

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي  
جامعة غرداية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية و المحاسبة



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات ماستر أكاديمي  
الميدان: علوم اقتصادية، علوم تجارية وعلوم التسيير  
الشعبة: علوم مالية ومحاسبة  
التخصص: مالية المؤسسة  
إعداد الطالبة: حروز ربيعة  
بعنوان:

متطلبات تطبيق المحاسبة الادارية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية  
- دراسة ميدانية حالة وحدة نفضال بغرداية -

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2016/05/31  
أمام اللجنة المكونة من السادة:

الرتبة	اللقب و الاسم	الصفة
أ.	شرع يوسف	رئيسا
أ. د	عجيلة محمد	مشرفا
أ.	حميدات عمر	مشرفا مساعدا
أ.	الهلة محمد	مناقشا
أ.	عثماني الهادي	مناقشا

السنة الجامعية: 2015م/ 2016م

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

# اهداء

الحمد لله الذي خلق الخلق فاحصاها عددا ، وقسم الرزق ولم ينسى أحدا والصلاة والسلام على خاتم المرسلين، وتشفيح المسلمين وعلى آله وصحبه والتابعين إليه بإحسان إلى يوم الدين وبعد:  
أهدي هذا العمل المتواضع إلى نور عيني ودربي ولؤلؤة قلبي ونبع الحنان \* أمي الحبيبة \* .  
إلى الذي تعب وكدا لأجل لأن يوصلني لهذا المستوى \* أبي العزيز \* .  
إلى إخوتي: محمد، هاني، لؤي، عبد الودود. وإلى أخواتي: كلثوم، هجيرة، سهام، فاتن، غفران،  
جنان.

إلى زوجة اخي: سمية.

إلى كل من يحمل لقب حروز و هواري.

إلى صديقتي: فتيحة .

إلى كل من زملائي: عبد الله ، حسين .

إلى كل الدين أحبهم ولم يتسنى لي ذكرهم لأنه من الصعب أن نختصر من نحبهم في سطور.

و إلى كل زميلاتي طالبات تخصص مالية المؤسسة إلى كل طلبة دفعة 2016/2015

إلى كل الأساتذة الذين قابلتهم في المشوار الدراسي إلى كل من عرفته و تعذر علي ذكره .

# شكر وعرفان

أشكر الله عز وجل الذي منَّ عليَّ بنعمة العلم ويسَّر لي سبله ويسَّر لي من يعينني على تحصيله وعلمي ما لم أكن أعلم ووفَّقني في إنجاز وإتمام هذا العمل راجية منه أن يشفعني بما علمني ويزيدني علماً، هذا فإن أصبت فمن الله وإن أخطأت فمن نفسي ومن الشيطان، وأصلي وأسلم على سيدنا محمد النبي الأمي وعلى آله وصحبه ومن تبعهم بإحسان إلى يوم الدين.

أما بعد:

لا يسعني في هذا المقام إلا أن أتقدم بشكر خاص إلى الوالدين الكريمين اللذين كانت دعواتهما سندا وتشجيعاً لي ورضاهما مفتاحاً لكل عسير واعترافاً بالفضل وتقديراً للجميل أتوجه بالشكر الجزيل والتقدير إلى من جعلهم الله عوناً لي فغمروني بكل معاني العون والإرشاد أساتذتي الكرام وعلى رأسهم الأستاذ المشرف "عجيلة محمد" والأستاذ المساعد "حميدات عمر" اللذان لم يخلا عليَّ بعطائهما وتوجيهاتهما السديدة والقيِّمة ونصائحهما النفيسة في سبيل إتمام هذه المذكرة كما أتقدم بالشكر الجزيل لأعضاء اللجنة الموقرة الذين قبلوا وتحملوا عناء قراءتها وتمحصها ومناقشتها وعلى مجهوداتهم وتصحيحاتهم للأخطاء والنقائص التي بدرت مني في سبيل تحصيل أكبر استفادة من الدراسة كما أتوجه بخالص الشكر والتقدير لابنة العمّة "البرج عبلة" التي لم تبخل عليَّ بمديد العون .  
وفي الأخير نسأل الله سبحانه وتعالى أن يجعل هذا العمل من صالح الأعمال التي ينتفع بها وأن يكتبنا من الذين يجعلون من العلم مسعى ومن العمل وسيلة ومن النّجاح ثمرة تضيء على الأجيال بنور الفهم.

## ملخص:

تعالج هذه المذكرة موضوع " متطلبات تطبيق المحاسبة الادارية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية دراسة ميدانية -حالة مؤسسة نفضال بغرداية- "، من خلال معالجة الإشكالية التي تتمحور حول: " فيما تتمثل متطلبات تطبيق المحاسبة الادارية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ؟"، فمن خلال هذا البحث حاولنا إبراز مفاهيم ومنطلقات المحاسبة الادارية إضافة إلى أساليب المحاسبة الادارية التقليدية منها والحديثة وكذا متطلبات تطبيقها بحيث تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي.

وبعد استعراض المفاهيم النظرية للمحاسبة الادارية، جاءت الدراسة الميدانية كمحاولة لتقييم آراء ذوي الاختصاص من خلال اللقاء والاستقصاء والاستطلاع باستخدام أداة الاستبانة التي شملت المسؤولين والإداريين (المدققين الداخليين والخارجيين) بوحدة نفضال بغرداية، فقد خلصت هذه الدراسة الى أن المحاسبة الادارية هي الجمع بين المحاسبة والادارة في آن واحد وتوجيه الانتباه نحو المعلومات المحاسبية المناسبة بهدف مساعدة الادارة في التنظيم والتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات بالإضافة الى تطوير المهارات العمل لدى المحاسب الاداري كالاتصالات وتكنولوجيا المعلومات وقد أظهرت الدراسة أيضا تطبيق المؤسسة لأسلوب الموازنات التخطيطية وأسلوب ادارة الجودة الشاملة بالإضافة الى اساليب اخرى وأدى هذا التطبيق الى إحداث تغيير في طريقة ادارة المؤسسة.

وعليه فان الطالبة توصي بضرورة العمل على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة بصورة أوسع في المؤسسات الاقتصادية لما لها من جدوى ومنفعة كبيرة تعود على المؤسسات.

**الكلمات المفتاحية:** محاسبة إدارية، محاسب اداري، تخطيط، رقابة ، اتخاذ القرارات، بيانات ومعلومات.

## **Résumé-**

Ce mémoire aborde le sujet de «l'application de la comptabilité de gestion dans le statut des institutions économiques algériennes étude de cas-Fondation de NAFTAL à Ghardaïa-", en abordant le problème centré sur: " besoin de l'application de la comptabilité de gestion dans les institutions économiques algériennes". Grâce à cette recherche, nous avons essayé de mettre en évidence les concepts et les locaux de comptabilité de gestion, en plus les modes traditionnels de cette dernière, y compris les méthodes modernes et aussi l'application des exigences de sorte que la dépendance à l'égard de l'approche descriptive et analytique.

Après avoir examiné les concepts théoriques de la comptabilité de gestion. On a procédé à une étude de cas sur le terrain pour évaluer les points de vue des spécialistes par le biais des réunions, des enquêtes et des sondages en utilisant l'outil de questionnaire qui comprend des fonctionnaires et des administrateurs (internes et les vérificateurs externes) de unité NAFTAL Ghardaïa, l'étude a conclu que la comptabilité de gestion est la combinaison de la comptabilité et de l'administration simultanément et attirer l'attention sur les informations comptables appropriées afin d'aider l'administration dans l'organisation, la planification, le contrôle et le développement des compétences du travail tels que les télécommunications, les technologies de l'information de l'étude a également montré les budgets de planification de la méthode d'application d'entreprise et de gestion de la qualité totale en plus d'autres méthodes, et a conduit cette application pour rendre la prise de décision changer dans la façon dont la direction de l'établissement.

En conséquence, étudiant recommande la nécessité de travailler sur l'application des différentes méthodes comptables administratives plus largement dans les institutions économiques en raison de leur faisabilité et leur grande valeur pour les institutions.

**Mots clés :** Comptabilité de gestion, comptable gestionnaire, planification, contrôle, prise de décision, données et informations

## قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
48	العلاقة بين وظائف المحاسبة الإدارية ووظائف الإدارة	01
68	عدد الاستثمارات الموزعة والمستلمة	02
69	درجة أهمية بنود الاستثمار	03
69	مقياس تحديد الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي	04
70	توزيع افراد العينة حسب الجنس	05
71	توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي	06
72	توزيع أفراد العينة حسب الفئة العمرية	07
73	توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	08
74	توزيع افراد العينة حسب خبرتهم المهنية	09
75	توزيع مشاركة أفراد العينة في برامج تكوينية (الندوات والمؤتمرات) في مجال المحاسبية الإدارية والتأهيل الإداري	10
76	نتائج اختبار ثبات وصدق الاستبانة	11
77	منطلقات وأساسيات المحاسبة الإدارية	12
78	مركزات وأساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسة الاقتصادية	13
80	متطلبات العمل والمهارات المطلوب تطويرها لدى المحاسب الاداري	14
81	واقع تطبيق المحاسبة الإدارية في المؤسسات الاقتصادية	15

## قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
24	أساليب المحاسبة الإدارية	01
37	أهمية إدارة الجودة الشاملة	02
43	المحاسبة المالية إزاء المحاسبة الادارية	03
46	المحاسبة الإدارية، المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف	04
64	يبيّن الهيكل التنظيمي لمؤسسة نفعال بغرداية	05
68	عدد الاستثمارات الموزعة والمستلمة	06
70	نسبة أفراد العينة حسب الجنس	07
71	نسبة افراد العينة حسب المسمى الوظيفي	08
72	نسبة أفراد العينة حسب الفئة العمرية	09
73	نسبة عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي	10
75	نسبة افراد العينة حسب الخبرة المهنية	11
76	نسبة حصول أفراد العينة على برامج تكوينية (الندوات والمؤتمرات) في مجال المحاسبة الإدارية والتأهيل الإداري	12

## قائمة الملاحق

رقم الملاحق	عنوان الملاحق
01	استمارة (الإستبيان)
02	الخصائص الديموغرافية للعينة مع اختبار صدق وثبات عبارات الإستبانة والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري و التباين حسب برنامج SPSS
03	قائمة الأساتذة المحكمين

قائمة الاختصارات

الإختصار	الدلالة
ABC	Activity - Based Costing
BSC	Balanced score card
JIT	Just In Time
TQM	Total quality management

## الفهرس

العنوان	الصفحة
الإهداء.....	.....
شكر وتقدير.....	.....
الملخص.....	.....
قائمة الجداول.....	.....
قائمة الأشكال.....	.....
قائمة الملاحق.....	.....
قائمة الاختصارات.....	.....
الفهرس.....	.....
المقدمة العامة.....	أ - هـ
<b>الفصل الأول: الادبيات النظرية والدراسات السابقة</b>	
تمهيد.....	18
المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإدارية.....	19
المطلب الأول: مفهوم المحاسبة الإدارية.....	19
المطلب الثاني: أساليب المحاسبة الإدارية.....	23
المطلب الثالث: مرتكزات تطبيق المحاسبة الإدارية.....	41
المبحث الثاني: دراسات سابقة.....	51
المطلب الأول: دراسات وطنية.....	51
المطلب الثاني: دراسات أجنبية.....	53
خلاصة الفصل.....	55
<b>الفصل الثاني: دراسة ميدانية _ حالة وحدة نفضال بغرداية _</b>	
تمهيد.....	57
المبحث الأول: مدخل عام للمؤسسة مؤسسة نفضال بغرداية.....	58
المطلب الأول: تقدم عام ونشأة المؤسسة.....	58
المطلب الثاني: نشأة ومكانة وأهداف المؤسسة.....	59

61	المطلب الثالث: التنظيم الداخلي للمؤسسة.....
65	المبحث الثاني : تقديم الإطار المنهجي للطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة.....
64	المطلب الأول : منهجية الدراسة الميدانية.....
69	المطلب الثاني: المعالجة الإحصائية .....
76	المطلب الثالث: عرض وتحليل نتائج الاستبيان.....
85	خلاصة الفصل.....
87	الخاتمة العامة .....
91	المراجع.....
95	الملاحق .....

مقدمة:

على اعتبار المحاسبة علم كبقية العلوم تتزايد حاجة المؤسسات الاقتصادية في مختلف الاقتصاديات الدولية إلى المحاسبة لما لها فائدة في توفير المعلومات الضرورية لتأدية وظائفها الأساسية سواء كان ذلك في المجتمعات الرأسمالية و الاشتراكية سواء تعلق الأمر أيضا بالدول المتقدمة أو الدول المتخلفة على حد سواء ؛

إن عصر التقدم الاقتصادي والتقنيات الحديثة وتطور نظم المعلومات الذي نعيشه اليوم يتطلب الحصول على أفضل وأدق المعلومات وأكثرها ملائمة ومرونة، وذلك بأقل التكاليف لأن المعلومات الدقيقة والسليمة تؤدي إلى اتخاذ القرارات السليمة وخصوصاً في المجالات الاقتصادية والإدارية؛

وبالتالي فقد ظهرت المحاسبة الإدارية نتيجة للتطور واتساع وكبر حجم المشروعات الاقتصادية ملبية حاجة منشآت الأعمال والوحدات الاقتصادية حيث أن الإدارة لم تعد تقتصر مهمتها على توفير الأموال اللازمة للنشاط الاقتصادي بل تعدتها إلى تنظيم سير الأموال والتخطيط والرقابة عليها، والعمل على توفير قدر كبير من البيانات والمعلومات التي يحتاجها المهتمون للمساعدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة ؛

المحاسبة الإدارية عبارة عن نظام قائم على جمع وتصنيف البيانات وتحليلها وتجهيزها في صورة معلومات مفيدة تقدم للإدارة حول جميع أوجه النشاط في المؤسسة والتي تؤدي لتحقيق أهدافها، لذلك فإن مسؤولية المحاسب الإداري اليوم أصبحت كبيرة وتتطلب منه أن يكون جاهزاً لأداء تلك المهام؛ ولذا تقوم إدارات الشركات بغض النظر عن طبيعة نشاطها باستخدام مجموعة من أدوات وأساليب المحاسبة الإدارية وذلك للقيام بعمليات التخطيط والرقابة و تقييم الأداء واتخاذ القرارات.

أولاً: الإشكالية

إن تطور مفاهيم المحاسبة الإدارية قدم أدوات وأساليب جديدة لمساعدة إدارة المؤسسة وأصحاب القرار على القيام بمهامهم من تخطيط ورقابة وتقييم للأداء . وبما أن المؤسسات الاقتصادية تسعى كغيرها إلى التطوير والاستغلال الأمثل للموارد لتحقيق أفضل النتائج، وذلك من خلال وضع الخطط لهذه الموارد والرقابة على تنفيذها وملاحظة أي انحرافات ومعالجتها، فإن أدوات المحاسبة الإدارية كفيلة بتحقيق ذلك، وتكمن مشكلة الدراسة الحالية في الإجابة عن السؤال الرئيسي التالي:

فيما تتمثل متطلبات تطبيق المحاسبة الادارية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ؟

من خلال هذه الاشكالية الرئيسية سيتم طرح الاسئلة الفرعية حتى يتم فهم الموضوع اكثر:

- ماذا نقصد بالحاسبة الادارية ؟

- ما هي أساليب المحاسبة الادارية؟

- ماهي مرتكزات تطبيق المحاسبة الادارية في المؤسسات الاقتصادية؟

- ماهي متطلبات تطبيق المحاسبة الادارية في وحدة نفضال بغرداية؟

### ثانيا: أهمية البحث

تمثل أهمية هذه الدراسة في البحث في مجال المحاسبة الادارية ومدى توفرها للمعلومات الدقيقة المساعدة في العمل الاداري وذلك لوضع الخطط المناسبة واتخاذ القرارات الرشيدة، كما ترجع أهمية البحث إلى معرفة أساليب المحاسبة الادارية المطبقة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ومحاولة التعرف على أهم مرتكزات تطبيقها.

توفير إطار تطبيقي لأساليب المحاسبة بما يخدم أهدافها ويؤدي إلى زيادة الكفاءة والفاعلية في الأداء الأمر الذي يحقق الوفرة في النفقات وضبط عناصر الإيرادات ويحقق الاستفادة القصوى فيها على أحسن وجه.

يساعد في تحديد تكاليف بشكل دقيق وسليم لغرض اتخاذ القرارات الإدارية السليمة والرشيدة.

المساهمة في تطوير خدمات جديدة وتقديم خدمات عالية الجودة .

تحسين رضا العاملين وتحسين ولاؤهم وكذا تحسين أنظمة إنتاج المعلومات.

### ثالثا: أهداف البحث:

بالإضافة إلى الإجابة عن التساؤل الرئيسي في إشكالية البحث، واختبار صحة الفرضيات المتبناة،

تسعى الطالبة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- محاولة تبيان أهمية المحاسبة الادارية ومتطلبات تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية؛

- مدى جاهزية المؤسسات الاقتصادية لتطبيق أساليب المحاسبة الادارية وتقييم أدائها بعد التطبيق؛
- تبيان مدى فعالية المحاسبة الإدارية لخدمة الإدارة لإنتاجها معلومات منتجة وهادفة؛
- إظهار دور وأهمية المعلومة المحاسبية والإدارية للاتخاذ القرارات المناسبة.

رابعاً: فرضيات البحث: يمكن عرض فرضيات الدراسة كما يلي:

- تحتاج المحاسبة الادارية الى البيانات والمعلومات بهدف التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات؛
- تقوم وحدة نفضال بغرداية بتطبيق أساليب المحاسبة الادارية (تقليدية، حديثة)؛
- يوجد لدى المحاسب الاداري مهارات وكفاءات مطلوب تطويرها؛
- يؤدي تطبيق المحاسبة الادارية في وحدة نفضال بغرداية الى حدوث تغيير في طريقة ادارة المؤسسة.

#### خامساً: مبررات اختيار الموضوع

تنبع مبررات اختيار الموضوع لأسباب ذاتية مرتبطة بتخصصي في المحاسبة، ومحاولة إثراء الدراسة حول الموضوع الذي يعتبر من أهم المجالات المستخدمة في الحياة العملية، واعتباره العمود الفقري في المؤسسة ألا وهو المحاسبة بالإضافة الى أهمية الموضوع خاصة و أنه متناول في عدة دول متقدمة و دول المشاركة، ولم يغزوا بصفة إجمالية إدارتنا، وكذا وتوسيع المعارف ومحاولة الربط بين المحاسبة والادارة والاطلاع على المستجدات الجديدة في مجال المحاسبة وتطبيقها في المؤسسة.

#### سادساً: حدود الدراسة

لتنفيذ اي بحث علمي بطريقة جيدة يتعين وضع الحدود التي لا يمكن تجاوزها قصد تحقيق أهداف الدراسة وهذا بعرض للحدود الزمانية والمكانية:

**الحدود المكانية:** ترتبط هذه الدراسة بوجه عام بالمحاسبة الادارية في المؤسسات الاقتصادية وكإسقاط على واقع الحال بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية اخترنا وحدة نفضال بغرداية لما لها من مكانة مسموعة على الصعيد الوطني.

**الحدود الزمنية:** فيما يخص الحدود الزمنية جاءت الدراسة خلال موسم 2016 وذلك باستنادها لآراء وإجابات المهنيين والعاملين في مجال المحاسبة والمالية بالمؤسسة.

#### سابعاً: صعوبات الدراسة

كان البحث عرضة لبعض الصعوبات والتي عملنا على تذليلها بهدف تجاوزها وإنهاء عملنا في الوقت المحدد له، ولعل من أهم الصعوبات نذكر:

- عدم وجود مذكرات سابقة في هذا المجال، ووجود عدد من البحوث ما يمس الموضوع بصفة جزئية؛

\_\_ عدم الجدوية في الرد على الاستبيان خلال الدراسة الميدانية ؛

\_\_ صعوبة جمع المراجع ذات الصلة بالموضوع خاصة الحديثة منها.

#### ثامناً: منهج البحث

تحقيقاً لأهداف البحث السابقة ووصولاً لأفضل الأساليب والطرق للإجابة على التساؤلات المطروحة وإثبات أو نفي الفرضيات الموضوعية، فقد اعتمدنا على بعض المناهج العلمية منها :

**الأسلوب النظري:** وذلك بالرجوع إلى المصادر والمعلومات الثانوية من كتب ومجلات ذات العلاقة بالموضوع بهدف إعطاء صورة واضحة عن مفهوم المحاسبة الادارية والتعرف على أهم الدراسات التي تناولت موضوع المحاسبة الادارية .

**الأسلوب الميداني:** باستخدام المسح الميداني للآراء أفراد مجتمع الدراسة (الممارسين) حيث اعتمدنا على الاستبيان الذي صمم لجمع البيانات من الأفراد عن متطلبات تطبيق المحاسبة الادارية، كما اعتمدنا على التحليل الإحصائي التكرارات و النسب المئوية لوصف الخصائص الشخصية لأفراد عينة الدراسة، وقد تم استخدام المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية للإجابة عن أسئلة الدراسة .

#### عاشراً: خطة وهيكل البحث

لتحقيق أهداف البحث ومعالجة مشكلته بصورة علمية، فقد تم تقسيم البحث إلى فصلين، تسبقهم مقدمة وتقبهم خاتمة، تضمنت تلخيص عام واختبار للفرضيات التي جاءت في مقدمة

البحث، ثم عرض للنتائج التي توصلنا إليها، وفي الأخير قدمت بعض الاقتراحات بناء على النتائج المتوصل إليها بالإضافة إلى آفاق البحث في الموضوع، بحيث كان الفصل الأول " الأدبيات النظرية والدراسات السابقة" خصصنا هذا الفصل لدراسة مفاهيم المحاسبة الادارية والذي يتضمن مبحثين المبحث الأول بعنوان ماهية المحاسبة الادارية، ويتضمن ثلاث مطالب وتمثل المطلب الأول مفهوم المحاسبة الادارية، وتضمن المطلب الثاني أساليب المحاسبة الادارية، أما المطلب الثالث يتضمن مرتكزات تطبيق المحاسبة الادارية أما المبحث الثاني بعنوان الدراسات السابقة ، الذي يبرز أهم الدراسات السابقة والتي تخص نفس الموضوع محل الدراسة.

أما الفصل الثاني " دراسة ميدانية \_ حالة وحدة نفطال غرداية \_ " الذي يتضمن مبحثين المبحث الأول تقديم عام بالمؤسسة، ويتضمن ثلاث مطالب، المطلب الأول تقديم عام ونشأة المؤسسة الوطنية نفطال، المطلب الثاني يتضمن نشأة ومكانة وأهداف مركز الزيت بغرداية ، أما المطلب الثالث التنظيم الداخلي لمركز الزيت بغرداية أما المبحث الثاني بعنوان تقديم الإطار المنهجي للطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة، ويتضمن ثلاث مطالب، حيث المطلب الأول منهجية الدراسة الميدانية، المطلب الثاني المعالجة الاحصائية. أما المطلب الثالث يتضمن عرض وتحليل نتائج الاستبيان.

وأخيرا الخروج بخاتمة احتوت على النتائج المتوصل إليها في الدراسة إضافة إلى التوصيات والاقتراحات وأفاق الدراسة المقترحة.

## تمهيد:

لا شك أن المحاسبة الإدارية تلعب دوراً رئيساً في إدارة المؤسسات والشركات- في ظل التطور المتسارع نتيجة التغيرات الجوهرية التي تشهدها بيئة الأعمال الحديثة- ، لما لها من انعكاسات إيجابية على أداء الأنشطة بكفاءة وفعالية.

وتعد المحاسبة الإدارية الأساس المنطقي لكل العلوم المحاسبية والإدارية، إذ أن مهامها الأساسية تكمن في تهيئة المعلومات لجميع الأطراف. لذا فإنها تعد النشاط المتقدم للنظم المحاسبية والإدارية، فهي تهيأ المعلومات من البيانات الإدارية والمحاسبية بعد حصرها وتحليلها واستقرارها إلى إدارة المنشأة والجهات ذات العلاقة بغية استخدامها في صنع القرارات والرقابة، التي تساعد الإدارة على تخطيط مرتكزات عملها واعتماد سياسات مستقبلية لتحقيق أهدافها المرجوة، ومن ثم فإن الحاجة إلى استخدام معلومات المحاسبة الإدارية في اتخاذ القرارات الاستثمارية بات ضرورة ملحة، لذلك فإن مسؤولية المحاسب الإداري اليوم أصبحت كبيرة وتتطلب منه أن يكون جاهزاً لأداء تلك المهام.

كما أن أنظمة ومقاييس أداء المحاسبة الإدارية التقليدية لم تعد قادرة على إعطاء صورة متكاملة عن الأداء التنظيمي للمنشآت الحديثة لعدم قدرتها على توفير مؤشرات ومقاييس أداء تمكن تلك المنشآت من قياس وتقويم أدائها الداخلي والخارجي، مما استدعى التوجه نحو أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.

وسوف نحاول في هذا الفصل التطرق إلى المحاسبة الإدارية ومتطلبات تطبيقها في المؤسسات وذلك من خلال

المبحثين التاليين:

المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإدارية

المبحث الثاني: الدراسات السابقة.

المبحث الأول: ماهية المحاسبة الادارية

المطلب الاول: مفهوم المحاسبة الادارية

أولاً: تعريف المحاسبة الادارية ( Management Accounting )

تعرف المحاسبة الادارية على انها فرع من فروع المحاسبة يوفر المعلومات المطلوبة بواسطة المدراء لتحديد كيفية الحصول على المصادر الاقتصادية و كذلك كيفية استخدامها في المنشآت الصغيرة و الكبيرة، وهي تبني على المبادئ التي تعلمتها في المحاسبة المالية لتشبع احتياجات المدراء من التقارير<sup>1</sup>.

ونرى ايضا انها اداة لتوفير البيانات والمعلومات الى المستويات المختلفة في للإدارة الداخلية للوحدة الاقتصادية لاستخدامها في اغراض تخطيط ورقابة العمليات المختلفة. على ان يتم توفير البيانات والمعلومات بشكل مستمر للمساعدة في اتخاذ القرارات الروتينية وغير الروتينية لحل المشكلات التي تواجه الإدارة في اعمالها اليومية<sup>2</sup>.

ونجد أنها أحد فروع المحاسبة التي تعد أحد العلوم الاجتماعية والمحاسبة الإدارية هي تلك الإدارة المالية بالمنشأة\* التي تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات سواء قرارات ماليه أو كمييه أو قرارات بشأن زيادة الاستثمار أو التمويل أو إنشاء فرع جديد أو خط إنتاج أو التوسعات الاستثمارية من خلال الاندماج والاستحواذ وهي تقوم على بيانات ماليه وغير ماليه ووظائفها هي نفس وظائف الإدارة من حيث التخطيط والتوجيه والإشراف والرقابة<sup>3</sup>.

وهي أيضا نظام للمعلومات يبدأ حيث تنتهي المحاسبة المالية و محاسبة التكاليف لتجري عليها عدة تحليلات وتفسيرات متجاوزة مبادئها مستعينة بمعارف وعلوم اخرى للإعطاء معلومة ذات دلالة لمتخذ القرار وتوصيل معلومات للإدارة بكافة مستوياتها بهدف مساعدتها في رسم السياسات والتخطيط وترشيد القرارات والرقابة و تقييم الاداء...<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> فداغ الفداغ، المحاسبة الادارية المفاهيم الاساسية، الطبعة الثانية، دار الوراق للنشر و التوزيع، عمان- الاردن، 2013، ص 22.

<sup>2</sup> وليد ناجي الخيالي، المدخل في المحاسبة الادارية، الاكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، مؤسسة مي للطباعة، بدون سنة، ص5.

\* منشأة أو مؤسسة أو مقالة أو منظمة أو وحدة أو كيان.

<sup>3</sup> <http://sqarra.wordpress.com/am1/> ,19/01/2016.

<sup>4</sup> <http://suad-alsaati.com/ArticleShow.aspx?ID=13> ،18/01/2016.

ثانيا: مبادئ المحاسبة الادارية

**1/ مبدأ المنفعة:** يعني هذا المبدأ ان المعلومات كأى سلعة يجب أن يكون لها قيمة ومنفعة لدى متخذ القرار فلا يصبح اعداد ونتاج معلومات لا يتوقع لها منفعة أو استخدام معين.

**2/ مبدأ تعدد وحدات القياس:** يعتبر مبدأ القياس لعمليات المؤسسة في المحاسبة المالية ومن أهم المبادئ الرئيسية التي يتم الاعتماد عليها في اعداد المعلومات المحاسبية ولقد ترتب على ذلك توحيد المقياس الذي يتم وفقا له عرض مثل تلك المعلومات بالتقارير المحاسبية وذلك المقياس هو وحدة النقود ونظرا لتقلبات الأسعار فلقد تم افتراض ثبات وحدة النقد "ولقد تمكنت المؤسسات عن طريق تطبيق مبدأ القياس النقدي وفرض ثبات وحدة النقد من أن تقوم بتحديد نتيجة أعمالها ومركزها المالي في تاريخ معين وهذا ما يحقق أهداف المحاسبة المالية والتي تسعى بصفة رئيسية إلى إعداد المعلومات المحاسبية المالية اللازمة للأطراف الخارجية أما بالنسبة للمحاسبة الإدارية تسعى إلى خدمة المستخدمين الداخليين لمؤسسة (الإدارة - متخذ القرار) فإن الاعتماد على مبدأ القياس النقدي فقط في استخراج المعلومات لا يحقق أهداف الأطراف الداخلية للمؤسسة من أقسام وإدارات وعاملين.

**3/ مبدأ اقتصادية تكلفة المعلومات:** تلعب المعلومات دورا أساسيا في عملية اتخاذ القرار داخل أي مؤسسة وحتى يمكن تحقيق أقصى استفادة ممكنة من هذه المعلومات فلا بد من مراعاة ما يسمى بالتكلفة الاقتصادية للمعلومات فلا شك أن متخذ القرار كلما توفرت لديه المعلومات المناسبة زادت قدرته على التعامل مع المشاكل واتخاذ القرارات السلبية.

