

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

العنوان

واقع المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لولاية جيجل

مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم التسيير

تخصص: إدارة مالية

الأستاذ المشرف:
أ/ لزعر محمد سامي

إعداد الطلبة:
- بوزنية أسماء
- شايب هاجر

رئيسا	جامعة جيجل	الأستاذ: محمول نعمان
مشرفا ومقررا	جامعة جيجل	الأستاذ: لزعر محمد سامي
مناقشا	جامعة جيجل	الأستاذ: كعواش جمال الدين

السنة الجامعية: 2021/2020

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة محمد الصديق بن يحيى - جيجل -



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

العنوان

واقع المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لولاية جيجل

مذكرة مقدمة استكمالاً لمتطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في علوم التسيير

تخصص: إدارة مالية

الأستاذ المشرف:

أ/ لزعر محمد سامي

إعداد الطلبة:

- بوزنية أسماء

- شايب هاجر

رئيسا	جامعة جيجل	الأستاذ: محمول نعمان
مشرفا ومقررا	جامعة جيجل	الأستاذ: لزعر محمد سامي
مناقشا	جامعة جيجل	الأستاذ: كعواش جمال الدين

السنة الجامعية: 2021/2020

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

۱۴۳۸ هـ

شكر وتقدير

الحمد لله رب العالمين والصلاة والسلام على أشرف المرسلين وبعد ...
أشكر الله عز وجل الذي وفقنا في إنجاز هذا العمل، ولا يسعنا إلا أن ننسب الفضل
لذويه فنخص بالذكر بأسمى عبارات الشكر إلى روح الأستاذ المشرف "لزعر محمد
سامي" رحمة الله عليه.
كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ الفاضل "شاطر شفيق" والأستاذ "نجيمي عيسى"،
على توجيهاتهما القيمة التي أفادتنا في إنجاز هذا العمل.
ولكل من ساهم من قريب أو بعيد لكل من أبدى لي النصح ولم يتسع المقام لذكره لهم جميعاً
عظيم الامتنان والتقدير.

إهداء

الحمد لله الذي بنعمته تتم الصالحات وأعانني على إتمام هذا العمل أهديه إلى:
إلى التي قالت لي ذات يوم أن كل أمالي وسعادتي تكمن في نجاحكم، ومن ربتي ولولا
تضحياتها وجودها لما وصلت لما أنا عليه الآن كل شكر وامتنان لك إلى جنتي في الأرض
"بوكرمة لويذة".

والى حبيبة قلبي غالية مضى على رحيلها عام ومازلت في ذاكرة حفيدتك رحمك الله
وجعلك في أعلى درجاته و أسقاك من رحيق الجنة
"بوزريبة مسعودة".

والى من رباني وأحسن تربيتي " بوزنية عبد الرحمان " .

والى سندي الذي لن ينكسر مهما طالت بي أختي

أسامة، ضياء، يحي، العز "

وأختي " رميسة "

وصغيري "زائد وياسين" حفظهم الله تعالى.

وشكر خاص لسندي الجامعي الذي لم يمل من مساعدتي وكان ركيزة لي في مشواري

الجامعي كل شكر وعرفان لا يكفي لتغطية جهودها بارك الله فيها.

"بوزنية نسيبة"

والى صديقاتي الجميلات التي رسمنا لي أجمل الضحكات و عشنا أحلى أيام

"هالة، هاجر، أمينة، سناء، نسرين، سلما، مروة "

بوزنية أسماء

إهداء

أحمد الله عز وجل واشكره الذي أنار لي طريق العلم ومنحني القدرة والصبر ووفقني في إنجاز هذا العمل المتواضع اهديه إلى:

إلى نور العيون ورمش الجفون، إلى البلم الشافي والقلب الدافئ والحنان الكافي، إلى التي أحاطتني بسياج حبها إلى

" أمي الحبيبة "

إلى من كان نزر أمان احتمي به من مكائد الحياة ومنحني منها درسا

"أبي الغالي"

إلى أعلى ما لذي في الكون اللذين اعتبرهم نعمة من الله عز وجل إلى

إخوتي: " عبد الرؤوف، باسم، فارس، أيوب، لقمان "

إلى أخواتي: " آمال، أسماء "

إلى الكتكوتة والوردة البهية "جنان"

إلى ظلاي التي لا تفارقني صديقاتي: " نسرین، رباب، أمينة، سيليا، مروة "

إلى من ساهم من بعيد أو قريب في إنجاز هذا الجهد المتواضع وفقهم الله في مشوارهم

وسدد خطاهم

شايب هاجر

فهرس المحتويات

I.....	كلمة شكر
II-III.....	إهداء
IX.....	قائمة المحتويات
XIII.....	قائمة الجداول
XVII.....	قائمة الأشكال
أ	مقدمة

الفصل الأول: مدخل للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة

05.....	تمهيد
06	المبحث الأول: الإطار النظري للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة
06	المطلب الأول: المعايير المعتمد في التعريف
09	المطلب الثاني: تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة
13	المطلب الثالث: أهمية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة
14.....	المطلب الرابع: خصائص المؤسسات الصغيرة والمتوسطة
15	المطلب الخامس: مراحل تطور المؤسسات الصغيرة والمتوسطة
17	المبحث الثاني: ماهية المسير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة
17	المطلب الأول: مفاهيم حول المسير
24	المطلب الثاني: واقع المسير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة
27.....	المطلب الثالث: التسيير الإستراتيجي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة
31.....	خلاصة

الفصل الثاني : الإطار النظري للمحاسبة التحليلية

33	تمهيد.....
34	المبحث الأول: ماهية المحاسبة التحليلية.....
34	المطلب الأول: نشأة المحاسبة التحليلية.....
35	المطلب الثاني: تعريف المحاسبة التحليلية.....
36	المطلب الثالث: أهداف المحاسبة التحليلية.....
38	المطلب الرابع: علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة المالية.....
39	المطلب الخامس: مفاهيم حول التكاليف.....
43	المبحث الثاني: طرق المحاسبة التحليلية.....
44	المطلب الأول: طريقة التكاليف المتغيرة.....
48	المطلب الثاني: طريقة التكاليف الكلية (الأقسام المتجانسة).....
51	المطلب الثالث: طريقة التكاليف المعيارية.....
54	المطلب الرابع : طريقة التكاليف حسب الأنشطة ABC.....
57	المطلب الخامس: طريقة التكاليف المستهدفة.....
61	خلاصة.....

الفصل الثالث : الدراسة الميدانية لواقع المحاسبة التحليلية في مؤسسات الصغيرة والمتوسطة

63	تمهيد.....
64	المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية
64	المطلب الأول: أداة الدراسة.....

65	المطلب الثاني: مجتمع وعينة الدراسة.....
66	المطلب الثالث: أساليب المعالجة الإحصائية لبيانات أداة الدراسة
67	المبحث الثاني: عرض و تحليل بيانات الدراسة.....
67	المطلب الأول: عرض وتحليل البيانات الخاصة بمحور المؤسسة و المسير.....
77	المطلب الثاني: عرض وتحليل البيانات الخاصة بمحور الوظيفة المحاسبية.....
80	المطلب الثالث: عرض وتحليل البيانات الخاصة بمحور تقنيات المحاسبة.....
83	المطلب الرابع: اختبار فرضيات الدراسة.....
95	خلاصة
97	الخاتمة.....
101	المراجع.....
/	الملاحق.....

قائمة الجداول

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
09	تعريف البنك الدولي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة	01
10	تعريف الاتحاد الأوروبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة	02
12	تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في اليابان	03
12	تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر	04
21	الفرق بين المسير والريادي	05
22	نماذج مسير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة	06
39	الفرق بين المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية	07
42	تبويب التكاليف على أساس علاقة التكاليف بحجم النشاط	08
67	توزيع أفراد العينة حسب النشاط الرئيسي	09
68	توزيع أفراد العينة حسب طبيعة المؤسسة	10
70-69	توزيع أفراد العينة حسب الشكل القانوني	11
71	توزيع أفراد العينة حسب عدد العمال	12
72	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	13
73	توزيع أفراد العينة حسب السن	14
74	توزيع أفراد العينة حسب المستوى الدراسي	15
75	توزيع أفراد العينة حسب تخصص المسير	16
76	توزيع أفراد العينة حسب هدف المسير	17

قائمة الجداول

77	توزيع أفراد العينة حسب توظيف المحاسب في المؤسسة	18
78	توزيع أفراد العينة حول وجود نظام المحاسبة التحليلية داخل المؤسسة	19
79	توزيع أفراد العينة توزيع أفراد العينة حسب استعمال المسير لتقنيات المحاسبة التحليلية داخل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تتطلب تكوين محاسبي	20
80	توزيع أفراد العينة حسب حول مساهمة المسير في حساب تكاليف المؤسسة	21
81	توزيع أفراد العينة حسب نظام المحاسبة التحليلية المعتمد في المؤسسة	22
82	توزيع أفراد العينة حول سبب اختيار نظام المحاسبة التحليلية المعتمد في المؤسسة حساب التكاليف	23
84	إجابات أفراد العينة حول محور الاهتمام بتطبيق المحاسبة التحليلية داخل المؤسسات	24
85	إجابات أفراد العينة حول محور اهتمام بالمحاسبة التحليلية تبعا لمتغير النشاط	25
86	إجابات أفراد العينة حول محور الاهتمام بتطبيق م ت تبعا لمتغير طبيعة المؤسسة	26
87	إجابات أفراد العينة حول محور الاهتمام بتطبيق م ت في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة تبعا لمتغير الشكل القانوني	27
88	إجابات أفراد العينة حول محور الاهتمام بتطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تبعا لمتغير عدد العمال	28
89	إجابات أفراد العينة حول محور الاهتمام بتطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تبعا لمتغير جنس المسير	29
90	إجابات أفراد العينة حول محور الاهتمام بتطبيق المحاسبة التحليلية في	30

قائمة الجداول

	المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تبعا لمتغير سن المسير	
91	إجابات أفراد العينة حول محور الاهتمام بتطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تبعا لمتغير المستوى الدراسي	31
92	إجابات أفراد العينة حول محور الاهتمام بتطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تبعا لمتغير تخصص المسير	32
93	إجابات أفراد العينة حول محور الاهتمام بتطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تبعا لمتغير هدف المسير	33

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	معايير تصنيف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة	08
02	تبويب التكاليف على أساس الطبيعة	41
03	حساب التكاليف بطريقة الأقسام المتجانسة	50
04	المبادئ الأساسية لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة	56
05	توزيع إجابات أفراد العينة حسب النشاط الرئيسي	68
06	توزيع إجابات أفراد العينة حسب طبيعة المؤسسة	69
07	توزيع أفراد العينة حسب الشكل القانوني	70
08	توزيع إجابات أفراد العينة حسب عدد العمال	71
09	توزيع إجابات أفراد العينة حسب الجنس	72
10	توزيع إجابات أفراد العينة حسب السن	73
11	توزيع إجابات أفراد العينة حسب المستوى الدراسي	75
12	توزيع إجابات أفراد العينة حسب تخصص المسير	76
13	توزيع إجابات أفراد العينة حسب هدف المسير	77
14	توزيع إجابات أفراد العينة حول وجود نظام المحاسبة التحليلية داخل المؤسسة	78
15	توزيع إجابات أفراد العينة حول استعمال المسير لتقنيات المحاسبة التحليلية داخل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تتطلب تكوين محاسبي	79
16	توزيع إجابات أفراد العينة حول مساهمة المسير في حساب تكاليف المؤسسة	80

قائمة الاشكال

81	توزيع إجابات أفراد العينة حسب نظام المحاسبة التحليلية المعتمد في المؤسسة	17
83	توزيع إجابات أفراد العينة حول سبب اختيار نظام المحاسبة التحليلية المعتمد في المؤسسة حساب التكاليف	18

مقدمة

مقدمة:

بعد التحولات الاقتصادية الكبيرة التي شهدتها العالم كان لزاما على هذه الدول تبني سياسات إصلاحية وتغييرات جزئية في القطاع المؤسساتي لأن الاقتصاد العالمي شهد منذ نهاية القرن العشرين تغييرات حادة مست جميع الأصعدة في معظم دول العالم. ونتيجة لهذه التغييرات هنالك بعض المتعاملون الاقتصاديون يسلمون بإمكانية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بدفع عجلة الاقتصاد العالمي، إذ أصبح ينظر لهذا النوع من المؤسسات كتوجه جديدا وخيارا استراتيجيا هاما في تنمية الاقتصادية للدول. والجزائر على غرار باقي دول العالم تسعى للنهوض بقطاع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ولم يكن اهتمام الجزائر وليد الصدفة وإنما كان بديلا عن تجربة المؤسسات الكبرى التي أورثت تشوهات عميقة في الاقتصاد في نهاية الثمانينات من القرن الماضي.

تعتبر المحاسبة التحليلية من الأساليب والتقنيات المستعملة التي تساعد المسيرين على اتخاذ القرار، وذلك بتقديم صورة شاملة للنتائج المحققة عن طريق تحديد التكاليف انطلاقا من تكلفة شراء المواد وكذلك تكلفة الإنتاج. وتعتمد طرق المحاسبة التحليلية وأنظمة محاسبتها على قاعدة واحدة من المعطيات، إلا أن هناك مجموعة من الطرق التي تختلف في كيفية معالجتها والفرضيات التي تقوم عليها والأهداف التي تسعى لتحقيقها ومميزات تخدم جوانب معينة من التسيير.

وأهم ما يميز المؤسسات الصغيرة والمتوسطة عن باقي المؤسسات الكبيرة هو الدور الكبير الذي يلعبه المسير في تحمل المسؤولية واتخاذ القرارات ومراقبة كل شيء والسيطرة على كل المجالات. ونظرا لكون المحاسبة التحليلية تقوم بمعالجة المعلومات وتحليلها، فإن نجاح وفعالية تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة مرهونا بمدى الانتقال من مرحلة التفكير إلى مرحلة التطبيق الفعلي للمحاسبة التحليلية في هاته المؤسسات. ومن خلال ما سبق ذكره نتجلى معالم الإشكالية الرئيسية لهذا البحث والتي يمكن صياغتها على النحو التالي :

"ماهو واقع تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة بولاية جيجل؟"

الأسئلة الفرعية:

ومن أجل تبسيط سؤال الرئيسي السابق وجب تجزئته على أسئلة الفرعية التالية:

- ✓ هل هناك اهتمام بتطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة؟
- ✓ هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد العينة حول الاهتمام بتطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تعزى لخصائص المؤسسة (طبيعة النشاط، طبيعة المؤسسة، الشكل القانوني، عدد العمال)؟

✓ هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد العينة حول الاهتمام بتطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تعزى لخصائص المسير (الجنس، السن، المستوى الدراسي، تخصص المسير، هدف المسير)؟

الفرضيات:

وللإجابة على الأسئلة المطروحة ومن ثم الإجابة على الإشكالية قمنا بصياغة الفرضيات التالية:

- ✓ هناك اهتمام بتطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة؛
- ✓ لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد العينة حول الاهتمام بتطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تعزى لخصائص المؤسسة (طبيعة النشاط، طبيعة المؤسسة، الشكل القانوني، عدد العمال)؛
- ✓ لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد العينة حول الاهتمام بتطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تعزى لخصائص المسير (الجنس، السن، المستوى الدراسي، تخصص المسير، هدف المسير).

أهمية البحث:

تستمد هذه الدراسة أهميتها من أهمية الموضوع الذي تطرقنا إليه:

- ✓ ضرورة التحكم في المحاسبة التحليلية نظرا للوضعية التي يعيشها معظم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة؛
- ✓ الحصول على أقل سعر ممكن للتكاليف عن طريق تقنيات المحاسبة التحليلية؛
- ✓ التعرف على مختلف طرق المحاسبة التحليلية و تقنياتها من اجل اختيار للطريقة المثلى لتطبيقها في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة.

أهداف البحث:

- يهدف هذا البحث في مجمله، إلى تسليط الضوء على دور وواقع المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وذلك من خلال تحقيق الأهداف الفرعية التالية:
- ✓ التعرف على مفهوم المحاسبة التحليلية، أهدافها ووظائفها، تقنياتها ودورها حتى يكون نظام المؤسسة فعال؛
- ✓ إعداد دراسة تفصيلية للتكاليف؛
- ✓ توضيح مدى تنامي دور وأهمية طرق المحاسبة التحليلية بالنسبة للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة؛
- ✓ إظهار أهمية المحاسبة التحليلية كنظام يمكن للمسيرين بكشف نقاط القوة والضعف.

المنهج المتبع:

يهدف الإلمام بمختلف جوانب الموضوع ودراسة الإشكالية واستخلاص النتائج حول الفرضيات المطروحة ، حاولنا استخدام مزيج من المناهج ، ففي الجانب النظري من البحث استخدمنا المنهج الوصفي في عرض المفاهيم و المعلومات الخاصة بمجال البحث و ذلك بالاعتماد على مجموعة من الكتب باللغة العربية والأجنبية وكذلك مجموعة من الرسائل والأطروحات و كذلك المجالات والمقالات العلمية التي تناولت الموضوع أو احد جوانبه.

أما في الجانب التطبيقي فقد تم القيام بالدراسة التطبيقية لمعرفة واقع المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالاعتماد على أداة الدراسة المتمثلة في استبيان بغرض جمع البيانات اللازمة بالاعتماد على استمارة استبيان موزعة على مجموعة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة واختبار الفرضيات المذكورة في مستهل البحث والوصول للنتيجة.

أسباب الدراسة :

هناك مجموعة من الأسباب التي دفعتنا لاختيار هذا الموضوع التي يمكن أن نجزها فيما يلي:

- ✓ سعينا لتوسيع رصيدنا المعرفي في مجال المحاسبة التحليلية؛
- ✓ توضيح تقنيات المحاسبة التحليلية و نتيجة لذلك تطرقنا أهم تقييمات كل طريقة؛
- ✓ عدم استغلال المحاسبة التحليلية أحسن استغلال في المؤسسات، حيث لا تستعمل في اغلب المؤسسات وتقتصر في المؤسسات العمومية؛
- ✓ تسليط الضوء على واقع المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و أهم آليات تسييرها؛
- ✓ تبيان دور المسير كعنصر محوري في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و فعاليته من خلال إستراتيجيته التي يتبناها في تسيير هذه المؤسسات؛
- ✓ محاولة إضافة مرجع جديد لمكتبة الجامعة.

إطار الدراسة:

تتمثل حدود الدراسة فيما يلي:

الحدود الزمنية: تتمثل في الفترة الممتدة 17 مارس إلى غاية 03 جويلية لسنة 2021، وقد شملت هذه الفترة انجاز دراسة نظرية و تطبيقية من خلال استبيان بغرض الحصول على المعلومات .

الحدود المكانية: تتمثل في مجموعة من المؤسسات الصغيرة و المتوسطة (محل الدراسة) التي تقع بولاية جيجل.

الدراسات السابقة

ان الدراسات السابقة التي تناولت هذا الموضوع لم تكن كثيرة خاصة في مجال المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، إلا انه يمكن الإشارة إلى نقطة مهمة هي أن الدراسات التي استطعنا الاطلاع عليها تناولت بعض جوانب الموضوع واهم هذه الدراسات مايلي:

دراسة بن جيمة عمر: بعنوان "ثقافة المسير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر منطقة بشار نموذجاً"، هذه الدراسة عبارة عن أطروحة الدكتوراه، جامعة بشار، 2015/2014: تتمحور إشكالية الدراسة: ما مدى تأثير ثقافة مسيري في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في تطورها بمنطقة بشار؟. ولقد توصلت الدراسة أهمها إلى أن: معظم مسيري المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لديهم ثقافة الاستقلالية والخوف من المشاركة، اهتمام مسيري هذه المؤسسات ضعيف بالمعرفة وهذا راجع إلى المستوى العلمي المحدود لهؤلاء المسيرين حيث غالبيتهم لا يلوون أهمية للتخطيط،

دراسة درحمون هلال: بعنوان "المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية"، هذه الدراسة عبارة عن أطروحة الدكتوراه، جامعة البليدة، 2005/2004: تتمحور إشكالية الدراسة: كيف يمكن لنظام المحاسبة التحليلية أن يكون أداة فعالة للتسيير ووسيلة تسمح للمسير باتخاذ القرار؟ وكيف يجب أن تتأقلم المؤسسات الاقتصادية مع تسيير أحسن في ظل التحولات الجارية في الاقتصاد الوطني باستخدام أدوات التسيير؟. ولقد توصلت الدراسة أهمها إلى أن: نظام المحاسبة العامة يعتبر من أهم مصادر المعلومات في المؤسسة، إن نظام المحاسبة التحليلية يحتاج إلى أن يبنى على أسس تسمح بتحقيق مبادئه الأساسية المتمثلة في المدخلات والمعالجة والمخرجات.

دراسة Nadia Ben Ayad: بعنوان " Les pratiques de calcul des couts dans les PME en Tunisie: de l'approche opérationnelle à l'approche stratégique

، هذه الدراسة عبارة عن أطروحة الدكتوراه، جامعة Lille2 بفرنسا، 2015، تتمحور إشكالية الدراسة: ما أهمية العوامل الظرفية في تطبيق في حساب التكاليف في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وآثارها الإستراتيجي والتشغيلي؟. ولقد توصلت الدراسة إلى أن العوامل الظرفية يمكن اعتبارها كأداة تفسيرية لحساب التكلفة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة التونسية.

صعوبات الدراسة:

من خلال قيامنا بهذه الدراسة واجهتنا العديد من الصعوبات أهمها :

✓ قلة المراجع في ما يخص المؤسسات الصغيرة و المتوسطة فمعظمها باللغة الأجنبية.

✓ عدم اعتماد معظم المؤسسات الصغيرة و المتوسطة على المحاسبة التحليلية فأغلبيتها تتبع المحاسبة العامة.

✓ واجهنا صعوبة و عرقلة بسبب تحفظ بعض المؤسسات الصغيرة و المتوسطة بمعلوماتها.

هيكل الدراسة:

للإجابة عن الإشكالية المطروحة و الإلمام بكل جوانب الموضوع تم إتباع منهجية تعتمد على تقسيم موضوع الدراسة إلى ثلاث فصول، اثنان منها للجزء النظري و الفصل الأخير للجزء التطبيقي.

تطرقنا في الفصل الأول الذي كان بعنوان " مدخل للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة " الى مبحثين. المبحث الأول " الاطار النظري للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة"، تناولنا فيه المعايير المعتمدة في تعريف المؤسسات الصغيرة و المتوسطة أهم التعاريف هذه الأخيرة من طرف الدول و هيئات الدولية مع ذكر أهميتها عموما وتبيان أهم خصائصها التي تتميز بها مع إشارة لتعريف المعتمد في الجزائر. أما المبحث الثاني "ماهية المسير في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة" عالجنا فيه المسير وأدواره عموما وأصناف مسيرو المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، كما اشرنا إلى عموميات التسيير في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة وأدواته وخصوصيات التسيير فيها، كما أضفنا عنصر الإستراتيجية عامة والخيارات الإستراتيجية للمسير في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة.

أما فيما يتعلق بالفصل الثاني " الإطار النظري للمحاسبة التحليلية "فقسمناه إلى مبحثين. تطرقنا في المبحث الأول "ماهية المحاسبة التحليلية" والذي تناولنا فيه تطور المحاسبة التحليلية ومفهومها وأهدافها وعلاقة هذه الأخيرة بالمحاسبة المالية وإبراز الاختلافات، كما تم التطرق إلى التكاليف من حيث التعريف و تبويب العناصر. أما المبحث الثاني فكان تحت عنوان "طرق المحاسبة التحليلية" الذي تحدثنا فيه عن مجمل طرق المحاسبة التحليلية مع إبراز لكل طريقة من طرق التعريف والمبادئ والخطوات و تقييمات الخاصة بها.

أما الفصل الثالث "دراسة ميدانية لواقع المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في ولاية جيجل " فقسمناه إلى مبحثين. تطرقنا في المبحث الأول " منهجية الدراسة الميدانية " تطرقنا فيه إلى أداة ومجتمع وعينة بالإضافة إلى أساليب المعالجة الإحصائية لبيانات ،أما في المبحث الثاني فتم تقسيمه إلى أربع مطالب تم فيه عرض وتحليل البيانات الخاصة بكل من محور المؤسسة والمسير، ومحور الوظيفة المحاسبية، ومحور تقنيات المحاسبية، أما أخيرا فتطرقنا إلى اختبار الفرضيات .

الفصل الأول: مدخل للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة

المبحث الأول : الإطار النظري للمؤسسات الصغيرة و
المتوسطة

المبحث الثاني: ماهية المسير للمؤسسات الصغيرة
والمتوسطة

تمهيد

المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تشكل مدخل من مداخل النمو الاقتصادي وتعتبر عنصر مهم فيه، كونها تؤدي دور فعال في دفع عجلة النمو الاقتصادي على المستوى المحلي والعالمي، لذا أصبح الاتجاه السائد اليوم بين دول العالم سواء المتقدمة أو النامية هو تحسين المناخ التنموي والدفع بها، فالعامل الأساسي والمهم لمثل هاته المؤسسات هو الخطوات الأولى لتأسيسها والعمل على استمراريتها في النشاط، والتي تعزز في كثير من الأحيان، الى المهارات والخصائص التي يتمتع بها المالك-المسير والتي تمكن من القدرة على إدارة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة لتمكن من الاستمرارية والبقاء والنجاح والديمومة والتطور.

المبحث الأول: الإطار النظري للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة

إن تحديد تعريف واضح للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة يعتبر أمرا في غاية الأهمية من حيث أهميتها في أغلب الدول، إلا أن مفهومها مازال يلاقي جدلا واسع بين الباحثين لهذا المجال، حيث تختلف آرائهم حول شمولية تعريف واحد من جميع النواحي. إذ تتميز بخصائص وأهمية كبرى في اقتصاد العديد من الدول ومن بينها الجزائر.

المطلب الأول: المعايير المعتمدة في تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

هناك معيارين الكمية وال نوعية والتي تستعمل غالبا في تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة. وتشير المعايير العينية إلى استقلالية المؤسسة والتسيير، وأما المعايير الكمية تتمثل في مجموعة من المؤشرات التي تتعلق بحجم المؤسسة مثل: عدد العمال، مبلغ رقم الأعمال، قائمة الأصول¹.

