



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهيد الشيخ العربي التبسي - تبسة



كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

الرقم التسلسلي:/2026

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

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

في العلوم المالية والمحاسبة

التخصص: محاسبة ومالية

أثر أدوات التحليل الاستراتيجي للتكلفة في تحسين الاداء المالي

للمنشأة الصناعية

دراسة حالة شركة مناجم حديد الشرق - تبسة

إشراف الأستاذ:

د. عنان إسماعيل

إعداد الطالب:

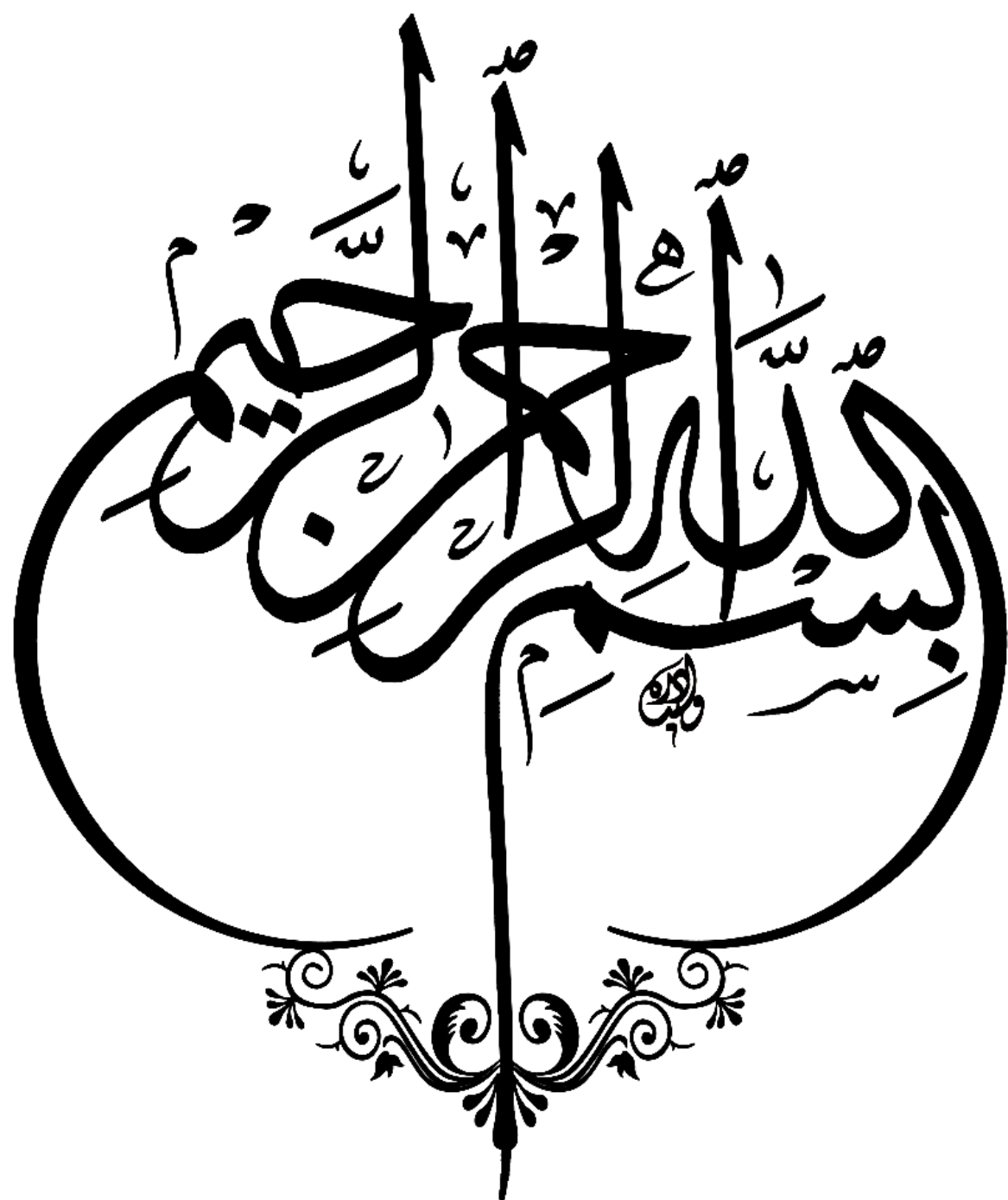
بوفرح سلام

تناقش علنا بتاريخ ... جوان 2026

أمام اللجنة المكونة من السادة:

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة
د. قتال عبد العزيز	أستاذ	رئيس
د. عنان إسماعيل	أستاذ مساعد - أ	مشرفا ومقررا
د. مومن سميرة	أستاذ محاضر - ب	عضوا مناقشا

السنة الجامعية 2025/2026



الإهداء

"وآخر دعوانهم أن الحمد لله رب العالمين"
أهدي هذا العمل المتواضع إلى:
إلى أبي وأمي حفظهم الله لي
الذين سهروا وتعبوا في تربيتي وتعليمي وفي إتمام هذا العمل
من قريب أو من بعيد
وإلى إخوتي الذين أحبهم حبا كبيرا
إلى كل الأصدقاء والأحباب من دون استثناء
إلى العلم ورواده وإلى كل طالب علم ومحِب للمعرفة أهده
هذا البحث.

شكر وعرفان

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف المرسلين
وسيد الخلق وعلى آله وصحبه أجمعين وعلى أصحابه الأكرمين ومن
تبعهم بإحسان إلى يوم الدين
الحمد والشكر لله على نعمه وتوفيقه وتسييره كل السبل لإنجاز
هذا البحث

بداية أتقدم بجزيل الشكر والتقدير والاحترام إلى الأستاذ
الفاضل الدكتور "عنان إسماعيل" ليس لتفضله بالإشراف على
هذا البحث فحسب، وإنما لأخلاقه الحميدة وعلمه الواسع
وتوجيهاته السديدة وإرشاداته القيمة التي كانت لها أكبر الأثر في
إنجاز هذا البحث.

كما يشرفني أن أتقدم بفائق الشكر والتقدير إلى السادة أعضاء
اللجنة على قبولهم مناقشة هذه المذكرة من أجل قراءتها وإبداء
ملاحظاتهم داعين من الله عز وجل أن يحفظهم ويرعاهم.
عسى الله أن يجعل خطواتنا سديدة ويوفقنا لما فيه خير لنا.

ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز مدى مساهمة أدوات التحليل الاستراتيجي للتكلفة في تحسين الأداء المالي لشركة مناجم حديد الشرق-تبسة-، من خلال التعرف على أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة وابعادها المتمثلة في سلسلة القيمة ونظام التكاليف على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة وكذا توضيح العلاقة بين هذه الأبعاد والأداء المالي. وقد تم استقصاء آراء العمال بلشركة محل الدراسة لمعرفة آراءهم ومعالجتهم إحصائيا من خلال إعداد نموذج الانحدار المتعدد وتفسيره إحصائيا وقد توصلت الدراسة إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية بين استخدام أبعاد التحليل الاستراتيجي للتكلفة ومؤشرات تحسين الأداء المالي في الشركة محل الدراسة.

الكلمات المفتاحية: أدوات التحليل الاستراتيجي للتكلفة، تحسين الأداء المالي، تحليل سلسلة القيمة، تحليل التكاليف على أساس الأنشطة، التكلفة المستهدفة، شركة مناجم حديد الشرق.

Abstract

This study aims to highlight the extent to which strategic cost analysis tools contribute to improving the financial performance of the Eastern Iron Mines Company - Tebessa. This is achieved by identifying the strategic cost analysis tools and their dimensions, which include the value chain, activity-based costing (ABC), and target costing, as well as clarifying the relationship between these dimensions and financial performance. A survey was conducted to gather the opinions of the employees at the company under study, and their responses were statistically analyzed by developing and interpreting a multiple regression model.

The study concluded that there is a statistically significant impact of using the dimensions of strategic cost analysis on the indicators of improving financial performance in the company under study.

Keywords : Strategic Cost Analysis Tools, Financial Performance Improvement, Value Chain Analysis, Activity-Based Costing (ABC), Target Costing, Eastern Iron Mines Company.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

إهداء

شكر وعرفان

I	ملخص
II	فهرس المحتويات
IX.....	قائمة الأشكال
أ	مقدمة عامة
1	الفصل الأول: الإطار المفاهيمي لأدوات التحليل الاستراتيجي للتكلفة والاداء المالي
2	تمهيد
3	المبحث الأول: مدخل إلى التحليل الاستراتيجي للتكلفة
3	المطلب الأول: عموميات حول التحليل الاستراتيجي للتكلفة
3	أولاً: مفهوم التحليل الإستراتيجي للتكلفة
4	ثانياً: خصائص وأهمية التحليل الإستراتيجي للتكلفة
5	ثالثاً: أهداف التحليل الإستراتيجي للتكلفة
6	المطلب الثاني: أساسيات التحليل الاستراتيجي للتكلفة والتميز بينه وبين التحليل التقليدي
6	أولاً: مقومات التحليل الإستراتيجي للتكلفة
7	ثانياً: أبعاد التحليل الإستراتيجي للتكلفة
8	ثالثاً: الفرق بين التحليل التقليدي والتحليل الاستراتيجي للتكلفة
10	المبحث ثاني: أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة وانعكاساتها على الأداء المالي
10	المطلب الأول: أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة
10	أولاً: تحليل سلسلة القيمة
12	ثانياً: تحليل التكاليف على أساس الأنشطة ABC
15	ثالثاً: التكلفة المستهدفة

المطلب الثاني: الإطار النظري للاداء المالي وعلاقته بالتحليل الاستراتيجي للتكلفة	19
أولاً: مفهوم الاداء المالي وأنواعه والعوامل المؤثرة فيه	19
ثانياً: مؤشرات الأداء المالي	23
ثالثاً: العلاقة بين التحليل الاستراتيجي للتكلفة وتحسين الاداء المالي	28
خلاصة الفصل الأول	30
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لأثر أدوات التحليل الاستراتيجي للتكلفة في تحسين الاداء المالي بشركة مناجم حديد الشرق -تبسة-	31
تمهيد	32
المبحث الاول: الجوانب التنظيمية والمنهجية للدراسة الميدانية	33
المطلب الأول: عرض المؤسسة محل الدراسة	33
أولاً: النشأة والإطار التعريفي لشركة مناجم حديد الشرق – تبسة	33
ثانياً: اهداف شركة مناجم حديد الشرق – تبسة-	34
ثالثاً: الهيكل التنظيمي لشركة مناجم حديد الشرق – تبسة-	35
المطلب الثاني: المنهجية المعتمدة في الدراسة	37
أولاً: مجتمع وعينة الدراسة	37
ثانياً: أدوات الدراسة وطرق جمع البيانات	39
ثالثاً: الأساليب الإحصائية	41
المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة وإختبار الفرضيات	43
المطلب الأول: تحليل الوصفي لعينة الدراسة	43
المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج محاور الدراسة	48
المطلب الثالث: اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج	55
أولاً: قياس شروط الانحدار الخطي المتعدد	55
ثانياً: مصفوفة الارتباط بين متغيرات الدراسة	59
ثالثاً: إختبار الفرضيات	60

66	خلاصة الفصل الثاني
67	خاتمة عامة
70	قائمة المراجع
75	الملاحق

قائمة الجداول

الجدول رقم 1: الدراسات السابقة.....	ح
الجدول رقم 2: الفرق بين التحليل التقليدي والتحليل الاستراتيجي للتكلفة.....	8
الجدول رقم 3: عرض نسب النشاط ونسب الربحية.....	24
الجدول رقم 4: أقسام مؤسسة الحديد والشرق.....	36
الجدول رقم 5: عينة الدراسة.....	38
الجدول رقم 6: مقياس ليكارت الخماسي.....	40
الجدول رقم 7: طول خلايا مقياس ليكارت الخماسي.....	41
الجدول رقم 8: إختبار ألفا كرونباخ لأداة الدراسة.....	42
الجدول رقم 9: توزيع آراء أفراد العينة حسب متغير الجنس.....	43
الجدول رقم 10: توزيع آراء أفراد العينة حسب متغير العمر.....	44
الجدول رقم 11: توزيع آراء أفراد العينة حسب متغير المستوى الدراسي.....	45
الجدول رقم 12: توزيع آراء أفراد العينة حسب متغير الخبرة.....	46
الجدول رقم 13: توزيع آراء أفراد العينة حسب متغير المركز الوظيفي.....	47
الجدول رقم 14: تحليل آراء افراد العينة حول بعد تحليل سلسلة القيمة.....	49
الجدول رقم 15: تحليل آراء افراد العينة حول بعد تحليل التكاليف على اساس الانشطة.....	50
الجدول رقم 16: تحليل آراء افراد العينة حول بعد التكلفة المستهدفة.....	52
الجدول رقم 17: تحليل آراء افراد العينة حول محور الأداء المالي.....	53
الجدول رقم 18: نتائج اختبار تعدد الارتباط الخطي.....	56
الجدول رقم 19: اختبار اعتدالية توزيع البيانات (شابيرو-ويلك).....	56
الجدول رقم 20: مصفوفة ارتباط بيرسون للمحورين.....	59
الجدول رقم 21: مصفوفة الارتباط بيرسون بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع.....	59
الجدول رقم 22: ملخص لنموذج للانحدار الخطي المتعدد.....	61

- الجدول رقم 23: تحليل التباين ANOVA 62
- الجدول رقم 24: معاملات الانحدار لأبعاد أدوات التحليل الاستراتيجي للتكلفة 61

قائمة الأشكال

- الشكل رقم 1: سلسلة القيمة والمحاسبة الإدارية 11
- الشكل رقم 2: المبدأ الأساسي لطريقة ABC 12
- الشكل رقم 3: آلية الوصول الى التكلفة المستهدفة 18
- الشكل رقم 4: الهيكل التنظيمي لمؤسسة الحديد والشرق 36
- الشكل رقم 5: نموذج الدراسة 39
- الشكل رقم 6: توزيع آراء أفراد العينة حسب متغير الجنس 44
- الشكل رقم 7: توزيع آراء أفراد العينة حسب متغير العمر 45
- الشكل رقم 8: توزيع آراء أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي 46
- الشكل رقم 9: توزيع آراء أفراد العينة حسب متغير الخبرة 47
- الشكل رقم 10: توزيع آراء أفراد العينة حسب متغير المركز الوظيفي 48
- الشكل رقم 11: المدرج التكراري لتوزيع البواق 58

مقدمة عامة

1. تمهيد

في بيئة اقتصادية وتنافسية ، تواجه الشركات الصناعية ضغوطا كبيرة لتحسين أدائها المالي مع تقليل التكاليف حيث تلعب أدوات التحليل الاستراتيجي للتكلفة دورا حيويا في مساعدة الشركات على تحقيق هذه الأهداف من خلال تمكينها من تحديد عدم الكفاءات، وإدارة التكاليف بفعالية، واتخاذ قرارات مدروسة لتحسين الأداء المالي يركز هذا البحث على فهم أثر أدوات التحليل الاستراتيجي للتكلفة في تحسين الأداء المالي للمنشأة الصناعية، مع استخدام شركة مناجم الحديد - تبسة- كدراسة حالة، ويتناول البحث كيفية مساهمة أدوات التحليل الاستراتيجي للتكلفة المختلفة مثل تحليل التكاليف المستهدفة، وتحليل التكاليف على أساس الأنشطة، وتحليل سلسلة القيمة التي تؤدي إلى تحسين إدارة التكاليف وزيادة الربحية بشكل وتحسين الأداء المالي.

2. طرح الإشكالية

تواجه الشركات الصناعية وخاصة في قطاعات مثل التعدين تحديات كبيرة في إدارة التكاليف مع السعي لتحسين أدائها المالي. تعمل هذه الشركات في بيئة تتميز بتقلبات الطلب، التكاليف الثابتة العالية، وتعقيدات العمليات، وعلى الرغم من توفر العديد من أدوات التحليل الاستراتيجي للتكلفة، يواجه العديد من الشركات صعوبة في تنفيذها بشكل فعال، مما يحد من قدرتها على تحسين التكاليف وزيادة الربحية.

سيتناول هذا البحث أثر أدوات التحليل الاستراتيجي للتكلفة في تحسين الأداء المالي للمنشأة الصناعية، وستكون شركة مناجم الحديد -تبسة- محل الدراسة الحالية وذلك لفهم كيفية تطبيق هذه الأدوات فيها.

من هنا، تبرز الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة:

ما أثر أدوات التحليل الاستراتيجي للتكلفة في تحسين الأداء المالي لشركة مناجم حديد الشرق -تبسة-؟

ولكي يتسنى لنا التطرق لمختلف جوانب الموضوع إرتأينا تجزئة هذه الإشكالية إلى التساؤلات الجزئية أدناه:

- ماهي أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة وما المقصود بالأداء المالي؟
- هل هنالك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين بعد تحليل سلسلة القيمة وتحسين الاداء المالي لشركة مناجم حديد الشرق-تبسة-؟
- هل هنالك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين بعد التكاليف على اساس الانشطة وتحسين الاداء المالي لشركة مناجم حديد الشرق -تبسة-؟
- هل هنالك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بين بعد التكلفة المستهدفة وتحسين الاداء المالي لشركة مناجم حديد الشرق -تبسة-؟

3. فرضيات البحث

كمحاولة مبدئية للإجابة عن تساؤلات البحث تم صياغة الفرضيات الموالية:

- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين أدوات التحليل الإستراتيجي وتحسين الأداء المالي في شركة مناجم حديد الشرق-تبسة.
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين تحليل سلسلة القيمة وتحسين الأداء المالي في شركة مناجم حديد الشرق-تبسة.
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين التكاليف على أساس الأنشطة وتحسين الأداء المالي في شركة مناجم حديد الشرق-تبسة.
- يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين التكلفة المستهدفة وتحسين الأداء المالي في شركة مناجم حديد الشرق-تبسة.

4. أسباب اختيار البحث

يعود إختيار موضوع هذا البحث إلى عدة إعتبارات تبرز أهميته يذكر منها ما يلي:

- الأسباب الذاتية
 - طبيعة التخصص الدراسي وصلته الوثيقة بمجال المحاسبة الاستراتيجية وتقنيات التسيير المالي الحديثة.
 - الرغبة في الاطلاع على الآليات والأساليب الحديثة التي تتبناها المنشآت الصناعية للتحكم في التكاليف وتطوير كفاءتها المالية.
 - الشعور بأهمية الموضوع خاصة مع التحولات الاقتصادية الراهنة، وأثر أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة في تحسين الأداء المالي وضمان الإستدامة.
- الأسباب الموضوعية
 - تزايد أهمية التحليل الاستراتيجي للتكلفة كأداة تساعد المؤسسات الصناعية في تحسين الأداء المالي.
 - لفت الانتباه إلى أهمية التحول من الرقابة التقليدية للتكاليف إلى التحليل الاستراتيجي للتكلفة كوسيلة لتعزيز التنافسية الصناعية وتحسين الأداء المالي.
 - ضبط المفاهيم المتعلقة بالتحليل الاستراتيجي للتكلفة والأداء المالي، وإبراز العلاقة بينهما.

5. أهداف البحث

الهدف الأساسي لهذا البحث هو فهم الأثر الذي يلعبه التحليل الاستراتيجي للتكلفة في تحسين الأداء المالي ويمكن تلخيص أهم أهداف البحث فيما يلي:

- تحليل أثر تطبيق أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة على الأداء المالي.
- تقييم واقع استخدام هذه الأدوات في شركة المناجم حديد الشرق -تبسة-.
- ابداء مقترح يربط بين التحليل الاستراتيجي للتكلفة وتحسين الأداء المالي.

6. أهمية البحث

تنبع أهمية هذا البحث من تناوله لأحد أبرز المجالات الحديثة في المجال المحاسبي والمالي والمتمثل في أدوات التحليل الاستراتيجي للتكلفة، وما أحدثته من تحولات عميقة في تحسين ربحية الشركات، حيث يهتم هذا البحث بالتحليل الاستراتيجي للتكلفة كونه الأساس في دعم القرارات المالية الرشيدة، وبالنظر إلى التعقيد المتزايد في هيكل التكاليف للمنشآت الصناعية أتى هذا البحث ليسلط الضوء على شركة مناجم حديد الشرق -تبسة- نظرا لما تتميز به من ضخامة استثماراتها وتنوع عملياتها وحاجتها الماسة للتطوير والتحسين المستمرين.

7. صعوبات البحث

من بين الصعوبات التي واجهت الطالب أثناء إعداد البحث ما يلي:

- صعوبة الحصول على كتب خاصة بالموضوع
- ضيق وقت المسؤولين في المؤسسة (مديرية المحاسبة) مما صعب إجراء المقابلات أو الحصول على التوضيحات اللازمة في وقتها.
- صعوبة الوصول إلى بعض الأرقام المفسرة للتكاليف أو الأرباح نظرا لسرية هذه المعلومات
- صعوبة الفصل بين أدوات المحاسبة التحليلية الكلاسيكية وأدوات التحليل الاستراتيجي للتكلفة الحديثة، وتداخل المفاهيم بينهما عند التطبيق الفعلي.

8. حدود البحث

تمثلت فيما يلي:

- الحدود الزمنية: تغطي الدراسة الفترة من 2026/04/01 الى 2026/05/01.
- الحدود المكانية: شركة مناجم حديد الشرق -تبسة-.

- الحدود المعرفية: يركز البحث على ثلاث أدوات رئيسية: تحليل سلسلة القيمة، التكاليف على أساس الأنشطة، والتكلفة المستهدفة.

9. منهج الدراسة

من أجل الإجابة على إشكالية الدراسة وتحقيقاً لأهدافها تم الإعتماد على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي وذلك لعرض المعلومات المتعلقة بالجانب النظري للدراسة، كما تم الإعتماد في الجانب التطبيقي للدراسة على دراسة حالة شركة مناجم حديد الشرق -تبسة - وكأسلوب لجمع المعلومات تم الإعتماد على الإستمارة، الوثائق والسجلات، المقابلة ومجموعة من المراجع المتاحة، ومن ثم جمع البيانات وتحليلها إضافة إلى استخدام التحليل الإحصائي لتفسيرها.

10. الدراسات السابقة

- دراسة صابرين صحراوي وآية غفاري (2022) بعنوان أهمية استخدام أدوات التحليل الاستراتيجي لتحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية: دراسة حالة مؤسسة نفطال - المدية، تهدف هذه الدراسة إلى إبراز دور أدوات التحليل الاستراتيجي في الرفع من كفاءة الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية من خلال تشخيص نقاط القوة والضعف والفرص والتهديدات، استخدم في الدراسة المنهج الوصفي في الجانب النظري ومنهج دراسة الحالة في الجانب التطبيقي، حيث تم الاعتماد على المقابلة وتحليل التقارير المالية والقوائم المالية الخاصة بمؤسسة نفطال بفرع المدية لعدة سنوات مالية، وبعد معالجة البيانات وتحليل النسب المالية تم التوصل إلى أن استخدام أدوات التحليل الاستراتيجي (مثل مصفوفة SWOT) يساهم في توفير رؤية واضحة حول الوضعية المالية للمؤسسة مما يساعدها على اتخاذ قرارات استراتيجية لتحسين مردوديتها، كما توصلت هذه الدراسة إلى وجود علاقة وثيقة بين فعالية التحليل الاستراتيجي والقدرة على تحسين مؤشرات الأداء المالي وضمان استمرارية المؤسسة في بيئة تنافسية.

- دراسة عاطف عبد الرحمن آدم محمد (2022) بعنوان التحليل الإستراتيجي للتكاليف ودوره في تخفيض التكلفة ودعم الميزة التنافسية: دراسة ميدانية على عينة من شركات التصنيع الغذائي بولاية الخرطوم، تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة في تحقيق ميزة تنافسية مستدامة من خلال تخفيض التكاليف في شركات التصنيع الغذائي، استخدم في الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم جمع البيانات باستخدام الاستبانة كأداة رئيسية ووزعت على عينة من المحاسبين والمديرين في شركات التصنيع الغذائي بولاية الخرطوم، وبعد تحليل البيانات باستخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) تم

التوصل إلى أن تطبيق أدوات التحليل الإستراتيجي للتكاليف يساهم في تزويد الإدارة بمعلومات دقيقة حول هيكل التكاليف والمنافسين مما يساعد في اتخاذ قرارات تهدف إلى تخفيض التكلفة دون المساس بالجودة، كما توصلت هذه الدراسة إلى وجود علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين استخدام أدوات التحليل الإستراتيجي للتكاليف (تحليل سلسلة القيمة، التكلفة المستهدفة) وبين دعم وتعزيز الميزة التنافسية للمنظمة.

- دراسة عمر عوض عمر بريمة (2021) بعنوان التحليل الإستراتيجي وأثره في تحسين الأداء المالي في المنشآت الصناعية: دراسة تطبيقية على مطاحن سين للغلال، تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أثر استخدام أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة في تحسين الكفاءة والفعالية للأداء المالي في المنشآت الصناعية بالسودان، استخدم في الدراسة المنهج الوصفي التحليلي مع الاعتماد على دراسة الحالة، حيث تم جمع البيانات من خلال استبانة وُزعت على عينة من المحاسبين والمديرين الماليين والمراجعين الداخليين بمطاحن سين للغلال، بالإضافة إلى استخدام المنهج التاريخي لتحليل التقارير المالية للمنشأة، وبعد تحليل البيانات باستخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) تم التوصل إلى أن تطبيق أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة يؤدي إلى توفير معلومات تساعد الإدارة في الرقابة وتقييم الأداء المالي بدقة، كما توصلت هذه الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام أدوات التحليل الإستراتيجي (سلسلة القيمة، التكلفة المستهدفة، والمنافسين) وبين تحسين مؤشرات الأداء المالي وزيادة القدرة التنافسية للمنشأة الصناعية.

- دراسة د/ دينا زين العابدين سعيد فارس (2020) بعنوان دور أدوات التحليل الاستراتيجي للتكلفة في تحسين الأداء المالي للمنشآت الصناعية (دراسة حالة)، تهدف هذه الدراسة إلى دراسة وتحليل أثر استخدام أدوات التحليل الاستراتيجي للتكلفة في تطوير الأداء المالي للمنشآت الصناعية، مع التركيز التطبيقي على قطاع الأدوية في مصر. استخدمت الباحثة المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري، بينما اعتمدت على منهج دراسة الحالة في الجانب التطبيقي من خلال تحليل النسب والمؤشرات المالية لشركة محل الدراسة بالإضافة إلى استبانة وُزعت على الفئات المعنية. وبعد معالجة البيانات وتحليلها إحصائياً، تم التوصل إلى أن تطوير نظم التكاليف التقليدية باستخدام أدوات التحليل الاستراتيجي للتكلفة يمثل غاية استراتيجية ضرورية للحفاظ على العملاء الحاليين وجذب عملاء جدد، كما أثبتت الدراسة وجود دور إيجابي ملموس لاستخدام هذه الأدوات في تحسين مؤشرات الأداء المالي للمنشآت الصناعية وتعزيز قدرتها على التنافس في بيئة الأعمال.

- دراسة ALLEK HOCINE و DEMMOU MOHAND OU BOUDJEMA (2020) بعنوان L'application Des Outils De L'analyse Stratégique Au Sein Des PME Cas: de l'entreprise ALLEK، تهدف هذه

الدراسة إلى التعرف على كيفية تطبيق أدوات التحليل الاستراتيجي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ذات الطابع العائلي وإبراز القيود التي تواجهها هذه المؤسسات عند استخدام تلك الأدوات مقارنة بالشركات الكبرى، استخدم في الدراسة المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري مع الاعتماد على منهج دراسة الحالة في الجانب التطبيقي من خلال إجراء تشخيص استراتيجي لمؤسسة (ALLEK) وتطبيق أدوات التحليل الداخلي والخارجي، وبعد تحليل المعطيات الميدانية تم التوصل إلى أن تنوع أدوات التحليل الاستراتيجي يوفر خيارات واسعة للمؤسسة لإجراء تشخيص دقيق يساعد في بناء استراتيجيتها، إلا أن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تواجه صعوبات تتعلق بمحدودية الموارد والبيانات، كما توصلت هذه الدراسة إلى أن نجاح استخدام أدوات التحليل الاستراتيجي في المؤسسات الصغيرة يعتمد بشكل كبير على تحديد الأهداف المنشودة بدقة وفهم العوامل البيئية المحيطة لضمان استمرارية المؤسسة ونموها.

- دراسة هبة عبد الوهاب التوم رحمة الله (2019) بعنوان التحليل الإستراتيجي للتكلفة ودوره في تقويم الأداء المالي في المنشآت الصناعية: دراسة ميدانية على المنشآت الصناعية العاملة في ولاية الخرطوم، تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور وأهمية استخدام أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة في عملية تقويم الأداء المالي في المنشآت الصناعية السودانية، استخدم في الدراسة المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم جمع البيانات من خلال استبانة وُزعت على عينة من الأكاديميين والمهنيين والمحاسبين في المنشآت الصناعية بولاية الخرطوم، وبعد تحليل البيانات تم التوصل إلى أن استخدام أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة يوفر معلومات شاملة ودقيقة تساعد في عملية تقويم الأداء المالي وتجاوز قصور الأنظمة التقليدية، كما توصلت هذه الدراسة إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية بين تطبيق أدوات التحليل الإستراتيجي (تحليل سلسلة القيمة، التكلفة المستهدفة، والمنافسين) وبين فاعلية تقويم الأداء المالي مما يعزز من كفاءة واتخاذ القرارات الإستراتيجية في المنشأة.

بالاعتماد على الأدبيات السابقة في مجال الدراسة سيتم تقديم تلخيص منهجي لأهم ما جاء في الدراسات السابقة ومن ثم مقارنة تحليلية تبرز أوجه التشابه والاختلاف بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية.