ويمكن القول بأن التوسع في جمع البيانات وتوفر المعلومات له تكاليف فإن متخذ القرار عليه دائما يوازن بين اعتبارات التكلفة الخاصة بالحصول على المعلومات واعتبار الفائدة أو المنفعة التي سوف تعود عليه من تلك المعلومات وهو ما يعرف "بقيمة المعلومات" فقد تكون للمعلومات قيمة بمعنى انها تؤدي إلى تغيير القرار وتحسينه عما كان قبل الحصول عليها ولكن الفائدة من هذه التغيير لا تتناسب مع تكلفتها ومن ثم يجب ان يراعي المحاسب الإداري عند قياس وتوصيل المعلومات الا تزيد تكلفة إعداد وتوصيل المعلومات عن قيمتها ويضيف الباحث "إدارة المعلومات" لأنها بالغة الأهمية.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> عجيلة محمد، دور الإبداع المحاسبي و المحاسبين في التسيير و اتخاذ القرار - دراسة ميدانية-، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة البليدة، الجزائر، 2009/2008، ص ص 110-113 (بتصرف).

ثالثاً: أنشطة المحاسبة الإدارية: في سبيل انتاج وتوصيل المعلومات الملائمة لمساعدة الادارة في اتخاذ القرارات التخطيطية والرقابية تقوم المحاسبة الإدارية بالعديد من الأنشطة أهمها ما يلي:

- تحديد وقياس وشرح تكاليف التصنيع والتكاليف غير المرتبطة بالتصنيع، وكيف يتم التقرير عنها بالقوائم المالية؛
- احتساب تكلفة تقديم خدمة ما، أو تصنيع منتج ما، في منشأة اقتصادية خدمية أو منشأة اقتصادية صناعية؛
- تحديد سلوك التكاليف والمصاريف كلما تغيرت مستويات النشاط وتحليل علاقة التكلفة بالحجم بالربح داخل المنشأة؛
- مساعدة الإدارة في تخطيط الأرباح ووضع الخطط في صورة موازنات؛
- تقديم أساس لمراقبة التكاليف والمصروفات عن طريق مقارنة النتائج الفعلية بالأهداف المخططة والتكاليف المعيارية؛
- تجميع وتشغيل البيانات وعرض المعلومات الملائمة لقيام الادارة باتخاذ القرارات؛
- اعداد تقارير الأداء وبما يوفر آلية للتغذية العكسية لدعم وسائل استشارة دوافع العاملين بالتنظيم في اتجاه مرغوب.

#### رابعاً: مجال عمل المحاسبة الإدارية

القاعدة أن المحاسبة الإدارية يمكن تطبيقها في كل أنواع التنظيمات، سواء كانت خدمية، أو تجارية، أو صناعية. كما يمكن تطبيقها في كافة أشكال تنظيمات الأعمال، سواء كانت منشأة فردية، أو شركة أشخاص، أو شركات أموال، كما أن المحاسبة الإدارية أهميتها في التنظيمات الهادفة للربح وكذلك التنظيمات غير الهادفة للربح على السواء.

وبالرغم من أن المحاسبة الإدارية كانت تهتم في المقام الأول بالمحاسبة عن التكلفة، حيث تقوم بتجميع واعداد تقارير عن تكاليف التصنيع توصلها للإدارة، إلا أن مسؤوليات المحاسب الإداري\* الآن قد امتدت لتشمل ما يعرف بالإدارة الاستراتيجية للتكلفة **Strategie Cost Managemen**، أي امداد المديرين بمعلومات ملائمة عن الاستخدام الكفء لموارد المنشأة، سواء في المنشآت الصناعية او الخدمية<sup>1</sup>.

\* هو ذلك المحاسب الذي يقوم بتوفير المعلومات لأغراض الاستخدامات الداخلية وذلك لمساعدة الإدارة في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات - وذلك باتباع نظام للمعلومات داخل المنشأة يشمل كافة الأنشطة الخاصة بتجميع وإدارة البيانات ( تجميع - تحديث - استرجاع ) وتشغيل البيانات وإنتاج المعلومات وتوصلها للإدارة على كافة مستوياتها من أجل مساعدتها في مجالات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

<sup>1</sup> الأميرة ابراهيم عثمان، عبد الوهاب نصر علي، مقدمة في المحاسبة الإدارية، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية- مصر، 2006، ص ص 9-

خامساً: دور المحاسبة الإدارية في مساعدة الإدارة<sup>1</sup>

يتمثل دور المحاسبة الادارية في مساعدة ادارة المنشأه للقيام بوظائفها كالآتي:

**1/ التخطيط:** يقصد بالتخطيط الإجراءات والخطوات الواجب اتخاذها لتحديد الأهداف ووضع البرامج المناسبة للحصول على الموارد المختلفة واستخدامها لتحقيق هذه الأهداف ويقوم المحاسب الإداري بمهمة تجميع البيانات التي تساعد الإدارة في وظيفة التخطيط.

**2/ التنظيم:** يقصد بالتنظيم تحديد أفضل الطرق والإجراءات والوسائل التي يمكن بها تنظيم الموارد المتاحة المختلفة وبما يمكن من تنفيذ الخطط الموضوعة، ويعتبر المحاسب الإداري مسؤولاً عن عمليات تحديد وتجميع وقياس وتحليل وإعداد وتفسير وتوصيل المعلومات المستخدمة من قبل الإدارة لتحقيق الأهداف الأساسية للتنظيم، كما يحتاج المحاسب الإداري أن يكون حساساً لاحتياجات المديرين من المعلومات، ويستخدم المحاسب الإداري كعضو مساعد في التنظيم ويعتبر مسؤولاً عن توفير المعلومات وأحد العناصر القيمة للفريق الإداري.

**3/ الرقابة:** ويقصد بها الإجراءات الخاصة بقياس وتصحيح الأداء الفعلي لضمان تحقيق أهداف وخطط المنشأة بمعنى التأكد من أن التنفيذ الفعلي يطابق الخطط الموضوعة واتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة في حالة وجود انحرافات عن الخطط الموضوعة، ويظهر دور المحاسبة الإدارية في توفير معلومات تساعد الإدارة على أداء وظيفة الرقابة، وتتمارس الإدارة وظيفة الرقابة من خلال التقارير (المعلومات) التي يوفرها المحاسب الإداري عن الفعاليات، مقومة ومقاسة في ضوء المخططات وما ينتج عنها من انحرافات، مع تحليل الانحرافات حسب مسبباتها ومراكز المسؤولية عنها واقتراح الإجراءات المصححة لها، وتتابع الإدارة ما تحقق من أهداف والعقبات التي تعترض تحقيق الأهداف وتتخذ الإجراءات الكفيلة لتفادي هذه العقبات.

**4/ إتخاذ القرارات:** إن عملية اتخاذ القرار هي عملية مركزية في إدارة المنظمة ومن أهم الوظائف التي يقوم بها المدير. وتُعد وظيفة اتخاذ القرارات باختيار البديل المناسب من البدائل المختلفة بهدف تحقيق الأهداف التي وضعتها الإدارة، وتقوم المحاسبة الإدارية بتوفير المعلومات التي تساعد الإدارة على المفاضلة بين البدائل المتاحة وتحديد البديل الأفضل للمنشأة، وذلك من أجل إتخاذ قرارات إقتصادية رشيدة.

<sup>1</sup> زيد عبد الكريم جرادات و سيف عبيد الشدييل، مدى مساهمة المحاسبة الإدارية في اندماج المصارف التجارية، المجلد 19، العدد 4، المنارة، جامعة آل البيت، الاردن، 2013م، ص ص 263-264.

يرى الباحثان من خلال ما سبق من وظائف تقوم بها الإدارة، أن المحاسبة الإدارية تقوم بدور المساعد والمرشد للإدارة في أداء تلك الوظائف فمن الملاحظ أن المهام الموكولة للمحاسب الإداري والمتمثلة بتوفير المعلومات باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية من خلال التحليل المالي والفني والموازنات التخطيطية والنماذج الرياضية والإحصائية، ستؤدي إلى فعالية في تأدية تلك الوظائف، وإذا ما قمنا بحجب الخدمات المقدمة من قبل نظام المحاسبة الإدارية عن الإدارة فمن غير الممكن تأدية تلك الوظائف بالفعالية المرجوة. وهذا ما يؤكد بأن نظام المحاسبة الإدارية هو النظام الذي من غير المعقول التفريط به.

**سادسا: أهداف المحاسبة الإدارية:** يتلخص الهدف الأساسي من نظام المحاسبة الإدارية في توفير المعلومات المناسبة لمساعدة الإدارة على اتخاذ قرارات رشيدة ومن هذه المعلومات:

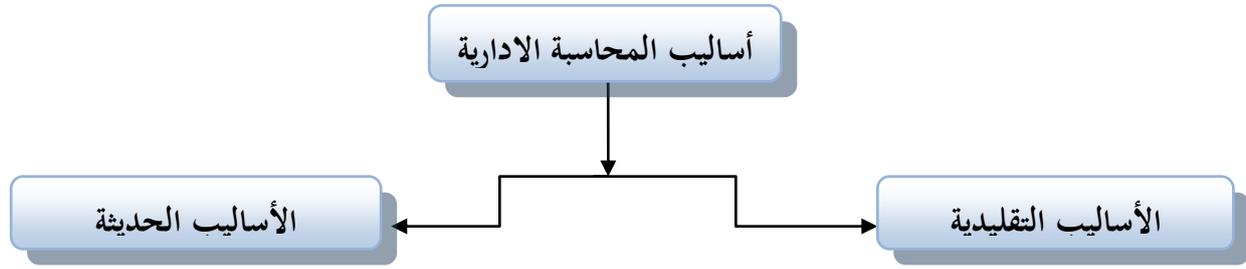
- معلومات لقياس أداء الوحدات الإدارية للمنشأة وذلك بتسجيل البيانات الخاصة بنشاط كل وحدة سواء كانت هذه المعلومات فعلية أم تقديرية؛
- معلومات تتعلق بالانحرافات عن الخطط الموضوعة لا مكان اتخاذ القرارات المصححة؛
- معلومات لحل المشاكل الإدارية ذات الطبيعة الخاصة وذلك لتحليل جوانب كل مشكلة وهذا يستدعي تبويب وتحليل التكاليف بطرق مختلفة لخدمة الأغراض المختلفة وحل المشاكل الإدارية المختلفة<sup>1</sup>.

### المطلب الثاني : أساليب المحاسبة الادارية

يهدف تطبيق أساليب وأدوات المحاسبة الإدارية إلى تقديم البيانات والمعلومات اللازمة للإدارة للقيام بعمليات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات الإدارية المختلفة، بحيث تؤدي إلى الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة، وذلك من خلال تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة، والتي يمكن توضيحها في الشكل التالي:

<sup>1</sup> احمد علي ابراهيم، المحاسبة الادارية في دعم قرارات البنوك، مركز التعليم المفتوح بجامعة بنها، . 2016/02/02 [www.pdfactory.com](http://www.pdfactory.com)

الشكل رقم (1): أساليب المحاسبة الإدارية



- أسلوب الموازنات التخطيطية.
- أسلوب الموازنات المرنة.
- أسلوب التكاليف المعيارية.
- أسلوب التكاليف الفعلية.
- تحليل الانحرافات.
- سياسة التسعير وفقاً للتكاليف المعلاة.
- أسلوب التدفق النقدي المخصوم.
- أسلوب التكاليف الحديثة.
- أسلوب تحليل التعادل.
- محاسبة المسئولية.
- أسعار التحويل.
- التكلفة على أساس النشاط (ABC).
- إدارة الجودة الشاملة (TQM).
- الإنتاج في الوقت المخطط (JIT).
- بطاقة الأداء المتوازن (BSC).

المصدر: من اعداد الطالبة.

ويمكن أن نركز على بعض من الأساليب للمحاسبة الإدارية (التقليدية والحديثة) وهي:

أولاً: الأساليب التقليدية

1/ الموازنات التخطيطية

1- تعريف الموازنات التخطيطية:

يمكن تعريف الموازنة التخطيطية بأنها خطة شاملة، ومنسقة للأنشطة المختلفة والموارد المالية في الوحدة عن فترة معينة في المستقبل.

ولقد عرفها Antony بأنها خطة معبر عنها في صورة كمية، وعرفها Horngren بأنها تعبير كمي عن خطة، وأنها تساعد في التنسيق والرقابة. وعرفها الدكتور على عبد الرحيم بأنها ترجمة لأهداف المشروع في صورة خطة عمل

مستقبلية تعتمد على عدة فروض معينة، وتتطلب موافقة المستويات الإدارية المسئولة عن تنفيذها، ويتفق المؤلف مع الدكتور محمد محمد خيرى أن الميزانية التقديرية لها علاقة أساسية بكل من وظيفتي التخطيط والرقابة<sup>1</sup>.

تعرف الموازنة على أنها "مزيج من تدفق المعلومات والإجراءات والعمليات الإدارية، وفي نفس الوقت جزء من التخطيط القصير الأجل، ونظام للرقابة على مختلف أوجه النشاط في المنشأة، وما يرتبط بذلك من اعتبارات بمفردها أو مع غيرها معياراً لتقييم الاداء يلتزم به المسؤولون عند التنفيذ، حيث تتحدد بموجبها الانحرافات التي تعد أساساً لاتخاذ القرارات المصححة والمساءلة المحاسبية وتقييم الاداء"<sup>2</sup>.

## 2- أنواع الموازنات التخطيطية:<sup>3</sup>

من حيث مجال الموازنة: موازنة تشغيلية، موازنات رأسمالية.

من حيث الفترة الزمنية التي تغطيها الموازنة: موازنات تخطيطية قصيرة الأجل، موازنات تخطيطية طويلة الأجل.

من حيث درجة التفاصيل التي تشملها الموازنات: موازنة برامج، موازنة المسؤولية.

من حيث درجة المرونة الموازنة التخطيطية الثابتة، الموازنة التخطيطية المرنة.

## 3- أهمية إجراء الموازنات التقديرية داخل المؤسسة:

على طول السنة تقوم الفرقة المالية بإعداد موازنات مستقلة من أجل تحديد أهداف مالية تتعلق بالعوائد، المصاريف، الأرباح والاستثمارات للسنة الجبائية (المالية) القادمة، وتشكل الموازنة تقريبا من كل العناصر المالية، كما أن الوثيقة التي تناقش في السنة المقبلة عندما يجتمع المديرون شهريا أو فصليا عادة ما تكون الموازنة فقط، كمجلة دورية تركز على المقارنة بين النتائج الحالية والمقدرة، عنصرا بعنصر، مع طلب الشروحات للانحرافات الكبيرة.

تساهم في تطبيق الرقابة، و يمكن ذكر المتطلبات الأساسية لنظام الرقابة عن طريق الموازنات التقديرية كما يلي:

- تحديد دقيق للتنظيم والوظائف الإدارية المختلفة مع ضرورة أن تكون خطوط السلطة والمسؤولية واضحة؛

- تحديد معايير عملية تستخدم في أغراض التخطيط؛

- دراسة تفصيلية لأهداف المؤسسة والأقسام المختلفة فيه، للمشاكل المتوقعة، والعلاقات بين أقسام المصنع المختلفة؛

<sup>1</sup> فؤاد محمد الليثي، الاتجاهات لمعاصرة في المحاسبة الإدارية، دار الفكر العربي، 2005، ص 124.

<sup>2</sup> زيد محمود موسى عليان، مدى أهمية استخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة، قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الأعمال، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الاردن، 2009، ص 14.

<sup>3</sup> ناريمان ابراهيم صباح، واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، قسم المحاسبة، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية غزة، فلسطين، 2008م، ص ص 25-26 (بتصرف).

- أخير يجب ملاحظة أن أي نظام للرقابة مهما كانت الصور التي يأخذها، هو وظيفة من الوظائف الإدارية، أن الموازنات التقديرية لا تعتبر نظاما كاملا للرقابة بل جزء منه<sup>1</sup>.

## 2/ محاسبة المسؤولية

### 1- تعريف محاسبة المسؤولية: يمكن تعريف محاسبة المسؤولية من وجهات نظر مختلفة:

- هي محاسبة الافراد عن أداء واجبات محددة.
- هي رقابة على تصرفات الافراد في انشاء التكاليف كل في حدود السلطات الممنوحة له والمسؤوليات المترتبة عليها.
- هي أسلوب للمحاسبة عن التكاليف والايادات وتقييم الأداء.
- هي اسلوب «إداري- محاسبي» متطور يظهر في تحليله النهائي مدى مساهمة كل عضو من أعضاء الهيكل التنظيمي في رقم الربح أو الخسارة كما يظهر تقييم الأداء بالنسبة لكل عضو في ضوء النتائج المحققة.
- وعليه يمكن تعريف محاسبة المسؤولية على النحو التالي: هي أسلوب « إداري- محاسبي» يهدف الى تصميم النظام المحاسبي ليحقق رقابة فعالة على الأداء عن طريق الربط مباشرة بين التقارير المحاسبية من جهة وبين الأشخاص المسؤولين من جهة ثانية وفقا لهيكل التنظيم الإداري للمنشأة بجميع مستويات الإدارية.<sup>2</sup>

### 2- أهداف محاسبة المسؤولية :

- إن الهدف الأساسي من محاسبة المسؤولية هو تمكين المستويات الإدارية المختلفة في الشركة والمسؤولين عن وحدات الإشراف من الرقابة على عناصر الإيرادات، كما تمكن من قياس الأداء داخل وحدات الهيكل التنظيمي، وتسمح للمسؤولين باتخاذ الإجراءات الصحيحة داخل الشركة، كما توجد أهداف أخرى تتمثل بالنقاط التالية:
- يهتم أسلوب محاسبة المسؤولية بإيجاد علاقة مباشرة بين التكاليف والإيرادات والأشخاص المسؤولين عنها على أساس إمكانية التحكم والقابلية للرقابة، لتتبع المسؤولية عن هذه التكاليف والإيرادات؛
- تحتوي محاسبة المسؤولية على مبادئ وأسس التنظيم ونظم المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والتقارير مع ربط هذه النظم بالمستويات الإدارية؛

<sup>1</sup> ساحل فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2003/2002م، ص ص 123-124.

<sup>2</sup> جبرائيل جوزيف كحالة و رضوان حلوة حنان، المحاسبة الإدارية مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الاداء، دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2009م، ص 413(بتصرف).

- تساعد محاسبة المسؤولية في تقييم الأداء الخاص بكل مستوى من المستويات الاقتصادية ككل، فهي أسلوب لرقابة تنفيذ الخطط عن طريق متابعة تنفيذ الأحداث وتقييم أداء كل وحدة من وحدات الإشراف، والتعرف على الانحرافات واتخاذ الإجراءات اللازمة للتوصل إلى الحلول المناسبة؛
- يتجه مضمون محاسبة المسؤولية إلى تبويب وتجميع وتحليل عناصر التكاليف والإيرادات بالنسبة لوحدات المسؤولية، وعليه يمكن تحديد حجم المشاكل الإدارية والانحرافات بالنسبة لكل فرد أو مستوى إداري مسؤول، تمهيداً لاتخاذ الإجراءات التصحيحية؛
- إن نتائج محاسبة المسؤولية كأسلوب رقابي تتمثل في المساعدة في تنفيذ العمليات والرقابة على هذه العمليات بصورة أكثر فاعلية؛
- إن أسلوب محاسبة المسؤولية يمثل مدخلاً حديثاً لتطوير المحاسبة والتقارير الرقابية، ولا يتطلب تغييراً في المبادئ أو النظريات، وإنما تطوير النظام المحاسبي القائم من خلال الربط المباشر مع الهيكل الإداري للشركة؛
- تساهم محاسبة المسؤولية في تطبيق نظام الإدارة بالأهداف والذي يقوم على أساس مقارنة النتائج بالأهداف التي تم التوصل إليها مع الأهداف السابق تحديدها، أي اتفاق الرؤساء على مختلف درجات السلطة في الشركة مع العاملين في وحداتهم على الأهداف المتوقع الوصول إليها خلال فترة زمنية متفق عليها؛
- تسمح محاسبة المسؤولية لأي مستوى إداري بالشركة ألا يمارس ولا يراقب أيًا من العمليات إلا بما يؤهله موقعه التنظيمي لذلك، أو بقدر ما له من سلطة وما عليه من مسؤوليات وواجبات، وبالتالي تضمن محاسبة المسؤولية تخلص الإدارة العليا من تفاصيل الأعمال التي تستطيع أن تؤديها المستويات الأقل.

### 3- خصائص محاسبة المسؤولية:

- تعتبر محاسبة المسؤولية أسلوبًا من أساليب المحاسبة الإدارية وكما أنها تعتبر أداة للرقابة وتقييم الأداء في الشركات؛
- ترتبط محاسبة المسؤولية بالهيكل التنظيمي في الشركة من حيث تحديد الأقسام باعتبارها مراكز للمسؤولية وتفويض الصلاحيات وتحديد المسؤوليات؛
- تعمل محاسبة المسؤولية على ربط التكاليف والإيرادات الخاصة بكل مركز مسؤولية بالأشخاص الذين يتخذون قرارات تؤثر في هذه التكاليف والإيرادات؛

- تصدر محاسبة المسؤولية تقارير أداء مراكز المسؤولية توضح الأداء الفعلي والمخطط والانحراف بينهما ليقدّم للإدارة العليا لاتخاذ القرارات اللازمة<sup>1</sup>.

#### 4- مقومات نظام محاسبة المسؤولية:

- هيكل تنظيمي جيد ومفهوم: بحيث تتضح في هذا الهيكل التنظيمي الأهداف العامة للوحدة الاقتصادية والمراكز التي تتألف منها وكذلك المهام ومعالم الصلاحيات والمسؤوليات، بالإضافة إلى وضوح السياسات والإجراءات من ناحية المتطلبات التنظيمية.

يعد الهيكل التنظيمي بالنسبة للوحدة الاقتصادية محورًا أساسيًا يبنى عليه نظام محاسبة المسؤولية فيها، الأمر الذي يساعد في تحديد مراكز المسؤولية كإحدى المقومات الأساسية لهذا النظام ويساعد كذلك في إلغاء التعارض في الأهداف والاستخدام الأمثل للموارد والأخذ بالإجراءات المثلى.

يعتمد نظام محاسبة المسؤولية كأحد أنظمة الرقابة على وجود تنظيم داخلي سليم وخريطة مسؤولية تعمل على توضيح السلطات التي يتم تفويضها لكل فرد أو مستوى إداري أو مركز والمسؤوليات التي تقع على عاتقه.

يطلق على خريطة المسؤولية تلك الخريطة التنظيمية والتي يتم بموجبها تقسيم الوحدة الاقتصادية إلى وحدات إدارية صغيرة تدعى مراكز المسؤولية، حيث تؤدي هذه الخريطة دورًا مهمًا في تحديد الوظائف والمهام التي يضطلع بها كل مركز، وفي بلورة وبيان المراحل الإنتاجية أو الإدارية للوحدة الاقتصادية وتوضيح العلاقات المتداخلة بين مختلف الإدارات والأقسام من جهة ومراكز المسؤولية للوحدة الاقتصادية من جهة ثانية، والعمل على تقييم الأداء وتسوية الانحرافات ومعالجتها في مختلف نواحي التنظيم. مما سبق نستنتج أن نظام محاسبة المسؤولية يتطلب وجود هيكل تنظيمي واضح يتصف بصفات معينة من أهمها تفويض السلطة وتركيزها، وهو ما يطلق عليه اللامركزية والمركزية، إلا أن محاسبة المسؤولية تميل إلى تطبيق تفويض السلطة أكثر من تركيزها، وهو ما يطلق عليه اللامركزية والمركزية، إلا أن محاسبة المسؤولية تميل إلى تطبيق تفويض السلطة أكثر من تركيزها ولكن يجب أن يصاحب عملية اللامركزية المحاسبة والمسؤولية.

- تحديد مراكز المسؤولية: إن تطبيق نظام محاسبة المسؤولية يتطلب إجراء عملية حصر تام للتكاليف والإيرادات والإنتاج والخدمات وغير ذلك من متطلبات نشاط الوحدة أو مركز المسؤولية. تساعد عملية الحصر السابقة في تحقيق عدة أهداف:

<sup>1</sup> ديالا جميل الرزي، مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، قدمت هذه الدراسة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، قسم محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2007م، ص 17-18.

- الرقابة على تكاليف الإنتاج واستخدام عوامل الإنتاج على مستوى الإشراف والمسؤولية.
  - توفير البيانات والمعلومات المحاسبية بالصورة التي تتطلبها الموازنة التخطيطية طبقاً لمراكز المسؤولية ومراكز التكاليف.
  - مساعدة الإدارة في رسم السياسات واتخاذ القرارات المختلفة.
- تهدف عملية تحديد مراكز المسؤولية في الوحدة الاقتصادية إلى تحديد المسؤولية عن الانحرافات عن الخطط المحددة مقدماً ومحاسبة الأفراد والمسؤولين عنها.
- لقد تعددت آراء الباحثين التي تناولت تعريف مراكز المسؤولية ونورد فيما يلي بعضاً منها:
- يرى أن مراكز المسؤولية تمثل وحدات تنظيمية في الوحدة الاقتصادية تخضع لإدارة وإشراف الأشخاص المفوض لهم السلطة اللازمة لتحقيق الهدف أو الأهداف المحددة. "
- يرى **Thacker and Smith** " أن مراكز المسؤولية تعد كنقاط رقابة على عمليات المنشأة ويجب أن تتطابق مع التنظيم في الوحدة الاقتصادية. "
- ويرى **Robert.N.Anthony** "أن مركز المسؤولية هو وحدة تنظيمية يرأسها شخص مسؤول يتولى إدارتها، ويعد مسؤولاً عن القيام ببعض المهام التي تمثل مخرجات المركز، كما يستخدم موارد أو مدخلات معينة في سبيل القيام بهذه المهام ويمكن قياس المدخلات التي تستنفذ فيه خلال فترة معينة عن طريق تحديد التكاليف التي يحدثها هذا المركز. "
- ويرى **Jose Manuel Pintado** " أن الخريطة التنظيمية الواضحة تعد الخطوة الأولى نحو تحديد مناطق المسؤولية أو مراكزها بوضوح في الوحدة الاقتصادية، الأمر الذي يؤدي إلى إمكانية تطبيق محاسبة المسؤولية<sup>1</sup> ".

### 3/ أسلوب التكاليف المعيارية

#### 1- تعريف نظام التكاليف المعيارية **Standard costing system**

يتم تحديد تكلفة الوحدة المنتجة مقدماً في التكاليف المعيارية، وهي التكلفة المقدرة لتصنيع وحدة معينة من المنتج أو أداء خدمة معينة، والتي تتضمن تكلفة المواد المرتبطة بالإنتاج، تكلفة العمل المباشر، التكاليف الصناعية غير المباشرة، ويتم تحديد هذه التكلفة على أساس تاريخي بعد دراسة التكلفة الفعلية في الفترة السابقة وتعديلها بما يلائم الظروف المستجدة المتوقعة للفترة الحالية<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> ابراهيم عمر ميده، نظام محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية واقع وتطلعات، مجلة جامعة دمشق، المجلد 19، العدد الثاني، دمشق-سوريا، 2003 م، ص ص 327-329.

<sup>2</sup> محمد الصغير قريشي، عمليات المصادر الخارجية كمدخل لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات الطبعة الثانية: نمو المؤسسات و الاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي و تحديات الأداء البيئي، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، يومي 22 و 23 نوفمبر 2011، ص 66.

هو عملية إعداد وحساب التكاليف المعيارية (المستقبلية) التي تنجم نتيجة لممارسة المؤسسة لنشاطاتها في الظروف المتوقعة، ومقارنتها مع التكاليف الفعلية (ما حدث فعلا) من أجل حساب الانحرافات وتحليلها وإنتاج معلومات لصالح متخذ القرار، وبالتالي هو وسيلة من وسائل مراقبة التسيير.

"يمكن تعريفه كذلك بأنه ترجمة العلاقة المباشرة القائمة بين خدمات عناصر المدخلات والمخرجات في صورة معايير فنية، ويعتمد في ذلك على دراسة علمية وتجريبية لتحديد أفضل علاقة بين وحدة المنتج واحتياجاتها من كمية المواد وزمن العمل في ضوء العوامل المؤثرة في هذه العلاقة على مر الزمن، وبالتالي فإنه يفترض أن رقم التكلفة الذي يتحدد يوضح ما يجب أن تكون عليه تكلفة الأداء بالفعل".

## 2- مكونات نظام التكاليف المعيارية: يتكون هذا النظام من العناصر التالية :

**المعيار:** هو عبارة عن مقياس أو معدل أو رقم يتم تحديده مقدما وفقا لمواصفات هندسية لتقدير كل من:

- المواد الأولية اللازمة لمنتج معين من حيث التحديد الأمثل للكمية، السعر، الجودة .
- اليد العاملة اللازمة لمنتج معين من حيث العدد الأمثل والخبرة، ومعدل الأجور.
- الأعباء اللازمة لمنتج معين بحيث يصبح نموذجاً لما يجب أن لا تتعداه التكلفة الفعلية في ظل توافر الظروف المناسبة التي تمكن من الوصول بمستوى الأداء إلى درجة الجودة.

**معايير الاداء :** تعبر عن ما يجب أن تكون عليه العلاقة المفضلة بين خصائص المدخلات وخصائص المخرجات .

**التكلفة المعيارية :** هي التكلفة التي يتم قياسها على أساس المعايير لحجم معين من الإنتاج أو الإنجاز.

تساوي التكلفة المعيارية لوحدة المنتج التكلفة المعيارية لكل من المواد والأجور والمدخلات الأخرى الضرورية لإتمام العملية الإنتاجية على أساس معايير التكلفة المحددة مسبقا، يمكن أن تأخذ التكلفة المعيارية لوحدة المنتج المعادلة التالية:

$$\text{التكلفة المعيارية} = \text{معياري عيني (الكمية أو الوقت)} \times \text{معياري مالي (السعر)}$$

وقد عرف معهد محاسبي التكاليف بلندن التكلفة المعيارية أو كما سماها التكلفة المحددة مقدما في نشرة المصطلحات عام 1966 بأنها تكلفة يتم حسابها قبل البدء في الإنتاج على أساس المواصفات لجميع العوامل التي تؤثر على التكلفة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> ساحل فاتح، مرجع سبق ذكره، ص ص 115-116 (بتصرف).

## 4/ أسلوب التكاليف الفعلية

## 1- تعريف أسلوب التكاليف الفعلية:

هو أسلوب لتحديد التكاليف الفعلية للمنتجات والمراحل والعمليات والأنظمة المختلفة في المنشأة الصناعية، وتحديد نتيجة نشاط المنشأة خلال فترة معينة بصورة دقيقة.

ويتم بناء على هذا الأسلوب تسجيل النفقات وتحليلها وتحميلها على مراكز التكلفة، وعلى المنتجات المختلفة، ويتم تقديم البيانات عن تكاليف المخزون السلعي من المنتجات تحت التشغيل وتامة الصنع، وعن تكاليف الإنتاج والمواد الأولية المستخدمة وأجور العاملين وكل ما يتعلق بتكاليف الإنتاج.

