيانات وكان من أبرز نتائجها أن تقنيات المحاسبة الإدارية يتم تطبيقها بمستوى قليل بالشركات الصناعية محل الدراسة وإن أكثر الأساليب استخداما في مجال التخطيط هي موازنة مشتريات المواد واللوازم وموازنة مبيعات المنتجات وأكثر الأساليب استخداما أسلوب نظام إدارة الجودة الشاملة ويليها أسلوب تحليل الانحرافات وأن أهم ميزات استخدام هذه الأساليب أنها تعمل على ضبط التكاليف وتخفيضها. ومن أهم معوقات استخدام هذه الأساليب هو غياب المنافسة وارتفاع تكاليف استخدامها. كما أوصت الدراسة بضرورة الاهتمام بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة.

تناولت الدراسة تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في مجال التخطيط، الرقابة وتقييم الأداء وصنع القرار وذلك باستخدام الاستبيان في جمع المعلومات بينما استخدمت هذه الدراسة أسلوب المقابلة في جمع المعلومات وتقارير التسيير ووثائق المؤسسات محل الدراسة في محاولة لتطبيق بعض أدوات المحاسبة الاستراتيجية في مجال اتخاذ القرار، ولقد تم الاستفادة من هذه الدراسة في الجانب النظري بالخصوص.

• **دراسة الوافي (2012):** أطروحة دكتوراه بعنوان دور وأهمية نظام المعلومات في اتخاذ القرارات في

المؤسسة الاقتصادية-دراسة حالة مجمع إسمنت الشرق الجزائري. والتي هدفت إلى معرفة مدى تأثير وجود نظام للمعلومات على عملية اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية. وتمثلت عينتها في 106 عامل لبعض المؤسسات التابعة لمجمع الإسمنت الشرق الجزائري. واستخدمت أداة الاستبيان لجمع البيانات وكان من أبرز نتائجها أن للمعلومات دور فعال في اتخاذ القرار في المجمع كونها تعمل على تحقيق الأهداف المرجوة وأن حوسبة نظام المعلومات من شأنه دعم عملية اتخاذ القرار.

تناولت الدراسة دور وأهمية نظام المعلومات في اتخاذ القرار بينما تناولت هذه الدراسة دور أساليب المحاسبة الاستراتيجية في اتخاذ القرار باستخدام أسلوب المقابلة في جمع البيانات والمعلومات، ولقد تم الاستفادة من هذه الدراسة في الجانب النظري.

• **دراسة بزماوي (2010):** أطروحة دكتوراه بعنوان تطبيق المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على نشاط

البحث والتطوير حيث تمت دراسة حالة ب 17 شركة لصناعة الأدوية السورية وهدفت هذه الدراسة الى تحليل مفهوم المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وأسباب نشأتها والبحث أيضا عن أدواتها ودراسة دورها في عمليات البحث والتطوير وتمثلت عينتها في 66 مفردة كما تم استخدام الاستبيان في جمع المعلومات، ومن أبرز نتائجها ان المعلومات التي تقدمها المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تدعم الإدارة العليا في صياغة القرارات الاستراتيجية. تناولت الدراسة دور كل من أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة وبطاقة الأداء المتوازن والقياس المقارن و 6 سيقما والإنتاج في الوقت المحدد في مجال البحث والتطوير بينما تناولت دراستنا دور الأساليب السابقة في اتخاذ القرار.

ب. الدراسات الأجنبية:

• دراسة **H.Sadik & A. Majeed (2012)**: مقال بعنوان / STRATEGIC TECHNIQUE

(Romanian Companies) MANAGEMENT ACCOUNTING

والتي هدفت إلى محاولة استخدام أدوات المحاسبة الاستراتيجية ودورها في تحقيق أهداف المؤسسة وتمثل مجتمع الدراسة في 20 شركة ببوخاريسست. واستخدمت الاستبيان لجمع البيانات وكان من أبرز نتائجها أن استخدام أدوات وتقنيات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية أصبح ضروري ومستعجل من أجل متابعة ومواكبة تحولات البيئة المعقدة والمتغيرة، ولقد تم الاستفادة من هذه الدراسة في الجانب النظري.

• دراسة **Langfield-Smit (2007)**: مقال بعنوان Accounting: how far have we / come in 25 years?

والتي هدفت إلى التطرق إلى أهم الأدبيات التي تناولت المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وتطورها بمختلف مناطق العالم وأهمية أدواتها وأساليبها، وكان من أبرز نتائجها أهمية المحاسبة الاستراتيجية في توفير المعلومات للمحاسبين وأصحاب القرار بالمؤسسة.

تناولت الدراسة الجانب النظري للتطور الذي عرفته المحاسبة الإدارية بينما تناولت هذه الدراسة دور أساليب المحاسبة الاستراتيجية في اتخاذ القرار وواقعها بالمؤسسة الاقتصادية الجزائرية. ولقد تم الاستفادة من هذه الدراسة في الجانب النظري.

• دراسة **Shah (2015)**: مقال بعنوان Historical Evolution of Management Accounting

والتي هدفت إلى التطرق إلى أهم التطورات التي عرفتها المحاسبة الإدارية في العديد من دول العالم بعد تعرض محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية إلى العديد من الانتقادات، ودراسة ما إذا كان هناك تأثير للمحاسبة الإدارية على المنظمة. وكان من أبرز نتائجها أن المحاسبة الإدارية انتقلت من مسؤولية وظيفية إلى مسؤولية مهنية من خلال التطور الذي عرفته أساليبها وخاصة في مجال اتخاذ القرار ولكي تواجه المنظمات اليوم العديد من الخيارات والتحديات فهي بحاجة إلى محاسبين إداريين كجزء من فريق العمل وكشريك فعال في مختلف القرارات.

تناولت الدراسة الجانب النظري للتطور التاريخي الذي عرفته المحاسبة الإدارية وواقعها في بعض دول العالم، ولقد تم الاستفادة من هذه الدراسة في الجانب النظري.

ثامنا: صعوبات البحث:

يمكن حصر صعوبات البحث في العناصر التالية:

أ. صعوبة الحصول على الوثائق وتقارير التسيير للمؤسسات محل الدراسة والمؤسسات المنافسة من أجل القيام بعملية المقارنة (تطبيق القياس المقارن لفرع الحبوب الأغواط) مما جعلنا نكتفي بالمؤسسات الموجودة على مستوى الولاية بالرغم من اختلاف النشاط بينهما؛

ب. تم الاعتماد في الجانب التطبيقي على المؤشرات التي لها معطيات متوفرة والاستغناء عن بعض المؤشرات الأساسية لعدم توفر معلومات عنها؛

ج. نقص الدراسات الكيفية التي تعتمد على التحليل ببرنامج Nvivo؛

د. تطلب برنامج Nvivo وقت للتمرن عليه والتعرف على تقنياته.

### تاسعا: هيكلية الدراسة:

للإحاطة بمختلف جوانب الموضوع، وتحليل أبعاده، والإجابة على الإشكالية المطروحة تم تقسيم الدراسة إلى أربعة فصول تناول الفصل الأول الجانب النظري للمحاسبة الاستراتيجية ومختلف أساليبها وتحت عنوان أساسيات حول المحاسبة الاستراتيجية، أما الفصل الثاني فلقد تناول عملية اتخاذ القرار ودور أساليب المحاسبة الاستراتيجية في هذه العملية وتحت عنوان الإطار المفاهيمي لاتخاذ القرار وعلاقته بالمحاسبة الاستراتيجية حيث تطرق إلى الجانب النظري من عملية اتخاذ القرار ثم دور أساليب المحاسبة الاستراتيجية في ذلك وكذا التكامل بين البعض من أدواتها، أما الفصل الثالث الذي جاء تحت عنوان واقع تطبيق المحاسبة الاستراتيجية بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة من خلال تقديم نظرة حول المؤسسات محل الدراسة ومحاولة عرض واقع استخدام المحاسبة الاستراتيجية في اتخاذ القرار من خلال أدواتها أما الفصل الرابع فكان عبارة عن دراسة حالة وهي محاولة تطبيق لبعض أدوات المحاسبة الاستراتيجية في اتخاذ القرار بالمؤسسات محل الدراسة. أما في الخاتمة فلقد تم عرض أهم النتائج واختبار الفرضيات والإجابة على الإشكالية الرئيسية وأهم التوصيات والاقتراحات المتوصل إليها.



الفصل الأول:  
أساسيات حول  
المحاسبة الاستراتيجية



**تمهيد:**

إن التطورات المعاصرة في بيئة التصنيع والتغيرات العالمية الجديدة جعلت المحاسبة الإدارية غير قادرة على تلبية احتياجات الإدارة من المعلومات التي تساعد في اتخاذ القرارات السليمة، وخاصة المعلومات الخارجية، وهذا نتيجة قصور أساليبها التقليدية وعجز المنظمات على المنافسة في ظل التعقيد وحالة عدم التأكد البيئي الذي تواجهه، هذا ما حتم على المنظمات استخدام أساليب للمحاسبة الإدارية حديثة وفعالة، تتميز بتقديم معلومات دقيقة وملاءمة لاتخاذ القرار وتدعم القدرة التنافسية للمنظمة. كما أصبح ضروري على المحاسب الإداري التعامل مع مفاهيم وأساليب وتقنيات جديدة، وأن يغير من مكانته ودوره ليكون عضوا في فريق الإدارة الاستراتيجية.

وعليه سيتم التطرق في هذا الفصل إلى أساسيات المحاسبة الاستراتيجية بعد تقديم ماهية المحاسبة الإدارية وأهم التطورات التاريخية التي عرفت للوصول إلى مفهوم المحاسبة الاستراتيجية وأهم أهدافها بالإضافة إلى عرض علاقة المحاسبة الإدارية بالأنظمة المحاسبية والعلوم الأخرى ومن ثم التعرف على الاتجاه الاستراتيجي للمحاسبة الإدارية للوصول إلى أهم أساليب وأدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية التقليدية والحديثة وأنواع أخرى منها.

### المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإدارية

لمحاسبة الإدارية دور هام في مختلف جوانب الحياة الاقتصادية، لذا كان عليها أن تنهض لتواكب متطلبات المجتمع واحتياجات المديرين، بالشكل الذي يعتبر أكثر ملاءمة للمنظمات المتطلعة إلى الاستمرار والبقاء، لذا يهتم هذا المبحث إلى تقديم مفاهيم أساسية حول المحاسبة الإدارية من خلال التعرض إلى التطور التاريخي لها ومختلف التعريفات التي تناولتها وأهدافها وكذا وظائفها.

#### المطلب الأول: نشأة ومفهوم المحاسبة الإدارية

سننطلق في هذا المطلب إلى التعريف بأهم التطورات التي عرفت المحاسبة الإدارية وأهم التعريفات التي تناولتها.

#### أولاً: التطور التاريخي للمحاسبة الإدارية:

عرفت المحاسبة الإدارية تطورات عديدة مست الأدوات والأساليب والنظم المحاسبية المستخدمة لخدمة الإدارة في المنظمة، وهذا ما تناوله بعض الكتاب في العديد من الدراسات التي تناولت تاريخ هذا التطور، إذ اهتم الاتحاد الدولي للمحاسبين بالتطورات التي حدثت في أساليب المحاسبة الإدارية وأصدر تقريراً تضمن عرضاً لتطور وتغير المحاسبة الإدارية وذلك في أربعة مراحل:<sup>1</sup>

- **المرحلة الأولى (ما قبل عام 1950):** ركزت على تحديد التكلفة والرقابة المالية من خلال استخدام الموازنات وأساليب محاسبة التكاليف.
- **المرحلة الثانية (من عام 1950-1965):** تغير التركيز من تحديد التكلفة والرقابة المالية إلى توفير المعلومات لأغراض التخطيط والرقابة الإدارية من خلال استخدام بعض الأساليب مثل محاسبة المسؤولية وتحليل القرارات.
- **المرحلة الثالثة (من عام 1965-1985):** تحول التركيز إلى تقليل الفاقد في الموارد المستخدمة في المنظمة من خلال استخدام تحليل العمليات وأساليب إدارة التكلفة.
- **المرحلة الرابعة (من عام 1985-حتى الآن):** تحول اهتمام المحاسبة الإدارية إلى توليد القيمة من خلال الاستخدام الكفء للموارد بواسطة استخدام الأساليب التي تعتمد على فحص العوامل التي تضيف قيمة للعميل، وذوي المصالح في المنظمة.

ويرى الاتحاد الدولي للمحاسبين (1998) أن كل مرحلة من المراحل السابقة ظهرت نتيجة للظروف التي تواجهها المنظمات مما يترتب عليها تعديل أو تغيير أساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة في المراحل السابقة، ولقد ورد في قائمة المفاهيم الخاصة بذلك التقرير أن كل مرحلة تتضمن أساليب من المرحلة السابقة

<sup>1</sup> International Federation of Accountants (IFAC) (1998), International Management Accounting Practice Statement : management accounting concepts. New York.

نقلا عن: سميرة أحمد أبو هداف، المحددات المؤثرة في تطوير أساليب المحاسبة الإدارية، قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2014، ص25.

وبعض الأساليب الجديدة مع إجراء بعض التعديلات المناسبة على أساليب المراحل السابقة بما يتماشى مع الظروف الجديدة في بيئة العمل الإداري.

وأوضح التقرير أن أساليب المحاسبة الإدارية في المرحلة الأولى والثانية هي الأقل تطورا (التقليدية) وأن أساليب المرحلة الثالثة والرابعة هي الأكثر تطورا (الحديثة).<sup>1</sup>

والتغيرات السريعة التي عرفتتها بيئة الأعمال خلال القرنين الماضيين حتمت على المنظمات العمل ضمن سوق يتصف بالمنافسة الشديدة ومواجهة ظاهرة قصر دورة حياة المنتجات، وجعل رضا العميل من أهم أولوياتها، لذا كان عليها التركيز على أربعة عوامل وهي: الابتكار والجودة والوقت والتكلفة وذلك بتطوير أساليب إدارية جديدة واستخدام تكنولوجيا حديثة وتغيير نظم تصنيعها.<sup>2</sup>

### ثانيا: تعريف المحاسبة الإدارية:

هناك عدة اسهامات من جانب المفكرين لبلورة تعريف المحاسبة الإدارية ومن بين هذه التعاريف نجد: **التعريف الأول:** عرفت المحاسبة الإدارية بأنها "القسم المحاسبي الذي يتعامل بشكل محدد مع الكيفية التي يتم بها استخدام البيانات المحاسبية والمعلومات المالية الأخرى في إدارة الأعمال، الوحدات الحكومية، والوحدات غير الهادفة للربح".<sup>3</sup>

**التعريف الثاني:** عرفت المحاسبة الإدارية بأنها "عملية تحديد وقياس وإبلاغ وتحليل المعلومات عن الأحداث الاقتصادية للمنظمة، أو عملية توفير معلومات مالية وتشغيلية لمدراء ومنتسبي المنظمة، وهذه العملية يجب أن تشتق من الحاجة إلى المعلومات للأقسام الداخلية للمنظمة، والتي يجب أن ترشد قراراتهم الاستثمارية والتشغيلية".<sup>4</sup>

**التعريف الثالث:** عرفت أيضا على أنها "مجموعة من الأساليب المحاسبية والإدارية والإحصائية تعمل على توصيل البيانات والمعلومات لمراكز المسؤولية لاستخدامها في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات".<sup>5</sup>

**التعريف الرابع:** عرفت المحاسبة الإدارية على أنها "جزء من نظام المعلومات الإدارية الخاص بالمنظمة ويعتمد المديرون على نظام معلومات المحاسبة الإدارية في ممارسة مهام تخطيط ورقابة عمليات المنظمة".<sup>6</sup>

فالمحاسبة الإدارية هي نظام يعمل على توفير المعلومات اللازمة لترشيد القرارات الإدارية وذلك من خلال اعداد التقارير المالية والميزانية ومعلومات التكلفة للمدراء لاتخاذ قرارات التخطيط والتحكم والرقابة.

1 Shah Kamal, Historical Evolution of Management Accounting, THE COST AND MANAGEMENT, Volume-43, Number-4, Juil-August 2015, P:15.

2 رشيد الجمال، المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2007، ص26.

3 Hilton, Ronald W & Platt David E, Managerial Accounting: creating value in a Dynamic Business Environment, 9th ed, New York, McGraw-Hill, 2014; P:4.

4 Atkinson Anthony A & Banker DRajiv: Management Accounting, 3rd ed 2000, printic Hall, P:3.

5 عبد اللطيف إمام حاج عمر، زين العابدين عالم مصطفى، المحاسبة الإدارية، جامعة السودان المفتوحة، إدارة الإنتاج، السودان، 2006، ص10.

6 رشيد الجمال، مرجع سابق، ص ص 9-10.

**المطلب الثاني: أهداف المحاسبة الإدارية ودور المحاسب الإداري**

يتم التطرق هنا إلى أهداف المحاسبة الإدارية باعتبارها جزء من نظام المعلومات المحاسبي، ومن ثم دور المحاسب الإداري في مساعدة الإدارة في أداء وظائفها بكفاءة وفاعلية، وذلك لأن نظام المعلومات المحاسبي له ارتباط وثيق بكافة قطاعات المنظمة وتتوافر لديه البيانات عن جميع أنشطة المنظمة.

**أولاً: أهداف المحاسبة الإدارية:**

تهتم المحاسبة الإدارية بالتعرف على الأحداث الاقتصادية وقياسها وتحليلها، لذا يمكن استخلاص مجموعة من الأهداف لها منها:<sup>1</sup>

- توفير المعلومات اللازمة للإدارة لغرض التخطيط والرقابة؛
- مساعدة الإدارة في التوجيه والرقابة على النشاطات التشغيلية حيث تتم الرقابة من أجل إجراء مقارنات بين الأداء الفعلي والأداء المخطط له ثم تحديد الانحرافات وتحليلها واتخاذ الإجراءات اللازمة لتصحيحها؛
- قياس أداء الوحدات الفرعية داخل المنظمة الاقتصادية وتقييمه.

**ثانياً: دور المحاسب الإداري:**

يقوم المحاسب الإداري بدور جوهري في مساعدة الإدارة في أداء وظائفها إذ يهتم بالمعلومات التي تنشأ من وتصب في قطاعات المنظمة، ومن ثم يكون لديه رؤية عامة وشاملة وتشخيص ملائم وتبني لوجهة نظر المنظمة ككل وليس فقط وجهة نظر قطاع أو نشاط معين. ويلخص البعض دور المحاسبين الإداريين في مساعدة الإدارة من خلال المساهمة في توفير المعلومات المتعلقة بالمجالات الثلاثة التالية:<sup>2</sup>

- تسجيل الأحداث الاقتصادية ونتائجها بما يتضمنه ذلك من تجميع للبيانات وإعداد التقارير بالنتائج التي تصف أداء المنظمة لكل المستويات الإدارية؛
- معلومات تختص بتوجيه اهتمام الإدارة نحو مجالات وفرص تحسين الأداء ويقصد بتوجيه الاهتمام جذب المديرين للتركيز على الفرص التي تضيف قيمة للمنظمة وليس التركيز فقط على فرص تخفيض التكاليف؛
- معلومات لحل المشاكل وتتناول هذه المعلومات التحليل المقارن بغرض التوصية باتخاذ القرار الأفضل.

1 أحمد محمد نور وآخرون، المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص9.

2 صلاح بسيوني عيد عبد المنعم فليح وآخرون، المحاسبة الإدارية، جامعة القاهرة، مصر، ط1، 2017، ص14.

## المطلب الثالث: مهام ووظائف المحاسبة الإدارية

لكي تقوم المنظمة بوظائفها وأنشطتها المختلفة تحتاج إلى معلومات مختلفة تحصل عليها من مصادر متنوعة، حيث أن للمحاسبة الإدارية مهام ووظائف متعددة تعمل على تحقيقها.

## أولاً: مهام المحاسبة الإدارية:

- من مهام المحاسبة الإدارية نجد:<sup>1</sup>
- جمع البيانات المالية وغير المالية؛
- تبويب وتلخيص تلك البيانات؛
- إعداد التقارير المالية التقديرية مثل قائمة الدخل المخططة أو الموازنة التقديرية وكذا قائمة التدفقات النقدية المقدرة.

## ثانياً: وظائف المحاسبة الإدارية:

هي نفس وظائف الإدارة حيث تقوم ب:<sup>2</sup>

- التخطيط: للعمل ووضع الآليات المسبقة لنظام المحاسبة الإدارية وأيضاً وضع أهداف معينة تلزم الإدارة بتنفيذها لتحقيق الهدف المرجو منها؛
- التوجيه: من خلال نصح الإدارة وإمدادها بالبيانات التي تساعد في اتخاذ القرارات؛
- التنسيق: تنسيق الجهود بين الأقسام المختلفة وتنسيق الجهود ما بين الإدارات المختلفة؛
- الإشراف: الإشراف على تنفيذ الخطط والأهداف والاستراتيجيات؛
- الرقابة: من خلال المتابعة والتغذية العكسية وتحليل الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية بشأن بعض الأمور التي تستوجب العناية.

1 مكرم عبد المسيح باسلي، المحاسبة الإدارية الأصالة والمعاصرة، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2008، ص16.

2 مصطفى كافي وآخرون، المحاسبة الإدارية، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص24.

**المبحث الثاني: علاقة المحاسبة الإدارية بالأنظمة المحاسبية والعلوم الأخرى**

يتم التطرق في هذا المبحث إلى علاقة المحاسبة الإدارية بمختلف فروع المحاسبة من محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية وكذا علاقتها بوظائف الإدارة وفروع العلوم الأخرى كعلم الاقتصاد والأساليب الكمية.

**المطلب الأول: علاقة المحاسبة الإدارية بفروع المحاسبة الأخرى**

في هذا المطلب يتم توضيح العلاقة بين المحاسبة الإدارية وكل من المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف من خلال عرض نقاط الاختلاف والتشابه بينهما.

أولاً: العلاقة بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية:

يمكن توضيح هذه العلاقة بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية من حيث:<sup>1</sup>

**1- أوجه الشبه:**

- الاعتماد على نظام المعلومات المحاسبي (مدخلات، تشغيل، مخرجات)؛
- تعتمد المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية على مفهوم المسؤولية أو الوكالة؛
- تهتم المحاسبة المالية بالمنظمة ككل أما المحاسبة الإدارية فتعتمد على أجزاء من المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف؛
- تركزان على تقديم معلومات لاتخاذ القرارات الإدارية.

2- **أوجه الاختلاف:** أهم أوجه الاختلاف الجوهرية التي تميز المحاسبة الإدارية عن المحاسبة المالية

نجد:

- التركيز على تقديم المعلومات للاستخدام الداخلي للمديرين؛
- التركيز على المستقبل؛
- التأكيد على ملائمة ومرونة البيانات؛
- التركيز على البيانات غير المالية؛
- التركيز على قطاعات التنظيم أكثر من النظر إلى المنظمة ككل؛
- لا تحكمها المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً؛
- ليست مطلوبة قانونياً.

1 عبد اللطيف إمام حاج عمر وآخرون، مرجع سابق، ص ص 14-15.

## ثانياً: العلاقة بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف:

ويمكن توضيح العلاقة بينهما من خلال:<sup>1</sup>

### 1- أوجه التشابه:

- التعامل في الأحداث الاقتصادية؛
- تحتاج المحاسبة الإدارية إلى معلومات من محاسبة التكاليف؛
- كلا الفرعين ينتميان إلى فرع من فروع المحاسبة وهو المحاسبة لخدمة الأطراف الداخلية.

### 2- أوجه الاختلاف:

- تهدف محاسبة التكاليف إلى تحديد تكلفة الإنتاج، بينما المحاسبة الإدارية تهدف إلى حل المشكلات الإدارية والمفاضلة بين البدائل المتاحة؛
- الفترة المحاسبية لمحاسبة التكاليف لها وقت محدد (فترة التكاليف)، بينما لا يوجد قيود على الوقت بالمحاسبة الإدارية (فترة غير محددة)؛
- درجة الدقة في محاسبة التكاليف تتسم بالموضوعية وخاصة عند حصر المخزون، والمحاسبة الإدارية تتسم بالحكم الشخصي والتنبؤ؛
- ينحصر نطاق محاسبة التكاليف فقط على التكاليف بينما نطاق المحاسبة الإدارية يناقش محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء ومؤشراته.

## المطلب الثاني: علاقة المحاسبة الإدارية بوظائف الإدارة

ومن الوظائف الأساسية للإدارة والأدوات والأساليب التقليدية التي يمكن أن يستخدمها المحاسب الإداري

لمساعدة الإدارة في أداء وظائفها نجد:<sup>2</sup>

- **التخطيط:** تبدأ عملية التخطيط بتحديد الأهداف المزمع تحقيقها، ثم تحديد البدائل المتاحة لتحقيق هذه الأهداف، وإجراء تحليل ومفاضلة بين تلك البدائل لاختيار أفضلها. فالتخطيط يتعلق بتحديد أهداف المنظمة ووضع الخطط الضرورية التي تؤدي إلى تحقيق الأهداف في الأجل القصير والأجل الطويل، وعادة ما يتم ترجمة خطط المنظمة في شكل موازنات تخطيطية باعتبارها الأداة المحاسبية الرئيسية في عملية التخطيط، كما يلجأ المحاسب الإداري إلى استخدام أسلوب تحليل العلاقة بين التكلفة، الحجم، الربح باعتباره من الأدوات الهامة التي تساعد الإدارة في مجال التخطيط واتخاذ القرارات.
- **الرقابة:** تتضمن الرقابة اتخاذ الإجراءات اللازمة لتنفيذ قرارات التخطيط حيث يقوم المديرون بعمليات التوجيه والتحفيز للتأكد من فهم المرؤوسين للإجراءات والمهام المحددة بالخطة، كما يقوم المديرون بعمليات المراقبة والمتابعة للتأكد من قيام المرؤوسين بتنفيذ المهام المطلوبة منهم في ضوء الخطة المرسومة، وتساهم التقارير الدورية التي يعدها المحاسب الإداري بدور كبير في مساعدة الإدارة على القيام بهذه الوظيفة

1 حاب الله شريف، أساسيات المحاسبة الإدارية بين النظرية والتطبيق، أطروحة دكتوراه، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2016، ص44.

2 صلاح بيسيوني عيد، مرجع سابق، ص ص14-15.

بكفاءة حيث تتضمن التقارير قياس للأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط وإبراز الانحرافات بينهما، ثم يتم تحليل هذه الانحرافات حسب مسبباتها والمسؤوليات عنها تمهيدا لاتخاذ الإجراءات للأداء. بجانب ذلك سيقوم المحاسب الإداري بدور كبير في ربط الرقابة بالتخطيط المستقبلي عن طريق الاستفادة من بيانات التغذية العكسية التي قد تؤدي إلى إحداث تغييرات في الأهداف وفي طريق تحديد القرار البديل وفي مدى المعلومات المطلوبة.

• **اتخاذ القرارات:** يقصد باتخاذ القرار اختيار أفضل بديل من ضمن البدائل المتاحة، مع ملاحظة أن عملية اتخاذ القرارات ليست وظيفة إدارية مستقلة بذاتها ولكنها جزء لا يتجزأ من الوظائف الإدارية المختلفة ولاتخاذ القرار السليم يحتاج المديرين إلى العديد من المعلومات، وهنا يساهم المحاسب الإداري بدور كبير في توفير المعلومات الملائمة التي تساعد المديرين في اتخاذ القرارات الرئيسية، وتتأثر جودة القرارات بجودة المعلومات المستخدمة في اتخاذها.

ولمساعدة الإدارة في عملية اتخاذ القرارات يلجأ المحاسب الإداري إلى استخدام أسلوب التحليل الحدي لترشيد القرارات الإدارية، التحليل التفاضلي للتكاليف والإيرادات والتحليل التعادلي في ظروف التأكد وعدم التأكد وتحليل التدفقات النقدية والمالية. وهناك العديد من المشاكل الإدارية التي تواجه إدارة المنظمة وتتطلب دراستها واتخاذ قرارا بشأنها كقرار قبول أو رفض طلب بيع إضافي بسعر مخفض، قرار الشراء أو التصنيع، قرار استمرار أو إيقاف خط إنتاج... الخ.

### المطلب الثالث: علاقة المحاسبة الإدارية بفروع العلوم الأخرى

يتم هنا التطرق إلى علاقة المحاسبة الإدارية بعلم الاقتصاد وبالأساليب الكمية.

#### أولاً: علاقة المحاسبة الإدارية بعلم الاقتصاد:

يعد علم الاقتصاد بمثابة القاعدة الأساسية التي ترتكز عليها العلوم الإدارية، فالمحاسبة الإدارية بالدرجة الأولى تستمد بياناتها الأولية من علوم الاقتصاد فهي تحاول ترجمة وقياس المفاهيم الاقتصادية بشكل كمي من أجل استخدامها في عملية التخطيط وذلك من أجل اتخاذ القرار المناسب، أيضا تعتمد المحاسبة الإدارية في صياغة تقاريرها على المفاهيم النظرية الاقتصادية كالمنفعة الحدية، قوانين العرض والطلب، نقطة التعادل للتكاليف الحديثة والثابتة والقيمة الحالية... الخ.<sup>1</sup>

#### ثانياً: علاقة المحاسبة الإدارية بالأساليب الكمية:

اتجهت المحاسبة الإدارية إلى استخدام العديد من البرامج الجاهزة آليا في المساندة من علم الإحصاء الآلي مثل برامج (SPSS) بغرض تطوير المحاسبة الإدارية وترشيد الإدارة في مجال التخطيط وسرعة اتخاذ القرارات والرقابة وتقويم الأداء ومن أهم هذه النماذج:

1 مؤيد محمد فاضل وآخرون، المحاسبة الإدارية-قضايا معاصرة، دار الميسرة، عمان، الأردن، 2007، ص53.

- **نموذج البرمجة الخطية:** يستخدم هذا النموذج بغرض تحديد خطة الإنتاج المناسبة وكذا في تحليل الانحرافات، وتوزيع التكاليف غير المباشرة وتقويم أداء الأقسام وقياس الربحية.
- **نموذج البرمجة الديناميكية:** يستخدم هذا الأسلوب في مجال إحلال الأصول والرقابة على المخزون السلعي وإعداد الموازنات التخطيطية والموازنات الاستثمارية.
- **استخدام الأساليب الإحصائية:** كالمتوسط الحسابي، الانحراف المعياري وتحليل نقطة التعادل ودراسة العلاقة بين التكلفة والحجم والربح.
- **أسلوب تحليل الانحدار المتعدد:** يدرس العلاقة بين متغير واحد وعدة متغيرات مستقلة، ويستخدم في تحليل سلوك عناصر التكاليف، والتنبؤ بالمبيعات وفقا لعدة متغيرات مستقلة مثل حجم الإنفاق على الإعلان والدعاية ومستوى الدخل والسعر ودرجة نمو المنتج في السوق.
- **استخدام منحنيات التعلم:** استخدام هذا النموذج في تطوير بيانات التكاليف والمحاسبة الإدارية وخاصة في تقدير التكاليف وتطوير تحليل الانحرافات.
- **استخدام مفاهيم نظرية المعلومات:** يتم النظر إلى هذه المعلومات بأنها نظام في شكل سلعة قابلة للشراء والبيع وتحديد مستويات جميع بيانات قوائم وتقارير التكاليف.<sup>1</sup>

1 عبد اللطيف إمام حاج عمر، مرجع سابق، ص ص 21-22.

### المبحث الثالث: الاتجاه الاستراتيجي للمحاسبة الإدارية

سيتم التطرق في هذا المبحث إلى مفهوم المحاسبة الإدارية الاستراتيجية أهدافها وخصائصها ثم المنظور الاستراتيجي للمحاسبة الإدارية.

#### المطلب الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة الاستراتيجية

لم تتمكن المحاسبة الإدارية التقليدية من مواكبة التطورات المعاصرة في بيئة التصنيع لاهتمامها بإمداد الإدارة بالمعلومات عن البيئة الداخلية دون الخارجية مما أثر على سير المنظمة مقارنة بمنافسيها.

#### أولاً: الانتقادات الموجهة للمحاسبة الإدارية:

انتقد الباحثون والعاملون في مجال المحاسبة الإدارية الكثير من جوانب وأدوات المحاسبة الإدارية وأثبتوا أن الكثير من معلوماتها قد تكون مضللة وقد تؤدي إلى قرارات غير سليمة خاصة في ظل التطور التكنولوجي المستمر. لذلك يمكن إجمال ما انتقدوه في النقاط التالية:<sup>1</sup>

- تركيزها على البيئة الداخلية دون الاهتمام بالبيئة الخارجية؛
- تركيزها على المقاييس المالية دون المقاييس غير المالية؛
- تركيزها على الأنشطة الإنتاجية دون الأنشطة الفرعية الأخرى؛
- إهمالها علاقات الارتباط مع الموردين والعملاء؛
- تجاهلها للموقف التنافسي للمنافسين؛
- ارتكازها على حجم الإنتاج كمسبب وحيد للتكلفة وعدم الاهتمام بتعدد مسببات التكلفة؛
- تركيزها على القرارات قصيرة الأجل؛
- عدم استخدامها للأساليب والفلسفات الحديثة والتي ثبتت فاعليتها في الممارسة الفعلية؛
- فشلها في إيجاد نظام معلومات محاسبي يتلاءم مع الاتجاه نحو استخدام التكنولوجيا المتقدمة؛
- فشل المحاسب الإداري في القيام بدوره الاستراتيجي ومن ثم عدم إشراكه مع المديرين في تحديد الاستراتيجيات ورسم السياسات ووضع الخطط اللازمة لتنفيذ ذلك، هذه المشاركة تمكن المحاسب الإداري من تقدير الأهمية الاستراتيجية لأي معلومة، ومن ثم إيجاد نظام معلومات يعكس الواقع الاستراتيجي لأنشطة المنظمة.

1 محمد حسان بزماوي، تطبيق المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على نشاط البحث والتطوير، دراسة ميدانية على صناعة الأدوية في سوريا، أطروحة دكتوراه، جامعة حلب، سوريا، 2010، ص ص 8-9.

والجدول التالي يبين أهم الفروقات بين المحاسبة الإدارية والتقليدية والاستراتيجية:

**الجدول رقم 1: الفرق بين المحاسبة الإدارية التقليدية والاستراتيجية**

المحاسبة الإدارية التقليدية	المحاسبة الإدارية الاستراتيجية
-تقوم بجمع البيانات عن البيئة الداخلية فقط، وتهمل البيانات الخارجية	-تقوم بجمع البيانات عن البيئة الداخلية والخارجية
-يتم تحديد التكلفة المعيارية لوحدة المنتج كما يجب أن تكون في ظل الظروف المتاحة للمنظمة، وليس في ضوء المنافسة التي تواجهها	-تحدد تكلفة المنتج كما يجب أن تكون في ظل ظروف المنافسة والسوق.
-تركز على المقاييس المالية وتهمل غيرها من المقاييس	-تركز على المقاييس المالية وغير المالية
-تركز على الأنشطة الإنتاجية	-تركز على الأنشطة الإنتاجية وغير الإنتاجية
-تهمل العلاقات مع الموردين والعملاء	-تهتم بالعلاقات مع الموردين والعملاء
-تتجاهل الموقف التنافسي للمنافسين	-تهتم بالموقف التنافسي للمنافسين
-تركز على حجم الإنتاج كمسبب وحيد للتكلفة	-تعتمد على مسببات التكلفة
-تركز على الربح في الأجل القصير	-تركز على الربح في الأجل الطويل
-يتم رقابة التكلفة بعد التنفيذ	-يتم رقابة التكلفة قبل التنفيذ
-يتم تحديد سعر البيع على أساس التكلفة مع هامش ربح معين	-يتم تحديد سعر البيع وفق احتياجات المستهلك وبعد دراسة المنتجات المنافسة
-لا تهتم بتوفير معلومات عن المنافسين	-تهتم بتوفير معلومات عن المنافسين
-لا تهتم بتقارير تكاليف الجودة أو تحليلها إلى عناصرها	-تهتم بتقارير تكاليف الجودة وتحليلها إلى عناصرها
-لا تعطي الاهتمام الكافي لنفقات البحوث، والتطوير، وتقديم الخدمات بعد البيع وكيفية المترتبة على ذلك	-تهتم بنشاط البحث، والتطوير، وتقديم الخدمات بعد البيع، وكيفية معالجتها والآثار المترتبة على ذلك

المصدر: بزماوي محمد حسام، مرجع سابق، ص52.

يتضح من خلال الجدول أن المحاسبة الإدارية الاستراتيجية لديها من المهارات ما يمكنها من تقييم حجم المنافسين ودرجة تأثيرهم على قرارات المؤسسة ودرجة تأثرهم بقراراتها وذلك من خلال جمع المعلومات عن البيئة التنافسية الخارجية (المنافسين والموقف التنافسي لهم) إلى جانب المعلومات الداخلية، وهذا خلافاً للمحاسبة الإدارية التي تكتفي بجمع المعلومات عن البيئة الداخلية فقط وتجاهلها للمنافسين وموقفهم التنافسي. كما أن المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تركز على تحديد تكلفة المنتج في ظل المنافسة والسوق وأيضاً تهتم بمسببات التكلفة والرقابة عليها قبل التنفيذ عكس المحاسبة الإدارية التي تركز على حجم الإنتاج كمسبب وحيد للتكلفة والرقابة على هذه الأخيرة قبل التنفيذ، وبالتالي فإن المنظمات أصبحت بحاجة إلى بيانات عن البيئة الخارجية إلى جانب البيانات الداخلية تمكنها من التعامل مع صراعات المنافسة والقيام بكافة الوسائل الكفيلة بتحقيق أهدافها في ظل التغيرات في الموقف التنافسي الممكن أن تواجهه.

## ثانياً: ظهور المحاسبة الإدارية الاستراتيجية:

إن الانتقادات السابقة للمحاسبة الإدارية التقليدية كانت الدافع من أجل التفكير بأسلوب إداري ذي بعد استراتيجي يلبي متطلبات الإدارة من المعلومات الداخلية والخارجية ويمكنها من التنافس والبقاء في السوق لذا جاءت المحاسبة الإدارية الاستراتيجية لتلبية مطالب الإدارة من معلومات تحليلية وتفصيلية وأهم هذه المعلومات:<sup>1</sup>

- معلومات عن تكاليف المنافسين؛
- معلومات عن الموردين؛
- معلومات عن أسواق العملاء والمنتجات؛
- معلومات تحليلية عن ربحية العملاء؛
- معلومات عن المنتجات الجديدة والمبتكرة؛
- معلومات عن الوقت الذي تستغرقه كل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج وتكلفة كل مرحلة من هذه المراحل؛
- معلومات عن المنتجات الملائمة للأسواق؛
- معلومات عن المخاطر السياسية.

## ثالثاً: ماهية المحاسبة الإدارية الاستراتيجية:

يتطلب تعريف المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تحديد مفهوم بعض المصطلحات المرتبطة بها وهي الاستراتيجية والإدارة الاستراتيجية للوصول إلى تعريف لها.

فلقد تناول العديد من الباحثين مفهوم الاستراتيجية فعرفت على أنها مجموعة من الأنشطة التي تمارسها المنظمة داخليا وخارجيا وتتميز بها في الوقت الحاضر، لضمان أداؤها في المستقبل بقصد التفوق على المنافسين والوصول لإشباع رغبات الزبائن، لتحقيق ميزة تنافسية للمنظمة.<sup>2</sup>

كما تم تعريفها على أنها نموذج من الأفعال والقرارات التي يضطلع بها المديرون من أجل تحقيق مستوى من الأداء المتفوق للمنظمة.<sup>3</sup>

1 عربي محمد بكر، إطار مفتوح لإعادة هندسة المحاسبة الإدارية لتحقيق مطالب الإدارة الاستراتيجية في القطاع الصناعي، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد2، كلية التجارة جامعة عين شمس، مصر، 1999، ص18، نقلا عن محمد حسام بزماوي، مرجع سابق، ص10.

2 أشرف غازي طلاق البطاينة، مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وأثرها في تخفيض تكاليف المنتجات لمراحل سلسلة القيمة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، أطروحة دكتوراه، جامعة العلوم الإسلامية العالمية، الأردن، 2015، ص12.

3 شارلزهل، جاريت جونز، ترجمة رفاعي محمد رفاعي ومحمد سيد أحمد عبد المتعال، الإدارة الاستراتيجية مدخل متكامل، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 2001، ص26.

وبالتالي فإن الاستراتيجية عبارة عن مجموعة من الأنشطة تعمل على تطوير عملية اتخاذ القرارات، التي تحقق بها المنظمة ميزة تنافسية من خلال إحداث التوافق بين العوامل الداخلية والخارجية التي تؤثر في المنظمة.

أما الإدارة الاستراتيجية فلا يوجد تعريف متفق عليه حيث تعرف بأنها التركيز على البعد طويل الأجل من وجهة نظر المنظمة، وتهتم بالنواحي المستقبلية، وتحاول تدعيم موقف المنظمة التنافسي بالعمل على إنشاء ميزة تنافسية مستدامة مقارنة بمنافسيها، وتعطي أيضا أهمية نسبية لوظيفة التسويق وانشطة تحليل البيئة الخارجية المحيطة بالمنظمة.<sup>1</sup>

وهناك من يرى بأنها تصميم وتنفيذ وتقييم الاستراتيجيات التي من شأنها تمكين المنظمة من تحقيق أهدافها.<sup>2</sup>

كما يرى آخر بأن على الإدارة الاستراتيجية دعم الاستراتيجية التنافسية للمنظمة والبحث نحو تحقيق ميزة تنافسية والمحافظة عليها لاستمرار النمو والمساعدة في اتخاذ القرارات الاستراتيجية التي تتميز بالتفرد والخصوصية والتي تتطلب معلومات مالية وغير مالية.<sup>3</sup>

أما عن مصطلح المحاسبة الإدارية الاستراتيجية فلقد بدأ بالظهور في الثمانينات من القرن الماضي، ولكن جهود الممارسين تارة والأكاديميين تارة أخرى في جعل المحاسبة الإدارية تواكب الظروف والمتغيرات البيئية السريعة حال دون إعطاء تعريف واضح ومتفق عليه للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية.<sup>4</sup> ونجد من التعاريف التي تطرقت لهذا المصطلح ما يلي:

**التعريف الأول:** يعتبر (Simmonds) أول من أطلق مصطلح "المحاسبة الإدارية الاستراتيجية" عام 1981 على مجموعة من أنشطة المحاسبة الإدارية التي أوصى بضمها إلى مجال عمل المحاسبة الإدارية، وعرفها بأنها: "توفير وتحليل المعلومات المالية عن أسواق منتجات المنظمة ومنافسيها كي تستخدم في صياغة ومراقبة استراتيجية الأعمال".<sup>5</sup>

ويعتبر أول من أرسى أسس هذا النوع الجديد من المحاسبة والذي يعمل على توفير المعلومات اللازمة لتطبيق الإدارة الاستراتيجية في المنظمات.

1 القطيني خالد، دور المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في دعم القدرة التنافسية في الشركات العامة للصناعات المعدنية، مجلة تنمية الرافدين، العراق، العدد 108، 34، 2012، ص 194.

2 فيصل بن محمد القحطاني، الإدارة الاستراتيجية لتحسين القدرة التنافسية للشركات وفقا لمعايير الأداء الاستراتيجي وإدارة الجودة الشاملة، رسالة ماجستير، المملكة المتحدة الجامعة الدولية البريطانية، 2010، ص 10.

3 بزماوي محمد حسام، مرجع سابق، ص 19.

4 ناصر نور الدين عبد اللطيف، دراسات في المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ط 1، 2014، ص 15.

5 Kim Langfield-Smith, Strategic management accounting: how far have we come in 25years?, Accounting, Auditing & accountability journal, vol21, N°2, 2008, pp204-228.

**التعريف الثاني:** تم تعريفها من قبل (Hart & Roslendes) روشليند وهارت على أنها: "مدخل عام للمحاسبة عن الوضع الاستراتيجي للمنظمة ويعتمد على التكامل بين المحاسبة الإدارية وإدارة التسويق من خلال الإدارة الاستراتيجية".<sup>1</sup>

**التعريف الثالث:** لـ (Shank & Govindarajan) إذ عرفا المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على أنها: "المزج بين المراحل الأربعة للإدارة الاستراتيجية- (مرحلة صياغة الاستراتيجية-مرحلة توصيل الاستراتيجية-مرحلة تنفيذ الاستراتيجية- مرحلة المتابعة) وبين تحليل القدرة التنافسية وتحليل سلاسل القيمة وتحليل محركات التكلفة".<sup>2</sup>

**التعريف الرابع:** لـ (Bronwich) إذ يرى أن المحاسبة الإدارية الاستراتيجية هي محاسبة إدارية تهتم بجمع وتحليل المعلومات حول سوق منتجات المنظمة وكل ما يخص التكاليف وكذا متابعة استراتيجياتها وكل ما يخص منافسيها على فترات مختلفة.<sup>3</sup>

**التعريف الخامس:** ولقد عرف أيضا كل من (Gravens & Guilding) جرافينز وجويلدين المحاسبة الاستراتيجية على أنها "خروج بالمحاسبة عن تركيزها السابق حول المعلومات الداخلية والتاريخية وتوجهها نحو التركيز على النواحي الخارجية والمستقبلية خاصة فيما يتعلق بالمنافسين والعملاء والبيئة الخارجية وأن هدفها هو توفير المعلومات المحاسبية التي تدعم تحقيق المنظمة للميزة التنافسية المستدامة".<sup>4</sup>

وعليه يمكن القول ان المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تعمل على توفير المعلومات اللازمة لدعم الإدارة الاستراتيجية من خلال: التحليل البيئي، تحديد واختيار البدائل الاستراتيجية، التخطيط والرقابة على العمليات الإدارية الاستراتيجية، وذلك باستخدام المعلومات المالية وغير المالية، الداخلية والخارجية، والتي تركز على التوقعات المستقبلية.

1 Roslender & hart, Strategic Management Accounting lots In a name, Accounting Discussion Paper 1005, Accountancy Research Group, Heriot Watt University. (2010), p19  
<http://www.hw.ac.uk/schools/management-languages/documents/dp2010-ae05.pdf>

تم الإطلاع بتاريخ 2021/06/15

2 Kim Langfield Smith, op cit, p206.

3 Kim Langfield Smith, op cit, p205.

4 Guilding, C. K. Cravens and M. Tayles, an International Comparison of Strategic Management Accounting Practies, Management Accounting Research, 2000, Vol.11, N°1, p113

نقلا عن: حسين عبد العظيم، دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الاستراتيجية في المنظمات، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، مصر، المجلد 21، العدد 01، 2005، ص5.

### المطلب الثاني: خصائص وأهداف المحاسبة الإدارية الاستراتيجية

في هذا المطلب سيتم التعرض إلى أهم خصائص المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وأهدافها.

#### أولاً: خصائص المحاسبة الإدارية الاستراتيجية:

- يتضح من خلال التعاريف السابقة أن خصائص المحاسبة الإدارية الاستراتيجية هي كالتالي:<sup>1</sup>
- المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تهتم بتوفير المعلومات عن البيئة التنافسية سواء كانت كمية أو وصفية مالية أو غير مالية؛
  - تفيد المعلومات المقدمة من طرف المحاسبة الإدارية الاستراتيجية المنظمة في تحديد موقفها الاستراتيجي النسبي للمنظمة ومنافسيتها كأساس لتحديد استراتيجية النشاط؛
  - تهتم المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بتحليل البيانات عن المنظمة ومنافسيتها من تكاليف حقيقية والأسعار الخاصة بالمنافسين وحجم نشاط كل منهم في السوق.
  - ويمكن أيضاً تحديد خصائص أخرى للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية كما يلي:<sup>2</sup>
  - التركيز على المعلومات الخارجية (منافسين-عملاء-موردين)؛
  - التركيز على الأجل الطويل والتوجه المستقبلي؛
  - التركيز على الأهداف المالية وغير المالية لأغراض اتخاذ القرارات؛
  - التركيز على تحليل الموقف النسبي للتكلفة؛
  - تحقيق التميز مما يجعل منتجاتها مختلفة وأكثر جاذبية.

#### ثانياً: أهداف المحاسبة الإدارية الاستراتيجية:

للمحاسبة الاستراتيجية عدة أهداف أهمها:<sup>3</sup>

- توفير المعلومات الملائمة لأغراض التخطيط واتخاذ القرارات؛
- تقييم أداء الإداريين في كافة المستويات الإدارية؛
- تحفيز الإداريين لتحقيق أهداف المنظمة؛
- حل المشاكل في كافة المستويات الإدارية.

ويتضح من ذلك بأن الإدارة تعتمد على معلومات المحاسبة الاستراتيجية في اتخاذ القرارات، وإعداد الخطط والموازنات، وتقديرات التكلفة والإيرادات وتخطيط العمليات، وترجمة ذلك في شكل موازنات تفصيلية تساعد في توجيه ورقابة العمليات اليومية بتقديم بيانات عن تكلفة أداء العمليات واتخاذ القرارات المتعلقة بتلك العمليات مثل قرار المفاضلة بين طرق إنتاجية بديلة، وقرار المفاضلة بين المورد الخارجي أو

1 محمد حسام بزماوي، مرجع سابق، ص23.

2 فضل الله بربر جعفر إبراهيم، بشير بكري عجيب بابكر، دور المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في دعم القدرة التنافسية، مجلة دلتا للعلوم والتكنولوجيا، السودان، العدد7-مارس 2018، ص142.

3 ناصر نور الدين عبد اللطيف، مرجع سابق، ص24.

التصنيع الداخلي، وقرار التسعير بعض الخدمات التي يمكن أن تؤديها المنظمة. وتساعد تقارير التغذية العكسية المحاسبة الاستراتيجية وباستعمال أساليبها من تحقيق الرقابة على العمليات بمقارنة تكلفة أداء العمليات الفعلية مع المستهدفة أولاً بأول لكي تتمكن الإدارة من متابعة التنفيذ وتوجيه النظر إلى أي انحرافات تستدعي التدخل لضمان سير الخطة طبقاً لما هو مقدر لها.<sup>1</sup>

### المطلب الثالث: المنظور الاستراتيجي للمحاسبة الإدارية

في هذا المطلب سنتعرض إلى اتجاهات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية ثم عناصرها وفي الأخير مستلزمات توظيف المنظور الاستراتيجي للمحاسبة الإدارية.

#### أولاً: اتجاهات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية:

لقد عرف مفهوم المحاسبة الاستراتيجية عدة اتجاهات يتم إيجازها فيما يلي:<sup>2</sup>

- **الاتجاه الأول:** يستخدم أنصاره مصطلح المحاسبة الإدارية الاستراتيجية للإشارة إلى إجمالي التطورات التي حدثت في مجال المحاسبة الإدارية وكمرادف لمصطلح المحاسبة من أجل تحقيق وضع استراتيجي ويعتبرونها استكمالاً لسلسلة من الموضوعات شملت محاسبة التكاليف ثم المحاسبة الإدارية، والتي تهدف إلى توفير المعلومات المحاسبية التي تدعم تحقيق المنظمة للميزة التنافسية المستدامة، ويؤكدون على أن المحاسبة الإدارية الاستراتيجية تمثل خروجاً بالمحاسبة عن تركيزها السابق على المعلومات الداخلية التاريخية واتجاه نحو التركيز على النواحي الخارجية المستقبلية خصوصاً ما يتعلق بالمنافسين والعملاء والبيئة الخارجية.
- **الاتجاه الثاني:** يقوم أنصار هذا الاتجاه بدمج أدب الاستراتيجيات والمحاسبة الإدارية في نطاق المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وهذا الاتجاه هو الأكثر انتشاراً لفهم معنى المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وذلك من خلال التطورات التي حدثت في مجال المحاسبة الإدارية بابتكار أساليب محاسبية جديدة توفر المعلومات التي تدعم الإدارة الاستراتيجية للمنظمات.
- **الاتجاه الثالث:** يقوم بتعريف المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على أساس الكتابات التي بدأها (Simmons)، ثم سار على نفس نهجه (Bromwich)، فقد أستخدم كل منهما مصطلح المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بكثرة، ولكنهما استخدماه بمفهوم يقوم على أنها نوع من المحاسبة أو أسلوب للمحاسبة يهتم بتوفير المعلومات المحاسبية للإدارة من أجل تدعيم الإدارة الاستراتيجية، وأضاف (Simmons) بأن المحاسبين الإداريين هم الأقدر على أداء تلك الأنشطة لأنهم يمتلكون المهارات والمفاهيم التي تمكنهم من توضيح أي تغيرات في موقف المنظمة التنافسي للإدارة العليا، وأكد أنه كي يقوم المحاسبون بتلك الأنشطة يجب عليهم أن ينموا ما يمتلكونه بالفعل من أدوات وأن يتعلموا كيفية

1 مرجع سابق، ص 25.

2 حسين عبد العظيم، مرجع سابق، ص 6.

الحصول على معلومات عن المنافسين، وأضاف أن المحاسب الإداري يمكن أن يوظف تحليل التعادل باستخدام القدر الذي يحصل عليه من معلومات عن المنافسين. من ناحية أخرى، أوضح (Bromwich) أن المحاسبة الإدارية الاستراتيجية هي محاسبة إدارية تركز على النواحي الخارجية وبالتالي تهتم بتوفير معلومات تتعلق بسوق المنتجات والمنافسين والعملاء. في نفس الاتجاه، أوضح (Wilson) الصفة الأساسية المميزة للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية هي التفاعل مع إدارة التسويق، وبالتالي فهي تمثل مزيجاً فعالاً بين مفهوم ومجال كل من التسويق والمحاسبة الإدارية يهدف إلى تحقيق ميزة تنافسية مستدامة للمنظمة.<sup>1</sup>

### ثانياً: عناصر المحاسبة الإدارية الاستراتيجية:

يرتكز مدخل المحاسبة الإدارية الاستراتيجية على ثلاث عناصر هي:<sup>2</sup>

- **تحليل القيمة:** إذ ينظر إلى المنظمة مهما كان غرضها بأنها: مجموعة من الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج مثل أنشطة التسويق كالشراء والتخزين وأنشطة الإنتاج كالاستخدام وأنشطة أخرى لا تضيف قيمة مثل مناولة وحركة المواد، أي بمعنى أنه يجب التخلص من الأنشطة غير المولدة للقيمة من أجل تخفيض التكلفة.
- **تحليل مسببات التكلفة:** إذ ينظر على أن الأنشطة تستهلك الموارد المختلفة التي تسبب التكلفة حيث تحدد الخدمات تكاليف ناجمة عن أنشطة المنظمة بما فيها خدمات ما بعد البيع، وهذا ما يعرف بأسلوب محاسبة تكاليف النشاط، وبناء على ذلك فإن التكاليف يمكن أن تدار بفاعلية من خلال التحكم في الأنشطة المسببة لها أي ما يعرف بمسبب (محرك) التكلفة.
- **تحليل الاتجاه الاستراتيجي:** الهدف الذي تسعى إليه المحاسبة الإدارية الاستراتيجية هو الاهتمام بتوفير المعلومات التي تدعم استراتيجية المنظمة في مجال البيئة التنافسية وآليات السوق من خلال استخدام الاستراتيجيات التنافسية التالية:

✓ استراتيجية قيادة التكلفة؛

✓ استراتيجية التمييز؛

✓ استراتيجية التركيز.

### ثالثاً: مستلزمات توظيف المنظور الاستراتيجي في المحاسبة الإدارية:

يتطلب إدخال المنظور الاستراتيجي في المحاسبة الإدارية، تطوير ثلاثة مجالات تشمل كل من أساليب جمع البيانات، وأساليب تحليل ومعالجة البيانات، وأساليب توصيل وتبادل المعلومات وذلك كما يلي:<sup>3</sup>

1 مرجع سابق، ص 6.

2 باسلي مكرم عبد المسيح، مرجع سابق، ص 119.

3 عماد صبيح الصفار، تطوير المنظور الاستراتيجي للمحاسبة الإدارية، مجلة المنصور، جامعة المنصور، العراق، ع 12، 2009، ص ص 11-

**1- تطوير أساليب جمع البيانات:** يتصف جمع البيانات للأغراض الاستراتيجية باتساع نطاقه، ويتعدى حدود المنظمة ليمتد لبيئتها الخارجية وما تتضمنه من متغيرات. وتعد سياسات المنافسين في مقدمة المتغيرات، ويتصف نشاط توفير هذه البيانات بالشمول لكل ما يؤثر في الأداء الاستراتيجي لأنشطة المنظمة. ويتطلب جمع البيانات حول بيئة واسعة وممتدة، توفر مهارات وخبرات معينة قائمة على المعرفة والممارسة، فضلا على القدرة على تصور أنشطة المنافسين حتى في ظل وجود بيانات قليلة وهو ما يتطلب إضافة للمهارة قدر من التصور أو الابتكار لاستنتاج بعض البيانات الناقصة. فبالإمكان مثلا وضع تخمينات عن تكاليف منتجات المنافسين من خلال تحليل مكوناتها، فمتطلبات الحصول على هذا النوع من البيانات ربما يكون ممكنا إذ أن الضغوط التنافسية سوف تعني بأن عدة منظمات تستخدم تقنيات عامة وذات هياكل تكلفة عامة ويمكن في هذا المجال الاستفادة من منهج معاصر ألا وهو التكلفة المستهدفة.

إن مراقبة السياسة السعرية للمنافسة تعد ضرورية أيضا إذ أنه قد يعمد إلى رفع الأسعار لكسب المزيد من الأرباح أو ربما يلجأ إلى خفض الأسعار لتحقيق أهداف معينة وبخاصة إذا كان في موقع قيادة التكلفة. إن جمع وتحليل البيانات للأغراض المذكورة سابقا لا يخلو من صعوبات عدة، في مقدمتها تحويل المنافس لموارده المتاحة بين الأنشطة كما أنه يتقدم عادة في النشاط الواحد عائلة من المنتج ولا يكتفي بمنتج وحيد. فضلا عن تزايد تعقيد الجمع والتحليل عندما تتعدى المنافسة الحدود الوطنية إلى نطاق إقليمي أو عالمي إلا أنه وبرغم هذه الصعوبات وغيرها تبقى عملية المتابعة والمراقبة ضرورية إذ بدونها لن تتمكن المنظمة من معرفة من ستهاجم كما أنها لن تستطيع تقدير قوة الدفاع المطلوب لمجابهة من يهاجمها.