الجدول رقم 1: الدراسات السابقة:

الباحث والسنة	هدف الدراسة	المنهج المستخدم	أهم النتائج المتوصل إليها
صابر بن صحراري وآية غفاري (2022)	إبراز دور أدوات التحليل الاستراتيجي في الرفع من كفاءة الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية من خلال تشخيص نقاط القوة والضعف والفرص والتهديدات.	المنهج الوصفي التحليلي (في الجانب النظري)، ومنهج دراسة الحالة (في الجانب التطبيقي لشركة نفطال - المدية).	- استخدام أدوات التحليل الاستراتيجي (مثل مصفوفة SWOT) يساهم في توفير رؤية واضحة حول الوضعية المالية للمؤسسة لاتخاذ قرارات استراتيجية لتحسين مردوديتها. - وجود علاقة وثيقة وذات دلالة إحصائية بين فعالية التحليل الاستراتيجي والقدرة على تحسين مؤشرات الأداء المالي وضمان استمرارية المؤسسة.
عاطف عبد الرحمن آدم محمد (2022)	التعرف على دور أدوات التحليل الاستراتيجي للتكلفة في تحقيق ميزة تنافسية مستدامة من خلال تخفيض التكاليف في شركات التصنيع الغذائي بولاية الخرطوم.	المنهج الوصفي التحليلي (باستخدام الاستبيان كأداة رئيسية موزعة على المحاسبين والمديرين)، والتحليل الإحصائي عبر برنامج (SPSS).	- تطبيق أدوات التحليل الاستراتيجي للتكلفة يساهم في تزويد الإدارة بمعلومات دقيقة حول هيكل التكاليف والمنافسين مما يساعد في اتخاذ قرارات تخفض التكلفة دون المساس بالجودة. - وجود علاقة طردية ذات دلالة إحصائية بين استخدام هذه الأدوات (تحليل سلسلة القيمة، التكلفة المستهدفة) ودعم وتعزيز الميزة التنافسية للمنظمة
عمر عوض بريمة (2021)	التعرف على أثر استخدام أدوات التحليل الاستراتيجي للتكلفة في تحسين الكفاءة والفعالية للأداء المالي في المنشآت الصناعية بالسودان.	المنهج الوصفي التحليلي (دراسة حالة مطاحن سين للغلال)، واستخدام الاستبيان، والمنهج التاريخي لتحليل التقارير المالية، وبرنامج (SPSS).	- تطبيق هذه الأدوات يؤدي إلى توفير معلومات تساعد الإدارة في الرقابة وتقييم الأداء المالي بدقة. - وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين استخدام أدوات التحليل الاستراتيجي للتكلفة (سلسلة القيمة، التكلفة المستهدفة، والمنافسين) وبين تحسين مؤشرات الأداء المالي وزيادة القدرة التنافسية.
د/ دينا زين العابدين سعيد فارس (2020)	دراسة وتحليل أثر استخدام أدوات التحليل الاستراتيجي للتكلفة في تطوير الأداء المالي للمنشآت الصناعية، مع التركيز على قطاع الأدوية في مصر.	المنهج الوصفي التحليلي (نظرياً)، ومنهج دراسة الحالة والتحليل المالي للنسب والمؤشرات (تطبيقاً)، بالإضافة إلى استبيان موجه للفئات المعنية.	- التوصيل إلى أن تطوير نظم التكاليف التقليدية باستخدام أدوات التحليل الاستراتيجي للتكلفة يمثل غاية استراتيجية ضرورية للحفاظ على العملاء وجذب عملاء جدد. - إثبات وجود دور إيجابي ملموس لاستخدام هذه الأدوات في تحسين مؤشرات الأداء المالي للمنشآت الصناعية وتعزيز قدرتها التنافسية.

DEM MOU MOHAND OU BOUDJEMA & ALLEK HOCINE (2020)	التعرف على كيفية تطبيق أدوات التحليل الاستراتيجي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ذات الطابع العائلي وإبراز القيود التي تواجهها مقارنة بالشركات الكبرى.	المنهج الوصفي التحليلي (نظرياً)، ومنهج دراسة الحالة بالتطبيق على مؤسسة (ALLEK) عبر أدوات التحليل الداخلي والخارجي.	- تنوع أدوات التحليل الاستراتيجي يوفر خيارات واسعة للمؤسسة لإجراء تشخيص دقيق يساعد في بناء استراتيجيتها. - المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تواجه صعوبات تتعلق بمحدودية الموارد والبيانات. - نجاح استخدام هذه الأدوات في المؤسسات الصغيرة يعتمد بشكل كبير على تحديد الأهداف بدقة وفهم العوامل البيئية المحيطة.
هبة عبد الوهاب التوم رحمة الله (2019)	التعرف على دور وأهمية استخدام أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة في عملية تقويم الأداء المالي في المنشآت الصناعية السودانية بولاية الخرطوم.	المنهج الوصفي التحليلي، حيث جُمعت البيانات عبر استبانة وُزعت على عينة من الأكاديميين والمهنيين والمحاسبين.	- استخدام أدوات التحليل الاستراتيجي للتكلفة يوفر معلومات شاملة ودقيقة تساعد في عملية تقويم الأداء المالي وتجاوز قصور الأنظمة التقليدية. - وجود أثر ذو دلالة إحصائية بين تطبيق أدوات التحليل الاستراتيجي (تحليل سلسلة القيمة، التكلفة المستهدفة، والمنافسين) وبين فاعلية تقويم الأداء المالي مما يعزز كفاءة اتخاذ القرارات الاستراتيجية.

المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على معلومات الدراسات السابقة

ويمكن إبراز أوجه التشابه والإختلاف والفجوة البحثية بين الدراسة الحالية والدراسات السابقة كما يلي:

1.10 أوجه التشابه

- من حيث الهدف: تقاطعت الدراسة الحالية مع أغلب الدراسات السابقة (مثل دراسة د.دينا، ودراسة عمر عوض بريمة، ودراسة هبة عبد الوهاب) في سعيها المشترك لتبيان أثر وفعالية أدوات التحليل الاستراتيجي للتكلفة في ترشيد القرارات وتحسين مؤشرات الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية.
- من حيث المنهج: اتفقت الدراسة الحالية مع كافة الدراسات السابقة في الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لتأطير الجانب النظري للمتغيرات، ومنهج دراسة الحالة لإسقاط الجانب التطبيقي على الجانب النظري.
- من حيث الأدوات: تشابهت الدراسة الحالية مع دراسات (عاطف عبد الرحمن، وعمر بريمة) في الاعتماد على الاستبانة كأداة رئيسية لجمع البيانات الأولية من مجتمع الدراسة، وتفرغها وتحليلها إحصائياً لاختبار الفرضيات.

2.10 أوجه الاختلاف

- من حيث المتغيرات المستقلة: تميزت الدراسة الحالية بتحديد الدقيق والمزج بين ثلاث أدوات وهي (تحليل سلسلة القيمة، التكلفة المستهدفة، ونظام التكاليف على أساس الأنشطة). في حين أن معظم الدراسات السابقة ركزت على أدوات أخرى مثل (تحليل المنافسين) أو اعتمدت أدوات التحليل الاستراتيجي العام مثل (SWOT) كدراسة صحراوي وغفاري.
- من حيث القطاع: تنفرد الدراسة الحالية بتطبيقها على قطاع حساس ومتمثل في القطاع المنجمي (شركة مناجم حديد الشرق بتبسة). وهو قطاع يختلف تماما عن القطاعات التي تناولتها الدراسات السابقة مثل: قطاع الأدوية (دراسة د.ديننا)، الصناعات الغذائية (دراسة عاطف وعمر)، أو توزيع المواد البترولية (دراسة صحراوي).
- من حيث حجم العينة: اختلفت الدراسة الحالية عن السابقة من حيث حجم العينة وتفردت بالتركيز على شركة واحدة بعينة محددة (39 فردا من المديرين والإطارات والموظفين)، بخلاف بعض الدراسات السابقة التي اعتمدت عينات مسحية شملت مجموعة كبيرة من الشركات.

3.10 الفجوة البحثية بين الدراسات السابقة والدراسة الحالية

تتميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة بتطبيقها الميداني في البيئة الجزائرية وضمن قطاع استراتيجي ثقيل و هو القطاع المنجمي بالتطبيق على "شركة مناجم حديد الشرق-تبسة" و الذي يتسم بتركيبية تكاليف معقدة تختلف عن القطاعات الخدمية أو التحويلية التي ركزت عليها اغلب الأبحاث السابقة، كما تنفرد هذه الدراسة بالدمج و التكامل بين ثلاث أدوات محورية للتحليل الاستراتيجي للتكلفة (سلسلة القيمة، تحليل التكاليف على أساس الأنشطة، التكلفة المستهدفة) لقياس أثرها مع الاعتماد على عمق احصائي متقدم باستخدام نموذج الانحدار المتعدد لتحديد الأثر الدقيق و التنبؤي لهذه الأدوات في تحسين الأداء المالي للمؤسسة مما يمنح نتائج قيمة علمية مضافة و فجوة بحثية تم ملؤها.

11. هيكل البحث

قصد الإلمام والإحاطة بمختلف جوانب الدراسة، تم تقسيم هذه الدراسة إلى فصلين يتناول كل منهما جانبا من جوانب الموضوع حيث عولجت فيهم مجموعة من المباحث والمطالب ، وذلك بتخصيص فصل نظري وفصل للجانب تطبيقي بالإضافة إلى مقدمة وخاتمة، حيث تناولنا في الفصل الأول الاطار المفاهيمي لادوات التحليل الاستراتيجي للتكلفة و الأداء المالي، أما الفصل الثاني فقد خصص لعرض الجانب التطبيقي من الدراسة، حيث تم تقسيمه إلى

مبحثين، خصص الأول لتقديم الجوانب التنظيمية و المنهجية للدراسة الميدانية ، أما المبحث الثاني فقد خصص لعرض ومناقشة نتائج الدراسة.

الفصل الأول:

الإطار المفاهيمي لأدوات التحليل
الاستراتيجي للتكلفة والاداء المالي

تمهيد

يكتسي التحليل الاستراتيجي للتكلفة أهمية بالغة في بيئة الأعمال المعاصرة التي تتسم بالمنافسة الشديدة والتحولات الاقتصادية السريعة، حيث لم يعد الهدف من التحليل الاستراتيجي للتكلفة مقتصرًا على مجرد الرقابة التقليدية، بل أصبح يمتد ليشمل توفير رؤية استراتيجية تساهم في دعم تنافسية المؤسسة، ومن هنا برز التحليل الاستراتيجي للتكلفة كأداة حيوية تمنح المنشآت الصناعية القدرة على فهم هيكل تكاليفها بعمق وربطه بالأداء المالي الخاص بها.

سيتم من خلال هذا الفصل تسليط الضوء على الإطار المفاهيمي للتحليل الاستراتيجي للتكلفة، عبر توضيح ماهيته وخصائصه والتميز بينه وبين أساليب التحليل التقليدية التي لم تعد كافية لمواكبة متطلبات العصر، كما سنتطرق إلى مراحل تطبيق هذا التحليل والمقومات الأساسية التي يركز عليها لضمان فعاليته داخل الشركات.

بالإضافة إلى ذلك سنعرض أهم الأدوات التي يقوم عليها التحليل الاستراتيجي للتكلفة، بدءًا من تحليل سلسلة القيمة وصولاً إلى تحليل التكلفة المستهدفة والتحليل على أساس الأنشطة، وكذلك الخوض في كل ما يتعلق بالأداء المالي وتبيان العلاقة التي تربطه مع التحليل الاستراتيجي للتكلفة.

وللإلمام بالموضوع بشكل واضح سيتم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين كما يلي:

المبحث الأول: مدخل إلى التحليل الاستراتيجي للتكلفة.

المبحث الثاني: أدوات التحليل الاستراتيجي للتكلفة وانعكاساتها على الأداء المالي.

المبحث الأول: مدخل إلى التحليل الاستراتيجي للتكلفة

لم تعد أساليب إدارة التكاليف التقليدية كافية لمواكبة التطورات المتسارعة في البيئة الاقتصادية المعاصرة حيث بات من الضروري الانتقال من مجرد الرقابة الضيقة على التكاليف إلى تبني رؤية استراتيجية شاملة، ويعد التحليل الاستراتيجي للتكلفة نقطة التحول الحقيقية كونه لا يكتفي بحساب الأرقام، بل يسعى لربط بيانات التكاليف بالموقف الاستراتيجي للمنشأة وبيئتها التنافسية.

المطلب الأول: عموميات حول التحليل الاستراتيجي للتكلفة

يقتضي الإحاطة بالتحليل الاستراتيجي للتكلفة البدء بتحديد إطاره المفاهيمي وأبعاده الأساسية، لذا يسعى هذا المطلب إلى استعراض ماهيته وأبرز الخصائص والأهداف التي تميزه كأداة إدارية ومحاسبية متطورة.

أولاً: مفهوم التحليل الإستراتيجي للتكلفة

1. تعريف الإدارة الاستراتيجية للتكلفة

هي اجراءات وممارسات الادارة التي تهدف من خلالها إلى تحليل هيكل تكاليف المؤسسة ودراستها بهدف تمييز علاقة أنشطة القيمة من حيث التكلفة وإدارتها بهدف الوصول إلى كفاءة في الانتاج وبأقل التكاليف مع المحافظة على الجودة بما يحقق الميزة التنافسية.¹

2. تعريف التحليل الاستراتيجي للتكلفة

عرف البعض التحليلي الإستراتيجي للتكاليف بأنه "نظام منهجي يهدف إلى توفير وتحليل المعلومات المالية وغير المالية الخاصة بالوحدة الاقتصادية، من خلال توظيف الأدوات التحليلية المتاحة وهي تحليل سلسلة القيمة، وتحليل التكلفة، وتحليل الموقف الإستراتيجي، بغرض كسب مزايا مستمرة في سوق المنتج".²

يتمثل التحليل الاستراتيجي للتكلفة في استغلال مخرجات نظام التكاليف كأداة إدارية تدعم أركان الإدارة الاستراتيجية الأربعة، بدءاً من التخطيط ورسم السياسات، مروراً بضمان تدفق المعلومات الاستراتيجية عبر الهيكل التنظيمي، وصولاً إلى التنفيذ التكتيكي والتقييم المستمر لمستوى الإنجاز.³

¹ عبد الوهاب بن بريكة، وحفصة بكرون، "إدارة التكلفة استراتيجيا باستخدام تقنية التكلفة المستهدفة"، دراسات (العدد الاقتصادي)، المجلد 8، العدد 1، جامعة الأغواط، الجزائر، جانفي 2017، ص 152

² خودة شوقي السيد، إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف خفض التكلفة. مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 4، العدد 1، (2017)، ص 200

³ Ashvine Kumar and Shafali Nagpal, "Strategic cost management - suggested framework for 21st Century", Journal of Business and Retail Management Research (JBRMR), Vol. 5, Issue 2, April 2011, p. 121.

ويمكن القول ان التحليل الإستراتيجي للتكلفة هو نظام إداري ومنهجي متطور يقوم على توظيف مجموعة من الأدوات التحليلية الحديثة لتوفير وتحليل المعلومات المالية وغير المالية بدقة بهدف فهم مسببات التكلفة وربطها بالبيئة الداخلية والخارجية للمنشأة، مما يدعم الإدارة في صياغة وتنفيذ استراتيجيات تضمن تحقيق ميزة تنافسية مستدامة وتحسين الأداء المالي والتشغيلي.

ثانيا: خصائص وأهمية التحليل الإستراتيجي للتكلفة

1. خصائص التحليل الإستراتيجي للتكلفة

إن التحليل الإستراتيجي للتكلفة كبقية أنظمة التكاليف الأخرى يتمتع بالعديد من السمات والخصائص والتي جعلت أمر التحول إليه والتخلي عن الأنظمة الأخرى أمراً لا مناص منه وهي كالتالي¹:

الشمولية البيئية: يتميز التحليل الاستراتيجي بتجاوز الحدود الداخلية للمؤسسة ليركز على "المنظور الخارجي"، حيث يدرس التكاليف في سياق المنافسة وسلوك الموردين والزبائن.

الارتباط التنافسي: لا يهدف هذا التحليل إلى خفض التكلفة كهدف معزول، بل يطوعها لخدمة "التموضع الاستراتيجي" للمؤسسة، سواء لتعزيز التميز أو لتحقيق الريادة في التكاليف.

البعد الزمني المستقبلي: يتبنى التحليل رؤية "طويلة الأمد" تهدف إلى خلق ميزة تنافسية مستدامة، متجاوزاً التركيز التقليدي على النتائج المالية قصيرة الأجل.

التحليل السببي المعمق: يقر التحليل بأن التكاليف لا ترتبط بحجم الإنتاج فحسب، بل بمجموعة معقدة من "مسببات التكلفة" الهيكلية والتشغيلية (مثل التكنولوجيا والخبرات المتراكمة).

تكامل سلسلة القيمة: ينظر إلى الأنشطة كحلقات مترابطة تبدأ من الموردين وصولاً إلى المستهلك النهائي، مما يسمح بتحديد وتعظيم الأنشطة التي تخلق قيمة حقيقية للمؤسسة.

2. أهمية التحليل الإستراتيجي للتكلفة

تكمن أهمية التحليل الاستراتيجي فيما يلي²:

¹ M. Nishanthi, Strategic Cost Management, (India: Directorate of Distance & Continuing Education, Manonmaniam Sundaranar University, 2021), p. 10.

² عماري عمار والهاشمي بن واضح والقرى عبد الرحمان، "أهمية التحليل الإستراتيجي في تقييم المؤسسات"، الملتقى الوطني حول تقييم المؤسسات، جامعة سكيكدة، الجزائر، (2014)، ص03

- يساعد على تحديد الفرص المتاحة أمام المنشأة، وبالنظر إلى إمكانيات وخبرات وموارد هذه الأخيرة تتم المفاضلة بين الفرص التي يمكن استغلالها والفرص التي يمكن استبعادها
- يساعد التحليل الإستراتيجي للتكلفة على تخصيص الموارد المتاحة وتحديد طرق استخدامها.
- يساعد على تحديد القدرة المميزة للمنشأة والتي تعرف على أنها القدرات والموارد التي تمتلكها المنشأة والعمليات التنفيذية المستخدمة في توظيف تلك القدرات والإمكانيات لإنجاز الهدف.
- يساعد التحليل الإستراتيجي للتكلفة على معرفة أربعة مفاهيم أساسية، نقاط القوة والضعف الداخلية، الفرص والتهديدات الخارجية وهذا التحليل يبني على دراسة المنشأة من جوهرها والمحيط الذي هو حولها
- يسهم التحليل الإستراتيجي للتكلفة في نجاح المنشأة في دراستها للعوامل البيئية المؤثرة، ومدى الإستفادة من اتجاهات هذه العوامل، ودرجة تأثير كل منهما، حيث تساعد هذه الدراسة على تحديد الأهداف التي يجب تحقيقها، وبيان الموارد المتاحة ونطاق السوق المرتقب، وأنماط القيم والعادات والتقاليد السائدة
- يساعد التحليل الإستراتيجي للتكلفة المنشآت على التأقلم مع عوامل بيئتها المتغيرة وجعلها تؤثر بشكل إيجابي على هذه البيئة، وبالتالي القيام بدور فعال تجاه نمو وتطور الإقتصاد الوطني.

ثالثاً: أهداف التحليل الإستراتيجي للتكلفة

ويمكن وصفها كالتالي¹:

- تحديد الموقف التنافسي من خلال استكشاف المتغيرات المتوقعة في البيئة المحيطة.
- تقليل حالة عدم التأكد وعنصر المخاطرة التي تواجه المنظمات خلال مسيرتها.
- تحديد الأهداف الاستراتيجية وفلسفة الإدارة العليا.
- تحديد المتطلبات الرئيسية لنجاح المؤسسة في تحقيق أهدافها.
- تمكين المؤسسة من رسم الخطط الاستراتيجية وبرامج العمل المناسبة لضمان رفع معدلات الاداء الاقتصادي في ضوء المحددات المستقبلية .
- دراسة وتحليل العوامل المؤثرة والحاسمة في اتجاه مسار المؤسسة الحالي والمستقبلي .

¹ وليد أحمد محمد صلاح العطاس، "التحليل الاستراتيجي لبيئة المشاريع الصغيرة والمتوسطة ودوره في تطوير جودة المنتجات المحلية"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر 3، الجزائر، (2019)، ص 17.

- الكشف عن مدى تحقيق الأداء في المؤسسة، ومدى ملائمة المؤسسة لمحيطها .
- الحصول على صورة واضحة وشاملة للوضع الحالية للمؤسسة، من خلال توفير كم كافي من المعلومات التي تتميز بالشمولية ومصنفة حسب درجة أهميتها بالنسبة للمؤسسة .
- البحث عن التطور في أنشطة المؤسسة والتطور في توجهاتها الحالية والممكنة مستقبلا.

المطلب الثاني: أساسيات التحليل الاستراتيجي للتكلفة والتميز بينه وبين التحليل التقليدي

يتميز التحليل الإستراتيجي للتكلفة بمقومات تحكمه ومراحل يمكن من خلالها تطبيقه حيث يمكن التمييز بينه وبين التحليل التقليدي للتكلفة.

أولاً: مقومات التحليل الإستراتيجي للتكلفة

إن التحليل الإستراتيجي للتكلفة يحتاج لمجموعة من المقومات التي ينبغي توفرها ليتمكن من تحقيق الأهداف الخاصة به وهذه المقومات تتمثل فيما يلي:

الشمولية والتكامل:

يعني ذلك توفير معلومات عن البيئة الداخلية والبيئة الخارجية، فقد تعمل المؤسسة على تخفيض تكاليفها داخليا، ولكن في نفس الوقت قد تزيد تكاليف الموردين وتكاليف خدمات ما بعد البيع بدرجة تفوق التخفيض في التكاليف الداخلية، وهذا يعني التوسع في التحليل مما يستلزم ضرورة توافر سجلات وتقارير عن تكاليف المنتج الذي تقدمه المؤسسة، بالإضافة إلى تقديم معلومات عن المنافسين واستراتيجياتهم، ونسب التكاليف الثابتة وهيكل التكاليف وكفاءة وفاعلية الأداء لديهم، ثم دراسة وتحديد الاختلافات النسبية بين المؤسسة وكل منافس رئيسي موجود بالفعل أو المحتمل وجوده مستقبلا في السوق، وأخيرا تحقيق التعاون بين العاملين في مختلف الإدارات الرئيسية وتحفيزهم على التركيز على الجوانب الإستراتيجية بدلا من استخدام نظام التكاليف كأداة لتوفير بيانات ومعلومات دقيقة للإدارة العليا ذات بعد زمني قصير الأجل عن التكاليف والأرباح والانحرافات¹.

القابلية للتحقق:

إن إيضاح العلاقة الداخلية بين الأقسام والإدارات والأنشطة الداخلية للمؤسسة أو كانت هذه العلاقة خارجية مع الموردين والعملاء يمكن المؤسسة من ضبط ورقابة التكلفة في البيئة الداخلية بالعمل على ثلاثة اتجاهات في آن

¹بن سعيد أمين، "إدارة التكاليف من منظور إستراتيجي كمدخل لاتخاذ القرار في المؤسسات الاقتصادية: دراسة حالة الجزائر"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، (2015) ص54

واحد وهي العمل على ضبط ورقابة تكاليف مراكز الخدمات المساعدة واستخدام أسلوب أسعار التحويل وإتباع مدخل مراكز الربحية الوهمية لتعظيم أرباح المؤسسة ولتحفيز جميع المسؤولين على العمل في اتجاه تحقيق إستراتيجية المؤسسة، حيث يؤدي تحديد العلاقة سابقة الذكر إلى اكتشاف فرص التحسين الممكنة لتقوية تلك العلاقة من اجل تحقيق أقصى استفادة ممكنة للمؤسسة من تطبيق الفلسفات الإدارية الجديدة والتي تقوم على ضرورة وجود شبكة قوية من العلاقات الداخلية والخارجية.¹

ثانيا: أبعاد التحليل الإستراتيجي للتكلفة

وتتمثل في ما يلي²:

- **البعد التكاليفي:** يعتمد هذا البعد على تفكيك عمليات المنشأة إلى أنشطة محددة تساهم في صنع القيمة، مع دراسة العوامل الأساسية والمحركات الفعلية التي تتسبب في استهلاك الموارد وظهور التكاليف. ومن خلال فهم هذا الارتباط بين النشاط وتكلفته، تنجح المنشأة في ترشيد الاستهلاك، واكتشاف مواطن الهدر، وتوجيه الموارد المتاحة بكفاءة نحو العمليات الأساسية التي تمنح المنتج ميزة حقيقية، مع التخلص التدريجي من الأنشطة غير الضرورية لدعم جهود التطوير المستمر .
- **البعد التشغيلي:** يربط هذا المحور بين الفكر المحاسبي والواقع التنفيذي داخل المنشأة، حيث يُنظر إلى التكاليف كأحدى نتائج الممارسات اليومية وكفاءة الأداء. وتتأثر هذه التكاليف مباشرة بمدى انخراط العاملين في برامج الجودة الشاملة، ومدى استغلال الطاقة الإنتاجية المتاحة، وهندسة تصميم المصنع والمنتج. لذلك، يهتم هذا البعد بقياس الآثار المالية للسياسات والأساليب التشغيلية باعتبارها المسبب الفعلي والعملي للتكلفة
- **البعد الإستراتيجي:** يركز التحليل هنا على صياغة وبناء توجهات عامة تضمن تعزيز المركز التنافسي للمنشأة وتأمين مكانتها في السوق. ويتم ذلك من خلال قراءة وتوقع التحولات والمؤثرات المحيطة بالمنشأة، ومحاولة استثمار المتغيرات الإيجابية والحد من الآثار السلبية للتحديات المختلفة، مما يساهم في اتخاذ قرارات تدعم الكفاءة الاقتصادية للمنظمة على المدى الطويل.
- **البعد السلوكي:** يتكامل هذا البعد مع الجوانب الفنية والمالية من خلال التركيز على العنصر البشري وثقافة التطوير المستمر؛ حيث يستهدف توجيه سلوك فرق العمل وزيادة قناعتهم بأن دورهم محوري في تحقيق النجاح مستقبلاً. ويرتبط نجاح هذا التحليل بمدى قدرته على توفير المعلومات والأدوات المحاسبية الملائمة لكل مرحلة

¹ابن سعيد أمين، مرجع سبق ذكره، ص54

²محمد عثمان إبراهيم أحمد، الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في الرقابة على التكاليف واتخاذ القرارات الإدارية (دراسة ميدانية على عينة من المنشآت الصناعية السودانية)، رسالة مقدمة لنيل درجة دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2017، ص46.

من مراحل خطط خفض التكاليف، فكلما كانت البيانات أكثر دقة ومناسبة للواقع، تعاظمت قدرة المنشأة على تحقيق وفورات حقيقية ومستدامة.

ثالثاً: الفرق بين التحليل التقليدي والتحليل الاستراتيجي للتكلفة

يكمن الفرق بين التحليل التقليدي والتحليل الاستراتيجي للتكلفة في الجدول التالي¹:

الجدول رقم 2: الفرق بين التحليل التقليدي والتحليل الاستراتيجي للتكلفة

معايير المقارنة	إدارة التكاليف التقليدية	إدارة التكاليف الاستراتيجية
المنظور	القيمة المضافة	سلسلة القيمة
التخصصات الرئيسية	المالية / المحاسبة	التسويق / الاقتصاد
طريقة تحليل التكاليف	حسب: المنتج، العميل، والوظيفة؛ مع تركيز داخلي كبير؛ القيمة المضافة هي المفهوم الأساسي	حسب: المراحل المختلفة لكامل سلسلة القيمة التي تنتهي إليها المنظمة؛ مع تركيز خارجي كبير؛ يُنظر إلى القيمة المضافة كمفهوم ضيق
الهدف من تحليل التكاليف	ثلاثة أهداف بغض النظر عن الاستراتيجية: المتابعة، توجيه الانتباه، وحل المشاكل	على الرغم من أن الأهداف الثلاثة تبقى دائماً موجودة، إلا إن تصميم نظام إدارة التكاليف يتغير بشكل كبير حسب الوضعية الاستراتيجية الأساسية للمنظمة: سواء باتباع استراتيجية الريادة في التكاليف أو استراتيجية تميز المنتج
مفهوم عامل التكلفة	يسود الأدبيات عامل تكلفة أساسي وحيد: التكلفة دالة للحجم؛ يطبق غالباً على مستوى المنظمة ككل	عوامل تكلفة متعددة مثل: عوامل تكلفة هيكلية مثل: (المجال، المستوى، الخبرة، التكنولوجيا، التعقيد) وعوامل تكلفة تنفيذية مثل: (الإدارة التشاركية، إدارة الجودة الشاملة)؛ لكل نشاط قيمة مجموعة من عوامل التكلفة الفريدة التي تفسر التغيرات في تكلفة النشاط
المسؤولية الإدارية	تابعة / التجاوب (رد فعل)؛ النفور من المخاطر	القيادة / استباقية؛ مريحة وغامضة
الدور الأساسي	المتابعة	التحليل والاستشارة
الهدف	قياس التكاليف الفعلية ومقارنتها بالتكاليف المعيارية	فحص مساهمة الأنشطة أو العمليات أو المنتجات في تحقيق الاستراتيجية.
النطاق	يشمل نطاقها تحليل عوامل داخل المنظمة فقط	يشمل نطاقها تحليل عوامل داخل وخارج المنظمة
التوجه	توجه تشغيلي قصير الأجل	توجه استراتيجي طويل الأجل

¹البتي عمران عامر، "الاختلاف بين إدارة التكلفة التقليدية وإدارة التكلفة الاستراتيجية وأثر ذلك على الميزة التنافسية للمنظمة: دراسة مقارنة"، مجلة جامعة صبراتة العلمية، ليبيا، (2023)، ص ص 281-282.

