

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم التسيير
العنوان:

المحاسبة الإدارية وتأثيرها على الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

- دراسة تطبيقية على عينة من المؤسسات بولاية جيجل -

مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة ماستر في علوم التسيير

تخصص: محاسبة وإدارة مالية

إعداد الطالبين:

إشراف الأستاذ(ة):

❖ عثمان هجيسي

❖ محمد سامي لزعر

❖ عقبة غميظ

أعضاء لجنة المناقشة:

رئيساً	جامعة محمد الصديق بن يحيى - قطب تاسوست -	الأستاذ(ة): عصام بودور
مشرفاً ومقرراً	جامعة محمد الصديق بن يحيى - قطب تاسوست -	الأستاذ(ة): محمد سامي لزعر
مناقشاً	جامعة محمد الصديق بن يحيى - قطب تاسوست -	الأستاذة(ة): مختار بن عمر

السنة الجامعية: 2017/2016

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

﴿ وَقَدْ أَعْمَلُوا فَسَيَرَى اللَّهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولَهُ وَالْمُؤْمِنُونَ وَسَتُرَدُّونَ ﴾

إِلَى عَالَمِ الْغَيْبِ وَالشَّهَادَةِ فَيُنَبِّئُكُمْ بِمَا كُنْتُمْ تَعْمَلُونَ ﴿

شكر و عرفان

إذا كان هناك شكر فهو لله سبحانه وتعالى على توفيقنا لإتمام هذا العمل

كما نتقدم بجزيل الشكر والاحترام إلى الأستاذ المشرف "محمد سامي لزهر"

على قبوله الإشراف على إنجاز هذه المذكرة وعلى سعة صبره وعلى حكمة

توجيهاته وملاحظاته التي كانت نورا تسير على ضوءه خطوات البحث.

كما نتقدم بالشكر الجزيل إلى كل من ساعدنا من قريب أو من بعيد ولو

بإتسامة أو بجملة بسيطة في إتمام هذا العمل المتواضع

كما لا ننسى التوجيه شكر إلى جميع عمال مؤسسات محل الدراسة الذين ساعدونا

على إنجاز هذا العمل وبالأخص عمال مطبعة المحاسبة والمالية

على توجيهاتهم ونصائحهم وصبرهم طيلة فترة التمرين التطبيقي .

دون أن ننسى أيضا أساتذة كلية العلوم التجارية ، الإقتصادية وعلوم التسيير

خاصة قسم علوم التسيير على ما قدموه لنا طيلة فترة دراستنا بالجامعة؛

وبالأخص رئيس مطبعة الأمانة "كمال"

إهداء

أمي رمز المحبة والعطاء قيمة التضحية والوفاء، ماسحة الدمع والأحزان، منبع الرقة والحنان،
ربيع الحياة وقارب النجاة، وأخوة الذكريات، أطال الله في عمرها ومدد خطاها؛
أبي بنوره مضيت طريقي فكان وصولي، وزرع في قلبي بسمه وبعك في فتوادي بهجة،
وكان مثلي الأعلى، أطال الله بعمره ومدد الله خطاه؛
إلى من جمعني بهم رحم واحد إخواني و أخواتي الأعزاء؛
إلى أصدقاء الدرب: نبيل، سفيان، إلياس، عاصم، أحمد، حسن؛
إلى أصدقاء الدارسة: فتواد، وليد، محي الدين، حمزة، لطفي، خالد؛
إلى زملائي وزميلاتي في الفوج 03؛

إلى جميع طلبة السنة الثانية ماستر تخصص محاسبة وإدارة مالية دفعة 2016/2017
بل إلى كل من يملأه الأمل وتصبو نفسه إلى العلم و إلى كل أصحاب النفوس الطيبة؛
إلى أساتذتي المحترمين الذين كانوا عوناً لي طول مشواري الدراسي؛
إلى كل من جمعني بهم مدرجات الجامعة إلى كل الزملاء والزميلات طلبة
قسم علوم التسيير؛

إلى كل من تصفح أوراق هذا المذكرة من بعدي؛
إلى من حملتهم ذاكرتي ولم يحملهم مذكرتي.

عثمان

إهداء

"ولئن شكرتم لأزيدنكم"

الحمد لله الذي رزقنا من العلم ما لم نكن نعلم ووفقنا في هذا

ولم نكن لنصل إليه لولا فضل الله علينا أما بعد :

أهدي ثمرة عملي هذا إلى الشمعة التي أنارت دربي وفتحت لي أبواب العلم

والمعرفة إلى أعز إنسان في الوجود "أمي" الغالية أطل الله في عمرها؛

إلى من سعى جاهدا في لرعايتي وتربيتي وتعليمي وتوجيهي إلى من

هو رمز القوة والنقاء، إلى من هو قدوتي في التربية والأخلاق إلى "أبي" العزيز؛

إلى من جمعني بهم رحم وحد وشاركوني تفاصيل الحياة وأمضت معهم أسعد الأوقات

إلى دفة البيت وسعاده إلى إخواني وأخواتي والبراعم؛

إلى من شاركني العمل وله المحبة الخالصة "عثمان"

إلى أصدقاء الدرب؛

إلى أصدقاء الدارسة؛

إلى زملائي وزميلاتي في الفوج 08؛

إلى أساتذتي المحترمين الذين كانوا عوناً لي طول مشواري الدراسي؛ إلى كل من جمعني بهم

مدرجات الجامعة إلى كل الزملاء والزميلات طلبة قسم علوم التسيير؛ إلى كل من تصفح أوراق هذا

المذكرة من بعدي؛ إلى من ذكرهم قلبي ولم يذكره قلبي.

عقبة

فهرس المحتويات

الصفحة	فهرس المحتويات
I	الشكر
II	الإهداء
V	الفهرس
VIII	قائمة الجداول والأشكال
أ - ح	مقدمة
18	الفصل الأول: عموميات حول المحاسبة الإدارية
19	تمهيد
20	المبحث الأول: مدخل إلى المحاسبة الإدارية
20	المطلب الأول: ماهية المحاسبة الإدارية
24	المطلب الثاني: أبعاد المحاسبة الإدارية
34	المبحث الثاني: أدوات المحاسبة الإدارية
34	المطلب الأول: الموازنات التقديرية
42	المطلب الثاني: محاسبة التكاليف
52	خلاصة
53	الفصل الثاني: المحاسبة الإدارية وتقييم الأداء المالي
54	تمهيد
55	المبحث الأول: أساسيات حول الأداء المالي
55	المطلب الأول: عموميات حول الأداء
62	المطلب الثاني: ماهية الأداء المالي
70	المبحث الثاني: تأثير أدوات المحاسبة الإدارية على الأداء المالي
70	المطلب الأول: الموازنات التقديرية والأداء المالي
77	المطلب الثاني: محاسبة التكاليف والأداء المالي
80	خلاصة
81	الفصل الثالث: دراسة ميدانية حول تأثير المحاسبة الإدارية على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية
82	تمهيد
83	المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة والأساليب الإحصائية المعتمدة
83	المطلب الأول: منهجية الدراسة

85	المطلب الثاني: الأساليب الاحصائية المعتمدة
85	المطلب الثالث: صدق وثبات الاستبانة
87	المبحث الثاني: تحليل البيانات والتعليق على نتائج الدراسة
87	المطلب الأول: تحليل البيانات الشخصية لعينة الدراسة
94	المطلب الثاني: التعليق على نتائج الدراسة
106	المبحث الثالث: اختبار الفرضيات و الفروق
106	المطلب الأول: اختبار الفرضيات
109	المطلب الثاني: اختبار الفروق
112	خلاصة
113	خاتمة
117	قائمة المراجع
124	الملاحق
	الملخص

قائمة الجداول والأشكال

رقم الجدول	البيان	الصفحة
(1-3)	الاحصائية الخاصة بالدراسة	83
(2-3)	جدول توزيع لمقياس ليكارث	84
(3-3)	الصدق الداخلي لعبارات المحور الثالث	86
(4-3)	معامل الثبات ألفا كرو نباخ	87
(5-3)	توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي	88
(6-3)	توزيع أفراد العينة حسب طبيعة التكوين	88
(7-3)	توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي	89
(8-3)	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة العلمية	90
(9-3)	توزيع أفراد العينة حسب الشكل القانوني للمؤسسة	91
(10-3)	توزيع أفراد العينة حسب طبيعة النشاط	91
(11-3)	توزيع أفراد العينة حسب حجم المؤسسة	92
(12-3)	توزيع أفراد العينة حسب مدة ممارسة المؤسسة للنشاط	93
(13-3)	اختبار التوزيع الطبيعي	94
(14-3)	توزيع أفراد العينة حسب تطبيقها لنظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة	95
(15-3)	توزيع أفراد العينة حسب تطبيقها لنظام التكلفة المستهدفة	95
(16-3)	توزيع أفراد العينة حسب تطبيقها لنظام تكاليف الأقسام المتجانسة	96
(17-3)	توزيع أفراد العينة حسب تطبيقها لنظام طريقة التكاليف المتغيرة	97
(18-3)	توزيع أفراد العينة حسب تطبيقها لنظام التكاليف المعيارية	97
(19-3)	توزيع أفراد العينة حسب تطبيقها للموازنات طويلة للخطط الاستراتيجية	98
(20-3)	توزيع أفراد العينة حسب تطبيقها للموازنات من أجل الرقابة على التكاليف	99
(21-3)	توزيع أفراد العينة حسب تطبيقها للموازنات التقديرية المرنة	100
(22-3)	توزيع أفراد العينة حسب تطبيقها للموازنات التقديرية من أجل التخطيط	100
(23-3)	توزيع أفراد العينة حسب تطبيقها الميزانية التقديرية على أساس الأنشطة	101
(24-3)	توزيع أفراد العينة حسب تطبيقها الميزانية التقديرية على أساس صفري	102
(25-3)	تحليل عبارات المحور الثالث	103
(26-3)	نتائج اختبار T_test لاختبار الفرضية الثالثة	108
(27-3)	نتائج اختبار t لفروق المبحوثين حول تأثير المحاسبة الإدارية على الأداء	109

	المالي في المؤسسة الاقتصادية للمتغير المسمى الوظيفي	
109	نتائج اختبار t لفروق المبحوثين حول تأثير المحاسبة الإدارية على الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية للمتغير المستوى التعليمي	(28-3)
110	نتائج اختبار t لفروق المبحوثين حول تأثير المحاسبة الإدارية على الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية للمتغير الشكل القانوني	(29-3)
110	نتائج اختبار t لفروق المبحوثين حول تأثير المحاسبة الإدارية على الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية للمتغير طبيعة نشاط المؤسسة	(30-3)
111	نتائج اختبار t لفروق المبحوثين حول تأثير المحاسبة الإدارية على الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية للمتغير حجم المؤسسة	(31-3)

الصفحة	البيان	رقم الشكل
26	فروع ومجالات المحاسبة	(1-1)
66	العوامل المؤثرة في الأداء المالي	(1-2)
72	أنواع الرقابة من حيث تركيزها على الإجراء التصحيحي	(2-2)
88	توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي	(1-3)
89	توزيع أفراد العينة حسب طبيعة التكوين	(2-3)
89	توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي	(3-3)
90	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة العلمية	(4-3)
91	توزيع أفراد العينة حسب الشكل القانوني للمؤسسة	(5-3)
92	توزيع أفراد العينة حسب طبيعة النشاط	(6-3)
92	توزيع أفراد العينة حسب حجم المؤسسة	(7-3)
93	توزيع أفراد العينة حسب مدة ممارسة النشاط	(8-3)
95	توزيع أفراد العينة حسب تطبيقها لنظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة	(9-3)
96	توزيع أفراد العينة حسب تطبيقها لنظام التكلفة المستهدفة	(10-3)
96	توزيع أفراد العينة حسب تطبيقها لنظام تكاليف الأقسام المتجانسة	(11-3)
97	توزيع أفراد العينة حسب تطبيقها لنظام طريقة التكاليف المتغيرة	(12-3)
98	توزيع أفراد العينة حسب تطبيقها لنظام التكاليف المعيارية	(13-3)
98	توزيع أفراد العينة حسب تطبيقها للموازنات طويلة الأجل للخطط الاستراتيجية	(14-3)
99	توزيع أفراد العينة حسب تطبيقها للموازنات من أجل الرقابة على التكاليف	(15-3)
100	توزيع أفراد العينة حسب تطبيقها للموازنات التقديرية المرنة	(16-3)
101	توزيع أفراد العينة حسب تطبيقها للموازنات التقديرية من أجل التخطيط	(17-3)
101	توزيع أفراد العينة حسب تطبيقها الميزانية التقديرية على أساس الأنشطة	(18-3)
102	توزيع أفراد العينة حسب تطبيقها الميزانية التقديرية على أساس صفري	(19-3)

مقدمة عامة

أدى التطور في مجالات الأعمال منذ الثورة الصناعية إلى الاتجاه نحو تكوين المشروعات ذات الحجم الكبير بالإضافة إلى ظهور الشركات المتعددة الجنسيات، وقد أدى هذا الاتجاه إلى تعقيد عملية التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، ونظراً لتزايد العوامل التي تؤثر على اتخاذ القرارات وتغييرها وعليه زادت حاجة الإدارة إلى استخدام أساليب حديثة تمكنها من التحقق من كفاءة استخدام الموارد المتاحة في تحقيق الأهداف المنشودة على الصورة المرغوبة لأقل تكلفة ممكنة لمواكبة تطورات العصر وضمان الاستمرارية والتواصل وكذلك استخدام الأساليب الحديثة في حل مشاكلها، لذلك زادت أهمية المعلومات وأنظمتها وتقنياتها والدارسة على أفضل استخدامات بأقل تكلفة لإنتاجها، لأن المعلومات السليمة تؤدي إلى القرارات السليمة.

ويعتبر نظام المعلومات المحاسبي من أهم الأنظمة المنتجة للمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات وتمثل المحاسبة الإدارية أهم النظم الفرعية لنظام المعلومات المحاسبي لكونها تؤدي دوراً بارزاً في توفير المعلومات اللازمة للإدارة لاتخاذ القرارات المختلفة، فهي تقدم معلومات لازمة وتفصيلية لإدارة المؤسسة لاتخاذ القرارات في الوقت المناسب ، لذا أصبحت المحاسبة الإدارية ضرورية ومهمة لنجاح المؤسسات بغض النظر عن طبيعة نشاطها.

وبالنظر إلى تحقيق الأهداف المالية للمؤسسة كتحقيق الربح والتوازن وبقائها واستمرارها فهو مرهون بكفاءة وفعالية أداءها المالي، فالأداء المالي يعتبر من أهم الوسائل الذي يستخدمه علم الإدارة والذي يعبر عن قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها طويلة الأجل، ومدى قدرتها على استغلال مواردها نحو تحقيق الأهداف المنشودة، فهو المرآة التي تعكس وضع المؤسسة من مختلف جوانبها وتسعى كافة الأطراف في المنظمة إلى تعزيز الأداء الأمثل.

ولقد ازداد الاهتمام بالأداء المالي خلال العقدین الأخيرين من أجل التغلب على الرهانات التي تواجه المؤسسات الاقتصادية، لأن التقارير المالية للمؤسسة لم تعد قادرة على تقديم صور متكاملة لتقييم النشاط دون تعزيزها بالمفهوم الواسع للأداء المالي، فبات ضرورياً على المؤسسة السعي إلى البقاء والنمو التحكم أكثر في الأساليب التسييرية الحديثة لتحسين أدائها المالي، ومن الأساليب المستخدمة في تقييم الأداء المالي أساليب المحاسبة الإدارية والتي تعتمد على الموازنات التقديرية ومحاسبة التكاليف، وهي منهج مهم وفعال في عملية قياس وتقييم الأداء المالي.

❖ إشكالية البحث:

بناءً على ما سبق، فإنَّ الإشكالية التي نسعى إلى بلورتها يمكن حصرها في طرح التساؤل الرئيسي التالي:

كيف يمكن أن يساهم تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية؟

❖ الأسئلة الفرعية:

و للإلمام بجميع جوانب الدراسة تم تجزئة التساؤل الرئيسي إلى مجموعة من التساؤلات الفرعية التالية:

- 1- ما هي أساليب محاسبة التكاليف المطبقة من طرف المؤسسات الاقتصادية في ولاية جيجل؟
- 2- ما هي أساليب الموازنات التقديرية المطبقة من طرف المؤسسات الاقتصادية في ولاية جيجل؟
- 3- كيف تساعد أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية؟

❖ الفرضيات:

لمعالجة إشكالية البحث، تم الاعتماد على الفرضيات التالية:

- 1- تستعمل المؤسسات الاقتصادية في ولاية جيجل أساليب محاسبة التكاليف.
- 2- تستعمل المؤسسات الاقتصادية في ولاية جيجل أساليب الموازنات التقديرية.
- 3- تساعد أدوات المحاسبة الإدارية على تحسين الأداء المالي.

❖ أهمية الدراسة:

تكمن أهمية هذه الدراسة فيما يلي:

- 1- تعد أدوات المحاسبة الإدارية ذات أهمية كبيرة في توفير البيانات التي تساعد الإدارة في التخطيط والتقييم؛
- 2- تساهم المحاسبة الإدارية في صنع القرارات الصحيحة المبنية على المعلومات الدقيقة ذات الشفافية العالية؛

3- يعتبر الأداء المالي من بين المواضيع التي تلقى اهتمامات وأبحاث كثير من طرف المسيرين خاصة في ظلّ التحولات الاقتصادية الجديدة حيث أصبح اهتمام المسيرين منصب في كيفية إيجاد أساليب وأدوات تتميز بالعقلانية وتساهم في تحسينه.

❖ أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى بلوغ مجموعة من الأهداف تتمثل فيما يلي:

- 1- دراسة الإطار الفكري لأسلوب المحاسبة الإدارية وارتباطه بتحسين الأداء المالي في المنشآت الاقتصادية؛
- 2- معرفة أهم الطرق المتبعة في المحاسبة الإدارية التي تساعد المسيرين علي تقادي العمليات الاستثمارية الفاشلة؛
- 3- إظهار أهمية أساليب المحاسبة الإدارية كأدوات تسمح للمسيرين بكشف نقاط الضعف والقوة ومساعدتهم على اتخاذ القرار؛
- 4- معرفة مدى تطبيق المؤسسات لأدوات المحاسبة الإدارية.

❖ أسباب اختيار الموضوع:

لم يكن اختيارنا لهذا الموضوع بمحض الصدفة، وإنما كان نتيجة لعدة اعتبارات موضوعية وذاتية.

✓ أسباب ذاتية:

- 1- ارتباط موضوع الدراسة مع التخصص الجامعي محاسبة وإدارة مالية؛
- 2- الفضول العلمي والرغبة في تحليل هذا الموضوع من الناحية النظرية والتطبيقية؛
- 3- عدم توفر الكثير من الدراسات السابقة التي أثارت اشكالية موضوع المحاسبة الإدارية على حسب اطلاعنا.

✓ أسباب موضوعية:

- 1- تبيان أهمية استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي؛
- 2- التعرف أكثر على استخدامات أدوات المحاسبة الإدارية في الجانب العملي؛
- 3- حاجة المنشآت الاقتصادية إلى المحاسبة الإدارية من أجل الرفع من أدائها المالي.

❖ مجال وحدود الدراسة:

✓ الحدود المكانية: دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل.

✓ الحدود الزمانية: تحددت الدراسة من بداية شهر ديسمبر إلى غاية شهر ماي.

❖ الدراسات السابقة:

1- دراسة نوبلي نجلاء، "استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة

الاقتصادية- دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة-" الدارسة عبارة عن أطروحة

دكتوراه في العلوم التجارية قدمت سنة 2015 بجامعة بسكرة، تتمثل إشكالية هذه الدراسة في: كيف يتم

تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية باستخدام أدوات المحاسبة الإدارية؟، وقد خلصت هذه

الدراسة إلى نتائج منها:

• تهدف المحاسبة الإدارية إلى توفير المعلومات المالية للإدارة من أجل المساعدة في ترشيد القرارات

الاقتصادية مما ينعكس بإيجاب على أداء مختلف الأنشطة بكفاءة وفعالية؛

• إنّ محاسبة التكاليف تعد قاعدة البيانات التي توفر المعلومات اللازمة لكل من المحاسبة المالية

لبناء الكشوف المالية للاستخدام الخراجي والمحاسبة لإنشاء التقارير المالية؛

• تعمل المؤسسة الاقتصادية على اجتذاب مركزها المالي من خلال التميز في التكلفة والذي يؤدي

إلى بيع المنتج بسعر أقل من سعر بيع المنافسين.

2- دراسة أحمد محمد أبو محسن، "مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في البنوك الوطنية

العاملة بقطاع غزة"، أطروحة ماجستير في المحاسبة والتمويل قدمت سنة 2009 بالجامعة الإسلامية

غزة، إشكالية الدراسة تتمثل في: ما مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في البنوك الوطنية

العاملة بقطاع غزة، وقد خلصت هذه الدراسة إلى نتائج منها:

• توفر مقومات تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة يرجع بشكل رئيسي إلى وجود أنظمة

محاسبة تتميز بالمرونة، بالإضافة إلى وجود هيكل إداري ينظم العلاقات بين الدوائر والأقسام،

تزامناً مع وجود قواعد بيانات محسوبة تقودها كفاءات علمية متخصصة في مجالات تطبيق أساليب

المحاسبة الإدارية الحديثة؛

- حاجة الإدارة لتقديم معلومات أكثر دقة للجهات المتعاملة مع البنك، خاصة في ظلّ وجود المنافسة الشديدة نتيجة استخدام تكنولوجيا الحديثة في إنتاج الخدمات المصرفية يدفعها ذلك إلى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة؛
- إنّ البنوك الوطنية العامة في قطاع غزة، يتوفر لديها الإدراك الجيد، بأنّ نجاحها يتطلب العمل بشكل حديث وجددي، لتعزيز الأداء المالي من خلال استخدام أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.

❖ صعوبات الدراسة:

إنّ الصعوبات التي تلقيناها أثناء إنجاز هذه الدراسة لا تختلف في جوهرها عن تلك المألوفة عند جلّ الباحثين ويمكن تلخيصها فيما يلي:

- نقص المراجع وقلة الدراسات السابقة المتعلقة بالموضوع؛
- قلة الاستجابة من طرف المؤسسات فيما يخص الإجابة عن الاستبانة؛
- ضيق الوقت وصعوبات التنقل بين المؤسسات محل الدراسة.

❖ منهجية الدراسة:

للإجابة على التساؤل الورد في الإشكالية، ومن أجل تحقيق أهداف البحث تم الاعتماد على الأسلوب الوصفي التحليلي في الفصول النظرية، والقائم على جمع المعلومات والبيانات المرتبطة بالموضوع محل الدراسة بينما في الفصل التطبيقي الذي تم فيه دراسة عينة من المؤسسات بولاية جيجل فقد استخدم المنهج الاستقرائي القائم على دراسة حالة من خلال الاستبيان.

❖ الأدوات المستخدمة:

اعتمدنا على مصادر متنوعة للحصول على البيانات والمعلومات اللازمة من أجل تحقيق أهداف الدراسة كما يلي:

- ✓ **المصادر الأولية:** المتمثلة في الاستبيان حيث تم توزيعها على عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل للمعرفة رأيهم حول بعض جوانب الموضوع، وكذلك الأدوات الإحصائية والمتمثلة في تقنيات الإحصاء الوصفي، والبرامج مثل SPSS و EXCEL.
- ✓ **المصادر الثانوية:** والمتمثلة في الكتب، المقالات العلمية، ومذكرات ورسائل التخرج السابقة التي تهتم ببعض جوانب الموضوع.

❖ هيكل الدراسة:

من أجل الإلمام بمختلف الجوانب التي يطرحها موضع الدراسة، قمنا بتقسيم دراستنا هذه إلى فصلين

نظريين وفصل ثالث تطبيقي يعكس توجه الدراسة.

الفصل الأول: والذي جاء تحت عنوان ماهية المحاسبة الإدارية وتضمن مبحثين، حيث يتناول المبحث الأول مدخل إلى المحاسبة الإدارية، أما المبحث الثاني فيتضمن أدوات المحاسبة الإدارية.

الفصل الثاني: فتمحور حول المحاسبة الإدارية وتقييم الأداء المالي، حيث تم التطرق في المبحث الأول إلى عموميات حول الأداء والأداء المالي، أما المبحث الثاني فيتناول تأثير أدوات المحاسبة الإدارية على الأداء المالي.

الفصل الثالث: خصصنا هذا الفصل لدراسة الميدانية التي تتضمن تحليل واختبار فرضيات البحث من خلال إعداد استبانة وتوزيعها على عينة الدراسة، ثم تفرغها وتحليلها إحصائياً باستخدام البرنامج الإحصائي "spss"، وذلك للوقوف على مدى مساهمة أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي.

الفصل الأول

عموميات حول المحاسبة الإدارية

تمهيد

- ❖ المبحث الأول: مدخل للمحاسبة الإدارية
- ❖ المبحث الثاني: أدوات المحاسبة الإدارية

خلاصة

تمهيد:

على الرغم من حداثة التأطير للمحاسبة الإدارية الذي لم يتجاوز القرن، إلا أن أهمية تطبيقاتها العملية أخذت تتزايد بشكل ملحوظ، إذا أصبحت المعلومات التي تنتج باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية تشكل جزءا هاما في نظام المعلومات المحاسبي للمنظمة، لا بل أصبحت الأساس التي تبلور عملية وضع واتخاذ القرارات الروتينية والاستراتيجية. وعليه سيتم التطرق في هذا الفصل إلى ماهية أدوات المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة للوقوف على الأهمية الكبيرة التي تكتسبها في تسيير المؤسسة الاقتصادية من خلال التكامل فيما بينها، والمعلومة المحاسبية والمعلومة المالية التي تعتبر من مدخلات المحاسبة الإدارية، وانطلاقا من التطور التاريخي الذي عرفته المحاسبة الإدارية فسيتم التعرض لأهم المراحل التي مرت بها، بالإضافة إلى عرض ماهية المحاسبة الإدارية، ونطاقها من خلال علاقتها بأنواع المحاسبة الأخرى ومختلف العلوم، ولأن التركيز الكبير في هذه الدراسة على أدوات المحاسبة الإدارية فإنها ستعني بشيء من التفصيل.

المبحث الأول: مدخل إلى المحاسبة الإدارية

سيتم التطرق في هذا المبحث إلى تقديم المحاسبة الإدارية من خلال إبراز تطورها التاريخي وتعريفها، كما سنتناول أبعاد المحاسبة الإدارية، وذلك بدراسة علاقتها بوظائف الإدارة والوظائف المحاسبية وفروع العلوم الأخرى.

المطلب الأول: ماهية المحاسبة الإدارية

إنَّ التطور الذي صاحب المحاسبة الإدارية، يهدف في المقام الأول إلى بلورة أهدافها وتطوير وسائلها العلمية وأساليبها الفنية بما يخدم تلك الأهداف. وبناءً على هذا التطور الزمني تعددت المفاهيم المحاسبية الإدارية وتطورت مع تطور الأهداف حتي وصلت إلى ماهي عليه الآن، ومن ثمَّ أصبح من الضروري لتعرف على أهداف ووسائل المحاسبة الإدارية.

الفرع الأول: التطور التاريخي للمحاسبة الإدارية

لقد نشأت المحاسبة وتطورت فروعها بتفاعل عوامل اقتصادية واجتماعية وقانونية، أدت إلى ظهور الحاجة إلى المعلومات المحاسبية، التي تساعد على معرفة نتائج النشاط الانتاجي للمؤسسات الاقتصادية خلال فترة معينة، وتساعد الإدارة في ترشيد عملية اتخاذ القرارات⁽¹⁾. تقوم المحاسبة على مجموعة من المبادئ والفروض والسياسات التي نشأة وتطورت نتيجة لجهود العديد من الهيئات الأكاديمية والمنظمات المهنية، عبر مراحل التطور الاقتصادي والصناعي، الذي ساد العالم، مند قيام الثورة الصناعية⁽²⁾.

لقد كانت تعرف المحاسبة الادارية سابقا بمحاسبة التكاليف حيث أشار العديد من المؤرخين في مجال المحاسبة بأنَّ محاسبة التكاليف ظهرت بعد الثورة الصناعية و عرفت محاسبة التكاليف تطورا كبيرا خلال القرن التاسع عشر والنصف الأول من القرن العشرين نتيجة للتطور الصناعي وكبر حجم المؤسسات فخلال هذه الفترة قام المهندسين الصناعيين بتطوير أساليب رقابة الانتاج وذلك من خلال تطوير معايير المدخلات والمخرجات ولاحقا في بداية القرن العشرين بدأ مصطلح محاسبة التكاليف في التغير إلى مصطلح المحاسبة الادارية وذلك نتيجة ظهور مؤسسات متعددة الجنسيات وتطور قطاع الخدمات⁽³⁾.

وقد مرَّ تطور المحاسبة الإدارية بأربعة مراحل أساسية هي:

(1) رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي، الدار العلمية الدولية، عمان، 2001، ص11.

(2) وليد ناجي الحياي، أصول المحاسبة المالية، الجزء الأول، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانيمارك، 2007، ص:71.

(3) Kamilah ahmed, the use of management accounting practices in malaysian sme's, university of exter as a thesis for the degree of doctor of philosophy in accountancy, 2012, p 32.

المرحلة الأولى: تحديد التكلفة والمراقبة المالية (1929-1950)

ظهرت المحاسبة الإدارية نتيجة ظهور الأزمات الاقتصادية عام 1929م التي أدت إلى وجود كساد وإفلاس العديد من الشركات ونشر للبيانات غير الصحيحة للمؤسسات، حيث أدى إلى انشاء إدارة جديدة تعتمد على البحث العلمي للإدارة. وفي عام 1931م ظهرت وظيفة تسمى وظيفة المراقب المالي وتأسست جمعية المراقبين الماليين هدفها تصحيح الأخطاء، رسم سياسات جديدة، إعداد التقارير وتجميع التكاليف. أمّا في عام 1949م تشكلت لجنة جديدة من قبل جمعية المراقبين ووضعت مجموعة من الوظائف للمراقبين الماليين منها: وضع خطة موحدة للرقابة على الأعمال المشروع، قياس الأداء الفعلي والمخطط، وتوفير الحماية على أصول المشروع وذلك لوجود نظام دقيق وفعال للتدقيق الداخلي والخارجي⁽¹⁾.

المرحلة الثانية: تقييم المعلومات من أجل التخطيط الإداري والمراقبة (1960-1965)

في هذه المرحلة ظهر مفهوم المحاسبة الإدارية وأصبحت تعد أداة إدارية؛ فكانت مهمة المحاسب تنتهي في تقديم المعلومات لأغراض التخطيط الإداري ومساعدة الإدارة في وضع خطة للأهداف واتخاذ القرارات الرشيدة. كذلك كانت تستخدم مجموعة من الأساليب كتحليل القرارات والمراقبة المالية ومحاسبة المسؤولية⁽²⁾؛ "التي تظهر في تحليلها النهائي مدى مساهمة كل عضو من أعضاء الهيكل التنظيمي بالوحدة الاقتصادية في ربح أو خسارة الوحدة الاقتصادية ككل"⁽³⁾.

المرحلة الثالثة: توفير معلومات تساعد في تخفيض هدر الموارد (1965-1985)

بحلول هذه المرحلة انصب اهتمام المحاسبة الإدارية بدراسة قرارات التمويل والاستثمار الفعال حيث بدأ بالانفتاح على العلاقات الخارجية وهذا ما أدى إلى المساهمة في تطوير أساليب المحاسبة الإدارية في مختلف وظائف المؤسسة، والسعي إلى تحقيق الجودة وتخفيض التكاليف⁽⁴⁾. من خلال "ظهور تقنية إدارة

(1) فيصل جميل السعيدة، المحاسبة الإدارية لتخصيص نظام المعلومات المحاسبية، ط1، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص- ص: 15- 16.

(2) راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة باتنة، 2007- 2008، ص: 16.

(3) أسامة الحارس، المحاسبة الإدارية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص: 424.

(4) راضية عطوي، مرجع سبق ذكره، ص: 17.

الجودة الشاملة التي تهدف إلى تحقيق احتياجات وتوقعات العميل باستخدام الأساليب الكمية من أجل التحسين المستمر في العمليات وخدمة المؤسسة⁽¹⁾.

وهنا أيضاً ظهرت أهمية المعلومة المحاسبية والمالية وأهميتها في صنع القرارات وأصبحت مهمة المحاسب الإداري تتجلى في توفير المعلومة المحاسبية والمالية الملائمة للجهات الإدارية لدعم جودة القرارات⁽²⁾.

المرحلة الرابعة: خلق القيمة بواسطة الاستعمال الفعال للموارد (1985-1995)

تركز اهتمام المحاسبة الإدارية في هذه الفترة حول ايجاد طرق وأساليب علمية دقيقة أكثر تطوراً لتحديد تكاليف المؤسسات وخلق القيمة من خلال الاستغلال الفعال للموارد المتاحة لاستخدام التكنولوجيا الحديثة⁽³⁾. وذلك بالاعتماد على تقنية سلاسل القيمة التي تقوم على مجموعة مرتبطة من النشاطات التي تكون ضرورية لخلق بضائع وخدمات من استخدام الموارد الأولية ولغاية تسليم المنتج للمستهلك النهائي⁽⁴⁾.

أمّا بالنسبة للفترة الموالية (أي بعد سنة 1995) واستجابة للثورة التكنولوجية التي غطت جميع الميادين (الصناعة، التجارة...إلخ)، وما ترتب عنها من استثمارات ضخمة فرض على المحاسبة الإدارية ضرورة تبني فلسفة إدارية جديدة تتسجم مع ضرورة التطور الصناعي⁽⁵⁾، فظهرت أساليب وأدوات حديثة كتقنية الإدارة على أساس الأنشطة، التكلفة المستهدفة، والتوقيت المنضبط الذي يعرف على أنه "النظام الذي ترد فيه المواد و المستلزمات من توقيت الحاجة إليها، حيث يترتب على انضباط المواقيت امكانية التخلص من فترات الانتظار مع تلاشي الحاجة للاحتفاظ بالمخزون"⁽⁶⁾.

الفرع الثاني: تعريف المحاسبة الإدارية

لقد أعطيت عدة تعاريف للمحاسبة الإدارية من قبل المفكرين، ومن بين هاته المفاهيم نذكر ما يلي:

(1) محمود حسن الوادي وآخرون، إدارة الجودة الشاملة في الخدمات المصرفية، ط1، دار الفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص:21.

(2) راضية عطوي، مرجع سبق ذكره، ص:17.

(3) نفس المرجع السابق، ص:17.

(4) Porter-M, Compétitive Avantage , Free Presse, INE, USA, 1985, P :37.

(5) مؤيدة محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، ط1، دار الميسرة لنشر والتوزيع، عمان ، ص:14.

(6) رشيد الجمال، المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال الحديثة، الدار الجامعية لنشرة والتوزيع، الإسكندرية ، 2007، ص:55.

عرف **متولي عامر** حيث عرف المحاسبة الإدارية بأنها " تبحث في دراسة البيانات المحاسبية، وادماج الاثنين في إطار عام يرتكز أركانه على التخطيط لأعمال المنشأة، والرقابة على تنفيذ هذه الأعمال"⁽¹⁾.

كما عرفها الدكتور **خليل الشماع** بأنها "إحدى وظائف المحاسبة التي تهتم باستقصاء المعلومات وإعداد الخطط والرقابة عليها لتأكد من مدى تحقيقها لأهدافها"⁽²⁾.

وقد عرفها **Charles-Horgren** بأنها المحاسبة التي تهتم بتجهيز البيانات والمعلومات، بل إنها تقوم بدور واسع في التخطيط والرقابة ووضع القرارات لتحقيق أقصى الأرباح مقابل تحمل المخاطر وتوزيع الاستثمارات لأجل خفض أثر المخاطرة"⁽³⁾.

وعرفها أيضا **Weston and Brigham** "إن المحاسبة الإدارية تعرف من خلال وظائفها التخطيطية والرقابة ومسؤولية توفير المعلومات اللازمة من مختلف المصادر لإدارة النشاط الاقتصادي لوحدة وبالتكلفة المناسبة"⁽⁴⁾.

وعرفت أيضاً بأنّ " المحاسبة الإدارية تعتبر نظام معلومات محاسبي تهدف إلى مساعدة المسيرين والتأثير على تصرفاتهم وذلك بنمذجة العلاقة بين الموارد المستهلكة والأهداف المنشودة"⁽⁵⁾.

مما سبق وبشكل عام يمكن تعريف المحاسبة الإدارية على أنها نظام معلومات يهيئ المعلومات اللازمة للإدارة بكافة المستويات بهدف مساعدتها في رسم سياساتها و التخطيط والرقابة و تقييم الأداء واتخاذ القرارات الملائمة لنجاح مسار المؤسسة.