**2- تطوير أساليب تحليل ومعالجة البيانات:** تسعى المنظمات إلى معالجة البيانات التي تجمع عن الزبائن ومجهزي الموارد والمنافسين، حيث يتواجد هؤلاء خارج المنظمة وهذا مما يكسب المعلومات المستقاة من البيئة أهمية خاصة وفق منظور استراتيجي. وهناك أساليب تتطور باستمرار لمعالجة البيانات المرتبطة بهؤلاء (الزبائن ومجهزي الموارد والمنافسين) ومن مجالات هذا التطور يمكن ذكر المعالجة عن بعد (من مسافات طويلة جدا كانت خارج تصورات العقل البشري)، فضلا عن الزيادة الهائلة في الطاقات التخزينية لقواعد البيانات. وتسريع عمليات الاحتساب والمعالجة.

### 3- تطوير أساليب توصيل وتبادل المعلومات: يمكن تحقيق ذلك من خلال الآتي:

الاستفادة من التطور العلمي والتقني الواسع في مجال نظم الاتصال (كنظم الاتصال بالأقمار الصناعية وشبكة المعلومات الدولية)، وقدرة الحواسيب وبرمجياتها.

تحسين وتطوير أساليب إعداد التقارير وإعادة النظر فيما يجب أن تحويه من معلومات بحيث يدرج فيها معلومات عن حصص كل من المنظمة ومنافسيها في سوق المنتج حيث أن ازدياد حصة أحد المنافسين يقابله إما فقدان منافس آخر لجزء من حصته، أو ارتفاع حجم استيعاب السوق، فضلا عن تضمين التقارير معلومات عن إنفاق المنافسين وهياكل تكاليفهم ومميزاتهم التنافسية مما يوفر معلومات مهمة عن تصرفات المنافسين وردود أفعالهم المتوقعة.

### المبحث الرابع: تطور أدوات المحاسبة الإدارية

تطورت أساليب المحاسبة الإدارية على مراحل زمنية تبعا للتغيرات والتطورات التي حصلت في الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، وهذا من أجل توفير المعلومات الملائمة لإدارة المنظمة، لذا سنتطرق هنا إلى الأدوات التقليدية للمحاسبة الإدارية ومن ثم أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وأدوات المحاسبة الإدارية للتحسين المستمر.

#### المطلب الأول: أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية

تضمنت أدوات وأساليب المحاسبة الإدارية أبعادا شكلت طرق مختلفة لتحقيق الكثير من المزايا للمؤسسة الاقتصادية في معظم المجالات بما في ذلك تخفيض التكاليف والوقت، تحسين النوعية والجودة، اتخاذ القرارات... الخ، منها:

#### أولاً: الموازنة التقديرية:

تلعب الموازنة التقديرية دوراً أساسياً في عملية التخطيط الإدارية، لذا تعد من الأدوات المحاسبية التقليدية الأساسية.

#### 1- تعريف الموازنة التقديرية:

تعرف على أنها "ترجمة لأهداف المنظمة في خطة عمل مستقبلية تعتمد على عدة فروض معينة وتتطلب موافقة المستويات الإدارية المسؤولة عن تنفيذها"<sup>1</sup>. كما تعرف على أنها أداة تعمل وبإطار محدد لتحقيق التوازن العيني والمالي والنقدي للأنشطة المختلفة في أي مشروع عن فترة مستقبلية معينة.<sup>2</sup>

#### 2- أنواع الموازنة التقديرية:

تقسم الموازنة التقديرية إلى عدة أنواع تبعا لنواحي مختلفة منها:<sup>3</sup>

أ- الموازنة التقديرية من ناحية المجال: حيث نجد الموازنات التقديرية من حيث الأعمال التي تغطيها: الموازنات التشغيلية والموازنات الرأسمالية.

ب- الموازنات التقديرية من ناحية الفترة الزمنية: إذ تقسم إلى موازنات تقديرية قصيرة الأجل وموازنات تقديرية طويلة الأجل.

ج- الموازنات التقديرية من ناحية درجة التفاصيل: تقسم من هذه الناحية إلى موازنات المسؤولية والبرامج.

1 خبراء الشركة العربية المتحدة للتدريب والاستشارات الإدارية، الأساليب الحديثة للتحليل المالي وإعداد الموازنات للتخطيط والرقابة، الشركة العربية المتحدة للتدريب والاستشارات، القاهرة، 2006، ص 129.

2 وليد ناجي الحياي، المدخل في المحاسبة الإدارية، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدانمارك، 1991، ص 45.

3 أحمد نور، المحاسبة الإدارية (اتخاذ القرارات وبحوث العمليات)، دار الجامعية، مصر، 1997، ص 23.

د- الموازنات التقديرية من ناحية المرونة: وتقسّم هنا إلى الموازنة التقديرية الثابتة والموازنة التقديرية المرنة أو المتغيرة.

ثانياً: بحوث العمليات:

أصبحت بحوث العمليات من أهم الأساليب التي تلجأ إليها المنظمات من أجل تعظيم أرباحها وتقليل تكاليفها.

1- تعريف بحوث العمليات:

عرفتها جمعية بحوث العمليات البريطانية بأنها "استخدام الأساليب العلمية لحل المشاكل المعقدة في إدارة الأنظمة الكبيرة من المعدات، المواد الأولية، القوة العاملة، الأموال والأموال الخدمية الأخرى في المؤسسات والمصانع العسكرية والمدنية".<sup>1</sup>

أما جمعية بحوث العمليات الأمريكية فقد اعتمدت التعريف التالي: "تهتم باتخاذ القرارات العلمية لتصميم ووضع أنظمة المعدات والقوى العاملة وفقاً لشروط معينة تتطلب تخصيص الموارد المحدودة بشكل أمثل".<sup>2</sup>

2- استخدامات بحوث العمليات:

انتقال استخدام بحوث العمليات من المجالات العسكرية والحربية إلى عدد من المجالات الأخرى هو سر نجاحها في تلك المجالات وأهمها الاقتصادي والمالي حيث اعتبرت:<sup>3</sup>

- من أهم الأدوات الإدارية لأنها تتابع العمليات الاقتصادية منذ بدايتها في عملية التخطيط إلى آخر مرحلة وهي الرقابة والتقييم؛
- أداة لتحديد احتياجات الموارد البشرية في المؤسسة الاقتصادية؛
- أداة تساعد في تحديد مصادر الحصول على الأموال وتسييرها؛
- أداة لدراسات الجدوى فهي تساعد في تحديد نماذج المنتجات، تحديد أفضل طرق النقل والتوزيع والتسويق، تساهم في التسعير المناسب، كذلك تساعد في تخطيط العمليات الإنتاجية وقياس ورفع الكفاءة الإنتاجية.

ثالثاً: التحليل المالي:

يهتم التحليل المالي بدراسة وفحص القوائم المالية والبيانات المنشورة لمنظمة معينة عن فترة أو فترات مالية ماضية.

1- تعريف التحليل المالي:

هناك عدة تعاريف للتحليل المالي من أهمها: "يقصد بالتحليل المالي دراسة وفحص القوائم المالية والبيانات المنشورة للمنظمة خلال فترة الدراسة، والتنبؤ بأدائها ومستوى نشاطها في الفترات المقبلة، والحكم

1 فتحي خليل حمدان، بحوث العمليات، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2010، ص15.

2 مرجع سابق، ص15.

3 محمد الطراونة، سليمان عبيدات، مقدمة في بحوث العمليات، دار الميسرة، الأردن، 2009، ص ص21-22.

على مدى كفاءة الإدارة في إدارة الموارد المتاحة وتنمية ثروة الملاك، وذلك على ضوء حساب عدد من النسب والمؤشرات لها دلالات معينة".<sup>1</sup>

وهناك من يعرف التحليل المالي على أنه "عملية نقد بناء للقوائم المالية وذلك لخدمة الأطراف المتعددة سواء من داخل المنظمة كالمساهمين أو من خارجها كالمستثمرين والدائنين".<sup>2</sup>

## 2- أنواع التحليل المالي:

هناك نوعان من التحليل المالي وهما:<sup>3</sup>

أ- **التحليل العمودي:** يقوم هذا التحليل على دراسة العلاقة بين مختلف بنود الميزانية المالية في لحظة ما.

ب- **التحليل الأفقي:** يتضمن هذا التحليل دراسة كل بند من بنود الميزانية المالية لعدة سنوات المراد تحليلها أفقياً، بشكل نسب مئوية من قيمة العنصر نفسه في سنة الأساس، وذلك لمعرفة مدى النمو والثبات والتراجع في ذلك العنصر عبر الزمن، ويساعد هذا النوع على:

- اكتشاف سلوك بنود الميزانية؛
- تقييم إنجازات ونشاط المنظمة في ضوء هذا السلوك.

## رابعاً: محاسبة المسؤولية:

تعمل محاسبة المسؤولية على تفويض الإدارة العليا لمختلف الوحدات الإدارية لتتمكن من تنفيذ المهام الموكلة إليها مع الرقابة على حسن استخدام السلطة.

## 1- تعريف محاسبة المسؤولية:

قام الكثير من المؤلفين والكتاب بتعريف محاسبة المسؤولية، فهناك من عرفها على أنها "نظام محاسبي يصمم في ضوء تدرج السلطة والمسؤولية داخل المنظمة، ويتأسس على إعداد التقارير التي توفر المعلومات التي تمكن من تحديد وتقييم مدى نجاح كل مسؤول في الاضطلاع بمسؤولياته بما ينعكس على تحقيق أهداف المنظمة"<sup>4</sup>.

كما عرفت بأنها "أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية والتي تركز على جزئيات الوحدة التنظيمية كالأقسام مثلاً، من حيث المعلومات المعطاة لتتمكن الإدارة من تقييم أداء هذه الأقسام والحكم على مدى كفاءتها وفعاليتها في استخدام الموارد المتاحة لها".<sup>5</sup>

1 صلاح بسيوني عيد وآخرون، مرجع سابق، ص142.

2 باسلي مكرم، مرجع سابق، ص17.

3 محمود عبد الحليم الخالية، التحليل المالي باستخدام البيانات المحاسبية، دار وائل، عمان، الأردن، 2012، صص35-36.

4 أحمد محمد زامل، المحاسبة الإدارية مع تطبيقات بالحاسب الآلي، ج2، معهد الإدارة العامة الرياض، المملكة العربية السعودية، 2000، ص509.

5 المنيف عبد الله، دراسة مدى إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية في المملكة العربية السعودية، مجلة الإدارة العامة، المملكة العربية السعودية، العدد77، 1993، ص136.

## 2- مميزات محاسبة المسؤولية:

لمحاسبة المسؤولية أهمية بالغة وهذا راجع إلى المزايا التي تقدمها في سبيل تحقيق أهداف المؤسسة وأهم مميزاتنا:<sup>1</sup>

- تسهيل تسيير نشاط المنظمة وذلك بتقسيمها إلى مراكز مسؤولية؛
- التعرف على كفاءة مديري مراكز المسؤولية ومساهمة كل مركز في تحقيق أهداف المنظمة، وتمكين الإدارة من التعرف على نجاح أو فشل ذلك المركز؛
- مساعدة الإدارة العليا في تقييم الأداء الفعلي لمراكز المسؤولية ووضع نظام ملائم للحوافز لتشجيع العاملين في تلك المراكز على تحقيق أهداف المنظمة؛
- يهدف إلى مشاركة رجال الإدارة في اتخاذ القرارات مما يؤدي إلى رفع روحهم المعنوية، وتحقيق درجة عالية من الرضا النفسي عن أعمالهم.

### المطلب الثاني: أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية

أدى الانتقاد الشديد لأدوات وأساليب المحاسبة الإدارية التقليدية من ناحية الدقة والتي تمثل أهم خصائص المعلومات المحاسبية، إلى ضرورة الاهتمام والبحث عن أساليب حديثة واستراتيجية للمحاسبة الإدارية والتي سنستعرضها في هذا المطلب.

#### أولاً: نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) من أحدث التطورات في مجال المحاسبة الإدارية فهو ثمرة العديد من الأعمال النظرية والتجريبية.

#### 1- تعريف نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

اختلفت وتعددت التعاريف لنظام التكلفة على أساس الأنشطة حسب عدة جهات نظر فلقد عرفاه كل من Kaplan و Cooper على أنه أداة استراتيجية للمؤسسة تساعد في الحصول على تكلفة أكثر دقة ومعلومات عن ربحية العمليات والمنتجات والخدمات وعملاء المؤسسة مما يساهم في اتخاذ العديد من قرارات التسعير والتسويق، تصميم المنتج أو الخدمة، قرارات توظيف الموارد.<sup>2</sup>

وجاء في تعريف آخر بأن نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة عبارة عن نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في المنظمة ومن ثم تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على حدة.<sup>3</sup>

كما يعرف على أنه "نظام لتخصيص التكلفة على مرحلتين، حيث يتم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة على أحواض الكلف (Cost Pool) والتي تمثل الأنشطة، ثم يتم

1 حاب الله الشريف، مرجع سابق، ص78.

2 حاب الله الشريف، مرجع سابق، ص93.

3 ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، المجلد 15، العدد 02، 2007، ص37.

في المرحلة الثانية تخصيصها على المنتجات بموجب عدد الأنشطة اللازمة لإنائها، وكذلك هو نظام لجمع المعلومات الخاصة بالأداء المالي والتشغيلي، والذي يتعقب أنشطة المنظمة المهمة وصلتها بتكاليف الإنتاج.<sup>1</sup> ويساهم استخدام هذا النظام في تحقيق ميزة استراتيجية في قيادة التكلفة التي تهدف إلى جعل المؤسسة أقل تكلفة في قطاع الصناعة التي تعمل فيه.<sup>2</sup>

## 2- خطوات تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة:

اتفق الباحثون على تحديد خطوات لتصميم نظام وذلك بهدف تحقيق الأهداف المرجوة من تطبيقه، وهي:<sup>3</sup>

- **تحليل قيمة العملية:** أي تحديد جميع الأنشطة التي تستهلك الموارد اللازمة لإنتاج المنتج ويتم التعرف على الأنشطة من خلال مراجعة الخرائط التنظيمية والأنشطة المعاونة بالإضافة إلى المقابلات الشخصية مع العاملين بالمنظمة لتحديد ماذا يفعلون من أجل استمرار المنظمة.
- ويتم تصنيف هذه الأنشطة حسب طبيعتها إلى نوعين:
  - ✓ أنشطة تضيف قيمة أو تزيد من قيمة النشاط ذاته؛
  - ✓ أنشطة لا تزيد من قيمة النشاط ذاته ومن ثم لا تضيف قيمة للمنتج.
- **تحديد مراكز النشاط:** يتم تجميع عدة أنشطة لها علاقة ببعضها في مركز واحد.
- **تتبع التكاليف لمراكز الأنشطة:** يتم في هذه الخطوة تعيين التكاليف لمراكز النشاط والتي سبق وتم تحديدها في الخطوة السابقة، ويتم هذا التعيين حسب الدور الذي يؤديه كل مركز بحيث تكون التكاليف في كل مركز نتيجة أعمال متجانسة، وقد يستخدم في ذلك الأساليب الإحصائية لتحديد قوة واتجاه العلاقة بين تكاليف كل مركز نشاط وبين الأنشطة المؤداة داخل هذا المركز، وبعبارة أخرى تحديد التكاليف التي تتعلق بأي من مراكز النشاط وذلك لتقادي أي تشويه للتكاليف.
- **اختيار مسببات التكاليف:** تشتمل هذه الخطوة على تعيين التكاليف من مركز النشاط إلى المنتجات ويتم ذلك من خلال اختيار واستخدام مسببات التكاليف المحددة.

## ثانيا: التكلفة المستهدفة:

بدا ظهور هذا الأسلوب من التكلفة أولاً في اليابان خلال عام 1960 حيث وجد أن 80% من الصناعات الكبرى كانت تتبع هذا الأسلوب بالفعل، بالإضافة إلى قيام الصناعات اليابانية بتطوير بعض الأساليب والمفاهيم الأمريكية وإكسابها خصائص جديدة تتوافق مع متغيرات الأعمال التي تواجهها تلك الصناعة.<sup>4</sup>

1 نجوى عبد الصمد، دور نظام محاسبة الكلفة على أساس الأنشطة في تحسين تنافسية منشأة الأعمال، ملتقى تنافسية الاقتصادية وتحولات المحيط، 29-30 أكتوبر 2002، بسكرة، الجزائر، ص 61.

2 حاب الله الشريف، مرجع سابق، ص 70.

3 أمل إبراهيم أحمد وادي وفتح الرحمن الحسن منصور وهدى سراج الدين محمد والسارة سعد علي أحمد، أسلوب التكلفة على أساس النشاط ودوره في دقة قياس تكلفة الخدمات المصرفية، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة السودان، المجلد 17، العدد 1، 2016، ص 90-105.

4 بزماوي، مرجع سابق، ص 34.

**1- تعريف التكلفة المستهدفة:**

هناك العديد من التعريفات لأسلوب التكلفة المستهدفة فهناك من عرفه على أنه أسلوب محاسبي لإدارة الأرباح المستقبلية للمنظمة من خلال إدراج التكلفة المستهدفة صراحة في عملية تطوير المنتج<sup>1</sup>. وفي تعريف آخر هي أحد أهم الأدوات الحديثة لإدارة التكاليف والتي تهدف إلى تخصيص التكاليف للمنتج على مدار حياته ويكون ذلك من خلال مساعدة القائمين على هندسة الإنتاج، التصميم، وبحوث التسويق<sup>2</sup>. ويعرف أيضا أسلوب التكلفة المستهدفة على أنه: أسلوب لإدارة التكاليف وتخطيط الأرباح الاستراتيجية للمنتج الذي يتم تصنيعه وفقا للوظائف والجودة المطلوبة من قبل العميل والمحدد من خلال أبحاث ودراسات السوق والذي سيباع بسعر البيع المتوقع-السعر الذي يرغب العملاء بدفعه- والمحدد كنقطة بداية في تحديد التكلفة المستهدفة<sup>3</sup>.

يمثل أسلوب التكلفة المستهدفة أحد الأساليب المرتبطة بتحديد أهداف التكاليف الخاصة بالمنتجات التي لها أسعار مبيعات لتتحدد عن طريق الأسواق التنافسية، ويبدأ التحليل مع سعر البيع المقرر (الهدف) الذي سيكون مقبولا ويتم طرح الربح المرغوب فيه للتوصل إلى التكلفة المستهدفة<sup>4</sup>.

**2- مراحل وخطوات تحديد التكلفة المستهدفة:**

من أجل تطبيق نظام التكلفة المستهدفة يجب التأكد أولا من ملائمة بيئة التصنيع، ووجود نظام معلومات تكاليفي متطور من حيث المفاهيم والأدوات وخبرة القائمين عليه، وأيضا استراتيجية واضحة ومحددة للإدارة تتلاءم وأهداف المنظمة، ويجب أن يتم تحديد الهدف من تطبيق نظام التكلفة المستهدفة والذي يتمثل في خفض التكلفة، ويتم تطبيق هذا النظام من خلال المراحل التالية:

**أ- تحديد السعر المستهدف:** السعر المستهدف هو السعر المقدر للمنتج (سلعة أو خدمة) الذي يكون العملاء على استعداد لدفعه، وهذا التقدير مبني على أساس تفهم وإدراك العملاء لقيمة هذا المنتج وردود فعل المنافسين<sup>5</sup>؛

**ب- تحديد هامش الربح المستهدف:** يعرف الربح المستهدف على أنه: ذلك الربح الذي ترغب الإدارة في تحقيقه من المنتج المعين بعد القيام ببيعه<sup>6</sup>؛

1 Francois Meyssonier, le target costing: un état de l'art, Finance Contrôle Strategie-volume4, décembre 2001, p117.

2 Ibid, p117.

3 سناء مصلح حمزات وباسل أسعد، أثر تطبيق نظام الجودة الشاملة في إدارة التكاليف في المنشأة المستخدمة لمدخل التكلفة المستهدفة (دراسة تطبيقية في منشأة صناعية طبية)، بحث مقدم لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة دمشق، سوريا، 2016، ص28.

4 أمين السيد أحمد لطفي، إدارة الأعمال باستخدام معلومات المحاسبة، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2007، ص560.

5 حنان صبحت عبد الله والأخرون، استعمال تقنية التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بالتطبيق في شركة الأمل الصناعية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد السابق، العدد 21، جامعة بغداد، العراق، 2012، ص221.

6 غسان فلاح مطارنة، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد الثاني، جامعة آل البيت، الأردن، 2008، ص287.

**ج- تحديد التكلفة المسموح بها:** يتم تحديد التكلفة المستهدفة لوحدة المنتج بطرق هامش الربح المرغوب من سعر البيع المحدد في السوق للوصول إلى التكلفة الممكن تحقيقها (المستهدفة)، وفي حالة ظهور تكلفة المنتج أكبر من التكلفة المستهدفة يمكن البدء بإجراءات خاصة للبحث عن الفرص المتاحة لتخفيضها دون المساس بمواصفات المنتج الرئيسي وتحسب التكلفة المستهدفة حسب المعادلة التالية:<sup>1</sup>

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

**ثالثا: نظام الإنتاج بالتوقيت المحدد:**

تبنيت عدة منظمات صناعية نظام الإنتاج في الوقت المحدد، وفي ظل هذا النظام يتم شراء الأجزاء أو إنتاجها لاستخدامها في كل مرحلة العملية الصناعية، ويتطلب ذلك ضرورة تطوير أساليب المحاسبة الإدارية وإجراء تعديل في طريقة قياس التكلفة وتسجيلها محاسبيا بما يتناسب والفكر الإداري الحديث.<sup>2</sup>

### 1- تعريف نظام الإنتاج في الوقت المحدد:

يعرف نظام الإنتاج في الوقت المحدد على: "أنه ذلك النظام الذي يتم فيه الحصول على الموارد من الموردين في الوقت الذي يتم استخدامها في الإنتاج وبمجرد الانتهاء من التصنيع يتم تسليم المنتج التام إلى العملاء في المواعيد المحددة في العقد المبرم بينه وبين المنظمة."<sup>3</sup>

كذلك يعرف نظام الإنتاج في الوقت المحدد بأنه "نظام يعتمد على التكنولوجيا للحد من الهدر في وقت الشراء والإنتاج والمواد، والاستغناء عن كافة أنواع المخزون بالطريقة التي تؤدي إلى تخفيض تكاليف العملية الإنتاجية وزيادة الإنتاج، وتلبية احتياجات العملاء في الوقت المناسب بالكميات المحددة."<sup>4</sup>

ويعتمد هذا النظام على فكرة السحب للتحكم في المخزون والإنتاج بدلا من فكرة الإرسال، ففي ظل نظام السحب فإن العملية الأخيرة هي التي تبدأ بإعطاء إشارة الإنتاج للعملية السابقة عليها وهكذا إلى أن تصل إلى أول عملية في خط سير العمليات.<sup>5</sup>

### 2- الركائز الأساسية لنظام الإنتاج في الوقت المحدد:

لكي يحقق نظام الإنتاج في الوقت المحدد أهدافه لابد من توافر بعض المستلزمات التي يمكن اعتبارها الركائز الأساسية لبناء النظام ونجاح تطبيقه، يمكن تلخيصها في الآتي:<sup>6</sup>

1 طه عليوي ناصر، استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير، مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، العدد 85، 2010، ص 6.

2 ناصر نور الدين، أسس المحاسبة الإدارية (اتخاذ القرارات-تخطيط الإنتاج-إعداد الموازنات-تحليل مالي-تقييم أداء)، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، 2019، ص 28.

3 عطية عبد الحي، محمد الفيومي محمد، المحاسبة الإدارية المدخل المعاصر لاتخاذ القرارات، الإسكندرية، مصر، 2002، ص 58.

4 غسان فلاح المطارنة، سليمان حسين البشتاوي، أثر تطبيق نظام تكاليف الإنتاج في الوقت المحدد على الأداء التشغيلي بالشركات الصناعية الأردنية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، الأردن، المجلد 34، العدد 2، 2007، ص 303-304.

5 عطية عبد الحي وآخرون، مرجع سابق، ص 58.

6 طلال سليمان جريرة، نظام الإنتاج في الوقت المحدد ومتطلبات تطبيقه في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن، دراسات العلوم الإدارية، الأردن، المجلد 40، العدد 1، 2013، ص 90.

أ- اعتبار الموردين شركاء: ويتميز هذا المفهوم بالحقائق التالية:- تخفيض عدد الموردين-العقود طويلة الأجل-الدفعات الصغيرة؛

ب- تحسين ترتيب المصنع: في هذا النظام توضع الآلات اللازمة لإنتاج منتج معين في مكان واحد، وتكون النتيجة وجود عدة خطوط لتدفق الإنتاج والتي تتم فيها كل متطلبات الإنتاج، حيث يتم ترتيب مصنع داخل مصنع، وهذا يسمح بتقليص تكاليف مناولة المواد وعدم الحاجة إلى مخازن للإنتاج الغير تام؛

ج- العمال متعدّدو المهارات: يجب أن يمتلك العمال الخبرة الشاملة ذلك لأن الخط الإنتاجي يتضمن آلات غير متجانسة تقوم بوظائف وعمليات مختلفة، لذا على العامل أن يكون متمكن من العمل على جميع آلات خلية التصنيع الواحدة والقيام بعمليات الإصلاح والصيانة وأعمال الفحص والتفتيش اللازمة؛

د- أتمتة خطوط الإنتاج: أن أتمته المعدات وربطها بالحاسوب المركزي تمكن من تخفيف زمن الإعداد بشكل كبير لأن زمن الإعداد ستقتصر على مجرد تغيير في برنامج الحاسوب وهذا يتم بدقائق قليلة وبالتالي يمكن الانتقال من إنتاج منتج إلى آخر بسرعة.

فأسلوب الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) يساعد وبشكل كبير في تخفيض الكلفة من خلال جعل المخزون صفري، وكذلك التلف والمناولة ووقت الإعداد والعطلات ووقت التوريد جميعها صفري، وبالتالي يؤدي إلى تحقيق أهداف إستراتيجية قيادة التكلفة بالصورة المطلوبة.<sup>1</sup>

#### رابعاً: القياس المقارن:

في الثمانينيات اتسع مفهوم مقاييس الأداء، ليشمل أفكار ومبادئ الجودة ورضى العميل والإدارة بالأهداف وفي أوائل التسعينيات من القرن الماضي تجدد الاهتمام بتقويم أداء الحكومة الذي تضمن الاستفادة في مجال القطاع العام من تطبيق القياس المقارن في منظمة ومستمرة لتقييم أداء المنظمة أو أحد جوانب هذا الأداء من خلال المقارنة بنموذج، سواء في داخل أو خارج هذه المنظمة للتعرف على أسباب الفجوة والعمل على معالجتها والوصول إلى الأداء الأفضل.<sup>2</sup>

#### 1- مفهوم القياس المقارن:

عرف بأنه عبارة عن أسلوب لمقارنة أداء الشركة أو المنظمة مع نظيراتها بهدف تحسين الأداء واكتشاف جوانب القصور ومعالجتها.<sup>3</sup>

ويعتبر القياس المقارن عملية منظمة ومستمرة لتقييم أداء المنظمة أو أحد جوانب هذا الأداء من خلال المقارنة بنموذج سواء في داخل أو خارج هذه المنظمة للتعرف على أسباب الفجوة والعمل على معالجتها والوصول

1 السقا أمين، دور أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في دعم استراتيجية قيادة الكلفة، مجلة جامعة التنمية البشرية، جامعة الموصل، العراق، العدد 3، 2016، ص ص 216-242.

2 مؤشرات الأداء والمقارنة المرجعية، مشروع التأسيس للجودة والتأهل للاعتماد المؤسسي والبرامجي، جامعة الاميرة نورة بنت عبد الرحمن، المملكة العربية السعودية، 2013، ص 41.

3 وادي أمل إبراهيم أحمد، فعالية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة ودورها في ترشيد القرارات الإدارية لمنظمات الأعمال، أطروحة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، الخرطوم، السودان، 2015، ص 83.

إلى الأداء الأفضل. كما يمكن تعريف القياس المقارن بأنه أحد أدوات التقويم والتطوير وتحسين الأداء من خلال تحديد الفجوة في الأداء بين الوحدات أو الأقسام المختلفة، والعمل على تعزيز النواحي الإيجابية التي تتميز بها وبتحديد النواحي السلبية والعمل على تجنبها وذلك لبلوغ أفضل التطبيقات في الأداء.<sup>1</sup>

ويتضمن جوهر مفهوم القياس المقارن شموله للعناصر التالية:

- قياس مستوى أداء المنظمات وهي معيار سواء لتوضيح الاختلاف أو التشابه وذلك من أجل التحسين؛
- المقارنة بين مستويات الأداء والإجراءات والممارسات؛
- التعلم من شركاء المقارنة لتحقيق التقدم في منظمة الأعمال؛
- التحسين وهو الغرض النهائي أي المقارنة.
- ونستخلص مما سبق أن القياس المقارن هو أحد أساليب القياس وتقييم الأداء، وذلك من خلال اعتماد أسلوب المقارنة، حيث يتم تحديد نقاط الضعف أو الانحراف في أداء المنظمة مقارنة بالمنظمات الأخرى التي تتفوق في مجال معين والذي هو مجال المقارنة، فتعمل المنظمة ومن خلال الاستفادة من تجارب المنظمات المتفوقة بتصحيح الانحرافات والتحسين المستمر في هذا المجال.<sup>2</sup>

## 2- أنواع القياس المقارن:

للقياس المقارن عدة أنواع هي:

### أ- القياس المقارن الداخلي والخارجي:

القياس المقارن الداخلي يتم بين أداء عمليات أو وظائف المنظمة ذاتها سيما ذات الأعمال المتعددة مستهدفة الطرائق الأفضل للتعميم، أو الأسوأ للتحسين وتتميز بسهولة وسرعة الحصول على معلومات وافية، رغم كونها معلومات داخلية تاريخية لا تقدم معرفة عن مدى تطور المنافسين إلا أنها تشكل قاعدة مهمة لمقارنة بيانات العمليات أو الوظائف الداخلية مع بيانات العلامة المرجعية الخارجية. وعادة ما يمثل هذا النوع الخطوة الأولى في أي عملية قياس خارجي. في حين تقارن عمليات أو وظائف منظمة معينة مع عمليات أو وظائف منظمات أخرى تمارس النشاط أو نشاط آخر في القياس المقارن الخارجي.

### ب- القياس المقارن التنافسي:

يصنف هذا النوع مقارنة خارجية تجرى داخل الصناعة الواحدة بهدف تشخيص الفجوات في الأداء بين المنظمة ومنافسيها الرئيسيين أو قادة الصناعة، وذلك في مستويات أداء متحققة في التكلفة أو النوعية أو المرونة أو التسليم.

1 عمادة التطوير والجودة، دليل المقارنات المرجعية في البرامج الأكاديمية، جامعة القصيم، المملكة العربية السعودية، 2019، ص4.

2 بشير محمد موفق لطفي، وهيبه مقدم، استعمال المقارنة المرجعية لتطوير المقررات الجامعية، حالة جامعة العلوم التطبيقية (مملكة البحرين)، مجلة الاستراتيجية والتنمية، مستغانم، الجزائر، المجلد 11، العدد 01، 2021، ص60.

**ج- القياس المقارن الاستراتيجي:**

يتم هنا مراقبة كيف تتنافس المنظمات بحثاً عن تلك الاستراتيجيات المربحة التي قادت إلى ميزة تنافسية ونجاح سوقي، مستهدفة تشخيص مناطق قوة وضعف المنافس أو من يعمل في الصناعة.

**د- القياس المقارن الوظيفي:**

تركز على طرائق عمل الأشياء وكيفية الإنجاز مقارنة مع المنظمات ذات الأداء الأفضل في ممارسات أو وظائف مشابهة بصرف النظر عن الصناعة التي تنتمي إليها.<sup>1</sup>

**هـ- القياس المقارن التشغيلي:**

تتم المقارنة بين الوظائف أو العمليات الإدارية ذات الطبيعية الواحدة بصرف النظر عن نشاط المنظمة. ويحتاج هذا النمط من الأنماط إلى التخطيط الاستراتيجي، بحيث يتم إدخاله ضمن الأهداف الطويلة الأجل للمنظمة والتي تتيح فرص التعلم، ومن خلال التغيير الكامل في ثقافة المنظمة التقليدية وتوجيهها نحو ثقافة التعلم والابتكار.

تلجأ المنظمات إلى القياس المقارن الداخلي قبل التوجه إلى المنظمات الأخرى لعقد المقارنة الخارجية، وهناك عدة عوامل تحدد اختيار المنظمة لأسلوب العمل بالقياس المقارن على سبيل المثال: جوانب العمل المراد تحسينها، وتوافر نماذج للأداء متميزة، وتوافر الخبرات والموارد اللازمة لإجراء المقارنة، وتوافر مصادر للمعلومات والبيانات حول الأداء.<sup>2</sup>

**3- مراحل القياس المقارن:**

ليس هناك مراحل مشتركة لجميع المنظمات، إذ أن كل منظمة تتبع المراحل التي تنسجم مع بيئتها ومواردها، وتظهر عملية المقارنة كعملية دورية تتضمن ستة مراحل:<sup>3</sup>

- تخطيط وتحديد نطاق الأهداف ومقاييس الأهداف في عملية القياس؛
- جمع البيانات والمعلومات الكافية لتحليل القياس؛
- تحليل البيانات وتثبيت النتائج والتحقق منها؛
- تخطيط التغييرات بناء على نتائج التحليل التي تم التحقق منها؛
- تنفيذ التغييرات المحددة؛
- مراجعة النتائج وتقييم درجة إنجاز الأهداف والحاجة إلى إدخالها في التكرار للعملية القادمة.

1 ايثار عبد الهادي آل فيحان، المقارنة المرجعية الاستراتيجية في صناعة الالكترونيات، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، العدد 45، 2005، ص97.

2 سمير محمد عبد الوهاب، المقارنة المرجعية كمدخل لتقييم الأداء، المؤتمر الدولي للتنمية الإدارية، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1-4 نوفمبر 2010، ص8.

3 Kartazyna Rostek, Benchmarking Collaborative Networks A Key to SME, Competitiveness, New York, 2015, p34.

## المطلب الثالث: أدوات المحاسبة الإدارية للتحسين المستمر

إن الهدف الرئيسي للتحسين المستمر هو ضمان استمرارية المنظمة من خلال كسبها لميزة تنافسية عن طريق كسب الزبائن. والتحسين المستمر يقوم على جملة من الشروط التي يقوم عليها وتتمثل في:<sup>1</sup>

- عملية التحسين مستمرة وليس لها نهاية ما دامت المنظمة قيد النشاط؛
- عملية التحسين عملية شاملة لجميع أنشطة المنظمة؛
- تحتاج عملية التحسين المستمر إلى تكاتف جهود جميع العمال؛
- عملية التحسين تقوم على التحسينات الصغيرة والمتدرجة والمتوفرة.

ولتحقيق الهدف الرئيسي للتحسين المستمر فإن المنظمة تستعمل العديد من المفاهيم من أهمها: بطاقة الأداء المتوازن، نموذج 6 سيجما.

## أولاً: بطاقة الأداء المتوازن:

جاءت هذه الفكرة انطلاقاً من مبدأ ما يمكن قياسه يمكن إدارته، ولكي تتمكن المنظمة من تحقيق هدفها الاستراتيجي يجب عليها أن تقيس ما هي الأهمية الاستراتيجية. وهذا ما يمكن تحقيقه من خلال مدخل قياس الأداء المتوازن وعلى هذا فالمفهوم ليس أداة رقابية ولكن أداة استراتيجية لمساعدة المديرين في النظر إلى المستقبل، كما أن هذا المدخل لا يركز على النتائج فقط ولكن يسعى لمعرفة كيف تحققت.<sup>2</sup>

## 1- تعريف بطاقة الأداء المتوازن:

تعددت المفاهيم التي تعرضت لمقاييس الأداء لأن كل مفهوم ركز على بعض الجوانب والأبعاد والخصائص المميزة لهذه المقاييس ومن ثم فإنه على الرغم من تعدد المفاهيم إلا أنها لا ترتبط بعامل مشترك وهي أنها من مصدر واحد هو المفهوم الأول الذي قدمه كل من روبرت كابلان وديفيد نورتن عام 1992 لمقياس الأداء المتوازن باعتباره نظاماً شاملاً للأداء من منظور استراتيجي يتم بموجبه ترجمة استراتيجية المنظمة إلى أهداف استراتيجية ومقاييس وقيم مستهدفة وخطوات إجرائية تمهيدية واضحة.<sup>3</sup>

أما معهد مقاييس الأداء المتوازن **Balanced Scorecard Institute** فقد اعتبر بطاقة الأداء المتوازن ليست مجرد نظام لتجميع المقاييس ولكنها نظام يحقق التكامل بين الاستراتيجية ومجموعة محدودة مستهدفة من القياسات الأساسية الأمر الذي يؤدي إلى التغلب على ظاهرة إتاحة معلومات أكثر من الطاقة التحليلية لمتخذ القرار.<sup>4</sup>

1 نوبلي نجلاء، دور وأهمية نظم المعلومات في اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015، ص125.

2 طارق أبو القاسم أحمد، دور بطاقة الأداء المتوازن في قياس مخاطر الائتمان المصرفي في المصارف السودانية، أطروحة دكتوراه، جامعة الرباط الوطني، السودان، 2016، ص33.

3 مرجع سابق، ص34.

4 تاريخ الإطلاع <http://balancedscorecard.org> 2021/07/05

وعرفها أيضا كل من (Sabine Sépari) و(Claude Alazard) على أنها: "مجموعة مؤشرات في لوحة قيادة توفر إطارا شاملا للمديرين لترجمة مشروع مستقبلي إلى مؤشرات أداء، حيث تختص هذه الأخيرة بالجوانب المالية، جانب العملاء، جانب العمليات الداخلية وجانب التعلم والنمو".<sup>1</sup>

## 2- أبعاد بطاقة الأداء المتوازن:

تشتمل بطاقة الأداء المتوازن على خمسة أبعاد وهي: البعد المالي، الزبائن، العمليات الداخلية، التعلم والنمو، البيئة والمجتمع. ولكل بعد من هذه الأبعاد أهداف استراتيجية ومقاييس تعكس مدى التقدم نحو تحقيق الهدف الاستراتيجي المحدد، وقيم مستهدفة للأداء تحدد القيم المطلوب الوصول إليها.

أ- **البعد المالي:** يستند هذا البعد على التقارير والكشوفات المالية والمحاسبية، في تحليل مختلف نتائج أعمال المؤسسة واستنباط النسب المالية التي تعكس جانبا هاما من أدائها الاقتصادي؛

ب- **بعد العملاء:** يعتمد هذا المحور على مقاييس أداء تجبر المنظمة على أن تنظر لأدائها ونتائج تطبيقها لاستراتيجياتها بأعين الزبائن وهذا ما يمثل صيغة عملية للتفكير مليا لإيجاد آليات عمل وكذلك معايير دقيقة تأخذ بعين الاعتبار اختيارات الزبائن، وتتابع التحولات والتغيرات الحاصلة في رؤية الزبائن لطبيعة ما تقدمه المؤسسة من سلع وخدمات؛

ج- **بعد العمليات الداخلية:** يقصد به كل الأنشطة والفعاليات الداخلية التي تتميز بها المنظمة عن غيرها فمن خلاله تجرى مقابلة حاجات العملاء وأهداف حملة الأسهم والمالكين؛

د- **بعد التعلم والنمو:** تحتاج كل منظمة إلى تحسين أدائها في الأبعاد الثلاثة السابقة ويتسنى لها من خلال تحسين جوهر بعد التعلم والنمو على اعتباره المحرك الأساسي لإنجاز العمليات الداخلية في المنظمة التي تهدف إلى خلق قيمة للزبائن وملاك المنظمة. ويرتكز هذا البعد على الاهتمام بالقدرات الفكرية للعاملين ومستويات مهاراتهم ونظم المعلومات والعمل على رضا العاملين والمحافظة على العاملين ورفع معنوياتهم وزيادة الإنتاجية؛

هـ- **بعد البيئة والمجتمع:** تشكل المنظمات جزءا مهما من المجتمع الذي تعمل فيه مما يتطلب منها أن تسهم في تحقيق رفاهية ذلك المجتمع حفاظا على استمرار نجاحها، لذا عليها أن تجعل أول اهتماماتها متابعة مسؤولياتها الاجتماعية وضمان كونها تسهم في استمرار ذلك من خلال توفير منتجات بجودة عالية وخدمات بأسعار معقولة فضلا عن تحسين أداء العاملين من خلال سد احتياجاتهم وبالتالي تعزيز دور المنظمات في الإيفاء بمتطلبات المجتمع المحيط بها.<sup>2</sup>

1 Alazard. (c), Sépari. (S), DCG 11 Control de Gestion, France, 2007, p243.

2 لطرش وليد، دور بطاقة الأداء المتوازن في قياس وتقييم الأداء الاستراتيجي، دراسة حالة قطاع خدمة الهاتف النقال في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم، تخصص علوم تجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2018، ص ص 41-55.

**ثانياً: أسلوب ستة سيجما:**

يقوم أسلوب 6 سيجما على مراقبة الأداء والأنشطة والأعمال اليومية للوصول إلى أعلى درجات الجودة من خلال تقليل نسبة الفاقد وفرص المعيب وبالشكل الذي يؤدي إلى تلبية احتياجات العملاء.

**1- تعريف 6 سيجما:**

تعددت التعاريف التي حاولت إعطاء مفهوماً لتوضيح معالم هذا الأسلوب ومن بينها: أنه منهجية لاستبعاد العيوب من خلال تحقيق انحرافات معيارية بين الوسط الحسابي وأقرب حد مقبول للمواصفة ولكل عملية ابتداءً من التصنيع إلى التسليم للزبائن.<sup>1</sup> كما عرف على أنه: طريقة أكثر فاعلية في حل مشاكل الأعمال وتحسين أداء التنظيم، وهو أيضاً: تقنية جد متطورة في إدارة الجودة تستهدف ما يقرب من الكمال في دقة الالتزام بالمواصفات وتجنب الأخطاء في العمليات الإنتاجية أي أنه في كل مليون عملية هناك احتمالات خطأ لا تزيد عن 3.4 من العمليات. كما تعد أيضاً: طريقة تشغيل في عموم المنظمة تحدد الممارسات والأدوار والإجراءات وفقاً للمعايير المقبولة.<sup>2</sup>

**2- المراحل الأساسية لـ 6 سيجما:**

يمكن تطبيق سيجما ستة من خلال إحدى استراتيجياتها والمعروفة باسم دميك (DAMIC) والتي تتضمن خمسة مراحل وهي<sup>3</sup>:

**أ- مرحلة تحديد المشكلة:** يتم هنا التعرف على المشكلة والسبب الرئيسي لها، وتحديد أهميتها بالنسبة إلى تطبيق معيار الجودة العالي أي ستة سيجما، وعندها على الإدارة العليا اختيار فريق ستة سيجما الذي يقوم بتحديد احتياجات ومتطلبات العملاء ليتم وضع رسم توضيحي للعملية التي سوف يعمل عليها أعضاء هذا الفريق؛

**ب- مرحلة القياس:** تتطلب هذه المرحلة جمع للبيانات والمعلومات لغرض فهم أسباب المشكلة وتحديد أفضل المقاييس التي يمكن أن تستخدم لتحديد طبيعة المشكلة؛

**ج- مرحلة التحليل:** يتم هنا التعرف على أسباب المشكلة ومن ثم استخدام الأدوات الملائمة لغرض الكشف عن العلاقات والمسببات لهذه المشكلة وذلك بتحديد الطرق الإحصائية التي تساعد في تحليل مسببات المشكلة؛

**د- مرحلة التحسين:** تتضمن هذه المرحلة معالجة الأخطاء وتحسين الأداء بعد تشخيص الأخطاء ومعرفة أسبابها؛

1 نزار عبد الحميد، علي منصور محمد بن سفاع، تقنيات التحسين المستمر والأداء المنظمي، تأطير مفاهيمي وكمؤشرات قابلة للتطبيق في المنظمات الصناعية، مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة بغداد، العراق، العدد 01، يونيو 2008، ص 29.

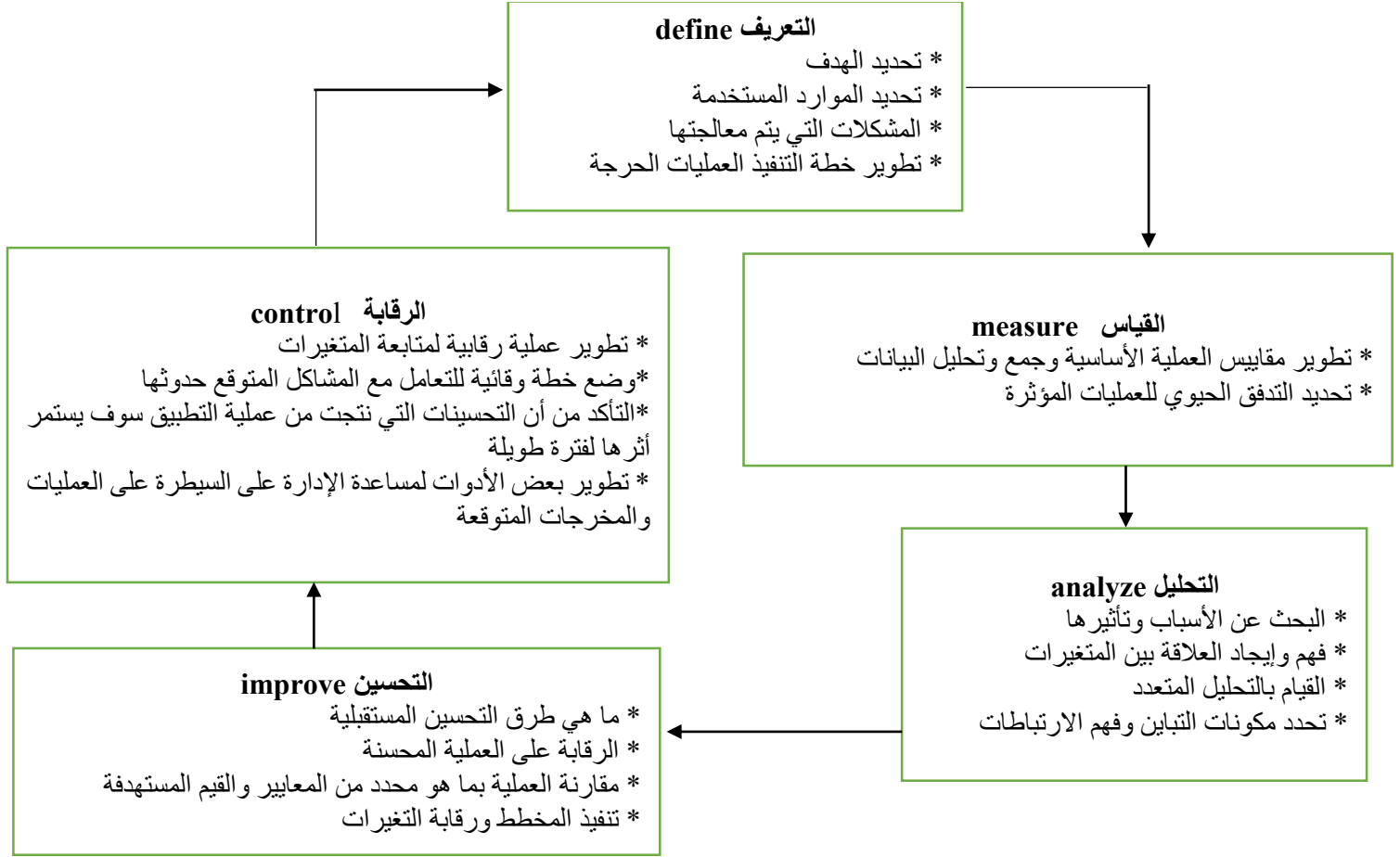
2 إسماعيل إبراهيم القزاز، رامي حكمت الحديثي، 6 سيقما وأساليب حديثة أخرى في إدارة الجودة الشاملة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص 16.

3 هبة محمد حسين عبد الله، مدى الالتزام بمنهج ستة سيقما في ضبط جودة التدقيق الداخلي، الجامعة الإسلامية، غزة- عمادة الدراسات العليا، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، 2012، ص ص 19-22.

هـ - مرحلة الرقابة والتحكم: تبدأ هذه المرحلة الأخيرة من خلال التأكد من أن التحسينات سوف تستمر

لفترة طويلة من الزمن. كما يتم متابعة العمليات والتأكد من عدم تكرار الأخطاء.

الشكل رقم 1: المراحل الأساسية في منهجية DMAIC



المصدر: سمر خليل ابراهيم جواد، مدى توافر مقومات تطبيق ستة سيجما في المستشفيات الحكومية بقطاع ودورها في تحسين جودة الخدمات الصحية من وجهة نظر الإدارة العليا، رسالة ماجستير تخصص: إدارة أعمال، الجامعة الإسلامية، غزة، 2011، ص70

## خلاصة الفصل:

تعتبر المحاسبة الإدارية من أهم الأنظمة المحاسبية التي تعمل على زيادة قدرة المنظمات الاقتصادية على المنافسة وذلك لما لها من أهمية في توفير البيانات والمعلومات المحاسبية الدقيقة والواضحة والموضوعية لإدارة المنظمة من أجل ترشيد القرارات الإدارية. والمحاسبة الإدارية الاستراتيجية هي حصيلة التطور الذي مرت به المحاسبة الإدارية والذي فرضته العديد من العوامل وأبرزها التطور التكنولوجي والبحث عن الميزة التنافسية المستدامة من أجل المحافظة على مركز المنظمة التنافسي وبقاءها ومن ثم استمرارها. ولقد استخدمت المحاسبة الإدارية الاستراتيجية العديد من الأدوات من أجل تحقيق أهدافها كنظام التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة وبطاقة الأداء المتوازن كأداة من أدوات التحسين المستمر والعديد من الأدوات الأخرى.

الفصل الثاني:  
الإطار المفاهيمي  
لاتخاذ القرار وعلاقته  
بالمحاسبة الاستراتيجية



**تمهيد:**

تكمن أهمية اتخاذ القرارات في إطار العملية الإدارية، في أنها من أهم وأصعب الحالات التي تواجه الأفراد والمنظمات على حد سواء، خاصة مع عدم استقرار الظروف والعوامل المحيطة بها والتحديات التي أصبحت تواجهها الإدارة الناتجة عن زيادة أعباءها، هذا ما دفع المتخصصين في العلوم الإدارية إلى البحث عن أساليب علمية متطورة لترشيد القرار والتوصل إلى قرارات أكثر دقة وأصالة علمية ومنطقية. فنجاح أي منظمة يعتمد على مدى تطبيقها لآليات اتخاذ القرار والتي قد تؤدي إلى تحقيق أهداف المنظمة بدرجة عالية من الكفاءة والفعالية. لذا فلقد تم التطرق في هذا الفصل إلى علاقة عملية اتخاذ القرار بالمحاسبة الاستراتيجية من خلال التطرق إلى الإطار النظري لعملية اتخاذ القرار ثم أهم النظريات التي تناولت هذه العملية وأساليبها في المبحث الثاني وأهم العوامل والمعوقات التي تؤثر على اتخاذ القرار كمبحث ثالث وفي الأخير التطرق إلى دور أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في عملية اتخاذ القرار.

**المبحث الأول: الإطار النظري لعملية اتخاذ القرار**

عرفت عملية اتخاذ القرار تطورات عديدة وفقا لتطور النظرية الإدارية، وأصبح يتطلب الأمر اتجاهات حديثة في التعامل مع المشكلات المختلفة، لذا تناولنا في هذا المبحث مفهوم وأهمية عملية اتخاذ القرار وكذا مراحل وعناصر هذه العملية ومن ثم أنواع القرارات الإدارية.

**المطلب الأول: مفهوم وأهمية عملية اتخاذ القرار**

عملية اتخاذ القرار من أهم الوظائف التي يقوم بها المدير، فعلى أساسها يتحدد مدى نجاحه أو فشله، لذا سنتناول في هذا المطلب أهم تعريفات القرار ثم مفهوم عملية اتخاذ القرار وأهميتها.

**أولاً: تعريف القرار:**

يعرف القرار بأنه اختيار الطريق أو المسلك أو المنهج أو الحل الأفضل، والأحسن من بين عدة طرق أو مسالك أو مناهج أو حلول متكافئة.<sup>1</sup>

ويعرف أيضا حسب تانباوم وزملائه: على أنه لاختيار الحذر والدقيق لأحد البدائل من بين اثنين أو أكثر من المجموعات السلوكية، أما نجبرو فعرفه على أنه: الحل والتصرف البديل بعد المفاضلة بين عدة بدائل وحلول ممكنة، وهو أكثر البدائل كفاية وفعالية.<sup>2</sup>

كما يعرف بأنه: "الاختيار الواعي بين البدائل المتاحة في موقف معين، والإرادة المحددة لصانع القرار بشأن ما يجب فعله وما لا يجب فعله للوصول بوضع معين إلى نتيجة محددة ونهائية".<sup>3</sup>

ومن التعاريف السابقة نجد أن القرار هو اختيار بين بدائل مختلفة باعتماد مجموعة افتراضات تتعلق بالمستقبل المتميز بعدم التأكد أو تصرف معين يتم التوصل إليه بعد دراسة مستفيضة للموقف أو المشكلة محل البحث.<sup>4</sup>

**ثانياً: مفهوم عملية اتخاذ القرار:**

تعد عملية اتخاذ القرار الإداري جوهر العملية الإدارية ومحور نشاط الوظيفة الإدارية وهي عملية اختيار للاستراتيجية أو لإجراء وهذه العملية منظمة ورشيده وبعيدة كل البعد عن العواطف ومبنية على الدراسة والتفكير الموضوعي للوصول إلى قرار مرضي أو مناسب.<sup>5</sup>

1 حسين بلعجوز، المدخل لنظرية القرار، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائرية، 2010، الجزائر، ص99.

2 فريد كورتل، خالد الخطيب، نظم المعلومات المحاسبية واتخاذ القرارات، زمزم ناشرون وموزعون، الأردن، 2015، ص119.

3 إبراهيم علي ربيعة، اتخاذ القرار، الألوكة للنشر والتوزيع، الأردن، 2015، ص2

4 الطيب الوافي، دور وأهمية نظام المعلومات في اتخاذ القرار في المنظمة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه علوم، جامعة عباس فرحات، سطيف، الجزائر، 2012، ص87.

5 كاسر ناصر المنصور، الأساليب الكمية في اتخاذ القرارات الإدارية، جامعة عمان الأهلية، الأردن، ط1، 2006، ص44.

وحسب هيربرت سيمون فإن اتخاذ القرار مرادف لعملية الإدارة كلها ذلك لأن وظائف الإدارة كلها تشمل على عملية اتخاذ القرارات.<sup>1</sup> وهو الاختيار الحذر من جانب الإدارة أو متخذ القرار لتصرف معين دون آخر من بين أكثر من تصرف يمكن اتخاذه.<sup>2</sup> كما تعرف عملية اتخاذ القرار بأنها جوهر الأداء السليم لمختلف المدراء، وفي مختلف مستوياتها الإدارية، إذ أنها ترتبط بالوظائف الإدارية المختلفة كالتخطيط والتنظيم والتحفيز والرقابة، ويمكن القول بأن نجاح هذه الأنشطة يرتبط ارتباطا عضويا بأهمية القرارات، التي ينبغي أن يتم اتخاذه لتسيير مختلف المهام والأنشطة الإدارية والتنظيمية المطلوبة.<sup>3</sup>

وبالتالي يمكن اعتبار عملية اتخاذ القرار كوظيفة تركز على الاختيار بين البدائل المتاحة وتقييمها وفقا للمعلومات والبيانات في بيئة العمل والمتعلقة بالمشكلة بحثا عن البديل المناسب الذي يحقق الهدف المرغوب.

### ثالثا: أهمية اتخاذ القرارات:

إن اتخاذ القرار عملية متداخلة في جميع وظائف الإدارة ونشاطاتها، فعندما تمارس الإدارة وظيفة التخطيط فإنها تتخذ قرارات معينة في كل مرحلة من مراحل وضع الخطة سواء عند وضع الهدف أو رسم السياسات أو إعداد البرامج أو تحديد الموارد الملائمة أو اختيار أفضل الطرق والأساليب لتشغيلها، وعندما تضع الإدارة التنظيم الملائم لمهامها المختلفة وأنشطتها المتعددة فإنها تتخذ قرارات بشأن الهيكل التنظيمي ونوعه وحجمه وأسس تقسيم الإدارات والأقسام، والأفراد الذين تحتاجهم للقيام بالأعمال المختلفة ونطاق الإشراف المناسب وخطوط السلطة والمسؤولية والاتصال.

وعندما يؤدي المدير وظيفته القيادية فإنه يتخذ مجموعة من القرارات سواء عند توجيه رؤوسيه وتنسيق جهودهم أو استئارة دوافعهم وتحفيزهم على الأداء الجيد أو حل مشكلاتهم، وعندما تؤدي الإدارة وظيفة الرقابة فإنها أيضا تتخذ قرارات بشأن تحديد المعايير الملائمة لقياس نتائج الأعمال، والتعديلات التي سوف تجريها على الخطة، والعمل على تصحيح الأخطاء إن وجدت، وهكذا تجري عملية اتخاذ القرارات في دورة مستمرة مع استمرار العملية الإدارية نفسه.<sup>4</sup>

### المطلب الثاني: مراحل وعناصر عملية اتخاذ القرار

إن عملية اتخاذ القرار تتم بوجود عدة عناصر ضرورية تدخل ضمنها وبعد مرورها بعدة مراحل وخطوات، وفيما يلي توضيح لهذه المراحل:

1 فريد كورتل، خالد الخطيب، مرجع سابق، ص 120.

2 جمال الدين لعويسات، الإدارة وعملية اتخاذ، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2005، ص 26.

3 خضير كاظم محمود، موسى سلامة اللوزي، مبادئ إدارة الأعمال، ط1، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 162.