الفرع الأول: المقاربة الكمية (المعايير):

المعايير الكمية هي من أهم المعايير المستخدمة في تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وتخص مجموعة من المؤشرات التقنية الاقتصادية ومجموعة من المؤشرات النقدية، وتتمثل هاته المؤشرات فيما يلي:

أولاً- معيار حجم العمالة:

يعتبر هذا العامل أحد أهم المعايير الكمية المستخدمة في تحديد تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، حيث يعتمد على عدد العمال. وهناك اختلاف كبير بين الدول المتطورة والنامية فيما يتعلق بتطبيق هذا المعيار، حيث تعتبر الشركات الصغيرة في الولايات المتحدة الأمريكية واليابان شركات متوسطة، وربما كبيرة في الدول أخرى، وحسب وفقا لهذا المعيار، يميز الكاتب بين ثلاث أنواع من المؤسسات²:

- ✓ المؤسسات المصغرة: وهي التي توظف اقل من 10 عمال.
- ✓ المؤسسات الصغيرة : وهي التي توظف بين 10 و 49 عامل.
- ✓ المؤسسات المتوسطة: وهي التي توظف بين 50 و 500 عامل.

يعتبر معيار عدد العمال من أكثر المعايير انتشارا واستخداما على المستوى العالمي، وذلك لكونه الأسهل حصرا من الناحية العددية وثباته لفترة من الزمن، ويشكل هذا المعيار الأيسر فيما يخص نشاط المؤسسة لتوفر

¹ Charles franklin Edmond ramanglahy Capacité d'absorption de l'information , compétitive et performance des PME exportatrices : une étude empirique , , thèse présente à la faculté des études supérieures en vue de l'obtention du grade de philosophie Doctor (ph . D) en adiminitstreition, université de Montréal, 05 janvier 2001, p 09.

² Kansab jamila, *P'impact la mise a niveau sur les performances des pme algériennes*, université d'Oran 2, 2016/2017, p17.

بيانات العمالة، إضافة إلى إمكانية إجراء المقارنات الدولية أو القطاعية. توجد في ظلّه صعوبات في تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ويرجع هذا للأسباب التالية¹:

- ✓ اختلاف ظروف البلدان النامية وتباين مستويات النمو؛
 - ✓ اختلاف ظروف الصناعة من فرع لآخر في نفس البلد؛
 - ✓ المستوى التكنولوجي المستخدم والذي يميل إلى تكثيف العمالة على رأس المال في البلدان النامية.
- ثانياً - معيار رأس مال**

يعتبر معيار رأس المال في تعريف المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في عدد من الدول وخاصة النامية منها. ويعاني هذا المعيار من بعض جوانب القصور كاختلاف العملات وأسعار الصرف، رأس المال المستخدم أو المستثمر. ويمكن الإشارة إلى أن المؤسسات الصغيرة و المتوسطة غالباً ما تتمتع برأس مال فردي أو جماعي صغير عكس المؤسسات الكبرى التي تتطلب رؤوس أموال ضخمة لقيامها بنشاطها. و يتطلب الاعتماد على هذا المعيار إدخال تعديلات مستمرة تتواءم مع التغيير المستمر في قيمة النقود والتضخم في الأسعار، لذلك يفضل عدم الاعتماد على هذا معيار بمفرده².

ثالثاً - معيار رقم الأعمال

يعتبر معيار رقم الأعمال من المعايير المستخدمة في تصنيف المؤسسات من حيث الحجم، ويعتبر مقياساً لمستوى نشاط المؤسسة وقدراتها التنافسية. ويستعمل هذا المعيار بصورة كبيرة في الدول المتقدمة، واما في الدول النامية فهو قليل الاستخدام.

إن هذا المعيار تشوبه بعض النقائص، ولا يعبر بصورة صادقة عن حسن أداء المؤسسة نظراً لأنه في حالة الارتفاع المتواصل لأسعار السلع المباعة، فإن ذلك سوف يؤدي إلى ارتفاع رقم الأعمال.

ويجدر الإشارة كذلك بأن هذا المعيار يعاني من العيوب التي يتعرض لها معيار رأس المال من حيث وفرة البيانات المالية الدقيقة، ومحاولة تقليل مبلغ المبيعات لتقاضي الضرائب³.

الفرع الثاني: المعايير النوعية (الكيفية)

¹ بالطيب سمية، بربط هند، النظام القانوني للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة قاصدي مرياح، ورقلة، 2018/2019، صص 12 و13.

² زراية أسماء، آثار سياسة تأهيل المؤسسات الصغيرة و المتوسطة على النمو الاقتصادي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ماستر، جامعة منتوري، قسنطينة، 2011، ص8.

³ فارس طارق، دور و مكانة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و سبل ترقية قدرتها تنافسية ، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراة، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2017/2018، ص11.

لا يكفي الإعتماد على المعايير الكمية لوضع الحدود الفاصلة بين المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والمؤسسات كبيرة الحجم. وكما يمكن اللجوء أيضا إلى المعايير النوعية التي تقوم على التحليل الاجتماعي والاقتصادي التي تأخذ بعين الاعتبار علاقة المؤسسة بالبيئة المحيطة بها كما تأخذ في الاعتبار علاقة المؤسسة بالبيئة المحيطة بها، ويمكن إيجاز المعايير النوعية فيما يلي¹:

أولاً- الاستقلالية: أي أن تكون المؤسسة مستقلة من أي تكتل اقتصادي، وكما يجب أن تكون الاستقلالية في الإدارة والعمل دون تدخل هيئات أخرى في عمل المؤسسة؛

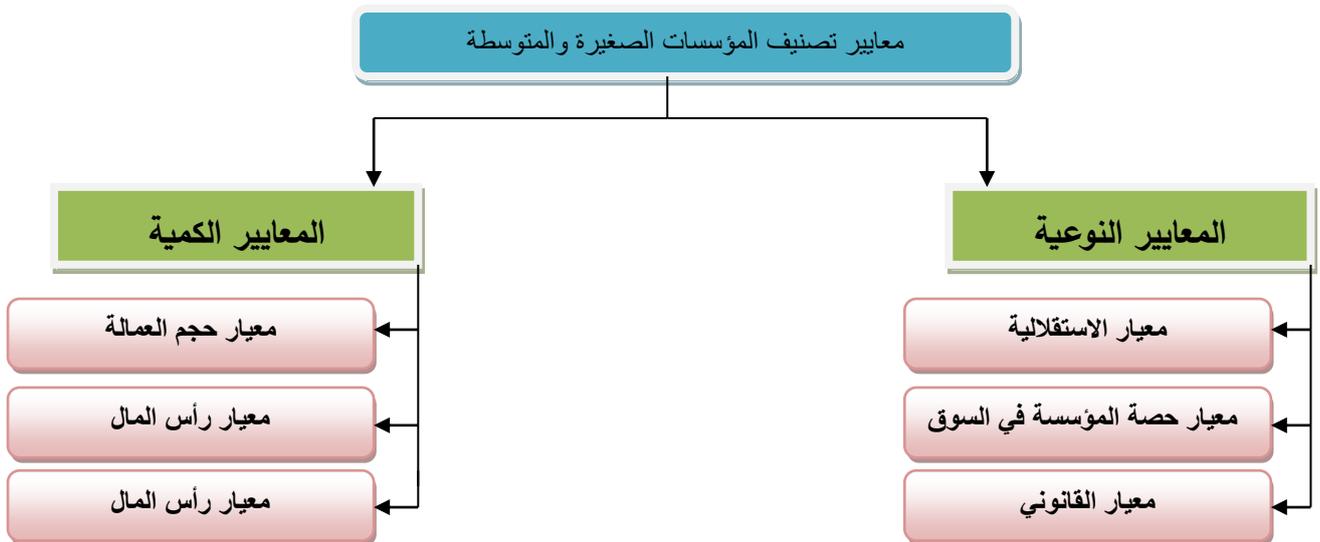
ثانياً- الملكية: تتميز المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالملكية الفردية، ولا تكون تابعة لأي فرع من فروع الشركات الكبرى؛

ثالثاً- معيار حصتها في السوق: تكون حصة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في السوق محدودة مقارنة بالمؤسسات الكبيرة وذلك نظرا لصغر حجم المؤسسة وصغر حجم إنتاجها وكون نشاطها محلي؛

رابعاً- المعيار القانوني: يتوقف الشكل القانوني للمؤسسة في طبيعة وحجم رأس المال المستثمر فيه وطريقة تمويلها، فشرركات الأموال غالبا ما يكون رأسمالها كبيرا مقارنة مع شركات الأشخاص. وفي هذا الإطار، تشمل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة المؤسسات الفردية، المؤسسات العائلية، والمهن.

والشكل التالي يوضح أهم المعايير المعتمدة في تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

الشكل رقم 01: معايير تصنيف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعطيات السابقة

¹ اوبغيز لبله، موسى مريم، دور المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في تحقيق التنمية الاقتصادية في الجزائر، مذكرة لنيل الماستر، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2014/2015، ص 07.

المطلب الثاني: تعريف مؤسسات الصغيرة و المتوسطة:

يتعدد تعريفات المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وفقا للتطور الاقتصادي والبيئة الاجتماعية حسب كل دولة، و نظرا لصعوبة وضع تعريف موحد و شامل لهذه المؤسسات على المستوى الدولي، فقد انتهجت بعض الدول إلى وضع تعريف لتلك المؤسسات كل واحد على حدا وسنحاول ذكر البعض منها:

الفرع الأول: التعريف المعتمد من طرف البنك الدولي

يميز البنك الدولي في تعريفه للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة بين ثلاث أنواع، وهي¹:

المؤسسات المصغرة: هي التي يكون فيها اقل من 10 موظفين، وإجمالي أصولها اقل من 100000 دولار أمريكي، وكذلك حجم المبيعات السنوية لا يتعدى 100000 دولار أمريكي؛

المؤسسات الصغيرة : وهي تلك التي تضم اقل من 40 موظف وكل من إجمالي أصولها وحجم المبيعات السنوية لا يتعدى 10000 مليون دولار أمريكي؛

المؤسسات المتوسطة: عدد موظفيها اقل من 300 موظف، أما كل من أصولها وحجم مبيعاتها السنوية لا يفوق 15 مليون دولار أمريكي.

والجدول التالي يلخص المعايير المعتمدة في تعريف البنك الدولي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة

الجدول رقم 01: تعريف البنك الدولي للمؤسسات الصغيرة و المتوسطة

الميزانية السنوية	رقم الاعمال السنوي	عدد العمال	
اقل من 100 ألف دولار	اقل من 100 ألف دولار	اقل من 10	مؤسسة مصغرة
اقل من 3 مليون دولار	اقل من 3 مليون دولار	من 10 إلى 49	مؤسسة صغيرة
اقل من 15 مليون دولار	اقل من 15 مليون دولار	من 50 إلى 300	مؤسسة متوسطة

Source : Jan de Kok, Claudia Deijl, Is Small Still Beautiful Literature of Review of Recent Empirical Evidence on the Contributuion of SMEs to Employment Creation, Edition Interntional Labour Organizations (ILO), 2013, p 12.

¹ عواطف محسن، سليمان ناصر، تمويل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالصيغ المصرفية الإسلامية، الملتقى الدولي الأول حول الاقتصاد الإسلامي، ورقة، ص 02.

الفرع الثاني: تعريف الإتحاد الأوروبي:

قام الإتحاد الأوروبي بإصدار توصية بإنشاء أول تعريف موحد للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة والتي اعتمدها لجنة المفوضية الأوروبية سنة 1996، ولقد طبق هذا التعريف على نطاق واسع في جميع دول الإتحاد الأوروبي. وفي 6 ماي 2003 اعتمدت اللجنة توصية جديدة بعد تلك التي تمت عام 1996، وذلك من أجل مساندة التطورات الاقتصادية والسياسات والتدابير التي إتخذتها اللجنة لصالح المؤسسات الصغيرة والمتوسطة. وقد جاء تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجريدة الرسمية للإتحاد الأوروبي على النحو التالي¹:

المؤسسات المصغرة : هي المؤسسة التي تشغل أقل من 10 عمال، ولا يتجاوز رقم أعمالها السنوي أو مجموع ميزانيتها السنوية 2ملايين أورو؛

المؤسسات الصغيرة : هي المؤسسات التي تشغل أقل من 50 عامل، ولا يتجاوز رقم أعمالها السنوي أو مجموع ميزانيتها السنوية 10 ملايين أورو؛

المؤسسات المتوسطة : هي المؤسسات التي تشغل اقل من 250 عامل، ولا يتجاوز رقم أعمالها السنوي أو مجموع ميزانيتها 43السنوية مليون أورو.

بالإضافة إلى شرط الاستقلالية، حيث لا يمكن إعتبار مؤسسة ضمن فئة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة إلا إذا كان يتم التحكم في 25% أو أكثر من رأس المال أو حقوق التصويت فيها، بصورة مباشرة أو غير مباشرة، من خلال مؤسسة أو أكثر من المؤسسات بشكل فردي أو معاً.

والجدول التالي يبين تصنيف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة حسب الإتحاد الأوروبي

الجدول رقم 02: تعريف الإتحاد الأوروبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة

الميزانية السنوية	رقم الأعمال السنوية	عدد العمال	
اقل من 02 مليون أورو	اقل من 02 مليون أورو	اقل من 10	مؤسسة مصغرة
اقل من 10 مليون أورو	اقل من 10 مليون أورو	من 10 إلى 49	مؤسسة صغيرة
اقل من 50 مليون أورو	اقل من 50 مليون أورو	من 50 إلى 250	مؤسسة متوسطة

¹ فانس طارق، مرجع سبق ذكره، ص15.

المصدر: فارس طارق، دور ومكانة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وسبل ترقية قدرتها التنافسية، أطروحة دكتوراه، جامعة فرحات عباس1، سطيف، الجزائر 2017/2018، ص15.

الفرع الثالث: تعريف الولايات المتحدة الأمريكية

تختلف وتتباين تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الولايات المتحدة الأمريكية حسب رؤية كل منظمة أو بنك أو هيئة مهتمة بهذا القطاع ودوره الاقتصادي والاجتماعي، وأيضا حسب التصنيفات المختارة وأهميتها. حيث تضع إدارة المشروعات الصغيرة الأمريكية تعريفا كما يلي¹:

تعرف على أنها: "مؤسسة تتم ملكيتها وإدارتها بشكل مستقل وتكون غير مسيطرة في مجال عملها وغالبا ما تكون صغيرة الحجم فيما يتعلق بالمبيعات السنوية وعدد العاملين مقارنة بالشركات الأخرى"

حيث تضع إدارة المشروعات الصغيرة الأمريكية جملة من المعايير التي تعتمد عليها لتحديد المشروع الصغير من أجل تقديم التسهيلات والمساعدات الحكومية، وإعفاءها جزئيا من الضرائب ومن بينها نذكر مايلي:

✓ استقلالية الإدارة والملكية؛

✓ محدودية نصيب المنشأة من السوق؛

✓ أن لا يزيد عدد العمال عن عامل بالنسبة للمؤسسة الصغيرة وأن لا يتجاوز 1500 عامل في بعض الأحيان

✓ إجمالي الأموال المستثمرة لا يتجاوز 09 مليون دولار كشرط أساسي؛

✓ لا تزيد القيمة المضافة عن 4.5 مليون دولار.

الفرع الرابع: تعريف اليابان

يعرف القانون الأساسي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة المعدل في الثالث من ديسمبر 1999 المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والذي يعتمد على معيارين، هما عدد العمال، ورأس المال على النحو الذي يوضحه الجدول الموالي²:

¹ خوني رابح و حساني رقية، المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ومشكلات تمويلها، الطبعة الأولى، ايتراك للطباعة والنشر والتوزيع، 2008، الجزائر، ص23.

² رابح خوني و رقية حساني، مرجع سبق ذكره، ص23.

الجدول رقم 03: تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في اليابان

القطاع	عدد العمال (عامل)	رأس المال
الصناعة , البناء والنقل	اقل من 300 عامل	اقل من 300 مليون
مبيعات الجملة	اقل من 100 عامل	اقل من 100 مليون
مبيعات التجزئة	اقل من 50 عامل	اقل من 50 مليون
الخدمات	اقل من 100 عامل	اقل من 50 مليون

المصدر: رايح خوني و رقية حساني, المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ومشكلات تمويلها, الطبعة الأولى, ايتراك للطباعة والنشر والتوزيع, 2008, الجزائر, ص23.

الفرع الخامس: تعريف المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في الجزائر

تضمن القانون التوجيهي التعريف التالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة: "تعرف هاته الأخيرة مهما كانت طبيعتها القانونية بأنها مؤسسة إنتاج السلع أو الخدمات و تشغل من 1 الى 250 شخص و لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي 2 مليار دينار، أو لا يتجاوز مجموع حصيلتها السنوية 500 مليون دينار، كما تستوفي معيار الاستقلالية "

بالإضافة للتعريف السابق فقد تضمن القانون التوجيهي التعاريف المفصلة التالية¹ :

المؤسسة المصغرة: هي مؤسسة تشغل من 01 عامل إلى 09 عمال، و تحقق رقم أعمال اقل من 20 مليون دينار، أو لا يتجاوز مجموع حصيلتها السنوية 10 ملايين دينار.

المؤسسة الصغيرة: تعرف بأنها مؤسسة تشمل ما بين 10 إلى 49 عامل، و لا يتجاوز رقم أعمالها السنوي 200 مليون دينار، أو لا يتجاوز مجموع حصيلتها السنوية 100 مليون دينار.

المؤسسة المتوسطة: تعرف بأنها مؤسسة تشغل ما بين 50 إلى 250 عامل، و يكون رقم أعمالها السنوي بين 200 مليون و مليارين دينار، أو يكون مجموع حصيلتها السنوية ما بين 100 مليون و 500 مليون دينار.

و يمكن تلخيص هذا التعريف غي الجدول التالي:

الجدول رقم 04: تعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر

مجموع الحصيلة السنوية	رقم الأعمال	عدد العمال	
اقل من 10 مليون دج	اقل من 20 مليون دج	من 01 إلى 09	مؤسسة المصغرة
اقل من 100 مليون دج	اقل من 200 مليون دج	من 10 إلى 49	مؤسسة صغيرة
ما بين 100 مليون إلى 500 مليون دج	ما بين 200 مليون إلى 2 مليار دج	من 50 إلى 250	مؤسسة متوسطة

المصدر: فارس طارق, دور ومكانة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وسبل ترقية قدرتها التنافسية, أطروحة دكتوراه, جامعة فرحات عباس1, سطيف, الجزائر, 2017/2018, ص21.

¹ فارس طارق, مرجع سبق ذكره, ص21.

المطلب الثالث: أهمية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

تشكل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة أهمية بالغة في تحقيق التنمية الاقتصادية وذلك من خلال:

أولاً- المساهمة في توفير مناصب الشغل والحد من البطالة.

يساهم تطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في خلق العديد من مناصب الشغل، وتوفير فرص عمل، إضافة إلى الزيادة في معدلات البطالة والنمو الديمغرافي المتزايد. كما تساهم هاته المؤسسات في القضاء على جانب كبير من البطالة.

إن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة هي مصدر لغالبية فرص العمل في الكثير من الدول، إذا تسعى هاته المؤسسات إلى توفير العمل للعمال الذين لا يلبون احتياجات المؤسسات الكبرى، وتدفع في العادة أجورا أقل مما تدفعه المؤسسات الكبرى¹.

ثانياً- المساهمة في الإبتكار والتطوير

تمارس المؤسسات الصغيرة والمتوسطة نوعين أو شكلين أساسيين للبحث والتطوير: أولهما داخلي ينفذ عبر وظيفتها المكلفة بالبحث والتطوير داخل المؤسسة، وثانيهما خارجي وينجز من قبل مؤسسات متعاقدة معها في إطار عملية المقاول من الباطن أو عن طريق مراكز بحث واستغلال كل ما تنتجه البيئة العلمية والتكنولوجية من إمكانيات لممارسة نشاطات البحث والتطوير².

ثالثاً- استخدام التكنولوجيات الملائمة

إن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تستخدم فنون إنتاج بسيطة ونمط تقني ملائم لظروف البلدان النامية، فالتقنيات المستخدمة في هاته المؤسسات كثيفة العمالة وغير مكلفة للعملة الصعبة مقارنة مع التقنيات المتطورة كثيفة رأس المال المطبقة في المؤسسات الكبيرة، وحتى أن المواد الخام المرتبطة بهاته التقنيات متوفرة محليا ولا تتطلب مهارات عمالية وبذلك تنخفض تكلفة إعداد وتدريب العمال.

إن استخدام التقنيات البسيطة أكثر نجاعة وأكثر مردودية بالنسبة للدول النامية من حيث التكلفة والتدريب والتحكم والصيانة وحتى الإنتاجية، وبالرغم من أن هاته التقنيات عرضة للتغيرات مع عملية التقدم. إن المهم بالنسبة للمسؤولين عن وضع السياسات الاقتصادية والمخططين هو الحصول على التكنولوجيات الملائمة لظروف بلدانهم وغير مكلفة وذات إنتاجية عالية حتى إن لم تكن جيدة.

¹ زيتوني صابرين، الشراكة الأجنبية كأداة لتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، أطروحة دكتوراه، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، 2017/2016، ص31.

² بالطيب سمية و بريطل هند، مرجع سابق، ص27.

رابعاً - المحافظة على استمرار المنافسة

في عصر التطورات السريعة، تصبح المنافسة أداة التغيير من خلال الابتكار والتحسين. وكما تظهر المنافسة الحديثة في عدة أشكال، منها: السعر، شروط الائتمان والخدمة، تحسين الجودة في الإنتاج والصراع بين الصناعات في التبدل والتغير والتجديد.

إن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تحقق درجات أعلى من المنافسة في الأسواق، وهذا يرجع إلى عدة أسباب منها العدد الكبير لهاته المؤسسات، وصغر الحجم والتقارب بينهما والتشابه في الظروف الداخلية للمؤسسات وكمية الإنتاج الصغيرة والحصة السوقية المحدودة وضعف الموارد المالية... الخ، إن هذه الأسباب وغيرها تؤدي إلى عدم تمكن أي مؤسسة من فرض سيطرتها على السوق، إلا في الحالات الاستثنائية وغير الدائمة مما يمنع أي شكل من أشكال الاحتكار¹.

المطلب الرابع: خصائص المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

تتميز المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بجملة من الخصائص نذكر منها²:

أولاً_ المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تحمل الطابع الشخصي بشكل كبير.

إن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الغالب هي مؤسسات فردية أو عائلية، ويساعد هذا النوع من الملكية على استقطاب وإبراز الخبرات والمهارات التنظيمية والإدارية في البيئة المحلية وتنميتها؛

ثانياً_ المؤسسات الصغير والمتوسطة يديرها أصحابها.

إن طبيعة الملكية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة جعل مهام الإدارة تسند إلى مالك المؤسسة في غالب الأحيان، وذلك بسبب بساطة العمليات التي تقوم بها المؤسسة الصغيرة والمتوسطة، وهي لا تتطلب مهارات عالية لإدارتها؛

ثالثاً_ لها حجم نسبياً في الصناعة التي تنتمي إليها

تتميز هاته المؤسسات بصغر حجمها في الصناعة فهي تكون في غالب الأحيان في قطاع النسيج وتفصيل الملابس، قطاع الخشب، الأثاث، الجلود، وقد تكون على شكل مقاول من الباطن فهي لا تستخدم تكنولوجيات عالية إلا أن هناك بعض الصناعات التي تتطلب بعض المهندسين والإطارات؛

¹ سامية عزيز، واقع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013/2014، ص152.

² رحموني احمد، المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ودورها في إحداث التنمية الشاملة في الاقتصاد الجزائري، الطبعة الأولى، المكتبة المصرية للنشر والتوزيع، 2011، ص 29-30.

رابعاً- تعتمد هذه المؤسسات بشكل كبير على المصادر الداخلية بتمويل رأس المال

ما يلاحظ على هذا النوع من المؤسسات انه يعتمد بشكل كبير على التمويل الذاتي أو القروض المقدمة من الأصدقاء أو أفراد العائلة، أي أن الاعتماد على التمويل البنكي ضعيف، وهذا راجع إلى :

✓ عدم القدرة على تقديم ملفات مشاريع تخضع للشروط المطلوبة؛

✓ عدم توفر الضمانات البنكية المطلوبة للحصول على القرض؛

خامساً- تكون هذه المؤسسات محلية إلى حد كبير في المنطقة التي يعمل بها

يتميز هذا النوع من المؤسسات بالتمركز أي محدودية المساحة التي ينشط فيها، وتكون في الغالب مرتبطة ارتباطاً مباشراً بالمستهلك إذ تقوم بإنتاج السلع الاستهلاكية. إلا أن هناك عدد قليل من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تنشط في مجال إنتاج سلع إنتاجية أو جزء من منتج معين، أي ما يعرف بالمقاوله الباطنية، ولكن هذا لا يمنع من وجود ورشات الإصلاح المكنات تنتج أحيانا قطع غيار بديلة لتلك القطع المستوردة؛

المطلب الخامس: مراحل تطور المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر

نتيجة لعدم وجود تعريف قانوني محدد ودقيق لجميع الدول، فقد ظهرت عدة محاولات للتعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر سواء من قبل مؤسسات وطنية او من خلال التقارير الخاصة بتنمية هذه المؤسسات، والتي لم تكن رسمية ومعتمدة من قبل السلطات العمومية.

1- المؤسسات الصغيرة والمتوسطة خلال فترة 1962-1980

تعود نشأة معظم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة التي كانت متواجدة في الجزائر قبل الاستقلال إلى المخطط الذي وضعته السلطات الفرنسية آنذاك، وبعد الاستقلال مباشرة حدث هناك فراغ كبير وفوضى في الاقتصاد الجزائري بسبب رحيل المسيرين الأجانب، ولهذا قامت الحكومة الجزائرية آنذاك بإصدار القانون في 26 جويلية 1963 والذي يعتبر كأول قانون عالج موضوع الاستثمار، ولم يسجل في الفترة 1962-1965 إلا إنشاء استثمارين في شكل مؤسسات صغيرة خاصة، احدها في صناعة الأحذية في الصناعة الكيمائية البسيطة والسبب في ذلك يرجع إلى الرؤية السياسية الجزائرية آنذاك، والتي كانت نتيجة نحو اعتماد النهج الاشتراكي في تسيير الاقتصاد، وقد جاء قانون الاستثمار 1966 في نفس السياق ليؤكد على احتكار القطاعات الإستراتيجية والحيوية للاقتصاد من طرف الدولة، وان منح الرخص والاعتمادات للمشاريع الخاصة كان بالضرورة يمر عبر اللجنة الوطنية للاستثمارات على أساس معايير اختيارية معقدة وأدى ذلك إلى تراجع نسبة الاستثمارات الخاصة بنسبة كبيرة في فترة الستينيات والسبعينيات.