الفرع الثالث: أهداف المحاسبة الإدارية

بما أنّ المحاسبة الإدارية جزءا من نظام المعلومات المحاسبي، فهي تهتم بالإدارة المالية للنشاط الاقتصادي والرقابة عليه في المؤسسات الاقتصادية، على اختلاف أنواعه، وتتحصر الوظيفة الأساسية للمحاسبة في تسجيل العمليات المالية ، ثمّ تبويب تلك العمليات وتلخيصها، بهدف إعداد تقارير دورية وغير

⁽¹⁾ مكرم عبد المسيح باسيلي، **المحاسبة الإدارية -الأصالة والمعاصرة-**، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2007، ص:49.

⁽²⁾ يحيى عبد آل آدم، **صالح الرزاق، المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة**، ط2، دار الحامد للنشر والتوزيع ، عمان، 2006، ص:08.

⁽³⁾ Charles T, Horgren , **Managérial Accounting, Englewood cliffs, N.J, 1997,P :22.**

⁽⁴⁾ Weston, S, Fred S Égrené F .**brighan, Managérial Finance**, Aerosmith L td.bristol,1997,P :03.

⁽⁵⁾ Nicolas Berlan, **Mesurer et piloter laperformance**.p18 <http://tun-tirage.e-monsite.com/medias/files/mesurer-et-piloter-la-performance-de-l-entreprise.pdf> dat14/05/2017 , 12 :30h.

دورية، عن نتائج النشاط لتقديمها إلى الإدارة العليا أو غيرها من المستويات الإدارية لمساعدتها على إدارة النشاط في المستقبل واتخاذ العديد من القرارات الخاصة بتوجيه الموارد نحو الاستخدامات المطلوبة لها⁽¹⁾. فإنه يمكن استخلاص مجموعة من أهدافها منها⁽²⁾:

- تخطيط العمليات الاقتصادية؛
- الرقابة على العمليات الاقتصادية؛
- حل المشاكل التي تواجه الإدارة؛

كما تتجلى مهام المحاسبة الإدارية في المساعدة على اتخاذ القرارات الإدارية في مختلف المستويات الإدارية بعد إزالة حالة عدم التأكد بواسطة التخطيط والذي يصبح غير ذي فائدة إذا لم تصاحبه رقابة والتي تعني التحقق ووضع الخطط أو الخطة المحددة مسبقاً موضوع التنفيذ ومتابعة تنقيدها ومقارنتها مع الخطط والخطة الموضوعية لإكتشاف الانحرافات واتخاذ الإجراءات العاجلة والدقيقة لتصويبها.

المطلب الثاني: أبعاد المحاسبة الإدارية

سنتناول في هذا المطلب دور المحاسبة الإدارية في العمليات الإدارية، وتحديد أوجه التشابه وأوجه الاختلاف بينها وبين مختلف الوظائف المحاسبية وكذا علاقتها بمختلف علوم الفروع الأخرى.

الفرع الأول: دور المحاسبة الإدارية في العمليات الإدارية

تنقسم الأنشطة التي تقوم بها الإدارة إلى وظائف متعددة منها: التخطيط، التوجيه، التنظيم، الرقابة، واتخاذ القرارات. بالإضافة إلى وظائف أخرى، ولإبراز دور المحاسبة الإدارية في خدمة الإدارة سيتم شرح مضامين هذه الوظائف وتحديد احتياجاتها من البيانات التي يمكن للمحاسبة الإدارية تقديمها ومدى مساهمة المحاسبة الإدارية في أدائها.

أولاً: التخطيط

يهدف التخطيط إلى وضع خطط العمل التي يجب التمسك بها خلال فترات العمل المقبلة والتي تكون في الغالب سنة مالية، ويتم وضع الخطة بدراسة الظروف المتوقعة خلال فترة العمل في المستقبل، ويحتاج التخطيط إلى تحديد الإيرادات والمصروفات اللازمة للوصول إلى أهداف المنشأة. حيث تساهم

(1) وليد ناجي الحياي، أصول المحاسبة المالية، الجزء الأول، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانيمارك، 2007، ص:71.

(2) وليد ناجي الحياي، المدخل في المحاسبة الإدارية، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدانيمارك، 1991، ص:6.

المحاسبة الإدارية في توفير الكثير من البيانات اللازمة لإعداد الموازنات حيث تستطيع توفير بيانات على مستوى الوحدات الإدارية المختلفة وعلى مستوى المنشأة ككل وكذلك يمكن للمحاسبة الإدارية المساهمة في تعديل الخطط ومقارنة الإنجاز بالخطط الموضوعية وتقديم التقارير الدورية التي تعمل على مقارنة الأداء الفعلي مع الخطط، وبهذا نرى أن بإمكان المحاسبة الإدارية المساعدة في وضع خطط و تعديلها⁽¹⁾.

ثانياً: التوجيه

هذه الوظيفة تتعامل مع الإدارة اليومية للمؤسسة، فالفعاليات، واتخاذ القرارات، الاتصال، والقيادة كلها يتم جمعها في وظيفة التوجيه للقيام بالنشاطات المخطط لها ضمن الهيكل التنظيمي، فالمشاكل يتم حلها والأسئلة تتم الإجابة عنها والاختلافات يتم حلها ويتم التنسيق بين الأقسام التشغيلية المختلفة⁽²⁾.

ثالثاً: الرقابة

تقييم الأداء هو خطوة إدارية هامة لتحديد أماكن المشاكل ومكافئة النتائج الجيدة. الرقابة مع المحاسبة الإدارية تحدد على أنها مقارنة النتائج الحقيقية مع الأداء المخطط له وتصحيح الانحرافات ما أمكن ذلك فالإدارة يجب أن تتأكد أن النتائج الحقيقية المنجزة بواسطة المؤسسة وفروعها تعطي نتيجة إجابيه مقارنة بالأهداف الموضوعية خلال وظيفة التخطيط. فإذا ما أريد محاسبة المدراء على أدائهم يجب معرفة أين ولماذا تختلف النتائج الحقيقية عن تلك التي تم التخطيط لها⁽³⁾.

رابعاً: اتخاذ القرارات

تهدف عملية اتخاذ القرارات إلى المفاضلة بين البدائل المتاحة واختيار أنسبها وتقوم الإدارة بالمفاضلة بين البدائل في كل الوظائف الإدارية السابقة فمثلاً في مجال التخطيط تتم المفاضلة بين المنتجات التي تستعملها المؤسسة خلال فترة الموازنة والمفاضلة بين الأسواق التي سوف يتم تغطيتها، وفي مجال الرقابة تتم المفاضلة بين القرارات المتعلقة بمسألة الأفراد، وفي كل الحالات السابقة يجب إختيار أحد البدائل الممكنة للقرار⁽⁴⁾.

(1) محمد تيسير، عبد الحلیم الرجبي، المحاسبة الإدارية، ط4، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص: 17- 18.

(2) نفس المرجع السابق، ص: 34.

(3) نفس المرجع السابق، ص - ص: 35- 36.

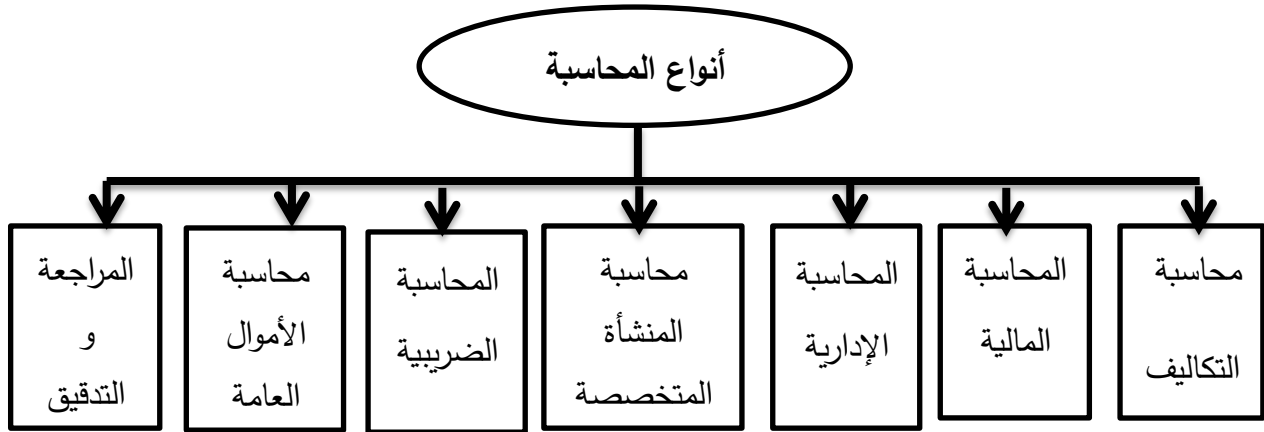
(4) وليد ناجي الحياي، أصول المحاسبة المالية، مرجع سبق ذكره، ص - ص: 20- 21.

مما سبق نجد أنّ المحاسبة الإدارية لديها طاقات كبيرة يمكن تسخيرها لخدمة الوظائف الإدارية المختلفة ولمساعدتها في إتخاذ القرارات الروتينية والغير روتينية الرشيدة.

الفرع الثاني: علاقة المحاسبة الإدارية بالوظائف المحاسبية

تختلف متطلبات وخصائص المحاسبة في المشروعات الصناعية إلى حدّا ما عن متطلبات وخصائص المحاسبة في المشروعات التجارية والمالية⁽¹⁾. فالى جانب المحاسبة المالية، والتي تعتبر المحاسبة الأم في جميع المؤسسات الصناعيّة والتجارية، ظهرت فروع أخرى والتي يمكن إجمالها في الشكل التوضيحي التالي:

الشكل رقم 01: فروع ومجالات المحاسبة.



المصدر: وليد ناجي الحياي، أصول المحاسبة المالية، مرجع سبق ذكره، ص:25 بتصرف

ومع ذلك نجد الحاجة في كل منها إلى المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية. وسوف نتناول فيما يلي تحديد موقع ونطاق المحاسبة الإدارية قياسًا بالفروع المحاسبة الأخرى إضافةً إلى إبراز الإطار المفاهيم للمعلومة المحاسبية.

أولاً: العلاقة بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية

في الواقع هناك بعض أوجه التشابه بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية ولكن أوجه الخلاف بينها تفوق أوجه التشابه وهي كالتالي⁽²⁾:

1- أوجه التشابه: يمكن تلخيصها في ثلاثة نقاط الموالية:

⁽¹⁾ نفس المرجع السابق، ص:25.

⁽²⁾ جبرائيل جوزيف كحلات، رضوان حلو حنان، المحاسبة الإدارية - مدخل محاسبة المسؤولية وتقديم الأداء-، ط1، دار الثقافة لنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص- ص:25-26.

- يمثل كل منها فرع من فروع المحاسبة بالمعنى الشامل لعلم المحاسبة؛
- يهتم كل منها بتحليل وعرض البيانات والمعلومات المحاسبية؛
- يستخدم كل منها لغة الأرقام ويعمل على قياس وترجمة الأحداث في صورة كمية أو مالية.

2- أوجه الخلاف: فنتلخص في النقاط التالية⁽¹⁾:

- تعتمد المحاسبة المالية على الفروض والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها في إعداد بياناتها المالية في حين لا تعتمد المحاسبة الإدارية عليها؛
- تقدم المحاسبة المالية بياناتها وكشوفها الى الذين يهتمهم وضع المؤسسة من المحيط الخارجي (المستثمرين، الهيئات الحكومية) وعلى عكس ذلك تقدم المحاسبة الإدارية بياناتها إلى مختلف المستويات الإدارية الداخلية؛
- تقدم المحاسبة المالية معلومات مالية فقط على عكس المحاسبة الإدارية التي تقدم معلومات مالية والغير المالية؛
- المعلومات التي تقدمها المحاسبة المالية ذات طابع تاريخي (فعلية)، في حين معلومات المحاسبة الإدارية في معظمها مستقبلية (تنبؤيه)؛
- إنّ التقارير التي تقدم من طرف المحاسبة المالية مرتبطة ببياناتها الفعلية وتخص هذه البيانات المنشأة بصفة عامة، في حين تعتمد التقارير المحاسبة الإدارية على بيانات تقديرية ويشمل نطاق هذه التقارير كل أقسام المؤسسة وأنشطتها.

ثانياً: العلاقة بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف

بالرغم أنه لا يوجد فرق واضح بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف إلا أنه من خلال الدراسات المعمقة والمختصة يتضح أنه يمكن أن نفرق بين هما كالاتي:

1- أوجه التشابه: يمكن ابراز أهم نقاط التشابه فيما يأتي⁽²⁾:

⁽²⁾ مؤيد محمد الفضل وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص: 50.

⁽¹⁾ محمد عبد الحكيم تيسير الرجبي، مرجع سبق ذكره، ص - ص: 17- 18.

- إن مصدر المعلومات في كلا النوعين من المحاسبة هو ظاهرة اقتصادية؛
 - محاسبة التكاليف عبارة عن خليط بين المحاسبة المالية والإدارية فجزء المحاسبة المالية فيه اقرار لتكاليف الإنتاج وجزء المحاسبة الإدارية ففيه مساعدة الإدارة في التخطيط والرقابة؛
 - 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)؛
 - الترابط بين نوعي المحاسبة من خلال الأنظمة الحديثة المتمثلة في نظامي ABC و ABM؛
 - كلا الفرعين ينتميان إلى فرع من فروع المحاسبة وهو لخدمة الأطراف الداخلية.
- 2- أوجه الاختلاف: يمكن أن نميز مجموعة الاختلافات بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف بالاعتماد على مجموعة من المعايير تتمثل في الآتي⁽¹⁾:
- تهدف محاسبة التكاليف إلى تحديد تكاليف الإنتاج، أما المحاسبة الإدارية في تهدف إلى المفاضلة بين البدائل المتاحة ومعالجة المشكلات الإدارية؛
 - تهتم محاسبة التكاليف بالأقسام الإنتاجية، أما المحاسبة الإدارية فتهم بأقسام متعددة في المؤسسة ومختلف مستويات الإدارة؛
 - القيود الزمنية في محاسبة التكاليف تتسم بالموضوعية، أما في المحاسبة الإدارية غير محددة؛
 - درجة الدقة في محاسبة التكاليف موضوعية؛ على عكس المحاسبة الإدارية تتسم بالحكم الشخصي والتنبؤ؛

ثالثاً: المعلومة المحاسبية والمالية.

تنشأ الحاجة إلى المعلومات المحاسبية من نقص المعرفة وحالة عدم التأكد اللازمة للنشاط الاقتصادي وتتصف المعلومات المحاسبية بالجودة لما تمتلكه من خصائص مفيدة تستخدم لتقييم مستوى هذه الجودة.

1- تعريف المعلومات المحاسبية والمالية

(1) جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص - ص: 28- 29.

تعرف المعلومات المحاسبية والمالية بأنها: "كل المعلومات الكمية والغير كمية التي تخص الأحداث الاقتصادية التي تم معالجتها والتقرير عنها بواسطة نظم المعلومات المحاسبية في القوائم المالية المقدمة للجهات الخارجية وفي خطط التشغيل والتقارير المستخدمة داخلياً"⁽¹⁾.

2- الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

ولمناقشة هذه الخصائص نقوم بتقسيمها إلى خصائص أساسية، وخصائص ثانوية على النحو التالي:

أ- الخصائص الأساسية: وهي تتعلق بخاصيتين رئيسيتين هما⁽²⁾:

- **الملاءمة:** حيث يجب أن تكون المعلومة المحاسبية ملائمة ومناسبة لاستخدامات متخذي القرارات، ويمكن تحقيق هذه الخاصية من خلال معرفة مدى استفادة متخذ القرار من المعلومة المحاسبية عندما تساهم تلك المعلومات في تقليل البدائل المتاحة أمامها والمساهمة في تحديد البديل الأمثل الذي يمثل القرار المتخذ وعليه يمكن تحقيق خاصية الملاءمة من خلال الآتي:

* **التوقيت الزمني المناسب:** أي أنه يجب توفير المعلومات المحاسبية في فترة زمنية مناسبة يمكن تحديدها بالفترة الزمنية اللازمة لا اتخاذ قرار معين من قبل مستخدميها لكي لا تفقد قيمتها أو قدرتها على التأثير في عملية اتخاذ القرار.

* **القيمة التنبؤية:** أي أن تكون للمعلومات المحاسبية إمكانية تحقيق استفادة منها في اتخاذ القرارات التي لها علاقة بالتنبؤات المستقبلية.

* **القيمة الرقابية:** أي أن تكون للمعلومة المحاسبية إمكانية الاستخدام في الرقابة والتقييم من خلال التغذية العكسية وتصحيح الأخطاء التي يمكن أن تنتج عن سوء الاستخدام أو عدم الكفاية...إلخ.

* **الثقة:** وهي تتعلق بمدى إمكانية خلق حالة الإطمئنان لدى مستعملي المعلومات المحاسبية لكي تعتمد عليها في اتخاذ قراراته المختلفة، ويمكن تحقيق هذه الخاصية من خلال الآتي:

(1) قاسم ابراهيم اليتي، زياد يحي السقا، نظام المعلومات المحاسبية، وحدة حدياء لنشر والتوزيع، العراق، 2003، ص: 27.

(2) سيد عطا الله السيد، نظم المعلومات المحاسبية، ط1، دار الراجحة لنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص - ص: 34 - 35.

* **صدق التعبير:** أي أنّ المعلومة المحاسبية معبرة عن الأحداث الخاصة بصورة سليمة وآمنة وخالية من أي تلاعب معتمد.

* **الحياد (عدم التحيز):** أي عدم التأثير علي عملية الحصول علي المعلومات وتهيئتها بصورة مقصودة يمكن أنّ تساهم في خدمة مستخدم معين دون الآخر.

* **قابلية التحقق:** أي القدرة علي الوصول إلى نفس النتائج من قبل أكثر من شخص، إذا ما تم استخدام نفس الطرق والأساليب التي استخدمت في قياس المعلومة المحاسبية.

ب- **الخصائص الثانوية:** وهي تتعلق بالآتي⁽¹⁾:

* **الثبات:** وهي تعني الثبات على استخدام الطرق والأساليب المعتمدة في قياس وتوصيل المعلومات المحاسبية من فترة إلى أخرى، وإذا ما دعت الحاجة إلى تغيير فيجب التتويه عن ذلك لكي يتم أخذ ذلك بالنظر الاعتبار من قبل المستخدم.

* **قابلية المقارنة:** أي أن يكون للمعلومات المحاسبية القدرة على إجراء المقارنات بين فترة مالية وأخرى لنفس الوحدة الاقتصادية أو المقارنة مع وحدات اقتصادية أخرى ضمن نفس النشاط.

3- الأطراف المستخدمة للمعلومة المحاسبية

يمكن تقسيم الفئات التي لها مصلحة من أجل الحصول على المعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ القرار إلى أطراف داخلية وأخرى خارجية، حيث تهتم المحاسبة المالية بتوفير المعلومات للمستخدمين الخارجين على عكس المحاسبة الإدارية التي توفر المعلومات للمستخدمين الداخليين.

أ- **المستخدمون الخارجيون:** هي عبارة عن جهات من خارج المؤسسة تهتم بمنفعة ونشاط هذه المؤسسة.

• **ملاك المشروع:** يحتاج ملاك أي مشروع سواء كان فردياً أو شركة مساهمة أو أي شكل آخر من أشكال المشروعات إلى معلومات عن أداء المؤسسة⁽²⁾.

(1) سيد عطا الله السيد، مرجع سبق ذكره، ص:36.

(2) يونس حسن الشّريف وآخرون، **مبادئ المحاسبة المالية**، ط4، منشورات جامعة قارة يونس لنشر والتوزيع، طرابلس، 1998، ص:13.

- **المستثمرون:** يحتاج المستثمرون إلى الكثير من المعلومات لمساعدتهم لا اتخاذ قرار الاستثمار وزيادة الحاجة لمثل هذه المعلومات إذا كان هنا مفاضلة بين عدة بدائل استثمارية متاحة ومن المعلومات التي يحتاجها المستثمر هي قدرة المؤسسة وضع الاستثمار على تحقيق الدخل ومدى قوة مركزها المالي⁽¹⁾.
- **المقرضون:** يهتمون بالمعلومات التي تساعد على تحديد فيما إذا كانت قروضهم والفوائد المتعلقة بها سوف تدفع لهم عند التاريخ المتفق عليه، وأيضًا تقييم مخاطرة الائتمان والقروض والتنبؤ بمقدرة المؤسسة على السداد ديونها⁽²⁾.
- **الموردون:** يهتم الموردون بالمعلومات كغيرهم من المستخدمين، حيث تقوم المؤسسة بتقديم المعلومات لهم للاطلاع على قائمة المركز المالي وعلى التدفقات النقدية من أجل زيادة الثقة بالمؤسسة والاطمئنان بأن أموالهم سيحصلون عليها في الأوقات المحددة⁽³⁾.
- **العملاء:** يهتم العملاء بالمعلومة المتعلقة بمدى قدرة المؤسسة على الاستمرار والبقاء، وأيضًا بتزويدهم بالسلع ذات الجودة والنوعية والكمية الكافية وبالأسعار المعقولة، كما يهتمون بتقييم مقدرة المؤسسة على الاستمرار بتقديم خدمات ما بعد البيع وخدمات ضمان المنتج⁽⁴⁾.
- **الجهات الحكومية:** تعد الجهات الحكومية مثل مصلحة الضرائب والجمارك صاحبة مصلحة في المؤسسة، إذ أن نجاح المؤسسة يضمن لهذه الجهات مقدرة المؤسسة على سداد الضرائب بانتظام⁽⁵⁾.
- **اتحاد العمال:** تحتاج هذه الفئة إلى معلومات عن الوضع المالي ومستويات الأرباح المحققة في المؤسسة لدفاع عن حقوق العمال وتحسين ظروف العمل، وأيضًا معرفة ما إذا كان أصحاب المشروع سيقومون

باحترام تعهداتهم للعاملين وسددا أجور ومرتبوات وحوافز مرضية تتناسب مع الأرباح التي يحققونها⁽⁶⁾.

- **الجمهور:** من المعروف أن المؤسسات الاقتصادية تؤثر في الجمهور وعامة الشعب بطرق متنوعة، فعلى سبيل المثال نجد تقديم بعض المؤسسات لمساعدات كبيرة للاقتصاد الوطني بطرق مختلفة منها

(1) رضوان حلوة حنان، مدخل النظريات المحاسبية، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2005، ص:34.

(2) أيمن السيد عبد لطيف، نظرية المحاسبة منظور التوافق الدولي، الجزء الأول، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2005، ص:41.

(3) خليل الدليمي وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الأول، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2005، ص:16.

(4) أحمد عبد الهادي شبير، دور المعلومة المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2005-2006، ص:62.

(5) نفس المرجع السابق، ص:41.

(6) رضوان حلوة حنان، أسس المحاسبة الإدارية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص:28.

عدد الأفراد الذين تستخدمهم وتعاملها مع الموردين، كما تقدم القوائم المالية للجمهور ومعلومات مهمة بشأن عدة أمور تهمة مثل زيادة مبيعات المؤسسة وزيادة أرباحها...، وتلك الأمر يمكن للجمهور ربطها بغرض العمل وأسعار وجودة المؤسسات⁽¹⁾.

ب- **المستخدمون الداخليون:** هي كافة الأطراف العاملة في أداء نشاط المؤسسة واستخدام مواردها الاقتصادية والبشرية في سبيل تحقيق أهدافها. وتتمثل في:

- **الإدارة:** يلعب النظام المحاسبي دورًا كبيرًا في إمداد المستويات الإدارية بالمعلومات اللازمة لتحقيق وظائفها بصيغة أساسية في التخطيط والتنظيم والرقابة، وتتضمن هذه المجموعة كافة الأطراف التي يرتبط عملها بإدارة أنشطة المؤسسة باستخدام مواردها الاقتصادية والبشرية في سبيل تحقيق الأهداف الموضوعية، فالمديرين يحتاجون إلى المعلومة لتخطيط وتنظيم وإدارة المؤسسة وتقييم أداء المسؤولين وينطبق ذلك على فئة المديرين بكافة مستوياتهم⁽²⁾.
- **العمال:** يهتمهم الوقوف على مشروعهم ومدى ما حققه من نتائج تتمثل في عائد فترة مالية منصرمة لأن ما يعود عليه بالنفع يعود أيضًا على العاملين، إذ يترتب على نجاح المشروع أن يحصل العاملون على مرتبات ومزايا، وحصص على الأرباح⁽³⁾.

الفرع الثالث: علاقة المحاسبة الإدارية بفروع العلوم الأخرى

بسبب طبيعة المعلومات التي تسعى المحاسبة الإدارية توفيرها إلى المديرين لترشيد قراراتهم المختلفة، فإنها - أي المحاسبة الإدارية - تعتمد من أجل تحقيق ذلك، الكثير من المفاهيم والنظريات والطرق الاقتصادية والإدارية والإحصائية، مما يعني وجود صلة ارتباط بينها وبين فروع المعرفة السابقة، ويمكن توضيحها على النحو التالي:

أولاً: علاقة المحاسبة الإدارية بعلم الاقتصاد

تستعين المحاسبة الإدارية بالعديد من المفاهيم الاقتصادية وذلك لتوفير المعلومات اللازمة للملاءمة لاتخاذ القرارات الإدارية، ومن المفاهيم التي تستخدمها المحاسبة الإدارية والتي تنسب إلى علم الاقتصاد،

(1) محمد عبد العليم صابر، نظام المعلومة الإدارية، دار الفكر الجامعي للنشر والتوزيع، القاهرة، 2007، ص: 42.

(2) فكري عبد الحميد الشماوي، أساسيات المحاسبة المالية، دار الشروق للنشر والتوزيع، السعودية، 1983، ص: 32.

(3) كمال الدين الدهراوي، نظم المعلومات المحاسبية، ط2، دار الجامعية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2002، ص: 20.

مفهوم كلفة الفرصة البديلة التي تمثل الايراد الضائع على المؤسسات نتيجة اختيار البدائل الأخرى، وكذلك مفهوم القيمة الحالية التي تستخدم في تقييم المقترحات الاستثمارية كما تستخدم المحاسبة الإدارية، مفهوم الكلفة الضمنية مثل كلفة رأس المال الممتلك⁽¹⁾.

ثانياً: علاقة المحاسبة الإدارية بالأساليب الكمية

تستعين المحاسبة الإدارية للقيام بدورها في مجال التخطيط والرقابة بالعديد من الأساليب الكمية مثل نظرية الاحتمالات والبحوث العملية...، فمثلاً باستخدام الاحتمالات تتمكن المحاسبة الإدارية من التنبؤ بالأحداث المستقبلية وفرص تحقيقها، وقد تزايد استخدام المحاسبة الإدارية للأساليب الكمية، في السنوات الأخيرة، فمع تزايد حالة عدم التأكد وارتفاع درجة المخاطرة المصاحبة للقرارات خاصة الاستراتيجية منها، فقد بات استخدام أسلوب شجرة القرارات وتحليل الحساسية لقياس درجة المخاطرة المصاحبة للقرارات الاستثماري أمراً حتمياً، ومادامت المحاسبة الإدارية تستخدم المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات، سواء كانت هذه المعلومات حقيقة أو معيارية، فإنها تستطيع باستخدام المعادلات الرياضية التعبير عن العلاقة السليمة بين المتغيرات المختلفة، كما هو الحال مع معدلات تحليل التعادل ونقطة تماثل الأرباح والتكاليف⁽²⁾.

كما تستخدم المحاسبة الإدارية أساليب بحوث العمليات مثل البرمجة الخطية في مجال اكتشاف البدائل والحلول الممكنة لمشاكل وتخصيص الموارد النادرة لتحقيق الكفاية الانتاجية.

ثالثاً: علاقة المحاسبة الإدارية بالعلوم السلوكية

نظراً لأهمية العنصر الإنساني في نجاح إدارة المؤسسة، كان لابد من الاهتمام بهذا العنصر ودراسة حاجاته وإيجاد السبل المناسبة لإشباع هذه الحاجات، ولتحقيق ذلك يتطلب المعرفة بالعلوم السلوكية وقد أدركت المحاسبة الإدارية المعرفة بهذه العلوم وعملت على تطبيقها في ممارساتها فشجعت المشاركة في وضع أهداف المؤسسة وربطها بالإنتاجية والكفاءة، وذلك لتحفيز الأفراد نحو الأداء المتميز والإنتاجية العالية، وتعد الآن الجوانب السلوكية أحد أهم اهتمامات المحاسبة الإدارية⁽³⁾.

المبحث الثاني: أدوات المحاسبة الإدارية

(1) مؤيد محمد الفضل وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص:53.

(2) نفس المرجع السابق، ص:56.

(3) مؤيد محمد الفضل وآخرون، نفس المرجع السابق، ص:57.

لا تقتصر طريقة عمل المحاسبة الإدارية على الأساليب والأدوات المحاسبية فقط بل تمتد لتشمل مفاهيم اقتصادية ومالية وأساليب احصائية وكمية لتسهيل مهمتها في تقديم المعلومات اللازمة للإدارة، لذي سيتم في هذا المبحث تسليط الضوء على أهم أدوات المحاسبة الإدارية وهي الموازنات التقديرية ومحاسبة التكاليف.

المطلب الأول: الموازنات التقديرية

بدأ استخدام الموازنات التقديرية منذ استخدام التخطيط في أعمال المشاريع وخاصةً في الموازنات التي تضعها الحكومة لإيراداتها ونفقاتها.

الفرع الأول: مفهوم الموازنات التقديرية

أولاً: تعريف الموازنات التقديرية

هناك عدة تعريفات للموازنات التقديرية منها ما يلي⁽¹⁾:

- 1- تعتبر خطة تفصيلية محددة مقدماً للأعمال المرغوب في تنفيذها؛
- 2- تعبير كمي ونقدي عن الخطة الشاملة والمنسقة لعمليات المنشأة خلال مدة معينة؛
- 3- أسلوب يتم بمقتضاه وضع تقديرات بالقيمة والكمية لبرامج وأنشطة المشروع لفترة مستقبلية.

ثانياً: خصائص الموازنات التقديرية

يمكن ابراز أهمها فيما يلي⁽²⁾:

- 1- اعتماد الموازنة على التقدير أي التعبير عن سياسة مستقبلية مدروسة؛
- 2- تعتبر أداة لتخطيط والرقابة؛
- 3- وسيلة لتحديد المسؤوليات في المشروع وربطها بمراكز المسؤولية؛
- 4- يتم ترجمة سياسات وأهداف المشروع في مجال الاستثمار والإنتاج.

⁽¹⁾ فيصل جميل السعيدة، المحاسبة الإدارية لتخصيص نظم المعلومات المحاسبية، ط1، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص:18.

⁽²⁾ نفس المرجع السابق، ص:18.

ثالثاً: أنواع الموازنات التقديرية (التخطيطية)

تنقسم الموازنات التقديرية إلى عدة أنواع وذلك باختلاف الزوايا التي ينظر من خلالها وهي على النحو الآتي:

1- من حيث المدة الزمنية: التي يتم من خلالها تنفيذ الموازنة التقديرية، وتنقسم إلى نوعين هما⁽¹⁾:

أ- الموازنة الطويلة الأجل: يتم تنفيذها خلال مدة زمنية تزيد عادة عن ثلاثة سنوات؛

ب- الموازنة القصيرة الأجل: يتم تنفيذها خلال فترة زمنية تقل عادة عن السنة كأن تكون شهرية أو ربع سنوية أو نصف سنوية أو على الأكثر سنوية حسب الحاجة المنشأة.

2- من حيث المرونة: وتنقسم إلى⁽²⁾:

أ- الموازنة الثابتة: وهي تلك التي يتم إعدادها لمستوى معين من النشاط وحجم إنتاج محدد تتقيد بها إدارة المنشأة دون أن يكون لها القدرة على التجاوب مع أي تغير في الظروف المتغيرة؛

ب- الموازنة المرنة: وهي التي تعد الأكثر من حجم إنتاج والأكثر من مستوى نشاط لفترة زمنية محددة. وتسمح بسرعة التجاوب مع الظروف المتغيرة خلال الفترة المستقبلية المخطط لها دون الحاجة إلى إعداد التقديرات الجديدة تتعلق بالظروف الجديدة.

3- من حيث طبيعة النشاط الذي تغطيه الموازنة التقديرية، وتنقسم إلى⁽³⁾:

أ- الموازنة الرأس مالية: تختص بالاستثمارات الرأس مالية (قرارات الإنفاق الرأس مالي) وكيفية التخطيط لهذه الاستثمارات؛

ب- الموازنة التشغيلية: وتشمل كافة الموازنات الفرعية المتعلقة بمختلف العناصر التي تشكل قائمة الدخل من المصروفات وإيرادات التشغيل؛

(1) أسامة الحارس، المحاسبة الإدارية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص: 292.

(2) زايد حميدة، استخدامات الميزانيات التقديرية لتحكم في التكاليف المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة بسكرة، 2010-2011، ص: 05.

(3) أسامة الحارس، مرجع سبق ذكره، ص: 294.

ج- الموازنة المالية: وتشمل بدورها قائمة المركز المالي التقديرية إضافةً إلى القوائم الأخرى التي تستخدمها الإدارة المالية للمنشأة.

4- من حيث طبيعة الأعمال التي تغطيها الي الموازنات التقديرية: حسب هذا المعيار تنقسم الموازنات إلى⁽¹⁾:

أ- موازنة التشغيل(الاستغلال): حيث تعطي هذه الموازنات النشاطات العادية للمؤسسة من حيث الشراء والإنتاج والبيع...؛

ب- الموازنات المالية: وتضمن كل خطط التمويل المتعلقة بموازنات الاستغلال، بالإضافة إلى ذلك تختص بالتخطيط والإنفاق في المشاريع الاستثمارية التي ترغب المؤسسة القيام بها كبناء مصنع جديد أو توسيع المصنع القديم.

5- من حيث وظائف المؤسسة: حيث توجد أربع أنواع من موازنات الميزانيات التي تعتبر أساسية في المؤسسة وهي:

أ- موازنة الاستغلال: يرتبط هذا النوع من الموازنات بدورة الاستغلال في المؤسسة وبجسم النشاط، حيث تضم موازنات الاستغلال العديد من الموازنات منها:

- موازنة المبيعات: تعتبر القاعدة التي تبني عليها باقي الموازنات⁽²⁾.
 - موازنة الإنتاج: بإعداد موازنة المبيعات فإنه يمكن إعداد موازنات الإنتاج، وموازنة الانتاج تبين عدد الوحدات الواجب انتاجها من كل سلعة⁽³⁾.
 - موازنة التموين: تتطلب عملية الانتاج مواد أولية يتم استخدامها في نشاطها، ولهذا فإن عملية الانتقال من برنامج الانتاج إلى برنامج التموين يتطلب استخدام معطيات تقنية والمتعلقة بتركيب المنتجات⁽⁴⁾.
- ب- موازنة الاستثمار: وتتضمن موازنة الاستثمار العائدات والتدفقات النقدية المتوقع أن يحققها المشروع الاستثماري، كما تظهر في هذه الميزانية جمع أنواع المصاريف التي يتحملها المشروع كتكاليف الاستغلال والاستهلاكات⁽¹⁾.

(1) محمد فركوس، الموازنات التقديرية - أداة فعلة لتسيير -، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص: 08.

(2) Allel. Hamimi, Gestion budgétaire et comptabilité prévisionnelle, Léré édition, Alger, 2001, p : 42.

(3) خبراء الشركة العربية لتدريب والاستثمارات الإدارية، الأساليب الحديثة لتحليل المالي وإعداد الموازنات للأغراض التخطيط والرقابة، القاهرة، 2006، ص: 114.

(4) Didier. Leclère , Gestion Budgétaire, Eyrolles, Université Paris, 1994, p : 87.

ج- موازنة المصاريف العامة: توجد هناك موازنات أخرى مرتبطة بمصالح ذات صلة غير مباشرة بالعملية الانتاجية وتتمثل في مصلحة الإدارة العامة ومصلحة البحث والتطوير ومصلحة المحاسبة، ولدى فإن المؤسسة تجد صعوبة كبيرة في تحديد الموازنات بها ولهذا فغالبًا ما تلجئ المؤسسات في تحديد موازنات هذا المركز اعتماد عملية التحكم من طرف الإدارة العليا حيث يتم تحديد حصة كل مركز وتقدير التكاليف الخاصة بها⁽²⁾.

د- موازنة الخزينة: تختلف الموازنات الخاصة بالخزينة عن باقي الموازنات حيث تتعلق بتقديرات المصاريف والايادات وتعرف بأنها مجموعة الايرادات والنفقات المقدرة للفترة المالية⁽³⁾.

الفرع الثاني: طرق وأساليب إعداد الموازنات التقديرية

أثناء قيام المسير بإعداد الموازنات التقديرية يلجأ إلى مجموعة من الطرق والأساليب التي تعتبر مرجع يتم الاسترشاد به في المراحل المختلفة التي تمر باه الموازنة.

