



جامعة عين تموشنت بلحاج بوشعيب
Ain Témouchent University Belhadj Bouchaib



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة وجباية معمقة

الموضوع

دور الإدارة الاستراتيجية للتكاليف في تحسين جودة المعلومة
المالية للمؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية دراسة حالة
سونلغاز.

مذكرة مقدمة للحصول على شهادة ماستر أكاديمي

إعداد الطالبتين:

مصطفى أمينة

بوشعيب رحمونة فاطنة

مقدمة أمام لجنة المناقشة المكونة من:

الأستاذة: منقوري منال رئيسا
ابتسام
الأستاذ: جعفري عمر مشرفا
الأستاذة: مبسوط هوارية ممتحنا

السنة الجامعية: 2022-2023



جامعة عين تموشنت بلحاج بوشعيب
Ain Témouchent University Belhadj Bouchaib



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة وجباية معمقة

الموضوع

دور الإدارة الاستراتيجية للتكاليف في تحسين جودة
المعلومة المالية للمؤسسة العمومية الاقتصادية
الجزائرية دراسة حالة سونلغاز.

مذكرة مقدمة للحصول على شهادة ماستر أكاديمي

من إعداد الطالبتين:

مصطفى أمينة.

بوشعيب رحمونة فاطنة.

مقدمة أمام لجنة المناقشة المكونة من:

رئيسا

مشرفا

ممتحنا

الأستاذة: منقوري منال

ابتسام

الأستاذ: عمر جعفري

الأستاذة: مبسوط هوارية

السنة الجامعية: 2022-2023





الشكر والتقدير

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف الانبياء والمرسلين وعلى آله وصحبه ومن اهتدى بهداه الى يوم الدين اما بعد

نحمد ونشكر الله الواحد القهار الذي وفقنا في انجاز هذه الدراسة وانا لانا درب العلم والمعرفة وعلى قاعدة من شكر الله شكر العبد فإننا نتوجه بجزيل الشكر والامتنان الى استاذنا المشرف الدكتور عمر جعفري لما قدمه لنا وافادنا به والذي ما ادخر جهدا في سبيل اتمام هذه المذكرة وكان لنا نعم المعلم والمشرف والموجه والمحفز فله منا كل التقدير والاحترام راجين من المولى عز وجل ان يحفظه ويطيل في عمره.

كما نتوجه بالشكر للسادة اعضاء لجنة المناقشة المحترمين الذين تكرموا بقراءة هذا العمل وتقويمه ونحن على يقين انهم لن يزيدونا سوى قيمة لهذه الدراسة.

كما لا يفوتنا بالذكر شكرا لكل الأساتذة بكليتنا الذين رافقونا طوال مشوارنا الدراسي، كما نشكر كذلك كل عمال وموظفي مؤسسة سونلغاز لوحدة عين تيموشنت.

وفي النهاية نشكر كل من مادنا بيد العون حتى ولو كانت بكلمة طيبة محفزة.





قال تعالى "ومن يشكر فإنما يشكر لنفسه"

اللهم كفاني فخرا أن تكون لي ربا، كفتني عزا ان اكون لك عبدا، أنت كما تريد
فاجعلني كما تريد

قال رسول الله (ص) "ومن لم يشكر الناس، لم يشكر الله عز وجل".

إذا كان الاهداء يعبر ولو بجزء من الوفاء، فالإهداء إلى معلم البشرية ومنبع العلم
نبينا محمد ﷺ

الى من كلل العرق جبينه وشققت الأيام يديه، إلى من علمني ان الوصول الى
المبتغى لا يتم إلا بصبر، الى من حصد الأشواك عن دربي ليمهد لي طريق الحياة
والعلم، الى الذي جاهد السنين بشهادة عيني من أجل أن اعتلي سلالم النجاح والدي
العزیز.

الي التي جعل الله الجنة تحت اقدمها، إلى التي غمرتني بفيض حنانها، إلى التي
ربنتي صغيرة ونصحتني كبيرة، الي صاحبة البيت الدافئ والعين الساهرة والقلب
الحنون إلى أمي الغالية.

الى من كانت لي ملجئ بعد الله، الى من كانت لي حزن بعد الام وفخرا بعد الاب
الى اختي الغالية.

الى من قاسمتني مشواري، الى من تحلت بثياب الأخوة والصداقة، الى من كانت
رفيقة دربي، إلى صاحبة القلب الطيب الى من رافقتني منذ حملنا الحقائب الصغيرة
وما تزال ترافقني حتى اليوم رفيقة عمري

"رحمة»، الى عائلتي الثانية إلى الرجل الطاهر ابيها وصاحبة القلب الصادق
امها.

الى من بالإحسان وتميزت بالعطاء الى من معها سعدت الى التي كانت لي سندا بعد
عائلتي لمن كانت عوني بعد الله صديقتي الغالية "مروة"

والي كل من ذكرهم قلبي ونسيهم قلبي.

امينة



الخرج

مبروك



بسم الله الرحمن الرحيم

(وقل اعملوا فسيرى الله عملكم ورسوله والمؤمنون)

صدق الله العظيم

إلهي لا يطيب الليل إلا بشكرك ولا يطيب النهار إلا بطاعتك، ولا تطيب اللحظات إلا بذكرك، ولا تطيب الآخرة إلا بعفوك، ولا تطيب الجنة إلا برويتك الله *، الى من بلغ الرسالة وأدى الأمانة، ونصح الأمة الى نبي الرحمة ونور العالمين، سيدنا محمد –

الى من أروضتني الحب والحنان الى رمز الحب وبلسم الشفاء الى من ضحت حتى أصبح الى ما انا عليه اليوم إلى صاحبة القلب ناصع البياض الى امي الغالية.

الى من كلله بالهيبة والوقار، الى من علمني العطاء بدون انتظار، الى من احمل اسمه بكل افتخار ارجو من الله

أن يمد في عمرك لثرى ثمارا قد تم قطفها بعد طول انتظار وستبقى كلماتك نجوم اهتدي بها إلى اليوم وفي

الغد والى الابد والدي العزيز.

الى ملاكي إلى معنى الحب والي معنى الحنان الى بسمتي الى من كان دعائها سر نجاحي وحنانها بلسم جراحي الى روح جدتي حبيبتي رحمها الله.

إلى اختي التي لم تلدها امي الى من تحلت بالإخاء إلى من تميزت بالوفاء والعطاء الى من معها سعدت و

رافقتني في دروب الحياة الحلوة والحزينة ومن كانت معي على طريق النجاح صديقتي "أمينة" كما لا أنسي

عائلتي الثانية امها ووالدها وأخي الصغير وليد.

والى كل من ذكرهم قلبي ونسيهم قلبي.

إلى الأهل والأحباب.

رحمونة.



فهرس المحتويات.

IX.....	فهرس المحتويات
XI.....	قائمة الجداول
XII.....	قائمة الاشكال
XIII.....	قائمة المختصرات
XIV.....	قائمة الملاحق
XV.....	الملخصات
ب.....	مقدمة
الفصل	الأول:
النظري	الإطار
للدراة	24.....
المبحث الأول:	ماهية الإدارة الاستراتيجية للتكاليف وجودة المعلومة المالية
25.....	
المطلب الأول:	ماهية الإدارة الاستراتيجية للتكاليف
25.....	
المطلب الثاني:	جودة المعلومة المالية
39.....	
المبحث الثاني:	الإدارة الاستراتيجية للتكاليف الطريق الى تحسين جودة المعلومة المالية
44.....	
المطلب الأول:	تأثير الإدارة الاستراتيجية للتكاليف على جودة المعلومة المالية
44.....	
المطلب الثاني:	دور جودة المعلومة المالية في المؤسسة الاقتصادية
46.....	
المبحث الثالث:	الدراسات السابقة
48.....	
المطلب الأول:	عرض الدراسات
48.....	
المطلب الثاني:	مناقشة الدراسات
56.....	

التطبيقي	الإطار	الثاني:	الفصل
	59.....		للدراصة
محل	بالمؤسسة	التقديم	المبحث
		الأول:	الدراسة
		61.....	
بمؤسسة	التعريف	الأول:	المطلب
			سونلغاز
		61.....	
المطلب الثاني:	تنظيم المحيط العام لمديرية توزيع الكهرباء والغاز لعين تموشنت	64.....	
المبحث الثاني:	واقع تطبيق الإدارة الاستراتيجية للتكاليف في مؤسسة سونلغاز	70.....	
المطلب الأول:	دراسة التكاليف مؤسسة سونلغاز وفق نظامها	70.....	
المطلب الثاني:	تطبيق أحد أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكاليف في المؤسسة	75.....	
		87.....	الخاتمة
		90.....	قائمة المراجع
		93.....	الملاحق

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
25	تعريف الإدارة الاستراتيجية	01
71	ارقام حسابات الأقسام	02
73	توزيع الأعباء الغير مباشرة	03
74	توزيع الأعباء المباشرة	04
74	ارقام الاعمال، الحسابات الاستثنائية	05
77	كيفية حساب تكلفة الأنشطة	06
79	تحديد مسببات لكل نشاط	07
80	عدد مسببات لكل نشاط	08
82	مجموع تكاليف غير مباشرة	09
84	الفرق بين النتيجتين	10
85	الفرق بين التكاليف غير المباشرة	11

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
33	خطوات نظام بطاقة الأداء المتوازنة	01
39	اهداف الإدارة الاستراتيجية	02
41	خصائص الأساسية للمعلومة المالية	03
41	خصائص الثانوية للمعلومة المالية	04
65	الهيكل التنظيمي للمؤسسة	05
68	الهيكل التنظيمي لقسم المحاسبة والمالية	06

قائمة المختصرات

المختصر باللغة الأجنبية	المختصر	المختصر باللغة العربية
Introduction Method Results And Discussion	IMRAD	طريقة إمراد
Activity Based Costing	ABC	نظام التكاليف على أساس الأنشطة
Activity Based managment	ABM	نظام الإدارة على أساس الانشطة
Just In Time	JIT	نظام الإنتاج في الوقت المحدد
Target Costing	TC	نظام التكلفة المستهدفة
TotalQualityManagement	TQM	نظام إدارة الجودة الشاملة
Electricité Gaz Algérie	EGA	الكهرباء الغاز الجزائر
Sonelgaz Distribution Ouest	SDO	شركة التوزيع للغرب

قائمة الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
93	الميزانية التحليلية للمؤسسة	01

الملخص باللغة العربية.

لمواكبة التطورات الاقتصادية في مجال المحاسبة اصبح لا بد من تزايد الاهتمام بدراسة اساليب وطرق حساب التكاليف الذي يعتبر من المداخل الحديثة للإدارة الاستراتيجية للتكاليف، حيث جاءت هذه الدراسة لإلقاء الضوء على واقع استخدام الإدارة الاستراتيجية للتكاليف في المؤسسات العمومية الاقتصادية ودورها في التحسين من جودة المعلومة المالية بهدف التعرف على المفاهيم الأساسية للإدارة الاستراتيجية للتكاليف وأهم الاساليب المستخدمة في المؤسسة الوطنية لتوزيع الكهرباء والغاز سونلغاز الجزائر (وحدة عين تموشنت) وإبراز العلاقة بينها وبين جودة المعلومة المالية، توصلت الدراسة إلى عدة نتائج اهمها أن الإدارة الاستراتيجية للتكاليف تساهم من المنظور المحاسبي في تحديد وحساب الاعباء والتكاليف المباشرة وغير المباشرة حيث يؤدي التكامل والترابط بين اساليبها وادواتها الى تحقيق جودة المعلومة المالية التي بدورها تعتبر جوهر المؤسسة في اتخاذ قراراتها الإدارية والمالية وكذلك تعمل على التحسين من الأداء المالي، وعكس صورة جديّة ودقيقة عن الوضع المالي للمؤسسة.

الكلمات المفتاحية: الإدارة الاستراتيجية للتكاليف-المعلومة المالية-التكاليف غير المباشرة -نظام التكاليف على اساس الأنشطة ABC -المؤسسة العمومية الاقتصادية.

الملخص باللغة الإنجليزية

In order for accounting to keep up with economic changes, it has become necessary to increase interest in the study of costing methods, considered as one of the modern approaches to strategic cost management. The study aims to shed light on the most used methods within the National Company of Electricity and Gas Distribution Sonelgaz Algeria (Ain Temouchent unit) and highlight the relationship between it and the quality of financial information, where the integration and interdependence between its methods make it possible to achieve the quality of financial information, which in turn is considered the essence of the institution in making its administrative and financial decisions, as well as the work of improving financial performance, and reflect a true picture of the financial situation of the company.

Keywords : Strategic Cost management - Financial information - Indirect Cost - Cost system based on activities - ABC - Public Economic Enterprise.

مقدمة

تشهد الساحة العالمية تغيرات واسعة النطاق في كافة المجالات العلمية والعالمية ولعلها أبرزها المجال الاقتصادي، ونتيجة للتغيرات التي حصلت في بيئة الأعمال كالتقدم الحاصل في تقنيات وأساليب الإدارة الاستراتيجية للتكاليف التي تعمل على تحديد وتوزيع التكاليف ودراسة الاعباء داخل المؤسسات الاقتصادية التي تظهر كفاءتها في تحسين جودة المعلومة المالية.

كما تعتبر الجزائر من بين البلدان التي تسعى لمواكبة تطورات الاقتصادية وإتباع منهج الإصلاح في النظام المعلوماتي المحاسبي من خلال تبني لأنظمة الإدارة الاستراتيجية لتكاليف في مؤسساتها العمومية ذات الطابع على الاقتصادي لتحسين والتطوير من ادائها المالي في صيغة معلومات مالية ذات جودة.

أولاً: إشكالية الدراسة.

من خلال ما سبق جاءت هذه الدراسة لتبين وتبرز مدى اهتمام المؤسسة الاقتصادية بأساليب الإدارة الاستراتيجية للتكاليف ودورها في تحسين جودة المعلومة المالية وبناء على ما تقدم قمنا بصياغة الإشكالية الأساسية للدراسة على النحو التالي **كيف تساهم الإدارة الاستراتيجية للتكاليف في تحسين جودة المعلومة المالية؟**

ثانياً: الأسئلة الفرعية.

ان التساؤل المحوري الذي تتمركز عليه إشكالية البحث يثير مجموعة من التساؤلات الثانوية يمكن ايجازها فيما يلي:

- ماهي الإدارة الاستراتيجية للتكاليف والأساليب الحديثة المتبعة فيها وعلى اي اساس تبنى المعلومات المالية في المؤسسة الاقتصادية.

- كيف تساهم ادارة استراتيجية للتكاليف في تحسين مستوى جودة المعلومة المالية؟

- هل مؤسسة سونلغاز تعمل على تطبيق نظام الادارة الاستراتيجية للتكاليف بمختلف أساليبها؟

ثالثاً: فرضيات الدراسة

للإجابة على الإشكالية المطروحة والأسئلة الفرعية قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

1- الإدارة الاستراتيجية للتكاليف اداة ضرورية لتسيير المؤسسات الاقتصادية وتعدى المعلومة المالية من المعطيات الاساسية التي تستخدمها المؤسسة للتطوير من استراتيجياتها وتحديد وضعها المالي.

2-تساهم الادارة الاستراتيجية للتكاليف في تحسين جودة المعلومة المالية عن طريق الأساليب الحديثة للإدارة الاستراتيجية للتكاليف لتأمين العمل على أفضلية جودة المعلومة المالية.

3-تعد مؤسسة سونلغاز واحدة من المؤسسات الجزائرية التي ما زالت تستخدم أساليب التكلفة التقليدية.

رابعاً: أهمية الدراسة.

تكمن أهمية هذه الدراسة في كيفية تطبيق الادارة الاستراتيجية للتكاليف في المؤسسة العمومية الاقتصادية بالاعتماد على الاساليب الحديثة وذلك بالسعي الى محاولة دراستها وتطبيقها لتحسين جودة المعلومة المالية.

خامساً: أهداف الدراسة.

يهدف هذا البحث الى:

-التحسين من جودة المعلومة المالية عن طريق الادارة الاستراتيجية للتكاليف.

- التعرف على المفاهيم الاساسية للإدارة الاستراتيجية للتكاليف واهم الاساليب التي تستخدم في المؤسسة العمومية الاقتصادية.

- ابراز العلاقة بين الادارة الاستراتيجية للتكاليف والمعلومة المالية.

سادساً: المنهج المتبع.

اعتمدنا في بحثنا على المزج بين منهجين هما:

-المنهج الاستنباطي: حيث اعتمدنا عليه في الجانب النظري من خلال عرض مفاهيم عن الإدارة الاستراتيجية للتكاليف واهم اساليبها مع التطرق الى المعلومة المالية وجودتها.

-المنهج التجريبي: بغرض بحث معمق على حالة معينة في ارض الواقع ثم اتباع أسلوب دراسة الحالة بالإضافة الى المقابلات الشخصية وجمع المعلومات والوثائق المقدمة من طرف المؤسسة.

سابعاً: أسباب اختيار الموضوع.

لم يكن اختيارنا لهذا الموضوع بمحض الصدفة وانما يرجع سبب اختيار الموضوع الى أسباب موضوعية وأخرى ذاتية.

أ-أسباب ذاتية:

-جاء اختيارنا لهذا الموضوع بحكم التخصص الذي ندرسه (محاسبة وجباية معمقة) وكذلك التعمق أكثر في المجال

-الوقوف بصورة اوضح على بعض المفاهيم التي استسقينها خلال دراستنا لمجال المحاسبة بصورة عامة.

- الميول نحو هذا النوع من المحاسبة.

ب-أسباب موضوعية:

-الاهتمام الخاص بهذا المجال بالإضافة للأهمية الكبيرة التي يكتسبها هذا الموضوع.

- كونه موضوع جديد وحديث.

-الوضع الاقتصادي الذي تعيشه المؤسسات العمومية الاقتصادية الجزائرية دفعنا الى محاولة تسليط الضوء على مدى اهتمام هذه المؤسسات بنظام الادارة الاستراتيجية للتكاليف.

ثامنا: حدود الدراسة.

-الحدود المكانية: تمت الدراسة بمؤسسة توزيع الكهرباء والغاز وحدة عين تموشنت.

-الحدود الزمنية: شملت دراستنا شهر فيفري من العام الدراسي الحالي 2022-2023.

تاسعا: تقسيمات الدراسة.

تبعنا لمنهجية طريقة IMRAD وسعيا لتحقيق اهداف الدراسة ودراسة الإشكالية المطروحة قمنا بتقسيم الدراسة الى فصلين الأول نظري والثاني تطبيقي:

-الفصل الأول: يتضمن الإطار المفاهيمي المتعلق بالأسس النظرية للإدارة الاستراتيجية للتكاليف وكذا مفاهيم حول جودة المعلومة المالية، كما قمنا باستعراض بعض الدراسات السابقة التي لها علاقة بمتغيرات دراستنا الحالية.

-الفصل الثاني: الذي يتمثل في الجانب التطبيقي يتناول دراسة ميدانية المتمثلة في دراسة حالة مؤسسة سونلغاز فرع التوزيع لولاية عين تموشنت.

الفصل الأول

الإطار النظري للدراسة

تمهيد.

في ظل تطورات التي تتميز بها البيئة الصناعية والخدماتية المعاصرة مع تأثير التغيرات والتحديات التكنولوجية يتطلب رؤية متكاملة عن النشاطات والاعمال المؤسسة تسند الى فلسفه واضحة ومحدده تساهم في زيادة الكفاءة وفعالية الإدارة وما له من أثر واضح في سرعه تقادم اساليب الإدارة الاستراتيجية ليحل محلها اساليب حديثه أكثر فعالية وتطورا التي من شأنها تحقيق ذلك.

ومن ثم فان استعمال الإدارة لنظام التكاليف يتم بهدف اعاده وصياغة استراتيجيات التي تعمل على خفض التكاليف ولتحقيق ذلك يجب ان تتوفر المعلومات الكافية داخل المؤسسة لاتخاذ قرارات المناسبة وهذا الاخير يعتبر المحور الرئيسي لأي إدارة. كما ان مدخل الإدارة الاستراتيجية للتكاليف يوفر للإدارة معلومات مالية وغير مالية التي تحقق المزايا المهمة للمؤسسة واهمها زيادة الربحية والإنتاجية وتحقيق الميزة التنافسية وتوفير اليات لتحسين الضبط المستعمل للجودة المعلومة المالية.

حيث ان لا شك في مواكبه الجزائر لهذا التطور العالمي الذي أصبح حافزا للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية وسعيها لاستخدام نظام الإدارة الاستراتيجية للتكاليف بمختلف اساليبها واهمها اسلوب التكلفة على اساس الأنشطة ABC والإدارة بالأنشطة ABM الانتاج في الوقت المحدد JIT والتكلفة ال مستهدفة TC واداره الجودة الشاملة TQM وبطاقه الاداء المتوازن ان كان الهدف منها تحسين سيرورة الإدارة والانتاج الا انها تؤثر على جوده المعلومة المالية بطريقه او اخرى ويعبر عنها في صورة مالية ومحاسبيه ذات اهميه للمؤسسة.

ومما سبق ذكره سيتم تقسيم الفصل الاول الى ثلاثة مباحث:

المبحث الأول: ماهية الإدارة الاستراتيجية للتكاليف وجودة المعلومة المالية.

المبحث الثاني: الإدارة الاستراتيجية للتكاليف، الطريق الى تحسين جودة المعلومة المالية (العلاقة بين المتغيرات).

المبحث الثالث: الدراسات السابقة

المبحث الاول: ماهية الإدارة الاستراتيجية للتكاليف وجودة المعلومة المالية.

تواجه المؤسسات اليوم تغيرات سريعة في بيئتها الداخلية والخارجية مما اصبح يؤثر على جودة المعلومة المالية حيث أضحت تنشط في محيط اقتصادي يتميز بالتطور التكنولوجي السريع, مما صار يحتم على المؤسسات الاهتمام اكثر بالفكر الاستراتيجي الذي يقودها نحو تبني مفهوم الإدارة الاستراتيجية للتكاليف التي تعتبر بمثابة توجه محاسبي جديد واحد المداخل المستحدثة في مجال التوجه الاستراتيجي حيث يمكن المؤسسة من توفير معلومات مالية ومحاسبية التي تساعد في اتخاذ القرارات ويساهم بتحقيق مزايا تنافسية التي تسعى في النهاية الى تحسين من الوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية.

المطلب الاول: ماهية الإدارة الاستراتيجية للتكاليف.

يعتبر مصطلحا استراتيجية مصطلحا حربيا في الاساس الا انه اصطلح إطلاق هذا اللفظ في العلوم الإدارية والمحاسبية بانه نظام منهجي يهدف الى توفير وتحليل المعلومة المالية الخاصة بالوحدة الاقتصادية على هذا الاساس سنتطرق الى مفهوم الإدارة الاستراتيجية للتكاليف.