إلا أن هذه المؤسسات خضعت لنسبة كبيرة منها للتأميم ليتم تهميشها مع انطلاق تنفيذ إستراتيجية التنمية لعام 1967، حيث حدد مجال تدخلها في الحياة الاقتصادية والاجتماعية وكانت الدولة قد أشرفت عن طريق مؤسساتها على مختلف جوانب التنمية الاقتصادية والاجتماعية¹.

2- المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر ما بين 1980-1989

لقد أثبتت إستراتيجية الصناعات الثقيلة التي اعتمدها الجزائر إلى غاية بداية الثمانيات من القرن الماضي فشلها في تحقيق التنمية الاقتصادية، فمع الثمانيات بدأت سياسات اقتصادية جديدة تحاول إحداث إصلاحات هيكلية في الاقتصاد الوطني، وقد جسد المخططان الخماسي الأول والخماسي الثاني مرحلة الإصلاحات في ظل الاختبار الاشتراكي، وإعادة الاعتبار نسبيا للقطاع الخاص والتراجع عن سياسة الصناعات المصنعة لحساب الصناعات الخفيفة والمتوسطة. حيث تم إصدار العديد من القوانين التي أثرت على قطاع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ومن أهم هذه القوانين نذكر:

القانون رقم 11/82 المؤرخ في 21 اوت 1982، والذي يهدف إلى تحديد الأدوار المنوطة بالاستثمارات الاقتصادية للقطاع الخاص، وقد أورد هذا القانون بعض الإجراءات التي تستفيد منها المؤسسات الصغيرة والمتوسطة. غير انه والى جانب الإجراءات التي استفاد منه القطاع الخاص، أدى هذا القانون إلى تعزيز بعض العقبات التي حالت دون توسع قطاع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

القانون رقم 25/88 المؤرخ في 12 جويلية 1988، والذي أعطى دفعة قوية لتطور المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ونموها، حيث يتضمن هذا القانون العديد من التعديلات مقارنة بالقانون السابق حيث تم إلغاء الإجراءات المتعلقة بالاعتماد الذي يعتبر إجراء يعرقل المبادرات على الاستثمار، كما تم إلغاء القيد المتعلق بالحد الأقصى لمبلغ الاستثمارات، وكذلك شروط الإقامة، ونتيجة لكل هذه الإصلاحات فقد زاد عدد المؤسسات والصناعات الصغيرة والمتوسطة حيث وصل لحوالي 19843 مؤسسة².

3- المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بعد سنة 1990

ابتداء من سنة 1990 طبقت مجموعة من الإصلاحات وتجلت ذلك من خلال إصدار جملة من القوانين التي هيأت الإطار العام لخصوصية المؤسسات العمومية، وتحفيز القطاع الخاص وتم الاعتراف بالدور السمي الذي يمكن أن يلعبه القطاع الخاص في ظل التحول الاقتصادي الجزائري نحو اقتصاد السوق، ومن أهم القوانين الصادرة نذكر:

¹ محمدي احلام، دور البنوك التجارية في تمويل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2018/2019، ص ص 39 40.

² عبد الرحمن ياسر، تقييم دور المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الحد من ظاهرة البطالة، مذكرة ماجستير، جامعة جيجل، 2013/2014، ص ص 81 82.

القانون 10/90 المؤرخ في 14 افريل 1990، والمتعلق بالقرض والنقد حيث يخص مبدأ حرية الاستثمار الأجنبي، بالإضافة إلى ذلك فقد أعطى حرية إنشاء بنوك أجنبية في الجزائر، وعليه ابتداء من سنة 1990 تجلت ملامح مذهب جديد مبني على الحرية والمساواة في المعاملة بين المؤسسات عمومية كانت أو خاصة، كما اهتم هذا القانون كذلك بتوجيه وتشجيع الاستثمارات الخاصة الوطنية والأجنبية، حيث شكل ذلك قاعدة صلبة لتشجيع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة على الظهور.

المرسوم التشريعي رقم 93-12 المؤرخ في 05 أكتوبر 1993، والمتعلق بترقية الاستثمار، بحيث يهدف إلى إتاحة المزيد من الحرية والمساواة بين المتعاملين الوطنيين الخواص والأجانب، كما نص هذا القانون على إنشاء الوكالة الوطنية لترقية وتدعيم ومتابعة الاستثمارات ونظرا للصعوبات التي واجهت تطبيق القانون 1993 والتمثلة أساس في المماطلات البيروقراطية والمشاكل المرتبطة بتسيير العقار الصناعي.

الأمر رقم 01-03 المؤرخ في 20 اوت 2011، والمتضمن قانون تطوير الاستثمار، ومن أهم ما نص عليه إلغاء التمييز بين الاستثمارات العمومية والخاصة وإنشاء الوكالة الوطنية لتطوير الاستثمارات كبديل لووكالة دعم وترقية ومتابعة الاستثمارات كما نص على إنشاء المجلس الوطني للاستثمار.

القانون رقم 01-18 المؤرخ في 12 ديسمبر 2001، والمتضمن القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، حيث يعد هذا القانون منعرجا حاسما في تاريخ المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية من خلال تحديد الإطار القانوني والتنظيمي الذي تنشط فيه هذه المؤسسات، وكذا آليات دعمها وترقيتها. حيث بدأت تحتل المؤسسات مكانة هامة في النسيج الصناعي والاقتصادي للجزائر مقارنة مع فترة الاشتراكية التي اتسمت بسيطرة القطاع العام على النشاط الاقتصادي¹.

المبحث الثاني: ماهية المسير للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة

باتت المؤسسات الصغيرة و المتوسطة اليوم تشكل قوة مهمة في أغلب الاقتصاديات المتقدمة و النامية على السواء. وهاته المؤسسات يسرها شخص يطلق عليه في أدبيات التسيير مقال أو قائد أو ريادي. وأن المسير يلعب دور محوري في تفعيله و الاستثمار و الأفكار الجديدة و الخطط التكتيكي.

المطلب الأول: مفاهيم حول المسير

يعتمد نجاح أي مؤسسة كانت على مدى وجود تسيير فعال يقوم بالتنسيق بين الموارد المختلفة لتحقيق أهدافها. ويمكننا القول أن مؤسسة والمسير وجهان لنفس العملة، وكلاهما مكمل وضروري للأخر. إن المسير حلقة وصل بين المؤسسة والمحيط الخارجي لتحقيق أهدافها المرتبطة بالبقاء والنمو وهذا بوجود مسير ناجح وكفى.

¹ عبد الرحمن ياسر، مرجع سبق ذكره، ص 82 83.

الفرع الأول: المسير

أولاً- تعريف المسير

لم يكن هناك تعريف متفق عليه في وضع تعريف محدد للمسير حيث كان هناك العديد من التعاريف ونذكر منها مايلي:

التعريف 01 : "هو ذلك الشخص الذي يقوم بممارسة مهام الإدارة والتسيير، وقد يتخذ صفة المسير الفعلي أحد الشركاء أو صفة الذي عادة ما يمارس تأثير عمل المسير"¹.

التعريف 02 : "هو الشخص الذي يستطيع القيام بالأعمال و إنجاز المهام من خلال الآخرين و يعد منسقا لجهودهم لبلوغ عرض مشترك، و للمسير سلطة معينة في إتخاذ القرارات"

كما لخص كانز المسير في كونه: " الشخص المحلل للعوامل التي تؤثر على الإنتاج، و مشخصا للعلاقات مابين الأفراد و القيم و المعايير داخل وحدته وهذه المتطلبات العامة بالنسبة لكل مواقع التسيير"².

ويتضح لنا أن المسير عموما هو ذلك الإنسان الناجح والمميز الذي يتصف بالولاء التام اتجاه كل ما يتعلق بعمله ومع مقدرة فائقة على القيادة والعنصر الأساسي للإبداع والابتكار الذي يعتبر المحرك الأساسي الذي يجعله المنافس الجيد، ويتحمل مسؤولية في كل خطوة من خطواته في طريق بحثه عن فرص جديدة، وأن يكون متعدد الجوانب وحسن السلوك والتعامل³.

ثانياً- أدوار المسير

يقوم المسير داخل المؤسسة بعدة ادوار ترتبط أساسا بمركزه وبوظيفته، وقد وجد Mintzberg في دراسته لسلوك المسير بان هناك عشر أدوار يلعبها المسير داخل المؤسسة تتوزع أساسا في ثلاث مجموعات هي:

المجموعة الأولى: الأدوار الشخصية تكون مهمة جدا خاصة بالنسبة للإدارة العليا، وتتكون من⁴:

✓ المسير يلعب دور الرمز: كون يمثل المؤسسة في مختلف المجالات وفي الشؤون العامة ويتابع أعمالها الرسمية؛

✓ المسير يلعب دور القائد: بحيث يعتبر قوة سلوكية تحفز العاملين في المؤسسة على أداء أعمالهم وفق الأهداف الموضوعة مسبقا؛

¹ سليمان جميل، تقرير مبدا المساءلة الجزائرية للمسير الفعلي للشركات التجارية، مجلة الدراسات الحقوقية، العدد التاسع، ص249.

² قريقة أسماء، دور الثقافة المسير في بناء سلوك إبداعي للعامل، مذكرة ماستر، علم الاجتماع، جامعة المسيلة، 2013/2012، ص08 09.

³ مروة احمد، . برهم نسيم ، الريادة و إدارة المشروعات الصغيرة، الشركة العربية المتحدة للتسويق و التوريدات، 2008، ص08.

⁴ <https://taougrite.yoo7.com> منتدى زيان احمد للمعرفة، تاريخ الاطلاع 2021/04/25.

✓ المسير يلعب دور حلقة وصل: فهو دائم التفاعل مع الأفراد والمجموعات داخل المؤسسة وخارجها؛ وفي كل الأحيان يعتبر جسرا للقرارات الخارجية عند دخولها للمؤسسة.

المجموعة الثانية: الأدوار المعلوم يكون تأثيرها كبير على الإدارة الوسطى، وتشتمل على :

✓ المسير يلعب دور المراقب: هذا الدور يمتد أهميته كونه يأتي بعد التخطيط مباشرة فلا يمكن الفصل بينهما أبداً، فالمسير يراقب مختلف سلوكيات العاملين، ومختلف القرارات و غير ذلك؛

✓ المسير يلعب دور الموزع: بحيث يقوم بتوجيه و تنسيق و إيصال المعلومات إلى الآخرين التي تتعلق بالخطط و الأهداف والسياسات وغيرها؛

✓ المسير يلعب دور الناطق الرسمي: تعتبر اغلب الكلمات التي ينطق بها داخل المؤسسة القرارات لا يمكن الاستهانة بها كما انه في بعض الأحيان الوحيد من يملك صلاحية الكلام في مواضيع معينة؛

مجموعة الثالثة : أدوار القراراتية يندرج ضمنها مايلي:

✓ المسير يلعب دور المستحدث : إن الإبداع في النشاطات والعمليات والمنتجات ضرورة من ضروريات التسيير و المسير هنا مجبر على مسايرة التطورات الحاصلة في مختلف المجالات؛

✓ المسير يلعب دور حل مشكلات و المعوقات : من اجل خلق جو منسجم وفعال داخل المؤسسة يتوجب على المسير مقاومة مختلف المعوقات التي تطرأ داخل المؤسسة بكثير من الحكمة؛

✓ المسير يلعب دور الموزع للموارد: إن هذا الدور يرتكز أساسا بربط وظيفتي التخطيط والتنظيم مع الموارد المالية والمادية والبشرية؛

✓ المسير يلعب دور المفاوضات: ويتعلق الأمر بنشاطات الشراء والتسويق وهنا يتوجب على المسير أن يمتلك قدرات تفاوضية كبيرة.

ثالثا: خصائص المسير

اختلف الباحثون في خصائص المسيرين بحسب مجال البحث الذي ينتمي إليه كل باحث، وسوف نشير

إلى أعمال الباحثين في هذا المجال¹:

بالنسبة Amboise: قام بجمع كل المتغيرات المتعلقة بالتجربة و القيم الشخصية تحت بعض الخصائص الشخصية، أما المتغيرات الشخصية فتتعلق بالارتباط بالعائلة والقناعات الدينية و أهمية العمل عنده و الحاجة للإثبات الذات. و أخيرا وضعية المعنى بالأمر بالنسبة للمتغيرات المتعلقة بالمال و المنافسة.

¹ عشراتي جهاد، اثر شخص المالك المسير على أداء مؤسسات قطاع البناء، مذكرة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة وهران، 2017/2018، ص ص45

بالنسبة ل Toulouse: يحصر الخصائص النفسية في تصرف الفرد أمام الخطر المتعلق بالمسار المهني، العائلة، صورة الفرد في نفسه والخطورة المالية، وأيضا خصائص إجتماعية مثل الدين أو العمر والوسط العائلي والتربية والتجربة المهنية.

بالنسبة ل robidon: يتميز الباحث بالظروف السائدة عن الظروف الأخلاقية و الشخصية أو المزاجية الظروف السائدة: و يعني بذلك الوسط العائلي و المكانة في العائلة والإرث وتأثير الدين، ومستوى التعلم و العمر والتجربة والنشاط الشبه المهنية.

بالنسبة ل TREMBLAY: يعتبر هذا الباحث انه هناك متغيرات خارجية تركز على معطيات موضوعية، مثل: العمر، النفسية، والدين والتعليم، التجربة، السوابق العائلية واعتبر KERLIGER هاته المتغيرات لا تتطلب أي شكل خاص للقياس وهناك متغيرات داخلية تركز على معطيات ذاتية مثل التصرفات والقيم الايجابية والقيم الشخصية.

الفرع الثاني: واقع المسير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

لا يمكن الحديث عن المؤسسات الصغيرة و المتوسطة دون الحديث المالك_المسير، فتميز هاته المؤسسات بان أغلبيتها تدار من قبل مالكةا، أين يلعب المالك الدور الرئيسي في إدارة و توجيه هذا النوع من المؤسسات. فالمسير هو ذلك العنصر الحيوي القادر على قيادة العمل الإداري داخل المؤسسات الصغيرة و المتوسطة، وتعددت المصطلحات، وهناك من يشير اليه بالمقاول الريادي كونها تختلف في زوايا معاني و تشترك في لب الموضوع

أولاً: المصطلحات المتعلقة بمسير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

في أدبيات علوم التسيير هناك العديد من المصطلحات التي تشير إلى مسيري المؤسسات الصغيرة والمتوسطة: المسير، الريادي، المقاول والتي تستعمل من اجل وصف دور مالك-مسير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة. قبل التطرق إلى اختلافات لابد لنا من إعطاء لمحة عن الريادي.

1- الريادي

التعريف 01 : لهوزيلتر HOSELITZ(1952):"هو الذي تتوفر فيه مهارة الإدارة وروح القيادة وركز هوزيلدر على الريادة في القطاع الصناعي باعتبارها مزيجا من تصنيع الأشياء و تسويقها دون معرفة مدى قبولها عند الآخرين، إن هذا يعني أن روح مخاطرة تبقى مرافقة لسلوك الريادي"¹

¹ د.مرودة احمد، مرجع سبق ذكره، ص.10.

التعريف 02: Histrich et al الريادي بأنه: "ذلك الشخص الذي يتمتع بصفات أخذ المبادرة، و ينظم الآليات والمتطلبات الاقتصادية والاجتماعية، كذلك القبول بالفشل والمخاطرة، ولديه القدرة على طلب الموارد و العاملين والمعدات و باقي الأصول، و يجعل منها شيئاً ذا قيمة، و يقدم شيئاً مبدعاً وجديداً، و كذلك يتمتع بالمهارات والخصائص الإدارية والاجتماعية والنفسية التي تمكنه من ذلك"¹.

2-المقاول

التعريف 01: " هو الشخص الذي لديه الإرادة والقدرة بشكل مستقل "إذا كان لديه الموارد الكافية" على تحويل فكرة جديدة أو اختراع إلى إبتكار يجسد على أرض الواقع بالاعتماد على معلومة هامة من أجل تحقيق عوائد مالية عن طريق المخاطرة ويتصف بالإضافة إلى ما سبق بالجرأة الثقة بالنفس معارف تسييرية القدرة على الإبداع وبهذا يقود التطور الاقتصادي"².

التعريف 02: " هو الشخص المبدع والمسير للمؤسسة الصغيرة والمتوسطة يساهم بنسبة كبيرة في رأس مال المؤسسة ويقوم بدور نشيط في القرارات المتعلقة بتوجهه أو حل مشاكلها"³.
واستناداً إلى ما سبق يتمثل الفرق بين الريادي والمسير في مايلي:

جدول رقم (05): الفرق بين المسير و الريادي

المالك المسير	الريادي	
إدارة المؤسسات الصغيرة المستقلة	يقيم, يكتشف الفرص , كذلك يكتشف الفرد	مجال التعريف
الصغيرة	الصغيرة, المتوسطة,الكبيرة	حجم المؤسسات
منخفضة الدرجة	متغيرة درجة	درجة المخاطرة
عموما قليل	عموما من قليل إلى كثير	عدد أفراد المشاركة في المؤسسة
القطاع الخاص	القطاع الخاص، القطاع الحكومي، القطاع غير الربحي	تخصص القطاع الاقتصادي
متغير	مرتفع	النمو
مهارات تنظيمية جيدة لإدارة الكفاءة، نمو معتدل، ابتكار قليل	الانجاز، الإبداع، الابتكار، النمو، الحفاظ على الرقابة الداخلية.	الصفات الأساسية للفرد

Source: Darren, Lee–Ross, conard Lashley, **Entepenurship and Small Business Management in the Hospitality Industry**. Elsevier Ltd. Oxford, 2009, p; 12.

¹ عمارة شريف، محاضرة في مقياس المقاولاتية، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، 2018/2017، ص04.

² الجودي محمد علي، نحو تطوير المقاولاتية من خلال التعليم المقاولاتي، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015/2014، ص22.

³ نفس المرجع، ص22.

ثانياً - نماذج مسيرو المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

يفترض أن مالك المؤسسات الصغيرة والمتوسطة قائدا للعاملين فيها، وغالبا ما يكون هذا المالك (الريادي) هو نفسه المدير أو مسير للمؤسسة. ولذا يعتقد أن مدراء هذا النوع من المؤسسات أجدد من غيرهم على إدخال صفة التميز في أعمالهم من خلال الأساليب القيادية المبتكرة والخاصة بهم، ويمكن توضيح نماذج مسيري المؤسسات الصغيرة والمتوسطة حسب بعض الكتاب في الجدول التالي¹:

جدول رقم 06: نماذج مسير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

الكاتب	نوع المسير
Smith	1. الحرفي 2. مقال الأعمال
Collins et moore	1. المقال الإداري 2. المقال المستقل
Laufer	1. المسير / المبتكر 2. المقال الموجه نحو النمو 3. المقال الموجه نحو الكفاءة 4. المقال الحرفي
Julien et marchenay	1. الاستدامة، الاستقلالية، النمو 2. نمو العالي، الاستقلالية الذاتية، قليل من الاستدامة
Lafuente et salas	1. الحرفي 2. الموجه نحو المخاطرة 3. الموجه نحو مجلس العائلة 4. المسير
Ducheneaut	1. التأثير أي المدافع الشرس عن المؤسسة 2. الناضج 3. المتعلم أو الخبير 4. المبتدى

المصدر: شاوي صباح، اثر التنظيم الإداري على أداء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة ماجستير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010/2009، بدون صفحة.

¹ شاوي صباح، اثر التنظيم الإداري على أداء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة ماجستير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010/2009، بدون صفحة.

ثالثا - أصناف مالكي-مسيري المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

إن الدراسات التي تمحورت حول دراسة أصناف وخصائص مالكي-مسيري المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية توجهت نحو الافتراض بوجود نماذج وأصناف مختلفة لمسيري هاته المؤسسات، فحتى الآن لا يزال هناك الكثير من الغموض والضبابية التي تحيط بطبيعة وطريقة إدارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وتتمثل فيما يلي¹ :

الدراسة الأولى : حاول الباحث في هاته الدراسة تحليل السلوك السوسيو-اقتصادي لمالكي-مسيري المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية، وذلك بالاعتماد على 20 ريادي يشرفون على إدارة المؤسسات، وقد اعتمد الباحث في تصنيفه لمسيري المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية على عدة معايير منها:

- ✓ درجة الارتباط مع العائلة، والشبكة الإجتماعية، وكذلك علاقات العمل المختلفة؛
 - ✓ طبيعة الممارسات الإدارية التي يستعملها مسيرو المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية؛
 - ✓ الخصائص والسمات الشخصية للمالك-المسير ورأسماله الاجتماعي.
- وتوصل الباحث إلى وجود 5 أصناف تتمثل في: الريادي "الإطار"، الريادي "المغترب"، الريادي "العامل"، الريادي "الوريث"، الريادي "التقليدي".

الدراسة الثانية: أجري هذا الباحث دراسته على عينة مكونة من 30 مؤسسة صغيرة ومتوسطة في الجزائر العاصمة والقبائل، وقد اعتمد هذا الباحث على التحليل السوسيو-اقتصادي للعلاقات القائمة داخل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية، حيث اعتبر هاته المؤسسات عبارة عن هيكل تجمع صلات الدم والقرابة (الأب، الابن، العم..الخ)، وذلك على عكس نموذج البلدان المتقدمة (الأب، الزوجة، الابن)، ومن ثم فقد توصل إلى وجود صنفين لمالكي-مسيري هاته المؤسسات، وذلك إنطلاقا من الخصائص والخلفيات العائلية:

الأب: هو أقرب كونه رب أسرة، ومن أجل هذا فالمؤسسة التي يشرف عليها هي أداة لتوفير العمل لأفراد الأسرة، الأقارب، وأعضاء المجتمع. وبالنسبة للاب أهداف اجتماعية لها أولوية على الأهداف الاقتصادية، وعلى الرغم من الريادي الأب يتبنى أكثر المواقف الاجتماعية، فهذا لا يعني أنه يهمل بشكل كامل المواقف والأهداف الاقتصادية والبحث عن الثروة المادية للمؤسسة، وعليه فالريادي من هذا الصنف يسعى لخدمة ورفاهية الأسرة والعشيرة في المقام الأول.

الإبن: وهو الريادي الذي ورث المؤسسة عن الوالد، وهذا الصنف يجسد الرغبة في التغيير، وبالتالي فهو يمثل الرجل الاقتصادي، فهو على خلاف والده يبحث دائما على تحقيق الأهداف الاقتصادية في المقام الأول (تعظيم الربح، تطوير المؤسسة). وكما يسعى دائما إلى إعطاء المؤسسة مسار اقتصادي، ويجعلها تخضع لضوابط

¹ كعواش جمال الدين، اثر الممارسات الإدارية للمالك-المسير على أداء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017/2016، صص 95-99.

يحكمها مبدأ الربح والخسارة، حيث يمثل الإبن الجيل الثاني الذي يدير المؤسسة، حيث يملك رؤية مغايرة لرؤية الجيل الأول، فهو يحاول إعطاء دفعة قوية للمؤسسة عن طريق إدخال طرق وأساليب جديدة.

الدراسة الثالثة : شملت هاته الدراسة عينة من ست مؤسسات تنشط في مجال الصناعات الغذائية لولاية بجاية، وقد توصل الباحث إلى وجود صنفين من مالكي-مسيرى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة:

الصنف الأول: وهو المسير الذي يملك رؤية مستقبلية، ولديه رؤية إستراتيجية بعيدة المدى، فهو بالتالي يسعى دائماً إلى النمو في المقام الأول، ويسعى اقتناص الفرص الموجودة في السوق، وكما أنه يميل أكثر للمخاطرة، وهذا الصنف يقابل المالك-المسير من الصنف في تصنيف؛

الصنف الثاني: هذا الصنف من مسيرى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لديه رؤية قصيرة المدى، ويهتم أكثر بالعائد على الاستثمارات. ويعتبر أسلوب الإدارة المتبع في هذا الصنف هو الأسلوب الأبوي، وكما أنه يشعر بالقلق إتجاه فكرة استقلالية المؤسسة، ويتميز بالعزوف عن المخاطرة.

المطلب الثاني: واقع التيسر في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

الفرع الأول: ماهية التسيير

إن الحديث عن مفهوم التسيير يقودنا إلى القول إن العديد من الباحثين و المفكرين عرفوه كل حسب وجهة نظره الخاصة، و لم يكن هناك إتفاق على وجود تعريف موحد للتسيير، وهذا لا يعني أنهم يجهلون مضمونه. و فيما يلي أهم التعاريف والمفاهيم المتعلقة بالتسيير.

اولا- تعريف التسيير

يعتبر التسيير علماً لأنه يتطلب إستخدام الأسلوب العلمي لحل المشاكل ذلك الأسلوب الذي يقوم على تعريف المشكلة وتحليلها ودراستها، ويعتمد الأسلوب العلمي بدوره على الطرق العلمية.

كما تعتبر وظيفة التسيير المحرك والقلب النابض للمؤسسة، وهذا بالنظر لما يضمنه من تنسيق الاداءات وتحقيق التكامل والاندماج في المؤسسة ويجعل من هذه الأخيرة تعمل بكفاءة من أجل تحقيق الأهداف المسطرة لهذا فالتسيير هو الذي يبعث الروح ويزود الجهود الجماعية بالفعالية لتحقيق أفضل المنتجات ضمن إطار أمثل من العلاقات الإنسانية وأخذاً بعين الاعتبار لطبيعة الظروف التي تحيط بها¹.

¹ زرفة روؤف، محاضرة في مقياس التسيير المؤسسات، جامعة 8ماي 1945، قالمة، 2018/2019، ص09.