أولاً: طرق إعداد الموازنات التقديرية

يوجد هناك ثلاثة طرق يمكن الاختيار بينها لإعداد تقديرات الموازنات هي⁽⁴⁾:

1- الموازنات المفروضة:

ويطلق عليها أيضًا اسم الموازنات من الأعلى إلى الأسفل لأن الإدارة العليا هي التي تقوم بإعداد تقديرات الموازنات ثم ترسلها إلى الإدارة الدنيا، التي تتولى مسؤولية التنفيذ فقط، ومن مميزات هذه الطريقة ما يلي:

- الإدارة العليا لها ادراك واسع لعمليات المؤسسة؛
- الإدارة حريصة على توزيع الموارد المتاحة دون تحيز؛
- تعتبر طريقة غير مكلفة لأن عدد قليل من الأشخاص يعدون التقديرات؛
- يعاب على هذه الطريقة أنها تقلل من التزام المستويات الإدارية السفلى بمسؤوليتها.

⁽¹⁾ كوثر بوغابة، دور الموازنات التقديرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، 2011-2012، ص:58.

⁽²⁾ نفس المرجع السابق، ص:59.

⁽³⁾ نفس المرجع السابق، ص:59.

⁽⁴⁾ محمد فركوس، مرجع سبق ذكره، ص:10.

2- الموازنات الإسهامية:

ويطلق عليها الموازنة من الأسفل إلى الأعلى، أي أنّ هذه الموازنة عكس الموازنة المفروضة، لأن الإدارة الدنيا هي التي تتولى مسؤولية إعداد التقديرات ثمّ تقوم بالتنسيق بين التقديرات وبعد ذلك ترسل للإدارة العليا.

ويعاب على هذه الطريقة بأنّ مسؤولي الأقسام يببالغون في أهمية أقسامهم وفي الاحتياجات من الموارد ووضعت أهداف سهلة التحقيق، كما أنّ عدد الأشخاص الذين يعدون التقديرات أكبر بالمقارنة مع الطريقة السابقة وبالتالي فإن تكلفتها تكون أعلى.

3- الموازنات التفاوضية:

هذه الطريقة أكثر واقعية كما تعتمد على مزايا الطريقتين السابقتين، في هذه الطريقة المعلومات تكون متداولة بدرجة كافية بين المستويات الإدارية الدنيا والعليا، في البداية تقوم الإدارة العليا بإرسال الأهداف المبدئية المراد تحقيقها إلى الإدارة الدنيا مع توضيح حرص الإدارة العليا على توزيع الموارد بصورة عادلة وغير متحيزة، وإذا رفضت الإدارة الدنيا الأهداف فإنّ الإدارة العليا تطالبها باقتراح البدائل في إطار الموارد المتاحة.

ثانياً: قواعد إعداد الموازنات التقديرية

وتتمثل القواعد الستة التالية⁽¹⁾:

1- مبدأ الشمولية: لا بد أنّ تشمل الموازنة التقديرية كافة الأنشطة من فروع وأقسام باعتبار وحدة اقتصادية متكاملة؛

2- مبدأ تحديد الأهداف: فهدف الإدارة المالية هو الوصول إلى قدر ممكن من الربح لذلك تسعى لتخفيض التكاليف ومنها المخزون أمّا الإدارة التجارية تسعى إلى توفير مخزون كبير لتلبية طلبات الزبائن أم الهدف في إدارة الانتاج هو استغلال كامل الطاقة الانتاجية؛

3- مبدأ المرونة: أي أنّ تكون الموازنة قابلة لتعديل خلال التنفيذ حسب تطورات الأسواق؛

(1) فيصل جميل السعيدة، مرجع سبق ذكره، ص: 19.

4- مبدأ الواقعية والاستخدام الأمثل للإمكانات المتاحة: ويقوم هذا المبدأ على أن تكون التعديلات في الموازنة علمية وواقعية أي تستند تلك التقديرات على أسس تواجهها الشركة فعلاً وفق ظروف داخلية وخارجية؛

5- مبدأ الربط بين مراكز المسؤولية والموازنة التقديرية: أي ممارسة المحاسبة عن طريق الانحرافات المحاسبية المعيارية؛

6- مبدأ الإقطاع والمشاركة من قبل العاملين وتوفير الحوافز.

الفرع الثالث: مراحل إعداد الموازنات التقديرية والعوامل المتحكمة فيها

يتمّ إعداد الموازنات التقديرية في المؤسسة الاقتصادية بعدة مراحل أساسية وتؤثر على إعدادها مجموعة عوامل وهذا ما سنبرزه في هذا الفرع.

أولاً: مراحل إعداد الموازنة التقديرية:

يتمّ تحضير الموازنات في المؤسسة عبر خمسة مراحل أساسية هي⁽¹⁾:

1- مرحلة تحضير الموازنات:

في عملية تحضير الموازنات يتم الانتقال من الخطط العملية متوسطة الأجل إلى خطة قصيرة الأجل، والتي فيها تحديد أهداف السنة المقبلة بدقة، والتعبير عنها في شكل أرقام لتوضيحها. هذه الأهداف يتم تبليغها لرؤساء المراكز كما يتم ابلاغهم بالمعلومات المتعلقة بمحيط المؤسسة كإعلامهم بالفرضيات الاقتصادية الممكنة والتي تخص السنة المقبلة مثل معلومات حول أسعار الصرف المتوقعة، نسبة التضخم، التغيرات الاقتصادية...، إضافةً إلى القيام بعمليات دراسة معمقة تشمل السوق والمنتجات والمصارف الهيكلية الخاصة بالسنة المقبلة، وتزويد رؤساء المراكز بهذه المعلومات ووضع أهداف تتم معاينتها من طرف مراقبة التسيير لنظر في إمكانات تحقيقها أم لا؛

2- مرحلة إعداد الموازنات المبدئية:

(1) بونقيب أحمد، دور لوحة القيادة في زيادة فعاليات مراقبة التسيير، أطروحة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، 2005-2006، ص-ص: 91-92.

بعد القيام بعملية تحديد الأهداف الخاصة بالسنة المقبلة يتم إعداد موازنات مبدئية من طرف رؤساء المراكز كما يطلب منهم تحويل خطط العمل والمعطيات الأساسية التي بحوزتهم إلى قيم محددة، كتحديد حجم رقم الأعمال، نسبة الهامش، حصص السوق...، وهنا يأتي الدور الرئيسي لمراقب التسيير والمتمثل في عملية التقييم الشامل لهذه الموازنات المبدئية والتأكد من مدى مصداقية الأقسام والقيم التي حددها رؤساء المراكز إضافةً إلى النظر في تناسقها فيما بينها؛

3- مرحلة التناقش حول هذه الموازنات مع الإدارة العليا:

خلال هذه المرحلة يتم التناقش والتفاوض حول الموازنات المبدئية مع الإدارة العليا، وهنا يقوم مراقب التسيير في كل مستوى تنظيمي بضمان وجود تناسق بين هذه الموازنات وأهداف لإحداث تقارب بين تطلعات الطرفين. كما يتم خلال هذه المرحلة تجميع هذه الموازنات بغرض التأكد من مدى تناسقها فيما بينها وانسجامها، إضافةً إلى القيام بعملية التناقش حول المواد اللازمة لكل مركز من أجل تحقيق الأهداف المحددة له؛

4- مرحلة التحضير للموازنات النهائية:

يتم إعداد الموازنات النهائية الخاصة بكل مركز مسؤولية، ويقوم مراقب التسيير في هذه المرحلة بالتكفل بجميع العمليات ذات الطابع الإداري والمحاسبي التي تسمح بالانتقال من برامج مصادق عليها من طرف الإدارة العليا إلى موازنات مفصلة تحدد فيها المسؤوليات والمهام بوضوح؛

5- مرحلة المتابعة والتحديث:

بعد عملية الموافقة على الموازنات وتخصيص الموارد اللازمة لكل مركز، يتم القيام بعملية المتابعة وتحديث الموازنات إضافةً إلى ضرورة إدراج المعطيات والنتائج الفعلية للسنة الحالية في عملية وضع التقديرات الخاصة بالسنة المقبلة.

ثانياً: العوامل المتحكمة في إعداد الموازنة التقديرية

يتأثر إعداد الموازنة التقديرية بعدة عوامل ذات علاقة بإمكانيات المؤسسة الداخلية أو بظروفها الخارجية، وهي في الواقع تعتبر عن القيود تعمل في إطارها المؤسسة، وقد لا تستطيع التأثير فيها، مما يعيق

تنفيذ الموازنة التقديرية أحياناً الإعداد. فعلى المؤسسة أن تعمل على الحد من آثار هذه العوامل وهي تختلف درجة تأثيرها من مؤسسة لآخر كما تختلف من فترة لأخرى على مستوى نفس المؤسسة، منها⁽¹⁾:

1- حجم المبيعات:

إذا كانت لدى المؤسسة طاقة أو قدرة إنتاجية تزيد عن كمية الإنتاج الممكن بيعها ففي هذه الحالة يتم وضع برنامج إنتاجي يعادل حجم الكمية الممكن بيعها، وهنا يكون حجم المبيعات هو القيد المتحكم في إعداد الموازنة التقديرية؛

2- الطاقة الإنتاجية:

إذا كانت الطاقة الإنتاجية المتاحة أقل من حجم الإنتاج الممكن بيعه، ففي هذه الحالة يكون العامل المتحكم هو الطاقة الإنتاجية كقيد في العملية، وهنا تكون التقديرات وفقاً للطاقة الإنتاجية؛

3- مستلزمات برنامج الإنتاج:

يتطلب الإنتاج كميات من مختلف الموارد، مثل المواد الأولية واليد العاملة لتنفيذه، ولهذا كانت هناك صعوبة في الحصول على المواد الأولية أو اليد العاملة المطلوبة حسب العدد والتكوين أو المهارة، وبالتالي تكون هذه المستلزمات هي القيد المتحكم في إعداد الموازنة؛

4- رأس المال العامل:

إنّ الزيادة في حجم الإنتاج ومختلف نشاطات المؤسسة، حسب طبيعتها، تتطلب الزيادة في رأس المال لاستثماره في مستلزمات الإنتاج، والوسائل اللازمة لزيادة حجم الإنتاج والنشاط، وعدم توفر عنصر رأس المال يعرقل تنفيذ البرنامج وبالتالي يصبح كقيد يتحكم في إعداد الموازنة.

المطلب الثاني: محاسبة التكاليف

(1) ناصر دادي عدون وآخرون، دراسة الحالات في المحاسبة ومالية المؤسسة، دار المحمدية العامة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008، ص-ص: 115-116.

ظهرت محاسبة التكاليف كأحد فروع المحاسبة المستحدثة لخدمة إدارة المؤسسة، فنظام التكاليف لا يعتبر هدفاً في حد ذاته ولكنه وسيلة لتحقيق أهداف الإدارة العلمية في مجالات التخطيط والتنفيذ والرقابة، وعليه سنتناول في هذا المطلب كل من تعريف، وأهداف، ووظائف محاسبة التكاليف.

الفرع الأول: عموميات حول محاسبة التكاليف

أولاً: تعريف محاسبة التكاليف

تعرف محاسبة التكاليف عمومًا بأنها "ذلك العلم الذي يقوم على تجميع وتبويب وتحليل وتخصيص وتوزيع التكاليف استنادًا إلى مجموعة من المبادئ والأسس والقواعد العلمية بهدف تحديد تكلفة الإنتاج وتقديم المعلومات اللازمة والتي تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات المناسبة"⁽¹⁾.

ثانياً: أهداف محاسبة التكاليف

تعددت أهداف وأغراض محاسبة التكاليف، حيث يمكن حصرها فيما يلي⁽²⁾:

1- تحديد تكلفة وحدة المنتج أو الخدمة:

يعتبر تحديد تكلفة الوحدات المنتجة الغرض الرئيسي لنظام محاسبة التكاليف لكي تتمكن المنشأة من تحديد سعر بيع الوحدة، وضبط التكاليف، وتحديد كمية الإنتاج والمبيعات التي تحقق أعلى ربحية ممكنة؛

2- الرقابة على التكاليف وتخفيض التكاليف:

تتحقق الرقابة على التكاليف عن طريق مقارنة التكاليف الفعلية المتعلقة بالفترة المحاسبة بتكاليف فترة أو عدة فترات سابقة، وذلك للتعرف على اتجاه التكاليف وإدراك التغيرات التي تطرأ على التكلفة الإجمالية وتكلفة العناصر المكونة لها من فترة لأخرى؛

3- دور بيانات التكاليف في التخطيط:

تعتبر الموازنة التقديرية خطة عينية ومالية ونقدية تفصيلية تغطي كل نواحي النشاط في المؤسسة لفترة محددة مقبلة، وتبين الموازنة التقديرية أهداف الإيرادات المنتظرة عن طريق موازنة المبيعات.

(1) نائل عدس، نضال خلف، محاسبة التكاليف - مدخل حديث-، ط1، دار جهبينة للنشر والتوزيع عمان، 2007، ص16.

(2) نفس المرجع السابق، ص- ص: 22- 23.

ثالثاً: وظائف محاسبة التكاليف

تتمثل وظائف محاسبة التكاليف فيما يلي⁽¹⁾:

1- قياس تكلفة الإنتاج والنشاط:

يعتبر قياس تكلفة الإنتاج والنشاط بمثابة المهمة الأولى التي تتصدى محاسبة التكاليف لتحقيقها؛

2- ضبط ورقابة محاسبة التكاليف:

تهدف محاسبة التكاليف إلى ترشيد استخدام الوحدة الاقتصادية لموارد الإنتاج المتاحة لها؛

3- الرقابة على تكلفة النشاطات الخدمية:

من مهام محاسبة التكاليف تعميم وإعداد التقارير اللازمة لتقدير عناصر التكاليف الخاصة بهذه الأقسام والإيرادات المساعدة ورصد التكاليف الفعلية لهذه الأقسام والنشاطات التي أدتها حتى يمكن مقارنة النشاطات المؤدة بالنشاطات المتوقعة وكذلك التكاليف وذلك لتحديد المسؤوليات بصدد استخدام عناصر التكاليف؛

4- مقارنة النتائج الفعلية بالتقديرية وتحليل الانحرافات:

تتحقق وظيفة الرقابة من خلال مقارنة الأداء المحددة مقدماً أو المخطط الأداء الفعلي؛

5- إعداد التقارير لمستويات الإدارية المختلفة:

تعتمد وظائف الإدارة من تخطيط ورقابة ومتابعة وتوجيه على المعلومات، وتعتبر محاسبة التكاليف هي العلم الذي ينتج هذه المعلومات. وحتى تصل تلك المعلومات إلى المهتمين بها لابد من توفر نظام للاتصال يربط بين مستويات الهيكل الإداري وبعضها البعض.

الفرع الثاني: أساليب محاسبة التكاليف

(1) السيد عبد المقصود دبيان وآخرون، محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2004، ص- ص: 32-33.

في ظلّ الاتجاهات الإدارية المعاصرة التي بدأت ملاحمها في الظهور منذ نهاية القرن الماضي وتبلورت أبعادها مع بداية القرن الحالى ظهرت العديد من المداخل والأساليب في مجال محاسبة التكاليف التي ساهمت في إضافة فكر أو منهج جديد لإدارة وتطوير الشركات الحالية ومن بين هذه الأساليب: نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة، التكلفة المستهدفة، التكلفة الإجمالية، والتكاليف المتغيرة، والتكاليف المعيارية، وهذا ما سنتطرق إليه في هذا الفرع.

أولاً: طريقة الأقسام المتجانسة

1- تعريف طريقة الأقسام المتجانسة:

تعود أصول هذه الطريقة إلى الفترة الممتدة بين الحربين العالميتين، نتيجة لأعمال العقيد الفرنسي Rimailho في اللجنة العامة لتنظيم العلمي، وتقوم هاته الطريقة على التمييز بين التكاليف المباشرة والتكاليف الغير مباشرة*. تعرف هاته الطريقة كما يلي: "تقوم هذه الطريقة بتحميل كل التكاليف الصناعية سواءً متغيرة أو ثابتة* على وحدات المنتجة وبهذا تعتبر التكاليف الصناعية الثابتة تكلفة منتج، وعند إعداد قائمة الخل تطرح تكلفة البضاعة من رقم الإيرادات لتوصل إلى رقم مجمل الربح وبعد ذلك يطرح رقم مجمل الربح المصروفات التسويقية والإدارية إلى رقم صافي الربح"⁽¹⁾.

2- أهداف طريقة الأقسام المتجانسة:

تتمثل أهداف طريقة الأقسام المتجانسة فيما يلي⁽²⁾:

- استخراج نصيب الوحدة من كافة عناصر الإنتاج مبنية على أسس مباشرة وغير مباشرة لكل وظيفة على حدى؛
- تحديد تكلفة كل وظيفة من وظائف المشروع؛
- مقابلة التكاليف بالإيرادات خلال الفترة الزمنية بهدف إظهار الأرباح الإجمالية والصافية للوحدة الاقتصادية بالنسبة لكل منتج على حدى؛

* التكاليف المباشرة هي التي تخصص دون حساب وسيط لتكلفة منتج معين، أما التكاليف الغير المباشرة فهي تلك التي لا تخصص دون حساب وسيط لتكلفة منتج معين.

* التكاليف الثابتة هي التكاليف التي تظل ثابتة ولا تتأثر بالتغير في حجم الإنتاج، أما التكاليف المتغيرة فتتغير بحجم النشاط.

(1) محمد تيسير الراجبي، محاسبة التكاليف، الشركة العربية، المتحدة لتسويق وتوزيع، القاهرة، 2013، ص: 242.

(2) نائل عدس، نضال خلف، محاسبة التكاليف - مدخل حديث -، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص: 73.

• مقابلة متوسط تكلفة الوحدة مع سعر بيع تلك الوحدة الأمر الذي يفيد في وضع السياسات السعرية في المدى الطويل، على أساس أن الوحدة الاقتصادية يجب عليها أن تعمل على تغطية جميع التكاليف مع توفير عائد مناسب من مزاوله النشاط لكي تستطيع الاستمرار والنمو ويلاحظ عند وضع السياسة السعرية في المدى الطويل أن ادني حد لتسعير المنتج هو التكاليف الكلية وأنّ النزول عن تلك التكاليف يسبب خسارة للوحدة الاقتصادية؛

• وضع سياسة استثمارية طويلة المدى؛

• تقييم المخزون على أساس تكلفة الإنتاج الكلية؛

3- مميزات طريقة الأقسام المتجانسة:

تتمثل مميزات هذه الطريقة في الآتي⁽¹⁾:

• سهولة الاستخدام وتعمل على إعداد قوائم مالية بصورة تقليدية؛

• تساعد الإدارة على تحديد سياسات التسعير لها، وذلك في الأمد البعيد حيث تؤمن هذه الطريقة بأنّ السعر يجب أن يغطي التكاليف الكلية ويزيد عن ذلك في تحقيق هامش الربح.

ثانياً: طريقة التكاليف المتغيرة:

1- تعريف التكاليف المتغيرة:

إن طريقة التكاليف المتغيرة طريقة من طرق التكاليف ظهرت في الو.م.أ في سنة 1936 على يد هاريس، وطبقاً لهذه النظرية تتحمل وحدات النشاط كافة البنود المتغيرة فقط سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة، وتستبعد هذه النظرية التكاليف الثابتة غير المباشرة والمباشرة، وحسب هذه النظرية يجب إجراء تحليل دقيق للفصل بين التكاليف المتغيرة عن التكاليف الثابتة⁽²⁾.

2- مزايا طريقة التكاليف المتغيرة:

ويمكن إجمال هذه المزايا فيما يلي⁽³⁾:

(1) محمد علي جبلي، قصي السمرائي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2002، ص:142.

(2) صالح عبد الله الرزاق، عطا الله وردة خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 1999، ص:102.

(3) طلال أبو غزالة، المحاسبة المالية والتكاليف، الجزء الأول، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2014، ص:213.

- سهولة فهم التكاليف المتغيرة لأنّ تكلفة الوحدات المنتجة تقتصر على التكاليف الصناعية المتغيرة، ولا تقوم بتحصيل التكاليف الصناعية الثابتة على هذه الوحدات وتخصمها من رقم هامش المساهمة في قائمة الدخل؛
- تساعد في تحليل علاقة التكلفة والحجم والأرباح، ويعاب تحليل علاقات هذه العوامل من الأمور الهامة في التخطيط الربحية، وللقيام بذلك لا بد من فصل التكاليف إلى متغيرة وثابتة وتحديد هامش مساهمة الوحدة أو نسبة هامش المساهمة، لذلك فإنّ إعداد قائمة الدخل حسب طريقة التكلفة المتغيرة يعتبر نقطة بداية في إجراء هذا التحليل؛
- تساعد في اتخاذ القرارات الإدارية قصيرة الأجل، تشتمل هذه المجموعة على العديد من القرارات مثل قرار الاستمرار في إنتاج منتج أو إيقافه، الإنتاج الداخلي أو الشراء من مورد، قبول طلبات الشراء بأسعار خاصة. هذه القرارات تحتاج إلى تحديد ما يسمى بالتكاليف الملاءمة، وهي التكاليف التي ترتبط بالقرار محل الاعتبار.

3- الانتقادات الموجهة لطريقة التكاليف المتغيرة:

وتتمثل فيما يلي⁽¹⁾:

- إنّ أكثر مشكلة تواجه الشركات عند تطبيق مدخل التكلفة المتغيرة هي صعوبة تقسيم التكلفة إلى فئات متغيرة وفئات ثابتة إذ أنّ التغير والثبات في التكلفة متعلق بالفترة الزمنية؛
- تتطلب المعايير المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً أن يتم إعداد التقارير المالية الخارجية بالاعتماد على طريقة التكلفة الكلية، فمبدأً مقابلة الإيرادات والمصروفات يشترط لإجراء المقابلة أنّ يكون قد تم استنفاد الخدمات المتوقعة في إنتاج الإيرادات، وفي حالة عدم توفر هذا الشرط يتم تأجيل الاعتراف بالمصروف إلى المستقبل.

ثالثاً: طريقة التكلفة المعيارية

1- تعريف التكلفة المعيارية:

لقد ظهرت طريقة التكاليف المعيارية في بداية القرن العشرين في الو.م.أ وبريطانيا بهدف تسيير اليد العاملة وترشيد عملية الإنتاج⁽²⁾. تعرف على أنّها "تكاليف محددة مسبقاً لما يجب أن تكون عليه التكاليف

⁽¹⁾ طلال أبو غزالة، مرجع سبق ذكره، ص: 214.

⁽²⁾ Patrick boisselier, contrôle de gestion, vuibert, paris, 2013, p 354.

خلال فترة العمل المقبلة، فهي لم تحدث بعد وتعكس التكاليف التي يتوقع حدوثها إذا تم العمل وفق الظروف التي تتوقعها الإدارة، وتحديد التكلفة المعيارية للوحدة على مستوى الإنتاج⁽¹⁾.

2- أهداف طريقة التكلفة المعيارية:

يتم تلخيص الأهداف الرئيسية لتكلفة المعيارية بما يلي⁽²⁾:

- الرقابة على التكاليف وتقييم الأداء:

تتم الرقابة على التكاليف بمقارنة التكاليف المعيارية مع التكاليف الفعلية وتحديد الانحرافات ويتم تحليل أسبابها وإيجاد الإجراءات المناسبة لمعالجتها، كما تساهم في تقييم أداء المؤسسة ككل وأداء العاملين فيها ومنحهم الحوافز اللازمة والمكافئات التشجيعية في حالة أن الأداء الفعلي لهم يعادل أيضاً المعايير الموضوعية؛

- إعداد الموازنات التقديرية:

تعتمد الموازنات التخطيطية على التكاليف المعيارية التي يتم احتسابها لوحدة إنتاج واحدة وتعميمها على حجم النشاط المخطط له والذي تهدف إدارة المؤسسة لتحقيقه؛

- تحديد أسعار المنتجات:

يتم تسعير المنتجات في المؤسسة بناءً على عدة عوامل اقتصادية واجتماعية بالإضافة إلى التكاليف المعيارية التي لا تحتوي على أي انحراف أو إسراف، ومن الجدير بالذكر أن الاعتماد على التكاليف المعيارية هو أكثر عدالة من الاعتماد على التكاليف الفعلية التي تحتوي على الكثير من الانحراف وتعرض للتقلبات المختلفة الناتجة عن عوامل كثيرة؛

- عند إنشاء مشاريع جديد أو استلام عروض جديدة من عملاء محتملين للمنشأة فإنه يتم مقارنة الإيرادات المتوقعة من المشاريع والعروض الجديدة بالتكاليف المعيارية لها.

رابعاً: نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

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

نظراً للتقلبات الجديدة في العمليات الانتاجية تغيرت بنية التكاليف عما كانت عليه سابقاً، حيث انخفضت نسبة العمل المباشرة في بداية التسعينات وفي المقابل زادت نسبة التكاليف غير المباشرة. كما أن

(1) محمد تيسير الرجبي، المحاسبة الإدارية، ط3، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص:57.

(2) أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص- ص:120-121.

ظهر نظريات جديدة مثل just in time جعل المسيرين يبحثون عن تطبيق أسلوب عن الأساليب السابقة في مراقبة التكاليف واتخاذ القرار، وهو طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (Activity Based Costing)⁽¹⁾. ولقد عرفها Davidson بأنه " نظام لتخصيص التكاليف على مرحلتين إذ تم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكاليف على مجتمعات الكلفة والتي تتمثل في مراكز الأنشطة ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيص تلك التكاليف على المنتجات بموجب الأنشطة اللازمة لإنجازها"⁽²⁾.

كما عرف أيضًا على أنه " أسلوب متطور يسعى إلى تحقيق الدقة في تخصيص التكاليف غير المباشرة من خلال تحديد وتجميع الأنشطة في مجتمعات مع استخدام العديد من السياسات التكلفة الملائمة لتتبع تلك التكاليف إلى الأنشطة مما يؤدي إلى فهم أكثر لتكاليف والحصول على المعلومات بتكلفة أكثر دقة تساعد الإدارة عملية اتخاذ القرارات الإدارية الراشدة"⁽³⁾.

2- أهداف نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة:

يهدف نظام تحديد التكلفة على أساس الأنشطة إلى تحقيق الأغراض التالية⁽⁴⁾:

- إضفاء مزيد من الدقة التكاليف غير المباشرة لوحدة النشاط باعتبار أنّ هذه الوحدة هي التي تخلق الطلب من الأنشطة وأنّ الأنشطة هي التي تخلق الطلب على الموارد؛
- القياس الدقيق والموضوعي لتكلفة وحدة النشاط وأيضًا لوحدة التكلفة من المنتجات أو الخدمات؛
- تسهيل إجراء الرقابة على اقتناء واستخدام الموارد الإنتاجية المتاحة بما يساعد في إجراء خفض لعناصر التكاليف المختلفة في رحلة استفادتها بأنشطة المنظمة؛
- ترشيد القرارات الإدارية التي من أهمها قرارات التسعير كمدخل لمواجهة ظروف المنافسة العالمية الحادة حفاظ على حصة المنظمة في الأسواق وتدعيم هذه الحصة مستقبلاً؛
- تعظيم أداء الأنظمة المضيفة للقيمة واستبعاد الأنشطة الأخرى الغير المضيفة.

⁽¹⁾ ساحل فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبي، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، 2005-2006، ص- ص: 91-92.

⁽²⁾ اسماعيل يحيى التكريتي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص163.

⁽³⁾ ماهر موسى درغم، خليل ابراهيم شققة، حساب تكلفة الخدمة العلاجية وفق لنظام(ABC) في مستشفى غزة الأوروبي الحكومي، مجلة الأزهر- غزة - سلسلة العلوم الإنسانية، 2008، المجلد10، العدد4-1، ص- ص: 119-120.

⁽⁴⁾ محمد العشماوي، محاسبة التكاليف - المنظورين التقليدي والحديث-، ط1، دار البيازوري للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص - ص: 286-287.

2- مزايا تطبيق نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):

يعمل نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على توريد معلومات تتصف بالدقة عن كيفية استخدام الموارد المرتبطة بالأنشطة المختلفة. ومن خلال دقة هذه المعلومات يمكن تلخيص أهم مزايا النظام بما يلي⁽¹⁾:

- فعالية الدور الرقابي لنظام (ABC) مقارنة بنظام التكاليف التقليدي لتخصيص التكاليف غير المباشرة؛
- يزود المديرين بأسباب نشوء التكلفة، مما يزودهم برؤية واضحة بتحليلات التكلفة والمنفعة؛
- يساعد على اتخاذ قرارات إدارية أفضل من خلال التحديد الدقيق للمنتجات؛
- يصنف نظام (ABC) الأنشطة حسب القيمة المضافة؛
- يساهم في توفير المعلومات المالية وغير المالية عن الوحدات الاقتصادية؛
- يؤثر نظام (ABC) بصورة فعالة على قرارات التسعير من خلال حساب تكلفة التنويع بدرجة أكثر دقة؛
- طريقة ملائمة لإظهار ربحية الزبائن، وتساهم في تحدي الأنشطة التي تضيف قيمة والتي لا تضيف قيمة؛
- يساعد المديرين في خفض وترشيد المواد المستنفذة، من خلال تحسين مستوى الأداء تنفيذ عمليات البيع والتسويق.

خامساً: التكلفة المستهدفة

ظهرت طريقة التكلفة المستهدفة في اليابان على غرار العديد من التقنيات التسيير المطبقة حالياً في أغلب دول العالم⁽²⁾. وقد وضع Peter Hovath بأنّ نظام التكلفة المستهدفة هو مفهوم تسيير لتكاليف ظهر وتطور في العديد من المؤسسات اليابانية ابتداء من سبعينيات القرن الماضي، وتقوم هذه الطريقة على ربط العلاقة بين إدارة التكاليف، وأدوات التحكم في التكاليف وضرورة المؤسسة لتلبية طلب السوق⁽³⁾.

1- تعريف التكلفة المستهدفة:

(1) إياد سليم زملط، أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وأثارها في رفع الكفاءة الائتمانية، أطروحة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، 2012-2013، ص-ص: 38-39.

(2) Patrick boisselier, OPC, p 332.

(3) Michel Pendaries, le pilotage de la valeur de la performance des organisations, doctorat en science de gestion, université de la mediterrannée-Aix- Marseille II, p57.

تعرف التكلفة المستهدفة على أنها "مجموعة طرق الحساب وأساليب الإدارة المبنية حول صيغة رئيسية هي تحسين تصميم المنتج وعملية التخطيط للوصول إلى تساوي الكلفة المقدره مع الكلفة المستهدفة، وتوفير كلفة مستهدفة على أساس السوق لمنتجات مستقبلية ونشرها على الوظائف والمكونات والأجزاء بالطرق التحليلية"⁽¹⁾. وتقليدياً تقوم المؤسسات بتحديد تكلفة المنتجات من أجل الوصول إلى سعر المنتجات أما في أسلوب التكلفة المستهدفة فيقوم على تحديد سعر التكلفة من خلال طرح الهامش من سعر البيع⁽²⁾.

حيث: التكلفة = السعر - الهامش

2- أهداف التكلفة المستهدفة:

يهدف نظام التكاليف المستهدفة بصورة أساسية إلى التخفيض في التكاليف وتطوير المنتجات، كما يهدف إلى تحقيق الأهداف الفرعية التالية⁽³⁾:

- تحقيق رغبة العملاء وإشباع حاجاتهم بتقديم منتجات متطورة ذات جودة وسعر مناسبين؛
 - تحقيق أهداف الإدارة العليا في المشروع من الأرباح والمنافسة على المدى الطويل، رغم التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية، ورغم احتياجات السوق المتجددة؛
 - إحداث التوازن بين التكلفة والسعر ورأس مال المستثمر، وذلك لأنه إنتاج منتج جديد باستخدام التكاليف المستهدفة؛
- وتهدف كذلك إلى⁽⁴⁾:

- تحقيق التكاليف بدءاً من مرحلة التخطيط وتصميم المنتج وانتهاءً بمرحلة خدمات ما بعد البيع؛
- تنمية روح الفريق حيث أنه لا يمكن تنبني نظام التكلفة المستهدفة إلا من خلال تعاون مجموعات من الأفراد من مختلف الإدارات والمستويات؛
- التغلب على المنافسين من خلال تخفيض التكاليف مع المحافظة على الجودة المطلوبة.

3- مبادئ نظام التكلفة المستهدفة:

(1) حيدر علي المسعودي، إدارة تكاليف الجودة استراتيجياً، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص:142.

(2) Patrick boisselier, OPC, p 332.

(3) ميساء محمود محمد راجحان، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، مذكرة ماجستير، جامعة السعودية، 2002، ص:20.

(4) مجدي وائل الكبيجي، مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف، مجلة العلوم الإدارية، الأردن، 2014، ص- ص:172-173.

المبادئ الأساسية التي تقوم عليها التكلفة المستهدفة هي كالتالي⁽¹⁾:

- السعر يؤدي إلى التكلفة؛
- التركيز على العميل؛
- فريق أعضاؤه من وظائف مختلفة؛
- تخفيض تكلفة دورة الحياة المنتج؛
- إدماج سلسلة القيمة؛

4- مزايا نظام التكلفة المستهدفة:

تتعدد المكاسب التي يمكن أن تجنيها المؤسسات من تطبيقها لأسلوب التكلفة المستهدفة، ونذكر من بينها⁽²⁾:

- تساعد التكلفة المستهدفة على تحسين العلاقة مع الموردين؛
- تسهل العمل الجماعي بإيجاد لغة مشتركة وهدف مشترك يكمل في التكلفة المستهدفة؛
- يساعد تطبيق نظام التكلفة المستهدفة كذلك في التحسينات الداخلية وذلك من خلال دعم عمل الفريق وإدارة الإمداد وإدماج الموردين في تطوير منتجات وخدمات جديدة؛
- يعد التركيز الخارجي لتكلفة المستهدفة من بين المزايا الأساسية لهذا الأسلوب على عكس الأساليب التقليدية لتكاليف التي تتميز بتركيز الداخلي، حيث أنّ نقطة البداية للأسلوب هي سعر السوق المستقبلي ثمّ الوصول إلى التكلفة المستهدفة؛
- تعتبر طريقة التكلفة المستهدفة سعر السوق نقطة محورية لتحليل، وبذلك تتجنب المشاكل الأخرى لتكلفة، حيث تصبح التكلفة أداة لتصميم منتج ناجح؛
- *تتجه التكلفة المستهدفة بسبب غرضها المحدد إلى توفير بيانات ملائمة للقرارات، بينما تتجه الطرق التقليدية لتكلفة إلى تسجيل كل التكاليف بغض النظر عن ملائمتها لاتخاذ القرارات.

خلاصة:

من خلال هذا الفصل يتبين جليا أن للمحاسبة الإدارية دورًا كبيرًا في توجيه المؤسسة من خلال نظام معلوماتها، ويستمد هذا النظام قوته من خلال الدور الذي يعزى للمحاسبة الإدارية في تدعيم وترشيد عملية

(1) عطوي راضية، مرجع سبق ذكره، 2007-2008، ص- ص: 42-43.

(2) هادفي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2012-2013، ص- ص: 78-79.

اتخاذ القرارات التي تتسم بالصعوبة والتنوع لاسيما إذا كانت هذه العملية تمس المشاريع ذات الطابع الاستثماري، والتي تحتاج إلى دراسة تحليلية وعميقة خاصة فيما يخص التكلفة والإيراد من أجل تحقيق أهداف المنشأة دون تعريضها للأخطار، كل هذا من خلال استخدام المنشأة لأدوات المحاسبة الإدارية المتمثلة في الموازنات التقديرية ومحاسبة التكاليف.

الفصل الثاني

المحاسبة الإدارية وتقييم الأداء المالي

تمهيد

- ❖ المبحث الأول: أساسيات حول الأداء المالي
- ❖ المبحث الثاني: تأثير أدوات المحاسبة الإدارية
علي الأداء المالي
خلاصة

تمهيد:

يعد العنصر المالي سببا رئيسيا لنجاح أي مؤسسة، كما أن الحفاظ على هذا الأخير وحسن استغلاله يزيد من قوتها ويعزز مركزها المالي، بحيث يساهم الأداء المالي للمؤسسة بصورة إيجابية في تقديم المعلومات المتعلقة بمجال التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات ولكي تكون هذه المعلومات مفيدة يجب أن تتصف بالدقة والملائمة وتقدم في الوقت المناسب وبشكل مستمر وهذا لا يتم إلا بقيام المؤسسة بتقييم أدائها المالي باستمرار، ومن أجل إبراز دور عملية تقييم الأداء المالي في توفير المعلومات المناسبة لمتخذي القرارات التي تمكنهم من الاستقلال الأمثل للموارد المالية للمؤسسة، سنعالج في هذا الفصل أهم العوامل المرتبطة بعملية الأداء المالي بدءا بتقديم كل من مفهوم الأداء، العوامل المؤثرة فيه، أنواعه ومجالاته وبعد ذلك نقوم بعرض مفهوم الأداء المالي، محدداته وتقييمه، لنصل في الأخير إلى توضيح تأثير المحاسبة الإدارية على الأداء المالي.

المبحث الأول: أساسيات حول الأداء المالي

يعتبر مفهوم الأداء عموماً و الأداء المالي خصوصاً من أكثر المفاهيم الإدارية اتساعاً و شمولاً إذ ينطوي إلى العديد من المواضيع الجوهرية المتعلقة بنجاح أو فشل أي مؤسسة لهذا فإنّ الأداء ليس بمفهوم جديد وذلك لارتباطه الوثيق بهيكل الرقابة وعليه سنتناول في هذا المبحث عموميات حول الأداء والأداء المالي.