4 أحمد ماهر، اتخاذ القرار بين العلم والابتكار، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص 36-37.

## أولاً: مراحل عملية اتخاذ القرار:

تتضمن عملية اتخاذ القرارات عدد من المراحل يمر بها متخذو القرار للوصول إلى الحل الأنسب ورغم ما يبدو من اختلاف بين الباحثين في هذا الموضوع إلا أن هناك عناصر اتفاق بينهم إذ يتفق كل الباحثين في أن اتخاذ القرار يمر بمجموعة مراحل إلا أنهم يختلفون في عدد هذه المراحل وترتيبها، فهناك نماذج لاتخاذ القرار يتراوح ما تحتويه من خطوات ما بين أربع وتسع وخطوات أساسية يجب أن تتم في ترتيب محدد، فمثلاً نجد أن "جريفث" يحدد هذه المراحل في<sup>1</sup>:

- تحديد وحصر المشكلة؛
- تحليل وتقويم المشكلة؛
- وضع المعايير أو المقاييس التي سوف يتم تقويم الحل أو وزنه كحل مقبول وكاف للحاجة؛
- جمع المعلومات؛
- صياغة واختيار الحل (أو الحلول) المفضل واختباره مقدماً؛
- وضع الحل المفضل موضع التنفيذ.

أما لتشفيل فيضع صورة أخرى على النحو التالي:

- تعريف القضية؛
  - تحليل الموقف القائم؛
  - حساب وتحديد البدائل؛
  - المداولة؛
  - الاختيار.
- ويرى "سيمون" أن صنع القرار يشمل على ثلاث مراحل رئيسية هي:
- اكتشاف المناسبات لصنع القرار؛
  - اكتشاف سبل العمل الممكنة؛
  - الاختيار بين سبل العمل.
  - أما "أداير" فلقد حدد خمس خطوات تقليدية من المفيد إتباعها عند اتخاذ القرار وهي:<sup>2</sup>
  - تحديد الهدف والمشكلة؛
  - جمع المعلومات ذات الصلة؛
  - توليد الخيارات الممكنة؛
  - اتخاذ القرار؛
  - التنفيذ والتقييم.

1 زينب بن التركي، الأساليب الكمية في صناعة القرار، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، غرداية، الجزائر، العدد 6، 2009، ص ص 97-98.

2 Adair, J, Decision making et problem solving strategies, 2ed, London ,Philadelphia :Kogan page, 2007 ,p32

- ولعل أهم عامل يميز عملية اتخاذ القرار هو ذلك التتابع في مراحلها والذي يزيد من دقة الاختيار والمفاضلة بين البدائل إذ يجب توفر عدة معايير على متخذ القرارات مراعاتها ومن أهمها:<sup>1</sup>
- **الكفاءة:** إذا كان بإمكانه احتواء المشكلة وانتهاز الفرصة المتاحة؛
  - **الجدوى:** أي العوائد التي يتم تحقيقها إذا تم تبني هذا البديل؛
  - **إمكانية التطبيق:** وفق الإمكانيات المتاحة والقيود المحيطة بالقرار؛
  - **المخاطرة:** كل بديل يتضمن عنصر المخاطرة المتعلق ببذل الجهود والاستثمارات؛
  - **التكاليف:** ما يتحمله متخذ القرار من أعباء مختلفة خاصة ما هو مرتبط بالتكاليف المالية؛
  - **الوقت:** أهم معايير المفاضلة بين البدائل؛
  - **القيم الشخصية:** يتضمن المعتقدات والاتجاهات الشخصية لمتخذ القرار.
  - وعموما فإن مراحل عملية اتخاذ القرار هي:<sup>2</sup>
  - **المرحلة الأولى:** وتبدأ بتحديد المشكلة وتتطلب هذه المرحلة إدراكا وتحليل الظاهرة وتجميع البيانات اللازمة وتحليلها بما يساعد على شرح وتوضيح جميع جوانب المشكلة وأبعادها المختلفة؛
  - **المرحلة الثانية:** وتتمثل في تحديد بدائل المشكلة، فهذه العملية ترتبط بوجود عدد من البدائل فإذا كان هناك بديل واحد فلا يحتاج الأمر إلى اتخاذ قرار لتنفيذه، ومعنى ذلك أن عملية اتخاذ القرار تقتض أن هناك بديلين على الأقل وأكثر حتى يمكن القيام بعملية الاختيار واتخاذ القرار، وتحتوي البدائل على الحلول الممكنة ومن بين هذه الحلول الممكنة يتم اختيار الحل الأمثل؛
  - **المرحلة الثالثة:** هي عملية تقييم البدائل المطروحة لحل المشكلة ولكي تتم هذه المرحلة بنجاح يجب أن يكون لدينا نظام للتوقع بنتائج كل بديل من تلك البدائل، ولا بد أيضا من توافر مقاييس ومعايير واضحة يتم على أساسه تقييم تلك البدائل حتى تكون عملية المفاضلة بين البدائل موضوعية؛
  - **المرحلة الرابعة:** يأتي بعد ذلك مرحلة الاختيار من بين البدائل البديل الأفضل، وتعتبر هذه المرحلة هي أساس اتخاذ القرار ويأتي بعد ذلك تنفيذ القرار حيث تؤدي عملية المشاركة إلى تحسين نوعية القرار النهائي.

#### ثانيا: عناصر عملية اتخاذ القرار:

- تتكون عملية اتخاذ القرار من عناصر أساسية، هي على النحو التالي:<sup>3</sup>
- **متخذ القرار:** قد يكون فردا أو جماعة أو جهة ما، ويتمتع بمتخذ القرار عادة بالسلطة التي تخوله ذلك.
  - **موضوع القرار:** وهو المشكلة التي تتطلب من متخذ القرار البحث عن حل أو اتخاذ قرار ما بشأنها.

1 طعمة حسين ياسين، نظرية اتخاذ القرارات أسلوب كمي تحليلي، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2010، ص25.

2 زينب بن التركي، مرجع سابق، ص ص98-99.

3 رجي مصطفى عليان، أسس الإدارة المعاصرة، ط1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص ص71-72.

- **الأهداف والدافعية:** القرار المتخذ عبارة عن سلوك أو تصرف معين من أجل تحقيق هدف محدد ومن المعلوم أن وراء كل عمل أو سلوك دافعا ووراء كل دافع حاجة معينة يراد إشباعها وبناء عليه لا يتخذ قرار إلا إذا كان وراءه دافع لتحقيق هدف محدد.
- **البيانات والمعلومات:** لاتخاذ قرار إداري صائب، لابد من جمع بيانات ومعلومات كافية عن طبيعة المشكلة وأبعادها وأسبابها وأطرافها وتأثيراتها وذلك بغرض تكوين صورة واضحة عنها، وقد تكون البيانات أو المعلومات عن الماضي أو الحاضر أو المستقبل، وتعد عملية توفير البيانات والمعلومات بالكمية الكافية والنوعية المطلوبة، وبالوقت المناسب عن المشكلة قيد البحث مسألة حيوية لنجاح القرار وتسهم نظم المعلومات الإدارية المحوسبة كثيرا في توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار.
- **التنبؤ:** المعروف أن كثيرا من القرارات تتعامل مع متغيرات مستقبلية مجهولة يجب التنبؤ بها المستقبل، وتحديد انعكاساتها وتأثيرها، فالتنبؤ يساعد متخذ القرار في أن يستطلع ما سيحدث في المستقبل، لذلك فهو ركن أساسي من أركان عملية اتخاذ القرار، ويساعد المدير في إدراك أبعاد المشكلة أو المشكلات التي تواجهه تمهيدا لاتخاذ قرار بشأنها بغرض حلها ومعالجتها.
- **البدائل:** يمثل البديل أو الحل مضمون القرار الذي سوف يتخذ لحل مشكلة ما، ومن النادر أن يكون هناك حل واحد للمشكلة، وعلى الأغلب أن يكون هناك أكثر من حل للمشكلة، وبالتالي فإن متخذ القرار الجيد هو الذي يختار البديل الأنسب والأفضل من بين البدائل المتاحة لحل المشكلة.
- **المناخ الذي يتم فيه اتخاذ القرار:** المناخ هو الجو العام الذي يتم فيه اتخاذ القرار وما يتضمنه هذا المناخ من اعتبارات خاصة عند متخذ القرار، وظروف داخلية وخارجية تضع أمام متخذ القرار معوقات أو قيود عند اتخاذه لذلك يجب عليه أن يحسن التعامل مع هذه المعوقات أو القيود، وأن يخفف من أثارها السلبية قدر الإمكان.

### المطلب الثالث: أنواع القرارات الإدارية

تم تصنيف القرارات الإدارية من قبل علماء الإدارة والأخصائيين إلى أنواع متعددة واستنادا إلى عدة معايير منها:

**أولا: التصنيف على أساس الوظائف الأساسية للمنظمة وطبيعة القرار:**

تم تصنيف القرارات هنا الى نوعين حسب الوظائف الأساسية للمنظمة وحسب طبيعة القرار وذلك كما يلي:

**1- على اساس الوظائف الأساسية للمنظمة:**

ومن أهم القرارات نجد:<sup>1</sup>

أ- **قرارات الإنتاج:** وهي تتعلق بحجم الإنتاج وأسلوبه، طرق الإنتاج، التصميم الداخلي للمصنع... الخ؛

1 فريد كورتيل، مرجع سابق، ص128.

- ب- قرارات المبيعات: مثل تحديد الأسواق، مكاتب البيع...الخ؛  
 ج- قرارات تخص التمويل: مثل الهيكل المالي، شروط الائتمان...الخ؛  
 د- قرارات تخص الأفراد: مصادر الحصول على القوى العاملة، التدريب، تحليل العمل...الخ.  
 2- على أساس طبيعة القرار: حيث نجد:

أ- القرارات الأساسية والروتينية: هناك القرارات الأساسية التي تتطلب إجراءات كثيرة قبل اتخاذها لمعالجة المشكلات التي لا تتكرر باستمرار مثل اختيار موقع المنظمة أو طريقة الإنتاج. وهناك القرارات الروتينية وهي قرارات عادية في أمور واسعة مع توفر الوقت الكثير لها، تكرر باستمرار وتتخذ لعلاج الأعمال المتكررة؛<sup>1</sup>

ب- القرارات المبرمجة والقرارات غير المبرمجة: فالأولى هي قرارات مخططة سلفاً وتتناول مشكلة متكررة أو روتينية، أما القرارات غير المبرمجة فهي تتغير وتتبدل مع تغير وتبادل موضوعات عملية اتخاذ القرار، أي أن هذه القرارات تتعامل مع الموقف غير المحددة أو غير المألوفة.<sup>2</sup>

### ثانياً: التصنيف على أساس المستوى التنظيمي والقرارات الفردية التنظيمية:

تصنف القرارات هنا على أساس المستوى التنظيمي وإلى قرارات فردية وشخصية وتنظيمية وذلك كما يلي:

#### 1- حسب المستوى التنظيمي:

صنف العالم أنسوف "Ansoff" القرارات إلى ثلاثة أنواع تتمثل في:<sup>3</sup>  
 أ- القرارات الإدارية: وهي القرارات التي تتخذ عند مستوى إداري أعلى مما تتخذ فيه القرارات التشغيلية، يقوم المديرون في هذا المستوى باتخاذ قرارات لحل مشكلات تتعلق بالتنظيم والرقابة على الأداء، ويشير المختصون إلى أن هذا النوع من القرارات لا يتوفر على إجراءات معروفة مسبقاً للتعامل مع المشكلة المطروحة، وبالتالي يعمل المدير على جمع المعلومات اللازمة لتشخيص وحل المشكل، كما قد يستخدم هذا الأخير حكمه الشخصي ورصيد خبراته في اختيار البديل الأمثل لحل المشكلة تتخذ القرارات من هذا النوع في ظل حالة عدم التأكد؛

ب- القرارات التشغيلية: هي القرارات التي تصنع في المستويات التنظيمية الدنيا وتتعلق بالعمليات التشغيلية للمنظمة. تعد القرارات التشغيلية أقرب إلى إتباع التعليمات والإرشادات منها إلى الاختيار بين البدائل. مثل هذه القرارات تتخذ في ظل ظروف التأكد التام وتعتبر نتائجها معروفة مسبقاً؛

1 سليم بطرس جلد، أساليب اتخاذ القرارات الإدارية الفعالة، دار الرابحة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص ص85-96.

2 فريد كورتل، مرجع سابق، ص127.

3 الوافي الطيب، مرجع سابق، ص ص104-105.

**ج- القرارات الاستراتيجية:** يتم اتخاذ القرارات الاستراتيجية من قبل المستويات الإدارية العليا في المنظمة. تتميز القرارات في هذا المستوى بكونها تحتوي على قدر عال من عدم التأكد لأنها تتعلق بالمستقبل كوضع الخطط طويلة الأمد الخاصة بتحقيق أهداف المنظمة وصياغة السياسات اللازمة لتحقيقها، من أمثلة ذلك إنتاج المنتجات الجديدة والدخول إلى أسواق لم تكن متاحة لها من قبل. تحتاج هذه القرارات لمعلومات تتعلق بالظروف المستقبلية التي تحيط بالمنظمة. يتم عادة الحصول عليها من مصادر خارجية تكون هذه المعلومات ذات طبيعة عامة وملخصة وليست بالضرورة تفصيلية ودقيقة وتمثل الاتجاه العام للمنظمة.

## 2- حسب القرارات الفردية والتنظيمية:

فالقرارات التنظيمية تتعلق بعمل المنظمة ونشاطها، وتتخذ من قبل المدير من خلال سلطته الرسمية، أما القرارات الفردية فليس لها رسمية وترتبط بالشخص الذي يتخذها.<sup>1</sup>

**ثالثا: التصنيف على أساس درجة تأثير متخذ القرار:** تصنف القرارات هنا على حساب درجة تأثير متخذ القرار باحتمال حدوث حالات الطبيعة المختلفة وتنقسم إلى:<sup>2</sup>

**أ- القرارات في حالة التأكد:** يتم اتخاذ القرار هنا في ظروف طبيعية مستقرة ولا يوجد هناك متغيرات تؤثر على صانع القرار، وفيها يتم اتخاذ القرار بالمفاضلة الفورية المباشرة في ظل حالة طبيعية واحدة وفيها يكون لدى المدير متخذ القرار معلومات تامة وكاملة عن النتائج الخاصة بالقرار؛

**ب- القرارات في حالة عدم التأكد:** في هذه الحالة يكون المدير يعلم بكل النتائج المحتملة لكنه لا يعلم باحتمالات حدوث كلا من هذه النتائج. ويكون هناك عدد من النتائج لكل بديل ولا توجد معرفة باحتمالات حدوث كل نتيجة من هذه النتائج والتي تساعد المدير متخذ القرار على المفاضلة بين البدائل المختلفة؛

**ج- القرارات في حالة المخاطرة:** يكون هناك عددا متشعبا من النتائج لكل بديل ولا توجد معرفة كاملة باحتمالات حدوثها. لذا فإن قدرا من الاحتمالات يتم وضع بالنسبة لكل نتيجة خاصة بكل بديل. والجدير ذكره أن المدير يفترض فيه أنه ليس لديه القدرة في التحكم أو في مراقبة الظروف، ولكن لديه السلطة والقوة في زيادة أو إنقاص عدد البدائل.

1 فريد كورتل، خالد الخطيب، مرجع سابق، ص 126.

2 سليم بطرس جلدة، مرجع سابق، ص 85-96.

## المبحث الثاني: نظريات وأساليب صنع القرار

تزداد أهمية القرار كلما كبر حجم المنظمة وتشعبت نواحي نشاطاتها، ولقد تطور مفهوم اتخاذ القرار بتطور مفهوم المنظمات عبر العديد من المدارس وهذا ما سنحاول التطرق إليه في المبحث.

## المطلب الأول: نظريات اتخاذ القرار

سوف يتم التركيز هنا على النظريات الأكثر شيوعاً واستخداماً وذلك على النحو الآتي:

## أولاً: النظرية الكلاسيكية في اتخاذ القرارات:

افترضت النماذج الكلاسيكية في الإدارة أن المنظمة نظام مغلق يعمل في إطار ظروف التأكد العام أي توافر المعلومات بالشكل والتوقيت المطلوبين، كما اعتبرت أن متخذ القرار هو شخص رشيد يستطيع تعريف، تحديد، تشخيص البدائل المتاحة وترتيبها بكل دقة، وتحديد النتائج المتوقعة من كل بديل، ومن ثم اختيار البديل الأمثل الذي يقوم بتحقيق الأهداف بأقل تكلفة.

انتقدت النظرية الكلاسيكية لاعتبارها أن المنظمة نظام مغلق يتوقف نجاحه فقط على خصائص ومحدداته الداخلية وهذا ما يتعارض مع النظرة الحديثة للمنظمات والتي تعتبرها أنظمة مفتوحة تؤثر وتتأثر ببيئتها كما أهملت هذه النظرية العلاقات الإنسانية داخل المنظمة وخارجها وركزت على الجانب الفني في اتخاذ القرار، مما جعل فكرة القرار الرشيد غير صحيحة وأن الرشد مفهوم نسبي لا يؤدي دائماً إلى القرار الأفضل.<sup>1</sup>

## ثانياً: النظرية السلوكية في اتخاذ القرارات:

تمثل هذه النظرية النموذج المفتوح لاتخاذ القرار، حيث ركزت اهتمامها بالعنصر البشري الذي يعد المحور الأساسي للسلوك التنظيمي ومن أهم رواده: هربت سايمون، غريس. وأسهم هذا المدخل في تقديم قاعدة عريضة من المعرفة للمديرين حول وظائفهم خاصة في التعامل مع مرؤوسيه، حيث كان الفضل لغريس آرغيس الذي نادى بضرورة إطلاع الإدارة على آراء العمال بالنسبة للعمل من خلال مشاركتهم في عملية صناعة القرار ودعم هذا الرأي رنس ليكرت عندما دعي إلى ضرورة ترتيب الهيكل التنظيمي للمنظمة بشكل يضمن المشاركة الجماعية للعاملين في الإشراف واتخاذ القرارات.<sup>2</sup> في إثراء الفكر الإداري في مختلف التنظيمات كنمط القيادة، الاتصالات، العلاقات الشخصية، العمل الجماعي والتنظيم غير الرسمي، والدافعية في العمل.

أما مدخل العلاقات الإنسانية فلم يقدم أي تفصيل لعملية اتخاذ القرارات بل ركز على متخذ القرار الذي اشترطوا عليه إشراك العمال في اتخاذ القرارات، وذلك في إطار أسلوب الإشراف والقيادة الديمقراطية. كما

1 كاسر نصر المنصور، مرجع سابق، ص 19.

2 مرجع سابق، ص 34.

يمكنه الحصول على المعلومات من خلال شبكة رسمية وأخرى غير رسمية وهي أسرع من سابقتها في توفير المعلومات كما تلعب دوراً أكبر بحكم علاقتها المباشرة مع مصادر المعلومات.

### ثالثاً: النظرية الحديثة والمعاصرة في اتخاذ القرارات:

يعد هربيرت سيمون أحد المنظرين الذين اقترحوا أن أكثر الطرق فعالية لتحقيق التكامل بين المدخل الكلاسيكي في الإدارة والمدخل السلوكي والاجتماعي في التنظيم هو التركيز على عملية اتخاذ القرارات. قدم سيمون نموذجاً المتضمن فكرة الرجل الإداري المتمم بصفة الرشد المحدود تحت قيود محيطه الذي يعد أكثر تمثيلاً للواقع بدلاً من فكرة الرجل الاقتصادي الذي تبنته النظريات الكلاسيكية.<sup>1</sup>

كما ركزت أعماله على أن السلوك التنظيمي في المنظمة ما هو إلا محصلة لعمليات اتخاذ القرارات والعوامل المؤثرة فيها حسب مراحل اتخاذ القرار التي اقترحها وهي: التحري، والتصميم والاختيار، وقد أضاف آخرون فيما بعد مرحلة التنفيذ، على أساس أن اتخاذ القرار غايته حل المشكلات.<sup>2</sup>

وتعد النظريات المعاصرة في اتخاذ القرار لبعض النظريات سابقة أو كتطوير لبعض الممارسات الإدارية في بعض الدول المتقدمة بالتحديد النظرية Z التي تميزت بتعدد فرق العمل بها حيث تكون عمليات اتخاذ القرار بها تشاركية، والمدرسة الثقافية التي تسند عمليات اتخاذ القرار لذوي المهارات الخاصة وتركز على نظام القيم والمعايير والسلوكيات المكونة للتنظيم.<sup>3</sup>

وبناء على ذلك يمكن أن نستنتج الفرق بين الفكر الكلاسيكي الذي لم يهتم لعملية البحث عن المعلومات حين اتخاذ القرار، وبين ما جاء به سيمون الذي يعتبرها أساس السلوك التنظيمي، الذي يهدف إلى الحصول على حلول مرضية للمشكلات المطروحة ويتخذ قراره بالاعتماد على "الرشد المحدود" في اختيار البديل المرضي الذي يؤمن أقصى منفعة (انخفاض الكلفة مثلاً) بناء على الإمكانيات المتاحة (توقيت الاستخدام).<sup>4</sup>

### المطلب الثاني: أساليب اتخاذ القرار

تتعدد أساليب اتخاذ القرارات من الأسهل إلى الأصعب من حيث الجهد والوقت والتكلفة ويتوقف استخدام أحد هذه الأساليب على طبيعة المشكلة وعلى تقدير المدير والظروف المحيطة والإمكانات المتوفرة<sup>5</sup>. وبذلك يمكن تقسيمها إلى قسمين.

1 الطيب الوافي، مرجع سابق، ص 81.

2 طاهر حسن مضر العجي، كفاءة القرار وفعاليتيه بين أرجحية استخدام النمط العاطفي أو العقلاني في اتخاذ القرار، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، سوريا، المجلد 29، العدد 1، 2013، ص 193.

3 الطيب الوافي، مرجع سابق، ص 86.

4 طاهر حسن مضر العجي، مرجع سابق، ص 193.

5 سعاد حرب قاسم، أثر الذكاء الاستراتيجي على عملية اتخاذ القرارات، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، 2011، ص 56.

## أولاً: الأساليب النوعية:

يقصد بالأساليب النوعية أو غير الكمية تلك التي تعتمد في التنبؤ على الحس الذاتي والخبرة والتقدير الإداري، ولا تعتمد على القياس الكمي بل على القياس والمقارنة الكيفية لمتغيرات المشكلة وتحليل أسبابها، بناءً على منطق العلاقة بين السبب والنتيجة، بين الحالة والهدف<sup>1</sup>، ومن بين هذه الأساليب نجد:<sup>2</sup>

**1- العصف الذهني:** يعتمد هذا الأسلوب في الحصول على عدد كبير من الأفكار من جماعة الأفراد في جلسة خاصة وفي وقت محدد، والأفكار التي تطرح تتراوح من الأفكار الذكية إلى الأفكار المتطرفة، وكل الأفكار مرحب بها ويتراوح عدد أفراد الجماعة بين (5-6) كحد أدنى و20 كحد أقصى، وتمتد الجلسة لعدة ساعات وقد تصل الأفكار إلى حوالي 100 فكرة في الدقيقة. وتتم جلسة العصف الذهني بعدة مراحل يتم إيجازها في النقاط التالية:

- طرح المشكلة ومناقشتها لمدة 10 دقائق بالتقريب؛
- إعادة صياغة المشكلة عدة مرات؛
- اختيار إعادة صياغة المشكلة ثم طرح الصياغات للآخرين؛
- إثارة الحماس بالجلسة وجعلها أكثر نشاطاً؛
- تعلق الأوراق التي سجلت عليها الآراء بالجدران؛
- ضرورة سيادة المرح بالجلسة؛
- يستحسن كتابة الأفكار من قائد الجلسة؛
- تشجيع الأعضاء للمشاركة الواسعة؛
- عند تناقض تدفق الأفكار يمكن لقائد الجلسة أن يمنح دقيقة للتفكير ثم تستأنف الجلسة بعد ذلك؛
- يسمح بتسجيل فكرة جديدة؛
- تشجيع طرح الأفكار المتطرفة.

**2- أسلوب الدلفي:** يقوم هذا الأسلوب على التنبؤ بتأثير المجتمع بالأحداث المستقبلية، في منطقة معينة وتقرير هذا التأثير على تلك الأحداث، أي يستخدم هذا الأسلوب لفهم المشكلات التي من الممكن أن تحدث، بحيث يتم تجميع مجموعة من الخبراء في تخصصات مماثلة في مجال معين وأخذ آرائهم حول المشكلة وتعالج هذه الآراء بواسطة منسق مركزي يقوم بتوحيد كافة الآراء وترسل هذه المعلومات إلى الخبراء ثانية لإعادة النظر فيها وتحليلها وإجراء التحسينات عليها. ويتم العمل بهذا الأسلوب وفق الخطوات الآتية:

- تحديد المشكلة وذلك بطرح العديد من الأسئلة بشأنها من أجل الوصول إلى حلول لهذه المشكلة، توجد هذه الأسئلة في شكل استبيان؛

1 عصام الدين محمد حسونة، معوقات استخدام الأساليب الكمية وعلاقتها بجودة القرارات الإدارية، رسالة ماجستير، جامعة الأزهر، غزة، 2012، ص29.

2 حسين بلعجوز، مرجع سابق، ص ص105-108.

- تحديد عدد الخبراء في مجال المشكلة ويتم الاتصال بهم، ثم يتم إرسال الاستبيان إلى كل عضو من الخبراء ويجب عليه على حدى وباستقلالية تامة أين ترسل الأجوبة ثانية إلى المنسق المركزي؛
- عند استلام الإجابات، يتم تحليلها وعلى أساسها يتم إعداد استبيان ثان يرسل إلى الأعضاء المشاركين؛
- يطلب من أعضاء التعليق تقديم الاقتراحات والإجابات على الأسئلة مع إمكانية طرح أفكار حول حلول جديدة؛

- تجمع الإجابات عن الاستبيان الثاني وتحلل وإذا لم يتم الوصول إلى اتفاق جماعي فيتم إعداد استبيان ثالث يعين فيه بدقة القضايا ومناطق الاهتمام التي لم يتخذ بشأنها قرار؛
- تكرار العملية حتى يتم الوصول إلى اتفاق جماعي ثم يعد تقرير نهائي في هذا الصدد.

### 3- أسلوب الجماعة الاسمية: يعمل هذا الأسلوب على تشخيص المشكلات وإيجاد الحلول الإبداعية

لها، من خلال مجموعة من الأفراد في حضور مشترك، ولكن بدون تفاعل بين أعضائها، حيث يجلسون حول طاولة واحدة يتراوح أعضاء المجموعة من 6 إلى 9 أفراد، أين تطرح عليهم المشكلة ثم يطلب من كل فرد كتابة الحل الذي يراه على بطاقته، دون المناقشة مع أعضاء المجموعة ثم يطلب منهم مقرر الجلسة قراءة مقترحاتهم ويقوم بتسجيلها على لوحة دون إصدار أحكام أو تعليق من قبل أفراد المجموعة أثناء عملية التسجيل، وبعدها تأتي مرحلة مناقشة الحلول المقدمة والدفاع عنها أو مهاجمة أفكار الأطراف الأخرى، وفي النهاية يتم إجراء تصويت سري لاختيار أفضل الحلول.<sup>1</sup>

### 4- قائمة الاختيار: يتكون هذا الأسلوب من صياغة سلسلة من الأسئلة بعناية شديدة متعلقة بنشاط

معين أو خطوات معينة أو عمل معين أو قسم معين أو سياسة معينة أو أي جزء آخر من منظمة ما، وهي من أسهل الأدوات عند إعدادها حيث يتم التحقق من وجود أو عدم وجود سمات محددة في كل بديل من البدائل ويتم ترتيب البدائل على أساس عدد الخيارات التي اختيرت.

يعتبر أسلوب قائمة الاختيار أو ما يسمى بطريقة الفحص إحدى الأساليب الأساسية والأدوات التي استخدمت لإدارة الجودة الشاملة وكآلية بسيطة للرقابة على الجودة أو السيطرة النوعية وهي تبين عدد مرات أو تكرار حصول ظاهرة حقيقية خلال فترة محددة، وتعتبر نموذجاً عاماً يصاغ وبطريقة ملائمة لجمع وتصنيف البيانات، ويمكن استخدامها للقيام بأغراض متعددة. وتهدف القائمة إلى:

- تبسيط إجراءات جمع البيانات؛
- تصنيف البيانات لتسهيل عملية الاستفادة منها واستخدامها؛
- حصر الأخطاء في عملية تجميع البيانات وتقليل عددها إلى أدنى مستوى.<sup>2</sup>

1 مرجع سابق، ص 108.

2 عصام الدين محمد حسونة، مرجع سابق، ص 31-32.

**5- أسلوب السبب والنتيجة:** يعرف أيضا بأسلوب عظمة السمكة ويقوم على أساس تجزئة المشاكل خاصة المعقدة منها إلى أجزاء صغيرة ثم تحليل كل جزء منها على حدة لبيان السبب أو الأسباب التي تقف وراء كل منها وبالتالي تسهل عملية اتخاذ القرار المناسب لحل المشكلة.

**6- أسلوب قبعات التفكير:** يقوم هذا الأسلوب على أساس العمل الجماعي في حل المشكلات، حيث تمثل كل قبعة (خطوة) تصورا معيناً يجب الالتفات إليه خلال مراحل حل المشكلة. فالقبعة البيضاء مثلا تشير إلى الهدف، وبالتالي فإن مجموعة تركز على الحقائق فقط وتعمل على ألا يحدث جدل حولها بين الأعضاء. أما الحمراء فتشير إلى الحدس والمشاعر والبداية، في هذه الحالة فإن المشاركين يعبرون عن مشاعرهم تجاه المشكلة دون حاجة إلى الاعتذار أو تفسير هذه المشاعر، أما القبعة السوداء فتشير إلى المنطق السلبي أي أن الفرد في المجموعة يكون انتقاديا ويستخدم الذاتية في الحكم على الأمور.<sup>1</sup>

**ثانيا: الأساليب الكمية:**

تعرف الأساليب الكمية بأنها مجموعة الطرق والصيغ والمعدات والنماذج التي تساعد في حل المشكلات على أساس عقلائي، ويستند مفهوم التحليل الكمي إلى الاستعانة بتطبيقات بحوث العمليات والإحصاء والرياضيات ولقد ساعد استخدام الأساليب الكمية في ضمان دقة القرار الإداري بالاعتماد على نتائج المعلومات والأرقام.<sup>2</sup>

ومن بين هذه الأساليب نجد:

**1- نظرية الاحتمالات:** تعتبر نظرية الاحتمالات من الأساليب الكمية التي تساهم في بناء النماذج الرياضية وتجريبها وتفيد هذه النظرية في التخفيف من درجة التأكد أو المخاطرة حين نوفر قدر كاف من المعلومات التي تظهر السلوك المتوقع للنموذج. ويتوقف نجاح القرار المتخذ على قدرة الإدارة في التنبؤ للحوادث المستقبلية وتعتبر نظرية بايز Bayes theory في الاحتمالات أهم الطرق المستخدمة في اتخاذ القرارات.<sup>3</sup>

**2- بحوث العمليات:** تستخدم بحوث العمليات الطريقة العلمية كأسلوب أو كأداة للبحث لأهميتها في الوصول إلى تحديد صحيح للمشكلة أو العملية قيد البحث ولما تقدمه كذلك من أدوات عملية للكشف عن المتغيرات المختلفة وتحديد آثارها وإنتاجها وتعتمد الطريقة العلمية على الملاحظة العلمية والقياس وتحديد المتغيرات وكذلك بناء النماذج التي تمثل الظاهرة التي تجري دراستها واستخدامها في دراسة الحلول البديلة وتقويمها، كما تقوم على تكوين الفرضيات واختبارها وبالتالي التوصل إلى تفسير الظاهرة قيد الدراسة.<sup>4</sup>

**3- المحاكاة:** إن عملية صياغة نموذج بأسلوب المحاكاة هي محاولة يتم من خلالها إيجاد صور طبق الأصل مصغرة لنظام ما دون محاولة الحصول على النظام الحقيقي نفسه وذلك بتطوير نموذج يمثل النظام

1 الطيب الوافي، مرجع سابق، ص113.

2 عصام الدين محمد حسونة، مرجع سابق، ص37-38.

3 فريد كورتل، خالد الخطيب، مرجع سابق، ص123.

4 مرغني بلقاسم، مرجع سابق، ص71.

موضع الدراسة، ويظهر جميع التغيرات في الحالات الممكنة للنظام، ثم وضع المقاييس التي تستخدم في تقدير أداء النظام بإجراء تجارب على عينات في النظام. وحتى تتم العملية لأبد من توفر المعلومات الكافية عن أجزاء النظام وخصائصه حتى يمكن فهم النظام والتنبؤ بسلوكه.<sup>1</sup>

**4- البرمجة الخطية:** أسلوب يستخدم في تحديد الاستغلال الأمثل للإمكانيات والموارد المتاحة عندما يكون هناك منتج أو أكثر يتنافسان على هذه الإمكانيات المتاحة ويتمثل في مجموعة من النماذج والرسوم البيانية.<sup>2</sup>

**5- نظرية الألعاب:** تشمل مجموعة من النماذج التي تمكن من تحديد الاستراتيجيات التي يواجهها متخذ القرار كأحد المشاركين في مباريات المنافسة وكيفية الوصول إلى الاستراتيجية الأفضل ولقد أسهمت هذه النظرية في حل المشكلات التي تتعلق بوجود منافسة حيث ثبتت جدواها كأسلوب علمي في اتخاذ القرارات في مواقف وظروف المنافسة.<sup>3</sup>

**6- التنبؤ:** التنبؤ هو العملية التي يعتمد عليها المدراء أو متخذو القرارات في تطوير الافتراضات حول أوضاع المستقبل، ومن أجل ذلك يستخدم أساليب متنوعة منها:<sup>4</sup>

- تحليل السلاسل الزمنية؛
- نماذج الانحدار؛
- نماذج الاقتصاد الرياضي؛
- المؤشرات الاقتصادية؛
- سلاسل ماركوف.

**7- البرمجة الدينامية:** وهي تقنية حسابية تستخدم لإيجاد الحل الأمثل لأنواع معينة من مسائل القرار المتتابع، وتتخلص هذه التقنية بتجزئة المشكلة الأساسية إلى مشكلات جزئية يطلق عليها مراحل، ويبحث عن القيمة المثلى لكل مشكلة جزئية باستخدام البدائل الخاصة فقط وتستبعد بالتدرج البدائل غير المثلى من الحل، ثم يعمل على ربط المشكلات الجزئية بعضها ببعض بطريقة خاصة وفق ترتيب معين.

**8- نظرية التحليل الشبكي:** يعتبر التحليل الشبكي من الأدوات الكمية التحليلية الحديثة التي تستخدمها الإدارة في كل المنظمات عند ممارستها لوظائف التخطيط والتنظيم والرقابة بهدف الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة، وتخفيض الوقت والنفقات المستهلكة. إذ يعمل متخذ القرار باستخدام هذا الأسلوب إلى دراسة تفصيلية للقرار بصورة دقيقة قبل أن يقوم بتنفيذه حتى تكتشف النقاط الحرجة فيه وتستعد لمعالجتها وتضمن بالتالي تنفيذ المشروع في الوقت المحدد. من هذه الأساليب أسلوب بيرت Pert وأسلوب المسار الحرج.<sup>5</sup>

1 فريد كورتل، مرجع سابق، ص124.

2 سعاد قاسم حرب، مرجع سابق، ص58.

3 مرجع سابق، ص58.

4 فريد كورتل، خالد الخطيب، مرجع سابق، ص23.

5 مرجع سابق، ص125.

**المبحث الثالث: العوامل والمعوقات التي تؤثر على اتخاذ القرارات الإدارية**

اتخاذ القرار وتنفيذه يتطلب مسؤولية كبيرة، وقد يتعرض متخذ القرار للعديد من العوامل والمعوقات التي تقف دون تنفيذ هذا القرار وتقف في وجه متخذي القرار.

**المطلب الأول: العوامل المؤثرة على عملية اتخاذ القرار**

تنقسم العوامل المؤثرة في عملية اتخاذ القرار إلى أربعة عوامل هي:<sup>1</sup>

**أولاً: العوامل الإنسانية:**

تتمثل العوامل الإنسانية في:

**1- شخصية متخذ القرار:** أن شخصية متخذ القرار مهمة، وكذلك عواطفه وقيمه وخبرته في العمل ومركزه الاجتماعي، وحالته النفسية عند اتخاذ القرار، فكل هذه العوامل تؤثر في فاعلية اتخاذ القرارات لأن متخذ القرار سواء أكان فرداً أو جماعة أو عضواً في مجتمع يتأثر بما يتأثر به غيره، وكل ذلك ينعكس على سلوكه.

**2- المساعدون والمستشارون والمتخصصون:** فأسلوب تفكيرهم، وطريقة عرضهم للموضوعات تؤثر في فاعلية القرار ولهذا على متخذ القرار أن يختارهم من ذوي الميول المتباينة حتى يخلق جواً مناسباً للأفكار المبدعة.

**3- الرؤوسون:** فلا يجب النظر إليهم كأدوات ميكانيكية مجردين من كل معرفة وقدرة، بل من الممكن أن يساهموا من خلال آراءهم ووجهات نظرهم في إيجاد الحلول التي يختار متخذ القرار من بينها البديل الأفضل.

**ثانياً: العوامل التنظيمية والإدارية:**

- تتمثل العوامل التنظيمية والإدارية في:
- المركزية الشديدة وعدم تفويض الصلاحيات؛
- عدم وضوح الاختصاصات وتداخلها؛
- الاتصالات الإدارية وفعاليتها؛
- نطاق الإشراف الذي يكون للمدير على مرؤوسيه؛
- البيروقراطية وتباين وتعقد الإجراءات؛
- ضعف التنسيق بين الإدارات والوحدات والأقسام.

1 حافظ عبد الكريم الغزالي: أثر القيادة التحويلية على فعالية القرار، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن، 2012، ص ص43-

## ثالثاً: العوامل البيئية والضغوط الخارجية والضغوط الداخلية:

## 1- العوامل البيئية: تتمثل في:

- طبيعة النظام السياسي والاقتصادي للدولة؛
- انسجام القرار مع الصالح العام؛
- التقاليد الاجتماعية والقيم الدينية؛
- النصوص التشريعية، وتشمل الأنظمة واللوائح والتعليمات؛
- التقدم التكنولوجي.

## 2- الضغوط الخارجية: تتمثل في:

- الرأي العام؛
- النواحي الاقتصادية؛
- العلاقات الاجتماعية لمتخذ القرار خارج نطاق العمل؛
- الأجهزة الإعلامية والرقابية.

## 3- الضغوط الداخلية: تتمثل في:

- ضغوط الرؤساء؛
- ضغوط التنظيمات غير الرسمية؛
- الوقت.<sup>1</sup>

## المطلب الثاني: معوقات عملية اتخاذ القرار

هناك بعض الصعوبات والمعوقات التي قد تواجه متخذ القرار لذا من المهم التعرف عليها، يمكن إجمالها فيما يلي:<sup>2</sup>

## أولاً: صعوبة تشخيص المشكلة وقلة المعلومات أو عدم دقتها:

1- **صعوبة تشخيص المشكلة:** قد يتعذر أو يصعب تشخيص المشكلة عندما لا تكون واضحة أو قابلة لتحديد الأسباب بالنتائج، ويتشتت جهد الإدارة في علاج مشكلات وهمية تخفي ورائها مشكلات حيوية ولكنها غير واضحة وقد يلتبس الأمر على الإدارة أو يصعب التمييز بين المشكلة الحقيقية وبين ظواهر أو العرضية.

2- **قلة المعلومات أو عدم دقتها:** إن جودة القرار الإداري تتوقف على دقة المعلومات التي اتخذ على أساسها، فالمعلومات الدقيقة الواحدة سواء عن الحاضر أو الاحتمالات المستقبلية والدراسات التحليلية لها

1 حافظ عبد الكريم الغزالي، مرجع سابق، ص ص43-44.

2 سيد صابر تغلب، نظم ودعم اتخاذ القرارات الإدارية، ط1، دار الفكر ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، 2011، ص236.

والمبينة لمدلولاتها ذات أهمية كبيرة للإدارة إذ تمكنها من تفهم المواقف بدقة ووصف التنبؤات وتشخيص المشكلات تشخيصا يساعد على حلها.

ثانيا: عدم المشاركة في اتخاذ القرار:

المشاركة في الإدارة تعبير عن ديموقراطية هذه الإدارة، ولكن نتيجة لاختلاف المديرين في الجوانب النفسية والشخصية، فانهم يختلفون في مدى أخذهم بمبدأ المشاركة الجماعية فهناك من يشجع المشاركة وهناك من يرفض هذا المبدأ ومن يأخذ بالمشاركة بدرجة أو بأخرى.

وبصفة عامة يمكن القول أن الكثير من القرارات إذا لم يتوفر فيها مبدا المشاركة فإنها تأتي غير سليمة ويصعب تنفيذها.<sup>1</sup>

ثالثا: التردد في اتخاذ القرار:

يعتبر التردد من المعوقات التي تواجه أصحاب القرار وكثيرا ما يعرقل اتخاذ القرارات في الوقت المناسب، ويقصد بالتردد ما يشعر به صانع القرار من حيرة في اختيار البديل الأفضل وأسباب ذلك ما يلي:<sup>2</sup>

- عدم القدرة على تحديد الأهداف أو المشكلات بدقة؛
- عدم القدرة على تحديد النتائج المتوقعة من البدائل؛
- تعدد الأساليب والأجهزة الرقابية على تصرفات متخذ القرار؛
- عدم وضوح السلطات والمسؤوليات وممارستها على وجه غير مرضي؛
- الضغوط والالتزامات غير المقبولة، كالذاتية لصانع القرار نفسه والتكاليف وغيرها.

1 نوال عبد الرحمن محمد الحوراني، مقارنة بين كيفية اتخاذ القرار بين المدراء والمديرات، ماجستير إدارة أعمال، الجامعة الإسلامية، غزة 2013، ص26.

2 مرجع سابق، ص27.

### المبحث الرابع: أدوات المحاسبة الاستراتيجية والفعالية في اتخاذ القرارات

تعتمد الفاعلية في اتخاذ القرارات على مدى قدرة متخذ القرار على الاختيار بين البدائل المتاحة للمشكلة موضع القرار، وهذا لا يتحقق إلا إذا حصل متخذ القرار على أكبر قدر من المعلومات عن المشكلة، وعن البدائل المتاحة لديه من مصادرها المختلفة قبل الإقدام على اتخاذ القرار، هذا ما سنتطرق إليه من خلال التعرف على فعالية أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في عملية اتخاذ القرار والتكامل بين مختلف أساليبها.

#### المطلب الأول: الفعالية في عملية اتخاذ القرار

اختلف الباحثون في تحديدهم لمفهوم الفعالية بشكل دقيق كونها مفهوماً واسعاً لذا سيتم عرض بعض التعريفات التي نراها مناسبة لتغطية مفهوم الفعالية داخل المنظمة والقرار الفعال.

##### أولاً: الفعالية داخل المنظمة:

يقصد بالفعالية بشكل عام "فعل الأشياء الصحيحة"، وتعرف على أنها القدرة على بلوغ الأهداف المسطرة مهما كانت الإمكانيات المستخدمة.<sup>1</sup> ولقد تم تعريفها على أنها الدرجة التي تترك بها المنظمة أهدافها كما تم تعريفها على أنها تبين ان ما تم إنتاجه لا يقل أهمية عن الطريقة التي يتم إنتاجه بها. وهناك من عرفها على أنها قدرة المنظمة على التكيف مع البيئة والتعامل معها أو الوفاء بتوقعات البيئة الخارجية. كما تم تعريف الفعالية التنظيمية على أنها قدرة المنظمة على تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة وخلق حالة من التوازن مع التغيرات الداخلية والخارجية لتحقيق أهدافها. ويمكن إعطاء تعريف للفعالية التنظيمية على أنها تقييم لأداء المنظمة وبالتالي قدرة المنظمة على استخدام مواردها بكفاءة مع خلق توازن بين متغيراتها الداخلية والخارجية عن طريق التكيف والتعامل مع العوامل الطرفية والأطراف الاستراتيجية بغية تحقيق أهدافها.<sup>2</sup>

إن أهمية الفعالية تتجلى في كونها تتجاوز فكرة الربحية باعتبارها المؤشر الوحيد للأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية ويمكن قياسها مثلاً بحصة المنظمة في السوق التنافسية أو بمقدار مساهمتها في تحقيق الهدف المحدد لها، فالفعالية تقيم بالنسبة إلى أهداف المنظمة، إلى أي حد يتم تحقيق النتائج المقدره أو المرغوبة.<sup>3</sup>

##### ثانياً: قياس الفعالية التنظيمية:

رغم الاهتمام الأكاديمي الواسع في موضوع الفعالية التنظيمية، لا يزال هناك ارتباك وجدل حول ماهية الفعالية التنظيمية، وكيف ينبغي أن تقاس فبوجود العديد من البدائل لقياس الفعالية التنظيمية التي تعكس أن

1 نويلي نجلاء، مرجع سابق، ص155.

2 بوهلال فاطيمة، وآخرون، التوافق بين الاستراتيجية والهيكل التنظيمي وعلاقته بفعالية المنظمات، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2018، ص136-140.

3 نويلي نجلاء، مرجع سابق، ص155.

الفعالية التنظيمية تعني أشياء مختلفة لأناس مختلفين، ومع ذلك فإن قياس الفعالية التنظيمية هي إشكالية من الناحية النظرية التنظيمية لأنه لا يوجد معيار واحد لقياسها وقد تتغير معايير الفعالية ذات الصلة على مدى دورة حياة المنظمة فالمعايير على مستوى تنظيمي واحد قد لا تكون هي نفسها التي في مستوى تنظيمي آخر.<sup>1</sup>

### ثالثا: القرار الفعال:

القرار الفعال هو الذي يتم اتخاذه في ظل شاملة للتنظيم ومحيطه، وليس في ضوء نظرة قاصرة على مشكلة محلية أو وقتية، الأمر الذي يتطلب من متخذ القرار أن يوازن بين المخاطر التي قد يسببها اتخاذ القرار، والمزايا التي قد يجلبها، فكل بديل من البدائل المتاحة أمام أي متخذ للقرار يجب أن يحصص لمعرفة مدى الأفضلية التي ينطوي عليها.

والفاعلية الكلية للقرار يمكن قياسها من خلال ثلاثة معايير:

- جودة القرار؛
- قبول القرار؛
- التوقيت الملائم لاتخاذ القرار.

والفاعلية في عملية اتخاذ القرار هي مساهمة القرارات المتخذة في إنجاز الأهداف الموضوعية على نحو يحقق ما يلي:<sup>2</sup>

- سهولة تنفيذ القرار: أن يكون القرار المتخذ قابلا للتنفيذ دون معوقات؛
- قبول القرار من قبل المعنيين: أن يكون القرار الإداري مرحبا به ومقبولا من قبل العاملين؛
- زمن اتخاذ القرار: أن يتخذ القرار في الوقت المناسب لحدوث المشكلة.

### المطلب الثاني: العلاقة بين أساليب المحاسبة الاستراتيجية واتخاذ القرار

تقوم الإدارة بالمفاضلة بين البدائل في كل الوظائف الإدارية، لاختيار أحسن البدائل الممكنة للقرار، ولإستخدام أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية دور فعال في تحقيق ذلك من خلال المعلومات التي توفرها لأصحاب القرار ومن خلال التكامل فيما بينها.

### أولا: أدوات المحاسبة الاستراتيجية وعملية اتخاذ القرار:

على الإدارة اتخاذ قرارات متنوعة من وقت لآخر، مثل قرارات الإنفاق الرأسمالية والقرارات الإدارية قصيرة الأجل مثل قرارات الإنتاج الداخلي أو الشراء من المورد. ويوفر المحاسب الإداري المدخلات التي تساعد في اتخاذ القرارات، وبناء الإمكانيات والموارد وتنفيذ الاستراتيجية. حيث تحدد عملية اتخاذ القرارات كيفية توظيف المنظمة لإمكاناتها في ضوء الفرص المتاحة أمامها لإنجاز أهدافها، بمعنى آخر تصف عملية

1 بوهلال فاطيمة وآخرون، مرجع سابق، ص153.

2 حافظ عبد الكريم الغزالي، مرجع سابق، ص 43-44.

اتخاذ القرارات كيف تتنافس المنظمات الصناعية، وبيان الفرص التي يجب على العاملين بها البحث عنها والاستفادة منها.<sup>1</sup>

وتتبع المنظمات غالباً إحدى استراتيجيتين، فبعض المنظمات تنافس على أساس تقديم منتج جيد بأسعار أقل، في حين نجد أن منظمات أخرى تتنافس على قدرتها على تقديم منتجات متميزة وبالأحرى متفردة، وغالباً ما تكون بسعر أعلى من منتجات أو خدمات المنافسين. بالتالي فإن قرار الاختيار بين هذه الاستراتيجيات وتلك، إنما يمثل جانبا كبيرا من عمل الإدارة، ويكون دور المحاسبين الإداريين دور أساسي مع المدير ينفي صياغة الاستراتيجية بتقديم معلومات عن مصادر الحصول على ميزة تنافسية، مثل ميزة التكلفة، الإنتاجية والكفاءة لمنظمتهم بالنسبة للمنافسين أو الزيادة في أسعار المنظمة مقابل تكاليف إضافة خصائص أو سمات تجعل منتجاتها أو خدماتها مميزة ومتفردة ويساعد المحاسب الإداري في صياغة أي استراتيجية عن طريق الإجابة على أسئلة مثل:

- من هم عملائنا الأكثر أهمية؟
- ما مدى حساسيتهم للسعر، الجودة والخدمة؟
- من هم الموردون الأكثر أهمية؟
- ما المنتجات البديلة الموجودة في السوق؟ وكيف تختلف عن منتجاتنا من حيث السعر والجودة؟
- هل الطلب في هذه الصناعة في حالة نمو أم انكماش؟
- هل توجد طاقة زائدة؟

عندما يتم صناعة القرارات المتعلقة بتصميم الاستراتيجية وتنفيذها، فإن على المديرين إدراك نوع التكاليف والإيرادات التي يجب أن يهتموا بها وما هي التكاليف والإيرادات التي يفترض تجاهلها ويقوم المحاسبون الإداريون بمساعدة المديرين في تحديد نوعية المعلومات ذات الصلة بموضوع القرار وماهية المعلومات التي لا ترتبط به.<sup>2</sup>

### 1- علاقة أسلوب التكلفة على اساس النشاط (ABC) باتخاذ القرار

ويعتمد أسلوب التكلفة على أساس النشاط في تحقيق فاعلية وكفاءة نظم المعلومات التكاليفية على بعدين أساسيين:

**البعد الأول:** إذ يتضمن معلومات تفصيلية تكلفية وغير تكلفية (الوقت، الجودة) عن كل نشاط من الأنشطة، فمسيبات التكلفة تحدد الجهد المطلوب لكل نشاط كما تساعد معايير الأداء في توصيف الأعمال والنتائج المحققة من كل نشاط.

**البعد الثاني:** يتضمن معلومات عن تكلفة الموارد والأنشطة والمنتجات والعملاء كما تستخدم مخرجات هذا الأسلوب في تحليل تكاليف مناطق التوزيع وتحليل ربحية خطوط الإنتاج وربحية المنتجات في كل منطقة

1 تشارلز هولنجرين، مرجع سابق، ص 24.

2 تشارلز هولنجرين، مرجع سابق، ص ص 23-24.

من مناطق التوزيع الجغرافي على حدى، وهذه المعلومات لها أهمية قصوى في مجال التطوير والتسعير ووضع الخطط الاستراتيجية والتكتيكية وتساعد أيضا في معرفة تكلفة المنتجات النهائية بدقة وتحديد المنتجات التي تحقق أرباح أفضل للمنظمة مما يوفر للإدارة دعائم النجاح في مجال اتخاذ القرارات وتقييم الأداء لأنشطة مختلفة.<sup>1</sup>

ويمكن تلخيص ذلك في الجوانب التالية:<sup>2</sup>

أ. **تخفيض الكلفة وتحسين العمليات:** يوفر هذا الأسلوب المعلومات اللازمة لفهم سلوك الكلفة بشكل أفضل، مما يمكن من العمل على التحسين المستمر لتخفيضها، وذلك من خلال الحد من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الخدمة وتنمية تلك التي تضيف قيمة مما يؤدي إلى ترشيد استغلال الموارد وخفض كلفة إنتاج المنتج أو تقديم الخدمة نتيجة رفع مستوى كفاءة أداء تلك الأنشطة التي تضيف قيمة، كما أن التحليل العميق لكلف الأنشطة (مجمعات كلف الأنشطة) والعوامل التي تسبب هذه الكلف (موجهات الكلف) تكشف عن فرص تحسين الكفاءة.

ب. **في مجال الرقابة على الكلفة:** إن نظام ABC طور الرؤية والرقابة على الكلف، فتركيز أنظمة ABC على العلاقة بين موجهات التكلفة والأنشطة خلال عمليات المنظمة يمكن المدراء من الفهم والتأثير على مسببات الكلف وليس على أغراضها، فمن خلال ما توفره أنظمة ABC من معلومات مفصلة عن الأنشطة والموارد المطلوبة لتنفيذها تساعد المدراء في تحديد أي الأنشطة تتطلب المزيد من العمل ومن ثم تحديد أي المنتجات أو الخدمات تكون مكلفة أكثر، كما تشجع معلومات أنظمة ABC إدارات المشاريع على تقييم الأنشطة والعمل على تحسينها. فضلا عن أن تحليل الأنشطة وربطها بمسبباتها من شأنه أن يؤدي إلى فهم إداري أفضل لكافة العمليات والعلاقات المتبادلة داخل المنظمة الأمر الذي يسمح برقابة أفضل على الكلفة.

ج. **في اتخاذ قرارات مزيج المنتجات والتسعير:** يزود نظام ABC إدارة المنظمة بالمعلومات اللازمة لفهم بنية كلف منتجاتها أو خدماتها، وبالتالي تستطيع الإدارة اتخاذ قرارات التسعير ومزيج المنتجات، فما توفره أنظمة ABC من معلومات كلفة دقيقة يمكن الإدارة من تحديد السعر المنافس والمحافظة على ربح معقول، كما أن المعلومات الدقيقة تقدم رؤية واضحة لإدارة المنظمة عن المنتجات الأكثر كلفة والمنتجات أو الخدمات الأقل كلفة، وهذا من شأنه أن يدعم قرارات أو توجهات الإدارة في تحديد المزيج الأمثل للمنتجات.

د. **في مجال تخطيط وإدارة الأنشطة:** تستخدم العديد من المنظمات أنظمة ABC لتخطيط وإدارة أنشطتها إذ تحدد الكلف المخططة للأنشطة ثم تستخدم معدلات الكلفة المخططة لتحديد كلف المنتجات أو الخدمات ليتم بعد ذلك مقارنة الكلف المخططة للأنشطة مع كلفها الفعلية عند تحققها لتعطي تغذية عكسية

1 أمل إبراهيم أحمد الوادي، مرجع سابق، ص ص 170-171.

2 هيثم مالك راضي، مجبل دواي إسماعيل، تحديد التكاليف على أساس الأنشطة ودوره في اتخاذ القرارات الإدارية، مجلة التقني، جامعة الكوفة، العراق، المجلد 24، العدد 9، ص ص 7-8.

حول الكيفية التي ستدار بها الأنشطة ولقد تحول هدف تطبيق الأنظمة من مجرد الحصول على معلومات كلفة أكثر دقة إلى إدارة الأنشطة والعمليات وهذا التحول في التطبيق أفرز ما يسمى بأسلوب الإدارة على أساس النشاط (ABM) والتي تربط الكلفة على أساس النشاط ABC بالعديد من التقنيات الأخرى، مثل إعادة هندسة العمليات، وإدارة العمليات، وتقييم الأداء.

هـ. في مجال قرارات تصميم المنتج والعمليّة: من خلال ما توفره أنظمة من معلومات تستطيع الإدارة تقدير الكيفية التي تؤثر فيها تصاميم المنتج والعمليّة على الأنشطة والكلف ومن ثم تستطيع تحديد تصميمات جديدة وتحسين الأداء، كما تستطيع الإدارة العمل مع زبائن المنظمة على تقدير الكلف والأسعار لخيارات التصميم البديلة.<sup>1</sup>

### 2- علاقة أسلوب التكلفة المستهدفة باتخاذ القرار:

تهتم التكاليف المستهدفة بتخفيض التكاليف منذ البداية مرحلة التخطيط والتصميم متبعة في ذلك مبدأ الوقاية خير من العلاج وهي بذلك تتفادى حدوث ارتفاع في التكاليف من خلال الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة للمشروع والمواد والخام والعمالة والأجور والمساحة وغير ذلك ومن خلال إتباع جميع الوسائل الممكنة لخفض التكاليف بعد تحديد التكلفة المستهدفة كما أن التكاليف المستهدفة تضع أسلوب الرقابة المناسب الذي يمكنها دائما من التأكد من صحة سير وتنفيذ ما خطط له وهذا بالإضافة إلا أنها تعتمد بشكل كبير على العلاقة الوثيقة والتعاون مع الموردين من أجل تخفيض التكاليف.

فعمليّة تخفيض التكاليف ليست عشوائية بل هي عمليّة مدروسة واضحة والانتقال بمستوى التكاليف الحالي للمنظمة إلى مستوى أقل منه لا يعني التضحية بمواصفات المنتج بل المحافظة على جودة المنتج والوظائف المطلوبة عبر اتخاذ قرار سعر مدروس مبني على هامش ربح مرغوب منتهي بأقصى تكلفة مسموح بها يمكن تحملها.<sup>2</sup>

### 3- علاقة أسلوب بطاقة الأداء المتوازن باتخاذ القرار:

الفعالية تعبر عن قدرة المنظمة على تحقيق أهدافها المخططة وتقاس من خلال مقارنة النتائج التي ترغب في تحقيقها وما حققته بموجب الخطة الموضوعية وبذلك فإن الفعالية تتحدث عن كمية المخرجات النهائية دون النظر إلى كمية الموارد المستخدمة في تحقيقها. ولكل مجموعة من أصحاب المصلحة في المنظمة رأي مختلف حول ما يمكن اعتباره فعالا في المنظمة وذلك في ضوء ما ينتظرونه من المنظمة (الأهداف المخططة) والنتائج التي يحصلون عليها. حيث:

- ينظر المستثمرون والمساهمون إلى المنظمة لتوفير عائد جيد على الاستثمار والاستقرار والنمو على المدى الطويل؛
- والزبائن يريدون قيمة مقابل المال، جودة المنتج أو الخدمة، دعم جيد وخدمات بعد البيع ورعاية أكبر؛

1 هيثم مالك راضي، مجبل دواي إسماعيل، مرجع سابق، ص 7-8.