طبيعة المدخلات والمخرجات	مالية بالدرجة الأولى	مالية وغير مالية
الاهتمام الأساسي	التأثير على التكلفة	العلاقة بين التكلفة / القيمة / الإيراد
العلاقة مع المنافسة	تتجاهل ظروف المنافسة	وسيلة للتعامل مع المنافسة
أدوات التحليل	قياس التكاليف الفعلية ومقارنتها مع التكاليف المعيارية	تحليل سلسلة القيمة، قياس التكاليف على أساس النشاط، تحليل الميزة
فلسفة ما تحتويه التكاليف	يتم تخفيض التكاليف من خلال مراكز المسؤولية أو مسائل تكلفة المنتج	ما تحتويه التكاليف هو دالة تابعة لعوامل التكلفة التي تضبط كل نشاط قيمة؛ استغلال العلاقات مع الموردين والعملاء؛ الصرف لأجل الادخار

المصدر: البتي عمران عامر (2023). الاختلاف بين إدارة التكلفة التقليدية وإدارة التكلفة الاستراتيجية وأثر ذلك على الميزة التنافسية للمنظمة: دراسة مقارنة. مجلة جامعة صبراتة العلمية، ص ص. 281-282.

المبحث الثاني: أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة وانعكاساتها على الأداء المالي

يعد الانتقال من الأساليب التقليدية إلى التحليل الاستراتيجي للتكلفة خطوة جوهرية لتطوير كفاءة المؤسسات، حيث يوفر ترسانة من الأدوات التحليلية التي لا تقتصر على مراقبة النفقات فحسب، بل تمتد لتشخيص العمليات ورفع القيمة التنافسية، لذا يسعى هذا المبحث إلى استعراض أبرز هذه الأدوات، مع تبيان انعكاساتها المباشرة على تحسين مؤشرات الأداء المالي وضمان استدامته.

المطلب الأول: أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة

يرتكز التحليل الاستراتيجي للتكلفة على منظومة من الأدوات المتطورة التي تتجاوز الأساليب التقليدية، حيث تسعى هذه الأدوات إلى تشخيص الأنشطة وتحديد مسببات التكلفة بدقة ولذا يسلط هذا المطلب الضوء على أبرز هذه الآليات المتمثلة في تحليل سلسلة القيمة، والتكلفة المستهدفة، وتحليل التكلفة على أساس الأنشطة.

أولاً: تحليل سلسلة القيمة

1. تعريف تحليل سلسلة القيمة

يرى كل من (Morris & kalpinsky) بأن سلسلة القيمة عبارة عن "مجموع الأنشطة المطلوبة (اللازمة) لتقديم منتج أو خدمة بدءاً من مرحلة التصميم إلى غاية بيعه للمستهلك والتخلص منه بعد استخدامه، والتي تمر من خلالها المدخلات عبر جميع مراحل الإنتاج المختلفة وتحويلها إلى سلع أو خدمات"¹.

2. أهداف تحليل سلسلة القيمة

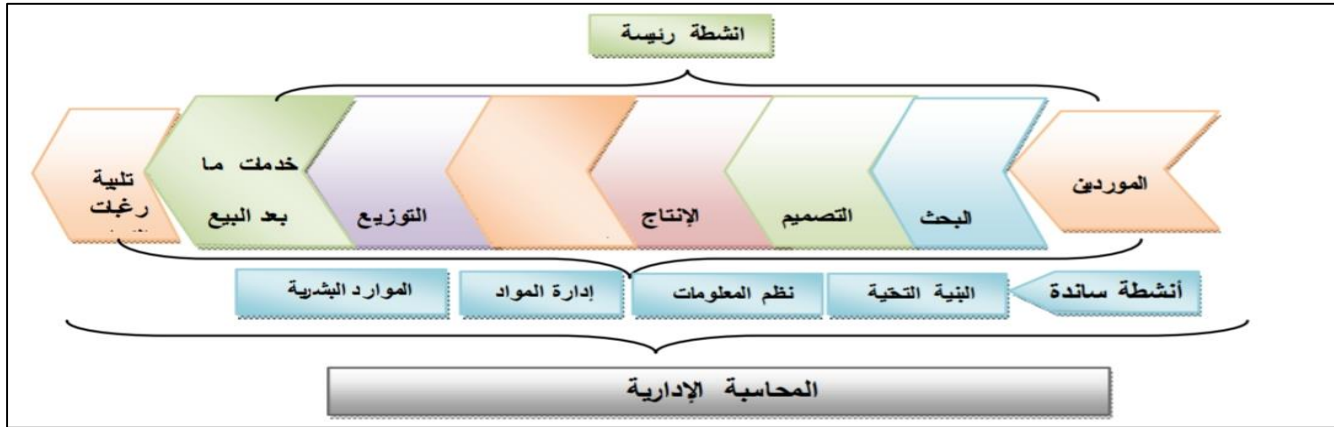
وهي كالتالي²:

- إنتاج كميات من البضائع أو تقديم الخدمات عن طريق تكامل الأنشطة داخل الوحدة الاقتصادية وبالتعاون مع الأطراف الخارجية.
- التركيز على زيادة مصلحة كل الأطراف العاملة عن طريق إدارة وربط أنشطة السلسلة الكلية من تجهيز المواد الأولية (الموردين) إلى المستخدمين النهائيين (الزبائن) كما في الشكل التالي:

¹ شرع لمين، "أثر تحليل سلسلة القيمة في تحديد الخيارات الاستراتيجية للمؤسسات الاقتصادية: دراسة حالة مؤسسة ALFAPIPE وحدة غرداية"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، جامعة غرداية، الجزائر، (2024)، ص 45.

² راشد أمل إبراهيم وناس ويعقوب فيحاء عبد الله، "دور نظام معلومات المحاسبة الإدارية في تحسين وظائف أنشطة سلسلة القيمة وأثره في تقييم الأداء: دراسة حالة في الشركة العامة لصناعة الزيوت النباتية"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 10، العدد 32، العراق، (2015)، ص 41.

الشكل رقم 1: سلسلة القيمة والمحاسبة الإدارية



راشد أمل إبراهيم وناس ويعقوب فيحاء عبد الله، (2015)، دور نظام معلومات المحاسبة الإدارية في تحسين وظائف أنشطة سلسلة القيمة وأثره في تقييم الأداء: دراسة حالة في الشركة العامة لصناعة الزيوت النباتية. مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 10، العدد 32، ص41

- إن العمل ضمن السلسلة الصناعية يؤدي إلى تطوير سلاسل قيم تنافسية، تحقق الحصول على نتائج ايجابية عن طريق تعظيم قيمة الوحدات الاقتصادية المشتركة ضمن السلسلة الكلية.
- إعداد منهاج عمل مشترك للعمل مع الموردين والزبائن، مما يساعد في اتخاذ القرارات التي تساعد على انجاز النشاطات التي تؤدي إلى إنتاج المنتجات التي تحقق حاجات الزبون وتحديد الجهات التي سيعمل معها بشكل متواصل عن طريق تنظيم عمليات ذات أنشطة فعالة واستخدام تكنولوجيا المعلومات لدعم العلاقات بين الأطراف المترابطة ضمن السلسلة الكلية.

3. خطوات تطبيق أسلوب تحليل سلسلة القيمة

تأتي مرحلة تحليل القيمة كمرحلة تالية لمرحلة تصميم المنتج أو الخدمة، ويطلق عليها تحليل الأنشطة، وتتم بعدة خطوات كالتالي¹:

- تحديد الهدف من العمليات وإعادة تبويب الأنشطة وتهدف هذه المرحلة إلى تحديد رغبات العملاء كخطوة أولية يتوقف عليها باقي الخطوات. ثم إعادة تبويب الأنشطة طبقاً لتصنيف سلسلة القيمة وتحديد الموارد المستخدمة في أداء كل نشاط منها.
- تسجيل وتبويب الأنشطة ويتم فيها تسجيل الأنشطة كلها بما فيها أنشطة خدمات ما بعد البيع مع تحديد الأهمية النسبية لكل نشاط من أنشطة السلسلة وفقاً لاستهلاكها لموارد المنشأة.

¹هبة السيد الطنطاوي وسوسن فوزي عساف، "أثر التكامل بين أسلوبي القياس المرجعي وتحليل سلسلة القيمة في دعم إستراتيجية ريادة التكلفة: دراسة نظرية وميدانية"، مجلة البحوث المحاسبية، العدد 01، (2023)، ص126.

- تحليل الأنشطة ويتم فيها تحليل كل نشاط إلى أنشطة تضيف قيمة وأنشطة لا تضيف قيمة، والأنشطة التي تضيف قيمة هي تلك الأنشطة المميزة تكنولوجياً والمسئولة عن خلق الخصائص المطلوبة في المنتج النهائي ويكون العميل على أتم إستعداد للدفع مقابل الحصول على المنتج.
- تطوير الأنشطة المختلفة وفيها يتم تحديد الطرق البديلة للتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة أو تقليلها إلى أدنى حد ممكن وذلك لخفض التكلفة.

ثانياً: تحليل التكاليف على أساس الأنشطة ABC

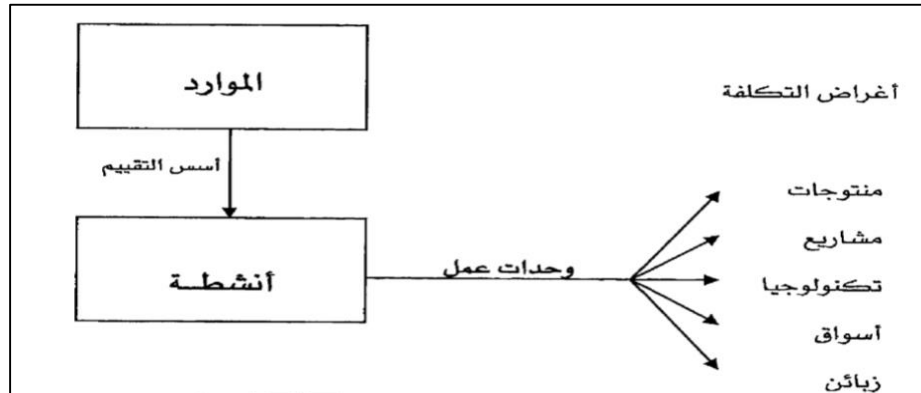
1. تعريف نظام تحليل التكاليف على أساس الأنشطة

يمكن القول إن نظام ABC هو "طريقة تقود إلى تحسين الأنظمة التقليدية للتكاليف عن طريق التركيز على الأنشطة كأغراض أساسية للتكلفة إذ يتم تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة أو ما يسمى بتكلفة الموارد على الأنشطة التي استفادت منها ومن ثم يتم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات وفقاً لمعدل استفادتها من هذه الأنشطة".

وعليه فإن المبدأ الأساسي لهذه الطريقة هو أن المنتجات لا تستهلك مباشرة موارد وإنما تستهلك أنشطة وهذه الأنشطة هي التي تستهلك الموارد وعلى هذا الأساس فإن الأنشطة هي حلقة الربط الأساسية بين المنتجات (أو أي غرض تكلفة آخر) وبين الموارد.¹

والشكل التالي يوضح المبدأ الأساسي لنظام ABC

الشكل رقم 2: المبدأ الأساسي لطريقة ABC



المصدر: حجازي إسماعيل ومعاليم سعاد، (2012)، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع، ص 99

¹حجازي إسماعيل ومعاليم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، عمان: دار أسامة للنشر والتوزيع، (2012)، ص ص 98-99

2. خطوات تطبيق نظام تحليل التكاليف على أساس الأنشطة

يمكن تقسيمه إلى خمس مراحل كالتالي¹:

المرحلة الأولى: تحديد وتحليل الأنشطة

يبدأ نظام التكلفة المعتمد على الأنشطة بتحليل منهجي للعمليات الضرورية لإنتاج منتج أو تقديم خدمة معينة، ما يعني تحديد جميع الأنشطة التي تستهلك الموارد المطلوبة لإنتاج المنتج أو تقديم الخدمة، وبعد ذلك يتم إعداد خريطة لتدفق الأنشطة توضح بالتفصيل كل خطوة في عملية التصنيع بدءاً من استلام المواد الخام وصولاً إلى فحص وتسويق المنتج النهائي.

المرحلة الثانية: تحديد تكلفة ومستوى أداء كل نشاط

تشمل تكلفة كل نشاط جميع العناصر المستخدمة لتنفيذه، حيث تتكون هذه العناصر الإنتاجية من أشخاص وآلات وأنظمة الحاسوب، بالإضافة إلى موارد أخرى يمكن استخدامها ومراقبتها. تُراقب تكاليف استخدام الموارد في الأنشطة من خلال تحليل العلاقة السببية بين الموارد ومخرجات كل نشاط. يُعتبر مسبب التكلفة العنصر الأساسي في تحديد هذه العلاقة، فهو معيار مهم لكل كمية من عوامل الإنتاج (الموارد) المستهلكة لكل وحدة مخرجات من النشاط.

المرحلة الثالثة: تحديد مراكز النشاط

بعد الانتهاء من تحديد الأنشطة في المرحلة الأولى، يتبين لنا أنه يمكن أن يوجد العشرات أو حتى المئات من الأنشطة في مؤسسة واحدة، لذا ينبغي التعامل مع هذه الأنشطة كمركز نشاط مستقل، حيث يُعرف مركز النشاط بأنه جزء من العملية الإنتاجية تحتاج الإدارة إلى الإبلاغ عن تكلفته بشكل منفصل.

المرحلة الرابعة: اختيار مسببات التكاليف

تعتبر مسببات التكاليف (Cost Drivers) العنصر الرئيسي في نظام (ABC)، إذ يعتمد نجاح النظام وموثوقية نتائجه على فعالية اختيار هذه المسببات. تتم عملية التخصيص من خلال مستويين:

¹لين سعيد أمين، "إدارة التكاليف من منظور إستراتيجي كمدخل لاتخاذ القرار في المؤسسات الاقتصادية: دراسة حالة الجزائر"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، (2015)، ص ص 86-87.

- مسببات تكلفة المرحلة الأولى: تستخدم لتتبع وتوزيع تكاليف الموارد والمدخلات على مجموعات الأنشطة داخل مراكز العمل، ويهدف الاختيار الملائم هنا إلى حصر تكلفة النشاط بدقة.
- مسببات تكلفة المرحلة الثانية: تعنى بتحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات النهائية، وهي المحدد الرئيسي لمدى دقة التكلفة النهائية للمنتج.

المرحلة الخامسة: تحديد تكلفة أهداف التكلفة

يعتمد نظام التكاليف على الأنشطة كما أوضحنا سابقاً، حيث يتم تخصيص التكاليف على مرحلتين: في المرحلة الأولى تُخصص التكاليف للأنشطة، وفي المرحلة الثانية تُخصص تكاليف الأنشطة للأهداف النهائية للتكلفة من منتجات وزبائن وخدمات بحسب مقدار استفادة هذه الأهداف من تكلفة كل نشاط. وتُنفذ هذه العملية من خلال تحديد معدل للتكاليف غير المباشرة لكل نشاط باستخدام مسبب التكلفة المناسب وفقاً للمعادلة التالية:

$$\text{تكلفة الوحدة من المسببات} = \text{مجموع تكاليف نشاط أو مسار} / \text{عدد مسببات التكاليف}$$

3. مزايا وحدود تطبيق نظام تحليل التكاليف على أساس الأنشطة

1.3 مزايا نظام تحليل التكاليف على أساس الأنشطة

وهي كالتالي¹:

- دقة القياس (Measurement Accuracy): يضمن حساباً دقيقاً لتكلفة المنتجات والخدمات عبر ربط التكاليف بالأنشطة الفعلية المستهلكة.
- الرقابة على الهدر (Waste Control): يكشف الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج، مما يسهل على الإدارة تقليصها أو التخلص منها لتوفير النفقات.
- تحسين القرارات (Decision Support): يوفر قاعدة بيانات موضوعية تساعد المديرين في اتخاذ قرارات إنتاجية وتنافسية سليمة.

¹ Djerd Nouredine, "The Role of Activity-Based Costing (ABC) in Cost Reduction within Economic Enterprises: A Case Study of Algeria Telecom, Djelfa Agency," Journal of Contemporary Economic Research 7, no. 2 (October 2024): pp45

- الكفاءة التشغيلية (Operational Efficiency): يتيح المفاضلة بين الأنشطة لاختيار الأقل تكلفة والأكثر كفاءة، ويقلل من أخطاء التصنيع
- دعم التنافسية (Competitive Advantage): يساهم في تحقيق استراتيجية "القيادة في التكلفة" عبر خفض سعر المنتج النهائي مع الحفاظ على جودته.

2.3 حدود نظام تحليل التكاليف على أساس الأنشطة

نعددها فيما يلي¹:

- صعوبة تحديد مسببات التكلفة خاصة في حالة وجود عدد كبير من الأنشطة المحددة للتكلفة
- إن إكثار الأنشطة يجعل نظام التكاليف جد مكلف سواء من ناحية وضعه أو من ناحية تشغيله
- للحصول على معلومات حول تكاليف الأنشطة يستوجب نظام معلومات ذي جودة عالية، وهذا لا يتوفر في كل الأحيان مما يؤدي إلى الحصول على معلومات مضللة
- إن استعمال هذا النظام لا يقضي على التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة وذلك لصعوبة تحديد مسببات التكلفة المتعلقة ببعض الأنشطة.

ثالثاً: التكلفة المستهدفة

- تعد التكلفة المستهدفة فلسفة إدارية حديثة تعكس التوجه الاستراتيجي للمؤسسات نحو الربحية من خلال السوق، حيث لا تُحدد الأسعار بناء على التكاليف، بل تحدد التكاليف بناء على الأسعار التنافسية.
1. تعريف وخصائص التكلفة المستهدفة

1.1 تعريف التكلفة المستهدفة

لقد أدت المنافسة الشديدة بين المنظمات إلى ظهور مفهوم التكلفة المستهدفة Target Costing ويقصد بها التكلفة المرغوبة في ضوء السعر التنافسي والأرباح المنشودة. ولذلك فإن السعر التنافسي يلعب دوراً هاماً في تحديد التكلفة وهو ما يتطلب من المنظمات التي تستخدم التكلفة المستهدفة أن تبحث عن أساليب جديدة لتخفيض التكلفة بشكل مباشر أو من خلال إعادة تصميم المنتج والعمليات الصناعية.

¹الحاج مسكين وخليفة يعقوبي، "جودة نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ومتطلبات تطبيقه في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 13، العدد 01، الجزائر، (2020) ص41.

والتكلفة المستهدفة تساعد العديد من المنظمات على أن تصبح أكثر قدرة على المنافسة. وتعتبر برامج الحاسب الآلي مثلاً جيداً لتطبيق التكلفة المستهدفة حيث تباع هذه البرامج وفقاً لسعر السوق الذي تحدده غالباً المنظمة القائدة في تلك الصناعة وبالتالي فلن يكون أمام بقية المنظمات سوي محاولة الوصول إلى التكلفة المستهدفة في ضوء هذا السعر وذلك على اعتبار أن هذه التكلفة هي سعر السوق مطروحاً منه الأرباح المرغوبة.¹

2.1 خصائص التكلفة المستهدفة

يتميز أسلوب التكاليف المستهدفة بعدة خصائص والتي تساهم في تعزيز الموقف التنافسي للمؤسسة ومن أهمها²:

- إنه نظام مفتوح يركز على التفاعل بين المؤسسة وبيئتها الخارجية، من خلال فهم احتياجات العملاء والسعي لتلبيتها، عبر توفير الظروف المناسبة واستخدام الموارد، مما يجعله ذا توجه خارجي.
- يستخدم كوسيلة للرقابة لأنه يُطبق في مرحلة التخطيط والتصميم قبل بدء الإنتاج، وهذا ما يجعله مختلفاً عن التكاليف المعيارية التي تُطبق خلال مرحلة الإنتاج.
- يساهم في بناء مستقبل تنافسي قوي للمؤسسة عبر التركيز على الإدارة المرتكزة على السوق.
- هو نظام لتغيير تصميم المنتج وهندسة القيمة والعمليات
- يقوم بوضع خطة طويلة المدى، حيث يحدد التكاليف والأرباح المناسبة ويجعلها هدفاً يلتزم بتحقيقه من خلال تنفيذ أنشطة التحسين المستمر للمنتج.
- يعزز قيم التعاون والابتكار بين المصممين والمهندسين وكل العاملين في المؤسسة لتحقيق هدف مشترك وهو إنتاج منتج بالجودة الم المطلوبة.
- يتلاءم مع المنتجات التي تتميز بقصر دورة حياتها أكثر من تلك التي تمتلك دورة حياة طويلة، بسبب سهولة تحديد تكاليف المدخلات بدقة على المدى القصير وسرعة التعرف على ردود فعل العملاء تجاه المنتج الجديد.
- ساهم في تعديل وإعادة تشكيل وجهة نظر الإدارة تجاه برنامج متكامل لتقليص الرقم التكلفة على مدار حياة المنتج.

¹ إريشو بديع الدين، "إدارة التكاليف"، ورقة بحثية، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية، مصر، (2009)، ص 09

² صالح سميرة شهرزاد ومسكين الحاج، "التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية دراسة ميدانية"، مجلة الابتكار والتسويق، العدد 03، الجزائر، (2016)، ص ص 260-261

2. مبادئ التكلفة المستهدفة

ويمكن ذكرها في مايلي¹:

- يعتمد نظام التكاليف المستهدفة على التخطيط المتوسط والطويل الأجل للتكاليف والعوائد.
- يتم تحديد تكلفة المنتج بناءً على المعادلة التالية: التكلفة المستهدفة = السعر المستهدف - الربح المستهدف.
- يبرز ضرورة وجود فريق عمل مؤهل يتمتع بالمهارات اللازمة للمهام المعنية، سواء داخل المشروع أو من خارجها مثل الموردين والوسطاء والموزعين.
- يعمل على تعزيز العلاقة مع الموردين ويؤسس تعاملاته معهم على الثقة على مدى السنوات، أو يتحولون إلى شركاء في المشروع أو طرفاً مهماً في عملية التخطيط وتصميم المنتجات.
- يؤكد على ضرورة تصنيع مجموعة من المنتجات في المشروع الواحد، ليتمكن من تسهيل تحقيق الأرباح المأمولة للفريق ككل.
- يشارك كافة الموظفين في إعداد الخطة الإنتاجية، مما يشجعهم على تنفيذ الخطة بفاعلية كبيرة.
- يستند إلى قاعدة دقيقة وصحيحة من المعلومات الحديثة من داخل وخارج المشروع.

3. خطوات التكلفة المستهدفة

إن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يتطلب أربع خطوات رئيسية، وهي كالآتي²:

-الخطوة الأولى: تحديد سعر البيع المستهدف

يعتبر سعر البيع المستهدف هو أقصى سعر يمكن أن يدفعه الزبائن للحصول على منتجات تلي احتياجاتهم ورغباتهم، لذا من الضروري أن يكون الزبائن مدركين لقيمة المنتج مقارنة بما يقدمه المنافسون. ولتحديد سعر البيع المستهدف، يجب على الوحدة الاقتصادية القيام ببحوث ودراسات سوقية حول الخصائص والجودة

¹عدنان علي أبو عودة، "أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية: دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة"، رسالة ماجستير غير منشورة، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، (2010)، ص 26.

²وليد سمير عبد العظيم الجبلي وسميرة عباس محمد أبو النيل، "إطار مقترح للتكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) وأسلوب التكلفة المستهدفة (TC) لتخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية لمنشآت الأعمال -دراسة ميدانية"، المجلد 07، العدد 01، (2023)، ص ص369-370.

لذا، يتحدد سعر البيع المستهدف استناداً إلى القيمة التي يدركها العميل لمُنتج الوحدة الاقتصادية، وهذه القيمة تفهم وفقاً لما يكون العميل مستعداً للتضحية به من موارد للحصول على منتج معين يلبي احتياجاته ورغباته، مع مراعاة أسعار البيع التي يقدمها المنافسون.

-الخطوة الثانية: تحديد هامش الربح المستهدف

هامش الربح المستهدف هو المتغير الثاني في معادلة تحديد التكلفة المستهدفة، ويعتبر هامش الربح المستهدف بمثابة العائد المالي الضروري للوحدة الاقتصادية للبقاء في بيئة أعمالها فضلاً عن النمو والتوسع، ومن ثم يتم تحديد هامش الربح المستهدف لضمان تحقيق الخطط المرتبطة بالأرباح طويلة الأجل في الوحدة الاقتصادية.

لذا يجب أن يكون هدف تحديد هامش الربح رقمياً مرناً يتأثر بشكل كبير بتصرفات الزبائن والمنافسين، فضلاً عن قدرة الوحدة الاقتصادية على تلبية احتياجات الزبائن ومواجهة المنافسة.

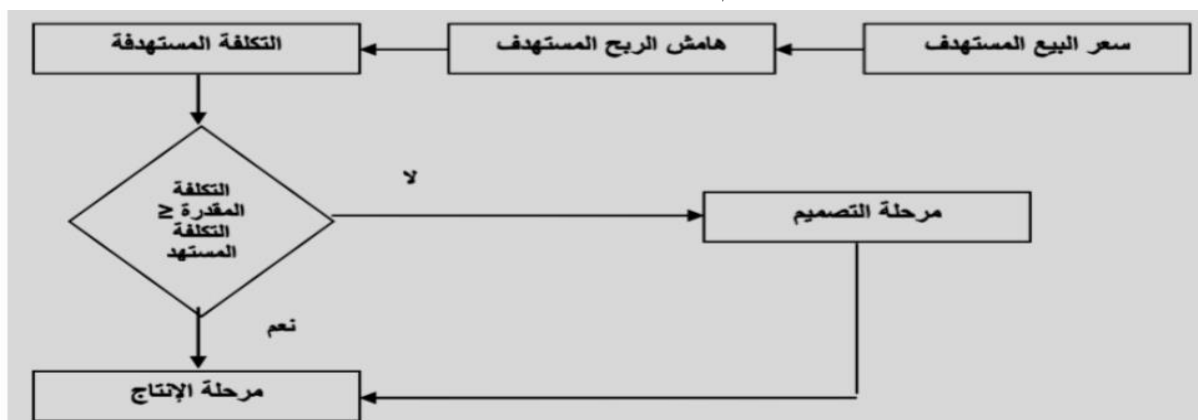
- الخطوة الثالثة: تحديد التكلفة المستهدفة

يمكن تحديد التكلفة المستهدفة من خلال الفرق بين سعر البيع المرغوب وهامش الربح المراد تحقيقه، لذا يجب على المنشأة الاقتصادية تصميم منتجاتها وعملياتها ضمن حدود التكلفة المستهدفة المحددة، مع الأخذ في الاعتبار مستوى الجودة المقبول للبقاء في بيئة تنافسية، ويمكن حساب التكلفة المستهدفة باستخدام المعادلة التالية¹:

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

ويمكن توضيح آلية الوصول إلى التكلفة المستهدفة من خلال الشكل الآتي:

الشكل رقم 3: آلية الوصول إلى التكلفة المستهدفة



المصدر: وليد سمير عبد العظيم الجبلي وسميرة عباس محمد أبو النيل، 2023، إطار مقترح للتكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFA) وأسلوب التكلفة المستهدفة (TC) لتخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية لمنشآت الأعمال -دراسة ميدانية، المجلد 7، العدد 1، ص 369.

¹وليد سمير عبد العظيم الجبلي وسميرة عباس محمد أبو النيل، مرجع سبق ذكره، ص 370.

من خلال الشكل تحدد التكلفة المستهدفة بطرح هامش الربح المطلوب من سعر البيع المتوقع (وفقا لظروف السوق والمنافسة). وبناء عليه يتم اتخاذ القرار:

- تساوي أو أقل: إذا كانت التكلفة المقدرة ضمن حدود "المستهدفة"، يبدأ الإنتاج فوراً.
- أعلى: إذا تجاوزت التكلفة المقدرة الهدف، يُعاد تعديل تصميم المنتج لخفض التكاليف حتى الوصول للمستوى المطلوب.