المطلب الأول: عموميات حول الأداء

يعد الأداء مفهوم أساسياً بالنسبة للمؤسسة بشكل عام، ويكاد أن يمثل الظاهرة الشمولية لمجمل فروع و حقول المعرفة الإدارية، وقد اهتم العديد من الباحثين في علم الاقتصاد والإدارة بمختلف اتجاهاتهم الفكرية بهذا المتغير التابع لجودة المعلومات المحاسبة والذي يبقى ضرورة لمحاولة ضبط مفهوم الأداء ومختلف الجوانب المرتبطة به.

الفرع الأول: تعريف الأداء

على الرغم من كثرة البحوث والدراسات التي تناولت الأداء إلا أنه لم يتوصل إلى إجماع أو اتفاق حول تحديد مفهوم الأداء. والأداء هو مفهوم عام وشامل، وبالنسبة لجميع المؤسسات على اختلاف أنواعها وتباين نشاطها وللوصول إلى مفهوم الأداء لا بد من عرض العديد من التعاريف للوصول إلى تعريف موحد⁽¹⁾.

يعرف الأداء على أنه: "مجموع الرضى، في كل ما يتعلق بالنتائج المالية والغير المالية من الأطراف المكونة للمنشأة، فالمنشأة التي تتميز بأداء جيد هي التي تولي اهتماماً كبيراً للاستثمار الدائم لعملائها، عمالها وكذا منتجاتها"⁽²⁾.

ويعرف الأداء من خلال مكوناته " يتكون من عنصرين أساسيين هما الكفاءة والفعالية فالربط بين الوسائل المستخدمة والنتائج المحققة بطرح إشكالية الكفاءة أمّا الرابط بين الأهداف والنتائج فهو الآخر

⁽¹⁾ علي شبتور، مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2013-2014، ص 40.

⁽²⁾ عمر بوجمعة، تقييم الأداء المالي وتحليل محددات الربحية في البنوك الإسلامية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة جيجل، 2013-2014، ص: 103.

يطرح إشكالية فعالية المؤسسة⁽¹⁾.

كما يعرف بأنه: "نتائج المخرجات التي يتم الحصول عليها عن العمليات والمنتجات، فهو يعبر عن المخرجات أو الأهداف التي يسعى النظام لتحقيقها"⁽²⁾.

ويعرف أيضاً بأنه "تحقيق الأهداف التنظيمية مهما كان نوع وطبيعة هذه الأهداف ويمكن فهم تحقيق الأهداف من خلال النتائج العملية التي تؤدي إلى هذه النتائج"⁽³⁾.

وبصفة عامة فإنّ الأداء يمثل النتائج المرغوبة التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها.

الفرع الثاني: العوامل المؤثرة في الأداء

إنّ تعدد العوامل المؤثرة في أداء المؤسسة الاقتصادية جعل مهمة تحديدها بدقة والاتفاق عليها من طرف الباحثين أمر صعباً للغاية، وعليه سيتم تصنيفها إلى العوامل الخاضعة لتحكم المؤسسة نسبياً والتمثلة في التحفيز، المهارات، التكوين، والعوامل الغير الخاضعة لتحكم المؤسسة مرتبطة بالمحيط الخارجي للمؤسسة.

أولاً: العوامل الخاضعة لتأثير المؤسسة نسبياً

إنّ تحكم المؤسسة في العوامل الداخلية هو تحكم بني، وهذا نظراً لترابط العوامل الداخلية فيما بينها وتأثرها أيضاً بعوامل أو متغيرات الوسط الخارجي فتحكم المؤسسة في عواملها الداخلية له حدوده إلا في بعض الحالات أين تتمكن المؤسسة من التحكم الكلي في بعض متغيراتها، ودور المسير اتجاه هذه العوامل هو تعظيم تأثيراتها الإيجابية وتخفيف تأثيراتها السلبية⁽⁴⁾.

وحصر هذه العوامل بدقة يعد من الأمور صعبة التحقيق، لذلك سوف يتم التعرض إلا أهمها أو التي تبدو أكثر ارتباطاً بالأداء والتأثير فيها وهي كالتالي⁽⁵⁾:

(1) عبد الملوك مزهودة، الأداء بين الكفاءة والفعالية - مفهوم وتقييم، مجلة العلوم الإنسانية، العدد الأول، جامعة بسكرة، نوفمبر 2001، ص: 87.

(2) علاء فرحان طالب، حوكمة المؤسسة ولأداء المالي الاستراتيجي، دار الصفاء لنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص: 64.

(3) Moez Essid, les mécanismes de contrôle de la performance globale: le cas des indicateurs non financiers de la RSE, thèse de doctorat en science de gestion, université paris sud, 2009, p32.

(4) عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية: قياس وتقييم - دراسة حالة صناعة الكوابل بسكرة (2001/2000)، مذكرة

ماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2001 - 2002، ص: 22.

(5) نفس المرجع السابق، ص - ص: 23 - 24.

1- **التحفيز:** يعد التحفيز العملية التي حظت باهتمام الكثير من الباحثين والدارسين، هذا ما أدى إلى العديد من التغيرات والنظريات كنظرية تدرج الحاجات، نظرية العاملين، نظرية الانتظار... الخ، ومعظم أصحاب هذه النظريات هم علماء نفسانيين ويتمثل التحفيز في الحاجة أو الطاقة الداخلية التي تدفع الفرد إلى العمل في اتجاه موجه نحو الهدف. أي أن تحفيز العمال يكون من خلال معرفة حاجاتهم ومحاولة تلبيتها، أو بإشعارهم أن تنبيههم إلى طاقاتهم التي تمكنهم من تحقيق أهدافهم.

2- **المهارات:** يمكن تنظيم المهارات في مستويين:

- مهارة التقليد: وتمكن من إنجاز أو القيام بنشاطات متكررة حسب إجراءات محددة مسبقاً.
- مهارات الإسقاط: تسمح انطلاقاً من وضعية معطاة بمواجهة وضعيات أخرى شبيهة بإرسال منتج جديد واستهداف حصة من السوق.

3- **عوامل تكنولوجية:** تتمثل في التغيرات والتطورات التي تحدثها التكنولوجيا كإيجاد طرق جديدة لتحويل الموارد إلى السلع وخدمات، اختراع آلات جديدة من شأنها تخفيض تكاليف الإنتاج أو وقت الصناعة... دور المدير اتجاه هذه العوامل هو اليقظة وتشجيع الإبداع داخل المؤسسة.

4- **عوامل سياسية وقانونية:** هي الأخرى عناصر خارجية لا يمكن التحكم فيها تتمثل عموماً في الاستقرار السياسي والأمني للدولة، نظام الحكم، العلاقات مع العالم الخارجي، القوانين... إلخ. وكل العوامل السابقة الذكر قد تشكل فرصة تستفيد منه المؤسسة لتحسين أداءها الإجمالي أو مخاطر تفرض على المؤسسة التأقلم للتخفيف من حدتها.

الفرع الثالث: أنواع الأداء

بعد ما تعرفنا على مفهوم الأداء والعوامل المؤثرة عليه، ننتقل إلى عرض أنواع الأداء في المؤسسة، وتحديد أنواع الأداء يفرض اختيار معايير التقسيم هذه الأخيرة يمكن تحديدها في أربعة أشكال هي: معيار المصدر، الشمولية، المعيار الوظيفي، معيار الطبيعة.

أولاً: حسب معيار المصدر: وفقاً لهذا المعيار يمكن تقسيم أداء المؤسسة إلى نوعين الأداء الذاتي (الداخلي) والأداء الخارجي وهي كما يلي⁽¹⁾:

(1) عبد مليك مزهودة، مرجع سبق ذكره، ص: 88.

1- الأداء الداخلي: يطلق عليه اسم أداء الوحدة ينتج مما تملكه المؤسسة من الموارد فهو ينتج أساساً من التوليفة التالية:

أ- الأداء البشري: وهو أداء أفراد المنظمة الذين يمكن اعتبارهم مورد استراتيجي قادر على صنع القيمة وتحقيق الأفضلية التنافسية من خلال تمييز مهاراتهم.

ب- الأداء التقني: ويتمثل في قدرة المؤسسة على استعمال استثماراتها بشكل فعال.

ج- الأداء المالي: ويمكن في فعالية تعبئة واستخدام الوسائل المالية المتاحة إلى حد معين الوضعية الأولى.

د- مهارات الإبداع: وتمكن هذه المهارة من مواجهة مشكل جديد فالفرد مجبر أن يعود إلى رصيده المعرفي لكي يستغله في إيجاد الحلول.

هـ- التكوين: يعد التكوين نوعاً من الاستثمارات في العنصر البشري التي يمكن القيام بها لتحسين الأداء الكلي للمؤسسة ويظهر دوره في تحسين الأداء عبر النقاط التالية:

- رفع مستوى معارف الأفراد ونشرها وتحسين تقنياتهم في العمل.
- يسمح التكوين بتحسين التنظيم وتنسيق المهام.
- يسهل عملية الاتصال وتحريك المعلومات في كل الاتجاهات.

2 - الأداء الخارجي: هو الأداء الناتج عن التغيرات التي تحدث في المحيط الخارجي للمؤسسة، فالمؤسسة لا تتسبب في إحداثه ولكن المحيط الخارجي هو الذي يولده ويظهر في النتائج الجيدة التي تحصل عليها المؤسسة كارتفاع رقم الأعمال، القيمة المضافة وهذا النوع من الأداء يفرض على المؤسسة تحليل نتائجها.

ثانياً: العوامل غير خاضعة لتحكم المؤسسة

تتمثل في مجموعة المتغيرات والقيود التي لا تستطيع المؤسسة التحكم فيها، فهي بذلك تنتمي إلى المحيط الخارجي الذي هو مصدر للفرص التي تحاول المؤسسة استغلالها، ومصدر للمخاطر التي تفرض على المؤسسة التأقلم لتخفيض من حدتها فالمحيط الخارجي له تأثير كبير في الأداء، والتخفيف من التأثير السلبي للمحيط في الأداء يكون بالتأقلم بسرعة⁽¹⁾.

(1) عبد مليك مزهزدة، مرجع سبق ذكره، ص: 93.

ويمكن تقسيم هذه العوامل حسب معيار الطبيعة إلى عوامل اقتصادية، عوامل اجتماعية، عوامل سياسية وقانونية كما يلي⁽¹⁾:

1-العوامل الاقتصادية: تتمثل في مجموعة عوامل كالنظام الاقتصادي الذي تتواجد فيه المؤسسة والظروف الاقتصادية (الأزمات الاقتصادية وتدهور الأسعار...)، فالظروف الاقتصادية قد تتيح عناصر إجابيه للمؤسسة، كحالة تلك التي يتركز نشاطها على التصدير وتستفيد من ارتفاع الطلب الخارجي كذلك الأسواق والمنافسين؛

2- عوامل اجتماعية: تتمثل في العناصر الخارجية المرتبطة بتغيرات سلوك المستهلكين بالعلاقات بين مختلف مجموعات المجتمع وبالتأثير الذي يمارسها تلك العناصر على المؤسسات، فالعوامل الاجتماعية شديدة الصلة بالعامل البشري ومن هذه العوامل نذكر النمو الديموغرافي، فئات العمر، الأقسام الاجتماعية ودراسة العوامل الاجتماعية تقدم معلومات مفيدة للوضعية التجارية داخل المؤسسات.

الأداء الداخلي هو أداء متأني من مواردها الضرورية لسير نشاطات من موارد بشرية، موارد مالية، وموارد مالية؛

ثالثاً: حسب معيار الشمولية:

حسب هذا المعيار يقسم الأداء داخل المنظمة إلى أداء كلي وأداء جزئي وهي كالتالي⁽²⁾:

1- الأداء الكلي: يتمثل الأداء الكلي للمؤسسة في النتائج التي ساهمت جميع عناصر المؤسسة أو الأنظمة التحتية في تكوينها دون انفراد، فالتعرض للأداء الكلي للمؤسسة يعني الحديث على قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها الرئيسية بأدنى التكاليف الممكنة، مثل الربحية التي لا يمكن لقسم أو ضيفة لوحدها تحقيق ذلك، بل يتطلب تضافر جهود جميع المصالح أو الوظائف.

2- الأداء الجزئي: على خلاف الأداء الكلي فإنّ الأداء الجزئي هو قدرة النظام التحتي على تحقيق أهدافه بأدنى التكاليف الممكنة. وبتحقيق مجموع أداءات الأنظمة التحتية بتحقيق الأداء الكلي للمنظمة.

رابعاً: حسب المعيار الوظيفي: يرتبط هذا المعيار بشدة التنظيم لأن هذا الأخير هو الذي يحدد الوظائف والنشاطات التي تمارسها المؤسسة، ويمكن حصرها في الوظائف الخمسة التالية⁽¹⁾:

(1) عادل عشي، مرجع سبق ذكره، ص- ص: 25- 26.

(2) نفس المرجع السابق، ص: 89.

1- أداء الوظيفة المالية: يتمثل في قدرة المؤسسة على بلوغ أهدافها المالية بأقل التكاليف الممكنة. فالأداء المالي يتجسد في قدرتها على تحقيق التوازن المالي وتوفير السيولة اللازمة لتسديد ما عليها وتحقيق معدل مردودية جيدة وتكاليف منخفضة.

2- أداء وظيفة الأفراد: تكمن أهمية الموارد البشرية داخل المؤسسة في قدرتها على تحريك الموارد الأخرى وتوجيهها نحو تحقيق أهداف المؤسسة ف ضمان استخدام موارد المؤسسة بفعالية لا يتم إلا عن طريق الأفراد وكذلك وجود المؤسسة واستمراريتها أو زوالها مرتبط بنوعية وسلوك الأفراد وهو ما يتوجب توظيف الأكفاء، وذوي المهارات العليا وتسييرهم تسييراً مناسباً.

3- الأداء الإنتاجي: يتحقق الأداء الإنتاجي للمؤسسة عندما تتمكن من تحقيق معدلات مرتفعة للإنتاجية مقارنةً بمثيلاتها أو بالنسبة للقطاع الذي تنتمي إليه بجودة عالية وتكاليف منخفضة تسمح بمزاومة المنافسين.

4- أداء وظيفة التموين: يتمثل أدائها تموين درجة عالية من الاستقلالية عن الموردين، والحصول على مواد بجودة عالية وفي الآجال المحددة وبشروط جد مرضية والحصول على آجال تسديد الممنوحة للعملاء وتحقيق استغلال جيد لأماكن التخزين.

5- أداء ووظيفة التسويق: يتمثل في القدرة على بلوغ أهدافها بأقل التكاليف الممكنة، هذا الأداء يمكن معرفته من خلال مجموعة من المؤشرات المتعلقة بوظيفة التسويق كالحصة التسويقية، إرضاء العملاء، السمعة.

خامساً: حسب معيار الطبيعة:

تمارس المنظمة عادة نشاطها في مجالات أداء مختلفة، حيث تقسم المؤسسة أهدافها إلى أهداف

اقتصادية، إدارية، اجتماعية كما يلي⁽²⁾:

1- الأداء الاقتصادي: يعتبر المهمة الأساسية التي تسعى المؤسسة الاقتصادية بلوغها وتتمثل في الفوائد الاقتصادية التي تجنيها المؤسسة من وراء تعظيم نواتجها ويتم قياسه باستخدام مقاييس الربحية.

(1) عادل عشي، مرجع سبق ذكره، ص: 90.

(2) المنظمة العربية لتنمية الإدارة، قياس وتقييم الأداء لتحسين جودة الأداء المؤسسية، الشارقة، 2009، ص- ص: 116-117.

- 2- الأداء الإداري: يتم تحقيق ذلك بحسن اختيار أفضل البدائل التي تحقق أعلى المخرجات الممكنة. ولتقييم الأداء الإداري يمكن استخدام الأساليب المختلفة لبحوث العمليات وكذلك برمجة الخطية.
- 3- الأداء الاجتماعي: ينتج الأداء الاجتماعي من خلال الأهمية الممنوحة للمناخ الاجتماعي داخل المؤسسة ولكل ماله صلة بطبيعة العلاقات الاجتماعية فيه⁽¹⁾.

الفرع الرابع: مجالات الأداء الرئيسية

تتمثل مجالات الأداء الرئيسية فيما يلي⁽²⁾:

- 1- الربحية: ضمن هذه المجال يتم تقييم أداء المؤسسة من خلال مستوى الربحية المحقق والعوامل المساهمة والمؤثرة فيها، ومن أجل ذلك يتم تحديد العديد من المؤشرات للقياس منها: معدل العائد على الأصول، معدل العائد على حقوق الملكية، وهامش الربح؛
- 2- المركز السوقي: يتمثل هذا المجال بالحصصة السوقية التي تعد واحدة من أكثر المقاييس ملائمة لتعبير عن أداء المؤسسة، فهي تشير إلى فعالية استراتيجية المؤسسة أو مدى نجاح عملها وخدماتها المقدمة؛
- 3- الإنتاجية: وهي المجال الذي تعتمد المؤسسة لقياس كفاءتها، وتستخدم في ذلك مقياسين هما: تكلفة العمل وقيمة الاستهلاك منسوبتان إلى حجم الإنتاج، وعن طريق ذلك تتمكن المؤسسة من تقييم درجة فعاليتها في استخدام كل من العمالة والمعدات؛
- 4- أداء العاملين و ميولهم: وهو المجال الذي سيستخدم لتقييم أداء العاملين وتنظيم جهودهم للمحافظة على الميول الإيجابية لهم اتجاه الأطراف المتعاملة معهم. ويمكن قياس تلك الميول أو الاتجاهات بشكل غير مباشر عن طريق البيانات المتعلقة بنسب الغياب ودوران العمل؛
- 5- قيادة المنتج: وهو المجال الذي يقوم فيه المسؤولون عن الإدارة كل من الشؤون الهندسية والإنتاج والتسويق والشؤون المالية بتقويم التكاليف والجودة والمركز السوقي لكل منتج من المنتجات الحالية والمنتجات المخطط لها؛

(1) الشيخ الداوي، تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء، مجلة الباحث، العدد 07، جامعة ورقلة، 2009، ص: 219.

(2) فلاح حسن الحسيني، مؤيد عبد الرحمن الدوري، إدارة البنوك - مدخل كمي واستراتيجي معاصر، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، 2003، عمان، ص: 222.

6- الموارد المادية و المالية: ويظهر هذا المجال من خلال التعريف على كافة أنشطة المنشأة و للتعرف على العلاقات التي تربط بين الموارد المادية والمالية المتاحة لها وبين كفاءة استخداماتها، بغية التعرف على الانحرافات وتحديد مسبباتها وعادة ما يتم ذلك من خلال المقارنة بين النتائج المحققة والأهداف المرسومة خلال مدة زمنية معينة.

المطلب الثاني: ماهية الأداء المالي

التطرق إلى الأداء المالي للمؤسسة من جانب نظري يعد مطلباً ضرورياً وذلك للإحاطة بجميع جوانبه لذا سيتم التطرق في هذا المطلب إلى ثلاثة عناصر وهي: مفهوم الأداء المالي، معاييرها والعوامل المؤثرة عليه.

الفرع الأول: مفهوم الأداء المالي

أولاً: تعريف الأداء المالي

يمكن تعريف الأداء المالي على أنه "المفهوم الضيق لأداء الشركات حيث يركز على استخدام مؤشرات مالية لقياس مدى انجاز الأهداف، ويعبر الأداء المالي على أداء الشركات، حيث أنه الدعم الأساسي للأعمال المختلفة التي تمارسها الشركة ويساهم في إتاحة الموارد المالية وتزويد الشركة بفرص استثمارية في ميادين الأداء المختلفة والتي تساعد على تلبية احتياجات أصحاب المصالح وتحقيق أهدافهم"⁽¹⁾. كما أنّ الأداء المالي هو "تشخيص الوضع المالي للمؤسسة لمعرفة مدى قدرتها على إنشاء قيمة ومجابهة المستقبل من خلال اعتمادها على ميزانيات وجدول حسابات النتائج الجداول الملحقه و لكن لا جدوى من ذلك إذا لم يأخذ الطرف الاقتصادي القطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة النشطة في الدراسة، وعلى هذا الأساس فإنّ تشخيص الأداء يتم بمعاينة المردودية للمؤسسة ومعدل نمو الأرباح"⁽²⁾.

وهناك من الخبراء الماليين و الباحثين من حدد تعريف الأداء المالي بإطاره الدقيق بأنّه: "وصف لوضع المنظمة الحالي وتحديد دقيق للمجالات التي استخدمتها للوصول إلى الأهداف من خلال دراسة المبيعات الإيرادات، الموجودات، المطلوبات، وصافي الثروة"⁽³⁾.

ثانياً: أهمية الأداء المالي

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

(2) محمد محمود الخطيب، العوامل المؤثرة على الأداء المالي، ط1، دار حماد للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص:48.

(3) علاء فرحان طالب، مرجع سبق ذكره، ص:67.

تظهر أهمية الأداء المالي للمؤسسة عادة من خلال ما يحتاجه المديرون لقياس الأداء المالي، حيث ترتكز رؤية المديرون على ما يحدث أو ما سوف يحدث ويمكن تلخيص أهمية الأداء المالي كما يلي⁽¹⁾:

- تعتمد الرؤية المستقبلية للمؤسسة على العوائد المتوقع تحقيقها من الأداء المستقبلي وهذا ما يعني أهمية الاهتمام بالأداء المالي وطرق قياسه.
- يقدم الأداء المالي مفهوماً وأدوات قياس رئيسية ومهمة في تنفيذ الإجراءات وصياغة المخطط التي تدعم عملية ترشيد استخدام الموارد، وتحقيق الفعالية في إنجاز الأهداف.
- يساهم قياس الأداء المالي في تحديد موقع القوة وكذا موطن الضعف التي تعاني منها المؤسسة، وهذا يساعد كثيراً على اتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة هذه الانحرافات.
- يساعد في معرفة درجة النمو التي تحققها المؤسسة باتجاه لإنجاز أهدافها بنوعها القصير والبعيد الأمد.
- إنّ استخدام التغذية العكسية في المقاييس المالية يعطي صورة واضحة عن الحالة المالية للمؤسسة نفسها أو مع شركات عاملة في القطاع نفسه (المنافسين).
- يعد الأداء المالي أداة مهمة للكشف في الميزة التنافسية التي يمكن أنّ تعمل على أساسها الشركة.

ثالثاً: أهداف الأداء المالي

تتمثل الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها في أهداف عديدة نذكر منها⁽²⁾:

- 1- التوازن المالي: وهو هدف مالي تسعى الوظيفة المالية لبلوغه لأنه يمس بالاستقرار المالي للمؤسسة. ويتمثل التوازن المالي في لحظة معينة التوازن بين رأس المال الثابت والأموال الدائمة التي تسمح بالاحتفاظ به وعبر الفترة المالية، يستوجب ذلك التعادل بين المدفوعات والمتحصلات أو بصفة عامة بين استخدامات الأموال ومصادرها. ومنه يتضح أنّ رأس المال الثابت والمتمثل عادة في الاستثمارات يجب أنّ تمويل عن طريق الأموال الدائمة (رأس المال الخاص مضافاً إليه الديون الطويلة والمتوسطة الأجل) وهذا يضمن عدم اللجوء إلى تحويل جزء منه إلى سيولة لمواجهة مختلف الالتزامات. ولتحقيق تغطية الأموال الدائمة للأصول الثابتة، يستوجب التعادل بين المقبوضات والمدفوعات.

(1) ناظم حسين عبد السيد، محاسبة الجودة مدخل تحليبي، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص-ص: 139-140.

(2) السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال، دار المريخ للنشر والتوزيع، الرياض، 2009، ص: 247.

- 2- نمو المؤسسة: يعتبر نمو المؤسسة عامل أساسي من عوامل تعظيم قيمتها ولهذا فإن قرارات النمو تتميز بأنها قرارات استراتيجية، فالنمو وظيفة استراتيجية جد هامة للمؤسسة الاقتصادية وهي ظاهرة تعكس مدى نجاح ونجاعة استراتيجيتها المتعلقة بجانب التطور، التوسع، البقاء، الاستمرار، وبذلك يمكن اعتبار النمو وظيفة استراتيجية تشكلها السياسة المحددة للحجم الاستثمارات، سياسة توزيع الأرباح، وهيكل سياسات التمويل وتحديد غايات النمو في انماء الطاقات الكلية المتاحة للمؤسسة؛
- 3- الربحية والمردودية: تمثل الربحية نتائج عدد كبير من السياسات والقرارات وتقيس مدى كفاءة وفعالية إدارة الشركة في توليد الأرباح، وتمثل نسبة الربحية بالدراسة من خلال العائد على حقوق الملكية (الأرباح الصافية مقسومة على حقوق الملكية) ويقاس هذا المتغير النسبة التي يحصل عليها المساهمون مقابل رأس المال المستثمر في الشركة ويتوقع أن تكون العلاقة بين العائد على حقوق الملكية وعوائد السهم علاقة موجبة؛
- 4- السيولة: تقيس السيولة بالنسبة للمؤسسة قدرتها على مواجهة التزاماتها القصيرة، أو بتعبير آخر تعني قدرتها على تحويل الأصول المتداولة بسرعة (المخزونات والقيم القابلة للتحقيق) إلى أموال متاحة، فنقص السيولة أو عدم كفايتها يقود المؤسسة إلى عدم المقدرة على الوفاء أو مواجهة التزاماتها وتأدية بعض المدفوعات.
- 5- توازن الهيكل المالي: يعني أن الموارد الدائمة تغطي الاستخدامات الثابتة والأصول المتداولة تغطي الموارد القصيرة الأجل وذلك من أجل ضمان حقوق المقرضين وعدم وقوع المؤسسة في حالة عسر مالي. أي أن التكلفة المالية تلعب دوراً مهماً في التخصيص الأمثل للموارد المالية⁽¹⁾.

(1) محمد محمود الخطيب، مرجع سبق ذكره، ص: 36.

الفرع الثاني: محددات الاداء المالي

أولاً: معايير الأداء المالي

من المهم تحديد نسب معيارية تستخدم في متابعة تغير النسب المالية للمؤسسة لأن الحكم على طبيعة تغيرها عبر الوقت يعتمد على قابلية المستفيدين منها على مقارنتها مع معيار معين وهناك أربع أنواع رئيسية من النسب المعيارية وهي كما يلي⁽¹⁾:

- المعايير التاريخية للمؤسسة: وتحسب هذه النسب من الكشوف المالية للسنوات السابقة لغرض رقابة الأداء من قبل الإدارة المالية والاستفادة منها في وضع الخطط المستقبلية.
- المعايير المطلقة: وتأخذ هذه المعايير شكل قيمة ثابتة لنسب معينة مشتركة بين جميع المؤسسات وتقاس بها النسب ذات العلاقة في مؤسسة معينة مثل التداول مرتين والنسب السريعة مرة واحدة.
- المعايير القطاعية: يستفاد بدرجة كبيرة من المعايير القطاعية في رقابة الأداء وهي معايير تمثل متوسط لأداء القطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة، خاصتنا وأن المؤسسات تتشابه في العديد من الصفات والخصائص.
- المعايير المستهدفة: وهي نسب تستهدف إدارة المؤسسات تحقيقها من خلال تنفيذ الموازنات (الخطط) وبالتالي فإن مقارنة النسب المتحققة مع تلك المستهدفة تبرز أوجه التباعد بين الأداء الفعلي والمخطط وبالتالي اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

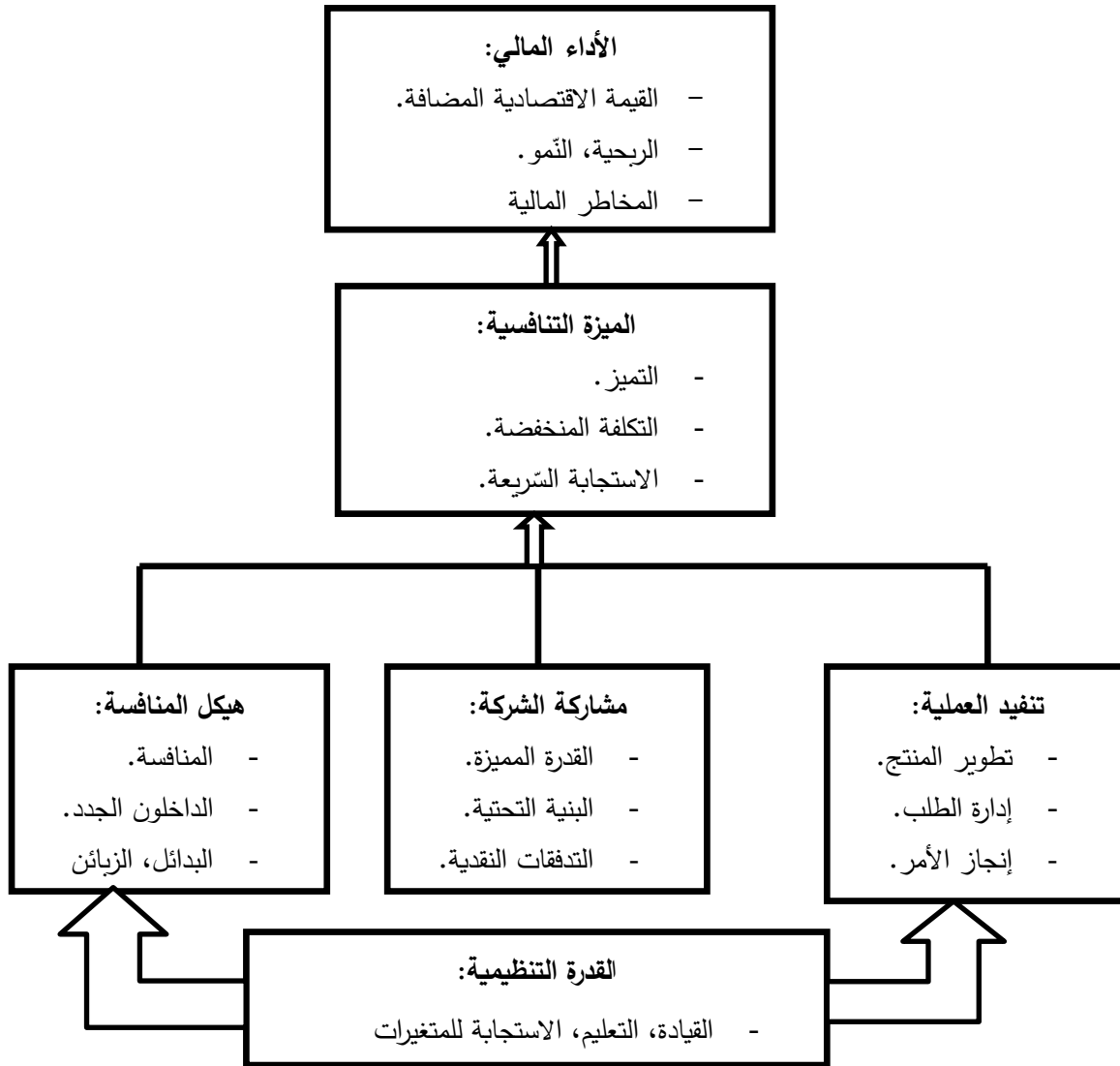
ثانياً : العوامل المؤثرة في الأداء المالي

بعد أن تم التطرق إلى كل من مفهوم الأداء المالي ومعاييره، أصبح من الضروري التعرف على العوامل المؤثرة في الأداء المالي أي التأثير في قوته أو ضعفه.

(1) أسعد حميد العلي، الإدارة المالية- أسس العملية والتطبيقية-، ط1، د- ن، 2010، ص:78.

ويمكن تلخيص تلك العوامل في الشكل التالي:

شكل رقم (1-2): العوامل المؤثرة في الأداء المالي.



المصدر: ناظم حسين عبد السيد، محاسبة الجودة - مدخل تحليلي - مرجع سبق ذكره، ص: 137 بتصرف

ثالثاً: مكونات الأداء المالي

يتكون الأداء المالي من ثلاثة مكونات رئيسية هي الفعالية والكفاءة والإنتاجية، أي أنّ المؤسسة التي تتميز بأداء أفضل هي التي تجمع بين هذه العوامل وتسييرها بشكل جيد. وعليه سنتطرق لمفهوم هذه العوامل (1):

(1) الشيخ الداري، مرجع سبق ذكره، ص: 200.

- 1- الفعالية: يرى الباحثون في علم التسيير أن مصطلح الفعالية هو أداة من أدوات مراقبة التسيير في المؤسسة. وتعتبر الفعالية معيار يعكس درجة تحقيق الأهداف المسطرة، وتجدر الإشارة من جهة أخرى أنه توجد إسهامات كثيرة مختلفة حاولت تحديد ماهية المصطلح، وسنتطرق إلى تعريف هذا المصطلح:
- القدرة على تحقيق نشاط مرتقب.
 - إمكانية الوصول إلى النتائج المرتقبة.
 - مدى قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها.

من خلال التعاريف السابقة نستنتج أن الفعالية تعبر عن درجة بلوغ المؤسسة لأهدافها، مما يدل على المقارنة بين عنصرين وهما الأهداف المخططة التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها والأهداف المنجزة فعلياً وتقاس الفعالية بالنسبة التالية:

$$\text{الفعالية} = \frac{Pp}{Rm}$$

حيث - Rm : قيمة المخرجات الفعلية
- Pp : قيمة المخرجات المتوقعة

2- الكفاءة: تعرف الكفاءة بأنها القدرة على القيام بالعمل المطلوب بقليل من الإمكانيات والنشاط الكفاء وهو النشاط الأقل تكلفة. كما تعرف أيضاً على أنها الاستخدام الأمثل للموارد المؤسساتية بأقل تكلفة ممكنة.

من خلال التعريفين السابقين يتضح لنا أن الكفاءة تعني كيفية استخدام المؤسسات لمدخلاتها من الموارد مقارنة بمخرجاتها. ويتمثل جوهر الكفاءة تعظيم الناتج وتدنية التكاليف، وتقاس الكفاءة بالعلاقة التالية:

$$\text{الكفاءة} = \frac{Mr}{Rm}$$

حيث - Rm : المخرجات
- Mr : المدخلات

3- الإنتاجية: تعرف الإنتاجية بأنها مقياس للكفاءة التي تسمح للمؤسسة أن تقوم بعملية تحويل المدخلات إلى مخرجات وبالتالي: هي تعبر عن كمية الإنتاج المنسوبة لعنصر أو عدة عناصر من الإنتاج خلال فترة زمنية محددة.

الفرع الثالث: تقييم الأداء المالي

سنتطرق في هذا المطلب إلى إبراز أهم المفاهيم المتعلقة بتقييم الأداء المالي في المؤسسة، من حيث التعريف، العناصر، الأهمية وأهدافه.

أولاً: تعريف تقييم الأداء المالي

هناك عدة تعريفات لتقييم الأداء المالي منها:

يمكن تعريف عملية تقييم الأداء المالي على أنه: "قياس للنتائج المحققة أو المنتظرة في ضوء معايير محددة مسبقاً وتقديم حكم على إدارة الموارد الطبيعية والمالية المتاحة للمؤسسة وهذا لخدمة أطراف مختلفة لها علاقة بالمؤسسة"⁽¹⁾.

كما يمكن تعريفه على أنه: "استخدام المؤشرات المالية التي يفترض أن تعكس تحقيق الأهداف الاقتصادية للمؤسسة، ومن هذه المؤشرات التي يتضمنها مفهوم المبيعات على عائد حقوق الملكية، والأرباح لكل حصة... الخ"⁽²⁾.

ومن خلال التعريفين السابقين يمكن أن نقول أن تقييم الأداء المالي: يعبر عن عملية تحليل الكشوفات المحاسبية للمؤسسة قصد الوقوف على نقاط القوة و الضعف للحالة المالية للمؤسسة. وذلك باستخدام طرق عملية تقويم على أساس مؤشرات ونسب وفق منهج علمي مدروس.

ثانياً: عناصر تقييم الأداء المالي

تقوم عملية تقييم الأداء المالي على عدد من العناصر تربط بينها علاقة ضمن بيئة الوحدة الاقتصادية وتتمثل هذه بالآتي⁽³⁾:

(1) محمد نجيب دباش، طارق قدوري، دور النظام المحاسبي المالي في تقييم الأداء المالي بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني الأول حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، المنعقد 05-06 ماي بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 2005، ص: 07.

(2) كاظم نزار الرحابي، الإدارة الاستراتيجية، ط1، دار وائل لنشر والتوزيع، عمان، ص: 319.

(3) سحر طلال ابراهيم، تقويم أداء الوحدات الاقتصادية باستعمال بطاقة الأداء المتوازن، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 35، 2013، ص: 349.