2 أمل إبراهيم أحمد الوادي، مرجع سابق، ص 174-175.

- ويرغب الموردون في العمل مع المنظمة يمكن الاعتماد عليها وتزويدهم بالاستقرار على المدى الطويل كسوق وموثوقية الدفع وهي على علم بالقيود المفروضة على قدرة الموردين على العرض؛
- المستخدمون يبحثون عن الرضا الوظيفي واستقرار التوظيف وأفاق التطور الوظيفي والتنمية الشخصية والأجور الجيدة والمكافآت؛
- في حين يبحث آخرون وهم جمهور المجتمع عن تأثير أنشطة المنظمة على بيئتهم وطريقة حياتهم (الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والثقافية) لتكون إيجابية ومفيدة.<sup>1</sup>

لذا تعمل بطاقة الأداء المتوازن على ترجمة الأهداف الاستراتيجية إلى مقاييس تشغيلية ليتسنى لنا متابعة النتائج الفعلية. فبطاقة الأداء المتوازن تجعل الرؤية الاستراتيجية قابلة للتنفيذ وهي أداة إدارية تستخدم لتحقيق التوافق والانسجام بين المقاييس ومستويات الأداء المطلوبة وتوزيع الموارد على المستويات التشغيلية والتي تؤدي في النهاية إلى تحقيق الرؤية الاستراتيجية للمنظمة وكذلك رسالتها. فاستخدام بطاقة الأداء المتوازن تعمل على توقع الأحداث وترجمتها إلى أهداف تشغيلية وتمكن المدراء ومتخذي القرارات من مقارنة التنفيذ الفعلي للأداء مع الخريطة الاستراتيجية واكتشاف أي انخفاض في الأداء للعناصر الحرجة والسرعة في معالجة الخلل وعدم تكراره بالإضافة إلى توفيرها للمعلومات المناسبة في الوقت المطلوب لمتخذي القرارات وفي كافة المستويات الإدارية بالمنظمة.<sup>2</sup>

#### 4- علاقة أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد باتخاذ القرار:

يعتمد نظام الإنتاج في الوقت المحدد على مدخلين مترابطين مع بعضهما ويكمل أحدهما والآخر وهما:<sup>3</sup>

أ. **نظام الوقت المحدد للمخزون:** فكرتها الأساسية مستمدة من إزالة الفاقد، وتخفيض التكاليف الزائدة المرتبطة بالاحتفاظ بالمخزون بأنواعه: مواد أولية، ومخزون تحت الصنع، ومخزون إنتاج تام (وقد حدد دعاء الاحتفاظ بالمخزون مجموعة من الأسباب لذلك مثل اعتباره ضمانا ضد تغيرات الأسعار واستخدامه كمخفف للصدمات الداخلية واعتبر أيضا احتياط التغطية عدم التناسق بين الأقسام، بينما يحتفظ البعض لإبطال بالمخزون للإفادة من اقتصاديات الحجم في حالة الإنتاج الكبير وبالمقابل يأتي نظام الادعاءات السابقة باعتبارها هروبا من المشكلات الحقيقية التي تمثل هدرا في التكاليف يجب التخلص منها).

ب. **نظام الوقت المحدد للإنتاج:** يستمد هذا المدخل فكرته من خلال تركيز النظام على إزالة العمليات التي لا تضيف قيمة للمنتج، بالإضافة إلى تقليل وقت الإعداد الذي يتناقص كلما كان حجم الدفعة صغيرا، لأن تصغير حجم الدفعة يقلل من وقت الإعداد تبعا لتنوع المنتجات، وهو يعتمد على مفهوم تكنولوجيا المجاميع ولذلك فإن هذا المدخل يستند إلى عدد من التوجهات أهمها: نظام السحب، بحيث إن كل مركز

1 لطرش وليد، مرجع سابق، ص 86.

2 أمل إبراهيم أحمد الوادي، مرجع سابق، ص 179.

3 عبد الله سلمان محمد الخالدي، مرجع سابق، ص 40.

عمل يسمح له بالقيام بطلبية محددة من المركز الذي يسبقه لتجنب الاختناقات باستعمال بطاقات خاصة تؤدي إلى تخفيض وقت إنتاج الوحدة الواحدة إلى أدنى حد، وكذلك زيادة جودة الإنتاج من خلال رفض كل العيوب في المنتج مع تفويض العامل بحق توقيف الإنتاج في حالة وجود إنتاج معيب.

وبالتالي فإن نظام الإنتاج في الوقت المحدد يؤثر في عملية اتخاذ قرارات وهو يتطلب العمل في بيئة عمل مستقرة من حيث الإدارة الجماعية وروح التعاون والفريق والتنسيق بين الإدارة والعمال والموردين، واحترام العاملين وإشراكهم في الأنشطة الإدارية بشكل فعال.

#### 5- دور أسلوب المقارنة المرجعية في اتخاذ القرارات الإدارية:

تجني المنظمات عدة فوائد من المقارنة المرجعية عند تطبيقها والتي منها ما يلي:<sup>1</sup>

- توفير أسلوب منهجي لتحسين الجودة؛
- يأتي بالتوجه الخارجي للأنشطة الداخلية؛
- تحدد الأفكار والتكنولوجيات الجديدة؛
- توضح الحاجة إلى التغيير؛
- يحدد مدى التحسينات المطلوبة؛
- يشجع ويسهل عمليات التغيير؛
- انخفاض الذاتية في صنع القرارات؛
- يمكن إدراج أفضل الممارسات في منظمة واحدة.

كما حدد التقرير الأوروبي حول المقارنة المرجعية الصادر من المركز الأوروبي للإدارة الاستراتيجية

عام 2008 الفوائد التالية للمقارنة المرجعية:

- مقارنة وقياس الأداء لأجل المنافسة؛
- التقييم الذاتي للأداء في مجالات محددة؛
- تقديم الدعم لصياغة الاستراتيجيات وتنفيذها؛
- الحصول على البيانات اللازمة لصنع القرار؛
- فهم أفضل للإجراءات؛
- وضع أهداف محددة للتحسين؛
- المشاركة في الممارسات الجيدة وتعزيز التعلم من الآخرين حول كيفية التحسين؛
- إقامة أدلة المحاسبة أمام أصحاب المصالح.

1 جبل حامد علي حسن، المقارنات المرجعية مدخل لصنع القرار الجامعي، مجلة دراسات عربية في التربية وعلم النفس، الجامعة الإسلامية، المدينة المنورة، المملكة العربية السعودية، العدد 8، 2016، ص20.

مما سبق يتضح أن للمقارنة المرجعية فوائد عديدة من أهمها البحث عن أفضل الممارسات وتأتي بها داخل المنظمة كما تعمل على انخفاض الذاتية في اتخاذ القرارات والحصول على البيانات اللازمة لصنع القرارات ووضع أهداف محددة للتحسين.<sup>1</sup>

**ثانياً: التكامل بين أدوات المحاسبة الاستراتيجية:**

يعتبر التكامل إحدى الطرق التي تستخدمها المنظمات لجودة عملية اتخاذ القرار، ولدراسة التكامل بين أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية (التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس النشاط وبطاقة الأداء المتوازن والقياس المقارن) ثم دراسة التكامل في شكل ثنائيات وذلك كما يلي:<sup>2</sup>

### 1- التكامل بين أسلوب التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة:

يعمل أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط بصورة متوافقة مع التكلفة المستهدفة، فأسلوب (ABC) يوفر المخطط والمصمم المنتج لنموذج تكاليف الأنشطة المدعومة، التي تمكنه من العمل بموازنة بين مستوى الجودة والقدرات الوظيفية التي يجب توفيرها في المنتج النهائي والقرارات الاقتصادية الخاصة باختيار مكونات ومواصفات المنتج. ومن خلال (ABC) يوفر معلومات يتم التوصل من خلالها للتكلفة المتوقعة بناء على البيانات الحالية لكل من التكاليف والتصميم مع الأخذ في الاعتبار جميع الفرص المتاحة لتخفيض التكلفة، ثم يأتي دور التكلفة المستهدفة بعد ذلك في محاولة لترشيد تكلفة المنتج باستخدام أدوات ترشيد التكلفة.

في ضوء التكامل بين الأسلوبين، فإن استخدام أسلوب التكلفة وفقاً للنشاط لزيادة فعالية التكلفة المستهدفة بمساعد على توفير قدر هائل من المعلومات عن تكاليف الأنشطة، ومسببات تكلفتها أثناء مرحلة التصميم، فهذه المعلومات تسمح لمصممي المنتج والعملية الإنتاجية بالتنبؤ بتأثير تصميماتهم على تكلفة المنتج عند مرحلة مبكرة من مراحل دورة حياة المنتج، ولذلك فإن تحويل جهود إدارة التكلفة بمرحلة التصميم، والحصول على معلومات دقيقة عن تكلفة الأنشطة المختلفة داخل العملية الإنتاجية عند مرحلة مبكرة يجعل إدارة التكلفة تشكل جزءاً من القرارات الاستراتيجية للمنظمة ومن أهمها قرارات التسعير.

كما أن تطبيق الـ ABC يعمل على تزويد إدارة المنظمة بالمعلومات اللازمة لفهم مكونات تكلفة منتجاتها، ويوفر معلومات دقيقة عن التكلفة، حيث تساعد هذه المعلومات إدارة المنظمة في تحديد السعر المنافس والمحافظة على مستوى ربح معقول، وتقديم رؤية واضحة عن تكلفة المنتجات أو الخدمات بما يدعم القرارات في تحديد المزيج الأمثل من المنتجات أو الخدمات.

إن هناك علاقة ارتباط قوي بين التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة، ولتحقيق أهداف إدارة التكلفة لابد من تحقيق التكامل بينهما، ويمكن توضيح ذلك كما في الشكل (02):

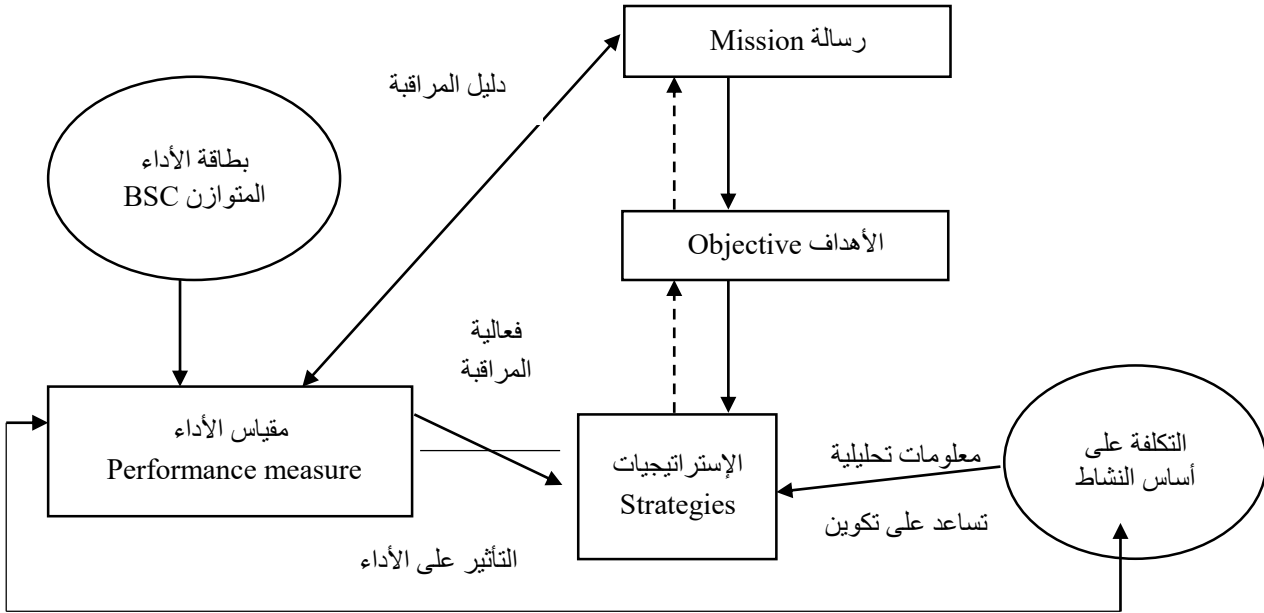
1 جبل حامد علي حسن، مرجع سابق، ص 20.

2 أمل إبراهيم أحمد الوادي، مرجع سابق، ص 151.



والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل رقم 3: التكامل بين التكلفة على أساس النشاط وبطاقة الأداء المتوازن



المصدر: أمل إبراهيم أحمد الوادي، مرجع سابق، ص157.

يتضح من الشكل أن التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن ونظام التكلفة على أساس الأنشطة سوف يساعد على تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمنظمة، ويتم عن طريق:<sup>1</sup>

- تحديد مقاييس الأداء لبطاقة الأداء المتوازن بالاعتماد على البيانات والمعلومات التفصيلية التي يوفرها نظام التكلفة على أساس الأنشطة، وخاصة في مجال التكلفة والأنشطة ومحركات التكلفة؛
- يتم تقييم الأداء من خلال مقاييس الأداء بالاعتماد على محركات التكلفة وتحقيق الدقة والموضوعية في تحميل التكاليف غير المباشرة وبالتالي تعتبر محركات التكلفة بمثابة محركات أداء تقوم على أساس علاقة السبب والأثر؛
- اعتبار مقياس الأداء جزء من سلسلة السبب والأثر والتي تعكس رسالة وأهداف واستراتيجيات المنظمة، والتي ينبغي تحديدها في ضوء محركات الأداء والتي تعمل على تحقيق الأهداف المنشودة.

### 3- التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وبطاقة الأداء المتوازن:

هناك علاقة تبادلية وتكاملية بين كل من أسلوب التكلفة المستهدفة وبطاقة الأداء المتوازن، حيث أن التطبيق الناجح لأسلوب التكلفة المستهدفة يساعد على توفير المعلومات اللازمة لبطاقة الأداء وفق مجموعة من العوامل، وهي:<sup>2</sup>

1 مرجع سابق، ص157.

2 أمل إبراهيم أحمد الوادي، مرجع سابق، ص157.

- **زيادة السعر (قيادة السعر إلى التكلفة):** في ظل زيادة المنافسة أصبح السعر موجها بواسطة قوى السوق وليس التكلفة، إذ أن الأسعار موجهة بواسطة الإدارة، وتلتزم بتسعير منتجاتها وفقا للتكلفة زائد هامش الربح، لذا ينبغي من المنظمات تخفيض التكلفة في مرحلة بحث وتطوير وتصميم المنتج، وبالتالي فإن البعد المالي في بطاقة الأداء المتوازن سيضمن تحقيق الهامش المطلوب من الربحية، من دون الإخلال بالميزات أو الثقة والجودة بالمنتج.
- **التركيز على الزبون:** إذ تبدأ تقنية التكلفة المستهدفة بتحليل رغبات الزبون المتعلقة بالوظيفة والجودة والسعر، تجسد رغباته واحتياجاته في الخصائص والوظائف التي تصمم في المنتج بالجودة المرغوبة، وبأقل تكلفة ممكنة، وهذا سينعكس بدوره على منظور العملاء (الزبون) في بطاقة الأداء المتوازن.
- **التركيز على التصميم:** تركز التكلفة المستهدفة على إتمام عمليات تصميم المنتج وعمليات التصنيع وتسليم المنتج في نفس الوقت بشكل متزامن، وهذا ما يطلق عليه الهندسة المتزامنة، وهذا المبدأ يتلاءم مع منظور العمليات الداخلية، كما يفضل على المنظمة التركيز في مرحلة التصميم على نوعية المواد المستعملة والآثار البيئية لتجنب استعمال المواد السامة أو الأكثر ضرار بالبيئة. وهذا سينعكس بدوره في منظور البيئة المجتمعية ضمن بطاقة الأداء المتوازن.
- **دورة حياة المنتج:** إذ أن تخفيض التكاليف خلال مرحلة تصميم المنتج تكون جوهرية، ولكن خلال مرحلة تصنيع المنتج ستكون قليلة، لأن التكلفة أصبحت منخفضة فعلا. ولكي ينجح أسلوب التكلفة المستهدفة ينبغي أن يستفيد من التعاون المحتمل حدوثه بين فرق العمل عبر المراحل الوظيفية، وهذا المفهوم يتلاءم مع منظور التعلم والنمو.

#### 4- التكامل بين أسلوب القياس المقارن وبطاقة الأداء المتوازن:

- يملك كل من بطاقة الأداء المتوازن والقياس المقارن مقومات يمكن أن تشكل أساسا جيد ودافعا قويا للتكامل بينهما مما ينعكس إيجابيا على التنفيذ الناجح لاستراتيجية المنظمة وتعظيم قيمتها وذلك كما يلي:<sup>1</sup>
- أ. يساعد أسلوب القياس المقارن على زيادة كفاءة تطبيق بطاقة الأداء المتوازن عن طريق توفير المعلومات الخارجية خاصة عن المنافسين المتميزين في نفس مجال الصناعة كما يساعد على تحقيق التوازن بين أبعاد بطاقة الأداء المتوازن وإدماج مجموعة من المؤشرات المرتبطة بها وذلك على النحو التالي:
- **تدعيم البعد المالي:** بعدد من المقاييس المرجعية الهامة مثل معدل العائد على الاستثمار للمنظمة، بالمقارنة مع معدل العائد على الاستثمار للمنظمات المنافسة الرائدة/معدل التطور في الربحية والعائد الإضافي للاستثمار في البحث والتطوير.
  - **تدعيم بعد العملاء:** بعدد من المقاييس المرجعية مثل رضا العميل، الاحتفاظ بالعميل، اكتساب عملاء جدد، ربحية العميل، بالإضافة إلى وضع معدل مرجعي لتطور المبيعات وتطور عدد العملاء، بحيث

- يفوق هذا العدد ما تحققه المنظمات المنافسة، ثم دراسة طرف المنظمة المنافسة لزيادة عدد عملائها من أجل التعلم منها، ونقل أفضل الممارسات وإتباع أساليبها لزيادة رضا عملائها وزيادة عددهم.
- تدعيم بعد العمليات الداخلية: بعد من المقاييس المرجعية، مثل التعرف على هيكل التكلفة للمنظمات المنافسة الرائدة، ومعدل خفض التكلفة من أجل وضع معدل مرجعي للتكلفة المستهدفة المطلوب تحقيقها. بحيث يكون هذا المعدل أقل من أو يساوي المنظمات المتميزة، كما يتم دراسة معدل التطور في تحقيق التكلفة المستهدفة، وأي انخفاض في هذا المعدل يدل على نجاح المنظمة في تحقيق هدفها الاستراتيجي بخفض التكاليف، كما أنه من خلال دراسات القياس المقارن يمكن التعرف على معدلات الجودة التي تحققه المنظمات المنافسة، ومدى تطابقها مع معايير الجودة العالمية، بالإضافة إلى توفير معلومات عن مدى رضا العملاء عن مستوى جودة منتجات المنظمات المنافسة، ثم تحديد معدل مرجعي للجودة يساوي أو يفوق معدل الجودة لدى المنظمات المتميزة من أجل السعي نحو تحقيق هذا المعدل.
  - ب. كما أن بطاقة الأداء المتوازن تساعد في زيادة فعالية تطبيق أسلوب القياس المقارن فهو يقضي على بعض انتقاداته والمتمثلة في تركيزه على مقارنة الأرقام والبيانات أكثر من تركيزه على تقييم الأداء، وكونه أسلوب مستورد وغير منتج ذاتيا، وأنه مجرد أداة لتقليد ومحاكاة المنافسين، حيث أن بطاقة الأداء المتوازن تساعد على توفير المعلومات التي تساعد على النظرة الدقيقة الفاحصة لجميع منتجات وعمليات المنظمة، وبالتالي فهو يمد أسلوب القياس المقارن بقاعدة ثرية من المعلومات، خاصة المعلومات المنتجة ذاتيا، كما أنه يساعد على فهم الذات أولا قبل الابتكار ومحاكاة الآخرين، ومن ثم فإن بطاقة الأداء المتوازن تؤدي إلى زيادة فعالية القياس المقارن وتوجيهه من مجرد تركيز على الأرقام والبيانات، إلى تفعيل دوره كأسلوب استراتيجي فعال لتقييم إدارة الأداء الاستراتيجي للمنظمة.

## خلاصة الفصل:

تعد أساليب المحاسبة الاستراتيجية من أهم الأدوات التي اعتمدت عليها المحاسبة الإدارية في تحقيق أهدافها ووضع ورسم السياسات المستقبلية والمساعدة في ترشيد القرارات الاقتصادية خلال المفاضلة بين البدائل المتعددة والمتاحة، وبما يتماشى مع الظروف الداخلية والخارجية التي تواجه متخذ القرار. وللقرار عدة تصنيفات منها ما يصنف وفق الوظائف الأساسية للمنظمة، ووفقاً لأهميتها، وكذا وفقاً لإمكانية برمجتها ولأساليب اتخاذها كم تصنف وفقاً لمدى توفر حجم المعلومات.

كما تمر عملية اتخاذ القرار بمجموعة من الخطوات انطلاقاً من تحديد المشكلة، ثم دراستها وتحليلها، حتى يمكن تحديد البدائل وتقويمها، ثم تأتي عملية اختيار البديل الأفضل والبحث عن الكيفية التي يتم فيها تنفيذ هذا البديل المختار، ومن ثم يتم الشروع في تنفيذه ومتابعته.

ومخرجات نظام التكلفة على أساس النشاط تساعد في تصميم مقاييس بطاقة الأداء المتوازن عبر المحاور الأربعة الأساسية، مما يدعم جهود المديرين في الكشف عن الأسباب الجذرية للمشكلات التي تواجه تطبيق بطاقة الأداء المتوازن، كما يسمح باتخاذ الإجراءات التصحيحية لحلها، وبالتالي يتطور دور أسلوب التكلفة على أساس النشاط من كونه مصدراً للبيانات التاريخية إلى أداة هامة من الأدوات الحديثة لدعم القرار في البيئة التنافسية الجديدة.

كما ان بطاقة الأداء المتوازن تؤدي إلى تفعيل الدور الاستراتيجي للقياس المقارن وزيادة فعاليته وتوجيهه من مجرد التركيز على الأرقام والبيانات الى تقييم الأداء الاستراتيجي للمنظمة. كما ان هناك علاقة تبادلية وتكاملية بين كل من أسلوب التكلفة المستهدفة وبطاقة الأداء المتوازن، حيث أن التطبيق الناجح لأسلوب التكلفة المستهدفة يساعد على توفير المعلومات اللازمة لبطاقة الأداء.

الفصل الثالث:

واقع تطبيق المحاسبة

الاستراتيجية بالمؤسسات

الاقتصادية محل الدراسة

## تمهيد:

بعد الدراسة النظرية للمحاسبة الإدارية الاستراتيجية وأهم أساليبها ودورها في اتخاذ القرار بالمنظمات سيكون هذا الفصل كتطبيق لما تم التطرق له في الجانب النظري للدراسة من خلال دراسة حالة واقع تطبيق المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بالمؤسسات الاقتصادية وذلك من خلال أساليبها المطبقة، وذلك بمجمع اقروديف وكعينة دراسة اخترنا فرع الحبوب بالأغواط **AGRODIV LAGHOUAT** والمركبات التابعة له بكل من: معسكر، سعيدة، الجلفة، الأغواط بالإضافة إلى مصنع لعموري للأجر، والوقوف على اختبار فرضيات الدراسة وهذا بعد إجراء مقابلات مع عدة خبراء حول الموضوع.

ولقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث، حيث تم عرض إجراءات الدراسة الميدانية في المبحث الأول ثم عرض عام لمحتوى المقابلة بالمؤسسات محل الدراسة في المبحث الثاني، أما في المبحث الأخير فلقد تم تحليل مقابلات الدراسة الميدانية واختبار فرضيات الدراسة.

## المبحث الأول: إجراءات الدراسة الميدانية

سننطلق في هذا المبحث إلى التعريف بمجتمع الدراسة وهو فرع الحبوب الأغواط والمركبات الصناعية والتجارية التابعة له بكل من سعيدة - معسكر - الجلفة - الأغواط ، ومصنع لعموري للأجر بالأغواط، وعينة الدراسة المتمثلة في الخبراء وأصحاب القرار لهذا الفرع والمركبات التابعة له وكذا المصنع، وفي الأخير سننطلق إلى الأداة المستخدمة في الدراسة .

## المطلب الأول: التعريف بمجتمع الدراسة

في هذا المطلب سيتم التطرق الى التعريف بمجتمع الدراسة والمتمثل بفرع الحبوب الأغواط ومصنع العموري للأجر بالأغواط من خلال عرض الجوانب القانونية لهما والهيكل التنظيمي لكليهما.

## أولاً: تقديم لفرع الحبوب الأغواط AGRODIV LAGHOUEAT:

أنشأ فرع الأغواط للحبوب طبقاً لجلسة المداولة المؤرخة في 2016/05/05 بعد أن كان تحت اسم مؤسسة مطاحن الأغواط في 03 جانفي 1980 تاريخ إنشائها وتجهيزها من طرف الشركة السويسرية BUHLER، حيث قررت الجمعية غير عادية لشركة المساهمة فرع الأغواط للحبوب إنشاء شركة مساهمة في إطار إعادة هيكلتها على شكل مركبات ذات طابع قانوني.<sup>1</sup>

- التسمية: فرع الأغواط للحبوب AGRODIV-Laghouat
- رأس المال الاجتماعي: 432000000.00 دج.
- المقر الاجتماعي: المنطقة الصناعية بوشاكر الأغواط.
- المساحة الإجمالية: 10 هكتار - المساحة المبنية: 6 هكتار.
- قدرة التخزين: 125000 قنطار (قمح صلب، قمح لين)
- قدرة الإنتاج اليومي: قمح صلب: 1000 قنطار/اليوم - قمح لين: 2500 قنطار/اليوم
- المواد المصنعة:
- سميد ممتاز: 10 كلغ - 25 كلغ؛
- سميد عادي: 25 كلغ؛
- دقيق ممتاز: 1 كلغ، 2 كلغ، 5 كلغ، 10 كلغ، 25 كلغ؛
- دقيق المخابز: 50 كلغ؛
- النخالة وجنين القمح: من القمح الصلب واللين؛
- الكسكس (1 كلغ، 10 كلغ).

<sup>1</sup> من وثائق الفرع على مستوى المديرية الفرعية للتجارة لفرع الحبوب الأغواط

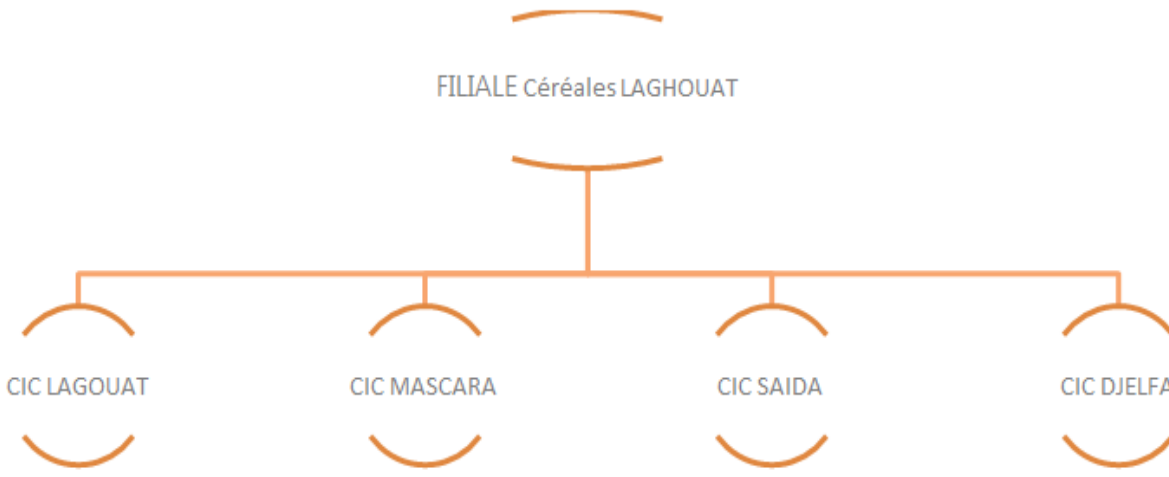
- الطاقة البشرية: تحتوي المؤسسة على عمالة تقدر بـ 677 عامل في 2018/12/31 موزعين

على الشكل التالي:

- ✓ 142 إطار يتوزعون كما يلي: 100 إطار، 35 إطار عالي 07 إطار مسير؛
- ✓ 301 عون مؤهل؛
- ✓ 234 عون تنفيذ.

ويتكون فرع الحبوب الأغواط (FCL) من أربع مركبات تجارية صناعية وفقا للشكل التالي:

الشكل رقم 4: المركبات الصناعية والتجارية التابعة لفرع الحبوب الأغواط



المصدر: [http://www.agrodiv.dz/index.php/fr/notre-dimension/filiales/filiale--de Laghouat](http://www.agrodiv.dz/index.php/fr/notre-dimension/filiales/filiale--de-Laghoutat)

تم الاطلاع في: 2020/11/06 على الساعة 10:40

أ- التوجه الاستراتيجي:

يعد التوجه الاستراتيجي من أهم المتغيرات التي تؤثر على القرارات التي تتخذها المؤسسة وهو أساس تميزها ونجاحها، كما يمنحها الرؤية الواضحة لتأدية مهامها ووظائفها ومن أهم التوجهات الاستراتيجية للفرع ما يلي:<sup>1</sup>

- زيادة الحصة السوقية واختراق أسواق جديدة؛
- توسيع قناة التوزيع وتقديم منتجات جديدة مثل العلف الحيواني، لضمان زيادة المبيعات وزيادة الأرباح؛
- تحسين نسبة الجودة / سعر المنتجات؛
- مراجعة كاملة للسياسة التجارية؛
- إدخال مجموعة جديدة من المنتجات؛
- إدخال نهج جديد للاتصالات الخارجية؛
- توسيع شبكة التوزيع من خلال فتح منافذ مبيعات جديدة للمنتجات.

<sup>1</sup> <http://www.agrodiv.dz/index.php/fr/recherche-et-developpement.html#>

## ب- الموقع:

يغطي الفرع الولايات التالية: نعامة، سعيدة، معسكر، البيض، تيارت، الجلفة، الأغواط، غرداية، ورقلة وتمنراست، من خلال إنشاء المجمعات وشبكات التوزيع التابعة لها. يتمتع فرع الحبوب الأغواط بموقع جيد على مستوى السوق الوطنية، مع وجود فرصة الحصول على الوسائل الخاصة به لنقل منتجاته، بعد شراء أسطول كبير من الشاحنات، يمكن للفرع من نقل منتجاته إلى أي نقطة من الأراضي الوطنية.

## ثانيا: مصنع العموري للأجر:

تم اختيار مؤسسة عموري لصناعة الأجر الأحمر لتطبيق موضوع الدراسة بناء على عدة عوامل تميزها وتميز المحيط الصناعي والتي تمثلت في:

- انتماء المؤسسة للقطاع الصناعي الذي يتميز باستقلال قراراته؛
- اهتمام الدولة بتطوير قطاع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بهدف تدعيم التنمية المحلية، وتوفير مناصب الشغل وتجنيد الادخار؛
- المؤسسة ذات حجم صغير وبالتالي لا يوجد مشكل اتصال الذي تعاني منه المؤسسات الكبيرة والذي يعتبر عاملا مهما في التأثير على عملية صنع القرار.

ظهرت مؤسسة العموري لصناعة الأجر الأغواط بمنطقة المريغة طريق الجلفة الأغواط في 29/09/2010، وانطلقت بالإنتاج بشكل رسمي في 30/04/2013، بطاقة إنتاجية قدرت بـ 200.000 طن سنويا من الأجر بمختلف التقوب، حاليا تبلغ هذه الطاقة 150.000 طن سنويا، وبرأسمال يقدر بـ 121.000.000.000 دج. وتصنف كشركة ذات مسؤولية محدودة إذ تقدر القيمة الإجمالية للمشروع بـ 3148082813.10 دج، 68 تمويل ذاتي و32 تمويل بنكي، وتقدر المساحة الإجمالية للمصنع لمؤسسة العموري 23200م<sup>2</sup> والمساحة المغطاة 12620م<sup>2</sup>. تشغل المؤسسة حاليا 363 عاملا لسنة 2020، مقسمين إلى ثلاث فئات: إطارات، أعوان تحكم، منفذين.<sup>1</sup>

## ثالثا: الهيكل التنظيمي للمؤسسات محل الدراسة:

يقسم فرع الحبوب الأغواط وكذا مصنع العموري للأجر إلى عدة مديريات ومصالح من أجل التسيير الحسن وتسهيل عملية الاتصال، ويوضح الهيكل التنظيمي لهما مختلف الوظائف والمستويات الإدارية والعلاقات بينها وذلك كما يلي:

1 من وثائق مصلحة المحاسبة بمصنع العموري الأغواط.

**1- الهيكل التنظيمي لفرع الحبوب الأغواط:**

يتكون فرع الحبوب الأغواط من مركبات بكل من الأغواط، سعيدة، معسكر، الجلفة، ولكل مركب نفس الهيكل التنظيمي مع باقي المركبات، إذ يتكون كل مركب من المديرية العامة ومديريات فرعية أخرى تتولى تنفيذ المهام المنوطة بها، وفيما يلي عرض عام لهذه المديريات:<sup>1</sup>

**المديرية العامة:**

يتزأسها الرئيس المدير العام وهو المسؤول الأول عن المؤسسة ويقوم بعدة وظائف، يمكن حصرها فيما يلي:

- المسؤول عن العلاقات العامة للمؤسسة؛
- المسؤول عن متابعة تطور الإنتاج وسير العمل والعمال؛
- إن كل كبيرة وصغيرة في المؤسسة ترجع إليه، وله الأحقية بالتصرف وأخذ القرارات، وكل المصالح المذكورة أدناه تابعة مباشرة إلى الإدارة العامة.

**1- السكرتارية:**

مكلفة بتسيير شؤون الأمانة بما فيها تسجيل البريد الصادر والوارد، وكذا استقبال العملاء والزوار لتسهيل الاتصال بالرئيس المدير العام، واستقبال المكالمات الهاتفية وتحويلها بين مختلف المديريات والمصالح وتبليغ المعلومات إلى مختلف المصالح.

**2- مصلحة الإعلام الآلي:**

تكمّن أهمية هذه المصلحة في إدارة جميع العمليات المتعلقة بصيانة أجهزة الإعلام الآلي وكذا إعداد البرامج ومتابعتها وتطويرها.

**3- مصلحة المنازعات:**

هي مصلحة مكلفة بجميع الأمور القانونية المتعلقة بنشاط المؤسسة سواء كانت داخلية أو خارجية.

**4- التدقيق والرقابة الداخلية:**

تتوفر المؤسسة على خلية للتدقيق والرقابة الداخلية مرتبطة مباشرة بالرئيس المدير العام، يتزأسها مدقق داخلي يقوم بمراقبة جميع المصالح وإعداد التقارير التي تشير إلى نقاط الضعف والقوة فيها وإلى الأساليب التي يمكن القضاء بها على أوجه الضعف التي يلاحظها داخل المؤسسة، وهذا ما يسمح لها من تحقيق التطوير المستمر لكل هياكلها ويعتمد في ذلك على دليل التدقيق والمراقبة الداخلية المصادق عليه في سبتمبر 2013 وتم تحيينه في نوفمبر 2015 من قبل مجلس إدارة المؤسسة.

<sup>1</sup> من وثائق المديرية الفرعية للتجارة بفرع الحبوب الأغواط

**5- مصلحة الموازنة ومراقبة التسيير:**

هي عبارة عن بنك معلومات بالنسبة إلى المؤسسة من خلال وظائفها المتمثلة في:

- إعداد الموازنات التقديرية للمؤسسة ومتابعتها؛
- إعداد التقارير الشهرية والدورية؛
- إعداد التقرير السنوي الشامل لنشاط المؤسسة.

**6- قسم المخبر:**

تتمثل مهمة المخبر في مراقبة المواد الأولية (القمح بنوعيه)، وكذا المنتج النهائي، وتحديد الخصائص التحليلية لمتابعة مدى استقرار النوعية، إذ لدى المخبر مطحنة صغيرة تجريبية تضمن اختبار عينات القمح المقترحة من طرف الديوان الوطني للحبوب الجافة ومشتقاتها وهذا من أجل تحديد المواصفات النوعية للمنتج النهائي، وهذا من خلال:

- احترام مواصفات مراقبة الجودة، وكذا متابعة المادة الأولية عند وصولها؛
- إمكانية المزج بين مختلف المواد الأولية لتحسين الجودة؛
- إمكانية التخزين؛
- تحديد نسبة رطوبة القمح وذلك لدراسة إمكانية تخزينه (نسبة امتلاك الماء)؛
- الوزن النوعي (القمح بنوعيه)؛
- تحديد نسبة امتصاص الماء وهذا بالنسبة للقمح اللين؛
- نسبة المواد المعدنية؛
- تحديد نسبة الشوائب من القمح اللين والصلب (تربة، أوساخ، فيروس، تعفن...)
- بعد القيام بالتحاليل التي تستدعيها مواصفات الشراء ترسل المعلومات إلى رئيس قسم الإنتاج لاتخاذ القرار بالشراء أو عدمه.

**7- مديرية الإدارة والمالية:**

يعتبر المال العمود الفقري لأي نشاط سواء كان تجارياً أو إنتاجياً فيه تلبية الرغبات المادية والبشرية للنشاط وبفضله فمديرية الإدارة والمالية تسهر على توجيه العمليات المالية التي تقوم في المؤسسة برئاسة مدير مكلف بالإدارة المالية وهي تضم مجموعة من المصالح وهي:<sup>1</sup>

**أ- مصلحة الموارد البشرية:**

تقوم بتسيير شؤون العمال من:

- معالجة الأجور، العطلة السنوية، تقديم المنح والتحفيزات للعمال، تحرير عقود التشغيل؛
- المحافظة على العلاقات مع الشريك الاجتماعي (علاقات العمل بين المستخدم والمستخدمين)؛
- تنفيذ سياسة الاتصالات الداخلية للمؤسسة.

<sup>1</sup> من وثائق المديرية الفرعية للتجارة بفرع الحبوب الأغواط

**ب- مصلحة المحاسبة والمالية:**

مهمتها الرئيسية هي مراقبة الحسابات وكل التدفقات النقدية للمؤسسة من تسجيل وحساب وجرد.

**8- المديرية التقنية:**

يرأسها مدير مكلف بالجانب التقني ويقوم بالتنسيق بين مجموع المصالح التابعة له والتي نذكر منها:<sup>1</sup>

**أ- قسم الإنتاج:**

يشرف على السير الحسن للإنتاج من ناحية الجودة ومراقبة نوعية المنتج من السميد والفريضة والمحافظة

على مستوى الجودة، تقوم هذه المصلحة بالمهام التالية:

- استقبال المادة الأولية من القمح اللين والصلب؛
- تحضير وتنظيف القمح بنوعيه لطحنه؛
- تخزين وتصريف المنتج؛
- مراقبة النوعية والجودة من خلال إرسال عينات إلى المخبر كلما تغير فوج العمل (أي كل 8 ساعات)؛
- يتابع رئيس قسم الإنتاج كل مراحل الإنتاج، وتستمر مراقبة كل مرحلة من مراحل الإنتاج.

**ب- قسم التموين:**

يشرف عليه رئيس قسم التموين يعمل تحت سلطة المديرية التقنية، ويقوم هذا القسم بالمهام التالية:

- يلي حاجات المؤسسة من المواد الأولية واللوازم، والمواد الاستهلاكية وفقا لما هو محدد في الميزانية التقديرية للتموين؛
- يقوم بإعداد طلبيات الشراء حسب الخصائص والميزات المحددة، ويتأكد منها قبل الاستعمال؛
- يختار ويتابع ويقيم كفاءة الموردين؛
- يشرف على المشتريات ويتحقق منها، من حيث الكم والنوع والوثائق؛
- يحدد قواعد تخزين المواد وفقا للشروط الأمنية المعمول بها؛
- يدير تدفق المواد وقطع الغيار اللازمة لاستمرارية النشاط...إلخ.

**ج- قسم الصيانة:**

يقوم رئيس قسم الصيانة بالمهام التالية:

- يسيّر بطريقة مثلى كل الآلات والمعدات وتجهيزات والوسائل الأخرى المستخدمة في الإنتاج؛
- يخطط لعمليات الصيانة الوقائية مع الأخذ بعين الاعتبار حاجات مصلحة الاستغلال؛
- يسير ويتابع حالة كل آلة أو تجهيز على حدي، وذلك من خلال مسك بطاقة تاريخية في ملف كل آلة (تحتوي البطاقة على الصيانة والإصلاحات وساعات العمل وساعات التوقف...)
- يساهم في اختيار المؤسسات المكلفة بالصيانة، ويشرف على خدماتها في المؤسسة؛
- يوفر ويتابع ويستغل كل المعطيات الإحصائية المتعلقة بالصيانة؛

<sup>1</sup> نفس المصدر السابق

- يساهم في إعداد مخطط الإنتاج السنوي؛
- يضمن ويتابع حالة تجهيزات بواسطة الرقابة عن طريق القياس والتجربة؛
- يلبي عن طريق الصيانة الإصلاحية كل طلبات التصليح المقدمة له حسب شروط الأولوية؛
- يسهر على التطور التكنولوجي للمعدات والتجهيزات المستخدمة في الصيانة؛
- يحدد الحاجات اللازمة للوحدة من قطع الغيار والقطع الاستهلاكية الخاصة بالمعدات والتجهيزات.

#### 9- مديرية التجارة:

تعد مديرية التجارة المتحدث الوحيد على مستوى المؤسسة مع الزبائن وذلك فيما يتعلق ببيع المنتجات النهائية ، ونجد لها كمهام أساسية أخرى:

- توجيه الإنتاج تبعا لاحتياجات السوق؛
- توجيه وتطبيق السياسة التجارية للمؤسسة؛
- التنظيم، المراقبة والتنسيق مع نقاط البيع؛
- المحافظة على الحصة السوقية للمؤسسة ودعمها.<sup>1</sup>

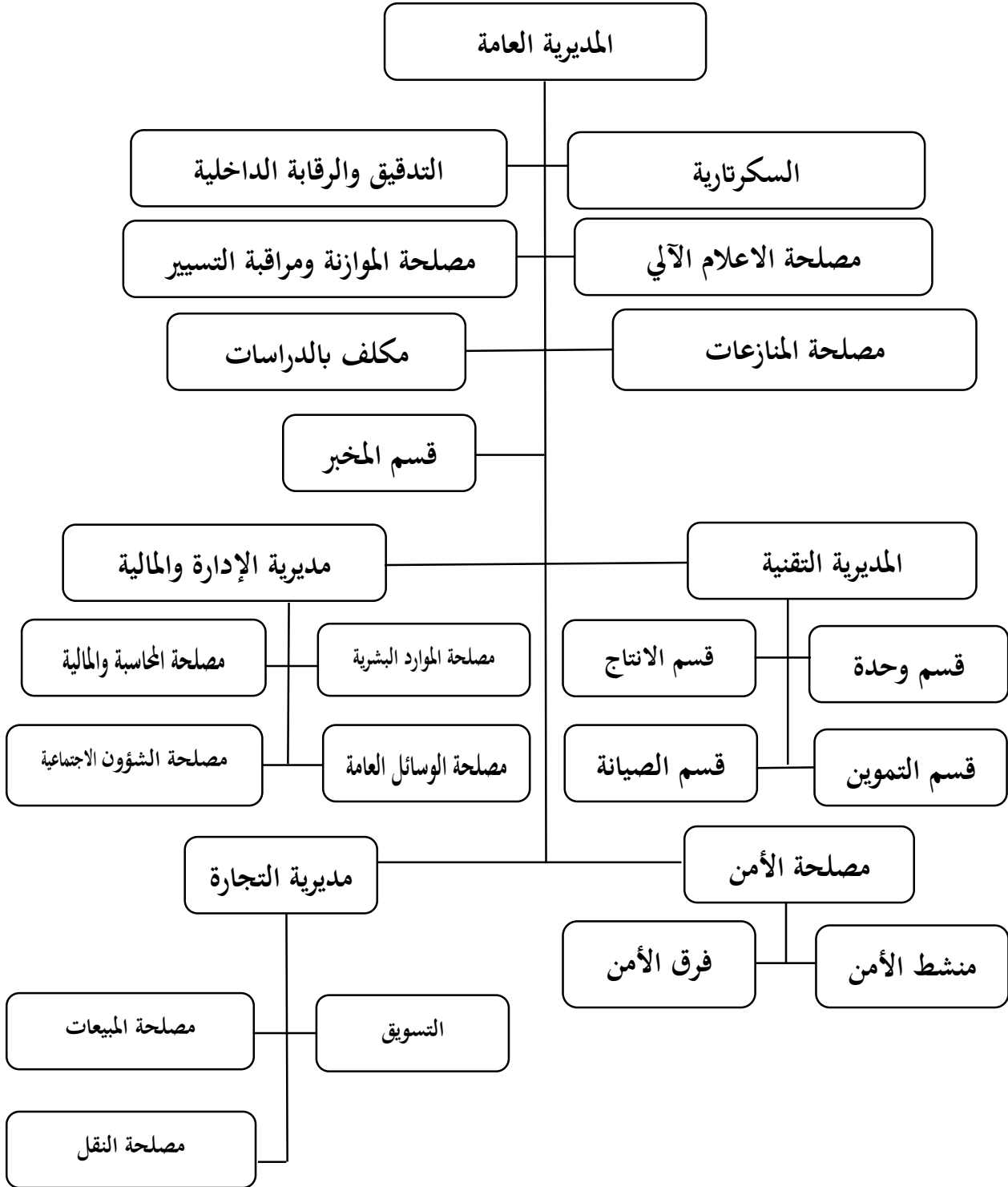
#### 10- مصلحة الأمن:

تتمثل في وحدة التدخل التي تضم خمس فرق، أربع فرق بدوام ليلي وفرقة بدوام نهارى، وتقوم أيضا بخدمات الاستقبال وأعمال التنظيف الداخلية والخارجية، وتتكفل أيضا بالأمن الصناعي.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> من وثائق المديرية الفرعية للتجارة بفرع الحبوب الأغواط

<sup>2</sup> نفس المصدر السابق

الشكل رقم 5: الهيكل التنظيمي لفرع الحبوب الأغواط



المصدر: تم إعداده بناءً على وثائق المؤسسة

**2- الهيكل التنظيمي لمؤسسة العموري للأجر الأغواط:**

يتكون مصنع الأجر العموري من المديرية العامة ومختلف المصالح وهذا من أجل تنفيذ المهام المختلفة وذلك كما يلي:<sup>1</sup>

**1- المدير العام:** يعد المسؤول على جميع الاعمال داخل المؤسسة.

**2- المديرية التقنية:** والتي تتفرع منها المصالح التالية:

**أ- مصلحة الدعم الفني:** تشرف على تنظيم وتسيير الإنتاج في كل مراحله والتأكد من أنه صالح للاستعمال ومطابق للمواصفات، وأهم المراحل التي يمر بها المنتج هي:

- مرحلة التحضير (ما قبل الهرس): يتم هنا نقل الرمل والطين نحو آلة التصفية من أجل تقليص حجم الطين بواسطة الهراس وضبط حجمه بعد مروره على آلة التنظيم؛
- مرحلة العجن: تتم العملية داخل الخلاط بعد إضافة الماء؛
- مرحلة التخمر؛
- مرحلة تكملة الهرس: عجن الخليط للحصول على خليط متجانس لينقل إلى آلة السحب لتبدأ صناعة المنتج؛
- مرحلة الإنتاج: وضع الخليط في مضغاط أفقي مجهز بقوالب، ليتم بعدها تقطيع الأجر ألياً حسب الحجم المختار ليوجه المنتج إلى مركز الشحن؛
- مرحلة التجفيف: يجفف الأجر بالحرارة والتهوية بعد إدخاله إلى المجفف على متن عربات صغيرة موضوعة فوق خطوط؛
- مرحلة الطهو: يتم تفرغ الأجر من العربات ليوضع فوق عربات مصفحة تتحمل درجة الحرارة العالية للفرن؛
- مرحلة التخزين: يحمل الأجر بعد الطهي إلى ساحة التخزين وعامة يتم تحميله مباشرة في شاحنات النقل للزبائن.

**ب- مصلحة الصيانة الكهربائية والميكانيكية:** تهتم بصيانة معدات الإنتاج الكهربائية والميكانيكية عند العطب وجميع المعدات الأخرى.

**3- مديرية الإدارة والمالية:**

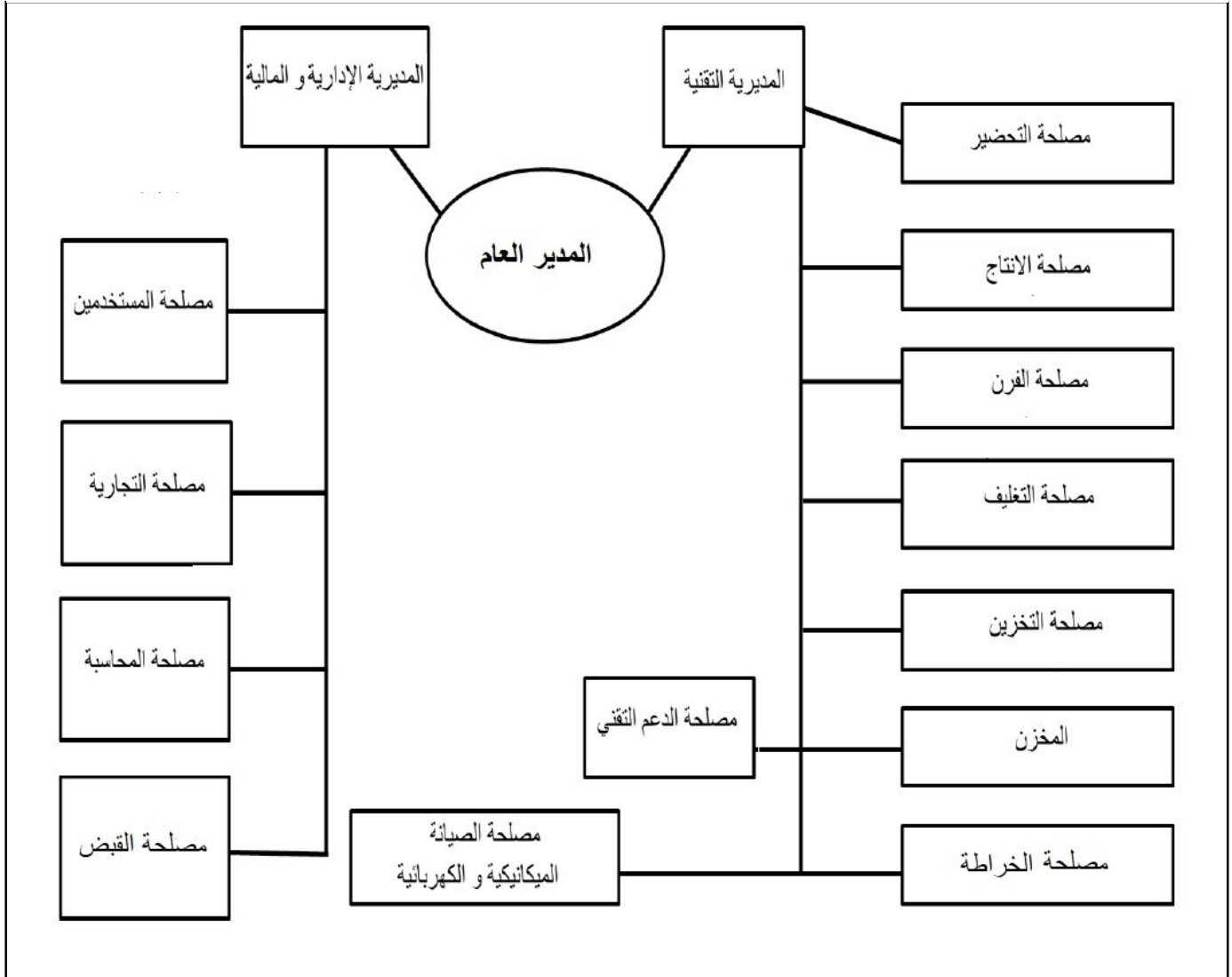
تتضمن المصالح التالية:

- أ. مصلحة إدارة الموارد البشرية:** تعمل على تسيير وتكوين المستخدمين وتسيير شؤونهم الاجتماعية.
- ب. المصلحة التجارية:** تهتم بإعداد الفواتير استلام طلبات العملاء ويتم فيها تسديد المستحقات النقدية.
- ج. مصلحة المحاسبة:** تهتم بجميع العمليات المحاسبية وتسجيلها.

<sup>1</sup> من وثائق المديرية العامة للمصنع

والشكل التالي يوضح أهم هياكل المؤسسة:

الشكل رقم 6: الهيكل التنظيمي لمؤسسة العموري للأجر الأغواط



المصدر: من إعداد الطالبة بناءً على وثائق المؤسسة

### المطلب الثاني: الإطار المنهجي للدراسة

سيتم التعرف هنا إلى نوع الدراسة التي استخدمت في الدراسة التطبيقية والأدوات المستخدمة في جمع البيانات والمعلومات وكذا عينة الدراسة وذلك كما يلي:

**أولاً: الدراسة الكيفية وجمع البيانات:**

تعتبر الدراسة الكيفية ضرورية للفهم الجيد لمشكلة الدراسة ومعرفة عواملها، فهي ذات طبيعة استكشافية وتستخدم المقابلة الجماعية أو المقابلة المعمقة، والتي تتم وجه لوجه مع الأفراد، فالمعلومات التي تقدمها الدراسة الكيفية من خلال مقابلة الخبراء وأصحاب القرار وتحليل البيانات الأولية تساعد الباحث على فهم المشكلة.

ولقد تم استخدام برنامج التحليل الكيفي (Nvivo) وهو برنامج استحدث من قبل المطور الدولي لبرامج البحوث الكيفية (QSR International) وهو برنامج يدعم طرق البحث الكيفي إذ يتيح جمع وتنظيم وتحليل محتوى المقابلات، المناقشات الجماعية، الدراسات الاستقصائية والملفات الصوتية.<sup>1</sup> ولا يمكن للبرنامج القيام بعمل فكري لتحديد ما تعنيه البيانات ولكنه يساعد الباحث في التعرف على المواضيع والأنماط التي تسهل عليه اكتشاف ذلك المعنى.

كما يتيح برنامج (Nvivo) للباحثين عملية الربط بين مختلف البيانات أو الملفات الكيفية في شكل عقد (Noeuds)، قد تمثل أسئلة أو مؤشرات يريد الباحث تقييمها أو تفسيرها أو شرحها للوصول إلى حقائق معينة، وهذا ما يعرف بالتحليل الكيفي، وبرنامج (Nvivo) تدعم أساليب البحوث الكيفية وهي مصممة لتنظيم وتحليل وإيجاد رؤى في البيانات غير المهيكلة مثل المقابلات، وفي دراستنا تم استخدام النسخة الحادي عشر للقيام بتحليل بيانات المقابلة، وحدد الباحثان (Florence Rodhain et Bernard Fallery) أربع مقاربات أساسية قد يلجأ إليها الباحث في تحليله للنص (التحليل الكيفي)، حيث تتمثل في: المقاربة المعجمية، المقاربة اللغوية، الخرائط المعرفية والمقاربة الموضوعية، وفي دراستنا تم الاستعانة ب:<sup>2</sup>

**1- المقاربة المعجمية:** والهدف منها وصف عما نتحدث، حيث تستند إلى الإحصاء الترددي (تكرار أثر المفردات)؛

**2- المقاربة اللغوية:** هدفها وصف كيف نتحدث، حيث تسمح بإدراك مستويين مختلفين للخطاب ليس فقط الترتيب والتصنيف النحوي (من قال "ماذا")، ولكن أيضا مطابقة الدلالات بطريقة عملية (كيف؟، مع أي أثر؟)؛

**3- المقاربة الموضوعية:** هدفها تفسير المحتوى حيث تعتمد على قراءة الوثيقة جزء بجزء، ومن أجل ذلك نقوم بترميز المحتوى إلى فئات يمكن فهمها وتفسير محتواها؛

**4- الخرائط المعرفية:** هدفها هيكل فكرة معينة وهي تمثيل مادي رسومي (رسم بياني للأفكار والعلاقات بين هذه الأفكار) للتصورات العقلية لموضوع واحد أو عدة مواضيع في زمن محدد.

**ثانيا: مصادر جمع المعلومات:**

تم جمع المعلومات باستخدام المصادر التالية:

- **دراسة الوثائق:** تتمثل في الوثائق التي تم الحصول عليها من الفرع والمركبات الصناعية والتجارية التابعة له وكذا مصنع العموري، وتم الاستعانة بها لإعداد واقع الدراسة الميدانية، وتتمثل في الهيكل

<sup>1</sup> خليل شرقي، السعيد بركة، المقاربات الكمية في التحليل الكيفي لبيانات دليل المقابلة باستخدام برنامج NVIVO-دراسة حول القيادة الحكيمة لبعض مسؤولي مؤسسة كوندور-مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، جامعة العربي بن مهيدي، ام البواقي، الجزائر، العدد:05/جوان 2016، ص ص101-

التنظيمي وثيقة لوصف مسؤوليات ومهام الموظفين، التقارير السنوية لمختلف نشاطات الفرع والمركبات لسنوات 2016، 2017، 2018.