التعريف 02 : عرفه "تاييلور" بأنه علم مبني على القوانين وقواعد وأصول عملية قابلة لتطبيق على مختلف النشاطات الإنسانية وهو مصطلح انجليزي ويعني القدرات والكفاءات القيادية التي يجب أن يتوفر عليها المسير¹.

ثانياً- العمليات التسييرية

هي العمليات التي يقوم بها المسير من أجل تسيير وتحقيق هدف معين، وترتبط هذه العناصر فيما بينها ارتباطاً وثيقاً بحيث يعتمد كل منها على الآخر، ويمكن حصرها في أربعة وظائف

1- وظيفة التخطيط

تأتي وظيفة التخطيط في مقدمة الوظائف الإدارية، وهي تعرف على: "أنها الأنشطة التي تعني بتحديد غايات المؤسسة وأهدافها ونتائجها المستقبلية المراد تحقيقها، وتوضيح الأنشطة والفعاليات والسياسات والبرامج اللازمة لتحقيق تلك الأهداف والنتائج"².

ويمكن القول أن التخطيط عملية تتصف بمجموعة من الخصائص المنطقية التي يمكن حصرها في مايلي³:

- ✓ التخطيط نشاط جماعي وليس نشاط فردي خالصاً؛
- ✓ التخطيط نشاط موجه نحو المستقبل وليس نشاط موجه نحو الحاضر؛
- ✓ التخطيط ليس عملاً روتينياً وإنما هو عمل إبتكاري وإبداعي متجدد؛
- ✓ التخطيط نشاط مستمر ومرن ويتم تنفيذه بشكل تدريجي،
- ✓ أسلوب متكامل ببعده الزمني والمكاني بإجراءاته.

2- وظيفة التنظيم

ويعرف التنظيم على انه: عملية منهجية يتم من خلالها تحديد الأنشطة والأعمال والمهام التي يجب القيام بها لتحقيق رسالة المنشأة وأهدافها، وتصنيف هذه الأنشطة والأعمال والمهام ثم تقسيمها أو تجميعها حسب الأسس المحددة يتم الاتفاق عليها، وتجديد الصلاحيات والواجبات المرتبطة بتلك الأنشطة والأعمال والمهام وتوصيف شكل وطبيعة العلاقة بينهما بما يمكن الأفراد من التعاون في بينهم⁴.

ويهدف التنظيم إلي تحقيق عدة أهداف منها⁵:

¹ ابن الحبيب عبد الرزاق، اقتصاد وتسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004، ص31.
² حريم حسين، مبادئ الإدارة الحديثة: النظريات والعمليات الإدارية ووظائف المنظمة، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص20.
³ عثمان محمد غنيم، التخطيط أسس ومبادئ عامة، دار صفا للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص ص 33 34.
⁴ مصطفى محمود أبو بكر، التنظيم الإداري في المنظمات المعاصرة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2005، ص ص 70 71.
⁵ شاوي صباح، مرجع سبق ذكره، بدون صفحة.

- ✓ وضع الإطار لتنفيذ الخطط والبرامج الموضوعية لتحقيق أهداف المؤسسة؛
- ✓ تحديد الأنشطة والمهام التي يجب القيام بها لتحقيق رسالة المؤسسة وأهدافها؛
- ✓ تصنيف هاته الأنشطة وتجميعها حسب أسس محددة، وتحديد صلاحيات والواجبات المرتبطة بها؛
- ✓ توصيف شكل وطبيعة العلاقات بين المهام بما يمكن الأفراد من التعاون فيما بينهم.

3- التوجيه

يعتبر التوجيه وظيفة إدارية حيوية في المؤسسات بشكل عام، فهاته الوظيفة تعمل على إنجاز العمليات التي تم التخطيط لها بشكل صحيح، فالدور الأكثر أهمية للمسير في النهاية هو نجاح في تحقيق الأهداف عن طريق المرؤوسين.

ويمكن تعريف التوجيه بأنه: "العملية التي تعني بإعطاء المسير سلطة التأثير الايجابي على أعضاء المجموعة، وتوجيههم نحو تحقيق أهداف المنظمة".

كما يعرف koonez et O'donnel التوجيه بأنه: "وظيفة معقدة تشمل جميع الأنشطة التي تهدف إلى تشجيع المرؤوسين على العمل بكفاءة وفعالية في المديرين القصير والطويل"¹.

4- القيادة

يرتبط نجاح المؤسسات بقدرة قيادتها على رسم المسارات الصحيحة وتوجيه الموارد المختلفة نحو تحقيق الأهداف المرجوة بكفاءة وفعالية.

حيث تعرف على أنها: "عملية توجيه، والتأثير على تصرفات الأعضاء داخل الجماعة".

كما تعرف بأنها: "عملية شخصية، تتضمن محاولات التأثير على الآخرين من اجل تحقيق هدف معين"².

الفرع الثاني: خصوصيات تسيير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

إن وتيرة التغيرات الحاصلة في المحيط الذي تنشط فيه المؤسسات الصغيرة والمتوسطة يجعل من هاته المؤسسات في حاجة مستمرة للمعلومات اللازمة عن السوق والعلاء، وبما فيهم المحتملين والموردين و المنافسة بشكل عام. أي أنها تحتاج إلى تحسين نظام معلوماتها وذلك بتوفير البيانات الدقيقة والآنية، لإتخاذ القرارات السليمة، ومواجهة المنافسة في السوق لوضع خطط المستقبل، ولتحمل أقل قدر من المخاطرة.

وفي الواقع العملي نجد أن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لا تحتاج إلى نظام معلومات معقد مثل ما هو الحال عند المؤسسات الكبيرة، لأنه يؤدي إلى فقدانها للمرونة التي تتميز بها. إن نظام معلوماتها يجب أن يكون

¹ كعواش جمال، مرجع سبق ذكره، ص157.

² نفس المرجع، ص158.

بسيطا ومرنا وواضحا، بحيث يمكن من معالجة وإيصال المعلومات من وإلى مراكز القرار بسرعة، وهاته الميزة هي التي تعطيها الأفضلية عن المؤسسات الكبيرة في معالجتها لحجم كبير من المعلومات في فترة زمنية قصيرة.

وعلى العموم، فإن الوظيفة التسييرية من حيث المبادئ والأسس التي تحكمها هي نفسها في المؤسسات الكبيرة والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مع إختلاف كبير في ظروف أدائها في كلتا الحالتين. لكن ممارسة هاته الوظيفة في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في يد مالكها يكون في معظم الأحوال، ولا يفوض أعماله لغيره.

وفي الواقع، نجد أن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تبحث عن فرص السماح بتبني سلوك استراتيجي أكثر بساطة مقارنة بالذي تنتهجه المؤسسات الكبيرة، لأن القدرات الإستراتيجية لهذه المؤسسات ناقصة ومحدودة¹.

المطلب الثالث: التسيير الاستراتيجي

لفكر الاستراتيجي عدة محطات التي ساهمت في جعله ما هو عليه الآن الإستراتيجية حاليا، إنطلاقا من محاضرة كانت بمدرسة هارفارد إلى نماذج الجديدة، فأصبح النظر للتسيير الاستراتيجي ودوره مطلب أساسيا لبقاء وسير دنيا الأعمال وصولا للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة لتحقيق الريادة والأهداف في السوق.

الفرع الأول: ماهية التسيير الاستراتيجي

أولا- مفهوم الإستراتيجية

من الصعب تحديد تعريف واحد وشامل للإستراتيجية، ونظرا لاختلاف وجهات النظر للمفكرين إذا يمكننا إدراج بعض التعريفات.

التعريف 01 : "هي أسلوب التحرك المرهلي لمواجهة الفرص والتحديات التي يفرزها المحيط، وذلك بالأخذ بالحساب نقاط القوة والضعف الداخلية للمؤسسة، من اجل تحقيق سياسيات"².

التعريف 02 : "هي تحديد الأهداف والغايات الأساسية طويلة الأجل للمؤسسة، وبيني طرق جديدة للعمل، وتخصيص المواد الضرورية لتنفيذ هذه الأهداف والغايات وقد حدد Chandler ثلاث مكونات أساسية للإستراتيجية"³:

¹ سلطان محمد رشدي، التسيير الاستراتيجي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالجزائر: واقعه، أهميته وشروط تطبيقه، مذكرة ماجستير، محمد بوضياف، المسيلة، 2006/2005، ص ص48 49.

² خريش عبد القادر، التسيير الاستراتيجي، مجلة دراسات في علم الاجتماع المنظمات، المجلد 05، العدد 02، 2016، ص ص34 35.

³ صقور محمد، رعد الصرن، الإدارة الإستراتيجية، الجامعة الافتراضية السورية، سوريا، 2018، ص 13.

- ✓ تحديد الغايات الأساسية طويلة الأجل: وتتعلق بوضوح وفهم الهدف الاستراتيجي المتماسك والسهل المنال، وبدون وجود هذه الأهداف لا يمكن أن يتحقق أي شيء، فإذا كانت المؤسسة لا تعلم إلى أين ستذهب فإنها لا يمكن أن تعمل أي شيء؛
- ✓ تبني طريقة لعمل: هذا يدل بالطبع على الأفعال والتصرفات الواجب القيام بها للوصول إلى تحقيق الأهداف الموضوعية؛
- ✓ تخصيص الموارد: وتدل على حقيقة أساسية مفادها أنها تتضمن التكاليف المترافقة مع الأفعال والتصرفات المطلوبة لتحقيق الأهداف، فإذا لم تدعم طريقة العمل بمستويات كافية من الموارد، فعندئذ لن تتحقق الأهداف الموضوعية.

ثانياً - مفهوم التسيير الاستراتيجي

يتسم التسيير استراتيجي بتعدد التعريفات الخاصة به باختلاف أهداف وجهات النظر للباحثين والمداخل الفكرية المتعددة ويمكننا التطرق إلى بعض التعريفات

التعريف 01: " أنه عملية تكييف المؤسسة مع محيطها بما يضمن تحقيق أغراضها واستمراريتها على المدى البعيد، وذلك من خلال العمل على رفع قيمة منتجاتها وخدماتها"¹.

التعريف 02: " بتلك العمليات التي تستخدم لغرض وضع وتطبيق بعض التصرفات اللازمة للإنجاز بعض النتائج المرغوبة منها"².

ثالثاً - أهمية التسيير الاستراتيجي

أصبح العمل بالتسيير الاستراتيجي ضروري التكيف مع التغيرات، ومع التحديات الجديدة التي تواجه المؤسسات في الآونة الأخيرة. ولذا أصبح العمل بأسلوب التسيير الاستراتيجي ضروري للتكيف مع هاته التغيرات، ويمكن توضيح أهمية التسيير الاستراتيجي فيما يلي³:

- ✓ يساعد المؤسسات في التوقع بمشكلات المستقبل والفرص؛
- ✓ يهيئ وضوح الأهداف والتوجهات المرتبطة بمستقبل المؤسسة، وأفاق تطورها؛
- ✓ يساهم في تحقيق الفوائد وذلك بإعتبارها دليلاً مرشداً للمؤسسة، ومساعداً للمدربين، وباقي الموارد البشرية على التغيير؛
- ✓ يساعد على تحديد الأولويات والأهداف المتعددة والمتداخلة، ومن ثم توجيه الموارد للأهداف المهمة، والتي لها علاقة بمستقبل المؤسسة،

¹ حريم حسين، مرجع سبق ذكره، ص 86.

² إسماعيل محمد السيد، الإدارة الاستراتيجية (مفاهيم، وحالات تطبيقه)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص 27.

³ سلطاني محمد رشدي، التسيير الاستراتيجي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة: واقعه، أهميته وشروط تطبيقه، مرجع سبق ذكره، ص 09.

- ✓ يمكن من تحديد الفرص المختلفة التي يفرزها المحيط والعمل على إستغلالها بالموازاة مع عناصر القوة التي تمتلكها المؤسسة، وتقليل أثار تهديدات المحيط ونقاط الضعف الداخلية للمؤسسة؛
- ✓ يؤدي إلى تحقيق الفعالية والأداء الأفضل من خلال التفاعل، التكامل، التعاون والجدية،

الفرع الثاني: الخيارات الإستراتيجية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

إن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تعمل في محيط يغلب فيه الميزة التنافسية، وبالتالي يفرض عليها فهم الأسواق والموارد المميزة، وأيضاً توقع الفرص الجديدة والتغيرات التي تطرأ للطلبات المتغيرة، وهذا يستدعي سرعة الهجوم والتكيف والتطور المستمر واكتساب ميزة تنافسية، وهذا مايلخص التوجهات الإستراتيجية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة وهذا ما سنتطرق إليه وعلى العموم يمكن تقسيم الخيارات الإستراتيجية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة كما يلي:

أولاً- إستراتيجية التمويع *stratégie enteprer*

تتميز إستراتيجية التمويع بأنها تسعى للمحافظة على أنشطة المؤسسة الصغيرة والمتوسطة وفق مجال المحيط والمحافظة على السيطرة المحكمة للموارد والكفاءات الخاصة بالمؤسسة، وفق مقارنة مبنية على تناسق وانسجام أنشطة المؤسسة. وبالتالي إستراتيجية التمويع تطور المؤسسات الصغيرة والمتوسطة انطلاقاً من مواردها المستقلة، وبدليل اختيار مسيري المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ويستحسن أن تبنيها وفق ثلاث بدائل:

- ✓ وجود قصر النظر للمسيرين، إذا كان المسير لا يستطيع إكتشاف التغيرات الحاصلة في المحيط، بسبب إعتقاد على نظام معلومات ضيق وبسيط؛
- ✓ يسبب التمويع تبني توجه إستراتيجي ثابت يمكن النظر إليه من خلال إستراتيجية الانتظار، حيث يتم النظر إلى متغيرات المحيط في هذه الحالة كتغييرات وقتياً وعابرة قبل العودة للتوازن؛
- ✓ المؤسسة صغيرة الحجم التي تعرف جمود التنظيمي والذي يحول دون تطويرها وفق التقديرات الجديدة المحتملة¹.

ثانياً- إستراتيجية التميز

تعمل هذه الإستراتيجية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة على تميز منتجاتها بخصائص إضافية، مقارنة مع منتجات منافسيها. والأمر الذي يجعل الزبون يتعرف على المميزات التي تنفرد بها المؤسسة، سواء معنوية أو حقيقة، ومقارنة منتجات المؤسسة مع منتجات المنافسين من حيث السعر، التميز بالخدمات، بالعلامات.. الخ.²

ثالثاً- الإستراتيجية الشاملة

¹ الداري عبد الكريم، التسيير الاستراتيجي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة شهادة ماستر، جامعة احمد دراية، ادرار، 2015/2016، ص 21 22.

² خريش عبد القادر، مرجع سبق ذكره، ص 46 47.

تظهر إستراتيجية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بصورة واضحة عن طريق التمتع في فجوة محددة، وتجزئة الدائرة وتبذل المؤسسة أقصى جهدها للحصول على ميزة تنافسية وضمان استمرارها، سواء بتخفيض التكاليف مقارنة بالمنافسين، أو بفضل التمييز المبني أساسا على تقديم أحسن الخدمات للمستهلكين¹.

رابعا - إستراتيجية المقاولاتية

تمثل إستراتيجية المقاولاتية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الإطار العام الدافع للتوجه المقاولاتي في إطار العمل الجماعي، وترتكز هاته الإستراتيجية على تطوير وتنمية الكفاءات في إطار تنظيم وتنسيق عمليات المؤسسة بأسرع وقت وأفضل من المنافسين عن طريق الإبداع، وتوضيح تركيب العمل المخطط وأنشطة التقاؤل، وهي مصدر لعمليات اتخاذ القرار الاستراتيجي للمسير - المالك للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة².

¹ سلطاني محمد رشدي، المقاربات النظرية للقدرات الاستراتيجية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مجلة البحوث الادارية والاقتصادية، العدد 03، جامعة

محمد خيضر، بسكرة، 2018، ص 47 48.

² نفس المرجع، ص 47 48.

خلاصة الفصل

لقد تبين لنا أن المؤسسات الصغيرة و المتوسطة تسعى الى تحقيق الديمومة و الاستمرارية و عملياتها و أنشطتها، و تكافح باستمرار لتحقيق النجاح و التنافس التميز الذي يضمن لها النجاح، و تحسين أدائها فيء محيطها الذي تنشا فيه ، لذا وجب على هذه المؤسسة رؤية المستقبل، و رغم التميز الذي تتمتع به المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في عالم الأعمال إلى أنها تشترك في سمة أساسية تتمثل في وجود شخصية مفتاحيه تعتبر ركيزتها هو المسير-المالك يلعب دورا محوريا في إدارتها و قيادتها، فلا يمكننا التسليم بوجود نموذج مثالي له يمكننا إسقاطه على جميع مسيري المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و يمكن إرجاع الاختلاف لتسيير الاستراتيجي الذي يسمح له بالتقييم المستمر لتغيير في ظروف المحيط، و تمييز الخيار الاستراتيجي الملائم الذي يساعده في تحديد طريقة التسيير و فهم الأهداف و درجة حساسية البيئة و تحديد الفرص المتاحة له، كما انه في اغلب الأحيان يؤدي دور الريادي فيعتمد على الإبداع و الابتكار و المخاطرة في خلق تغيرات جديدة تتيح له المنافسة و اقتناص الفرص.

الفصل الثاني: الإطار النظري للمحاسبة التحليلية

المبحث الأول: ماهية المحاسبة التحليلية

المبحث الثاني: طرق المحاسبة التحليلية

تمهيد:

تعتبر المحاسبة التحليلية أحد التقنيات الحديثة، والتي يطلق عليها تعبير المحاسبة التحليلية الداخلية لأنها موجهة للمتعاملين الداخليين في المؤسسة، ولم يكن ظهور هذه التقنية صدفة وإنما كان بسبب كبر حجم المؤسسات وتطورها وإزدياد التكاليف وتنوعها وصعوبة تسييرها بالمستوى المطلوب، مما أدى إلى ظهور وإستخدام المحاسبة التحليلية والإستعانة بها لتسيير المؤسسة وتحديد التكاليف وحسابها.

كما تقوم المحاسبة التحليلية بدور مهم وأساسي في تحليل مختلف التكاليف وتحديد سعر التكلفة للمنتجات، ولهذا فهي تمثل القاعدة الأساسية التي يتم الإعتماد عليها في إعداد التقارير المالية بواسطة مجموعة من الطرق.

لذا سنتناول في هذا الفصل دراسة أهم المفاهيم والمبادئ التي تقوم عليها المحاسبة التحليلية. من حيث نشأتها وأهدافها وعلاقتها بالمحاسبة المالية، وكذا دراسة التكاليف مع التطرق في نظرة عامة حول طرق المحاسبة التحليلية في حساب هذه الأخيرة، أي إستعراض الإطار الفكري للمحاسبة التحليلية في صورة مبسطة وعامة.

المبحث الأول: ماهية المحاسبة التحليلية

المحاسبة التحليلية هي من المحاسبات قديمة النشأة، فهي جاءت لتدارك النقص بإعتبارها تقنية مهمة تستعملها المؤسسات من أجل ضمان التحكم في التكاليف، فقد عرفت المحاسبة التحليلية تسميات عدة قبل أن تستقر على اسمها الحالي، محاسبة الصناعية محاسبة التكاليف. لذا سنتطرق في هذا المبحث إلى دراسة المفاهيم الأساسية للمحاسبة التحليلية، وأهدافها، وعلاقتها بالمحاسبة المالية، وكذلك دراسة التكاليف.

المطلب الأول: نشأة المحاسبة التحليلية

إن المحاسبة التحليلية قد نشأت متأخرة عن المحاسبة المالية بما يقارب قرنين من الزمن، ويمكن انه القول إن هاته النشأة قد صاحبت الثورة الصناعية واحتياجات أصحاب الصناعات إلى معرفة تكلفة إنتاجهم الصناعي.

في منتصف القرن 18 و حتى أواخر القرن 19، كانت الغالبية العظمى من المؤسسات ذات الحجم الصغير، و السوق هو المرشد للقرارات الاقتصادية، و نظام المحاسبة العامة هو المتبع في التسجيل. ولقد كان نظام المحاسبة العامة عاجزا عن تلبية إحتياجات متطلبات المؤسسة، مما ترتب عن ذلك عدم معرفة المؤسسة لتكاليفها و نواتجها الخاصة بكل منتج¹. وعرف العالم تطورا كبيرا في المحاسبة التحليلية إبتداء من سنة 1830، إذ عرفت هاته الفترة ظهور مؤسسات عديدة ذات الحجم الكبير، وكما عرفت تطورا كبيرا في مجال النقل والإتصالات مما ساهم في زيادة المنافسة وهذا ما أدى إلى ظهور تقنيات تسييرية جديدة، ومن بينها التسيير المالي المواد الأولية، تحليل تكاليف النقل... الخ²

و يرجع تاريخ ظهور المحاسبة التحليلية بمفهومها الحديث إلى بداية القرن 20، حيث استعملت الطرق المعمول بها آنذاك لأغراض التخطيط والرقابة في المؤسسات الأمريكية الكبيرة ولاسيما General Motors. وقد تطورت المحاسبة التحليلية في أمريكا بمعدل أسرع من تطورها في أوروبا لأن معدل النمو الصناعي في أولى كان أسرع منه في الثانية.

وقد أثرت أزمة الكساد الكبير التي حدثت سنة 1929 سلبا على اقتصاد الولايات المتحدة الأمريكية، مما أدى إلى تطبيق new deal، وقد حددت هاته البرامج الاقتصادية مختلف القوانين والقواعد التي يجب أن تتبع في حساب التكاليف وعلاقتها مع أسعار البيع، وكانت طريقة التكلفة الكلية هي الطريقة المقترحة لحساب التكاليف لكل منتج، ومع إنتهاء الأزمة ظهرت طريقة التكلفة المباشرة والتي لم تتجو من الإنتقادات. أما في فرنسا، فكان أول اقتراح لتطبيق مايسمى بطريقة الأقسام المتجانسة التي تعتمد على حساب التكلفة الكلية بعد

¹ هادفي خالد، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013/2012، صص 31 32.

² Alexander Mersereaw, Hugues Boisvert, Collude Lourin, "LA COMPTABILITE DE MANAGEMENT"

Paris de décision et control ,4^e édition, erri, 2007, canada, p15.16.

توزيع الأعباء على مختلف الأقسام في عام 1929، واستمر استعمال هذه الطريقة إلى غاية ظهور أول مخطط محاسبي عام 1942، وبقيت سارية المفعول حتى بعد إعادة إعداد المخطط المحاسبي 1982، مع الإشارة إلى أن التسمية الأولى التي أطلقت على المحاسبة التحليلية هي المحاسبة الصناعية بحيث أنها كانت تطبق خصيصا في الشركات الصناعية والهدف منها هو قياس مردود الشركات، وسميت كذلك بمحاسبة المردود، ليصبح إسمها المحاسبة التحليلية للاستغلال حسب المخططين الفرنسيين لعام 1947 و 1957، كي تتحول بعد ذلك إلى المحاسبة التحليلية حسب المخطط 1982¹.

وإبتداء من سنة 1945، عرفت الصناعة تطورا كبيرا خلال تلك الفترة، مما أدى ظهور و اشتداد المنافسة بين المنتجين و لكي تتمكن المؤسسة من الاستمرار في حياتها اوجب عليها أن تخفض من تكاليفها إلى الحد الأدنى و الحصول على أكبر فائدة ممكنة مع دراسة التكاليف بشتى أنواعها، لإستخدامها في إعداد الميزانيات المرنة المعتمدة و معرفة عتبة مردوديتها.

و مع زيادة التطور و التشابك في العملية الإنتاجية ظهرت الأنظمة الحديثة للمحاسبة التحليلية مكملة لأنظمة التقليدية، وذلك من خلال الدراسة التي قام بها الباحثون حول استخدام النظام الجديد المسمى ب" نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، و هذه الدراسة ترجع إلى التجارب في استعمال هاته الطريقة منذ بداية الستينيات إلى أن وصلت إلى دراسة KAPLEN AND COOPER سنة 1987.

ومنذ ذلك الوقت، بدأت المؤسسات الأمريكية تطبيق هذا النظام، كما أن هناك أنظمة حديثة أخرى ظهرت أيضا وتم استعمالها مثل نظام التكلفة المستهدفة، نظام الإنتاج في الموعد بالضبط، ونظام إدارة الجودة الشاملة².

المطلب الثاني: تعريف المحاسبة التحليلية

لا يمكن إيجاد تعريف واحد وشامل للمحاسبة التحليلية، لذا من الصعب على أي باحث في هذا المجال تحديد مفهوم أو تعريف دقيق وشامل لهذا النظام، لذا تعددت التعاريف وسنحاول تقديم البعض منها.

التعريف الاول: "المحاسبة التحليلية هي تقنية تحليل الأعباء والمنتجات، بهدف تقييم السلع والمنتجات المباعة، وكذا مراقبة الشروط الداخلية للاستغلال"³.

التعريف الثاني: "هي تجميع و تخصيص و تحليل للبيانات تكلفة الإنتاج أو النشاط، لتوفير المعلومات اللازمة لإعداد التقارير الخارجية والتخطيط الداخلي ورقابة العمليات الجارية لإتخاذ القرارات الخاصة"¹.

¹ هادفي خالد، مرجع سبق ذكره، ص31.

² سالمى ياسين ، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2010/2009، بدون صفحة.

³ A. Rapin, J.Poly, *comptabilité Analytique d'exploitation*, dunod, paris, 2^e édition, 1966, p10.

التعريف الثالث: "هي نظام تهدف إلى تحديد تكلفة كل عملية من عمليات المنشأة من خلال إجراءات محاسبية لكل عناصر تكاليف نشاط المنشأة بصفة عامة ثم إجراءات تحليلها، وإجراءات تخصيصها على كل عملية من تلك العمليات، كما أن النظام يهدف إلى المساهمة في إعداد الخطط المختلفة بأنشطة المنشأة، ثم الرقابة على تنفيذ الخطط الخاصة بالتكاليف"².

التعريف الرابع: "تقنية لمعالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة، بالإضافة إلى مصادر أخرى وتحليلها من أجل الحصول على نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحدي فعالية تنظيم المؤسسة، كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو مستوى الإدارة"³.

التعريف الخامس: "المحاسبة التحليلية هي ذلك الفرع من المحاسبة الذي يهتم بتقدير وتجميع وتسجيل وتوزيع وتفسير البيانات المتعلقة بالتكلفة، وتكون هذه البيانات متعلقة بالمواد والعمل وتكاليف التصنيع غير المباشرة المتعلقة بإنتاج سلعة أو الخدمة بهدف قياس تكلفة هاته الأنشطة وفرض الرقابة عليها وترشيد القرارات الإدارية"⁴.