1 الفرع الاول: مفهوم الإدارة الاستراتيجية للتكاليف.

اولا: مفهوم الإدارة الاستراتيجية.

معنى واحد للإدارة الاستراتيجية هو امر صعب المنال كما هو حال بالنسبة لمصطلح الاستراتيجية فلذلك سنحاول عرض مفاهيم الإدارة الاستراتيجية لبعض الباحثين في المجال من خلال الجدول التالي.

الجدول رقم(01): تعاريف الإدارة الاستراتيجية.

المؤلف	التعريف
Karst(1998)	الإدارة الاستراتيجية هي الإطار التي تعد فيه الخيارات المتعلقة بطبيعة واتجاه المنظمة ويشير الى ان قرارات الاستراتيجية ذات اهمية اساسية للمنظمة
Wheelen & hunger(1989)	هي مجموعه من القرارات والممارسات الإدارية التي تحدد الاداء الطويل طويل الامد لمنظمه ما ويتضمن ذلك وضع استراتيجيات وتطبيقها وتقويمها والمراقبة وظيفان محددان مجال تركيز الإدارة الاستراتيجية بانه ملاحظه تقويمه تقويم الفرص والقيود البيئية في ضوء نواحي القوة وضعف المنظمة.
Helfer, Kalika & Orsoni (2008)	الإدارة الاستراتيجية هي مجموع المهام التابعة للإدارات العليا والتي تهدف لتحقيق طرق النمو المستقبلي لمنظمه وتوفير الوسائل التنظيمية لتحقيقها

<p>هي تلك العملية التي تتألف من مجموعه من الخطوات التي تقوم من خلالها الادارة العليا بتحليل الفرص والقيود الموجودة في البيئة الخارجية او الداخلية ووجه القوة وضعف المنظمة وتحديد الرسالة والاهداف ثم وضع استراتيجيات على مستوى المنظمة ومستوى المجال النشاط ومستوى الوظيفي الذي تتطابق مع اوجه القوة والضعف المنظمة وفرص وتهديدات البيئة الخارجية ثم تطبيق تلك الاستراتيجيات وممارسه الرقابة الاستراتيجية</p>	<p>Wright, Pringle & Krall (1994)</p>
<p>هي علم وفن صياغة تنفيذ وتقييم القرارات الوظيفية المتضاربة التي تسمح للمنظمة بتحقيق أهدافها</p>	<p>Fred F. David (1993)</p>

المصدر: من اعداد الطالبين.

وبناء على التعاريف السابقة لمختلف المؤلفين لمفهوم الإدارة الاستراتيجية يمكن اختصارها الى التعريف التالي:

الإدارة الاستراتيجية هي مجموعه القرارات والاجراءات التي تتضمن تحليل الوضعية للاستراتيجية الحالية للمؤسسة من خلال تحليل بيئتها الداخلية والخارجية وما تنطوي عليه من فرص ونقاط القوة ونقاط الضعف ومحاولة الربط بينهما وبين اصحاب المصلحة في المؤسسة لاختيار استراتيجية مناسبة تعمل على تحديد اهداف واداء منظمه على المدى الطويل.

ثانيا: مفهوم الإدارة الاستراتيجية للتكاليف.

الإدارة الاستراتيجية للتكاليف هي عباره عن نظام منهجي متكامل، يهدف الى توفير وتحليل المعلومات المالية وغير المالية الخاصة بالمؤسسة، من خلال توظيف ادوات تحليلية جد مهمه، كتحليل السلاسل القيمة، وتحليل مسببات التكلفة بالإضافة الى التحليل الموقع التنافسي والاستراتيجي للمؤسسة، وذلك بغرض كسب مزايا تنافسية مستمرة في سوق المنتج.

الإطار النظري

الفصل الأول للدراسة

يعرف كل من * (Vijay Govindarjan و John K.Shank) * في كتابها la gestion stratégique des couts التحليل الاستراتيجي بانه استخدام الاداري لمعلومات التكاليف بشكل يرتبط ارتباطا مباشرا بمرحله او

أكثر من مراحل الأربع لدورة الإدارة الاستراتيجية في المؤسسة. وهذا الارتباط هو ما يميز التحليل الاستراتيجي للتكلفة عن بقية الاساليب التقليدية لنظم محاسبة التكاليف. (Shank. JOHN, 1995.p19)

في حين يعرف Thompson و Strickland الإدارة الاستراتيجية للتكاليف على انها فهم وتحليل التكلفة الخاصة بالمؤسسة ومقارنتها بتكالفه المنافسين اي محاوله تحديد الموقف التكاليفي للمؤسسة مقارنه بالمنافسين.(Shank. JOHN K, 1995.p20)

الفرع الثاني: أساليب وتقنيات الإدارة الاستراتيجية للتكاليف.

بعدما تطرقنا الى تحديد مفهوم الإدارة الاستراتيجية للتكاليف سنعرض في هذا الفرع بعد تقنيات واساليب التي تستخدم في إطار الإدارة الاستراتيجية للتكاليف:

I. التكلفة المستهدفة TC.

II. التكلفة على أساس ال أنشطة ABC

III. نظام الإدارة بالأنشطة ABM.

IV. بطاقة الأداء المتوازنة.

V. إدارة الجودة الشاملة TQM.

VI. الإنتاج في الوقت المحدد JIT

I التكلفة المستهدفة TC

1-تعريف التكلفة المستهدفة:

عرفت التكلفة المستهدفة بانها نظام لتخطيط الارباح وادارة التكلفة يعتمد على سعر البيع والتركيز على العميل وتصميم المنتج ووجود فريق عمل متكامل ملزم تطبيق النظام، ويتيح تطبيق نظام التكلفة المستهدفة ممارسه ادارة التكلفة في المراحل

الإطار النظري

الفصل الأول للدراسة

المبكرة لتطوير المنتج وتستمر تلك الممارسة خلال دورة حياة المنتج وذلك من خلال التعامل النشط مع سلسله القيمة الكلية. (عيس، 2001)

كما عرفت بانها مدخل يهدف الى تقديم المنتج للسوق بجوده عالية وسعر منخفض يتمشى مع اسعار المنافسين محققا الارباح المطلوبة وذلك من خلال تخفيض تكاليف الانتاج خلال دورة حياة المنتج ابتداء من مرحله التخطيط والتصميم الى غاية مرحله بيع المنتج. (العمر، 2007)

وينظر الى التكلفة المستهدفة بانها نظام لإدارة التكاليف تصميم منتج جديد وتطويره وتحديثه بهدف تحديد تكاليف انتاج المنتج المقترح قبل الانتاج الفعلي ومما يحقق مستوى الربح المستهدف. (هاشم، 2003)

- مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.

تقسم طريقة التكلفة المستهدفة الى ثلاثة مراحل أساسية هي: مستوى السوق، مستوى المنتج، مستوى المركبات

أ- على مستوى السوق:

يتم في هذه المرحلة نقل الضغط الذي تواجهه المؤسسة في السوق الى مصممي وموردي المنتج. وذلك بطرح هامش ربح مستهدف من سعر البيع المستهدف لتحديد تكلفة المنتج الذي يسمح بها السوق.

وهي تكلفه المستهدفة التي تسعى المؤسسة لتحقيقها وهذا ما يعبر عنه نظريا بالمساواة التالية:

*التكلفة المسموح بها= سعر البيع المستهدف-الربح المستهدف.

أو: التكلفة المستهدفة= سعر البيع الذي يحدده السوق-الربح التي ترغب المؤسسة في تحقيقه.

حيث يمكن تقسيم هذه المرحلة الى ثلاثة خطوات:

تحديد السعر المستهدف: يقصد بها وضع سعر مستهدف للمنتج مع اخذ بعين الاعتبار احتياجات ورغبات العملاء بسعر مرضي.

تحديد الربح المستهدف: بناء على استراتيجية الربح الطويل المدى فان المؤسسة تعمل على تحديد الربح المستهدف على اساس العائد على المبيعات.

الإطار النظري

الفصل الأول

للدراصة

حساب التكلفة المستهدفة: بعد ان يتم تحديد كل من سعر البيع المستهدف والربح المستهدف يمكن حساب التكلفة المستهدفة بالعلاقة التالية

: * التكلفة المستهدفة= سعر البيع- هامش الربح المستهدف. :

ب- على مستوى المنتج

ان التكلفة المستهدفة المحسوبة في المرحلة الاولى لا تأخذ بعين الاعتبار إمكانيات ومؤهلات المؤسسة او الموردون اما في هذه المرحلة يتم تقدير تكلفه المنتج بالنظر الى مؤهلات المؤسسة وتكنولوجياتها وعموما تكون هذه التكلفة أكبر من التكلفة المستهدفة ويجب امتصاص هذا الفرق الموجود بينهما من خلال تصميم أفضل (اقتصادي أكثر) للمنتج وتحسين التشغيلات وتساعد وتقنيه التحليل القيمة على تخفيض التكاليف في مرحلة تصميم المنتج بينما يكون تحسين المستمر لتكاليف في مرحلة الإنتاج.

ج- على مستوى المركبات:

تكون المرحلة الثالثة من اسلوب التكلفة المستهدفة على مستوى المركبات(مواد و تموينيات) المكونة للمنتوج وفي الحالات العديدة تتم هذه المرحلة بالتوازي مع المرحلة الثانية حيث تتم تجزئه المركبات الى وظائف فرعيه وتعاد نفس العملية التي تمت في المرحلة الثانية على مستوى المنتوج ولكن هذه المرة على مستوى المركبات(H.Hergeth, 2002) ويتمثل هدف هذه المرحلة في احداث ضغط على موردي المؤسسة لتخفيض تكاليف المركبات التي يعرضونها وبذلك تمكين المشتري او المؤسسة من وضع السعر الذي يرغب في دفعه لكل المركبات الضرورية للمنتوج ويجب ان تكون هذه الاسعار واقعيه ومعقوله وتسمح للموردين بتحقيق عوائد ملائمه اذ بدلوا كذلك مجهودات معتبره لتخطيط تكاليف منتوجاتهم.

-اهداف التكلفة المستهدفة:

تهدف التكلفة المستهدفة الى ما يلي (العال، 2001):

- ✓ حصر التصميم وعمليات الانتاج في حدود التكلفة محدد مسبقا بناء على معطيات السوق.
- ✓ اتاحة الفرصة للحصول على وضع تنفسي أفضل من خلال التسعيرة وفقا للمنافسة.
- ✓ العمل على خفض التكلفة في مرحلتي التخطيط والتصميم.

الإطار النظري

الفصل الأول للدراصة

- ✓ العمل على تحقيق ورقابه التكاليف في كافة مراحلها من تخطيط المنتج الى غاية تسويقه.
- ✓ المساعدة في تحقيق ربح المخطط لمنظمه وأيضا في تحقيق الابعاد التنافسية للمنتج.
- يعمل على اشباع رغبات واحتياجات العملاء من زوايا السعر والكلفة والجودة والوقت

II. التكلفة على أساس ال أنشطة ABC والإدارة بالأنشطة ABM.

ABC تعريف التكلفة على أساس الانشطة 1-1

يقصد بهذا النظام على أنه: مجموعه من الأنشطة المختلفة التي تستخدم المواد المتاحة ووحدات المنتج تستخدم تلك الأنشطة بمعنى اخر نظام التكاليف على اساس الأنشطة يقوم بتحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة على الأنشطة ومن ثم تحميل تكلفه الأنشطة عبء للمنتجات (العاني، 2013).

و عرف ايضا على أنه: طريقة تقود الى تحسين الأنظمة التقليدية للتكاليف عن طريق التركيز على الأنشطة كأغراض اساسيه للتكلفة اذ يتم تخصيص التكاليف الصناعية الغير مباشرة او ما يسمى بتكلفه الموارد على الأنشطة التي استفادت منها ومن ثم يتم تخصيص تكلفه هذه الأنشطة على المنتجات وفقا لمعدل استفادتها من هذه الأنشطة (حجازي و معاليم، 2013)

ويعرف كذلك انه من الانظمة الحديثة التي تقوم على فكره ان الأنشطة هي التي تستهلك الموارد وان المنتج او الخدمة التي تنتهجها المنشأة هي التي تستهلك تلك الأنشطة (مرعي، 2006).

1-2-خطوات تطبيق نظام التكاليف على اساس ال أنشطة ABC:

يتطلب تصميم مدخل التكلفة على اساس النشاط القيام بعدة خطوات (الفتاح، 2011):

ا-تحليل الأنشطة المستهلكة للموارد: تعتبر هذه الخطوة بمثابة جوهر التكلفة على اساس النشاط لأنه يعمل على ربط هذه الأنشطة بالظروف ومن ثم الحاجة الى استهلاك الموارد بحيث يمكن الابقاء على المسببات التي تضيف لها قيمة والتخلص من المسببات المرتبطة بالأنشطة التي لا تضيف لها قيمة. ويتم تحليل الأنشطة المستهلكة للموارد بالمنظمة منذ استلام الموارد والمستلزمات حتى الفحص النهائي للمنتجات التامة وذلك لفصل الأنشطة التي تضيف قيمة عن التي لا تضيف قيمة.

الإطار النظري

الفصل الأول للدراسة

ب-تحديد مراكز النشاط (مجمعات التكلفة): تعتبر مخرجات تحليل الأنشطة المستهلكة للموارد بمثابة مدخلات لتحديد مجتمعات التكلفة او لتحديد مراكز النشاط ويمكن تعريف مركز النشاط بأنه جزء من العملية الإنتاجية تحتاج الإدارة الى التقرير عن تكلفته بشكل مستقل كعامله كل نشاط كمركز نشاط مستقل قد لا يعد اقتصاديا بالنسبة للكثير من الشركات وإنما يتم عاده تجميع عده انشطه لها علاقة ببعضها في مركز واحد وذلك لتخفيض تكاليف التسجيل (جاريسون و اريك، 2002).228

ج-اختيار مسببات التكلفة:

تخصيص تكاليف الموارد على الأنشطة المستهلكة للموارد حيث تدم من خلال عدد من مسببات التكلفة.

تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات بسبب استفادتها من هذه الأنشطة وذلك من خلال عدد اخر من مسببات التكلفة الأخرى.

3-اهداف نظام ABC:

ان نظام يسعى لتحقيق الاهداف التالية (التكريتي، 2007)

✓ تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.

✓ تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد اسباب ارتفاع التكاليف في قيم ما.

- ✓ التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف الغير مباشره بين المنتجات المختلفة.
- ✓ يساعد ادارة المنشأة في اعطائها صورة واضحة ودقيقه عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفه نصيب المنتج من كل نشاط على حدا.
- ✓ تحديث كلفه المنتج بالدقة المطلوبة.
- ✓ يساعد في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف فيه للمنتج والعمل على تقليل او تخفيض تكاليف مثل تلك الأنشطة.

الإطار النظري

الفصل الأول للدراصة

III. الادارة على اساس ال أنشطة ABM.

- مفهوم الادارة على اساس ال أنشطة ABM:

بعد ظهور تقنيه التكاليف على اساس الأنشطة والتي ركزت على دراسة الأنشطة وتحليلها والتحكم في تكاليف التشغيل للمساعدة في الادارة ظهر نظام الادارة على اساس النشاط والذي يلعب دورا فعالا في تقليل التكاليف.

وقد عرفت هذه التقنيه بأنها اسلوب يعتمد على مساعد الادارة في الاستيقاظ القرارات وذلك لإرضاء العملاء واشباع رغباتهم وتحسين ارباح المنظمة (المسيح، 2001). 313

ولقد عرفت بأنها طريقه لإدارة الأنشطة الرئيسية بالمنظمة حيث يتم تحديد كيفية قيام كل نشاط من الأنشطة باستهلاك الموارد وأيضا تصنيف الأنشطة الى انشطه تضيف القيمة للمنتج وأنشطة لا تضيف قيمه للمنتج وبالتالي يتم استبعادها مما يؤدي الى تخفيض التكاليف (Belverde, 943, needles, & other, 2002). ويمكن القول ان الادارة على اساس الأنشطة تعتبر اداه حديثه من ادوات مدخل ادارة التكلفة الاستراتيجية التي تعمل على تحديد مسببات التكلفة

والأنشطة التي تضيف قيمه للمنتج والتي لا تضيف قيمه له مما يساعد ادارة الشركة على اتخاذ القرارات السليمة وتحسين ارباح الشركة وتلبية رغبات الزبائن المتجددة.

-مجالات تطبيقه:

تطبق الادارة بالأنشطة على قرارات التسيير التي تعتمد على المعلومات التي تقدمها طريقة (ABC) من اجل ارضاء العملاء وتحسين الارباح حيث توجه (ABM) القرارات المتعلقة بالتسعيرة، تشكيلة المبيعات، تخفيض التكاليف، تحسين العمليات، اعادة تشكيل العمليات او المنتجات وأنشطة التخطيط او التوجيه (Horngren & al, 2009). 387.

3-اهداف الادارة على اساس الانشطة:

- ✓ تهدف ادارة التكلفة على اساس الأنشطة على ما يلي (امير، 2005):75
- ✓ زيادة مستويات ارباح المؤسسة عن طريق زيادة الاقبال لدى جمهور المستهلكين على السلع.
- ✓ الوفاء باحتياجات عمال المؤسسة من المنتجات والخدمات المقدمة لهم بالجودة ومستوى الخدمة المناسبة مع المغالاة في الاسعار.

الإطار النظري

الفصل الأول للدراصة

- ✓ -تسعى ادارة التكلفة على اساس النشاط لتزوير الادارة بنظره استراتيجية تركز على الإمكانيات الداخلية للمؤسسة ونقاط الضعف والقوه في انشطه الشركة.

IV. بطاقة الاداء المتوازنة:

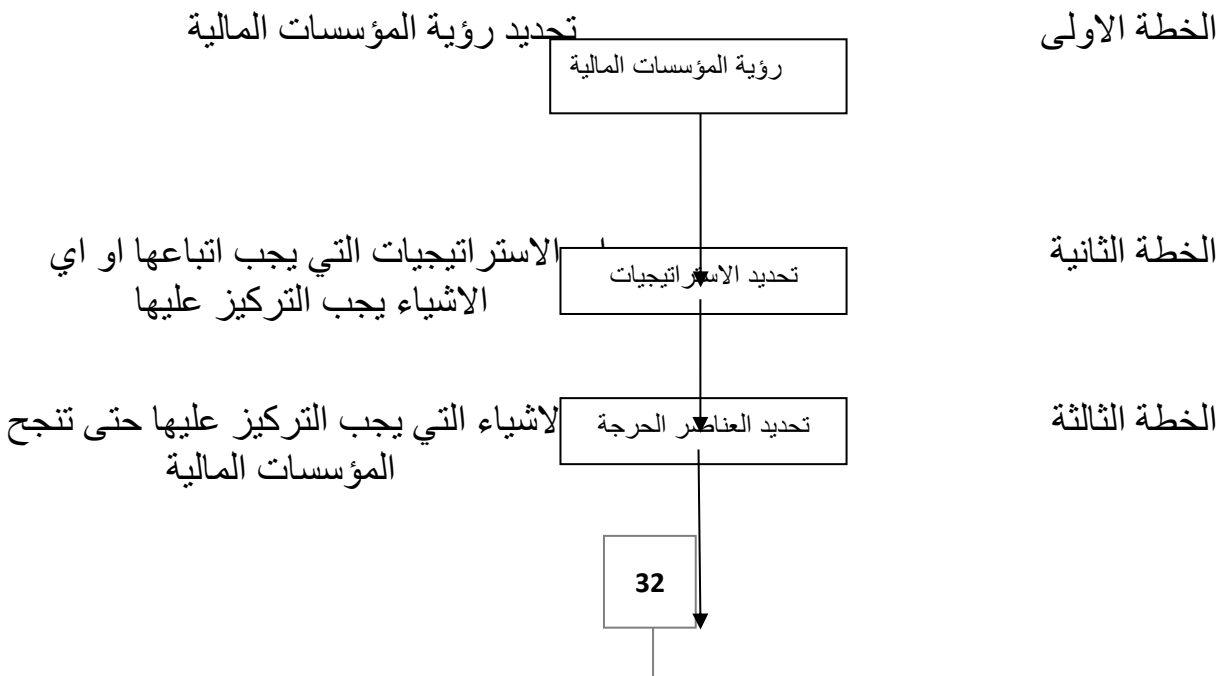
1-تعريف بطاقة الأداء المتوازنة.

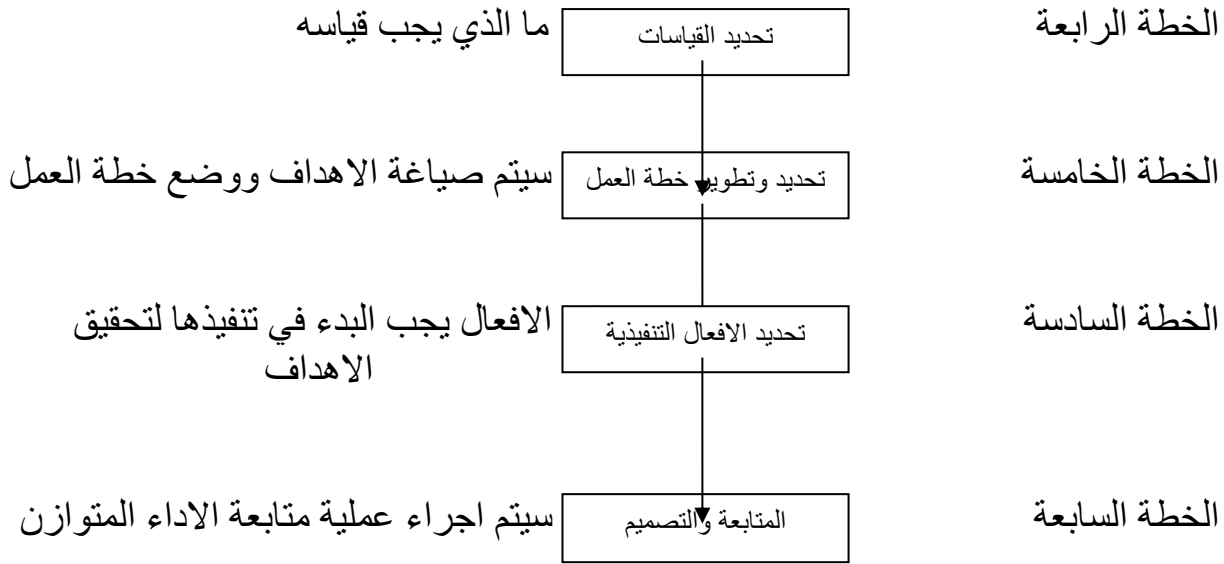
تعرف بطاقة الاداء المتوازن بأنها: نظام اداري يهدف الى مساعده المؤسسة على ترجمه رؤيتها ورسالتها واستراتيجيتها الى مجموعه من الاهداف كما تعتبر اداه فعالة لمتابعه الاداء في مقابل الاهداف المنجزة كما يساعد على تطبيق الخطوط وضبط ومراقبه نمو المؤسسة بطريقه سهله تجمع فيها كافة الاهداف والاستراتيجيات (مسعودي، 2014-2015).34

تعرف أيضا بطاقة الاداء المتوازن هي نظام لتقييم الاداء يتضمن محاور رئيسيه عده يتم تحديدها وفقا للأهداف والمقاييس والغايات والمبادرات الخاصة بكل محور من محاورها (غزال، 2014-2015).26

2-الخطوات التفصيلية اللازمة لتنفيذ بطاقة الاداء المتوازن

الشكل رقم(01): خطوات تطبيق نظام بطاقة الأداء المتوازن.