- **عنصر الفعالية:** وهو مصطلح يتعلق بعمل الأشياء بنجاح كما تعني الدرجة التي تستطيع فيها الوحدة تحقيق أهدافها؛

- **عنصر الكفاءة:** وهو مصطلح يتعلق بتحقيق النتائج أي (المخرجات) ليستخدأ أقل قدر من الموارد (المدخلات) كما تعرف بأنها العلاقة بين المخرجات من السلع والخدمات والموارد التي استخدمت في إنتاجها؛

- **عنصر الاقتصادية:** وهو مصطلح يتعلق بتكلفة الموارد المستخدمة في إنجاز الأنشطة المختلفة مع مراعاة المحافظة على الجودة كما أن الاقتصاديةيات تشير إلى أن موارد الوحدة تستخدم بأقل تكلفة ممكنة مع الأخذ بعين الاعتبار الجودة المطلوبة، إلى أنه يتوجب مراعاة أن يتم الإنتاج بالكميات المحددة؛

- **عنصر الأداء الاجتماعي:** وهو مصطلح يتعلق بمسؤولية الوحدات من تحسين أحوال المجتمع والمحافظة على البيئة وتحقيق أمان المنتجات والمحافظة على العاملين والموارد الطبيعية، ولقد أضحي الأداء الاجتماعي يشكل أحد التحديات الهامة التي تواجهها الوحدات الاقتصادية، بحيث أصبح استمرار وازدهار الوحدة الاقتصادية في الأمد البعيد مرهون بمدى تحقيقها لهذا العنصر.

ثالثاً: أهمية تقييم الأداء المالي

تبرز أهمية تقييم الاداء المالي فيما يلي⁽¹⁾:

- يساعد على المستوى المالي في التأكد من توفير السيولة وقياس مستوى الربحية في ظل قرارات الاستثمار والتمويل وما يصاحبها من مخاطر؛
- تبرير الحاجة إلى الموارد بناءه على أسس علمية وموضوعية؛
- معالجة أي خلل في عمل الغدارة بشكل سريع؛
- يساعد في الإفصاح عن درجة الانسجام بين الأهداف والاستراتيجيات المعتمدة وعلاقتها بالبيئة التنافسية؛
- إن تقييم الأداء المالي ينص على التأكد من توفير السيولة ومستوى الربحية في ظل كل من قرارات الاستثمار و التمويل وما يصاحبها من مخاطر بالإضافة إلى الأرباح في إطار السعي لتعظيم القيمة

(1) علاء فرحان طالب، إيمان شيجان الشهداني، **الحوكمة والأداء المالي الاستراتيجي**، ط1، دار الصفاء لنشرة والتوزيع، عمان، 2011، ص:76.

الحالية للمنشأة باعتبار أن أهداف الإدارة المالية هو زيادة القيمة المالية للمؤسسة والمحافظة على السيولة كما يجنبها خطر الإفلاس والتصفية.

رابعاً: أهداف تقييم الأداء المالي

يمكن إبراز أهداف تقييم الأداء المالي كما يلي⁽¹⁾:

- تحقيق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة، ومن أجل تحقيق ذلك لابد أن تضمن عملية تقييم المشروعات العلاقات الترابطية بين المشروع المقترح والمشروعات القائمة؛
- يساعد في التخفيف من درجة المخاطرة للأموال المستثمرة؛
- يساعد في توجيه المال المراد استثماره إلى ذلك المجال الذي يضمن الأهداف المحددة؛
- يساعد في ترشيد القرارات الاستثمارية.

المبحث الثاني: تأثير أدوات المحاسبة الإدارية على الأداء المالي

المطلب الأول: الموازنات التقديرية والأداء المالي.

توفر الموازنات التخطيطية نظاماً متكاملًا لتقييم الأداء، حيث أن الموازنة بما تتضمنه من تقديرات وخطط تمثل معايير أداء يمكن الاعتماد عليها في التقييم والحكم على التنفيذ الفعلي وذلك بمقارنة معايير الموازنة بما تم تنفيذه للتحقق من أن ما تم تنفيذه هو ما كان يجب أن يتم تنفيذه طبقاً لما جاء في الموازنة من معايير أداء.

ومن الطبيعي أن إدارة المؤسسة يمكنها تقييم انشطتها باستخدام معايير أداء مختلفة تتفاوت في دقتها وموضوعيتها، إلا أن الموازنات تمثل نظاماً متكاملًا وموضوعياً لتقييم الاداء خاصة أنها تعد على القياس الكمي الى حد بعيد.

الفرع الأول: العلاقة بين الرقابة وتقييم الأداء

تتضح أهمية تحديد العلاقة بين الرقابة وتقييم الأداء من خلال الأثر الفعال لهذه العلاقة في التوضيح الدقيق لمفهوم عملية الرقابة بالموازنات التقديرية فالرقابة تعني ملاحظة الأداء الفعلي ومحاولة معالجة الانحرافات عن الأداء المخطط حتى تتحقق الأهداف الموضوعية في الموازنات التقديرية، وهذا ما

(1) جهاد فارس الطيلوني، دراسة الحدود الاقتصادية للمشاريع، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص:81.

يجعل الرقابة وظيفة مستمرة تهتم بمتابعة تنفيذ الأنشطة أولاً بأول للكشف عن الانحرافات فور حدوثها والعمل على تصحيحها أو منع تكرارها، أما عملية الأداء فتكون بعد انتهاء مرحلة الأداء الفعلي ومعرفة النتائج المحققة فعلاً، ويرتكز تقييم الأداء على النتائج في نهاية الفترة ومقارنتها مع الأهداف المخططة⁽¹⁾.

وبالتالي يتضح أنّ الرقابة تكون قبل التنفيذ، أثناء التنفيذ وبعد التنفيذ وتهدف إلى توجيه الأنشطة دخل الوحدة الإدارية بما يتلاءم مع تحقيق الأهداف المحددة أما تقييم الأداء هو مرحلة مكملة للرقابة ينشط دورها بعد التنفيذ وهذا يعني تقييم الأداء جزء من الرقابة وخطوة من خطواتها إذ يهدف إلى كشف أوجه القصور والانحرافات وتحليل أسبابها⁽²⁾.

وهناك ثلاثة أنواع للرقابة الإدارية في الموازنات التقديرية وهي:

أولاً: الرقابة الوقائية (السابقة)

تسمى الرقابة التي تتم قبل انجاز العمل بالرقابة الوقائية أو الرقابة السابقة، حيث تقوم إدارية الوحدة الإدارية بوضع السياسات والإجراءات والأنظمة والقوانين التي تهدف من ورائها إلى منع حدوث السلوك الذي يمكن أن يسبب نتائج عمل غير مقبولة وهذا يعني أن الرقابة الوقائية تركز على خلق الظروف التي تعمل على منع حدوث انحرافات عن معايير المخطط، لذلك يمكن القول بأنّ هذا النوع من الرقابة يعتبر على قدر عال من الأهمية لأنه يعمل على منع حدوث الانحرافات والتأكد من أنّ التنفيذ سوف يتم وفق السياسات والخطط المرسومة⁽³⁾.

ثانياً: الرقابة الجارية (أثناء التنفيذ)

يقصد بهذا النوع من الرقابة مراقبة سير العمل أولاً بأول، فتقيس الأداء الحالي وتقارنه مع

المعايير الموضوعية لكشف الانحرافات أو الأخطاء فور وقوعها والعمل على تصحيحها فوراً، أي أنّه يتم التركيز في هذه الرقابة على أعمال المرؤوسين لتأكد من تحقيق مستويات الأداء المستهدفة واكتشاف الانحرافات عن المعايير المحدد في جميع مراحل العمل المختلفة إنّ وجدت، ووضع نواحي الضعف والقصور تحت أنظار المسؤولين لاتخاذ الاجراءات التصحيحية اللازمة ويعتبر التوجيه والإشراف على تنفيذ

(1) محمد موسى محمد نجار، العوامل المؤثرة على كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة، مذكرة ماجستير، كلية

التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2006، ص:75.

(2) محمد موسى محمد نجار، مرجع سبق ذكره، ص:76.

(3) نفس المرجع السابق، ص:76.

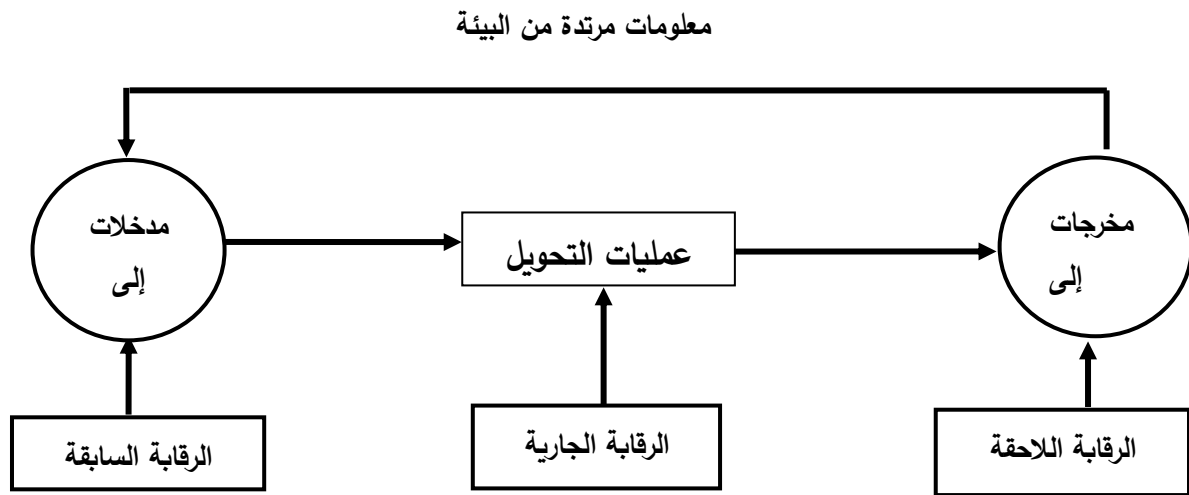
الأعمال من الأمثلة على هذه الرقابة، ويمكن القول بأن هذا النوع من الرقابة لا يمنع الانحرافات من الحدوث إلا أنه يحددها ويكتشفها بعد حدوثها⁽¹⁾.

ثالثاً: الرقابة اللاحقة

تهدف هذه الرقابة إلى رصد الانحرافات والإبلاغ عنها لعلاجها ومنع تكرار حدوثها في المستقبل، أي أن هذه الرقابة تركز على النتائج النهائية وما يتعلق بها من اتخاذ إجراءات تصحيحية أو علاجية في ضوء ما تسفر عنه النتائج الفعلية بهدف تحسين أداء الأنشطة في المستقبل وجعلها تتوافق مع الخطط المرسومة⁽²⁾.

هذا ويمكن التعبير عن الأنواع السابقة بالشكل التالي:

الشكل رقم (2-2): أنواع الرقابة من حيث تركيزها على الإجراء التصحيحي.



المصدر: محمد موسى محمد نجار، العوامل المؤثرة على كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة، مرجع سبق ذكره، ص: 77 يتصرف.

الفرع الثاني: بناء النظام الرقابي

يمارس المسؤولون في الوحدة الإدارية وظيفه الرقابة ذلك لأن طبيعة أعمالهم تبني على متابعة تنفيذ الأعمال والأنشطة الأكثر أهمية والمتعلقة بضبط التكاليف أو تحسين جودة الخدمة التي تقدمها الوحدة الإدارية، لذلك ولأنه ولأغراض ممارسة العملية الرقابية يسعى أولئك المسؤولون إلى الحصول على المعلومات

(1) عباس علي، الرقابة الإدارية في منظمة الأعمال، دار إثراء للنشر والتوزيع، الشارقة، 2008، ص: 27.

(2) محمد موسى محمد نجار، مرجع سبق، ص: 77.

المتعلقة بتنفيذ الأنشطة والأعمال داخل الوحدة الإدارية لتفسيرها ومقارنتها مع النتائج المحددة مسبقاً بقصد التعرف على الفروقات بينهما واقتراح الحلول والتوصيات المناسبة لعلاج تلك الفروقات⁽¹⁾.

وفي ضوء ما تقدم يتضح أنّ هناك اربعة مراحل تمر بها العملية الرقابية وهي:

- وضع المعايير الرقابية؛
- قياس الأداء الفعلي؛
- مقارنة الأداء الفعلي بالمعايير؛
- تصحيح الانحرافات.

أولاً: وضع المعايير الرقابية

تعرف المعايير الرقابية بأنها الأهداف التي يتم على أساسها تقييم الأداء، أي أنّ المعايير الرقابية تمثل مقاييس يمكن من خلالها قياس نتائج الأداء الفعلي بما ينبغي أن يتم انجازه، وهي بذلك تمثل نتائج يطلب تحقيقها، لذلك ينبغي أن تشتق المعايير من أهداف الوحدة الإدارية وأن تتوافق معها، فلو هدفت وحدة إدارية كالمؤسسة مثلاً إلى النمو فإنّ معاييرها الرقابية سوف تأخذ شكل الزيادة في الإيرادات ويمكن أن يتم ذلك من خلال الزيادة في وتيرة الإنتاج لديها، وبالتالي عليها البحث عن طرق مختلفة تؤدي إلى زيادة الإيرادات وزيادة وتيرة الإنتاج فيما تم تحديد سقف معين من كمية الإنتاج لديها فصلياً أو سنوياً كمعيار رقابي يمثل الحد الأدنى الذي ينبغي الوصول إليه، وبذلك فإنّ المعايير الرقابية توضع لغرض المقارنة مع نتائج التنفيذ الفعلي⁽²⁾.

وفي هذا المجال يتم التمييز بين نوعين من المعايير الرقابية هما⁽³⁾:

1- معايير إدارية: وتركز هذه المعايير على نوع الأداء المطلوب للوصول إلى الأهداف المحددة، مثل التقارير والأنظمة الإدارية المعمول بها في الوحدة الإدارية وتقييم الأداء لغرض التأكد من مدى تحقيق الأهداف المطلوبة؛

2- معايير فنية: وهي تحدد ماهي وكيف تكون الأعمال في داخل الوحدة الإدارية مثل معايير الجودة المقبولة للخدمة التي تقدمها تلك الوحدة.

(1) عباس علي، مرجع سبق ذكره، ص: 28.

(2) محمد موسى محمد نجار، مرجع سبق ذكره، ص: 78.

(3) نفس المرجع السابق، ص - ص: 78-79.

ثانياً: قياس الأداء الفعلي

يقصد بعملية قياس الأداء الفعلي قياس أداء العاملين للأعمال موضوع الرقابة، أو قياس درجة الكفاءة في انجاز الأعمال في كل المجالات⁽¹⁾.

وهذا يعني قيام المسؤولين بالوقوف جيداً على أنّ ما تم تنفيذه بالفعل من أنشطة تم وضعه في صورة تسمح بإجراء المقارنة مع المعايير المحددة مقدماً، ممّا يتطلب بدوره الاستعانة بالبيانات والمعلومات التي تعكس نتائج الأداء الفعلية التي يمكن الحصول عليها من خلال التقارير الإدارية لمختلف المستويات والوحدات الإدارية أو السجلات وما إلى ذلك من وسائل يمكن من خلالها الحصول على المعلومات المطلوبة⁽²⁾.

ففي المؤسسات باعتبارها وحدات اقتصادية ذات حجم أعمال كبير فإنّ الإدارة العليا يمكنها أن تحصل على تقارير دورية لنفقاتها وإيراداتها الشهرية أو الربع سنوية من الجهة المختصة (الدائرة المالية) كإجراء تمهيدي للتعرف على درجة رؤساء المصالح والأقسام المختلفة فيها في ضبط النفقات الخاصة بوحدهم التنظيمية أو قدرتهم على تحصيل الإيرادات المتوقعة بكفاءة.

ثالثاً: مقارنة الأداء الفعلي بالمعايير

بعد أنّ تتم مرحلة القياس الفعلي فإنّه يتم مقارنة هذا الأداء مع المعايير المحددة مقدماً في خطط الأعمال التي تنوي الوحدة الإدارية القيام بها في الفترة المقبلة ومن ثمّ تقييم الإنجاز الفعلي لأداء العاملين⁽³⁾.

وهذا يعني أنّه بعد مرحلة قياس الأداء يصبح لدى المسؤولين في الوحدة الإدارية ما يكفي من المعلومات اللازمة والخاصة بالنتائج الفعلية، ممّا يمكنهم من المقارنة وتقييم الأداء الفعلي والتعرف على مدى قربيه أو بعده عن المعايير الرقابية المحددة، والتي تم تحديدها مسبقاً بغرض الكشف عن نقاط الضعف أو تحديد الانحرافات بينهما وتقدير ما إذا كانت ضمن الحدود المسموح بيها أم أنّها تحتاج إلى التدخل لتصحيح مسار تنفيذ الأعمال والأنشطة⁽⁴⁾.

(1) محمد موسى محمد نجار، مرجع سبق ذكره، ص: 79.

(2) نفس المرجع السابق، ص: 79.

(3) عباس علي، مرجع سبق ذكره، ص: 46.

(4) محمد موسى محمد نجار، مرجع سبق ذكره، ص: 80.

وفي هذا المجال، فإنّه في حالة خروج الأداء الفعلي عن المعيار المخطط وبقائه داخل الحدود المسموح به فإنّ ذلك يعني وجود نقطة ضعف في الأداء لا تصل لمستوى الانحراف في الوقت الحالي لكنها تعتبر ظاهرة تحتاج الدراسة، وفي ضوء ذلك يتطلب الأمر ضرورة التدخل من قبل المسؤولين لمتابعة ما قد يظهر من اختلافات وانحرافات بين الأداء الفعلي والمخطط، خاصة فيما يتعلق بالبنود أو العناصر الهامة، ومعرفة أسبابها وتقرير فيما إذا كان هذا السبب ناتج عن مشكلة معينة أو نقطة ضعف تحتاج علاج أم لا، فإذا كان خروج الأداء عن المعيار المخطط ضمن الحدود المسموح فإنّ الأمر يحتاج للدراسة خاصة فيما يتعلق بالبنود والعناصر الهامة، وإذا تجاوز ذلك الحدود المخططة له فإنّ ذلك يستدعي التدخل لتصحيح، من هنا قد تبرز أهمية ممارسة مبدأ الإدارة بالاستثناء في عملية الرقابة بهدف اختصار الخطوات الرقابية في هذا الخصوص⁽¹⁾.

رابعاً: مرحلة تصحيح الانحرافات

لا تكتمل عملية الرقابة إلا من خلال تصحيح الانحرافات وعودة الأحوال إلى مجراها الطبيعي من خلال إعادة تصحيح طريقة أداء العمل أو تشجيع الموظفين على العمل بشكل أدق، وبذلك فإنّ مرحلة تصحيح الانحرافات تمثل الهدف الأساسي من العملية الرقابية، حيث أنّ الرقابة عرفت بأنّها عملية قياس الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط وتحديد الانحرافات بينهما واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة في الوقت المناسب لذلك فإنّه لا تكن هنا فائدة من العملية الرقابية إذا اقتصر الأمر على تحديد معايير رقابية، أو على مقارنة نتائج الأداء الفعلية بتلك المخططة فقط دون حصر الانحرافات الحاصلة بينهما (إن وجدت)، والوقوف على أسبابها ثم وضع الحلول العلاجية المناسبة⁽²⁾.

ونلاحظ أنّ لكل مرحلة من العملية الرقابية دور، ويتمثل دور هذه المرحلة العملية الرقابية في اتخاذ الإجراءات التي من شأنها تصحيح ومعالجة الانحرافات التي أظهرتها عملية المقارنة بين الأداء الفعلي والمخطط، فبعد أنّ تتم مرحلة قياس الأداء الفعلي ومقارنته مع الأداء المخطط تصبح درجة خطورة الانحرافات الحاصلة بينهما (إن وجدت) واضحة للمسؤولين وبناء على ذلك يمكن أنّ يتخذ أولئك المسؤولين القرارات المناسبة لتصحيح تلك الانحرافات. حيث يتم تصحيح الانحرافات بين الأداء الفعلي والمخطط من خلال تعديل طبيعة العمل، أو تعديل الخطة الموضوعية أو استبعاد المعوقات التي تمنع وتعيق انجاز العمل المحدد، أو بإعادة توزيع المهام والمسؤوليات، أو بزيادة الموظفين أو تدريب وتنمية العناصر البشرية العاملة

(1) محمد موسى محمد نجار، مرجع سبق ذكره، ص: 80.

(2) نفس المرجع السابق، ص: 81.

في الوحدة الإدارية، أو بإعادة النظر في معدلات الأداء، ويتضح من ذلك بأنّ تصحيح الانحرافات يمكن أن يتم بطرق ووسائل مختلفة، حسب حالة وطبيعة الانحراف، فقد يتم ذلك من خلال اجراء في الخطة المقررة أو في سياسات العمل أو التعليمات الصادرة للعاملين والتي تنظم طريقة سير العمل أو قد يتم التعديل في المناصب الإدارية وإعادة توزيع المهام والمسؤوليات على تلك المناصب وكذلك تدريب العاملين في الوحدة الإدارية وغير ذلك من الأساليب التي تعمل على رفع كفاءة الأداء، الأمر الذي يعمل في النهاية على تحقيق الأهداف المنشودة⁽¹⁾.

الفرع الثالث: مزايا تطبيق الرقابة بالموازنات التقديرية

من التحليل السابق لمفهوم الرقابة بالموازنات التقديرية نلاحظ أنّ الموازنة تعمل على توفير بيئة رقابية مناسبة لضمان تنفيذ أنشطة الوحدة الإدارية، حيث يمكن اعتبارها معيار للحكم على أداء المسؤولين في تلك الوحدة ويتم ذلك من خلال قياس مدى تحقيق وتنفيذ الخطة المحددة مسبقاً⁽²⁾، لذلك فإن أهم ما يميز استخدام الموازنات كأداة رقابية ما يلي⁽³⁾:

- تقييم نجاح الموازنة كخطة وقياس ما تحقق منها؛
 - تقييم أداء العاملين بناء على ما تم تنفيذه من الموازنة؛
 - تحديد نقاط الضعف في الوحد الإدارية من خلال المجالات حدث بها انحرافات هامة.
- فالموازنات من خلال قدرتها على تحديد المعايير والأهداف المطلوب تحقيقها، ومن خلال مساهمتها في تحقيق التنسيق بين الأنشطة المختلفة للوحدة الاقتصادية يمكنها أن تساعد في نجاح تنفيذ الخطط المقررة مسبقاً، فهي تؤثر على دافعية العاملين في تلك الوحدة من خلال اشراكهم في عملية الإعداد المسبق للأعمال المتوقع انجازها في الفترة المقبلة وتوفر بذلك أساس لتقييم الأداء لهم وكما تعكس الموازنة الخطة لكل مركز من مراكز المسؤولية والذي يشرف عليه مسؤول معين وبذلك تحد الموازنة أوجه المسؤولية عن الانحرافات الهامة بين النتائج الفعلية والنتائج المقدره⁽⁴⁾.

ويضاف إلى المزايا السابقة التي يمكن تحقيقها من خلال تطبيق أسلوب الرقابة باستخدام الموازنات التقديرية إنّ تطبيق يساعد في تطوير النظام المحاسبي المطبق في الوحدة الإدارية بحيث يصبح قادر على

⁽¹⁾ محمد موسى محمد نجار، مرجع سبق ذكره، ص: 81.

⁽²⁾ نفس المرجع السابق، ص: 90.

⁽³⁾ نفس المرجع السابق، ص: 90.

⁽⁴⁾ نفس مرجع السابق، ص: 90.

توفير المعلومات الدقيقة والكافية عن نتائج الأداء الفعلي في الوقت المناسب، وبالكيفية التي تمكن المسؤولين من المقارنة بين درجة التقدم في تنفيذ الأنشطة ومدى اتقادها أو اختلافها مع الأنشطة المخططة⁽¹⁾.

ويمكن توضيح أهداف عملية الرقابة بالموازنات بما يلي⁽²⁾:

- التأكد من تنفيذ الخطط والسياسات الموضوعة من قبل إدارة الوحدة الإدارية، وبالتالي ضمان تحقق الأهداف المنشودة؛
- تحقيق الرقابة على إيرادات ومصروفات الوحدة الإدارية، وبالتالي تحقيق الرقابة على النتائج أعمال تلك المؤسسة وتوجيهها بما يخدم تحقيق الأهداف المرغوبة، فعلى الرغم من صعوبة التحكم في الإيرادات من قبل إدارة الوحدة إلا أن المقارنة بين الأداء الفعلي والمخطط يعكس مشكلات محتملة قد تواجهها تلك المؤسسة، هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى فإنه يمكن لإدارة المؤسسة أن تتحكم بمصروفاتها وهنا يمكن للموازنة أن تساعد احكام عملية الرقابة على المصروفات.

المطلب الثاني: محاسبة التكاليف والأداء المالي

تقوم محاسبة التكاليف بإعداد البيانات والمعلومات بشكل تفصيلي عن كل نشاط من أنشطة المؤسسات لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرار بـصور أكثر كفاء وفاعلية لتحقيق أهداف المؤسسات والمتمثلة في تعظيم الأرباح كما يوفر نظام محاسبة التكاليف البيانات و المعلومات المالية والغير مالية ذات العلاقة بتكلفة الحصول على الموارد واستخداماتها في المؤسسات لأغراض المحاسبة المالية والإدارية. ولمحاسبة التكاليف عدة أدوات تؤثر على الأداء المالي بشكل متفاوت إلا أن نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة هو الأكثر تأثيراً من بينها، حيث يؤدي استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلى مساعدة الإدارة على استغلال المعلومات التكلفة والأنشطة لتحسين الربحية. والموازنة على أساس الأنشطة التي تعتبر أداة تخطيطية ورقابية تساعد على تقييم الأداء وتستخدم بينات النظام.

ويمكن تأثير نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في ما يلي⁽³⁾:

(1) محمد موسى محمد نجار، مرجع سبق ذكره، ص:90.

(2) نفس المرجع السابق، ص- ص: 90-91.

(3) عمر محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقتها بالأداء المالي، أطروحة دكتوراه، قسم المحاسبة، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، 2009، ص-ص:

- يعد نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة أكثر دقة من الأنظمة التقليدية حيث يتجنب جعل كلفة المنتجات المنخفضة الحجم والمعقدة متدنية ورفع كلفة المنتجات البسيطة والعلية الحجم، وذلك بسبب أنه يستعمل العديد من موجّهات الكلفة لتوزيع الكلف وليس بالضرورة أنّ ترتبط موجّهات الكلف هذه بالحجم؛
 - يساعد نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة على فهم والعمل وفق موجّهات الكلفة للأنشطة عن طريق التركيز على هذه الموجّهات ضمن عمليات المشروع؛
 - يستفاد من نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المنشأة التي تكون تكاليف الصناعية غير مباشرة عالية وتنوع المنتجات؛
 - يوفر نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة معلومات عن الأنشطة والموارد المطلوبة لإنجاز هذه الأنشطة ممّا تؤدي هذه المعلومات إلى تحسين العمليات بواسطة توفير معلومات أفضل للمساعدة في تحديد أي الأنشطة تتطلب عملاً أكثر؛
 - يعتبر نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة القياس الأكثر دقة لكلف الوحدة وقدي يساعد المديرين مثلاً في تثبيت أسعار البيع وفي تقييم ربحية كل خط إنتاجي؛
 - يساهم استخدام نظام حاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في تحقيق ميزة استراتيجية في قيادة الكلفة، وذلك من خلال تركيزه على الأنشطة التي تضيف قيمة، وتعطيل أو حذف تلك الأنشطة التي لا تضيف قيمة، وبالتالي التأثير على السياسات السعرية المعتمدة بالإضافة إلى اتخاذ القرارات الرشيدة اعتماداً على المعلومات التي يتم الحصول عليها من استخدام هذا النظام.
- لتحقيق هذه الميزة الاستراتيجية هناك أربعة أساليب وهي كما يلي:
- تحقق النشاط من حيث تحقيق الوقت و الجهد المطلوب لإنجاز هذا النشاط.
 - حذف النشاط أي حذفه بشكل تام إذا كان غير فعال وغير ضروري.
 - اختيار النشاط الكفاء وذلك من خلال البدائل المتوفرة من هذه الأنشطة.
 - مشاركة النشاط بمعنى إجراء تغييرات تسمح بمشاركة الأنشطة بعضها مع البعض الآخر لإنتاج مجموعة من المنتجات ولتحقيق الاقتصاد والكفاء في استخدام الموارد المتاحة؛
 - يوفر نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة المعلومات اللازمة لإدارة الأنشطة والذي يحقق مجموعة من الفوائد تتمثل في الآتي:

- إنّ نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة يدعم المثل الإداري وبعبارة أخرى أنك بحاجة لمعرفة كلف الأنشطة قبل القيام بوظيفة إدارة هذه الأنشطة بشكل جيد.
 - تكون المعلومات المتوفرة من نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة مفيدة للإدارة أيضًا في مجال السيطرة على الكلف.
 - يقدم معلومات مفيدة عن التغيرات السلوكية لأنه يسمح للمصممين أن يصنعوا قرارات التصميم على أساس الكلفة بدقة (تحسينات في صنع القرارات).
 - عند تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة على كلف التسويق فإنه قد يقود الإدارة إلى إعادة التفكير بربحية المستويات المختلفة للزيائن وقنوات التوزيع المختلفة.
- وفي الأخير نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة يساعد على تخفيض التكاليف من خلال تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط، وإلغاء الأنشطة ذات التكلفة العالية وغير الضرورية واختيار الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة. كما يقدم أسلوبًا مختلفًا لتخفيض التكاليف من خلال إدارة الأنشطة والرقابة عليها، حيث إن أفضل وسيلة لتخفيض التكاليف هي فهمها ومعرفة الأنشطة ومسببات التكلفة الخاصة بها، وهذا من شأنه أن يحقق الزيادة في الإيرادات والتخفيض في التكاليف⁽¹⁾.

(1) عمر محمد هديب، مرجع سبق ذكره، ص: 50.

خلاصة:

من خلال ما تطرقنا إليه في هذا الفصل يمكننا القول أن غاية كل مؤسسة هو تحقيق أهدافها والاستمرار في نشاطها وتحسين أدائها المالي، حيث يعتبر هذا الأخير الهدف الرئيسي الذي تسعى إليه كل المؤسسات، كما تتمثل أهمية الأداء المالي أيضا وبشكل خاص في عملية متابعة عملية المؤسسة وتفحص سلوكها ومراقبة أوضاعها وتقييم مستويات أدائها وفعاليتها، وتوجيه الأداء نحو الاتجاه المطلوب.

حيث تشكل المحاسبة الإدارية أداة فعالة في تحسين الأداء المالي من خلال تقديم معلومات وبيانات محاسبية ومالية عن التكاليف ومساعدة الإدارة في المفاضلة بين البدائل المتاحة من خلال تشخيص الانحرافات بمقارنة الأداء الفعلي بالأداء الموضوع مسبقاً ومن تم العمل على معرفة أسباب الانحرافات، اقتراح الحلول الملائمة وترشيد الاستخدامات العامة للمؤسسة.

الفصل الثالث

دراسة ميدانية حول تأثير المحاسبة الإدارية على الأداء المالي في المؤسسات

تمهيد

- ❖ المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراس
والأساليب الإحصائية المعتمدة
- ❖ المبحث الثاني: تحليل البيانات والتعليق على
النتائج

- ❖ المبحث الثالث: اختبار الفرضيات والفروق
خلاصة

تمهيد

بعد استيفائنا للجانب النظري من البحث، والذي تطرقنا من خلاله إلى الخلفية النظرية لموضوع الدراسة سنحاول في هذا الفصل إسقاط الجانب النظري على أرض الواقع واستعمال وسائل البحث العلمي لجمع البيانات والمتمثلة في الاستبيان.

ولتحقيق هدف الدراسة قمنا بتصميم استبيان موجهة لمحاسبي المؤسسات الاقتصادية وهذا للتمكن من الحكم على مدى تأثير المحاسبة الإدارية على الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية.

وسنتطرق في هذا الفصل إلى الإطار التطبيقي للدراسة الميدانية من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة والأساليب الإحصائية؛

المبحث الثاني: تحليل بيانات ونتائج الدراسة؛

المبحث الثالث: اختبار الفرضيات وتحليل الفروق.

المبحث الأول : الإجراءات المنهجية للدراسة والأساليب الإحصائية المعتمدة

نستعرض من خلال هذا المبحث أهم الخطوات والإجراءات التي تم الاعتماد عليها من خلال توضيح منهجية الدراسة، مجتمع الدراسة، عينة الدراسة ومختلف الأدوات الإحصائية المستعملة.

المطلب الأول: منهجية الدراسة

تعتبر منهجية الدراسة وإجراءاتها محورا رئيسيا يتم من خلاله إنجاز الجانب التطبيقي من الدراسة، وعن طريقها يتم الحصول على البيانات المطلوبة لإجراء التحليل الإحصائي للتوصل إلى النتائج التي يتم تفسيرها في ضوء موضوع الدراسة، وقد تم استخدام منهج دراسة الحالة لدراسة "تأثير المحاسبة الإدارية على الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية" وهذا بغرض الخروج بنتائج تزيد من المستوى المعرفي للموضوع.

• أولاً: مجتمع الدراسة

يتمثل مجتمع الدراسة في محاسبي المؤسسات الاقتصادية الموجودة على مستوى ولاية جيجل.

• ثانياً: عينة الدراسة

بناء على ما سبق تم استهداف عينة من محاسبي المؤسسات الاقتصادية وهذا لمعرفة "تأثير المحاسبة الإدارية على الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية"، ويمثل الجدول التالي عدد الاستثمارات الموزعة والمسترجعة:

الجدول رقم(3-1): الإحصائيات الخاصة بالاستبيان

النسبة	التوزيع التكراري	الاستبانة
87.50%	35	الاستبانات المسترجعة
12.50%	5	الاستبانات غير المسترجعة
100%	40	الاستبانات الكلية

المصدر: من إعداد الطالبين.

• ثالثاً: أداة الدراسة

بغرض إكمال ما تم التطرق إليه في الجانب النظري والإمام بجوانب الموضوع من الناحية العملية تم الاستعانة بالاستبيان كأداة من أدوات جمع البيانات وهذا لأهمية هذه الأخيرة كونها تعتبر أداة مضبوطة ومنظمة لجمع بيانات الدراسة من خلال صياغة نموذج من الأسئلة موجهة لأفراد عينة الدراسة.

وقد تم تقسيم هيكل الاستبيان إلى جزأين تماشياً مع طبيعة الموضوع، حيث تضمن كل جزء ما يلي:

الجزء الأول: يتضمن هذا الجزء معلومات شخصية عن المجيب وتشمل (المسمى الوظيفي، طبيعة التكوين، المستوى التعليمي، الخبرة العملية). ومعلومات عامة عن المؤسسة وتشمل (الشكل القانوني

للمؤسسة، بيانات حول طبيعة نشاط المؤسسة، بيانات حول حجم المؤسسة، مدة ممارسة المؤسسة للنشاط).

الجزء الثاني: وتم تقسيمه إلى ثلاثة محاور.

المحور الأول: تضمن هذا المحور (05) عبارات، حول مدى تطبيق المؤسسة لأساليب محاسبة التكاليف.

المحور الثاني: تضمن هذا المحور (06) عبارات، حول مدى تطبيق المؤسسة لأساليب الميزانية التقديرية.

المحور الثالث: تضمن هذا المحور (13) عبارة، حول مساهمة أدوات المحاسبة الإدارية والتي تساعد على التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات لتحسين الأداء المالي.

وقد تم استخدام سلم لكارث المتدرج من 5 نقاط، حيث الدرجة "5" تعني موافق بدرجة عالية والدرجة "1" تعني موافق بدرجة منخفضة. وقمنا بحساب المدى على النحو التالي:

$$4=1-5$$

حيث: تمثل 5 عدد الفئات،

ويحسب طول الفئة على النحو التالي:

$$\frac{\text{المدى}}{\text{عدد الفئات}} = \text{طول الفئة (المدى)}$$

$$0,8 = \frac{4}{5}$$

والجدول الموالي يمثل التوزيع لمقياس لكارث:

الجدول رقم (3-2): جدول التوزيع لمقياس لكارث

الفئة	[1.80-1]	[2.6-1,80]	[3,40-2,6]	[4,2-3,40]	[5-4,2]
الدرجة	1	2	3	4	5
درجة الموافقة	منخفضة جدا	منخفضة	متوسطة	عالية	عالية جدا

المصدر: من إعداد الطالبين.

المطلب الثاني: الأساليب الإحصائية المعتمدة

تم تفرغ وتحليل الاستبانة من خلال برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية

Statistical package force social sciences (SPSS)، وسوف يتم الاستعانة ببعض الأدوات

الإحصائية التالية:

- ❖ النسب المئوية والتكرارات والمتوسط الحسابي: يستخدم هذا الأمر بشكل أساسي لأغراض معرفة تكرار فئات متغير ما ويتم الاستفادة منها في وصف عينة الدراسة؛
- ❖ اختبار ألفا كرو نباخ (**Crambach'Alpha**) لمعرفة ثبات فقرات الاستبيان؛
- ❖ معامل ارتباط بيرسون (**Pearson Correlation Coefficient**) لقياس درجة الارتباط: يقوم هذا الاختبار على دراسة العلاقة بين متغيرين، وقد تم استخدامه لحساب الاتساق الداخلي والصدق البنائي للاستبيان؛
- ❖ اختبار **T** في حالة عينة واحدة (**T-Test**) لمعرفة ما إذا كان متوسط درجة الاستجابة قد وصل إلى الدرجة المتوسطة وهي 3 أم زادت أو قلت عن ذلك، وقد تم استخدام هذا الاختبار للتأكد من دلالة المتوسط لكل فقرة من فقرات الاستبيان؛

❖ اختبار تحليل التباين الأحادي ذو الاتجاه الواحد **One Way Analysis of A NOVA**

(**variance**) لمعرفة ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية بين مجموعات البيانات؛

❖ اختبار **T(T-Test)** للعينة المستقلة لمعرفة الفروق في حالة الأسئلة التي تحتوي على خيارين الإجابة.