ومن خلال التعاريف السابقة يمكننا صياغة تعريف شامل و عام للمحاسبة التحليلية حيث يمكننا القول بأن :

"المحاسبة التحليلية هي فرع من فروع المحاسبة تحكمها مجموعة من النظريات والمبادئ والأساليب، حيث تهتم بتقدير وتجميع وتسجيل وتوزيع وتحليل وتفسير الأعباء بغرض قياس تكلفة المنتوجات وأنشطة ووظائف المؤسسة. تهدف أساس إلى مساعدة متخذي القرارات والمسيرين في تحديد أهداف محددة وبلوغها."

المطلب الثالث: أهداف المحاسبة التحليلية

للمحاسبة التحليلية مجموعة من الأهداف، فسوف نحاول تسليط الضوء عليها فيما يلي:

أولاً- توفير المعلومات:

¹ محمد الفيومي محمد، مقدمة في أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، بيروت، 1990، ص13.

² الفرا عبد الشكور عبد الرحمن، قياس فعالية نظام محاسبة التكاليف، مجلة جامعة الأزهر بغزة، سلسلة العلوم الإنسانية، المجلد14، العدد2، 2012، ص257.

³ اويختي نصيرة ، بوهنة كلثوم، المحاسبة التحليلية ودورها في عملية اتخاذ القرارات، مجلة الإستراتيجية والتنمية، بدون تاريخ، ص315.

⁴ عزازيرية سارة ، المحاسبة التحليلية-الأصول العلمية والعملية-، الطبعة الأولى، ألفا للنشر، تبسة، 2020، ص15.

إن الدور الأساسي للمحاسبة التحليلية هو تقديم المعلومات للمسيرين حول تكلفة مختلف الوظائف وتكلفة المنتجات من أجل تقييم مردوديتها، وكما أنها تؤثر أيضا على سلوكيات متخذي القرارات والمسيرين، وكما تسمح بتحديد بعض عناصر الميزانية¹.

ثانياً_ التنبؤ:

إن التنبؤ عنصر أساسي في قياس المؤسسة، وهو يقوم على أساس إعداد الميزانية التقديرية ويسمح بالتنبؤ بالحاجات الحقيقية لخزينة المؤسسة ومردوديتها. وكما تسمح المحاسبة التحليلية بمعرفة أثر تصميم المنتجات على التكلفة، وبالتالي تساعد المسير على اتخاذ القرار².

ثالثاً_ حساب التكاليف وسعر التكلفة:

إن المحاسبة التحليلية تسمح لنا بقياس تكلفة مختلف المراحل الصناعية التي يمر عليها تشكيل المنتجات، وهذا بهدف حساب التكلفة الإجمالية أو الحدية لوحدة النشاط، وكما يمكن استخدامها في تقييم المخزون السلعي من المنتجات التامة أو قيد الانجاز³.

رابعاً_ المساهمة في تسعير المنتجات:

يمكن للمحاسبة التحليلية المساهمة في تسعير المنتجات التي تنتجها المؤسسة أو الخدمات التي تقدمها. وهذا يمكنها من تغطية تكلفتها على الأقل، وتقدم محاسبة التحليلية أحيانا البيانات التي يمكن الاسترشاد بها لتغيير أسعار البيع، بهدف زيادة المبيعات وتحسين أرباح المؤسسة⁴.

خامساً_ شرح النتائج بمقارنة التكاليف و سعر البيع:

إن الهدف الأساسي للمحاسبة التحليلية يكمن في تحليل وتكوين النتيجة الإجمالية وتحديد مساهمة كل أنواع النشاطات التي تقوم بها في تحقيق هذه النتيجة، وهي تسمح بشرح النتيجة الإجمالية على أنها المجموع الجبري للنتائج حسب كل نشاط⁵.

سادساً_ ضبط عناصر التكاليف ومراقبتها:

يكون ذلك من خلال المعلومة المقدمة من طرف المحاسبة التحليلية، بحيث يعتمد عليها في وضع الإجراءات التنظيمية الخاصة بضبط الأعباء ومراقبة نشاط العمال. دوريا وبشكل مستمر خلال مختلف مراحل

¹ P.Boisseilier, L.Chalencon, D.Doriol, P.dujardin, Y.Mard, U.Mayrhofer, **contrôle de gestion**, paris, 2013, p

p160 161.

² Idem.

³ زكرياء فريد عبد الفتاح، محاسبة التكاليف، دراسة نظرية وتطبيقية، الدار الجامعية، القاهرة، 2000، ص10.

⁴ نفس المرجع، ص10.

⁵ نفس المرجع، ص10.

الدورة التخطيط، التنظيم، مراقبة. بحيث يتم على هذا المستوى وضع أنسب الخطط والسياسات من الناحية الاقتصادية و الفنية¹.

سابعا_توفير قاعدة لتقييم بعض عناصر الميزانية :

من بين أهداف المحاسبة التحليلية هو اقتراح طرق تسمح بحساب تكاليف المحزونات، وبما أن القوائم المالية يجب أن تتضمن قيمة المحزونات وهذه المهمة لا يمكن أن تنفذ إلا عن طريق المحاسبة التحليلية، ولا يقتصر التقييم على المحزونات فقط، بل انه يسمح أيضا بتقييم الاستثمارات المنجزة من طرف المؤسسة لنفسها².

المطلب الرابع:علاقة المحاسبة التحليلية بالمحاسبة المالية

المحاسبة التحليلية ليست بديلا عن المحاسبة المالية إنما متكاملين، ويرجع ظهور المحاسبة التحليلية أساسا إلى النقص الموجود في المحاسبة المالية، إذ أن نظام المعلومات المحاسبي للمؤسسة يتكون من نظامين فرعيين أساسيين وهما: نظام المحاسبة التحليلية، ونظام المحاسبة المالية، فنظام المحاسبة المالية يهدف إلى توفير المعلومات للمستخدمين الخارجيين (المشترين، المقرضين، الهيئات العمومية...) هؤلاء المستخدمين يعتبرون هذه المعلومات مفيدة في إتخاذ القرارات من أجل شراء و بيع الأسهم، شراء السندات إصدار القروض، وإتخاذ القرارات المالية الأخرى، ونظرا لكون معلومات المستخدمين الخارجيين مختلفة فإن هذه المعلومات يجب أن تتسم بمصادقية، حيث تهتم المحاسبة التحليلية بتحديد جمع توصيل المعلومات المفيدة للمسيرين، من أجل تحديد تكلفة المنتج، خدمة الزبون، المورد، وهذا من أجل التخطيط، الرقابة، إتخاذ القرارات³.

و تكمن العلاقة بينهما فيمايلي⁴:

- ✓ إن المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية لها مجموعة من الصفات الخصائص المشتركة. فهي تعطي كل من المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية صورة عن وضعية الاقتصادية داخل المؤسسة؛
- ✓ كلا المحاسبتين تهتمان بالمعلومات الاقتصادية المالية للمؤسسة فعلى سبيل المثال تحتاج المحاسبة الإدارية إلى المعلومات عن المشتريات من المواد الأولية، وكذلك معلومات عن الأجور وغيرها، بغية تحديد تكلفة الوحدة من منتج معين، حيث تجدهم في دفتر الإستاد؛
- ✓ كلا المحاسبتين تسعيان إلى قياس نتائج الأحداث الاقتصادية للمؤسسة والتقرير عنها للجهات المعنية؛
- ✓ معلومات المحاسبة المالية والمحاسبة التحليلية مصدرها واحد ألا وهو نظام المعلومات المحاسبي.

¹ نفس المرجع، ص10.

² زكرياء فريد عبد الفتاح، مرجع سبق ذكره، ص11.

³ R.hansen, Maryanne, M.Mowen, **Coste mangement: accounting and control**, 6th édition, Thomson, southwestern, white states of American, 2016, p3 4.

⁴ دبايش محمد نجيب ، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحديد تكاليف الإنتاج، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010/2011،

الفصل الثاني: الإطار النظري للمحاسبة التحليلية

كما يجب الإلمام إلى الاختلافات و الفروق بين المحاسبتين والمتمثلة فيما يلي:

الجدول رقم 07: الفرق بين المحاسبة المالية و المحاسبة التحليلية

معايير الاختلاف	المحاسبة المالية	المحاسبة التحليلية
من ناحية القانون	إجبارية (إلزامية)	اختيارية
الفترة المدروسة	الماضي	الماضي القريب, الحاضر, المستقبل
الأهداف	مالية	اقتصادية
مصدر التوجه مختلف التدفقات	خارجية وداخلية (الضرائب, المساهمين, البنوك)	داخلية (متخذي القرارات, مسيرين)
نظرة المؤسسة	عامة (إجمالية)	تفصيلية (تجزئية)
مستعملي المعلومات	الإدارة و الأطراف الخارجية	مسؤولي المؤسسة
القواعد المتبعة	ثابتة، مفروضة غير مرنة	مرنة مع التطورات
طبيعة المعلومات المحصل عليها	دقيقة، مبررة، جازمة	مرنة مع التطورات
تصنيف التكاليف	حسب طبيعتها	حسب وظيفتها (توجهه)
مصدر الوثائق الرئيسية للمعالجة	نقدية	فنية
الوثائق المعتمد عليها	خارجية	خارجية, داخلية
تكرار حسب النتيجة	سنة، سداسي، ثلاثي، شهر	يوم، أسبوع، شهر

Sures : J.Margrin, G.Ausset, **Comptabilité Analytique**, édition courcoux, paris, 1996.

المطلب الخامس: مفاهيم حول التكاليف

إن كل المؤسسات بالرغم من تعدد أنواعها تهدف إلى تحقيق أغراضها بأقل حد ممكن من التكاليف التي تمثل أحد العوامل المؤثرة على ربحية المؤسسة.

الفرع الأول: مفهوم التكاليف

تختلف وجهة نظرة الباحثين في التكلفة، فمنهم من ينظر إليها من زاوية محاسبية بحتة، ومنهم من يضيف عليها الصيغة الإقتصادية، حيث تعرف من الناحية الإقتصادية على أنها:

التعريف 01: "التكلفة هي تضحية إختيارية بموارد إقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل، في سبيل الحصول على أصول تم إستلامها فعلا ومن ثم يتم الحصول على منافع منها في الحاضر أو المستقبل"¹.

التعريف 02: "قيمة الموارد التي يتم التضحية بها للحصول على سلعة أو تقديم خدمة ويتم قياس التضحية بالمبالغ النقدية التي يتم دفعها أو التعهد بدفعها مستقبلا عند المبادلة"².

ولقد تعددت تعريفات التكلفة من الناحية المحاسبية، وسنورد أهمها كما يلي:

التعريف 01: "التكلفة هي مجموعة أعباء المتعلقة بعنصر معين (منتج، وظيفة، نشاط. الخ)"³.

التعريف 02: "التكلفة هي التقييم النقدي لإستهلاك الموارد الموجهة لتحقيق هدف معين"⁴.

الفرع الثاني: تصنيف التكاليف

هناك عدة أسس وطرق لتبويب التكاليف كل منها يهدف إلى تحقيق أغراض وتوفير معلومات مميزة وتتمثل في مايلي:

أولاً- التبويب الطبيعي(الأساسي):

وفق هذا التبويب فإن عناصر التكاليف تتكون من⁵:

تكلفة المواد: وهي تكلفة المواد والمستلزمات السلعية المستخدمة في الإنتاج، وكما تمثل العنصر الرئيسي الذي يخضع لعملية التشكيل والتحويل حتى تصبح منتجا نهائيا، وتأخذ المواد أشكالا متعددة ومنها المواد الخام ومنها النصف مصنعة، كما أن هناك مواد تدخل في المنتج النهائي بصورة مباشرة ومن ثم يمكن تتبعها مثل الخشب والبلاستيك في صنع الطاولة، ومنها لا يدخل في المنتج النهائي مباشرة مثل مواد النظافة التي يتطلب إعادة تحميلها على المنتج؛

تكلفة العمل: وهي كل ما تدفعه أو تتحمله المؤسسة من أجور نقدية ومزايا عينية وحصص المؤسسة في التأمينات الاجتماعية لصالح العاملين بها، للحصول على خدمات عنصر العمل، وهذه الخدمات قد تكون مباشرة أي يمكن ربطها أو تتبعها بالمنتج وهي المتصلة به مباشرة، أو قد تكون غير مباشرة أي لا يمكن ربطها بالمنتج

¹ صلاح الدين عبد المنعم مبارك، عطية عبد الحي مرعي، أنظمة التكاليف لإغراض قياس تكلفة الإنتاج والخدمات في بيئة الأعمال الحديثة، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص15.

² الرجي محمد تيسير عبد الحكيم ، مبادئ محاسبة التكاليف، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2004، ص05.

³ P.Boisselier, ibid p 185.

⁴ Comptabilite de gestion et mesure des performances, Paris, 2004, p06.

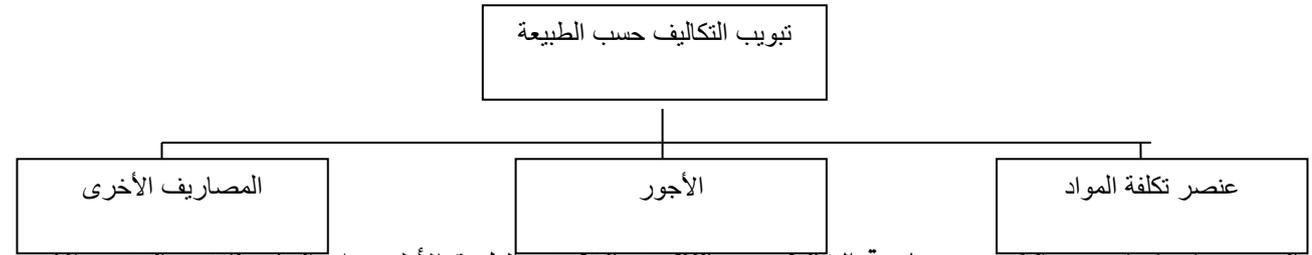
⁵ التكريتي إسماعيل يحي وآخرون، المحاسبة الإدارية (قضايا معاصرة)، الطبعة الأولى، دار الرياءة للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص ص66 67.

وهي المتصلة به مباشرة، أي لا يمكن ربطها أو تتبعها بالمنتج مثل مرتب المدير أو مرتبات إدارة الحسابات أو أجور عمال النظافة بالمؤسسة؛

تكلفة المصروفات: وهي كل التكاليف اللازمة لتمام الدورة الإنتاجية والبيعية بالمؤسسة بخلاف الأجور والمواد، مثل صيانة آلات ومباني المصنع، واهتلاك الآلات والمعدات، وإيجار المصنع، والتأمين؛

الجدول التالي يبين تبويب التكاليف على أساس الطبيعة

الشكل رقم 02: تبويب التكاليف على أساس الطبيعة



المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص34.

ثانياً_ التَّبويب الوظيفي

في حال تقسيم التكاليف على أساس الوظائف الرئيسية في المشروع، فإنها ستكون كما يلي¹:

تكاليف الإنتاج: هي التكاليف المرتبطة بالعمليات الإنتاجية للمصنع بصورة مباشرة أو غير مباشرة انطلاق من شراء المواد الأولية حتى تصبح سلعة تامة الصنع، وتتضمن تكاليف الإنتاج المواد الأولية التي تستخدم لإنتاج السلعة، الأجور المباشرة للعاملين في المصنع ومصاريف الخدمات التي تتم في الأقسام الإنتاجية.

تكاليف التسويق: هي تكاليف البيع والتوزيع، وتتكون من تكاليف المواد والأجور المرتبطة بعمليات تسويق المنتجات.

التكاليف الإدارية: وهي المصاريف التي تتمثل في رواتب الإدارة المالية ومصاريفها وإدارة الشؤون القانونية وإدارة الأفراد بما يخص عملية الإنتاج، وهي:

- ✓ المواد المستخدمة في المطبوعات والصيانة و مواد النظافة؛
- ✓ رواتب العاملين في الإدارة وأجورهم؛
- ✓ المصاريف الإدارية الأخرى، مثل: اهتلاك الأثاث والتأمين على الإدارات ومصاريف المكالمات الإدارية.

ثالثاً_ التَّبويب حسب علاقتها بالوحدة الإنتاجية

¹ عبد الناصر نور، عليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2002، ص26.

وتقسم عناصر التكاليف حسب هذا التبويب إلى عناصر التكاليف المباشرة وعناصر التكاليف غير المباشرة:

عناصر التكاليف المباشرة: وهي تلك العناصر التي تنفق مباشرة على الوحدة الإنتاجية، ومن أهم هاته العناصر: المواد المباشرة، الأجور المباشرة، المصروفات المباشرة¹.

عناصر التكاليف غير المباشرة: وهي تلك العناصر التي لا تكون علاقتها مباشرة بالوحدة الإنتاجية والتي لا يمكن تخصيصها مباشرة على الإنتاج، ويمكن تحديد نصيب المنتج من هذه التكاليف عن طريق معدلات التحميل، وتشمل: المواد غير مباشرة، الأجور غير مباشرة، المصروفات غير مباشرة².

رابعا_ التبويب حسب علاقتها بحجم النشاط

يقوم هذا التبويب بدراسة إستجابة عناصر التكاليف للتغير في حجم النشاط، ونميز بين ثلاثة أنواع كما هي موضحة فيما يلي³:

التكاليف الثابتة: هي التكاليف تتحملها المؤسسة بصرف النظر عن حجم الإنتاج، تبقى مبالغها ثابتة بدون تغير أو تقريب مهما بلغ مستوى النشاط.

التكاليف المتغيرة: تتغير التكاليف المتغيرة بتغير مستوى نشاط المؤسسة وهي متناسبة مع حجم النشاط تزيد بزيادة الكمية المنتجة وتنقص عند انخفاضها.

التكاليف شبه المتغيرة: تحتوي التكاليف شبه المتغيرة على جزء ثابت وجزء آخر متغير بتغير حجم نشاط المؤسسة.

الجدول رقم 08: تبويب التكاليف على أساس علاقة التكاليف بحجم النشاط

تبويب التكاليف على أساس علاقة التكاليف بحجم النشاط		
تكاليف متغيرة	تكاليف ثابتة	تكاليف شبه متغيرة (شبه ثابتة)

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتماد على المعطيات السابقة.

خامسا_ التبويب للأغراض اتخاذ القرار

وفقا لهذا التبويب، فان عناصر التكاليف تتكون من:

¹ الرجبي محمد تيسير عبد الحكيم، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، مصر، 2008، ص37.

² Boughaba Abdeallah, **comptabilité analytique**, BERTI EDITION, 2eme édition, ALGER, 1994, p176.

³ بويغوب عبد الكريم ، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات، الجامعية، الجزائر، 2009، ص 145.

التكاليف الغارقة: هي التكاليف التي تنتج عن قرارات تم إتخاذها في الماضي، ولا تستطيع الإدارة إيقافها أو التحكم بهذه التكلفة، ولا يوجد لها أي إرتباط بالقرارات المستقبلية¹.

التكلفة المضافة: هي قيمة التغير في مقدار التكاليف الذي ينتج عن زيادة حجم الإنتاج من مستوى معين إلى مستوى آخر اكبر أو اقل من المستوى السابق².

3_تكلفة الفرصة البديلة: هي تكلفة الفرصة التي يتم فقدانها نتيجة اتخاذ قرار لصالح بديل معين مقابل التخلي عن منافع بديل آخر منافس له، فعند اتخاذ قرار معين يتم استبعاد قرار بديل آخر ولذلك تخسر المنشأة الفرصة التي يحققها ذلك البديل.

4_التكلفة التفاضلية: هي الفرق بين تكاليف البدائل التي تتم مقارنتها، وهذا الفرق هو أساس اتخاذ القرارات الإدارية، لذلك إذا تساوت تكاليف بند تحت بديلين فإن التكاليف لا تؤثر في إتخاذ القرار³.

سادسا_ تبويب التكاليف للأغراض الرقابة

وعلى أساس هذا التبويب فإن عناصر التكاليف تتكون من⁴:

التكاليف قابلة للرقابة: هي تكاليف قابلة للرقابة عند مستوى إداري معين، وتتأثر بالقرارات الإدارية لهذا المستوى خلال مدة زمنية معينة.

التكاليف غير قابلة للرقابة: لا يقصد بها تلك التكاليف التي تقع خارج نطاق التحكم بصورة مطلقة، ولكنها قابلة للرقابة عند مستوى إداري أعلى والمسؤولية عندها تنحصر في شخص اخر له سلطة أعلى.

المبحث الثاني: طرق المحاسبة التحليلية

تهدف المحاسبة التحليلية إلى حساب سعر التكلفة لمجموعة من السلع والخدمات التي تنتجها المؤسسات. وكما تهدف أيضا إلى تحليل التكاليف وتحديدتها من أجل إتخاذ القرارات المختلفة إعتامادا على العديد من الطرق، من بينها: طريقة التكاليف المتغيرة، طريقة التكاليف الأقسام المتجانسة، طريقة التكاليف المعيارية، طريقة التكاليف حسب الأنشطة، طريقة التكاليف المستهدفة. وسنحاول من خلال هذا المبحث التطرق إلى مختلف هاته الطرق.

¹ المطارنة غسان فلاح سلامة ، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الاردن، ص 33.

² المطارنة غسان فلاح سلامة ، مرجع سبق ذكره، ص 33.

³ الرجبي محمد تيسير عبد الحكيم، المحاسبة الإدارية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2004، ص 56 57.

⁴ عدس نائل، الخلف نضال، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، دار جهينة للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص 57.

المطلب الأول: التكاليف المتغيرة

هي أول طريقة من طرق التكاليف التقليدية، والتي ظهرت سنة 1963، وتقوم على التمييز بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة. تركز على عدم الأخذ بعين الاعتبار سوى حسابات التكاليف المتغيرة، وتحمل أما التكاليف الثابتة فهي تحمل على النتيجة التحليلية لنفس تلك الفترة.

الفرع الأول: مفهوم التكاليف المتغيرة

ظهرت طريقة التكاليف المتغيرة، بفضل الأعمال التي قام بها الرائد الأمريكي Alexander Church وقد أطلق عليها اسم direct costing انتقلت فيما بعد إلى أوروبا وبالضبط إلى إنجلترا باسم marginal costing ثم إلى فرنسا.

أولاً-تعريف التكاليف المتغيرة:

إختلف الباحثين في تعريف التكلفة المتغيرة حيث ان كل باحث قدم تعريف حسب منظوره وفيما يلي مجموعة من هاته التعاريف:

التعريف الأول: "هي الطريقة التي تطبق في المؤسسات التي تنتج عدة منتجات دفعة واحدة، وهي تعتمد على التفرقة بين التكاليف المتغيرة والثابتة. وتقوم على مبدأ التحميل الجزئي لعناصر التكاليف إلى وحدات الإنتاج، فتحمل التكاليف المتغيرة فقط على وحدات الإنتاج، أما التكاليف الثابتة فتحمل في نهاية الفترة عند إستخراج النتيجة التحليلية"¹.

التعريف الثاني: "وهي طريقة التي لا بد أن يسمح سعر بيع المنتج أو سعر تقديم خدمة بإسترجاع تكلفة إنتاج وتسويق ذلك المنتج أو تقديم تلك الخدمة. على أن يبقى جزء يسمى بالهامش على التكاليف المتغيرة للمنتج أو الخدمة، يتم من خلاله تغطية جزء من التكاليف الثابتة للمؤسسة ككل"².

التعريف الثالث: "تعتمد هذه الطريقة على الوحدات المنتجة بقيمة عناصر التكاليف المتغيرة فقط، والتي ترتبط بحجم الإنتاج وحجم المبيعات. وكما أنها لا تقوم بتحميل التكاليف الكلية على وحدات الإنتاج، كما يتم إستبعاد عناصر التكاليف الثابتة بإعتبارها زمنية بتحميلها حساب الأرباح والخسائر"³.

ثانياً-مبادئ التكاليف المتغيرة

¹ بوعقوب عبد الكريم ، مرجع سبق ذكره، ص179.

² بوخاري عبد الحميد وآخرون، نحو تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة في المستشفيات العامة، مجلة التنظيم والعمل، المجلد05، العدد03، تقرت، الجزائر، 2016، ص07.

³ عبد الناصر نور، عليان شريف ، مرجع سبق ذكره، ص247.

تهتم طريقة التكاليف المتغيرة بربط عناصر التكلفة بحجم الإنتاج، ويتغير بعضها بتغير حجم الإنتاج ولذلك فإن المبادئ التي تقوم عليها هاته الطريقة هي¹:

- ✓ الفكرة الأساسية تتمحور في التفرقة بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة؛
- ✓ لا يحمل سعر تكلفة المنتجات إلا بالتكاليف المتغيرة؛
- ✓ التكاليف الثابتة، الإدارة والمبيعات تعتبر كتكاليف ثابتة كلية للدورة، يجب على نتيجة الدورة أن تغطيها؛
- ✓ تحديد الهامش على التكلفة المتغيرة أي أن رقم الأعمال هو أساس قياس مستوى النشاط ويجب عليه أن يغطي التكاليف المتغيرة؛
- ✓ تبويب التكاليف المتغيرة حسب طريقة الأقسام المتجانسة.

الفرع الثاني: أنواع التكاليف المتغيرة

أولاً- طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة

تقوم هذه الطريقة على أساس حساب الهامش على التكلفة المتغيرة من خلال الفرق بين رقم الأعمال والتكلفة المتغيرة، وحساب النتيجة يكون بطرح التكاليف الثابتة من الهامش على التكلفة المتغيرة، وتتمثل خطوات هذه الطريقة فيما يلي²:

- ✓ حساب رقم أعمال المؤسسة؛
 - ✓ حصر وتحديد التكاليف إلى تكاليف متغيرة وأخرى ثابتة؛
 - ✓ حساب الهامش على التكلفة المتغيرة.
- وانطلاقاً من هذا فإنه لكل سلعة أو خدمة نقوم بحذف الأعباء المتغيرة المتعلقة بالكميات المباعة من رقم الأعمال ونحصل على هامش التكاليف المتغيرة (الهامش الإجمالي أو الهامش الخام). ويمكن تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة كما يلي³:

رقم الأعمال - الأعباء المتغيرة = الهامش على التكلفة المتغيرة

الهامش على التكلفة المتغيرة - الأعباء الثابتة = النتيجة

ثانياً- طريقة التكاليف المتغيرة المطورة

¹ ساحل فاتح، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2002/2003، ص74.