المصدر: (عيسى، 2013) 63

-أهمية بطاقة الأداء المتوازنة-

تكمن اهمية بطاقة الاداء المتوازن في النقاط التالية:

- ✓ تزويد المدراء بمؤشرات السبب ومؤشرات النتيجة عن مؤسستهم.
- ✓ تحديد المقاييس هي بطاقة الاداء المتوازن يمثل الدفع الاساسي للأهداف الاستراتيجية للمؤسسة ومتطلبات التنافس.
- ✓ تتمكن المؤسسة من خلال المنظورات الاربعية لبطاقة الاداء المتوازن من مراقبة النتائج المالية وفي نفس الوقت مراقبه التقدم لبناء القدرات واكتساب موجودات غير ملموسة.
- ✓ تعمل على ايجاد ترابط بين الاهداف ومقاييس الاداء.
- ✓ تعطي الادارة صورته شامله عن طبيعة العمليات لمختلف الاعمال (فتيحة، 2013-2014) 6.

IV. إدارة الجودة الشاملة.

1-تعريف إدارة الجودة الشاملة.

قد اختلف الباحثون والكتاب حول تحديد مفهوم موحد لإدارة الجودة الشاملة الا انهم يتفقون حول بعض الجوانب:

يعرف (ستيفن كوهن) ادارة الجودة الشاملة بانها التطوير والمحافظة على امكانيات المؤسسة من اجل تحسين الجودة وبشكل مستمر وايفاء بمتطلبات المستفيد وتجاوزها وكذلك البحث عن الجودة وتطبيقها في اي مظهر من مظاهر العمل بدءا من التعرف على احتياجات المستفيد وانتهاء بمعرفه مدى رضا المستفيد عن الخدمات او المنتجات المقدمة لهم. (بارنرد، 1997)

وعرف (محمد مراد عبد الله) ادارة الجودة الشاملة بانها فلسفه اداريه متكاملة يمكن من خلالها ادارة مؤسسه بشكل أفضل وذلك بالتعرف على تطلعات واعمال المتعاملين معها وتقديم الخدمات بالشكل الذي يحقق اعلى رضا ممكن لهم وللعاملين فيها في ظل الامكانيات المتاحة والظروف المحيطة (عبد)

على الرغم من وجود تعاريف عديده لإدارة الجودة الشاملة الا اننا يمكن ان نقول انها نظام متكامل موجه نحو تحقيق احتياجات المستهلكين والعملاء واعطاء صلاحيات أكبر للموظفين تساعدهم في اتخاذ القرار وكذلك تعتبر بانها فلسفه

إدارية حديثه تعمل على تحسين المستمر لعمليه الانتاج للسلع والخدمات لضمان كلفة تنافسيه معقوله في الحاضر والمستقبل.

2-مبادئ إدارة الجودة الشاملة:

بما ان ادارة الجودة الشاملة هي فلسفه ومجموعه من المبادئ التوجيهية التي تمثل اساس التحسين المستمر للمؤسسة بل هي طريقة لإدارة الافراد والعمليات لضمان الاشباع التام للعميل في اي مستوى سواء كان داخليا او خارجيا وفيما يلي بعض المبادئ الأساسية للإدارة الجودة الشاملة (P.Hammet):

- لعميل يحدد الجودة.
- يتطلب تحسين الجودة اعتماد مقاييس فعاله للجودة حيث لا ينبغي ان نتكلم عن مجرد اراء وانما عن بيانات ومعلومات صحيحة ودقيقه.

الإطار النظري

الفصل الأول للدراسة

- الافراد يعملون داخل النظام هم الذين يخلقون الجودة.

- الجودة هدف متحرك يتطلب الالتزام بالتحسين المستمر.
- الوقاية هي المفتاح الجوهرى لإنتاج جودة عالية وليس اكتشاف الأخطاء حيث ينبغي القيام بالأشياء الصحيحة بشكل صحيح منذ المرة الأولى ودائماً.
- يجب ان تدعم الإدارة العليا كل المبادرات المتعلقة بالجودة.

3-اهداف وأهمية إدارة الجودة الشاملة.

تحقق المؤسسات التي تطبق إدارة الجودة الشاملة فوائد عديدة وذلك راجع لأهميتها واهدافها المسطرة. (الحناوي، 1999)

- ✓ الحفاظ على المركز التنافسي للمؤسسة.
 - ✓ تكفل المؤسسة مرونة الحركة لمواجهة التغيرات المتلاحقة في البيئة.
 - ✓ تحسين نوعيه الخدمات والسلع المنتجة.
 - ✓ العمل على تحسين وتطوير اجراءات واساليب العمل.
 - ✓ زيادة قدره المؤسسات على البقاء والاستمرار.
 - ✓ تحسين قابليه المؤسسة في تسويق المنتجاتهم وتعزيز صورتها لدى العملاء.
 - ✓ خلق ظروف بيئية داخل المؤسسة تشجع العاملين على تحمل المسؤولية من اجل تحسين في الجودة.
- زيادة الاعتمادية يعني تمكن المؤسسة من اداء العمليات بشكل صحيح من البداية.

V. الإنتاج في الوقت ال محدد JIT

1-تعريف الإنتاج في الوقت ال محدد JIT.

يعتبر هذا النظام من متطلبات الأساسية لتطبيق فلسفه الإدارة الاستراتيجية للتكلفة على اساس النشاط وفلسفه الجودة الشاملة في ظل هذا النظام يتم شراء مواد اوليه فقط عند الحاجة اليها وبالكمية التي سوف يتم استخدامها فورا حيث تم تعريف هذا الاسلوب بانه:

بانه نظام الذي يهدف الى زيادة قدرة المؤسسة على المنافسة وتقليل مستوى الفاقد من المواد والوقت والجهد والمتضمن في العملية الإنتاجية وتحديد احتياجات العملاء والاستجابة لتلك الاحتياجات. (محمد، 2010)

كما عرفه أحد الكتاب بانه نظام تكاليف المخزون في الوقت المناسب الذي يعمل على استلام المواد اليومية واستخدامها غدا. (البشتاوي، 2005)

وعرف ايضا بانه يمثل استراتيجية طويلة الاجل وفلسفه للتحسين المستمر تركز على الاداء الفوري لعملية الشراء والانتاج مع استبعاد مصادر الضياع التي تحدث اثناء العملية الإنتاجية والأنشطة التي لا تضيف قيمه وذلك لأغراض تخفيض التكلفة وتحسين الجودة وتحسين الاداء مما ينعكس بالتالي على سرعه تلبية الحاجات ورغبات العملاء. (سرور، 2007)

2-مبادئ نظام الإنتاج في الوقت المحدد.

يسعى نظام الانتاج في الوقت المحدد الى القضاء على مصادر الضياع ويعرف الضياع على انه اي شيء لا يضيف قيمه للمنتوج او الخدمة وهي تحقيق هذا الهدف يقوم نظام الجيت على مجموعه من المبادئ التي تعكس خصائصه الأساسية وهي كالتالي:

- تصميم المصنع على شكل خلايا انتاجيه والمقصود منها خلق خلايا انتاجيه تضم الات تعمل على انتاج اجزاء من المنتجات المتشابهة في الصفات والخصائص

- مرونة الموارد حيث يجب توفير عمالا متعددي المهارات لهم القدرة على اداء أكثر من وظيفة حيث تكون لهم مرونة والقدرة على انجاز وظائف مختلفة.

الإطار النظري

الفصل الأول

للدراصة

-نظام الانتاج بالسحب ويقصد به ان الانتاج لا يتم الا عندما تكون الحاجة اليه.

-نظام البطاقات لمراقبة الإنتاج وهي عباره عن بطاقة تحتوي على معلومات حول الكمية المعيارية من الانتاج او طاقة الحاوية.

-الانتاج بكميات صغيره ويقصد به انتاج كميات صغيره في الوقت المحدد مما يسمح بتحريك العمليات مع بعضها ويعطي امكانيه لتحديد المشاكل الحاصلة فيها.

-سرعه ضبط حيث يتطلب تطبيق نظام SMED الذي يركز على مبادئ سرعه الضوء الآلات.

3-اهداف نظام الإنتاج في الوقت المحدد.

يعتبر نظام الإنتاج في الوقت المحدد أحد الاساليب الاستراتيجية الحديثة المتاحة امام الإدارة في ضوء محدودية الموارد المتاحة ويسعى هذا النظام لتحقيق عدد من الاهداف اهمها ما يلي:

✓ خفض التكلفة من خلال الحد من الهدر في الوقت والموارد من العمليات الإنتاجية.

✓ تخفيض المخزون بجميع انواعه الى أدنى حد ممكن.

✓ تلبية احتياجات الزبائن في الوقت المحدد وبالكميات المناسبة وبالجودة المطلوبة.

تنمية الثقة والعلاقة بين المؤسسة والعملاء والموردين وتعزيز هذه العلاقة بكافة الوسائل المتاحة.

الفرع الثالث: اهداف واهتمامات الإدارة الاستراتيجية للتكاليف

ان الإدارة الاستراتيجية للتكلفة تأخذ شكلا ديناميكيا بدل الوضع الساكن الذي كان عليه نظام التكلفة التقليدي حيث أصبح عاجزا لا يستطيع مواجهه التغيرات النظام المالي حيث كان يرتكز هذا النظام اهتمامه الاساسي بتخفيض التكلفة فقط دون تحقيق اهداف اخرى في المستقبل في حين تسعى الإدارة الاستراتيجية للتكلفة الى تحقيق مجموعه من الاهداف تتمثل فيه (المطارنة، 2005):

✓ التركيز على البيئة الخارجية والتفاعل معها مراقبه اداء ادارة التكلفة في المنشأة الاخرى بهدف التصدي لمواجهه وتهديدات المنافسين.

الإطار النظري

الفصل الأول للدراسة

✓ لتركيز على كسب رضاء العملاء وتضخيم الارباح وتعظيم القدرة التنافسية للمنشأة.

✓ تحديد مصادر الربحية وذلك عن طريق قياس التكلفة الاستراتيجية للوحدات وتحديد ربحيتها.

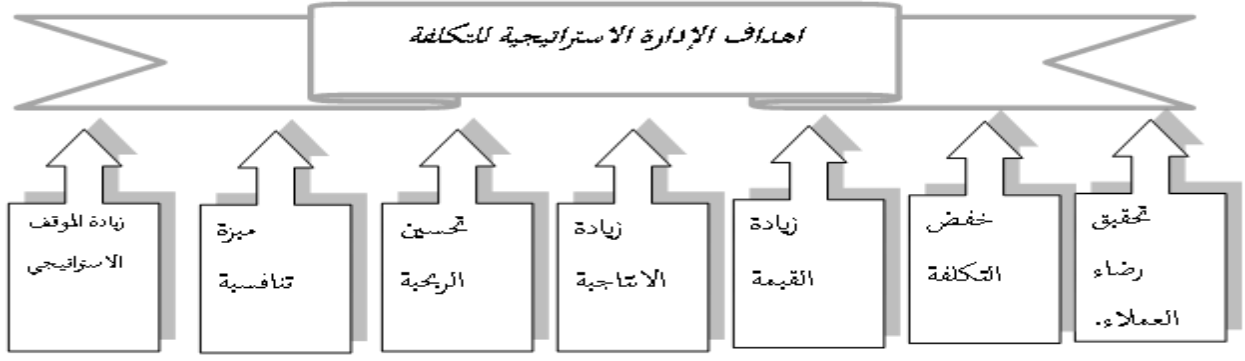
✓ توفير إطار ملائم لتخسيس الموارد بين الأنشطة وهو ما يتطلب تحليل الأنشطة القيمة داخل مؤسسه وخارجها وقياس عائد كل منها.

✓ تفعيل دور الإدارة العليا في تدعيم ومسانده تحقيق الاهداف الاستراتيجية المرغوبة لتحسين الوضع الاستراتيجي للمؤسسة.

✓ اكتشاف فرص التحسين المستمر الممكنة.

العمل على خفض المستمر للتكاليف بهدف تحقيق مزايا تنافسيه في الاجلين القصير والطويل

الشكل رقم(02): اهداف الإدارة الاستراتيجية للتكلفة



المصدر: من اعداد الطالبتين

المطلب الثاني: جودة المعلومة المالية.

أصبحت المعلومات عنصرا هاما يلغى دوره في تحديد الكفاءة وفعالية المؤسسات الاقتصادية. لذلك اتجهت المؤسسات الى تصميم وبناء أنظمة معلومات من اجل السيطرة على الكم الهائل من المعلومات الضرورية لإدارة المؤسسة، وذلك لضمان وصول معلومة موثوقة صحيحة وذات جودة.

الإطار النظري

الفصل الأول للدراسة

الفرع الأول: تعريف واهمية المعلومة المالية.

1-تعريف المعلومة المالية

تعرف المعلومة المالية على انها بيانات ومعطيات نقدية حول شخص او منظمة التي تستخدم في مختلف الأنشطة المالية.

المعلومات المالية تضم في طياتها المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي، ومعلومات تصف الوضع التشغيلي والمالي والائتماني والاقتصادي للمنظمة الاقتصادية سواء كانت من مصدر داخل او خارج المنظمة. (طه)

المعلومات المالية تضم في طياتها المعلومات المحاسبية الناتجة عن النظام المحاسبي، ومعلومات تصف الوضع التشغيلي والمالي والائتماني والاقتصادي للمنظمة الاقتصادية سواء كانت من مصدر داخل او خارج المنظمة. (طه)

كما يمكن إعطائها تعريف بسيط انها معلومات مالية منسقة صحيحة ومنظمة تفيد الجهة التي تستعملها لاتخاذ قراراتها.

2-اهمية المعلومة المالية:

تكمن اهمية المعلومة المالية فيما يلي: (عيساوي، 2018)

المعلومة المالية تاريخية او حالية او مستقبلية تلعب دورا اساسيا في الحكم على كفاءة سوق الاوراق المالية.

تهتم بتسجيل تكاليف والإيرادات بعد حدوثها اي انها معلومات فعلية متعلقة بأحداث وقعت بالمؤسسة.

تمكن من تحليل مصادر الاموال والكيفية التي تم من خلالها باستخدام تلك الاموال من خلال جدول التغيرات الاموال الخاصة.

- تساعد متخذ القرار في وضع الموازنة التقديرية.

الفرع الثاني: خصائص ومستخدمو المعلومة المالية

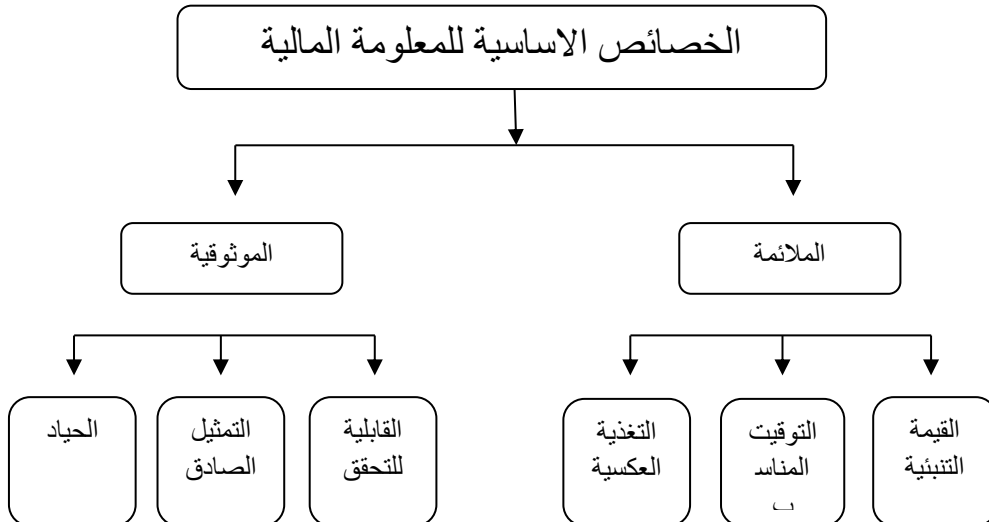
1-خصائص المعلومة المالية.

لكي تتصف المعلومات المالية بكونها معلومات ذات جودة عالية، يجب ان تتوفر فيها مجموعة من الصفات او الخصائص الرئيسية منها والثانوية. وقد تم تقسيمها كما هو مبين في الشكل التالي: (باني، 2022)

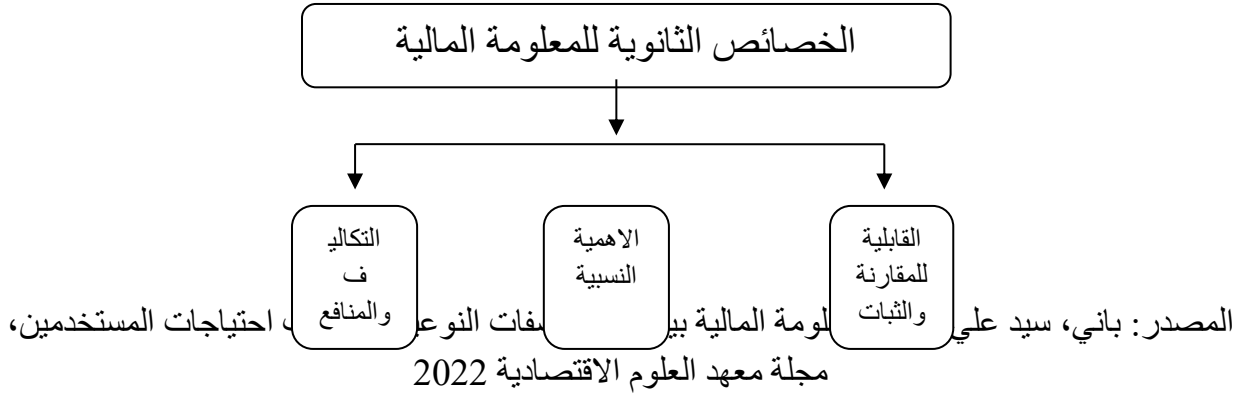
الإطار النظري

الفصل الأول للدراصة

الشكل رقم(03): الخصائص الأساسية.



الشكل (04): الخصائص الثانوية للمعلومة المالية.



مستخدمو المعلومات المالية:

حدد الإطار المفاهيمي للنظم المعلومات المحاسبية والمالية عددا من مستخدمي المعلومات المالية وتتمثل فيما يلي:

المستثمرون الحاليون والمحتملون:

يعملون على جمال المعلومات التي تساعدهم في تقييم المخاطر التي تترقب استثماراتهم إضافة للعائد المحقق منها وتقييم الاداء المالي للشركة يسهل عليهم مقارنتها من شركات اخرى. (محمد ع، 2014)

الإطار النظري

الفصل الأول للدراسة

الموظفون:

يجمعون معلومات عن مدى استقرار الشركة وربحيتها لتقييم قدرتها على توفير والمنافع التقاعدية وتحسين اوضاعهم الوظيفية في المستقبل. (حسن، 2010)

- المقرضون:

تساعدهم المعلومات في تقدير قدرة الشركة المقترضة على توفير النقدية اللازمة لسداد أصل القرض والفوائد المستحقة عليه في الوقت المناسب. (محمد ا، 2017)

- الموردون والدائنون التجاريون:

يحتاجون لمعلومات تساعدهم على تقدير ما إذا كانت الشركة ستكون عميلا جيدا قادرا على سداد ديونه في الوقت المناسب. (مصباح، 2012)

- العملاء:

يهتم العملاء بالمعلومات التي تساعدهم على تقدير استمرارية الشركة خصوصا عندما تربطهم بها تعاملات طويلة الاجل ويعتمدون عليها اعتمادا كبيرا. (حسن، 2010)

- الحكومة ودوائرها المختلفة:

يحتاجون لمعلومات تساعدهم على التأكد من مدى التزام الشركة بالقوانين اضافة لتقدير الضرائب على الشركة. (محمد ا، 2017)

الجمهور:

المعلومات المالية تساعدهم على التعرف على أنشطة المؤسسة وقدرتها على خلق الثروة ومناصب الشغل. (حسن، 2010)

الإطار النظري

الفصل الأول للدراصة

الفرع الثالث: جودة المعلومة المالية.

1-تعريف جودة المعلومة المالية.

يعتبر مصطلح جوده المعلومات المالية من المفاهيم التي لم يتفق الباحثون على تعريف موحد لها رغم تعدد الدراسات الخاصة بهذا الجانب الى انه تم التوصل الى ما يلي:

نقصد بجوده المعلومة المالية هي ما تتمتع به من خصائص اساسيه وخصائص الداعمة وان تكون ذات مصداقيه وخاليه من التحريف والتضليل وغيرها وان يتم اعدادها في ضوء مجموعه من المعايير بما يحقق منفعة لمستخدميها ويساعدهم على اتخاذ قرارات سليمة (محمود، 2016)

وعرفت كذلك بانها الصفات النوعية التي يجب ان تتصف بها المعلومات المالية (دلال، 2016)

كما عرفت بكونها ما تتمتع به المعلومات المالية من مصداقيه وما تحققه من منفعة للمستخدمين، فيمكننا قول ان جودة المعلومة المالية هي الخصائص التي تتسم بها المعلومات المالية وكذا القواعد الواجب استخدامها لتقييم نوعيه المعلومات المالية. (صورية، 2022)

من التعاريف السابقة يمكن القول بان جوده المعلومات المالية هي توفر شروط وقواعد ومقاييس معينه على المعلومات المالية وخلوها من التضليل والتحريف حتى تكون ذات دقه ومصداقيه في اتخاذ القرارات السليمة وتحسين التوصيات لتحقيق أكبر قدر من اهداف وارباح المؤسسة بأقل تكلفه ممكنه وتقديم منفعة عمل مستخدميها.

2-ابعاد مهمة لتحقيق جودة المعلومة المالية.

من اجل تحقيق جوده المعلومة المالية في اعدادها يجب احترام ابعاد معينه في ذلك ومنها:(الجهلي، 2008)

1التحديد: اي ان تكون المعلومة محددته بدقه.