❖ **نموذج الانحدار**: وقد تم استخدامه في اختبار الفرضيات المتعلقة بدراسة الأثر بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع.

المطلب الثالث: صدق وثبات الاستبيان

أولاً: صدق الاستبيان

يقصد بصدق الاستبيان أن تقيس أسئلة الاستبيان ما وضعت لقياسه، وقد تم التأكد من صدق الاستبيان بطريقتين هما:

1- صدق المحكمين: عرضت أداة الدراسة على مجموعة من المحكمين تألفت من 5 أعضاء الهيئة

التدريسية في كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير بجامعة محمد الصديق بن يحي بجيجل، متخصصين في المحاسبة والإدارة والإحصاء، واستناداً إلى الملاحظات والتوجيهات التي أبداها المحكمون وأجريت التعديلات التي اتفق عليها معظم المحكمين، حيث تم تعديل صياغة العبارة وحذف أو إضافة الأخرى منها.

2- صدق الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان: تم حساب الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان على عينة الدراسة البالغ حجمها 35 مفردة وذلك بحساب معاملات الارتباط بين كل فقرة ودرجة الارتباط الكلية للمحور التابعة له كما يلي:

- الصدق الداخلي لعبارات المحور الثالث: ممارسات المحاسبة الإدارية في المؤسسات الاقتصادية والتي تساعد على التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات لتحسين الأداء المالي.

الجدول رقم (3-3) الصدق الداخلي لعبارات المحور الثالث

الرقم	العبارات	معامل الارتباط	القيمة الاحتمالية
01	تتيح ممارسات المحاسبة الإدارية (الموازنات التقديرية- محاسبة التكاليف) تحديد العوامل الأساسية التي تؤثر على الأداء المالي ومجالات الخطر التي تتطلب تحسينات.	0,733**	0,000
02	تطور وظيفة المحاسبة الإدارية استراتيجيات تمكن من ذلك المؤسسات الصناعية لاستغلال الابتكارات المالية في خلق ميزة تنافسية مستدامة.	0,319	0,062
03	يطبق المحاسبون الإداريون مهاراتهم لمساعدة المديرين الماليين في التنبؤ بالأرباح والأخطار المستقبلية وبالتالي خلق ميزة تنافسية.	0,445**	0,070
04	تساعد وظيفة المحاسبة الإدارية المؤسسة في تحديد أسعار الفائدة بطريقة تسمح بتقليل المخاطر وخلق ميزة تنافسية.	0,483**	0,030
05	توفر المحاسبة الإدارية معلومات من البيئة الخارجية للمنظمة الإدارة لتسهيل عملية اتخاذ القرارات الإدارية.	0,393*	0,019
06	ترداد المردودية المالية كنتيجة لتطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية بطريقة عقلانية.	0,673**	0,000
07	يزداد الرفع المالي كنتيجة لتطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية.	0,594**	0,000
08	تستخدم الموازنات التقديرية من أجل اكتشاف الانحرافات وتصحيحها.	0,529**	0,001
09	تعد الموازنات التقديرية بمثابة معيار للحكم على الأداء وقياسه.	0,662**	0,000
10	تعتبر الموازنات التقديرية مقياسا فعالا للاستخدام الأمثل للموارد.	0,260	0,131
11	تساعد محاسبة التكاليف على إلغاء الأنشطة ذات التكلفة العالية	0,294	0,087

		وغير الضرورية واختيار الأنشطة ذات تكلفة منخفضة.
0,000	0,694**	12 تساعد محاسبة التكاليف على زيادة الإنتاجية وتحسين النوعية ورفع كفاءة الأداء.
0,000	0,801**	13 تساهم محاسبة التكاليف في تحديد الانحرافات وتحديد المسؤوليات بغرض التحكم في التكاليف وبالتالي تحقيق أكبر ربح ممكن.

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد إجابات أفراد العينة و نتائج spss.

الجدول رقم (3-3) يبين معاملات الارتباط بين عبارات المحور الثالث من الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبيان والذي يبين أن معظم معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0,05، حيث أن القيمة الاحتمالية لكل عبارة أقل من 0,05 مما يدل على أن المحور الثالث صادق لما وضع لقياسه.

• ثانيا: ثبات عبارات الاستبيان:

قد أجرينا خطوات الثبات على العينة الاستطلاعية نفسها بطريقة معامل ألفا كرو نباخ.

طريقة ألفا كرو نباخ:

الجدول رقم (3-4) معامل الثبات (طريقة ألفا كرو نباخ)

المحور	العنوان	معامل ألفا كرو نباخ
الثالث	ممارسات المحاسبة الإدارية في المؤسسات الإقتصادية والتي تساعد على التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات لتحسين الأداء المالي.	0,831

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد إجابات أفراد العينة و نتائج spss.

استخدمنا طريقة ألفا كرو نباخ لقياس ثبات الاستبيان وقد بين الجدول رقم (3-4) أن معاملات الثبات مرتفعة مما طمأننا على استخدام الاستبيان .

المبحث الثاني: تحليل البيانات والتعليق على نتائج الدراسة.

يتضمن هذا المبحث عرضا لتحليل البيانات والوقوف على متغيرات الدراسة، وخصائص العينة، واستعراض أبرز نتائج الاستبيان والتي يتم الوصول إليها من خلال تحليل فقراتها.

المطلب الأول: تحليل البيانات الشخصية لعينة الدراسة

يتضمن الجزء الأول من الاستبيان بيانات موضوعية، نوعية وكمية متعلقة بالمتغيرات الشخصية والوظيفية، وسيتم التطرق لها وتحليلها.

• أولاً: المسمى الوظيفي:

يمكن توضيح خصائص عينة الدراسة من حيث المسمى الوظيفي وفق ما يوضحه الجدول والشكل

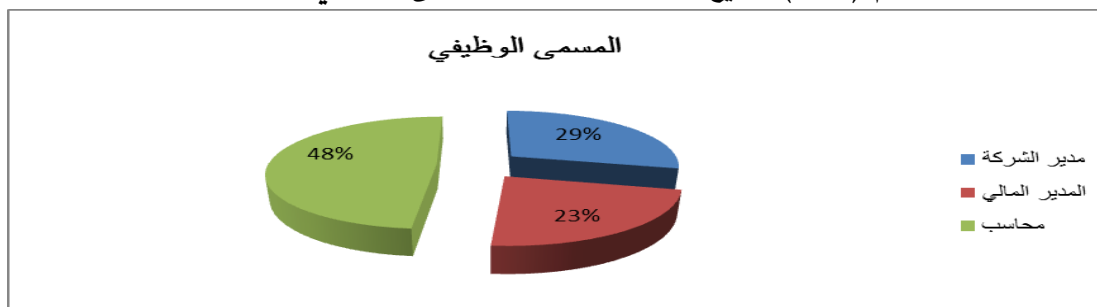
الموالين:

الجدول رقم (3-5): توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي.

النسبة المئوية %	التكرارات	المسمى الوظيفي
28,6%	10	مدير الشركة
22,90%	8	المدير المالي
48,60%	17	محاسب
100%	35	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد إجابات أفراد العينة و نتائج SPSS.

الشكل رقم (3-1) توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد إجابات أفراد العينة و نتائج SPSS.

نلاحظ من الجدول والشكل أعلاه أنّ النسبة العالية من أفراد العينة هي من المحاسبين حيث بلغ عددهم 17 محاسب أي ما يعادل 48,60%، في حين بلغ عدد مديري الشركات 10 وبنسبة مقدارها 28,60%، أما المديرين الماليين فقد بلغ عددهم 8 بنسبة 22,90%.

• ثانياً: طبيعة التكوين.

يمكن توضيح خصائص عينة الدراسة من حيث طبيعة التكوين وفق ما يوضحه الجدول والشكل

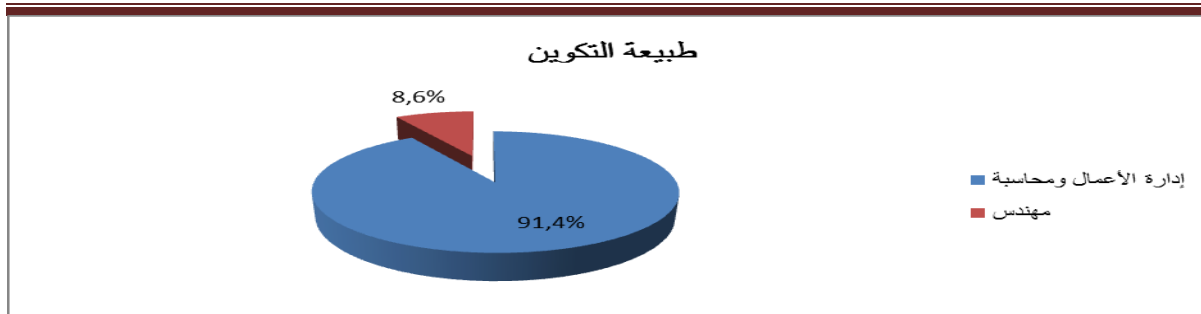
الموالين:

الجدول رقم (3-6) توزيع أفراد العينة حسب طبيعة التكوين

النسبة المئوية	التكرارات	طبيعة التكوين
91,40%	32	إدارة الأعمال ومحاسبة
8,60%	3	مهندس
100%	35	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد إجابات أفراد العينة و نتائج SPSS.

الشكل رقم (3-2) توزيع أفراد العينة حسب طبيعة التكوين.



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد إجابات أفراد العينة و نتائج spss.

نلاحظ من الجدول والشكل أعلاه أن أغلب أفراد العينة هم من الفئة إدارة الأعمال والمحاسبة حيث بلغ عددهم 32 فردا وبنسبة مقدارها 91,40%، أما فئة المهندسين فقد بلغ عددهم 03 أفراد وبنسبة مقدارها 8,60%.

• ثالثاً: المستوى التعليمي.

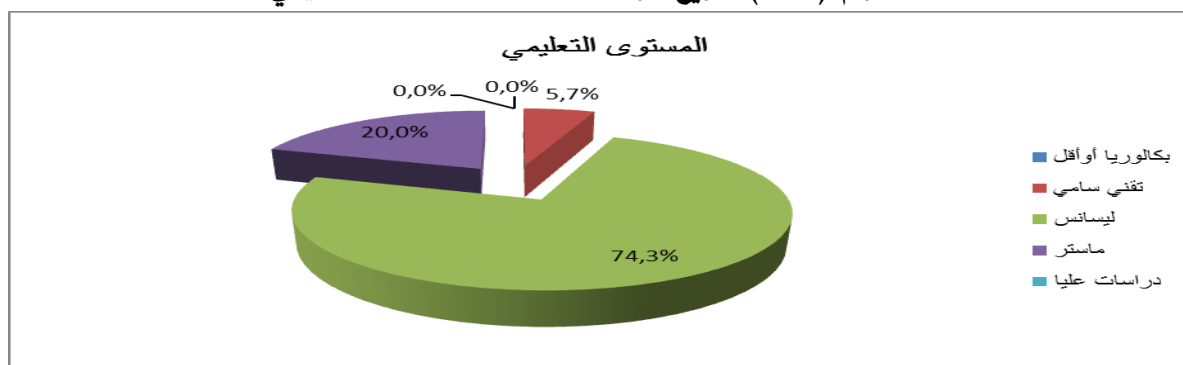
يمكن توضيح خصائص عينة الدراسة من حيث المستوى التعليمي وفق ما يوضحه الجدول والشكل الموالي.

الجدول رقم (3-7) توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي

الوظيفة	التكرارات	النسبة المئوية
البكالوريا أو أقل	0	0,00%
تقني سامي	2	05,70%
ليسانس	26	74,30%
ماستر	7	20,00%
دراسات عليا	0	0,00%
المجموع	35	100%

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد إجابات أفراد العينة و نتائج spss.

الشكل رقم (3-3) توزيع أفراد العينة حسب المستوى التعليمي.



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد إجابات أفراد العينة و نتائج spss.

نلاحظ من الجدول والشكل أعلاه أن أغلب أفراد العينة هم من المستوى التعليمي ليسانس حيث بلغ عددهم 26 فردا وبنسبة مقدارها 74,30%، ثم يليها أفراد العينة من المستوى التعليمي ماستر والبالغ عددهم 07 أفراد وبنسبة مقدارها 20,00%، أما أفراد العينة من المستوى تقني سامي فكان فردين بنسبة 5,70%، أما فيما يخص المستوى التعليمي بكالوريا أو أقل ودراسات عليا فلا توجد أي مفردة.

• رابعاً: الخبرة العملية.

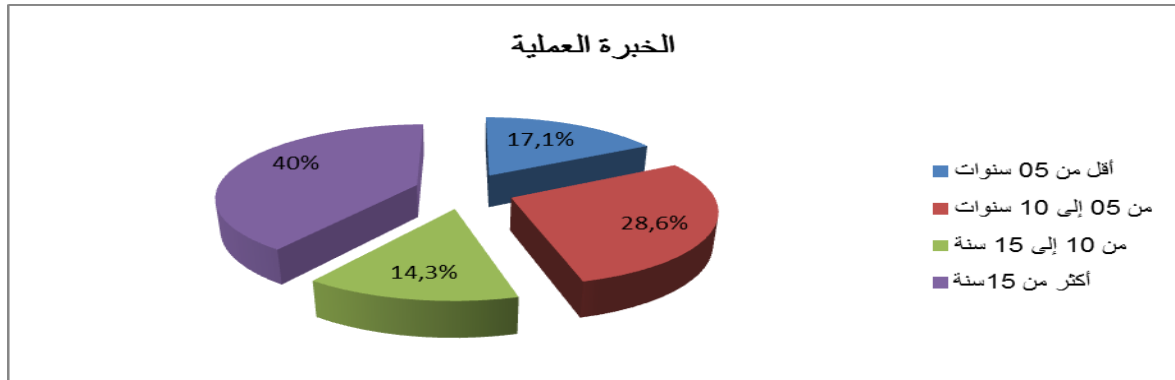
يمكن توضيح خصائص عينة الدراسة من حيث عدد سنوات الخبرة العملية وفق ما يوضحه الجدول والشكل المواليين:

الجدول رقم (3-8) توزيع أفراد العينة حسب الخبرة العملية.

عدد سنوات الخبرة المهنية	التكرارات	النسبة المئوية%
أقل من 5 سنوات	06	17,10%
من 5 إلى 10 سنوات	10	28,60%
من 10 إلى 15 سنة	05	14,30%
أكثر من 15 سنة	14	40%
المجموع	35	100%

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد إجابات أفراد العينة و نتائج spss.

الشكل رقم (3-4) توزيع أفراد العينة حسب الخبرة العملية



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد إجابات أفراد العينة و نتائج spss.

نلاحظ من الجدول والشكل أعلاه أن أغلب أفراد العينة خبرتهم العملية أكثر من 15 سنة حيث بلغ عدد أفراد الفئة 14 فردا وبنسبة مقدارها 40,00%، أما الأفراد الذين خبرتهم العملية من 05 إلى 10 سنوات يبلغ عددهم 10 أفراد أي بنسبة 28,60%، ولقد بلغ عدد أفراد ذو الخبرة العملية الأقل من 05 سنوات 06 أفراد أي بنسبة 17,10%، وفي الأخير فإن أفراد العينة ذو الخبرة العملية من 10 إلى 15 سنة فبلغ عددهم 05 أفراد وبنسبة 14,30%.

- خامساً: الشكل القانوني للمؤسسة.

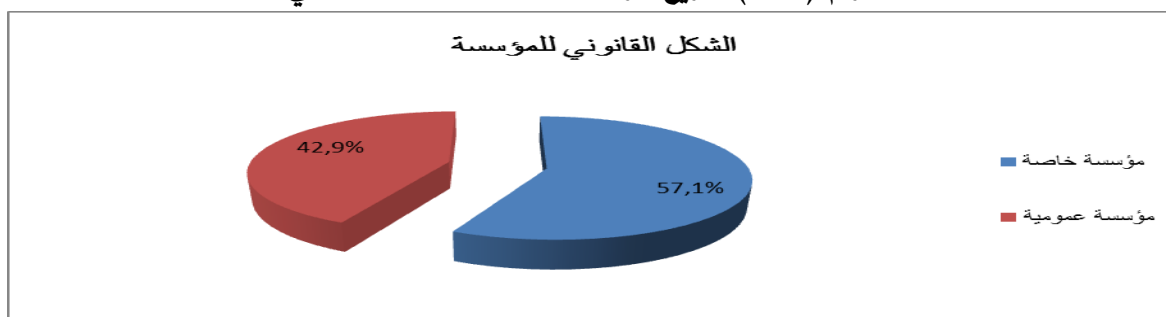
يمكن توضيح خصائص عينة الدراسة من حيث الشكل القانوني للمؤسسة وفق ما يوضحه الجدول والشكل المواليين:

الجدول رقم (3-9) توزيع أفراد العينة حسب الشكل القانوني للمؤسسة.

النسبة المئوية%	التكرارات	الشكل القانوني
57,10%	20	مؤسسة خاصة
42,90%	15	مؤسسة عمومية
100%	35	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد إجابات أفراد العينة و نتائج spss.

الشكل رقم (3-5) توزيع أفراد العينة حسب الشكل القانوني للمؤسسة



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد إجابات أفراد العينة و نتائج spss.

نلاحظ من الجدول والشكل أعلاه أن أغلب أفراد العينة هي مؤسسات خاصة حيث بلغ عددهم 25 مؤسسة وبنسبة 57,10 %، ثم المؤسسات العمومية بعدد 15 مؤسسة وبنسبة 42,90%.

- سادساً: طبيعة نشاط المؤسسة.

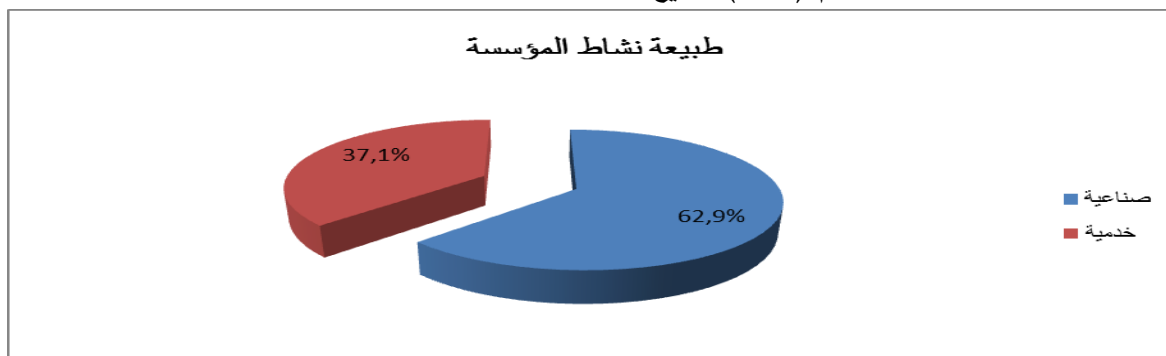
يمكن توضيح خصائص عينة الدراسة من حيث طبيعة نشاط المؤسسة وفق ما يوضحه الجدول والشكل المواليين:

الجدول رقم (3-10) توزيع أفراد العينة حسب طبيعة نشاط المؤسسة

النسبة المئوية%	التكرارات	طبيعة نشاط المؤسسة
62,90%	22	صناعية
37,10%	13	خدمية
100%	35	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد إجابات أفراد العينة و نتائج spss.

الشكل رقم (3-6) توزيع أفراد العينة حسب طبيعة نشاط المؤسسة.



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد إجابات أفراد العينة و نتائج spss.

نلاحظ من الجدول والشكل أعلاه أن أغلب أفراد العينة هم فئة المؤسسات ذات الطابع الصناعي حيث بلغ عددهم 22 مؤسسة بنسبة 62.90%، أمّا فئة المؤسسات ذات الطابع الخدمي فبلغ عددها 13 مؤسسة بنسبة 37.10%.

• سابعاً: حجم المؤسسة.

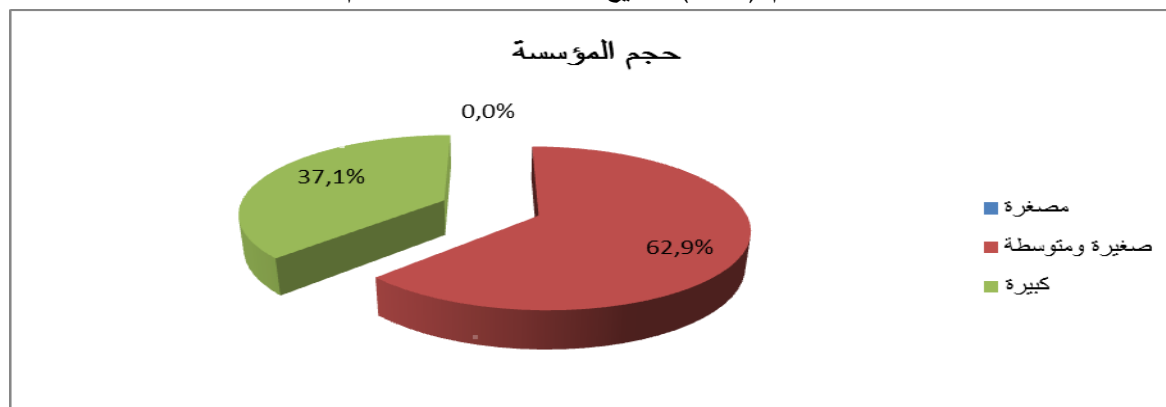
يمكن توضيح خصائص عينة الدراسة من حيث حجم المؤسسة وفق ما يوضحه الجدول والشكل المواليين:

الجدول رقم (3-11) توزيع أفراد العينة حسب حجم المؤسسة.

النسبة المئوية%	التكرارات	الشكل القانوني
0,00%	00	مصغرة
62,90%	22	صغيرة ومتوسطة
37,10%	13	كبيرة
100%	35	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد إجابات أفراد العينة و نتائج spss.

الشكل رقم (3-7) توزيع أفراد العينة حسب حجم المؤسسة



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد إجابات أفراد العينة و نتائج spss.

نلاحظ من الجدول والشكل أعلاه أن أغلب أفراد العينة هم مؤسسات صغيرة ومتوسطة الحجم حيث بلغ عددها 22 مؤسسة وبنسبة 62.90 %، أما فئة المؤسسات الكبيرة فقد بلغ عددها 13 مؤسسة بنسبة 37.10 %.

• ثامناً: مدة ممارسة المؤسسة للنشاط.

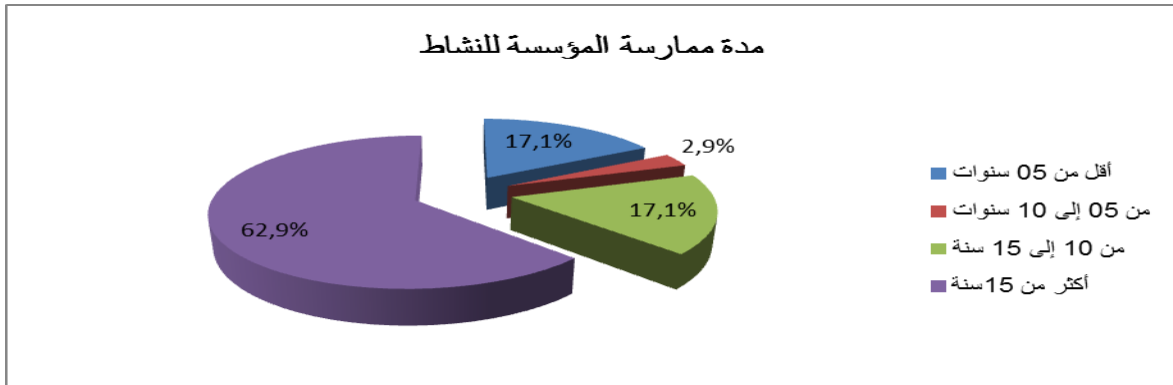
يمكن توضيح خصائص عينة الدراسة من حيث مدة ممارسة المؤسسة للنشاط وفق ما يوضحه الجدول والشكل المواليين:

الجدول رقم (3-12) توزيع أفراد العينة حسب مدة ممارسة المؤسسة للنشاط.

النسبة المئوية %	التكرارات	مدة ممارسة المؤسسة للنشاط
17,10 %	06	أقل من 5 سنوات
2,90 %	01	من 5 إلى 10 سنوات
17,10 %	06	من 10 إلى 15 سنة
62,90 %	22	أكثر من 15 سنة
100 %	35	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد إجابات أفراد العينة و نتائج spss.

الشكل رقم (3-8) توزيع أفراد العينة حسب مدة ممارسة المؤسسة للنشاط.



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد إجابات أفراد العينة و نتائج spss.

نلاحظ من الجدول والشكل أعلاه أن أغلب أفراد العينة تتمثل في المؤسسات التي مارست نشاطها لمدة تفوق 15 سنة، حيث بلغ عدد هاته المؤسسات 22 مؤسسة بنسبة 62.90 %، ثم تليها كل من المؤسسات التي تتراوح مدة مزاولتها للنشاط أقل من 05 سنوات ومن 10 إلى 15 سنة بعدد ست مؤسسات لكل فئة وبنسبة 17.10 % لكل فئة، أما المؤسسات التي تتراوح مدة مزاولتها للنشاط من 05 إلى 10 سنوات فهي مؤسسة واحدة بنسبة 2.90 %.

وكخلاصة لما تم عرضه حول خصائص عينة الدراسة ومن خلال تحليل البيانات المتعلقة بالقسم الأول من الاستبيان الخاصة بالبيانات العامة لفئة البحث، يمكن أن نستنتج بأن عينة الدراسة اتصفت بأن النسبة

الأكبر محاسبين، من ذوي فئة التكوين إدارة الأعمال والمحاسبة، ومستوى تعليمي ليسانس، وخبرة عملية من 05 سنوات إلى أقل من 10 سنوات وأكثر من 15 سنة، وأن أغلب المؤسسات هي مؤسسات خاصة، صناعية، صغيرة ومتوسطة الحجم.

المطلب الثاني: التعليق على نتائج الدراسة:

من خلال هذا المطلب سوف نقوم بالتعليق على نتائج الدراسة كما يلي:

الفرع الأول: اختبار التوزيع الطبيعي

تتطلب معظم الاختبارات المعلمية أن يكون التوزيع طبيعياً للبيانات وسنستعرض اختبار (اختبار كول مجروف - سمر نوف) لمعرفة هل البيانات تتبع توزيعاً طبيعياً أم لا، وهذا من خلال ما يلي:

يوضح الجدول رقم (3-13) نتائج اختبار التوزيع الطبيعي:

الجدول رقم(3-13):اختبار التوزيع الطبيعي

المحاور	قيمة Z	القيمة الاحتمالية (sig)
جميع محاور الدراسة	1,160	0,136

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد إجابات أفراد العينة و نتائج spss.

يتضح من الجدول أن القيمة الاحتمالية لمجموع محاور الدراسة أكبر من 0.05 وهذا يدل على أن

البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، حيث سيتم استخدام الاختبارات المعلمية.

الفرع الثاني: تحليل فقرات الاستبيان

لتحليل البيانات تم استخدام اختبار T، وهذا لمعرفة ما إذا كانت درجة الموافقة تزيد أو تنقص عن الدرجة المتوسطة، حيث سنقوم بداية بتحديد المتوسط الحسابي للفقرة، ثم قيمة t المحسوبة ومقارنتها مع قيمة t الجدولية، إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية والقيمة الاحتمالية أصغر من 0,05 نقبل الفقرة، أما في حالة العكس فهذا يعني أن إجابات أفراد العينة تقول نحو الرفض. ويتم تحديد المجال الذي ينتمي إليه المتوسط الحسابي لمعرفة درجة القبول أو الرفض، أما إذا كان المتوسط الحسابي ينتمي إلى المجال المتوسط، فإن القرار النهائي يتم أخذه على أساس قيمة t المحسوبة والقيمة الاحتمالية.

• أولاً: تحليل عبارات المحور الأول: مدى استخدام المحاسبين لأدوات محاسبة التكاليف.

1- تحليل العبارة الأولى: نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة.

يمكن توضيح ما إذا كانت المؤسسات محل الدراسة تقوم بتطبيق نظام تحديد التكاليف على أساس

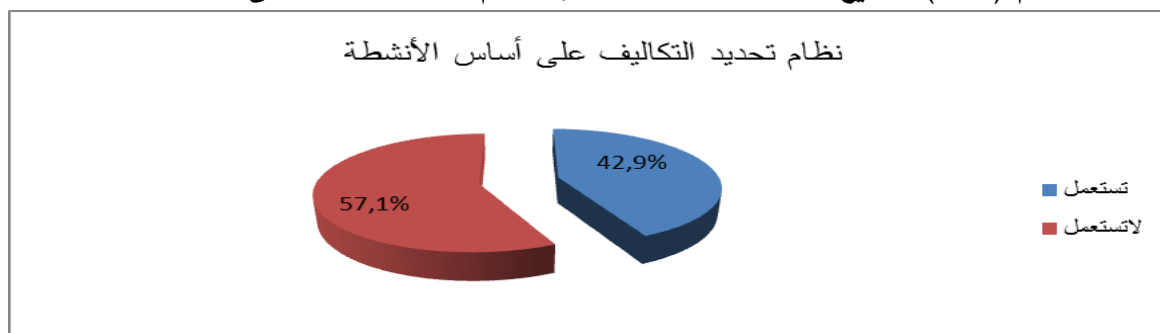
الأنشطة وفق ما يوضحه الجدول والشكل المواليين:

الجدول رقم (3-14) توزيع أفراد العينة حسب تطبيقها لنظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة.

النسبة المئوية %	التكرارات	نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة
42,90%	15	تستعمل
57,10%	20	لا تستعمل
100%	35	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد إجابات أفراد العينة و نتائج SPSS.

الشكل رقم (3-9) توزيع أفراد العينة حسب تطبيقها لنظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة.



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد إجابات أفراد العينة و نتائج SPSS.

نلاحظ من الجدول والشكل أعلاه أن أغلب أفراد العينة هم مؤسسات لا تقوم بتطبيق نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة حيث بلغ عددها 20 مؤسسة وبنسبة 57.10%، أما فئة المؤسسات التي تقوم بتطبيق نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة فقد بلغ عددها 15 مؤسسة بنسبة 42.90%.

2- تحليل العبارة الثانية: نظام التكلفة المستهدفة.

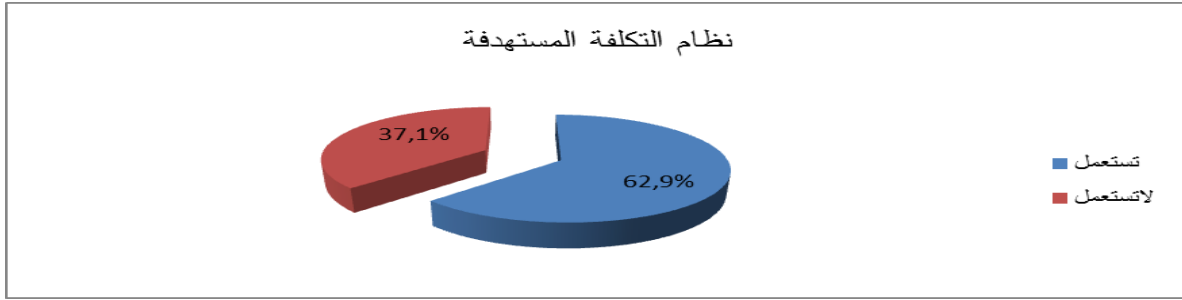
يمكن توضيح ما إذا كانت المؤسسات محل الدراسة تقوم بتطبيق نظام التكلفة المستهدفة وفق ما يوضحه الجدول والشكل المواليين:

الجدول رقم (3-15) توزيع أفراد العينة حسب تطبيقها لنظام التكلفة المستهدفة.

النسبة المئوية %	التكرارات	نظام التكلفة المستهدفة
62,90%	22	تستعمل
37,10%	13	لا تستعمل
100%	35	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد إجابات أفراد العينة و نتائج SPSS.

الشكل رقم (3-10) توزيع أفراد العينة حسب تطبيقها لنظام التكلفة المستهدفة.



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد إجابات أفراد العينة و نتائج spss.

نلاحظ من الجدول والشكل أعلاه أن أغلب أفراد العينة هم مؤسسات تقوم بتطبيق نظام التكلفة المستهدفة حيث بلغ عددها 22 مؤسسة وبنسبة 62.90%، أما فئة المؤسسات التي لا تقوم بتطبيق نظام التكلفة المستهدفة فقد بلغ عددها 13 مؤسسة بنسبة 37.10%.

3- تحليل العبارة الثالثة: نظام تكاليف الأقسام المتجانسة (الكلية).

يمكن توضيح ما إذا كانت المؤسسات محل الدراسة تقوم بتطبيق نظام تكاليف الأقسام المتجانسة)

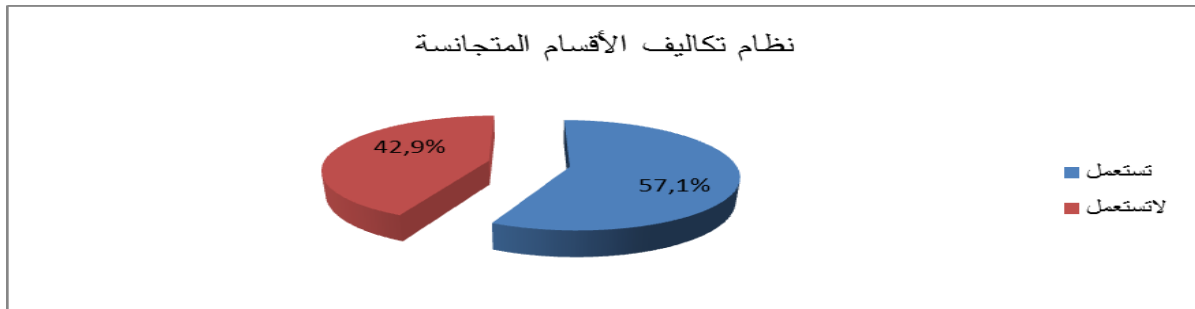
(الكلية) وفق ما يوضحه الجدول والشكل المواليين:

الجدول رقم (3-16) توزيع أفراد العينة حسب تطبيقها لنظام تكاليف الأقسام المتجانسة

النسبة المئوية%	التكرارات	نظام التكاليف الأقسام المتجانسة
57.10%	20	تستعمل
42.90%	15	لا تستعمل
100%	35	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد إجابات أفراد العينة و نتائج spss.

الشكل رقم (3-11) توزيع أفراد العينة حسب تطبيقها لنظام تكاليف الأقسام المتجانسة.



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد إجابات أفراد العينة و نتائج spss.

نلاحظ من الجدول والشكل أعلاه أن أغلب أفراد العينة هم مؤسسات تقوم بتطبيق نظام تكاليف الأقسام المتجانسة حيث بلغ عددها 20 مؤسسة وبنسبة 57.10%، أما فئة المؤسسات التي لا تقوم بتطبيق نظام تكاليف الأقسام المتجانسة فقد بلغ عددها 15 مؤسسة بنسبة 42.90%.

4- تحليل العبارة الرابعة: طريقة التكاليف المتغيرة.

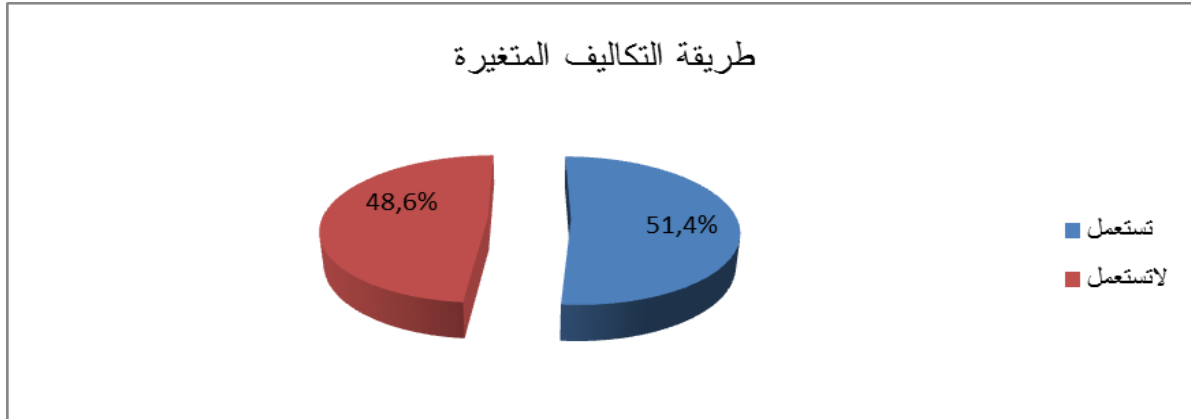
يمكن توضيح ما إذا كانت المؤسسات محل الدراسة تقوم بتطبيق طريقة التكاليف المتغيرة وفق ما يوضحه الجدول والشكل المواليين:

الجدول رقم (3-17) توزيع أفراد العينة حسب تطبيقها طريقة التكاليف المتغيرة

النسبة المئوية%	التكرارات	طريقة التكاليف المتغيرة
51,40%	18	تستعمل
48,60%	17	لا تستعمل
100%	35	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد إجابات أفراد العينة و نتائج spss.