² نفس المرجع،

³ لخضاري صالح، اشكالية تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة منتوري، قسنطينة، 2007، بدون صفحة.

هي طريقة لحساب التكاليف، وسيطة بين طريقة التكاليف المتغيرة البسيطة وطريقة التكاليف الكلية، تحمل للمنتجات كما يلي¹:

✓ مجموع التكاليف المتغيرة المباشرة؛

✓ مجموع التكاليف المتغيرة غير المباشرة؛

✓ مجموع التكاليف الثابتة المباشرة؛

وتعرف هذه الطريقة بأنها تتضمن إلى جانب التكاليف المتغيرة، التكاليف الثابتة الخاصة التي يمكن أن تضاف بدون صعوبة، وتستبعد التكاليف الثابتة المشتركة لعدة منتجات أو أنشطة.

وتقوم هذه الطريقة كغيرها من الطرق المحاسبية التحليلية بتوفير ليس فقط المعلومات الإجمالية عن أداء المؤسسة، بل وأيضا معلومات أكثر دقة عن كل عنصر من عناصر نشاطها، ومما سبق القول بان هذه تقوم على مبدئين هما:

✓ تدمج التكاليف المباشرة العامة ضمن تكاليف المنتجات؛

✓ تستبعد التكاليف المشتركة.

وهذه الطريقة تتبع الخطوات التالية²:

رقم الأعمال - الأعباء المتغيرة = الهامش على التكلفة المتغيرة

الهامش على التكلفة المتغيرة - الأعباء الثابتة المباشرة = الهامش على التكلفة الخصوصية

الهامش على التكلفة الخصوصية - الأعباء الثابتة المشتركة = النتيجة

الفرع الثالث: تقييم طريقة التكلفة المتغيرة

لكل طريقة من طرق المحاسبة التحليلية مجموعة من المزايا تميزها عن غيرها من الطرق، وكما أنها لا تخلو من العيوب والانتقادات التي توجه لها.

¹ ساحل فاتح، مرجع سبق ذكره، ص76.

² لخضاري صالح، مرجع سبق ذكره، بدون صفحة.

أولاً-المزايا:

إن مزايا طريقة التكلفة المتغيرة تتمثل فيما يلي¹:

- ✓ إن هاته الطريقة توفر للمسيرين كل المعطيات الضرورية لفهم الوضعية و ضبط سلوك التكاليف و خطط الإنتاج و إعداد الموازنات لإستخدامها فيما بعد في تقييم الأداء، وذلك نظرا لإعتماد هذه الطريقة على الفصل بين المتغير والثابت من التكاليف والعمل على تطوير الأساليب التي تمكن من تحقيق الدقة؛
- ✓ تسمح بإتخاذ القرارات في المدى القصير كالإبقاء على إنتاج منتج معين رغم تحقيقه للخسارة؛
- ✓ إن هاته الطريقة مناسبة أحسن بالنسبة للمؤسسات التي تعمل بنظام الطلبيات، وذلك كون المبيعات مساوية للإنتاج؛
- ✓ تسمح بقياس فعالية وأداء مراكز المسؤولية(استهلاك المواد، والطاقة أو الموارد بصفة عامة)، وذلك بفضل إستبعاد وتجنب الأعباء الثابتة في حساب التكاليف في المرحلة الأولى؛
- ✓ إمكانية مقارنة المنتجات أو الأقسام أو الفروع من حيث التكاليف الإنتاجية سواء لفترة واحدة أو لعدة فترات، وذلك بإستخدام الهامش على التكاليف المتغيرة وإستبعاد أثار التكاليف الثابتة.

ثانياً-العيوب:

تتمثل عيوب هذه الطريقة في مايلي²:

- ✓ صعوبة الفصل بين التكاليف المتغيرة والثابتة، حيث حلت محل صعوبة تخصيص التكاليف الثابتة المشتركة لأوجه النشاط المختلفة.
- ✓ يرى معارضو نظام التكلفة المتغيرة أن سعر البيع يجب أن يحدد على أساس التكلفة الكلية حتى يضمن تغطية كل التكاليف المتغيرة والثابتة، وإن سعر البيع إذا حدد على أساس التكلفة المتغيرة لوحدها فقد لا يكون كافيا لإسترداد التكاليف الثابتة وتحقيق صافي الربح؛
- ✓ يعترض بعض المحاسبين على إستخدام نظام التكاليف المتغيرة لأغراض القوائم المالية المنشورة، ويفضلون إستخدام نظام التكاليف الكلية لهذه الأغراض ووجه إعتراضهم أن تكلفة الوحدات المنتجة والمباعة المتغيرة فقط لا تعبر عن التكلفة الحقيقية لإنتاج وبيع السلعة؛
- ✓ إن إستبعاد التكاليف الثابتة غير منطقية ونظرا لكون الوحدة المنتجة تستفيد من بعض عناصر التكاليف الثابتة والتي لا يمكن إنتاجها بدون هاته التكاليف.

¹ LOUIS dubrulle,Didier Jourdain , **comptabilité Analytique de gestion** , dunod , paris, 2000, p175.

² خطاب دلال، اثر أنظمة التكاليف على الأداء التكاليفي والمالي، أطروحة دكتوراه، جامعة عبد الحميد مهري، قسنطينة، 2017/2018، ص ص56

المطلب الثاني: طريقة التكاليف الكلية (الأقسام المتجانسة)

تعتبر طريقة التكاليف الكلية أكثر دقة وتطور مقارنة بالطرق الأخرى وتتجلى مظاهر تفوق هذه الطريقة في تحليلها للأعباء تحليلًا مفصلاً ودقيقاً مما يؤدي إلى نتائج أقرب للحقيقة فيما يخص التكاليف والتكاليف النهائية.

الفرع الأول: مفهوم طريقة التكاليف الكلية (الأقسام المتجانسة)

أولاً-تعريف طريقة التكاليف الكلية (الأقسام المتجانسة)

ظهرت طريقة الأقسام المتجانسة في الفترة الممتدة ما بين الحرب العالمية الأولى والثانية، وبالضبط سنة 1928، بفضل أعمال العقيد الفرنسي RIMAILLINO، وقد اعتمدها في المخطط المحاسبي العام سنة 1947، ثم سنة 1957 اعتمدت كطريقة أساسية لحساب أسعار التكلفة¹.

سميت هذه الطريقة بإسم طريقة التكاليف الكلية لأنها تحمل وحدات الإنتاج بجميع الأعباء المباشرة (المواد الأولية والعمل) وغير المباشرة (الإضافية) سواء كانت متغيرة أو ثابتة، كما تحمل الكميات المباعة بتكاليف البيع المباشرة وغير المباشرة سواء كانت هذه التكاليف ثابتة أو متغيرة. وتعرف هذه الطريقة على أنها: " الطريقة التي تضع التكلفة متضمنة جميع الأعباء التي يمكن بلوغها من خلال المعالجة التحليلية المناسبة: تخصيص، توزيع، تحميل"².

حسب هذه الطريقة يتم تقسيم المؤسسة إلى عدد معين من الوظائف، منها ما يكون مشتركاً بين بعض النشاطات، ومنها ما يكون يتعلق بنشاط معين واحد، وكل مركز تحليل يمكن ان يكون متصلاً بوظيفة معينة في المؤسسة، إذن تسمح مراكز التحليل بتقسيم المؤسسة إلى عدة أقسام متجانسة³.

ويعرف القسم المتجانس بأنه: "هو مركز عمل حقيقي من مراكز المؤسسة يتكون من مجموعة الوسائل التي تعمل بتجانس لتحقيق هدف معين و يمكن قياسها بوحدة عمل و يستعمل في تحليل الأعباء التي لا تحسب مباشرة في التكاليف أي الأعباء غير المباشرة وقد عرفهم دليل الوطني المحاسبي بأنه: " نظام محاسبي تجمع فيه عناصر التكاليف و أسعار التكلفة مقدما ثم تحمل هذه العناصر على مختلف الأقسام باستخدام وحدات القياس المعنية و نسب مئوية يتم إعطائها حسب توزيع عناصر التكاليف"⁴.

ثانياً-مبادئ طريقة الأقسام المتجانسة :

¹ نمر عبد الخطيب ، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، ص15.

² عراقي عادل، دروس في المحاسبة التحليلية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2017/2018، ص76.

³ حابي احمد، دراسة مقارنة التكاليف التقليدية، وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 3، 2010/2011، ص47.

⁴ بوشاشي بوعلام ، المنير في محاسبة التحليلية ، دار هومة للطباعة و نشر و توزيع ، الجزائر، 2002، ص17

هناك مجموعة من المبادئ تمثل أساس هذه الطريقة هي¹:

- ✓ تحليل عناصر التكاليف حسب طبيعتها (مواد أولية مستهلكة، أجور...) وحسب وظائف المؤسسة (تمويل، إنتاج، توزيع...)
 - ✓ فصل التكاليف المباشرة عن التكاليف غير المباشرة؛
 - ✓ لا يبقى أي جزء من تكاليف الفترة دون أن تحمل به الوحدات المنتجة؛
 - ✓ تقييم المخزون السلعي من المنتجات التامة الصنع أو تحت الصنع بتكلفة الصنع الكلية؛
 - ✓ معالجة التكاليف غير المباشرة باستعمال طريقة الأقسام المتجانسة (طريقة مراكز تحليل التكاليف).
- الفرع الثاني: حساب سعر التكلفة بطريقة التكاليف الكلية

يتم حساب سعر التكلفة وفق طريقة التكاليف الكلية (الأقسام المتجانسة) من خلال مجموعة من الخطوات تتمثل فيما يلي:

أولاً-تقسيم المؤسسة إلى أقسام متجانسة

إن عملية تقسيم المؤسسة إلى أقسام متجانسة تخضع إلى حجمها ومراحل التصنيف والتوزيع فيها وكذلك مدى تشعب الوظائف داخلها، وإنطلاقاً من كل هذا تقسم المؤسسة إلى أقسام المتجانسة التي تعتبر مراكز تكلفة و بالتالي مراكز مسؤولية، وعموماً تقسم المؤسسة إلى نوعين من الأقسام المتجانسة²:

✓ الأقسام المتجانسة الرئيسية : وهي الأقسام التي يمكن تحديد و قياس نشاطها مادياً وتحمل أعبائها مباشرة لتكلفة المنتج.

✓ الأقسام المتجانسة الثانوية : وهي المراكز التي ليس لها علاقة مباشرة بالمنتج، وتساهم في تحقيق نشاط الأقسام الرئيسية فتحمل أعبائها لهذه الأخيرة.

ثانياً- تحديد وحدات العمل:

إن اختيار وحدات العمل التي تمثل نشاط كل قسم يقتضي ملاحظة دقيقة للواقع، ودراسة تحليلية لعدة فترات وذلك بهدف تحديد مدى العلاقة بين التكلفة المتغيرة وحجم وحدات العمل³.

ثالثاً- توزيع الأعباء غير المباشرة على الأقسام

¹ ساحل احمد، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2003/2002، ص67.

² جاب الله الشريف، دور التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009/2008، بدون صفحة.

³ مصباح سفيان، ضيف احمد، دور المحاسبة التحليلية في تفعيل استراتيجيه المؤسسة، مذكرة ماستر، جامعة ألكلي محند أولحاج، البويرة،

2018/2017، ص 22.

تعد عملية تجميع الأعباء غير المباشرة مرتبة حسب طبيعتها يتم ترتيبها حسب الوظائف في مرحلتين¹:

✓ التوزيع الأولي : يتم من خلاله إعادة تصنيف الأعباء غير المباشرة من الأعباء حسب طبيعتها إلى أعباء حسب وظيفتها عن طريق إستعمال مفاتيح التوزيع لتحديد قيمة الأعباء لكل قسم من الأقسام (الرئيسية و المساعدة)

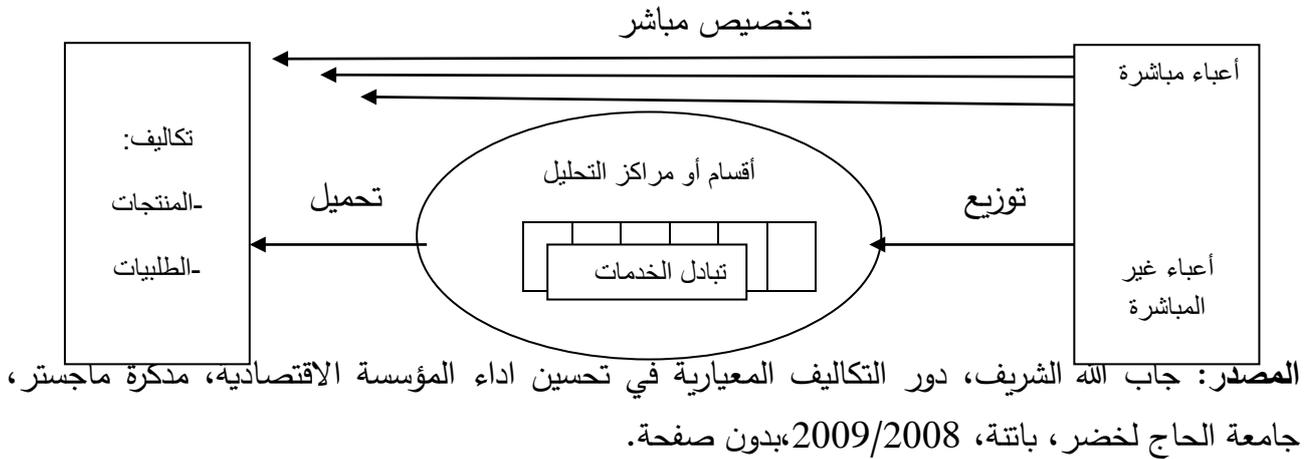
✓ التوزيع الثانوي : يتم توزيع أعباء الأقسام المساعدة على الأقسام الرئيسية، وقد يكون هذا التوزيع تنازلي بين الأقسام، إما أن يكون هناك تبادل للخدمات بين الأقسام و يتم إستخراج قيمة التبادل أو التنازل وفقا لمعادلات رياضية.

رابعا-تحميل أعباء الأقسام الرئيسية:

بعد تحديد مجاميع التوزيع الثانوي لأقسام الرئيسية وتحديد كمية أو عدد وحدات العمل المشار إليها سالفًا يتم إيجاد تكلفة وحدة العمل بقسمة مجموع القسم الرئيسي على عدد وحدات العمل الخاصة به، ومن ثم تتم عملية تحميل الأعباء غير المباشرة على المنتجات بضرب تكلفة وحدات العمل في عدد وحدات العمل الخاصة بكل منتج².

وفيما يلي إستعراض ذلك في هذا الشكل الموالي :

الشكل رقم 03: حساب التكاليف بطريقة الأقسام المتجانسة



الفرع الثالث : تقييم طريقة الأقسام المتجانسة

أولاً-المزايا

تتميز طريقة التكاليف الكلية الأقسام المتجانسة بمجموعة من المزايا تتمثل فيما يلي³:

¹ سالمى ياسين، مرجع سبق ذكره، ص 51.

² جاب الله الشريف، مرجع سبق ذكره ، بدون صفحة

³ سالمى ياسين، مرجع سبق ذكره، ص 62.63.

- ✓ قياس التكاليف غير المباشرة الخاصة بكل قسم عند حساب التكاليف وأسعار التكلفة؛
- ✓ عملية مراقبة التسيير تسمح بتحديد مراكز المسؤولية، وبالتالي فهي تشكل عنصرا ضروريا إذا أردنا أن نطبق تسييرا لامركزيا؛
- ✓ تحليل سعر التكلفة حسب المراحل: شراء، إنتاج وتوزيع؛
- ✓ تساعد في إعداد القوائم المالية التقليدية عن طريق تحديد تكلفة بضاعة آخر المدة وتكلفة البضاعة المباعة، وبالتالي تحديد الأرباح والخسائر الصافية، وذلك بمقارنة التكاليف الإجمالية بالإيرادات؛
- ✓ تساعد على تحديد سياسات التسعير في المدى الطويل؛
- ✓ تحديد التكلفة التي يمكن للمؤسسة تحقيقها وإتخاذ القرارات فيما يخص صنع أو معالجة المنتجات، وتقييم هاته المنتجات في مختلف مراحل الدورة الإنتاجية.

ثانيا- العيوب

وتتطوي تحت مجموعة من العيوب تتمثل فيما يلي¹:

- ✓ تعتبر طريقة طويلة الحسابات عند توزيع و تحميل الأعباء غير المباشرة بينما غالبا ما يطلب مسيرو المؤسسات، التعرف على سعر تكلفة منتجاتهم من اجل اتخاذ قرارات فيما يخص المبيعات والأسعار قبل حساب مجموع التكاليف؛
- ✓ يخضع اختيار وحدات العمل إلى التقدير الشخصي لصعوبة إيجاد أساس سليم لتحميل عناصر التكاليف غير المباشرة على الوحدات المنتجة؛
- ✓ عدم جدوى الإعتماد على هذه الطريقة في تحديد سعر البيع لأن معظم التكاليف غير المباشرة هي التكاليف الثابتة. والتكلفة الثابتة للوحدة تتغير عكسيا مع حجم الإنتاج، و هذا من شأنه أن يجعل سعر بيع الوحدة المنتجة متذبذبا من فترة لأخرى. كما انه ليس من الضروري أن يكون سعر البيع أعلى من التكلفة الكلية للوحدة حتى تزداد نتيجة المؤسسة؛
- ✓ عدم جدوى الإعتماد على هذه الطريقة في تحقيق الكفاءة الاقتصادية في المؤسسة، لأن التكاليف الثابتة التي تحمل على المنتجات تبقى نفسها من شهر إلى آخر دون الأخذ بعين الاعتبار مستوى النشاط.

المطلب الثالث: التكاليف المعيارية

أصبح يعد نظام التكاليف المعيارية أمرا ضروريا وواقعا، لقياس العمليات الإنتاجية، وكما تقوم بتقدير التكاليف المستقبلية بالإعتماد على معطيات السنوات السابقة ومقارنتها بالتكاليف الفعلية.

الفرع الأول: تعريف التكاليف المعيارية

اختلف الباحثين في تعريف التكاليف المعيارية وفيما يلي هذه التعاريف:

¹ عدون ناصر دادى ، تقنيات مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية، الجزء الاول، دار المحمدية، الجزائر، 2000، ص57.

التعريف 01: " أنها التكاليف المحددة بصورة مسبقة، تبين ما يجب أن تكون عليه التكلفة أثناء سريانها وتعد إستنادا إلى دراسات لجنة مشتركة مؤلفة من المهندسين والاقتصاديين والإداريين والمحاسبين لكل عملية إنتاجية أو مرحلة من مراحل الصنع على حدة، ذلك تحت ظروف الكفاية الإنتاجية الواقعية والممكنة بغية تحديد نوع وحجم الانحرافات عن الهدف المعياري حتى تتمكن الإدارة من إتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة"¹.

التعريف 02: " تكاليف محددة مسبقا، لما يجب أن تكون عليه التكلفة "الوحدة" المنتجة خلال الفترة المقبلة، ويتم تحديدها عادة بإستخدام الأساليب العلمية، وتهدف إلى مساعدة الإدارة في أغراض التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات"².

التعريف 03: " هي مقياس لما يجب أن تكون عليه التكلفة الفعلية قبل البدء في التشغيل الفعلي بإتباع الأساليب والأسس العملية والفنية للعوامل المختلفة التي تؤثر على التكلفة في ظل ظروف محددة، مع الأخذ في الاعتبار الظروف المتاحة والتنبؤات المستقبلية بالتكاليف التي يجب أن تكون خلال فترة المعايرة"³.

الفرع الثاني: مبادئ التكاليف المعيارية

تقوم طريقة التكاليف المعيارية على مجموعة من المبادئ والأسس والتي يمكن حصرها فيما يلي⁴:

- ✓ تحديد المستويات المعيارية مسبقا لمستوى النشاط والعناصر المكونة له (الكمية، السعر، الطاقة الإنتاجية، اليد العاملة،...) والمناسبة له، وينبغي أن يكون كل ذلك موافقا لهيكل المؤسسة وطبيعة العمليات الإنتاجية وما هي بحاجة إليه من موارد حسب دراسة تقنية إقتصادية محاسبية أو وفق معايير محددة من جهات أخرى؛
- ✓ القيام بدراسات مقارنة بين التكاليف المعيارية والفعلية بغية حساب الإنحرافات ومعرفة المصادر المسؤولة عن حدوثها ومن ثم تصحيحها؛
- ✓ العمل على تعديل المعايير المعتمدة بصفة مستمرة حسب المعطيات الجديدة المتعلقة بالهيكل التنظيمي للمؤسسة، بتغيرات السوق، وبكافة التقنيات الحديثة ومعايير الجودة.

الفرع الثالث: أنواع التكاليف المعيارية

تختلف كيفية وضع المعايير من مؤسسة إلى أخرى بإختلاف عدة عوامل نذكر منها: إختلاف في الأهداف، إختلاف في نوع البيانات، إختلاف في طرق الإنتاج، ولذا يوجد في الحياة العملية عدة أنواع منها:

¹ كحالة جبرائيل جوزيف ، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2006، ص28.

² وديان لؤي محمد، محاسبة التكاليف المعيارية، دار الإعمار العلمي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، ص15.

³ ايمان عثمان عبد الله حسين، نظام التكاليف المعيارية ودورها في الرقابة وترشيد القرارات المالية بالمنشآت الصناعية، مذكرة ماجستير، جامعة النيلين، 2017، ص24.

⁴ حابي احمد، مرجع سبق ذكره، ص57.

أولاً-المعايير التاريخية:

تحدد على أساس الفترة السابقة أو معادلات بين تكاليف عدة فترات سابقة مقيمة بالقيمة الحالية، إلا أن هذه التكلفة بهذه الطريقة تعمل في طياتها الضعف المسجل في الفترات السابقة المستعملة في تحديدها لذا فيجب إستعمالها بكل حذر.

يتم وضع المعايير للتكاليف على أساس بيانات التكاليف التي حدثت في الماضي لعدة دورات مالية، منها يحدد المتوقع من التكاليف التاريخية في المستقبل، ويتوقف نجاح هاته الطريقة على توفر خيارات عالية تمكن من التحليل بطريقة تساعد على القيام بعملية التنبؤ وتعديلها لكي تعكس أي تغيرات حدثت. ما يمكن قوله أنه على الرغم من ملائمته إلى حد ما لتحديد التكلفة في المستقبل إلا أن هذه المعايير لا تضمن توفير أداة كافية للحكم على كفاءة الأداء في المستقبل باعتبار أن متوسط الأداء في الماضي يعتبر أقل المقاييس أحكاماً لأغراض الرقابة الفعالة على كفاءة الأداء، ويرى الباحث أن هذا النوع من المعايير يستخدم في بعض الوحدات الإقتصادية (صغيرة الحجم) الثبات في مستويات الأسعار وتكنولوجيا الإنتاج لكن بطبيعية الحال المنشأة الإقتصادية جزء من المجتمع تتأثر بعوامل البيئة من تغيرات تكنولوجية وثقافية لذلك يصعب تطبيقه على نطاق واسع¹.

ثانياً-المعايير النظرية أو المثالية:

وهي تلك المعايير التي يمكن تحقيقها فقط في ظل أحسن الظروف، فهي لا تسمح بأية أعطال للآلات أو توقف العمل، وتتطلب مستوى مجهود يمكن فقط للعمال الأكثر مهارة وخبرة تحقيقه عندما يعملون على أقصى جهد من الوقت. ويعتقد بعض المديرين أن هاته المعايير تكون لها قيمة من ناحية التحفيز، فهم يرون أن العاملين حتى وإن شعرو بأنهم سوف لا يحققوا هاته المعايير إلا أنها تذكرهم دائماً بالحاجة إلى زيادة كفاءتهم².

ثالثاً-المعايير الواقعية:

تمثل هاته المعايير هدفاً يمكن تحقيقه في ظروف الإنتاج الكفاء، وهاته المعايير ليست سهلة المنال ولكن يمكن بلوغها بشيء من الجهد ومتابعة سير العملية الإنتاجية بصورة مستمرة بحيث تعد هاته المعايير بشكل يرضي القائمين على التنفيذ ويعتبرونها قابلة للتحقيق في شروط العمل الجدي، وعند تطبيقها تكون الانحرافات غالباً سالبة أكثر مما تكون موجبة، ونتيجة لذلك يمكن القول بأن المعايير الواقعية هي أفضل المعايير في تنفيذ الرقابة على التكاليف³.

الفرع الرابع: تقييم التكاليف المعيارية

¹ معاد الباقر إبراهيم عباس، دور التكاليف المعيارية في قياس وتحديد تكلفة الإنتاج الصناعي، مذكرة ماجستير، جامعة النيلين، ص 39 40.

² جاب الله الشريف، مرجع سبق ذكره، بدون صفحة.

³ نفس المرجع، بدون صفحة.

أولاً-المزايا

إن من بين المزايا التي تحققها طريقة التكاليف المعيارية مايلي¹:

- ✓ وضع مستويات قياسية للعمليات والوسائل الإنتاجية؛
- ✓ تضمن الحصول على المعلومات الفعالة حول الإنحرافات بين التكاليف الفعلية والمعيارية، وبذلك يمكن معرفة أسباب الإنحرافات من ثم معالجتها؛
- ✓ تسمح بإنجاز رقابة مستمرة على تكاليف الإنتاج؛
- ✓ تساعد الإدارة في الرقابة عن طريق تحديد الفروقات، وبالتالي تطبيق مبدأ الإدارة بإستثناء؛
- ✓ تفيد التكاليف المعيارية في مجال وضع الخطط مما يساعد الإدارة في تحديد خط سير المشروع في ضوء التوقعات المستقبلية.