● **الملاحظة:** هي إحدى الأدوات التي تم استخدامها لجمع البيانات، من خلال الزيارة الميدانية للفرع والمركب الصناعي التجاري الأغواط وكذا مصنع العموري للأجر، حيث تم أخذ مجموعة من الملاحظات التي تم من خلالها التعرف على واقع الفرع والمركبات والمصنع من حيث طبيعة النشاط والوظائف ومعرفة مسار المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار بين مختلف المركبات والفرع والمديريات.

● **المقابلة:** هي إحدى وسائل جمع البيانات من مصادرها، والمبرر الحقيقي من وراء استخدامها كون هذه الدراسة كيفية، كما أن نسبة الردود في المقابلة أعلى من نسبة الردود في الاستبيان، وهذا من خلال الالتقاء المباشر بين الباحث والمبحوث سواء كان فردا أو اثنين أو جماعة وحسب علاقتهم بالموضوع، وتطرح فيها أسئلة تهدف إلى توضيح الحقائق من ذوي العلاقة بالحالة أو الظاهرة وتشخص فيها المعلومات بربط العلاقة بين المتغيرات المستقلة والتابعة والمتداخلة لإظهارها قيد البحث والدراسة.<sup>1</sup> ولقد تم استخدام كلا من المقابلة الحرة والمقابلة نصف موجهة وذلك كما يلي:

● **المقابلة الحرة:** تم استخدام المقابلة الحرة للتعرف على واقع المحاسبة الاستراتيجية وكيفية اتخاذ القرارات بالفرع محل الدراسة وأجريت مع مدير الفرع التجاري بالأغواط ومدير مصنع العموري كما أنها كانت تمهيدا لإعداد أسئلة المقابلة النصف موجهة. فلقد ساعدت على الاطلاع على مختلف مديريات وأقسام ومصالح الفرع والمركبات محل الدراسة، تم فيها طرح أسئلة مفتوحة وعامة على مجموعة إطارات من كل مؤسسة لهم علاقة بموضوع البحث، كما كانت تمهيدا لإعداد دليل المقابلة نصف الموجهة وضبط محاوره وتعديله من خلال إضافة أو حذف بعض الأسئلة، وبالتالي المساعدة في صدق وثبات أداة المقابلة المستخدمة في الدراسة، مما يضمن نوعية هذه الأداة.

كما تم استخدام المقابلة الحرة لجمع المعلومات ومحاولة المقارنة بين ما تم جمعه من معلومات أولية وما جاء في الجانب النظري لضمان الإحاطة بجميع جوانب الدراسة، وإضافة كل الأبعاد والأسئلة في دليل المقابلة نصف الموجهة.

● **المقابلة نصف الموجهة:** تم استخدام المقابلة نصف الموجهة لطبيعة أسئلتها التي تسمح للشخص المستجوب بالإجابة بأسلوب مباشر على أسئلة محددة مع أخذ نوع من الحرية في الإجابة، وذلك لضمان الوصول إلى نوعية ودقة في المعلومات الصادرة منه. وتمت مع ثلاث من رؤساء المصالح في كل مركب وثلاثة إطارات من مصنع العموري للأجر، للتعرف على واقع المحاسبة الاستراتيجية فيها وكذلك دور أساليبها في اتخاذ القرارات. ولقد تم استخدامها لأن طبيعتها أسئلتها تسمح للشخص المستجوب (المقابل) من الإجابة بأسلوب الذي يسمح له بالإجابة المباشرة وقدّر الإمكان على أسئلة محددة ولكن لا تزال واسعة، وهذا بأخذ نوع من الحرية في الإجابة، أي ضمان ارتياح المستجوب وإعطائه

1 عقيل حسين عقيل، فلسفة مناهج البحث العلمي، مكتبة مديبولي، 1999، ص 182.

فرصة للتحدث، إضافة إلى عمق ونوعية المعلومة التي سيدلي بها، ومنه ضمان دقة المعلومات الصادرة عنه، وبالتالي التفاعل المباشر بين الباحث والأشخاص الذين تتم مقابلتهم، مما يجعل المستجوب يبذل جهد في إعطاء المعلومات الضرورية وذات الصلة. وأنواع الأسئلة في هذا النوع من المقابلة هي<sup>1</sup>:

- سؤال النصف مفتوح لا يتبعه اختيارات، ولكن تصاغ الأسئلة بحيث تسمح بالإجابة الفردية، فالسؤال مفتوح ولكنه محدد للغاية في محتواه؛
- سؤال مغلق مع التعليل مما يرفع من ثبات المقابلة.

### ثالثاً: عينة الدراسة:

تمثلت عينة الدراسة في مجموعة من رؤساء المصالح والمسؤولين بالفرع والمركبات التابعة مع اختلاف فئاتهم العمرية والخبرة والمستوى التعليمي، حيث قابلنا خبيرين من كل مركب إضافة إلى الفرع وثلاث خبراء من مصنع العموري، كما أن اختيار هذه العينة تم بناءً على متغيرات وإشكالية البحث وطبيعة الدراسة الكيفية التي نقوم بها، وعليه كانت معايير اختيار الخبراء كالاتي:

- المنصب العالي الذي يشغله؛
- طبيعة منصبه وعلاقته بالهيكل التنظيمي واستخدامه لأساليب المحاسبة الاستراتيجية؛
- خبرة العمل والتخصص.

والجدول التالي يبين العينة المستجوبة منها:

### الجدول رقم 2 : عدد العينة المستجوبة

عدد المستجوبين	المستهدفين		المصلحة المعنية
01	المدير الفرعي للتجارة		الإدارة العامة لفرع الحبوب الأغواط
02	مصلحة المحاسبة والمالية	مراقب التسيير	الإدارة العامة للمركب بالأغواط
03	مصلحة المحاسبة والمالية	مراقب التسيير رئيس مصلحة التجارة	الإدارة العامة للمركب بالجلفة
02	مصلحة المحاسبة والمالية	مراقب التسيير	الإدارة العامة للمركب بسعيدة
02	مصلحة المحاسبة والمالية	مراقب التسيير	الإدارة العامة للمركب بمعسكر

2 حريزي فاروق، أثر استخدام الانترنت على استدامة تسيير الموارد البشرية في المؤسسة الجزائرية، دكتوراه علوم التسيير، جامعة المسيلة، 2017، ص274.

03	مدير المصنع	رئيس مصلحة التجارة	مصنع العموري للأجر
		رئيس مصلحة المحاسبة	
13	المجموع		

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على العينة المختارة

### المطلب الثالث: الأدوات المستخدمة في الدراسة الميدانية

في هذا المطلب نقوم بشرح مناخ المقابلة التي تمت في الفرع والمركبات، والتي كانت ميدان دراستنا وهي مركب سعيدة-معسكر-الجلفة-الأغواط، بالإضافة إلى مصنع العموري والذي نهدف من خلاله إلى إثبات صدق الأداة المستخدمة، ومدى مصداقية البيانات التي تم جمعها والاعتماد عليها، بتهيئة مناخ يسمح للباحث بتسجيل كل البيانات المتعلقة بالخبير وتسجيل تاريخ المقابلة ومدتها، وطريقة كتابة الأجوبة لما لها من أهمية في ثبات ومصداقية الأداة.

أولاً: تصميم دليل المقابلة:

وتعتبر المقابلة استبيان منطوق والخطوات الرئيسية لبناء المقابلة هي نفسها خطوات بناء الاستبيان (تحديد المبررات، تحديد الأهداف، كتابة الأسئلة، الاختبار القبلي)، بحيث يقوم الباحث بإعداد دليل المقابلة ويحتوي الدليل على جميع الأسئلة التي توجه خلال المقابلة، وترتبط هذه الأسئلة ارتباطاً مباشراً بأهداف الدراسة.<sup>1</sup>

ويمكن تمثيلها في الجدول التالي:

الجدول رقم 3 : تصميم دليل المقابلة نصف موجهة

عدد الأسئلة الفرعية	عدد الأسئلة الرئيسية	المتغيرات والمؤشرات	الابعاد	البيئة
/	1	- تحديد الأنشطة الإنتاجية وغير الإنتاجية من أجل القياس الدقيق لتكاليف الإنتاج.	تحليل القيمة	واقع المحاسبة الاستراتيجية بالمؤسسة
1	3	-قياس وتحديد مسببات تكلفة الإنتاج والرقابة على تكلفة الإنتاج قبل التنفيذ، -تحليل الانحرافات ومعالجتها.	تحليل مسببات التكلفة	

1 رجاء محمود أبو علام، مناهج البحث في العلوم النفسية، دار النشر للجامعات، مصر، 2016، ص 433 ، نقلاً عن: فاروق حريزي، مرجع سابق، ص181.

1	2	- المعلومات حول المنافسين، - تقديم منتوجات بأقل سعر مقارنة بالمنافسين، - جودة المنتجات.	تحليل الاتجاه الاستراتيجي		
1	1	-الفصل بين الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة	تحليل قيمة العملية	فعالية التكلفة على أساس الأنشطة على اتخاذ القرارات	فعالية المحاسبة الاستراتيجية في اتخاذ القرارات
/	1	-الربط بين موجبات التكلفة والأنشطة - تحديد المنتجات الأقل تكلفة	مراكز النشاط وتتبع التكاليف		
4	1	-تحليل الأنشطة وربطها بمسبباته -السياسات السعرية المعتمدة	اختيار مسببات التكلفة		
3	1	المقاييس المالية	البعد المالي		
3	1	المقاييس الغير مالية	العملاء	فعالية بطاقة الأداء	
2	1	الاهتمام بخدمات ما بعد البيع وجودة المنتج	العمليات الداخلية	المتوازن على اتخاذ القرار	
/	1	الرفع من قدرات العامل وتلبية حاجياته من خلال قدراته ومؤهلاته	التعلم والنمو		
/	1	تحديد الاتجاهات المستقبلية للأداء الأفضل	التخطيط		
1	1	التحقق من النتائج	التحليل	القياس المقارن	
/	1	مقارنة منتجاتها مع منافسيها لتحسين جودة ادائها	التعامل		
/	1	لتحديد نقاط القوة والضعف	التنفيذ		
2	2	بهدف زيادة كفاءة وفعالية ادائها	النضوج		
2	1	تحديد الهدف والخطة-تحديد المشكلات	المشكلة	فعالية sigma 6 على اتخاذ القرارات	
1	1	جمع وتحليل البيانات-تحديد نظم القياس	القياس		
2	1	فهم وإيجاد العلاقة بين المتغيرات -الرقابة على العمليات المحسنة	التحليل والتحسين		
2	1	وضع آليات لضبط أسلوب العمل وتحسين البدائل	التحكم		
1	1	تخفيض عدد الموردين-العقود طويلة الاجل- الدفعات الصغيرة.	اعتبار الموردين شركاء	الإنتاج في الوقت المحدد	
1	1	- توضع الآلات اللازمة لإنتاج منتج معين في مكان واحد	أتمته خطوط الإنتاج		

/	1	-الخبرة الشاملة -التمكن من جميع الآلات والقيام بعمليات الإصلاح والصيانة	العمال متعددي المهارات		
/	1	أتمته المعدات وربطها بالحاسوب المركزي	أتمته المعدات		

المصدر: من إعداد الطالبة

ويتضح من الجدول أن دليل المقابلة يحتوي على ما يلي:

1- **واقع المحاسبة الاستراتيجية:** يحتوي على ستة أسئلة رئيسية توضح واقع المحاسبة الاستراتيجية من خلال تحليل القيمة ومسببات التكلفة بتحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة بفرع الحبوب الأغواط ومصنع الأجر العموري وكذا تحليل الاتجاه الاستراتيجي للفرع ومركباته وللمصنع.

2- **فعالية أدوات المحاسبة الاستراتيجية في اتخاذ القرارات:**

- **فعالية التكلفة على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات:** يحتوي على ثلاث أسئلة رئيسية يتضح من خلالها كيف يتم اتخاذ قرار تخفيض التكلفة بالمركب وتحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة كسؤال فرعي ومن ثم كيفية حساب تكلفة كل نشاط بشكل مستقل كسؤال رئيسي أما السؤال الرئيسي الأخير فيتناول قرارات الإنتاج والتسعير ومن يتخذها في حين الأسئلة الفرعية تتناول السعر التنافسي وقرارات تخص التكلفة والمنتجات الأقل تكلفة.
- **فعالية بطاقة الأداء المتوازن في اتخاذ القرارات:** يحتوي على أربعة أسئلة رئيسية نتعرف من خلالها على كيفية استخدام أبعاد بطاقة الأداء المتوازن الأربعة، فمن خلال السؤال الرئيسي للبعد المالي يتم التعرف على كيفية استخدام المقاييس المالية وغير المالية في اتخاذ القرارات التي تساهم في تحسين الأهداف المالية، والأسئلة الفرعية يتم من خلالها التعرف على كيفية الاهتمام بزيادة الربحية والقيمة المضافة. أما البعد الثاني فيتم التعرف على القرارات التي تهتم بخدمات ما بعد البيع وجودة المنتج من خلال سؤال رئيسي واحد والذي يمثل بعد العمليات الداخلية. أما في بعد التعلم والنمو فيتم التعرف على القرارات التي تساهم في الرفع من قدرات العامل وكيف يتم تلبية حاجياته من خلال قدراته ومؤهلاته وذلك من خلال سؤال رئيسي واحد، أما بعد العملاء فمن خلال سؤال رئيسي واحد وثلاث أسئلة فرعية يتم التعرف على كيف يتم تلبية احتياجات ورغبات العملاء وجذب عملاء جدد وزيادة الحصة السوقية.
- **فعالية القياس المقارن في اتخاذ القرارات:** يحتوي ستة أسئلة رئيسية تكشف من خلالها على خطط المسؤولين في عملية المقارنة وتحديد فجوة الأداء وكيف يتم تحديد خطة واضحة للتغيير وتنفيذها ومن ثم متابعة تنفيذها ومستوى التقدم المحقق.
- **فعالية 6 سيقما في اتخاذ القرارات:** يحتوي أربعة أسئلة رئيسية نتعرف من خلالها على عملية تحديد المشاكل التي تعرقل اتخاذ القرارات من خلال سؤال رئيسي واحد وسؤالين فرعيين، ومن ثم كيفية قياس سير العملية بسؤال رئيسي واحد وسؤال فرعي واحد وفي الأخير يتم التعرف على كيفية تحليل النتائج التي

تم التوصل اليها ومقارنتها بما هو مخطط له ووضع آليات لضبط أسلوب العمل وتحسين البدائل وهذا من خلال سؤاليين رئيسيين وسؤالين فرعيين لكل سؤال رئيسي.

- **فعالية الإنتاج في الوقت المحدد في اتخاذ القرارات:** يحتوي على أربعة أسئلة رئيسية نتعرف من خلالها على كيفية اعتبار الموردين كشركاء من خلال عدد الموردين ولماذا، وكيف يتم وضع الآلات اللازمة لإنتاج منتج معين في مكان واحد، وكذلك حول إمكانية العامل من العمل على جميع آلات خلية التصنيع الواحدة، وهل يتم أتمته المعدات وربطها بالحاسوب المركزي لتخفيف زمن الإعداد.

### ثانيا: صدق وثبات المقابلة ومناخ المقابلة:

#### 1- صدق وثبات المقابلة:

من أجل اثبات صدق المقابلة تم إعداد دليل مقابلة يحتوي على أسئلة رئيسية وأسئلة فرعية وقد تم توجيه هذا النموذج لمجموعة أساتذة متخصصين في مجال إدارة الاعمال والمحاسبة الإدارية. و يمكن تقدير ثبات المقابلة من خلال معامل الثبات حيث يطبق على مجموعة من الأفراد الذين تمت مقابلتهم، وتم نعيد تطبيق نفس الاختبار على نفس مجموعة الأفراد، ولكن بعد فاصل زمني، وهذا ما تم بالفعل في المقابلة التي يتم إجرائها مع خبراء فرع الحبوب الأغواط محل الدراسة، حيث تم اللقاء على مرحلتين متباعدتين لكل من مسؤول الفرع التجاري والإطار المحاسب وكذا مراقب التسيير بالفرع، أين تم إعادة نفس الأسئلة من دليل المقابلة والتي تم طرحها في اللقاء الأول، فكانت الإجابات مؤكدة لما قاله الخبراء في اللقاء الأول وهذا مما يدل على ثبات أسئلة دليل المقابلة مرة أخرى. كما ان هناك مجموعة من العناصر موجودة في مناخ المقابلة وبرمجية التحليل ساعدت على ثبات المقابلة وهي:

طبيعة الأسئلة؛

مكان إجراء المقابلة (داخل مكان العمل)؛

معامل الارتباط للمصادر في برمجية التحليل (NVIVO).

#### 2- مناخ المقابلة وصدقها في فرع الحبوب الأغواط والمركبات التابعة له:

نلخص هنا جميع مجريات المقابلة، حيث وضعنا جدول وتم تقسيمه الى ثلاث أجزاء، موضحة طبيعة المستجوب وتاريخ المقابلة وظروف إجرائها.

#### الجدول رقم 4 : مناخ المقابلة نصف موجهة لفرع المركب

المستجوب	تاريخ و مدة المقابلة وطبيعة التسجيل	ظروف إجراء المقابلة
الخبير الأول بفرع الحبوب الأغواط السن: 43 سنة، الخبرة: 15 سنة. المنصب: مدير التجارة في الفرع عدد المرؤوسين: 150. يعمل تحت وصاية: المدير العام للفرع.	تاريخ المقابلة الأولى يوم: 2019/04/12 والثانية يوم: 2020/09/30 على الساعة: 10 إلى 11:30. مدة المقابلة: ساعة و 30 د. كتابة الأجوبة مباشرة.	مكان إجراء المقابلة: مكتب المعني اتصالات هاتفية استخدام الماسنجر. إعطاء المستجوب نسخة عن الأسئلة. شرح موضوع والغرض من المقابلة.

<p>//</p>	<p>تاريخ المقابلة الأولى يوم: 2020/09/30 والثانية: 2019/09/15 على الساعة: 14:00 إلى 15:15 مدة المقابلة: ساعة و 15 د. كتابة الأجوبة مباشرة.</p>	<p><b>الخبير الثاني بفرع الحبوب الأغواط</b> السن: 38 الخبرة: 9 سنوات المنصب: مراقب التسيير على مستوى المركب والفرع عدد المرؤوسين: 7 يعمل تحت وصاية: المدير العام للفرع</p>
<p>مكان إجراء المقابلة: مكتب المعني. استخدام وسائل الاتصال الاجتماعي بإعطاء المستجوب نسخة عن الأسئلة. شرح موضوع والغرض من المقابلة.</p>	<p>تاريخ المقابلة الأولى يوم: 2020/10/01 والثانية: 2019/09/15 على الساعة: 10:00 إلى 11:15 مدة المقابلة: ساعة و 15 د. كتابة الأجوبة مباشرة.</p>	<p><b>الخبير الثالث بفرع الحبوب الأغواط</b> السن: 33 سنة. الخبرة 6 سنة. المنصب: إطار محاسب عدد المرؤوسين: 03 يعمل تحت وصاية: مدير المحاسبة والمالية لمركب الأغواط</p>
<p>مكان إجراء المقابلة: فرع الحبوب الأغواط بمكتب المدير الفرعي للتجارة. إعطاء المستجوبين نسخة عن الأسئلة شرح موضوع والغرض من المقابلة. إعطاء فرصة للخبير لطرح استفسارات حول المقابلة.</p>	<p>تاريخ المقابلة: يوم 2020/12/02. على الساعة: 10:00 إلى 30 و 11. مدة المقابلة: ساعة 30 د. كتابة الأجوبة مباشرة.</p>	<p><b>الخبير الأول بمركب الجلفة</b> السن: 45 الخبرة: 15 المنصب: رئيس مصلحة التجارة عدد المرؤوسين: 30 يعمل تحت وصاية: المدير العام للمركب</p>
<p>//</p>	<p>تاريخ المقابلة: يوم 2020/12/02. على الساعة: 10:00 إلى 30 و 11. مدة المقابلة: ساعة 30 د. كتابة الأجوبة مباشرة.</p>	<p><b>الخبير الثاني بمركب الجلفة</b> السن: 35. الخبرة: 7 المنصب: رئيس قسم المالية والمحاسبة عدد المرؤوسين: 2 يعمل تحت وصاية: المدير العام للمركب</p>
<p>//</p>	<p>تاريخ المقابلة: يوم: 2020/12/02. على الساعة: 10:00 إلى و 11:30 مدة المقابلة: ساعة 30 د. كتابة الأجوبة مباشرة.</p>	<p><b>الخبير الثالث بمركب الجلفة</b> السن: 39 الخبرة 8 المنصب: مراقب التسيير عدد المرؤوسين: 3 يعمل تحت وصاية: مدير المركب</p>
<p>مكان إجراء المقابلة: فرع الحبوب الأغواط بمكتب المحاسب.</p>	<p>تاريخ المقابلة: يوم 2020/11/18 على الساعة: 10:00 إلى 12:00.</p>	<p><b>الخبير الأول بمركب سعيدة</b> السن: 40</p>

<p>إعطاء المستجوبين نسخة عن الأسئلة شرح موضوع والغرض من المقابلة. إعطاء فرصة للخبير لطرح استفسارات حول المقابلة.</p>	<p>مدة المقابلة: 2 ساعة. كتابة الأجوبة مباشرة.</p>	<p>الخبرة: 8 سنوات المنصب: رئيس قسم المالية والمحاسبة عدد المرؤوسين: 3 يعمل تحت وصاية: المدير العام للمركب</p>
<p>//</p>	<p>تاريخ المقابلة: يوم 2020/11/18 على الساعة: 10:00 إلى 12:00 مدة المقابلة: 2 ساعة. كتابة الأجوبة مباشرة.</p>	<p><b>الخبير الثاني بمركب سعيدة</b> السن: 48 الخبرة: 18 المنصب: مراقب التسيير عدد المرؤوسين: 1 يعمل تحت وصاية: المدير العام للمركب</p>
<p>//</p>	<p>تاريخ المقابلة: يوم 2020/12/06 على الساعة: 09:00 إلى 10:00. مدة المقابلة: 1 ساعة. كتابة الأجوبة مباشرة.</p>	<p><b>الخبير الأول بمركب معسكر</b> السن: 38 الخبرة: 12 سنة المنصب: مديرة المحاسبة والمالية عدد المرؤوسين: 1 يعمل تحت وصاية: مدير المركب</p>
<p>//</p>	<p>تاريخ المقابلة: يوم 2020/12/06 على الساعة: 09:00 إلى 10:00. مدة المقابلة: 1 ساعة. كتابة الأجوبة مباشرة.</p>	<p><b>الخبير الثاني بمركب معسكر</b> السن: 45 الخبرة: 15 المنصب: مراقب التسيير عدد المرؤوسين: 1 يعمل تحت وصاية: المدير العام للمركب</p>

المصدر: من إعداد الطالبة

### 3- مناخ المقابلة وصدقها لدى مصنع الأجر لعموري:

بنفس الطريقة السابقة نلخص جميع مجريات المقابلة في الجدول التالي رقم ( 05 ) موضحا مناخ المقابلة النصف موجهة لهذا المصنع.

الجدول رقم 5 : مناخ المقابلة نصف موجهة لمصنع العموري

المستجوب	تاريخ ومدة المقابلة وطبيعة التسجيل	ظروف إجراء المقابلة
<p><b>الخبير الاول</b> السن: 50 سنة. الخبرة: 25 سنة. المنصب: مدير المصنع عدد المرؤوسين: 210</p>	<p>تاريخ المقابلة: يوم 2020/12/23 على الساعة : 10:00 إلى 30دو11. مدة المقابلة: ساعة و 30 د. كتابة الأجوبة مباشرة.</p>	<p>مكان إجراء المقابلة: مكتب المعني . إعطاء المستجوب نسخة عن الأسئلة. شرح موضوع والغرض من المقابلة.</p>
<p><b>الخبير الثاني</b> السن: 45 سنة. الخبرة: 12 سنوات. المنصب: رئيس المصلحة التجارية عدد المرؤوسين: 6 يعمل تحت وصاية: المدير العام</p>	<p>تاريخ المقابلة: يوم 2020/12/24 على الساعة: 14:00 إلى 15:30. مدة المقابلة: ساعة و 15 د. كتابة الأجوبة مباشرة.</p>	//
<p><b>الخبير الثالث</b> السن: 33 سنة. الخبرة 10 سنة. المنصب: رئيس مصلحة المحاسبة عدد المرؤوسين: المرؤوسين المباشرين 36 يعمل تحت وصاية: المدير العام للمركب.</p>	<p>تاريخ المقابلة: يوم 2020/12/27 على الساعة: 14:00 إلى 15:30 مدة المقابلة: ساعة ونصف. كتابة الأجوبة مباشرة.</p>	//

المصدر : من إعداد الطالبة

**المبحث الثاني: عرض عام لمحتوى المقابلات بفرع الحبوب بالأغواط ومصنع الآجر العموري**

أجريت المقابلة لدى فرع الحبوب الأغواط ومركباته مع ثلاث خبراء 03 يمثلون الفرع والمركب الصناعي بالأغواط و03 خبراء من مركب الجلفة و04 خبراء موزعين بين مركبي سعيدة ومعسكر، و03 خبراء يمثلون مصنع العموري للآجر وهم مدير المصنع ورئيس مصلحة المحاسبة ورئيس المصلحة التجارية. ومن خلال أجوبتهم عن الأسئلة الموجهة إليهم والمتعلقة بالمحاسبة الاستراتيجية، ولقد لاحظنا عدم وجود دراية بالمصطلح لدى أغلبهم، ولكن بعد شرحه وتوضيح أدواته لاحظنا وجود تطبيق لبعض الأدوات ولكن دون معرفة بانها تخص المحاسبة الاستراتيجية. ولمعرفة واقع المحاسبة الاستراتيجية في المركب والمصنع تم صياغة 6 أسئلة، سؤال يتعلق بتحليل القيمة وثلاثة أسئلة تخص تحليل مسببات التكلفة وسؤالين يتعلقان بتحليل الاتجاه الاستراتيجي.

**المطلب الأول: واقع المحاسبة الاستراتيجية بفرع الحبوب الأغواط ومصنع العموري للآجر**

نقوم في هذا المطلب بعرض عام لإجابات خبراء كل مركب حول واقع المحاسبة الإدارية الاستراتيجية بالفرع ومركباته وكذا مصنع العموري، وسنعمل على مناقشة وتحليل أجوبة الخبراء مع الإشارة إلى أوجه التوافق والاختلاف بينهم والاستدلال بأقوالهم.

أ. تحليل القيمة: كانت إجابات الخبراء حول هذا البعد كما يلي:

**1. لدى فرع الأغواط للحبوب:**

فبالحديث عن فعالية النظام المحاسبي في توفير معلومات تساعد على التحديد الدقيق لعناصر التكاليف بالفرع والمركبات محل الدراسة، فقد كانت أغلب إجابات الخبراء متفقة على أن النظام الحالي غير فعال في تقديم معلومات دقيقة خاصة فيما يخص التكاليف، وهذا راجع لعدم استخدام المحاسبة التحليلية في تحديد التكاليف والمحاسبة الوحيدة المستخدمة في الفرع هي المحاسبة العامة.

**2. لدى مصنع العموري للآجر:**

فلقد كانت أغلب إجابات الخبراء متفقة على أن النظام الحالي فعال في تقديم معلومات خاصة بالتكاليف ولكنها ليست دقيقة والمحاسبة المستخدمة في المصنع هي المحاسبة العامة. وأن سعر المنتج يتم تحديده بالمقارنة مع الأسعار المطبقة من قبل مختلف المنتجين المتواجدين في السوق. وذلك بعرضها لأسعار أقل من الأسعار المنافسة وذلك لزيادة والحفاظ على حصتها السوقية. وتعتمد في ذلك على خفض التكاليف لتحقيق هامش ربح.

ب. تحليل مسببات التكلفة: تم تسجيل إجابات الخبراء حول هذا البعد كما يلي:

**1. لدى فرع الأغواط للحبوب:**

لمعرفة مدى اهتمام الفرع بتحديد مسببات التكلفة من خلال طرح سؤال حول وجود قسم متخصص في المركبات يهتم بقياس وتحديد مسببات تكلفة الإنتاج بدقة وما دوره، فاتفق الجميع على أنه لا يوجد قسم

مختص بذلك ولكن هناك اتجاهات مستقبلية للفرع حول استخدام المحاسبة التحليلية في حساب التكاليف حسب ما أضاف إلينا مراقب التسيير لفرع الأغواط، ولقد تم تجريب ذلك لمدة 3 أشهر فقط سنة 2018، وعن الأساليب التي يعتمدها الفرع للحصول على المعلومات التي تمكنه من تقييم منتجاته فلقد افاد مراقب التسيير لمركب الأغواط ومدير الفرع التجاري الأغواط على أن تقارير التسيير المنجزة من طرف الفرع يتم الاعتماد عليها في اتخاذ مختلف القرارات وعمليات المتابعة وهذه الأخيرة يتم إنجازها بناءً على الوثائق والتقارير الشهرية لوحدة البيع عبر مختلف المركبات وبناءً على ذلك يتم تحليل مختلف الانحرافات، بعد تحديد طبيعتها والجهة المسؤولة من خلال الشكاوى المقدمة والتقارير المرسله من مختلف المصالح المعنية، حيث يتم انعقاد مجلس الإدارة ومعالجة المشكل واتخاذ القرار بخصوصه، ويظهر ذلك في تقارير التسيير حول مختلف الإجراءات الإدارية والقانونية المتخذة لمعالجته، وهذه العملية تحظى بأهمية بالغة لدى الفرع وهي مسؤولية مشتركة بين محاسب الفرع ومراقب التسيير للفرع ومدير الفرع التجاري.

## 2. لدى مصنع العموري للأجر:

اتفق الجميع على أنه لا يوجد قسم بالمصنع يهتم بقياس وتحديد مسببات تكلفة الإنتاج بدقة، فمصلحة المحاسبة والمصلحة التجارية ومصلحة المستخدمين ومصلحة الصيانة الميكانيكية والكهربائية كلها تنتمي إلى المديرية الإدارية والمالية بالرغم من اختلاف تخصصاتهم وهذا لتوسيع نطاق الإشراف وأيضا لتخفيض العمالة، كما يتم استخدام التقارير المالية للمصنع ووسائل التواصل الاجتماعي لتقييم منتجاتهم من خلال سبر الآراء، كما أن المصنع يهتم حسب الجميع بتحليل الانحرافات ومعالجتها وتحديد الجهة المسؤولة عنها.

ج. تحليل الاتجاه الاستراتيجي: تم تسجيل إجابات الخبراء الخاصة بهذا البعد كما يلي:

### 1. لدى فرع الأغواط للحبوب:

لمعرفة الاتجاه الاستراتيجي للفرع من خلال السؤال حول كيفية الاهتمام بتقديم منتجات جديدة ذات جودة فيرى خبراء مركب الأغواط والفرع أن ذلك يتم من خلال الاهتمام بتطلعات المستهلك والسوق والاهتمام بتقارير القائمين على بيع المنتجات فمؤخرا تم إضافة المعجنات ومنتوج الكسكس على مستوى مركب الأغواط من فئة 10 كلغ و1 كلغ وهي الآن تبحث عن تقديم منتجات من نوع القمح الكامل، بينما يري خبراء المركبات الأخرى أنه ليس من صلاحياتهم تقديم منتجات جديدة نظرا لكونهم مقيدين بمنتجات محددة.

أما عن كيفية سعي الفرع لتحقيق حصة سوقية إضافية بتقديم منتجات بأقل سعر مقارنة بالمنافسين فيرى الغالبية أن ذلك يتم من خلال الجودة والمنافسة والتسويق في المناطق النائية. لأن سعر البيع مقنن بالفرع من طرف المجمع ككل ولا يمكن تغييره وفق احتياجات المستهلك وبعد دراسة المنتجات المنافسة بينما إجابة مراقب التسيير الأغواط كانت أكثر تفصيلا فيما يخص أسعار بعض المواد فهي مقننة بينما أسعار الكسكس وبعض المعجنات فهي تحدد وفقا لأسعار منتجات المنافسين.

**2. لدى مصنع العموري للأجر:**

لمعرفة الاتجاه الاستراتيجي للمصنع من خلال السؤال حول كيفية الاهتمام بتقديم منتجات جديدة ذات جودة فيرى خبراء المصنع أنه من بين أهم أهداف المصنع هو تحقيق حصة سوقية إضافية من خلال وفرة المنتج وبأسعار مقبولة من طرف المستهلك وهذه الأسعار ليست ثابتة بل تتغير حسب الأسعار المنافسة وطلبات المستهلك، كما أنه يتم الاهتمام بحذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج ولا للمصنع.

**المطلب الثاني: دور أدوات المحاسبة الاستراتيجية في اتخاذ القرارات**

لمعرفة دور المحاسبة الاستراتيجية في اتخاذ القرارات باعتبار هذا الأخير المتغير التابع، تم تقسيم هذا المحور إلى خمسة أبعاد حيث تم صياغة ثلاثة أسئلة رئيسية تتعلق بفعالية التكلفة على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات، أربعة أسئلة رئيسية تتعلق بفعالية بطاقة الأداء المتوازن في اتخاذ القرارات، ستة أسئلة تتعلق بفعالية القياس المقارن في اتخاذ القرارات، وأربعة أسئلة تتعلق بفعالية كسبهما في اتخاذ القرارات وفي الأخير أربعة أسئلة تتعلق بفعالية الإنتاج في الوقت المحدد في اتخاذ القرارات.

**أولاً: فعالية التكلفة على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات:** كانت إجابات الخبراء حول هذا المحور

كما يلي:

**1. لدى فرع الأغواط للحبوب:**

تم صياغة 3 أسئلة رئيسية (الملحق رقم 02) تبرز دور التكلفة على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات، حيث أجاب البعض من الخبراء المحاسبين حول كيفية اتخاذ قرارات تخفيض التكلفة إذ يرون أن المركب يهتم أكثر بتخفيض تكلفة مواد التغليف كالأكياس، وزيادة الإنتاج لتخفيض تكلفة الوحدة ومصاريف شراء المعدات، بينما يرى مراقبي التسيير أن الفرع يهتم بالتكاليف في بداية المشروع كإضافة منتج جديد بعد القيام بدراسة الجدوى business plan والتي تتضمن دراسة السوق والخطة التشغيلية والمبيعات والجانب المالي والموازنة التقديرية وكذا التكاليف والمنافسين وأسعارهم، أي أن الإدارة العليا بالمجمع حسبهم هي من تصدر قرارات التخفيض في التكلفة، أما عن السؤال الخاص بتحديد الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة للمنتج داخل الفرع أجمع الكل على أن الفرع يقوم بتوقيف خطوط الإنتاج التي لا تضيف قيمة للمنتج ونفس الشيء بالنسبة لنقاط البيع. وهذه القرارات تتم بعد عقد اجتماعات تضم رؤساء المصالح مع مدير الفرع وأحياناً مجلس إدارة المجمع والذي يضم المدير العام والمساهمين وممثل العمال ومدير المالية والمحاسبة ومدير التجارة ومدير الإنتاج.

بينما يرى الجميع بخصوص السؤال المتعلق بكيفية حساب تكلفة نشاط بشكل مستقل فيرى المحاسبون بمختلف المركبات أن التكلفة الحالية للمنتج لا تعكس التكلفة الحقيقية للمنتج ولا يوجد هناك فصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة، وأجمع كل من مراقبي التسيير والمحاسبين على أن المحاسبة التحليلية تعد الأسلوب الأكثر فعالية في تحديد التكلفة الحقيقية للمنتج. أما فيما يتعلق باتخاذ قرار الإنتاج والتسعير بالفرع

فيرى الجميع على أن هذه القرارات بخصوص الأسعار تتم من طرف الإدارة العليا لمجمع اقروديف، حيث لا وجود لسعر منافس كما أجمعوا أيضا على أن هناك اهتمام بتخفيض التكاليف والمنتجات، وكذا تحديد المنتجات الأقل تكلفة.

## 2. لدى مصنع العموري للأجر:

اجمع خبراء المصنع حول كيفية اتخاذ قرارات تخفيض التكلفة على أن المصنع يقوم باتخاذ قرارات التخفيض بناء على أسعار المنافسين وأيضا من خلال اقتناء آلات متطورة وجديدة لعملية المناولة لحل المشاكل الإنتاجية (تقليل التشققات والكسر)، وكذا تجنب تعطل أو بطء عملية التصنيع وتخفيض الحوادث الصناعية (تخفيض أقساط التامين ومعدلات دوران العمل) وخفض تكاليف نقل الوحدة فهي أقل تكلفة وبطاقة أكبر. كما أن الأنشطة أو الوظائف والعمليات التي لا تضيف قيمة يتم حذفها وإلغاءها بينما قرار الإنتاج والتسعير يرجع لصاحب المؤسسة حيث لا يوجد سعر ثابت للمنتج.

ثانيا: أسلوب بطاقة الأداء المتوازن BSC : كانت إجابات الخبراء حول هذا المحور كما يلي:

### 1 - لدى فرع الأغواط للحبوب:

يتضمن هذا المحور الأسئلة الرئيسية من 10-13 (الملحق 2) فإجابات الخبراء حول السؤال 10 والذي يخص الاعتماد على التقارير المالية وغير المالية في اتخاذ القرارات فانفق الجميع على أن الفرع يحقق استراتيجيته ونجاحه باعتماده على المقاييس المالية أكثر من المقاييس غير المالية والتي تلخصها لوحة التحكم (TABLEAU DE BORD)، التي يقوم بإعدادها مراقب التسيير في كل شهر وثلاثي وسداسي وسنويا والتي تتابع الأداء المالي فقط. أما عن كيفية الاهتمام بزيادة الربحية فيرى المحاسبون أن هنالك اهتمام بحجم الإنتاج وتحسين نوعية المنتج وتوسيع شبكة التوزيع، أما مراقبي التسيير فيرون أن ذلك يتم من خلال اهتمام الفرع بسياسة التسويق والحرص على الجودة وفقا للمقاييس العالمية وضرورة توفير المنتج بكل نقاط البيع. أما عن كيفية الاهتمام بزيادة القيمة المضافة فيرى المحاسبون أن ذلك يتم من خلال اهتمام الفرع بزيادة المبيعات وتخفيض المصاريف أما مراقبي التسيير فيرون أن الزيادة في رقم الأعمال تمكن من ذلك، أما عن كيفية تخفيض تكاليف الإنتاج فالمحاسبين يرون أن الفرع اهتم كثيرا بتكوين يد عاملة كفؤة ومؤهلة للحد من المنتج المعيب واقتناء آلات حديثة إضافة إلى القيام بالصيانة الدورية للمعدات والآلات والتي خصصت لها إدارة الفرع مبالغ معتبرة. أما عن السؤال المتعلق بخدمات بعد البيع فلقد أجمع الجميع أن المركبات لا تهتم بذلك ولا يوجد متابعة لذلك، أما عن القرارات المتعلقة بجودة المنتج فيرى المحاسبون أن الفرع يهتم باختيار مادة أولية جيدة يتم فحصها بمختبرات الفرع واقتناء وسائل إنتاج عالية الجودة. أما فيما يخص السؤال 13 فلقد أجمع الجميع على أن الفرع يهتم بجودة المنتج وتوفير الكميات المطلوبة لجميع المركبات لأن ذلك يعد من بين أهم استراتيجيات الفرع والتي يسعى إلى تحقيقها أي توسيع حصته السوقية بإدخال منتجات جديدة ونقاط بيع جديدة قريبة من المستهلك لكسب عملاء جدد، مع الحرص على توفر المنتج في جميع المناسبات

والحرص على عدم انقطاعه، أما عن اهتمام الفرع بالعاملين ومحيط العمل فالجميع متفق على أن التدريب والتكوين وبرامج تحسين المستوى له أهمية بالغة بالنسبة لإدارة المركب والدليل على ذلك الأرقام الموجودة بتقارير التسيير السنوية.

كما أجمع الجميع على أن هناك قرارات تنظم عمليات التكوين والتدريب المخصصة للعمال إذ تتم وفق مخططات سنوية واتفاقيات تتم مع معاهد ومؤسسات التكوين خارج الولاية تخص العديد من الاختصاصات والمواضيع التي يحتاجها عمال الفرع والتي تساهم في الرفع من قدرات العامل، وهذه الإحصائيات نجدها ضمن تقارير التسيير السنوية للفرع. كما يتم تلبية حاجيات الموظف من خلال المنح الفردية والجماعية ومنحة توزيع الأرباح إضافة إلى الترقيات كما يتم الاهتمام بدراسة شكاوى الموظفين وذلك بوجود صندوق الاقتراحات على مستوى الفرع حيث يقوم العامل أو الموظف بوضع اقتراحاته وشكاويه داخل هذا الصندوق ليتم توصيلها إلى الإدارة العليا للفرع، وكذا استخدام مواقع التواصل الاجتماعي للقيام بعملية سبر الآراء حول منتج الفرع بمختلف مركباته حيث أن لكل مركب صفحة على هذا الأخير لعرض المنتج ومختلف الإعلانات.

## 2. لدى مصنع العموري للأجر:

اتفق الجميع على أن المصنع يحقق استراتيجيته ونجاحها باعتمادها على المقاييس المالية فقط أكثر من المقاييس الغير مالية. أما عن كيفية الاهتمام بزيادة الربحية فيرى المحاسب أن هنالك اهتمام بزيادة حجم الإنتاج وتحسين نوعيته والعمل على توسيع شبكة التوزيع من خلال سياسة الترويج التي يتبعها المصنع كالباع الشخصي والإعلان والعلاقات العامة والسهر على جودة المنتج باقتناء آلات ومعدات متطورة لحل المشاكل الإنتاجية وهذا نظرا للمنافسة ومن أجل تلبية احتياجات العملاء والعمل على جذب عملاء جدد وتوفير المنتج بصفة مستمرة.

ثالثا: أسلوب القياس المقارن BCH: كانت إجابات الخبراء حول هذا المحور كما يلي:

## 1. لدى فرع الأغواط للحبوب:

يتضمن هذا البعد الأسئلة الرئيسية من 14 إلى 19 إذ أجمع الكل من خلال إجاباتهم حول كيفية تخطيط المسؤولين للقيام بعملية المقارنة إذ يرون أن ذلك يتم عن طريق مقارنة التقارير السنوية على مستوى agrodiv المجمع ككل لتتم المقارنة بين الفروع ولا توجد هناك خطة واضحة لذلك ، وأجمع الجميع على أن التنبؤ بمستوى الأداء المستقبلي لا يتم بعد ملاحظة فجوة الأداء وإنما من خلال مقارنة نتائج السنة الماضية بالسنة الحالية من خلال لوحات التحكم التي يقوم بإعدادها مراقب تسيير الفرع ، وأن التغيير في الخطة يتم بعد عدم تحقيق الأهداف والتغيير الوحيد الذي يتم على مستوى الإنتاج والتوزيع هو عند ركود المنتج في السوق ونقص الطلب عليه. كما تلتزم الإدارة العليا بتوفير المنتج على مدار السنة خاصة في الأعياد والمناسبات والحرص على وصول المنتج للمستهلك بأقل سعر، أما عن الأساليب المستخدمة لمتابعة أداء المنافسين نجد حسب إجابات المستجوبين من خلال التجارب المصرح بها في الملتقيات والدورات التدريبية

ومتابعة الطرق المتبعة للمؤسسات المنافسة ولكن لا توجد سياسة أو خطة لمقارنة أداء المنافسين بأداء الفرع، وإنما يتم بتحديد نقاط القوة أو الضعف في أداء الفرع ذلك بناءً على النتائج المالية التي يحققها وتحققها باقي المركبات، كما يتم إجراء مقارنة مع باقي المنافسين للتأكد من مستوى التقدم المحقق والمحافظة على الوضعية التنافسية للفرع.

## 2. لدى مصنع العموري للأجر:

أجمع الكل من خلال إجاباتهم حول كيفية تخطيط المسؤولين للقيام بعملية المقارنة أن ذلك يتم بتحديد السعر التنافسي لمنتجاتهم من خلال المقارنة مع الأسعار المطبقة من قبل مختلف المنتجين المتواجدين على مستوى السوق، وهذا من أجل عرض أسعار أقل من الأسعار المنافسة لزيادة والحفاظ على الحصة السوقية، أو بعد ظهور وثبوت اختلالات بالإنتاج ولكن دون تخطيط لذلك، لذا يأخذ المسؤولون بعين الاعتبار الإجراءات الهادفة إلى إحداث تغييرات بعد مقارنة ذلك مع المصانع الأخرى وذلك دون خطة واضحة أو مدروسة.

رابعاً: أسلوب 6 سيقماً : كانت إجابات الخبراء حول هذا المحور كما يلي:

## 1. لدى فرع الأغواط للحبوب:

كانت إجابات الأغلبية حول السؤال 20 الذي يخص كيفية وضع إجراءات وآليات عمل لكافة العمليات الإدارية والفنية فلقد كان جواب الأغلبية أن ذلك يتم وفقاً لنظام وهيكل معين محدد من طرف الهيئات العليا لا يتم تغييره كما أن الفرع يهتم بالعمليات التكوينية للعمال وتدريبهم بشكل جيد لتجنب حدوث الأخطاء المهنية حسب إجابات الأغلبية، كما أن الفرع بمركباته يعتمد على الأساليب الرقمية والتقنيات الحديثة لجمع المعلومات في صورة رقمية من خلال مجموعة من البرمجيات التي تساعد على رفع إنتاجية العمل من خلال تقليل زمن القيام بالمهام وزيادة في دقتها وسرعة إنجازها، إذ توجد شبكة انترنت مفعلة بين مختلف المصالح في الفرع والمركبات والإدارة العليا، إضافة إلى استخدام وتفعيل تحديث لبرنامج ERP والذي اعتمد حديثاً من طرف الفرع وهو نظام معلوماتي متكامل يغطي جميع الإدارات (المالي-الموارد البشرية-خدمة العملاء-التصنيع...الخ). ولاحظنا غياب استخدام نظم دعم القرار بالفرع والنظم الخبيرة وهذا يقلل من فرص اكتساب ميزة تنافسية لما يوفره هذا الأخير من معلومات خاصة بالبيئة الخارجية، أما عن مراقبي التسيير فيرون أن لوحة التحكم التي يعتمد عليها الفرع تحدد بدقة أماكن الخلل والمشاكل المالية وتحليل الفجوة في الأداء بين الوضع الحالي والمستهدف، ليتم بعد ذلك البحث عن الأسباب من خلال اللقاءات والاجتماعات المبرمجة أو الاستثنائية لمجلس الإدارة لمعالجة هذه المشاكل. وأجمع الكل على أن الفرع يولي أهمية بالغة لاقتناء معدات عالية الجودة لضمان الجودة في الإنتاج وتدريب وتطوير كفاءاته للمساهمة في ذلك.

**2. لدى مصنع العموري للأجر:**

كانت إجابات خبراء المصنع حول السؤال الذي يخص كيفية وضع إجراءات وآليات عمل لكافة العمليات الإدارية والفنية، متفقة على ان مسؤول المصنع يهتم بتشجيع العاملين على أداء المهام بشكل جيد من خلال توفير الجو الملائم والآليات المساعدة كالاتمام بالحالة الاجتماعية للعمال في مختلف المناسبات الدينية خاصة ومساعدات تدعيمية لمختلف المناسبات كالزواج، كما أن المصنع يهتم بالعمليات التكوينية للعمال وتدريبهم بشكل جيد لتجنب حدوث الأخطاء المهنية والحوادث نظرا لحساسية خطوات الإنتاج وجلب آلات متطورة لعملية المناولة وهذا لتحقيق الأمان للعمال أثناء عملية المناولة، أما عن الأساليب الرقمية والتقنيات الحديثة لجمع المعلومات في صورة رقمية فلا يتوفر المصنع عليها وليس له حاجة لذلك نظرا لتكلفتها. أما عن الآليات المعتمدة لمراجعة الأخطاء التي تظهر على النتائج فلقد أجمع الجميع على أن المصنع يولي أهمية بالغة على ذلك بتحليل المنتج بعد كل عملية إنتاج وتصحيح الأخطاء. ومتابعة تنفيذها بعد كل عملية تصحيح إذ يسهر المصنع على عدم تدهور الأداء بعد التحسين والبحث عن آليات ضبط أسلوب العمل.

**خامسا: الإنتاج في الوقت المحدد:** كانت إجابات الخبراء حول هذا المحور كما يلي:

**1. لدى فرع الأغواط للحبوب:**

يتضمن هذا البعد الأسئلة الرئيسية من 25 إلى 28، فبخصوص السؤال 25 فلقد أجمع كل الخبراء على أن الفرع يعتمد على مورد واحد ووحيد للحصول على المادة الأولية وهو OEC وهذا ضمن استراتيجيات الفرع وبعقود غير منتهية الأجل، كما أن المركبات تهتم بوضع كل الآلات اللازمة للإنتاج في مكان واحد أما عن مركب الأغواط فيقوم بوضع جميع آلات الإنتاج في مكان واحد ما عدا مادة الكسكس التي لها بناء خاص بهذه المادة. كما يعمل الفرع وجميع المركبات على جلب عمال متعددي المهارات وتحسين مستوى كفاءاتهم من خلال مختلف التبرصات والدورات التي يقومون بها في مختلف المجالات وبالنسبة لجميع المركبات التابعة له، أما عن عملية التصنيع داخل الفرع والمركبات فتتم من خلال ربط مختلف عمليات الإنتاج بالحاسوب المركزي الذي يشرف على متابعة مختلف العمليات الإنتاجية لجميع المنتجات ابتداء من عملية التجفيف والطحن إلى غاية المنتج النهائي أين يتم وضعه في أكياس التغليف.

**2. لدى مصنع العموري للأجر:**

أجمع كل الخبراء على أن المصنع يعتمد على عدد قليل من الموردين نظرا لطبيعة نشاط المؤسسة، كما أن المصنع مجهز بنظام آلي متطور مقسم إلى 04 وحدات إنتاج كوحدة تحضير الطين ووحدة تخطيط الرمل ووحدة الإنتاج ووحدة الربط، أما عن اهتمام المصنع بجلب عمال ذو مهارات متعددة فليس بالضرورة وإنما حسب احتياجات المؤسسة كما أن مختلف عمليات الإنتاج يتم ربطها من خلال حاسوب مركزي.

**المبحث الثالث: تحليل مقابلات الدراسة الميدانية واختبار فرضيات الدراسة**

بعد إجراء المقابلات مع الخبراء الذين تم ذكرهم واستكمال إجراءات حجز المعلومات في ملفات ثم معالجتها بواسطة برنامج التحليل (NVivo) سيتم الحصول على المخرجات حسب المقاربات الكيفية.

**المطلب الأول: اختبار واقع المحاسبة الاستراتيجية بالمؤسسات محل الدراسة**

تمت صياغة الفرضية الأولى للتعرف على واقع المحاسبة الاستراتيجية بالمؤسسات محل الدراسة، وقد تم صياغتها بالشكل التالي: هناك تصور واضح لمفهوم المحاسبة الاستراتيجية بالمؤسسات محل الدراسة، ولاختبارها تم الاعتماد على نتائج مقاربات برنامج التحليل (NVivo) ويمكن شرحها فيما يلي:  
أولاً: المقاربة المعجمية (تكرار المفردات):

تكون من خلال تكرار الكلمات وذلك وفق الجدول التالي:

**الجدول رقم 6: تكرار مفردات المحاسبة الاستراتيجية**

المصطلحات	عدد الاحرف	التكرار
التكاليف	8	54
المحاسبة	8	40
تقارير التسيير	13	37
المحاسبة العامة	14	25
المنافسين	9	21
التحليلية	9	16
التقارير	8	15
تضيف قيمة	8	13
تخفيض الأنشطة	12	11
المنافسة	8	11
جودة	4	6
استراتيجية	10	3

المصدر: من مخرجات برنامج التحليل الكيفي

من خلال الجدول يتضح أن هناك مصطلحات تكررت بكثرة وهذا دليل على أهميتها بالنسبة للخبراء وكذا علاقتها بموضوع الدراسة، أظهر البرنامج 232 مصطلح مكرر ، ولقد ركزنا على المصطلحات الأكثر تكرارا وذات الصلة بفرضية الدراسة حسب ما يظهره الجدول، حيث أن مصطلح التكاليف مكرر 54 مرة وهذا يدل على أهمية تخصيص تكاليف الإنتاج وطريقة تحميلها وحسابها بالنسبة للفرع والمصنع، كما أظهر البرنامج كلمات من نفس العائلة (أصل الكلمة واحد) وهذا يدل على تنوع استخدام الكلمات حسب الإجابة عن كل سؤال، ونجد أيضا أن مصطلح المحاسبة مكرر 40 مرة وهذا دليل على أهميتها ودورها في اتخاذ القرارات داخل المركبات ككل والمصنع والأكثر تكرارا هي المحاسبة العامة بـ25 مرة بينما مصطلح التحليلية

مكرر 16 مرة مع ملاحظة عدم وجود لمصطلح المحاسبة الإدارية أو الاستراتيجية ولو لمرة واحدة وهذا يدل على عدم دراية الخبراء بهذه المحاسبة. أما عن مصطلح تقارير التسيير فلقد تكرر 37 مرة نظرا لأهميته كمصدر للمعلومات لمختلف القرارات المالية والتنظيمية لجميع المركبات، أما مصطلح تخفيض الأنشطة مكرر 11 مرة وهذا دليل على أن الخبراء استخدموا مصطلح الأنشطة والتخفيض في إجاباتهم على الأسئلة وأنهم على دراية بمختلف الأنشطة الإنتاجية الموجودة كما استخدموا مصطلحات تضيف قيمة بتكرارها 13 مرة على الأنشطة المنتجة داخل الفرع وأهميتها أما عن مصطلح المنافسة فلقد تكرر 11 مرة وهذا يدل على اهتمام الفرع ككل والمصنع بالوضع التنافسية لهم بينما مصطلح الاستراتيجية تكرر 3 مرات وهذا دليل على عدم استخدام هذا المصطلح ضمن ثقافة الفرع والمصنع.

ويمكن الاستدلال أيضا على تكرار الكلمات بشكل سحابة الكلمات التي هي من مخرجات برنامج التحليل الكيفي وذلك كما يلي:

الشكل رقم 7: سحابة الكلمات لواقع المحاسبة الاستراتيجية



المصدر: مخرجات برنامج (NVivo)

يوضح الشكل أعلاه توزيع الكلمات على شكل سحابة توضح عدد التكرارات وأهمية المصطلح بالنظر إلى حجم الخط، حيث أن التكاليف، الحقيقية، المحاسبة، التحليلية المنافسين هي الكلمات التي تم استخدامها بكثرة في إجابات الخبراء.

ثانيا: المقاربة الموضوعية: نسبة التغطية لواقع المحاسبة الاستراتيجية:

تعبر عن نسبة التحدث عن واقع المحاسبة الاستراتيجية من طرف كل مستجوب على مجموع أقواله وأقوال بقية المستجوبين والتي تحسب بـ:

$$\text{نسبة التغطية} = \frac{\text{عدد كلمات المستجوب الواحد (المصدر)}}{\text{عدد الكلمات الإجمالية للمستجوبين (المصادر)}} \times 100$$

وقد تم استخراج نسبة التغطية لواقع المحاسبة الاستراتيجية في المركب من حيث معرفة المستجوبين بمفاهيم المنافسة-الاستراتيجية-التكاليف الحقيقية-المحاسبة الادارية، والمحاسبة الإدارية الاستراتيجية ومدى ممارسة هذه المفاهيم وتطبيقها في الفرع، وتظهر نتائجها في الجدول التالي:

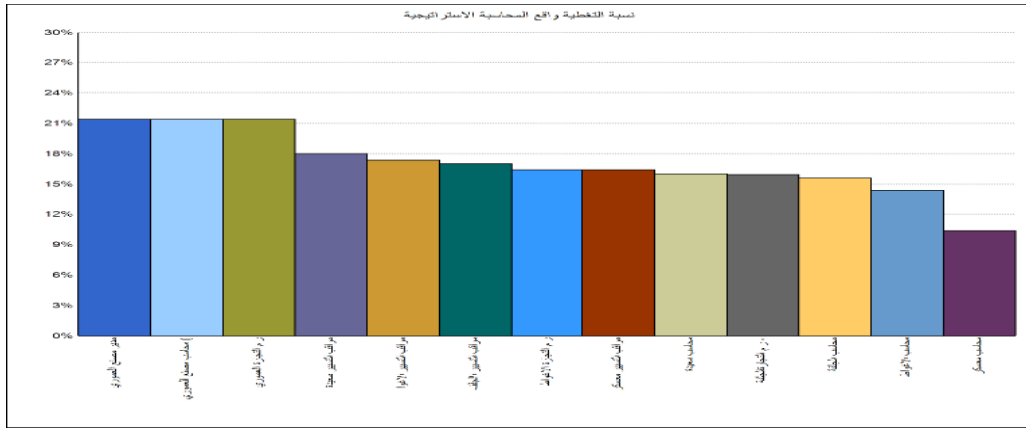
الجدول رقم 7 : نسبة التغطية لواقع المحاسبة الاستراتيجية

المصدر	نسبة التغطية
المدير الفرعي للتجارة الأغواط	16.41%
رئيس مصلحة التجارة العموري	21.41%
رئيس مصلحة التجارة الجلفة	15.97%
إطار محاسب الأغواط	14.38%
رئيس قسم المالية والمحاسبة الجلفة	15.62%
رئيس قسم المالية والمحاسبة سعيدة	16.03%
رئيس مصلحة المحاسبة العموري	21.41%
رئيسة قسم المالية والمحاسبة معسكر	10.38%
مدير مصنع العموري	21.41%
مراقب التسيير مركب الجلفة	17.04%
مراقب التسيير مركب الأغواط	17.39%
مراقب التسيير مركب سعيدة	18.03%
مراقب التسيير مركب معسكر	16.41%
نسبة التغطية الإجمالية	17.06%

المصدر: مخرجات برنامج (NVivo)

من خلال الجدول أعلاه نجد ان نسبة التغطية الإجمالية لواقع المحاسبة الاستراتيجية هي (17.06%)، وكانت أكبر نسبة تغطية لمدير مصنع العموري (21.41%)، وهذا راجع للخبرة المكتسبة له في مجال المنافسة والتنافس، كما أنه على دراية بكافة المصالح والهيكل والمديريات داخل المصنع والمسؤول عن تقييم الوضعية المالية للمؤسسة وكافة القرارات المتخذة داخل المصنع، وبنفس النسبة كانت للخبراء الباقين لنفس المصنع، أما مراقب التسيير بمركب سعيدة فكانت له النسبة الأكبر نظرا لخبرته الكبيرة في العمل داخل المركب، فله إطلاع شامل بكافة القرارات المتخذة داخل المركب والجهة المعنية بإصدارها وتطبيقها ليليه كل من مراقبي لتسيير لمركبات الأغواط بنسبة (17.39%) والجلفة بنسبة (17.03%)، والشكل التالي يوضح نسبة التغطية لواقع المحاسبة الاستراتيجية:

الشكل رقم 8: نسبة التغطية لواقع المحاسبة الاستراتيجية



المصدر: مخرجات برنامج (NVivo)

ثالثا: المقاربة اللغوية (معامل التشابه النصي):

يتم حساب معامل الارتباط بين العقد الفرعية والرئيسية لعقدة واقع المحاسبة الاستراتيجية ويسمح بقياس نسبة تماثل وتشابه المصطلحات والكلمات المستخدمة في الإجابة على أسئلة المقابلة من طرف المستجوبين ويعتبر بمثابة مؤشر على وجود تشابه نصي من حيث محتوى إجابات المستجوبين أي يوضح درجة تشابه في كلام المستجوبين، والجدول التالي يوضح معاملات التشابه النصي بين المستجوبين لواقع المحاسبة الاستراتيجية.