2السرعه: ان سرعه الايصال للمعلومات لها دور كبير في تكافؤ الفرص لاستخدامها.

3-الشمولية للمعلومة: يجب ان تكون المعلومة مترابطة فيما بينها وشامله في وصف الاحداث المعبرة عنها.

4-الملائمة: ملائمه المعلومات هي المقاييس الأساسية لجودة المعلومات.

الإطار النظري

الفصل الأول للدراسته

التوافق في التصوير او التمثيل: يجب ان يتطابق شكل المعلومة مع وصفها للحدث.

التأكد: يجب ان تكون معلومة معدة من أطراف مختلفة تؤدي الى نتيجة مؤكدة واحدة.

3-أهمية واهداف جودة المعلومة المالية:

يمكننا حصر أهمية المعلومة المالية في النقاط التالية:(قزال، 2018)

✓ تؤدي الى كفاءة تخصيص راس المال لاستخدامات العالية القيمة.

✓ تساعد جودة المعلومة المالية على تخفيض تكلفة راس المال.

✓ يساعد على توفير المعلومات المالية والحقائق العالية للجودة على توقيع الحدود الاخطار.

✓ الاستفادة المثلى من الموارد المتاحة وتقليل الاخطاء واختصار الوقت اللازم لإنهاء المهام.

✓ التقرير الاجتماعات الضرورية والاقلال من عملية المراجعة.

زيادة رضا معدي او مستخدمين قوائم المالية على محتواها من المعلومات المالية.

المبحث الثاني: الإدارة الاستراتيجية للتكاليف الطريق الى تحسين جودة المعلومة المالية (العلاقة بين المتغيرات).

الإدارة الاستراتيجية للتكاليف باعتبارها اهم الطرق والمناهج المحاسبية الحديثة في المؤسسات الاقتصادية حيث أصبح استخدامها بمختلف اساليبها أداة أساسية تعمل على التحسين من جودة المعلومة المالية في المؤسسات. حيث تساهم بصفة مباشرة كانت او غير مباشرة في تحديد وتحليل التكاليف اللازمة لتحقيق الأهداف المالية والاستراتيجية للمؤسسة، ولها دور فعال في تحليل البيانات المالية التي بدورها تساهم في بناء معلومات مالية ذات جودة التي تأثر بطريقة خاصة

على اتخاذ القرارات داخل المؤسسة وكذا تقييم ادائها المالي الذي يعكس صورة المعلومة المالية ذات جودة في المؤسسة.

المطلب الأول: تأثير الإدارة الاستراتيجية للتكاليف على جودة المعلومة المالية.

للإدارة الاستراتيجية للتكاليف تأثير بارز في إدارة وتحسين جودة المعلومة المالية التي تضمن أداء المؤسسة وتحقيق أهدافها، وذلك بالاعتماد على طرق تحديد وتحليل جمع التكاليف المرتبطة بنشاط المؤسسة بإضافة إلى تحليل البيانات المالية وتحسين

الإطار النظري

لفصل الأول للدراصة

نظام المعلومات المالية حتما يؤدي هذا إلى تحسين جودة المعلومات المالية وإتاحة معلومات أكثر دقة وجودة لفهم الوضع المالي للمؤسسة.

الفرع الأول: تحديد وتحليل التكاليف للأنشطة.

يعد تحديد وتحليل التكاليف جزء أساسي في الإدارة الاستراتيجية كما له تأثير كبير على جودة المعلومة المالية في المؤسسة عند تحديد وتحليل التكاليف ومصادرها بصورة فعالة يتم تحسين إدارة الموارد المالية والحصول على معلومات موثوقة ودقيقة وكذلك تمكن المؤسسة من التعرف على نقاط الضعف في العمليات المتعلقة بالتكاليف والعمل من أجل تحسينها وتطويرها لتحسين جودة المعلومات المالية.

يجب تحديد جميع التكاليف لاستخدام الموارد في المؤسسة من أجل معرفة كيف وأين يتم إنفاق الأموال، وتحديد النقاط التي يجب تحسينها والعمل عليها من أجل تحسين جودة المعلومات المالية.

ويتم تحليل التكاليف من خلال التركيز على بعض العناصر منها التكاليف المباشرة والتكاليف الغير مباشرة

التكاليف المباشرة: هي التكاليف التي يمكن تخصيصها بوضوح على مراكز التكلفة أو ميادين التكلفة (عطوي، 2016_2017، صفحة 70). (التكاليف المرتبطة مباشرة بمنتج أو خدمة وتشمل ما يلي: العمال، المواد المباشرة، مستلزمات التصنيع، الاجور المرتبطة بالإنتاج).

التكاليف غير المباشرة: فهي تلك التكاليف التي يصعب تخصيصها على مراكز التكلفة أو ميادين التكلفة (عطوي، 2016_2017، صفحة 70). (تكاليف فاتورة الكهرباء والغاز، الصيانة، توصيل مواد اولية).

تحليل التكاليف في الإدارة الاستراتيجية للتكاليف يعتمد على عدة اساليب في المؤسسات ونجد ان أفضل اسلوب يطبق هو نظام التكاليف على اساس الانشطة لأنه يتضمن تحليل التكاليف الفعلية

المرتبطة بكل نشاط وتحديد العوامل التي تؤثر على التكاليف. وتنفيذ هذا الأسلوب سيساعد المؤسسة على تحسين جودة المعلومات المالية وتحقيق اهدافها الاستراتيجية بطريقة سهلة وفعالة.

الفرع الثاني: تحديد وتحليل البيانات المالية.

البيانات المالية وتحليلها عن طريق استخدام الإدارة الاستراتيجية لتكاليف هو خطوة رئيسية ومهمة لأي مؤسسة اقتصادية هو مفهوم يعني تحليل البيانات المالية لتحديد أفضل الطرق لتحسين جودة المعلومات المالية والاداء المالي للمؤسسة.

الإطار النظري

الفصل الأول للدراصة

حيث يتضمن هذا التحليل تحليل التكاليف والاصول المتاحة وتحليل الايرادات والارباح والخسائر ويتطلب ذلك بالفهم الجيد والدقيق لها حتى يتم توزيعها بالشكل الفعال والرسم الاستراتيجي للأهداف المالية للمؤسسة من خلال توفير معلومات مالية ذات جودة

يمكن تحليل البيانات التي تنتجها المؤسسة عن طريق الإدارة الاستراتيجية للتكاليف باستخدامها لوسائل واساليب اهمها التحليل وتحديد التكاليف حيث يتضمن تحديد التكاليف الانتاج والتوزيع والتسويق والإدارة وغيرها من تكاليف المتعلقة بنشاط المؤسسة وذلك بغيت التعرف على النقاط القوة والضعف فيها والعمل على تطويرها وتحسينها مما يؤدي الى تحسين كفاءة وجودة المعلومة المالية.

اما تحليل الاصول المتاحة والايادات هو جزء اخر من تحليل البيانات المالية ويقصد به معرفه المؤسسة بكيفية حصولها على ايراداتها التي من خلالها يمكن للمؤسسة معرفة المنتجات والخدمات التي تزيد وتحقق الربح الاعلى وتعمل على زيادة في الايرادات مما يؤدي الى تحسين اداء المالي للمؤسسة والذي لا يظهر ذلك الا اذ كانت المعلومات المالية دقيقة واكيدة وذات جودة ظاهرة في القوائم المالية, اما تحليل الخسائر والارباح اي دراسة القيمة المضافة للمؤسسة او تحليل خسارتها لتدارك الامر وتدارك الاخطار التي تسببت في خسائر المؤسسة بتحديد الأنشطة والتكاليف التي كانت وراء ذلك والعمل على معالجتها حتى تنتج لنا معلومات ذات جودة التي بدورها تعمل على تعزيز الرقابة لاستخدامها الامثل للموارد المالية وحماية المؤسسة من الاخطار المتعلقة بالتكاليف واهمها الغش والفساد.

المطلب الثاني: دور جودة المعلومة المالية في المؤسسة الاقتصادية.

تمثل المعلومات المالية عنصرا حيويا في حياة المؤسسة بشكل عام والمؤسسات الاقتصادية بشكل خاص فهي عامل حاسم وموردا استراتيجيا تعتمد عليه هاته المؤسسات في مختلف عملياتها بشكل دائم كتدعيم اراء المدراء والمسيرين في اتخاذ قراراتهم

مالية كانت او استراتيجية إدارية. وهي كذلك جوهر لعملية قياس الأداء المالي بكونها تعطي صورة للوضع المالي للمؤسسة مما يجعلها تحت الحماية من أي اخطار او فساد فيها.

الإطار النظري

الفصل الأول للدراصة

الفرع الأول: جودة المعلومة المالية واتخاذ القرارات في المؤسسة.

تعد المعلومة المالية من العناصر الأساسية في المؤسسة الاقتصادية اذ ان جودتها هي عامل حاسم يعمل على تأثير في عملية اتخاذ القرارات سواء كانت مالية او استراتيجية في المؤسسة فعندما تكون هذه المعلومات موثوقة ومتاحة في الوقت المحدد المناسب فهي تدعم مختلف الجوانب الاقتصادية وعندها يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ اي قرارات داخل المؤسسة.

جودة المعلومات المالية باعتبارها القوة الدافعة لاتخاذ القرارات الاستراتيجية فإنها تلعب دورا حيويا في مساعدة المؤسسة في التخطيط والتنظيم الداخلي والتنبؤ بمستقبل الاعمال والعمل على بناء استراتيجيات تسعى لتحقيق اهداف وارباح على مدى الطويل كما تتيح لها التعرف على المخاطر والفهم الجيد للبدائل المتاحة لذلك يوصى بتعزيز جودة المعلومة المالية والاستثمار في الادوات والتقنيات التي من شأنها المساعدة على تحسين جودة هذه المعلومات.

يكون المعلومة المالية من اهم العناصر التي يحتاجها المديرين والمسيرين داخل المؤسسة لأجل اتخاذ قراراتهم المالية الصائبة فهي تتضمن المعلومات والبيانات المالية المنظمة الدقيقة والمفهومة بشكل جيد التي تساعد في الفهم وتحليل الوضعية المالية للمؤسسة وقياس ادائها المالي الذي من خلاله يسعى مستخدمو المعلومة على اتخاذ قراراتهم المالية كالاستثمار في المشاريع الجديدة او اعادة هيكلة المؤسسة او توسيع في نشاطهم وتسهيل جودة المعلومة المالية الإدارة على تحديد نسبة العوائد بشكل الصحيح والمخاطرة المتعلقة باي قرار مالي .

تعد المعلومة المالية الجوهر في اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية حيث يجب الحرص على جودتها للاستفادة منها.

الفرع الثاني: جودة المعلومة المالية لقياس الاداء المالي ومحاربة الفساد في المؤسسة.

قياس الأداء المالي في المؤسسة يعد من الأدوات الفعالة لمحاربة الفساد لأنها تقوم بتوفير معلومات موثوقة وشفافة عن طريق قياس الأداء المالي بشكل شفاف ودوري. مما يمكن الإدارة والجهات الرقابية من التأكد بان المؤسسات تلتزم بالمعايير المحاسبية والمالية وأن الأموال تنفق بطريقة مناسبة وفقا للأهداف المسطرة لمنع اي اختلاس للأموال.

أما جودة المعلومة المالية فهي تظهر في مؤشرات الأداء المالي المختلفة وهي: الكفاءة والربحية والفعالية والسيولة ولا يتم الحصول عليها إلا من خلال توفير معلومات مالية دقيقة وموثوقة وشاملة.

ومن أجل التحسين من جودة المعلومة المالية يجب على جميع المعنيين بالعمليات المالية توفير انظمة محاسبية ومالية موثوقة ومتكاملة وتنظيم دورات تدريبية دورية للعاملين في المؤسسة لتطوير مهاراتهم في الحسابات والمالية.

الإطار النظري

الفصل الأول للدراصة

وبالمختصر، تعد جودة المعلومات المالية لقياس الأداء المالي الأساسية في مكافحة الفساد في المؤسسة وتحسينها يتطلب تعاون جميع المعنيين بالعمليات المحاسبية والمالية في المؤسسة.

المبحث الثالث: الدراسات السابقة.

من خلال هذا البحث سنتطرق الى الدراسات التي لها علاقة بمتغيرات الدراسة وسيتم ذكر اهم ما ورد فيها من اهداف والنتائج ومناهج المتبعة والتوصيات، وعليه تم تقسيم هذا المبحث الى مطلبين في المطلب الاول سنتطرق فيه الى عرض الدراسات السابقة باللغتين العربية والأجنبية اما المطلب الثاني فسنخصصه لمناقشه هذه الدراسات.

المطلب الاول: عرض الدراسات.

اولا: الدراسات باللغة العربية.

1-دراسة. صبرينة عز الدين، أثر المعلومة المالية على اتخاذ القرارات في البنوك التجارية الأردنية. 2002.

هذه الدراسة اجريت في احد الفروع الرئيسية للبنوك التجارية الاردنية والتي شملت 164 مديرا وقد اعتمدت على المنهج الوصفي والمسح الشامل وقد هدفت الى معرفة ماذا فعالية القرارات التي يتخذها مدراء الادارة العليا في البنوك الاردنية وعلاقتها بالمعلومات وأنواع نظم المعلومات الادارية المستخدم فيها وكذا التعرف على انواع ومراحل عملية اتخاذ القرارات واهم ما توصل اليه وان اعتماد مدراء الادارة على معلومات من خارج البنك يزيد من فعالية قراراتهم نظرا لطبيعتهم الاستراتيجية وكذا توفر المعلومات الملائمة من حيث الكم والدقة لعملية اتخاذ القرارات وان اهم عنصر يؤثر على فعالية القرارات هو مصدر المعلومات المستخدمة.

2-د. حمدي محمود زعرب_مدخل متكامل لإدارة التكلفة الاستراتيجية لدعم القدرة التنافسية لشركات قطاع الخدمات فلسطين. 2013.

حاولت هذه الدراسة القاء الضوء على مدى تطبيق مؤسسه قطاع الخدمات في بورصة فلسطين لمدخل ادارة التكلفة الاستراتيجية والانجاز هذه الدراسة قد اتبعت الباحث منهج الدراسة الميدانية مستخدما اسلوب الاستبانة وقد تبين من خلال نتائج دراسة ان مدخل إدارة التكلفة الاستراتيجية يؤدي دورا رئيسيا داخل وحدات اقتصادية بغض النظر عن نوع نشاطها وان استخدام أساليب الادارة التكلفة الاستراتيجية في تقييم واتخاذ القرارات الاستثمار في ظل نظام التكنولوجيا

الإطار النظري

الفصل الأول للدراسة

المعلومات يدعم تطوير مراحل التقييم القرارات الاستثمارية حيث قدم الباحث مجموعه من التوصيات وأهمها الاهتمام بالتحليل الاستراتيجي للتكاليف واستخدام ادوات ادارته التكاليف الاستراتيجية وضرورة نشر الفكر النظري والتطبيقي

لمفهوم الإدارة الاستراتيجية للتكلفة هل تتمكن هذه المؤسسات من مواكبة التغيرات السريعة والمتلاحقة في البيئة الاعمال المعاصرة.

3-دراسة. صباح فوزي صالح، الإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودورها في اتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات الفلسطينية في غزة.2014.

هذه الدراسة هدفت الى التعرف على مدى استخدام شركات قطاع الخدمات الفلسطينية لمدخل ادارة التكلفة الاستراتيجية ودورها في اتقاد القرارات ولتحقيق هذا الهدف اعتمدت على المنهج الوصفي التحليلي ومن اهم النتائج المتوصل اليها هي ان نظام التكاليف المطبق في شركات قطاع وخدمات قطاع غزة يعتمد على اسس علمية محاسبية تلبي حاجة الادارات في اتخاذ القرارات وتستخدم ادارة الشركات ادوات مدخل ادارة التكلفة الاستراتيجية بشكل مبسط ونسب متفاوتة حيث يساعد على تفصيل عملية الرقابة وتحسين اهداف الشركة الاستراتيجية وتعزيز الموقف التنافسي لديها.

4-دراسة. فراج منال حامد، اثر التكامل بين الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وحوكمة الشركات على تحقيق المزايا التنافسية للمنشآت.2015.

استهدفت الباحثة في هذا البحث التعرف على أثر التكامل بين الاساليب الإدارة الاستراتيجية للتكلفة وحوكمة الشركات وانعكاس ذلك على تحقيق الميزة التنافسية للمنشآت حيث تناولت الباحثة في هذا البحث مفهوم الميزة التنافسية لاستراتيجيات العامة وأساليب الإدارة استراتيجية للتكاليف وتشمل اسلوب التكلفة على اساس النشاط واسلوب المستهدفة واسلوب الانتاج الفوري واسلوب بطاقة الاداء المتوازن ثم اثر تطبيق اساليب الإدارة الاستراتيجية تكلفه عن

تحقيق الميزة التنافسية وفي النهاية قدمت اهم توصيات منها ضرورة ان تسعى شركات صناعية لزيادة القدرة التنافسية وضرورة عقد دورات تدريبية مخصصه لمديرية الشركات حول اساليب ادارته استراتيجية والعمل على اجراء المزيد من الدراسات والأبحاث الخاصة بالتطبيق هذه

الاساليب حيث اوصت بالزامية تفعيل استخدام الأساليب الإدارة الاستراتيجية في حتى يتم تدعيم قدراتها التنافسية ودوره التكامل بين اساليب حوكمة الشركات الذي يحقق مزايا تنافسيه.

الإطار النظري

الفصل الأول للدراصة

5- سليمان حسين البشتاوي، طلال سليمان جريه_ أهمية تطبيق إدارة التكاليف الاستراتيجية واستراتيجيات المنافسة لتحقيق الميزة التنافسية للشركات الصناعية الأردنية. 2015..

الهدف من هذه الدراسة تبيان اهمية تطبيق الادوات ادارة التكاليف الاستراتيجية في تطوير وتحسين العمليات الانتاجية في الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية، وتوصلت هذه الدراسة الى نتائج اهمها ان الشركات الصناعية تقوم بتطبيق ادوات التكاليف الاستراتيجية واستراتيجيات الميزة التنافسية بنسب متفاوتة وان الادارة الاستراتيجية للتكاليف بأساليبها المتعددة تؤدي دور هام في توفير المعلومات اللازمة لتنفيذ الخطوات الاستراتيجية التنافسية في الشركات الصناعية ومن اهم التوصيات التي قدمت هي ان هناك امكانية لتطبيق ادوات ادارة التكاليف الاستراتيجية في هذه الشركات.

6-د. درويش عمار، د. صالح الياس_ الإدارة الاستراتيجية للتكاليف كأداة لتعزيز تنافسية المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مصنع النسيج للمواد الثقيلة MANTAL. 2015.

يهدف هذا البحث لتقديم الاطار المفاهيمي للإدارة الاستراتيجية للتكاليف واهم أدوات القدرة التنافسية ومصادر تنميتها بناء على التحكم في التكاليف اذ تعتبر الجودة الى جانب التكاليف سلاحا تنافسيا جد مهم ومفتاح نجاح تسعى الكثير من المؤسسات الى امتلاكه فالإدارة الاستراتيجية من خلال اساليب التي تعتمد عليها تهدف الى تنمية القيمة المدركة تعزيز القدرات التنافسية بالإضافة الى تقديم دراسة حاله مصنع النسيج للموارد الثقيلة MANTAL تلمسان حيث تم استنتاج ان الإدارة الاستراتيجية للتكاليف تتطلب توفير معلومات دقيقة تتصف بالشمولية والتكامل وان نجاح المؤسسة الاقتصادية في تحسين قدراتها التنافسية من خلال قيد التكلفة المنخفضة يتطلب منها ضرورة تحسين نوعيه واداء مواردها المتاحة قصد الحصول على تخفيضات حقيقيه في تكلفه الوحودية للمنتج دون التأثير على جوده المنتج وحيث لا يتسنى لها ذلك الا بتبني الاساليب الناجحة لتحقيق اداره الاستراتيجية التكاليف كما اوصت بالزاميه تنفيذ الاستراتيجية التنافسية للتحكم في تكاليف الانتاج والتسويق وحدث على ايجابيه العمل المحاسبة على توفير معلومات عن التكاليف والاسعار وحجم المبيعات وحصص السوقية.

-دراسة. راضية عطوي، الإدارة الاستراتيجية للتكاليف ومختلف الطرق التي يمكن استعمالها لتخفيض التكاليف وتحسين الأرباح.2016.

هذه الدراسة تناولت اساليب الادارة الاستراتيجية للتكاليف مع محاولة تبيان اهميتها في تخفيض التكاليف لتحقيق ميزة تنافسية. وابرار محدودية انظمة التكاليف التقليدية في ظل تطورات الحديثة في البيئة الاقتصادية وقد اصبحت المؤسسات المطالبة بإنتاج منتجات متجددة وذات جودة عالية بتكلفة منخفضة وتغيرت دورة حياة المنتجات حيث اصبحت تتمتع بقصرها، ومع المعطيات الجديدة للبيئة الحديثة اصبحت اسعار المنتجات تتحدث في الاسواق وبذلك تم الانتقال من تغطيه التكاليف بالأسعار وأصبح السعر هو الذي يفرض التكلفة وأصبحت المؤسسات ملزمة بإدارة تكاليفها لضمان استمراريتها في السوق ولم يعد التخفيض البسيط لتكاليف كافيا بل أصبح من الضروري ادارة التكاليف بشكل استراتيجي وقد تبين انه من الضروري نشر الوعي داخل المؤسسات بأهمية الادارة الاستراتيجية للتكاليف.

8-محمد عثمان إبراهيم احمد_ الادارة الاستراتيجية للتكلفة ودورها في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية مؤسسات صناعية بالسودان_2017.

تمثلت مشكله هذه الدراسة في معالجة مشاكل الإدارة الاستراتيجية للتكلفة واتخاذ القرارات الإدارية في منشآت الصناعية السودانية ولا يتم ذلك الا باتباع انظمة التكاليف وفق اسس محاسبية دقيقة للحصول على المعلومات المالية او الغير المالية تجسدت اهميه الدراسة كونها تناولت احد اهم القضايا التي تستحوذ الاهتمام الفكر الاداري والمحاسبي وهي الإدارة الاستراتيجية للتكلفة واختبرت مدى تطبيق اساليب الإدارة الاستراتيجية لتكلفة داخل المنشآت الصناعية واهمها اسلوب التكلفة المستهدفة واسلوب التكلفة على اساس الأنشطة ومن ثم تطبيق النظام الانتاج في الوقت المحدد حيث اعتمدت على المنهج الاستقرائي لجمع الاساليب والمنهج الاحصائي وصف تركيبة المجتمع الدراسة ومنهج الاحصائي لتحليل وتفسير نتائج الدراسة ومن نتائج التي خرجت بها الدراسة هو تطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة يساعد في تحقيق الرقابة على التكاليف ويتوفر المعلومات المالية الملائمة في اتخاذ القرارات الإدارية في المنشآت الصناعية اكما قدم الباحث مجموعة من التوصيات اهمها ضرورة توفير كادر محاسبي يعني بالتطورات الحاصلة بالبيئة المحيطة وضرورة تطبيق نظام اساليب الإدارة الاستراتيجية لتكاليف المختلفة التي تعمل على تطوير ادارة المنشأة وتحسين عملياتها لمواكبه متطلبات العصر الحالي مما يؤدي الى زيادة ربحيتها وتوسيع قاعدتها السوقية وتغلبها في المنافسة الحادة.