## 2- أهداف أسلوب التكاليف الفعلية: يحقق تطبيق أسلوب التكاليف الفعلية مجموعة من الأهداف وهي:

- قياس تكاليف الإنتاج والأنشطة: وذلك عن طريق استخدام سجلات التكاليف التي تتابع تكاليف التصنيع لجميع مراحل الإنتاج وصولاً للمنتج النهائي؛

- ضبط ورقابة عناصر التكاليف: وذلك من خلال تصميم الإجراءات والنظم الخاصة بعناصر التكاليف وتخزين المواد، وتحديد الزمن المستنفذ للأنشطة وذلك للعمل على خفض التكاليف وترشيد استهلاك الموارد المتاحة لتحقيق أعلى ربحية؛

- توفير البيانات اللازمة للتخطيط، واتخاذ القرارات، والمفاضلة بين البدائل المختلفة.

## 3- سلبيات أسلوب التكاليف الفعلية: يواجه تطبيق أسلوب التكاليف الفعلية مجموعة من السلبيات:

- تقديم البيانات والمعلومات بعد انتهاء الدورة المالية، بحيث لا تستطيع الإدارة تفادي التكاليف الناتجة عن الهدر وعدم الكفاءة، حيث يكشف الخطأ بعد حدوثه؛

- لا يقدم مقياس أو أساس يساعد الإدارة في الحكم على مستوى الأداء الفعلي؛

- عدم صلاحية هذا الأسلوب للرقابة وتقييم الأداء عن طريق مقارنة التكاليف الفعلية للفترة المالية بالتكاليف الفعلية لفترة سابقة، لأنه لا يمكن اعتبار البيانات والتكاليف عن الفترة السابقة معياراً للمقارنة. والرقابة عن طريق البيانات الفعلية وهو عبارة عن اكتشاف للأخطاء فقط لمنع تكرارها مستقبلاً. أما الرقابة التي تعمل على منع الانحرافات قبل حدوثها، لا تتم باستخدام هذه البيانات؛

- عدم ملاءمته لاتخاذ القرارات الخاصة بالتسعير في الصناعات التي تطبق نظام الأوامر والطلبات، وفي شركات المقاولات، حيث يجب تحديد التكلفة والسعر قبل البدء بالعمل<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> ناريمان إبراهيم صباح، مرجع سبق ذكره، ص ص 16-17 (بتصرف).

ثانياً: الأساليب الحديثة

## 1/ نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة Activity Based Costing

### 1- تعريف نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC):

يوجد العديد من التعريفات لهذا النظام والتي في مجملها تدور حول فلسفة واضحة لتخصيص التكاليف غير المباشرة وتقوم هذه الفلسفة على أن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد الاقتصادية للمنشأة وأن المنتجات أو الخدمات هي التي تستهلك الأنشطة ثم بعد ذلك تخصيص تكلفة تلك الأنشطة على المنتجات أو الخدمات المقدمة تبعاً لدرجة استفادتها من الأنشطة.

نظام التكاليف المبني على الأنشطة بأنه نظام لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات، بناءً على تحليل الأنشطة إلى أنشطة فردية باعتبارها هدفاً لاحتساب التكلفة الأساسية، والتي تنجم عنها خدمات مشتركة، وتجمع تكاليف كل نشاط على حدة، وتحمل للمنتجات على أساس حجم استهلاكها للخدمة باستخدام محركات التكاليف.

نظام التكاليف المبني على الأنشطة بأنه " يمثل وسيلة تقوم على تفهم أفضل لسلوك التكلفة، بمعنى أنه يؤكد على ضرورة التعرف على ما يسبب التكلفة غير المباشرة ( مسببات التكلفة)، ثم يقوم بتتبع التكلفة إلى المنتجات أو الخدمات وفقاً للأنشطة التي استفادت منها هذه المنتجات أو الخدمات " .

وهو أيضاً " أسلوب لتخصيص التكلفة، حيث إنه يحسب تكلفة المنتج بشكل أكثر دقة عبر تصنيف جميع التكاليف غير المباشرة حسب الأنشطة، وتتبع التكاليف غير المباشرة إلى تلك الأنشطة وتخصيص تكاليف النشاط إلى المنتجات باستخدام مسبب تكلفة يكون مرتبطاً بسبب التكلفة."

" ويعد نظام التكلفة حسب الأنشطة بمثابة مفهوم لمحاسبة التكاليف يقوم أساساً على الاعتبار القائل بأن المنتجات جميعها تحتاج إلى منشأة تؤدي مجموعة من الأنشطة، وأن هذه الأنشطة يترتب عليها تكلفة يجب أن تتحملها تلك المنظمة أو المنشأة. وتصمم أنظمة التكاليف حسب الأنشطة على أساس أن التكاليف التي يصعب ربطها مباشرة بالمنتجات المحدثة لها، تُحمل بدايةً على الأنشطة التي تسببت فيها تلك المنتجات، ثم يلي ذلك ضرورة تخصيص تكلفة تلك الأنشطة على المنتجات تبعاً لدرجة استفادتها من تلك الأنشطة<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> درويش مصطفى الجحلب، دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تطوير الأداء المالي، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2007، ص 23-24 (بتصرف).

## 2- مراحل تطور نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

لقد مر تكوين نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) حتى يصبح على شكله الحالي بثلاثة مراحل:<sup>1</sup>

- المرحلة الأولى: إدارة النشاط وقد ركزت هذه المرحلة على مفهوم سلسلة القيمة أكثر من التحليل المحاسبي والمالي وهدفت إدارة النشاط إلى اكتشاف واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة لهذه السلسلة مثل استخدام نظام الإنتاج الفوري وكذا تحسين وتعزيز الأنشطة التي تضيف قيمة من خلال تحسين جودة وسرعة الاستجابة لطلب العملاء.

- المرحلة الثانية: محاسبة تكاليف الأنشطة (Activity Cost Accounting) وقد جاءت هذه المرحلة لتؤكد أن كل التكاليف تم تقليصها من خلال تحديد مسببات التكلفة وارتباطها بالأنشطة وتبع تفاعلاتها مع الأنشطة الأخرى.

- المرحلة الثالثة: نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، وهو ذلك النظام الذي يهتم بتحليل التكلفة ولكنه يعد الأفضل في تحليل وتقدير التكاليف لأهداف خاصة.

3- مبادئ نظام التكاليف على أساس الأنشطة: يركز نظام تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة على أسس عديدة لتحميل الأعباء غير المباشرة لتتلاءم مع طبيعة الأنشطة وهي كالاتي:<sup>2</sup>

- المسارات الحديثة للإنتاج تمثل ميزة (خاصية) غير مستقرة بسبب التطورات التكنولوجية والتنظيمية والتنافسية بقوة أكثر مما كانت عليه في السابق؛

- عمليات تقييم المنتجات مسبقا بما فيها (التمويل، التصميم، التطوير)، وبعد ذلك (التوزيع، المراقبة، خدمات ما بعد البيع) تمثل أهمية متزايدة، وتؤدي إلى تخفيض التكاليف؛

- حساب التكاليف يعتمد على مبدئين أساسيين، النشاطات تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك النشاطات؛

- إن حساب تكلفة كل منتج على حدة أصبح غير ذي جدوى؛

- اشتداد المنافسة على المؤسسة ألزمها حساب المردودية على مستويات أخرى (حسب العملاء، حسب الحصص، حسب قنوات التوزيع، حسب المناطق الجغرافية).

<sup>1</sup> أحمد محمد أبو محسن، مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في البنوك الوطنية العاملة بقطاع غزة، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، قسم المحاسبة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2009م، ص 42 (بتصرف).

<sup>2</sup> سامي ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010/2009، ص ص 95-96 (بتصرف).

## 4- أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

يسعى نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" إلى تحقيق الأهداف التالية:<sup>1</sup>

- تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة؛
- تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف؛
- التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة؛
- يساعد إدارة المؤسسة في إعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدة؛
- يساعد إدارة المؤسسة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف فيه تكلفة للمنتج والعمل على تقليل أو تخفيض تكاليف هذه الأنشطة؛
- تحديد تكلفة المنتج بالدقة المطلوبة.

5- خصائص نظام التكاليف على أساس الأنشطة: يتمتع نظام التكاليف على أساس الأنشطة بالخصائص التالية:<sup>2</sup>

- يساعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" في تعيين الفرصة المتاحة أمام الإدارة لتخفيض التكاليف بكل دقة ووضوح، حيث يبين المراحل والعمليات التي يمر بها المنتج والأنشطة التي تساهم في تكوينه بشكل منفصل، وأن تخفيض تكلفة أي نشاط أو إيقاف الأنشطة الزائدة وإلغاء تكلفتها سيؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتج التام، ويعتبر ذلك هدف وسبب إيجاد النظام وخصوصا في المؤسسات ذات المنافسة العالية؛
- يعتبر أداة فعالة في تقييم الأداء، حيث يبذل العاملون في الإنتاج جهودهم لتخفيض التكلفة وبمساعدة نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" فقد تم تحديد الأنشطة وتحديد المشرف على كل نشاط منها، وأن من ضمن المقاييس المستخدمة في تقييم أداء المشرفين الآن هو هدف تخفيض التكلفة وخصوصا تكلفة وحدة العامل المسبب، فمثلا يستحق المشرف (على نشاط الفحص) الحوافز إذا استطاع تخفيض تكلفة ساعة الفحص (العامل المسبب لتكلفة الفحص)؛

- يعود سبب وجود اختلافات في تكلفة منتج عن آخر إلى كيفية استخدام هذه المنتجات - للموارد الاقتصادية كما ونوعاً - والتي تتمثل في الأنشطة وذلك ما تعجز عن إيضاحه الطرق التقليدية بسبب استخدام معدل تحميل

<sup>1</sup> هادي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2013/2012م، ص ص 70-71.

<sup>2</sup> سالم ياسين، مرجع سبق ذكره، ص ص 96-97.

واحد والذي يعني وجود مجمع تكلفة واحد أو عدد محدود جدا منها، والذي يحتوي مختلف التكاليف الخاصة بالقسم أو المستخلصة بغض النظر عن الأنشطة، وترتبط هذه التكاليف بأساس تحميل واحد تتباين قدرته التأثيرية في أنواع هذه التكاليف؛

-يساعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة "ABC" على زيادة تكلفة أداء الأنشطة واتخاذ الإدارة للقرارات الصحيحة لما يقدمه من معلومات دقيقة؛

- يساهم في تعظيم الأرباح من خلال السيطرة على النوعية وتحسينها، لذا يتطلب توفير عناصر إدارية تؤمن بإدخال مفاهيم النظام، حيث يمكن ربطه مثلا بنظام الإنتاج في الوقت المحدد بهدف تخفيض التكلفة حيث إن تحديد دور كل نشاط في الإنتاج وبيان الأنشطة التي تعاني من الاختناقات والأنشطة غير المتعلقة بالكامل، يساعد في معالجتهما ويخفض كلفتها.

## 2/ ادارة الجودة الشاملة "Total quality management"

### 1- مفهوم ادارة الجودة الشاملة "TQM":

على الرغم من تعدد تعاريف مصطلح ادارة الجودة الشاملة وذلك نتيجة الاستخدام والتطبيق المستمر، إلا أن هناك قاسما مشتركا يجمع بينهما هو تحري حاجات ورغبات وتوقعات الافراد والتوافق معها من خلال الجهود والتطور المستمر على مستوى المؤسسة ككل.<sup>1</sup>

من المفاهيم الإدارية الحديثة مفهوم إدارة الجودة الشاملة ، وهو يقوم على مجموعة من الأفكار والمبادئ التي تهدف إلى تحسين نوعية الإنتاج والخدمات وتحقيق الأداء الأفضل وتخفيض نسب الفاقد والعمل على كسب رضا الزبائن.

وعرفت إدارة الجودة الشاملة من قبل معهد الجودة الفيديرالي بأنها " منهج تطبيقي شامل يهدف إلى تحقيق حاجات وتوقعات العميل إذ يتم استخدام الأساليب الكمية من أجل التحسين المستمر في العمليات و الخدمات وعرفت بأنها " التفوق في الأداء لإسعاد المستهلكين عن طريق عمل المديرين والموظفين مع بعضهم البعض، من أجل تزويد المستهلكين بجودة ذات قيمة من خلال تأدية العمل الصحيح ومن المرة الأولى وفي كل وقت".<sup>2</sup>

<sup>1</sup> أحمد عزراوي، أحمد علماوي، الثقافة التنظيمية مدخل لتطبيق ادارة الجودة الشاملة في منظمات الاعمال، ملتقى وطني حول ادارة الجودة الشاملة وتنمية أداء المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الطاهر مولاي بسعيدة، الجزائر، يومي 08/07 ديسمبر 2010، ص7.

<sup>2</sup> ناريمان ابراهيم صباح، مرجع سبق ذكره، ص44.

هي نظام إداري شامل، قائم على أساس إحداث تغييرات إيجابية جذرية لكل شيء داخل المنظمة، سواء في الفكر، السلوك، القيم، المعتقدات التنظيمية، المفاهيم الإدارية، نمط القيادة الإدارية، نظم و إجراءات العمل والأداء، من أجل تحسين وتطوير المنظمة وبشكل مستمر، للوصول إلى أعلى جودة في مخرجاتها وبأقل تكلفة ممكنة، بهدف تحقيق أعلى درجة من الرضا لدى العملاء، وتحقيق الميزة التنافسية<sup>1</sup>.

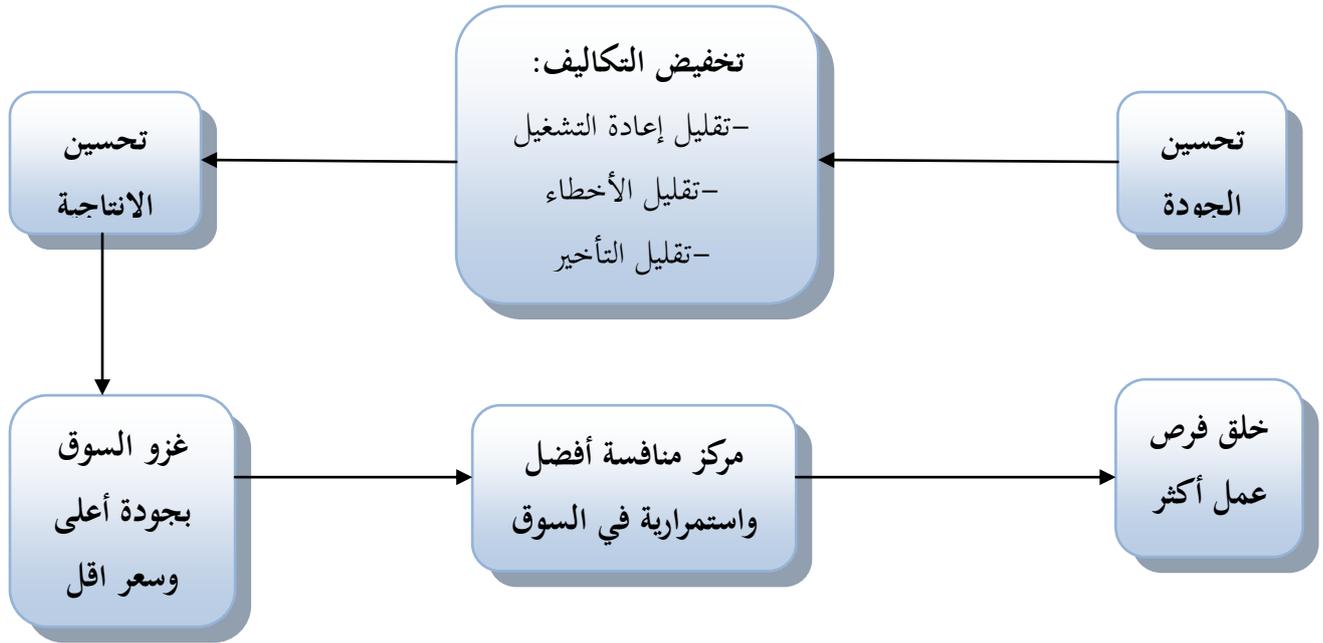
**2- أهمية إدارة الجودة الشاملة:** ينظر إلى إدارة الجودة الشاملة على أنها قاطرة عظيمة للتغيير إلى الأفضل، ومقياس أساسي للمفاضلة بين المنظمات. حيث اعتمدها الكثير من المنظمات لأهميتها الاستراتيجية الفائقة، مما زاد من فاعليتها ومن قدرتها على البقاء في سوق المنافسة، ومن بين العوامل التي أدت إلى تصاعد أهمية إدارة الجودة الشاملة ما يلي:

- زيادة حدة المنافسة بين المنظمات، والتي تركز على تقديم أفضل المنتجات بأقل سعر ممكن؛
  - انتقال التنافس من الصعيد المحلي إلى الصعيد العالمي، مما جعل الجودة الشاملة في سلم أولويات المنظمة؛
  - ضرورة اللجوء إلى ابتكار أساليب وتقنيات إدارية جديدة لمواجهة التغييرات الحالية السريعة والمستمرة.
  - إن تطبيق إدارة الجودة الشاملة يؤدي إلى تحقيق عدة نجاحات تتجلى من خلالها أهمية هذه الأخيرة منها:
  - تقليص شكاوى المستهلكين وتخفيض تكاليف الجودة، مما يساهم في تحقيق رضا العميل؛
  - زيادة الإنتاجية والأرباح المحققة مما يؤدي إلى رفع الحصة السوقية؛
  - تقليص حوادث ومشاكل العمل، مما يساهم في رفع الكفاءة الإدارية والإنتاجية؛
  - تحقيق منافع و وفورات متعددة في تكاليف وأجال العمليات الإنتاجية، مما يرفع من مستوى جودة المنتجات؛
  - تحسين عملية الاتصال بين مختلف مستويات المنظمة وضمان المشاركة الفعالة لجميع أفرادها في تحسين الأداء.
- وتؤكد إدارة الجودة الشاملة على أن الإصغاء لرغبات العميل وتلبيتها هي السبيل الوحيد والأكثر دواما بالنسبة للمنظمة لتحقيق النجاح والريادة. إذ تستمد أسسها من تحقيق أعلى درجات الرضا لدى العملاء بشكل مستمر. وتعد المحافظة على العملاء الحاليين والحصول على آخرين جدد أكبر تحد تواجهه المنظمة حاليا مما يتطلب تحقيق منتج ناجح في ظل السوق التنافسية الآنية. ولا يمكن تحقيق ذلك إلا بتطبيق إدارة الجودة الشاملة. ويمكن توضيح أهمية إدارة الجودة الشاملة من خلال الشكل التالي<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> قاسم ابراهيم الشعار، فايز جمعه النجار، تطبيقات إدارة الجودة الشاملة وأثرها في الإبداع التكنولوجي (دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في الاردن)، مجلة دراسات العلوم الادارية، كلية المال والاعمال، جامعة العلوم الاسلامية العالمية، الاردن، المجلد 42، العدد2، سنة2015م، ص 411.

<sup>2</sup> بن عنتر عبد الرحمان، إدارة الجودة الشاملة كتوجه تنافسي في المنظمات المعاصرة، مجلة الباحث - عدد 06، جامعة قاصدي مبراح ورقلة، 2008، ص ص 178-179.

شكل رقم (2): أهمية إدارة الجودة الشاملة.



المصدر : بن عنتر عبد الرحمان، إدارة الجودة الشاملة كتوجه تنافسي في المنظمات المعاصرة، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، العدد 06، 2008، ص 179.

### 3/ نظام الإنتاج في الوقت المحدد " Just In Time "

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

إن نظام الإنتاج في الوقت المحدد JIT هو أحد نظم الإنتاج الحديثة والتي تهدف إلى تطبيق نظام إنتاج بدون مخزون بحيث يؤدي إلى تخفيض المخزون من المواد الأولية والإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام إلى أدنى حد أو التخلص من المخزون تماما.

ويقصد بالتوقيت المحدد (المنضبط) JIT " أن يتم ضبط توقيت استلام المواد على وقت ابتداء استخدامها في

عملية الإنتاج، وأن يتم ضبط توقيت الانتهاء من الإنتاج على وقت تسليم أو شحن الإنتاج التام إلى العميل " .

#### 2- عناصر نظام الإنتاج في التوقيت المحدد (المنضبط): يتطلب تطبيق هذا النظام توافر عدة عناصر رئيسية

وهي :

- توافر علاقات قوية مع الموردين :والاعتماد على عدد محدود من الموردين الموثوق بهم وعقد اتفاقيات طويلة الأجل،

ويتم التوريد للمواد بكميات صغيرة وعلى فترات قصيرة وذلك حسب حاجة الإنتاج؛

- وجود عمال متعددي المهارات :يجب تدريب العاملين بحيث يصبحوا قادرين على تشغيل كافة أنواع المعدات

الموجودة في خلية التصنيع وإجراء الإصلاحات البسيطة والصيانة الروتينية وأيضا إجراء فحص جودة المنتجات؛

- تنظيم خلايا التصنيع : تصنف الآلات في صورة خلايا تصنيع على أساس المنتجات حيث يتم وضع مجموعة الآلات التي تستخدم في إنتاج منتج محدد أو مجموعة محددة من المنتجات في مكان واحد قريبة من بعضها بحيث تشكل خلية تصنيع منتج، ويكون تخزين المواد تحت الإنتاج أثناء عملية الإنتاج في مكان التصنيع وليس في أماكن خاصة للتخزين، مما يخفض من تكلفة مناولة المواد؛

- تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة : بحيث يتم نقل الأجزاء والمنتجات تحت التشغيل من مرحلة لأخرى مع عدم وجود أي عيوب أو تالف في هذه الوحدات؛

- تخفيض فترة الانتظار ووقت إعداد الآلات : تخفيض فترة الانتظار يعمل على زيادة سرعة الاستجابة لطلبات العملاء وتخفيض وقت إعداد الآلات وتكلفة الإعداد يساعد على تخفيض حجم دفعة الإنتاج، (ويصبح الإنتاج على دفعات صغيرة) ولا يعود هناك حاجة لكمية كبيرة من المخزون.

**3- مزايا نظام التوقيت المحدد (المنضبط) JIT** نظام التوقيت المحدد يركز على رقابة إجمالي التكاليف الصناعية، وتطبيقه يؤدي إلى تخفيض التكاليف الصناعية بصورة كبيرة ومنها:

- تخفيض حجم المخزون وكمية الأموال المستثمرة فيه وفي المباني اللازمة لوضع كميات المخزون الكبيرة؛

- تخفيض تكاليف النقل ومناولة المخزون و تكاليف إعداد الآلات مما يؤدي لانخفاض إجمالي تكلفة الإنتاج؛

- انخفاض عدد الوحدات التالفة والفاقدة بناء على تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة؛

- ازدياد إيرادات المبيعات نتيجة لسرعة الاستجابة للعملاء<sup>1</sup>.

#### 4/ بطاقة الأداء المتوازن Balanced score card

##### 1- مفهوم بطاقة الاداء المتوازن BSC

يمكن تعريف بطاقة قياس الأداء المتوازن بأنها نظام إداري يهدف إلى مساعدة الملاك والمديرين علي ترجمة رؤية واستراتيجيات شركاتهم إلى مجموعة من الأهداف والقياسات الاستراتيجية المترابطة. وذلك من خلال الاعتماد على بطاقة الأداء المتوازن، حيث لم يعد التقرير المالي يمثل الطريقة الوحيدة التي تستطيع الشركات من خلالها تقييم أنشطتها ورسم تحركاتها المستقبلية.

<sup>1</sup> ناريمان إبراهيم صباح، مرجع سبق ذكره، ص ص 47-48. (بتصرف)

ويعرف البعض بطاقة قياس الأداء المتوازن بأنها : أول عمل نظامي حاول تصميم نظام لتقييم الأداء والذي يهتم بترجمة استراتيجية المنشأة إلى أهدافا محددة ومقاييس ومعايير مستهدفة ومبادرات للتحسين المستمر. كما أنها توحد جميع المقاييس التي تستخدمها المنشأة.<sup>1</sup>

كما عرفت من طرف كابلان و نورتن بأنها : "مجموعة من المقاييس التي تعطي الإدارة العليا صورة سريعة و شاملة عن الأعمال و التي تشمل المقاييس المالية التي تخبر عن نتائج الأنشطة المحددة سابقا و تكاملها مع المقاييس التشغيلية من رضا العميل، العمليات الداخلية، و الإبداع وتحسين أنشطة المؤسسة"<sup>2</sup>.

## 2- خصائص بطاقة الأداء المتوازن:

يمكن تجميع الخصائص الأساسية التي تميز بطاقة الأداء المتوازن في مجموعة الملامح الأساسية التالية:

- تعد بطاقة الأداء المتوازن نموذجاً رباعياً الأبعاد انطلاقاً من الأبعاد الأربعة التي يقوم عليها و هي بعد الأداء المالي و بعد العلاقات مع العملاء و بعد عمليات التشغيل الداخلية و بعد عمليات التعلم و النمو؛
- تقسم بطاقة الأداء المتوازن كل بعد إلى خمس مكونات راسية هي : الهدف الاستراتيجي الفرعي، المؤشرات، القيم المستهدفة، الخطوات الإجرائية و المبادرات، القيم الفعلية؛
- تقوم بطاقة الأداء المتوازن على أساس مزج المؤشرات المالية بالمؤشرات غير المالية بهدف التعرف على مدى التقدم نحو تحقيق الأهداف الاستراتيجية كمياً و مالياً؛
- يربط بطاقة الأداء المتوازن مؤشرات الأداء الأساسية المالية و غير المالية الخاصة بكل بعد مع الأهداف الاستراتيجية الفرعية المستمدة أساساً من استراتيجية تنظيم الأعمال؛
- تتسم بطاقة الأداء المتوازن بمحدودية عدد مؤشرات الأداء الأساسية، انطلاقاً من خاصية الرشد المحدود، و خاصية عدم إتاحة معلومات أكثر من الطاقة التحليلية لمتخذ القرار؛
- تقوم بطاقة الأداء المتوازن على أساس مجموعة من الروابط الراسية السببية بين الأهداف الاستراتيجية الفرعية وبعضها البعض و بين مؤشرات الأداء الأساسية و بعضها البعض، وذلك من خلال ما يعرف بعلاقات السبب والنتيجة التي تتضمنها الخريطة الاستراتيجية؛

<sup>1</sup> عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، بطاقة الأداء المتوازن (المدخل المعاصر لقياس الأداء الاستراتيجي)، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2009م، ص57.

<sup>2</sup> Kaplan Robert.s david P. Norton, **the balanced scorecard : measures that drive performance**, Harvard business review , January/ February, 1992, p71.

- تطلب بطاقة الأداء المتوازن توافر نظام معلومات راق و بنية تحتية لتكنولوجيا المعلومات، تتيح استخدام نظم التقرير البرمجية، لتدفق المعلومات راسيا و أفقيا في الوقت المحدد؛
- يتطلب بطاقة الأداء المتوازن وجود وحدة إدارية مستقلة في الهيكل التنظيمي، تتبع مباشرة مجلس الإدارة، و تتولى الإشراف على إدارة الأداء الاستراتيجي و ربطه مع الأداء التشغيلي.
- 3- مزايا استخدام بطاقة الأداء المتوازن:** لقد أوضحت خبرة الكثير من منظمات الأعمال التي طبقت نموذج تقوم بطاقة الأداء المتوازن بأنها تحقق العديد من المزايا للإدارة وهي :
- نموذج BSC يوفر تقرير إداري واحد مجموعة من المؤشرات التي تحتاج إليها الإدارة من وجهة نظر العملاء تجاه المنظمة وتحقيق الوقت المطلوب لتنفيذ العمل وتطوير الجودة والتركيز على العمل الجماعي وتحقيق الوقت اللازم لإدخال منتجات جديدة والتخطيط طويل الأجل؛
- يؤدي نموذج BSC إلى الحد من مشكلات التعظيم الفرعي للأرباح ، حيث يجبر المديرين في المستويات الإدارية العليا علي الأخذ في الاعتبار كافة مقاييس التشغيل المهمة معاً؛
- تترجم رؤية المنظمة واستراتيجيتها في مجموعة مترابطة من مقاييس الأداء تشمل هذه المقاييس كلاً من مقاييس المخرجات ومحركات أداء تلك المخرجات؛
- توفر بطاقة الأداء المتوازن أساساً جيد لاتخاذ القرارات، فالمعلومات التي يوفرها النظام تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب؛
- تربط بطاقة الأداء المتوازن بين السبب والنتيجة المفترضة من خلال أكثر الاستخدامات أهمية لتعكس كيفية تقوية هذه الروابط وما هو الوقت المتضمن وما هو الشكل المحدد للمناقشة الخارجية والتغيير؛
- تربط بطاقة الأداء المتوازن بمؤشرات الأداء الأساسية المالية و غير المالية الخاصة بكل بعد، مع الأهداف الاستراتيجية الفرعية المستمدة أساساً من استراتيجية تنظيمات الأعمال.
- مما سبق يري الباحثان أن أهم ما يميز بطاقة الأداء المتوازن عن باقي أساليب المحاسبة الإدارية أنها أسلوب مرن قابل للتحسين والتطوير، وكذلك قابليته للتكيف والتعلم والتغيير التنظيمي مع جميع منظمات الأعمال بمختلف أنواعها ونشاطاتها.
- 4- انتقادات بطاقة الأداء المتوازن:** مع تعدد المزايا التي يحققها نظام بطاقة الأداء المتوازن وانتشارها الواسع في جميع أنحاء العالم ، إلا أنها لاقت العديد من الانتقادات وأوجه القصور ويتمثل ذلك في الآتي:
- عدم وجود أسلوب تفصيلي يوضح كيفية اختيار مقاييس الأداء في كل مدخل؛

- لا يوجد مناقشة لكيفية وضع أهداف الأداء في نظام بطاقة الأداء المتوازن، أو كيفية حدوث مفاضلة بين الأهداف، أو حتى مستوى صعوبة تحقيق الهدف الذي قد يختلف من هدف إلى آخر؛
  - صعوبات تتعلق بترتيب المقاييس بشكل يتناسب ويتسق مع الاستراتيجيات والأهداف التنظيمية، وهناك بعض المنظمات التي لا تمتلك مقاييس لأهدافها واستراتيجيتها؛
  - معظم المكافآت التي تضعها الإدارة العليا مربوطة بالمقاييس المالية فقط. حيث تكون مكافآت العاملين بناء على تحقيقهم للأرباح المباشرة؛
  - عملية وضع المقاييس وتحديداتها في بطاقة الأداء المتوازن معقد جداً، إضافة إلى صعوبة تحديد العدد الأمثل من المقاييس المستخدمة التي تظهر الأداء بشكل متكامل؛
  - عدم وجود مقاييس لبعض متغيرات الأداء، حيث إن وجود هذه المقاييس مهم لوضع الاستراتيجيات موضع التنفيذ، وبالتالي فإن عدم وجود مقاييس لقياس متغير ما يؤدي إلى عدم قدرة الإدارة على توجيه أدائها.
- مما سبق وبالرغم من الانتقادات التي وجهت لنموذج الأداء المتوازن ولكن هذه الانتقادات تم معالجتها من خلال التطوير المستمر على مدي أربع أجيال متتالية<sup>1</sup>.