الجدول رقم 8 : معامل الارتباط لواقع المحاسبة الاستراتيجية في المؤسسات محل الدراسة

المصدر (أ)	المصدر (ب)	معامل الارتباط Pearson
المدير الفرعي للتجارة الأغواط	إطار محاسب الأغواط	0.50%
مراقب التسيير مركب سعيدة	مراقب التسيير مركب الأغواط	0.97%
إطار محاسب الأغواط	رئيس قسم المالية والمحاسبة سعيدة	0.91%
المدير الفرعي للتجارة الأغواط	مراقب التسيير مركب الأغواط	0.88%
مراقب التسيير الأغواط	رئيس مصلحة التجارة الجلفة	0.87%
رئيس مصلحة التجارة العموري	مراقب التسيير مركب الأغواط	0.65%
رئيس قسم المالية والمحاسبة الجلفة	مراقب التسيير مركب الأغواط	0.97%
محاسب مصنع العموري	مراقب التسيير مركب الجلفة	0.67%
المدير الفرعي للتجارة الأغواط	مدير المصنع العموري	0.71%
معامل الارتباط Pearson الكلي		79%

المصدر: مخرجات برنامج (NVivo)

والملاحظ من الجدول أنه هناك توافق نصي كبير بين مراقب التسيير لمركب الأغواط وباقي الخبراء (مراقب التسيير لمركب سعيدة، المدير الفرعي للتجارة الأغواط، رئيس مصلحة التجارة الجلفة، رئيس قسم المالية والمحاسبة الجلفة)، حيث كانت معاملات الارتباط متقاربة وتراوحت بين 0.97% و 0.87%، وهناك أيضا توافق نصي كبير بين الإطار المحاسب لمركب الأغواط ورئيس قسم المالية والمحاسبة سعيدة بمعامل ارتباط 0.91%، بينما بمعدل ارتباط قدره 0.71% بين المدير الفرعي للتجارة الأغواط ومدير المصنع العموري، بينما معامل الارتباط كان متوسطا بين المدير الفرعي للتجارة الأغواط والإطار المحاسب لمركب الأغواط بـ 0.50%. وعليه يعتبر هذا الجدول بمثابة مؤشر لوجود تشابه نصي من حيث المحتوى في إجابات كل خبير وإلى عدم وجود أوجه اختلاف كبيرة.

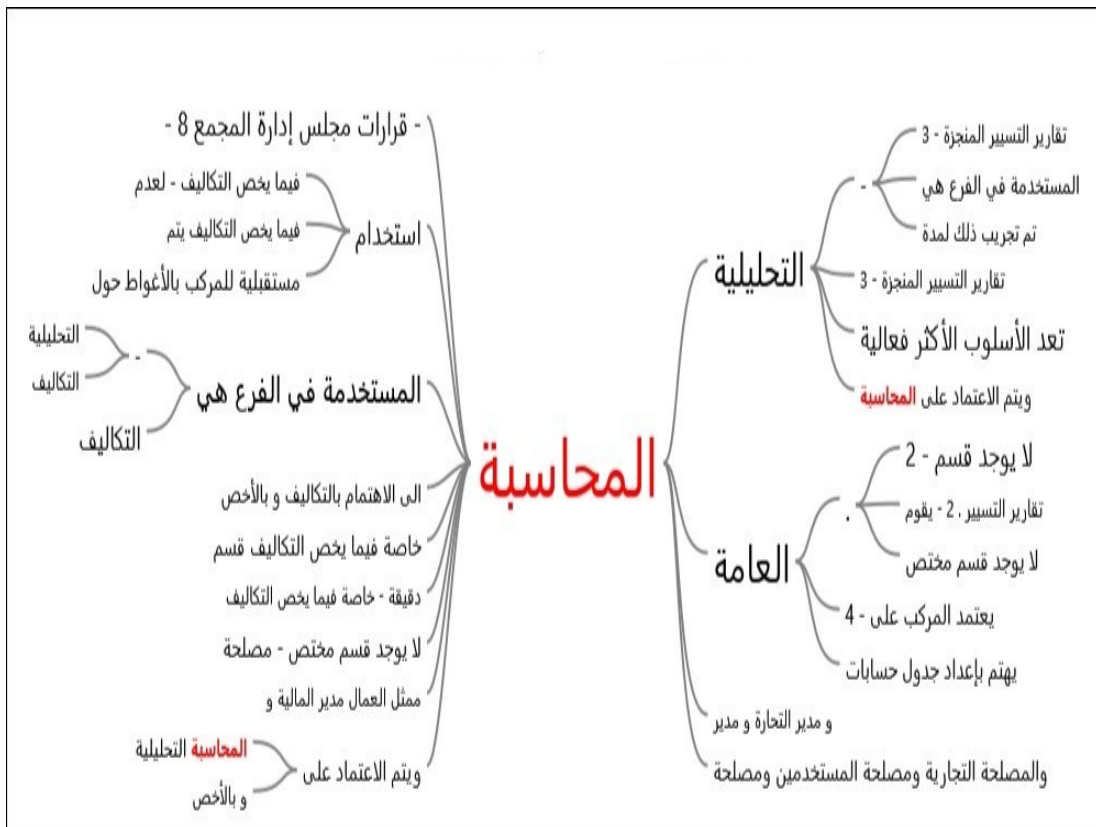
ويمكن تفسير وتلخيص معاملات التشابه النصي بين الخبراء التي ظهرت في الجدول أعلاه وفي الملحق رقم في النقاط التالية:

- النظام المحاسبي الحالي لا يقوم بتوفير المعلومات المحاسبية الدقيقة لعناصر التكاليف، فجدول حسابات النتائج والموازنات التقديرية وتقارير التسيير الدورية غير كافية لذلك؛
  - تهتم المؤسسات محل الدراسة بالتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج كآلية لتخفيض التكلفة وإلى ضرورة وجود قسم متخصص يهتم بقياس وتحديد التكلفة بدقة وذلك باعتماده على محاسبة التحليلية للتكاليف وليس المحاسبة العامة فقط؛
  - تحليل الانحرافات ومعالجتها وتحديد الجهة المسؤولة من بين أولويات الإدارة العليا بالفرع وذلك باستخدامها لمختلف الطرق الرقابية على مستوى المركبات والفرع وحتى الإدارة العليا بالمجمع؛
  - الاهتمام الكبير بتوفير المعلومات المتعلقة بالمنافسين والتي تحقق حصة سوقية إضافية والتركيز على رضا العملاء من خلال جودة المنتج والسعر التنافسي بالنسبة لمصنع الأجر.
- يتضح أيضا من الجدول أن معامل الارتباط لم يصل إلى الواحد الصحيح والذي يعود لوجود بعض نقاط الاختلاف والتي نوجزها في النقاط التالية:
- اختلاف الآراء حول الأساليب التي يتم الاعتماد عليها للحصول على المعلومات الكفيلة بتقييم المنتجات وتحديد السعر التنافسي للمنتجات؛
  - الجهات المسؤولة عن اتخاذ القرارات المتعلقة بحذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة أو إضافة منتجات جديدة؛
  - الاستراتيجية التي تعتمدها المؤسسات محل الدراسة هل هي استراتيجية التكلفة أم التميز؛
  - اختلاف الخبراء حول كيفية المقارنة مع المنافسين وكيفية معالجة الفجوات السلبية.

رابعاً: الخريطة المعرفية لعقدة واقع المحاسبة الاستراتيجية:

تمثل الخريطة المعرفية رسم بياني هدفه هيكله فكرة معينة وهي تمثيل مادي ورسومي للتصورات العقلية لموضوع واحد أو عدة مواضيع في زمن محدد، يبين كل المفاهيم والعلاقات ذات الصلة بواقع استخدام المحاسبة الاستراتيجية في المؤسسات محل الدراسة، وهذا حسب اقوالهم واجاباتهم. أما الخريطة المعرفية التالية نستدل بها على مدى ارتباط كل كلام الخبراء بعقدة واقع استخدام المحاسبة الاستراتيجية وذلك حسب الشكل التالي:

الشكل رقم 9: الخريطة المعرفية لواقع المحاسبة الاستراتيجية



المصدر: مخرجات برنامج (NVivo)

ما نلاحظه من هذه الخريطة المعرفية هو بروز مفهوم المحاسبة من خلال المفردات المكونة لها، حيث جاء هذا المفهوم في وسط الخريطة متصلاً بروابط عديدة من المفاهيم المختلفة مثل المحاسبة التحليلية، التكاليف، قسم مختص، الفعالية... الخ، ولفهم الخريطة وتفسيرها يجب الرجوع الى محتوى المقابلات واجابات خبراء كل مؤسسة لأنها هي مصدر رسم الخريطة المعرفية.

خامساً: اختبار الفرضية الأولى:

بالإضافة لتحليل وعرض محتوى المقابلة الذي تم في المطلب السابق من أجل استخراج العبارات والجملة الدالة على واقع المحاسبة الاستراتيجية، واختبار تحقق الفرضية الأولى تم الاستعانة بالجدول التالي لإبراز درجة تحقق الجانب النظري مقارنة بآراء المستجوبين وتحديد درجة تحقق الفرضية بشكل عددي

معتمدين في ذلك على نظام ترقيم وتقييم خاص يبدأ من درجة التحقق معدومة إلى درجة تحقق ممتازة (أنظر الملحق رقم 03).

الجدول رقم 9 : اختبار الفرضية الأولى

درجة التحقق	درجة تحقق الجانب النظري مع آراء الخبراء ونتائج اختبار الفرضيات	الفرضية الأولى
B+ جيد جدا	<p>معدل معامل الارتباط بين المستجوبين: 79%</p> <p>معدل نسبة التغطية للمستجوبين: 17.06%</p> <p>- توفير المعلومات التي تدعم استراتيجية المنظمة في مجال البيئة التنافسية واليات السوق</p> <p>- تقديم منتجات بأقل سعر مقارنة بالمنافسين</p> <p>- جودة المنتجات</p> <p>- الرقابة على تكلفة الإنتاج قبل التنفيذ</p> <p>- الاهتمام بحذف الأنشطة التي لا تولد قيمة من أجل تخفيض التكاليف</p>	<p>يوجد تصور واضح لمفهوم المحاسبة الاستراتيجية بمؤسسات الدراسة.</p> <p>التعليق:</p> <p>كانت إجابات المستجوبين مطابقة للجانب النظري من حيث:</p> <p>- تحليل الاتجاه الاستراتيجي</p> <p>- تحليل القيمة</p> <p>- تحليل مسببات التكلفة</p>

المصدر: من إعداد الطالبة

يتضح من الجدول أن الفرضية التي تتعلق بواقع المحاسبة الاستراتيجية (من حيث تحليل القيمة وتحليل الاتجاه الاستراتيجي ومسببات التكلفة) قد تحققت بدرجة جيد جدا، وذلك لاهتمام المؤسسات محل الدراسة بتوفير معلومات حول المنافسين وعلى تحديد الأنشطة والخطوط والفروع التي تضيف قيمة للمنتج والتخلص من الأنشطة الغير مولدة للقيمة، كما يتم دراسة التكاليف الخاصة بكل منتج قبل التنفيذ بالرغم من استخدام جميع المؤسسات واعتمادهم على المحاسبة العامة في تحديد التكاليف.

المطلب الثاني: اختبار دور أدوات المحاسبة الاستراتيجية في إتخاذ القرار بالمؤسسات محل الدراسة

للتعرف على فعالية المحاسبة الاستراتيجية في اتخاذ القرار، تم صياغة الفرضيات الثانية والثالثة والرابعة والخامسة والسادسة على الشكل التالي:

- يساهم أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في فعالية اتخاذ القرار بالمؤسسات محل الدراسة؛
- يساهم أسلوب بطاقة الأداء المتوازن في فعالية اتخاذ القرار بالمؤسسات محل الدراسة.
- يساهم أسلوب القياس المقارن في فعالية اتخاذ القرار بالمؤسسات محل الدراسة.
- يساهم أسلوب 6 سيقما في فعالية اتخاذ القرار بالمؤسسات محل الدراسة.
- يساهم أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد في فعالية اتخاذ القرار بالمؤسسات محل الدراسة.

ولاختبار هذه الفرضيات تم الاعتماد على نتائج مقاربات برنامج التحليل (Nvivo) ويمكن شرحها فيما يلي:

يلي:

## أولاً: اختبار الفرضية الثانية:

تسهم التكلفة على أساس الأنشطة في فعالية اتخاذ القرار بالمؤسسات محل الدراسة.

## 1- المقاربة المعجمية (تكرار المفردات):

الجدول رقم 10: تكرار المفردات لعقدة التكلفة على أساس الأنشطة

المصطلحات	عدد الاحرف	التكرار
التكاليف	8	46
قرارات	6	49
تقارير الاداء	12	35
المحاسبة العامة	14	23
زيادة المنتجات	13	22
سعر	3	13
الجودة	6	21
تخفيض	6	13
تدريب	5	13
المنافسين	9	19
تضيف قيمة	8	11
تحسين	5	13

المصدر: مخرجات برنامج (NVivo)

أظهر برنامج التحليل الكيفي 633 مصطلح مكرر، ولقد قمنا باستخراج التكرارات المتعلقة فقط بمحور فعالية التكلفة على أساس الأنشطة في اتخاذ القرار كجزء من محاور دليل المقابلة، حيث جاء تردد مصطلح التكاليف 46 مرة ومصطلح قرارات 49 مرة، وبتكرار 35 مرة لمصطلح تقارير الأداء بينما تكررت المحاسبة العامة 23 مرة وزيادة المنتجات 22 مرة وبتكرار 21 مرة لمصطلح الجودة و19 مرة لمصطلح المنافسين، بينما تكررت 13 مرة المصطلحات التالية: (سعر، تخفيض، تحسين). نستنتج أن هناك اهتمام وتركيز على القرارات التي تخص زيادة المنتجات والجودة والتحسين وزيادة القيمة وكذا التي تهتم بتحديد السعر مقارنة بالمنافسين وهذا من خلال الحسابات المتعلقة بالتكاليف وبالتالي فهذه الأخيرة دور في اتخاذ مختلف القرارات من طرف الإدارة العليا، وكما يوضح الشكل رقم (10) المصطلحات الأكثر تكراراً بالخط العريض والكبير. نستنتج بأن الكلمات الأكثر تكراراً في إجابات الخبراء توضح الأهمية الكبرى التي يوليها الخبراء لضرورة احتساب التكلفة الحقيقية للمنتجات باستخدام التكلفة على أساس الأنشطة.

الشكل رقم 10: سحابة الكلمات للتكلفة على أساس الأنشطة



المصدر: مخرجات برنامج (Nvivo)

## 2-المقاربة الموضوعية (نسبة التغطية) لفعالية التكلفة على أساس الأنشطة في اتخاذ القرار:

الجدول التالي يوضح نسبة التغطية لفعالية التكلفة على أساس الأنشطة في اتخاذ القرار:

الجدول رقم 11 : نسبة التغطية لفعالية التكلفة على أساس الأنشطة في اتخاذ القرار

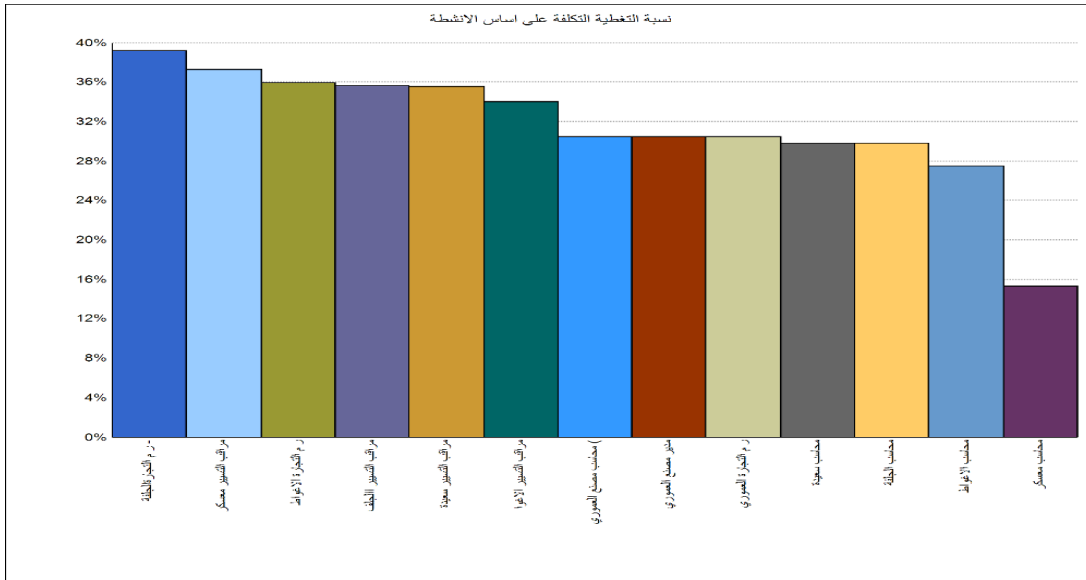
المصدر	نسبة التغطية
المدير الفرعي للتجارة الأغواط	55.44%
رئيس مصلحة التجارة العموري	49.35%
رئيس مصلحة التجارة الجلفة	58.53%
إطار محاسب الأغواط	38.91%
رئيس قسم المالية والمحاسبة الجلفة	42.84%
رئيس قسم المالية والمحاسبة سعيدة	49.35%
رئيس مصلحة المحاسبة العموري	22.37%
رئيسة قسم المالية والمحاسبة معسكر	52.11%
مدير مصنع العموري	49.59%
مراقب التسيير مركب الجلفة	52.11%
مراقب التسيير مركب الأغواط	49.59%
مراقب التسيير مركب سعيدة	51.95%
مراقب التسيير مركب معسكر	55.44%
نسبة التغطية الإجمالية	48.27%

المصدر: مخرجات برنامج (Nvivo)

ومن الجدول أعلاه يتبين أن نسبة التغطية الأكبر لفعالية التكلفة على أساس الأنشطة في اتخاذ القرار كانت رئيس مصلحة التجارة الجلفة (58.53%) ليليه مراقب التسيير معسكر والمدير الفرعي للتجارة الأغواط بنفس النسبة (55.44%). بينما كانت النسب متقاربة بالنسبة لرئيسة قسم المالية والمحاسبة معسكر ومراقب

التسيير الجلفة ومراقب التسيير سعيدة على التوالي: (52.11%، 52.11%، 51.95%) أما رئيس مصلحة التجارة العموري ومدير مصنع العموري فكانت لهما نفس النسبة 49.35% بينما رئيس مصلحة المحاسبة العموري كانت 22.37% وهذا نظرا لاستخدامهم لنفس النظام المحاسبي في حساب التكاليف وتحديد الأسعار. والشكل التالي يوضح نسبة التغطية فعالية التكلفة على أساس الأنشطة في اتخاذ القرار:

الشكل رقم 11: فعالية أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في اتخاذ القرار



المصدر: مخرجات برنامج (Nvivo)

3- المقاربة اللغوية (معامل التشابه النصي): معامل الارتباط فعالية التكلفة على أساس الأنشطة

في اتخاذ القرار:

الجدول التالي يوضح معامل الارتباط بين إجابات المستجوبين فعالية التكلفة على أساس الأنشطة في اتخاذ القرار.

الجدول رقم 12 : فعالية التكلفة على أساس الأنشطة في اتخاذ القرار

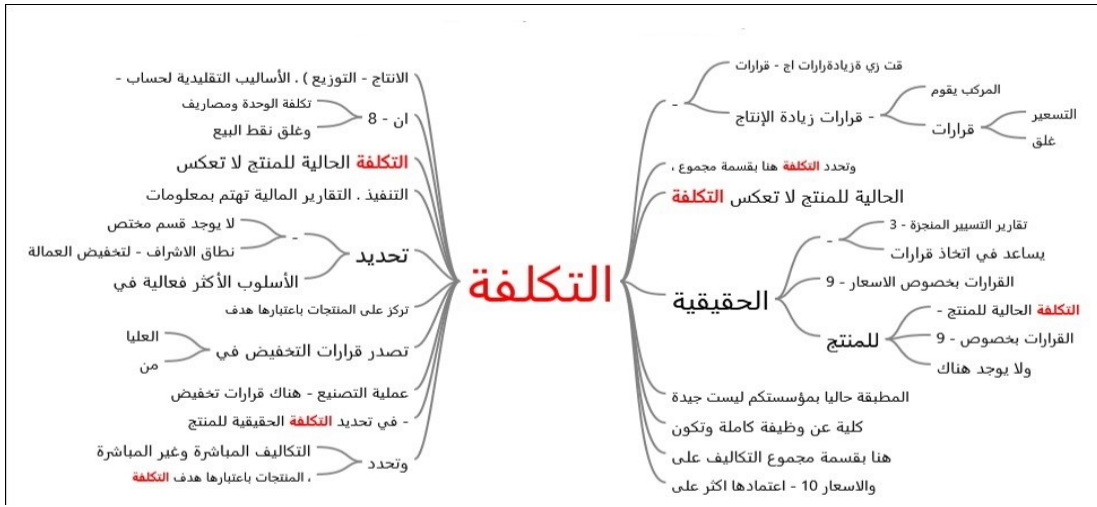
المصدر (أ)	المصدر (ب)	معامل الارتباط Pearson
التكلفة على اساس الأنشطة/مراكز النشاط وتتبع التكاليف	اتخاذ القرار	0,36%
التكلفة على اساس الأنشطة-تحليل قيمة العمل	اتخاذ القرار	0,64%
التكلفة على اساس الأنشطة-اختيار مسببات التكلفة	اتخاذ القرار	0,49%
معامل الارتباط الكلي Pearson		49%

المصدر: مخرجات برنامج (NVivo)

والملاحظ من الجدول أنه هناك توافق نصي كبير بين الخبراء حول عقدة اتخاذ القرار وعقدتي تحليل قيمة العمل، واختيار مسببات التكلفة بمعامل ارتباط (64%)، مما يدل على أهمية هاتين المرحلتين من مراحل التكلفة على أساس الأنشطة في فعالية القرارات المتخذة، لتليهما عقدة تتبع تكاليف مراكز النشاط بمعامل ارتباط (57%) وأهميتها الكبيرة في فعالية اتخاذ القرارات.

4- الخريطة المعرفية لعقدة التكلفة على أساس الأنشطة:

الشكل رقم 12: الخريطة المعرفية لفعالية التكلفة على أساس الأنشطة



المصدر: مخرجات برنامج (NVivo)

ما نلاحظه من هذه الخريطة المعرفية هو بروز مفهوم التكلفة من خلال المفردات المكونة له، حيث جاء هذا المفهوم في وسط الخريطة متصلا بروابط عديدة من المفاهيم المختلفة مثل التكلفة الحقيقية، التكلفة الحالية، قرارات التخفيض، المباشرة وغير مباشرة... الخ، ولفهم الخريطة وتفسيرها يجب الرجوع الى محتوى المقابلات واجابات خبراء كل مؤسسة لأنها هي مصدر رسم الخريطة المعرفية.

5- اختبار الفرضية الثانية:

الجدول رقم 13: اختبار الفرضية الثانية

الفرضية	درجة تحقق الجانب النظري مع اراء الخبراء ونتائج اختبار الفرضيات	درجة التحقق
يساهم اسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في فعالية اتخاذ القرار . كانت اجابات المستجوبين مطابقة نسبيا للجانب النظري من حيث: -تحليل قيمة العمل -مساببات التكلفة	معدل معامل الارتباط بين جميع الخبراء : 49% معدل نسبة التغطية للخبراء : 48.27% كانت اجابات المستجوبين مطابقة نسبيا للجانب النظري من جانب ان القرارات الفعالة هي التي: -تهتم تحليل قيمة العمل ومسببات التكلفة ثم تتبع تكاليف مراكز النشاط لتخفيض التكاليف . -تحديد المنتجات الأقل تكلفة -حذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج -تحديد المنتجات الأقل تكلفة	C <sup>1</sup> جيد

المصدر: من إعداد الطالبة

1 درجة التحقق هي بمعدل جيد بنقطة (C) وهذا بالاعتماد على نظام تقييط في الملحق رقم (03)

من خلال الجدول الذي يتعلق بتحقيق الفرضية الثانية فإن الفرضية قد تحققت بدرجة جيد والتي كانت تتمحور حول فعالية التكلفة على أساس الأنشطة في اتخاذ القرار وذلك من خلال تحليل قيمة العمل وتحديد مسببات التكلفة، حيث تهتم المؤسسات محل الدراسة بحذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج وتحديد المنتجات الأقل تكلفة وهذا من أجل تحديد مسببات التكلفة والعمل على تخفيضها، بينما تم الاختلاف حول تحديد السعر التنافسي للمنتجات إذ لا وجود لمثل هذا السعر على مستوى الفرع إلا لبعض المنتجات كالكسكس في حين يتم في المصنع تحديد سعر المنتج بناء على سعر المنافسين لهم.

ثانياً: اختبار الفرضية الثالثة:

فعالية أسلوب بطاقة الأداء المتوازن في اتخاذ القرار بفرع الحبوب الأغواط بصفته أداة من أدوات المحاسبة الاستراتيجية.

### 1- المقاربة المعجمية (تكرار المفردات):

الجدول رقم 14: تكرار المفردات العقدة بطاقة الأداء المتوازن

المصطلحات	عدد الاحرف	التكرار
الأداء	6	33
المعلومات المالية	16	21
الإنتاج	13	71
التكاليف	8	46
الإدارة العليا	13	38
الجودة	6	21
تدريب تحسين	10	13
العمال	6	22
الاهتمام بالمستهلك	16	16
البيع	5	39
المنافسين	9	19

المصدر: مخرجات برنامج (NVivo)

أظهر برنامج التحليل الكيفي 632 مصطلح مكرر ونظرا لعددتها الكبير ركزنا على المصطلحات الأكثر تكرارا، وكما يظهر الجدول أعلاه تكرار مصطلح الأداء 33 مرة، والمعلومات المالية 21 مرة، وقرارات الإنتاج 70 مرة ومصطلحات البيع 39 مرة والإدارة العليا 38 مرة والاهتمام بالمستهلك 16 مرة مصطلح المنافسين 19 مرة ومصطلح الجودة 21 مرة، وهذا يدل على أن لبطاقة الأداء المتوازن دور مهم في اتخاذ قرارات الإنتاج البيع والتكاليف والخاصة بالمنافسة والجودة.

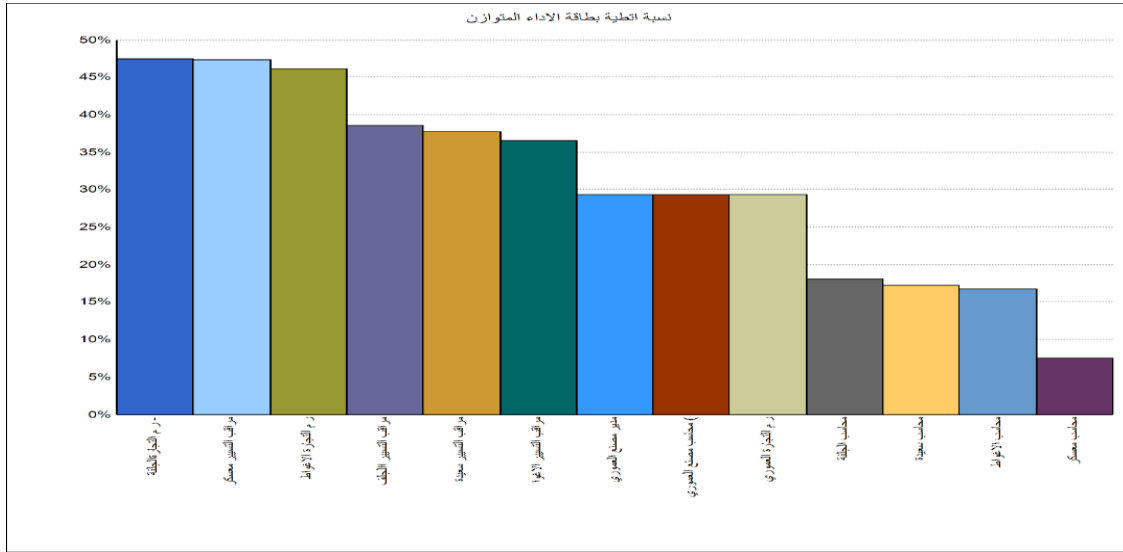
وكما يوضح الشكل رقم (13) المصطلحات الأكثر تكرارا بالخط العريض والكبير.



المالية والخاصة بالأداء، ومراقب التسيير معسكر ب(47.34%) والمدير الفرعي للتجارة الأغواط(46.15%) والملاحظ أن نسبة التغطية مقارنة بين المستجوبون كونهم لهم دراية واسعة حول استعمالات بطاقة الأداء ومختلف القرارات التي تتخذ بناء عليها والتي تستند عليها تقارير التسيير لمختلف المركبات وبالأخص تقارير التسيير السنوية.

والشكل التالي يوضح نسبة التغطية فعالية بطاقة الأداء المتوازن في اتخاذ القرار.

الشكل رقم 14: فعالية بطاقة الأداء المتوازن في اتخاذ القرار



المصدر: مخرجات برنامج (Nvivo)

### 3- المقاربة اللغوية (التشابه النصي):

نقوم بحساب معامل الارتباط فعالية بطاقة الأداء المتوازن في اتخاذ القرار والجدول التالي يوضح معاملات التشابه النصي بين المستجوبين فعالية بطاقة الأداء المتوازن في اتخاذ القرار.

الجدول رقم 16 : معامل الارتباط فعالية بطاقة الأداء المتوازن في اتخاذ القرار

المصدر (أ)	المصدر (ب)	معامل الارتباط Pearson
بطاقة الاداء المتوازن البعد المالي	اتخاذ القرار	0,58%
بطاقة الاداء المتوازن بعد العملاء	اتخاذ القرار	0,48%
بطاقة الاداء المتوازن بعد العمليات الداخلية	اتخاذ القرار	0.42%
بطاقة الاداء المتوازن بعد التعلم والنمو	اتخاذ القرار	0.32%
معامل الارتباط Pearson الكلي		45%

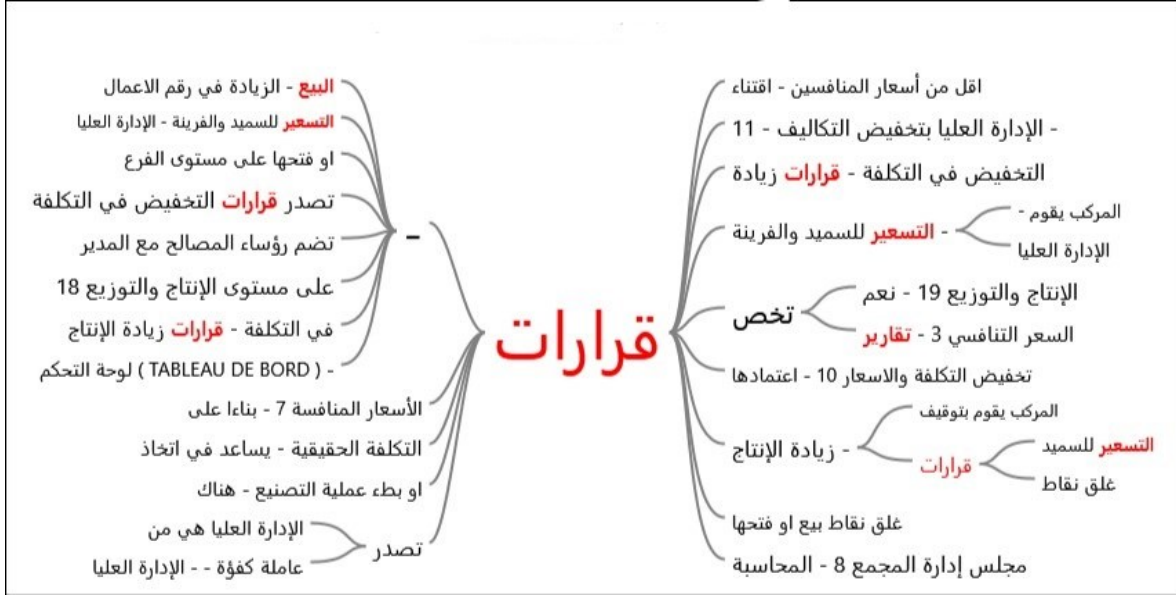
المصدر: مخرجات برنامج (Nvivo)

الملاحظ من الجدول أنه هناك تشابه نصي كبير بين عقدة اتخاذ القرار وعقدة البعد المالي، مما يوضح أهمية هذه البطاقة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالجانب المالي للفرع والمصنع، كما يوضح الجدول كذلك اهتمام الفرع بالعملاء والموضع التنافسي لها داخل السوق وهذا ما تبرره نسبة 0.48% في بعد العملاء، كما نلاحظ

ان هناك اهتمام قليل بالتدريب والتكوين للعمال مقارنة باهتمامها بالعمليات الداخلية وهذا ما تبرره نسبة 0.42% ببعيد العمليات الداخلية ونسبة 0.32% ببعيد التعلم والنمو.

#### 4- الخريطة المعرفية لعقدة بطاقة الأداء المتوازن:

الشكل رقم 15: الخريطة المعرفية لعقدة بطاقة الأداء المتوازن



المصدر: مخرجات برنامج (Nvivo)

ما نلاحظه من هذه الخريطة المعرفية هو بروز مفهوم قرارات من خلال المفردات المكونة له، حيث جاء هذا المفهوم في وسط الخريطة متصلاً بروابط عديدة من المفاهيم المختلفة مثل قرارات زيادة الانتاج، التسعير، غلق نقاط، البيع، التسعير، tableau de bord... الخ، وهذا يبين أهمية البطاقة في اتخاذ العديد من القرارات .

#### 5: إختبار الفرضية الثالثة:

بالإضافة لتحليل وعرض محتوى المقابلة الذي تم في المطلب السابق من أجل استخراج العبارات والجمل الدالة على فعالية بطاقة الأداء المتوازن في اتخاذ القرار، ولإختبار تحقق الفرضية الثالثة تم الاستعانة بالجدول التالي لإبراز درجة تحقق الجانب النظري مقارنة بآراء المستجوبين، وتحديد درجة تحقق الفرضية بشكل عددي معتمدين في ذلك على نظام ترقيم وتقييم خاص يبدأ من درجة التحقق معدومة إلى درجة تحقق ممتازة (أنظر الملحق رقم 03).

الجدول رقم 17 : اختبار الفرضية الثالثة

درجة التحقق	درجة تحقق الجانب النظري مع آراء الخبراء ونتائج اختبار الفرضيات	الفرضية
C جيد	<p>معدل معامل الارتباط بين جميع الخبراء: 45 %</p> <p>معدل نسبة التغطية للخبراء: 29.36 %</p> <p>- هناك تطابق وبشكل كبير بين الجانب النظري وآراء الخبراء فيما يتعلق بأبعاد بطاقة الأداء المتوازن وفعاليتها في اتخاذ القرار من خلال اهتمام المؤسساتين بـ:</p> <p>- الحصة السوقية ونمو حجم المبيعات</p> <p>- رضا العاملين وزيادة العمال الكفاءة والاحتفاظ بالعملاء القدامى وإضافة عملاء جدد.</p> <p>- تقديم المنتج للعميل وزيادة إنتاجية المؤسسة</p> <p>- بالربحية والسيولة وإنتاجية المؤسسة</p> <p>- جودة المنتج</p> <p>- تدريب وتكوين العمال</p>	<p>تساهم بطاقة الأداء المتوازن في فعالية اتخاذ القرار.</p> <p>كانت اجابات المستجوبين مطابقة نسبيا للجانب النظري من حيث:</p> <p>- البعد المالي</p> <p>- بعد العمليات الداخلية</p> <p>- بعد العملاء</p>

المصدر: من إعداد الطالبة

من خلال الجدول الذي يتعلق بتحقق الفرضية الثالثة فإن الفرضية قد تحققت بدرجة جيد والتي كانت تتمحور حول فعالية بطاقة الأداء المتوازن في اتخاذ القرار، وذلك من خلال مساهمة بطاقة الأداء في اتخاذ القرارات المتعلقة بالجانب المالي للفرع والمصنع، وكل ما يتعلق بالعميل وهذا من أجل زيادة حصة سوقية جديدة بإضافة عملاء جدد وذلك بالتركيز على جودة المنتج وبالسعر المناسب، بينما وبالرغم من وجود اتفاقيات تدريب وتكوين للعمال إلا أنها غير كافية وغير شاملة لجميع المركبات بالفرع وتكاد تكون منعدمة بالمصنع.

ثالثاً: اختبار الفرضية الرابعة: يسهم أسلوب القياس المقارن في فعالية اتخاذ القرار بالمؤسسات محل الدراسة.

1- المقاربة المعجمية (تكرار المفردات): تكون من خلال تكرار الكلمات

الجدول رقم 18: تكرار مفردات القياس المقارن

التكرار	عدد الاحرف	المصطلحات
71	7	الإنتاج
48	12	قرارات التكلفة
39	13	الإدارة العليا
21	6	الجودة
21	18	المعلومات المنافسين
16	8	المقاييس

المهارات	8	13
تدريب	5	13
فجوة	4	9
مقارنة	6	6
منافسيها	8	6

المصدر: مخرجات برنامج (NVivo)

أظهر البرنامج 560 مصطلح مكرر، ولقد ركزنا على المصطلحات الأكثر تكرارا حسب ما يظهر الجدول، حيث أن مصطلح قرارات التكلفة تكرر 79 مرة ومصطلح الإنتاج تكرر 71 مرة أما مصطلح الجودة فلقد تكرر 21 مرة بنفس قدر التكرارات للمصطلحات: المعلومات والمنافسين أما مصطلح الإدارة العليا فتكرر 39 مرة بينما مصطلح مقارنة فلقد تكرر 6 مرات مما يعني اهتمام الإدارة العليا للفرع بعملية المقارنة بين المنافسين خاصة فيما يخص التكلفة ومعالجة فجوة الأداء من خلال التدريب وتحسين المهارات. وكما يوضح الشكل رقم(16) المصطلحات الأكثر تكرارا بالخط العريض والكبير.

الشكل رقم 16: سحابة الكلمات القياس المقارن



المصدر: مخرجات برنامج (Nvivo)

## 2- المقاربة الموضوعية: نسبة التغطية فعالية القياس المقارن في اتخاذ القرار:

تعبّر عن نسبة التحدث عن دور فعالية القياس المقارن في اتخاذ القرار وتظهر نتائجها في الجدول التالي:

الجدول رقم 19 : نسبة التغطية فعالية القياس المقارن في اتخاذ القرار

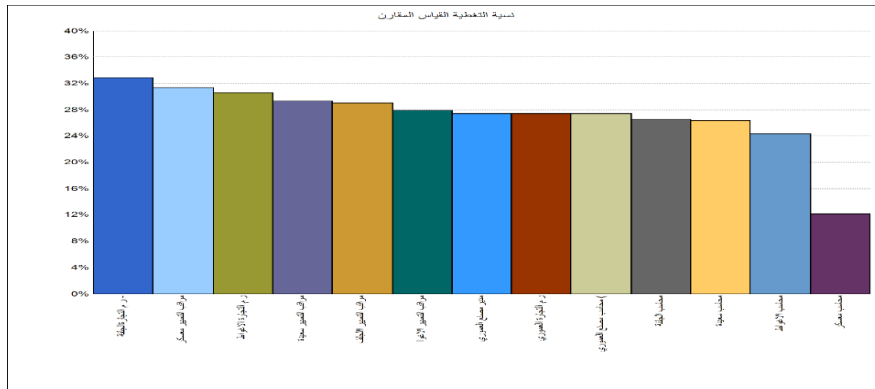
المصدر	نسبة التغطية
المدير الفرعي للتجارة الأغواط	30.56%
رئيس مصلحة التجارة العموري	27.43%
رئيس مصلحة التجارة الجلفة	32.88%
إطار محاسب الأغواط	24.38%
رئيس قسم المالية والمحاسبة الجلفة	26.60%
رئيس قسم المالية والمحاسبة سعيدة	26.42%
رئيس مصلحة المحاسبة العموري	27.43%
رئيسة قسم المالية والمحاسبة معسكر	12.22%

27.43%	مدير مصنع العموري
29.05%	مراقب التسيير مركب الجلفة
27.92%	مراقب التسيير مركب الأغواط
29.37%	مراقب التسيير مركب سعيدة
31.37%	مراقب التسيير مركب معسكر
27.15%	نسبة التغطية الإجمالية

المصدر: مخرجات برنامج (Nvivo)

ومن الجدول أعلاه يتبين أن نسبة التغطية بين المستجوبين جاءت متقاربة، حيث أن النسبة الأكبر كانت لمراقب التسيير معسكر بـ 31.37% أما نسب التغطية لخبراء مصنع العموري فكانت متساوية وهذا نظرا لاهتمامهم بعملية المقارنة التنافسية مع باقي المصانع في نفس المجال وهذا يتماشى مع السياسة التسعيرية التي يتبعها المصنع وهي تحديد السعر التنافسي مقارنة بباقي الأسعار. والشكل التالي يوضح نسبة التغطية فعالية القياس المقارن في اتخاذ القرار.

الشكل رقم 17: نسبة التغطية للقياس المقارن



المصدر: مخرجات برنامج (Nvivo)

3- المقاربة اللغوية: معامل الارتباط فعالية القياس المقارن في اتخاذ القرار

الجدول التالي يوضح معاملات التشابه النصي بين المستجوبين فعالية القياس المقارن في اتخاذ القرار

الجدول رقم 20 : معامل الارتباط فعالية القياس المقارن في اتخاذ القرار

معامل الارتباط Pearson	المصدر (ب)	المصدر (أ)
0,63 %	اتخاذ القرار	القياس المقارن التخطيط
0,20 %	اتخاذ القرار	القياس المقارن التعامل
0,57 %	اتخاذ القرار	القياس المقارن التحليل
0,14 %	اتخاذ القرار	القياس المقارن النضوج
0,58 %	اتخاذ القرار	القياس المقارن التنفيذ
42 %	معامل الارتباط الكلي Pearson	

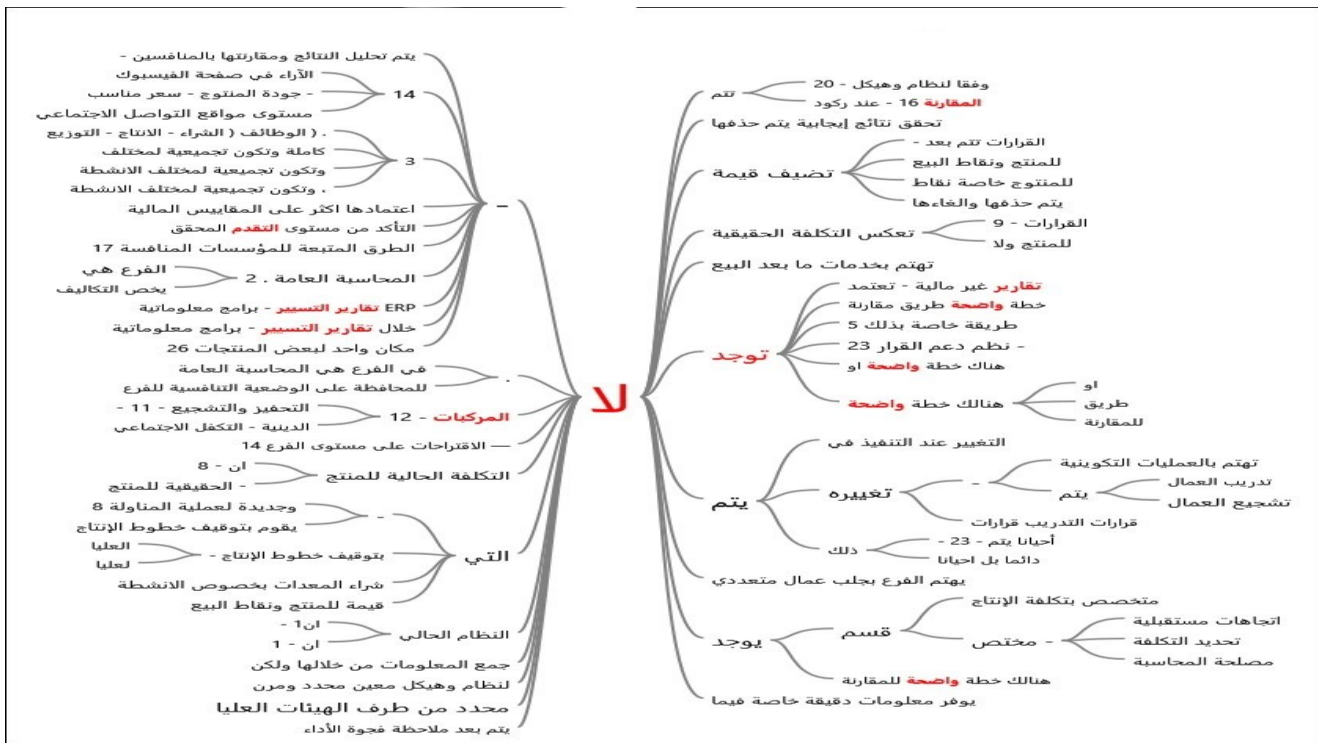
المصدر: مخرجات برنامج (Nvivo)

الملاحظ من الجدول أن هناك تشابه نصي قوي بين التخطيط واتخاذ القرار من خلال استخدام لوحة التحكم لمقارنة ما هو متوقع مع الفعلي، وكذا مقارنة الأداء الحالي بالسنة الماضية، أما المقارنة فتخص الأداء السنوي للفروع على مستوى المجمع الأم للحبوب، واتخاذ مختلف القرارات المعالجة لفجوة الأداء في حالة وجودها، ولكن لا يتم التركيز على ذلك واستخدامه للتنبؤ بمستوى الأداء المستقبلي للفرع والمصنع، كما أن ذلك لا يتم التخطيط له فبالرغم من ارتفاع نسبة محور التخطيط فهذا يعني اتفاق الخبراء بكل من الفرع والمصنع على عدم وجود عملية التخطيط لعملية المقارنة.

**الخريطة المعرفية:** الخريطة المعرفية التالية نستدل بها على مدى ارتباط كل كلام الخبراء بعقدة

استخدام القياس المقارن وذلك حسب الشكل التالي:

**الشكل رقم 18: الخريطة المعرفية لعقدة القياس المقارن**



المصدر: مخرجات برنامج (Nvivo)

ما نلاحظه من هذه الخريطة المعرفية هو بروز علامة النفي في وسط الخريطة متصلا بروابط عديدة من المفاهيم المختلفة مثل: لا توجد خطة واضحة، المقارنة، فجوة الأداء... الخ، وهذا يبين عدم وجود خطة واضحة تعتمدها المؤسسات محل الدراسة لإجراء عملية المقارنة.

### 5- اختبار الفرضية الرابعة:

لاختبار تحقق الفرضية الرابعة تم الاستعانة بالجدول التالي لإبراز درجة تحقق الجانب النظري مقارنة بآراء المستجوبين، وتحديد درجة تحقق الفرضية بشكل عددي معتمدين في ذلك على نظام ترقيم وتقييم خاص يبدأ من درجة التحقق معدومة إلى درجة تحقق ممتازة (أنظر الملحق رقم 03).

الجدول رقم 21 : اختبار الفرضية الرابعة

درجة التحقق	درجة تحقق الجانب النظري مع اراء الخبراء ونتائج اختبار الفرضيات	الفرضية
مرفوضة	<p>معدل معامل الارتباط بين جميع الخبراء: 42% معدل نسبة التغطية للخبراء: 27.15%</p> <p>-تمت المقارنة بين الفروع على مستوى المجمع من خلال تقارير التسيير، -تمت المقارنة بين المنافسين في نقاط محددة السعر التنافسي مثلا - مقارنة منتجاتها مع منافسيها لتحسين جودة منتجاتها.</p>	<p>يسهم القياس المقارن في فعالية اتخاذ القرار</p> <p>التعليق:</p> <p>كانت اقوال الخبراء تتشارك في نقاط معينة أهمها:</p> <p>-معامل الارتباط لا يعبر عن وجود علاقة بين المتغيرين بل يعبر عن وجود اتفاق بين خبراء الدراسة بان القياس المقارن لا يساهم بشكل فعال في اتخاذ القرارات، -لا توجد هنالك خطة يعتمدها المسؤولون لإجراء عملية المقارنة، -يسعى المسؤولون الى معالجة الفجوة السلبية للأداء ولكن لا يتم الاعتماد عليها للتنبؤ بالأداء المستقبلي، -يهتم المسؤولون بعملية التغيير ولكن ليس بعد القيام بعملية المقارنة -لا توجد هنالك خطوات وإجراءات يعتمدها المسؤولون اثناء القيام بعملية التغيير.</p>

المصدر: من إعداد الطالبة

من خلال الجدول الذي يتعلق بتحقق الفرضية الرابعة فإن الفرضية مرفوضة، والتي كانت تتمحور حول فعالية القياس المقارن في اتخاذ القرار لوجود اتفاق بين الخبراء بكل من الفرع والمصنع على أنه لا يتم

التخطيط لعملية المقارنة واعتماد المجمع اقروديف للحبوب على تقارير التسيير فقط لإجراء المقارنة ما بين الفروع الأخرى للمجمع.

ونفس الحال بالنسبة لمصنع العموري الذي يهتم بالسعر التنافسي فقط في عملية المقارنة، كما أنه لا يتم الاعتماد على خطة واضحة لإجراء التغيير بعد عملية المقارنة ولا الخطوات والإجراءات اللازمة لذلك. أما الارتباط المعبر عنه فهو حول اتفاق الخبراء على أن القياس المقارن لا يتم بجميع مراحلها بالمؤسسات محل الدراسة.

رابعاً: اختبار الفرضية الخامسة: فعالية 6 سيقما في اتخاذ القرار بالمؤسسات محل الدراسة.

### 1- المقاربة المعجمية (تكرار المفردات):

الجدول رقم 22: تكرار المفردات العقدة 6 سيقما

المصطلحات	عدد الاحرف	التكرار
الإنتاج	7	71
قرارات	6	49
التكاليف	8	46
العليا	6	39
تقارير الاداء	12	33
الجودة	6	21
المعلومات المالية	16	21
المنافسين	9	19
تحسين والتدريب	10	13
العيوب	6	10
التحفيز	7	9

المصدر: مخرجات برنامج (Nvivo)

من نتائج الجدول المقابل المتعلق بالمقاربة المعجمية لعقدة 6 سيقما وعقدة اتخاذ القرار، نلاحظ أن مصطلح تقارير الأداء تكرر بـ33 مرة، مما يدل على أهميته لدى الخبراء والتركيز عليه في تقديم المعلومات المالية (مكررة 21 مرة) في اتخاذ مختلف القرارات التي تخص التحسين (مكررة 13 مرة) الإنتاج (مكررة 71 مرة) والتدريب (مكرر 13 مرة) والتشجيع (مكررة 9 مرات) والتحفيز (مكررة 9مرات) ومعالجة العيوب (مكررة 10مرات).

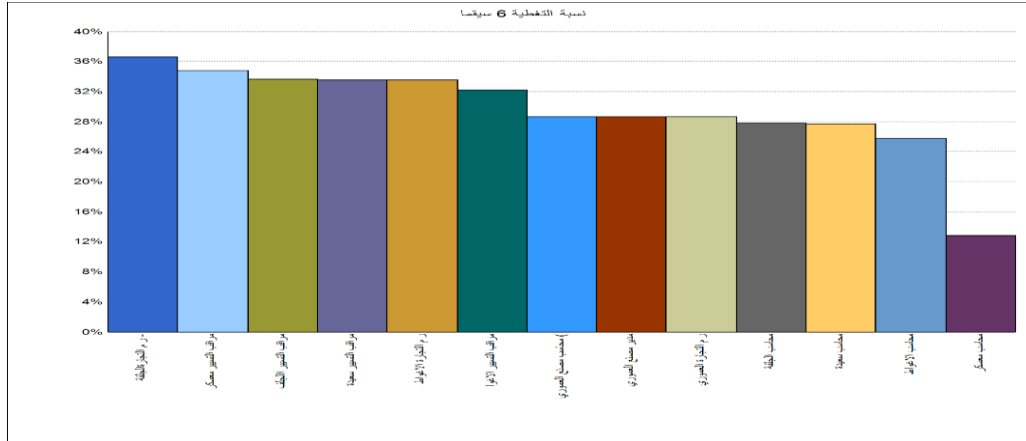
وكما يوضح الشكل رقم ( 19 ) المصطلحات الأكثر تكرارا بالخط العريض والكبير، نستنتج بأن الكلمات الأكثر تكرارا في إجابات الخبراء توضح الأهمية الكبرى التي يوليها الخبراء لـ 6 سيقما في اتخاذ القرارات.



لتحسين المنتج والقيام بعملية التدريب والتكوين للعمال، أما خبراء مصنع العموري فكانت نسبهم متشابهة %28.68

والشكل التالي يوضح نسبة التغطية فعالية 6 سيقما في اتخاذ القرار.

الشكل رقم 20: نسبة التغطية لفعالية 6 سيقما في اتخاذ القرار



المصدر: مخرجات برنامج (Nvivo)

3- معامل الارتباط فعالية 6 سيقما في اتخاذ القرار:

الجدول التالي يوضح معاملات التشابه النصي بين المستجوبين فعالية 6 سيقما في اتخاذ القرار

الجدول رقم 24: معامل الارتباط فعالية 6 سيقما في اتخاذ القرار

معامل الارتباط Pearson	المصدر (ب)	المصدر (أ)
0,52 %	اتخاذ القرار	6 سيقما التحكم
0.70 %	اتخاذ القرار	6 سيقما التحليل والتحسين
0.55 %	اتخاذ القرار	6 سيقما القياس
0.56 %	اتخاذ القرار	6 سيقما المشكلة
58 %	معامل الارتباط Pearson الكلي	

المصدر: مخرجات برنامج (Nvivo)

الملاحظ من الجدول أنه هناك توافق كبير في كلام الخبراء بين عقدة اتخاذ القرار وعقدة التحليل والتحسين بمعامل ارتباط 0.70%، وهذا يوضح مدى المام الخبراء بأهمية تحديد المشكلة من أجل تحسين وجودة الأداء.

4- الخريطة المعرفية:

الشكل رقم 21: الخريطة المعرفية لـ 6 سيقما



المصدر: مخرجات برنامج (Nvivo)

ما نلاحظه من هذه الخريطة المعرفية هو بروز مفاهيم الجودة، السعر التنافسي، التغيير، الحواسيب... الخ وهذا يبرز اهتمام المؤسسات محل الدراسة بالتحسين المستمر لمنتجاتها والسعي نحو تقليل العيوب الإنتاجية.

5- إختبار الفرضية الخامسة:

الجدول رقم 25 : اختبار الفرضية الخامسة

درجة التحقق	درجة تحقق الجانب النظري مع اراء الخبراء ونتائج اختبار الفرضيات	الفرضية
+C جيد	معدل معامل الارتباط بين جميع الخبراء : 58% معدل نسبة التغطية للخبراء : 29.59% - الاعتماد على الأرقام والحقائق عند اتخاذ أي قرار - تقليل العيوب الإنتاجية	تسهم 6 سيقما في فعالية اتخاذ القرار . كانت اجابات المستجوبين مطابقة نسبيا للجانب النظري ب: - مرحلة تحديد المشكلة - مرحلة القياس التحسين

المصدر: من إعداد الطالبة

من خلال الجدول الذي يتعلق بتحقيق الفرضية الخامسة فإن الفرضية قد تحققت بدرجة جيد، والتي كانت تتمحور حول فعالية 6 سيقما في اتخاذ القرار، وذلك من خلال اعتماد المؤسسات على الأرقام والحقائق عند اتخاذ أي قرار، كما يتوفر الفرع والمصنع على موقع الكتروني وصفحة على مواقع التواصل الاجتماعي تسمح لهما بنشر المعلومات للزبائن والتواصل معهم. كما يهتم الفرع ككل بتقليل العيوب الإنتاجية من خلال الصيانة الدورية للآلات واقتناء أحدث التجهيزات والبرامج لحساب الأجور بينما يفتقر للبرامج الحديثة في الإحصاء وتبادل المعلومات بين الفروع بأسرع وقت والتقنيات الحديثة لضبط الجودة.

خامسا: اختبار الفرضية السادسة: يسهم نظام الإنتاج في الوقت المحدد في فعالية اتخاذ القرار

بالمؤسسات محل الدراسة.