الشكل رقم (3-12) توزيع أفراد العينة حسب تطبيقها طريقة التكاليف المتغيرة



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد إجابات أفراد العينة و نتائج spss.

نلاحظ من الجدول والشكل أعلاه أن أغلب أفراد العينة هم مؤسسات تقوم بتطبيق طريقة التكاليف المتغيرة حيث بلغ عددها 18 مؤسسة وبنسبة 51.40%، أمّا فئة المؤسسات التي لا تقوم بتطبيق طريقة التكاليف المتغيرة فقد بلغ عددها 17 مؤسسة بنسبة 48.60%.

5- تحليل العبارة الخامسة: طريقة التكاليف المعيارية.

يمكن توضيح ما إذا كانت المؤسسات محل الدراسة تقوم بتطبيق طريقة التكاليف المعيارية وفق ما يوضحه الجدول والشكل المواليين:

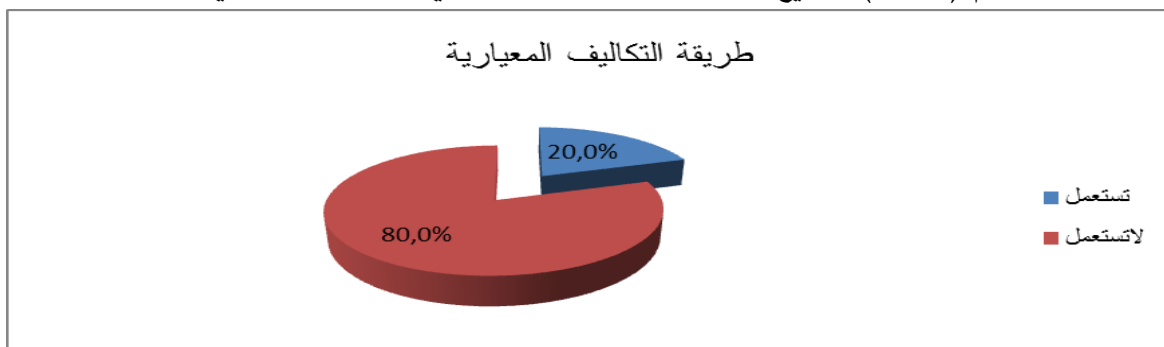
الجدول رقم (3-18) توزيع أفراد العينة حسب تطبيقها طريقة التكاليف المعيارية

النسبة المئوية%	التكرارات	طريقة التكاليف المعيارية
20,00%	07	تستعمل
80,00%	28	لا تستعمل

المجموع	35	%100
---------	----	------

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد إجابات أفراد العينة و نتائج spss.

الشكل رقم (3-13) توزيع أفراد العينة حسب تطبيقها طريقة التكاليف المعيارية



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد إجابات أفراد العينة و نتائج spss

نلاحظ من الجدول والشكل أعلاه أن أغلب أفراد العينة هم مؤسسات لا تقوم بتطبيق طريقة التكاليف المعيارية حيث بلغ عددها 28 مؤسسة ونسبة 80.00%، أما فئة المؤسسات التي تقوم بتطبيق طريقة التكاليف المتغيرة فقد بلغ عددها 07 مؤسسة بنسبة 20.00%.

• ثانياً: تحليل عبارات المحور الثاني: مدى استخدام المحاسبين لأدوات الموازنات التقديرية.

1- تحليل العبارة الأولى: الموازنات طويلة الأجل للخطط الاستراتيجية.

يمكن توضيح ما إذا كانت المؤسسات محل الدراسة تقوم بتطبيق الموازنات طويلة الأجل للخطط

الاستراتيجية وفق ما يوضحه الجدول والشكل المواليين:

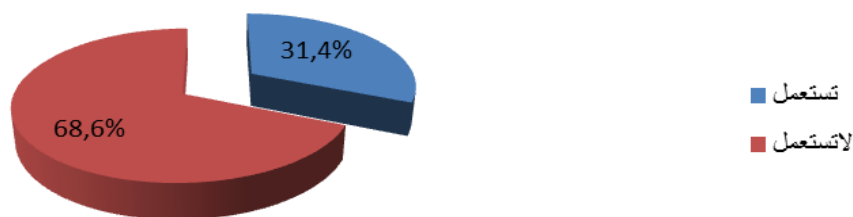
الجدول رقم (3-19) توزيع أفراد العينة حسب تطبيقها للموازنات طويلة الأجل للخطط الاستراتيجية

الموازنات طويلة الأجل للخطط الاستراتيجية	التكرارات	النسبة المئوية %
تستعمل	11	31,40%
لا تستعمل	24	68,60%
المجموع	35	100%

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد إجابات أفراد العينة و نتائج spss

الشكل رقم (3-14) توزيع أفراد العينة حسب تطبيقها للموازنات طويلة الأجل للخطط الاستراتيجية

الموازنات طويلة الأجل للخطط الاستراتيجية



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد إجابات أفراد العينة و نتائج spss.

نلاحظ من الجدول والشكل أعلاه أن أغلب أفراد العينة هم مؤسسات لا تقوم بتطبيق الموازنات طويلة الأجل للخطط الاستراتيجية حيث بلغ عددها 24 مؤسسة ونسبة 68.60%، أما فئة المؤسسات التي تقوم بتطبيق الموازنات طويلة الأجل للخطط الاستراتيجية فقد بلغ عددها 11 مؤسسة بنسبة 31.40%.

2- تحليل العبارة الثانية: الموازنات من أجل الرقابة على التكاليف.

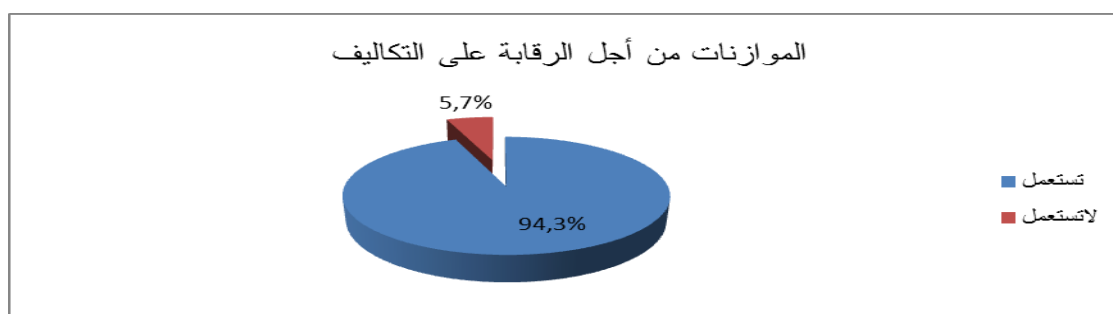
يمكن توضيح ما إذا كانت المؤسسات محل الدراسة تقوم بتطبيق الموازنات من أجل الرقابة على التكاليف وفق ما يوضحه الجدول والشكل المواليين:

الجدول رقم (3-20) توزيع أفراد العينة حسب تطبيقها للموازنات من أجل الرقابة على التكاليف

الموازنات من أجل الرقابة على التكاليف	التكرارات	النسبة المئوية %
تستعمل	33	94,30%
لا تستعمل	2	5,70%
المجموع	35	100%

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد إجابات أفراد العينة و نتائج spss.

الشكل رقم (3-15) توزيع أفراد العينة حسب تطبيقها للموازنات من أجل الرقابة على التكاليف



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد إجابات أفراد العينة و نتائج spss.

نلاحظ من الجدول والشكل أعلاه أن أغلب أفراد العينة هم مؤسسات تقوم بتطبيق الموازنات من أجل الرقابة على التكاليف حيث بلغ عددها 33 مؤسسة ونسبة 94.30%، أما فئة المؤسسات التي لا تقوم بتطبيق الموازنات من أجل الرقابة على التكاليف فقد بلغ عددها 2 مؤسسة بنسبة 5.70%.

3- تحليل العبارة الثالث: الموازنات التقديرية المرنة.

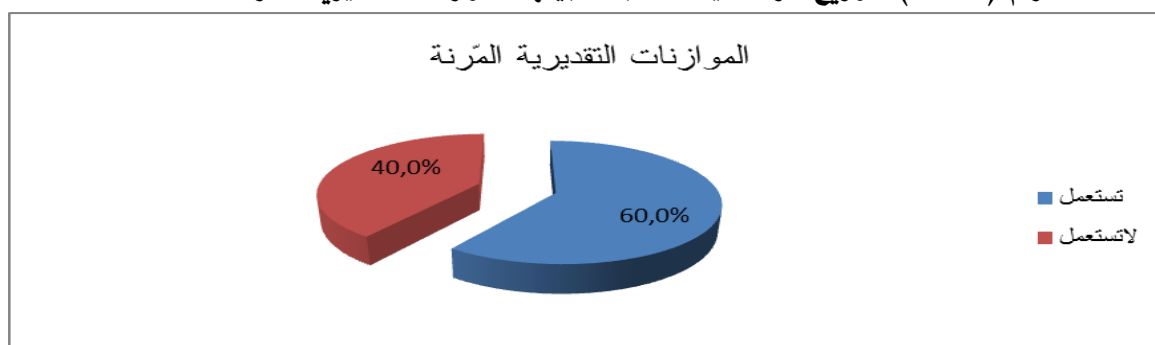
يمكن توضيح ما إذا كانت المؤسسات محل الدراسة تقوم بتطبيق الموازنات التقديرية المرنة وفق ما يوضحه الجدول والشكل المواليين:

الجدول رقم (3-21) توزيع أفراد العينة حسب تطبيقها للموازنات التقديرية المرنة

النسبة المئوية%	التكرارات	الموازنات التقديرية المرنة
60,00%	21	تستعمل
40,00%	14	لا تستعمل
100%	35	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد إجابات أفراد العينة و نتائج spss.

الشكل رقم (3-16) توزيع أفراد العينة حسب تطبيقها للموازنات التقديرية المرنة.



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد إجابات أفراد العينة و نتائج spss.

نلاحظ من الجدول والشكل أعلاه أن أغلب أفراد العينة هم مؤسسات تقوم بتطبيق الموازنات التقديرية المرنة حيث بلغ عددها 21 مؤسسة وبنسبة 60.00%، أما فئة المؤسسات التي لا تقوم بتطبيق الموازنات التقديرية المرنة فقد بلغ عددها 14 مؤسسة وبنسبة 40.00%.

4- تحليل العبارة الرابعة: الموازنات التقديرية من أجل التخطيط.

يمكن توضيح ما إذا كانت المؤسسات محل الدراسة تقوم بتطبيق الموازنات التقديرية من أجل التخطيط وفق ما يوضحه الجدول والشكل المواليين:

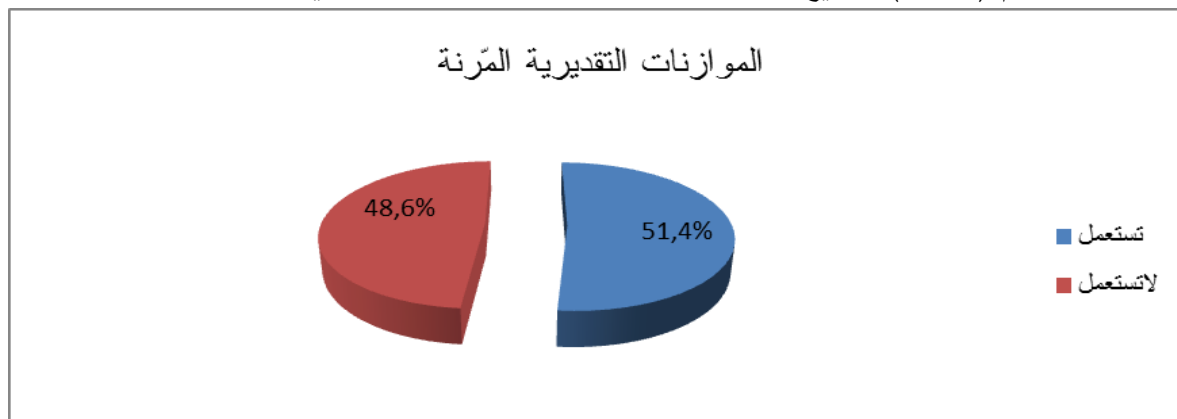
الجدول رقم (3-22) توزيع أفراد العينة حسب تطبيقها للموازنات التقديرية من أجل التخطيط

النسبة المئوية%	التكرارات	الموازنات التقديرية من أجل التخطيط
51,40%	18	تستعمل

لا تستعمل	17	48,60%
المجموع	35	100%

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد إجابات أفراد العينة و نتائج spss.

الشكل رقم (3-17) توزيع أفراد العينة حسب تطبيقها للموازنات التقديرية من أجل التخطيط.



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد إجابات أفراد العينة و نتائج spss.

نلاحظ من الجدول والشكل أعلاه أن أغلب أفراد العينة هم مؤسسات تقوم بتطبيق الموازنات التقديرية من أجل التخطيط حيث بلغ عددها 18 مؤسسة وبنسبة 51.60%، أما فئة المؤسسات التي لا تقوم بتطبيق الموازنات التقديرية من أجل التخطيط فقد بلغ عددها 17 مؤسسة بنسبة 48.60%.

5- تحليل العبارة الخامسة: الميزانية التقديرية القائمة على أساس الأنشطة.

يمكن توضيح ما إذا كانت المؤسسات محل الدراسة تقوم بتطبيق الميزانية التقديرية على أساس الأنشطة وفق ما يوضحه الجدول والشكل المواليين:

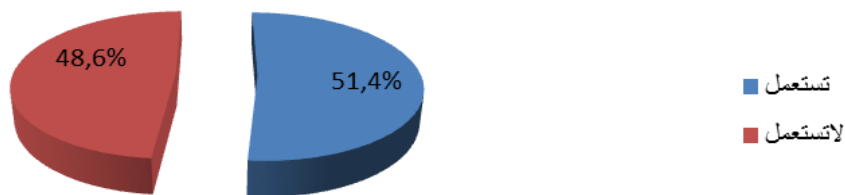
الجدول رقم (3-23) توزيع أفراد العينة حسب تطبيقها الميزانية التقديرية على أساس الأنشطة.

النسبة المئوية%	التكرارات	الميزانية التقديرية القائمة على أساس الأنشطة
51,40%	18	تستعمل
48,60%	17	لا تستعمل
100%	35	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد إجابات أفراد العينة و نتائج spss.

الشكل رقم (3-18) توزيع أفراد العينة حسب تطبيقها الميزانية التقديرية القائمة على أساس الأنشطة.

الميزانية التقديرية القائمة على أساس الأنشطة



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد إجابات أفراد العينة و نتائج SPSS.

نلاحظ من الجدول والشكل أعلاه أن أغلب أفراد العينة هم مؤسسات تقوم بتطبيق الميزانية التقديرية القائمة على أساس الأنشطة من أجل التخطيط حيث بلغ عددها 18 مؤسسة وبنسبة 51.40%، أما فئة المؤسسات التي لا تقوم بتطبيق الميزانية التقديرية القائمة على أساس الأنشطة فقد بلغ عددها 17 مؤسسة بنسبة 48.60%.

6- تحليل العبارة السادسة: الميزانية التقديرية على أساس صفري.

يمكن توضيح ما إذا كانت المؤسسات محل الدراسة تقوم بتطبيق الميزانية التقديرية على أساس الأنشطة وفق ما يوضحه الجدول والشكل المواليين:

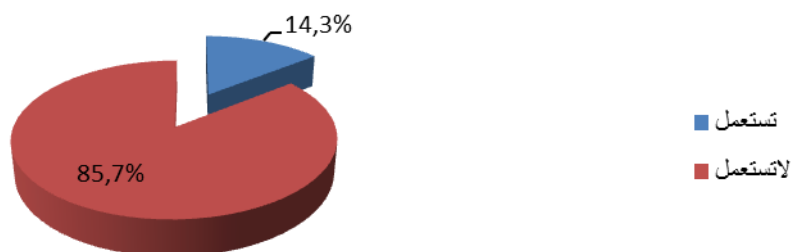
الجدول رقم (3-24) توزيع أفراد العينة حسب تطبيقها الميزانية التقديرية على أساس صفري

النسبة المئوية %	التكرارات	الميزانية التقديرية على أساس صفري
14,30%	05	تستعمل
85,70%	30	لا تستعمل
100%	35	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد إجابات أفراد العينة و نتائج SPSS.

الشكل رقم (3-19) توزيع أفراد العينة حسب تطبيقها الميزانية التقديرية على أساس صفري.

الميزانية التقديرية على أساس صفري



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد إجابات أفراد العينة و نتائج SPSS.

نلاحظ من الجدول والشكل أعلاه أن أغلب أفراد العينة هم مؤسسات لا تقوم بتطبيق الميزانية التقديرية على أساس صفري حيث بلغ عددها 30 مؤسسة وبنسبة 85.70%، أمّا فئة المؤسسات التي تقوم بتطبيق الميزانية التقديرية على أساس صفري فقد بلغ عددها 05 مؤسسة بنسبة 14.30%.

• **ثالثاً: تحليل فقرات المحور الثالث:** ممارسات المحاسبة الإدارية في المؤسسات الاقتصادية والتي تساعد على التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات لتحسين الأداء المالي.

الجدول رقم (3-25) تحليل عبارات المحور الثالث.

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	القيمة الاحتمالية
01	تتيح ممارسات المحاسبة الإدارية (الموازنات التقديرية - محاسبة التكاليف) تحديد العوامل الأساسية التي تؤثر على الأداء المالي ومجالات الخطر التي تتطلب تحسينات.	23,4	1,03	24,25	0,000
02	تطور وظيفة المحاسبة الإدارية استراتيجيات تمكن من ذلك المؤسسات الصناعية لاستغلال الابتكارات المالية في خلق ميزة تنافسية مستدامة.	3,11	1,23	14,96	0,000
03	يطبق المحاسبون الإداريون مهاراتهم لمساعدة المديرين الماليين في التنبؤ بالأرباح والأخطار المستقبلية وبالتالي خلق ميزة تنافسية.	3,91	1,17	19,75	0,000
04	تساعد وظيفة المحاسبة الإدارية المؤسسة في تحديد أسعار الفائدة بطريقة تسمح بتقليل المخاطر وخلق ميزة تنافسية.	3,89	1,34	17,09	0,000
05	توفر المحاسبة الإدارية معلومات من البيئة الخارجية للمنظمة الإدارة لتسهيل عملية اتخاذ القرارات الإدارية.	3,17	1,52	12,31	0,000
06	تزداد المردودية المالية كنتيجة لتطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية بطريقة عقلانية.	3,66	1,11	19,49	0,000

07	يزداد الرفع المالي كنتيجة لتطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية.	3,49	1,24	16,56	0,000
08	تستخدم الموازنات التقديرية من اجل اكتشاف الانحرافات وتصحيحها.	4,03	0,95	24,97	0,000
09	تعد الموازنات التقديرية بمثابة معيار للحكم على الأداء وقياسه.	4,03	1,12	21,20	0,000
10	تعتبر الموازنات التقديرية مقياسا فعالا للاستخدام الأمثل للموارد.	3,60	1,14	18,64	0,000
11	تساعد محاسبة التكاليف على إلغاء الأنشطة ذات التكلفة العالية وغير الضرورية واختيار الأنشطة ذات تكلفة منخفضة.	3,51	1,36	15,30	0,000
12	تساعد محاسبة التكاليف على زيادة الإنتاجية وتحسين النوعية ورفع كفاءة الأداء.	3,80	1,28	17,58	0,000
13	تساهم محاسبة التكاليف في تحديد الانحرافات وتحديد المسؤوليات بغرض التحكم في التكاليف وبالتالي تحقيق أكبر ربح ممكن.	3,94	1,19	19,65	0,000

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد إجابات أفراد العينة و نتائج spss.

العبارة الأولى: في العبارة رقم (1) المتوسط الحسابي يساوي 4,23 وهو ينتمي إلى المجال [2,4-5] وبلغت قيمة t المحسوبة 24,25 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,03 والقيمة الاحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " ممارسات المحاسبة الإدارية (الموازنات التقديرية- محاسبة التكاليف) تتيح تحديد العوامل الأساسية التي تؤثر على الأداء المالي ومجالات الخطر التي تتطلب تحسينات "

العبارة الثانية: في العبارة رقم (2) المتوسط الحسابي يساوي 3,11 وهو ينتمي إلى المجال [2,6-3,4] وبلغت قيمة t المحسوبة 14,96 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,03 والقيمة الاحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " وظيفة المحاسبة الإدارية تطور استراتيجيات تمكن من ذلك المؤسسات الصناعية لاستغلال الابتكارات المالية في خلق ميزة تنافسية مستدامة "

العبارة الثالثة: في العبارة رقم (3) المتوسط الحسابي يساوي 3,91 وهو ينتمي إلى المجال [3,4-4,2] وبلغت قيمة t المحسوبة 19,75 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,03 والقيمة الاحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " المحاسبون الإداريون يطبقون مهاراتهم لمساعدة المديرين الماليين في التنبؤ بالأرباح والأخطار المستقبلية وبالتالي خلق ميزة تنافسية "

العبرة الرابعة: في العبرة رقم (4) المتوسط الحسابي يساوي 3,89 وهو ينتمي إلى المجال [3,4-4,2] وبلغت قيمة t المحسوبة 17,09 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,03 والقيمة الاحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " وظيفة المحاسبة الإدارية تساعد المؤسسة في تحديد أسعار الفائدة بطريقة تسمح بتقليل المخاطر وخلق ميزة تنافسية " .

العبرة الخامسة: في العبرة رقم (5) المتوسط الحسابي يساوي 3,17 وهو ينتمي إلى المجال [2,6-3,4] وبلغت قيمة t المحسوبة 12,31 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,03 والقيمة الاحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " المحاسبة الإدارية توفر معلومات من البيئة الخارجية للمنظمة الإدارة لتسهيل عملية اتخاذ القرارات الإدارية " .

العبرة السادسة: في العبرة رقم (6) المتوسط الحسابي يساوي 3,66 وهو ينتمي إلى المجال [3,4-4,2] وبلغت قيمة t المحسوبة 19,49 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,03 والقيمة الاحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " المردودية المالية تزداد كنتيجة لتطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية بطريقة عقلانية " .

العبرة السابعة: في العبرة رقم (7) المتوسط الحسابي يساوي 3,49 وهو ينتمي إلى المجال [3,4-4,2] وبلغت قيمة t المحسوبة 16,56 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,03 والقيمة الاحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " الرفع المالي يزداد كنتيجة لتطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية " .

العبرة الثامنة: في العبرة رقم (8) المتوسط الحسابي يساوي 4,03 وهو ينتمي إلى المجال [3,4-4,2] وبلغت قيمة t المحسوبة 24,97 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,03 والقيمة الاحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " الموازنات التقديرية تستخدم من أجل اكتشاف الانحرافات وتصحيحها " .

العبرة التاسعة: في العبرة رقم (9) المتوسط الحسابي يساوي 4,03 وهو ينتمي إلى المجال [3,4-4,2] وبلغت قيمة t المحسوبة 21,20 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,03 والقيمة الاحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " الموازنات التقديرية تعد بمثابة معيار للحكم على الأداء وقياسه " .

العبرة العاشرة: في العبرة رقم (10) المتوسط الحسابي يساوي 3,60 وهو ينتمي إلى المجال [3,4-4,2] وبلغت قيمة t المحسوبة 18,84 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,03 والقيمة الاحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " الموازنات التقديرية تعتبر مقياسا فعالا للاستخدام الأمثل للموارد " .

العبرة الحادية عشر: في العبرة رقم (11) المتوسط الحسابي يساوي 3,51 وهو ينتمي إلى المجال [3,4-4,2] وبلغت قيمة t المحسوبة 15,30 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,03 والقيمة الاحتمالية

تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " محاسبة التكاليف تساعد على إلغاء الأنشطة ذات التكلفة العالية وغير الضرورية واختيار الأنشطة ذات تكلفة منخفضة ".

العبرة الثانية عشر: في العبرة رقم (12) المتوسط الحسابي يساوي 3,80 وهوينتمي إلى المجال [4,2-3,4] وبلغت قيمة t المحسوبة 17,58 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,03 والقيمة الاحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " محاسبة التكاليف تساعد على زيادة الإنتاجية وتحسين النوعية ورفع كفاءة الأداء ".

العبرة الثالثة عشر: في العبرة رقم (13) المتوسط الحسابي يساوي 3,94 وهوينتمي إلى المجال [4,2-3,4] وبلغت قيمة t المحسوبة 19,65 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,03 والقيمة الاحتمالية تساوي 0,000 وهي أقل من 0,05 مما يدل على أن " محاسبة التكاليف تساهم في تحديد الانحرافات وتحديد المسؤوليات بغرض التحكم في التكاليف وبالتالي تحقيق أكبر ربح ممكن ".

المبحث الثالث: اختبار الفرضيات والفروق.

من أجل القيام باختبار الفرضيات يتعين علينا استخدام التكرارات والنسب المئوية، و T للعينة الواحدة، ولربط إجابات الأفراد بخصائصهم ارتأينا ضرورة القيام باختبار ANOVA .
المطلب الأول: اختبار الفرضيات.

نقوم باختبار الفرضيات باستعمال اختبار التكرارات والنسب المئوية في اختبار الفرضية الأولى والثانية، أما الفرضية الثالثة فنختبرها باستعمال T للعينة الواحدة (T_test)، وهذا بالاعتماد على قاعدة القرار التالية:

- ❖ إذا كانت قيمة t المحسوبة أكبر من قيمة t الجدولية نقبل الفرضية (H₁) وبالتالي الفرضية البديلة (H₀) مرفوضة؛

- ❖ إذا كانت t المحسوبة أصغر من t الجدولية نرفض الفرضية (H₁) ونقبل الفرضية البديلة (H₀).

- ❖ إذا كانت القيمة الاحتمالية (sig) الناتجة عن اختبار T للعينة الواحدة أصغر من مستوى الدلالة (sig) المعتمد (0.05) نقبل الفرضية (H₁)؛

- ❖ إذا كانت القيمة الاحتمالية (sig) الناتجة عن اختبار T للعينة أكبر من مستوى الدلالة المعتمد (0.05) نرفض الفرضية (H₁).

- أولاً: اختبار الفرضية الأولى: تقوم المؤسسات الاقتصادية في ولاية جيجل بتطبيق أساليب محاسبة التكاليف.

- ❖ من الجدول رقم (3-14) نلاحظ أنّ عدد المؤسسات التي تقوم بتطبيق نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة هو 15 مؤسسة بنسبة 42,90%، ومنه المؤسسات الاقتصادية في ولاية جيجل تقوم بتطبيق نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة بشكل متوسط.
 - ❖ من الجدول رقم (3-15) نلاحظ أنّ عدد المؤسسات التي تقوم بتطبيق التكلفة المستهدفة هو 22 مؤسسة بنسبة 62,90%، ومنه المؤسسات في ولاية جيجل تقوم بتطبيق التكلفة المستهدفة بشكل كبير.
 - ❖ من الجدول رقم (3-16) نلاحظ أنّ عدد المؤسسات التي تقوم بتطبيق طريقة تكاليف الأقسام المتجانسة (الكلية) هو 20 مؤسسة بنسبة 57,10%، ومنه المؤسسات في ولاية جيجل تقوم بتطبيق طريقة التكاليف الأقسام المتجانسة بشكل كبير.
 - ❖ من الجدول رقم (3-17) نلاحظ أنّ عدد المؤسسات التي تقوم بتطبيق طريقة التكاليف المتغيرة هو 18 مؤسسة بنسبة 51,40%، ومنه المؤسسات في ولاية جيجل تقوم بتطبيق طريقة التكاليف المتغيرة بشكل كبير .
 - ❖ من الجدول رقم (3-18) نلاحظ أنّ عدد المؤسسات التي تقوم بتطبيق طريقة التكاليف المعيارية هو 07 مؤسسة بنسبة 20,00%، ومنه المؤسسات في ولاية جيجل تقوم بتطبيق طريقة التكاليف المعيارية بشكل ضعيف.
- من خلال ما سبق يتضح لنا أنّ المؤسسات الاقتصادية في ولاية جيجل تقوم بتطبيق نظام التكلفة المستهدفة، طريقة الأقسام المتجانسة، وطريقة التكاليف المتغيرة، وهذا ما يثبت صحة الفرضية" تقوم المؤسسات الاقتصادية في ولاية جيجل بتطبيق أساليب محاسبة التكاليف".
- ثانياً: اختبار الفرضية الثانية: تقوم المؤسسة الاقتصادية في ولاية جيجل بتطبيق أساليب الموازنات التقديرية.
- ❖ من الجدول رقم (3-19) نلاحظ أنّ عدد المؤسسات التي تقوم بتطبيق الموازنات الطويلة للخطط الاستراتيجية هو 11 مؤسسة بنسبة 31,40%، ومنه المؤسسات في ولاية جيجل تقوم بتطبيق طريقة الموازنات الطويلة الأجل للخطط الاستراتيجية بشكل متوسط.
 - ❖ من الجدول رقم (3-20) نلاحظ أنّ عدد المؤسسات التي تقوم بتطبيق الموازنات من أجل الرقابة على التكاليف هو 33 مؤسسة بنسبة 94,30%، ومنه المؤسسات في ولاية جيجل تقوم بتطبيق طريقة الموازنات من أجل الرقابة على التكاليف بشكل كبير جداً.

❖ من الجدول رقم (3-21) نلاحظ أنّ عدد المؤسسات التي تقوم بتطبيق الموازنات التقديرية المرنة هو 21 مؤسسة بنسبة 60,00%، ومنه المؤسسات في ولاية جيجل تقوم بتطبيق طريقة الموازنات التقديرية المرنة بشكل كبير .

❖ من الجدول رقم (3-22) نلاحظ أنّ عدد المؤسسات التي تقوم بتطبيق الموازنات التقديرية من أجل التخطيط هو 18 مؤسسة بنسبة 51,40%، ومنه المؤسسات في ولاية جيجل تقوم بتطبيق طريقة الموازنات التقديرية من أجل التخطيط بشكل كبير .

❖ من الجدول رقم (3-23) نلاحظ أنّ عدد المؤسسات التي تقوم بتطبيق الميزانية التقديرية القائمة على أساس الأنشطة هو 18 مؤسسة بنسبة 51,40%، ومنه المؤسسات في ولاية جيجل تقوم بتطبيق طريقة الميزانية التقديرية القائمة على أساس الأنشطة بشكل كبير .

❖ من الجدول رقم (3-24) نلاحظ أنّ عدد المؤسسات التي تقوم بتطبيق الميزانية التقديرية على أساس صفري هو 05 مؤسسة بنسبة 14,30%، ومنه المؤسسات في ولاية جيجل تقوم بتطبيق طريقة الميزانية التقديرية على أساس صفري بشكل ضعيف .

من خلال ما سبق يتضح لنا أنّ المؤسسات الاقتصادية في ولاية جيجل تقوم بتطبيق كل من الموازنات من أجل الرقابة على التكاليف، الموازنات التقديرية المرنة، الموازنات التقديرية من أجل التخطيط، و الميزانية التقديرية القائمة على أساس الأنشطة وهذا ما يثبت صحة الفرضية" تقوم المؤسسة الاقتصادية في ولاية جيجل بتطبيق أساليب الموازنات التقديرية".

ثالثاً: تساعد أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية في ولاية جيجل

H_0 : أدوات المحاسبة الإدارية لا تساعد في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية في ولاية جيجل.

H_1 : أدوات المحاسبة الإدارية تساعد في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية في ولاية جيجل.

يوضح الجدول الموالي نتائج اختبار T للعينة الواحدة لاختبار الفرضية الثالثة من الاستبيان:

الجدول رقم (3-26): نتائج اختبار T_{test} لاختبار الفرضية الثالثة

القرار	القيمة الاحتمالية (sig-t)	قيمة t الجدولية	قيمة t المحسوبة	الفرضية
قبول	0,000	2,03	6,818	H_1
DF=N-1			درجة المعنوية المعتمدة: $\alpha = 0.05$	

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد إجابات أفراد العينة و نتائج spss.

نلاحظ من الجدول أعلاه أن قيمة t المحسوبة تساوي 6,818 وهي أكبر من قيمة t الجدولية والتي تساوي 2,03، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي 0.000 وهي أقل من 0,05، وتبعا لقاعدة القرار فإننا نقبل

الفرضية H_1 ، أي أن: "أدوات المحاسبة الإدارية تساعد في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية في ولاية جيجل".

المطلب الثاني: اختبار الفروق

تم استخدام اختبار "تحليل التباين الأحادي **One Way Analysis of A NOVA** لاختبار الفروق في آراء عينة الدراسة حول "تأثير المحاسبة الإدارية على الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية" تعزى إلى العوامل الديمغرافية عند مستوى دلالة $\alpha = 0.05$.

- أولاً: اختبار الفروق لمتغير المسمى الوظيفي.

الجدول رقم (3-27) نتائج اختبار t لفروق الباحثين حول تأثير المحاسبة الإدارية على الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية لمتغير المسمى الوظيفي.

العنوان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة f	القيمة الاحتمالية
تأثير المحاسبة التكاليف على الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية	داخل المجموعات	1,444	2	0,722	1,948	0,159
	بين المجموعات	11,859	32	0,371		
	المجموع	13,303	34	-		

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد إجابات أفراد العينة و نتائج spss.

من خلال الجدول نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0,159 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة يعزى لمتغير المسمى الوظيفي عند مستوى دلالة 0.05.

- ثانياً: اختبار الفروق لمتغير المستوى التعليمي.

الجدول رقم (3-28) نتائج اختبار t لفروق الباحثين حول تأثير المحاسبة الإدارية على الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية لمتغير المستوى التعليمي.

العنوان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة f	القيمة الاحتمالية
تأثير المحاسبة التكاليف على الأداء المالي	داخل المجموعات	2,655	2	1,328	3,990	0,028
	بين	10,648	32	0,333		

					المجموعات	في المؤسسة
		-	34	13,303	المجموع	الاقتصادية

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على نتائج spss

من خلال الجدول نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0,028 وهي أصغر من 0.05 مما يدل على وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة يعزى لمتغير المستوى التعليمي عند مستوى دلالة 0.05.

• ثالثاً: اختبار الفروق بالنسبة الشكل القانوني للمؤسسة.

الجدول رقم (3-29) نتائج اختبار t لفروق المبحوثين حول تأثير المحاسبة الإدارية على الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية لمتغير الشكل القانوني للمؤسسة

القيمة الاحتمالية	قيمة t	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	الشكل القانوني للمؤسسة	
0,079	1,828-	0,749	3,573	20	خاصة	جميع
		0,342	3,918	15	عمومية	المحاور

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد إجابات أفراد العينة و نتائج spss

من خلال الجدول نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0,079 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة يعزى لمتغير الشكل القانوني للمؤسسة عند مستوى دلالة 0.05.

• رابعاً: اختبار الفروق بالنسبة لطبيعة نشاط المؤسسة.

الجدول رقم (3-30) نتائج اختبار t لفروق المبحوثين حول تأثير المحاسبة الإدارية على الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية لمتغير طبيعة نشاط المؤسسة.

القيمة الاحتمالية	قيمة t	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	طبيعة نشاط المؤسسة	
0,097	-1.715	0,743	3,608	22	صناعية	جميع
		0,281	3,911	13	خدمية	المحاور

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد إجابات أفراد العينة و نتائج spss.

من خلال الجدول نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0.097 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة يعزى لمتغير طبيعة نشاط المؤسسة عند مستوى دلالة 0.05.

ثانياً: اختبار الفروق لمتغير حجم المؤسسة.

الجدول رقم (3-31) نتائج اختبار t لفروق المبحوثين حول تأثير المحاسبة الإدارية على الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية لمتغير حجم المؤسسة.

العنوان	مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة f	القيمة الاحتمالية
تأثير المحاسبة التكاليف على الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية	داخل المجموعات	0,214	1	0,214	0,538	0,468
	بين المجموعات	13,084	33	0,397		
	المجموع	13,303	34	-		

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد إجابات أفراد العينة و نتائج spss.

من خلال الجدول نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لجميع المحاور تساوي 0,538 وهي أكبر من 0.05 مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في آراء أفراد العينة يعزى لمتغير حجم المؤسسة عند مستوى دلالة 0.05.