ثانياً-العيوب

بالرغم من أن لهذه الطريقة مزايا إلا أنها يشوبها عيوب نذكر منها²:

- ✓ إن وضع معيار وان تم على أساس صحيح فإنها تشكل مستويات من النتائج صعبة التحقيق؛
- ✓ بعد أن تقوم بتحديد التكلفة المعيارية وتبدأ في التطبيق لا يمكن التدخل أو التأثير فيها بالرغم من حدوث التغيرات التي تقتضي ذلك؛
- ✓ مراجعة المعايير يمكن أن تتم دون أن تقتضي الحاجة إلى ذلك نتيجة وقوع أحداث استثنائية لا تشكل أسباب حقيقية لتغيير وتعديل المعايير المعتمدة؛
- ✓ صعوبة تطبيق هذه الطريقة في المؤسسات التي تتبع أسلوب الإنتاج النمطي وبعض الأنشطة الخدمية؛
- ✓ إن وجود معلومات غير دقيقة وتسجيل انحرافات غير صحيحة يؤدي إلى اتخاذ قرارات غير رشيدة.

المطلب الرابع: نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة من الطرق الحديثة، لحساب التكلفة ويعتبر كبديل لأنظمة محاسبة التكاليف التقليدية. يقوم بالتركيز على الأنشطة الفردية وإعتبارها موقع الكلفة الأساسي.

الفرع الأول: تعريف نظام التكاليف ABC

لا نجد تعريف واحد متفق عليه بين المحاسبين لتعريف طريقة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة، فهي حظت بمجموعة من التعاريف سنحاول عرض أهمها كما يلي:

¹ رضوان حلوة حنان وآخرون، محاسبة التكاليف المعيارية، مكتبة الثقافة للنشر، الأردن، 1998، ص 87.

² كحالة جبرائيل جوزيف ، رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص ص 43 44.

التعريف 01: "عبارة عن أساليب يتم بمقتضاها تتبع التكاليف المتعلقة بالأنشطة الإنتاجية والخدمات وحركاتها، في ضوء مجموعة قواعد و مبادئ متعارف عليها للتسجيل والتبويب والتحليل، بهدف تقييم تقارير دورية وملخصات وافية تساعد الإدارة في تحقيق الرقابة واتخاذ القرارات"¹.

التعريف 02: " نظام يربط بشكل صحيح التكاليف بالمنتجات والخدمات، فهو حساب التكاليف يخصص التكلفة إلى الأنشطة مستندا على إستخدامتها لمصادر التكلفة ثم يخصص التكلفة بعد ذلك إلى أغراض التكلفة متعلقة بالمنتجات أو الزبائن مستندا على استخدامها لأنشطة"².

التعريف 03: " الأحداث والمهام المتعلقة بهدف معين، ومن الأمثلة عليها شراء المواد الأولية، كالأخشاب المستعملة في صناعة الأثاث، تقطيع الأخشاب في تلك الصناعة وتجميع القطع الخشبية لصناعة الأثاث"³.
من خلال ما عرضناه من تعاريف يمكننا استخلاص الخصائص التالية⁴:

- ✓ يقدم نظام ABC معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة داخل أي قسم.
- ✓ التركيز على الأنشطة وإعتبارها هدف التكلفة الأساسي.
- ✓ تحديد تكلفة المنتج بتجميع تكلفة الأنشطة التي كانت سبب في إنتاجه.
- ✓ يساهم نظام ABC في زيادة كفاءة أداء الأنشطة وإتخاذ الإدارة لقرارات الصحيحة لما يقدمه من معلومات دقيقة.

الفرع الثاني: مبادئ التكاليف على أساس الأنشطة ABC

من المهم قبل وأثناء استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة الأخذ بعين الاعتبار المبادئ الكامنة في هذا النظام وفهمها جيدا، ذلك لان إهمالها يؤدي إلى تشويه مخرجات نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة، واهم هذه المبادئ:

- ✓ إن الأنشطة تستهلك الموارد وأن اقتناء الموارد يسبب حدوث التكاليف؛
 - ✓ إن المنتجات أو الخدمات أو الزبائن تستهلك الأنشطة.
- يوضح الشكل التالي المبادئ الأساسية لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

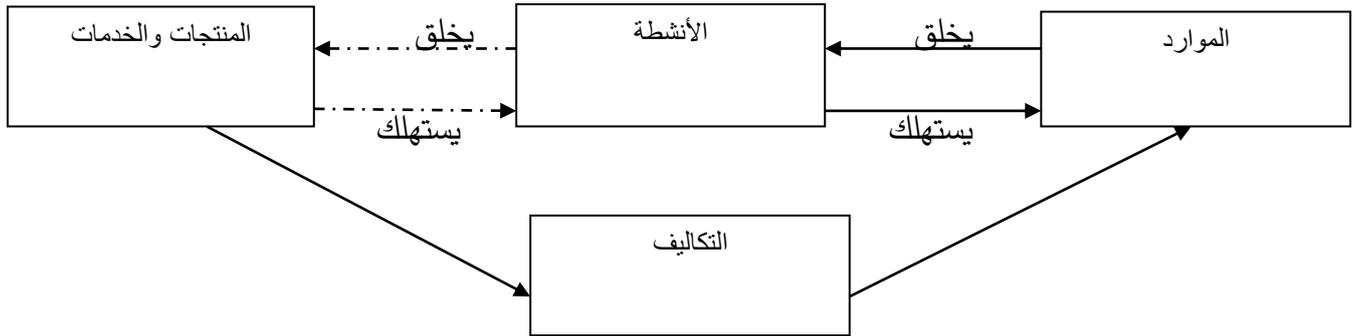
¹ جمعة احمد خليل وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، الأردن، 1999، ص4.

² فيصل زماط حسن السليم، التكاليف على أساس الأنشطة وتطبيقها في المؤسسات الصحية الصغيرة، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد67، الجامعة المستنصرية، العراق، 2007، ص31.

³ الظاهر احمد ، محمد أبو نصار، المحاسبة الإدارية، الشركة العربية للتسويق والتوريدات، القاهرة، 2008، ص210.

⁴ التكريتي إسماعيل يحي ، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، مرجع سبق ذكره، ص166.

الشكل رقم 04: المبادئ الأساسية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة



المصدر: بن سعيد أمين، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2010/2009، ص 96.

حيث يقوم نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة على فكرة أن عملية تصميم وإنتاج وتوزيع المنتجات والخدمات تتطلب العديد من الأنشطة وإن القيام بهاته الأنشطة يتسبب باستهلاك الموارد، فالتكاليف تتحقق بعملية شراء هذه السلع واستخدامها، فمنطلق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة هو أن الموارد تولد المنتجات وذلك حسب العلاقة التي تؤكد أن الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات وتستهلك الأنشطة.

الفرع الثالث: تقييم نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

أولاً-المزايا:

لإستخدام وتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة مزايا عديدة ومتنوعة، نذكر باختصار البعض منها¹:

- ✓ إن مدخل نظام التكاليف حسب الأنشطة يقوم على التحليل العميق لكافة الأنشطة في المؤسسة مع محاولة ربطها بمسبباتها، وهذا ما يؤدي إلى فهم إداري أفضل لجميع العمليات والعلاقات المتبادلة داخل المؤسسة، ومما يسمح بتحقيق رقابة أفضل على التكلفة واعتماد إستراتيجية تخفيض التكلفة بصورة منتظمة ومستمرة لتحقيق ميزة تنافسية هامة في بيئة تتصف بالتنافس الشديد؛
- ✓ يسمح تحليل الأنشطة في نظام التكاليف على أساس الأنشطة بتقسيم الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة لا يمكن الإستغناء عنها، وأنشطة لا تضيف قيمة يمكن الاستغناء عنها أو تخفيضها إلى أدنى حد ممكن.

¹ حمدية سعاد ، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تحديد تكلفة الخدمة الصحية، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2010/2011، ص ص 66 69.

- ✓ يقدم نظام التكاليف على أساس الأنشطة إمكانيات جديدة لربط التكاليف بموضوع التكلفة؛ وكما يسمح بربط تكاليف الأنشطة بالفئات المختلفة للعملاء باعتبارهم يطلبون أنشطة معينة ويتسببون في إحداث التكلفة؛
- ✓ يفيد التقسيم إلى أنشطة في توضيح العلاقات المترابطة بين الأنشطة الموجودة في الإدارات المختلفة، وكما يسمح بمقارنة أنشطة وتكاليف إدارة معينة مع الإدارات الأخرى؛
- ✓ يوجه الإدارة إلى الاهتمام بالطاقات غير المستغلة والمتمثلة في الأنشطة التي بقيت عاطلة دون استخدام من قبل المنتجات النهائية، وهذا ما يمكن من التصدي لمشكلة الطاقة المعطلة وتفادي الأنشطة غير المنتجة أو غير الضرورية والتي تمثل عبئا على المؤسسة؛
- ✓ يعمل على زيادة النظرة الايجابية لأهمية دور المحاسبين في إدارة الإنتاج وفي مجالات إتخاذ القرارات الأخرى داخل المؤسسة. وكما يعمل على تنمية روح العمل كفريق، إذا لا يقتصر تشغيله وفهمه على المحاسبين فقط وإنما يمتد إلى الوظائف الأخرى كالإنتاج والتسويق؛
- ✓ يمكن من التحديد الجيد للموارد المطلوبة من خلال تحديد المجالات التي تحتاج إلى موارد إضافية ومجالات الإسراف بالموارد.

العيوب:

لنظام ABC العديد من المزايا المتنوعة فله جانب من العيوب لا ننسى ذلك¹:

- ✓ يركز نظام على القرارات الإستراتيجية في الأمد الطويل الأجل، بينما تحتاج المؤسسات أيضا إلى اتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة والتخطيط في الأمد القصير؛
- ✓ لا يساهم نظام التكاليف على أساس الأنشطة في توضيح العلاقة بين الأنشطة وبين رضا المستهلك، حيث أن هذا الأخير يعد بمثابة الهدف الرئيسي والعامل المشترك لجميع المؤسسات الهادفة للربح؛
- ✓ إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يفترض بأن العلاقات بين الموارد الاقتصادية والأنشطة، وبين الأنشطة والمنتجات هي علاقة خطية طردية؛
- ✓ إن تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة قد يتعارض مع بعض المبادئ المحاسبية المتعارف عليها كمبدأ الحيطة والحذر، ومبدأ القابلية للتحقيق، وبالتالي يجب على أي مؤسسة تطبق نظام التكاليف على أساس الأنشطة على أساس نظامين الأول الإستخدام الداخلي، والثاني لإستخدام الخارجي؛
- ✓ تكلفة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة مرتفعة جدا، وكذلك هناك صعوبة إختيار وتحديد التكلفة.

المطلب الخامس: التكاليف المستهدفة

هي عبارة عن طريقة لإدارة التكاليف قائمة على التحديد المسبق للتكلفة وسعر البيع في السوق، حيث يعتبر هذا النوع من التكاليف الحديثة الذي يعتبر كمؤشر رئيسي لتخفيض التكاليف.

¹ اشرف عزمي مسعود ابو مغلي، اثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية، مذكرة ماجستير، عمان، 2007،

الفرع الأول: تعريف التكاليف المستهدفة

هناك اختلاف حول تعريف هاته الأخيرة وفيما يلي بعض التعاريف:

التعريف 01: " نظام التكلفة المستهدفة هو مجموعة من التقنيات والأدوات الإستراتيجية المتكاملة المستخدمة في عملية تخطيط وإدارة ومراقبة التكلفة في المراحل الأولية من تصميم المنتج والعمليات، بمعنى خلال دورته و إدارة الربح الكلي بالجودة والسعر والملائمة ومدة التسليم"¹.

التعريف 02: " أنها طريقة لتخطيط التكلفة تركز على المنتجات ذات عمليات التشغيل المتميزة أو الخاصة والدورة الحياتية القصيرة نسبياً، وأنها طريقة تحديد التكلفة التي تستخدم في المرحلة الأولى من دورة حياة المنتج، أي مرحلة الأبحاث والتطوير وهندسة المنتج"².

الفرع الثاني: مبادئ التكلفة المستهدفة

تقوم التكلفة المستهدفة على المبادئ الأساسية التالية³:

- ✓ **السعر يؤدي إلى التكلفة:** إستناداً لهذا المبدأ يضع نظام التكلفة المستهدفة أهداف التكلفة بطرح هامش الربح المرغوب من سعر السوق التنافسي؛
- ✓ **التركيز على العمل:** أي التركيز على متطلبات العملاء المتعلقة بالجودة، التكلفة، الوقت، والتي تؤخذ بعين الاعتبار في قرارات المنتج والعمليات؛
- ✓ **التركيز على مرحلة التصميم:** في هذا السياق يتم التأكيد على مراقبة التكاليف في مرحلة تصميم المنتج والعملية، ولذلك يجب أن تتم التغييرات الهندسة قبل بداية الإنتاج لتنتج عنها تكاليف منخفضة وتخفيض زمن إطلاق منتجات جديدة في السوق؛
- ✓ **تخفيض تكلفة دورة الحياة:** يتم تخفيض تكلفة كامل دورة الحياة بالنسبة لكل من المنتجين والعملاء، وتتضمن تكلفة دورة حياة سعر الشراء، تكلفة التشغيل، تكلفة الصيانة و التوزيع.

الفرع الثالث: طرق حساب التكلفة المستهدفة

تختلف طرق حساب التكلفة المستهدفة حسب طبيعة كل مؤسسة ومنتجاتها، ويمكن ذكر هذه الطرق كما يلي :

طريقة الإضافة (الجمع):

¹ ساحري ليزيد ، نظام التكلفة المستهدفة مدخل استراتيجي لإدارة التكلفة، مجلة الاقتصاد الصناعي، جامعة فرحات عباس، سطيف، العدد14، 2018، ص232

² حيانى حسين ، نظرية التكاليف، كلية الاقتصاد، جامعة حلب، سوريا، 2005، ص33.

³ هادفي خالد، مرجع سبق ذكره، ص ص 76 77.

تقدر التكلفة المستهدفة وفق هذه الطريقة لكل جزء أو مكون أو نشاط على حدا، وبعد ذلك يتم تجميع التكاليف الجزئية للمنتج طبقا للوظائف التي ينتظر أن يؤديها، إنطلاقا من مستوى التكلفة الحالي، ثم محاولة إستغلال كل وسيلة ممكنة لتحقيق هذا المستوى. وأكثر مايعاب هذه الطريقة أنها¹:

- ✓ تفشل في الربط بين تخطيط التكلفة وتخطيط الربحية؛
- ✓ تركز على فلسفة إنتاجية تقوم على التكاليف المعيارية وترتبط بين أهداف الأداء وبين التكنولوجيا المستخدمة؛
- ✓ تعد واحد من الأساليب التقليدية لأنظمة التكاليف، في حين أن مدخل التكلفة المستهدفة يراد به أن يكون نظاما مفتوحا، وعليه فإن هاته الطريقة تفتقر إلى البعد الاستراتيجي لأنه يصعب تقدير أثر العوامل الخارجية على تكلفة المنتج.

طريقة الخصم (الطرح):

تعد هذه الطريقة من الطرق الشائعة الإستخدام في تقدير التكلفة المستهدفة وتقوم فكرة هذه الطريق على خصم الربح المستهدف (الذي يتم إحتسابه على أساس العائد) من سعر البيع المستهدف (وهو سعر الذي يقبله العميل ويتماشى مع أسعار المتنافسين) والفرق بينهما هو التكلفة المستهدفة.²

وفقا لهذه الطريقة تصبح معادلة احتساب التكلفة المستهدفة كالتالي:

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

طريقة تخفيض معدل التكلفة:

في هذه الطريقة يتم تقدير التكلفة المستهدفة بتحديد معدل معين لتخفيض التكلفة الحالية، وبما يعكس تطور أداء المؤسسة.

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{تكلفة حالية} - 1 (\text{معدل التخفيض})$$

ومما تستوجب ملاحظته على هذه الطريقة مايلي:

- ✓ أنها صالحة للتطبيق مع منتجات تتوفر عنها معلومات تكاليفية تاريخية- يجري أو جرى إنتاجها- أو مع منتجات جديدة ولكن قريبة جدا منها.

¹ بوغابة حمزة، نصر الدين مزداوت، نظام التكلفة التقديرية (المعيارية والمستهدفة) ودوره في اتخاذ القرار، مذكرة ماستر، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، 2016/2015، ص39.

² نفس المرجع، ص39.

✓ أن دقة التقديرات فيها تتوقف على مدى الإدراك والتقدير الجيد لمعدل التخفيض المطلوب ومدى علاقته بتحسين مستوى الأداء في المؤسسة.¹

الفرع الرابع: تقييم طريقة التكلفة المستهدفة

من بين مزايا وعيوب هذه الطريقة نجد مايلي²:

أولاً: المزايا

يؤدي أسلوب التكلفة المستهدفة الى تحسين جودة المنتج عن طريق وضع أسلوب التكلفة المستهدفة كهدف واضح الى جانب الأخذ بعين الاعتبار جودة المنتج؛

✓ تعمل على ترابط الأقسام الداخلية للمنظمة والعمل كفريق واحد، يأخذ على عاتقه مسؤولية التسويق والتخطيط وتطوير المنتج، وعلى تخفيض التكاليف قبل حدوثها؛

✓ يمكن أسلوب التكلفة المستهدفة من نقل الاهتمام بعوامل التكلفة والأداء ليكون عامل مشترك بين مهندسين التصميم وأطراف خارجية مثل الموردين؛

✓ تحديد هذا الأسلوب على مستوى المكونات يساعد في تحقيق قدرات الموردين على الابتكار بما يفيد المؤسسة والموردين معا مما يؤدي الى تحويل ضغوط المنافسة الخاصة بالتكلفة الى الموردين.

ثانياً: العيوب

✓ يتطلب أسلوب التكلفة المستهدفة العديد من التغيرات التنظيمية عبر المناطق الوظيفية المختلفة؛

✓ يحتاج تطبيق هذا الأسلوب الى تكاليف لتطوير وتجربة المنتج، وهي تكاليف إختيارية ولهذا يصعب إدخال مثل هذه التكاليف في تحديد أسلوب التكلفة المستهدفة لان علاقة المدخولات بالمخرجات في هذه التكاليف غير واضحة، وتحتاج أنشطة أسلوب التكلفة المستهدفة الى ساعات عمل طويلة وهذا يؤدي الى الضغط على فريق العمل؛

✓ التزام المديرين بنظام عمل المؤسسة والإجراءات الروتينية وتمسكهم بالمفاهيم التقليدية ومحاربة وكرهية تحمل المسؤولية.

ساحري اليزيد ، مرجع سبق ذكره، ص ص 234 235.¹

² حمزة بوغاية، نصر الدين مزدوات، مرجع سبق ذكره، ص 41 42.

خلاصة الفصل

تبين لنا في هذا الفصل التطرق إلى المحاسبة التحليلية كتقنية لمعالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة وهي أجرد الوسائل في تحليل ومراقبة التكاليف بتقديم معلومات في فهمها والتحكم فيها.

فقد تعددت طرق المحاسبة التحليلية وأنظمة ومحاسبتها تعتمد كلها على قاعدة واحدة من المعطيات إلا أنها تختلف في كيفية معالجتها والأهداف التي تسعى إليها كل طريقة، بحيث أن لكل طريقة أسس ومبادئ وانتقادات موجهة لها ومميزات تخدم جوانب معينة من التسيير

فقد تبين لنا من هذه الدراسة أن لكل طريقة أسلوب في حساب التكاليف وتحديد تكلفة المنتج، وأن المحاسبة التحليلية الأداة الضرورية لتسيير المؤسسات.

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية

المبحث الثاني: عرض وتحليل بيانات الدراسة

تمهيد

بعدها تناولنا في الفصلين السابقين للإطار النظري للدراسة وكذا لأدبياتها التطبيقية، يأتي هذا الفصل كمحاولة لإسقاط الجانب النظري للدراسة على أرض الواقع، ومن أجل ذلك تطرقنا في هذا الفصل إلى الإطار المنهجي للدراسة، وقمنا بتحليل وعرض إجابات أفراد العينة على مختلف محاور الاستبيان، وفي الأخير تم التطرق إلى اختبار الفرضيات التي تم وضعها للتأكد من مدى صحتها وبالتالي قبولها أو رفضها، ولتحقيق ذلك تم تقسيم الفصل إلى مبحثين، حيث يستعرض المبحث الأول عرض وتحليل الاستبيان والمبحث الثاني نتائج اختبار الفرضيات.

المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية

في هذا المبحث سنتناول طريقة جمع البيانات والأساليب الإحصائية المعتمدة في تحليل وعرض البيانات المتعلقة بإجابات بأفراد العينة.

المطلب الأول: أداة الدراسة

لقد إعتدنا على أدوات معينة لجمع المعلومات التي تخدم الدراسة، والمتمثلة في الإستبيان وهذا لإختبار جملة الفرضيات المرتبطة بالموضوع. إذ يتكون إستبيان الدراسة من أربع أجزاء وهي:
الجزء الأول: والذي أطلق عليه بخصائص المؤسسة ويتكون من 4 بنود والمتمثلة في النشاط الرئيسي، طبيعة المؤسسة، الشكل القانوني، عدد العمال.

أن العناصر الظرفية الهيكلية هي عناصر أو عوامل تؤثر على المنظمة أو المؤسسة. وفقا للنظرية الظرفية الهيكلية، توجد علاقة محددة بين هيكل المؤسسة وخصائص حالات معينة.

وقد أشارت الدراسات السابقة:

Brenneman et sépari حدد ستة عوامل : الهيكل، السن، الثقافة المؤسسة، استعمال التكنولوجيا والبيئة.

Mintzberg يحدد العوامل التي تؤثر على أنظمة التسيير المتمثلة في العمر، الحجم، التكنولوجيا، البيئة، الثقافة وعلاقات السلطة.

وفقا لدراسة Chapellier والتي تعتبر من الدراسات الرائدة في المجال، في مجال المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، أن العناصر الظرفية الهيكلية يمكن تلخيصها وفقا لبعض الخصائص الرئيسية المتعلقة بمفاهيم التعقد وعدم الخطر.

الجزء الثاني: والذي أطلق عليه بمعلومات خاصة بالمسيرين ويتكون من 5 بنود وهي الجنس، السن، المستوى الدراسي، تخصص المسير، هدف المسير. وتشير أدبيات التسيير إلى أن مفهوم طبيعة المسير هو المتغير مفسر رئيسي لطبيعة المؤسسة، وتدرس هاته الطبيعة من زوايا مختلفة: الطبيعة البسيكولوجية التي تأخذ بعين الاعتبار مجموعة من الخصائص الشخصية. إن طبيعة البسيكولوجية تضم جوانب مثل قدرة المسير على تحمل الأخطار، التكوين للمسير، ثقافة المسير.

الطبيعة السويي ديمغرافية و التي تضم: السن، مستوى التكوين.

الجزء الثالث: والذي أطلق عليه بالوظيفة المحاسبية داخل المؤسسة ويتكون من 4 بنود والمكونة من هل توظف المؤسسة محاسب، هل يوجد نظام المحاسبة التحليلية داخل مؤسستكم، هل استعمال تقنيات المحاسبة التحليلية تتطلب تكوين محاسبي، هل يساهم المسير في عملية حساب التكاليف.

إن الدراسات السابقة بينت بان زيادة تعقد الوظيفة المحاسبية على العموم و المحاسبة التحليلية على وجه الخصوص متعلق بزيادة حجم المؤسسة أو مع طبيعة نشاطها أو مع هيكل رأس مالها.

ولقد بينت دراسة chapellier في هذا المجال بأنه يجب توسيع المقاربة الظرفية بدراسة سلوكيات المحاسبين داخل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

الجزء الرابع: والذي أطلق عليه بتحليل تقنيات المحاسبة التحليلية ويتكون من محور يتعلق بطبيعة نظام المحاسبة داخل المؤسسة سبب اختيار النظام في حساب التكاليف.

ومن خلال دراستنا للمحاسبة التحليلية، وجدنا بان طرق المحاسبة التحليلية المعمول بها: طريقة التكاليف حسب الأنشطة ABC، طريقة التكاليف المستهدفة، طريقة التكاليف المعيارية، طريقة التكاليف المتغيرة، طريقة التكاليف الأقسام المتجانسة.

المطلب الثاني: مجتمع و عينة الدراسة

يعرف مجتمع الدراسة بأنه " مجموعة متكاملة من الأفراد أو الأشياء أو الأعداد، وغيرها لها خاصية مشتركة يمكن ملاحظتها ويراد تحليلها، وقد يتعذر في أحيان كثيرة إجراء مسح شامل للمجتمع، لذلك يلجأ الباحث إلى أسلوب المعاينة، أي الإستناد إلى عدد معين من مفردات المجتمع حيث تمثل خصائصها في المجتمع الكلي وتدعى هذه المفردات بالعينة حيث تعرف بأنها " مجموعة جزئية من المجتمع وهي مفردات محددة تسحب، ويجب أن يكون السحب عشوائيا للحصول على عينة عشوائية لتمثيل المجتمع المسحوبة منه أفضل تمثيل¹.

أما المجتمع المستهدف في هذه الدراسة فيضم 9102 من المؤسسات الصغيرة و المتوسطة في ولاية جيجل، فيما يتعلق عينة الدراسة فتتمثل في 31 مؤسسة صغيرة ومتوسطة، ومفردات المجتمع المقصود من الدراسة هو 31 محاسبا ومسيرا.

وقد تم تحديد عينة الدراسة بطريقة العينة العشوائية الطبقية، وقد بلغ حجم عينة الدراسة 31 استبيان.

¹ بوقفة فطيمة، اثر القيادة التحويلية في سلوك المواطنة التنظيمية، مذكرة ماستر، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، 2020/2019، ص48.

المطلب الثالث: الأساليب المعالجة الإحصائية لبيانات أداة الدراسة

باعتبار أن الغاية من جمع البيانات هو تحليلها وتفسيرها، فإننا بعد جمعها نقوم بتحويلها وفقا للخطوات العلمية التالية¹:

- تفرغ المعلومات والبيانات وتحويلها من الصيغة النوعية إلى الصيغة الكمية وإدخالها في برنامج خاص في الإعلام الآلي (spss)؛
 - تبويب البيانات وجدولتها في جداول بسيطة ومركبة؛
 - تحليل وتفسير البيانات المبوبة والمجدولة، وربط العناصر المكونة لها بالاعتماد على تحليل محتوى البيانات وربط النتيجة بالسبب، وتحليل العناصر وفقا للأبعاد والجوانب الظاهرية والخفية.
- ولقد تم تحليل البيانات المستقاة وفقا لأساليب الإحصائية التالية:

1- التكرارات والنسب المئوية

تم اعتماد على التكرارات والنسب المئوية للتعرف على خصائص المؤسسة والمعلومات الخاصة بالمسيرين أفراد عينة الدراسة.