-الخطوة الرابعة: استعمال بعض التقنيات للوصول الى التكلفة المستهدفة

غالبا ما تكون التكلفة المستهدفة أدنى من التكلفة التقديرية (المتوقعة) لمنتجات الوحدة الاقتصادية، ويرجع ذلك إلى مجموعة من العوامل، وأهمها الضغوط التي تتعرض لها هذه الوحدة من الزبائن أو المنافسين للحد من تكاليف المنتجات. وإذا كانت التكلفة المقدرة للمنتج أعلى من التكلفة المستهدفة، فإنه يتطلب ذلك تقليص التكاليف، ويتم هذا التقليص باستخدام بعض التقنيات مثل هندسة القيمة والتحليل المفكك، ويمكن توضيح ذلك على النحو التالي:

- هندسة القيمة: وهي دراسة نظامية لجميع العوامل التي يمكن أن تؤثر في تكلفة المنتج، إذ يتم التركيز على إجراء التحسينات على تصميم المنتج بالإضافة الى التخلص من المكونات ولوظائف التي لا تضيف قيمة.
- التحليل المفكك: يستند هذا التحليل على دراسة المنتج المنافس وتحليل مكوناته أو وظائفه أو تكاليفه وذلك من أجل تحديد الفرص الممكنة لتحسين وتطوير منتج الوحدة الاقتصادية وتخفيض تكاليفه بهدف تحديد الإجراءات الملائمة للتحسين والتطوير

المطلب الثاني: الإطار النظري للاداء المالي وعلاقته بالتحليل الاستراتيجي للتكلفة

إن الإحاطة بمفهوم الاداء المالي وعلاقته بالتحليل الاستراتيجي للتكلفة له أهمية بالغة لفهم هذا المفهوم وتحديد ملامحه الأساسية، وهو ما سيتم استعراضه من خلال ما يلي:

أولاً: مفهوم الاداء المالي وأنواعه والعوامل المؤثرة فيه

1. مفهوم الاداء المالي:

يعد تحديد ماهية الاداء المالي خطوة ضرورية لضبط أدوات القياس، ويمكن استعراض أبرز التعاريف

الأكاديمية له في النقاط التالية:

1.1 تعريف الأداء

عرف كل من (Miller & Bramiley) أن "الأداء ليس مجرد نتيجة بل هو محصلة لكيفية استغلال المنظمة لمختلف مواردها المتاحة وبناءً عليه، يعتبر الأداء مؤشراً جوهرياً يعكس مدى نجاح الإدارة في تطويع العناصر البشرية والمادية ودمجها بطريقة تؤدي في النهاية إلى تجسيد الأهداف المنشودة على أرض الواقع".¹

2.1 أهداف تقييم الأداء

يمكن تعدادها فيما يلي²:

- يقدم تقييم الأداء معياراً لمدى نجاح المؤسسة من خلال محاولتها الاستمرار في العمل لتحقيق أهدافها، فالنجاح هو مقياس معقد يجمع بين الفعالية والكفاءة وبالتالي فهو أوسع من أي منهما وفي كلتا الحالتين يمكن للمؤسسة أن تستمر وتبقى في العمل.
- يقدم نظام تقييم الأداء بيانات لمختلف المستويات الإدارية في المؤسسة بهدف التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات القائمة على حقائق علمية وموضوعية.
- يوضح تقييم الأداء مدى تقدم المؤسسة في طريقها نحو التحسين أو التدهور من خلال النتائج الفعلية للأداء زمنياً داخل المؤسسة من فترة لأخرى ومكانياً مقارنة بالمؤسسات المشابهة.
- يعزز المنافسة بين الأقسام والإدارات والمؤسسات المختلفة مما يؤدي إلى رفع مستوى أداء المؤسسة.
- يساهم في الكشف عن العناصر الفعالة وتحديد العناصر التي تستدعي الدعم لتحسين أدائها.
- يؤدي تقييم الأداء إلى الوصول إلى الأهداف المقررة.

3.1 تعريف الأداء المالي:

يمثل الأداء المالي المفهوم الضيق لأداء الشركات حيث يركز على استخدام مؤشرات مالية لقياس مدى إنجاز الأهداف، ويعبر الأداء المالي عن أداء الشركات حيث أنه الداعم الأساسي للأعمال المختلفة التي تمارسها الشركة،

¹وائل محمد صبحي إدريس وطاهر محسن منصور الغالبي، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، الطبعة الأولى، عمان: دار وائل للنشر، (2009)، ص38

²الزبيدي حمزة محمود، التحليل المالي: تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل، عمان: مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، (2000)، ص 84

ويساهم في إتاحة الموارد المالية وتزويد الشركة بفرص استثمارية في ميادين الأداء المختلفة والتي تساعد على تلبية احتياجات أصحاب المصالح وتحقيق أهدافهم.

ومما سبق فإن الأداء المالي¹:

- وسيلة تشجيعية لاتخاذ قرارات الاستثمار وتوجيهها نحو الشركات المتميزة، حيث تحفز المستثمرين على اختيار الشركة أو الأسهم التي تعكس معاييرها المالية تقدماً ونجاحاً مقارنة بالآخرين.
 - وسيلة لمعالجة الثغرات والمشاكل والعوائق التي قد تنشأ خلال مسير الشركة، فالمؤشرات تعكس وجود خطر عندما تواجه الشركة صعوبات مالية أو ربحية أو كثرة الديون والقروض ومشكلة الضائقة المالية مما يستدعي التنبيه لإدارة الشركة للعمل على إصلاح الوضع.
 - وسيلة لتحفيز الموظفين والإدارة في المؤسسة للعمل بجد أكبر لتحقيق نتائج ومعايير مالية تفوق السابقة.
 - أداة لتحديد الحالة المالية الحالية للشركة في وقت محدد بشكل عام أو لجوانب معينة من أداء الشركة أو لأداء أسهمها في السوق المالي في يوم معين وفترة محددة.
2. أهمية الأداء المالي:

تتجلى أهمية الأداء المالي في كونه:²

- قياس الكفاءة التشغيلية: بوصفه انعكاساً لمدى نجاح الإدارة في استغلال الموارد المتاحة لتحقيق الأهداف الاستراتيجية.
- تعظيم القيمة السوقية: فدوره يتجاوز حصر الأرباح إلى رفع قيمة المؤسسة وتعظيم ثروة المساهمين.
- ترشيد القرارات الاستثمارية: عبر توفير بيانات دقيقة تساعد في اختيار المشاريع الأكثر ربحية وأقل مخاطرة.
- تحقيق التوازن المالي: من خلال الموازنة الدقيقة بين متطلبات السيولة الفورية وتحقيق معدلات الربحية المستهدفة.
- جذب التمويل: حيث يساهم الأداء القوي في بناء الثقة لدى الممولين، مما يسهل الحصول على رؤوس الأموال بتكاليف أقل.

¹الخطيب محمد محمود، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات المساهمة، عمان: دار الحامد للنشر والتوزيع، (2009)، ص ص 45-46

²Uttarakhand Open University, Financial Management (MS 109), (School of Management Studies and Commerce, 2021), p. 12.

3. العوامل المؤثرة على الأداء المالي

تنقسم إلى عوامل دالية وخارجية كما يلي¹:

1.3 العوامل الداخلية

وهي كما يلي

-حجم الشركة: يشير إلى تصنيفها إلى صغيرة أو متوسطة أو كبيرة، ويُحدد بعدة مؤشرات مثل إجمالي الأصول أو المبيعات أو الودائع أو القيمة الدفترية. يعتبر الحجم من العوامل التي تؤثر في الأداء المالي؛ حيث قد يسفر كبر الحجم عن تعقيد الإدارة وانخفاض الكفاءة أحياناً، ولكنه من ناحية أخرى يعزز اهتمام المحللين الماليين بالشركة. وتظهر الأبحاث وجود ارتباط مباشر بين حجم المؤسسة وكفاءتها المالية.

-عمر الشركة: يعني عدد السنوات التي مضت منذ تأسيس الشركة، حيث يتم قياسه استناداً إلى عدد السنوات التي انقضت منذ بداية تأسيسها.

-نسبة التداول: تعبر الأصول المتداولة عن الموارد التي يمكن أن تتحول إلى نقد خلال عام، مثل النقد والمخزون والمدينين، بينما تمثل الخصوم المتداولة الالتزامات القصيرة الأجل مثل الدائنين والقروض والضرائب. وتُقاس السيولة من خلال نسبة التداول التي تُحسب بقسمة الأصول المتداولة على الخصوم المتداولة.

-الرافعة المالية: تشير إلى استخدام الشركة للديون بالإضافة إلى حقوق المساهمين لتمويل أصولها بهدف تعظيم أرباح المساهمين. ويتم حسابها بناءً على نسبة الالتزامات التي تعكس نسبة الأصول الممولة من خلال الديون، وذلك من خلال قسمة إجمالي الخصوم على إجمالي الأصول. مع زيادة هذه النسبة يرتفع اعتماد الشركة على التمويل من خلال الاقتراض، مما يعزز العوائد المحتملة لكنه يزيد المخاطر المالية، خصوصاً مع الالتزامات طويلة الأمد.

2.3 العوامل الخارجية

تشير إلى مجموعة من العوامل والمتغيرات الخارجية التي تؤثر على الشركة، والتي يكون من الصعب التحكم فيها أو السيطرة عليها، ويجب على إدارة الشركة التكيف مع هذه العوامل، بما في ذلك المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والبيئية وغيرها.

¹عبد الرحمن نجلاء إبراهيم والشريمي آلاء ناصر، "العوامل المؤثرة على الأداء المالي لشركات التأمين السعودية: دراسة تطبيقية على أكبر ثلاث شركات تأمين في المملكة العربية السعودية"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، المجلد 04، العدد 15، (2020)، ص48

ثانياً: مؤشرات الأداء المالي

تنقسم مؤشرات الأداء المالي إلى مؤشرات التوازن المالي ومؤشرات النسب المالية ومؤشرات الحديثة

1. مؤشرات التوازن المالي:

هناك عدة مؤشرات يستند عليها المحلل المالي لإبراز مدى توازن المؤسسة، من أهمها رأس المال العامل الصافي الإجمالي واحتياجات رأس المال العامل والخزينة¹

• رأس المال العامل FRNG

يتمثل في رأس المال العامل الصافي الإجمالي، ويساوي الفرق بين الموارد الدائمة والاستخدامات المستقرة

$$FRng = Rd - Es$$

ويعرف بأنه ذلك الجزء من الموارد المالية الثابتة (الموارد الدائمة) المخصص لتمويل الأصول المتداولة للاستخدامات التشغيلية، كما يعرف أيضاً بأنه الفائض المالي الإجمالي الناتج عن تلبية الاحتياجات المالية الثابتة (الاستخدامات المستقرة) من خلال استخدام الموارد المالية الثابتة (الموارد الدائمة).

• إحتياج في رأس المال العامل BFR

تتضمن المؤسسة في كل دورة استغلالية موارد دورية وهي الديون قصيرة الأجل باستثناء السلفات المصرفية، وتستخدم هذه الموارد لتلبية المستلزمات أو الاحتياجات للدورة وهي المخزونات والقيم القابلة للتحصيل. وبمقارنة قيمة العنصرين، يتم تحديد ما إذا كانت هذه المؤسسة بحاجة إلى موارد إضافية خارج الدورة أم لا.

يتولد الإحتياج المالي للاستغلال عندما تفشل المؤسسة في سداد ديونها الناتجة عن نشاطها من خلال حقوقها لدى المتعاملين ومخزوناتهما، ولذلك ينبغي عليها البحث عن مصادر بديلة لتمويل هذا العجز، ويسمى هذا الإحتياج برأس المال العامل ويتم حسابه بالعلاقة التالية:

$$\text{إحتياج ر م ع} = \text{إحتياج الدورة} - \text{موارد الدورة}$$

$$\text{إحتياج ر م ع} = (\text{قيم الاستغلال} + \text{القيم غير الجاهزة}) - (\text{الديون القصيرة الأجل} - \text{السلفات المصرفية})$$

¹لبن البار موسى وبوساق أمين، "نموذج مقترح لتقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية: عينة من المؤسسات الناشطة بالمنطقة الصناعية بالمسيلة"، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، المجلد 04، العدد 01، الجزائر، (2019) ص ص 64-65.

• الخزينة الصافية TN:

يمكن تعريف خزينة المؤسسة على أنها مجموع الأموال التي تكون تحت تصرفها خلال دورة الاستغلال، وتشمل صافي القيم الجاهزة أي ما تستطيع التصرف فيه فعلا من مبالغ سائلة. وتحسب الخزينة الصافية انطلاقا من الميزانية الوظيفية بإحدى العلاقتين:

$$\begin{aligned} \text{الخزينة} &= \text{رأس مال العامل} - \text{احتياجات رأس المال العامل} \\ \text{الخزينة} &= \text{القيم الجاهزة} - \text{القروض المصرفية} \end{aligned}$$

2. مؤشرات النسب المالية:

تعد النسب المالية من أبرز الأدوات التي تساعد في تحليل الأداء المالي للمنشأة، وتشمل أربع فئات (نسب السيولة، نسب المديونية، نسب النشاط ونسب الربحية). سنقوم بتوضيح كل مجموعة على حدى في الجداول التالية:¹

جدول رقم 3: عرض نسب النشاط ونسب الربحية

النسب	مكوناتها
نسب السيولة	
الهدف منها تحليل قدرة المؤسسة على سداد إلتزاماتها المالية قصيرة الأجل وتقيس توازن المؤسسة على المدى القصير.	<u>نسبة السيولة العامة:</u> الأصول الجارية / الخصوم الجارية تعبر عن مدى قدرة الأصول الجارية على تغطية الخصوم الجارية ولا بد أن تتجاوز الواحد.
	<u>نسبة السيولة المخفضة:</u> (الأصول الجارية - المخزونات) / الخصوم الجارية تعبر عن مدى قدرة الأصول الجارية منزوع منها المخزونات على تغطية الخصوم الجارية.
	<u>نسبة السيولة الجاهزة:</u> خزينة موجبة / الخصوم الجارية تعبر عن مدى قدرة المؤسسة على تغطية إلتزاماتها بواسطة ما يتوفر لديها من نقدية.
نسب المديونية	
	<u>نسبة السيولة الآجلة:</u> الخصوم الغير جارية / الأموال الدائمة. تسمح لنا بالتعرف على مدى إعتتماد المؤسسة على الديون في تمويلها طويل الأجل.

¹بورفيس هدى، "دراسة الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية باستخدام المؤشرات المالية والنسب المالية: مؤسسة SPA SOMIK سكيكدة نموذجاً (2018)- (2021)", مجلة دفاتر اقتصادية، المجلد 15، العدد 02، الجزائر، (2024)، ص ص559-560

تسمح هذه المجموعة على التعرف على مدى اعتماد المؤسسة على الديون ومدى اعتمادها على أموالها الخاصة.	<u>نسبة الإستدانة الكلية:</u> مجموع الديون / مجموع الخصوم. تقيس مدى اعتماد المؤسسة على الديون بصفة عامة في التمويل.
	<u>نسبة الإستقلالية المالية:</u> الأموال الخاصة / مجموع الخصوم تغير عن مدى اعتماد المؤسسة على أموالها الخاصة في التمويل.
نسب النشاط	
تقيس قدرة المؤسسة في إدارة أصولها ونزولها وقدرتها على تحصيل ديونها في مواعيد إستحقاقها.	<u>معدل دوران الأصول:</u> رقم الأعمال / إجمالي الأصول يعبر عن مدى استطاعة المؤسسة إستغلال إجمالي أصولها لتوليد حجم معين من المبيعات.
	<u>معدل دوران الأصول الثابتة:</u> رقم الأعمال / إجمالي الأصول الثابتة يقيس مدى قدرة المؤسسة على إستغلال أصولها القابلة لتوليد حجم معين من المبيعات.
	<u>معدل دوران الزبائن:</u> رقم الأعمال / الزبائن والحسابات الملحقه يقيس كفاءة المؤسسة في لحصيل ديونها
	<u>مدة تحصيل الزبائن:</u> 360 / معدل دورات الزبائن يقيس كفاءة المؤسسة في تحصيل ديونها
	<u>معدل دوران الموردين:</u> المشتريات / على الموردون والحسابات الملحقه يقيس الفترة الممنوحة للمؤسسة لتسديد ديونها،
	<u>مدة لسديد الموردين:</u> 360 / معدل دوران الموردين يقيس الفترة الممنوحة للمؤسسة لتسديد ديونها.
نسب الربحية	
	<u>معدل العائد على الأصول:</u> صافي الربح / إجمالي الأصول يقيس كفاءة إدارة الشركة في إستخدام الأصول المتاحة لتوليد الارباح.

تستخدم في تقييم قدرة المنشأة على توليد الأرباح من الأنشطة التشغيلية مقارنة بالنفقات والتكاليف الأخرى التي تحملها خلال فترة زمنية معينة.	معدل العائد على حقوق الملكية: صافي الربح / حقوق الملكية تعبر عن كفاءة المؤسسة في استغلال حقوق الملكية لتوليد الأرباح.
تحمّلها خلال فترة زمنية معينة.	نسبة هامش الربح الصافي: صافي الربح / الإيرادات يعكس قدرة المؤسسة على تقديم السلع بكلفة أقل وسعر أعلى.

المصدر: بورفيس هدى، (2024)، دراسة الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية باستخدام المؤشرات المالية والنسب المالية: مؤسسة SPA SOMIK سكيكدة نموذجاً (2021-2018). مجلة دفاتر اقتصادية، مجلد 15، العدد 2. ص ص 559-560

3. المؤشرات الحديثة

وهي كالتالي¹:

1.3 القيمة الاقتصادية المضافة EVA:

تعرف القيمة الاقتصادية المضافة كمؤشر لتقييم الأداء وأداة للتسيير، حيث يُمكن من خلال هذا المؤشر ربط المد Managers بالمؤسسة وتحفيزهم عليها بناءً على منطق النتائج، وذلك من خلال العلاقة بين النتائج والأموال من جهة، وتكلفة رأس المال التي تعبر عن التعويض الممنوح لأصحاب الأموال، وهم المساهمون.

ولحساب EVA علينا بحسابها وفق الخطوات التالية:

• حساب نتيجة الاستغلال المحاسبية EBIT:

الزيادة في الفروق الضريبية + الزيادة في الفائض الناجم عن استخدام قاعدة LIFO + قسط إهلاك الشهرة للعام الجاري + قسط إهلاك العناصر الغير ملموسة كمصاريف الأبحاث والتطوير + الزيادة في المؤنات والمخصصات الأخرى فوائد البيع الإيجاري

• حساب نتيجة الاستغلال الصافية بعد الضريبة NOPAT:

نتيجة الاستغلال قبل الضريبة مطروح منها الضرائب على أرباح الشركات

$$NOPAT = EBIT - IBS$$

¹خالد سيف الإسلام بوخلخال وعلال بن ثابت، "قياس وتقييم الأداء المالي باستخدام المؤشرات الحديثة والتقليدية ودراسة فعاليتها في خلق القيمة: دراسة حالة مجمع صيدال خلال الفترة 2009-2019"، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، المجلد 12، العدد 01، الجزائر، (2021)، ص ص 148-149.

- حساب الأموال المستثمرة CI:

هناك مدخلين مدخل للأصول وآخر للخصوم ويتمثلان فيما يلي:

- حساب CI (مدخل الخصوم):

الأموال الخاصة + الفروق الضريبية + القيمة المحاسبية للعناصر غير الملموسة + الفائض الناجم عن استخدام قاعدة LIFO + الإهلاك المتراكم لشهرة المحل + المؤونات والمخصصات الأخرى + القيمة الحالية لأقساط البيع الإيجاري (مقصومة بتكلفة الاقتراض) + الأموال الخاصة المعدلة + الديون المالية

الأصول الثابتة بالقيمة المحاسبة الصافية + الأصول المعنوية بالقيمة المحاسبية الإجمالية + فارق الاندماج (شهرة المحل) + القيمة المحاسبية الصافية لمصاريف الأبحاث والتطوير + احتياجات رأس المال العامل بالقيمة المحاسبية الإجمالية + الاستثمارات المالية

- حساب تكلفة الأموال الخاصة Kcp:

تكلفة الأموال الخاصة = النتيجة الصافية / الأموال الخاصة

- حساب تكلفة الديون:

تكلفة الديون = النتيجة المالية / الاستدانة الصافية
الاستدانة الصافية = الخصوم غير الجارية + خزينة الخصوم - التوظيفات المالية - خزينة الأصول.

- تكلفة القروض بعد الضريبة:

سعر الفائدة (1- معدل الضريبة)

- حساب التكلفة الوسيطة المرجحة لرأس المال WACC:

$$WACC = KD \cdot (D/D+CP) + Kcp \cdot (CP/D+CP)$$

التكلفة الوسيطة المرجحة لرأس المال WACC:

KD: تكلفة الديون

D: الديون

Kcp: تكلفة الاموال الخاصة

• حساب القيمة الاقتصادية المضافة EVA:

$$EVA = (ROI - CMPC) \cdot CI$$

العائد على الاستثمار: ROI

تكلفة رأس المال: CMPC

رأس المال: CI

CP: الأموال الخاصة

2.3 القيمة السوقية المضافة MVA:

تشير إلى الفارق بين القيمة السوقية للشركة ورأس المال المستثمر فيها من قبل الملاك والمقترضين، ومن خلال هذه الصورة التحليلية تعتبر MVA وفق رؤية الشركة المسوقة مقياساً متفوقاً وشاملاً لقياس وخلق الثروة، فضلاً عن كونها معياراً للفاعلية التشغيلية في شركات الأعمال بناءً على قدرتها وكفاءتها في ربط العوامل المرتبطة بنجاح الشركة وفعاليتها.

وتحسب القيمة السوقية المضافة MVA:

$$MVA = \sum_{t=1}^n \frac{EVA}{(1+Ki)^t}$$

ثالثاً: العلاقة بين التحليل الاستراتيجي للتكلفة وتحسين الاداء المالي

يساهم التحليل الإستراتيجي للتكلفة، كأحد المداخل الحديثة في تزويد الإدارة بالمعلومات الضرورية لزيادة أرباح المنشأة ودعم مركزها التنافسي في الأمد البعيد، كما يساعد في نشر وظيفة الجودة من خلال تحديد القيم النسبية لخصائص المنتج بناءً على رغبات العميل مما يسمح بحساب الربحية وفقاً لتلك الخصائص بدقة.

وتستفيد المؤسسة من هذه المعلومات في اتخاذ قرارات إستراتيجية هامة لا سيما في مجال تسعير المنتجات إذ يربط التحليل بين توقعات المستهلكين، عوامل المنافسة، وإمكانيات المؤسسة. ويضمن ذلك دقة تحديد التكاليف لتجنب "التكلفة الأقل من الحقيقة" التي قد تؤدي لتآكل رأس المال، أو "التكلفة الأعلى من الحقيقة" التي تضعف الحصة السوقية نتيجة المغالاة في السعر.

ويحقق هذا المدخل توافقاً مع فلسفة التكلفة المستهدفة، حيث يتم التركيز على تحقيق الأرباح المستهدفة في جميع مراحل دورة حياة المنتج بدءاً من التصميم وحتى الإنجاز النهائي، كما يساعد الإدارة في اختيار الموازنات البديلة التي تتناسب مع موارد المنشأة المتاحة.

بالإضافة إلى ذلك يعمل التحليل الإستراتيجي للتكلفة على زيادة الحصة السوقية من خلال توفير مرونة شرائية أكبر للمستهلك وتحسين فرص التسويق وينعكس الوفاء بحاجات العملاء والارتقاء بمواصفات المنتج بشكل إيجابي ومباشر على الأداء المالي للمؤسسة ككل.

وأخيراً يتيح هذا التحليل الحصول على تكلفة تقديرية دقيقة للمنتجات التي تستهلك الموارد بمعدلات متفاوتة مما يجعله أساساً متيناً لتحديد أسعار التحويل، كما يدعم توجه المحاسبين نحو استخدام محاسبة الإنتاج بدون فاقد (الرشيق) في حساب تكاليف المنتجات بكفاءة عالية.¹

¹فارس ودينا زين العابدين سعيد، "دور أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة في تحسين الأداء المالي للمنشآت الصناعية (دراسة حالة)"، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة، جامعة قناة السويس، المجلد 06، العدد 02، مصر، (2019)، ص ص 46-47.

خلاصة الفصل الأول

استهدف هذا الفصل بناء إطار مفاهيمي متكامل يربط بين التحليل الاستراتيجي للتكلفة وتحسين الأداء المالي وقد خلصت الدراسة من خلال المبحث الأول إلى أن التحليل الاستراتيجي للتكلفة يمثل نقلة نوعية تتجاوز قصور النظم التقليدية بتركيزه على تحليل البيئة التنافسية وربط بيانات التكاليف بالرؤية الاستراتيجية للمؤسسة.

أما المبحث الثاني فقد أبرز الأثر الجوهري لأدوات هذا التحليل حيث تساهم سلسلة القيمة في تحديد الأنشطة المعظمة للقيمة، وتعمل التكلفة المستهدفة على ضبط التكاليف من مرحلة التصميم، بينما يضمن نظام التكاليف على أساس الأنشطة دقة التخصيص، وتتكامل هذه الأدوات لتشكل رافعة حقيقية لتحسين الأداء المالي، من خلال رفع الكفاءة التشغيلية، ودعم اتخاذ القرارات، وتحقيق ميزة تنافسية مستدامة تنعكس إيجاباً على المؤشرات المالية والربحية.

الفصل الثاني:

الدراسة الميدانية لأثر أدوات التحليل
الاستراتيجي للتكلفة في تحسين الاداء المالي
بشركة مناجم حديد الشرق -تبسة-

تمهيد

بعد التطرق في الفصل الأول إلى أهم المفاهيم والأدبيات النظرية المتعلقة بأثر أدوات التحليل الإستراتيجي في تحسين الأداء المالي وكذا عرض أهم الدراسات السابقة التي تناولت الموضوع سنحاول من خلال هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي ومن ثم تحليل ومناقشة النتائج المتحصل عليها من خلال دراستنا.

ولاتمام الجانب التطبيقي ارتأينا أن نتناول من خلال هذا الفصل مبحثين حيث يتناول المبحث الأول الجوانب التنظيمية والمنهجية للدراسة الميدانية، أما المبحث الثاني فقد خصص لعرض وتحليل النتائج واختبار الفرضيات، وذلك على النحو التالي:

المبحث الأول: الجوانب التنظيمية والمنهجية للدراسة الميدانية

المبحث الثاني: عرض وتحليل النتائج واختبار الفرضيات

المبحث الاول: الجوانب التنظيمية والمنهجية للدراسة الميدانية:

يهدف هذا المبحث الى تأسيس للجوانب التنظيمية والمنهجية للدراسة الميدانية، فمن جهة يسعى الى تقديم صياغة واضحة للملامح العامة والهيكل التنظيمي لشركة مناجم حديد بتبسة بإعتبارها البيئة الصناعية محل الدراسة، ومن جهة أخرى يركز على ضبط المنهجية العلمية المعتمدة في معالجة إشكالية البحث من خلال تحديد مجتمع وعينة الدراسة، تبيان طبيعة مقياس الداء المالي المعتمد، بالإضافة الى عرض أداة الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة لتفريغ وتحليل البيانات

المطلب الأول: عرض المؤسسة محل الدراسة:

من خلال هذا المطلب سنتطرق الى نشأة شركة مناجم حديد الشرق وتعريفها بالإضافة الى موقعها واهم أهدافها والهيكل التنظيمي والتقسيم الوظيفي للشركة

أولاً: النشأة والإطار التعريفي لشركة مناجم حديد الشرق – تبسة:

1. نشأة شركة مناجم حديد الشرق -تبسة :

تأسست شركة مناجم حديد الشرق منذ العصور الاستعمارية وهي مكونة أساسا من منجمين هما منجم الوزنة ومنجم بوخضرة الواقعين على التوالي 90 و 75 كلغ شمال عاصمة ولاية تبسة غير بعيدين عن الحدود التونسية حيث بدا هذين المنجمين نشاطهما على التوالي في عامي 1921 1925 خلال الحقبة الاستعمارية كان انتاج هذين المنجمين مخصصا للتصدير حصريا حتى استقلال الجزائر بمتوسط 3 مليون طن من خام الحديد يتم تصديرها الى أوروبا، اسيا وامريكا.

منذ عام 1967 عندما تم تأمين المناجم تم تسليمها الى SONAREM (الشركة الوطنية لاجتاج التعدين والاستغلال) حتى عام 1983 عندما تمت إعادة هيكلة sonarem تم انشاء العديد من الشركات التابعة حسب التخصص، بما في ذلك FERRHOS المسؤولة عن تشغيل مناجم الحديد والفوسفات

وفي عام 2001 كجزء من الشراكة تم بيع هذين المنجمين الى ISPAT الشريك المجموعة L.N.M (لاكشي نبواس ميتال) والتي قامت بتشغيلها لمدة خمسة عشر عاما تقريبا، أدى رحيل هذا الشريك عام 2016 الى إنشاء minede fer de (MFE/SPA) التابعة لمجموعة (MANAL) مناجم الجزائر لصناعات التقليدية.