### المطلب الثالث: مرتكزات تطبيق المحاسبة الإدارية

#### أولاً: دور معلومات المحاسبة الإدارية في اتخاذ القرارات

- سبق وأن أوضحنا أن المحاسبة الإدارية كنظام داخلي للمعلومات سوف تقوم بتوصيل معلومات مالية، وغير مالية، للإدارة تساعدها في اتخاذ القرارات التي تكفل أدائها لوظائفها وتحقيق أهداف المنشأة، وهذه المعلومات المستخدمة للأغراض الداخلية قد يمكن الحصول على بعضها من خلال القوائم المالية وقد يكون ذلك ممكناً.
- وفي هذا الشأن تتصف معلومات المحاسبة الإدارية بالسماوات والمحددات التالية:

- لأنه من المسلم به اختلاف المنشآت فيما بينها من ناحية احتياجاتها من المعلومات الداخلية، فليس هناك— ومن غير المطلوب أن يوجد— تقارير نمطية للمعلومات المالية الداخلية؛

<sup>1</sup> معتصم فضل عبد الرحيم عبد الحميد و فتح الرحمن الحسن منصور، بطاقة الأداء المتوازن ودورها في تقويم الأداء بال صندوق القومي للمعاشات، مجلة العلوم الاقتصادية، المملكة العربية السعودية، 2015م، ص ص 67-69 (بتصرف).

- هناك العديد من القرارات الادارية متماثلة، بل وشائعة، بين كثير من المنشآت، ولذلك من الممكن مناقشة مفاهيم المحاسبة الإدارية القابلة للتطبيق تقريبا لأي منشأة، واعطاء أمثلة لأنواع معينة من التقارير الداخلية، حتى مع التسليم بإمكانية اختلاف شكلها بين المنشآت؛

- أن القرارات التي تحتاج الى معلومات ملائمة داخليا كثيرة، ومنها مثلا؛ قرارات احلال الاصول الرأسمالية، قرارات الانفاق الاستثماري، قرارات التسعير، وقرارات التصنيع أو الشراء للأصول والامدادات، مما سنركز عليه بالتفصيل في مراحل مقدمة من الدراسة.<sup>1</sup>

### ثانيا: القرارات الإدارية و علاقتها بالمحاسبة الإدارية

يمكن تعريف القرار الاداري بانه سلوك الانسان الهادف الواعي و الرشيد بهدف المفاضلة بين عدد من البدائل المتاحة، لأجل الوصول الى تحقيق الهدف المراد الوصول اليه بأكبر كفاءة ممكنة.

اذا ولأجل اتخاذ القرارات وعلى مختلف المستويات الادارية فانه لا بد من توفير البيانات والمعلومات عن المشكلة موضوع البحث. ففي كل مرحلة من مراحل اتخاذ القرار لا بد من توفير البيانات والمعلومات، لذلك فان الإدارة الناجحة هي التي تحتفظ بقدر كبير من المعلومات مصنفة ومبوبة ومحتفظا بها في سجلات منظمة يمكن الرجوع إليها عند الحاجة، وعليه فإن اتخاذ القرارات داخل الوحدة الاقتصادية وعلى مختلف المستويات مرتبط مباشرة بما توفره المحاسبة الادارية من بيانات ومعلومات ضرورية لعملية اتخاذ القرار، ومن هنا تتضح تجليات العلاقة بين القرارات الادارية والمحاسبة الإدارية، حيث تساعد المحاسبة الادارية على اتخاذ القرارات باستخدام الأساليب الكمية التي تعتمد على لغة الأرقام من تحليل البيانات أو المعلومات حتى يمكن الوصول إلى القرار المناسب.<sup>2</sup>

### ثالثا : المحاسبة الادارية و فروع المحاسبة الأخرى

#### 1/ المحاسبة الادارية مقارنة مع المحاسبة المالية :

**1- التشابه بين المحاسبة الادارية و المالية:** المحاسبة الادارية والمالية تتضمن ثلاثة انواع من الوظائف:

- حفظ السجلات والذي يكون معنيا بالاختيار والقياس وتجميع البيانات فيما يتعلق بعمليات المنشآت؛
- تقييم الأداء والذي يوجه عناية الأطراف المهتمة الى المظاهر الهامة للمنشأة مبنية على التقارير التي تعرض وتصف وتلخص النتائج المالية لعمليات المنشأة أو جزءا من المنشأة لفترة معينة؛
- اتخاذ اقرار والذي تقوم به أطراف واسعة (داخليا وخارجيا) والذين يجب عليهم الاختيار بين البدائل المختلفة .

<sup>1</sup> الأميرة ابراهيم عثمان وعبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص ص 12-13.

<sup>2</sup> وليد ناجي الحياي، مرجع سبق ذكره، ص ص 8-9. (بتصرف)

المحاسبة المالية والمحاسبة الادارية يتشابهان في جانبين:

- ان كلاهما أسس على مبدأ الوكالة الذي يعني ببساطة ان الشركة (أو جزء منها) يجب ان يكون مسئولاً وتتم محاسبته على تقييم أدائه المالي من قبل الأطراف الذين لهم مصلحة اقتصادية فيها. لكن المحاسبة المالية تهتم بشكل أساسي بعمليات المنشأة ككل بينما تقسم المحاسبة الادارية المنشأة إلى وحدات مسئولية محددة بشكل جيد لتوفير تقارير مفصلة للإدارة؛

- ان كلا من معلومات المحاسبة المالية والادارية يجب ان تأتي من نفس النظام المحاسبي العام. ان كلفة الاحتفاظ بنظامين منفصلين سيكون مفرطاً إذا لم يكن ممنوعاً وذلك بسبب الازدواجية في الحسابات والقيود ودفاتر الاستاذ وحفظ(مسك) الدفاتر والوقت المستخدم في الحاسوب.

**2- الاختلاف بين المحاسبة الادارية والمالية:** هناك عدة اختلافات بين النوعين من المحاسبة. هذه الاختلافات يجب ان تكون مفهومة لغرض التعرف على كيفية عمل كل منهما وهي ملخصة في الشكل<sup>1</sup>.

الشكل رقم (3): المحاسبة المالية إزاء المحاسبة الادارية.

أساس المقارنة	المحاسبة المالية	المحاسبة الادارية
استخدام البيانات	مستخدمين خارجيين	مستخدمين داخليين
حرية الاختيار	ملزمة	حرية كاملة
الوقت الرئيسي للتركيز	تاريخية	مستقبلية
المعايير	المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً	لا توجد
المنشأة المحاسبية	أساساً كل شركة	أساساً اقسام المنشأة
تكرار التقارير	الجدول محددة تماماً	عند الحاجة
درجة الدقة	موضوعية و مبدئية	أكثر عشوائية تميل لغير الموضوعية
التخصصات الاخرى	استخدام قليل	غالباً ما تستخدم

المصدر: فداغ الفداغ، المحاسبة الادارية المفاهيم الاساسية، الطبعة الثانية، دار الوراق للنشر والتوزيع،

الاردن، 2013، ص 22.

<sup>1</sup> فداغ الفداغ، مرجع سبق ذكره، ص 27-28. (بتصرف)

## 2/ العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الادارية:

"تعرف محاسبة التكاليف بأنها تقنية تحليل الأعباء والمنتجات بهدف تقييم السلع والمنتجات المباعة، وكذا مراقبة الشروط الداخلية للاستغلال".<sup>1</sup>

أما العلاقة بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية هي علاقة مباشرة عن طريق البيانات والمعلومات المالية التفصيلية التي تقدمها للمؤسسة واستخدامها في مجال التخطيط والرقابة والتنظيم و في مساعدتها لاتخاذ القرارات ورسم السياسات المستقبلية وضبط أداء الأقسام المختلفة.<sup>2</sup>

و يرى كاتب آخر: إن كان الخط الوهمي الفاصل بين المحاسبة المالية وباقي فروع المعرفة المحاسبية يمكن تخيله، فإن الفواصل بين محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية هي في حقيقتها أدوات تلاحم وتكامل وتوافق تجعل من الصعب- إن لم يكن من المستحيل -الفصل بينهما .

إن مخرجات محاسبة التكاليف هي جزء من مدخلات المحاسبة الإدارية المتمثل بالمعلومات التي تقدمها والتي تساعد في اتخاذ مجموعة من القرارات الإدارية، قرارات التسعير ، تحديد مستويات الإنتاج أو البدء بمنتج جديد وإلغاء منتج قديم .

نتيجة لذلك، يمكن القول إن نطاق اهتمام كل من محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية هو بالضرورة اهتمام وتداخل، ومن ثم فهما يعملان على تحقيق أهدافهما بتكامل وتوافق وانسجام وليس بتنازع أو تعارض.

**1- أوجه التشابه:** كان الهدف الأساسي لمحاسبة التكاليف هو حساب التكلفة التاريخية للوحدات المنتجة لأهداف عدة منها التسعير، قياس هامش الربح، تقييم المخزون وغيرها، من ثم تطورت هذه الأهداف لتشمل قياس التكلفة بهدف توفير المعلومات والبيانات الملائمة والمفيدة للإدارة مساعدة في اتخاذ القرارات التخطيطية والرقابية، وهو نفس الهدف الذي ترمي إليه المحاسبة الإدارية وتوفير البيانات والمعلومات الملائمة والمفيدة من أجله .

يمكن القول أن محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية يتشابهان من ناحية الهدف وهو خدمة الإدارة كذلك في أن بيانات التكاليف عنصر مشترك بينهما، ويختلفان من ناحية النطاق حيث تتعامل المحاسبة الإدارية مع البيانات والأرقام على نطاق أوسع من محاسبة التكاليف.

<sup>1</sup> . (بتصرف) A.Rappin et J.Poly, *Comptabilité Analytique d'exploitation*, DUNOD, Paris, 2e édition, 1996, P10

<sup>2</sup> زعور نعيمة، أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة، اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2015/2014م، ص 12.

2- أوجه الاختلاف: كما رأينا سابقا أن محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية هي في حقيقتها أدوات تلاحم وتكامل وتوافق تجعل من الصعب- إن لم يكن من المستحيل- الفصل بينهما، لكن هذا الترابط والتشابه لم يمنع من وجود بعض أوجه الاختلاف بينهما، ويمكن ذكر أهم بعض هذه الاختلافات في النقاط التالية:

- إن مواضيع اهتمام المحاسبة الإدارية تتميز بأنها في معظمها تتعلق بظروف وأحداث مستقبلية قد تتراعى حدودها الزمنية لما يسمى بالمدى الطويل؛ بينما محاسبة التكاليف تجمع بين أحداث الماضي وظروفه وأحداث المستقبل وحققته والتي من الممكن أن تستخدم في التنبؤ بالمستقبل القريب؛

- ينحصر نطاق محاسبة التكاليف في البيانات والمعلومات التكاليفية وينصب على عناصر التكاليف المباشرة، ولا تمتد محاسبة التكاليف خارج هذا النطاق مطلقا، أما نطاق المحاسبة الإدارية فإنه يمتد ليشمل جميع مجالات النشاط ويتلمس جميع العمليات، وبالتالي يشمل نطاق المحاسبة الإدارية - إلى جانب عناصر - كل الإيرادات والأرباح والتدفقات النقدية والتكوين الرأسمالي وحقوق الملكية وحق الغير ومصادر الأموال واستخداماتها... الخ؛

- يدخل في نطاق المحاسبة الإدارية موضوعات لا تتناولها محاسبة التكاليف، مثل محاسبة المسؤوليات و تقييم الأداء ومؤشراته وقرارات التشكيلية المثلى للمنتجات وقرارات متعلقة ب (أسعار المنافسين، أثر السعر المقترح على المنتجات البديلة... الخ) وغيرها؛

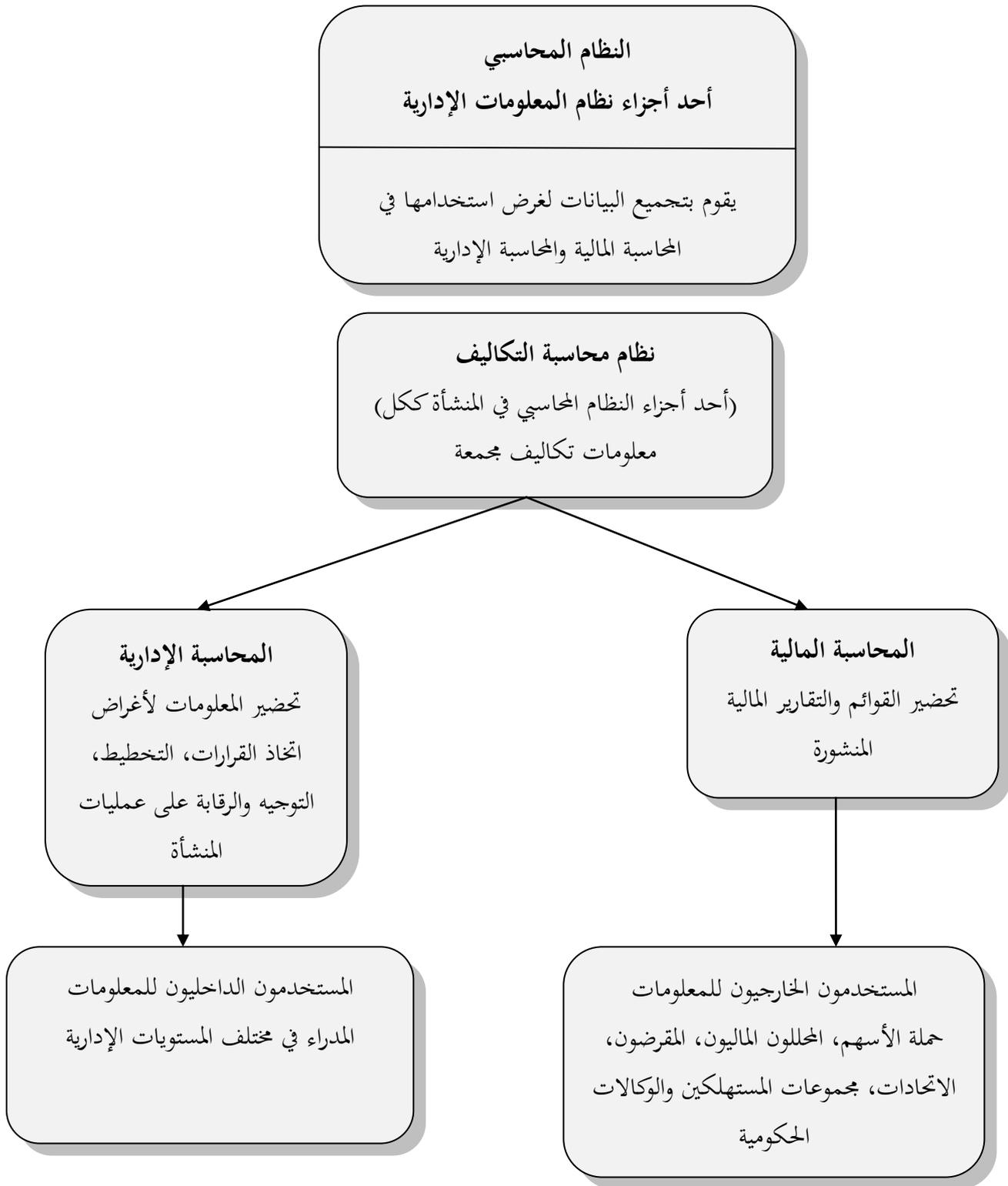
- إن محاسبة التكاليف يحددها وقت معين ألا وهو الفترة التكاليفية، أما المحاسبة الإدارية لا تحدها فترة معينة؛

- إن محاسبة التكاليف تتميز وتتسم بدرجة كبيرة من الدقة والموضوعية وخاصة عند حصر المخزون، أما المحاسبة الإدارية تتسم بالحكم الشخصي والتنبؤ وتكون أقل دقة من محاسبة التكاليف.

إذا مما تم عرضه من خلال العلاقة وأوجه التشابه والاختلاف نستطيع القول أنا لمحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف ليسا مترادفين، وليسا تسميتين لمسمى واحد، ولكنهما في نفس الوقت ليسا مستقلين بشكل كامل حيث أن بيانات التكاليف عنصر مشترك في كليهما ولكن لكل منهما نطاق مختلف<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة ماجستير في علوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2010/2011م، ص ص 16-17.

الشكل رقم (4) : المحاسبة الإدارية، المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف.



المصدر: فداغ الفداغ، مرجع سبق ذكره، ص 26.

## رابعاً: المحاسبة الإدارية وعلاقتها بفروع المعرفة الأخرى

اتضح لنا من دراسة الحاجة الى البيانات والمعلومات المحاسبية أن علاقة المحاسبة الإدارية بفروع المعرفة الأخرى ليست مجرد علاقة ارتباط وثيقة فحسب، إنما تتعدى هذه العلاقة الى اعتماد وتكامل. كما أن علاقة الاعتماد هذه ليست مجرد تجميع أجزاء من بعض فروع المعرفة، وإنما تتمثل في إذابة هذه الأجزاء بعد تلويينها بلون خاص والإضافة عليها.... وذلك في وحدة متجانسة تشكل المادة العلمية للمحاسبة الإدارية وسوف نوضح فيما يلي -بعضاً- من هذه العلاقة.

## 1/ المحاسبة الإدارية والاقتصاد

يعتبر علم الاقتصاد مصدراً لكثير من العلوم التجارية، إذ تعيد الكثير من مفاهيم العلوم التجارية الى علم الاقتصاد، إلا ان المفاهيم الاقتصادية -في معظمها- مفاهيم نظرية ترمي إلى تبسيط الحالة الاقتصادية وبيان الصورة التي يعمل بها الاقتصاد. وقد لا يكون من الممكن اخضاع المفاهيم الاقتصادية بالصورة التي هي عليها في علم الاقتصاد الى القياس الكمي مباشرة، ولا بد من ادخال بعض التعديلات على هذه المفاهيم حتى تخضع للقياس الكمي بصورة عملية، وتأخذ -نتيجة لذلك- هذه المفاهيم صوراً مخالفة تماماً للصورة التي تظهر بها في علم الاقتصاد.

اما المحاسبة الإدارية فإنها ترمي إلى قياس الكمي، وهي تستعين بالعديد من المفاهيم الاقتصادية ولكنها تخضعها الى القياس الكمي. ومن اوضح الأمثلة على ذلك «التكلفة الحدية». وتعني التكلفة الحدية - في علم الاقتصاد- إنتاج أو بيع وحدة إضافية واحدة، ولكن التكلفة الحدية في المحاسبة الإدارية تعني التكلفة المتغيرة ولا يتم قياسها وحسابها على أساس إنتاج أو بيع وحدة واحدة، وإنما تستخدم بعض الوسائل الفنية والهندسية والاحصائية في قياس وتحديد التكلفة المتغيرة.

من الأمثلة على المفاهيم التي الأخرى التي تستمدتها المحاسبة الإدارية من علم الاقتصاد مفهوم كل من: القيمة الحالية، تكلفة الفرصة البديلة، التكلفة التفاضلية والتكلفة المضافة... وغيرها. وسوف نتناول بالشرح بعضاً من هذه المفاهيم، ونبين كيفية إخضاعها إلى القياس عند دراستنا لكل من: موازنة التكوين الرأسمالي وتحليل البدائل وعرض البيانات الكمية في مجال اتخاذ القرارات.

## 2/ المحاسبة الإدارية والإدارة

تقوم الإدارة بعدة وظائف هامة لخدمة أغراض المشروع وتحقيق أهدافه كالتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات وغيرها.... ولأداء هذه الوظائف تحتاج الإدارة الى بيانات ومعلومات محاسبية، كما تحتاج المحاسبة الى بيانات ومعلومات إدارية لإعداد البيانات والمعلومات الخاصة به.

لذلك، فعندما يتم تحليل وعرض البيانات المحاسبية بحيث تحتل احتياجات الإدارة مكان الصدارة في هذا التحليل والعرض، وعندما يتم تصميم النظام المحاسبي بحيث يتم تحليل وعرض البيانات المحاسبية حسب تسلسل خطوط السلطة والمسؤولية وفقا لخريطة التنظيم الداخلي للمشروع، وعندما يتم تحليل وعرض البيانات المحاسبية تحت كل بديل لترشيد عملية اتخاذ القرارات في جميع مجالات النشاط الانتاجية والتسويقية والإدارية والمالية على البيانات المحاسبية، فإن العلاقة بين المحاسبة والإدارة تصبح علاقة تكامل واندماج، ويمكن أن نطلق على حقل المعرفة الذي يختص بتحقيق هذه العلاقة اسم «المحاسبة الإدارية»<sup>1</sup>.

توضيح العلاقة بين وظائف الإدارة و وظائف المحاسبة الادارية من خلال الجدول التالي :

الجدول رقم (01): العلاقة بين وظائف المحاسبة الإدارية ووظائف الإدارة.

الوظائف	دور المحاسبة الادارية	دور الادارة
1- التخطيط	<p>يتمثل في :</p> <p>1- ترجمة الأهداف الكمية وبيان تأثيرها على قياس الربح والمركز المالي.</p> <p>2- تحليل ودراسة البدائل باستخدام البيانات المحاسبية.</p> <p>3- بيان التأثير المتبادل بين العمليات المختلفة بطرق كمية وباستخدام البيانات المحاسبية.</p> <p>4- بيان التكاليف والمصادر المختلفة للتمويل وتحليل تأثير هذه المصادر على التدفقات النقدية والمركز المالي للشركة.</p> <p>5- اعداد الموازنات.</p>	<p>يتمثل في :</p> <p>1- تحديد الأهداف.</p> <p>2- دراسة البدائل.</p> <p>3- توفير الموارد اللازمة.</p> <p>4- تحديد السياسات.</p>
2- الرقابة	<p>1- اعداد تقارير الرقابة وفقا لخطوط السلطة والمسؤولية.</p> <p>2- توجيه العمليات بالطريقة التي تخدم الإدارة.</p> <p>3- مقارنة الاداء الفعلي بالأهداف المخططة بطريقة</p>	<p>1- التنظيم.</p> <p>2- التوجيه.</p> <p>3- التقييم.</p> <p>4- اتخاذ الإجراءات المصححة</p>

<sup>1</sup> جبرائيل جوزيف كحالة و رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص ص 29-31.

كمية.	للاختلافات السالبة.
4- تحليل الانحراف بين الأداء الفعلي و الموازنة.	

المصدر: جيهان عبد الهادي موسى محمد، مدى إمكانية تطوير البناء الفكري للمحاسبة الإدارية باستخدام الاتجاه الإيجابي، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية التجارة-بناها، قسم المحاسبة، جامعة الزقازيق، مصر، سنة 1999م، ص42.

### 3/ المحاسبة الإدارية والعلوم السلوكية

اتضح لنا سابقا أن المحاسبة الإدارية تقوم بتقديم البيانات والمعلومات اللازمة لكل من التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات فمن جهة، تعتمد الرقابة العلمية الحديثة على محاسبة الأفراد عن مستوى أدائهم بحسب مسؤوليتهم، ويعتمد من جهة أخرى - كل من التخطيط واتخاذ القرارات على المعايير التي يتم اعدادها وتنفيذها واستخدامها في تقييم الأداء من قبل أفراد أيضا. ومن هذا نرى أن العنصر الإنساني هو العامل المحدد لنجاح الإدارة في أداء وظائف التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات التي هي محور خدمات المحاسبة الإدارية.

ونظرا لأهمية العنصر الإنساني في نجاح إدارة المشروع أو فشلها، كان لابد من الاهتمام بهذا العنصر ودراسة حاجاته وإيجاد الطرق المناسبة لإشباع هذه الحاجات عن طريق توفير الحوافز الضرورية المادية منها والمعنوية. ولاشك يتطلب الاهتمام بالعنصر الإنساني معرفة بالعلوم السلوكية، ومن هنا يأتي دور العلوم السلوكية وعلاقتها بالمحاسبة الإدارية.<sup>1</sup>

### 4/ المحاسبة الادارية وبحوث العمليات

تعتبر المحاسبة من أقدم الطرق الكمية وأكثرها استقرارا لمعالجة عمليات المشروع المالية إذ أنها تتعامل دائما بالقيم النقدية للعمليات المختلفة للمشروع ويعتبر قسم المحاسبة المصدر الرئيسي لكافة البيانات المالية والكمية للمشروع ومع ظهور فرع معرفي جديد وهو بحوث العمليات بدأ يستخدم أيضا في إعداد البيانات الكمية داخل المشروع.

أن بحوث العمليات هي اداة لتطبيق أساليب رياضية لحل مشاكل الإدارة والواقع أن أساليب بحوث العمليات التي تستخدم في حل مشاكل الإدارة عديدة ومنها على سبيل المثال: نظرية الاحتمالات، العينات الاحصائية، البرمجة الخطية، البرمجة غير الخطية، نظرية المباريات، أسلوب الارتباط والانحدار، تحليل المدخلات والمخرجات، نظرية صفوف الانتظار، وغيرها.

<sup>1</sup> جبرائيل جوزيف كحالة و رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص 31-32.

ومن ثم فهناك ضرورة ملحة لاستخدام أساليب بحوث العمليات في حل المشكلات الإدارية وخاصة الآن مع كبر حجم المنشآت ومن ثم تعقد العملية الإدارية واتصاف بيئة الأعمال بعدم التأكد والتغير المستمر وبالتالي فإن المحاسبة الإدارية هي حاجة الى الارتباط ببحوث العمليات حتى يتسنى لها مساعدة الإدارة في القيام بوظائف وحل المشاكل التي تعترض اتخاذ القرار في بيئة الأعمال اليوم.

ويرى الباحث أن :

- العلاقة بين المحاسبة الإدارية وبحوث العمليات هي علاقة تكامل وليست تنافس أو تعارض وذلك لأن "بحوث العمليات تعتبر إطارا يشتمل على طرق وأدوات عديدة للتحليل الكمي". تستخدم لمساعدة الإدارة في حل مشاكلها ومن ثم فالتعاون بين المحاسبة الإدارية وبحوث العمليات وربطها معا امر ضروري فالمحاسبة الإدارية هي المصدر الرئيسي الذي يحصل منه باحثوا العمليات على البيانات اللازمة للتحليل الكمي ويتوقف نجاح جهود باحثي العمليات على سلامة ودقة البيانات التي يقدمها لهم المحاسبون ومن ناحية أخرى تعتبر بحوث العمليات وأساليبها أدوات يجب أن تستخدمها المحاسبة الإدارية في تشغيل البيانات وتقديم النتائج الصحيحة للإدارة.

- أن العلاقة بين المحاسبة الإدارية وبحوث العمليات علاقة تكامل وتعاون حيث يشتركان في البحث عن أفضل الحلول للمشاكل التي تواجه المشروع واختيار أفضل استراتيجية من بين الاستراتيجيات البديلة فهما يلتقيان في خدمة الإدارة مع اختلاف طبيعة الدور والوسائل المساعدة لكل منهما.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> جيهان عبد الهادي موسى محمد، مرجع سبق ذكره، ص 38-40. (بتصرف)

المبحث الثاني: دراسات سابقة

المطلب الأول: دراسات وطنية

أولاً: ساحل فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2003/2002م. جاءت هذه الأطروحة حول الإشكالية التالية: كيف يساهم نظام التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبي في اتخاذ القرارات التصحيحية، تحت الفرضيات القائلة: يتأثر نظام معلومات محاسبة التكاليف بالعوامل الداخلية، وكذلك بالعوامل الخارجية وأن نظام التكاليف المعيارية نظام جزئي من نظام معلومات محاسبة التكاليف وله علاقة قوية مع نظام الموازنات التقديرية وتقييم الأداء باستعمال نظام التكاليف المعيارية وسيلة من وسائل الرقابة على التكاليف ونظام التكاليف المعيارية مازال ملائماً مع محيط الأعمال الجديد، وقد انقسمت الدراسة الى ثلاث فصول حيث الفصل الأول الإطار العام لنظام المعلومات المحاسبي والفصل الثاني نظام معلومات محاسبة التكاليف لاتخاذ القرار والفصل الثالث نظام التكاليف المعيارية واتخاذ القرار ومن بين النتائج المتوصل اليها أن نظام معلومات محاسبة التكاليف إذا كان بسيط فهذا يعني أن تكلفة قياس المعلومات منخفضة والطرق الكلاسيكية لحساب التكاليف مازالت مفيدة في اتخاذ القرارات خصوصاً القصيرة الأجل ويمكن للمؤسسة أن تقوم بضبط وتكييف نظام التكاليف المعيارية ليتناسب أكثر مع محيط الأعمال الجديد خصوصاً إذا كانت تعمل وفق الوقت المنضبط، ويكمن الفرق بين هذه الدراسة والدراسة الحالية في أنها تقوم بدراسة أسلوب واحد من أساليب المحاسبة الإدارية والدراسة الحالية تقوم بدراسة عدة أساليب للمحاسبة الإدارية.