-لبنى هاشم نعمان _ أثر نظام التكاليف على أساس الأنشطة على جودة المعلومات المحاسبية وتحسين الأداء_ الشركات الصناعية العراقية.2017.

لقد اجريت هذه الدراسة في أحد الشركات الصناعية في العراق وقد اعتبرت نظام تكاليف على اساس الانشطة أحد أنظمة التكاليف الحديثة التي لها القدرة على توفير معلومات ملائمة وموثوقة لأغراض اتخاذ القرارات الادارية المختلفة وقدمت بعض التوصيات التي تشجع فيها شركات لتطبيق هذا النظام لكونه يحسن من جودة المعلومات والتي يمكن على اساسها تكوين قاعدة بيانات مالية وغير مالية واضحة ومفهومة لكافة الانشطة لتمكن الادارة من صياغة مجموعه مؤشرات لأغراض الرقابة وتقييم الاداء وبالتالي تحسينه.

10-دراسة. سريوان كريم عيسى، محمد عبد العزيز محسن. منظومة تقنيات إدارة التكلفة الاستراتيجية في الفكر الإداري والمحاسبى2020.

في هذه الدراسة يتم التركيز على تقديم مفهوم وأنواع التقنيات في ضمن الوظائف الادارية الرئيسية وطرح إطار نظري حول منظومة تقنيات ادارة التكلفة الاستراتيجية ومن اهم النتائج المتوصل لها في الدراسة هو ان تقنيات ادارة التكلفة الاستراتيجية عبارة عن منظومة شاملة لإدارة الكلفة التي تتعلق بتقديم السلع والخدمات في جميع اجزاء سلسلة القيمة والتي ترتبط بشكل كبير مع رؤية الاستراتيجية للوحدات الاقتصادية.

11-دراسة. ابراهيم فرزيزي. استعمال نظام المحاسبة على أساس الأنشطة في التسيير
الاستراتيجي للتكاليف.2020.

هدف من خلال هذه الدراسة هو التعرف على التسيير استراتيجي للتكاليف كمدخل حديث في محاسبه التسيير مع التطرق لاهم الادوات التي يتم استعمالها كنموذج سلسله القيمة ونموذج التكلفة المستهدفة ونموذج دورة حياة المنتج مع استظهار الدور الذي يلعبه نظام المحاسب على اساس الأنشطة في دعم ادوات التسيير استراتيجي تكاليف وقد بينت هذه الدراسة الكيفية التي تستعمل فيها نظام على اساس الأنشطة كمصدر هام للمعلومات التي يحتاجها للمسيء للتسيير الاستراتيجي للتكاليف داخل المؤسسة الاقتصادية. حيث توصلت الى ان تطبيق ادوات التسيير الاستراتيجي للتكاليف يحتاج المسير الى نظام موثوق لحساب التكاليف بشكل دقيق وهنا يأتي دور نظام ABC حيث اثبتت ان هذا النظام

فعاليتها في توفير المعلومات عن التكاليف الأنشطة وموجهات التكلفة فيها واعتبر نظام ABC مدخل جديده لحساب التكاليف ونمدجة عمليات المؤسسة باستعماله كموضوع تكلفه اولي.

12-دراسة. عثمان بن سيد احمد، مساهمة جودة المعلومة المالية في ترشيد قرارات المستثمرين على مستوى سوق الأوراق المالية 2020.

تهدف هذه الدراسة الى التعرف على مدى مساهمة جودة المعلومات المالية في ترشيد القرارات على مستوى السوق الاوراق المالية. وتعد المعلومات المالية دالة في كفاءة سوق الاوراق المالية اذ تتوقف درجة كفاءته بصفة اساسية على مدى

وجود نظام معلومات وجودة. وقد اظهرت نتائج هذه الدراسة انه هناك علاقة وتأثير معنوي ايجابي بين جودة المعلومات المالية وكفاءة القرارات الاستثمارية في السوق الاوراق المالية فتوفر خصائص النوعية المعلومات المالية تؤثر بشكل كبير في عملية تداول الاسهم داخل السوق وخارجه من خلال تأثيرها على السلوك المستثمرين وذلك بالتنبؤ بربحية ومخاطر الاستثمار في هذه الاسهم.

ثانيا: دراسات بالغة الأجنبية.

1-Ibrahim Abed El menoufia نحو الإطار المفاهيمي لإدارة التكلفة الاستراتيجية 2006.

هذه الدراسة اجريت في احد الجامعات الالمانية والتي هدفت الى تقديم مقترح شامل حول الاطار المفاهيمي لإدارة التكاليف الاستراتيجية والمساهمة في سد الفجوات في ادبيات ادارة التكاليف الاستراتيجية ودراسة انظمه ادارة التكاليف التقليدية في ضوء التغيرات في بيئة الاعمال الحديثة ونتج عن الدراسة مجموعه من النتائج بما فيها: تأثير الاعمال على هيكل تكاليف وتكوين تكاليف دوره حياة المنتج وتطوير انظمة ادارة التكاليف التي تتماشى مع بيئة الاعمال الحديثة وان مدخل التكاليف الاستراتيجية لا يقتصر على تخفيض التكاليف فقط بل على ادارة معلومات التكلفة لصنع القرار واستخدام تقنيات ادارة التكاليف التي تقلل التكاليف وتعمل على تحسين الموقع الاستراتيجي. والمقترح من الدراسة ان بالإضافة الى هدف تخفيض التكاليف يجب كذلك مراعاة جانب اخر وهو تحسين رضى العملاء وتعظيم الموقع الاستراتيجي والربحية وتحليل المنتج من حيث التكلفة الاستراتيجية.

دراسة Yuanlue Fu. إدارة التكاليف الاستراتيجية في سلسلة التوريد الالكتروني 2007 .

الإطار النظري

الفصل الأول
للدراسة

في هذه الدراسة تعتبر الادارة الاستراتيجية للتكاليف لسلسل الامداد الالكتروني أحد المفاهيم الجديدة التي تدمج بين ثلاثة مجالات: الادارة الاستراتيجية للتكاليف، ادارة سلسلة الامداد لتطبيقات

الانترنت ويطور أحد أهم الأدوات حول كيفية تطبيق سلسلة الامداد الالكترونية على تحسين كفاءة خلق ثروة للمساهمين والقدرة التنافسية في السوق وقد توصلت هذه الدراسة الى النتائج التالية:

-الية تنسيق سلسلة القيمة الالكترونية تعد الية بسيطة بين الية السوق والية التسلسل الهرمي للمنظمة وهي اساس نظري من اجل بناء نظام للإدارة الاستراتيجية للتكاليف.

ويجب ان تتجاوز الادارة الاستراتيجية للتكاليف في سلسلة من الامداد الكترونية حدود المنظمة وحتمية الجمع بين الاستراتيجيات الفردية واستراتيجيات سلسلة الامداد الالكترونية.

3-دراسة.Mehmet Emin karabayir.التكلفة المستهدفة في شركات التصنيع التركية2009.

هذه الدراسة لقد اجريت على أحد أكبر شركات التصنيع المدرجة في غرفة تجارة اسطنبول والخاصة بالا يزو، ولقد هدفت الى كيفية استفادة الشركات من اسلوب التكلفة المستهدفة في ظل التطورات والتغير في توقعات العملاء وزيادة قوه المنافسة العالمية وتقصير دوره حياة المنتج وقد توصلت هذه الدراسة على انه يجب على الشركات استراتيجية تنافسية متوازنة ولكي تجني الفوائد المتوقعة من التكاليف المستهدفة عليها اعطاء اهمية أكبر لتحديد توقعات العملاء قبل تصميم المنتج.

4-دراسةGrégory Wegmann مقارنة دراسات حالة التكلفة على أساس النشاط في نظام المعلومات في فرنسا_ محاسبة إدارية_2010.

تمثلت المشكلة الدراسة في معرفه فعالية وفائدة نظام التكلفة على اساس الأنشطة كاداه من ادوات المحاسبة الإدارية الاستراتيجية من خلال دراسة حاله مقارنه لمجموعه من الشركات الحديد والصلب ومجموعه مصارف حيث هدفت الى تحليل مفهوم المحاسبة الإدارية الاستراتيجية واختبار فعالية نظام المحاسبة على اساس الأنشطة كاداه من ادوات الإدارة الاستراتيجية للتكاليف والتعرف على فأنده النظام اعتمدت الدراسة على منهج دراسة حاله حيث توصلت الى عده نتائج اهمها اين ان النظام التكاليف على اساس الأنشطة وأداة لتحسين استراتيجية المنشأة ودعم القرارات الاستراتيجية

الإطار النظري

الفصل الأول لِلدراسة

للمؤسسة ويمثل اسلوب دوره حياه المنتج الإطار العام الذي يدور في العديد من ادوات الإدارة التكلفة يعتبر اسلوب التكلفة المستهدفة أحد الاساليب الفعالة في اداره التكاليف حيث اوصت هذه الدراسة بضرورة نشر الفكر النظري والتطبيقي لمفهوم الإدارة الاستراتيجية لتكاليف القائم على خطوات منهجية صحيحة وواضحة حتى تتمكن من مواكبة التطورات والتغيرات المتلاحقة في البيئة الاقتصادية المعاصرة.

5-دراسة Goldber and Fleming _ استراتيجيات احتواء التكلفة وإدارة التكاليف.2010

-هدفت هذه الدراسة الى بيان دور التخطيط الاستراتيجي للتكلفة في المؤسسات الصحية من خلال دراسة استراتيجية اداره التكاليف في ظل محدودية الموارد المتاحة حيث بينت الدراسة اليات وضع الموارد المتاحة امام المؤسسة حيث تعمل على اتخاذ القرارات التي تلبي خيارات وتوقعات التي يكون لديها تأثير مباشر على خدمات وبيانات ومعلومات المالية

للمؤسسة حيث استدلت الدراسة ان لتحقيق النجاح واستمرار المؤسسة لابد ان يكون القدرة على استخدام المعايير الأساسية للنظام المالي واوصت الدراسة بضرورة ايجاد العديد من الاستراتيجيات لاحتواء التكاليف لتحقيق الفائدة على المدى القصير وذلك بالتركيز على اجراءات عمليه القياس للموارد المتاحة للمؤسسة.

6-دراسة Djordje kalicanin.حساب التكاليف على أساس النشاط كأساس للمعلومات لعملية إدارة استراتيجية فعالة.2013.

هدفت هذه الدراسة الى تأكيد اهميه تحديد وتعريف الأنشطة وتصنيفها كمكونات معينه للعمليات بالإضافة الى تأكيد على اهميه المعلومات لتحسين كفاءة وفعالية الأنشطة بالاعتماد على هذه المعلومات كوسيلة لخفض التكاليف وباستعمال هذه الدراسة لأسلوب الاستنباطي توصلت الى النتائج التالية يوفر نظام الاي بي سي المعلومات الأساسية لرصد انتاج منخفض التكلفة وتكاليف توزيع مخفضة مما يجعل الإدارة تعمل على تحسين جوده الانتاج والدقة في اتخاذ قراراتها الاستراتيجية ويوفر هذا النظام معلومات دقيقه في الوقت المناسب مما يساعد الإدارة على تكوين رؤية واضحة عن مصادر القيادة للتكلفة وقد اوصت هذه الدراسة بضرورة تطبيق نظام ال اي سي ووضع استراتيجية تساعد على تحقيق الميزة التنافسية والاستمرارية.

الإطار النظري

الفصل الأول للدراسة

7-دراسة فيصل الروقي. العوامل المؤثرة على ممارسات محاسبة التكاليف والإدارة في التصنيع في السوق المالية ال سعودية2020.

يستخدم المدراء غالباً تطبيقات وادوات المحاسبة الإدارية والتكاليف عند مستويات إدارية مختلفة. تقوم هذه الأدوات والتطبيقات بتوفير حرية كبيرة للمدراء في الاختيار بين القرارات المختلفة لأنها ترفع القيود عن المدراء وتوفر في تكلفة المعلومات المجمعّة ذات العلاقة بتطوير قرارات المدراء. كما توصلت الدراسات السابقة الى انه يوجد هناك عوامل قد تؤثر في تطبيقات المحاسبة الإدارية للتكاليف. هذه الدراسة تهدف الى بيان أثر هذه العوامل على تطبيقات المحاسبة الإدارية للتكاليف في المملكة العربية السعودية. اشتملت الدراسة على49عينه من الشركات الصناعية

المدرجة في سوق الأسهم السعودي. تم خلال الدراسة توزيع استبيان للحصول على إجابات عن استخدامات الأدوات والتطبيقات الخاصة بالمحاسبة الإدارية للتكاليف. نتائج الدراسة أوضحت مدى أهمية كل من (معلومات التكاليف، حدة المنافسة في السوق، حجم الشركة، جودة نظام المعلومات في الشركة، مدى تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة، مدى تطبيق أساليب التصنيع الحديثة بما فيها أسلوب التصنيع بالطلب، بيئة عدم التأكد الملاحظة، المستوى التعليمي للمحاسبين الإداريين بالشركات) وعلاقتهم الواضحة باستخدامات المحاسبة الإدارية للتكاليف.

المطلب الثاني: مناقشة الدراسات.

أولاً: التعليق على الدراسات السابقة.

لقد نالت الدراسات السابقة قسطاً وافراً فيما يتعلق بإدارة الاستراتيجية للتكاليف في جانبها النظري والتطبيقي في المؤسسات الاقتصادية، الإنتاجية أو الخدمائية. كما لفت انتباهنا وجود تشابه كبير بينهما من الجانب النظري إضافة إلى المنهج المتبع في الجانب التطبيقي فجل الدراسات استعملت المنهج الوصفي والاستقرائي كما تم الاعتماد أيضاً على المنهج الإحصائي للتحليل، كما أغلب الدراسات التي سبق ذكرها ركزت على مدى تطور نظام الإدارة الاستراتيجية للتكاليف وكيف أصبح بآثر على المؤسسات في تعزيز ميزتها التنافسية وتوصي بعض الدراسات بضرورة استخدام أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكاليف للخفض من التكاليف.

الإطار النظري

الفصل الأول لِلدِّرَاسَةِ

ثانياً: ما يميز لدراسة الحالية عن الدراسات السابقة.

تتميز دراستنا الحالية عن الدراسات السابقة في محاولة التعرف والربط بين الإدارة الاستراتيجية للتكاليف ودورها في الرفع والتحسين من جودة المعلومة المالية، وبكونها طبقت في الجزائر بولاية عين تموشنت -سنة 2023- على مستوى مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز، لم تعتمد دراستنا على أسلوب الأطارات النظرية فقط بل اعتمدنا على نمط الدراسة الميدانية

وأسلوب المقابلة لأجل تحليل ودراسة مدى تأثير الإدارة الاستراتيجية للتكاليف على جودة المعلومة المالية داخل المؤسسة العمومية الاقتصادية.

ثالثاً: أوجه التشابه والاختلاف مع الدراسات السابقة.

بعد عرض الدراسات السابقة نلاحظ وجود أوجه تشابه واختلاف بين دراستنا والدراسات السابقة، حيث تتفق معا من جانب الإطار النظري حيث تم التطرق لأساليب الإدارة الاستراتيجية للتكاليف وماهية المعلومة المالية وجودتها، وتختلف الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة بكونها لم تقف عند الجانب النظري البسيط وانما بربط العلاقة بين متغيرات الدراسة وكذلك من حيث المنهج المتبع والأسلوب المستعمل في الجانب التطبيقي.

الإطار النظري

الفصل الأول لدراسة

خلاصة الفصل:

كان الهدف من هذا الفصل التعرف على الجانب النظري للإدارة الاستراتيجية للتكاليف من خلال تعريفها وأساليبها وبيان أهميتها وأهدافها.

كما تناولنا المعلومة المالية وضرورة تواجدها في المؤسسات الاقتصادية ومدى سعي الإدارة للتحسين من جودتها بكونها الصورة العاكسة لوضعية المؤسسة ولهذا ظهرت الحاجة اليها داخل المنشأة وعبرنا عنها بالعلاقة التي تربط الإدارة الاستراتيجية بالمعلومة المالية بصفة مباشرة كانت أو غير مباشرة في محيط المؤسسات الاقتصادية ذات الطابع العمومي.

الفصل الثاني

الإطار التطبيقي للدراسة

تمهيد:

تحرص كل مؤسسة مهما كان نوع نشاطها الى تحقيق الاهداف التي تسعى اليها، وتسهر على حسن تطبيق السياسات الإدارية واستراتيجية التي وضعتها. فمؤسسة سونلغاز كونها مؤسسة مهمة في الجزائر تسعى هذه الأخيرة الى تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية في البلاد وهذا في ظل التغيرات وتطورات التي تؤثر عليها حيث عمدت هذه المؤسسة الى تطبيق انظمة إدارية, استراتيجية, والمحاسبية المثلى التي يتم من خلالها تحقيق نوع من الجودة في معلوماتها المالية حيث الزم هذا الامر المؤسسات بالاهتمام المتزايد بالأنظمة محاسبة التكاليف اي الإدارة الاستراتيجية للتكاليف التي اصبحت مصدر مهم للمعلومات المالية, التي يتم على اساسها اتخاذ الكثير من القرارات التي يمكن ان تغير من استراتيجية ومسار المؤسسة مما تؤثر على حاضرها ومستقبلها.

الا اننا نرى وبالرغم من اهمية الإدارة الاستراتيجية للتكاليف وخاصة الأنظمة الحديثة منها انها محدودة وبشكل كبير في تطبيقها داخل المؤسسات الجزائرية وذلك لعدة اسباب اهمها عدم الزامية الدولة المؤسسات الاقتصادية الوطنية باتباع هذه الأنظمة او كذلك عدم المعرفة الواسعة في هذا المجال عند اغلبية موظفي المؤسسة.

فمن خلال هذا الفصل سنحاول اسقاط الجانب النظري على مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بوحدة عين تموشنت وذلك من خلال تطبيق أحد اساليب الإدارة الاستراتيجية للتكاليف الذي نراه الانسب في مثل هذه المؤسسات ومن هنا جاء تقسيم الفصل الثالث الى مبحثين رئيسيين هما:

-المبحث الأول: التقديم بالمؤسسة محل الدراسة.

-المبحث الثاني: واقع الادارة الاستراتيجية للتكاليف في مؤسسة سونلغاز لوحدة عين تموشنت.

المبحث الأول: التقديم بالمؤسسة محل الدراسة.

المطلب الأول: التعريف بالمؤسسة.

تعتبر مؤسسة سونلغاز من بين اهم المؤسسات الاقتصادية الوطنية وذلك لأنها تملك العديد من الامتيازات التي جعلتها تتفوق بشكل كبير في هذا المجال حيث تحتكر انتاج الكهرباء ونقلها وتوزيعها في الجزائر وكذلك نقل وتوزيع الغاز الطبيعي كما انها ساهمت في رفع مستوى توزيع الكهرباء في البلاد بأقل من 50% منذ يوم تأسيسها عام 1969 كما تعد مؤسسه سونلغاز أكبر مرفق كهربائي على صعيد العالم العربي ككل كما انها ايضا تتميز ببيع الكهرباء والغاز بأسعار منخفضة وذلك بدعم من الدولة التي تبقى المستثمر الوحيد الى حد الان.

الفرع الاول: نشأتها.

ان نشأة مؤسسة سونلغاز تعود الى العهد الاستعماري، حيث كانت شركة احتكارية تابعة لفرنسا تدعى مؤسسة الكهرباء والغاز (EGA) كان ذلك في 05/06/1947 وبعد استقلال الجزائر بقيت كما هي الى غاية 28/06/1969 حيث شملها قرار التأميم نظرا للخراب الذي خلفه الاستعمار الفرنسي وبصدور الامر 59-69 تم حل مؤسسه كهرباء وغاز الجزائر وظهر ما يسمى بالشركة الوطنية للكهرباء والغاز ومع مطلع التسعينات وبالضبط في سنة 1991 تغير طابع المؤسسة الى شركة ذات طابع صناعي وتجاري وفقا للإصلاحات الاقتصادية المستهدفة آنذاك.

اهم المراحل التي مرت بها هذه المؤسسة هي:

- مرحله ما بعد الاستقلال 1962-1969.

في هذه المرحلة سارت مؤسسة سونلغاز على نفس الوتيرة التي كانت تدير عليها مؤسسه الكهرباء والغاز الفرنسية.

- مرحله التوفير الاشتراكي 1969-1990.

بعد حل مؤسسه كهرباء وغاز الجزائر تم انشاء الشركة الوطنية للكهرباء والغاز وفي هذه المرحلة انشأت مجموعه من الشركات الوطنية لتكون بمثابة المحرك للتحويل الذي عرفته البلاد.

وفي سنة 1983 تمت اعاده الهيكلة لشركة سونلغاز ادت الى تحويل ستة وحدات الى مؤسسات عمومية قائمه بذاتها تابعة لسونلغاز هي:

-كهريف(KHARIF) اشغال الكهرباء الريفية.

-كهرقيب(KHARAKIB) تختص بالأشغال الكهربائية.

الإطار التطبيقي

الفصل الثاني

للدراصة

-كاناغاز (KANAGAZ) انجاز قنوات نقل وتوزيع الغاز.

-اينارغا(INERGA)بناء الهياكل الادارية لسونلغاز.

-أتركيب(ETTERKIB) تركيب المعدات في مختلف المحطات

أم س(AMC) مؤسسة صناعة عدادات وأجهزة القياس والمراقبة.

مرحلة التسعينات:

في هذه المرحلة درجة نظام قانوني جديد يتماشى مع معطيات المحيط حيث تحولت شركة الكهرباء والغاز الى هيئة عمومية ذات طابع صناعي وتجاري، وهذا بموجب المرسوم التنفيذي 475-91 المؤرخ في 14/12/1991 الامر الذي سمح للمؤسسة بالتححر شيئاً فشيئاً من تدخل الدولة.

وبعد ظهور المرسوم الرئاسي 02-195 المؤرخ 01/06/2002 حيث تغير بموجبه النظام القانوني للشركة وأصبحت شركة ذات أسهم الامر الذي اعطاها دفعا كبيرا للتنظيم والإنتاج والتحرر في العمل فمؤسسة سونلغاز تتكفل بتوفير الطاقة الكهربائية وتوزيع الغاز عبر كامل التراب الوطني.