2. تعريف مناجم حديد الشرق -تبسة-

هي مؤسسة عمومية اقتصادية تابعة لمجموعة مناجم الجزائر للصناعات التقليدية (MANAL SPA) وتمثل شركة مناجم حديد الشرق تبسة (MFE) المورد الوحيد والاساسي لمجمع الحجار للحديد والخام. تأسست منذ العهد الاستعماري حيث منحت رخصة البحث الأولى من طرف باسكال سنة 1878 وبداية استغلالها كانت في 1921. تم تأميمها عام 1967 لتصبح ملكا لشركة الوطنية للبحث والتعدين (SONAREM)

وذلك أصبح مع الوقت تابعا لشركة الوطنية للحديد والفوسفات (FERPHS) وذلك بعد إعادة الهيكلة في 1938. وقعت اول اتفاقية للشراكة مع شركة ISPAT سنة 2001 لتصحيح سنة 2006 تستغل المناجم بنسبة 70% من طرف مجموعة ميتال ستيل و 30% للشركة الوطنية، ثم في 2013 قامت الدولة الجزائر بشراء 21% من شركة TSPAT لتستغل المناجم بنسبة أكبر متمثلة في 51% وابتدا من 9 أغسطس 2016 أصبحت مؤسسة مناجم حديد الشرق (MFE) المساهم الوحيد راس مال قدره 613140000 دج وقدرة إنتاجية 2 مليون طن من الحديد سنويا حيث تستغل الشركة الحديد كمادة أولية طبيعية من المناجم ويتم نقلها الى الزبون والمستقبل الرئيسي للحديد "مجمع الحجار بمدينة عنابة". "يوجد مقر الشركة بالمنطقة الصناعية ولاية تبسة -12060 في حين يتواجد المنجمين (المصنعين الخاصين بها بدائرتي الوزنة وبوخضرة على بعد 90 و 75 كلم على التوالي شمال مقر ولاية تبسة

ثانيا: اهداف شركة مناجم حديد الشرق – تبسة-

تعتبر شركة مناجم حديد الشرق -تبسة واحدة من بين اهم الشركات المنتجة للحديد الخام في الجزائر نظرا لمساهماتها الكبيرة في دفع عجلة الإنتاج ومنها الاقتصاد ويتضح ذلك من خلال الأهداف التي تضعها الشركة في مخطط التنمية المطبق منذ سنة 2021 على مدى 10 سنوات أي حتى 2031

● اهداف مالية واقتصادية

- زيادة راس المال وتحصيل الديون المتراكمة
- تطوير حجم الإنتاج والمنتج للخروج من دائرة الزبون الوحيد والبحث عن زبائن جدد.
- تنمية الاقتصاد الوطني
- تلبية احتياجات سيدر الحجار من خام الحديد

• اهداف إنتاجية والإجتماعية

- اعداد الوديعه من اجل التمكن من الوصول الى الاحتياطات المتعمقه
- زيادة إمكانية انتاج معدات التعدين مضاعفة القدرات الحالية للشركة
- الهدف ل 2031 هو الوصول الى 04 مليون طن سنويا من المنتجات التجارية
- تدعيم المجهود الوطني في مجال التشغيل.
- توفير كميات معتبرة من الحديد الخام
- تحسين المستوى المعيشي من خلال توزيع جزء من الأرباح على الموظفين

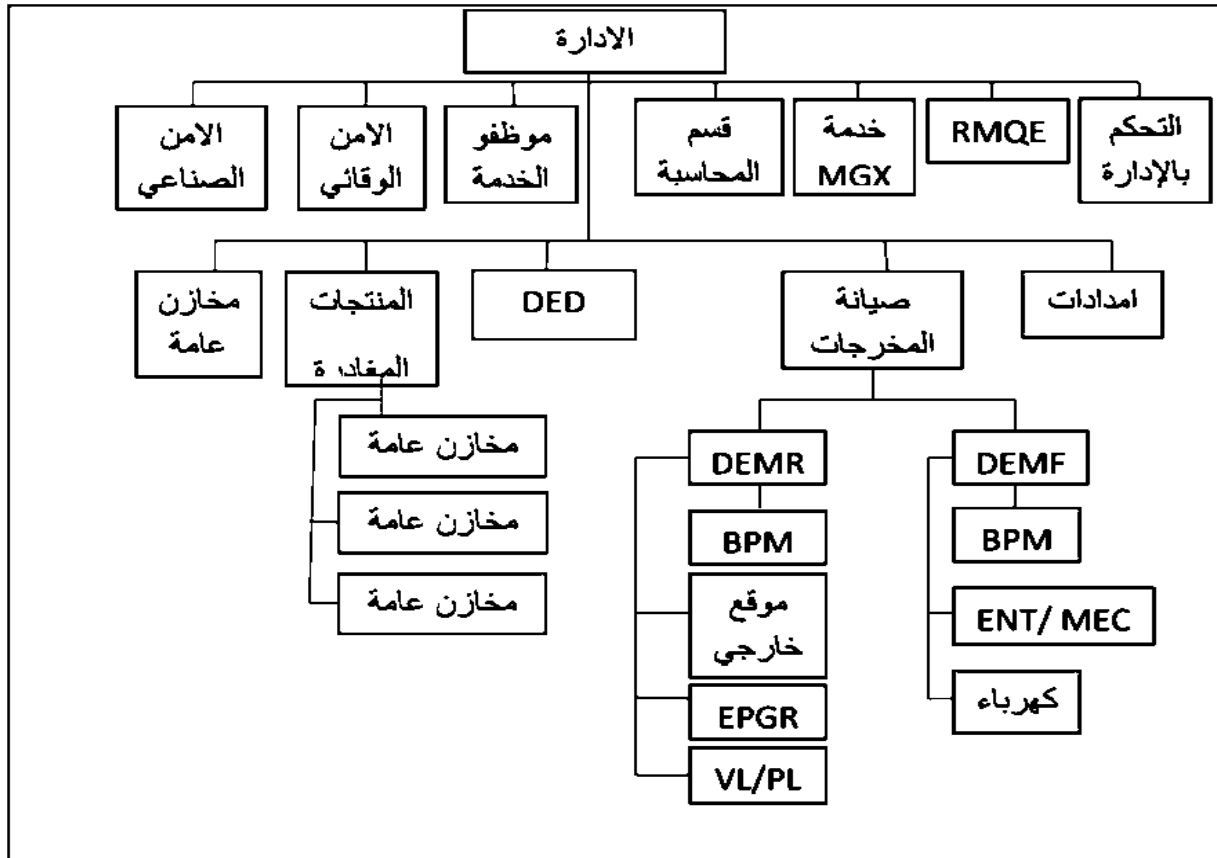
بالإضافة الى ذلك تسعى الشركة جاهدة للمحافظة على البيئة من خلال تطبيق مشاريع منظور التوسع في محيط التعدين، التي تدرس احتمالات التوسع للمناطق المجاورة وتجنب العشوائية.

اما الهدف الأساسي الذي تركز عليه الشركة فيتمثل في ضمان الطاقة الإنتاجية اللازمة لتغطية حاجيات الزبون الوحيد "مجمع الحجار للحديد وكذلك المحافظة على الجودة المطلوبة واعداد احتياطات خام للحديد قابلة للاستغلال وكذلك توفير مناصب العمل والحد من البطالة بتوظيف إطارات عالية المستوى والكفاءة.

ثالثا: الهيكل التنظيمي لشركة مناجم حديد الشرق – تبسة-

يمثل الشكل الموالي الهيكل التنظيمي لمؤسسة حديد الشرق تبسة:

الشكل رقم 4: الهيكل التنظيمي لمؤسسة الحديد والشرق



المصدر: معلومات مقدمة من المؤسسة

ويمكن شرح أقسام شركة حديد الشرق -تبسة- من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم 4: أقسام مؤسسة الحديد والشرق

المهام	التقييم الوظيفي
الإشراف على الإدارة العامة للشركة	الإدارة العامة للشركة
مسئولية عن تحقيق أهداف الإنتاج المخصصة للمناجم في أفضل شروط التكلفة والجودة والسلامة	إدارة مجمع
يضمن الأمن داخل المجمع	الأمن الصناعي
ضمان أمن المجمع من الخطر الخارجي	الأمن الوقائي
- التنظيم الإداري للموظفين - دفع رواتب الموظفين - التوظيف	موظفي الخدمة (الخدمة الشخصية)

التدريب	يتعامل مع تدريب النقابات العمالية والمتدربينالخ
قسم المحاسبة	- الإدارة المالية للمجمع - تسير السيولة المالية من مقبوضات ومدفوعات - التسير الحسن للصندوق
خدمة MGX	إدارة الموارد العامة للمؤسسة
إدارة الجودة RMQE	- الحفاظ على جودة المنتج - مواكبة متطلبات جودة السلع المقدمة - الإشراف المباشر على مصلحة مراقبة النوعية
إدارة الإنتاج	- ضمان تنفيذ البرنامج الإنتاجي - التنبؤ بكمية ونوعية المنتج - مراقبة عملية سير الإنتاج اليومي
دائرة الدراسات والتطورات	- دراسة جيولوجية للتعدين - إدارة المحاجر - تطوير التقنيات المستعملة
قسم الصيانة	- BEMR : إدارة صيانة مخزون الدرفلة (الشاحنات، مثاقب، ... الخ) - EPGR : صيانة وقائية للمعدات والإصلاحات الرئيسية صيانة المواقع الخارجية - VL/PL : المركبات الخفيفة مركبات البضاعة الثقيلة - DEMF : قسم صيانة المعدات الثابتة - BPM : مكتب تحضير الطرق - Mec/ENT : إصلاحات ميكانيكية - كهرباء : إصلاحات كهربائية

المصدر: من إعداد الطالب بالإستعانة بمعلومات مقدمة من المؤسسة

المطلب الثاني: المنهجية المعتمدة في الدراسة:

من خلال هذا المبحث سيتم توضيح الطرق والأدوات المستخدمة في هذه الدراسة وكذا توضيح نموذج الدراسة

أولاً: مجتمع وعينة الدراسة:

1. مجتمع الدراسة

يقصد بمجتمع الدراسة جميع المفردات التي تشكل ظاهرة البحث، ويتكون مجتمع الدراسة من العاملين في (مؤسسة مناجم حديد الشرق -تبسة-) وبناء على طبيعة الموضوع المتعلق بأثر التحليل الإستراتيجي للتكلفة في تحسين الأداء المالي، فقد شمل مجتمع الدراسة الموظفين المعنيين بشكل مباشر.

2. عينة الدراسة

تميزت عينة الدراسة بأنها كانت عشوائية حيث تم توزيع 40 إستمارة على موظفي مؤسسة مناجم حديد الشرق -تبسة- وفق ما هو مسموح به لإجراء الدراسة الميدانية، وتم إسترجاع 39 استمارة من أصل الـ 40 إستمارة الموزعة والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم 5: عينة الدراسة

الإستبانات	العدد	النسبة
الموزعة	40	100%
التي لم يتم استرجاعها	1	2.5%
غير صالحة للتحليل	0	0%
المسترجعة الصالحة للتحليل	39	97.5%

المصدر: من اعداد الطالب

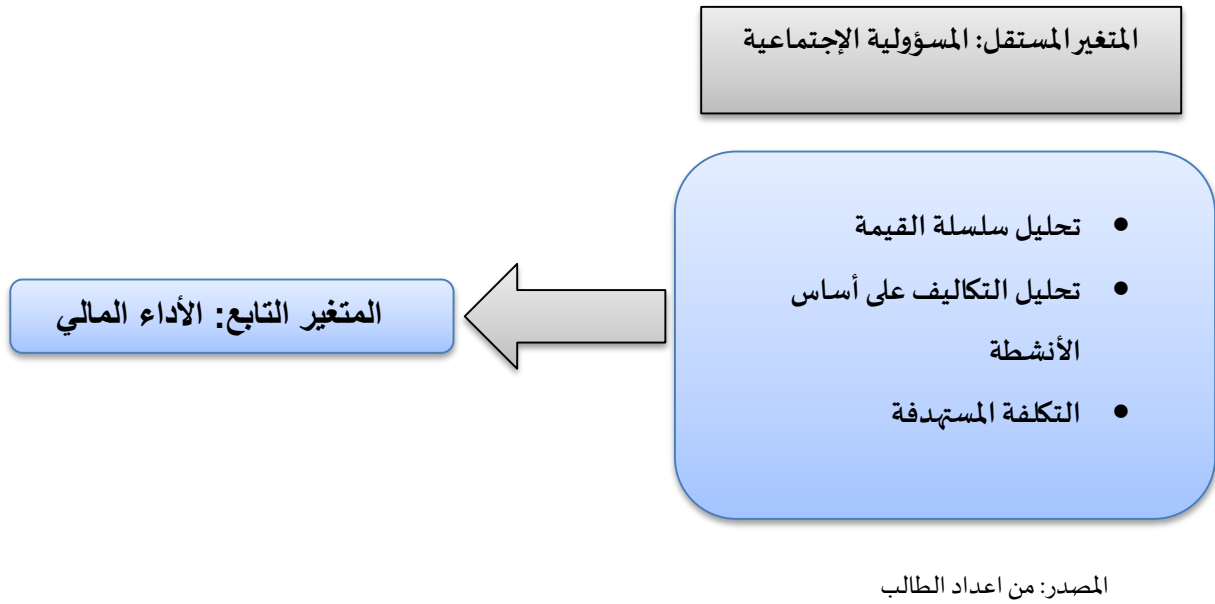
3. طبيعة مقياس الأداء المالي في الدراسة

نظراً لخصوصية شركة مناجم حديد الشرق، وصعوبة الوصول الى القوائم المالية التفصيلية الدقيقة والحديثة التي تسمح بحساب المؤشرات المالية الفورية لاعتبارات تتعلق بسرية البيانات؛ فقد اعتمدت هذه الدراسة في شقها التطبيقي على تقييم الأداء المالي. وهذا المدخل يعتبر منهجاً علمياً معتمداً في البحوث الأكاديمية (خاصة في التخصصات المحاسبية) عند تعذر الحصول على البيانات الرقمية الرسمية، حيث يتم قياس الأداء بناءً على تقييم وخبرة الإطارات والمختصين الماليين داخل المؤسسة، كونهم يمتلكون المعرفة الميدانية الدقيقة بالانعكاسات الحقيقية لأدوات التكلفة على النتائج المالية للشركة.

4. نموذج الدراسة

تتناول الدراسة البحث عن الأثر الذي يلعله التحليل الإستراتيجي للتكلفة على تحسين الاداء المالي بشركة مناجم حديد الشرق -تبسة-، وبالتالي فهي تشتمل على المتغيرات التالية:

- المتغير المستقل: التحليل الإستراتيجي للتكلفة وتم تقسيمه إلى متغيرات مستقلة جزئية تتمثل في مجموعة من الأبعاد وهي (تحليل سلسلة القيمة، تحليل التكاليف على أساس الأنشطة، التكلفة المستهدفة)
 - المتغير التابع: ويتمثل في الأداء المالي للمؤسسة محل الدراسة
- الشكل رقم 5: نموذج الدراسة



ثانيا: أدوات الدراسة وطرق جمع البيانات

لغرض الحصول على البيانات والمعلومات، تم الإستعانة بمجموعة من الوسائل للحصول على المعلومات التي تم تسلمها من قبل المؤسسة محل الدراسة، والمتمثلة في التالي:

1. الوثائق والتسجيلات

لإتمام عمليات البحث بشكل كامل قمنا بالإستعانة بالبيانات الخاصة بالمؤسسة، تم ذلك من خلال التعرف على تاريخ المؤسسة، كما تم الإطلاع على الهيكل التنظيمي الخاص بها، أدائها المالي وغيرها من المعلومات.

2. المقابلة

علاوة على الأدوات المذكورة، تم استخدام المقابلة لجمع المعلومات، فقد تم بالاستعانة بمقابلة مع موظفي المؤسسة للتعرف على أثر أدوات التحليل الإستراتيجي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة.

3. إستمارة الإستبيان

يعتبر الاستبيان أحد أبرز الأدوات الأساسية في جمع البيانات والمعلومات، ويعد وسيلة فعالة لتحقيق الوصول إلى الحقائق والآراء التي تساعد الباحث في جمع معلومات لا يمكن رؤيتها أو الوصول إليها، وقد تم تقسيم استمارة الاستبيان على النحو التالي:

- الجزء الأول: يضم محور البيانات الديموغرافية والشخصية لأفراد العينة، واشتمل على خمسة (05) متغيرات وهي: (الجنس، العمر، المستوى الدراسي، الخبرة المهنية، المركز الوظيفي).

- الجزء الثاني: تضمن محاور البيانات الخاصة بمتغيرات الدراسة وينقسم إلى محورين:

❖ المحور الثاني: وتضمن مجموعة من العبارات التي تقيس أبعاد أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة

- البعد الأول: تحليل سلسلة القيمة ويضم 5 عبارات

- البعد الثاني: تحليل التكاليف على أساس الأنشطة ويضم 5 عبارات

- البعد الثالث: التكلفة المستهدفة ويضم 5 عبارات

❖ المحور الثاني: وتضمن مجموعة من العبارات التي تقيس تحسين الأداء المالي ويضم 8 عبارات

وبذلك كان إجمالي العبارات التي تشكل الاستمارة 23 عبارة، وبعد استرجاعها تم توزيعها وتحليلها بواسطة برنامج المعالجة الإحصائية SPSS، وتم ترميزها وإدخالها إلى البرنامج بالإعتماد على مقياس ليكارت الخماسي ويشمل المستويات الخمسة الآتية:

الجدول رقم 6: مقياس ليكارت الخماسي lekert

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

المصدر: من اعداد الطالب

وقد تم تحديد طول خلايا مقياس ليكارت للتدرج الخماسي (الحدود الدنيا والعليا) حيث تم حساب النطاق (4=5-1) ثم يقسم على أعلى قيمة في المقياس للحصول على طول الخلية أي (0.80=4/5) وبعد تم إدخال هذه القيمة في بداية المقياس وهي واحد من أجل تحديد الحد الأقصى لهذه الخلية ويمكن تفسير طول الخلايا في الجدول أدناه:

الجدول رقم 7: طول خلايا مقياس ليكارت الخماسي

الإتجاه	المتوسط الحسابي	درجة المفارقة	المستوى
الإتجاه الأول	من 1 إلى أقل من 1,80	غير موافق بشدة	منخفض جدا
الإتجاه الثاني	من 1,80 إلى أقل من 2,60	غير موافق	منخفض
الإتجاه الثالث	من 2,58 إلى أقل من 3,40	محايد	متوسط
الإتجاه الرابع	من 3,37 إلى أقل من 4,20	موافق	مرتفع
الإتجاه الخامس	من 4.20 إلى 5	موافق بشدة	مرتفع جدا

المصدر: من اعداد الطالب

ثالثا: الأساليب الإحصائية

من أجل تحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات بشكل جيد، سيتم استخدام أساليب إحصائية يتم من خلالها توضيح نوع العلاقة بين المتغيرات، عبر البدء بجمع البيانات الموزعة وترميزها ثم إدخالها على الحاسوب باستخدام برنامج التحليل الإحصائي (SPSS) الذي يتضمن مجموعة من الاختبارات الإحصائية تم من خلالها استخدام عدة أساليب إحصائية على النحو التالي:

1. التكرارات والنسب المئوية

وهذا لتحديد نسبة المشاركين في العينة الذين اختاروا كل خيار من الخيارات في الإستبيان، ويتم حسابها بقسمة عدد التكرارات التي تتوافق مع عبارة معينة تعتمد على عدد أفراد العينة.

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

وتحسب بالعلاقة التالية

2. معامل الثبات

بعد استرجاع كل الاستبيانات الموزعة والمقدر عددها ب 39 إستمارة استبيان، قمنا بحساب معامل ألفا

$$a = \frac{n}{n-1} \left(1 - \frac{\sum v_i^2}{vt} \right)$$

كرونباخ الذي يحسب وفق العلاقة التالية:

وكانت النتائج كالتالي:

الجدول رقم 8: إختبار ألفا كرونباخ لأداة الدراسة

المجال	عدد العبارات	معامل الثبات ألفا كرونباخ
ادوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة	15	0.813
الأداء المالي	8	0:806
المجموع الكلي	23	0.872

المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss v27

من الجدول رقم 08 يمكن قراءة نتائج قياس الاستبيان حيث نجد أن قيمة ألفا كرونباخ لأدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة جاءت مساوية لـ (0.813)، ومن جهة أخرى جاءت قيم الأداء المالي مساوية لـ (0:806)، بينما جاءت قيمة ألفا كرونباخ لكل العبارات مجمعة مساوية لقيمة (0.872) وهي قيمة تدل على ثبات عبارات الاستبيان وصلاحيته كأداة للدراسة.

3. المتوسط الحسابي والانحراف المعياري

المتوسط الحسابي هو مقياس للنزعة المركزية يستخدم لتحديد متوسط إجابات المشاركين في البحث، ويبين ردود فعل أفراد المؤسسة تجاه محاور وأسئلة أداة البحث.

بينما يعتبر الانحراف المعياري من أبرز مقاييس التشتت شهرة وأهمية واستخداما في التطبيقات العملية، وهو يقوم بقياس الفارق بين القيم ومعدلها الحسابي، وقد تم استخدامه لمعرفة درجة تشتت واختلاف إجابات المبحوثين حول محاور الدراسة.

4. معامل الارتباط بيرسون

لقياس قوة واتجاه العلاقة بين المتغير المستقل (أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة) والمتغير التابع (الأداء المالي).

5. الانحدار الخطي المتعدد

نموذج الانحدار الخطي المتعدد هو أحد الأساليب الإحصائية التي تهدف إلى دراسة العلاقة بين متغير تابع واحد وعدة متغيرات كلية أو جزئية مستقلة.

6. معامل التحديد

يحدد مقدار تأثير المتغير المستقل على المتغير التابع، ويظهر النسبة التي يؤثر بها المتغير المستقل على المتغير التابع، حيث كلما كانت هذه النسبة مرتفعة كانت المساهمة أكبر، وتعتبر النسبة المتبقية لمتغيرات أخرى غير مدروسة وللخطأ العشوائي

7. معامل الاختلاف

هو نسبة الانحراف المعياري إلى المتوسط الحسابي ويعتبر مقياسا نسبيا للتشتت يستخدم لتحديد مدى تناغم إجابات المشاركين، وكلما كان معامل الاختلاف أقل من 50 بالمائة دل على توافق إجابات عينة البحث، وكلما كان أكبر من 50 بالمائة دل على عدم التوافق.

المبحث الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة واختبار الفرضيات:

يتم في هذا المبحث عرض وتحليل نتائج الدراسة المتحصل عليها من خلال مخرجات برنامج Spss v27 واختبار الفرضيات، ودراسة ما مدى تأثير أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة على الأداء المالي بمؤسسة مناجم حديد الشرق -تبسة-

المطلب الأول: تحليل الوصفي لعينة الدراسة:

سيتم عرض وتحليل نتائج الدراسة المتحصل عليها من خلال مخرجات برنامج Spss v27

1. الجنس:

يشير الجدول التالي الى توزيع آراء أفراد العينة حسب متغير الجنس من خلال التكرارات والنسب المئوية:

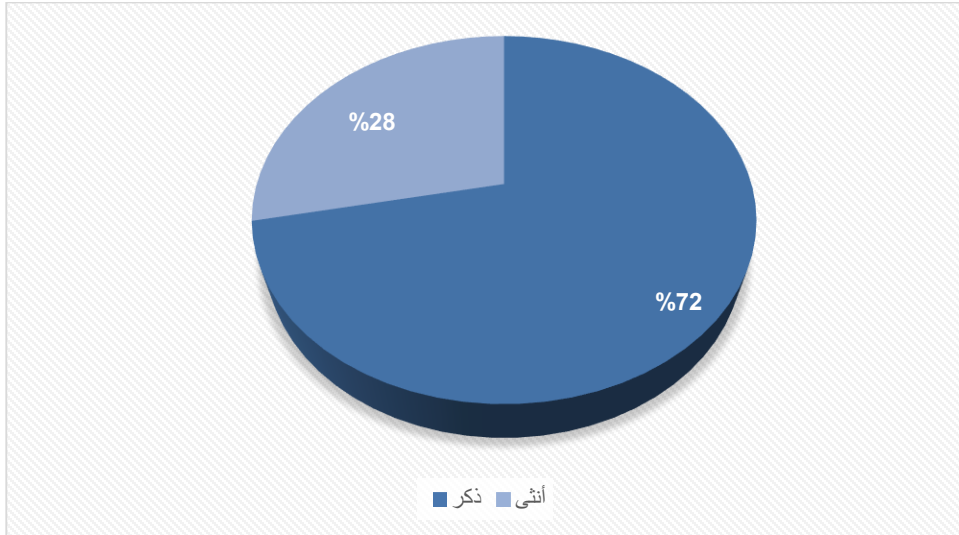
الجدول رقم 9: توزيع آراء أفراد العينة حسب متغير الجنس

متغير الجنس	التكرارات	النسب المئوية %
ذكر	28	71.8
أنثى	11	28.2
المجموع	39	100

المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss v27

بالإعتماد على معطيات الجدول رقم 9 تم إعداد الشكل رقم 6

الشكل رقم 6: توزيع آراء أفراد العينة حسب متغير الجنس



المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج Excel

من الجدول رقم 09 والذي يوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير الجنس، نجد أن هناك تفاوتاً ملحوظاً بين الفئتين، حيث بلغت نسبة الذكور (71.8%)، بينما بلغت نسبة الإناث (28.2%) وهذا يدل على أن أغلبية أفراد العينة في المؤسسة محل الدراسة هم من فئة الذكور.

2. العمر

يشير الجدول التالي الى توزيع آراء أفراد العينة حسب متغير العمر من خلال التكرارات والنسب المئوية:

الجدول رقم 10: توزيع آراء أفراد العينة حسب متغير العمر

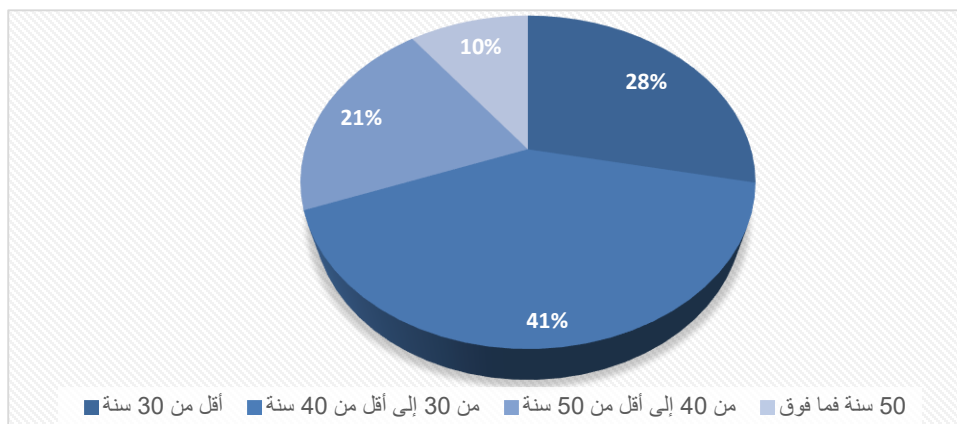
متغير العمر	التكرارات	النسب المئوية %
أقل من 30 سنة	11	28.2
من 30 إلى أقل من 40 سنة	16	41.0
من 40 إلى أقل من 50 سنة	8	20.5
50 سنة فما فوق	4	10.3
المجموع	39	100

المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss v27

من خلال الجدول رقم 10 الذي يبين توزيع أفراد العينة حسب فئات العمر، نلاحظ أن الفئة العمرية المحصورة ما بين "30 إلى أقل من 40 سنة" هي الأكثر تكراراً بنسبة بلغت (41.0%)، تليها فئة "أقل من 30 سنة" بنسبة (28.2%). وهذا يشير إلى أن عينة الدراسة تمتاز بكونها فئة شابة وفي قمة عطائها المهني، مما يعكس حيوية الموارد البشرية في الشركة.

وبالاعتماد على معطيات الجدول رقم 10 تم إعداد الشكل رقم 7

الشكل رقم 7: توزيع آراء أفراد العينة حسب متغير العمر



المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج Excel

3. المستوى الدراسي

يشير الجدول التالي الى توزيع آراء أفراد العينة حسب متغير المستوى الدراسي من خلال التكرارات والنسب المئوية:

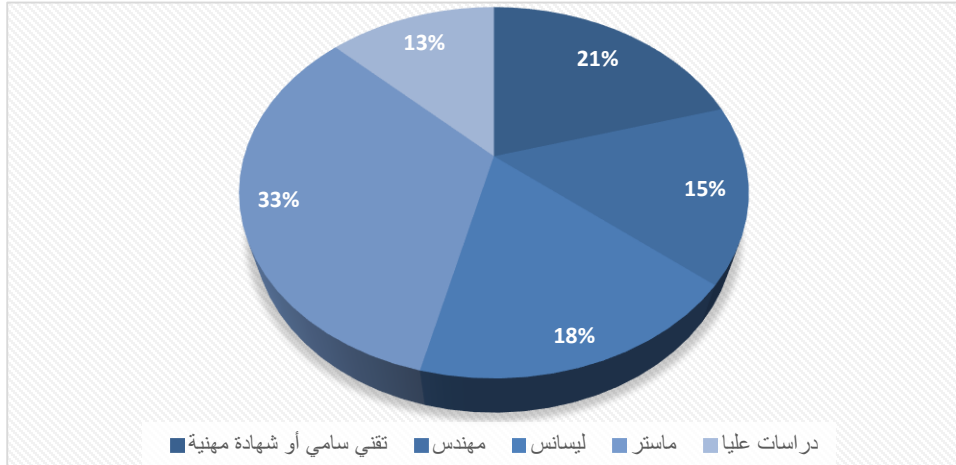
الجدول رقم 11: توزيع آراء أفراد العينة حسب متغير المستوى الدراسي

المستوى الدراسي	التكرارات	النسب المئوية %
تقني سامي أو شهادة مهنية	8	20.5
مهندس	6	15.4
ليسانس	7	17.9
ماستر	13	33.3
دراسات عليا	5	12.8
المجموع	39	100

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss v27

وبالاعتماد على معطيات الجدول رقم 11 تم إعداد الشكل رقم 8

الشكل رقم 8: توزيع آراء أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي



المصدر: من اعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج Excel

يشير الجدول رقم 11 إلى توزيع آراء أفراد العينة حسب مستواهم الدراسي، حيث نجد أن الحاصلين على شهادة "ماستر" يمثلون النسبة الأكبر بـ (33.3%)، يليهم أصحاب شهادة "تقني سامي" بنسبة (20.5%)، هذا التنوع في المستويات التعليمية مع غلبة المستويات العليا يعكس التأهيل العلمي العالي الذي يتمتع به موظفو الشركة.

4. سنوات الخبرة

يشير الجدول التالي إلى توزيع آراء أفراد العينة حسب متغير سنوات الخبرة من خلال التكرارات والنسب المئوية:

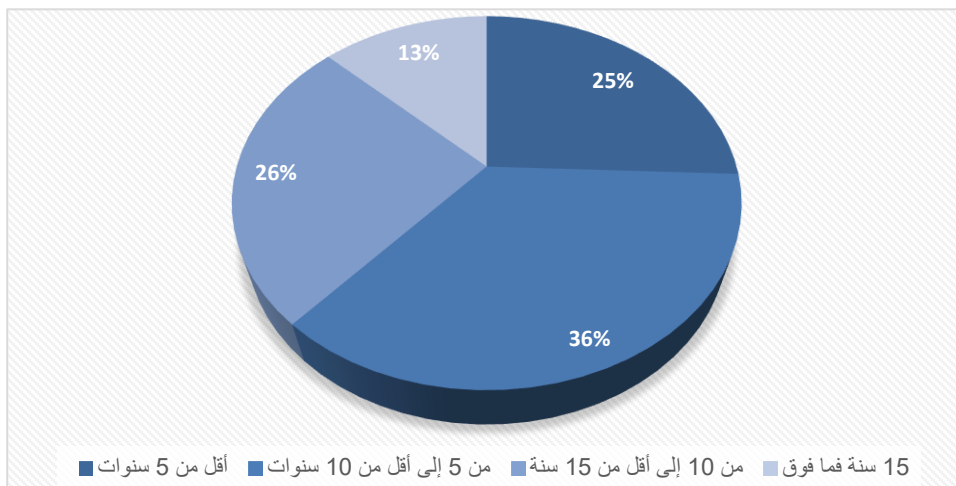
الجدول رقم 12: توزيع آراء أفراد العينة حسب متغير الخبرة

سنوات الخبرة	التكرارات	النسب المئوية %
أقل من 5 سنوات	10	25.6
من 5 إلى أقل من 10 سنوات	14	35.9
من 10 إلى أقل من 15 سنة	10	25.6
15 سنة فما فوق	5	12.8
المجموع	39	100

المصدر: من اعداد الطلبة بالاعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss v27

وبالإعتماد على معطيات الجدول رقم 12 تم إعداد الشكل رقم 9

الشكل رقم 9: توزيع آراء أفراد العينة حسب متغير الخبرة



المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج Excel

من الجدول رقم 12 الذي يوضح توزيع أفراد العينة حسب سنوات الخبرة، نجد أن الفئة صاحبة الخبرة من "5 إلى أقل من 10 سنوات" هي الغالبة بنسبة (35.9%)، تليها فتحة "أقل من 5 سنوات" و "من 10 إلى أقل من 15 سنة" بنسب متساوية بلغت (25.6%). وهذا يدل على توفر مزيج بين الخبرة المتوسطة والحديثة.