ثانياً: أحمد بن عيشاوي، إدارة الجودة الشاملة (T.Q.M) في المؤسسات الفندقية في الجزائر، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه العلوم في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008/2007م. تدور اشكالية هذه الأطروحة حول: إذا كانت إدارة الجودة الشاملة مدخلا استراتيجيا تطمح مختلف المؤسسات إلى تحقيقه بهدف امتلاك وتحسين الميزة التنافسية، التي تمكّنها من البقاء والاستمرار والتطور في ظل المتغيرات البيئية الراهنة للاقتصاد المحلي والعالمي، فكيف يمكن تطبيقه على مستوى المؤسسة الفندقية في الجزائر؟ وتحديدًا تحت أية شروط؟ وفي ضوء هذه الاشكالية تم صياغة الفرضيات التالية: إن مفهوم إدارة الجودة الشاملة يعبر عن منهج تسييري متكامل يركز إلى جملة من المبادئ والأساليب والتقنيات، يؤدي تطبيقها الصحيح إلى تحقيق الجودة ويعمل على تحسينها باستمرار وهو لا يتعارض كثيرا مع مدخل ISO 9000 لإدارة الجودة، وأن المنهجية المناسبة لتطبيق مفهوم إدارة الجودة الشاملة في المؤسسات الفندقية في الجزائر تتحقق من خلال تحديد العناصر القادرة

على إزالة الأسباب المؤدية إلى حدوث تلك المعوقات، التي تحول دون التكفل اللازم بتطبيق هذا المسعى ، وقد تم تقسيم هذه الدراسة الى أربعة فصول حيث الفصل الأول: الأسس النظرية والتطبيقية لإدارة الجودة الشاملة (T.Q.M) وعلاقتها بمدخل ISO 9000 و الفصل الثاني : المؤسسات الفندقية والمدخل الاستراتيجي لإدارة الجودة الشاملة والفصل الثالث :مدى جاهزية المؤسسات الفندقية في الجزائر لتطبيق إدارة الجودة الشاملة والفصل الرابع :عناصر المنهجية المناسبة لتطبيق إدارة الجودة الشاملة في المؤسسات الفندقية في الجزائر، ومن بين النتائج المتوصل إليها التأكيد في هذا الخصوص على أهمية البعد الاستراتيجي في التسيير الذي يمكن المؤسسة الفندقية من تحديد صورتها المستقبلية من خلال بناء أهدافها الاستراتيجية وضمان الأداء الفعال والدقة في التنفيذ والمتابعة اليقظة والمستمرة لمختلف الاستراتيجيات بهذه المؤسسة بما فيها استراتيجية الجودة الشاملة، كما أن التطبيق الناجح لمفهوم إدارة الجودة الشاملة في المؤسسات الفندقية يستطوع ضمان أحسن مخرجات للخدمات التي تقدم بهذه المؤسسات والذي يشترط أن تشمل الجودة كامل النشاطات بالمؤسسة وهذا الذي يدعو إلى توجيه جميع الجهود نحو تحقيق ذات المسعى، الذي يؤكد ويلح على ضرورة انسجام وتوافق استراتيجية الجودة مع كامل الاستراتيجيات الوظيفية للمؤسسة الفندقية وبالتالي تحقيق الانسجام والتوافق في الأخير مع الاستراتيجية الشاملة للمؤسسة ككل والذي يتحقق عمليا من خلال إدماج محاور التحسين المستمر في جميع الاستراتيجيات الوظيفية بها.

تميزت هذه الدراسة عن الدراسة الحالية في انها قامت بدراسة أسلوب واحد من بين اساليب المحاسبة الإدارية في حين الدراسة الحالية قامت بدراسة مجموعة مختلفة من أساليب المحاسبة الادارية.

ثالثا: ريغة أحمد الصغير، تقييم أداء المؤسسات الصناعية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية العلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، 2014/2013. وتمثلت اشكالية الأطروحة في ما مدى ملاءمة بطاقة الأداء المتوازن لتقييم الأداء في المؤسسات الصناعية بالجزائر؟ تحت الفرضيات التالية: - لا تعبر ادوات التقييم التقليدية عن مستوى الاداء الفعلي للمؤسسات الصناعية - أن هناك أثر ايجابي لكل بعد من ابعاد بطاقة الاداء المتوازن على مستوى أداء المؤسسة - تعتبر بطاقة الاداء المتوازن الاداة الاكثر فعالية في قياس وتقييم الاداء الاستراتيجي لمختلف المؤسسات بما فيهم المؤسسات الصناعية، وتم تقسيم الدراسة الى ثلاثة فصول حيث الفصل الأول :مبادئ وأساسيات الأداء وتقييمه في المؤسسة والفصل الثاني : الإطار النظري لبطاقة الأداء المتوازن والفصل الثالث :تقييم الأداء في المؤسسة الوطنية لإنتاج الآلات الصناعية، ومن بين النتائج المتوصل إليها إن أدوات التقييم المستخدمة في المؤسسة الوطنية لإنتاج الآلات الصناعية تعد في مجملها أدوات تقليدية تركز على المحور المالي وتحمل

محاور الأداء الأخرى و يمكن القول أ الأبعاد الأربعة للبطاقة قد أثبتت فعاليتها ونجاحتها في تقييم أداء المؤسسة محل الدراسة.

في هذه الدراسة تم دراسة اسلوب واحد من اساليب المحاسبة الادارية لتقييم الاداء للمؤسسات الصناعية على غرار الدراسة الحالية قامت بدراسة مجموعة من اساليب المحاسبة الإدارية ومتطلبات تطبيقها.

### المطلب الثاني: دراسات أجنبية

أولاً: محار عبد الله الخليل، تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، قدمت هذه الرسالة لاستكمال متطلبات الحصول على درجة ماجستير، قسم المحاسبة، كلية الأعمال، جامعة الشرق الأوسط، 2012م. جاءت هذه الرسالة تحت تساؤلات مختلفة منها: ما مدى تطبيق الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ونظام التكلفة المستهدفة وكذا نظام تحليل ربحية الزبون وبطاقة العلامات المتوازنة لتقويم الاداء و نظام الجودة، تحت الفرضية الرئيسية التالية: أنه لا تطبق الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية اساليب المحاسبة الادارية الحديثة، وقد جاءت هذه الدراسة في خمسة فصول حيث الفصل الاول: مقدمة عامة للدراسة، الفصل الثاني: الاطار النظري والدراسات السابقة، الفصل الثالث: الطريقة والاجراءات، الفصل الرابع: عرض وتحليل البيانات، الفصل الخامس : النتائج والتوصيات، وقد بينت نتائج الدراسة أن الشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية تطبق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وذلك من خلال المحاور الخمسة التي تشكل مجالات هذا التطبيق والتي تناولته الدراسة .وقد جاء تطبيق نظام التكاليف على اساس الأنشطة بالمرتبة الاولى يليه نظام التكلفة المستهدفة ونظام تحليل ربحية الزبون ثم نظام سيجما ستة لقياس الجودة واخيراً بطاقة العلامات المتوازنة لتقييم الاداء، وان الشركات المساهمة الأردنية تواجه معوقات تحد من استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة بدرجة متوسطة ،بينما كانت عدم رغبة الإدارة في تغيير الأنظمة القائمة لديها لفتاعتها بما تقدمه لها من معلومات العامل الاقل أهمية .جاءت هذه الدراسة حول تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية أما الدراسة الحالية فكانت حول الأساليب التقليدية والحديثة معا في المؤسسات الاقتصادية.

ثانياً: عمر محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف المبني على اساس الانشطة في الشركات الصناعية في الاردن وعلاقته بالأداء المالي- التطبيق ونموذج مقترح للقياس-، اطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة دكتوراه، قسم المحاسبة ، كلية العلوم المالية والمصرفية، الاكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان- الاردن، 2009. ومن بين التساؤلات المطروحة: ما مدى انتشار تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة لدى الشركات الصناعية في الاردن وما شكل النموذج المقترح للقياس ومستوى تطبيق النظام وفق النموذج ،

وقدمة هذه الأطروحة في فصول حيث الفصل الأول: الإطار العام للدراسة و الفصل الثاني: الإطار النظري للدراسة والفصل الثالث: الدراسات السابقة والفصل الرابع: منهجية الدراسة والفصل الخامس: نتائج الدراسة واختبار الفرضيات، ومن بين النتائج المتوصل إليها ان 16 شركة صناعية في الاردن بنسبة 1.32% فقط تقوم بتطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة أو تمر بأحد مراحل تطبيقه واقتصر تطبيقه على الشركات ذات المساهمة العامة دون غيرها من الاشكال القانونية للشركات .

قامت هذه الدراسة مثل بعض الدراسات الأخرى بدراسة اسلوب واحد من اساليب المحاسبة الادارية وهو نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة وعلاقته بالأداء المالي اما الدراسة الحالية فكانت حول مجموعة مخلفة من اساليب المحاسبة الادارية (التقليدية والحديثة) .

ثالثا: إيراد سليم زملط، أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وأثرها في رفع الكفاءة الائتمانية لشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين البحث عبارة عن اطروحة لاستكمال لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة بكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية جامعة الأزهر غزة 2012/2013، تدور اشكالية هذه الأطروحة حول: ما مدى تأثير ممارسة أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في رفع الكفاءة الائتمانية لشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، تحت الفرضيات التالية: أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في درجة ممارسة شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة تعزى لمتغيرات وكذلك في درجة الكفاءة الائتمانية وبين ممارسة شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، جاءت الدراسة في ستة فصول حيث الفصل الأول: الإطار العام للدراسة، الفصل الثاني: الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية، الفصل الثالث: تصنيف الكفاءة الائتمانية، الفصل الرابع: الطريقة والإجراءات، الفصل الخامس: نتائج الدراسة الميدانية واختبار الفرضيات، الفصل السادس: النتائج والتوصيات، ومن بين النتائج التي توصل إليها الباحث أن هناك تطبيق معقول من قبل شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين لأساليب المحاسبة الإدارية، وقد بينت النتائج أن أكثر الأساليب الحديثة تطبيقاً من قبل الشركات هي إدارة الجودة الشاملة، يليها نظام الإنتاج في الوقت المحدد، ثم التحسين المستمر، فالتكلفة المستهدفة، ثم نظام التكاليف حسب الأنشطة. جاءت هذه الدراسة حول أثر الاساليب الحديثة في رفع الكفاءة الائتمانية لشركات المساهمة العامة المرجة في البورصة اما الدراسة الحالية فهمي حول متطلبات تطبيق المحاسبة الإدارية سواء الأساليب التقليدية أم الحديثة في المؤسسات الاقتصادية.

## خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا لهذا الفصل نجد أن المحاسبة الإدارية هي اندماج بين المحاسبة والإدارة، أي أنها موجهة لخدمة احتياجات الإدارة، لذلك فهي تهدف إلى إظهار التعاون الوثيق بين المحاسبة والإدارة في خدمة أغراض المشروع، فالمحاسبة الإدارية هي تطبيق الأساليب الفنية والمفاهيم العلمية في تسجيل وتحليل وعرض البيانات سواء المحددة مقدما أو الفعلية بغرض مساعدة الإدارة في وضع خطة لأهداف اقتصادية مقبولة ولمساعدتها في اتخاذ قرارات إدارية رشيدة، من خلال ما تقدم ندرك الأهمية البالغة التي تلعبها المحاسبة الإدارية في توفير المعلومات المناسبة لمساعدة الإدارة على اتخاذ قرارات رشيدة، و التأثير البالغ لأنظمة المعلومات على عملية اتخاذ هذه القرارات من خلال ما تقدمه من تدعيم عمليات الإقناع، و إجراءات عمليات التقييم الكمي للبدائل لتقديم أفضل الحلول و اسمائها، مع مساهمتها الفعالة في عمليات تفسير و تبرير القرارات المتفق عليها نهائيا.

ومن هذا المنطلق تصبح المعلومات التي توفرها المحاسبة الإدارية على مستوى المنظمة موردا هاما و أساسيا، ويقدر ما يتوفر من جودة في هذه المعلومات بقدر ما يزداد الرشد في عملية اتخاذ القرارات.

## تمهيد :

بعد الانتهاء من الدراسة النظرية للمحاسبة الادارية وأساليبها التقليدية والحديثة ومتطلبات تطبيقها التي تطرقنا فيها إلى أهم المفاهيم الأساسية المتعلقة بالمحاسبة الادارية في الفصل الأول، أما في هذا الفصل سنحاول إسقاط ما أخذناه في الفصل الأول على أرض الواقع محاولين التعرف على المحاسبة الادارية ومتطلبات تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، بحيث سنقوم بالدراسة الميدانية بناء على الاستبيان المجمع من طرف أفراد عينة الدراسة ، ثم نقوم بتحليل هذا الاستبيان متحصلين على نتائجه وسيتم تبويبها بالاستعانة ببرنامج SPSS بحيث سنقوم بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

المبحث الأول: مدخل عام للمؤسسة؛

المبحث الثاني: دراسة تحليلية لنتائج الاستبيان المتحصل عليها.

المبحث الأول : مدخل عام للمؤسسة

المطلب الأول: تقديم عام ونشأة المؤسسة

أولاً: تعريف المؤسسة

تعد مؤسسة نפטال مؤسسة تابعة لمؤسسة سونطراك حيث كان نشاط التخزين وتوزيع المحروقات من المهام الرئيسية لها، ولكن بصدور المرسوم رقم 101/08 في 6 أفريل 1980 اقتضى إنشاء المؤسسة الوطنية لتكرير وتوزيع المنتجات البترولية، حيث بدأت نشاطها في الفاتح من جانفي 1982، واهتمت بصناعة وتوزيع المنتجات البترولية، عدلت وقسمت فيما بعد وفق المرسوم 189/87 في 25 أوت 1987 إلى مؤسستين وطنيين هما:

\*مؤسسة مختصة في تصفية وتكرير البترول نפטاك

\*مؤسسة متخصصة في توزيع وتسويق المنتجات البترولية ومشتقاتها، وذلك على التراب الوطني تحت علامة نפטال، وعرفت على الصعيد الوطني الدولي باسم المؤسسة الوطنية لتسويق وتوزيع المنتجات البترولية ويتكون المصطلح الأجنبي لمؤسسة نפטال من :

- (Naft) وهو مصطلح عربي ويعني النفط

- Al وهو اختصار لكلمة الجزائر Algeria

حيث اعتبارا من 18 افريل 1998 أصبحت مؤسسة نפטال مؤسسة مساهمة برأسمال يقدر ب: 6.500.000.000 دج مقسمة إلى 665 سهم أي بقيمة 10 ملايين دينار جزائري لكل سهم تابعة 100 % لمؤسسة سونطراك.

وقد أصبح رأسمالها يقدر ب 15.650.000.000.00 دج في السنوات الأخيرة

وهذا يقع المقر الرئيسي للمؤسسة في الشراكة بالجزائر العاصمة، ويتمثل الدور التي تقوم به في:

- تسويق وتوزيع المواد البترولية ومشتقاتها عبر كامل التراب الوطني؛
  - تغطية الاحتياجات الوطنية من الوقود، غاز البترول المميع، الزيوت والزفت، العجلات والمواد الخاصة؛
  - نقل المواد البترولية ومشتقاتها من مراكز التكرير والتصنيع إلى المراكز الرئيسية إلى الزبائن عبر وسائل النقل المتاحة والمتوفرة في الأنابيب، الشاحنات، البواخر، وكذا عربات السكك الحديدية؛
- وفي محالة لتحقيق هذا الهدف تقوم المؤسسة بتسخير وتكثيف مجهوداتها المادية والبشرية لتحقيق أهدافها بأكثر كفاءة وفعالية.

### ثانيا :المكانة الاقتصادية للمؤسسة

تمثل المكانة الاقتصادية للمؤسسة في كافة المداخل التي تساهم بها المؤسسة في دعم صادرات الدولة، ومقدار المساهمة في الميزان التجاري لها، وتقوم المؤسسة بتغطية الاحتياجات الداخلية للدولة من المنتجات التالية : (الوقود ,غاز البترول المميع ,الزفت ,الزيوت... الخ)

### المطلب الثاني: نشأة ومكانة وأهداف المؤسسة

#### أولا : نشأة مركز الزفت بغرداية

في إطار تطبيق سياسة اللامركزية، وبهدف تسهيل عمليات تسويق المنتجات لتسريع الحركة الاقتصادية على مستوى التراب الوطني ,تم انشاء وحدات نفضال تتوزع على كافة المناطق الأساسية للتراب الوطني وعددها 48 وحدة منها (وهران، مستغانم، الجزائر، بجاية، سكيكدة، العلمة، عين الصفرة، غرداية، توقرت، أم البواقي، عين الدفلة ...). حيث تعد وحدة نفضال بغرداية ذات طابع حيوي تتفرع إلى ثلاث مراكز كالتالي:

- مركز الغاز؛

-مركز تسويق الزيوت والوقود إلى المحطات؛

-مركز تسويق وتكرير الزفت.

وقد أنشأ المركز ( مركز تسويق وتكرير الزفت) بموجب المرسوم 98/339 بتاريخ 3 نوفمبر 1998 بالمنطقة الصناعية النوميترات.

تحظى المؤسسة بمحمامي يتكفل بكل الاجراءات القانونية، مكان تواجهه بالجزائر العاصمة وإذا كانت لوحدة غرداية بحاجة له فهو يسعى الى تلبية مطالبها.

#### ثانيا :نشاط ومكانة مركز الزفت بغرداية

**1- نشاط المؤسسة :** يتمثل النشاط الأساسي لمؤسسة نفضال مركز الزفت بغرداية في تصنيع وتكرير الزفت، حيث يعتبر الزفت أحر فضلات البترول، تنحصر مجالات استخدامه في البناء والطرق.

لدى يتم استيراد هذا النوع من البترول كمادة أولية من الخارج نظرا لأن البترول الذي يتم استخراجها من

الجزائر صافي وخال من الشوائب الذي يتم تكريرها لينتج عنها الزفت المستعمل في الطرق والبناءات كما اشرنا سابقا.

وبعد عمليات التصنيع والتكرير يقوم المركز بتسويق المنتج المستخلص إلى المقاولين وغيرهم من المتعاملين مع المركز وذلك بعد إخضاع عينات المنتج إلى خبير الجودة الذي تم تعيينه من قبل مديرية الأشغال العمومية، وتعتبر هذه الشهادة بمثابة العلامة التجارية عن مدى جودة المنتج وصمته.

وفي إطار سير نشاط المركز يتم جلب مادة الزيت من الولايات الساحلية الجزائرية مثل وحدات :سكيكدة، وهران، مستغانم، بجاية..، وذلك لاحتوائها على الشوائب

حيث تقوم مؤسسة نפטال مركز الزيت بغرداية بإضافة الكيروزان إلى مادة الزيت الخام وذلك بنسبة متفاوتة وتحت مستوى درجة حرارة معين غالبا ما يكون مرتفع وذلك لاستخراج الأنواع التالية من الزيت:

CUT BACK 0/1-

CUT BACK 10/15-

CUT BACK 150/250-

CUT BACK 400/600-

CUT BACK800/1400-

ونظرا للظروف الخاصة في الجنوب والعوامل البيئية وطبيعة المناخ كالحجارة يقوم المركز بإنتاج الأنواع التالية حصرا:

CUT BACK 0/1-

CUT BACK 150/250-

CUT BACK400/600-

EMULSION ACIDE REPAN-

**2- مكانة مركز الزيت بغرداية :** يساهم مركز الزيت بغرداية في تغطية الاحتياجات المحلية والجهوية من

الزيت , كما يساهم في زيادة الدخل الوطني ودعم خزانة الدولة

**ثالثا : أهداف مؤسسة نפטال مركز الزيت بغرداية**

تهدف المؤسسة إلى تحقيق الأهداف التالية :

- المساهمة في تغطية حاجات المناطق الجنوبية من خلال تلبية طلباتها من هذه المنتجات؛
- تلبية طلبات عملائها من المناطق الجنوبية المجاورة بالكمية والجودة المطلوبين في الوقت المناسب؛
- الحفاظ على الزبائن الحاليين والعمل على اكتساب وجلب زبائن مستقبليين سواء في المنطقة أو في المناطق المجاورة؛
- تحقيق المستهدف والمخطط من طرف المؤسسة الأم وذلك بأكثر كفاءة وفعالية؛
- تحقيق الانسجام والتعاون بين العاملين في المؤسسة من أجل تكثيف جهودهم لتحقيق الأهداف العامة للمؤسسة وتنفيذ الأعمال الموكلة إليهم في حدود المتوقع منهم؛
- اكتساب أفراد ذوي خبرات وكفاءات مهنية عالية تسمح بتقليل حدود الأخطاء في تنفيذ الأعمال.

رابعاً: سياسة التدريب في المؤسسة: تحرص المؤسسة على أن يكون عمالها ذو كفاءة مهنية وذلك من اجل ضمان التسيير الفعال والجيد وحرصاً منها على تطبيق ذلك فهي تزاوّل سياسة التدريب بمعاهد ومراكز التكوين التابعة لنفضال وسونطراك على مستوى التراب الوطني وتقوم هذه المعاهد بإعطاء دروس وبرامج تكوينية مبرمجة لرسكلة وتأطير العمال على حسب وظائفهم إداريين، ميكانيكيين، سائقين، الأمن الصناعي الوقائي. فكل حسب تخصصه وهذه العملية التكوينية تتخذ صفة الإلحاح، فالعامل ليس مخيراً في العملية فالكل ملزم بالتكوين و الرسكلة لمدة معينة حسب البرنامج المسطر لهذه العملية ومنح المتكون شهادة نهاية التكوين في الاختصاص المعين.

### المطلب الثالث: التنظيم الداخلي للمؤسسة

يمثل الهيكل التنظيمي مجموعة العلاقات بين مختلف المصالح في مؤسسة نفضال مركز الزيت بغرداية، ويعتمد هذا الهيكل على الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة، وفي إطار تحقيق هذا الهدف يجب أن يعكس الهيكل التنظيمي كافة الأنشطة وتقسيم للمهام والمسؤوليات، وينقسم الهيكل التنظيمي لمركز الزيت بغرداية إلى:

#### 1- رئيس المركز: يمثل المركز أعلى سلطة في المؤسسة وهو المكلف العام بالوحدة بحيث يعطي أوامر عملية

تحقيق المهام

#### 2- هندسة المعلوماتية: من مهامه ما يلي:

- متابعة مختلف الأنظمة المعلوماتية؛

- التواصل والتنسيق مع المديرية العامة؛

- صيانة أجهزة المؤسسة وتقديم مختلف الخدمات في مجال المعلوماتية.

#### 3- مصلحة الأمن الصناعي: تحرص على تطبيق ومتابعة إجراءات الأمن في المؤسسة ويقوم بالمهام الأساسية

التالية:

- إعلام المدير بكل المخالفات المتعلقة بقوانين السلامة والأمن داخل المؤسسة؛

- تقديم النصح والإرشاد فيما يخص تطبيق قواعد الأمن والسلامة؛

- السهر على ضمان الحماية والأمن الداخلي للمؤسسة؛

- القيام بدويات المراقبة اليومية لمختلف الورشات والمصالح وتفقد حسن سير العمل.

#### 4- مصلحة الإدارة والمالية: تنقسم مصلحة الإدارة والمالية إلى قسمين أساسيين:

\*قسم الإدارة: يقوم قسم الإدارة بعدة مهام لسير العمل في المؤسسة مثل تسيير عمليات الشراء والعمل على توفير احتياجات المركز بمختلف المعدات والأدوات والموارد الضرورية لنجاح خطط العمل, كما يقوم بإدارة الموارد

البشرية في المؤسسة من ناحية الأجور، التقاعد، التدريب، التوجيه، ومراقبة العاملين في مداومة العمل، وهذا ويقوم بوضع الإحصائيات المتعلقة بالعمالة وتحليلها، والعمل على تلبية مختلف احتياجات العاملين والاهتمام بشؤونهم الاجتماعية وتوفير الضمان لهم، كما يقع على عاتق الإدارة متابعة الوسائل العامة والاهتمام بالترتيبات الضرورية لنجاح خطط الإنتاج.

\*قسم المحاسبة و المالية: يعد قسم المحاسبة والمالية الموقع الاستراتيجي في المؤسسة، والمكلف أساسا بالسهر على الاستعمال الحقيقي للموارد المتاحة للمؤسسة ومن بين المهام التي تقوم بها ما يلي:

-التسجيل اليومي للعمليات المحاسبية؛

-إعداد الميزانيات السنوية؛

-الإشعار ودفع مختلف الفواتير الشهرية للمؤسسة؛

-القيام بالإجراءات الرقابية المختلفة؛

-تحديد الميزانيات وتقديرات السنوات القادمة؛

-السهر على تطبيق قواعد المحاسبة وفقا للمخطط المحاسبي الجديد؛

-تحديد الوضعية المالية والمركز المالي ومختلف النسب وتحديد الديون والعوائد.

## 5- مصلحة التسويق: تحتل هذه المصلحة مكانة مهمة في المؤسسة نظرا للدور الذي تقوم به في التنسيق

والربط وتسيير العلاقات بين المؤسسة وزبائنها ومورديها، ومن بين المهام التي بها نجد:

-تنفذ وتطبيق السياسة التجارية والتسويقية المتبناة من طرف المؤسسة؛

-استقبال الزبائن والتفاوض معهم وتقديم المنتجات وتسيير العلاقات وكذا ادارة الصفقات؛

-تحليل وترجمة الإحصائيات المتعلقة بالمبيعات حسب مختلف المنتجات؛

-مراقبة سير عمليات البيع مع الزبائن وكذا مختلف الشكاوي المقدمة من طرفهم؛

-العمل على إرضاء الزبائن ومنحهم التسهيلات المختلفة لكسب ولائهم.

## 6- مصلحة الاستغلال: تنقسم مصلحة الاستغلال إلى الأقسام التالية:

\*قسم الصيانة: يختص هذا القسم بصيانة التجهيزات التقنية المتواجدة بالمؤسسة بصفة دورية وقد تكون هذه

الصيانة وقائية تقوم على أساس المراجعة المنتظمة للأجهزة، وقد تكون استعجالية تتدخل في حالة الحوادث المفاجئة، هذا وتقوم بالمهام التالية:

-صيانة ومتابعة وحدات الإنتاج والتخزين ومختلف المعدات؛

-صيانة حظيرة المؤسسة من الشاحنات والسيارات الناقلة للمنتجات.

\* قسم النقل: يضمن وصول المادة الأولية إلى المؤسسة وبعد تصنيعها يقوم بدوره بضمان التوزيع للمنتج في

المناطق المجاورة كخدمات ما بعد البيع للزبون، ويقوم بمهامه التالية :

-إدارة حظيرة المؤسسة من الشاحنات؛

-تسيير وتوجيه السائقين؛

-متابعة ونقل المنتجات للزبائن المتعاقدين مع المؤسسة.

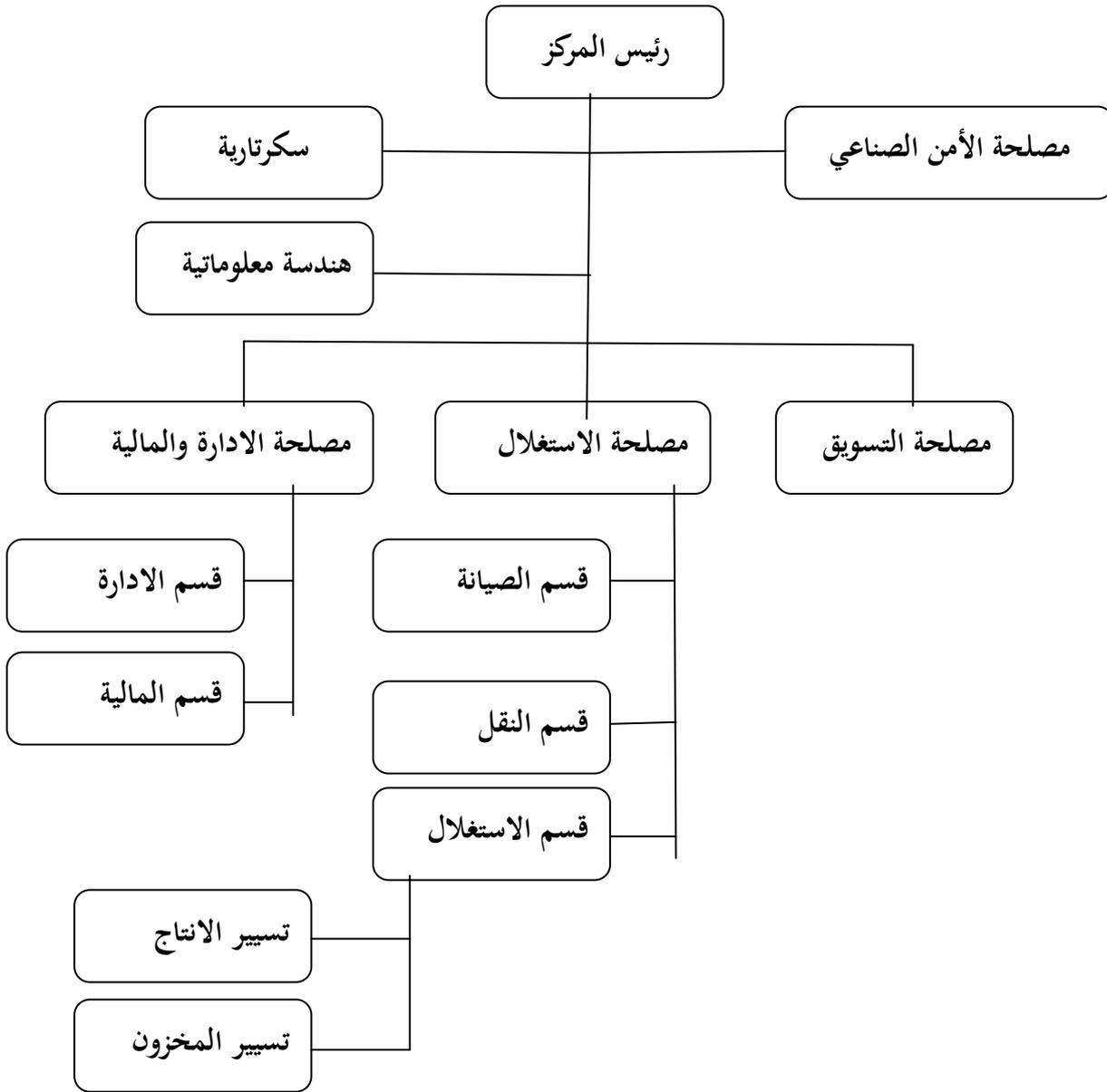
\* قسم الاستغلال: يعتبر قسم الاستغلال الركيزة الأساسية للعمليات الإنتاجية حيث يهتم بالعمل الإنتاجي

وتسيير المخزون، ويسعى القسم الى تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة لضمان وصول المنتوجات المنتجة بشكل

يتوافق ومتطلبات ورغبات الزبون.