الفرع الثاني: تقديم شركة توزيع الكهرباء والغاز للغرب لولاية عين تموشنت

تعتبر شركة توزيع الكهرباء والغاز للغرب فرع من فروع مجمع سونلغاز وهي شركة مساهمة برأس مال قدره 25 مليار دينار جزائري وهي تتشكل من مجموعة وظيفية وتشغيلية تغطي 511 بلدية موزعة على 17 ولاية شمال وغرب البلاد ويمتد على مساحة كيلومتر مربع مع عدد من السكان 10044311. 933362 وتتشكل من 113 وكالة تجارية:

- 63 مقاطعة كهرباء.

- 46 مقاطعة غاز.

- 19 مقاطعة لاستغلال الغاز.

وكرس القانون رقم 02-01 في 05/02/2002 المتعلق بالكهرباء وتوزيع الغاز عن طريق الأنابيب فصل الجانب القانوني الوظيفي والمحاسبي للأنشطة التابعة لمجمع سونلغاز مكرسة من طرف الشركات المنبثقة عنها.

مديرية التوزيع لعين تموشنت تنتمي إلى شركة توزيع الكهرباء والغاز للغرب SDO هذه الاخيرة تكون شركة بالأسهم حيث تبنت منذ شهر أفريل 2009 ميثاق بياني جديد لتمييز هويتها المتكونة من مجموعة من مديريات وظيفية ومن عشرون مديريات توزيع تغطي سبعة عشر ولاية من الشمال الغربي إلى الجنوب الغربي للبلاد بخبرة أكثر من خمسين سنة

الإطار التطبيقي

الفصل الثاني

للدراسة

وبزبائن أصبحوا أكثر مطالبة ضروري كموزعين للكهرباء والغاز على مستوى ولاية عين تموشنت أن تتقرب من زبائنهم بتجزئتهم ووضع خلية للرصد والسمع لكل فئة حتى تفقد تطلعاتهم والاستجابة لانشغالاتهم وتلبيتها لضمان ولائهم.

تقع مديرية التوزيع لعين تموشنت على طريق بلدية شعبة اللحم، وبها 315 عامل من كل الفئات الاجتماعية المهنية، تشرق على التسيير التقني والتجاري لشبكتي الكهرباء والغاز عبر كامل بلديات الولاية.

كما تغطي 08 دوائر وهي عين تموشنت، المالح، ولهاصة، عين الكيحل، حمام بوحجر، عين الأربعاء، العامرية، بني صاف.

ولديها شبكة مكونة من 06 وكالات تجارية و03 مصالح تقنية في الكهرباء و03 مصالح تقنية في الغاز، وتزود 98836 مشترك بالكهرباء و46335 مشترك بالغاز.

وللقيام بالمهام التي يحددها القانون 01-02 المتعلق بالكهرباء وتوزيع الغاز عن طريق الأنابيب وخاصة استغلال وصيانة شبكات التوزيع الكهربائي جهزت مديرية التوزيع لعين تموشنت بنظام جديد يمزج بين الإعلام الآلي والمواصلات والتجهيزات الإلكترونية لضمان جودة عالية في الخدمة مع فعالية وأمن المستغلين والعتاد.

كما أنها تضمن الاستمرارية وجودة عالية للخدمة في مجال توزيع الكهرباء والغاز متميزة بمساواة في المعاملة لكل الزبائن على مستوى الولاية.

الفرع الثالث: مهام وأهداف مديرية توزيع الكهرباء والغاز لعين تموشنت

مهام مديرية التوزيع لعين تموشنت:

- ضمان الأمن والوقاية النوعية.
- صيانة وتنمية شبكة توزيع الكهرباء والغاز.
- توزيع أشغال الكهرباء والغاز.
- تصليح وصيانة المولدات الكهربائية.
- استغلال الكهرباء والغاز.
- مواكبة التكنولوجيا الجديدة واستغلال الشبكة.
- تقوم بالتمويلات الضرورية لتنفيذ المشاريع.
- تشارك في تحديد المقاييس التي تنطبق على العتاد والتجهيزات ولا سيما منها برامج التسيير الكهربائي والتوزيع العمومي للغاز.

الإطار التطبيقي

الفصل الثاني

للدراصة

- تعد السياسة التجارية وتنفيذها وفق الشروط العامة.
- تصنع تطورات لكل منشأ والتجهيزات والهيكل القاعدية والضرورية لأداء مهامها.
- أهداف مديرية التوزيع لعين تموشنت:
- التحسين والرفع من جودة خدماتها.
- تطبيق الجودة في مجالات التسيير وإدارة الأعمال.
- التنمية الاقتصادية والاجتماعية للبلاد.
- المساهمة في تجسيد السياسة الطاقوية الوطنية التي ترقى إلى مستوى برامج الإنجاز الهامة في مجال الإنارة الريفية والتوزيع العمومي للغاز التي سمحت برفع نسبة التغطية.
- تطوير شبكات الكهرباء والغاز بحيث يسمح بربط زبائن جدد به.

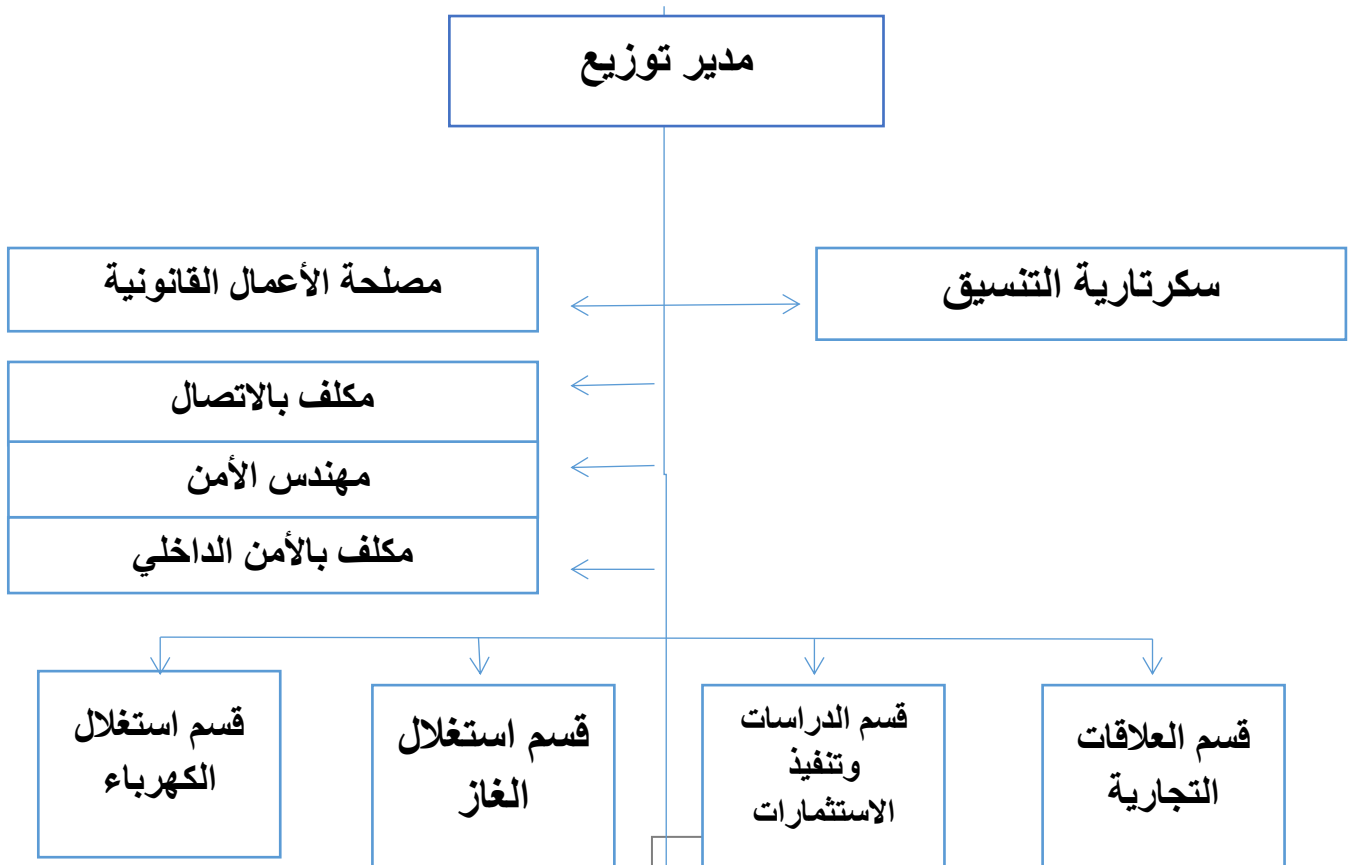
المطلب الثاني تنظيم المحيط العام لمديرية توزيع الكهرباء والغاز لعين تموشنت.

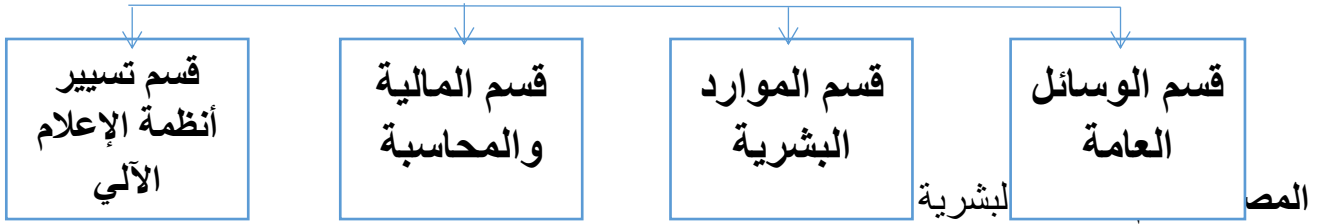
الهيكل التنظيمي من اهم العناصر في أي مؤسسة اقتصادية كانت او غير اقتصادية، وذلك باعتباره أداة التنسيق والربط بين مختلف مصالح واقسام المؤسسة. لذلك يجب التعرف على الهيكل التنظيمي العام للوحدة.

الإطار التطبيقي

الفصل الثاني للدراسة

الشكل رقم(05): الهيكل التنظيمي للمؤسسة.





الإطار التطبيقي

الفصل الثاني للدراصة

- 1 - **المدير العام** : وهو الذي يتحكم في أقسام المديرية و المواظبة و اتخاذ القرارات الخاصة بالأقسام سواء كانت قرارات في مصالحها أو قرارات ضدها في حالة سوء التسيير أو المشاكل التي تنجم عنها، كما أن مهمته الرئيسية في التسيير العام للمؤسسة.
- 2 - **سكرتارية التنسيق (أمانة)**: وهي بمثابة القلب النابض للمؤسسة إذ أنها همزة وصل بين المدير وكل أقسام المؤسسة وكذا المستثمرين، فهي بمثابة العلبة السوداء للشركة.
- 3 - **قسم العلاقات التجارية**: وهو القسم المكلف بتسيير شؤون الزبائن وتوصيلهم بالكهرباء والغاز وفق طلبات الزبائن والمؤسسات الأخرى، كما أنها تضم ستة وكالات تابعة للمديرية وهي حمام بوحجر، بني صاف، العامرية، عين الكيحل، وكالة عين تموشنت شمال، وكالة عين تموشنت جنوب.
- 4 - **قسم استغلال الغاز**: وهو القسم المخصص للقيام بكل الأشغال والاستثمارات الخاصة بالغاز فقط، كما تعمل على صيانة صمامات الغاز وقياس التوترات للقنوات الفولاذية.
- 5 - **قسم استغلال الكهرباء**: وهو القسم المكلف بتوزيع الكهرباء والعمل على توسيع الشبكة الكهربائية وتوصيلها إلى ابعد الحلول، وقسم الدراسات وتنفيذ الاستثمارات في مجال الكهرباء والغاز وهو القسم المخصص لدراسة مختلف الاستثمارات في مجال الكهرباء والغاز القيام بعروض استثمارية للمقاولين بغرض توسيع الشبكة وإيصالها إلى كل الزبائن.
- 6 - **قسم المالية والمحاسبة**: يعتبر هذا القسم من أهم أقسام المديرية حيث يحتوي على عدة مصالح وتتمثل مهامه في التسيير المالي للشركة والسهر على تسديد ديون الشركة مقابل تحقيق أرباح لها، بالإضافة إلى متابعة المداخل الشهرية للبنك وحساب البريد ومراقبة كل عمليات الجرد الفصلية والسنوية وتحضير الميزانية في شهر جوان ومراقبة وتحليل الصندوق، مراقبة أجور العمال، مراقبة كل العمليات التي تجري في دفتر اليومية والميزانية.
- 7 - **قسم الموارد البشرية**: يقوم هذا القسم بالسهر على إعداد استغلال الأجر وكل العناصر المتغيرة ومعالجة الشكاوى، القيام بمخططات التكوين في كل سنة وكذلك التنسيق ومراقبة

النشاطات الإدارية وتسيير المستخدمين مثل: التوظيف، التوجيه، التكوين، النقل والمشاركة في تطبيق مختلف مخططات الموارد البشرية، تحليل وتقييم حاجات العامل في التكوين.

8 - **مهندس الأمن:** يقوم بمتابعة حوادث العمل المهنية والأشخاص المدنيين، ووضع لوحات المعلومات والتقارير للمديرية، نشر الملتصقات للحوادث النموذجية وممارسة وضمان أمانة لجنة وقاية ولأمن الوحدة ومتابعة التوجيهات.

الإطار التطبيقي

الفصل الثاني للدراسة

9 - **مصلحة الأمن الداخلي:** مساعدة المدير في تنسيق القرارات والإجراءات المناسبة للأمن الداخلي والسهر على مطابقة مخططات الأمن الداخلي لكل البنية التحتية للمديرية والتحقق من وجود الوسائل التقنية للحماية ومراقبة أعوان الأمن الداخلي.

10 - **مصلحة الاتصالات:** تقوم هذه المصلحة بتمثيل المديرية العامة على المستوى المحلي وذلك من خلال تنظيم حملات إعلامية وتحسيسية حول المواضيع التي تخص المؤسسة، وتحسين الزبائن حول مخاطر استعمال الكهرباء والغاز. تحسين صورة المؤسسة على مستوى الإعلام (الصحافة والإذاعة) من خلال الرد على المقالات المسيئة للمؤسسة وحضور بعض الحصص الإذاعية والمشاركة في إصدار المجلة الخاصة بالمؤسسة.

11 - **مصلحة الأعمال القانونية:** تقوم هذه المصلحة بالنظر في المنازعات القانونية التي تكون المديرية طرفاً فيها.

12 - **فرع الوسائل العامة:** هو فرع يتكفل بكراء المحلات لاستعمالها كوكالات تجارية.

- توفير النقل للعمال.

- التعامل مع موردي الشركة.

- يتكفل بشراء الاجهزة والمعدات.

13 - **قسم تسيير أنظمة الإعلام الآلي:** يعتبر هذا القسم من أقسام المديرية فهو:

-تقوم بنقل المعلومات فيما بين الأقسام.

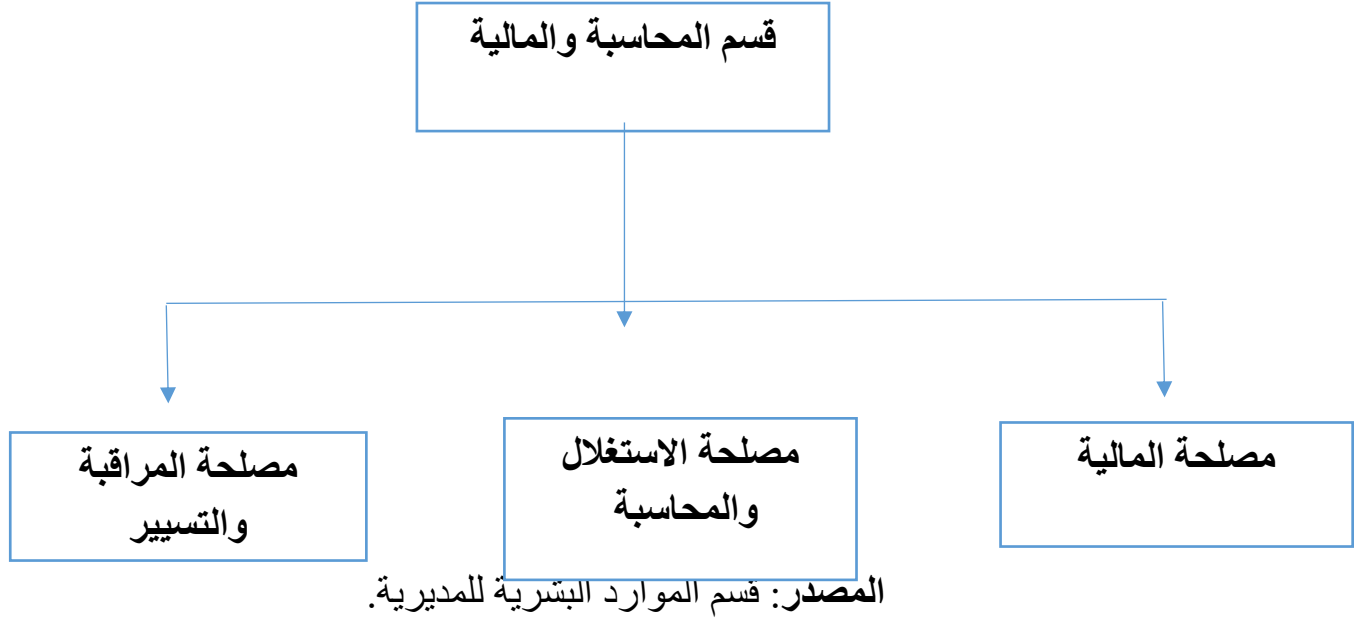
-يقوم بإدخال إضافات فيمل يخص شبكة الإعلام الآلي والمعلوماتية، إصلاح أجهزة

الكمبيوتر، التكفل بكل وسائل الإعلام الآلي.

-طباعة القوائم المالية.

الفرع الثاني: دراسة الهيكل التنظيمي لقسم المحاسبة والمالية.

الشكل رقم 06): الهيكل التنظيمي لقسم المحاسبة والمالية.



تحليل الهيكل التنظيمي لقسم المحاسبة والمالية.

- رئيس قسم المحاسبة والمالية: وهو المسؤول عن المصالح الثلاث وتتمثل مهامه فيما يلي:
 - المشاركة في وضع خطة عمل للمديرية.
 - إدارة الأنشطة المالية والإدارية للمديرية.
 - إجراءات عملية التسوية للأصول والخصوم والعوائد المتوقعة.
 - ضمان سرية المعلومات والوثائق ذات الصلة بالإدارة المالية.
 - إجراء عملية الفحص والموافقة على جميع الوثائق (التقارير، الميزانية.....) للمديرية وفقا للإجراءات القائمة.

1 - مصلحة المالية: حيث تقوم هذه المصلحة بعدة عمليات ووضع برامج التمويل والموازنات المالية التي يتم تغطية المشاريع ماليا بناءا عليها، وتتمثل كذلك في تسديد الفواتير التي بدورها تنقسم إلى فواتير الاستثمار وفواتير الاستغلال بالإضافة إلى تسديد مستحقات الضمان الاجتماعي، كما تقوم أيضا بمتابعة المدخولات البنكية وتقوم أيضا بما يسمى بعملية المقاربة البنكية فيما يخص كل حركات الأموال الخاصة بالشركة وتقوم أيضا بمراقبة القواعد المالية زيادة على ذلك رعاية التعهدات المالية للمؤسسة والمراقبة المستمرة لصندوق المؤسسة.

2 - مصلحة الاستغلال والمحاسبة: وتتكون من:

2 - 1 - رئيس مصلحة الاستغلال: ويعمل فيها شخص واحد.

2 - 2 - مكلف بالدراسات: ويعمل فيها شخص واحد.

2 - 3 - محاسب: ويعمل فيها ثلاثة محاسبين وهم تابعون لرئيس قسم المحاسبة وترتكز

مهامهم على:

-ضمان استعمال المعلوماتية في كل ما يتعلق بالمحاسبة بالإضافة إلى إعداد الوثائق المحاسبية (اليومية، دفتر الأستاذ، ميزان المراجعة).

- مسك المحاسبة العامة على أساس خطة محاسبية رسمية وضعت وفقا لقواعد قانونية وتنظيمية.

- معالجة الفواتير. -إعداد توقعات التدفق النقدي على المدى القصير.

-معالجة الضرائب على الدخل IRG والضرائب IMPOT.

3 - مصلحة الميزانية ومراقبة التسيير: ويتلخص دور هذه المصلحة في إعداد الميزانية لكل

سنة وتقوم بمتابعة برنامج الاستثمار كل شهر تنفيذ العمليات المحاسبية للمخطط العام وتحليل

مختلف مراكز المنطقة وتسيير خزينة المنطقة (المديرية

أو العملية المتعلقة بها).

الفرع الثالث منصب وظروف العمل اثناء التربص.

-تحديد منصب العمل اثناء التربص: بالنسبة الى موضوعنا الذي له علاقة مباشرة بالمجال

المحاسبة فقد كان قسم المحاسبة والمالية هو محل تواجدنا طيلة فترة التربص بتحديد بمصلحة

المالية اضافة الى مقابلتين اجريناها مع رؤساء اقسام (قسم العلاقات التجارية، قسم الموارد

البشرية، قسم المحاسبة والمالية).

-ظروف العمل: فلم نجد اي صعوبات في التواصل او التعامل مع موظفي المؤسسة حيث تم

افادتنا بكل الوثائق او المعلومات التي كنا بحاجة اليها في هذا البحث كما ان حسن المعاملة

والاستقبال فقد وفر لنا الجو الملائم للدراسة.

المبحث الثاني: واقع الادارة الاستراتيجية للتكاليف في مؤسسة سونلغاز لوحدة عين تموشنت.

بعد التعرف على مؤسسة سونلغاز باعتبارها مؤسسة ذات طابع عمومي ذو نشاط اقتصادي فهي لا تحدد اسلوبها او نظامها بصفة مستقلة بل الدولة هي من تحدد ذلك ولا يتم تغييره الا من طرفها تعتبر هيكله التكاليف في المؤسسة متنوعة منها التكاليف المباشرة والتكاليف الغير مباشرة التي يشرف على حسابها وتحديدتها قسم المالية والمحاسبة وللقيام بهذه العملية تتبع المؤسسات اساليب الإدارة الاستراتيجية للتكاليف حتى تضمن الجودة في مخرجاتها ولمعلوماتها المالية.

المطلب الاول: دراسة تكاليف مؤسسة سونلغاز طبق نظامها.