5. المركز الوظيفي:

يشير الجدول التالي الى توزيع آراء أفراد العينة حسب الفئة المهنية من خلال التكرارات والنسب المئوية.

الجدول رقم 13: توزيع آراء أفراد العينة حسب متغير المركز الوظيفي

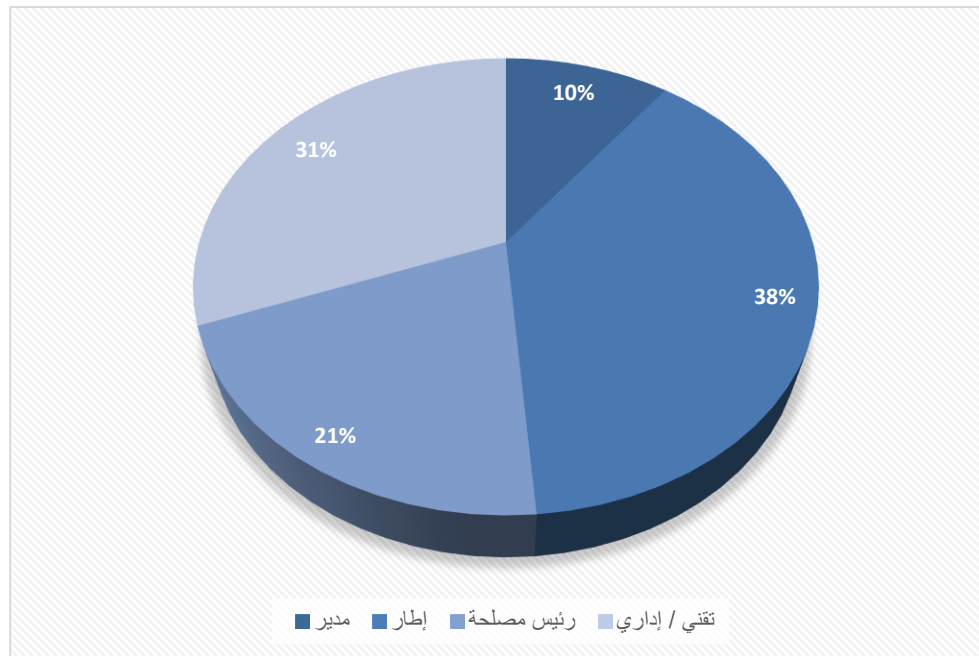
المركز الوظيفي	التكرارات	النسب المئوية %
مدير	4	10.3
إطار	15	38.5
رئيس مصلحة	8	20.5
تقني / إداري	12	30.8
المجموع	39	100

المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss v2

من خلال معطيات الجدول رقم 13 الذي يوضح توزيع أفراد العينة حسب المركز الوظيفي، يتبين أن فئة "إطار" هي الأكثر تمثيلاً بنسبة (38.5%)، تليها فئة "تقني / إداري" بنسبة (30.8%). وهذا يوضح أن العينة المستهدفة تتركز بشكل كبير في الوظائف الإشرافية والتنفيذية، وهو ما يخدم أهداف الدراسة في تحليل الأداء والتحكم في التكاليف، كما أن تنوع الفئات المهنية من التنفيذ إلى الإطارات العليا يساهم في إعطاء صورة شاملة وموضوعية حول موضوع الدراسة من مختلف المستويات الإدارية والمهنية.

وبالإعتماد على معطيات الجدول رقم 13 تم إعداد الشكل رقم 10

الشكل رقم 10: توزيع آراء أفراد العينة حسب متغير المركز الوظيفي



المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات برنامج Excel

المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج محاور الدراسة

سيتم في هذا المطلب عرض وتحليل نتائج محاور الدراسة وذلك على الشكل التالي:

1. عرض وتحليل نتائج المحور الثاني (أدوات التحليل الإستراتيجي)

- البعد الأول: تحليل سلسلة القيمة

الجدول رقم 14: تحليل آراء افراد العينة حول بعد تحليل سلسلة القيمة

الرقم	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	اتجاه العينة
1	تميز المؤسسة بوضوح بين الأنشطة التي تزيد من قيمة المنتج والأنشطة الزائدة التي يمكن الاستغناء عنها.	4.41	0.751	2	موافق بشدة
2	تهتم المؤسسة بالتنسيق الدائم مع الموردين لضمان الحصول على أفضل المواد بأقل تكلفة ممكنة.	4.38	0.633	3	موافق بشدة
3	تحرص المؤسسة على متابعة آراء الزبائن لتطوير المنتجات بما يتناسب مع تطلعاتهم.	4.46	0.6	1	موافق بشدة
4	تسعى المؤسسة لتقليل التكاليف في كل مرحلة يمر بها المنتج (من الشراء إلى التوزيع).	4.33	0.701	4	موافق بشدة
5	تستخدم المؤسسة التكنولوجيا والأنظمة الحديثة لربط جميع أقسامها ولتسهيل العمل بينها.	4.05	0.759	5	موافق
	المجموع الكلي للبعد الأول: تحليل سلسلة القيمة	4.328	0.429	-	موافق بشدة

المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss v2 7

من خلال الجدول الخاص بالبعد الأول، نجد أن إجابات أفراد العينة على العبارات المتعلقة بـ "تحليل سلسلة القيمة" بشركة مناجم حديد الشرق -تبسة- قد جاءت إيجابية في مجملها، حيث بلغ متوسط الموافقة على هذا البعد 4.328 بانحراف معياري قدره 0.429 ويدخل هذا المتوسط ضمن الفئة الخامسة من مقياس ليكرت الخماسي، مما يشير إلى درجة موافقة عالية جداً لدى أفراد العينة على تبني المؤسسة لأدوات تحليل سلسلة القيمة.

وتم ترتيب العبارات حسب درجة موافقة المستجوبين كالتالي:

جاءت العبارة رقم 03: تحرص المؤسسة على متابعة آراء الزبائن لتطوير المنتجات بما يتناسب مع تطلعاتهم في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي يقدر بـ 4.46، وهو يقع ضمن الفئة الخامسة من فئات سلم ليكرت الخماسي والتي تشير إلى خيار "موافق بشدة"، وبانحراف معياري قدره 0.600

جاءت العبارة رقم 01: تميز المؤسسة بوضوح بين الأنشطة التي تزيد من قيمة المنتج والأنشطة الزائدة التي يمكن الاستغناء عنها في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدره 4.41، وانحراف معياري قدره 0.751، وهي تقع ضمن فئة موافق بشدة

جاءت العبارة رقم 04: تسعى المؤسسة لتقليل التكاليف في كل مرحلة يمر بها المنتج في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي قدره 4.33 وانحراف معياري 0.701، وهي تقع ضمن فئة موافق بشدة، وهذا يؤكد التزام المؤسسة بالرقابة على التكاليف عبر كافة مفاصل سلسلة القيمة وليس في مرحلة الإنتاج فقط

بينما جاءت العبارة رقم 05: تستخدم المؤسسة التكنولوجيا والأنظمة الحديثة لربط جميع أقسامها ولتسهيل العمل بينها" في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي قدره 4.05 وانحراف معياري 0.759، وهو متوسط يقع ضمن الفئة الرابعة التي تشير إلى خيار "موافق"، مما يوحي بوجود قبول جيد لاستخدام التكنولوجيا، رغم أنها كانت الأقل ترتيباً مقارنة ببقية أنشطة سلسلة القيمة.

• البعد الثاني: تحليل التكاليف على اساس الانشطة

الجدول رقم 15: تحليل آراء افراد العينة حول بعد تحليل التكاليف على اساس الانشطة

الرقم	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مرتبة	اتجاه العينة
6	توزع المؤسسة مصاريفها بدقة بناءً على المجهود الفعلي الذي يستهلكه كل نشاط.	4.18	0.601	3	موافق
7	توفر التقارير المالية بيانات دقيقة حول تكلفة المنتج بناءً على الأنشطة التي استهلكها فعلياً.	4.18	0.721	4	موافق
8	يساعد نظام التكاليف المتبع في كشف التبذير أو الإسراف داخل الأقسام.	4.21	0.656	2	موافق بشدة
9	تعتمد الإدارة على بيانات نظام ABC لتحديد الأنشطة الضرورية التي تزيد من قيمة المنتج.	4.05	0.826	5	موافق
10	يتم تقييم أداء الأقسام دورياً للتأكد من أن الأنشطة تتم بكفاءة وبدون ضياع للموارد.	4.36	0.668	1	موافق بشدة
	المجموع الكلي للبعد الثاني: تحليل التكاليف على أساس الأنشطة	4.194	0.438	-	موافق

من خلال الجدول الخاص بالبعد الثاني، نجد أن إجابات أفراد العينة على العبارات المتعلقة ببعد تحليل التكاليف على أساس الأنشطة ABC بشركة مناجم حديد الشرق -تبسة- قد جاءت إيجابية في مجملها، حيث بلغ متوسط الموافقة على هذا البعد 4.194 بانحراف معياري قدره 0.438. ويدخل هذا المتوسط ضمن الفئة الرابعة من مقياس ليكرت الخماسي، مما يشير إلى درجة موافقة عالية لدى أفراد العينة على تطبيق المؤسسة لنظام التكاليف المبني على الأنشطة.

وتم ترتيب العبارات حسب درجة موافقة المستجوبين كالتالي:

جاءت العبارة رقم 10: يتم تقييم أداء الأقسام دورياً للتأكد من أن الأنشطة تتم بكفاءة وبدون ضياع للموارد، في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي يقدر بـ 4.36، وهو يقع ضمن الفئة الخامسة من فئات سلم ليكرت الخماسي والتي تشير إلى خيار موافق بشدة، وبانحراف معياري قدره 0.668، مما يظهر حرص الإدارة على الرقابة المستمرة وتقييم كفاءة العمليات

جاءت العبارة رقم 08: يساعد نظام التكاليف المتبع في كشف التبذير أو الإسراف داخل الأقسام، في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدره 4.21، وانحراف معياري قدره 0.656، وهي تقع ضمن فئة موافق بشدة، وهذا يؤكد دور النظام المتبع في ترشيد الإنفاق وتحديد مواطن الهدر المالي.

جاءت العبارة رقم 06: توزع المؤسسة مصاريفها بدقة بناءً على المجهود الفعلي الذي يستهلكه كل نشاط، في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي قدره 4.18 وانحراف معياري 0.601، وهو متوسط يقع ضمن الفئة الرابعة التي تشير إلى خيار موافق، مما يدل على وجود دقة مقبولة في تخصيص التكاليف غير المباشرة.

جاءت العبارة رقم 07: توفر التقارير المالية بيانات دقيقة حول تكلفة المنتج بناءً على الأنشطة التي استهلكها فعلياً، في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي قدره 4.18 وانحراف معياري 0.721، وهي تقع ضمن فئة موافق، ورغم تساويها في المتوسط مع العبارة السابقة إلا أنها تلتها في الترتيب لارتفاع قيمة انحرافها المعياري.

بينما جاءت العبارة رقم 09: تعتمد الإدارة على بيانات نظام ABC لتحديد الأنشطة الضرورية التي تزيد من قيمة المنتج، في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي قدره 4.05 وانحراف معياري 0.826، وهو متوسط يقع ضمن الفئة الرابعة التي تشير إلى خيار موافق.

• البعد الثالث: التكلفة المستهدفة

الجدول رقم 16: تحليل آراء افراد العينة حول بعد التكلفة المستهدفة

الرقم	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مرتبة	اتجاه العينة
11	تحدد المؤسسة سعر بيع المنتج بناءً على الأسعار المنافسة في السوق قبل البدء بصناعته.	4.44	0.552	2	موافق بشدة
12	يتم التخطيط لخفض تكلفة المنتج في مرحلة التصميم وليس بعد انتهاء الإنتاج.	4,13	0.621	5	موافق
13	تبحث المؤسسة عن طرق مبتكرة لتقليل تكلفة التصنيع دون أن تتأثر جودة المنتج.	4.41	0.677	3	موافق بشدة
14	يشارك موظفون من أقسام مختلفة في وضع خطة تكلفة المنتج الجديد.	4,15	0.668	4	موافق
15	تحاول المؤسسة دائماً الوصول إلى التكلفة المثالية التي تضمن لها الربح والبقاء في المنافسة.	4.56	0.68	1	موافق بشدة
-المجموع الكلي للبعد الثالث: التكلفة المستهدفة		4.42	0.409	-	موافق بشدة

المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss v27

من خلال الجدول الخاص بالبعد الثالث، نجد أن إجابات أفراد العينة على العبارات المتعلقة ببعد التكلفة المستهدفة بشركة مناجم حديد الشرق -تبسة- قد جاءت إيجابية جداً في مجملها، حيث بلغ متوسط الموافقة على هذا البعد 4.42 بانحراف معياري قدره 0.409. ويدخل هذا المتوسط ضمن الفئة الخامسة من مقياس ليكرت الخماسي، مما يشير إلى درجة موافقة عالية لدى أفراد العينة على تطبيق المؤسسة لمنهج التكلفة المستهدفة كأداة استراتيجية.

وتم ترتيب العبارات حسب درجة موافقة المستجوبين كالتالي:

جاءت العبارة رقم 15: تحاول المؤسسة دائماً الوصول إلى التكلفة المثالية التي تضمن لها الربح والبقاء في المنافسة، في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي يقدر بـ 4.56، وهو يقع ضمن الفئة الخامسة من فئات سلم ليكرت الخماسي والتي تشير إلى خيار موافق بشدة، وبانحراف معياري قدره 0.68.

جاءت العبارة رقم 11: تحدد المؤسسة سعر بيع المنتج بناءً على الأسعار المنافسة في السوق قبل البدء بصناعته، في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدره 4.44، وانحراف معياري قدره 0.552، وهي تقع ضمن فئة موافق بشدة

جاءت العبارة رقم 13: تبحث المؤسسة عن طرق مبتكرة لتقليل تكلفة التصنيع دون أن تتأثر جودة المنتج، في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي قدره 4.41 وانحراف معياري 0.677، وهو متوسط يقع ضمن الفئة الخامسة التي تشير إلى خيار موافق بشدة،

جاءت العبارة رقم 14: يشارك موظفون من أقسام مختلفة في وضع خطة تكلفة المنتج الجديد، في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي قدره 4.15 وانحراف معياري 0.668، وهي تقع ضمن الفئة الرابعة التي تشير إلى خيار موافق، بينما جاءت العبارة رقم 12: يتم التخطيط لخفض تكلفة المنتج في مرحلة التصميم وليس بعد انتهاء الإنتاج، في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي قدره 4.13 وانحراف معياري 0.621، وهو متوسط يقع ضمن الفئة الرابعة التي تشير إلى خيار موافق

2. عرض وتحليل نتائج المحور الثالث (الأداء المالي)

الجدول رقم 17: تحليل آراء افراد العينة حول محورا الأداء المالي

الرقم	البيان	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مرتبة اتجاه العينة
16	تلاحظ المؤسسة زيادة مستمرة في أرباحها السنوية مقارنة بالسنوات الماضية.	4.31	0.655	3 موافق بشدة
17	تحقق المؤسسة تحسناً ملحوظاً في معدل العائد على رأس المال المستثمر.	4.26	0.715	6 موافق بشدة
18	تتمتع المؤسسة بمركز مالي قوي يمكنها من زيادة حصتها السوقية والتفوق على المنافسين.	4.28	0.647	4 موافق بشدة
19	تمتلك المؤسسة سيولة مالية كافية تمكنها من سداد التزاماتها ومصاريفها في وقتها.	4.28	0.724	5 موافق بشدة
20	يلاحظ وجود تحسن في حصة المؤسسة داخل السوق وزيادة في حجم مبيعاتها.	4.49	0.601	1 موافق بشدة
21	تمتلك المؤسسة خططاً استباقية لإدارة المخاطر وتجنب وقوع المؤسسة في أزمات سيولة مفاجئة.	4.26	0.677	7 موافق بشدة

22	استطاعت المؤسسة استغلال مواردها المتاحة (آلات، مواد، عمال) بطريقة اقتصادية ومثمرة.	4.44	0.552	2	موافق بشدة
23	تساهم السياسات المالية الحالية في تعظيم القيمة المالية للمؤسسة.	4.23	0.667	8	موافق بشدة
المجموع الكلي لمحور الأداء المالي		4.291	0.445	-	موافق بشدة

المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss v27

من خلال الجدول الخاص بمحور الأداء المالي، نجد أن إجابات أفراد العينة على العبارات المتعلقة بهذا المحور بشركة مناجم حديد الشرق -تبسة- قد جاءت إيجابية جداً في مجملها، حيث بلغ متوسط الموافقة على هذا المحور 4.291 بانحراف معياري قدره 0.445. ويدخل هذا المتوسط ضمن الفئة الخامسة من مقياس ليكرت الخماسي، مما يشير إلى درجة موافقة عالية جداً لدى أفراد العينة على جودة وقوة الأداء المالي للمؤسسة.

وتم ترتيب العبارات حسب درجة موافقة المستجوبين كالتالي:

جاءت العبارة رقم 20: يلاحظ وجود تحسن في حصة المؤسسة داخل السوق وزيادة في حجم مبيعاتها، في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي يقدر بـ 4.49، وهو يقع ضمن الفئة الخامسة من فئات سلم ليكرت الخماسي والتي تشير إلى خيار موافق بشدة، وبانحراف معياري قدره 0.601، مما يعكس النجاح التجاري للمؤسسة وقدرتها على التوسع السوق.

جاءت العبارة رقم 22: استطاعت المؤسسة استغلال مواردها المتاحة آلات، مواد، عمال بطريقة اقتصادية ومثمرة، في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي قدره 4.44، وانحراف معياري قدره 0.552، وهي تقع ضمن فئة موافق بشدة، وهذا يدل على كفاءة المؤسسة في إدارة مواردها التشغيلية لتحقيق أفضل العوائد المالية.

جاءت العبارة رقم 16: تلاحظ المؤسسة زيادة مستمرة في أرباحها السنوية مقارنة بالسنوات الماضية، في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي قدره 4.31 وانحراف معياري 0.655، وهو يقع ضمن فئة موافق بشدة، مما يؤكد المنحى التصاعدي لربحية المؤسسة.

جاءت العبارة رقم 18: تتمتع المؤسسة بمركز مالي قوي يمكنها من زيادة حصتها السوقية والتفوق على المنافسين، في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي قدره 4.28 وانحراف معياري 0.647، وهي تقع ضمن فئة موافق بشدة، مما يشير إلى المتانة المالية التي تدعم الموقف التنافسي للمؤسسة.

جاءت العبارة رقم 19: تمتلك المؤسسة سيولة مالية كافية تمكنها من سداد التزاماتها ومصاريفها في وقتها، في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي قدره 4.28 وانحراف معياري 0.724، وهي تقع ضمن فئة موافق بشدة، ورغم تساويها في المتوسط مع العبارة السابقة إلا أنها تلتها في الترتيب لارتفاع قيمة انحرافها المعياري.

جاءت العبارة رقم 17: تحقق المؤسسة تحسناً ملحوظاً في معدل العائد على رأس المال المستثمر، في المرتبة السادسة بمتوسط حسابي قدره 4.26 وانحراف معياري 0.715، وهي تقع ضمن فئة موافق بشدة، مما يعكس كفاءة الاستثمارات التي تقوم بها المؤسسة.

جاءت العبارة رقم 21: تمتلك المؤسسة خططاً استباقية لإدارة المخاطر وتجنب وقوع المؤسسة في أزمات سيولة مفاجئة، في المرتبة السابعة بمتوسط حسابي قدره 4.26 وانحراف معياري 0.677، وهي تقع ضمن فئة موافق بشدة، وتفوقت في الترتيب على العبارة التي تليها بفضل انخفاض تشتت إجاباتها.

بينما جاءت العبارة رقم 23: تساهم السياسات المالية الحالية في تعظيم القيمة المالية للمؤسسة، في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي قدره 4.23 وانحراف معياري 0.667، وهو متوسط يقع ضمن الفئة الخامسة التي تشير إلى خيار موافق بشدة، مما يوضح أن جميع مؤشرات الأداء المالي المدروسة قد نالت ثقة عالية من قبل أفراد العينة.

المطلب الثالث: اختبار الفرضيات ومناقشة النتائج:

من أجل اختبار فرضيات الدراسة سنقوم بقياس العلاقة بين ابعاد المتغير المستقل والمتمثل في أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة والمتغير التابع المتمثل في تحسين الاداء المالي وهذا باستخدام الانحدار الخطي المتعدد.

أولاً: قياس شروط الانحدار الخطي المتعدد

هناك عدة طرق للانحدار الخطي المتعدد من بينها طريقة الانحدار الخطي المتعدد المعياري (القياسي)، حيث سنقوم بإدخال جميع المتغيرات المستقلة مع بعضها لمعرفة مدى تأثيرها على المتغير التابع، وقبل استخدام أسلوب الانحدار المتعدد يجب التأكد من شروطه في عدة نقاط أهمها:

1. العينة تكون احتمالية عشوائية: وهو شرط محقق.

2. الازدواج الخطي (Multicollinearity): أي عدم وجود علاقة خطية بين المتغيرات المستقلة. ولمعرفة وجود هذه المشكلة من عدمها يجب حساب معامل تضخم التباين VIF لكل متغير مستقل على حدي، حيث يجب ألا تكون قيمة معامل تضخم التباين أكبر من 5.

الجدول رقم 18: نتائج اختبار تعدد الارتباط الخطي

المتغيرات المستقلة (الأبعاد)	مستوى التسامح (Tolerance)	معامل تضخم التباين (VIF)
تكلفة سلسلة القيمة	0.508	1.967
التكاليف على اساس الأنشطة	0.535	1.871
التكلفة المستهدفة	0.641	1.561

المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss v27

يلاحظ من الجدول أعلاه أن جميع قيم معامل تضخم التباين (VIF) تراوحت ما بين (1.561) و(1.967)، وهي قيم أقل بكثير من القيمة الحرجة 5 كما أن قيم التسامح (Tolerance) كانت جميعها أكبر من 0.05 وبناء على هذه النتائج يتضح خلو نموذج الدراسة من مشكلة الازدواج الخطي بين المتغيرات المستقلة مما يؤكد استقلالية هذه الأبعاد وصلاحيته النموذج.

3. توزيع البيانات توزيعاً طبيعياً: تم إجراء اختبار شاير-ويلك (Shapiro-Wilk) لمعرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي والجدول التالي يوضح ذلك

الجدول رقم 19: اختبار اعتدالية توزيع البيانات (شاير-ويلك)

المحور	إحصائية الاختبار (Statistic)	درجات الحرية (df)	مستوى الدلالة (Sig.)
المحور الأول	0.903	39	0.154
المحور الثاني	0.955	39	0.188

المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss v27

من خلال الجدول رقم 19 وبعد إجراء اختبار شاير-ويلك (Shapiro-Wilk) للتحقق من اعتدالية توزيع البيانات، تبين أن قيم مستوى الدلالة Sig للمحور الأول بلغت (0.154) وللمحور الثاني (0.188) وبما أن هذه القيم

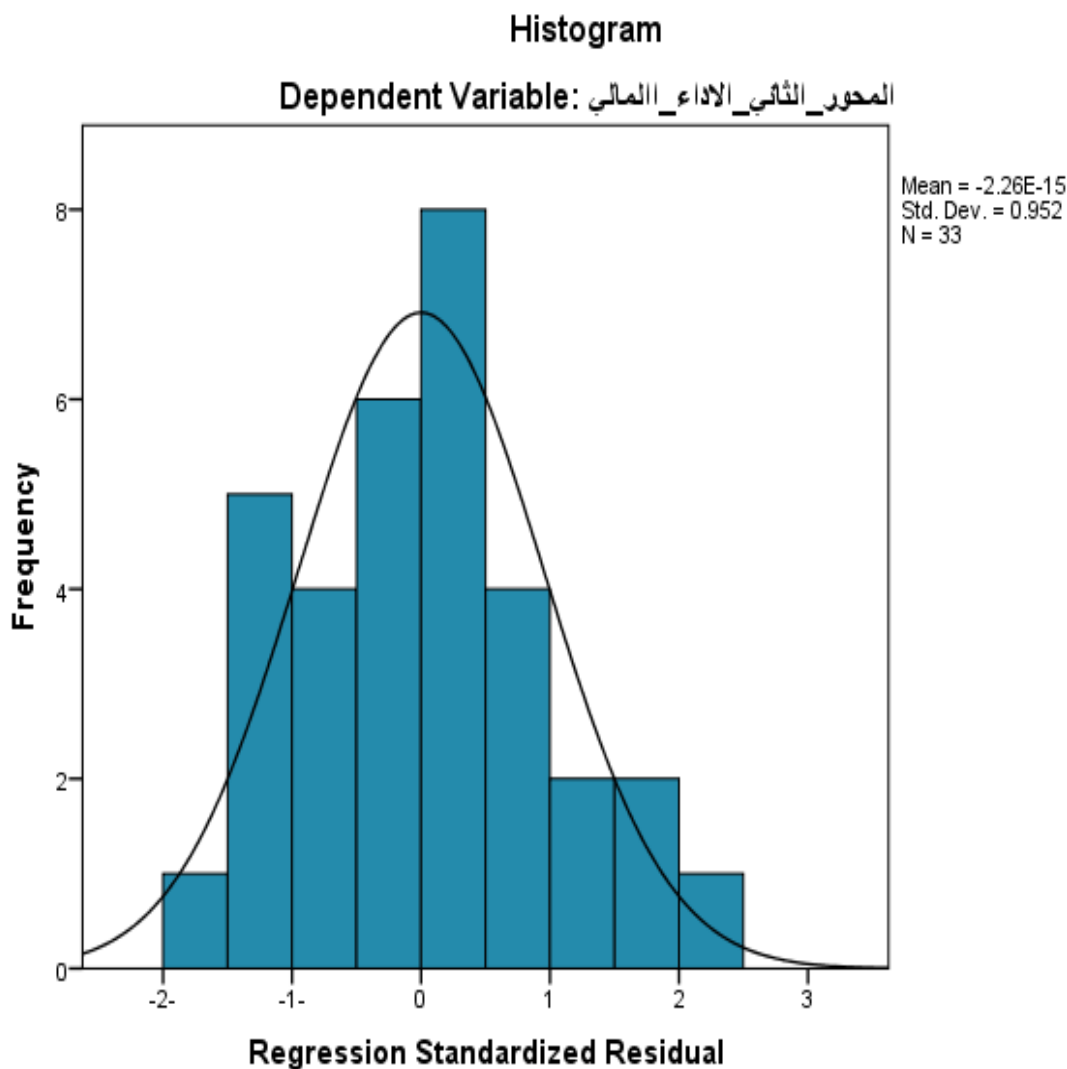
أكبر من مستوى الدلالة الإحصائية (0.05) ، فإن ذلك يشير إلى أن بيانات الدراسة تتبع التوزيع الطبيعي، مما يسمح باستخدام الاختبارات الإحصائية المعلمية في تحليل فرضيات الدراسة.

4. القيم المتطرفة: هذا الشرط يجب تحقيقه قبل القيام بخطوة الانحدار الخطي المتعدد ويتم التأكد من عدم وجود القيم المتطرفة بالاستعانة باختبار مسافة ميهالانوبيس (Mahalanobis)، حيث نقوم بمقارنة أكبر قيمة لاختبار ميهالانوبيس مع القيمة الحرجة لاختبار كاي تربيع الجدولية، والتي يتم استخراجها عند مستوى معنوية 0.05 ودرجة الحرية التي تساوي عدد المتغيرات المستقلة.

ومن خلال برنامج SPSS تبين أن أكبر قيمة للميهالانوبيس هي 7,445 وعند مقارنتها بالقيمة الحرجة لاختبار كاي تربيع الجدولية عند مستوى معنوية 0.05 ودرجة حرية تساوي عدد المتغيرات المستقلة أي $df=3$ والتي تساوي 7.815، أي أن قيمة ميهالانوبيس أقل من قيمة اختبار كاي تربيع الجدولية، وبالتالي لا وجود للقيم المتطرفة والشرط محقق.

5. شرط تجانس البواقي: وهذا يجب أن تتبع البواقي التوزيع الطبيعي وهو ما يوضحه الشكل رقم 11.