وفيما يلي توضيح الهيكل التنظيمي لمركز الزيت بغرداية

الشكل(5): يبين الهيكل التنظيمي لمؤسسة نفعال مركز الزيت بغرداية



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق الرسمية للوحدة

المبحث الثاني: تقديم الإطار المنهجي للطريقة والأدوات المستخدمة في الدراسة

لقد ارتأينا أن ندعم الجانب النظري بدراسة ميدانية، وهي عبارة عن استبيان الذي تم إعداده وهو عبارة عن مجموعة من الأسئلة المعدة لتفسير الموضوع محل الدراسة : "متطلبات تطبيق المحاسبة الادارية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية" وذلك بالاعتماد على جملة من الطرق والأدوات والجوانب التي تكفل أفضل معالجة للموضوع محل الدراسة.

### المطلب الأول : منهجية الدراسة الميدانية

تمشيا مع طبيعة الموضوع الذي نحن بصدد دراسته والمتعلق المحاسبة الادارية ومتطلبات تطبيقها في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، ارتأينا في هذا المجال واستنادا لمتطلبات معالجة هذا الموضوع في الميدان، الاعتماد على جملة من الأدوات للوقوف على الجوانب التي تكفل أفضل معالجة للموضوع، للوصول إلى النتائج المراد تحقيقها من خلال الأدوات المستخدمة التالية:

#### أولا : أدوات الدراسة

سوف نقوم في هذا الفرع بالتعرض لتفاصيل الأدوات المستعملة، والكيفية التي تمت بها.

#### \* جمع الوثائق والمعلومات

لقد حاولت الوصول إلى مصادر المعلومات والوثائق المتاحة، باعتبار هذه الخطوة رئيسية بدأت قبل انطلاق البحث واستمرت معه، حيث شملت بحوث علمية أنجزت في الجزائر وخارجها.

#### \* الاستبانة

رغم ما سبق ذكره من أدوات ووسائل شتى تم استعمالها والاعتماد عليها للحصول على مختلف المعلومات، ولأجل الوقوف على الإدراك الجيد والفهم الصحيح للظاهرة المقصودة من مختلف جوانبها، وأمام حدود الأدوات السابقة والعراقيل التي واجهتنا، اتجهنا إلى الاعتماد على أداة الاستبانة لتجاوز النقائص التي اعترت الأدوات السابقة، وذلك باعتبارها أداة واسعة الاستعمال من قبل الباحثين، لما تتميز به هذه الأداة، من مزايا في مجال قياس تطابق وجهات نظرنا مع أفراد العينة الموجه لها هذا الاستبيان، وذلك من خلال تحليل نتائجه وتكوين رأي عن التساؤلات المطروحة تمهيدا لاستخلاص النتائج النهائية، حيث سيتم التطرق لهذه الأداة فيما يأتي بالتفصيل.

#### ثانيا: تحضير الاستبيان

سنقوم في هذا الفرع بالتعرض إلى مختلف مراحل إعداد الاستبيان والظروف التي تمت صياغته فيها، بدءا من مرحلة إعداد الاستمارة، وكيفية تصميم قائمة الأسئلة، مروراً بكيفية نشر وتوزيع الاستمارات، والطريقة المعتمدة للاختبار الأولي لها وصولاً إلى معالجة الاستمارات.

**\* تصميم الاستمارة**

في هذه المرحلة حاولنا قدر الإمكان إعداد الأسئلة بصفة بسيطة والابتعاد عن التصنع والتعقيد، حتى تكون قابلة للفهم من قبل الأفراد المستجوبين وحتى لا يمكن إعطاء تفسيرات متعددة أخرى لها، حيث تمحورت هذه الأسئلة حول متطلبات تطبيق المحاسبة الادارية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية .

هذا فضلا عن الدياجة التي تنصدر استمارة الاستبيان ، والتي تتضمن عنوان الموضوع محل الدراسة مع تقديم وحيز للشهادة المراد الحصول عليها، وذلك لتبرير القيام بهذه الاستبانة، مع رجائنا لهم الإجابة بكل عناية وموضوعية، وإحاطتهم علما بأن المعلومات المدلى بها سوف لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط، كما أشرنا كذلك إلى الجهة الأكاديمية التي ينتمي إليها الطالبة، ذلك لزيادة قبولها والثقة فيها من طرف أفراد العينة مع تشكرهم في الأخير على تعاونهم معنا.

**\* هيكل استمارة الاستبيان**

تضمنت الاستمارة 02 أقسام رئيسية، كل قسم يحتوي في الغالب على مجموعة من الأسئلة من أجل الوصول إلى الإجابة الواضحة والدقيقة للمستجوبين .

ولقد توزعت الأسئلة على أقسام الإستبانة كما يلي:

- القسم الأول : يتضمن أسئلة عامة مرتبطة بالمعلومات الشخصية لأفراد العينة.
- القسم الثاني: محاور الاستبيان.
- حيث كانت المحاور كالاتي:
- المحور الاول: منطلقات وأساسيات المحاسبة الادارية .
- المحور الثاني: مرتكزات وأساليب المحاسبة الادارية في المؤسسة الاقتصادية .
- المحور الثالث: متطلبات العمل والمهارات المطلوب تطويرها لدى المحاسب الاداري.
- المحور الرابع: واقع تطبيق المحاسبة الادارية في المؤسسات الاقتصادية.

**\* نشر وتوزيع الاستمارة**

بعد أن تم إعداد الاستبيان بالشكل النهائي الموضح في الملحق رقم (01) ، جاءت بعدها مرحلة توزيعه على العينة المقصودة من المهنيين في مؤسسة نفضال بغرداية، وهذه العملية تمت بالاعتماد على عدة قنوات قصد الوصول إلى العينة المقصودة، وضمان الحصول على أكبر عدد من الاستثمارات التي تمت الإجابة عليها، وبصفة عامة اعتمدنا على الطرق التالية في توزيع الاستثمارات:

- الاتصال المباشر بأفراد العينة وتسليمهم استمارة الاستبيان .

- الاستعانة ببعض الاشخاص في توزيع الاستمارات .

وبتعدد القنوات المعتمد عليها في استقصاء الإجابات، تنوعت كذلك أساليب وطرق الردود وحتى الوقت، حيث تراوحت مدة الحصول على الإجابة ما بين أيام، ساعات.

### \* العراقيل والصعوبات الخاصة بالاستبيان

بالرغم من أهمية الاستبيان كأداة لجمع واستقصاء إجابات وأفراد العينة حول مواضيع ذات أهمية للطالب، وبالرغم من حصوله واستلامه لحجم معين من الإجابات تسمح باعتمادها للدراسة وفق الأساليب الإحصائية الملائمة، إلا أن ذلك لم يمنع من وجود بعض العراقيل والصعوبات التي اعترضتنا خلال مرحلة استلام إجابات أفراد العينة، والتي يمكن تلخيصها بإيجاز فيما يلي:

- تماطل بعض أفراد العينة في الإجابة على الاستبيان رغم زيارتنا المتكررة لهم، حرمانا من الحصول على آراءهم و إجاباتهم، نظرا لأن للدراسة حدودا زمنية لا يمكن تجاوزها.

ثالثا: منهجية الدراسة .

حتى تتمكن من الوصول إلى نتائج مرضية من خلال الدراسة لا بد من وضع منهجية للدراسة الميدانية

على أساس تحديد النقاط التالية:

\* **فرضيات الدراسة الميدانية :** تقوم الدراسة الميدانية على اختبار الفرضيات التالية:

**الفرضية الأولى:** تحتاج المحاسبة الادارية الى البيانات والمعلومات بهدف التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.

**الفرضية الثانية:** تقوم وحدة نفعال بغرداية بتطبيق أساليب المحاسبة الادارية ( تقليدية، حديثة).

**الفرضية الثالثة:** يوجد لدى المحاسب الاداري مهارات وكفاءات مطلوب تطويرها.

**الفرضية الرابعة:** يؤدي تطبيق المحاسبة الادارية في وحدة نفعال بغرداية الى حدوث تغيير في طريقة ادارة

المؤسسة وزيادة في التكاليف.

\* **مجتمع الدراسة وحدودها**

يهتم هذا البند أساسا بتقديم مجتمع الدراسة وحدودها والتي تم تحديدها في:

1. إطار مجتمع الدراسة: قد تم حصر مجتمع الدراسة ضمن فئة المسؤولين والاداريين والمحاسبين والمدققين

(الداخليين والخارجيين) بوحدة نفعال بغرداية.

## 2. حدود الدراسة:

تتمثل حدود هذه الدراسة إذ هي مرتبطة بمضمون ونتائج الدراسة الميدانية بالزمن الذي أجريت فيه وذلك خلال الموسم 2016 تستند هذه الدراسة للآراء وإجابات العاملين في مجال المحاسبة والمالية بوحدة نفضال بغرداية.

\* عينة الدراسة

قمت بتوزيع (70) استمارة على عينة بوحدة نفضال بغرداية اشتملت على الفئات المذكورة في إطار مجتمع

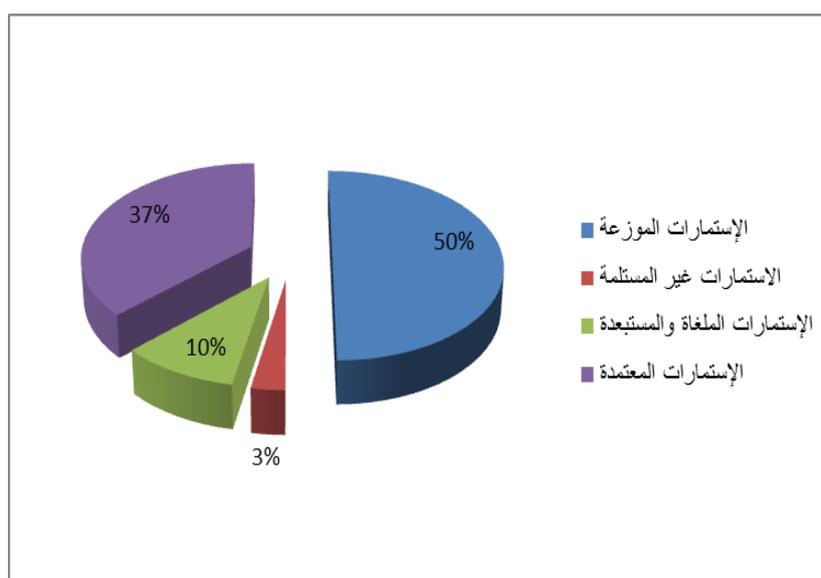
الدراسة سابقا، والجدول التالي يبين عدد الإستثمارات الموزعة والمستلمة :

الجدول رقم (02): عدد الاستثمارات الموزعة والمستلمة

النسبة %	العدد	البيان
100	70	الإستثمارات الموزعة
5.71	4	الاستثمارات غير المستلمة
20	14	الإستثمارات الملغاة والمستبعدة
74.29	52	الإستثمارات المعتمدة

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على استمارات الاستبيان.

الشكل رقم (06): عدد الاستثمارات الموزعة والمستلمة



المصدر: من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج (excel)

من خلال الجدول رقم (02) نلاحظ أن عدد الاستثمارات الموزعة 70 وبعد عملية فرز وتنظيم الاستثمارات المستلمة قررنا الإبقاء على 52 استثماراً من مجموع الاستثمارات المستلمة لتمثل عينة الدراسة، بعد ما قمنا باستبعاد استثمارتين 14 بسبب نقص المعلومات فيها، كما تم استبعاد ثلاث 04 استثمارات التي لم يتم استلامها. ولقد تم اعتماد مقياس ليكارت الخماسي Likert المكون من 05 درجات لتحديد درجة أهمية كل بند من بنود الإستبانة وذلك كما هو موضح في الجدول التالي :

الجدول رقم (03) : درجة أهمية بنود الاستثمارة

الأهمية	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الدرجة	1	2	3	4	5

المصدر: من إعداد الطالبة.

كما تم وضع مقياس ترتيبي لهذه الأرقام لإعطاء الوسط الحسابي مدلولاً باستخدام المقياس الترتيبي الأهمية وذلك للإستفادة منها فيما بعد عند تحليل النتائج، وسنوضح ذلك من خلال الجدول رقم: 04

الجدول رقم (04) : مقياس تحديد الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي

الأهمية	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
المتوسط الحسابي	من 01-1.79	من 1.8 - 2.59	من 2.6 - 3.39	من 3.4 - 4.19	من 4.2 - 5

المصدر: من إعداد الطالبة.

### المطلب الثاني: المعالجة الإحصائية.

من أجل دراسة وتحليل نتائج الاستبيان، تم جمع البيانات وتبويبها باستخدام برنامج الحزم الإحصائية "SPSS" الإصدار العشرون ، وذلك بغية وضع قاعدة بيانات وجداول يمكن الاعتماد عليها في عملية التحليل، كما تم الاعتماد على برنامج "Excel" من أجل تمثيل الجداول التي تم الحصول عليها سابقا بيانيا بواسطة دوائر نسبية، وذلك تماشياً مع النتائج المراد الوصول إليها.

الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة

\* الجنس

بلغت نسبة مشاركة الذكور في الاستبيان 80.77 % في حين بلغت نسبة مشاركة الإناث 19.23%، وربما يعزي هذا الأمر إلى هيمنة عنصر الذكور على المهنة المحاسبية مقابل عزوف الإناث عن الاهتمام بامتحان المحاسبة أو خوض مجال البحث فيها، كما بين الجدول التالي :

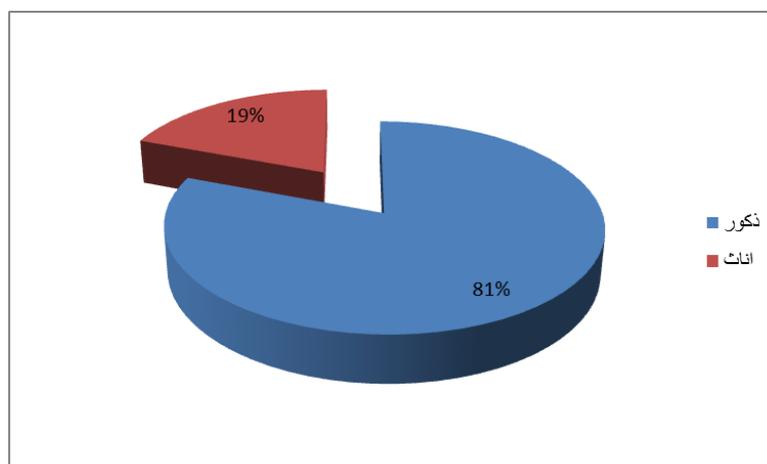
الجدول رقم (05): توزيع أفراد العينة حسب الجنس

البيان	العدد	النسبة %
ذكر	42	80.77
أنثى	10	19.23
المجموع	52	100.00

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج (Excel)

ويمكن توضيح ذلك بالشكل التالي :

الشكل رقم (07): نسبة افراد العينة حسب الجنس



المصدر : من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج (excel)

\* اسم الوظيفة :

يبين الجدول رقم (06) أن نسبة 11.54 % من المستجوبين كانت في الفئة الأولى ( المهنيين المعتمدين المسجلين في جدول ألمصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين )، أما الفئة الثانية

(العاملين في مجال المحاسبة والمالية بالمؤسسات الاقتصادية)، فكانت 88.46 %، هذه النسب تجعل آراء المستجوبين متكاملة وذلك بالحصول على آراء كل الفاعلين في ميدان المحاسبة .

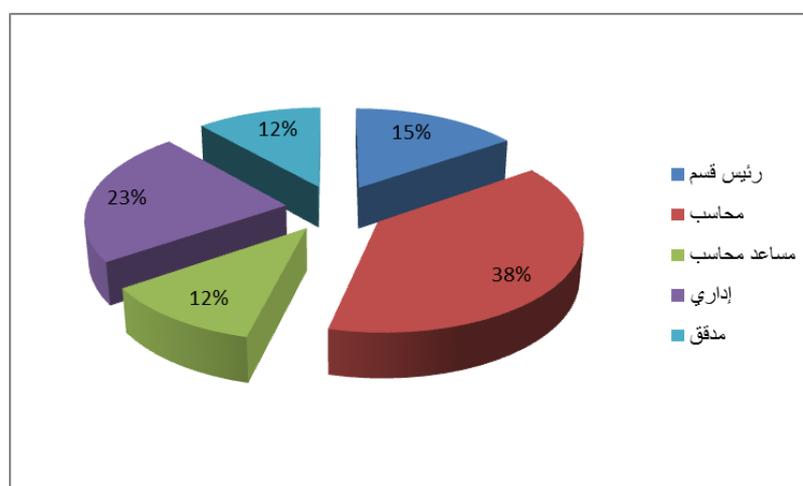
ويمكن توزيع هذه النسب من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم (06): توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي

النسبة %	العدد	البيان
15.38	8	رئيس قسم
38.46	20	محاسب
11.54	6	مساعد محاسب
23.08	12	إداري
11.54	6	مدقق
100	52	المجموع

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج (Excel)

الشكل رقم (08): نسبة أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي



المصدر : من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج (Excel)

#### \* الفئة العمرية

تباينت أعمار أفراد العينة المستجوبة وتراوحت عموماً بين [ 26 . 50 ] سنة، وقد قمنا بتشكيل خمس فئات عمرية، خصصت الفئة الأولى لمن هم أقل من 25 سنة، فيما حددت الفئة الثانية بين [ 26 و 30 ] سنة أما الفئة الثالثة فقد خصصت لما بين [ 31 و 40 ] سنة أما الفئتين الرابعة خصصت لما بين [ 41 و 50 ] سنة

والخامسة قد خصصت لمن تجاوزوا 50 سنة، وقد كانت أكبر نسبة من المشاركين عند الفئة الثالثة بنسبة 46.15 % تليها الفئة الثانية بنسبة 17.31 % ثم الفئة الرابعة بنسبة 15.39 % وتليها الفئة الخامسة بنسبة تقدر ب 13.46 % وأخيرا الفئة الأولى بنسبة 7.69 % و يفسر هذا التوزيع بين الفئات العمرية لأفراد العينة بميلنا وتركيزنا على الأفراد ذوي الأعمار المتقدمة نسبيا وذلك لكونها تجمع بين المستوى التعليمي العالي والخبرة الميدانية الكبيرة، وهو ما يؤهلها ويساعدها في التعامل مع استمارة الاستبيان بشكل ايجابي ومفيد، والجدول التالي يلخص ذلك كما يلي:

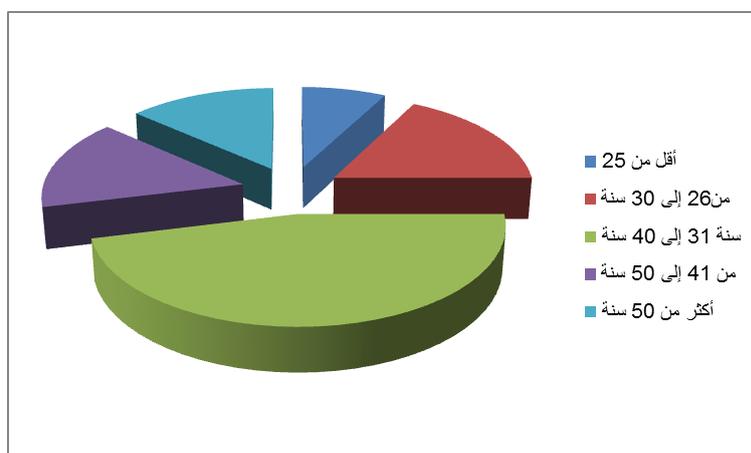
الجدول رقم: (07): توزيع أفراد العينة حسب الفئة العمرية

النسبة %	العدد	البيان
7.69	4	اقل من 25 سنة
17.31	9	من 26 إلى سنة 30
46.15	24	من 31 إلى 40 سنة
15.39	8	من 41 إلى 50 سنة
13.46	7	أكثر من 50 سنة
100	52	المجموع

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج (Excel)

وانطلاقا من التصنيف الذي اعتمده في الجدول السابق، يمكن توضيحه في الشكل التالي:

الشكل رقم (09): نسبة أفراد العينة حسب الفئة العمرية



المصدر : من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج (excel)

\* المؤهل العلمي لأفراد العينة

بين الجدول رقم (08) أن أغلبية أفراد عينة الدراسة من حملة الشهادات الجامعية ، إذ أن 59.61% من العينة من حملة هذه الشهادة، ثم تليها الدرجة العلمية الأقل من ثانوي بنسبة 15.39%، في حين كانت الدرجتين العلميتين بمستوى بكالوريا بنسبة 13.46% والدرجة العلمية دراسات عليا كانت بنسبة 11.54%، هذه النتائج تدل على أن الغالبية العظيمة من عينة الدراسات يتمتعون بمستوى مناسب من التأهل العلمي على الإجابة على الأسئلة الخاصة بالدراسة .

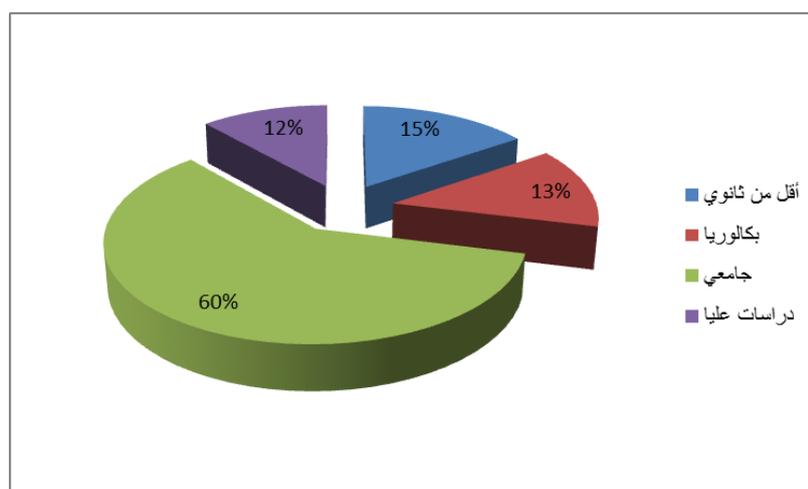
الجدول رقم (08) : توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي

النسبة %	العدد	البيان
15.39	8	أقل من ثانوي
13.46	7	بكالوريا
59.61	31	جامعي
11.54	6	دراسات عليا
100	52	المجموع

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج (Excel)

ويمكن توضيح ذلك في الشكل التالي :

الشكل البياني رقم (10): نسبة عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي



المصدر : من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج (Excel)

## \* عدد سنوات الخبرة لأفراد العينة

بين الجدول رقم (09): سنوات الخبرة لأفراد عينة الدراسة ، إذ تبين أن أكبر نسبة كانت 36.54 % من فئة ما بين [ 15 . 11 ] سنوات خبرة تم تليها فئة [ 10 . 06 ] سنة اقل من خمس سنوات بنسبة 30.77 % ، ثم فئة أكثر من 20 سنة بنسبة 15.38 % ثم الفئة أقل من 5 سنوات بنسبة 11.54 % و الفئة من [ 20 . 16 ] سنة بنسبة 5.77 %، ومن الملاحظ أن أكثر من 37 % من أفراد العينة كانت خبرتهم العملية كانت ما بين [ 15 . 11 ] سنوات، هذه النتائج تدل على أن عينينة الدراسة تتمتع بقدرة كافية على فهم مشكلة الدراسة و الإجابة على متغيراتها بكل الموضوعية.

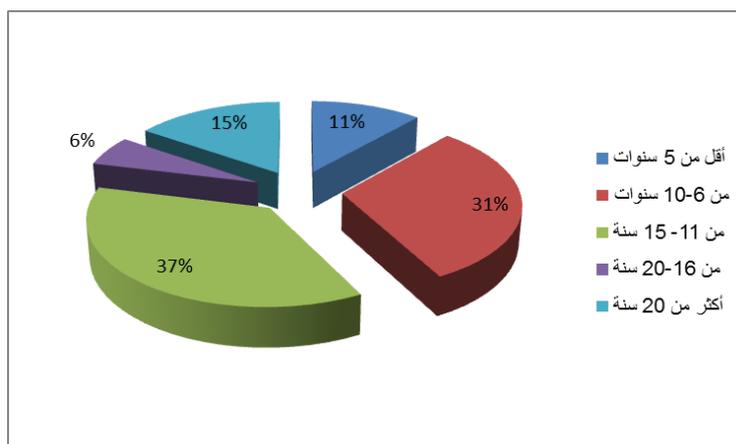
## جدول رقم (09): توزيع أفراد العينة حسب خبرتهم المهنية

النسبة %	العدد	البيان
11.54	6	اقل من 05 سنوات
30.77	16	من 6 إلى 10 سنوات
36.54	19	من 11 إلى 15 سنة
5.77	3	من 16 إلى 20 سنة
15.38	8	أكثر من 20 سنة
100	52	المجموع

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج (Excel)

كما يمكن توضيح هذه النتائج في الشكل التالي

الشكل رقم (11): نسبة أفراد العينة حسب الخبرة المهنية



المصدر : من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج (Excel)

\* حصول أفراد العينة على برامج تكوينية (الندوات والمؤتمرات) في مجال المحاسبة الإدارية والتأهيل

#### الإداري

يبين الجدول رقم (10) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب مشاركتهم في برامج تكوينية في مجال المحاسبة الإدارية والتأهيل الإداري، إذ يشير إلى أن 71.15% من أفراد العينة كانوا قد شاركوا في برامج تكوينية في مجال المحاسبة الإدارية والتأهيل الإداري، وأن 28.85% من أفراد العينة لم يشاركوا في البرامج تكوينية في مجال المحاسبة الإدارية والتأهيل الإداري، هذا لا يعني أنهم لا يعرفون عنه شيء ولكن بدرجة أقل ممن شاركوا في الملتقى ، وهذه النتائج لها دلالات جيدة على مقدرة هؤلاء المستجوبون في فهم أسئلة الاستبيان و الإجابة عليها بموضوعية.

الجدول رقم (10) :توزيع مشاركة أفراد العينة في برامج تكوينية (الندوات والمؤتمرات) في مجال

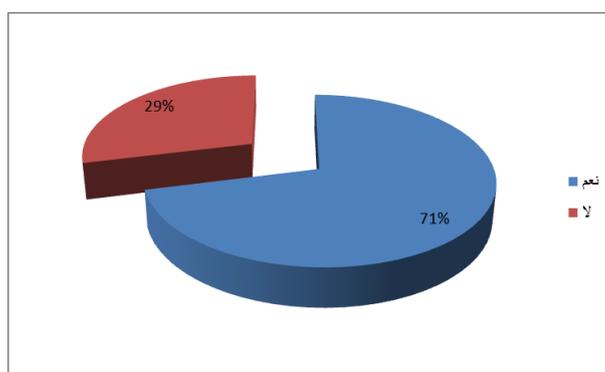
#### المحاسبة الإدارية والتأهيل الإداري

النسبة %	العدد	الإجابة	البيان
71.15	37	نعم	مدى حصولكم على برامج تكوينية (ندوات و مؤتمرات) في مجال المحاسبة الادارية والتأهيل الاداري
28.85	15	لا	
<b>100</b>	<b>52</b>	<b>المجموع</b>	

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج (Excel)

الشكل رقم (12): نسبة حصول أفراد العينة على برامج تكوينية (الندوات والمؤتمرات) في مجال

المحاسبية الإدارية والتأهيل الإداري



المصدر : من إعداد الطالبات بناء على نتائج برنامج (Excel)

المطلب الثالث : عرض وتحليل نتائج الاستبيان

سنحاول من خلال هذا المطلب عرض نتائج أقسام الاستبيان وتحليل آراء أفراد العينة انطلاقاً من النتائج المستخرجة حسب برنامج (SPSS) لنفي أو تأكيد فرضيات الدراسة الميدانية وهذا بعد اختبار ثبات وصدق عبارات الاستبيان .

أولاً : اختبار ثبات وصدق أسئلة الاستبيان

لتقدير ثبات الدراسة سنعتمد على معامل ألفا كرونباخ الذي يعد من أفضل المقاييس للدلالة على ثبات وصدق الاستبانة، وقد قدر هذا المقياس بواسطة برنامج (SPSS) حيث قيمته 0.802 هذا يدل على أن أسئلة الاستبانة ثابتة، وأما عن صدق الاستبانة فقد قمنا بجدر معامل ألفا كرونباخ لنحصل على معامل الصدق الذي قيمته 0.895 والذي يدل على صدق الاستبانة، والجدول التالي يوضح اختبار الثبات والصدق لمخاور الدراسة .

جدول رقم (11): نتائج اختبار ثبات وصدق الاستبانة.

الرقم	العبارة	عدد العبارات	معامل الثبات	معامل الصدق
1	منطلقات وأساسيات المحاسبة الإدارية	7	0.831	0.911
2	مركزات وأساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسة الاقتصادية	13	0.849	0.921
3	متطلبات العمل والمهارات المطلوب تطويرها لدى المحاسب الاداري	7	0.785	0.886

0.861	0.743	12	واقع تطبيق المحاسبة الإدارية في المؤسسات الاقتصادية	4
<b>0.895</b>	<b>0.802</b>	<b>39</b>	<b>المعدل العام</b>	

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج (SPSS)

ثانيا : الأوساط الحسابية والانحرافات المعيارية لأقسام الإستبانة.

الجدول رقم (12): منطلقات وأساسيات المحاسبة الإدارية

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة	الرقم
0.703	4.230	المحاسبة الادارية هي الجمع بين المحاسبة والادارة في آن واحد	1
0.792	4.134	تساعد المحاسبة الإدارية على بناء خطة استراتيجية شاملة للمؤسسة الاقتصادية	2
0.765	3.961	المحاسبة الادارية اداة لتوفير البيانات و المعلومات للمستويات المختلفة في الإدارة	3
0.581	4.230	تهدف المحاسبة الادارية الى مساعدة الادارة في التنظيم والتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات	4
0.839	4.038	تهدف المحاسبة الادارية الى تقليل التكاليف وتعظيم الايرادات	5
0.525	4.192	تهدف المحاسبة الإدارية الى توفير معلومات كمية تفصيلية عن المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف لمساعدة الإدارة على اتخاذ قرارات رشيدة	6
0.815	3.961	تكمن أهمية المحاسبة الإدارية في التنظيمات الهادفة للربح وكذلك التنظيمات غير الهادفة للربح	7
<b>0.511</b>	<b>4.107</b>	<b>المعدل العام</b>	

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج (SPSS)

تشير النتائج الموجودة في الجدول السابق المتعلقة بالقسم الثاني من أقسام الاستبيان إلى أن موافقة أفراد العينة على العبارتين " المحاسبة الادارية هي الجمع بين المحاسبة والادارة في آن واحد " و "تهدف المحاسبة الادارية الى مساعدة الادارة في التنظيم والتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات" إذ جاءتا بالمرتبة الأولى بمتوسط حسابي يساوي 4.230 (الدرجة الكلية :5) بمتوسط حسابي نسبي 57.7 % للعبارة الاولى والتي كانت أول عبارة أما للعبارة الثانية % 67.3. مما يدل على إن درجة الاستجابة لهذه العبارة عالية جدا مقارنة مع درجة الموافقة المقبولة والتي هي 3 .