1- المقاربة المعجمية (تكرار المفردات):

الجدول رقم 26: تكرار المفردات العقدة الإنتاج في الوقت المحدد

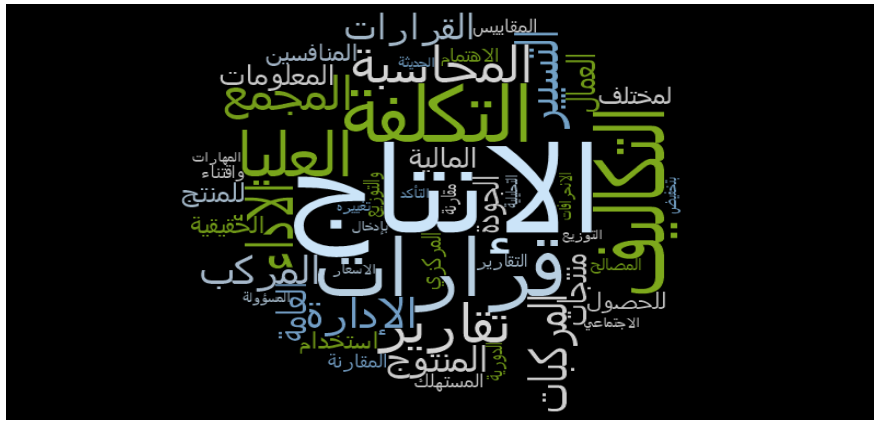
التكرار	عدد الاحرف	المصطلحات
71	7	الإنتاج
49	6	قرارات
46	8	التكاليف
22	6	العمال
19	9	العليا
18	4	آلات
17	7	المركزي
15	7	واقثناء
13	7	الحديثة
10	8	مورد وحيد

المصدر: مخرجات برنامج (Nvivo)

أظهر برنامج التحليل الكيفي 54 مصطلح مكرر، ونظرا لعددتها الكبير ركزنا على المصطلحات الأكثر تكرارا، وكما يظهر الجدول أعلى تكرار سجل لمصطلحات الإنتاج بـ71 مرة التكاليف 46 مرة قرارات 49 مرة آلات 18 مرة، مما يعني أن الفرع يهتم بتخفيض التكاليف باقتناء آلات حديثة ومتطورة وسريعة وربطها بالحاسوب المركزي لمراقبة أي اختلالات في الإنتاج بينما تعتمد في اقتنائها للمادة الأولية على مورد واحد. كما يوضح الشكل رقم ( 22) المصطلحات الأكثر تكرارا بالخط العريض والكبير .

نستنتج بأن الكلمات الأكثر تكرارا في إجابات الخبراء توضح الأهمية الكبرى التي يوليها الخبراء لفعالية نظام الإنتاج في الوقت المحدد في اتخاذ القرارات.

الشكل رقم 22: سحابة الكلمات لنظام الإنتاج في الوقت المحدد



المصدر: مخرجات برنامج (Nvivo)

2- المقارنة الموضوعية (نسبة التغطية):

نسبة التغطية فعالية نظام الإنتاج في الوقت المحدد في اتخاذ القرار: تعبر عن نسبة التحدث عن دور

فعالية نظام الإنتاج في الوقت المحدد في اتخاذ القرار وتظهر نتائجها في الجدول التالي:

الجدول رقم 27 : نسبة التغطية فعالية نظام الإنتاج في الوقت المحدد في اتخاذ القرار.

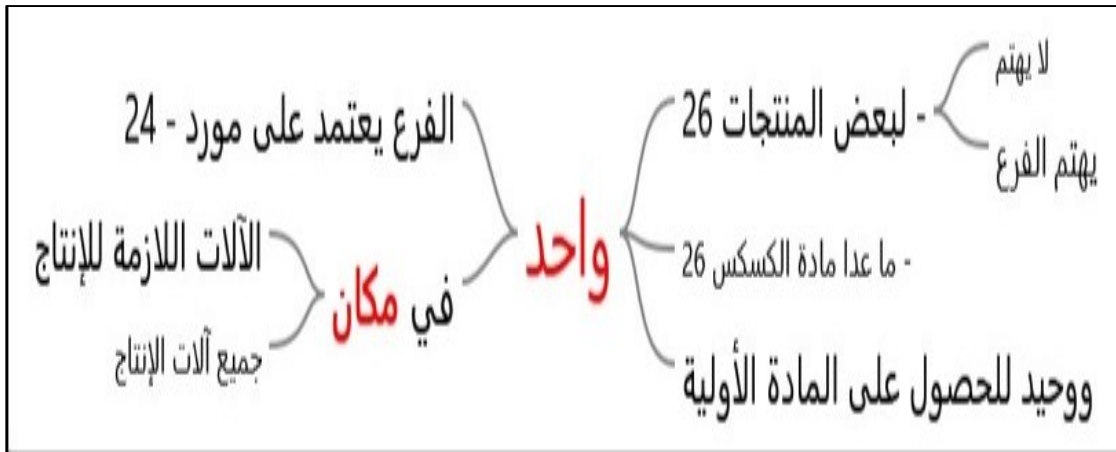
المصدر	نسبة التغطية %
المدير الفرعي للتجارة الأغواط	22.05%
رئيس مصلحة التجارة العموري	16.54%
رئيس مصلحة التجارة الجلفة	24.47%
إطار محاسب الأغواط	15.62%
رئيس قسم المالية والمحاسبة الجلفة	17.22%
رئيس قسم المالية والمحاسبة سعيدة	16.10%
رئيس مصلحة المحاسبة العموري	16.54%
رئيسة قسم المالية والمحاسبة معسكر	7.27%
مدير مصنع العموري	16.54%
مراقب التسيير مركب الجلفة	21.66%



الجدول يوضح ان هناك توافق ضعيف في كلام الخبراء بين عقدة اتخاذ القرار وعقدة الموردون بمعامل ارتباط 0.28% كون المركبات تعتمد على مورد واحد ووحيد بينما مصنع العموري له عدد قليل من الموردين بينما كان التوافق قوي فيما يخص أتممه المعدات وخطوط الإنتاج بـ 0.62%، أما عن عقدة العمال الماهرون فلقد كانت النسبة 0.59% لكون المصنع لا يولي أهمية كبيرة الى مهارة العاملين عكس الفرع الذي يهتم بحلب الكفاءات وإلى تدريب العمال ولكن بنسب متفاوتة بين المركبات.

#### 4- الخريطة المعرفية:

الشكل رقم 24: الخريطة المعرفية لنظام الإنتاج في الوقت المحدد



المصدر: مخرجات برنامج (nvivo)

ما نلاحظه من هذه الخريطة المعرفية هو بروز مصطلح واحد في وسط الخريطة متصلا بروابط عديدة من المفاهيم المختلفة مثل: مكان الآلات اللازمة للإنتاج، المادة الأولية... الخ وهذا يوضح مصدر المادة الأولية التي تعتمد عليها المؤسسات ووضع الآلات اللازمة للإنتاج داخل المصنع.

#### 5- اختبار الفرضية السادسة

الجدول رقم 29 : اختبار الفرضية السادسة

الدرجة التحقق	الدرجة تحقق الجانب النظري مع اراء الخبراء ونتائج اختبار الفرضيات	الفرضية
+C جيد	معدل معامل الارتباط بين جميع الخبراء : 52% معدل نسبة التغطية للخبراء : 18.47% -توضع الآلات اللازمة لإنتاج منتج معين في مكان واحد. - أتمته المعدات وربطها بالحاسوب المركزي.	يساهم نظام الإنتاج في الوقت المحدد في فعالية اتخاذ القرار . التعليق: كانت اجابات المستجوبين مطابقة نسبيا للجانب النظري. - أتمته خطوط الإنتاج - أتمته المعدات

المصدر: من إعداد الطالبة

من خلال الجدول الذي يتعلق بتحقيق الفرضية السادسة فإن الفرضية قد تحققت بدرجة جيد، والتي كانت تتمحور حول فعالية الإنتاج في الوقت المحدد في اتخاذ القرار، وذلك من خلال اعتماد المؤسسات على أتمته المعدات وربطها بالحاسوب المركزي ووضعية الآلات داخل المصنع وأيضا اعتماد جميع المركبات على العمال متعددو المهارات وذلك لطبيعة الإنتاج والمعدات التي تتطلب ذلك.

## خلاصة الفصل:

من خلال هذا الفصل حاولنا اسقاط المفاهيم النظرية التي تم تناولها في الفصل الأول على الواقع الميداني، ولقد تم ذلك بالاستعانة بالمقابلة والتي تمت على مستوى فرع الحبوب الأغواط ومصنع العموري للأجر، وهذا بهدف الإجابة على إشكالية الدراسة: ما مدى تطبيق المحاسبة الاستراتيجية في اتخاذ القرار لدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وخاصة بفرع الحبوب ومصنع العموري للأجر بالأغواط، وما النموذج الملائم لتفعيل ادواتها؟

تم التطرق في هذا الفصل لشرح مناخ المقابلة ثم عرض لمحتوى المقابلات وفي الأخير تم اختبار فرضيات الدراسة بالاعتماد على مؤشرات لقياس درجة تحقق كل فرضية حيث ان الفرضيات الخمسة مقبولة وبدرجة تحقق تتراوح من الجيد الى جيد جدا وهناك فرضية واحدة مرفوضة وبالتالي فان هناك مساهمة واضحة وفعالة لأدوات المحاسبة الاستراتيجية والتي تم اختبارها في اتخاذ القرار داخل المؤسسات محل الدراسة.

## الفصل الرابع:

تطبيق بعض أساليب  
المحاسبة الاستراتيجية في  
اتخاذ القرار بالمؤسسات  
محل الدراسة



## تمهيد:

من خلال نتائج اختبار الفرضيات ودرجة تحققها في الفصل السابق، وبإعتماد على ما تم تناوله في الجانب النظري من الدراسة، يمكن ان نستخلص ضمن هذا الفصل تطبيق لبعض أدوات المحاسبة الاستراتيجية في اتخاذ القرار بفرع الحبوب ومصنع العموري للأجر وذلك لسنة 2018، ومن بين هاته الأدوات التي تم تطبيقها: التكلفة على أساس الأنشطة، بطاقة الأداء المتوازن، القياس المقارن، وستكون هذه الدراسة بفرع الحبوب الأغواط بصفتها مؤسسة تمثل القطاع الاقتصادي بولاية الأغواط، ومصنع العموري للأجر كمؤسسة ممثلة للقطاع الخاص بولاية الأغواط.

وتم تقسيم هذا الفصل الى ثلاث مباحث حيث تناول المبحث الأول تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة على فرع الحبوب الاغواط وذلك لسنة 2018 اما في المبحث الثاني فلقد تم تطبيق بطاقة الأداء المتوازن على نفس الفرع وكذا مصنع العموري، كما تم في المبحث الثالث تطبيق التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن والقياس المقارن لنفس المصنع.

### المبحث الأول: تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة

يتم من خلال هذا المبحث تصميم مقترح لتطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط بفرع الحبوب الأغواط، وذلك باستخدام بيانات كمية في اختبار أثر استخدام أسلوب التكلفة على أساس النشاط في دقة قياس تكلفة منتجات الفرع ويخص ذلك الثلاثي الأول لسنة 2018، أين تم تطبيق المحاسبة التحليلية في الفرع ليتوقف تطبيقها بعد ذلك.

### المطلب الأول: نموذج مقترح لتطبيق التكلفة على أساس الأنشطة

يتم تطبيق التكلفة على أساس الأنشطة لفرع الحبوب بالأغواط وذلك لمنتجات السميد والقرينة والكسكس وذلك باتباع مراحل تطبيق هذا الأسلوب كما يلي:

#### أولاً: طريقة نظام محاسبة التكاليف في المؤسسة: الخاصة بالثلاثي الأول لسنة 2018:

تتمثل المهمة الرئيسية لفرع الحبوب بالأغواط في إنتاج مادة السميد والقرينة ومنتج الكسكس، إضافة إلى ذلك إنتاج مادة النخالة التي هي ناتج عن تحويل القمح الصلب والقمح اللين إلى منتج السميد ومنتج القرينة. وتستعمل في إنتاجها مادة القمح اللين من أجل إنتاج مادة القرينة ومادة القمح الصلب من أجل إنتاج مادة السميد ومنتج السميد في إنتاج الكسكس إضافة إلى الأكياس البلاستيكية من أجل التغليف. يتم التمويل بمادتي القمح الصلب والقمح اللين بواسطة الديوان الجزائري المهني للحبوب O.AIC.

والجدول التالي يوضح منتجات فرع الحبوب الأغواط حسب النوع والوزن:

#### الجدول رقم 30: منتجات الفرع حسب النوع والوزن

المنتج	النوع	الوزن
القرينة	قرينة المخابز	50 كلغ
	ممتازة	01-02-05-10-25 كلغ
السميد	العادي	25 كلغ
	الممتاز	10-25 كلغ
الكسكس	العادي	25 كلغ

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق الفرع.

كما يوضح الجدول التالي مجموع تكاليف إنتاج الدقيق العادي-السميد والكسكس الخاصة بالثلاثي الأول لسنة 2018:

#### الجدول رقم 31: مجموع تكاليف إنتاج الدقيق العادي-السميد والكسكس (الوحدة: دج)

البيان	المبالغ للقرينة	المبالغ الكسكس	المبالغ السميد
المادة الأولية المستهلكة	196494588.80	187709535	166545419
الخدمات	7581529.47	1179178.67	24345171.53
اليد العاملة المباشرة	9670161.70	1617517.71	32095951.46

12117429.81	5250346.98	39296041.59	الاستهلاكات
235103972	195756578.36	253042321.56	مجموع التكاليف المباشرة
660806	254546	983998	المادة المستهلكة غير مباشرة
1171128	1296019	2402576	خدمات
5693845	2576776	8478427	اليد العاملة غير مباشرة
982229	1055775	1473344	الاستهلاكات
8508008	5183116	13338345	مجموع التكاليف غير المباشرة
243611980	200939694.36	266380666.56	المجموع

المصدر: من اعداد الطالبة من خلال معطيات الفرع.

تم من خلال الجدول السابق تحديد مجموع التكاليف الخاصة بكل خط انتاج بناء على معطيات الفرع وموظفي قسم المحاسبة العامة.

كما تم تحديد الأنشطة التي يقوم بها كل خط انتاج وكل قسم والنسب التقريبية لكل نشاط بالاعتماد على معلومات قسم المالية والمحاسبة في الفرع بالإضافة إلى الطريقة المتبعة في معالجة تكاليف الإنتاج بالفرع، وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم 32: مسببات التكلفة لكل خط إنتاج (الوحدة: دج)

مركز التكلفة	حجم مسببات التكلفة لخط إنتاج الفرينة 50%	حجم مسببات التكلفة لخط إنتاج سميد 40%	حجم مسببات التكلفة لخط إنتاج الكسكس 10%
عدد مرات الصيانة	144749.83	144749.83	144749.83
عدد ساعات العمل	1366.72	1366.72	1366.72
عدد الات	143633.4	143633.4	143633.4
عدد السيارات	26136.55	26136.55	26136.55
عدد المباني	743121.4	743121.4	743121.4
عدد المكالمات	909.60	909.60	909.60
عدد المكاتب	33393.2	33393.2	33393.2
عدد الطلبيات	112212.7	112212.7	112212.7
عدد التدخلات	128251.26	128251.26	128251.26
عدد التنقلات	54969.55	54969.55	54969.55
عدد المهمات	125746.7	125746.7	125746.7
عدد المعدات	5253.9	5253.9	5253.9
عدد العمال	13475.55	13475.55	13475.55
عدد الاعلانات	59543.25	59543.25	59543.25

المصدر: من اعداد الطالبة من خلال معطيات قسم المحاسبة

تم في الجدول السابق تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط وتكلفة الوحدة الواحدة للمسبب، لنقوم في الجدول التالي بتحديد عدد مسببات التكلفة لكل نشاط وبالنسبة لكل خط إنتاج لتحديد حجم التكاليف لكل خط إنتاج وذلك كما يلي:  
أ- الفرينة:

الجدول رقم 33: خط إنتاج الفرينة (الوحدة: دج)

البيان	عدد المسبب	تكلفة الوحدة	المبلغ
عدد مرات الصيانة	5	144749.83	723749,15
عدد ساعات العمل	348	1366.72	475618,56
عدد الآلات	5	143633.4	718167
عدد السيارات	5	26136.55	130682,75
عدد المباني	2,5	743121.4	1857803,5
عدد المكالمات	100	909.60	90960
عدد المكاتب	10	33393.2	333932
عدد الطلبيات	40	112212.7	4488508
عدد التدخلات	7,5	128251.26	961884,45
عدد التنقلات	10	54969.55	549695,5
عدد المهمات	10	125746.7	1257467
عدد المعدات	10	5253.9	52539
عدد العمال	30	13475.55	404266,5
عدد الاعلانات	2	59543.25	119086,5
<b>المجموع</b>	<b>3.44</b>		<b>12164359,91</b>
			<b>265206684,47</b>

المصدر: من اعداد الطالبة من خلال معطيات قسم المحاسبة

يتضح من خلال الجدول ان التكاليف الغير مباشرة لإنتاج الفرينة قدرت بـ 12164359,91 دج ليصبح مجموع تكاليف خط إنتاج الفرينة مساو لـ 265206684,47 دج.

ب- السميد:

الجدول رقم 34: خط إنتاج السميد (الوحدة: دج)

163856733.31			المادة الأولية المستهلكة
24345171.53			الخدمات
32095951.46			اليد العاملة المباشرة
12117429.81			الاستهلاكات
<b>232415286.11</b>			مجموع التكاليف المباشرة
المبلغ	تكلفة الوحدة	عدد المسبب	البيان
578999,32	144749.83	4	عدد مرات الصيانة
380494,848	1366.72	278,4	عدد ساعات العمل
574533,6	143633.4	4	عدد الآلات
104546,2	26136.55	4	عدد السيارات
1486242,8	743121.4	2	عدد المباني
72768	909.60	80	عدد المكالمات
267145,6	33393.2	8	عدد المكاتب
3590806,4	112212.7	32	عدد الطلبات
769507,56	128251.26	6	عدد التدخلات
439756,4	54969.55	8	عدد التنقلات
1005973,6	125746.7	8	عدد المهمات
42031,2	5253.9	8	عدد المعدات
323413,2	13475.55	24	عدد العمال
95269,2	59543.25	1,6	عدد الإعلانات
<b>9731487,928</b>			المجموع
<b>242146774</b>			

المصدر: من إعداد طالبة من خلال معطيات قسم المحاسبة

يتضح من خلال الجدول ان التكاليف الغير مباشرة لإنتاج السميد قدرت بـ 9731487,928 دج لتصبح بذلك تكاليف خط إنتاج السميد تقدر بـ 242146774 دج.

## ج- الكسكس:

## الجدول رقم 35: خط إنتاج الكسكس (الوحدة: دج)

المبالغ الكسكس		البيان	
57444800			المادة الأولية المستهلكة
1179178.67			الخدمات
1617517.71			اليد العاملة المباشرة
5250346.98			الاستهلاكات
<b>65491843.36</b>			مجموع التكاليف المباشرة
المبلغ	تكلفة الوحدة	عدد المسبب	البيان
144749.83	144749.83	1	عدد مرات الصيانة
95123,712	1366.72	69,6	عدد ساعات العمل
143633,4	143633.4	1	عدد الات
26136.56	26136.55	1	عدد السيارات
371560,7	743121.4	0,5	عدد المباني
18192	909.60	20	عدد المكالمات
66786,4	33393.2	2	عدد المكاتب
897701,6	112212.7	8	عدد الطلبيات
192376,9035	128251.26	1,5	عدد التدخلات
109939,1	54969.55	2	عدد التنقلات
251491,4	125746.7	2	عدد المهمات
10507,8	5253.9	2	عدد المعدات
80853,3	13475.55	6	عدد العمال
23817,3	59543.25	0,4	عدد الاعلانات
<b>2261983,616</b>			المجموع
<b>67753826,98</b>			

المصدر: من إعداد الطالبة من خلال معطيات قسم المحاسبة

من خلال الجدول نجد ان التكاليف الغير مباشرة لإنتاج الكسكس قدرت بـ 2261983,616 دج لتصبح بذلك تكاليف خط انتاج الكسكس تقدر بـ 67753826,98 دج.

ثانيا: الفرق بين مجموع تكاليف الإنتاج حسب النظامين:

بعد تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات نوضح في الجدول التالي الفرق في التكاليف حسب النظام المحاسبي الحالي بفرع الحبوب الأغواط ومجموع تكاليف الإنتاج حسب نظام التكاليف على أساس الأنشطة: ABC

## الجدول رقم 36: يوضح الفرق بين النتائج حسب النظامين

المنتج	تكاليف الإنتاج حسب النظام المطبق	التكاليف على أساس الأنشطة [ ABC]	الفرق بين مجموع التكاليف
الفرينة	266380666.56	265206684,47	1173982,09
السميد	243611980	242146774	1465206
الكسكس	200939694.36	67753826,98	133185867.38

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الجداول السابقة

نلاحظ من خلال الجدول أن تكاليف إنتاج الفرينة والتي قدرت بـ **266380666.56** دج في الطريقة المستعملة داخل الفرع، كانت تتحمل تكاليف إضافية قدرت بـ **1173982.09** دج، أما بتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC فقد أظهر لنا أن تكاليف إنتاجها تقدر فقط بـ **265206684.47** دج، وفي نفس الوقت نلاحظ أن تكاليف إنتاج السميد المقدر بـ **243611980** دج في النظام المطبق في الفرع، في حين تقدر مجموع تكاليف إنتاجه عند تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة بـ **242146774** دج وبالتالي نلاحظ كذلك أن الفرع يتحمل تكاليف إضافية بمقدار **1465206** دج أما مجموع تكاليف إنتاج الكسكس التي وصلت إلى **200939694.36** دج حسب النظام المعمول به في المؤسسة، أما مجموع تكاليف إنتاجه حسب نظام التكاليف على أساس الأنشطة فقدّر بـ **67753826.98** دج وبذلك نلاحظ أن المؤسسة تتحمل تكاليف إضافية بقيمة **133185867.38** دج.

## المبحث الثاني: تطبيق بطاقة الأداء المتوازن

تم من خلال هذا المبحث تقديم نموذج مقترح لبطاقة الأداء المتوازن للفرع وذلك بعد تحديد مخرجات بطاقة الأداء المتوازن من خلال مؤشرات الأداء للأبعاد الخمسة لبطاقة الأداء المتوازن (البعد المالي، بعد العملاء، بعد العمليات الداخلية، بعد التعلم والنمو، البعد البني والاجتماعي)، ووصف الخريطة الاستراتيجية لمختلف الأهداف الاستراتيجية لفرع الحبوب الاغواط.

## المطلب الأول: نموذج مقترح لتطبيق بطاقة الأداء المتوازن

تم تحديد مؤشرات الأداء للأبعاد الخمسة لبطاقة الأداء المتوازن (البعد المالي، بعد العملاء، بعد العمليات الداخلية، بعد التعلم والنمو، البعد البني والاجتماعي)، والمناسبة للأهداف الاستراتيجية وتجسيدها عمليا على فرع الحبوب بالأغواط.

## أولاً: مخرجات بطاقة الأداء المتوازن:

لإعداد بطاقة الأداء المتوازن تم التركيز على المؤشرات الموجودة فعليا بالفرع خلال الفترة من 2016 إلى 2018، والتي تخص الأبعاد الخمسة وذلك كما يلي:

## 1- مؤشرات الأداء للبعد المالي:

سنركز على المؤشرات الموجودة بفرع الحبوب الأغواط خلال الفترة من 2016 إلى 2018 وهي:

## - تحسن معدل الربحية الصافية:

يقيس هذا المؤشر كنسبة مئوية ربحية الدينار الواحد المتحقق من المباع على شكل منتجات، وتقاس هذه النسبة وفقا للمعادلة الآتية:

$$\text{معدل الربحية الصافية} = \frac{\text{نتيجة الدورة الصافية}}{\text{رقم الأعمال}} \times 100$$

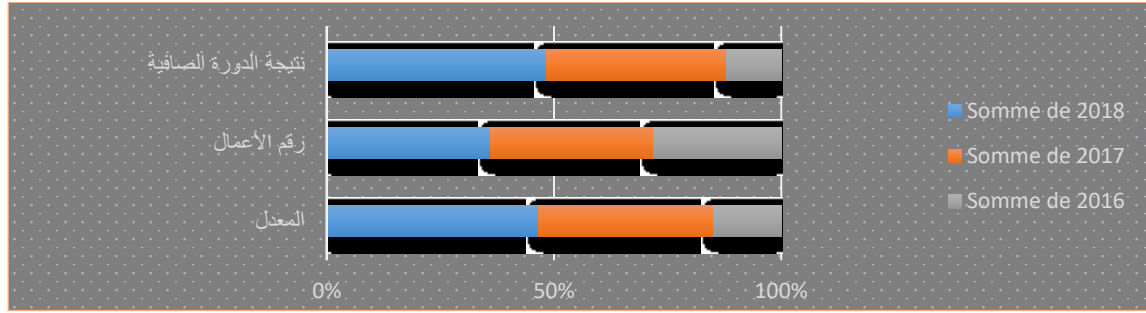
والجدول الموالي يوضح معدل الربحية الصافية للفرع خلال السنوات 2016/2017/2018:

## الجدول رقم 37 : معدل الربحية الصافية (الوحدة: دج)

السنة	2016	2017	2018
نتيجة الدورة الصافية	-120918854.95	399300816.31	488347926.02
رقم الأعمال	4496584424.4	5711922422.04	5764545912.89
المعدل	%0.028	%0.069	%0.084

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

الشكل رقم 25: معدل الربحية الصافية



المصدر: من مخرجات Excel 13

يلاحظ من الشكل رقم (25) أن معدل الربحية الصافية لسنة 2018 هو الأعلى مقارنة بالسنوات الماضية، حيث أن هذا المؤشر يقيس مدى تحكم المؤسسة في تكاليفها لتحقيق أرباح صافية، مما يعني أن الفرع حقق نتائج إيجابية سنة 2018 بتحكمه في التكاليف وبالتالي ارتفاع هامش الربح، بالمقارنة مع نتائج السنوات الماضية، كما نلاحظ ارتفاع في رقم الأعمال ويرجع ذلك الى التوسع في نقاط البيع حيث وصلت الى 49 نقطة بيع بعدما كانت 44 نقطة بيع سنة 2016.

- تحسن مستوى المردودية:

المردودية المالية: تمثل هذه النسبة الربح المتحصل عليه مقابل كل وحدة نقدية من الأموال الخاصة المستعملة، وتحسب بالعلاقة التالية:

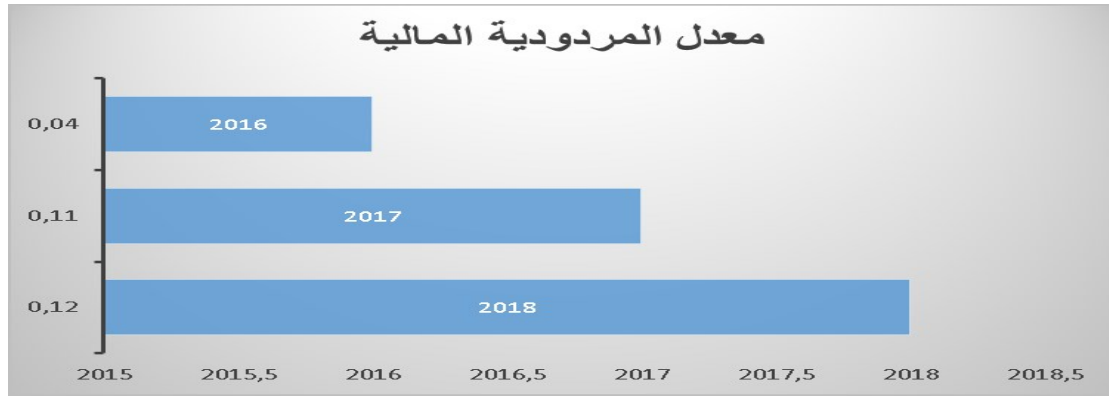
$$\text{معدل المردودية المالية} = \frac{\text{نتيجة الدورة الصافية}}{\text{الأموال الخاصة}} \times 100$$

ومن الأحسن أن تكون هذه النسبة مرتفعة حتى لا تواجه المؤسسة صعوبات في جذب مساهمين جدد إذا كانت بحاجة لذلك، والجدول رقم(39) يوضح معدل المردودية المالية للمؤسسة:  
الجدول رقم 38 : معدل المردودية المالية للمؤسسة (الوحدة: دج)

السنة	2018	2017	2016
نتيجة الدورة الصافية	488347926.02	399300816.31	-120018854.95
الأموال الخاصة	4146850619.12	3454864012.75	3418339761.29
المعدل	%0.12	% 0.11	% 0.04

المصدر: بالاعتماد على وثائق المؤسسة

الشكل رقم 26: معدل المردودية المالية



المصدر: من مخرجات Excel 13

يلاحظ من الشكل رقم (26) أن معدل المردودية المالية متقارب في السنتين 2017 و2018 وذلك بسبب تقارب نتيجة الدورة الصافية وكذا تقارب الأموال الخاصة لهاتين السنتين مقارنة بسنة 2016 التي سجلت نتيجة سلبية للدورة الصافية. بينما هذه النسبة ارتفعت سنة 2018 مما يتيح للفرع فرصة جذب مساهمين جدد.

- **معدل دوران الأصول:** يعبر هذا المؤشر عن مدى كفاءة الإدارة في إدارة مجموع الأصول وتوليد مبيعات منها ويحسب هذا المؤشر وفقا للمعادلة التالية:

$$\text{معدل دوران الأصول} = \frac{\text{صافي المبيعات}}{\text{إجمالي الأصول}} \times 100$$

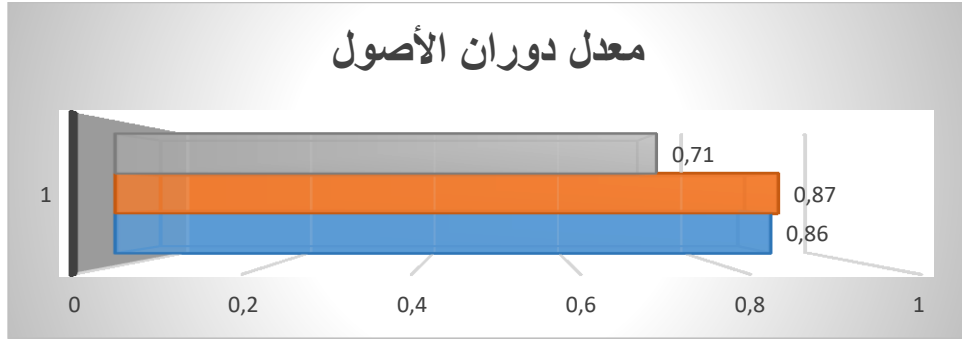
والجدول التالي يبين معدل دوران الأصول لفرع الحبوب الاغواط:

الجدول رقم 39: معدل دوران الأصول الوحدة: دج

السنة	2016	2017	2018
صافي المبيعات	4496584424.4	5711920422.04	5764545912.80
إجمالي الأصول	6320139407.29	6562555426.84	6702636778.15
المعدل	%0.71	%0.87	%0.86

المصدر: بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

## الشكل رقم 27: معدل دوران الأصول



المصدر: من مخرجات Excel 13

يلاحظ من الشكل ان معدل دوران الأصول مرتفع لسنة 2017 مقارنة بباقي السنوات، وهذا يدل على مدي فعالية اعمال الفرع خلال هذه السنة وجودة استخدام أصوله لتحقيق الربح، في حين ان هذه النسبة انخفضت سنة 2018 وهذا بسبب عمليات التجديد لأدوات الإنتاج بكل من مركبات سعيدة، الجلفة، الأغواط، معسكر.

## 2- مؤشرات الأداء لبعد العملاء:

يتميز هذا المنظور بأهمية كبيرة في نجاح استراتيجية المؤسسة لغرض بقاءها واستمرارها في سوق المنافسة من خلال تقديم منتجات تلي حاجات العميل ومتطلباته وعليه ينبغي على المؤسسة أن تضع إرضاء العميل في قلب استراتيجيتها حيث يعد من الأهداف الاستراتيجية للمؤسسات التي تؤكد المحافظة على العملاء الحاليين ومحاولة كسب عملاء جدد.

وفيما يلي استعراض لمجموعة من المقاييس التي ستستخدم في قياس هذا المنظور:

## - زيادة الحصة السوقية:

يعتبر نصيب المؤسسة من مبيعات السوق من أهم المؤشرات التي يمكن من خلالها الحكم على تنافسيتها خاصة إذا كان السوق يتميز بالنمو وأنه يتوفر على فرص مستقبلية يجب على المؤسسة استغلالها حيث إذا كانت هذه الحصة كبيرة هذا يدل على أنها تمتلك تنافسية عالية في السوق مقارنة بالمنافسين الآخرين.

ويمكن التعبير عنها بالمعادلة:

$$\text{الحصة السوقية} = \frac{\text{المبيعات السنوية للمؤسسة}}{\text{المبيعات الإجمالية للسوق}} \times 100$$

والجدول الموالي يوضح الحصة السوقية التي اكتسبتها فروع المركب خلال سنة 2018:

الجدول رقم 40 : الحصة السوقية للمؤسسة (الوحدة: دج)

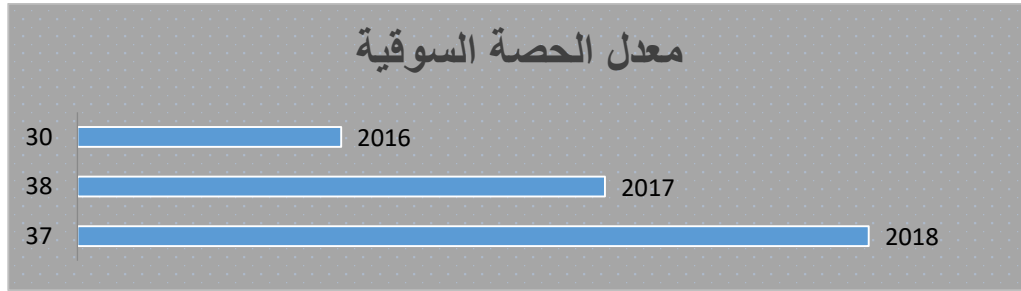
السنة	2016	2017	2018
المبيعات السنوية للمؤسسة	4496584424.4	5711920422.04	5764545912.80
المبيعات الإجمالية للسوق	14988614748	15031369532	155798538
المعدل	% 30	%38	%37

المصدر: بالاعتماد على وثائق المؤسسة

الملاحظ ان الحصة السوقية للفرع انخفضت سنة 2018 مقارنة بسنة 2017، وهذا يدل على مدى جودة أداء الفرع ضد منافسيه وقدرته التنافسية داخل سوق الحبوب لسنة 2017 عكس سنة 2018.

ويمكن تمثيل نتائج الجدول السابق في الشكل التالي:

الشكل رقم 28: معدل الحصة السوقية



المصدر: من مخرجات Excel 13

الملاحظ أن الحصة السوقية لسنة 2017 هي الأعلى مقارنة بسنتي 2016 و2018، ذلك أن الفرع قد اكتسب عملاء جدد نظير جودة منتجاته وتنوعها خصوصا بعد انطلاقه في إنتاج الكسكس بجميع أنواعه سنة 2016 وبمختلف الأحجام سنة 2017، وهذا ما تفسره النسبة المنخفضة لسنة 2018، بسبب تخصيص جزء من مادة السميد لإنتاج الكسكس مع ثبات القدرة الإنتاجية، وهذا يؤدي إلى الاحتفاظ بالعملاء القدامى واكتساب عملاء جدد للمنتجات الجديدة.

- النمو في حجم المبيعات:

يقيس هذا المؤشر النمو السنوي في حجم مبيعات المؤسسة، ويحسب هذا المؤشر من خلال العلاقة

التالية:

$$\text{معدل نمو في حجم المبيعات} = \frac{\text{كمية المبيعات لسنة } n - \text{كمية المبيعات لسنة } n-1}{\text{كمية المبيعات لسنة } n-1} \times 100$$

والجدول التالي يعرض نسب النمو في حجم المبيعات المحقق في الفرع.

الجدول رقم 41: معدل نمو المبيعات (الوحدة: دج)

السنة	2016	2017	2018
المبيعات	4496584424.4	5711920422.04	5764545912.80
المعدل	* % 1.47	% 0.27	%0.009

\* حجم المبيعات المؤسسة سنة 2015 تقدر ب: 1815494690.00 دج

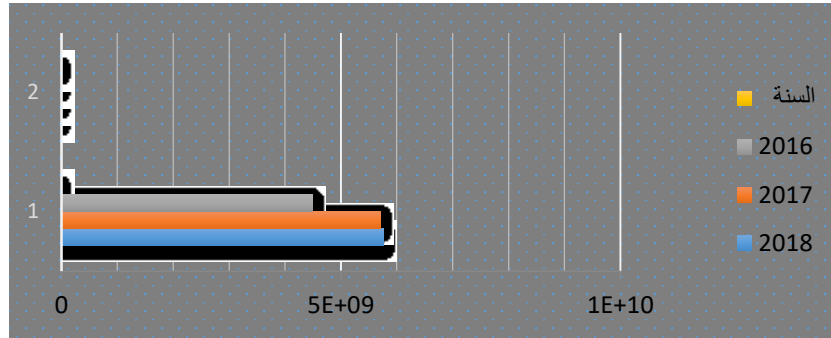
المصدر: بالاعتماد على وثائق المؤسسة

الملاحظ من الجدول ان معدل نمو مبيعات الفرع عرفت تحسنا طفيفا سنة 2018 (0.009%) مقارنة

بسنوات 2017 (0.27%) و 2016 (1.47%) وهذا نظرا لوجود منافسة قوية بسوق الحبوب.

ويمكن تمثيل نتائج الجدول السابق في الشكل التالي:

الشكل رقم 29: نمو حجم المبيعات



المصدر: من مخرجات Excel 13

يلاحظ من الشكل رقم (29) حجم المبيعات لسنة 2018 ارتفع بنسبة طفيفة تقدر ب(0.009) مقارنة

بسنة 2017 التي عرفت نمو محسوس لمبيعاتها مقارنة بسنة 2016.

3- مؤشرات الأداء لبعء العمليات الداخلية:

بعد انتهاء من تحديد العوامل المهمة اللازمة لجذب العملاء وإرضائهم فإنها تقوم بتحديد مؤشرات

العمليات التشغيلية الداخلية حتى تكون جيدة الأداء، ويمكن قياس ذلك من خلال المؤشرات الآتية:

- معدل دوران المخزون:

يستخدم هذا المعدل للحكم على إدارة التسويق، وارتفاع هذا المعدل يدل على استثمار المؤسسة لأموال

أقل في المخزون، ولا وجود لمعدل دوران نمطي ولكنه يعتمد على طبيعة الصناعة وسياسة البيع التي تتبعها

المؤسسة، وعليه يمكن مقارنة معدل المؤسسة بمثيلاتها في الصناعة أو مع السنوات المتتالية لنفس المؤسسة.

ويعبر عن هذا المؤشر بالعلاقة التالية:

$$\text{معدل دوران المخزون} = 100 \times \frac{\text{تكلفة المبيعات}}{\text{متوسط المخزون}}$$

والجدول الموالي يوضح معدل دوران المخزون للفرع:  
الجدول رقم 42: معدل دوران المخزون (الوحدة: دج)

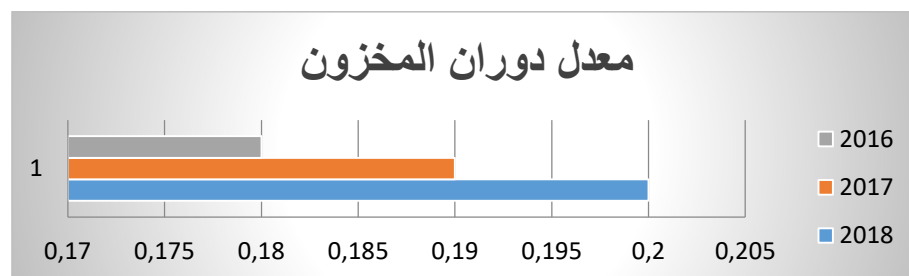
السنة	2016	2017	2018
المبيعات	4496584424.4	5711920422.04	5764545912.80
متوسط المخزون	423835907.68	390817630.21	435036310.41
المعدل	% 10.60	% 14.61	% 13.25

المصدر: بالاعتماد على وثائق المؤسسة

يلاحظ من الجدول ان معدل دوران المخزون للفرع سنة 2017 هو الأعلى بنسبة (14.61%) مقارنة بسنة 2018 (13.25%) و سنة 2016 بنسبة (10.60%).

والشكل التالي يمثل بيانات الجدول السابق:

الشكل رقم 30: معدل دوران المخزون



المصدر: من مخرجات Excel 13

يلاحظ من الشكل رقم (30) أن معدل دوران المخزون لسنة 2017 هو الأعلى مقارنة بسنتي 2016 و 2018، أي أن الفرع استثمر أموال أقل في المخزون وان منتجاته يتم تصريفها بشكل سريع وان هنالك طلب عليها وهذا ما تثبته الحصة السوقية لتلك السنة.

- التحسين في الإنتاجية:

تعتبر الإنتاجية مقياس للأداء التشغيلي خلال فترة زمنية محددة، ويمكن التعبير عنها بالمعادلة:

$$\text{التحسين في الإنتاجية} = \frac{\text{القيمة المضافة للسنة } n - \text{القيمة المضافة للسنة } (n-1)}{\text{القيمة المضافة للسنة } (n-1)} \times 100$$

ويمكن تحديد هذا المؤشر وفقا للمعلومات الموجودة في الجدول الموالي:

الجدول رقم 43: تحسين إنتاجية المؤسسة (الوحدة: دج)

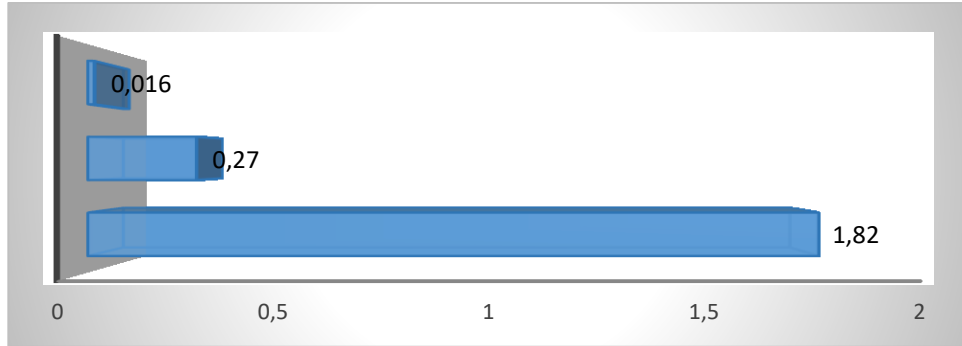
السنة	2016	2017	2018
القيمة المضافة	1066827983.11	1356222621.25	1378580482.61
المعدل	% 1.82	% 0.27	% 0.016

\* حيث بلغت القيمة المضافة سنة 2015 قيمة 378074285.05 دج

المصدر: بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

الملاحظ من الجدول تراجع القيمة المضافة للفرع سنة 2018 (0.016%) وذلك مقارنة بسنوات 2017 و2016.

ويمكن تمثيل نتائج الجدول السابق في الشكل التالي:  
الشكل رقم 31: تحسين إنتاجية المؤسسة



المصدر: من مخرجات Excel 13

يلاحظ من خلال الشكل أن هناك تراجع لإنتاجية المؤسسة سنة 2018 مقارنة بسنة 2017 وسنة 2016، أي أن القيمة المضافة لسنة 2018 تكاد تتساوي مع سنة 2017، وهذا راجع إلى تقادم معدات الإنتاج بالإضافة إلى تراجع قدرة معدات التجفيف، كما أن تكاليف الصيانة مرتفعة (حسب تقارير التشغيل).

#### 4- مؤشرات الأداء لبعث التعلم والنمو:

يحدد هذا المنظور القدرات التي يجب أن تنمو فيها المؤسسة من أجل تحقيق عمليات داخلية عالية المستوى التي تخلق قيمة للعملاء والمساهمين، وتتمثل أهم مؤشرات هذا المنظور فيما يلي:

#### - تحسين مستوى رضا الأفراد:

من أهم العناصر التي يتم الاعتماد عليها في تحديد هذا المؤشر هو الرضا عن الأجر، وتكون بمثابة دعم إيجابي للعاملين لزيادة إنتاجيتهم وتحسين أدائهم، وارتفاع نسبة المصاريف المقدمة للعاملين مؤشر على الاهتمام بهم وبالتالي كسب رضاهم، والذي يقاس من خلال العلاقة التالية:

$$\text{معدل تطور مصاريف العاملين} = \frac{\text{مصاريف العاملين للسنة } n - \text{مصاريف العاملين للسنة } n-1}{\text{مصاريف العاملين للسنة } n-1} \times 100$$

والجدول الموالي يبين تطور مصاريف العاملين بالفرع:

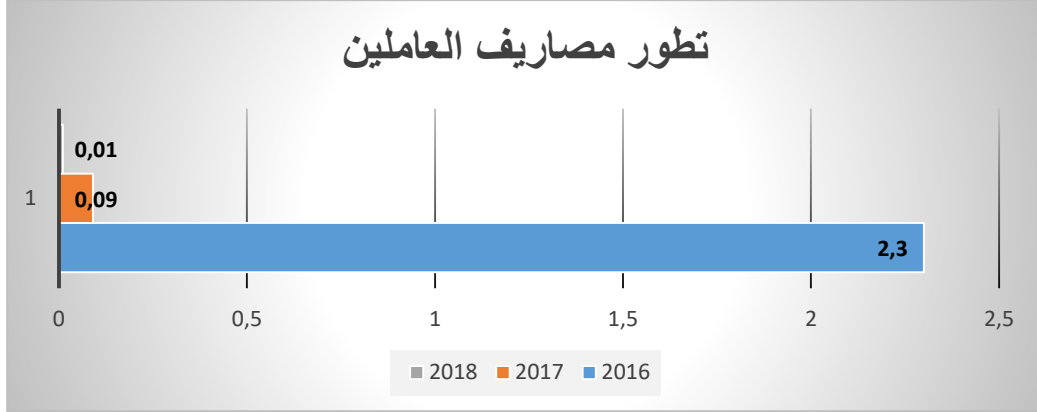
#### الجدول رقم 44: تطور مصاريف العاملين (الوحدة: دج)

السنة	2016	2017	2018
مصاريف العاملين	526075542.27	573871451.90	579553926.50
المعدل	* 2.30%	%0.09	%0.01

\* مصاريف العاملين 2015=159102894.45

المصدر: بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

الملاحظ ان معدل مصاريف العاملين كان مرتفع سنة 2016 (2.30%) ليزداد بنسب طفيفة خلال سنوات 2017 و2018 على التوالي (0.09%) و(0.01%).  
الشكل رقم 32: تطور مصاريف العاملين



المصدر: من مخرجات Excel 13

من خلال الشكل رقم (32) يتضح أن نسبة تطور مصاريف العاملين كانت مرتفعة سنة 2016 مقارنة بسنوات 2017 و2018، وارتفاع هذا المؤشر او تراجع له دليل على الاهتمام الفرع برضا العاملين، من خلال تنمية قدراتهم وبالتالي تحقيق عمليات داخلية عالية المستوى وزيادة قيمة العملاء والمساهمين، وتضم هذه المصاريف المنح التشجيعية والحوافز إضافة الى مصاريف الخدمات الاجتماعية.

- رفع مستوى التأطير:

ويمكن تحديد هذا المؤشر بالعلاقة التالية:

$$\text{معدل التأطير} = \frac{\text{عدد الإطارات}}{\text{عدد العمال الإجمالي}} \times 100$$

ويمكن تحديد نسبة التأطير في الفرع وفقاً للمعلومات الموجودة في الجدول الموالي:

الجدول رقم 45: معدل التأطير في الفرع الوحدة: دج

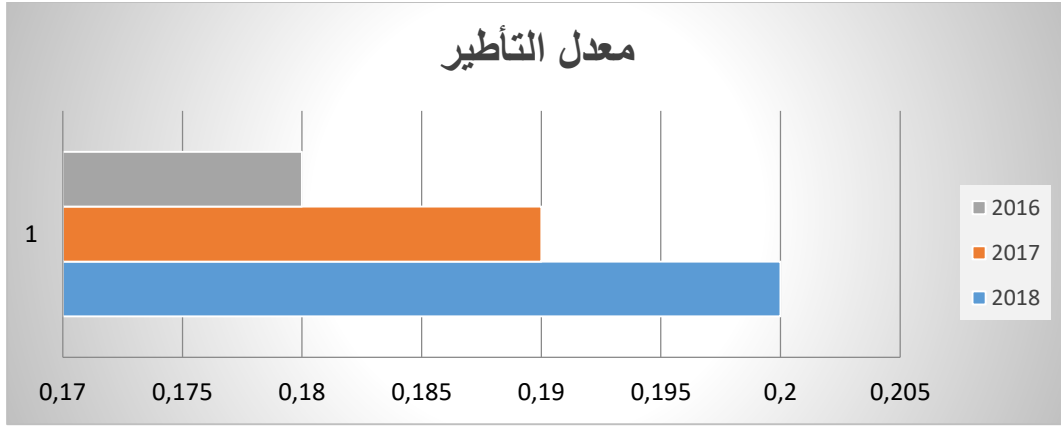
السنة	2016	2017	2018
عدد الإطارات	119	125	142
عدد العمال الإجمالي	661	661	677
المعدل	%0.18	%0.19	%0.20

المصدر: بالاعتماد على وثائق المؤسسة

من خلال الجدول يتضح نمو معدل التأطير خلال سنوات 2017 و2018 وهذا بزيادة عدد الإطارات داخل الفرع مقارنة بالعدد الإجمالي للعمال.

ويمكن ملاحظة نمو معدل التأخير في الفرع من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم 33: معدل التأخير



المصدر: من مخرجات Excel 13

من خلال الشكل (33) يتضح أن عدد الإطارات ارتفع سنة 2018 مقارنة بالسنوات الماضية، ويرجع ذلك إلى اهتمام الفرع بالدورات التكوينية واكتساب العمال إلى خبرات مما أدى إلى ترقيةهم إلى إطارات. - مؤشر معدل التوظيف: يتم تحديد هذا المؤشر عن طريق تحديد نسبة التوظيف بالمؤسسة من سنة لأخرى كما يلي:

$$\text{معدل التوظيف} = \frac{(\text{عدد الموظفين في السنة (ن+1)} - \text{عدد الموظفين في السنة (ن)})}{\text{عدد الموظفين في السنة (ن)}} \times 100$$

والجدول التالي يوضح معدل التوظيف لفرع الحبوب الأغواط:

الجدول رقم 46: معدل التوظيف الوحدة: دج

السنة	2018	2017	2016
عدد الموظفين	66	12	4
المعدل	%4.5	%0.7	-%0.6*

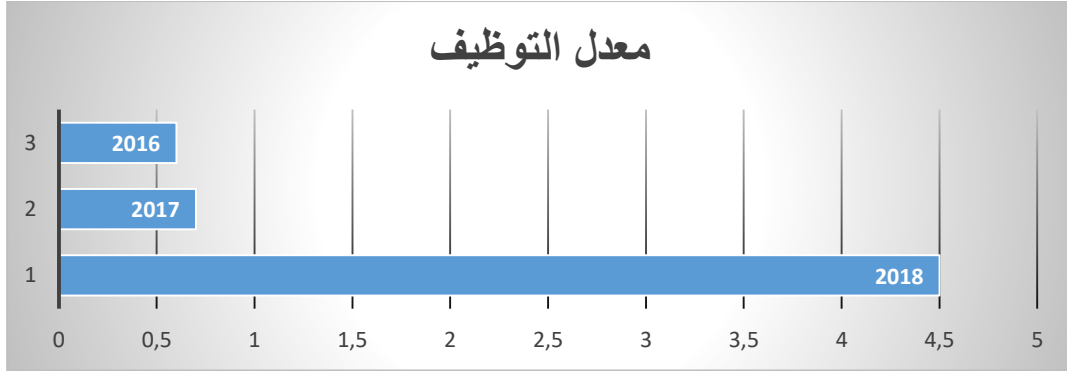
\* عدد الموظفين لسنة 2015=10

المصدر: بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

نلاحظ ان عدد الموظفين سنة 2018 ارتفع (%4.5) مقارنة بالسنوات الماضية: 2017 (0.7%)، 2016 (0.6%).

ويمكن تمثيل المعدلات السابقة في الشكل التالي:

الشكل رقم 34: معدل التوظيف



المصدر: من مخرجات Excel 13

الملاحظ حسب الشكل السابق أن معدل التوظيف لسنة 2018 هو الأعلى مقارنة بباقي السنوات وهذا راجع للزيادة في نقاط التوزيع والتوسعات التي عرفها الفرع.  
- مؤشر معدل التكوين: يتم تحديد هذا المؤشر عن طريق تحديد عدد المتكويين بالمؤسسة خلال السنوات المدروسة.

ويمكن تحديد هذا المؤشر بالعلاقة التالية:

$$\text{معدل التكوين} = 100 \times \frac{\text{عدد المتكويين}}{\text{عدد العمال الإجمالي}}$$

والجدول التالي يوضح معدل التكوين لفرع الحبوب الأغواط:

الجدول رقم 47: معدل التكوين الوحدة: دج

السنة	2016	2017	2018
عدد المتكويين	3	8	59
العدد الإجمالي للعمال	661	661	677
المعدل	%0.004	%0.012	%0.09

المصدر: بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

الملاحظ من خلال الجدول ان معدل التكوين ارتفع مع السنوات وهذا لارتفاع عدد المتكويين كل سنة نسبة الى العدد الإجمالي للعمال حيث وصل سنة 2018 الى عدد 59 متكون.

والشكل التالي يبين تطور معدل التكوين عبر سنوات 2016، 2017 و2018:

الشكل رقم 35: معدل التكوين



المصدر: من مخرجات Excel 13

الملاحظ من الشكل أن معدل التكوين ارتفع بشكل ملحوظ سنة 2018، وهذا راجع للسياسة التي يسعى إليها الفرع وهي مواكبة التطورات والتكنولوجيا الحديثة لتحسين وضعيته التنافسية، وسعياً منه أيضاً للحصول على شهادة الأيزو.

5- البعد البيئي والاجتماعي: تتمثل أهم مؤشرات هذا البعد فيما يلي:

- الإسهام في تنمية المجتمع المحلي:

يتم ذلك من خلال مؤشر حجم الميزانية المخصصة للنشاطات الاجتماعية والإنسانية لصالح المجتمع المحلي، والجدول التالي يبين تطور حجم هذه الميزانية لفرع الحبوب الأغواط.

الجدول رقم 48: حجم الميزانية المخصصة للنشاطات الاجتماعية والإنسانية (الوحدة: دج)

السنة	2016	2017	2018
ميزانية النشاطات الاجتماعية	69997.18	14382338.5	12168820.1

المصدر: بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

نلاحظ من خلال الجدول ان الميزانية المخصصة للنشاطات الاجتماعية والإنسانية تراجعت سنة 2018 مقارنة بسنة 2017، في حين ان حجمها كان مرتفع سنة 2017 مقارنة بسنة 2016.

والشكل التالي يوضح حجم الميزانية المخصصة لسنوات 2016 و2017 و2018:

الشكل رقم 36: ميزانية النشاطات الاجتماعية والإنسانية



المصدر: من مخرجات Excel 13

- الاستغلال الأمثل للموارد الطبيعية: يتم الاعتماد هنا على ثلاث مؤشرات أساسية تتمثل في مؤشر حصة استهلاك الماء والكهرباء والغاز، وهذا ما يوضحه الجدول التالي:

**الجدول رقم 49: الاستغلال الأمثل للموارد الطبيعية**

السنة	2016	2017	2018
حصة استهلاك الكهرباء	%4.09	%16.75	%16.75
حصة استهلاك الغاز	%0.47	%0.14	%0.18

المصدر: بالاعتماد على وثائق المؤسسة.

الملاحظ من خلال الشكل أن نسبة استهلاك الغاز انخفضت سنتي 2017 و2018 مقارنة بسنة 2016 والتي عرفت نسبة مرتفعة، بينما معدل استهلاك الكهرباء سجل ثبات في النسبة سنة 2018، وهذا نتيجة للمجهودات التي يبذلها الفرع من أجل ترشيد استعمال الطاقة وذلك من خلال تركيب مولدات للطاقة ومكيفات، في حين أن معدل استهلاك الماء لم يتم تسجيله بسبب عدم وجود عداد مياه في الفرع واعتماده على مياه الآبار.

**ثانياً: الخريطة الاستراتيجية:**

يتم هنا وصف الخريطة الاستراتيجية لمختلف الأهداف الاستراتيجية بفرع الحبوب الأغواط مقسمة على أبعاد بطاقة الأداء المتوازن مع بيان ارتباطات السبب والنتيجة.

الشكل رقم 37 : الخريطة الإستراتيجية



المصدر: من اعداد الطالبة بناء على النتائج السابقة

من خلال الخريطة الاستراتيجية لفرع الحبوب الأغواط يتضح التكامل بين محاور البطاقة في تطبيق الاستراتيجية العامة للفرع حيث أن ترشيد استخدام الطاقة بالفرع واهتمامه بتكوين العمال وتدريبهم واستقطاب الكفاءات بمختلف المركبات (زيادة مصاريف العاملين)، يؤدي ذلك إلى رضا العمال والعملاء والتحسين في الإنتاجية، وبالتالي زيادة المبيعات والحصة السوقية لها باكتساب عملاء جدد، وهذا يؤدي إلى الرفع من المردودية المالية والربحية الصافية ومن ثم تحقيق استراتيجية الفرع وهي التميز والتفوق في مجال الحبوب. بناءً على ما سبق فإن النموذج المقترح لبطاقة الأداء المتوازن لفرع حبوب الأغواط لسنة 2018 تكون كما هي مبينة في الجدول التالي حيث أن الغاية تمثل الهدف المسطر المطلوب الوصول إليه حسب تقارير التسيير للمركب لسنة 2018 وأراء بعض الخبراء بالفرع.