الشكل رقم 11: المدرج التكراري لتوزيع البواقي



المصدر: مخرجات البرنامج الإحصائي spss v27

من خلال مخرجات برنامج SPSS الموضحة في الشكل رقم 11 والمتعلقة بالمدرج التكراري (Histogram) للبواقي المعيارية، نلاحظ أن تتمركز أغلب القيم في المنتصف مما يؤكد استقرار النموذج وتحقق شرط تجانس وتوزيع البواقي

ثانيا: مصفوفة الارتباط بين متغيرات الدراسة

الجدول رقم 20: مصفوفة ارتباط بيرسون للمحورين

أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة الأداء المالي /		
الأداء المالي	0.584	1
مستوى الدلالة الإحصائية (Sig.)	0.000	0.000

المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss v27

من خلال الجدول رقم 20 والذي يوضح علاقة الارتباط بين متغيري الدراسة باستخدام معامل ارتباط بيرسون، تشير القيم الموجودة في المصفوفة إلى أن معامل الارتباط بين المحور الأول والمحور الثاني بلغ (0.584) ، وهي قيمة تعكس وجود ارتباط طردي بين المتغيرين.

وعند النظر إلى قيمة مستوى الدلالة الإحصائية، نجد أنها بلغت (Sig= 0.000) ، وهي قيمة أقل من مستوى الدلالة المعتمد (0.01) وهذا يعني أن العلاقة بين المحورين غير دالة إحصائيا ومعنوية.

الجدول رقم 21: مصفوفة الارتباط بيرسون بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع

المتغير المستقل		تحسين الأداء المالي
تكلفة سلسلة القيمة	معامل الارتباط بيرسون	0.607
	قيمة الدلالة الإحصائية	0.000
التكاليف على أساس الأنشطة	معامل الارتباط بيرسون	0.480
	قيمة الدلالة الإحصائية	0.002
التكلفة المستهدفة	معامل الارتباط بيرسون	0.565
	قيمة الدلالة الإحصائية	0.000

المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss v27

من الجدول رقم 21 والذي يمثل مصفوفة الارتباط بيرسون بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع، والذي يبين على أن هناك علاقة ارتباط قوية بين البعد الأول تكلفة سلسلة القيمة والمتغير التابع تحسين الأداء المالي حيث بلغت قيمته (0.607) ، كما كانت علاقة الارتباط متوسطة بين البعد الثاني التكاليف على أساس الأنشطة والبعد الثالث التكلفة المستهدفة، حيث بلغت القيم (0.480) و (0.565) على التوالي.

وبعد قياس علاقة الارتباط بين المتغيرات المستقلة الجزئية والمتغير التابع، سنحاول اختبار الفرضيات وهذا لمعرفة قوة الأثر ومعامل التفسير، باستخدام أسلوب من الأساليب الاحصائية المتقدمة والمتمثل في الانحدار الخطي المتعدد وهذا لمعرفة أكثر المتغيرات المستقلة تأثيراً على المتغير التابع.

ثالثاً: اختبار الفرضيات

1. معادلة الانحدار

بعد التحقق من الشروط السابقة الذكر، توصلنا إلى أنه يمكننا تطبيق أسلوب الانحدار الخطي المتعدد على الدراسة لقياس أثر أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة في تحسين الأداء المالي بالمؤسسة محل الدراسة.

وعند صياغة الفرضيات تم صياغتها على أساس متغيرات مستقلة جزئية لها أثر على المتغير التابع الإجمالي المتمثل في الأداء المالي، وبالتالي يكون نموذج معادلة الانحدار الخطي المتعدد كما يلي:

$$Y = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3$$

حيث تمثل:

- β_0 الثابت.
- X_1 المتغير المستقل الجزئي 1 (تحليل سلسلة القيمة).
- X_2 المتغير المستقل الجزئي 2 (التكاليف على أساس الأنشطة).
- X_3 المتغير المستقل الجزئي 3 (التكلفة المستهدفة).
- Y المتغير التابع (الأداء المالي).

وبالتالي يمكن صياغة معادلة الانحدار على النحو التالي:

$$\text{الأداء المالي} = \beta_0 + \beta_1 \text{تكلفة سلسلة القيمة} + \beta_2 \text{التكاليف على أساس الأنشطة} + \beta_3 \text{التكلفة المستهدفة}$$

2. اختبار الفرضية الرئيسية

تهدف الفرضية الرئيسية إلى معرفة مدى تأثير "أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة" على "الأداء المالي"، وتنص على الآتي:

- **الفرضية العدمية:** لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة وتحسين الأداء المالي بشركة مناجم حديد الشرق-تبسة-.

- **الفرضية البديلة:** يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة وتحسين الأداء المالي بشركة مناجم حديد الشرق-تبسة-.

يمثل الجدول رقم 22 ملخص النموذج للانحدار الخطي المتعدد:

الجدول رقم 22: ملخص لنموذج للانحدار الخطي المتعدد

النموذج	معامل الارتباط R	معامل التحديد R2	معامل التصحيح R2 Adjusted	معامل التحديد الخطأ المعياري	التغير في معامل	التغير في مستوى	مستوى دلالة التغير (Sig)
1	0.599	0.358	0.341	0.34748	0.358	20.677	0.000

المصدر: من اعداد الطلبة بالإعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss v27

نلاحظ من خلال الجدول السابق الذي يمثل نموذج الانحدار الخطي المتعدد، والذي يعبر عن وجود علاقة ارتباط بين المتغيرات المستقلة الجزئية والمتغير التابع (الأداء المالي)، حيث بلغ معامل الارتباط بيرسون الخطي $R = 0.599$.

أما قيمة معامل التحديد فقد بلغت (0.358)، وهذا يعني أن المتغيرات المستقلة مجتمعة تفسر ما نسبته 35.8% من تباين المتغير التابع. وبالاعتماد على قيمة معامل التحديد المصحح التي بلغت (0.341) يتضح لنا أن الأبعاد المستقلة تؤثر بنسبة 34.1% على المتغير التابع، بينما تعود النسبة المتبقية (65.9%) إلى عوامل أخرى لم تدخل في هذا النموذج.

كما نلاحظ أن قيمة مستوى دلالة التغير بلغت (0.000)، وهي أقل من مستوى المعنوية (0.05)، مما يشير إلى أن النموذج دال إحصائيا، مما يشير على وجود أثر ذو دلالة إحصائية للمتغير المستقل على المتغير التابع.

ومن خلال مخرجات برنامج SPSS V27 تم إعداد الجدول رقم 23 والذي يمثل تحليل التباين ANOVA.

الجدول رقم 23: تحليل التباين ANOVA

النموذج	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة فيشر (F)	الدلالة الإحصائية (Sig)
الانحدار	2.497	1	2.497	20.677	.000.
البواقي	4.467	37	0.121		
المجموع	6.964	38			

المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss v27

من خلال الجدول السابق والذي يمثل جدول تحليل التباين ANOVA يتكون من شقين:

- الشق الأول: يتعلق بمصدر التباين سواء ما تعلق بالانحدار أو البواقي؛ نلاحظ أن مجموع المربعات في النموذج والمفسر بالانحدار (2.497) وهو أقل من التباين الخاص بالبواقي والبالغ (4.467)، مما يفسر أن النموذج يمتلك قوة تفسيرية مقدرة للتباين في العينة رغم وجود عوامل أخرى ضمن البواقي.

- الشق الثاني: بالنسبة لإختبار فيشر (F) أو المعنوية الإحصائية الكلية لمعاملات النموذج، يبين الجدول أن الدلالة الإحصائية الكلية تساوي $Sig = 0.000$ ، وبما أن هذه القيمة أقل من مستوى المعنوية المعتمد 0.05، فهذا يدل على أن النموذج ككل دال إحصائياً، أي أن هناك تأثير حقيقي ومعنوي للمتغير المستقل (أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة) في المتغير التابع (الأداء المالي).

ومن خلال ما سبق نرفض الفرضية الصفرية ونقبل الفرضية البديلة التي تقول بأن هناك أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة وتحسين الأداء المالي بشركة مناجم حديد الشرق-تبسة-.

3. إختبار الفرضيات الفرعية

الجدول رقم 24: معاملات الانحدار لأبعاد أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة

النموذج	الأبعاد	التأثير غير المعياري B	الخطأ المعياري للمعامل	التأثير المعياري Beta	قيمة t	مستوى الدلالة الإحصائية (Sig)
1	الحد الثابت	1.222	0.672	-	1.818	0.078
	تحليل سلسلة القيمة	0.551	0.175	0.552	3.151	0.003
	التكاليف على أساس الأنشطة	-0.032	0.161	-0.033	-0.198	0.845
	التكلفة المستهدفة	0.191	0.166	0.183	1.153	0.257

المصدر: من اعداد الطالب بالإعتماد على مخرجات البرنامج الإحصائي spss v27

يظهر الجدول رقم (24) نتائج تحليل الانحدار لأبعاد أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة، حيث أن تحليل سلسلة القيمة حقق مستوى دلالة إحصائية قدره (0.003)، وهو أقل من مستوى الدلالة المعتمد (0.05)، مما يؤكد وجود أثر معنوي وذو دلالة إحصائية لهذا البعد على المتغير التابع، أما التكاليف على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة جاءت قيم الدلالة لهما (0.845) و (0.257) على التوالي، وهي قيم أكبر من (0.05)، مما يشير إلى عدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية لهذين البعدين في تفسير التغيرات الحاصلة في المتغير التابع ضمن هذا النموذج.

• الفرضية الفرعية الأولى:

تهدف الفرضية الفرعية الأولى إلى معرفة مدى تأثير "تحليل سلسلة القيمة" على "الأداء المالي"، وتنص على الآتي:

- الفرضية العدمية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين تحليل سلسلة القيمة وتحسين الأداء المالي بشركة مناجم حديد الشرق-تبسة-.

- الفرضية البديلة: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين تحليل سلسلة القيمة وتحسين الأداء المالي بشركة مناجم حديد الشرق-تبسة-.

بلغت قيمة Sig الخاصة بالبعد الأول 0.003، وهي أقل من مستوى المعنوية 0.05، وبالتالي يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لـ (تحليل سلسلة القيمة) على تحسين الأداء المالي، وبالتالي نقبل الفرضية البديلة التي تقول بوجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين تحليل سلسلة القيمة وتحسين الأداء المالي، بشركة مناجم حديد الشرق-تبسة-. ونرفض الفرضية الصفرية

• الفرضية الفرعية الثانية:

تهدف الفرضية الفرعية الثانية إلى معرفة مدى تأثير " التكاليف على أساس الأنشطة " على " الأداء المالي "، وتنص على الآتي:

- الفرضية العدمية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين التكاليف على أساس الأنشطة وتحسين الأداء المالي بشركة مناجم حديد الشرق-تبسة-.

- الفرضية البديلة: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين التكاليف على أساس الأنشطة وتحسين الأداء المالي بشركة مناجم حديد الشرق-تبسة-.

بلغت قيمة Sig الخاصة بالبعد الثاني 0.854، وهي أكبر من مستوى المعنوية 0.05، وبالتالي لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لـ (التكاليف على أساس الأنشطة) على تحسين الأداء المالي. وبالتالي نقبل الفرضية الصفرية التي تقول بعدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين التكاليف على أساس الأنشطة وتحسين الأداء المالي بشركة مناجم حديد الشرق-تبسة-، ونرفض الفرضية البديلة.

• الفرضية الفرعية الثالثة:

تهدف الفرضية الفرعية الثالثة إلى معرفة مدى تأثير " التكلفة المستهدفة " على " الأداء المالي "، وتنص على الآتي:

- الفرضية العدمية: لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين التكلفة المستهدفة وتحسين الأداء المالي بشركة مناجم حديد الشرق-تبسة-.

- الفرضية البديلة: يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين التكلفة المستهدفة وتحسين الأداء المالي بشركة مناجم حديد الشرق-تبسة-.

بلغت قيمة Sig الخاصة بالبعد الثالث 0.257، وهي أكبر من مستوى المعنوية 0.05، وبالتالي لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية لـ (التكلفة المستهدفة) على تحسين الأداء المالي. وبالتالي نقبل الفرضية الصفرية التي تقول بعدم وجود أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) بين التكلفة المستهدفة وتحسين الأداء المالي، ونرفض الفرضية البديلة.

ومن خلال ما سبق يمكن صياغة المعادلة النهائية على الشكل التالي:

$$Y = 1.222 + 0.551 X1 - 0.032X2 + 0.191X3$$

- البعد 1: بلغ معامل التأثير الغير المعياري 0.551 وهو موجب، يدل على العلاقة الموجبة بينه وبين تحسين الأداء المالي، بمعنى أن (تحليل سلبية القيمة) تحسين الأداء المالي يتحركان في نفس الاتجاه.
- البعد 2: بلغ معامل التأثير الغير المعياري -0.032 وهو سالب، يدل على وجود علاقة عكسية ضعيفة جدا وغير دالة إحصائيا بين (التكاليف على اساس الأنشطة) وبين تحسين الأداء المالي.
- البعد 3: بلغ معامل التأثير غير المعياري 0.191 وهو موجب، يدل على العلاقة الموجبة بينه وبين فعالية تحسين الأداء المالي، بمعنى أن زيادة الاهتمام بـ (التكلفة المستهدفة) تؤدي لزيادة تحسين الأداء المالي.
- قيمة الثابت 1.222: وهي تعبر عن الحد الأدنى للمتغير التابع (تحسين الأداء المالي) في حالة كانت المتغيرات المستقلة تساوي 0

خلاصة الفصل الثاني:

من خلال هذا الفصل الخاص بالدراسة الميدانية تم إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي من خلال محاولة معرفة أثر أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة على تحسين الأداء المالي بمؤسسة مناجم حديد الشرق- تبسة-، حيث تم الاعتماد على الاستبيان كأداة لإجراء الدراسة التي تكونت من قسمين؛ تمثل القسم الأول في البيانات الشخصية والوظيفية لعينة الدراسة، أما القسم الثاني تم تقسيمه إلى محورين، خصص المحور الأول للمتغير المستقل والمتمثل في أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة بأبعاده الثلاثة، أما المحور الثاني يشمل المتغير التابع وهو تحسين الأداء المالي

وقد تم معالجة البيانات الواردة في الاستبيان باستخدام برنامج التحليل الإحصائي SPSS V27، وهذا بمختلف الأساليب الإحصائية، حيث تم التوصل إلى أن بعد تحليل سلسلة القيمة فقط له أثر إيجابي وذو دلالة إحصائية على تحسين الأداء المالي بمؤسسة حديد الشرق -تبسة- بينما باقي الأبعاد ليس لها أثر معنوي، وتم التوصل أيضا إلى أن النموذج بالكامل معنوي إحصائيا، مما يشير إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية للمتغير المستقل أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة على المتغير التابع، حيث أنه يفسر ما نسبته 35.8% من تباين الأداء المالي، و 64.2% تفسرها معاملات أخرى خارج دراسة النموذج.

خاتمة عامة

خاتمة عامة

تخلص الدراسة إلى أن أدوات التحليل الاستراتيجي للتكلفة تمثل الركيزة الأساسية للتحويل من الرقابة المالية التقليدية إلى الإدارة المالية الحديثة، حيث تتجاوز هذه الأدوات حصر النفقات، بل هي وسيلة لتعميق فهم مسببات التكلفة وربطها بالأداء المالي، إن تفعيل نماذج مثل سلسلة القيمة والتكلفة المستهدفة ونظام التكاليف على أساس الأنشطة يتيح للمؤسسات تحديد الأنشطة التي تخلق قيمة حقيقية، مما يؤدي مباشرة إلى تحسين المؤشرات المالية ورفع كفاءة استغلال الموارد، وفي ظل التعقيدات الاقتصادية الراهنة، لم يعد التحليل الاستراتيجي للتكلفة مجرد خيار، بل ضرورة حتمية لضمان الاستدامة المالية وتوجيه القرارات الاستثمارية نحو الفرص الأكثر ربحية، بما يضمن تحقيق الأهداف الاستراتيجية في بيئة تتسم بالمتغيرات والمخاطر المتسارعة.

1. نتائج الدراسة

تنقسم نتائج الدراسة إلى جزئين:

1.1 نتائج الجانب النظري:

تتمثل فيما يلي:

- التحول نحو استخدام أدوات التحليل الاستراتيجي للتكلفة يمثل عملية متكاملة تهدف إلى دعم اتخاذ القرار المالي والمؤسسي؛
- تساهم أدوات التحليل الاستراتيجي للتكلفة في تحديد نقاط القوة والضعف، مما يسمح بتحسين الكفاءة المالية وخفض التكاليف غير الضرورية؛
- تواجه المؤسسات تحديات عند تطبيق هذه الأدوات، منها نقص المهارات التحليلية وصعوبة التنبؤ بمتغيرات السوق المتقلبة؛
- الأداء المالي يمثل المرآة التي تعكس نجاح الاستراتيجيات المتبعة ومدى قدرة المؤسسة على حماية أصولها وتحقيق الأرباح.

2.1 نتائج الجانب التطبيقي:

تتمثل فيما يلي:

- وجود أثر معنوي ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية ($\alpha \leq 0.05$) لبعده تحليل سلسلة القيمة على الأداء المالي بمؤسسة مناجم حديد الشرق -تبسة-، حيث أن معامل الانحدار يساوي 0.551 وهو أثر إيجابي؛

- عدم وجود أثر معنوي ذو دلالة إحصائية عند مستوى معنوية لبعد تحليل التكاليف على أساس الأنشطة وبعدها التكلفة المستهدفة على تحسين الأداء المالي بمؤسسة مناجم حديد الشرق -تبسة-، في هذه الدراسة؛
 - توضيح معادلة الانحدار الخطي المتعدد أن البعد الأول (تحليل سلسلة القيمة) هو المحرك الرئيسي لتحسين الأداء المالي ضمن النموذج المدروس؛
 - وجود أثر ذو دلالة إحصائية للمتغير المستقل (أدوات التحليل الاستراتيجي للتكلفة) على تحسين الأداء المالي بمؤسسة مناجم حديد الشرق -تبسة-، حيث تفسر هذه الأدوات ما نسبته 35.8% من تباين المتغير التابع (الأداء المالي) بمؤسسة مناجم حديد الشرق -تبسة-، بينما تعود النسبة المتبقية 64.2% لعوامل أخرى لم يتناولها النموذج الحالي.
2. توصيات الدراسة:

يمكن تقديم أهم التوصيات في النقاط التالية:

- ضرورة الاعتماد الواسع على أدوات التحليل الاستراتيجي للتكلفة الحديثة لدعم التخطيط المالي وتوقع الأزمات قبل حدوثها؛
- تدريب الكوادر البشرية في الأقسام المالية والإدارية على كيفية ربط نتائج التحليل الاستراتيجي للتكلفة بالقرارات المالية اليومية؛
- العمل على تحديث قواعد البيانات المالية لتوفير معلومات دقيقة تدعم أدوات التحليل في استخراج نتائج واقعية؛
- تعزيز التنسيق بين الإدارة الاستراتيجية والإدارة المالية لضمان تخصيص الموارد المالية بما يخدم استراتيجيات المؤسسة.

3. آفاق الدراسة:

في ختام هذه الدراسة يمكن اقتراح المواضيع التالية كآفاق مستقبلية:

- أثر استخدام بطاقة الأداء كأداة تحليل استراتيجي في تحسين الربحية؛
- دور اليقظة الاستراتيجية في تعزيز الأمان المالي للمؤسسات الاقتصادية؛
- مساهمة التحليل الاستراتيجي للتكلفة في تحسين القيمة السوقية للمؤسسة

قائمة المراجع

أولاً: المجالات العلمية

- البقي عمران عامر (2023)، الاختلاف بين إدارة التكلفة التقليدية وإدارة التكلفة الاستراتيجية وأثر ذلك على الميزة التنافسية للمنظمة: دراسة مقارنة، مجلة جامعة صبراتة العلمية، ص ص 281-282.
- بن البار موسى وبوساق أمين (2019)، نموذج مقترح لتقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية: عينة من المؤسسات الناشطة بالمنطقة الصناعية بالمسيلة، مجلة البحوث في العلوم المالية والمحاسبة، مجلد 4، العدد 1.
- بورفيس هدى (2024)، دراسة الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية باستخدام المؤشرات المالية والنسب المالية: مؤسسة SPA SOMIK سكيكدة نموذجاً (2018-2021)، مجلة دفاتر اقتصادية، مجلد 15، العدد 2.
- الحاج مسكين وخليفة يعقوبي (2020)، جودة نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ومتطلبات تطبيقه في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 13، العدد 1.
- خالد سيف الإسلام بوخلخال وعلال بن ثابت (2021)، قياس وتقييم الأداء المالي باستخدام المؤشرات الحديثة والتقليدية ودراسة فعاليتها في خلق القيمة: دراسة حالة مجمع صيدال خلال الفترة 2009-2019، مجلة دراسات العدد الاقتصادي، مجلد 12، العدد 1.
- خوده شوقي السيد (2017)، إطار مقترح للتكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتحليل الاستراتيجي للتكلفة بهدف خفض التكلفة، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 4، العدد 1.
- راشد أمل إبراهيم وناس ويعقوب فيحاء عبد الله (2015)، دور نظام معلومات المحاسبة الإدارية في تحسين وظائف أنشطة سلسلة القيمة وأثره في تقويم الأداء: دراسة حالة في الشركة العامة لصناعة الزيوت النباتية، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 10، العدد 32.
- صالح سميرة شهرزاد ومسكين الحاج (2016)، التكلفة المستهدفة وإمكانية تطبيقها في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية-دراسة ميدانية، مجلة الابتكار والتسويق، العدد الثالث.

- عبد الرحمن نجلاء إبراهيم والشريعي آلاء ناصر (2020)، العوامل المؤثرة على الأداء المالي لشركات التأمين السعودية: دراسة تطبيقية على أكبر ثلاث شركات تأمين في المملكة العربية السعودية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، المجلد 4، العدد 15.
- عبد الوهاب بن بريكة وحفصة بكرون (2017)، "إدارة التكلفة استراتيجيا باستخدام تقنية التكلفة المستهدفة"، دراسات (العدد الاقتصادي)، المجلد 8، العدد 1، جامعة الأغواط، الجزائر.
- فارس ودينا زين العابدين سعيد (2019)، دور أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة في تحسين الأداء المالي للمنشآت الصناعية (دراسة حالة)، مجلة البحوث التجارية، جامعة قناة السويس - كلية التجارة، مجلد 6، عدد 2.
- هبه السيد الطنطاوي وسوسن فوزي عساف (2023)، أثر التكامل بين أسلوب القياس المرجعي وتحليل سلسلة القيمة في دعم إستراتيجية زيادة التكلفة: دراسة نظرية وميدانية، مجلة البحوث المحاسبية، العدد 1.
- وليد سمير عبد العظيم الجبلي وسميرة عباس محمد أبو النيل (2023)، إطار مقترح للتكامل بين محاسبة تكاليف تدفق المواد (MFCA) وأسلوب التكلفة المستهدفة (TC) لتخفيض التكاليف ودعم الميزة التنافسية لمنشآت الأعمال -دراسة ميدانية، المجلد 7، العدد 1.

ثانياً: الكتب

- الزبيدي حمزة محمود (2000)، التحليل المالي: تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع.
- الخطيب محمد محمود (2009)، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات المساهمة، دار الحامد للنشر والتوزيع.
- حجازي إسماعيل ومعالم سعاد (2012)، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع.
- وائل محمد صبحي إدريس وطاهر محسن منصور الغالبي (2009)، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، الطبعة 1، دار وائل للنشر.

ثالثاً: الرسائل الجامعية والأطروحات

- بن سعيد امين (2015)، إدارة التكاليف من منظور إستراتيجي كمدخل لاتخاذ القرار في المؤسسات الاقتصادية: دراسة حالة الجزائر [أطروحة دكتوراه غير منشورة]، جامعة الجزائر 3، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير.
- ريشو بديع الدين (2009)، إدارة التكاليف، ورقة بحثية، أكاديمية السادات للعلوم الإدارية.
- شرع لمين (2024)، أثر تحليل سلسلة القيمة في تحديد الخيارات الاستراتيجية للمؤسسات الاقتصادية: دراسة حالة مؤسسة ALFAPIPE وحدة غرداية [أطروحة دكتوراه غير منشورة]، جامعة غرداية.
- عدنان علي أبو عودة (2010)، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية: دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في قطاع غزة [رسالة ماجستير غير منشورة]، الجامعة الإسلامية بغزة، مستودع أبحاث الجامعة الإسلامية.
- عماري عمار والهاشمي بن واضح والقرى عبد الرحمان (2014)، أهمية التحليل الإستراتيجي في تقييم المؤسسات، (سكيكدة، جامعة سكيكدة، الملتقى الوطني حول تقييم المؤسسات).
- محمد عثمان إبراهيم أحمد (2017)، الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في الرقابة على التكاليف وإتخاذ القرارات الإدارية (دراسة ميدانية على عينة من المنشآت الصناعية السودانية)، رسالة مقدمة لنيل درجة دكتوراه الفلسفة في التكاليف والمحاسبة الإدارية، كلية الدراسات العليا، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا.
- وليد أحمد محمد صلاح العطاس (2019)، التحليل الاستراتيجي لبيئة المشاريع الصغيرة والمتوسطة ودوره في تطوير جودة المنتجات المحلية [أطروحة دكتوراه غير منشورة]، جامعة الجزائر 3.

رابعاً: المصادر باللغة الإنجليزية

- Kumar, A., & Nagpal, S. (2011). Strategic cost management - suggested framework for 21st Century. Journal of Business and Retail Management Research (JBRMR), Vol 05, N2.
- Nishanthi, M. (2021). Strategic Cost Management. Directorate of Distance & Continuing Education, Manonmaniam Sundaranar University.

-
- Nouredine, D. (2024). The Role of Activity-Based Costing (ABC) in Cost Reduction within Economic Enterprises: A Case Study of Algerie Telecom, Djelfa Agency. Journal of Contemporary Economic Research, Vol 07, N2.
 - Uttarakhand Open University. (2021). Financial Management (MS 109). School of Management Studies and Commerce

الملاحق



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة الشهيد الشيخ العربي التبسي - تبسة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



قسم المالية والمحاسبة

إستمارة إمتبيان

الأخ الفاضل ...، الأخت الفاضلة ...،

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته ...،

يسرني أن أضع بين أيديكم هذا الاستبيان الذي صمم لجمع المعلومات اللازمة للدراسة التي نقوم بإعدادها والمعنونة بـ " دور أدوات التحليل الإستراتيجي للتكلفة في تحسين الأداء المالي للمنشأة الصناعية - دراسة حالة مؤسسة شركة مناجم حديد الشرق -تبسة- "، وذلك استكمالا للحصول على شهادة الماستر في ماستر أكاديمي (ل م د) في العلوم المالية والمحاسبة.

ونظرا لأهمية وأنكم في هذا المجال، نأمل منكم التكرم بالإجابة على أسئلة الاستبيان بدقة، حيث أن صحة النتائج تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجاباتكم، لذلك نطلب منكم أن تولوا هذا الاستبيان اهتمامكم، فمشاركتكم ضرورية ورأيكم عامل أساسي في نجاحها.

ونحيطكم علما أن جميع إجاباتكم لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

شكرا لكم على حسن تعاونكم

ولكم فائق الاحترام والتقدير

الباحث

تحت إشراف

بوفرح سلام

د. إسماعيل عنان

يرجى التكرم بإختيار علامة (X) أمام الإجابة المناسبة بعد قراءة العبارات التالية:

أولاً: محور البيانات الشخصية

1- الجنس

ذكر ☐ أنثى ☐

2- السن

أقل من 30 سنة ☐ من 30 إلى أقل 40 سنة ☐ من 40 إلى أقل من 50 سنة ☐
50 سنة فما فوق ☐

3- المستوى الدراسي

ثانوي ☐ تقني سامي أو شهادة مهنية ☐ مهندس ☐ ليسانس ☐
ماستر ☐ دراسات عليا ☐

4- الخبرة المهنية

أقل من 5 سنوات ☐ من 5 إلى أقل من 10 سنوات ☐ من 10 إلى أقل من 15 سنة ☐
15 سنة فما فوق ☐

5- المركز الوظيفي

مدير ☐ رئيس مصلحة ☐ إطار ☐ تقني/ إطار إداري ☐
موظف تنفيذي ☐ أخرى

ثانيا: محور أدوات التحليل الاستراتيجي للتكلفة

الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
البعد الأول: تحليل سلسلة القيمة						
1	تميز المؤسسة بوضوح بين الأنشطة التي تزيد من قيمة المنتج والأنشطة الزائدة التي يمكن الاستغناء عنها.					
2	تهتم المؤسسة بالتنسيق الدائم مع الموردين لضمان الحصول على أفضل المواد بأقل تكلفة ممكنة.					
3	تحرص المؤسسة على متابعة آراء الزبائن لتطوير المنتجات بما يتناسب مع تطلعاتهم.					
4	تسعى المؤسسة لتقليل التكاليف في كل مرحلة يمر بها المنتج (من الشراء إلى التوزيع).					
5	تستخدم المؤسسة التكنولوجيا والأنظمة الحديثة لربط جميع أقسامها وتسهيل العمل بينها.					
البعد الثاني: تحليل التكاليف على أساس الأنشطة ABC						
6	توزع المؤسسة مصاريفها بدقة بناء على المجهود الفعلي الذي يستهلكه كل نشاط.					
7	توفر التقارير المالية بيانات دقيقة حول تكلفة المنتج بناء على الأنشطة التي استهلكها فعليا					
8	يساعد نظام التكاليف المتبع في كشف التبذير أو الإسراف داخل الأقسام.					
9	تعتمد الإدارة على بيانات نظام ABC لتحديد الأنشطة الضرورية التي تزيد من قيمة المنتج					

					10	يتم تقييم أداء الأقسام دورياً للتأكد من أن الأنشطة تتم بكفاءة وبدون ضياع للموارد.
البعد الثالث: التكلفة المستهدفة						
					11	تحدد المؤسسة سعر بيع المنتج بناء على الأسعار المنافسة في السوق قبل البدء بصناعته.
					12	يتم التخطيط لخفض تكلفة المنتج في مرحلة التصميم وليس بعد انتهاء الإنتاج.
					13	تبحث المؤسسة عن طرق مبتكرة لتقليل تكلفة التصنيع دون أن تتأثر جودة المنتج.
					14	يشارك موظفون من أقسام مختلفة في وضع خطة تكلفة المنتج الجديد.
					15	تحاول المؤسسة دائماً الوصول إلى التكلفة المثالية التي تضمن لها الربح والبقاء في المنافسة.