كما جاءت العبارتين " المحاسبة الادارية اداة لتوفير البيانات و المعلومات للمستويات المختلفة في الإدارة" والعبارة "تكمن أهمية المحاسبة الإدارية في التنظيمات الهادفة للربح وكذلك التنظيمات غير الهادفة للربح" والتي كانت

آخر عبارة، في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي 3.961 (الدرجة:4)، مما يدل كذلك على أن اقل متوسط حسابي لدرجة الاستجابة من طرف أفراد العينة كان لهذه العبارة وهو بدوره أكبر من درجة الموافقة المقبولة التي هي دائما 3. تم الموافقة من قبل افراد العينة على جميع عبارات القسم وذلك بمتوسط حسابي يقع في مجال "موافق" و "موافق بشدة"، وكان المتوسط الحسابي لعبارات القسم كله هو 4.107 وانحراف معياري 0.511 والذي يبين أن للمحاسبة الادارية أهمية كبيرة مما يساعد مستعمليها في تسهيل المهمة واتخاذ قرارات رشيدة.

الجدول رقم (13): مرتكزات وأساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسة الاقتصادية

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية في الرقابة واتخاذ القرارات الادارية وتقييم الاداء	3.942	0.802
2	تستخدم أساليب المحاسبة الادارية في اعداد الموازنات	4.019	0.779
3	يعد مفهوم أساليب المحاسبة الادارية المختلفة من المفاهيم المعروفة بشكل جيد للمستويات الإدارية المسؤولة في مؤسستكم	3.653	0.926
4	يوجد في المؤسسة هيكل إداري سليم يساعد كثيراً في عملية إنجازها	3.423	1.054
5	تطبق مؤسستكم اسلوب الموازنات التخطيطية	3.634	0.929
6	تطبق مؤسستكم أسلوب محاسبة المسؤولية ( محاسبة الموظفين عن أداء المهام الموكلة اليهم في ظل اللامركزية وفقا لمعايير للأداء المحددة من قبل الادارة العليا)	3.211	1.090
7	تستخدم مؤسستكم أسلوب التكاليف المعيارية (أي تقدير التكاليف مقدما وتحديد الانحرافات بين الفعلي والمطبق) والتكاليف الفعلية	3.192	1.029
8	تستخدم مؤسستكم أسلوب نظام التكاليف المبني على اساس الانشطة بشكل كامل ( أي توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات وذلك بالاعتماد على أساس توزيع خاص بكل نشاط)	3.134	1.010
9	تطبق مؤسستكم اسلوب ادارة الجودة الشاملة (تقوم المؤسسة بإعداد وتنفيذ برامج لعمليات التحسين المستمر في منتجاتها من حيث الجودة والأسعار)	3.519	1.075
10	تستخدم مؤسستكم أسلوب نظام الانتاج في الوقت المحدد	3.384	1.223
11	تستخدم مؤسستكم أسلوب بطاقة الأداء المتوازن كأداة لمراقبة التسيير وتقييم الأداء (أي	3.096	1.089

		عدم الاقتصار على التقييم المالي فقط وانما تقييم الأداء غير المالي أيضا من كافة الجوانب)	
0.714	3.634	تطبق مؤسستكم أساليب أخرى للمحاسبة الادارية	12
1.064	3.653	معرفة وادراك الإدارة بالمزايا والفوائد التي تتحقق للمؤسسة بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية واقتناعها بها	13
<b>0.592</b>	<b>3.500</b>	<b>المعدل العام</b>	

## المصدر : من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج (SPSS)

تشير النتائج الموجودة في الجدول السابق المتعلقة بالقسم الثالث إلى أنه كانت استجابة أفراد العينة للعبارة الثانية " تستخدم أساليب المحاسبة الادارية في اعداد الموازنات"، المرتبة الأولى بمتوسط حسابي يساوي 4.019(الدرجة 4) بمتوسط حسابي نسبي 67.3 % مما يدل على موافقة عينة الدراسة على هذه العبارة .

في حين كان تردد من قبل بعض أفراد العينة بالموافقة على أن " تستخدم مؤسستكم أسلوب بطاقة الأداء المتوازن كأداة لمراقبة التسيير وتقييم الأداء (أي عدم الاقتصار على التقييم المالي فقط وانما تقييم الأداء غير المالي أيضا من كافة الجوانب) "، حيث جاءت في المرتبة الأخيرة بمتوسط حسابي 3.096، وبالرغم من ذلك فهي موافقة لدرجة الموافقة المقبولة 3.

وكما ان أول عبارة " تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية في الرقابة واتخاذ القرارات الادارية وتقييم الاداء" كانت بمتوسط حسابي 3.942 والذي يكون ضمن المجال "موافق" أما العبارة الاخيرة "معرفة وادراك الإدارة بالمزايا والفوائد التي تتحقق للمؤسسة بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية واقتناعها بها" كانت بمتوسط حسابي 3.653 أي ضمن المجال "موافق" ايضا.

من الملاحظ أن سبع عبارات من القسم الثالث كان المتوسط الحسابي للاستجابة لها كان في مجال "موافق"، ومن هذا يتضح استجابة أفراد العينة لعبارات القسم حيث كان المتوسط الحسابي للقسم هو 3.500، أي في الدرجة 4 وبانحراف معياري 0.592.

الجدول رقم (14): متطلبات العمل والمهارات المطلوب تطويرها لدى المحاسب الاداري

الرقم	العبارة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	التزام المحاسب الاداري بدليل السلوك المهني	4.096	1.033
2	ضرورة إلمام المحاسب الاداري بالمعرفة في مجال اتخاذ القرار الاداري	4.230	0.469
3	ضرورة إلمام المحاسب الاداري بالهيكل التنظيمي والادارة	4.134	0.686
4	ضرورة إلمام المحاسب الاداري بمتابعة اعداد التقارير الداخلية والخارجية	4.211	0.695
5	ضرورة امتلاك المحاسب الاداري بمهارات الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات	4.384	0.599
6	ضرورة امتلاك المحاسب الاداري بمهارات التحليل والتواصل	4.192	0.627
7	ضرورة إلمام المحاسب الاداري بأهمية الأساليب التقديرية والكمية	4.192	0.715
	<b>المعدل العام</b>	<b>4.206</b>	<b>0.467</b>

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج (SPSS)

تشير النتائج الموجودة في الجدول السابق المتعلقة بالقسم الرابع إلى أفراد العينة يرون أن " ضرورة امتلاك المحاسب الاداري بمهارات الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات " من أهم متطلبات العمل والمهارات المطلوب تطويرها لدى المحاسب الاداري حيث جاءت في المرتبة الأولى في اتجاهات أفراد العينة بالقبول لعبارة القسم بمتوسط حسابي يساوي 4.384 أي بمتوسط حسابي نسبي 55.8 % مما يدل على موافقة عينة الدراسة بدرجة "موافق بشدة" .

غير أنهم لم يوافقوا على أن العبارة الأولى " التزام المحاسب الاداري بدليل السلوك المهني"، وذلك بوجودها في المرتبة الأخيرة في ترتيب الموافقة على عبارات القسم بمتوسط حسابي 4.096، و بالرغم من ذلك فهي موافقة لدرجة الموافقة 4، مما يدل على موافقة أفراد العينة على هذه العبارة.

أما العبارة الاخيرة "ضرورة إلمام المحاسب الاداري بأهمية الأساليب التقديرية والكمية" كانت بمتوسط حسابي 4.192 أي في مجال "موافق".

من الملاحظ ثلاث عبارات تقع في المجال "موافق بشدة" أما باقي العبارات تقع في مجال " موافق " ، هذا يجعل موافقة افراد العينة على القسم بمتوسط حسابي 4.206 والذي يقع في مجال "موافق بشدة" وكذا بانحراف معياري 0.467، هذا يؤكد على اهمية تطوير متطلبات العمل لدى المحاسب الاداري.

الجدول رقم (15): واقع تطبيق المحاسبة الإدارية في المؤسسات الاقتصادية

الرقم	العبرة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري
1	تتوفر مؤسستكم على الكفاءات والخبرات القادرة على تطبيق المحاسبة الإدارية	3.576	1.177
2	تتوفر مؤسستكم على الكفاءة العلمية والعملية التي تجمع بين المعرفة المحاسبية وبرامج الحاسوب	3.673	1.115
3	تحرص المؤسسة على ان تكون الاهداف الموضوعية واقعية قابلة للقياس والتحقق	3.538	0.999
4	تتوفر المؤسسة على الإمكانيات المادية والإدارية لتطبيق المحاسبة الادارية	3.730	1.031
5	تلتزم الشركة بتدريب العاملين وتطوير مهاراتهم	3.673	1.132
6	ترى الإدارة أن تطبيق المحاسبة الادارية يزيد من التكاليف	3.134	1.172
7	يمكن للمؤسسة ان تنجح دون استخدام أساليب المحاسبة الادارية	2.711	1.226
8	هناك فناعة ورضا من طرف المحاسبين بالأساليب المطبقة حاليا	3.596	0.995
9	العمل على تطوير النظم المحاسبية والإدارية لتتلاءم مع التطور في نظم التصنيع الحديثة	3.557	1.074
10	العمل على تطبيق المحاسبة الادارية بشكل اوسع في المؤسسات الاقتصادية لما لها من جدوى ومنفعة	3.769	0.982
11	يؤدي تطبيق المحاسبة الادارية الى حدوث تغيير في طريقة ادارة المؤسسة	4.115	0.676
12	تقتبس المؤسسة الافكار الناجحة من المؤسسات الاخرى وتطبقها	3.326	1.097
	<b>المعدل العام</b>	<b>3.533</b>	<b>0.544</b>

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على نتائج برنامج (SPSS)

تشير النتائج الموجودة في الجدول السابق المتعلقة بالقسم الخامس إلى أن العبارة " يؤدي تطبيق المحاسبة الادارية الى حدوث تغيير في طريقة ادارة المؤسسة " ، احتلت المرتبة الأولى بمتوسط حسابي يساوي 4.115 بمتوسط حسابي نسبي 59.6% مما يدل على موافقة عينة الدراسة بدرجة "موافق " .

جاءت العبارة "ترى الإدارة أن تطبيق المحاسبة الادارية يزيد من التكاليف " المرتبة الأخيرة من درجة الاستجابة من طرف افراد العينة بمتوسط حسابي 3.134 حيث تقع هذه النسبة في مجال "محايد".

وجاءت العبارة الأولى "تتوفر مؤسستكم على الكفاءات والخبرات القادرة على تطبيق المحاسبة الإدارية" بمتوسط حسابي 3.576 أي ضمن المجال "موافق"، أمل العبارة الاخيرة "تقتبس المؤسسة الافكار الناجحة من المؤسسات الاخرى وتطبقها" بمتوسط حسابي 3.326 أي ضمن مجال الموافقة المقبولة 3. من الملاحظ أن العبارات الباقية تقع في مجال "موافق" وهذا ما يفسره الاتجاه العام لعينة الدراسة حيث نلاحظ المتوسط الحسابي للقسم يقدر بـ 3.533 والذي يندرج ضمن الفئة الرابعة وبانحراف معياري 0.544 مما يعني موافقة الافراد على جميع عبارات القسم.

### ثالثا: الاستنتاجات والاقتراحات

**1-** يتضح من الجدول رقم ( 12 ) نتائج الاستبيان المتعلقة منطلقات وأساسيات المحاسبة الادارية أن وجهة نظر أفراد العينة في اتجاه موافق كما يشير إلى ذلك المتوسط الحسابي للإجابات والذي بلغ 4.107 وبانحراف معياري يقدر بـ 0.511 ويرجع ذلك إلى أن للمحاسبة الادارية أهمية كبيرة مما يساعد مستعمليه في تسهيل المهمة و اتخاذ قرارات رشيدة ويتجلى ذلك في العبارتين "المحاسبة الادارية هي الجمع بين المحاسبة والادارة في آن واحد" و"تهدف المحاسبة الادارية الى مساعدة الادارة في التنظيم والتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات" وكانت باتجاه موافق بشدة، لأن المحاسبة الادارية نظام معلومات يتولى عملية تجميع وتخزين وتحليل المعلومات الأساسية أو البيانات المتولدة من أنظمة المعلومات الفرعية الأخرى في المؤسسة بهدف إنتاج بيانات ومعلومات بشكل كمي سواء كانت مالية أو إدارية، حيث يتم تقديم هذه البيانات والمعلومات إلى الإدارة العليا من أجل استخدامها في عملية التخطيط و في عملية الرقابة على تنفيذ عمل إداري تم التخطيط له مسبقاً وكذا اتخاذ القرارات الرشيدة، وطرق التحليل التي تستخدم في نظام المحاسبة الإدارية تعتمد على طبيعة احتياجات المعلومات التي تعتمد بدورها على طبيعة القرارات الإدارية المتخذة، وعلى هذا فان طرق التحليل التي يمكن أن تدخل تحت إطار المحاسبة الإدارية يمكن أن تتغير وتتطور بتطور طبيعة القرارات الإدارية وطبيعة المعلومات اللازمة لها وخلفية القائمين باتخاذ القرارات، وهذا ما يظهر حاجة المحاسبة الادارية الى البيانات والمعلومات.

**2-** يتضح من الجدول رقم ( 13 ) نتائج الاستبيان المتعلقة بمرتكزات وأساليب المحاسبة الادارية في المؤسسة الاقتصادية أن وجهة نظر أفراد العينة في اتجاه موافق، كما يشير إلى ذلك المتوسط الحسابي للإجابات والذي بلغ 3.500 وبانحراف معياري يقدر بـ 0.592، و يتجلى ذلك في العبارة والتي تنص على أن " تستخدم أساليب المحاسبة الادارية في اعداد الموازنات" وكانت باتجاه موافق، لأن المحاسبة الادارية تقوم بإعداد الموازنات ليس فقط بالتغطية لجميع أوجه النشاط المالي بالمؤسسة، و إنما تتميز أيضاً بالواقعية و بحيث يتيح تنفيذها طبقاً لإمكانيات

وظروف المؤسسة المتاحة لها، و بحيث تتلاءم كذلك مع أهداف المؤسسة. كما تتميز تلك الموازنات باشتراك عدد كبير من العاملين على جميع المستويات الإدارية بالمؤسسة في تصميمها للاستفادة من خبراتهم وتحفيز الابتكار لديهم و تطبيق تلك المتطلبات المستقبلية بشكلٍ فاعل كونهم مشاركون في تصميمها وكذا تعزيز الانتماء لمكان العمل . كما نسجل أن أفراد عينة الدراسة قد أكدوا على موافقتهم في تطبيق المؤسسة لأساليب المحاسبة الادارية من خلال العبارات التالية:

- تطبق مؤسستكم اسلوب الموازنات التخطيطية وهذا ما يؤكد العبارة السابقة
  - تطبق مؤسستكم اسلوب ادارة الجودة الشاملة أي تقوم المؤسسة بإعداد وتنفيذ برامج لعمليات التحسين المستمر في منتجاتها من حيث الجودة والأسعار لأنها أصبحت احد الاتجاهات الحديثة في المؤسسات.
  - تطبق مؤسستكم أساليب أخرى للمحاسبة الادارية أي وجود أساليب اخرى غير مذكورة تقوم المؤسسة بتطبيقها.
- 3-** يتضح من الجدول رقم ( 14 ) نتائج الاستبيان المتعلقة بمتطلبات العمل والمهارات المطلوب تطويرها لدى المحاسب الاداري، وهذا من وجهة نظر أفراد العينة في اتجاه موافق بشدة، كما يشير إلى ذلك المتوسط الحسابي للإجابات و الذي بلغ 4.206 وانحراف معياري يقدر بـ0.467 ويرجع ذلك إلى أن من أبرز متطلبات العمل الواجب تطويرها لدى المحاسب الاداري تتمثل في مهارات الاتصال وتكنولوجيا المعلومات ويتجلى ذلك في العبارة والتي تنص على أن " ضرورة امتلاك المحاسب الاداري بمهارات الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات " وكانت باتجاه موافق بشدة، وذلك استخدام نظم تقنية المعلومات، وأدواتها وتوظيفها في حل مشاكل الأعمال والمحاسبة، وإظهار الفهم لعمل هذه الأنظمة، والقدرة على التحقق من صحتها ودقتها، والقدرة على أن يكون ضمن فريق عمل إدارة هذه الأنظمة أو تقويمها، أو تصميمها، أو كلها جميعا للاستفادة من المعارف المتاحة وإدارتها لصالح المشاريع.
- كما نسجل أن أفراد عينة الدراسة قد أكدوا على ضرورة تطوير متطلبات عمل ومهارات اخرى لدى المحاسب الاداري من خلال العبارات التالية:

- ضرورة إلمام المحاسب الاداري بالمعرفة في مجال اتخاذ القرار الاداري لان مهمته هي توفير المعلومات الملائمة والتي تساعد على ترشيد القرارات الإدارية .
- ضرورة إلمام المحاسب الاداري بمتابعة اعداد التقارير الداخلية والخارجية وذلك بأن يدعم نفسه بالعلم والخبرة التي تمكنه من القيام بمهمته على الوجه الأكمل وتقديم التقارير الواضحة والمتكاملة التي يمكن الاعتماد عليها، بالإضافة الى ان مخرجات نظام المحاسبة الإدارية بكونه أحد نظم المعلومات الحاسوبية تتمثل في تقارير وموازنات تخطيطية وقوائم

تقديره مثل قائمة الدخل المخططة والموازنات التخطيطية وقوائم النفقات النقدية المقدرة وتعتمد درجة نجاح تلك التقارير على أسلوب جمع البيانات المالية مثل التكاليف والإيرادات المخططة وغير المالية الكمية.

4- يتضح من الجدول رقم ( 15 ) نتائج الاستبيان المتعلقة بواقع تطبيق المحاسبة الادارية في المؤسسات الاقتصادية أن وجهة نظر أفراد العينة في اتجاه موافق كما يشير إلى ذلك المتوسط الحسابي للإجابات والذي بلغ 3.533 وبانحراف معياري يقدر بـ 0.544 ويتجلى ذلك في العبارة " يؤدي تطبيق المحاسبة الادارية الى حدوث تغيير في طريقة ادارة المؤسسة " وكانت باتجاه موافق ، من حيث دعم عملية اتخاذ القرارات بأساليب جديدة، لتزويد الإدارة بمعلومات مفيدة، ومنها أساليب بحوث العمليات، والأساليب الرياضية والإحصائية ، باعتبار أن المعلومات التي توفرها قد تكوّن أكثر فائدة من المعلومات التي توفرها المحاسبة التقليدية، وحاجتها الى استخدام بيانات ومعلومات الموجودة في السجلات المحاسبية وكذا المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار حتى لو كانت خارجة عن نطاق السجلات المحاسبية ، ومنه نستنتج صحة الفرضية الرابعة.

## خلاصة الفصل :

تناولنا في هذا الفصل الجانب التطبيقي لموضوع بحثنا متطلبات تطبيق المحاسبة الادارية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، إذ حاولنا إسقاط ما تناولناه في الفصل الأول على أرض الواقع، بحيث عولج هذا الموضوع باتباع طريقة الاستبيان المجمع من طرف أفراد عينة الدراسة ومن ثم تحليله بناء على مجموعة من المعطيات والنتائج المتحصل عليها من هذه الاستبانة إذ تبين من خلال تحليله بأن المحاسبة الادارية تحظى بأهمية بالغة من قبل الأفراد ، ومن ثم استنتاج الحلول للإشكالية المطروحة في الدراسة وتحليل محاور الاستبيان كل على حدى، وفي الأخير تم التوصل إلى جملة من الاستنتاجات جراء تحليلنا للدراسة، وكذا التوصل إلى الاقتراحات الموصى بها في إطار الدراسة.

لقد قمنا من خلال هذه الدراسة بالبحث عن متطلبات تطبيق المحاسبة الادارية في المؤسسات الاقتصادية كما حاولنا تحديد ضرورة تطبيق المحاسبة الادارية في المؤسسات الاقتصادية من أجل إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، وكان الغرض من ذلك هو الإجابة على الأسئلة المطروحة في إشكالية البحث، مركزين على أهم العناصر المرتبطة بنجاح تطبيق المحاسبة الادارية، بطريقة تجعلنا نتعرف بنوع من الدقة على المحاسبة الادارية، من خلال الفصلين لهذه الدراسة وانطلاقا من الفروض الأساسية، يمكن عرض نقد وتفسير الفرضيات، نتائج اختبار الفروض، والاقتراحات وأفاق البحث كما يلي:

#### ✓ نقد و تفسير الفرضيات :

انطلاقا من طريقة المعالجة التي اعتمدها والتي جمعت بين الدراسة النظرية من جهة والدراسة الميدانية من خلال تقييم الواقع والاستبانة من جهة أخرى، وقد توصلنا أثناء اختبار الفروض إلى النتائج التالية:

- بخصوص الفرضية الأولى التي تنص على " تحتاج المحاسبة الادارية الى البيانات والمعلومات بهدف التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات " ولكي تقوم إدارة المؤسسة بأنشطة التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات تحتاج إلى المعلومات المناسبة التي تطابق احتياجات الإدارة ، لذلك يجب أن يسبقها دراسة لطبيعة القرارات التي ستستخدم فيها الإدارة المعلومات للوصول إليها، والمعلومات المناسبة أيضا هي تلك التي تصل إلى الإدارة في الوقت المناسب والتي تحصل عليها من مصادر متنوعة سواء الخبراء الماليين أو الاقتصاديين أو إدارات الإنتاج والمشتريات والمخازن والتسويق والمحاسبين بالمؤسسة وهذا ما يثبت صحة الفرضية الأولى.
- أما بخصوص الفرضية الثانية " تقوم مؤسسة نفضال بغرداية بتطبيق أساليب المحاسبة الادارية (تقليدية، حديثة)" أن هذه الفرضية محققة في المؤسسة من تجميع البيانات من أفراد العينة والاستنتاج بأن المؤسسة تطبق أسلوب الموازنات التخطيطية (انتاج ، مبيعات ...) وادارة الجودة الشاملة (بحيث تقوم المؤسسة بإعداد وتنفيذ برامج لعمليات التحسين المستمر في منتجاتها من حيث الجودة والأسعار ) بالإضافة الى أساليب اخرى للمحاسبة الادارية( محاسبة تحليلية، تحليل نقطة التعادل... ) .
- بالنسبة للفرضية الثالثة " يوجد لدى المحاسب الاداري مهارات وكفاءات مطلوب تطويرها " وهذه الفرضية محققة في المؤسسة من خلال تجميع البيانات من أفراد العينة والاستنتاج أنه من بين المهارات

المطلوب تطويرها لدى المحاسب الاداري هي مهارة الاتصال وتكنولوجيا المعلومات بالإضافة الى الحصول على برامج تكوينية (ندوات و مؤتمرات ) في مجال المحاسبية الادارية والتأهيل الاداري للقيام بوظيفته وتنمية معلوماته وتطوير قدراته، و بالتالي يصبح هذا الهدف وسيلة لهدف آخر وهو رفع كفاءة الأفراد وتحسين أداء المؤسسة ككل وهذا يجعله قادراً على القيام بدوره بفعالية باعتباره عضواً في المؤسسة.

- في حين أن الفرضية الرابعة " يؤدي تطبيق المحاسبة الادارية في مؤسسة نفضال بغرداية الى حدوث تغيير في طريقة ادارة المؤسسة " هذه الفرضية محققة في المؤسسة من خلال تجميع البيانات من أفراد العينة والاستنتاج يكون بدعم عملية اتخاذ القرارات بأساليب جديدة، لتزويد الإدارة بمعلومات مفيدة، ومنها أساليب بحوث العمليات، والأساليب الرياضية والإحصائية ، باعتبار أن المعلومات التي توفرها قد تكون أكثر فائدة وفعالية، وحاجتها الى استخدام بيانات ومعلومات الموجودة في السجلات المحاسبية وكذا المعلومات اللازمة لاتخاذ القرار حتى لو كانت خارجة عن نطاق السجلات المحاسبية.

#### ✓ النتائج والتوصيات

##### أولاً: نتائج الدراسة:

- إن المحاسبة الادارية هي الجمع بين المحاسبة والادارة في آن واحد ؛
- تهدف المحاسبة الادارية الى مساعدة الادارة في التنظيم والتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات؛
- تقوم المحاسبة الإدارية على توجيه الانتباه نحو المعلومات المحاسبية المناسبة لوضع الخطط واتخاذ القرار والحكم على فعاليته و رشده؛
- تطوير متطلبات العمل والمهارات لدى المحاسب الاداري كالاتصالات وتكنولوجيا المعلومات؛
- تطبق مؤسسة نفضال أساليب المحاسبة الادارية كالموازنات التخطيطية وأسلوب ادارة الجودة الشاملة بالإضافة الى اساليب اخرى؛
- يؤدي تطبيق المحاسبة الادارية الى حدوث تغيير في طريقة ادارة المؤسسة.

##### ثانياً: توصيات الدراسة:

- من خلال النتائج المتوصل إليها من الدراسة النظرية والميدانية، نقترح التوصيات التالية:
- ضرورة تنمية الوعي لدى المدراء والقيادات الإدارية وإطلاعهم على مزايا تطبيق المحاسبة الادارية في المؤسسات والذي يعود على المؤسسة بالنفع بحيث يساهم ذلك في تحسين قيمة المؤسسة؛

- زيادة الدورات التدريبية للعاملين في المؤسسة وخصوصاً المسؤولين والإدارة العليا في أساليب المحاسبة الادارية بشكل عام، وأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة بشكل خاص في ظل التطور المتسارع نتيجة التغيرات الجوهرية التي تشهدها بيئة الأعمال الحديثة و لتتلاءم أيضاً مع التطور الهائل في تكنولوجيا المعلومات.
- العمل على تفعيل دور أساليب المحاسبة الإدارية باعتبارها نظاماً للمعلومات يساهم في خدمة أهداف الإدارة.
- العمل على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة بصورة أوسع في المؤسسات الاقتصادية لما لها من جدوى ومنفعة كبيرة تعود على المؤسسات.
- ثالثاً: آفاق الدراسة (نظرة مستقبلية):  
بعد الدراسة النظرية والتطبيقية لمتطلبات تطبيق المحاسبة الادارية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، يمكن اقتراح مجموعة مواضيع أخرى التي تصب في نفس هذا السياق، وبإمكانها إثراء البحوث العلمية في هذا المجال والتي تتمثل فيما يلي:
  - دراسة مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في المؤسسات الجزائرية ؛
  - مدى فاعلية أساليب المحاسبة الادارية في عملية التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات؛
  - دور المحاسبة الادارية في تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسات الاقتصادية؛
  - دور المحاسبة الادارية في ظل مهنة المحاسبة بالجزائر.

## قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

### • الكتب

1. الأميرة ابراهيم عثمان، عبد الوهاب نصر علي، مقدمة في المحاسبة الإدارية، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية- مصر، 2006م.
2. جبرائيل جوزيف كحالة و رضوان حلوة حنان، المحاسبة الإدارية مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الاداء، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009م.
3. عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، بطاقة الأداء المتوازن(المحل المعاصر لقياس الأداء الاستراتيجي)، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2009م.
4. فداغ الفداغ، المحاسبة الادارية المفاهيم الاساسية، الطبعة الثانية، دار الوراق للنشر والتوزيع، عمان- الاردن، 2013م.
5. فؤاد محمد الليثي، الاتجاهات لمعاصرة في المحاسبة الإدارية، دار الفكر العربي، 2005م.
6. وليد ناجي الحياي، المدخل في المحاسبة الادارية، الاكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، مؤسسة مي للطباعة، بدون سنة.

### • الأطروحات والرسائل العلمية

7. أحمد محمد أبو محسن، مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في البنوك الوطنية العاملة بقطاع غزة، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، قسم المحاسبة، الجامعة الاسلامية غزة، فلسطين، 2009م.
8. جيهان عبد الهادي موسى محمد، مدى إمكانية تطوير البناء الفكري للمحاسبة الإدارية باستخدام الاتجاه الإيجابي، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة، كلية التجارة-بنها، قسم المحاسبة، جامعة الزقازيق، مصر، 1999م.
9. حابي أحمد، دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات شهادة ماجستير في علوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر03، الجزائر، 2011/2010م.

10. درويش مصطفى الخلب، دور أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تطوير الأداء المالي، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، فلسطين، 2007م.
11. ديبالا جميل الرزي، مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، قدمت هذه الدراسة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، قسم محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2007م.
12. زعرور نعيمة، أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة، اطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2015/2014م.
13. زيد محمود موسى عليان، مدى أهمية استخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة، قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الاعمال، قسم المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا، الاردن، 2009م.
14. ساحل فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2003/2002م.
15. سامي ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2010/2009م.
16. عجيلة محمد، دور الإبداع المحاسبي و المحاسبين في التسيير و اتخاذ القرار - دراسة ميدانية-، أطروحة لنيل درجة دكتوراه في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة البليدة، الجزائر، 2009/ 2008م.
17. ناريمان ابراهيم صباح، واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير في المحاسبة والتمويل، قسم المحاسبة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2008م.
18. هادفي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماجستير في علوم التسيير، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2013/2012م.

• المؤتمرات والملتقيات العلمية

19. أعر عزوي، أحمد علماوي، الثقافة التنظيمية مدخل لتطبيق ادارة الجودة الشاملة في منظمات الاعمال، ملتقى وطني حول ادارة الجودة الشاملة وتنمية أداء المؤسسة، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الطاهر مولاي بسعيدة، الجزائر، يومي 08/07 ديسمبر 2010م.
20. محمد الصغير قريشي، عمليات المصادر الخارجية كمدخل لتحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات و الحكومات الطبعة الثانية :نمو المؤسسات و الاقتصاديات بين تحقيق الأداء المالي و تحديات الأداء البيئي، جامعة ورقلة،الجزائر، يومي 22 و 23 نوفمبر 2011 م.