من خلال دراستنا لكل مؤشر من مؤشرات المحاور سنقدم نموذج مقترح لبطاقة الأداء المتوازن للفرع وتحسب النتيجة النهائية وفقا للعلاقة التالية:

$$\frac{\text{وزن القياس} \times \text{المنجز فعلا}}{\text{الهدف}} = \text{النتيجة النهائية}$$

الجدول رقم 50: نموذج بطاقة الأداء المتوازن لفرع الحبوب الأغواط

المحور	المؤشر	الوزن	الهدف			النتيجة المنجزة فعلا			النتيجة النهائية		
			2018	2017	2016	2018	2017	2016	2018	2017	2016
البعد المالي	الربحية الصافية	0.05	0.07	0.06	0.04	0.084	0.069	0.028	0.06	0.06	0.04
	معدل المردودية المالية	0.05	0.10	0.12	0.06	0.12	0.11	0.04	0.06	0.05	0.03
	معدل دوران الأصول	0.10	0.15	0.13	0.07	0.86	0.87	0.71	0.57	0.67	1.04
أداء البعد الأول		0.20							<b>0.69</b>	<b>0.78</b>	<b>1.10</b>
بعد العملاء	زيادة الحصة السوقية	0.10	0.38	0.44	0.35	0.37	0.38	0.30	0.1	0.09	0.09
	نمو في حجم المبيعات	0.10	0.05	0.47	1.89	0.009	0.27	1.47	0.02	0.06	0.07
أداء البعد الثاني		0.20							<b>0.12</b>	<b>0.15</b>	<b>0.16</b>
بعد العمليات الداخلية	معدل دوران المخزون	0.10	14	17	12.38	13.25	14.61	10.60	0.1	0.09	0.09
	زيادة إنتاجية المؤسسة	0.10	0.46	0.35	1.58	0.016	0.27	1.82	0.003	0.07	0.12
أداء البعد الثالث		0.20							<b>0.10</b>	<b>0.16</b>	<b>0.21</b>
بعد التعلم والنمو	مصاريف العاملين	0.05	0.04	0.18	2.71	0.01	0.09	2.30	0.01	0.025	0.04
	معدل التأطير	0.05	0.20	0.17	0.17	0.20	0.19	0.18	0.05	0.05	0.05

0.25	0.04	0.06	4.5	0.7	0.6-	0.9	0.8	0.5	0.05	معدل التوظيف
0.05	0.00 8	0.00 4	0.09	0.012	0.004	0.1	0.08	0.05	0.05	معدل التكوين
0.36	0.12 3	0.15 4								أداء البعد الرابع
0.40	0.61	0.00 6	12168 820	14382 339	69997	300000 0	200000 0	100000 0	0.10	ميزانية النشاط الاجتماعي
0.05	0.05	0.04	16.75	16.75	4.09	18	17.00	5.00	0.05	حصاة استهلاك الكهرباء
0.06	0.05	0.06	0.18	0.14	0.47	0.14	0.15	0.40	0.05	حصاة استهلاك الغاز
0.5	0.71	0.10							0.20	أداء البعد الخامس
1.77	1.92	1.73							1	الأداء الكلي

المصدر: من إعداد الطالبة

### 1- البعد المالي:

من خلال الجدول السابق لبطاقة الأداء المتوازن لفرع الحبوب الأغواط يتبين لنا أن النتائج المالية جيدة للسنوات الثلاثة بالنسبة لمعدل دوران الأصول، بينما معدل المردودية المالية والربحية الصافية كانا أقل من المتوقع بالرغم من تحسنهما في السنوات الأخيرة، وعلى العموم يمكن القول ان الفرع حقق نسبة لا بأس بها خلال السنوات الثلاث ولتحسين ذلك أكثر على الفرع الاهتمام أكثر بالعملاء والسعي نحو الرفع من القيمة بدل تحقيق الأرباح والعمل على تخفيض التكاليف بالتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة.

### 2- بعد العملاء:

الملاحظ تراجع معدل نمو المبيعات سنتي 2017 و2018، نتيجة زيادة حدة المنافسة خاصة في مادة الكسكس، فبالرغم من زيادة الحصاة السوقية لسنة 2018 عن المتوقع، إلا أنها تبقى غير كافية لتغطية جميع المناطق المدرجة ضمن خريطة توزيعها، وهذا راجع أيضا كون التموينيات المتعلقة بالقمح أقل من قدرتها الإنتاجية (اعتمادها فقط على الديوان المحلي للحبوب والبقول الجافة)، ومن أجل تحسين هذا البعد على الفرع القيام بتعزيز الحصاة السوقية المحلية والوطنية والرفع من القدرة الإنتاجية له.

**3- بعد العمليات الداخلية:**

حققت مؤشرات هذا البعد نتائج أقل من المتوقع منها ويرجع ذلك إلى أن الطاقة الإنتاجية للفرع تبقى دون المستوى المطلوب وهذا يعود إلى الإطار القانوني للتموين بالقمح، وكذا تراجع قدرات معدات التجفيف كما ان تكاليف الصيانة مرتفعة (حسب تقارير التسيير)، لذا على الفرع الاهتمام برفع القدرة الإنتاجية له.

**4- بعد التعلم والنمو:**

الملاحظ أن مؤشرات هذا البعد سجلت نسب أقل من المتوقعة، رغم اهتمام الفرع بالعمليات التكوينية وجلب اليد العاملة الكفؤة إلا أنها تظل غير كافية، وهذا ما تعكسه نتائج هذا البعد، والذي له تأثير على الأبعاد الأخرى لذا على الفرع الاهتمام أكثر بالدورات التكوينية للعمال بجميع المركبات لتنمية معارفهم وقدراتهم، والاهتمام بالرضا الوظيفي للعمال من خلال التحفيزات المالية ودمجهم للمشاركة في اتخاذ القرارات.

**5- البعد البيئي والاجتماعي:**

حقق هذا البعد نتائج مقبولة مقارنة بما هو متوقع، حيث ارتفعت نسبة الميزانية المخصصة للنشاطات الإنسانية والاجتماعية خلال سنة 2017 وانخفضت سنة 2018، إضافة إلى انخفاض نسبة استهلاك كل من الغاز والكهرباء وهذا ما يسعى إليه الفرع وهو ترشيد استهلاك الطاقة.

## المبحث الثالث: النموذج المقترح للتكامل بين بطاقة الأداء المتوازن والقياس المقارن

يتم هنا تطبيق التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن والقياس المقارن من خلال الاعتماد على مؤشرات الأداء لمصنع العموري بالأغواط والمؤسسة الرائدة في مجال صناعة الأجر بسكرة التي تم اختيارها وحساب النتائج الفعلية التي حققتها سنة 2018 والتي سيتم اعتبارها كأهداف يسعى المصنع لتحقيقها.

## المطلب الأول: تحديد مؤشرات الأداء

يتم هنا تحديد مؤشرات الأداء للأهداف الرئيسية للأبعاد الخمسة للبطاقة (البعد المالي، بعد العملاء، بعد العمليات الداخلية، بعد التعلم والنمو، والبعد البيئي) والتي تخص كل من مصنع العموري الأغواط والمؤسسة الرائدة في نفس مجال الصناعة بسكرة، وذلك لسنة 2018، والتي تم جمعها في الجدول التالي:

## الجدول رقم 51: مؤشرات الأداء للأبعاد الخمسة

السنة / 2018	العموري الأغواط	العموري بسكرة
<b>البعد المالي</b>		
نتيجة الدورة الصافية	4449412	5367842
الأموال الخاصة	70000000	120000000
رقم الأعمال	14561912.98	16846268.21
معدل الربحية الصافية	0.003	0.3
معدل المردودية المالية	0.06	0.044
<b>بعد العملاء</b>		
المبيعات السنوية للمؤسسة	8630952.38	10210547.40
الحصة السوقية	50	50
نمو حجم المبيعات	0.14	0.08
<b>بعد العمليات الداخلية</b>		
المبيعات	8630952.38	10210547.40
متوسط المخزون	3195412	5200123
القيمة المضافة	27550000	30217620
معدل دوران المخزون	2.70	1.96
التحسين في الانتاجية	0.03	0.03
<b>بعد التعلم والنمو</b>		
مصاريف العاملين	211139800	252320633.33
عدد الإطارات	30	45
عدد العمال الإجمالي	210	300
تطور مصاريف العاملين	0.05	0.019
معدل التأطير	0.14	0.15

البعد البيئي		
4126521	3084264	حجم الاستهلاك الإجمالي للغاز (متر مكعب)
8512368	7938384	حجم الاستهلاك الإجمالي للكهرباء كيلو واط ساعي)
179562	16080	حجم الاستهلاك الإجمالي للماء (متر مكعب)
600000	400000	حجم إنتاج الأجر (طن)
0.29	0.04	معدل استهلاك الماء
14.18	19.84	معدل استهلاك الكهرباء
6.78	7.71	معدل استهلاك الغاز
3.45	2.78	معدل طرح النفايات

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على وثائق المؤسسات.

الملاحظ أن مصنع بسكرة سجل معدل ربحية أحسن من مصنع الأغواط بينما سجل مصنع الأغواط مردودية مالية أحسن من بسكرة ، وبالتالي فقد لا يواجه مصنع الأغواط صعوبة في جلب مساهمين جدد إذا كان بحاجة لذلك، بينما يمتلك كلا المصنعين تنافسية عالية في السوق وهذا ما عبرت عنه نسبة 50% لكليهما، في حين أن حجم المبيعات لمصنع الأغواط سجل معدل نمو أعلى من مصنع بسكرة، بينما معدل دوران المخزون كان أعلى بالنسبة لمصنع الأغواط وهذا دليل على زيادة الطلب على منتجاتها عكس مصنع بسكرة، في حين أن الإنتاجية لكلا المصنعين متساوية، أما فيما يخص تطور مصاريف العاملين فنسبتها كانت أعلى بالنسبة لمصنع الأغواط عكس معدل التأطير الذي سجل نسبة أعلى بالنسبة لمصنع بسكرة والذي يمكن المصنع من التحكم الجيد في الموارد البشرية، أما فيما يخص معدل استهلاك الطاقة فلقد سجل مصنع بسكرة استهلاك عقلائي تقريبا مقارنة بمصنع الأغواط.

#### المطلب الثاني: التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن والقياس المقارن

يمكن وضع النموذج المقترح لبطاقة الأداء المتوازن المستدام الخاص بمصنع العموري الأغواط، وذلك باستبدال الهدف بمستهدفات ملائمة لجميع المؤشرات لأنها واقعية حققتها المؤسسة الرائدة (مصنع بسكرة)، والجدول التالي يوضح ذلك:

#### الجدول رقم 52: التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن والقياس المقارن

المحور	المؤشرات	الوزن	النتيجة المنجزة فعلا		النتيجة النهائية
			الهدف	2018	
البعد المالي	الربحية	0.05	0.3	0.003	0.0005
	دوران الأصول	0.05	0.044	0.06	0.06
أداء البعد الأول					
بعد العملاء	زيادة الحصة السوقية	0.15	0.5	0.5	0.15
	نمو في حجم المبيعات	0.15	0.08	0.14	0.26

0.41			0.30	أداء البعد الثاني	
0.20	2.70	1.96	0.15	معدل دوران المخزون	بعد العمليات
0.15	0.03	0.03	0.15	زيادة إنتاجية المؤسسة	الداخلية
0.35			0.10	أداء البعد الثالث	
0.13	0.05	0.019	0.05	مصاريف العاملين	بعد التعلم والنمو
0.04	0.14	0.15	0.05	معدل التأطير	
0.17			0.10	أداء البعد الرابع	
0.72	0.29	0.04	0.10	معدل طرح النفايات	البعد البيئي
0.07	14.18	19.9	0.10	معدل استهلاك الماء	
0.08	6.78	7.71	0.10	معدل استهلاك الغاز	
0.12	3.45	2.78	0.10	معدل استهلاك الكهرباء	
0.99			0.40	أداء البعد الخامس	
1.98	28.32	33.51	1	الأداء الكلي	

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على النتائج السابقة.

الملاحظ من خلال البطاقة ان الأداء الكلي كان جيدا لمصنع العموري الاغواط حيث سجل أداء جيدا بأغلب الابعاد المكونة للبطاقة (بعد العملاء، العمليات الداخلية، التعلم والنمو، والبعد البيئي) وهذا ما سنتطرق اليه بالتفصيل في المطلب الموالي.

#### المطلب الثالث: مقارنة وتحليل النتائج

انطلاقا من النموذج المقترح لبطاقة الأداء المتوازن لمصنع العموري للأجر بعد تطبيق أسلوب القياس المقارن، والتي قمنا بتصميم البطاقة وتطبيقها على النتائج الفعلية للمصنع ومقارنتها بالنتائج الفعلية لمصنع الأجر بسكرة خلال سنة 2018 يمكن تقييم الأداء الكلي لهذا المصنع كما يلي:

#### - البعد المالي:

من خلال الجدول السابق يتبين ان أداء هذا البعد كان فوق المتوسط حيث حقق 6% من 10%، بينما حقق مستوى أحسن فيما يخص المردودية المالية مقارنة بمصنع بسكرة، والملاحظ أن النتائج المالية للمصنع لم تتغير بعد تطبيق القياس المقارن.

#### - بعد العملاء:

حقق هذا البعد نتيجة إجمالية تقدر بـ 41% من 30% وهي نتيجة جيدة، حيث بلغت حصتها السوقية مستويات جيدة، وهذا نتيجة نمو حجم المبيعات الذي سجل تقوفا أعلى من مصنع بسكرة.

## - بعد العمليات الداخلية:

قدرت النتيجة الإجمالية لهذا البعد 35 % من 10%، وهي نتيجة جيدة، إذ فاقت إنتاجية المصنع بفارق 12 % إنتاجية مصنع بسكرة، بينما سجل العكس بالنسبة لمعدل دوران المخزون بعد تطبيق القياس المقارن.

## - بعد التعلم والنمو:

حقق هذا البعد نتيجة تقدر بـ 17 % من 10 % وهذا راجع إلى ارتفاع نسبة مصاريف العاملين، بالرغم من انخفاض نسبة التأطير مقارنة بمصنع بسكرة وهذا لارتفاع الحجم الإجمالي للعمال في هذا الأخير.

## - البعد البيئي والاجتماعي:

حقق أداء قدر بـ 99 % من 40 %، بالرغم من عدم تحكم المصنع في معدل طرح النفايات مقارنة بمصنع بسكرة.

وعليه يمكن القول بعد تطبيق القياس المقارن أن مصنع العموري الأغواط سجل أداء أفضل منه بعد تطبيق القياس المقارن.

لذا على المصنع الاهتمام أكثر بمعالجة هذه الاختلالات لتقليص فجوة الأداء وتحسين الأداء الكلي له، وعدم التركيز على النتائج المالية فقط.

## خلاصة الفصل:

يعد هذا الفصل محاولة بسيطة لتجسيد أهم ما تطرق إليه في الفصول النظرية على أرض الميدان، إذ تم تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة وبطاقة الأداء المتوازن على فرع الحبوب الأغواط والمركبات التابعة له وتطبيق التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن والقياس المقارن على مصنع العموري للأجر بالأغواط، ومن أهم النتائج المتوصل إليها:

بعد تطبيق التكلفة على أساس الأنشطة على منتجات فرع الحبوب الأغواط (الكسكس، القرينة، السميد) تبين أن الفرع وبطبيقه للنظام المحاسبي الحالي يتحمل أعباء إضافية على هذه المنتجات؛ بتطبيق بطاقة الأداء المتوازن على فرع الحبوب الأغواط تبين لنا أهميتها لتقويم الأداء الكلي للفرع، فرغم أن الأداء المالي كان جيدا خلال السنوات المدروسة، إلا أنه كان يخفي وراءه أداء أقل مستوى للأبعاد الأخرى؛

بتطبيق بطاقة الأداء المتوازن على مصنع العموري ومقارنتها مع مصنع العموري بسكرة تبين أن مصنع العموري الأغواط سجل أداء أفضل منه بعد تطبيق القياس المقارن.



# الخاتمة



تناولت الدراسة فعالية المحاسبة الاستراتيجية في اتخاذ القرارات لدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، لذا تم تسليط الضوء على المفاهيم النظرية للمحاسبة الإستراتيجية وتأثير أدواتها على عملية إتخاذ القرار مع إبراز أهميتها وأهدافها. ولكي تحقق الدراسة النتائج المرجوة منها تم تقسيمها الى فصلين نظريين وفصلين تطبيقيين حيث تناول الفصل الأول اساسيات حول المحاسبة الاستراتيجية واهم التطورات التي عرفتها المحاسبة الإدارية وأدواتها والتي تطورت على مراحل زمنية تبعا للتغيرات والتطورات التي عرفتها، من أدوات تقليدية إلى أدوات استراتيجية وأدوات للتحسين المستمر، لنصل في آخر الفصل الى ان المحاسبة الاستراتيجية جاءت كنتيجة للتطور الذي عرفتة المحاسبة الإدارية والذي فرضته العديد من العوامل وأبرزها التطور التكنولوجي والبحث عن الميزة التنافسية المستدامة من أجل المحافظة على مركز المنظمة التنافسي وبقائها ومن ثم استمرارها، ثم انتقلنا للفصل الثاني الذي تناولنا فيه دور المحاسبة الاستراتيجية في اتخاذ القرار من خلال اساليبها المختلفة والتكامل فيما بينها ، وتعد هذه الأساليب من أهم الأدوات التي اعتمدت عليها المحاسبة الإدارية في ترشيد القرارات الاقتصادية خلال المفاضلة بين البدائل المتعددة والمتاحة.

ولتطبيق ما تم التطرق اليه في الفصلين النظريين تم في الفصل الثالث دراسة واقع تطبيق المحاسبة الاستراتيجية بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية وذلك من خلال أساليب المحاسبة الاستراتيجية المطبقة بالمؤسسات محل الدراسة، اذ تم إجراء مقابلات مع عشرة (10) خبراء بفرع الحبوب الأغواط وبالمركبات التابعة له وثلاث (03) خبراء من مصنع العموري الأجر بالأغواط، وهذا من أجل الحصول على المعلومات اللازمة، ليتم تحليلها بعد ذلك بواسطة برنامج NVIVO الإصدار 11، بعد القيام بالتحليل التقليدي للمقابلات، وتطبيق المقارنات المتعلقة بالدراسة الكيفية وهذا لاختبار فرضيات الدراسة، اما في الفصل الرابع فقد حاولنا تطبيق بعض أساليب المحاسبة الاستراتيجية في اتخاذ القرار بالمؤسسات المدروسة وتم اختيار أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة وأسلوب بطاقة الأداء المتوازن والقياس المقارن ومن خلال هاتين الدراستين التطبيقيتين تم التوصل إلى النتائج التالية:

- تهتم المؤسسات محل الدراسة بتوفير معلومات حول المنافسين وتحرص أيضا على تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج والتي لا تضيف قيمة، كما يتم دراسة التكاليف الخاصة بكل منتج قبل التنفيذ بالرغم من استخدام جميع المؤسسات واعتمادهم على المحاسبة العامة في تحديد التكاليف وبالتالي فان الفرضية الأولى والمتعلقة بواقع تطبيق المحاسبة الاستراتيجية بالمؤسسات محل الدراسة فقد تحققت بدرجة جيد جدا، اذ بلغ معدل نسبة التغطية (17.06%) والذي بين انه قد تم تخصيص جزء كبير للكلام عن واقع المحاسبة الاستراتيجية اما معامل الارتباط فقد بلغ (79 %) وهذا دليل على وجود اتفاق بين الخبراء على تحقق الفرضية أما الاختلاف فكان حول الأساليب التي يتم الاعتماد عليها للحصول على المعلومات الكفيلة بتقييم المنتجات وتحديد السعر التنافسي للمنتجات، و كيفية المقارنة مع المنافسين وكيفية معالجة الفجوات السلبية؛

- تساهم أدوات المحاسبة الاستراتيجية في عملية اتخاذ القرار، وذلك بعد اختبار مساهمة الأدوات التالية :  
- التكلفة على أساس الأنشطة في اتخاذ القرار، والتي تحققت بدرجة جيد وذلك من خلال تحليل قيمة العمل وتحديد مسببات التكلفة حيث تهتم المؤسسات محل الدراسة بحذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج وتحديد المنتجات الأقل تكلفة وهذا من اجل تحديد مسببات التكلفة والعمل على تخفيضها. وقد بلغ معدل نسبة التغطية (48.27 %) اما معامل الارتباط فقد بلغ (49 %) وهذا يدل على وجود اتفاق بين الخبراء على تحقق الفرضية بالنسبة لتحليل قيمة العمل واختيار مسببات التكلفة.
- بطاقة الأداء المتوازن في اتخاذ القرار، والتي تحققت بدرجة جيد، وذلك من خلال اعتماد الفرع والمصنع على تقارير التسيير السنوية تمكن من اعداد بطاقة الأداء تسمح بتقييم الأداء المالي لمختلف مركبات الفرع، ولكنها لا تقوم بتقييم أيضا الأداء الغير مالي كبعد التعلم والنمو. وقد بلغ معدل نسبة التغطية (29.36%) اما معامل الارتباط فكان (45%).
- القياس المقارن في اتخاذ القرار، والتي تم رفضها، بالرغم من بلوغ نسبة التغطية(27.15%) ومعامل الارتباط (42 %)، والذي يعني انه يوجد اتفاق بين خبراء الدراسة بان القياس المقارن لا يساهم بشكل فعال في اتخاذ القرارات، حيث لا توجد هنالك خطة يعتمدها المسؤولون لإجراء عملية المقارنة، ولا توجد هنالك خطوات وإجراءات يعتمدها المسؤولون اثناء القيام بعملية التغيير.
- 6 سيقما في اتخاذ القرار، والتي تحققت بدرجة جيد، وذلك من خلال اعتماد المؤسسات على الأرقام والحقائق عند اتخاذ أي قرار، كما يتوفر الفرع والمصنع على موقع الكتروني وصفحة على مواقع التواصل الاجتماعي تسمح له بنشر المعلومات ويسهل وصول الزبائن للمعلومات والتواصل معهم. كما يتم الاهتمام بتقليل العيوب الإنتاجية من خلال الصيانة الدورية للآلات واقتناء أحدث التجهيزات والبرامج لحساب الأجور بينما يفتر للبرامج الحديثة في الإحصاء وتبادل المعلومات بأسرع وقت والتقنيات الحديثة لضبط الجودة. حيث بلغت نسبة التغطية (29.59%) ومعامل الارتباط (58%).
- الإنتاج في الوقت المحدد في اتخاذ القرار، تحققت بدرجة جيد، وذلك من خلال اعتماد المؤسسات محل الدراسة على أتمته المعدات وربطها بالحاسوب المركزي ووضع الآلات داخل المصنع وأيضا اعتماد كلا المؤسساتين على العمال متعددو المهارات وذلك لطبيعة الإنتاج والمعدات التي تتطلب ذلك، حيث بلغت نسبة التغطية (18.47%) ومعامل الارتباط (52%) ؛
- بتطبيق التكلفة على أساس الأنشطة على فرع الحبوب الأغواط لسنة 2018، تبين أن الفرع وبتطبيقه للنظام المحاسبي الحالي الذي يعتمد عليه، يتحمل أعباء إضافية على منتجاته؛
- لبطاقة الأداء المتوازن أهمية كبيرة في تقويم الأداء الكلي لمختلف المنظمات، وذلك بإحداث توازن بين الأهداف الاستراتيجية والأهداف قصيرة الأجل (خلق القيمة، المردودية)، وبين البيئة الخارجية والبيئة الداخلية (العملاء، العمليات الداخلية)، والمؤشرات المالية والمؤشرات غير المالية؛

- يسعى الفرع إلى تحقيق النجاح من خلال زيادة الأرباح دون الأخذ بعين الاعتبار باقي الأبعاد رغم تأثيرها الكبير على المحور المالي؛
- من خلال تطبيق لبطاقة الأداء المتوازن على مصنع العموري الأغواط والقياس المقارن مع مصنع العموري ببسكرة، تبين أن مصنع العموري الأغواط سجل أداء أفضل منه بعد تطبيق القياس المقارن.

### ثالثا: الاقتراحات:

- بناء على النتائج السابقة وانطلاقا من هذه الدراسة يمكننا تقديم التوصيات التالية:
- ضرورة إرساء الوعي لدى مسيري المؤسسات الاقتصادية إلى أهمية تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية خاصة في اتخاذ القرار؛
- العمل على إتباع الطرق العلمية الدقيقة في تحديد تكاليف المنتجات وهذا ما يساهم في تحديد السعر العقلاني والتنافسي؛
- ضرورة إعادة النظر في نظام التكاليف الذي يتم استخدامه، مع دراسة إمكانية تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، بتوفيره للمعلومات الدقيقة لاتخاذ القرارات الجيدة والفعالة؛
- الاهتمام أكثر بالتكوينات والتدريبات في مجال المحاسبة الإدارية الاستراتيجية والتحليلية ومختلف أساليبها وبالأخص القياس المقارن؛
- إنشاء قسم أو مصلحة خاصة بالمحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف وتفعيل دورهما في ترشيد القرارات الإدارية وتحسين الأداء الكلي، من خلال استخدام مختلف أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية.

### رابعا: آفاق الدراسة:

- دور أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في تعزيز استراتيجيات بورتر بالمؤسسة الاقتصادية؛
- فعالية الأساليب الاستراتيجية للمحاسبة الإدارية في عملية التخطيط والرقابة؛
- دور بطاقة الأداء المتوازن في اتخاذ القرار في ظل النظام المحاسبي المالي بالمؤسسة الاقتصادية.



# قائمة المراجع



المراجع بالعربية

-الكتب:

- إبراهيم علي ربايعة، اتخاذ القرار، الألوكة للنشر والتوزيع، الأردن، 2015.
- أحمد ماهر، اتخاذ القرار بين العلم والابتكار، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
- أحمد محمد زامل، المحاسبة الإدارية مع تطبيقات بالحاسب الآلي، ج2، معهد الإدارة العامة الرياض، المملكة العربية السعودية، 2000.
- أحمد محمد نور وآخرون، المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.
- أحمد نور، المحاسبة الإدارية (اتخاذ القرارات وبحوث العمليات)، دار الجامعية، مصر، 1997 .
- إسماعيل إبراهيم القزاز، رامي حكمت الحديثي، 6 سيقما وأساليب حديثة أخرى في إدارة الجودة الشاملة، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
7. أمين السيد أحمد لطفي، إدارة الأعمال باستخدام معلومات المحاسبة، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2007.
8. بوهلال فاطيمة، كربوش محمد، بلميمون عبد النور، قنوني الحبي، التوافق بين الاستراتيجية والهيكل التنظيمي وعلاقته بفعالية المنظمات، الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2018.
9. حسين بلعجوز، المدخل لنظرية القرار، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائرية، الجزائر، 2010.
10. جمال الدين لعويسات، الإدارة وعملية اتخاذ، دار هومة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2005.
11. خضير كاظم محمود، موسى سلامة اللوزي، مبادئ إدارة الأعمال، ط1، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008 .
12. ربحي مصطفى عليان، أسس الإدارة المعاصرة، ط1، دار الصفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
13. رجاء محمود أبو علام، مناهج البحث في العلوم النفسية، دار النشر للجامعات، مصر، 2016.
14. رشيد الجمال، المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
15. سليم بطرس جلدة، أساليب اتخاذ القرارات الإدارية الفعالة، دار الراجية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
16. سيد صابر تعلب، نظم ودعم اتخاذ القرارات الإدارية، ط1، دار الفكر ناشرون وموزعون، عمان، الأردن، 2011 .

## قائمة المراجع

17. شارلزهل، جاريت جونز، ترجمة رفاعي محمد رفاعي ومحمد سيد أحمد عبد المتعال، الإدارة الإستراتيجية مدخل متكامل، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 2001.
18. صلاح بسيوني عيد عبد المنعم فليح، زايد سالم أبو شناف، عماد سعيد الزمر، المحاسبة الإدارية، جامعة القاهرة، مصر، ط1، 2017.
19. طعمة حسين ياسين، نظرية اتخاذ القرارات أسلوب كمي تحليلي، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2010 .
20. عبد اللطيف إمام حاج عمر، زين العابدين عالم مصطفى، المحاسبة الإدارية، جامعة السودان المفتوحة، إدارة الإنتاج، السودان، 2006.
21. عطية عبد الحي، محمد الفيومي محمد، المحاسبة الإدارية المدخل المعاصر لاتخاذ القرارات، الإسكندرية، مصر، 2002.
22. عقيل حسين عقيل، فلسفة مناهج البحث العلمي، مكتبة مدبولي، القاهرة، مصر، 1999.
23. عمادة التطوير والجودة، دليل المقارنات المرجعية في البرامج الأكاديمية، جامعة القصيم، المملكة العربية السعودية، 2019.
24. فتحي خليل حمدان، بحوث العمليات، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2010.
25. فريد كورتل، خالد الخطيب، نظم المعلومات المحاسبية واتخاذ القرارات، زمزم ناشرون وموزعون، الأردن، 2015.
26. كاسر ناصر المنصور، الأساليب الكمية في اتخاذ القرارات الإدارية، جامعة عمان الأهلية، الأردن، ط1، 2006.
27. محمد الطراونة، سليمان عبيدات، مقدمة في بحوث العمليات، دار الميسرة، الأردن، 2009.
28. محمود عبد الحلیم الخلية، التحليل المالي باستخدام البيانات المحاسبية، دار وائل، عمان، الأردن، 2012.
29. مصطفى كافي وآخرون، المحاسبة الإدارية، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012.
30. مكرم عبد المسيح باسلي، المحاسبة الإدارية الأصالة والمعاصرة، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2008 .
31. مؤيد محمد فاضل وآخرون، المحاسبة الإدارية-قضايا معاصرة، دار الميسرة، عمان، الأردن، 2007.
32. ناصر نور الدين عبد اللطيف، دراسات في المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ط1، 2014.

33. ناصر نور الدين، أسس المحاسبة الإدارية (اتخاذ القرارات-تخطيط الإنتاج-إعداد الموازنات-تحليل مالي-تقييم أداء)، كلية التجارة، جامعة الإسكندرية، مصر، 2019 .
34. وليد ناجي الجبالي، المدخل في المحاسبة الإدارية، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدانمارك، 1991 .
- الرسائل والأطروحات-**
35. أشرف غازي طلاق البطاينة، مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الاستراتيجية وأثرها في تخفيض تكاليف المنتجات لمراحل سلسلة القيمة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، أطروحة دكتوراه، جامعة العلوم الإسلامية العالمية، الأردن، 2015 .
36. جاب الله شريف، أساليب المحاسبة الإدارية بين النظرية والتطبيق، أطروحة دكتوراه، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2016 .
37. حافظ عبد الكريم الغزالي: أثر القيادة التحويلية على فعالية القرار، رسالة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، عمان، الأردن، 2012.
38. حريزي فاروق، أثر استخدام الانترنت على استدامة تسيير الموارد البشرية في المؤسسة الجزائرية، دكتوراه علوم التسيير، جامعة المسيلة، الجزائر، 2017 .
39. خبراء الشركة العربية المتحدة للتدريب والاستشارات الإدارية، الأساليب الحديثة للتحليل المالي وإعداد الموازنات للتخطيط والرقابة، الشركة العربية المتحدة للتدريب والاستشارات، القاهرة، 2006 .
40. سعاد حرب قاسم، أثر الذكاء الإستراتيجي على عملية اتخاذ القرارات، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2011.
41. سميرة أحمد أبو هدايف، المحددات المؤثرة في تطوير أساليب المحاسبة الإدارية، رسالة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2014.
42. سناء مصلى حمزات وباسل أسعد، أثر تطبيق نظام الجودة الشاملة في إدارة التكاليف في المنشأة المستخدمة لمدخل التكلفة المستهدفة (دراسة تطبيقية في منشأة صناعية طبية)، بحث مقدم لنيل درجة الماجستير في المحاسبة، جامعة دمشق، سوريا، 2016.
43. طارق أبو القاسم أحمد، دور بطاقة الأداء المتوازن في قياس مخاطر الائتمان المصرفي في المصارف السودانية، أطروحة دكتوراه، جامعة الرباط الوطني، السودان، 2016.
44. الطيب الوافي، دور وأهمية نظام المعلومات في اتخاذ القرار في المنظمة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه علوم، جامعة عباس فرحات، سطيف، الجزائر، 2012 .
45. عصام الدين محمد حسونة، معوقات استخدام الأساليب الكمية وعلاقتها بجودة القرارات الإدارية، رسالة ماجستير، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2012.

46. فيصل بن محمد القحطاني، الإدارة الإستراتيجية لتحسين القدرة التنافسية للشركات وفقا لمعايير الأداء الاستراتيجي وإدارة الجودة الشاملة، رسالة ماجستير، المملكة المتحدة الجامعة الدولية البريطانية، 2010.
47. لطرش وليد، دور بطاقة الأداء المتوازن في قياس وتقييم الأداء الإستراتيجي، دراسة حالة قطاع خدمة الهاتف النقال في الجزائر، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2018.
48. محمد حسان بزماوي، تطبيق المحاسبة الإدارية الإستراتيجية على نشاط البحث والتطوير، دراسة ميدانية على صناعة الأدوية في سورية، أطروحة دكتوراه، جامعة حلب، سوريا، 2010.
49. نوال عبد الرحمن محمد الحوراني، مقارنة بين كيفية اتخاذ القرار بين المدراء والمديرين، ماجستير إدارة أعمال، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2013.
50. نوبلي نجلاء، دور وأهمية نظم المعلومات في اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2015.
51. هبة محمد حسين عبد الله، مدى الالتزام بمنهج ستة سيقما في ضبط جودة التدقيق الداخلي، الجامعة الإسلامية، غزة عمادة الدراسات العليا، كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، غزة، فلسطين، 2012.
52. وادي أمل إبراهيم أحمد، فعالية التكامل بين الأساليب الحديثة لإدارة التكلفة ودورها في ترشيد القرارات الإدارية لمنظمات الأعمال، أطروحة دكتوراه، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، الخرطوم، السودان، 2015.

### المنشورات:

53. مؤشرات الأداء والمقارنة المرجعية، مشروع التأسيس للجودة والتأهل للاعتماد المؤسسي والبرامجي، جامعة الاميرة نورة بنت عبد الرحمان، المملكة العربية السعودية، 2013.

### المقالات:

54. أمل إبراهيم أحمد وادي وفتح الرحمن الحسن منصور وهدي سراج الدين محمد والسارة سعد علي أحمد، أسلوب التكلفة على أساس النشاط ودوره في دقة قياس تكلفة الخدمات المصرفية، مجلة العلوم الاقتصادية، السودان، المجلد 17، العدد 1، 2016.
55. ايثار عبد الهادي آل فيحان، المقارنة المرجعية الاستراتيجية في صناعة الالكترونيات، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، العدد 45، 2005.
56. بشير محمد موفق لطفي، وهيبة مقدم، استعمال المقارنة المرجعية لتطوير المقررات الجامعية، حالة جامعة العلوم التطبيقية (مملكة البحرين)، مجلة الاستراتيجية والتنمية، الجزائر، المجلد 11، العدد 01، 2021.

57. جبل حامد علي حسن، المقارنات المرجعية مدخل لصنع القرار الجامعي، مجلة دراسات عربية في التربية وعلم النفس، المدينة المنورة، المملكة العربية السعودية، العدد 8، 2016.
58. حسين عبد العظيم، دور المعلومات المحاسبية في تفعيل الإدارة الاستراتيجية في المنظمات، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، مصر، المجلد 21، العدد 01، 2005.
59. خليل شرقي، السعيد بريكة، المقاربات الكمية في التحليل الكيفي لبيانات دليل المقابلة باستخدام برنامج NVIVO-دراسة حول القيادة الحكيمة لبعض مسؤولي مؤسسة كوندور-مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، جامعة العربي بن مهدي، ام البواقي، الجزائر، العدد 05، جوان 2016.
60. حنان صبحت عبد الله والآخرين، استعمال تقنية التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بالتطبيق في شركة الأمل الصناعية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد السابق، العدد 21، جامعة بغداد، العراق، 2012.
61. زينب بن التركي، الأساليب الكمية في صناعة القرار، مجلة الواحات للبحوث والدراسات، غرداية، الجزائر، العدد 6، 2009.
62. السقا أمين، دور أساليب المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في دعم إستراتيجية قيادة الكلفة، مجلة جامعة التنمية البشرية، الموصل، العراق، العدد 3، 2016.
63. سمير محمد عبد الوهاب، المقارنة المرجعية كمدخل لتقييم الأداء، المؤتمر الدولي للتنمية الإدارية، الرياض، المملكة العربية السعودية، 1-4 نوفمبر 2010.
64. شويح محمد، دور الصناعات الغذائية في تحقيق التنمية الاقتصادية في الجزائر، مداخلة بالملتقى الدولي حول استراتيجية تطوير القطاع الصناعي في إطار تفعيل برنامج التنويع الاقتصادي في الجزائر، بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية جامعة لونييسي علي، البليدة، الجزائر، 2018/11/06 .
65. طاهر حسن مضر العجي، كفاءة القرار وفعاليتها بين أرجحية استخدام النمط العاطفي أو العقلاني في اتخاذ القرار، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، سوريا، المجلد 29، العدد 1، 2013.
66. طلال سليمان جريرة، نظام الإنتاج في الوقت المحدد ومتطلبات تطبيقه في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن، دراسات العلوم الإدارية، الأردن، المجلد 40، العدد 1، 2013.
67. طه عليوي ناصر، استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير، مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، العدد 85، 2010 .
68. عربي محمد بكر، إطار مفتوح لإعادة هندسة المحاسبة الإدارية لتحقيق مطالب الإدارة الاستراتيجية في القطاع الصناعي، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، العدد 2، كلية التجارة جامعة عين شمس، مصر، 1999 .

## قائمة المراجع

69. عماد صبيح الصفار، تطوير المنظور الاستراتيجي للمحاسبة الإدارية، مجلة المنصور، جامعة المنصور، العراق، ع12، 2009.
70. غسان فلاح المطارنة، سليمان حسين البشتاوي، أثر تطبيق نظام تكاليف الإنتاج في الوقت المحدد على الأداء التشغيلي بالشركات الصناعية الأردنية، مجلة دراسات العلوم الإدارية، الأردن، المجلد 34، العدد 2، 2007.
71. غسان فلاح مطارنة، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 24، العدد الثاني، جامعة آل البيت، الأردن، 2008 .
72. فضل الله برير جعفر إبراهيم، بشير بكري عجيب بابكر، دور المحاسبة الإدارية الاستراتيجية في دعم القدرة التنافسية، مجلة دلتا للعلوم والتكنولوجيا، السودان، العدد7-مارس 2018.
73. القطيني خالد، دور المحاسبة الإدارية الإستراتيجية في دعم القدرة التنافسية في الشركات العامة للصناعات المعدنية، مجلة تنمية الرافدين، العراق، العدد108، مجلد 34، 2012.
74. ماهر موسى درغام، مدى توفر المقومات الأساسية اللازمة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، المجلد 15، العدد 02، 2007.
75. ميثم مالك راضي، مجبل دواي إسماعيل، تحديد التكاليف على أساس الأنشطة ودوره في اتخاذ القرارات الإدارية، مجلة التقني، جامعة الكوفة، العراق، المجلد24، العدد 9، 2011 .
76. المنيف عبد الله، دراسة مدى إمكانية تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية في المملكة العربية السعودية، مجلة الإدارة العامة، المملكة العربية السعودية، العدد77، 1993 .
77. نجوى عبد الصمد، دور نظام محاسبة الكلفة على أساس الأنشطة في تحسين تنافسية منشأة الأعمال، ملتقى تنافسية الاقتصادية وتحولات المحيط، بسكرة، الجزائر، 29-30 أكتوبر 2002 .
78. نزار عبد الحميد، علي منصور محمد بن سفاع، تقنيات التحسين المستمر والأداء المنظمي، تأطير مفاهيمي وكمؤشرات قابلة للتطبيق في المنظمات الصناعية، مجلة العلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة بغداد، العراق، العدد 01، يونيو2008.

### المراجع باللغة الأجنبية

#### A.LIVRES

79. Adair, J Eric, Decision making et problem solving strategies, 2ed, London, Philadelphia :Kogan page, 2007
80. Alazard. (c), Sépari. (S), DCG 11 Control de Gestion, DUNOD, France, 2007
81. Atkinson Anthony A & Banker DRajiv: Management Accounting, 3rd ed, 2000

82.Kartazyna Rostek, Benchmarking Collaborative Networks A Key to SME, Competitiveness, New York, 2015

**B.ARTICLES**

83.Francois Meyssonier, le target costing: un état de l'art, Finance Contrôle Strategie-volume4, décembre 2001

84.Guilding, C. K. Cravens and M. Tayles, an International Comparison of Strategic Management Accounting Practies, Management Accounting Research, Vol.11, N°1,2000

85.Hilton, Ronald W & Platt David E, Managerial Accounting: creating value in a Dynamic Business Environment , 9th ed, New York, McGraw-Hill, 2014

86.Kim Langfield-Smith, Strategic management accounting: how far have we come in 25years?, Accounting, Auditing & accountability journal, vol21, N°2, 2008.

87.Roslender & hart, Strategic Management Accounting lots In a name, Accounting Discussion Paper 1005, Accountancy Research Group, Heriot Watt University, 2010

88.Shah Kamal, Historical Evolution of Management Accounting, THE COST AND MANAGEMENT, Volume-43, Number-4, Juil-August 2015

**C.SITE WEB**

89.International Federation of Accountants (IFAC) (1998), International Management Accounting Practice Statement : management accounting concepts. New York

90.<http://balancedscorecard.org>

91.<http://www.agrodiv.dz/index.php/fr/recherche-et-developpement.html#>

92.<http://www.hw.ac.uk/schools/management-languages/documents/dp2010-aef05.pdf>



# الملاحق



الملحق رقم 1: قائمة المحكمين

الجامعة	التخصص	الرتبة	الأستاذ المحكم
Portsmouth University of	and Financial Accounting Management	Professor	Khaled Hussainey
جامعة العربي تبسي - تبسة	محاسبة ادارية	أستاذ محاضر	يوسف عبايدية
جامعة الاغواط	إدارة اعمال-برنامج SPSS	أستاذ محاضر ا	تاوتي عبد العليم
جامعة الاغواط	إدارة اعمال	أستاذ محاضر ا	بن جاب الله محمد
جامعة مسيلة	إدارة استراتيجية + برنامج nvivo	أستاذ محاضر	حريزي فاروق

## الملحق رقم 2 : نموذج المقابلة

التاريخ: / / 2020 الساعة: من.....الى.....،  
 المكان:.....، الخيرة:.....،  
 اليوم:.....،  
 المنصب:.....،  
 تحية طيبة،

أشكركم على تخصيص جزءا من وقتكم لأجراء هذه المقابلة، وأذكركم باسمي وهو **طياوى امينة** طالبة دكتوراه بجامعة عمار ثليجي الاغواط، كلية العلوم التجارية والعلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جئت لمحاورتكم في إطار بحث يتعلق بأطروحة دكتوراه يتناول فعالية المحاسبة الاستراتيجية في اتخاذ القرارات بالمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة: فرع الاغواط للحبوب والمركبات التابعة له في كل من الأغواط سعيدة و الجلفة ومعسكر. ومصنع العموري للأجر الأغواط.  
 ولذا فإنني سأطرح عليكم عددا من الأسئلة، فقط بعض الأسئلة ستكون واسعة نوع ما، لتمكنكم من الإجابة وبكل راحة، ولذا نرجو منكم الإجابة بكل مصداقية قدر ما أمكن.

السؤال			
المحور الأول: واقع استخدام المحاسبة الاستراتيجية في المؤسسة			
			1 - كيف يوفر النظام المحاسبي لديكم معلومات تساعد على القياس الدقيق لعناصر تكاليف الإنتاج بمؤسستكم
			2 - يوجد قسم متخصص بمؤسستكم يهتم بقياس وتحديد تكلفة الإنتاج بدقة؟ ما دوره ان وجد ؟
			3- ما هي الأساليب التي يعتمدها المركب للحصول على المعلومات التي تمكنه من تقييم منتجاته؟
			4- يحظى تحليل الانحرافات ومعالجتها وتحديد الجهة المسؤولة عنها بأهمية بالغة بمؤسستكم
			5- هل يهتم المركب بتقديم منتجات جديدة ذات جودة عالية تشبع رغبات وحاجات الزبائن ضمن امكانياته المادية؟ اذكر عينة منها
			6- كيف يسعى المركب الى تحقيق حصة سوقية إضافية بتقديم منتوجات بأقل سعر مقارنة بالمنافسين؟
المحور الثاني: فعالية اساليب المحاسبة الاستراتيجية في عملية اتخاذ القرارات			
اسلوب التكلفة على اساس الانشطة ABC			
			7- كيف يتم اتخاذ قرارات تخفيض التكلفة بمؤسستكم ؟ - يتم تقسيم الأنشطة بمؤسستكم الى مضيقة للقيمة وغير مضيقة
			8- كيف يتم حساب تكلفة نشاط بشكل مستقل

				<p>9- من يتخذ قرار الإنتاج والتسعير؟ ولماذا؟</p> <p>- هناك سعر تنافسي يتم استخدامه؟</p> <p>- يتم اتخاذ قرارات تعمل على تخفيض التكاليف والمنتجات</p> <p>- يتم تحديد المنتجات الأقل تكلفة؟</p>
				<p><b>اسلوب بطاقة الاداء المتوازن BSC</b></p>
				<p>10- هل يتم استخدام التقارير المالية والغير مالية في اتخاذ قرارات تساهم في تحسين الأهداف المالية؟</p> <p>- كيف يتم الاهتمام بزيادة الربحية؟</p> <p>- كيف يتم الاهتمام بزيادة القيمة المضافة؟</p> <p>- كيف يتم تخفيض تكاليف الإنتاج؟</p>
				<p>11- كيف يتم اتخاذ قرارات تساهم في الرفع من قدرات العامل ومؤهلاته</p>
				<p>12- هل تهتم باتخاذ قرارات حول :-</p> <p>- خدمات ما بعد البيع، ولماذا؟</p> <p>- جودة المنتج ولماذا؟</p>
				<p>13- كيف يسعى المسؤولون الى اتخاذ قرارات تهتم ب:</p> <p>- تلبية احتياجات ورغبات العملاء؟</p> <p>- جذب عملاء جدد والاحتفاظ بالدايمون؟</p> <p>- زيادة الحصة السوقية ؟</p>
				<p><b>اسلوب القياس المقارن BCH</b></p>
				<p>14- كيف يخطط المسؤولون لإجراء المقارنة؟</p>
				<p>15- هل يلاحظ المسؤولون وجود فجوة أداء، وعلى اساسها يتم التنبؤ بمستوي الأداء المستقبلي؟</p> <p>- وماهي طبيعتها؟</p>
				<p>16- يعتمد المسؤولون خطة واضحة لإجراء التغيير بعد القيام بعملية المقارنة؟</p>
				<p>17- يأخذ المسؤولون بعين الاعتبار الخطوات والإجراءات التي تهدف الى احداث التغيير عند التنفيذ؟</p>
				<p>18- يتم معالجة الفجوة السلبية من خلال اجراء عمليات المقارنة ؟</p> <p>- ولماذا؟</p>
				<p>19- إذا ما تم التأكد من مستوى التقدم المحقق هل يقوم المسؤولون بإعادة اجراء المقارنة؟</p> <p>- ولماذا؟</p>
				<p><b>اسلوب 6 سيقما</b></p>

			<p><b>20- يتم وضع إجراءات وآليات عمل لكافة العمليات الإدارية والفنية؟</b></p> <p>- يتم تشجيع العاملين على أداء المهام بشكل جيد من المرة الأولى لتجنب حدوث الأخطاء؟</p> <p>- يتم تدريب العاملين على تنفيذ الأعمال بشكل جيد لتجنب حدوث الأخطاء؟</p>
			<p><b>21- يتم استخدام أساليب وتقنيات حديثة لجمع البيانات والمعلومات في صور رقمية ؟</b></p> <p>- ماهي الليات وضوابط التي تحكم العمل وتساعد على التعرف على مدى تحقيق الأهداف المنشودة؟</p>
			<p><b>22- يتم تحليل النتائج التي تم التوصل اليها ومقارنتها بما هو مخطط له ؟</b></p> <p>- يتم وضع آليات لمراجعة الأخطاء التي تظهر على المخرجات (النتائج)؟</p> <p>- يتم تحديد أحسن الحلول وتطويرها للقضاء على العوامل المؤثرة على عملية اتخاذ القرار؟</p>
			<p><b>23- يتم وضع آليات لضبط أسلوب العمل وتحسين البدائل ؟</b></p> <p>- يتم وضع ضوابط لضمان عدم تدهور الأداء بعد تحسينه؟</p> <p>- يتم معالجة الأخطاء التي حدثت اثناء مرحلة التحسين؟</p>
			<p><b>الإنتاج في الوقت المحدد</b></p>
			<p>24-تعتمد مؤسستكم على عدد قليل من الموردين ؟ ولماذا؟</p>
			<p>25-نهتم مؤسستكم بتنظيم كل الآلات اللازمة للإنتاج في مكان واحد؟ -امثلة عن ذلك؟</p>
			<p>26- نهتم مؤسستكم بجلب عمال متعددي المهارات ؟</p>
			<p>27-كيف يتم التصنيع داخل مؤسستكم من خلال ربط مختلف عمليات الإنتاج بالحاسوب المركزي ؟</p>

الملحق رقم 3: نظام التنقيط خاص بدرجة تحقق الفرضيات

النسبة	القيمة	النقطة	درجة التحقق
1	4,0	A*	استثنائي
1	4,0	A	ممتاز
0,875	3,5	B+	جيد جدا
0,75	3,0	B	
0,625	2,5	C+	جيد
0,50	2,0	C	
0,375	1,5	D+	مقبول
0,25	1,0	D	
00	00	F	مرفوض



Requête de fréquence de mots

المركب	خلال	إدارة	لإجراء	القياس	بهدف لاتجاهات	خطة	لدى	منتجاتها	أحداث	أدائه	إذا	الاعتبار	التأكد	التقدم	التنفيذ
		المسؤولين	يتم	المقارن	تحديد الأفضل	رضاهم	نقاط	لحساب	الخطوات	السلبية	كيف	بإعادة	بتقييم	برامج	بعين
المقارنة	يقوم	احتياجات	يعد	ثالثا	تعمل الإمكانيات	عند	للأداء	والضعف	الفجوة	تنظيم	يخطط لإجراءات	يعتمد	معالجة	واضحة	أداء
		إدائها	نعم	مستوى	تقدم القوة	كفاءة	لمقابلة	وبما	المحقق	وتحديد	وتحديد	المطلب الخاص	بمقارنة منافسين	عليهم	خاصة
على	إجراء	التغيير	التي	زيادة	جودة المستقلة	لتحسين	منافسيها	يفوق	المنافسة	سنوات	وتداركها	السعر	ثبتيه	عملية	للقطاع

Requête de fréquence de mots

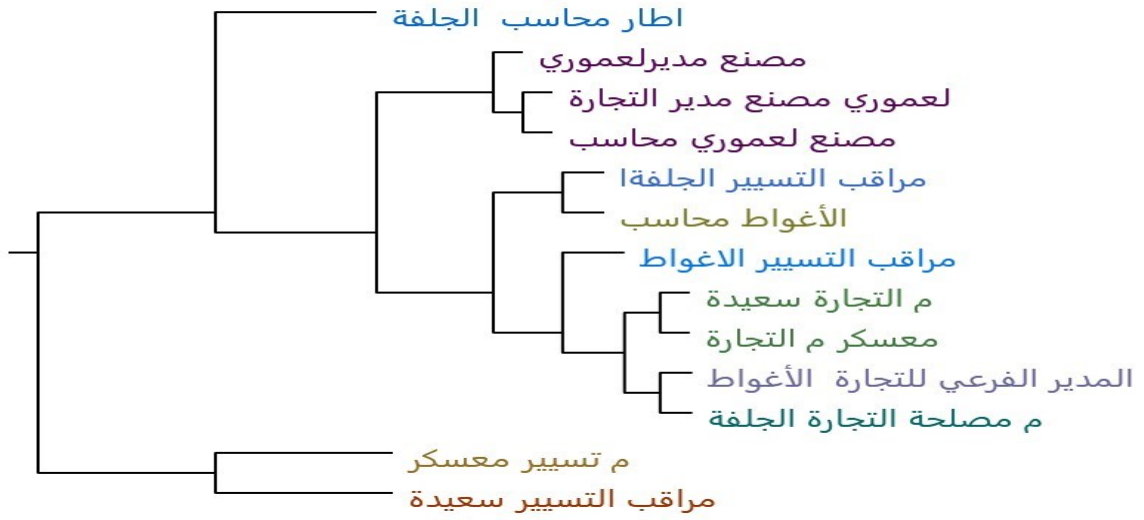
على	les	اتخاذ	الإنتاجية	وضع	بشكل	pour	المحاسبة	رابعا	اساليب	الانتاج	العمل	القرارات	المصالح	النتائج
		التقارير	خلال	coûts	جودة	product	نظام	سيقما	عند	الأرقام	الاساليب	الإنتاج	التابعة	التسويق
يتم	des	سont	كيف	dans	جيد	qui	يعتمد	لضبط	مختلف	للمركب	جمعها الشهرية	ضمن	فيها	قرار
		الأخطاء	الاداء	التي	حدث	sur	لإحصائية	متجاتها	معرفة	يتبع	مصلحة	fois	vous	أداء
المركب	نعم	لمختلف	بما	العاملين	لتجنب	إدارة	تحديد	comple	مدى	تساعد	الحقائق	استخدام	الأهداف	الاولى
		est	oui	الجودة	تحليل	produit	nous	est	fcl	ويالتالي	تستخدم	prix	التعرف	المرءة

Requête de fréquence de mots

المركب	المؤسسة	منتجات	المحدد	المستهلكين	المتطورة	جديدة	والمتمجدة	المهارات	الموردين	يطلب بالحاسوب	ربط	عمال
		الوقت	ذلك	المتغيرة	رغبات	ومتميزة	عمليات	مكان	يهتم	الى	تياجات	
الإنتاج	خلال	الارزمة	خامسا	التعديلات	بأجراء	لإنتاج	يقوم	للإنتاج	الخبرة	انتاج ووسين	تنظيم	نظام
		عدد	الحواسيب	متطلبات	تلبية	متعددي	الات	مختلف	الربط	ليس	تخليط	مجهز
نعم	التصنيع	داخل	اجهزة	السوق	تهتم	مختلفة	المركزي	مختلف	الطين	حسب	وحدات	بوضع
		bor	tab	طويلة	كيفية	وكيف	بمقود	طويلة	وذلك	طبيعة	امثلة	اللقب

الملحق رقم 5: ارتباط العقد

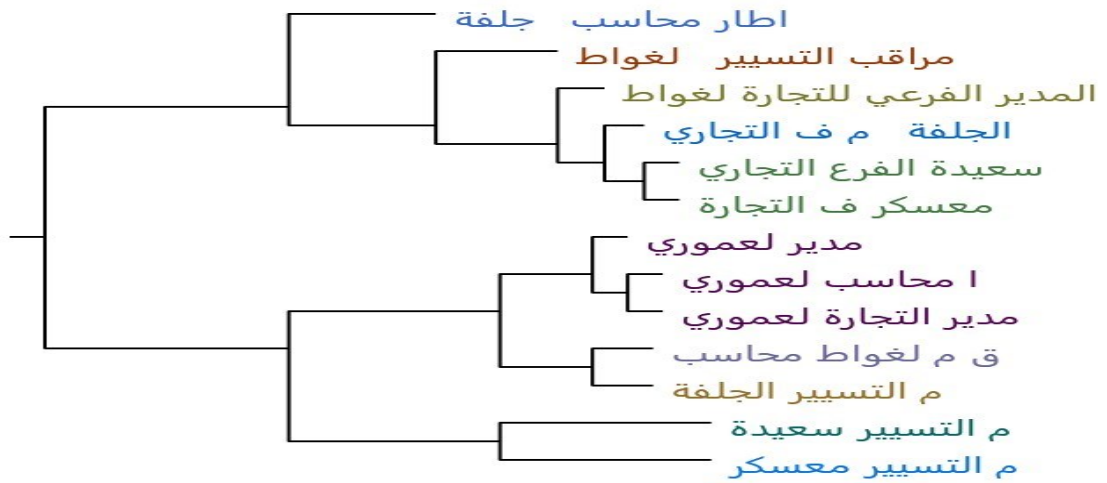
Éléments regroupés par similarité de mot



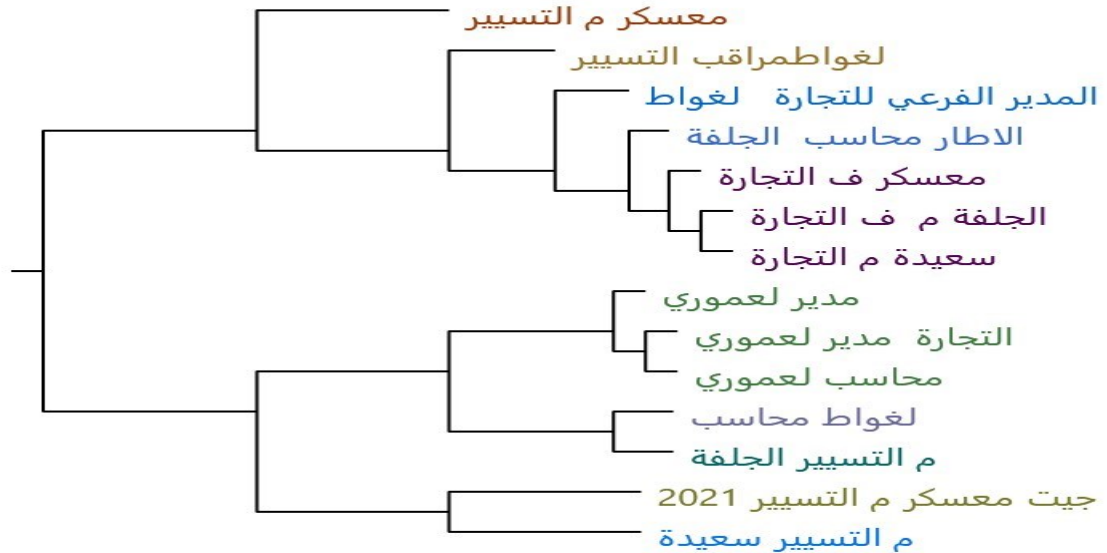
Éléments regroupés par similarité de mot



### Éléments regroupés par similarité de mot



### Éléments regroupés par similarité de mot



### Éléments regroupés par similarité de mot