ثالثاً: محور الأداء المالي

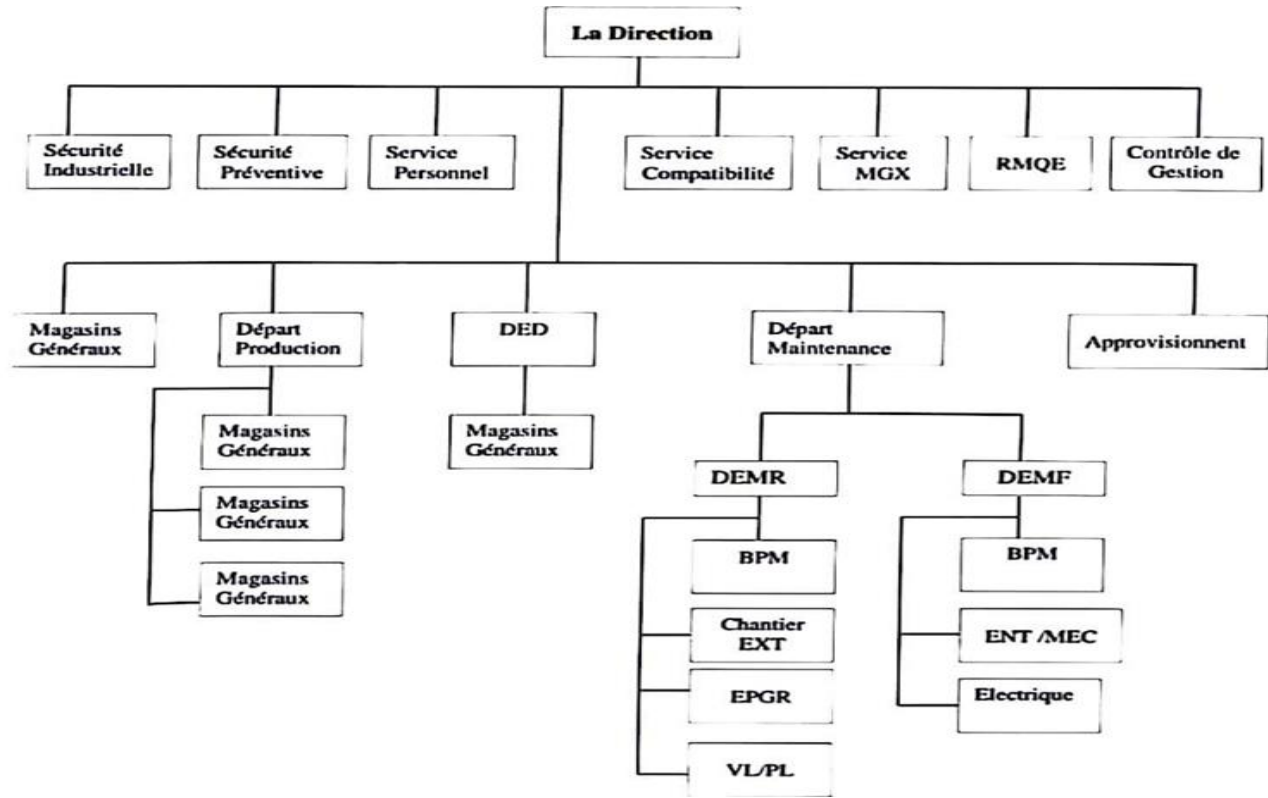
الرقم	البيان	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
16	تلاحظ المؤسسة زيادة مستمرة في أرباحها السنوية مقارنة بالسنوات الماضية.					
17	تحقق المؤسسة تحسناً ملحوظاً في معدل العائد على رأس المال المستثمر					

					18	تتمتع المؤسسة بمركز مالي قوي يمكنها من زيادة حصتها السوقية والتفوق على المنافسين
					19	تمتلك المؤسسة سيولة مالية كافية تمكنها من سداد التزاماتها ومصاريفها في وقتها.
					20	يلاحظ وجود تحسن في حصة المؤسسة داخل السوق وزيادة في حجم مبيعاتها.
					21	تمتلك المؤسسة خططا استباقية لإدارة المخاطر وتجنب وقوع المؤسسة في أزمات سيولة مفاجئة
					22	استطاعت المؤسسة استغلال مواردها المتاحة (آلات، مواد، عمال) بطريقة اقتصادية ومثمرة.
					23	تساهم السياسات المالية الحالية في تعظيم القيمة المالية للمؤسسة

الملحق رقم 2: قائمة الأساتذة المحكمين

الرتبة	الأستاذ

الملحق رقم 3: الهيكل التنظيمي للمؤسسة محل الدراسة



الملحق رقم 4: معامل الثبات

- معامل الثبات الكلي

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.872	23

- معامل الثبات للمحور الأول

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.813	15

• معامل الثبات للمحور الثاني

Reliability Statistics

Cronbach's	
Alpha	N of Items
.806	8

الملحق رقم 5: البيانات الشخصية لعينة الدراسة

		الجنس			Cumulative
		Frequency	Percent	Valid Percent	Percent
Valid	ذكر	28	71.8	71.8	71.8
	أنثى	11	28.2	28.2	100.0
	Total	39	100.0	100.0	

		العمر			Cumulative
		Frequency	Percent	Valid Percent	Percent
Valid	أقل من 30	11	28.2	28.2	28.2
	من 30 إلى 40	16	41.0	41.0	69.2
	من 40 إلى أقل من 50	8	20.5	20.5	89.7
	سنة فما فوق 50	3	7.7	7.7	97.4
	5	1	2.6	2.6	100.0
	Total	39	100.0	100.0	

		المستوى الدراسي			Cumulative
		Frequency	Percent	Valid Percent	Percent
Valid	تقني سامي أو شهادة مهنية	8	20.5	20.5	20.5
	مهندس	6	15.4	15.4	35.9
	ليسانس	7	17.9	17.9	53.8
	ماستر	13	33.3	33.3	87.2
	دراسات عليا	5	12.8	12.8	100.0
	Total	39	100.0	100.0	

الخبرة المهنية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 5 سنوات	10	25.6	25.6	25.6
	من 5 إلى أقل من 10 سنوات	14	35.9	35.9	61.5
	من 10 إلى أقل من 15 سنوات	10	25.6	25.6	87.2
	سنة فما فوق 15	5	12.8	12.8	100.0
	Total	39	100.0	100.0	

المركز الوظيفي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	مدير	4	10.3	10.3	10.3
	إطار	15	38.5	38.5	48.7
	رئيس مصلحة	8	20.5	20.5	69.2
	تقني / إداري	12	30.8	30.8	100.0
	Total	39	100.0	100.0	

الملحق رقم 6: نتائج تحليل محاور الدراسة

• المحور الأول

Statistics

		تميز المؤسسة بوضوح بين الأنشطة التي تزيد من قيمة المنتج والأنشطة الزائدة التي يمكن الاستغناء عنها	تهتم المؤسسة بالتنسيق الدائم مع الموردين لضمان الحصول على أفضل المواد بأقل تكلفة ممكنة	تحرص المؤسسة على متابعة آراء الزبائن لتطوير المنتجات بما يتناسب مع تطلعاتهم	تسعى المؤسسة لتقليل التكاليف في كل مرحلة يمر بها المنتج (من الشراء إلى التوزيع)	تستخدم المؤسسة التكنولوجيا والأنظمة الحديثة لربط جميع أقسامها وتسهيل العمل بينها
N	Valid	39	39	39	39	39
	Missing	0	0	0	0	0
Mean		4.41	4.38	4.46	4.33	4.05
Std. Deviation		.751	.633	.600	.701	.759

Statistics

		توفر التقارير المالية	يساعد نظام التكاليف	تعتمد الإدارة على	يتم تقييم أداء الأقسام	البيعد2
		توزع المؤسسة	بيانات دقيقة حول تكلفة	ABC بيانات نظام	دوريا للتأكد من أن	
		مصاريفها بدقة بناء على	المنتج بناء على	لتحديد الأنشطة	الأنشطة تتم بكفاءة	
		المجهود الفعلي الذي	الأنشطة التي استهلكها	الضرورية التي تزيد	و.وبدون ضياع للموارد	
		يستهلكه كل نشاط	فعليا	من قيمة المنتج		
N	Valid	39	39	39	39	39
	Missing	0	0	0	0	0
Mean		4.18	4.18	4.21	4.05	4.1949
Std. Deviation		.601	.721	.656	.826	.43887

Statistics

		تحدد المؤسسة سعر .	يتم التخطيط لخفض	تبحث المؤسسة عن	يشارك موظفون من	تحاول المؤسسة دائماً	البيعد3
		بيع المنتج بناء على	تكلفة المنتج في مرحلة	طرق مبتكرة لتقليل	أقسام مختلفة في وضع	الوصول إلى التكلفة	
		الأسعار المنافسة في	التصميم وليس بعد	تكلفة التصنيع دون أن	خطة تكلفة المنتج	المالية التي تضمن لها	
		السوق قبل البدء	إنتهاء الإنتاج	تتأثر جودة المنتج	الجديد	الربح والبقاء في	
		بصناعته				المنافسة	
N	Valid	39	39	39	39	39	39
	Missing	0	0	0	0	0	0
Mean		4.44	4.33	4.41	4.36	4.56	4.4205
Std. Deviation		.552	.621	.677	.668	.680	.40986

• المحور الثاني

Statistics

		تتمتع المؤسسة	تمتلك المؤسسة	تمتلك المؤسسة	تمتلك المؤسسة	استطاعت المؤسسة	تساهم السياسات	المحور الثاني_الإداء المالي
		بمركز مالي قوي	سولة مالية كافية	خطط استراتيجي	خطط استراتيجي	استغلال مواردها	المالية الحالية في	
		بمكثها من زياده	تمكنها من سد	لإدارة المخاطر	و تجنب وقوع	المناعة (الألت،	المالية الحالية في	
		حصنها السوقيه	الفرامانها	بأنط وجود نقص	المؤسسة في أزمات	مواد، عمال) بطريقة	تعزيز القيمة المالية	
		والفوق على	ومصاريفها في	داخل السوق وزياده	سولة مفاجئة	اقتصادية وملمرة	للمؤسسة	
		الشايفين	وهيها.	في حجم مبيعاتها				
N	Valid	39	39	39	39	39	39	33
	Missing	0	0	0	0	0	0	6
Mean		4.26	4.28	4.28	4.49	4.26	4.44	4.2917
Std. Deviation		.715	.647	.724	.601	.677	.552	.44597

Correlations

		المحور_الثاني_الاداء_المالي	المحور_الاول_الدوات_التحليل
المحور_الاول_الدوات_التحليل	Pearson Correlation	.584**	1
	Sig. (2-tailed)	.000	
	N	33	33
المحور_الثاني_الاداء_المالي	Pearson Correlation	1	.584**
	Sig. (2-tailed)		.000
	N	33	33

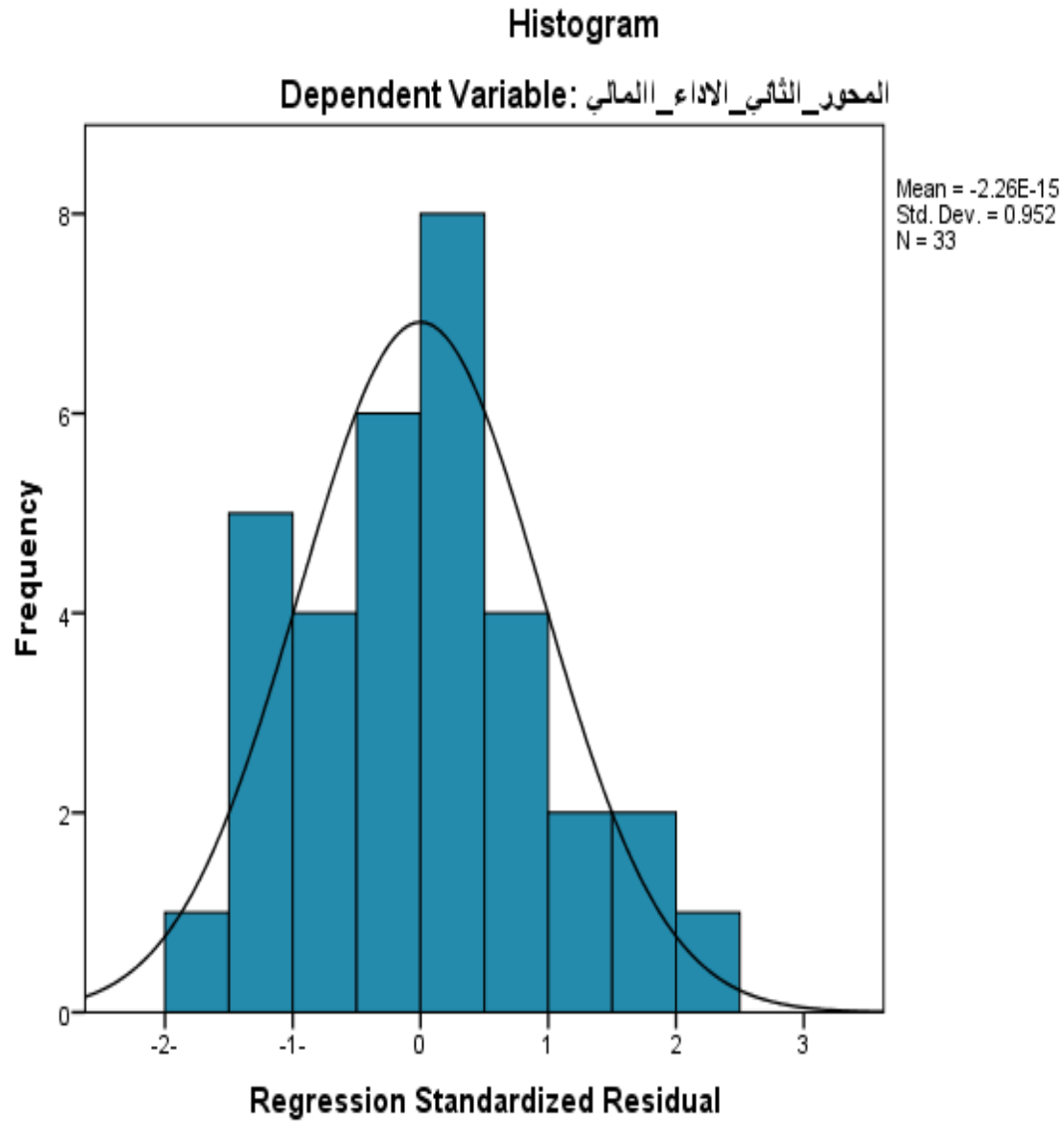
** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

Correlations

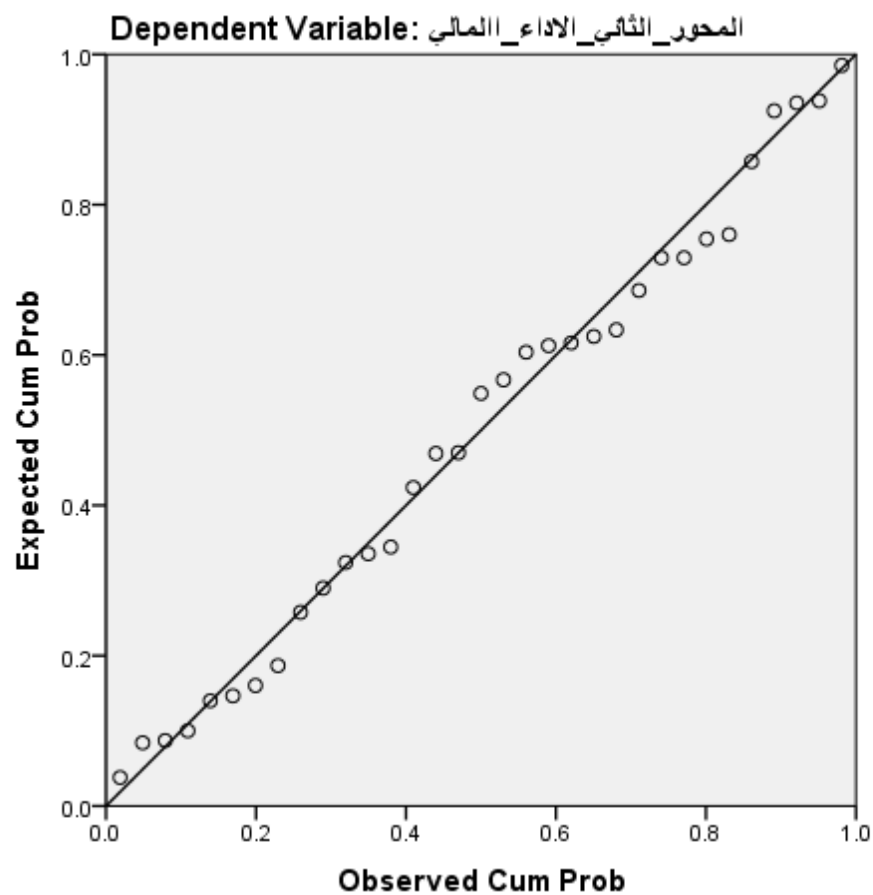
		البعد1	البعد2	البعد3	المحور_الثاني_الاداء_المالي
البعد1	Pearson Correlation	1	.607**	.565**	.633**
	Sig. (2-tailed)		.000	.000	.000
	N	39	39	39	33
البعد2	Pearson Correlation	.607**	1	.480**	.419*
	Sig. (2-tailed)	.000		.002	.015
	N	39	39	39	33
البعد3	Pearson Correlation	.565**	.480**	1	.435*
	Sig. (2-tailed)	.000	.002		.011
	N	39	39	39	33
المحور_الثاني_الاداء_المالي	Pearson Correlation	.633**	.419*	.435*	1
	Sig. (2-tailed)	.000	.015	.011	
	N	33	33	33	33

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

* . Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).



Normal P-P Plot of Regression Standardized Residual



الملحق رقم 9: نموذج الإنحدار

Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	R Square Change	Change Statistics			Sig. F Change
						F Change	df1	df2	
1	.599 ^a	.358	.341	.34748	.358	20.677	1	37	.000

a. Predictors: (Constant), المحور_الاول

ANOVA^a

Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	2.497	1	2.497	20.677	.000 ^b
	Residual	4.467	37	.121		
	Total	6.964	38			

a. Dependent Variable: المحور_الثاني

b. Predictors: (Constant), المحور_الاول

Coefficients^a

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1.222	.672		1.818	.078
	البعد1	.551	.175	.552	3.151	.003
	البعد2	-.032	.161	-.033	-.198	.845
	البعد3	.191	.166	.183	1.153	.257

a. Dependent Variable: المحور_الثاني

الملحق رقم 10: البيانات المالية للمؤسسة

MINES DE FER DE L'EST

Cité centrale Ouenza Wilaya de Tebessa

Matricule Fiscal 000112010473954

Article

Exercice allant 01/01/2023 au 31/12/2023

12/05/26 14:15

Compte de resultats (Par nature)



	Note	2023	2022
Ventes et produits annexes		979 754 411,61	741 708 381,82
Variation stocks produits finis et en-cours		146 304 382,65	286 701 068,51
Production immobilisée		0,00	0,00
Subventions d'exploitation		0,00	0,00
I - PRODUCTION DE L'EXERCICE		1 126 058 794,26	1 028 409 450,33
Achats consommés		(197 712 553,71)	(137 458 841,12)
Services extérieurs et autres consommations		(176 739 056,88)	(102 655 482,86)
II - CONSOMMATION DE L'EXERCICE		(374 451 610,59)	(240 114 323,98)
III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I - II)		751 607 183,67	788 295 126,35
Charges de personnel		(536 228 276,58)	(445 568 603,57)
Impôts, taxes et versements assimilés		(19 765 983,51)	(8 535 605,28)
IV- EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION		195 612 923,58	334 190 917,50
Autres produits opérationnels		10 942 568,10	310 492,27
Autres charges opérationnelles		(34 216 442,21)	(19 163 982,01)
Dotations aux amortissements et aux provisions		(183 355 203,45)	(169 892 885,77)
Reprise sur pertes de valeur et provisions		105 273 730,63	4 962 231,62
V- RESULTAT OPERATIONNEL		94 257 576,65	150 406 773,61
Produits financiers		0,00	0,00
Charges financières		0,00	0,00
VI- RESULTAT FINANCIER		0,00	0,00
VII- RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOTS (V + VI)		94 257 576,65	150 406 773,61
Impôts exigibles sur résultats ordinaires		(0,00)	(0,00)
Impôts différés (Variations) sur résultats ordinaires		(0,00)	(0,00)
TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES		1 242 275 092,99	1 033 682 174,22
TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES		(1 148 017 516,34)	(883 275 400,61)
VIII- RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES		94 257 576,65	150 406 773,61
Eléments extraordinaires (produits) (à préciser)		0,00	0,00
Eléments extraordinaires (charges) (à préciser)		0,00	0,00
IX- RESULTAT EXTRAORDINAIRE		0,00	0,00
X- RESULTAT NET DE L'EXERCICE		94 257 576,65	150 406 773,61
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence (1)		0,00	0,00
XI- RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE (1)		0,00	0,00
Dont part des minoritaires (1)		0,00	0,00
Part du groupe (1)		0,00	0,00

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés.

MINES DE FER DE L'EST

Cité centrale Ouenza Wilaya de Tebessa

Matricule Fiscal 000112010473954

Article

Exercice allant 01/01/2023 au 31/12/2023

BILAN PASSIF

Exercice clos le 31/12/2023



12/05/26 14:15

Unité:

Passif	Note	2023	2022
CAPITAUX PROPRES			
Capital émis (ou compte de l'exploitant)		0,00	0,00
Capital non appelé		0,00	0,00
Primes et réserves (Réserves consolidées (1))		444 057 687,55	444 057 687,55
Ecart de réévaluation		0,00	0,00
Ecart d'équivalence (1)		0,00	0,00
Résultat net (Résultat net part du groupe) (1)		94 257 576,65	150 406 773,61
Autres capitaux propres - Report à nouveau		755 905 356,38	642 566 879,54
Liason inter unité		(303 852 338,23)	(1 358 428 690,16)
Part de la société consolidante) (1)		990 368 282,35	(121 375 349,46)
Part des minoritaires (1)		0,00	0,00
TOTAL I		990 368 282,35	(121 375 349,46)
PASSIFS NON COURANTS		0,00	0,00
Emprunts et dettes financières		0,00	0,00
Impôts (différés et provisionnés)		0,00	0,00
Autres dettes non courantes		0,00	0,00
Provisions et produits comptabilisés d'avance		173 338 667,20	126 789 212,93
TOTAL PASSIFS NON COURANTS II		173 338 667,20	126 789 212,93
PASSIFS COURANTS		0,00	0,00
Fournisseurs et comptes rattachés		849 956 633,95	1 477 872 376,76
Impôts		53 537 112,31	16 436 005,63
Autres dettes		231 620 183,66	221 044 479,46
Trésorerie Passif		0,00	0,00
TOTAL PASSIFS COURANTS III		1 135 113 929,92	1 715 352 861,85
TOTAL GENERAL PASSIF		2 298 820 879,47	1 720 766 725,32

(1) A utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés.

Exercice allant 01/01/2023 au 31/12/2023

12/05/26 14:14



Bilan Actif

Exercice clos le 31/12/2023

Unité:

ACTIF	Note	2023 Brut	2023 Amort- Prov.	2023 Net	2022 Net
ACTIF IMMOBILISE (NON COURANT)					
Ecart d'acquisition (ou goodwill)		0,00	0,00	0,00	0,00
Immobilisations incorporelles		680 000,00	679 999,80	0,20	0,20
Immobilisations corporelles		2 224 128 369,12	1 732 307 932,74	491 820 436,38	519 023 918,40
Terrains		0,00	0,00	0,00	0,00
Bâtiments		24 716 811,53	20 230 589,25	4 486 222,28	5 825 311,89
Autres immobilisations corporelles		2 199 411 557,59	1 712 077 343,49	487 334 214,10	513 198 606,51
Immobilisations en concession		0,00	0,00	0,00	0,00
Immobilisations encours		613 467 959,67	0,00	613 467 959,67	480 947 127,87
Immobilisations financières		0,00	0,00	0,00	0,00
Titres mis en équivalence - entreprises associées		0,00	0,00	0,00	0,00
Autres participations et créances rattachées		0,00	0,00	0,00	0,00
Autres titres immobilisés		0,00		0,00	0,00
Prêts et autres actifs financiers non courants		0,00	0,00	0,00	0,00
Impôts différés actif		0,00	0,00	0,00	0,00
TOTAL ACTIF NON COURANT		2 838 276 328,79	1 732 987 932,54	1 105 288 396,25	999 971 046,47
ACTIF COURANT					
Stocks et encours		1 018 934 852,73	179 391 933,90	839 542 918,83	644 333 583,79
Créances et emplois assimilés		77 512 080,81	952 460,95	76 559 619,86	64 486 561,94
Clients		2 295 726,32	952 460,95	1 343 265,37	2 881 161,37
Autres débiteurs		58 103 504,46	0,00	58 103 504,46	49 711 628,30
Impôts et assimilés		17 112 850,03	(0,00)	17 112 850,03	11 893 772,27
Autres actifs courants		0,00		0,00	0,00
Disponibilités et assimilés		277 429 944,53	0,00	277 429 944,53	11 975 533,12
Placements et autres actifs financiers courants		0,00	0,00	0,00	0,00
Trésorerie		277 429 944,53	0,00	277 429 944,53	11 975 533,12
TOTAL ACTIF COURANT		1 373 876 878,07	180 344 394,85	1 193 532 483,22	720 795 678,85
TOTAL GENERAL ACTIF		4 212 153 206,86	1 913 332 327,39	2 298 820 879,47	1 720 766 725,32



الجمهورية العراقية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الشهد الشيوخ العربي النجدي - نجدة



كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
إدارة عمادة الكلية مكلفة والعروضات والمسائل المرتبطة بالكلية
مصلحة التعليم والتدريب

اتفاقية التبرص

المادة الأولى: هذه الاتفاقية تضبط علاقة جامعة الشهد الشيوخ العربي النجدي - نجدة - ممثلة من طرف عمود كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير.

مع المؤسسة: شركة مناجم حديد الشرف
مقرها: المنطقة الصناعية

ممثلة من طرف:
مدير الموارد البشرية الوظيفة: مدير

هذه الاتفاقية تهدف الى تنظيم تبرص تطبيقي للكلية الآتية أسماهم:

1. يوسف صلاح

بإستة التخصص: محاسبة وحسابية

عنوان الماكينة: شركة المناجم حديد الشرف الخلفه: منطقة الصناعية الأداء المالي

الاستاذ (ة) المشرف (ة):

عبدالله عبدالمجيد

هذه الاتفاقية تهدف الى تنظيم تبرص تطبيقي للكلية الآتية أسماهم:

1. يوسف صلاح

4. يوسف صلاح

لإستاتس التخصص:

عنوان تقرير التبرص:

الاستاذ (د) المشرف (د) :

وذلك طبقا للمرسوم رقم : 90-88 المؤرخ في : 1988/05/03 القرار الوزاري المؤرخ في ماي 1989.

المادة الثانية : يهدف هذا الترخيص الى ضمان تطبيق الدراسات المعطاة في القسم والمطابقة للبرنامج والمخططات التعليمية في تخصصات التأهيلية المعتمدين .

المادة الثالثة : الترخيص التطبيقي يجري في مصلحة :

الفترة من : 2026/04/01 الى : 2026/05/01

المادة الرابعة : برنامج الترخيص المعد من طرف الكلية مراقب عند تنفذه من طرف جامعة تبسة والمؤسسة المعنية.

المادة الخامسة :

على غرار ذلك تتكفل المؤسسة بتعيين عون أو أكثر بمساعدة تنفيذ الترخيص التطبيقي هؤلاء الاشخاص مكلفون أيضا بالحصول على المسابقات الضرورية للتنفيذ الامثل للبرنامج وكل غياب للتخريص يعني أن يكون على استمارة السيرة الذاتية المسلمة من طرف الكلية.

المادة السادسة : خلال الترخيص التطبيقي والمحدد بثلاثين يوما يبيع الترخيص مجموع الموظفين في وجهاته المحددة في النظام الداخلي وعليه يحسب على المؤسسة أن توضع للطلبة عند وصولهم أماكن تريضهم مجموع التدابير المتعلقة بالنظام الداخلي في مجال الامن والنظافة وتبين لهم الاخطاء الممكنة.

المادة السابعة : في حالة الاخلال بهذه القواعد فالمؤسسة لها الحق في اتمام تريض الطالب بعد إعلام القسم عن طريق رسالة مسجلة ومؤمنة الوصول.

المادة الثامنة : تأخذ المؤسسة كل التدابير لحماية التريض ضد مجموع مخاطر حوادث العمل وتسهر بالخصوص على تنفيذ كل تدابير النظافة والامن المتعلقة بمكان العمل المعين لتنفيذ التريض.

المادة التاسعة : في حالة حادث ما على التريضين بمكان التوجيه يجب على المؤسسة أن تنجا الى العلاج الضروري كما يجب أن ترسل تقريرا مفصلا مباشرة الى القسم.

المادة العاشرة : تتحمل المؤسسة التكاليف بالمطالبة في حدود إمكانياتها وحسب مجمل الاتفاقية الموقعة بين الطرفين عند الوجود ولا فإن الطلبة يتكفلون بأنفسهم من ناحية النقل ، السكن ، المعلم.