تعتمد مؤسسة الغاز لوحدة عين تموشنت في معالجتها وتحديدتها للتكاليف على طريقة الاقسام المتجانسة فهي تتبنى نظام محاسبة التكاليف المندمج بالمحاسبة العامة حيث تسجل كل العمليات في المحاسبة العامة مع استخدام حساب تحليلي خاص رقم (09) ينقل العمليات تلقائيا الى المحاسبة التحليلية.

الفرع الأول: عرض اقسام وحسابات المؤسسة.

من خلال المعلومات المقدمة لنا اثناء فترة التربص وبالاعتماد على الملاحق سوف نقوم بعرض اقسام وحسابات المحاسبية في المؤسسة

المصدر: قسم المالية والمحاسبة.

قسم العلاقات التجارية	قسم الموارد البشرية	قسم الوسائل العامة	قسم الدراسات واشغال	قسم استغلال الغاز	قسم استغلال الكهرباء	قسم المالية والمحاسبة	قسم تسيير أنظمة اعلام الالي	
9232ok04	9232ok03	9232ok08	9232ok11	9232ok06	9232ok07	9232ok02	9232ok13	رقم الحساب
DRC	DRH	SAG	DEET	DTG	DTE	DFC	DGST	مختصر القسم

تستخدم المؤسسة ترقيما خاص بها فيما يخص الحسابات وهم على الشكل التالي:

1-الحساب رقم 9233204: هذا الرقم مثل يشار به الى قسم العلاقات التجارية وكل رقم من هذه الأرقام يشير الى شيء معين.

ال رقم 9 يرمز لحسابات المحاسبة التحليلية.

ال رقم 232 يرمز الى مديرية الكهرباء والغاز.

الرمز 0k يرمز لمديرية عين تموشنت.

ال رقم 04 يرمز لقسم العلاقات التجارية.

الفرع الثاني: توزيع تكاليف الأقسام حسب أسلوب المؤسسة.

نظرا لضيق الوقت وكبر حجم المؤسسة، قمنا بتحديد مجال الدراسة على اهم الأقسام في المؤسسة والتي تشمل على أكبر حجم من التكاليف وتتمثل هذه الأقسام فيما يلي:

1-قسم العلاقات التجارية.

2-قسم الموارد البشرية.

الإطار التطبيقي

الفصل الثاني

للدراسة

3-قسم استغلال الغاز.

4-قسم استغلال الكهرباء.

5-قسم الدراسات والاشغال.

تقوم مصلحة المحاسبة التحليلية بقسم المحاسبة والمالية بتحديد التكاليف المباشرة والغير مباشرة باتباع طريقة التكاليف الكلية.

1-التكاليف الغير مباشرة.

بالنسبة لتوزيع التكاليف الغير مباشرة وتحميلها لكل من الكهرباء والغاز يكون وفق الطريقة التالية.

-75% من مجموع التكاليف لتوزيع الكهرباء.

-25% من مجموع التكاليف لتوزيع الغاز. -20% من مجموع التكاليف للاستثمار.

ويتم توضيح ذلك من خلال الجدول التالي.

الجدول رقم (03): توزيع الاعباء غير المباشر

المجموع	قسم الموارد البشرية	قسم استغلال الغاز	قسم استغلال الكهرباء	قسم العلاقات التجارية	قسم الدراسات التقنية لأشغال الغاز والكهرباء	الاقسام البيان
	9232ok03	9232ok07	9232ok06	9232ok04	9232ok11	رقم القسم
638.801.381,7	22.547.245,65	95.442.230,64	180.527.742,66	273.287.037,37	66.997.125,47	مجموع التوزيع الأولي
127.760.276,3	4.509.449,13	19.088.446,13	36.105.548,52	54.657.407,46	13.399.425,09	الاستثمار %20
479.101.036,3	16.910.434,24	71.581.672,98	135.395.807	204.965.278	50.247.844,1	تكاليف الكهرباء %75
159.700.345,4	5.636.811,413	23.860.557,66	45.131.935,65	68.321.759,33	16.749.281,37	تكاليف الغاز %25

من اعداد: الطالبتين بالاعتماد على المعطيات السابقة

بعد توزيع الأعباء الغير المباشرة على اقسام قيد الدراسة وتحميلها لكل من الكهرباء والغاز، يتم الان تجميع الأعباء

المباشرة للمؤسسة الموضحة في الجدول التالي:

رقم التكلفة	التكاليف المباشرة	الغاز	الكهرباء
931	شبكة الكهرباء	-	3.308.847.935,43
9871	كهرباء عام	-	91.850.094,06
981	كهرباء	-	15.907.292,93
932	شبكة الغاز	509.682.483,83	-
9872	غاز عام	0	-
982	غاز	2.730.746,37	-
	المجموع	512.413.230,2	3.416.605.322

الجدول رقم (04): تجميع الاعباء المباشر

المصدر: من اعداد الطالبين باعتماد على الملحق رقم 01

بعد حساب قيمة التكاليف المباشرة والغير مباشرة تأتي المرحلة الأخيرة والمتمثلة في حساب النتيجة التحليلية للمؤسسة، حيث تحسب النتيجة التحليلية بالعلاقة التالية:

الجدول رقم (05): يوضح رقم الاعمال والحسابات الاستثنائية
الوحدة(دج)

النتيجة التحليلية = رقم الاعمال - (المصاريف غير المباشرة + المصاريف المباشرة) - الحسابات الاستثنائية		
المنتج رقم الاعمال	الكهرباء	الغاز
	3.472.023.987,37	543.096.480,30
الحسابات الاستثنائية	0	0

المصدر: من اعداد الطالبين بالاعتماد على الملحق (02).

يتم حساب النتيجة التحليلية كما يلي:

النتيجة التحليلية = رقم الاعمال - (المصاريف غير المباشرة + المصاريف المباشرة) - الحسابات الاستثنائية

-النتيجة التحليلية للغاز: 543.096.480,30 - (159.700.345,4+512.413.230,2) -129.017.095,3=0-

النتيجة التحليلية للكهرباء: 3.472.023.987,37 - (479.101.036,3+3.416.605.322) -423.682.371,3=0-

المطلب الثاني: تطبيق أسلوب للإدارة الاستراتيجية للتكاليف في المؤسسة.

بعد استعراضنا لنظام التكاليف التي تتبعه مؤسسة سونلغاز لعين تموشنت في معالجة تكاليفها، سنحاول تطبيق أحد أساليب الإدارة الاستراتيجية للتكاليف، كمحاولة منا للإسقاط الجانب النظري على هذه المؤسسة وذلك بجمع المعلومات اللازمة والشروع في تطبيق أحدث وأفضل أسلوب يمكن تطبيقه على مؤسسات ذات الطابع الاقتصادي وهو نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة.

الفرع الأول: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسة.

لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة سونلغاز يجب اتباع المراحل الخمس التالية.

- المرحلة الاولى: تحديد وتحليل الأنشطة.

بعدما قمنا بتحديد الاقسام محل دراستنا وذلك بسبب كبر المؤسسة واقسامها مما صعب علينا تحديد الأنشطة للأقسام المحددة لذا قمنا بتحديد هذه الأنشطة استنادا الى المهام التي يقوم بها كل قسم في المؤسسة حيث كان التقسيم كالتالي:

*قسم العلاقات التجارية. *قسم الدراسات والاشغال. *قسم استغلال الغاز.

-التقنيات التجارية. -دراسات واشغال الغاز. -مراقبة استغلال الغاز.

-الزبائن. -دراسات واشغال الكهرباء. -التقنية للغاز.

-الصفقات. -صيانة منشآت الغاز.

-تسيير الاستثمار. -تطوير الشبكات.

الإطار التطبيقي

الفصل الثاني

للدراصة

*قسم الموارد البشرية:

*قسم استغلال الكهرباء.

- مراقبة استغلال الكهرباء.
- قسم تسيير المستخدمين.
- تنمية الشبكات.
- تكوين المستخدمين.
- صيانة منشآت الكهرباء.
- التحكم عن بعد.

-المرحلة الثانية: تحديد تكلفة كل نشاط.

بعد القيام بالمرحلة الأولى والمتمثلة في تحديد الأنشطة تنتقل الى المرحلة الثانية وهي مرحلة تحديد تكلفة كل نشاط من هذه الأنشطة. حاولنا وبمساعدة رؤساء الأقسام تحديد التكاليف وتوزيعها لكل نشاط وذلك بوضع نسب تقريبية تمثل نسبة النشاط في القسم.

*مثال: حساب تكلفة الأنشطة التي يقوم بها قسم العلاقات التجارية.

نشاط العلاقات التجارية 25% .

نشاط الزبائن 75% .

يقوم قسم العلاقات التجارية بنشاطين هما:

*فمن خلال هذه النسب يمكن حساب تكلفة كل نشاط بالعلاقة التالية:

تكلفة النشاط = التكلفة الاجمالية * نسبة النشاط.

-مثال تطبيقي:

تكلفة نشاط العلاقات التجارية = 273.287.037,37 * 25% = 68.321.759,33

تكلفة نشاط الزبائن = 273.287.037,37 * 75% = 204.965.278

وهذا ما سنوضحه في الجدول التالي والذي يبين تكلفة كل نشاط للأقسام التي قمنا بدراستها.

الإطار التطبيقي

الفصل الثاني للدراسة

الوحدة: دج

الجدول رقم (06): يوضح كيفية حساب تكلفة الأنشطة

الأقسام	تكلفة القسم	الأنشطة	النسب	تكلفة النشاط
قسم العلاقات التجارية	273.287.037,37	التقنيات التجارية	25%	68.321.759,33
		الزبائن	75%	204.965.278
قسم الدراسات التقنية لأشغال	66.997.125,47	دراسات وأشغال الغاز	20%	13.399.425,09
		دراسات وأشغال الكهرباء	60%	40.198.275,28

			الغاز والكهرباء
6.699.712,547	10%	الصفقات	95.442.230,64
6.699.712,547	10%	تسيير الاستثمارات	
28.632.669,19	30%	مراقبة استغلال الغاز	
38.176.892,26	40%	التقنية للغاز	
19.088.446,13	20%	صيانة منشآت الغاز	
9.544.223,064	10%	تطوير شبكات الغاز	180.527.742,66
45.131.935,65	25%	مراقبة شبكة استغلال الكهرباء	
45.131.935,65	25%	التحكم عن بعد	
45.131.935,65	25%	صيانة منشآت الكهرباء	
45.131.935,65	25%	تنمية شبكات الكهرباء	
13.528.347,39	60%	تسيير المستخدمين	22.547.245,65
9.018.898,26	40%	تكوين المستخدمين	
			قسم استغلال الغاز
			قسم استغلال الكهرباء
			قسم الموارد البشرية

من اعداد: الطالبتين بالاعتماد على المعطيات السابقة.

الإطار التطبيقي

الفصل الثاني للدراسة

المرحلة الثالثة: تحديد مسببات التكلفة.

بعد القيام بكل من تحديد الأنشطة وحساب تكلفة كل نشاط تأتي هذه المرحلة والمتمثلة في تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط، وتعتمد هذه المرحلة على المعرفة الجيدة للأنشطة والمسببات الأقرب لكل نشاط لان هذا يؤثر على النتائج المتوصل اليها وجودة المعلومات المالية المتحصل عليها.

وسنوضح فيما يلي مسببات التكلفة التي قمنا بتحديدنا وكيفية حساب التكلفة الوحودية لكل مسبب.

*التكلفة الوحودية للمسبب = تكلفة النشاط / عدد مسببات التكلفة.

التطبيق العددي: نأخذ كمثال من نشاط الزبائن والصفقات.

-التكلفة الوحودية للزبائن: $203862 / 204.965.278 = 1005,411886$

-التكلفة الوحودية للصفقات: $615 / 6.699.712,547 = 10.893,84154$

الجدول رقم (07): تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط.

تكلفة الوحدة	حجم المسببات	مسببات الأنشطة	تكلفة الأنشطة	الأنشطة	الأقسام
124.902,6679	547	عدد الطلبيات	68.321.759,33	التقنيات التجارية	قسم العلاقات التجارية
1005,411886	203862	عدد الزبائن	204.965.278	الزبائن	
40.604,31845	330	عدد الدراسات	13.399.425,09	دراسات وأشغال الغاز	قسم الدراسات التقنية لأشغال الغاز والكهرباء
75.277,66906	534	عدد الدراسات	40.198.275,28	دراسات وأشغال الكهرباء	
10.893,84154	615	عدد الصفقات	6.699.712,547	الصفقات	
12.546,27818	534	عدد الفواتير	6.699.712,547	تسيير الاستثمارات	
550.628,2537	52	عدد المحطات	28.632.669,19	مراقبة استغلال الغاز	قسم استغلال الغاز
720.318,7219	53	عدد التدخلات	38.176.892,26	التقنية للغاز	
44.495,21242	429	عدد التدخلات	19.088.446,13	صيانة منشآت الغاز	
677.639,8375	7,1%	نسبة الزيادة	9.544.223,064	تطوير شبكات الغاز	
10.789,37022	4183	عدد المحطات	45.131.935,65	مراقبة شبكة استغلال الكهرباء	قسم استغلال الكهرباء
5.223,603663	8640	ساعة عمل الآلة	45.131.935,65	التحكم عن بعد	

18.398,66924	2453	عدد التدخلات	45.131.935,65	صيانة منشآت الكهرباء	قسم الموارد البشرية
5.438.398,246	12,05%	نسبة الزيادة	45.131.935,65	تنمية شبكات الكهرباء	
29.473,52373	459	عدد المستخدمين	13.528.347,39	تسيير المستخدمين	
69.376,14046	130	عدد التكوينات	9.018.898,26	تكوين المستخدمين	

الغاز	الكهرباء	مسببات التكلفة
197	350	عدد الطلبات
76852	127010	عدد الزبائن

المصدر: من اعداد الطالبتين باعتماد على المعطيات السابقة

الإطار التطبيقي

الفصل الثاني
للدراسة

بعد تحديد مسببات التكلفة بشكل اجمالي، الان نقوم بتحديد المسببات لكل منتج على حدى(الغاز- الكهرباء)، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (08): عدد مسببات التكلفة لكل من (الغاز – الكهرباء)

–	534	عدد الدراسات لأشغال الكهرباء
330	–	عدد الدراسات لأشغال الغاز
219	396	عدد الصفقات
416	884	عدد الفواتير
52	4183	عدد المحطات
429	2453	عدد تدخلات الصيانة
53	227	عدد التدخلات التقنية
7.1%	12.05%	نسبة الزيادة
–	8640	ساعة عمل الة
203	256	عدد المستخدمين
58	72	عدد التكوينات

المصدر: من اعداد لطلابيتين بالاعتماد على المعطيات السابقة.

-المرحلة الرابعة: تحميل تكاليف الأنشطة

بعد تحديد كل من تكلفة الوحدة الواحدة من مسبب التكلفة، وحساب عدد مسببات التكلفة لكل من الكهرباء والغاز، سنقوم بحساب تكلفة كل منتج على حدي وهذا ما سيوضحه الجدول التالي الذي يبين كيفية حساب تكلفة كل من الكهرباء والغاز ويتم حساب التكاليف الغير مباشرة لكل نشاط كما يلي:

تكلفة الوحدة=التكاليف غير مباشرة/عدد المسببات

-ومن خلال هذا فان: **التكاليف غير المباشرة=عدد المسببات*تكلفة الوحدة**

الإطار التطبيقي

الفصل الثاني للدراسة

مثال تطبيقي:

-حساب تكاليف غير مباشرة لقسم العلاقات التجارية لكل من الكهرباء والغاز:

-الكهرباء.

التقنيات التجارية: $124902.6679 * 350 = 43715933.77$.

الزبائن: $1005,411.886 * 127010 = 127697363.6$.

-الغاز.

التقنيات التجارية: $124902.6679 * 197 = 24605825.58$.

الزبائن: $1005,411.886 * 76852 = 77267914.26$

الجدول رقم (09): حساب مجموع التكاليف غير المباشرة المخصصة لكل من الكهرباء والغاز. الوحدة: دج

مقدار التكاليف غير المباشرة		كيفية حساب التكاليف غير المباشرة		الأنشطة	الأقسام
الغاز	الكهرباء	الغاز	الكهرباء		
24.605.825,58	43.715.933,77	124.902,6679*197	124.902,6679*350	التقنيات التجارية	قسم العلاقات التجارية
77.267.914,26	127.697.363,7	1005,411886*76852	1005,411886*127.010	الزبائن	
13.399.425,09	-	40.604,31845*330	-	دراسات وأشغال الغاز	قسم الدراسات التقنية لأشغال الغاز والكهرباء
-	40.198.275,28	-	75.277,66906*534	دراسات وأشغال الكهرباء	
2.385.751,297	4.313.961,25	10.893,84154*219	10.893,84154*396	الصفقات	
5.219.251,723	11.090.909,91	12.546,27818*416	12.546,27818*884	تسيير الاستثمارات	
28.632.669,19	-	550.628,2537*52	-	مراقبة استغلال الغاز	قسم استغلال الغاز
38.176.892,26	-	720.318,7219*53	-	التقنية للغاز	

19.088.446,13	-	44.495,21242*429	-	صيانة منشآت الغاز		
48.112,42846	-	677.639,8375*7,1%	-	تطوير شبكات الغاز		
-	45.131.935,63	-	10.789,37022*4183	مراقبة شبكة استغلال الكهرباء	قسم استغلال الكهرباء	
-	45.131.935,65	-	5.223,603663*8640	التحكم عن بعد		
-	45.131.935,65	-	18.398,66924*2453	صيانة منشآت الكهرباء		
-	655.326,9886	-	5.438.398,246*12,05%	تنمية شبكات الكهرباء		
5.983.125,317	7.545.222,075	29.473,52373*203	29.473,52373*256	تسيير المستخدمين	قسم الموارد البشرية	
4.023.816,147	4.995.082,113	69.376,14046*58	69.376,14046*72	تكوين المستخدمين		
218.831.229,4	420.739.817,5	مجموع التكاليف غير المباشرة				

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على المعطيات السابقة

المرحلة الخامسة: تحديد التكلفة النهائية من خلال ما سبق سنقوم بحساب النتيجة التحليلية للمؤسسة حسب طريقة نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة.

النتيجة التحليلية=رقم الاعمال-(المصاريف غير المباشرة+ المصاريف المباشرة) -او+ الحسابات الاستثنائية.

-النتيجة التحليلية للكهرباء: 37,987.023.472- (322.605.416+3.817.739.420)-0=321.152.365-

-النتيجة التحليلية للغاز: 30,480.096.543- (230,2+512.413.218.831.229,4)-0=188.147.97-

الفرع الثاني: دراسة مخرجات كلتا الاسلوبين.

من خلال ما توصلنا اليه فان مؤسسة سونلغاز تقوم بنشاطين اساسيين هما شراء الكهرباء والغاز واعادة توزيعه للزبائن (بيعه) فبالنسبة لنشاط الشراء فله الحصة الاكبر من التكاليف ويعتبر تكاليف مباشرة في حين التكاليف الناتجة عن عملية التوزيع اقل واغلبها غير مباشرة وهذا ما يظهر في الفرق بين قيمة التكاليف المباشرة والغير المباشرة للمؤسسة وكذا الفرق بين نتيجة التحليلية لكلتا النظامين.

-دراسة الفرق بين النتيجة التحليلية حسب النظام التقليدي والنتيجة التحليلية لنظام ABC

من خلال الجدول التالي سنقوم بحساب الفرق والمقارنة بين النتيجة التحليلية لكلتا النظامين:

لجدول رقم (10): يوضح الفرق بين النتيجة التحليلية حسب النظام التقليدي والنتيجة حسب نظام ABC

الفرق في مجموع التكاليف	النتيجة التحليلية حسب نظام التكاليف المبني على الأنشطة	النتيجة التحليلية حسب نظام التكاليف التقليدي (طريقة الاقسام المتجانسة)	النتيجة
			المنتج
-58.361.218,8	-365.321.152,5	-423.682.371,3	الكهرباء
59.130.884	-188.147.979.3	-129.017.095,3	الغاز

المصدر: من اعداد الطالبتين بالاعتماد على المعطيات السابقة.

-نلاحظ في الجدول رقم (10) انخفاض في النتيجة التحليلية وهذا راجع لعدم الدقة التي تختار بها مسببات التكاليف وهذا ما يؤدي الى تحميل التكاليف غير المباشرة بزيادة لان الوحدات التي توزع على اساسها ليست دقيقة.

الجدول رقم (11): يوضح الفرق بين نتيجة التكاليف غير المباشرة لكل من الكهرباء والغاز حسب النظام التقليدي ونظام ABC

البيان	التكاليف غير المباشرة حسب طريقة الأقسام المتجانسة	التكاليف غير المباشرة حسب نظام التكاليف المبني على الأنشطة	الفرق بين النتيجتين
الكهرباء	479.101.036,3	420.739.817,5	58.361.218,8
الغاز	159.700.345 ,4	218.831.229,4	-59.130.884

المصدر: من اعداد على الطالبين بالاعتماد على المعطيات السابقة.

وفي جدول رقم(11) نلاحظ من خلاله تدني في قيمة التكاليف غير المباشرة للكهرباء بنسبة 12% وفق طريقة اسلوب (ABC) ويرجع هذا لعدم تحميل الكهرباء بالتكاليف الخاصة به فقط، أما بالنسبة لتكاليف الغاز غير المباشرة فقد ارتفعت بنسبة 37 % في طريقة اسلوب(ABC) وهذا راجع الى عدم الدقة في توزيع نسب التكاليف غير المباشرة وعدم تحميله لكل تكاليفه.

بعد هذه الدراسة التطبيقية لمؤسسة سونلغاز لوحدة عين تموشنت والتي تطرقنا من خلالها الى التعرف على المؤسسة بعرض نشأتها وأهدافها وإطارها المفاهيمي كذلك تعرفنا على المنهج المتبع لتحديد التكلفة وحساب الأعباء داخل المؤسسة وهو نظام التكاليف بطريقة الأقسام المتجانسة الذي يعمل على أساس المحاسبة العامة على الرغم من توفر الإمكانيات البشرية والمادية والمعلوماتية التي تمكنها من تطبيق أحد اساليب الادارة الاستراتيجية للتكاليف الذي يعمل على إنتاج معلومات مالية أكثر دقة ويسعى الى التحسين من جودة المعلومات المالية.