• المجالات العلمية

21. ابراهيم عمر ميده، نظام محاسبة المسؤولية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية واقع وتطلعات، مجلة جامعة دمشق، المجلد19، العدد الثاني، دمشق-سوريا، 2003 م.
22. بن عنتر عبد الرحمان، إدارة الجودة الشاملة كتوجه تنافسي في المنظمات المعاصرة، مجلة الباحث -عدد 06، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، 2008م.
23. زيد عبد الكريم جرادات و سيف عبيد الشبيل، مدى مساهمة المحاسبة الإدارية في اندماج المصارف التجارية، المنارة، المجلد19، العدد4، جامعة آل البيت، الأردن، 2013م.
24. قاسم ابراهيم الشعار، فايز جمعه النجار، تطبيقات إدارة الجودة الشاملة وأثرها في الإبداع التكنولوجي(دراسة تطبيقية على المصارف العاملة في الاردن)، مجلة دراسات العلوم الادارية، كلية المال والاعمال، جامعة العلوم الاسلامية العالمية، الاردن، المجلد 42، العدد2، سنة2015م.
25. معتصم فضل عبد الرحيم عبد الحميد و فتح الرحمن الحسن منصور، بطاقة الأداء المتوازن ودورها في تقويم الأداء بالصندوق القومي للمعاشات، مجلة العلوم الاقتصادية، المملكة العربية السعودية، 2015م.

ثانيا :المراجع باللغة الأجنبية:

26. A.Rappin et J.Poly, **Comptabilité Analytique d'exploitation**, DUNOD, Paris, 2e édition, 1996.

27. Kaplan Robert.s david P. Norton, **the balanced scorecard : measures that drive performance**, Harvard business review , January/ February, 1992.

ثالثا: المواقع الإلكترونية

28 <https://sqarra.wordpress.com/am1>, 19/01/2016.

29 <http://suad-alsaati.com/ArticleShow.aspx?ID=13> , 18/01/2016.

30. احمد علي ابراهيم ،المحاسبة الادارية في دعم قرارات البنوك ، مركز التعليم المفتوح بجامعة بنها ،  
<http://www.pdfactory.com02/02> / 2016.

## الملحق رقم (1): استمارة (الاستبيان)

### استبيان (استمارة)

في إطار التحضير لمذكرة ماستر تحت عنوان "متطلبات تطبيق المحاسبة الإدارية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية" يرجى التكرم بالإجابة على الأسئلة التالية بتمعن بوضع إشارة (X) في الخانة التي تتفق مع رأيكم كمساعدة منكم لإنجاح الدراسة علما بأن إجاباتكم ستعامل بشكل سري وجماعي ولغايات وأغراض البحث العلمي فقط وستوضع نتائج الدراسة تحت تصرفكم في أي وقت وليس مطلوب منكم ذكر اسمك أو عنوانك ، شاكرين لكم سلفا جهودكم وحسن تعاونكم

من إعداد الطالبة : حروز ربيعة

المشرف على المذكرة : الدكتور محمد عجيلة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير بجامعة غرداية

القسم الأول: لو تكرمت بذكر بعض المعلومات العامة الآتية من أجل استكمال البيانات الخاصة بالبحث وهي:

1. الجنس : ذكر  أنثى
2. اسم الوظيفة: رئيس قسم  محاسب  مساعد محاسب  إداري  مدقق
3. الفئة العمرية : أقل من 25 سنة  26-30 سنة  31-40 سنة  41-50 سنة  أكثر من 50 سنة
4. الدرجة العلمية : أقل من ثانوي  بكالوريا  جامعي  دراسات عليا
5. عدد سنوات الخبرة: أقل من 5 سنوات  6-10 سنوات  11-15 سنة  16-20 سنة  أكثر من 20 سنة
6. مدى حصولكم على برامج تكوينية (ندوات و مؤتمرات ) في مجال المحاسبة الادارية والتأهيل الاداري : نعم  لا

القسم الثاني: محاور الاستبيان

المحور الأول: منطلقات وأساسيات المحاسبة الإدارية (Management Accounting):

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	المحاسبة الادارية هي الجمع بين المحاسبة والادارة في آن واحد.					
02	تساعد المحاسبة الإدارية على بناء خطة استراتيجية شاملة للمؤسسة الاقتصادية.					
03	المحاسبة الادارية اداة لتوفير البيانات و المعلومات للمستويات المختلفة في الإدارة.					
04	تهدف المحاسبة الادارية الى مساعدة الادارة في التنظيم والتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات .					
05	تهدف المحاسبة الادارية الى تقليل التكاليف وتعظيم اليرادات.					
06	تهدف المحاسبة الإدارية الى توفير معلومات كمية تفصيلية عن المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف لمساعدة الإدارة على اتخاذ قرارات رشيدة.					
07	تكمن أهمية المحاسبة الإدارية في التنظيمات الهادفة للربح .					

المحور الثاني: مركّزات وأساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسة الاقتصادية :

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	تستخدم أساليب المحاسبة الإدارية في الرقابة واتخاذ القرارات الادارية وتقييم الاداء .					
02	تستخدم أساليب المحاسبة الادارية في اعداد الموازنات.					
03	يعد مفهوم أساليب المحاسبة الادارية المختلفة من المفاهيم المعروفة بشكل جيد للمستويات الإدارية المسؤولة في مؤسستكم.					
04	يوجد في المؤسسة هيكل إداري سليم يساعد كثيراً في عملية إنجاحها .					
05	تطبق مؤسستكم اسلوب الموازنات التخطيطية .					
06	تطبق مؤسستكم أسلوب محاسبة المسؤولية ( محاسبة الموظفين عن أداء المهام الموكلة اليهم في ظل اللامركزية وفقا لمعايير للأداء المحددة من قبل الادارة العليا).					
07	تستخدم مؤسستكم أسلوب التكاليف المعيارية (أي تقدير التكاليف مقدما وتحديد الانحرافات بين الفعلي والمطبق) والتكاليف الفعلية.					
08	تستخدم مؤسستكم أسلوب نظام التكاليف المبني على اساس الانشطة Activity Based Costing بشكل كامل ( أي توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات وذلك بالاعتماد على أساس توزيع خاص بكل نشاط).					
09	تطبق مؤسستكم اسلوب ادارة الجودة الشاملة Total quality management (تقوم المؤسسة بإعداد وتنفيذ برامج لعمليات التحسين المستمر في منتجاتها من حيث الجودة والأسعار).					
10	تستخدم مؤسستكم أسلوب نظام الانتاج في الوقت المحدد. Just In Time.					
11	تستخدم مؤسستكم أسلوب بطاقة الأداء المتوازن Balanced score card كأداة لمراقبة التسيير وتقييم الأداء (أي عدم الاقتصار على التقييم المالي فقط وانما تقييم الأداء غير المالي أيضا من كافة الجوانب).					
12	تطبق مؤسستكم أساليب أخرى للمحاسبة الادارية.					
13	معرفة وادراك الإدارة بالمزايا والفوائد التي تتحقق للمؤسسة بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية واقتناعها بها.					

المحور الثالث: متطلبات العمل والمهارات المطلوب تطويرها لدى المحاسب الاداري.

الرقم	العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
01	التزام المحاسب الاداري بدليل السلوك المهني.					

					02	ضرورة إلمام المحاسب الإداري بالمعرفة في مجال اتخاذ القرار الإداري.
					03	ضرورة إلمام المحاسب الإداري بالهيكل التنظيمي والإدارة.
					04	ضرورة إلمام المحاسب الإداري بمتابعة أعداد التقارير الداخلية والخارجية.
					05	ضرورة امتلاك المحاسب الإداري بمهارات الاتصالات وتكنولوجيا المعلومات.
					06	ضرورة امتلاك المحاسب الإداري بمهارات التحليل والتواصل.
					07	ضرورة إلمام المحاسب الإداري بأهمية الأساليب التقديرية والكمية.

المحور الرابع: واقع تطبيق المحاسبة الإدارية في المؤسسات الاقتصادية .

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	العبارة	الرقم
					تتوفر مؤسستكم على الكفاءات والخبرات القادرة على تطبيق المحاسبة الإدارية .	01
					تتوفر مؤسستكم على الكفاءة العلمية والعملية التي تجمع بين المعرفة المحاسبية وبرامج الحاسوب.	02
					تحرص المؤسسة على ان تكون الاهداف الموضوعية واقعية قابلة للقياس والتحقق.	03
					تتوفر المؤسسة على الإمكانيات المادية والإدارية لتطبيق المحاسبة الإدارية.	04
					تلتزم الشركة بتدريب العاملين وتطوير مهاراتهم.	05
					ترى الإدارة أن تطبيق المحاسبة الإدارية يزيد من التكاليف.	06
					يمكن للمؤسسة ان تنجح دون استخدام أساليب المحاسبة الإدارية.	07
					هناك قناعة ورضا من طرف المحاسبين بالأساليب المطبقة حاليا .	08
					العمل على تطوير النظم المحاسبية والإدارية لتتلاءم مع التطور في نظم التصنيع الحديثة.	09
					العمل على تطبيق المحاسبة الإدارية بشكل اوسع في المؤسسات الاقتصادية لما لها من جدوى ومنفعة .	10
					يؤدي تطبيق المحاسبة الإدارية الى حدوث تغيير في طريقة ادارة المؤسسة.	11
					تقتبس المؤسسة الافكار الناجحة من المؤسسات الاخرى وتطبقها.	12

الملحق رقم (2): نتائج الخصائص الديموغرافية للعيينة مع اختبار صدق وثبات عبارات الاستبانة والمتوسط الحسابي والانحراف المعياري و التباين حسب برنامج SPSS

#### Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments normalisés	Nombre d'éléments
,831	,835	7

#### Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments normalisés	Nombre d'éléments
,849	,825	13

#### Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments normalisés	Nombre d'éléments
,785	,848	7

#### Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Alpha de Cronbach basé sur des éléments normalisés	Nombre d'éléments
,743	,726	12

#### Statistiques descriptives

	N	Minimum	Maximum	Moyenne	Ecart type
واحد أن في والإدارة المحاسبة بين الجمع هي الإدارية المحاسبة الاقتصادية للمؤسسة شاملة استراتيجية خطة بناء على الإدارية المحاسبة تساعد الإدارة في المختلفة للمستويات المعلومات والبيانات لتوفير اداة الإدارية المحاسبة القرارات واتخاذ والرقابة والتخطيط التنظيم في الإدارة مساعدة الى الإدارية المحاسبة تهدف الإيرادات وتعظيم التكاليف تقليل الى الإدارية المحاسبة تهدف التكاليف ومحاسبة المالية المحاسبة عن تفصيلية كمية معلومات توفير الى الإدارية المحاسبة تهدف رشيدة قرارات اتخاذ على الإدارة لمساعدة للربح الهادفة غير التنظيمات وكذلك للربح الهادفة التنظيمات في الإدارية المحاسبة أهمية تكمن الأداء وتقييم الإدارية القرارات واتخاذ الرقابة في الإدارية المحاسبة أساليب تستخدم الموازنات اعداد في الإدارية المحاسبة أساليب تستخدم الإدارية للمستويات جيد بشكل المعروفة المفاهيم من المختلفة الإدارية المحاسبة أساليب مفهوم يعد مؤسستكم في المسؤولية إنجازها عملية في كثيراً يساعد سليم إداري هيكل المؤسسة في يوجد التخطيطية الموازنات أسلوب مؤسستكم تطبق المسؤولية محاسبة أسلوب مؤسستكم تطبق الفعلية والتكاليف المعيارية التكاليف أسلوب مؤسستكم تستخدم كامل بشكل الانشطة اساس على المبني التكاليف نظام أسلوب مؤسستكم تستخدم الشاملة الجودة ادارة أسلوب مؤسستكم تطبق المحدد الوقت في الانتاج نظام أسلوب مؤسستكم تستخدم الأداء وتقييم التسيير لمراقبة كأداة المتوازن الأداء بطاقة أسلوب مؤسستكم تستخدم الإدارية للمحاسبة أخرى أساليب مؤسستكم تطبق الإدارية المحاسبة أساليب بتطبيق للمؤسسة تتحقق التي والفوائد بالمزايا الإدارة وإدراك معرفة بها واقتناعها المهني السلوك دليل الإداري المحاسب التزام الإداري القرار اتخاذ مجال في بالمعرفة الإداري المحاسب إمام ضرورة والإدارة التنظيمي بالهيكل الإداري المحاسب إمام ضرورة والخارجية الداخلية التقارير اعداد بمتابعة الإداري المحاسب إمام ضرورة المعلومات وتكنولوجيا الاتصالات بمهارات الإداري المحاسب امتلاك ضرورة والتواصل التحليل بمهارات الإداري المحاسب امتلاك ضرورة والكمية التقديرية الأساليب بأهمية الإداري المحاسب إمام ضرورة	52	2,00	5,00	4,2308	,70336
	52	1,00	5,00	4,1346	,79283
	52	2,00	5,00	3,9615	,76598
	52	2,00	5,00	4,2308	,58126
	52	2,00	5,00	4,0385	,83927
	52	3,00	5,00	4,1923	,52537
	52	2,00	5,00	3,9615	,81557
	52	1,00	5,00	3,9423	,80229
	52	1,00	5,00	4,0192	,77940
	52	2,00	5,00	3,6538	,92640
	52	1,00	5,00	3,4231	1,05433
	52	1,00	5,00	3,6346	,92945
	52	1,00	5,00	3,2115	1,09072
	52	1,00	5,00	3,1923	1,02972
	52	1,00	5,00	3,1346	1,01032
	52	1,00	5,00	3,5192	1,07540
	52	1,00	5,00	3,3846	1,22320
	52	1,00	5,00	3,0962	1,08934
	52	2,00	5,00	3,6346	,71480
	52	1,00	5,00	3,6538	1,06430
	52	1,00	5,00	4,0962	1,03393
	52	3,00	5,00	4,2308	,46927
	52	2,00	5,00	4,1346	,68682
	52	2,00	5,00	4,2115	,69555
	52	2,00	5,00	4,3846	,59914
	52	2,00	5,00	4,1923	,62743
	52	2,00	5,00	4,1923	,71506

الإدارية المحاسبية تطبيق على القدرة والخبرات الكفاءات على مؤسستكم تتوفر الحاسوب وبرامج المحاسبية المعرفة بين تجمع التي والعملية العلمية الكفاءة على مؤسستكم تتوفر	52	1,00	5,00	3,5769	1,17734
والتحقق للقياس قابلة واقعية الموضوعه الاهداف تكون ان على المؤسسة تحرص	52	1,00	5,00	3,6731	1,11533
الادارية المحاسبية لتطبيق والإدارية المادية الإمكانات على المؤسسة تتوفر	52	1,00	5,00	3,5385	,99925
مهاراتهم وتطوير العاملين بتدريب الشركة تلتزم	52	1,00	5,00	3,7308	1,03119
التكاليف من يزيد الادارية المحاسبية تطبيق أن الإدارة ترى	52	1,00	5,00	3,6731	1,13278
الادارية المحاسبية أساليب استخدام دون تنجح ان للمؤسسة يمكن	52	1,00	5,00	3,1346	1,17204
حاليا المطبقة بالأساليب المحاسبين طرف من ورضا قناعة هناك	52	2,00	5,00	2,7115	1,22613
الحديثة التصنيع نظم في التطور مع لتتلاءم والإدارية المحاسبية النظم تطوير على العمل	52	1,00	5,00	3,5962	,99528
ومنفعة جدوى من لها لما الاقتصادية المؤسسات في اوسع بشكل الادارية المحاسبية تطبيق على العمل	52	1,00	5,00	3,5577	1,07400
المؤسسة ادارة طريقة في تغيير حدوث الى الادارية المحاسبية تطبيق يؤدي	52	2,00	5,00	3,7692	,98250
وتطبيقها الاخرى المؤسسات من الناجحة الافكار المؤسسة تقتبس	52	1,00	5,00	4,1154	,67603
الإدارية المحاسبية وأساسيات منطلقات	52	2,71	5,00	3,3269	1,09761
المؤسسة في الإدارية المحاسبية وأساليب مرتكزات	52	2,00	4,62	4,1071	,51147
الإداري المحاسب لدى تطويرها المطلوب والمهارات العمل متطلبات	52	2,57	5,00	3,5000	,59262
الإقتصادية المؤسسات في الإدارية المحاسبية تطبيق واقع	52	2,00	4,67	4,2060	,46778
N valide (listwise)	52			3,5337	,54465

واحد أن في والادارة المحاسبية بين الجمع هي الإدارية المحاسبية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير	2	3,8	3,8	3,8
محاييد	2	3,8	3,8	7,7
Valide موافق	30	57,7	57,7	65,4
بشدة موافق	18	34,6	34,6	100,0
Total	52	100,0	100,0	

الاقتصادية للمؤسسة شاملة استراتيجية خطة بناء على الإدارية المحاسبية تساعد

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
بشدة موافق غير	1	1,9	1,9	1,9
موافق غير	2	3,8	3,8	5,8
Valide محاييد	1	1,9	1,9	7,7
موافق	33	63,5	63,5	71,2
بشدة موافق	15	28,8	28,8	100,0
Total	52	100,0	100,0	

الإدارة في المختلفة للمستويات المعلومات و البيانات لتوفير اداة الادارية المحاسبية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير	3	5,8	5,8	5,8
محاييد	7	13,5	13,5	19,2
Valide موافق	31	59,6	59,6	78,8
بشدة موافق	11	21,2	21,2	100,0
Total	52	100,0	100,0	

القرارات واتخاذ والرقابة والتخطيط التنظيم في الإدارة مساعدة الى الإدارية المحاسبية تهدف

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير	1	1,9	1,9	1,9
محاييد	1	1,9	1,9	3,8
Valide موافق	35	67,3	67,3	71,2
بشدة موافق	15	28,8	28,8	100,0
Total	52	100,0	100,0	

الإيرادات وتعظيم التكاليف تقليل الى الإدارية المحاسبة تهدف

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير	4	7,7	7,7	7,7
محاييد	5	9,6	9,6	17,3
Valide موافق	28	53,8	53,8	71,2
بشدة موافق	15	28,8	28,8	100,0
Total	52	100,0	100,0	

قرارات اتخاذ على الإدارة لمساعدة التكاليف ومحاسبة المالية المحاسبة عن تفصيلية كمية معلومات توفير الى الإدارية المحاسبة تهدف  
رشيدة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
محاييد	3	5,8	5,8	5,8
Valide موافق	36	69,2	69,2	75,0
بشدة موافق	13	25,0	25,0	100,0
Total	52	100,0	100,0	

للربح الهادفة غير التنظيمات وكذلك للربح الهادفة التنظيمات في الإدارية المحاسبة أهمية تكمن

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير	3	5,8	5,8	5,8
محاييد	9	17,3	17,3	23,1
Valide موافق	27	51,9	51,9	75,0
بشدة موافق	13	25,0	25,0	100,0
Total	52	100,0	100,0	

الإداء وتقييم الإدارية القرارات واتخاذ الرقابة في الإدارية المحاسبة أساليب تستخدم

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
بشدة موافق غير	1	1,9	1,9	1,9
موافق غير	2	3,8	3,8	5,8
محاييد	6	11,5	11,5	17,3
Valide موافق	33	63,5	63,5	80,8
بشدة موافق	10	19,2	19,2	100,0
Total	52	100,0	100,0	

الموازنات اعداد في الإدارية المحاسبة أساليب تستخدم

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
بشدة موافق غير	1	1,9	1,9	1,9
موافق غير	2	3,8	3,8	5,8
محاييد	3	5,8	5,8	11,5
Valide موافق	35	67,3	67,3	78,8
بشدة موافق	11	21,2	21,2	100,0
Total	52	100,0	100,0	

مؤسستكم في المسؤولية الإدارية للمستويات جيد بشكل المعروفة المفاهيم من المختلفة الإدارية المحاسبة أساليب مفهوم يعد

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير	8	15,4	15,4	15,4
Valide محاييد	10	19,2	19,2	34,6
موافق	26	50,0	50,0	84,6

بشدة موافق	8	15,4	15,4	100,0
Total	52	100,0	100,0	

إنجاحها عملية في كثيرًا يساعد سليم إداري هيكل المؤسسة في يوجد

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
بشدة موافق غير	3	5,8	5,8	5,8
موافق غير	8	15,4	15,4	21,2
محاييد	10	19,2	19,2	40,4
موافق	26	50,0	50,0	90,4
بشدة موافق	5	9,6	9,6	100,0
Total	52	100,0	100,0	

التخطيطية الموازنات أسلوب مؤسستكم تطبق

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
بشدة موافق غير	2	3,8	3,8	3,8
موافق غير	5	9,6	9,6	13,5
محاييد	8	15,4	15,4	28,8
موافق	32	61,5	61,5	90,4
بشدة موافق	5	9,6	9,6	100,0
Total	52	100,0	100,0	

المسؤولية محاسبة أسلوب مؤسستكم تطبق

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
بشدة موافق غير	6	11,5	11,5	11,5
موافق غير	6	11,5	11,5	23,1
محاييد	13	25,0	25,0	48,1
موافق	25	48,1	48,1	96,2
بشدة موافق	2	3,8	3,8	100,0
Total	52	100,0	100,0	

الفعلية والتكاليف المعيارية التكاليف أسلوب مؤسستكم تستخدم

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
بشدة موافق غير	4	7,7	7,7	7,7
موافق غير	10	19,2	19,2	26,9
محاييد	11	21,2	21,2	48,1
موافق	26	50,0	50,0	98,1
بشدة موافق	1	1,9	1,9	100,0
Total	52	100,0	100,0	

كامل بشكل الانشطة اساس على الميني التكاليف نظام أسلوب مؤسستكم تستخدم

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
بشدة موافق غير	4	7,7	7,7	7,7
موافق غير	8	15,4	15,4	23,1
محاييد	20	38,5	38,5	61,5
موافق	17	32,7	32,7	94,2
بشدة موافق	3	5,8	5,8	100,0
Total	52	100,0	100,0	

الشاملة الجودة ادارة أسلوب مؤسستكم تطبق

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
بشدة موافق غير	4	7,7	7,7	7,7
موافق غير	5	9,6	9,6	17,3

محايد	9	17,3	17,3	34,6
موافق	28	53,8	53,8	88,5
بشدة موافق	6	11,5	11,5	100,0
Total	52	100,0	100,0	

المحدد الوقت في الإنتاج نظام أسلوب مؤسستكم تستخدم

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
بشدة موافق غير	6	11,5	11,5	11,5
موافق غير	6	11,5	11,5	23,1
محايد	10	19,2	19,2	42,3
موافق	22	42,3	42,3	84,6
بشدة موافق	8	15,4	15,4	100,0
Total	52	100,0	100,0	

الأداء وتقييم التسيير لمراقبة كفاءة المتوازن الأداء بطاقة أسلوب مؤسستكم تستخدم

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
بشدة موافق غير	6	11,5	11,5	11,5
موافق غير	8	15,4	15,4	26,9
محايد	15	28,8	28,8	55,8
موافق	21	40,4	40,4	96,2
بشدة موافق	2	3,8	3,8	100,0
Total	52	100,0	100,0	

الإدارية للمحاسبة أخرى أساليب مؤسستكم تطبق

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير	2	3,8	3,8	3,8
محايد	20	38,5	38,5	42,3
موافق	25	48,1	48,1	90,4
بشدة موافق	5	9,6	9,6	100,0
Total	52	100,0	100,0	

بها واقتناعها الإدارية المحاسبة أساليب بتطبيق للمؤسسة تتحقق التي والفوائد بالمزايا الإدارة وإدراك معرفة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
بشدة موافق غير	4	7,7	7,7	7,7
موافق غير	3	5,8	5,8	13,5
محايد	8	15,4	15,4	28,8
موافق	29	55,8	55,8	84,6
بشدة موافق	8	15,4	15,4	100,0
Total	52	100,0	100,0	

المهني السلوك بدليل الإداري المحاسب التزام

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
بشدة موافق غير	4	7,7	7,7	7,7
محايد	1	1,9	1,9	9,6
موافق	29	55,8	55,8	65,4
بشدة موافق	18	34,6	34,6	100,0
Total	52	100,0	100,0	

الإداري القرار اتخاذ مجال في بالمعرفة الإداري المحاسب إمام ضرورة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
محايد	1	1,9	1,9	1,9
موافق	38	73,1	73,1	75,0

بشدة موافق	13	25,0	25,0	100,0
Total	52	100,0	100,0	

والادارة التنظيمي بالهيكل الاداري المحاسب إمام ضرورة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير	2	3,8	3,8	3,8
محاييد	3	5,8	5,8	9,6
موافق	33	63,5	63,5	73,1
بشدة موافق	14	26,9	26,9	100,0
Total	52	100,0	100,0	

والخارجية الداخلية التقارير اعداد بمتابعة الاداري المحاسب إمام ضرورة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير	2	3,8	3,8	3,8
محاييد	2	3,8	3,8	7,7
موافق	31	59,6	59,6	67,3
بشدة موافق	17	32,7	32,7	100,0
Total	52	100,0	100,0	

المعلومات وتكنولوجيا الاتصالات بمهارات الاداري المحاسب امتلاك ضرورة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير	1	1,9	1,9	1,9
موافق	29	55,8	55,8	57,7
بشدة موافق	22	42,3	42,3	100,0
Total	52	100,0	100,0	

والتواصل التحليل بمهارات الاداري المحاسب امتلاك ضرورة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير	1	1,9	1,9	1,9
محاييد	3	5,8	5,8	7,7
موافق	33	63,5	63,5	71,2
بشدة موافق	15	28,8	28,8	100,0
Total	52	100,0	100,0	

والكمية التقديرية الأساليب بأهمية الاداري المحاسب إمام ضرورة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير	2	3,8	3,8	3,8
محاييد	3	5,8	5,8	9,6
موافق	30	57,7	57,7	67,3
بشدة موافق	17	32,7	32,7	100,0
Total	52	100,0	100,0	

الإدارية المحاسبة تطبيق على القدرة والخبرات الكفاءات على مؤسستكم تتوفر

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
بشدة موافق غير	7	13,5	13,5	13,5
موافق غير	2	3,8	3,8	17,3
محاييد	3	5,8	5,8	23,1
موافق	34	65,4	65,4	88,5
بشدة موافق	6	11,5	11,5	100,0
Total	52	100,0	100,0	

الحاسوب وبرامج المحاسبية المعرفة بين تجمع التي والعملية العلمية الكفاءة على مؤسستكم تتوفر

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	6	11,5	11,5
	موافق غير	2	3,8	15,4
	محايد	1	1,9	17,3
	موافق	37	71,2	88,5
	بشدة موافق	6	11,5	100,0
	Total	52	100,0	100,0

والتحقق للقياس قابلة واقعية الموضوعه الاهداف تكون ان على المؤسسة تحرص

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	3	5,8	5,8
	موافق غير	5	9,6	15,4
	محايد	10	19,2	34,6
	موافق	29	55,8	90,4
	بشدة موافق	5	9,6	100,0
	Total	52	100,0	100,0

تتوفر المؤسسة على الإمكانيات المادية والإدارية لتطبيق المحاسبة الادارية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	3	5,8	5,8
	موافق غير	5	9,6	15,4
	محايد	3	5,8	21,2
	موافق	33	63,5	84,6
	بشدة موافق	8	15,4	100,0
	Total	52	100,0	100,0

مهاراتهم وتطوير العاملين بتدريب الشركة تلتزم

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	5	9,6	9,6
	موافق غير	3	5,8	15,4
	محايد	5	9,6	25,0
	موافق	30	57,7	82,7
	بشدة موافق	9	17,3	100,0
	Total	52	100,0	100,0

التكاليف من يزيد الادارية المحاسبة تطبيق أن الإدارة ترى

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	3	5,8	5,8
	موافق غير	17	32,7	38,5
	محايد	8	15,4	53,8
	موافق	18	34,6	88,5
	بشدة موافق	6	11,5	100,0
	Total	52	100,0	100,0

الادارية المحاسبة أساليب استخدام دون نتج ان للمؤسسة يمكن

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	بشدة موافق غير	10	19,2	19,2
	موافق غير	16	30,8	50,0

محايد	7	13,5	13,5	63,5
موافق	17	32,7	32,7	96,2
بشدة موافق	2	3,8	3,8	100,0
Total	52	100,0	100,0	

حاليا المطبقة بالأساليب المحاسبين طرف من ورضا قناعة هناك

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير	9	17,3	17,3	17,3
محايد	13	25,0	25,0	42,3
Valide موافق	20	38,5	38,5	80,8
بشدة موافق	10	19,2	19,2	100,0
Total	52	100,0	100,0	

الحديثة التصنيع نظم في التطور مع لتتلاءم والإدارية المحاسبية النظم تطوير على العمل

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
بشدة موافق غير	4	7,7	7,7	7,7
موافق غير	5	9,6	9,6	17,3
Valide محايد	7	13,5	13,5	30,8
موافق	30	57,7	57,7	88,5
بشدة موافق	6	11,5	11,5	100,0
Total	52	100,0	100,0	

ومففعة جدوى من لها لما الاقتصادية المؤسسات في اوسع بشكل الادارية المحاسبة تطبيق على العمل

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
بشدة موافق غير	4	7,7	7,7	7,7
موافق غير	2	3,8	3,8	11,5
Valide محايد	2	3,8	3,8	15,4
موافق	38	73,1	73,1	88,5
بشدة موافق	6	11,5	11,5	100,0
Total	52	100,0	100,0	

المؤسسة ادارة طريقة في تغيير حدوث الى الادارية المحاسبة تطبيق يؤدي

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
موافق غير	1	1,9	1,9	1,9
محايد	6	11,5	11,5	13,5
Valide موافق	31	59,6	59,6	73,1
بشدة موافق	14	26,9	26,9	100,0
Total	52	100,0	100,0	

وتطبقها الاخرى المؤسسات من الناجحة الافكار المؤسسة تقتبس

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
بشدة موافق غير	5	9,6	9,6	9,6
موافق غير	5	9,6	9,6	19,2
Valide محايد	15	28,8	28,8	48,1
موافق	22	42,3	42,3	90,4
بشدة موافق	5	9,6	9,6	100,0
Total	52	100,0	100,0	

الملحق رقم (03): قائمة الأساتذة المحكمين

المهنة	المحكمين للاستبيان
دكتور جامعي (جامعة غارداية)	عجيلة محمد
أستاذة جامعية (جامعة غارداية)	الشرع مريم
أستاذ جامعي (جامعة غارداية)	الطالب أحمد نور الدين
أستاذ جامعي (جامعة غارداية)	خلف الله بن يوسف
دكتور جامعي (جامعة غارداية)	شنيبي حسين
أستاذة جامعية (جامعة غارداية)	بهاز لويزة
أستاذ جامعي (جامعة غارداية)	بن النوي مصطفى
أستاذة جامعية (جامعة غارداية)	بن مولاي زينب