خلاصة:

يعد هذا الفصل تدعيماً للفصول السابقة من خلال التحقق من مدى تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية ومساهمتها في تحسين الأداء المالي ميدانياً، حيث قُمنَا في هذا الفصل بتوزيع أداة الدراسة المتمثلة في الاستبانة على عينة من مسيرين المؤسسات الاقتصادية على مستوى ولاية جيجل والمتمثلين في: مديري الشركات، المدراء الماليين، والمحاسبين، وباستعمال البرنامج الإحصائي SPSS وباستعمال مجموعة من الأساليب الإحصائية تم تحليل نتائج الدراسة واختبار فرضيات البحث الموضوعية، حيث تم إثبات:

- ❖ المؤسسات الاقتصادية في ولاية جيجل تقوم بتطبيق نظام التكلفة المستهدفة، طريقة الاقسام المتجانسة، وطريقة التكاليف المتغيرة.
- ❖ المؤسسات الاقتصادية في ولاية جيجل تقوم بتطبيق الموازنات من أجل الرقابة على التكاليف، الموازنات التقديرية المرنة، الموازنات التقديرية من أجل التخطيط، والميزانية التقديرية القائمة على أساس الأنشطة.
- ❖ أدوات المحاسبة الإدارية تساعد في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية في ولاية جيجل

خاتمة عامة

تعد المحاسبة الإدارية من أهم الوظائف الإدارية والتي لاقَت اهتماماً كبيراً، وذلك من أجل توفير الكم الملائم من المعلومات المحاسبية الضرورية عن المؤسسة، وتساعد الأطراف سواء كانت لهم علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالمؤسسة في التخطيط واتخاذ القرارات المناسبة والسليمة وكذلك تساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسة.

وفي هذا الإطار حاولنا من خلال دراستنا لموضوع " تأثير أدوات المحاسبة الإدارية على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية " معالجة اشكالية البحث، والتي تتمحور حول كيفية مساهمة تأثير تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية بولاية جيجل، ومن أجل ذلك قمنا بمعالجة هذا الموضوع من خلال الجمع بين الدراسة النظرية والدراسة التطبيقية لهذا البحث.

1- نتائج الدراسة النظرية: في ظلّ التحليلات النظرية لدراسة تم التوصل إلى النتائج التالي.

- ✓ عرفت المحاسبة الإدارية تطوراً تاريخياً صاحب التطورات والتغيرات الاقتصادية؛
 - ✓ تستند المحاسبة الإدارية على المقومات الأساسية التي تجعلها تحقق الغاية المرجوة منها؛
 - ✓ تختلف درجة ونوعية أساليب المحاسبة الإدارية المطبقة حسب احتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية؛
 - ✓ تعتمد الموازنات التقديرية على تقدير أي التعبير عن سياسات مستقبلية مدروسة؛
 - ✓ تساهم محاسبة التكاليف في تحديد الانحرافات والمسؤوليات بغرض التحكم في التكاليف وبالتالي تحقيق أكبر ربح ممكن؛
 - ✓ يقدم الأداء المالي مفهوماً وأدوات قياس رئيسية ومهمة في تنفيذ الإجراءات وصياغة المخطط التي تدعم عملية ترشيد استخدام الموارد، وتحقيق الفعالية في إنجاز الأهداف.
 - ✓ يساهم قياس الأداء المالي في تحديد موقع القوة وكذا موطن الضعف التي تعاني منها الشركة، وهذا يساعد كثيراً على اتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة هذه الانحرافات.
- نتائج الدراسة التطبيقية: في ضوء دراستنا التطبيقية استخلصنا النتائج التالية:
- ❖ تقوم المؤسسات الاقتصادية في ولاية جيجل بتطبيق أدوات محاسبة التكاليف من خلال:
 - ✓ المؤسسات الاقتصادية في ولاية جيجل تقوم بتطبيق نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة بشكل متوسط؛
 - ✓ المؤسسات في ولاية جيجل تقوم بتطبيق التكلفة المستهدفة بشكل كبير؛
 - ✓ المؤسسات في ولاية جيجل تقوم بتطبيق طريقة التكاليف الأقسام المتجانسة بشكل كبير؛

- ✓ المؤسسات في ولاية جيجل تقوم بتطبيق طريقة التكاليف المتغيرة بشكل كبير؛
- ✓ المؤسسات في ولاية جيجل تقوم بتطبيق طريقة التكاليف المعيارية بشكل ضعيف.
- ❖ تقوم المؤسسات الاقتصادية في ولاية جيجل بتطبيق أدوات الموازنات التقديرية من خلال:
- ✓ المؤسسات في ولاية جيجل تقوم بتطبيق طريقة الموازنات الطويلة الأجل للخطط الاستراتيجية بشكل متوسط؛
- ✓ المؤسسات في ولاية جيجل تقوم بتطبيق طريقة الموازنات من أجل الرقابة على التكاليف بشكل كبير جداً؛
- ✓ المؤسسات في ولاية جيجل تقوم بتطبيق طريقة الموازنات التقديرية المرنة بشكل كبير؛
- ✓ المؤسسات في ولاية جيجل تقوم بتطبيق طريقة الموازنات التقديرية من أجل التخطيط بشكل كبير؛
- ✓ المؤسسات في ولاية جيجل تقوم بتطبيق طريقة الميزانية التقديرية القائمة على أساس الأنشطة بشكل كبير؛
- ✓ المؤسسات في ولاية جيجل تقوم بتطبيق طريقة الميزانية التقديرية على أساس صفري بشكل ضعيف؛
- ❖ يساعد تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية في المؤسسات الاقتصادية بولاية جيجل على التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات لتحسين الأداء المالي؛

3- التوصيات:

- ✓ تنمية الوعي لدى مدراء المؤسسات في ولاية جيجل بأهمية أساليب المحاسبة الإدارية ودورها في تقديم المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات والمساهمة في عملية التخطيط والرقابة؛
- ✓ عقد دورات تدريبية متخصصة للمدراء المؤسسات وأصحاب القرار حول أساليب المحاسبة الإدارية وآلية تطبيقها والمزايا التي تعود على المؤسسة من تطبيقها؛
- ✓ العمل على تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة بصورة أوسع في المؤسسات لماً لها من جدوى ومنفعة كبيرة تعود على المؤسسات؛
- ✓ قيام المؤسسات بتوفير البيانات والمعلومات الخاصة بالتكاليف والمعلومات التي تتعلق بأداء المؤسسة وذلك لاستخدامها في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة؛

- ✓ العمل على تطوير النظم المحاسبية والإدارية لتتلاءم مع التطور في نظم التصنيع الحديثة؛
- ✓ العمل على تفعيل دور أساليب المحاسبة الإدارية باعتبارها نظاماً للمعلومات يساهم في خدمة أهداف الإدارة؛
- ✓ تطبيق نظام التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية بناء على أسس علمية وفي ضوء الأساليب الحديثة، وذلك لتكون المعايير أكثر دقة، ويتم استخدامها في مجال الرقابة والتقييم.

4- أفاق الدراسة:

تناولت هذه الدراسة موضوع تأثير المحاسبة الإدارية على الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، ونظراً لاتساع الموضوع فإنه لا يمكن الإحاطة بكل جوانبه في دراسة واحدة، وفي هذا الصدد يمكننا اقتراح مواضيع ذات صلة بمتغيري الدراسة كالتالي:

- ✓ دور أساليب المحاسبة الإدارية في اتخاذ القرارات في المؤسسات الاقتصادية؛
- ✓ دور أساليب المحاسبة الإدارية في تحسين الميزة التنافسية للمؤسسات الاقتصادية؛
- ✓ أثر تطبيق نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية.

قائمة المراجع

المراجع باللغة العربية:

• أولاً: الكتب

- 1- أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
- 2- أسامة الحارس، المحاسبة الإدارية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2004.
- 3- أسعد حميد العلي، الإدارة المالية - أسس العملية والتطبيقية، ط1، د-ن، 2010.
- 4- إسماعيل يحيى التكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية - قضايا معاصرة، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
- 5- أيمن السيد عبد لطيف، نظرية المحاسبة منظور التوافق الدولي، الجزء الأول، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2005.
- 6- جبرائيل جوزيف كحلات، رضوان حلوة حنان، المحاسبة الإدارية - مدخل محاسبة المسؤولية وتقديم الأداء، ط1، دار الثقافة لنشر والتوزيع، عمان، 2009.
- 7- جهاد فارس الطيلوني، دراسة الجدوة الاقتصادية للمشاريع، دار كنوز المعرفة العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2011.
- 8- حيدر علي المسعودي، إدارة تكاليف الجودة استراتيجياً، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
- 9- خبراء الشركة العربية لتدريب والاستثمارات الإدارية، الأساليب الحديثة لتحليل المالي وإعداد الموازنات للأغراض التخطيط والرقابة، القاهرة، 2006.
- 10- خليل الدليمي وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، الجزء الأول، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2005.
- 11- رشيد الجمال، المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال الحديثة، الدار الجامعية لنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2007.
- 12- رضوان حلوة حنان، أسس المحاسبة الإدارية، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2004.
- 13- رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي، الدار العلمية الدولية، عمان، 2001.
- 14- رضوان حلوة حنان، مدخل النظريات المحاسبية، ط1، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2005.
- 15- السعيد فرحات جمعة، الأداء المالي لمنظمات الأعمال، دار المريخ للنشر والتوزيع، الرياض، 2009.

- 16- السيد عبد المقصود دبيان وآخرون، محاسبة التكاليف، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2004.
- 17- سيد عطا الله السيد، نظم المعلومات المحاسبية، ط1، دار الرابية لنشر والتوزيع، عمان، 2009.
- 18- صالح عبد الله الرزاق، عطا الله وردة خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 1999.
- 19- طلال أبو غزالة، المحاسبة المالية والتكاليف، الجزء الأول، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، 2014.
- 20- علاء فرحان طالب، إيمان شيحان الشهداني، الحوكمة والأداء المالي الاستراتيجي، ط1، دار الصفاء لنشرة والتوزيع، عمان، 2011.
- 21- على عباس، الرقابة الإدارية في منظمات الأعمال، دار إثراء للنشر والتوزيع، الشارقة، 2008.
- 22- فكري عبد الحميد الشماوي، أساسيات المحاسبة المالية، دار الشروق للنشر والتوزيع، السعودية، 1983.
- 23- فلاح حسن الحسيني، مؤيد عبد الرحمن الدوري، إدارة البنوك - مدخل كمي واستراتيجي معاصر، ط2، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2003.
- 24- فيصل جميل السعيدة، المحاسبة الإدارية لتخصيص نظام المعلومات المحاسبية، ط1، دار الميسرة للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
- 25- قاسم ابراهيم اليتي، زياد يحيى السقا، نظام المعلومات المحاسبية، وحدة حذباء لنشر والتوزيع، العراق، 2003.
- 26- كاظم نزار الرحابي، الإدارة الاستراتيجية، ط1، دار وائل لنشر والتوزيع، عمان.
- 27- كمال بربر، إدارة الموارد البشرية وكفاءة الأداء التنظيمي، ط2، بيروت، 2000.
- 28- كمال الدين الدهراوي، نظم المعلومات المحاسبية، ط2، دار الجامعية للنشر والتوزيع، القاهرة، 2002.
- 29- محمد تيسير الراجبي، محاسبة التكاليف، الشركة العربية، المتحدة لتسويق وتوزيع، القاهرة، 2013.
- 30- محمد تيسير الراجبي، المحاسبة الإدارية، ط3، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2004.
- 31- محمد تيسير، عبد الحلیم الرجبی، المحاسبة الإدارية، ط4، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2007.

- 32- محمد عبد العليم صابر، نظام المعلومة الإدارية، دار الفكر الجامعي للنشر والتوزيع، القاهرة، 2007.
- 33- محمد العشاوي، محاسبة التكاليف - المنظورين التقليدي والحديث-، ط1، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، 2011.
- 34- محمد علي جبلي، قصي السمرائي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2002.
- 35- محمد فركوس، الموازنات التقديرية - أداة فعلة لتسيير-، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
- 36- محمد محمود الخطيب، الأداء المالي على عوائد أسهم الشركات، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
- 37- محمد محمود الخطيب، العوامل المؤثرة على الأداء المالي، ط1، دار حماد للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
- 38- محمود حسن الوادي وآخرون، إدارة الجودة الشاملة في الخدمات المصرفية، ط1، دار الفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
- 39- مكرم عبد المسيح باسيلي، المحاسبة الإدارية - الأصالة والمعاصرة-، الكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2007.
- 40- المنظمة العربية لتنمية الإدارية، قياس وتقييم الأداء لتحسين جودة الأداء المؤسسية، الشارقة، 2009.
- 41- مؤيدة محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، ط1، دار الميسرة لنشر والتوزيع، عمان، 2007.
- 42- ناصر دادي عدون وآخرون، دراسة الحالات في المحاسبة ومالية للمؤسسة، دار المحمدية العامة للنشر والتوزيع، الجزائر، 2008.
- 43- ناظم حسين عبد السيد، محاسبة الجودة مدخل تحليبي، ط1، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
- 44- نائل عدس، نضال خلف، محاسبة التكاليف -مدخل حديث-، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، 2013.
- 45- نائل عدس، نضال خلف، محاسبة التكاليف - مدخل حديث-، ط1، دار جهينة للنشر والتوزيع، عمان، 2007.

46- وليد ناجي الحياي، أصول المحاسبة المالية، الجزء الأول، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانيمارك، 2007.

47- وليد ناجي الحياي، المدخل في المحاسبة الإدارية، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدانمارك، 1991.

48- يحيى عبد آل آدم، صالح الرزاق، المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة، ط2، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2006.

49- يونس حسن الشّريف وآخرون، مبادئ المحاسبة المالية، ط4، منشورات جامعة قارة يونس لنشر والتوزيع، طرابلس، 1998.

• ثانيًا: الرسائل والمذكرات الجامعية

1- أحمد عبد الهادي شبير، دور المعلومة المحاسبية في اتخاذ القرارات الإدارية، مذكرة ماجيستر، الجامعة الإسلامية، غزة، 2005 - 2006.

2- إياد سليم زملط، أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وأثارها في رفع الكفاءة الائتمانية، مذكرة ماجيستر، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، 2012-2013.

3- بونقيب أحمد، دور لوحة القيادة في زيادة فعاليات مراقبة التسيير، مذكرة ماجيستر، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، 2005-2006.

4- راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، مذكرة ماجيستر، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة باتنة، 2007 - 2008.

5- زايد حميدة، استخدامات الميزانيات التقديرية لتحكم في التكاليف المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجيستر، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة بسكرة، 2010 - 2011.

6- ساحل فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبي، مذكرة ماجيستر، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة المسيلة، 2005-2006.

7- عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية: قياس وتقييم - دراسة حالة صناعة الكوابل بسكرة (2001/2000)، مذكرة ماجيستر، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة محمد خيضر، بسكرة 2001 - 2002.

8- علي شيتور، مساهمة الرقابة الداخلية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجيستر، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة بسكرة، 2013-2014.

9- عمر بوجميلة، تقييم الأداء المالي وتحليل محددات الربحية في البنوك الإسلامية، مذكرة ماجيستر، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة جيجل، 2013 - 2014.

- 10- عمر محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف المبنى على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي، أطروحة دكتوراه، قسم المحاسبة، كلية العلوم المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عمان، الأردن، 2009.
- 11- كوثر بوغابة، دور الموازنات التقديرية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماستر، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، 2011-2012.
- 12- محمد موسى محمد نجار، العوامل المؤثرة على كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعة الفلسطينية محافظة غزة، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية، فلسطين، 2006.
- 13- ميساء محمود محمد راجحان، دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، مذكرة ماجستير، جامعة السعودية، 2002.
- 14- هادفي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2012-2013.

• ثالثاً: الملتقيات

- 1- محمد نجيب دباش، طارق قدوري، دور النظام المحاسبي المالي في تقييم الأداء المالي بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقي الوطني الأول حول واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، المنعقد 05-06 ماي بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الوادي، 2005.

• رابعاً: المجلات العلمية

- 1- الشيخ الداوي، تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء، مجلة الباحث، العدد 07، جامعة ورقلة، 2009.
- 2- سحر طلال ابراهيم، تقويم أداء الوحدات الاقتصادية باستعمال بطاقة الأداء المتوازن، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العدد 35، 2013.
- 3- عبد المليك مزهودة، الأداء بين الكفاءة والفعالية - مفهوم وتقييم، مجلة العلوم الإنسانية، العدد الأول، جامعة بسكرة، نوفمبر 2001.
- 4- ماهر موسى درغم، خليل ابراهيم شقفة، حساب تكلفة الخدمة العلاجية وفق لنظام (ABC) في مستشفى غزة الأوروبي الحكومي، مجلة الأزهر - غزة - سلسلة العلوم الإنسانية، 2008، المجلد 10، العدد A-01.
- 5- مجدي وائل الكبيحي، مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف، مجلة العلوم الإدارية، الأردن، 2014.

• أولاً: الكتب

- 1- Charles T, Horgen , **Managérial Accounting, Englewood cliffes**, N.J, 1997.
- 2- Didier. Leclère , **Gestion Budgétaire**, Eyrolles, Université Paris, 1994.
- 3- Patrick boisselier, **contrôle de gestion**, vuibert, paris, 2013
- 4- Porter-M, **Compétitive Avantage** , Free Presse, INE, USA , 1985.
- 5- Weston, S, Fred S Égrené F .**brighan, Managérial Finance**, Arrowsmith L td.bristol,1997.

• ثانياً: الرسائل والمذكرات الجامعية

- 1- Allel. Hamimi, **Gestion budgétaire et comptabilité prévisionnelle**, Léré édition, Alger,2001.
- 2- Kamilah ahmed, **the use of management accounting practices in malaysian sme's**, university of exter as a thèses for the degree of doctorat of philosophy in accountancy, 2012.
- 3- Michel Pendaries, **le pilotage de la valeur de la performance des organisations**, doctorat en science de gestion, université de la méditerrané-Aix- Marseille II.
- 4- Moez Essid, **les mécanismes de contrôle de la performance globale: le cas des indicateurs non financiers de la RSE**, thèse de doctorat en science de gestion, université paris sud, 2009.

• ثالثاً: المواقع الإلكترونية:

- 1- Nicolas Berlan, **Mesurer et piloter la performanc** .<http://tuntirage.e-monsite.com/medias/files/mesurer-et-piloter-la-performance-de-l-entreprise.pdf> dat14/05/2017 , 12 :30h.

قائمة الملاحق

❖ الاستبيان

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل-



كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

إستبيان بحث

الأخ الفاضل...، الأخت الفاضلة...،

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته...،

يسرنا أن نضع بين أيديكم هذه الاستبانة التي صممت لجمع المعلومات اللازمة للدراسة التي نقوم بإعدادها والمعنون بـ "تأثير المحاسبة الإدارية على الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية"، وذلك استكمالاً لمتطلبات الحصول على شهادة الماستر في علوم التسيير تخصص محاسبة وإدارة مالية.

ونظراً لأهميتكم في هذا المجال، نأمل منكم التكرم بالإجابة على عبارات الاستبانة بدقة، حيث أن صحة النتائج تعتمد بدرجة كبيرة على صحة إجاباتكم، لذلك نطلب منكم أن تولوا هذه الاستبانة باهتمامكم، فمشاركاتكم ضرورية ورأيكم عامل أساسي من عوامل نجاحها.

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

شاكرين لكم حسن تعاونكم

وتفضلوا بقبول فائق الاحترام والتقدير...ر...

الباحثان: * عثمان هجيسي.

* عقبة غميط

الجزء الأول: البيانات الشخصية

➤ يرجى ملأ البيانات التالية بوضع إشارة (v) في الخانة المناسبة لكم.

المعلومات الشخصية:

- 1- المسمى الوظيفي: مدير الشركة المدير المالي
 محاسب أخرى حددها
- 2- طبيعة التكوين: إدارة أعمال ومحاسبة مهندس
 أخرى حددها
- 3- المستوى التعليمي: البكالوريا أو أقل تقني سامي ليسانس
 ماجستير دراسات عليا
- 4- الخبرة العملية: أقل من 5 سنوات 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات
 10 سنوات إلى أقل من 15 سنوات 15 سنة فأكثر

المعلومات عن المؤسسة

- 5- الشكل القانوني للمؤسسة: مؤسسة خاصة مؤسسة عمومية
- 6- بيانات حول طبيعة نشاط المؤسسة: صناعية خدمية
 حدد نوع النشاط.....
- 7- بيانات حول حجم المؤسسة: مصغرة صغيرة ومتوسطة كبيرة
- 8- مدة ممارسة المؤسسة للنشاط: أقل من 5 سنوات 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات
 10 سنوات إلى أقل من 15 سنوات 15 سنة فأكثر

الجزء الثاني: محاور الاستبانة

➤ **المحور الأول:** فيما يلي مجموعة من أساليب (أدوات) محاسبة التكاليف المستعملة في المؤسسات الاقتصادية، والمرجو وضع درجة موافقتك عنها وذلك بوضع إشارة (V) في المربع المناسب للاختيار.

الرقم	العبارات	التقييم	
		موافق	غير موافق
01	نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة.		
02	التكلفة المستهدفة .		
03	التكاليف الأقسام المتجانسة.		
04	طريقة التكاليف المتغيرة.		
05	طريقة التكاليف المعيارية.		

➤ **المحور الثاني:** فيما يلي مجموعة من أساليب (أدوات) الميزانية التقديرية المستعملة في المؤسسات الاقتصادية، والمرجو وضع درجة موافقتك عنها وذلك بوضع إشارة (V) في المربع المناسب للاختيار.

الرقم	العبارات	التقييم	
		موافق	غير موافق
01	الموازنات طويلة الأجل للخطط الاستراتيجية.		
02	الموازنات من أجل الرقابة على التكاليف.		
03	الموازنات التقديرية المرنة.		
04	الموازنات التقديرية من أجل التخطيط.		
05	الميزانية التقديرية القائمة على أساس الأنشطة		
06	الميزانية التقديرية على أساس صفري		

➤ **المحور الثالث:** فيما يلي مجموعة من ممارسات المحاسبة الإدارية في المؤسسات الاقتصادية والتي تساعد على التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات لتحسين الأداء المالي، والمرجو وضع درجة موافقتك عنها وذلك بوضع إشارة (V) في المربع المناسب للاختيار.

الرقم	العبارات	التقييم			
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة
01	تتيح ممارسات المحاسبة الإدارية (الموازنات التقديرية- محاسبة التكاليف) تحديد العوامل الأساسية التي تؤثر على الأداء المالي ومجالات الخطر التي تتطلب تحسينات.				
02	تطور وظيفة المحاسبة الإدارية استراتيجيات تمكن من ذلك المؤسسات الصناعية لاستغلال الابتكارات المالية في خلق ميزة تنافسية مستدامة.				
03	يطبق المحاسبون الإداريون مهاراتهم لمساعدة المديرين الماليين في التنبؤ بالأرباح والأخطار المستقبلية وبالتالي خلق ميزة تنافسية.				
04	تساعد وظيفة المحاسبة الإدارية المؤسسة في تحديد أسعار الفائدة بطريقة تسمح بتقليل المخاطر وخلق ميزة تنافسية.				
05	توفر المحاسبة الإدارية معلومات من البيئة الخارجية للمنظمة الإدارة لتسهيل عملية اتخاذ القرارات الإدارية.				
06	تزداد المردودية المالية كنتيجة لتطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية بطريقة عقلانية.				
07	يزداد الرفع المالي كنتيجة لتطبيق ممارسات المحاسبة الإدارية.				
08	تستخدم الموازنات التقديرية من أجل اكتشاف الانحرافات وتصحيحها.				
09	تعد الموازنات التقديرية بمثابة معيار للحكم على الأداء وقياسه.				
10	تعتبر الموازنات التقديرية مقياسا فعالا للاستخدام الأمثل للموارد.				
11	تساعد محاسبة التكاليف على إلغاء الأنشطة ذات التكلفة العالية وغير الضرورية واختيار الأنشطة ذات تكلفة منخفضة.				
12	تساعد محاسبة التكاليف على زيادة الإنتاجية وتحسين النوعية ورفع كفاءة الأداء.				
13	تساهم محاسبة التكاليف في تحديد الانحرافات وتحديد المسؤوليات بغرض التحكم في التكاليف وبالتالي تحقيق أكبر ربح ممكن.				

❖ قائمة الأساتذة الحكيمين

الرقم	اسم ولقب الأستاذ(ة)
01	قدام جمال
02	زعرات فريد
03	بوشريط سمير
04	نجيمي عيسى
05	بورمة هشام

الملاحق

المحور الثالث ا لعبارة 10	Corrélation de Pearson	,260	,304	-,176	-,158	-,011	-,247	,329	,244	,119	,398*	1	-,167	,145	,221
	Sig. (bilatérale)	,131	,075	,313	,365	,948	,153	,053	,158	,497	,018		,338	,406	,202
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
المحور الثالث ا لعبارة 11	Corrélation de Pearson	,294	,229	-,036	-,064	-,176	,311	,042	,265	,283	,048	-,167	1	,027	,110
	Sig. (bilatérale)	,087	,187	,837	,716	,312	,069	,809	,124	,099	,785	,338		,877	,529
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
المحور الثالث ا لعبارة 12	Corrélation de Pearson	,649**	,549**	,015	,381*	,380*	,184	,303	,432**	,101	,209	,145	,027	1	,651**
	Sig. (bilatérale)	,000	,001	,932	,024	,025	,290	,077	,010	,563	,229	,406	,877		,000
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35
المحور الثالث ا لعبارة 13	Corrélation de Pearson	,801**	,660**	,307	,250	,272	,136	,409*	,477**	,391*	,663**	,221	,110	,651**	1
	Sig. (bilatérale)	,000	,000	,073	,147	,114	,437	,015	,004	,020	,000	,202	,529	,000	
	N	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35	35

** . La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).

* . La corrélation est significative au niveau 0.05 (bilatéral).

❖ دراسة الثبات من خلال ألفا كرو نباخ :

✓ ألفا كرو نباخ للمحور الثالث

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,831	11

❖ البيانات الشخصية:

✓ طبيعة التكوين

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide إدارة الأعمال ومحاسبة	32	91,4	91,4	91,4
مهندس	3	8,6	8,6	100,0
Total	35	100,0	100,0	

✓ المسمى الوظيفي

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide مدير الشركة	10	28,6	28,6	28,6
المدير المالي	8	22,9	22,9	51,4
محاسب	17	48,6	48,6	100,0
Total	35	100,0	100,0	

✓ المستوى التعليمي

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide تقني سامي	2	5,7	5,7	5,7
ليسانس	26	74,3	74,3	80,0
ماستر	7	20,0	20,0	100,0
Total	35	100,0	100,0	

✓ الخبرة العملية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide أقل من 5 سنوات	6	17,1	17,1	17,1
5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات	10	28,6	28,6	45,7
10 سنوات إلى أقل من 15 سنة	5	14,3	14,3	60,0
15 سنة فأكثر	14	40,0	40,0	100,0
Total	35	100,0	100,0	

✓ الشكل القانوني للمؤسسة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide مؤسسة خاصة	20	57,1	57,1	57,1
مؤسسة عمومية	15	42,9	42,9	100,0
Total	35	100,0	100,0	

✓ بيانات حول طبيعة نشاط المؤسسة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide صناعية	22	62,9	62,9	62,9
خدمية	13	37,1	37,1	100,0
Total	35	100,0	100,0	

✓ بيانات حول حجم المؤسسة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide صغيرة ومتوسطة	22	62,9	62,9	62,9
كبيرة	13	37,1	37,1	100,0
Total	35	100,0	100,0	

✓ مدة ممارسة المؤسسة لنشاط

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide أقل من 5 سنوات	6	17,1	17,1	17,1
5 إلى أقل من 10 سنوات	1	2,9	2,9	20,0
10 سنوات إلى أقل من 15 سنة	6	17,1	17,1	37,1
15 سنة فأكثر	22	62,9	62,9	100,0
Total	35	100,0	100,0	

❖ ملاحق تحليل عبارات المحور الأول:

✓ نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	20	57,1	57,1	57,1
	موافق	15	42,9	42,9	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

✓ التكلفة المستهدفة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	13	37,1	37,1	37,1
	موافق	22	62,9	62,9	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

✓ تكاليف الأقسام المتجانسة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	15	42,9	42,9	42,9
	موافق	20	57,1	57,1	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

✓ طريقة التكاليف المتغيرة

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	17	48,6	48,6	48,6
	موافق	18	51,4	51,4	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

✓ طريقة التكاليف المعيارية

		Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	غير موافق	28	80,0	80,0	80,0
	موافق	7	20,0	20,0	100,0
	Total	35	100,0	100,0	

❖ ملاحق تحليل عبارات المحور الثاني:

✓ الموازنات طويلة الأجل للخطط الاستراتيجية

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق	24	68,6	68,6	68,6
موافق	11	31,4	31,4	100,0
Total	35	100,0	100,0	

✓ الموازنات من أجل الرقابة على التكاليف

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق	2	5,7	5,7	5,7
موافق	33	94,3	94,3	100,0
Total	35	100,0	100,0	

✓ الموازنات التقديرية المرنة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق	14	40,0	40,0	40,0
موافق	21	60,0	60,0	100,0
Total	35	100,0	100,0	

✓ الموازنات التقديرية من أجل التخطيط

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق	17	48,6	48,6	48,6
موافق	18	51,4	51,4	100,0
Total	35	100,0	100,0	

✓ الميزانية التقديرية القائمة على أساس الأنشطة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق	17	48,6	48,6	48,6
موافق	18	51,4	51,4	100,0
Total	35	100,0	100,0	

✓ الميزانية التقديرية على أساس صفري

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide غير موافق	30	85,7	85,7	85,7
موافق	5	14,3	14,3	100,0
Total	35	100,0	100,0	

❖ تحليل فقرات المحور الثالث:

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
ممارسات_المحاسبة_الإدارية	35	3,7209	,62551	,10573
المحور الثالث العبارة 01	35	4,23	1,031	,174
المحور الثالث العبارة 02	35	3,11	1,231	,208
المحور الثالث العبارة 03	35	3,91	1,173	,198
المحور الثالث العبارة 04	35	3,89	1,345	,227
المحور الثالث العبارة 05	35	3,17	1,524	,258
المحور الثالث العبارة 06	35	3,66	1,110	,188
المحور الثالث العبارة 07	35	3,49	1,245	,211
المحور الثالث العبارة 08	35	4,03	,954	,161
المحور الثالث العبارة 09	35	4,03	1,124	,190
المحور الثالث العبارة 10	35	3,60	1,143	,193
المحور الثالث العبارة 11	35	3,51	1,358	,230
المحور الثالث العبارة 12	35	3,80	1,279	,216
المحور الثالث العبارة 13	35	3,94	1,187	,201

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 0					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
ممارسات المحاسبة الإدارية	35,192	34	,000	3,72088	3,5060	3,9357
المحور الثالث العبارة 01	24,254	34	,000	4,229	3,87	4,58
المحور الثالث العبارة 02	14,964	34	,000	3,114	2,69	3,54
المحور الثالث العبارة 03	19,750	34	,000	3,914	3,51	4,32
المحور الثالث العبارة 04	17,087	34	,000	3,886	3,42	4,35
المحور الثالث العبارة 05	12,311	34	,000	3,171	2,65	3,69
المحور الثالث العبارة 06	19,493	34	,000	3,657	3,28	4,04
المحور الثالث العبارة 07	16,557	34	,000	3,486	3,06	3,91
المحور الثالث العبارة 08	24,971	34	,000	4,029	3,70	4,36
المحور الثالث العبارة 09	21,200	34	,000	4,029	3,64	4,41
المحور الثالث العبارة 10	18,637	34	,000	3,600	3,21	3,99
المحور الثالث العبارة 11	15,305	34	,000	3,514	3,05	3,98
المحور الثالث العبارة 12	17,580	34	,000	3,800	3,36	4,24
المحور الثالث العبارة 13	19,655	34	,000	3,943	3,54	4,35

Test de Kolmogorov-Smirnov à un échantillon

		ممارسات المحاسبة الإدارية
N		35
Paramètres normaux ^{a,b}	Moyenne	3,7209
	Ecart-type	,62551
Différences les plus extrêmes	Absolue	,196
	Positive	,102
	Négative	-,196
Z de Kolmogorov-Smirnov		1,160
Signification asymptotique (bilatérale)		,136

a. La distribution à tester est gaussienne.

b. Calculée à partir des données.

❖ اختبار الفرضيات وتحليل الفروق

✓ اختبار الفرضية الثالثة:

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 3					
	T	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
ممارسات المحاسبة الإدارية	6,818	34	,000	,72088	,5060	,9357

✓ تحليل الفروق:

المسمى الوظيفي

ممارسات المحاسبة الإدارية

	Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	1,444	2	,722	1,948	,159
Intra-groupes	11,859	32	,371		
Total	13,303	34			

المستوى التعليمي

ممارسات المحاسبة الإدارية

	Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	2,655	2	1,328	3,990	,028
Intra-groupes	10,648	32	,333		
Total	13,303	34			

الشكل القانوني للمؤسسة

Statistiques de groupe

	الشكل القانوني للمؤسسة	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
ممارسات_المحاسبة_الإدارية	مؤسسة خاصة	20	3,5731	,74850	,16737
	مؤسسة عمومية	15	3,9179	,34212	,08834

Test d'échantillons indépendants

	Test de Levene sur l'égalité des variances	Test-t pour égalité des moyennes								
		F	Sig.	T	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Différence écart-type	Intervalle de confiance 95% de la différence	
									Inférieure	Supérieure
ممارسات_المحاسبة_الإدارية	Hypothèse de variances égales	7,074	,012	-1,655	33	,107	-,34487	,20839	-,76884	,07910
	Hypothèse de variances inégales			-1,822	28,100	,079	-,34487	,18925	-,73247	,04273

طبيعة نشاط المؤسسة

Statistiques de groupe

بيانات حول طبيعة نشاط المؤسسة		N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
ممارسات المحاسبة الإدارية	صناعية	22	3,6084	,74349	,15851
	خدمية	13	3,9112	,28061	,07783

Test d'échantillons indépendants

	Test de Levene sur l'égalité des variances	Test-t pour égalité des moyennes								
		F	Sig.	T	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Différence écart-type	Intervalle de confiance 95% de la différence	
									Inférieure	Supérieure
ممارسات المحاسبة الإدارية	Hypothèse de variances égales	7,473	,010	-1,404	33	,170	-,30285	,21576	-,74182	,13612
	Hypothèse de variances inégales			-1,715	29,359	,097	-,30285	,17659	-,66382	,05812

حجم المؤسسة ANOVA

ممارسات المحاسبة الإدارية

	Somme des carrés	Ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,214	1	,214	,538	,468
Intra-groupes	13,089	33	,397		
Total	13,303	34			

ملخص

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على دور المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، وتكمن أهمية الدراسة في إبراز دور ومساهمة المحاسبة الإدارية في توفير البيانات والمعلومات التي تساعد الإدارة في التخطيط والتقييم وصنع القرارات الصحيحة المبنية على المعلومات الدقيقة ذات الشفافية العالية، وهذا ما يحسن من الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، ويجعلها قادرة على مواكبة التطورات الاقتصادية.

وقد استخدمنا المنهج الوصفي التحليلي في الفصول النظرية لمعرفة الإطار النظري للمحاسبة الإدارية والأداء المالي، ثم المنهج الاستقرائي المتمثل في دراسة تطبيقية أجريت على عينة من المؤسسات الاقتصادية في ولاية جيجل، وبعد الدراسة تم التوصل إلى إثبات صحة جميع الفرضيات المطروحة من خلال إثبات أن المؤسسات الاقتصادية في العينة محل الدراسة تقوم بتطبيق أدوات محاسبة التكاليف والموازنات التقديرية، ومساهمة هذه الأدوات في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الإدارية - محاسبة التكاليف-الموازنات التقديرية-الأداء المالي.

Résumé :

Cette étude vise à identifier le rôle de la comptabilité de gestion dans l'amélioration de la performance financière de l'entreprise économique, et l'importance de l'étude réside dans sa contribution de souligner le rôle de la comptabilité de gestion de fournir les données et les informations pour faciliter l'administration dans ses tâches de planification, d'évaluation et de prise de bonnes décisions en fonction de la transparence et l'exactitude des informations, ce qui améliore de la performance financière des entreprises économiques, et les rend capables de suivre l'évolution économique.

Nous avons utilisé l'approche analytique descriptive dans les chapitres théoriques afin de connaître le cadre théorique de la comptabilité de gestion et de la performance financière, puis nous avons utilisé l'approche inductive qui consiste en une étude appliquée sur un échantillon d'entreprises économiques dans la wilaya de Jijel, et à travers cette étude nous avons validé toutes les hypothèses avancées en démontrant que les entreprises économiques de l'échantillon appliquent la comptabilité des coûts et des outils de budgétisation et contribuent à améliorer la performance financière des entreprises économiques.

Mots-clés: Comptabilité Gestion - Comptabilité analytique - budgets - performance financière.