الخاتمة

الخاتمة

من خلال دراستنا النظرية وتطبيقية لهذا الموضوع ومحاولة منا لمعالجة اشكالية البحث مفادها مدى مساهمة الإدارة الاستراتيجية للتكاليف في تحسين جودة المعلومة المالية، حيث تمت الدراسة التطبيقية على مؤسسة سونلغاز لوحدة عين تموشنت وذلك لتحقيق الاهداف المسطرة مسبقا والتي تتمثل في ابراز العلاقة بين الإدارة الاستراتيجية للتكاليف والمعلومة المالية. اضافه الى التعرف على المفاهيم الأساسية للإدارة الاستراتيجية للتكاليف والتطرق لاهم الاساليب التي تستخدم في المؤسسة العمومية الاقتصادية والإشارة الى الدور الذي تلعبه في تحسين جودة المعلومة المالية. وعلى هذا السياق يتم التطرق الى اهم النتائج المتوصل اليها واقتراح بعض من التوصيات تسهل وتساعد في حل مشكله على النحو الاتي:

أولاً: نتائج الدراسة.

-الجانب النظري:

-تساهم الإدارة استراتيجية للتكاليف من المنظور المحاسبي فيما يخص محاسبة التكاليف في تحديد وحساب الابعاء والتكاليف المباشرة وغير المباشرة.

-يؤدي التكامل وترابط ادوات الإدارة الاستراتيجية للتكاليف فيما بينها الى تحقيق الجودة والدقة في المعلومات وخاصة المعلومات المالية.

-تشير حقيقة جودة المعلومات المالية الى الصفات وخصائص التي تتصف بها المعلومات المالية.

-الجانب التطبيقي:

-بالرغم من الانتقادات التي طالما لاحقت الطرق التقليدية لمحاسبة التكاليف وتطوير الأنظمة وظهور اساليب جديدة أكثر دقة الى ان مؤسسة ما زالت تعتمد الطرق التقليدية الخاصة طريقة الاقسام المتجانسة.

- عدم اهتمام مؤسسة سونلغاز بالتكاليف الغير مباشرة كونها لا تمثل الجزء الاكبر من التكاليف على غرار تكاليف المباشرة ولا زالت الإدارة تؤمن ان التكاليف الغير مباشرة ليس لها تأثير كبير.

-وجود صعوبة في تحديد الأنشطة بالنسبة لمؤسسة سونلغاز بسبب عدم وجود هيكله للأنشطة نظرا للفكرة السائد في المؤسسة العمومية وهو العمل دون الاهتمام بالربح.

الخاتمة.

-أفضل اسلوب يطبق في مؤسسة سونلغاز هو نظام التكاليف على أساس الأنشطة لكونه انسب نظام لخصائصه ولأسباب كثيرة منعنا من الاعتماد على الأساليب الأخرى أهمها :

التكلفة المستهدفة: "كون المؤسسة عمومية فلا تسعى الى تحقيق الربح بل المنفعة العامة اي لا يمكننا استهداف التكلفة او السعر".

الانتاج في الوقت المحدد: "لان المؤسسة تعتمد على تخزين منتجاتها خاصة الغاز".

بطاقة الاداء المتوازن وجودة الادارة الشاملة: "لان المؤسسة تحت الوظيف العمومي اي ان الدولة هي التي تقرر بشأن الموارد البشرية وكذلك لم يكن قسم الموارد البشرية محل دراستنا".

وبالنسبة لقسم المحاسبة والمالية في المؤسسة محل الدراسة يعتمد على نظام معلوماتي يعمل بطريقة الاقسام المتجانسة لذلك قمنا بمقارنته مع اسلوب نظام التكاليف المبني على الانشطة للخروج بنتيجة

ثانيا: توصيات الدراسة.

- على المؤسسات العمومية الاقتصادية وخاصة سونلغاز التركيز على الاهتمام بالتكاليف التفصيلية لكل نشاط وتوفير المعلومات الخاصة بكل نشاط في المؤسسة وهذا ما يساعدها في توفير مقومات لتطبيق أحد اساليب الإدارة الاستراتيجية للتكاليف في حال فكرت المؤسسة في تطبيقه.

- لا بد من العمل على زيادة الثقافة المحاسبية من اجل الخروج بصورة مالية جيدة تعكس الصورة الحسنة للمؤسسة.

- تحسين نوعيه التعليم المحاسبي الجامعي وكذلك التدريب على طريق توثيق العلاقة بين الجانبين الأكاديمي وتطبيقي.

ثالثا: آفاق الدراسة.

مهما تم تناوله بخصوص هذا الموضوع إلا انها لم تعالج بعض المواضيع التي قد تتعلق بموضوع الدراسة من خلال الاستمرار في البحث تبقى بعض النقاط في هيئة اشكاليات الدراسة مستقبلية نذكر منها:

- إثر تطبيق اساليب الادارة الاستراتيجية للتكاليف على مستوى المؤسسات العمومية الاقتصادية.

- دور المعلومة المالية في اتخاذ القرارات الاستراتيجية في المؤسسة.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

(s.d.).

1-H.Hergeth. (2002). tizrget costing in the textile complex. *journal of textile and apparel technology and managment* , 10.

2-P.Hammet. (s.d.). the philosophy of TQM

3-Shank. JOHN K, G. (1995). *la gestion stratégique des couts*. paris: les édition d organisation.

4-البشتاوي, س. ح. (2005). نظام التكاليف الانتاج الانبي في المنشآت الصناعية الاردنية ودوره في اتخاذ القرارات الاستراتيجية. المؤتمر العلمي تحت شعار استراتيجيات الاعمال في مواجهة تحديات العولمة. (p. 7) عمان: جامعة فيلادلفيا.

5-الجهلي, ن. م. (2008). خصائص المعلومات المحاسبية واثرها في اتخاذ القرار. رسالة ماجستير. الجزائر: جامعة باتنة.

6-الحناوي, م. ا. (1999). قضايا ادارية معاصرة. الدار الجامعية. 62,

7-العال, ف. ج. (2001). المدخل المتكامل لتخفيض الكلفة ورقابة الجودة في ظل تقنيات الانتاجية الحديثة. مجلة الدراسات والبحوث التجارية. 95,

8-العمر, ز. ع. (2007). العوامل المؤثرة في تحديد التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الاردنية. رسالة ماجستير. عمان, الاردن.

9-المطارنة, س. ح. (2005). نظام التكاليف الانتاج الانبي في المنشآت الصناعية الاردنية ودوره في اتخاذ القرارات. الاردن.

قائمة المراجع

10-بارنرد, س. ك. (1997). ادارة الجودة الكلية في الحوكمة دليل علمي لواقع حقيقي. 26-27. الرياض, المملكة العربية السعودية.

11-باني, س. ع. (2022). جودة المعلومة المالية بين تعدد الصفات النوعية واختلاف احتياجات المستخدمين. مجلة معهد العلوم الاقتصادية. 252,

12-حسن, ا. ا. (2010). اثر جودة المعلومات المحاسبية والافصاح عنها على كفاءة سوق فلسطين للاوراق المالية. مذكرة ماجستير. غزة, فلسطين: الجامعة الاسلامية.

13-دلال, ا. (2016). حوكمة الشركات ودورها في تحقيق جودة المعلومة المحاسبية. اطروحة. بسكرة, الجزائر: جامعة محمد خيضر.

- 14-راضية عطوي. (2016_2017). الادارة الاستراتيجية للتكاليف ومختلف الطرق التي يمكن استعمالها لتخفيض التكاليف وتحسين الارباح (اطوحة دكتوراه). سطيف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر.
- 15-سرور، ص. م. (2007). تدعيم فعالية جانب العملاء في المنظمات الصناعية المصرية. مجلة مركز صالح كامل للاقتصاد الاسلامي. 361،
- 16-صورية، ك. (2022). دور النظام المحاسبي المالي في تحسين جودة المعلومة المحاسبية. مجلة الاقتصاديات المالية البنكية وادارة الاعمال. 607،
- 17-طه، ط. (s.d.). مقدمة في نظم المعلومات الادارية والحسابات الالية. منشأة المعارف الاسكندرية.
- 18-عبد، م. م. (s.d.). نحو نظام متكامل لادارة الجودة في اجهزة الشرطة ندوة ادارة الجودة في مجال الشرطة. (p. 42). دبي: القيادة العامة للشرطة.
- 19-عيس، ح. م. (2001). افريل. (اطر مقترح لتطبيق اسلوب التكلفة المستهدفة. المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة. 510،
- 20-عيساوي. (2018). التدقيق المالي .
- 21-قزال، ا. (2018). دراسة تأثير التحفظ المحاسبي على جودة المعلومة المالية في ظل تطبيق النظام المحاسبي المالي. اطروحة دكتوراه. ورقلة، الجزائر: جامعة قاصدي مرباح .

قائمة المراجع

- 22-محمد، ا. ن. (2017). معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية. الجوانب النظرية والعملية.
- 23-محمد، ز. ا. (2010). تطوير نظام التكاليف في ظل بيئة انتاج حديثة. المجلة المصرية للدراسات التجارية. 431،
- 24-محمد، ع. م. (2014). اعداد وعرض القوائم المالية. موسوعة معايير المحاسبة المالية. الاسكندرية، مصر: دار التعليم الجامعي للطباعة والنشر.
- 25-محمود، ج. (2016). تأثير جودة المعلومة المحاسبية على اتخاذ القرارات الاستثمارية. مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية. 47،
- 26-مصباح، ف. ع. (2012). قدرة الشركات المدرجة في سوق الاوراق المالية الليبي على تبني وتطبيق معايير الابلاغ المالي الدولي. رسالة ماجستير. جامعة الشرق الاوسط.
- 27-هاشم، م. ص. (2003). اكتوبر. (تقيم دور اسلوب التكلفة المستهدفة في دعم ونجاح تطبيق استراتيجية ريادة التكلفة بيئة الاعمال المتقدمة. مجلة البحوث الادارية والمعلومات. 285،

الملاحق

الميزانية التحليلية للمؤسسة

1	000000	SONELGAZ Oujda Distribution	EXERCICE :		2023	MISE 0		
2	ENTRE	30 JAN TENDOUCHENT	PERIODE : + Janvier + au 1 Décembre =					
3			Balance Analytique à 9 chiffres					
4			Récouverture (Solde)		Total Mvts		Solbes	
5	Compte	Libelle	Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit
7	00	Amortissements	0,00	0,00	00,000,000,00	00,000,000,00		00,000,000,00
8	00	Charges affectées	0,00	0,00	00,000,000,00	11,000,000,00		11,000,000,00
9	00	Profits affectés	0,00	0,00	00,000,000,00	00,000,000,00	00,000,000,00	
10	00	Facture des autres affectés			00,000,000,00	00,000,000,00		00,000,000,00
11	0	COMPTES RECAPITUL	0,00	0,00	00,000,000,00	00,000,000,00	00,000,000,00	
12	200	REGION OUEST	0,00	0,00	00,000,000,00	00,000,000,00	00,000,000,00	
13	200	REGION OUEST	0,00	0,00	00,000,000,00	00,000,000,00	00,000,000,00	
14	200000	DIRIGEES	0,00	0,00	00,000,000,00	00,000,000,00	00,000,000,00	
15	200000	DPC	0,00	0,00	00,000,000,00	00,000,000,00	00,000,000,00	
16	200000	DRH	0,00	0,00	00,000,000,00	00,000,000,00	00,000,000,00	
17	200000	DR	0,00	0,00	00,000,000,00	00,000,000,00	00,000,000,00	
18	200000	DR	0,00	0,00	00,000,000,00	00,000,000,00	00,000,000,00	
19	200000	DR	0,00	0,00	00,000,000,00	00,000,000,00	00,000,000,00	
20	200000	DR	0,00	0,00	00,000,000,00	00,000,000,00	00,000,000,00	
21	200000	DR	0,00	0,00	00,000,000,00	00,000,000,00	00,000,000,00	
22	200000	ASSEMBLEE ET COMISS			00,000,000,00	00,000,000,00		00,000,000,00
23	200000	JURIDIQUE			00,000,000,00	00,000,000,00		00,000,000,00
24	200000	NET ELCC	0,00	0,00	00,000,000,00	00,000,000,00	00,000,000,00	
25	200000	NET SAG	0,00	0,00	00,000,000,00	00,000,000,00	00,000,000,00	
26	200000	NET	0,00	0,00	00,000,000,00	00,000,000,00	00,000,000,00	
27	200000	DAR			00,000,000,00	00,000,000,00		00,000,000,00
28	200000	DR	0,00	0,00	00,000,000,00	00,000,000,00	00,000,000,00	
29	200000	DIRECTION D'EXPLOITATION DE LA RESEAU	0,00	0,00	00,000,000,00	00,000,000,00	00,000,000,00	
30	20	COUT DE SECTION	0,00	0,00	00,000,000,00	00,000,000,00	00,000,000,00	
31	2	COMPTES DE SECTION	0,00	0,00	00,000,000,00	00,000,000,00	00,000,000,00	
32	201	ACTIVITE ELCC RT			00,000,000,00	00,000,000,00		00,000,000,00
33	2010	REGION OUEST			00,000,000,00	00,000,000,00		00,000,000,00
34	201000	RT REGION OUEST DE JAN TENDOUCHENT NIE NCE AN 0000			00,000,000,00	00,000,000,00		00,000,000,00
35	201000	RT REGION OUEST DE JAN TENDOUCHENT NIE NCE AN 0000			00,000,000,00	00,000,000,00		00,000,000,00
36	201000	RT REGION OUEST DE JAN TENDOUCHENT NIE NCE AN 0000			00,000,000,00	00,000,000,00		00,000,000,00
37	201000	RT REGION OUEST DE JAN TENDOUCHENT NIE NCE AN 0000			00,000,000,00	00,000,000,00		00,000,000,00
38	201000	RT REGION OUEST DE JAN TENDOUCHENT NIE NCE AN 0000			00,000,000,00	00,000,000,00		00,000,000,00
39	201000	RT REGION OUEST DE JAN TENDOUCHENT NIE NCE AN 0000			00,000,000,00	00,000,000,00		00,000,000,00
40	201	ACTIVITE ELCC RT			00,000,000,00	00,000,000,00		00,000,000,00
41	2010	REGION OUEST			00,000,000,00	00,000,000,00		00,000,000,00
42	201000	RT REGION OUEST DE JAN TENDOUCHENT NIE NCE AN 0000			00,000,000,00	00,000,000,00		00,000,000,00
43	201000	RT REGION OUEST DE JAN TENDOUCHENT NIE NCE AN 0000			00,000,000,00	00,000,000,00		00,000,000,00
44	201000	RT REGION OUEST DE JAN TENDOUCHENT NIE NCE AN 0000			00,000,000,00	00,000,000,00		00,000,000,00
45	201000	RT REGION OUEST DE JAN TENDOUCHENT NIE NCE AN 0000			00,000,000,00	00,000,000,00		00,000,000,00
46	201000	RT REGION OUEST DE JAN TENDOUCHENT NIE NCE AN 0000			00,000,000,00	00,000,000,00		00,000,000,00
47	201000	RT REGION OUEST DE JAN TENDOUCHENT NIE NCE AN 0000			00,000,000,00	00,000,000,00		00,000,000,00
48	201	ACTIVITE ELCC RT			00,000,000,00	00,000,000,00		00,000,000,00
49	2010	RT REGION OUEST			00,000,000,00	00,000,000,00		00,000,000,00
50	201000	RT REGION OUEST DE JAN TENDOUCHENT NIE NCE AN 0000			00,000,000,00	00,000,000,00		00,000,000,00
51	20	ACTIVITE ELCC			00,000,000,00	00,000,000,00		00,000,000,00
52	201	ACTIVITE ELCC RT			00,000,000,00	00,000,000,00		00,000,000,00
53	2010	RT REGION OUEST			00,000,000,00	00,000,000,00		00,000,000,00
54	201000	RT REGION OUEST DE JAN TENDOUCHENT NIE NCE AN 0000			00,000,000,00	00,000,000,00		00,000,000,00

الميزانية العامة للمؤسسة

1	SOCIETE:	SONELGAZ-Distribution - SONELGAZ-Distribution	EXERCICE :	2019	09/03/23 10:02			
2	CENTRE:	DD AIN TEMOUCENT	Périodes « Janvier » au « Mois 13 »					
BALANCE DES COMPTES								
4	Compto	Libelle	Réouverture (Solde)		Total Mvts		Solides	
5			Débit	Crédit	Débit	Crédit	Débit	Crédit
6	1051	Ecart de revalorisation légale		86 587 180,74	0,00	0,00		86 587 180,74
7	105	Ecart de revalorisation		86 587 180,74	0,00	0,00		86 587 180,74
8	10	CAPITAL, RESERVES ET ASSIMILES		86 587 180,74	0,00	0,00		86 587 180,74
9	1600	AJUSTEMENT RESULTANT DE CORRECTION DE BRULERS			16 471 780,00	16 471 780,00		16 471 780,00
10	160	AJUSTEMENT RESULTANT DE CORRECTION DE BRULERS			16 471 780,00	16 471 780,00		16 471 780,00
11	116	AJUSTEMENT RESULTANT DE CORRECTION DE BRULERS			16 471 780,00	16 471 780,00		16 471 780,00
12	11	REPORT ANTERIEUR			16 471 780,00	16 471 780,00		16 471 780,00
13	2000	RESULTAT NET DE L'EXERCICE			1 008 836 218,00	1 008 836 218,00	0,00	0,00
14	200	RESULTAT NET DE L'EXERCICE			1 008 836 218,00	1 008 836 218,00	0,00	0,00
15	20	RESULTAT NET DE L'EXERCICE			1 008 836 218,00	1 008 836 218,00	0,00	0,00
16	12	RESULTAT DE LE TRANSFER			1 008 836 218,00	1 008 836 218,00	0,00	0,00
17	32160	PARTICIPATIONS CLIENTS SUR BRANCHEMENT ELECT EN SERVICE	1 008 836 218,00		86 675 733,71	131 381 478,88		1 008 836 218,00
18	32161	PARTICIPATIONS CLIENTS SUR BRANCHEMENT GAZ EN SERVICE	1 008 836 218,00		0,00	84 981 400,00		1 008 836 218,00
19	3216	PARTICIPATIONS CLIENTS SUR BRANCHEMENT ELECT ET GAZ	2 000 000 000,00		86 675 733,71	216 362 878,88		2 000 000 000,00
20	321	AUTRES SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT EN SERVICE	2 000 000 000,00		86 675 733,71	216 362 878,88		2 000 000 000,00
21	32760	PARTICIPATIONS CLIENTS SUR BRANCHEMENT ELECT EN SERVICE	0 18 245 414,00		87 837 099,44	0,00		87 837 099,44
22	32761	PARTICIPATIONS CLIENTS SUR BRANCHEMENT GAZ EN SERVICE	0 18 245 414,00		81 675 733,88	0,00		81 675 733,88
23	3276	PARTICIPATIONS CLIENTS SUR BRANCHEMENT ELECT ET GAZ	0 18 245 414,00		169 512 833,32	0,00		1 028 836 218,00
24	327	AUTRES SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT EN COURS	0 18 245 414,00		169 512 833,32	0,00		1 028 836 218,00
25	32860	PARTICIPATIONS CLIENTS SUR BRANCHEMENT ELECT EN COURS	264 333 090,00		227 927 621,30	233 035 144,73		264 333 090,00
26	32861	PARTICIPATIONS CLIENTS SUR BRANCHEMENT GAZ EN COURS	170 955 544,00		100 670 025,47	175 332 195,27		225 346 117,30
27	3286	PARTICIPATIONS CLIENTS SUR BRANCHEMENT ELECT ET GAZ	435 288 634,00		328 597 646,77	408 367 340,00		489 679 207,30
28	328	AUTRES SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT EN COURS	435 288 634,00		328 597 646,77	408 367 340,00		489 679 207,30
29	32	AUTRES SUBVENTIONS D'INVESTISSEMENT	0 001 766 884,00		328 597 646,77	616 924 334,74		0 001 766 884,00
30	13	PRODUITS ET CHARGES DIFFERES - HORS CYCLE D'EXPLOITATION	0 001 766 884,00		328 597 646,77	616 924 334,74		0 001 766 884,00
31	5300	PROVISIONS PRIMES DE FIN ALA RETRAITE	221 324 781,87		17 776 181,94	0,00		203 548 599,93
32	530	PROVISIONS PRIMES DE FIN ALA RETRAITE	221 324 781,87		17 776 181,94	0,00		203 548 599,93
33	5310	PROVISIONS INDEMNITE MEDAILLE ET MERITE	88 724 253,63		0 000 000,00	1 874 828,00		88 724 253,63
34	531	PROVISIONS INDEMNITE MEDAILLE ET MERITE	88 724 253,63		0 000 000,00	1 874 828,00		88 724 253,63
35	53	PROVISIONS POUR PENSIONS ET OBLIGATIONS SIMILAIRES	310 049 035,50		18 800 181,94	1 874 828,00		310 049 035,50
36	5	PROVISIONS POUR CHARGES	310 049 035,50		18 800 181,94	1 874 828,00		310 049 035,50
37	650101	AVANCES SUR CONSUMATION DR AGAZ	1 400 264,24		0,00	22 018,29		1 400 264,24
38	650102	AVANCES SUR CONSUMATION AGAZ ELECTRIQUE	125 948 882,29		95 995,49	25 790 750,24		125 948 882,29
39	65010	AVANCES ORDINAIRE	127 349 146,53		95 995,49	25 812 768,53		127 349 146,53
40	650111	AVANCES SUR CONSUMATION ADM AGAZ	179 70 000,00		0,00	0,00		179 70 000,00
41	650112	AVANCES SUR CONSUMATION ADM ELECTRIQUE	4 810 144,23		0,00	1 081 114,93		4 810 144,23
42	65011	AVANCES PUBLICS (ADM)	4 810 144,23		0,00	1 081 114,93		4 810 144,23
43	6501	AVANCES SUR CONSUMATION NORMALES	122 539 002,30		95 995,49	26 893 883,46		122 539 002,30
44	650	AVANCES RECUS	122 539 002,30		95 995,49	26 893 883,46		122 539 002,30
45	65	AVANCES ET CAUTIONNEMENTS RECUS	122 539 002,30		95 995,49	26 893 883,46		122 539 002,30
46	6	EMPRUNTS ET DETTES ASSIMILES	122 539 002,30		95 995,49	26 893 883,46		122 539 002,30
47	810007	BIEN REC. CONTRAINTES TRANSFEREES	1 136 313 029,00		1 008 923 566,70	1 008 923 566,70		1 136 313 029,00
48	81000	COMPTES DE LIQUIDATION ETABLISSEMENT A REGIE SOC	1 136 313 029,00		1 008 923 566,70	1 008 923 566,70		1 136 313 029,00
49	810	COMPTES DE LIQUIDATION ENTRE ETABLISSEMENTS	1 136 313 029,00		1 008 923 566,70	1 008 923 566,70		1 136 313 029,00
50	811007	BIEN REC. COMPT. SANS LANCEE	1 136 313 029,00		0,00	0,00		1 136 313 029,00
51	81100	BIEN REC.	1 136 313 029,00		0,00	0,00		1 136 313 029,00
52	811100	DELIVERABLES AU COMPT. CHIFFRE			0 000,00	0 000,00		0 000,00