2- المتوسط الحسابي

تم استخدامه لوصف البيانات التي تم الحصول عليها من الاستبيان والتعرف عليها.

3- الانحراف المعياري

تم الاعتماد عليه للقبول او رفض الفرضية البحثية التي صياغتها وتم استخدامه في تحليل الإحصائي للاستبيان.

4- إختبار T-test للعينة الواحدة (one – semple T-test)

يستخدم هذا الإختبار في حالة إختبار الفرق بين متوسط العينة والمتوسط الفرضي لها.

5- إختبار T-test للعينتين المستقلتين (Independent–semple T-test)

الإعتماد على هذا الإختبار لمعرفة ما إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد عينة الدراسة نحو محاور الاستبيان بإختلاف متغيراتهم خصائص المؤسسة ومعلومات الخاصة بالمسيرين التي تنقسم إلى فئتين.

6- التباين الأحادي دو اتجاه واحد

¹ الداري عبد الحكيم، مرجع سبق ذكره، ص36.

إستخدام هذا الإختبار لمعرفة إذا كانت هناك فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد عينة الدراسة نحو محاور الإستبيان بإختلاف متغيرات خصائص المؤسسة ومعلومات الخاصة بالمسيرين التي تنقسم إلى قسمين.

المبحث الثاني: عرض وتحليل بيانات الدراسة

المطلب الأول: عرض وتحليل البيانات الخاصة بمحور المؤسسة والمسير

الفرع الأول: عرض وتحليل البيانات الخاصة بالمعلومات حول المؤسسة

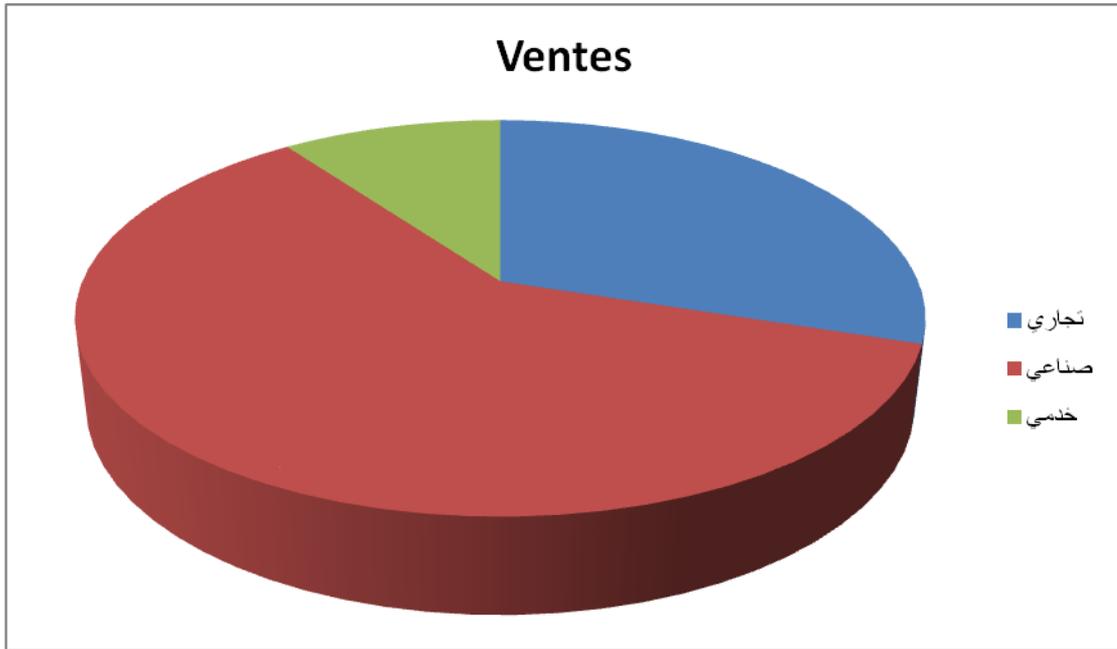
أولاً- توزيع إجابات أفراد العينة حول النشاط الرئيسي للمؤسسة

جدول رقم(09): توزيع أفراد العينة حسب النشاط الرئيسي

النشاط الرئيسي للمؤسسة	التكرار	النسبة المئوية
تجاري	9	30%
صناعي	18	60%
خدمي	3	10%
المجموع	30	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss

الشكل رقم(05): توزيع إجابات أفراد العينة حسب النشاط الرئيسي



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الجدول رقم(09)

من خلال الجدول أعلاه نلاحظ أن المؤسسات الصناعية تمثل العدد الأكبر من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة فهي تستحوذ على نسبة 60%، تليها المؤسسات التجارية بنسبة 30%، ثم المؤسسات الخدمية بنسبة 10%.

هذه البيانات المتعلقة بنوع النشاط تتلاءم مع موضوع البحث، بإعتبار أن المحاسبة التحليلية تستعمل بشكل أوسع في القطاع الصناعي أكثر منها القطاع التجاري والخدمي، حتى توجد بعض الدراسات يصطلح عليها تسمية "المحاسبة الصناعية".

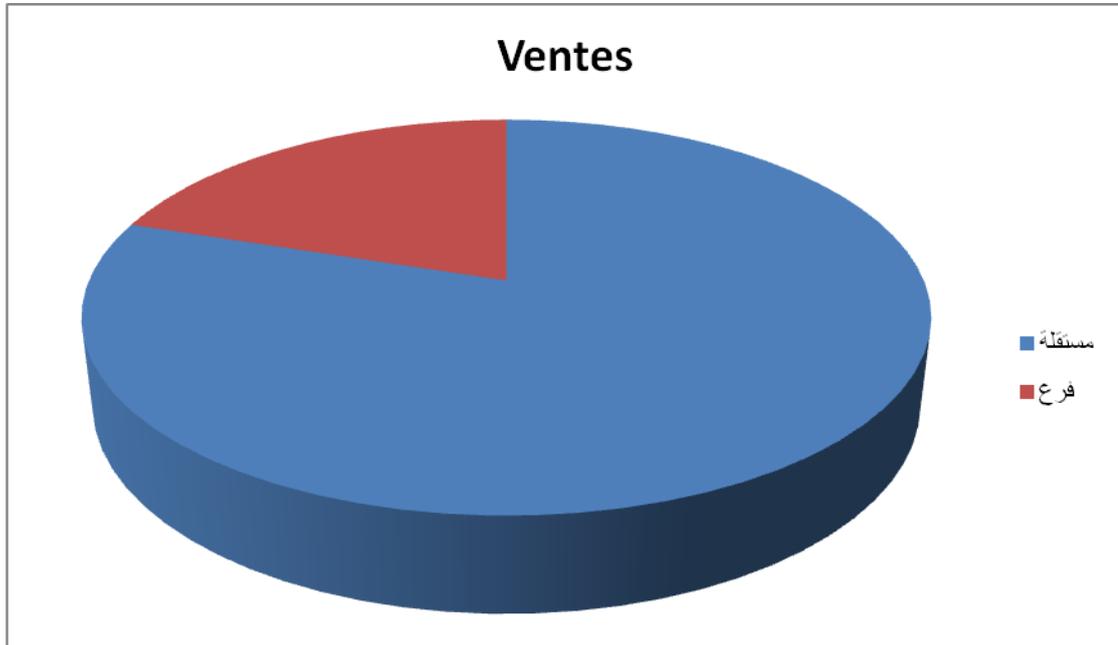
ثانيا - توزيع إجابات أفراد العينة حسب طبيعة المؤسسة

الجدول رقم(10): توزيع أفراد العينة حسب طبيعة المؤسسة

طبيعة المؤسسة	التكرار	النسبة المئوية
مستقلة	24	80%
فرع	06	20%
المجموع	30	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات spss

الشكل رقم(06): توزيع إجابات أفراد العينة حسب طبيعة المؤسسة



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتماد معطيات الجدول(10)

من الجدول أعلاه نلاحظ أن جل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لعينة عبارة عن مؤسسات مستقلة بنسبة 80% وليس لها أي إرتباط تنظيمي أو قانوني بالمؤسسات أو فروع أخرى، أما باقي عينة الدراسة تمثل فروع للمؤسسات بنسبة 20% أي لها إرتباط تنظيمي بمؤسسات أخرى قد تكون مستقلة أو فرع.

ثالثا - توزيع أفراد العينة حسب الشكل القانوني للمؤسسة

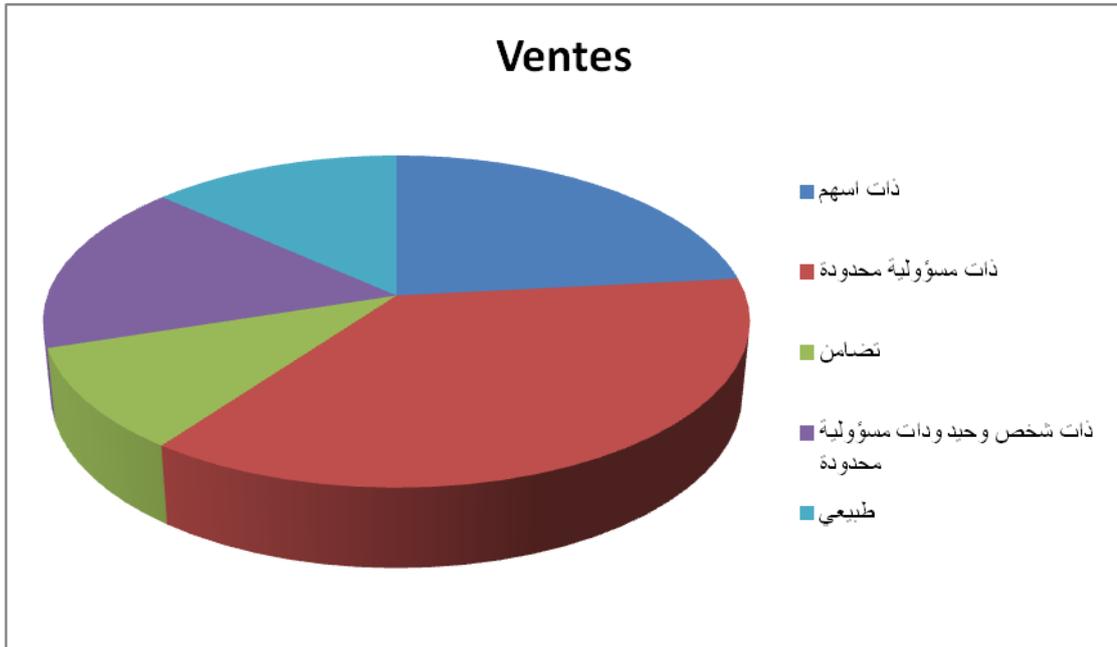
الجدول رقم (11): توزيع أفراد العينة حسب الشكل القانوني

النسبة المئوية	التكرار	الشكل القانوني للمؤسسة
23.3%	07	ذات أسهم
36.7%	11	ذات مسؤولية محدودة
10%	03	تضامن
16.7%	05	ذات شخص وحيد وذات

		مسؤولية محدودة
04	13.3%	طبيعي
30	100%	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات spss

الشكل رقم (07): توزيع إجابات أفراد العينة حسب الشكل القانوني



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الجدول رقم (11)

من خلال الجدول السابق يتبين لنا أن معظم المؤسسات الصغيرة والمتوسطة المكونة للعينة تتمحور حول شكلين قانونيين، هما مؤسسات ذات مسؤولية محدودة بنسبة 36.7% بالإضافة إلى مؤسسات ذات أسهم والتي تمثل 23.3% بينما باقي المؤسسات موزعة بشكل متفاوت بين باقي الأصناف، فنجد 16.7% للمؤسسات ذات الشخص الوحيد وذات مسؤولية محدودة، وتليهما مؤسسات ذات الشخص الطبيعي بـ 13.3% وفي الأخير مؤسسات تضامن بنسبة 10%.

والسبب الذي يفسر هذا التصنيف في إعتقادنا هو أن ركيزته الأساسية هي عامل الثقة التي تركز عموما على العلاقات العائلية والارتباطات الشخصية، وهذه الأخيرة تعتبر طبيعة الصلة التي تربط الشركاء.

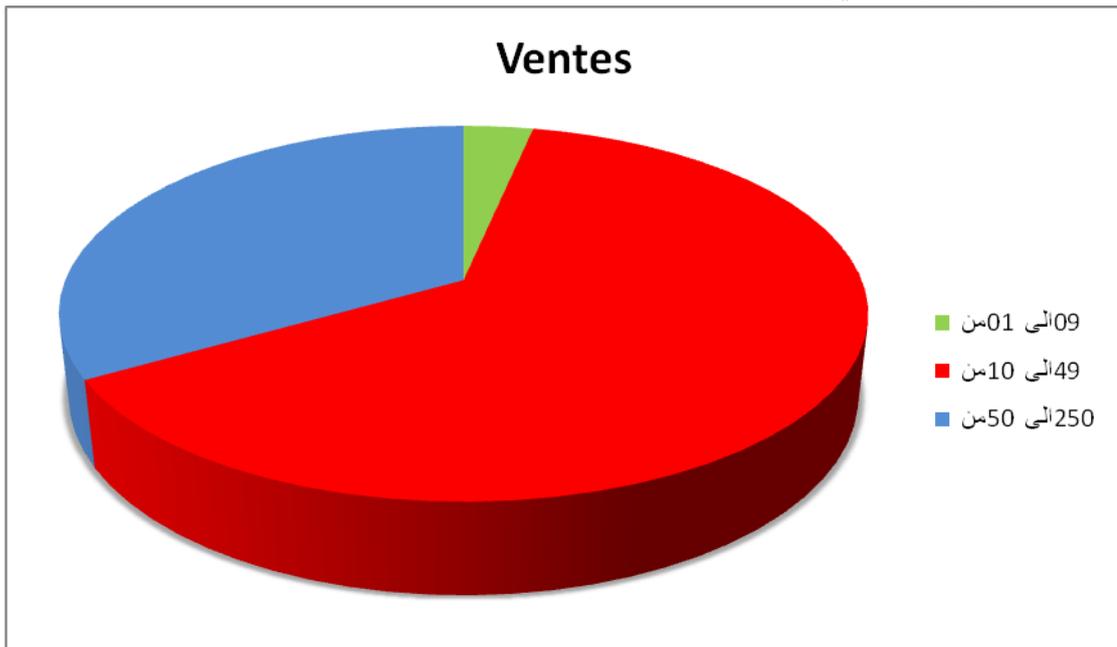
رابعا- توزيع أفراد العينة حسب عدد عمال المؤسسة

الجدول رقم (12): توزيع أفراد العينة حسب عدد العمال

عدد عمال	التكرار	النسبة المئوية
من 01 إلى 09	01	3.3%
من 10 إلى 49	19	63.3%
من 50 إلى 250	10	33.3%
المجموع	30	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات spss

الشكل رقم (08): توزيع إجابات أفراد العينة حسب عدد العمال



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الجدول رقم (12)

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه عينة البحث مشكلة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تشكلت من ثلاث أصناف، حيث أن هناك 63.3% من هذه المؤسسات لا يتعدى عدد عمالها 50 عامل فهي مؤسسات صغيرة، في حين نجد أن المؤسسات المصغرة بنسبة 3.3% والتي توظف أقل من 09 عمال، أما المؤسسات المتوسطة فكانت بنسبة 33.3% من المؤسسات المدروسة والتي توظف ما بين 50 إلى 250 عامل.

من المعروف اقتصاديا أن مصاريف العمال والمستخدمين تشكل الجزء الأكبر من الأعباء التي تتحملها المؤسسة الاقتصادية، فالمؤسسات المتوسطة تتميز برأس المال كبير وهي في حاجة متزايدة للإقامة الاستثمارات

ضخمة والتوسع فيها، وبالتالي تحتاج إلى يد عاملة كثيرة ومؤهلة، الأمر الذي لا يطرح في المؤسسات الصغيرة بنفس الدرجة.

الفرع الثاني: المعلومات الخاصة بالمسيرين

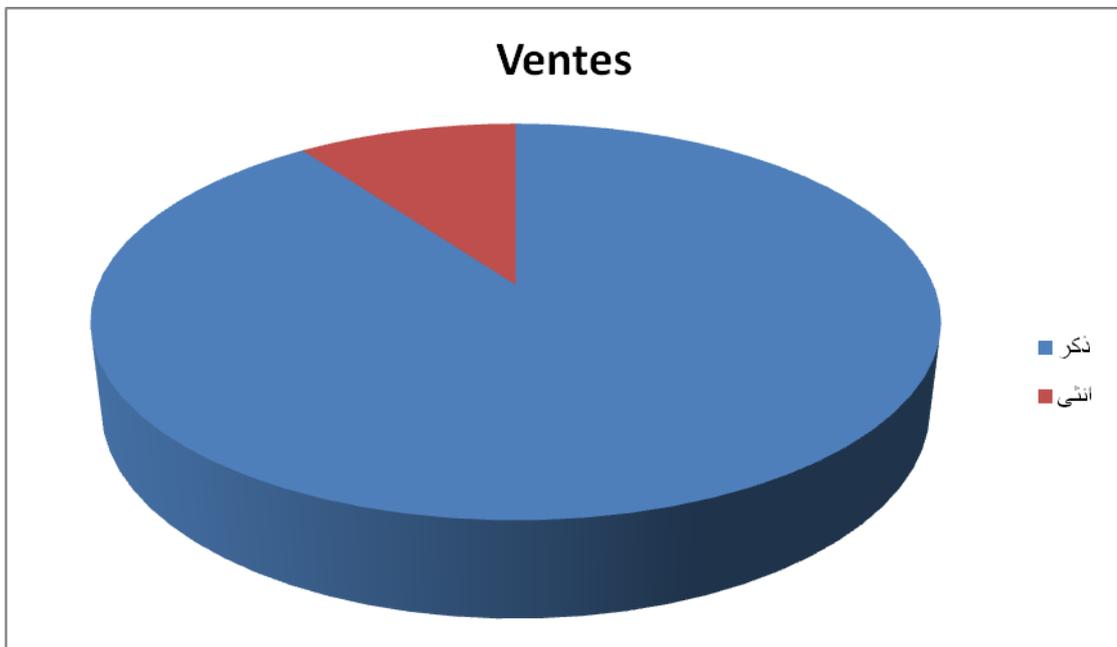
أولاً- توزيع أفراد العينة حسب الجنس

الجدول رقم (13): توزيع أفراد العينة حسب الجنس

النسبة المئوية	التكرار	جنس المسير
90%	27	ذكر
10%	03	أنثى
100%	30	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتماد على الاستمارة

الشكل رقم (09): توزيع إجابات أفراد العينة حسب الجنس



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتماد على الجدول رقم (13)

من خلال الجدول أعلاه يتضح أن غالبية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تم تسييرها من طرف العنصر الذكري مسيطر بنسبة 90%، أما العنصر الأنثوي مستحق نوعا ما بنسبة 10% من مجموع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

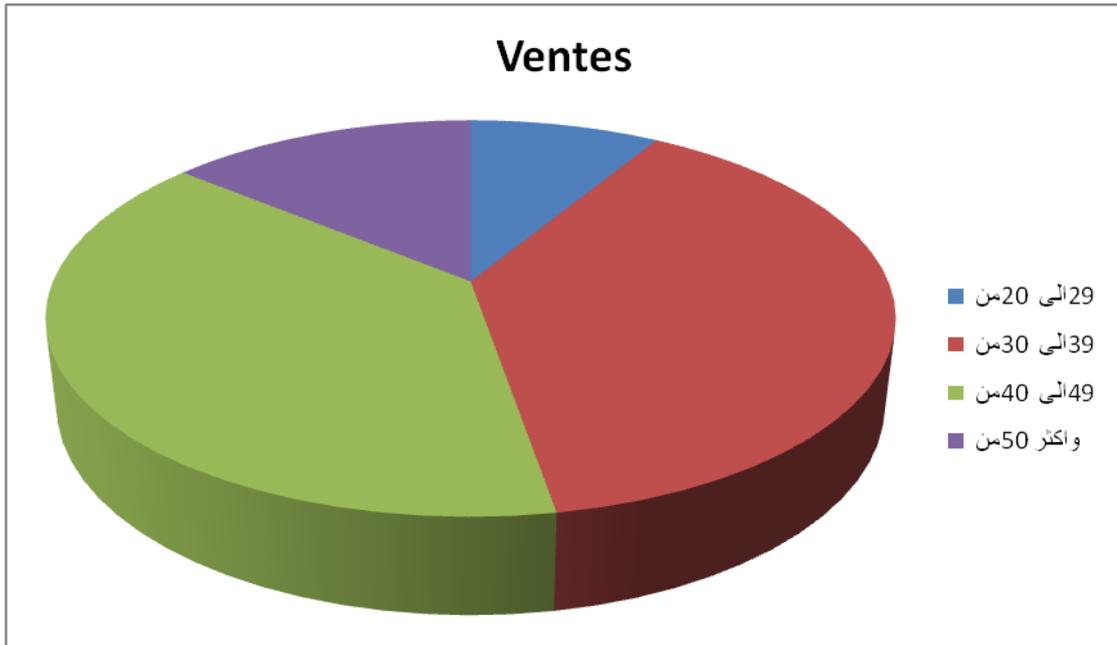
ثانيا- توزيع أفراد العينة حسب السن

الجدول رقم (14): توزيع أفراد العينة حسب السن

سن المسيرين	التكرار	النسب المئوية
من 20 إلى 29	04	13.3%
من 30 إلى 39	11	36.7%
من 40 إلى 49	11	36.7%
من 50 فأكثر	04	13.3%
المجموع	30	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على spss مخرجات

الشكل رقم (10): توزيع إجابات أفراد العينة حسب السن



المصدر: إعداد الطالبتين اعتمادا على الجدول رقم (14)

يتضح من الجدول أعلاه أن عينة البحث لأعمار مسيري تشكلت من صنفين، حيث نجد أنها انقسمت بشكل متساوي بين مسيرين الذين تتراوح أعمارهم ما بين 30 إلى 39 بنسبة 36.7% التي تتماثل مع الفئة التي أعمارها تتراوح ما بين 40 إلى 49 بينما نجد الفئة الأخرى التي تتقاسم نفس النسبة والمتمثلة في 13.3% لكل من مسيري الذين تتراوح أعمارهم ما بين 20 إلى 29 والمسيرين الذين تتراوح أعمارهم أكثر من 50

وهذا يعني أن معظم أفراد العينة هم شباب وكهول وهذا لأن المؤسسات الصغيرة والمتوسطة حريصة على تجديد مواردها البشرية، وتتجه نحو توظيف الفئة الشبابية والاحتفاظ بالكهول باعتبارهم أكثر خبرة وفي عمر إنتاجي يسمح لهم بإعطاء إضافات لصالح المؤسسات.

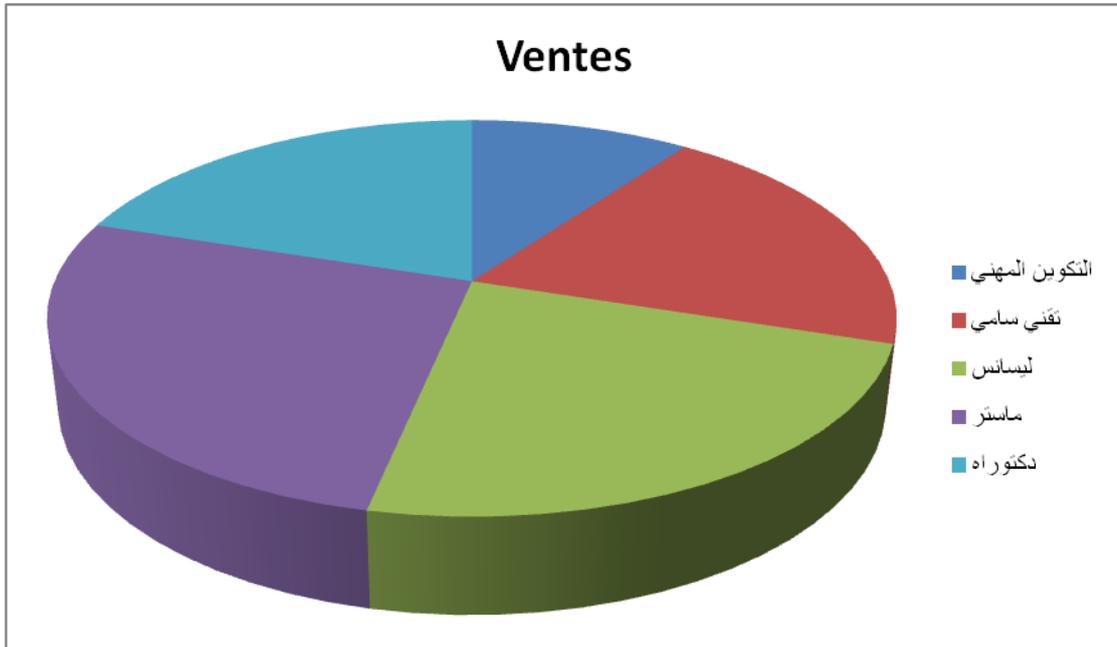
ثالثاً- توزيع أفراد العينة حسب المستوى الدراسي

الجدول رقم(15): : توزيع أفراد العينة حسب المستوى الدراسي

النسبة المئوية	التكرار	المستوى الدراسي للمسير
10%	03	التكوين المهني
20%	06	تقني سامي
23.3%	07	ليسانس
26.7%	08	ماستر
20%	06	دكتوراه
100%	30	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتماداً على مخرجات spss

الشكل رقم (11): توزيع إجابات أفراد العينة حسب المستوى الدراسي



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتماد على الجدول رقم (15)

من خلال نتائج الجدول أعلاه تبين لنا انه يوجد تنوع في مؤهلات العلمية بالنسبة لمسير المؤسسة، فنجد أن اغلب أفراد العينة لديهم المؤهل العلمي الجامعي حيث بلغ عددهم 21 أي ما يعادل نسبة 70% من العينة موزعة على ثلاث مستويات تتربع على أعلى نسبة مستوي الماستر بنسبة 26.7% يليه مستوى ليسانس في المرتبة الثانية بنسبة 23.3%، في حين تتماثل نسبة مستوى تقني سامي ودكتوراه بنسبة 20% وفي الأخير مستوى التكوين المهني ب10%.

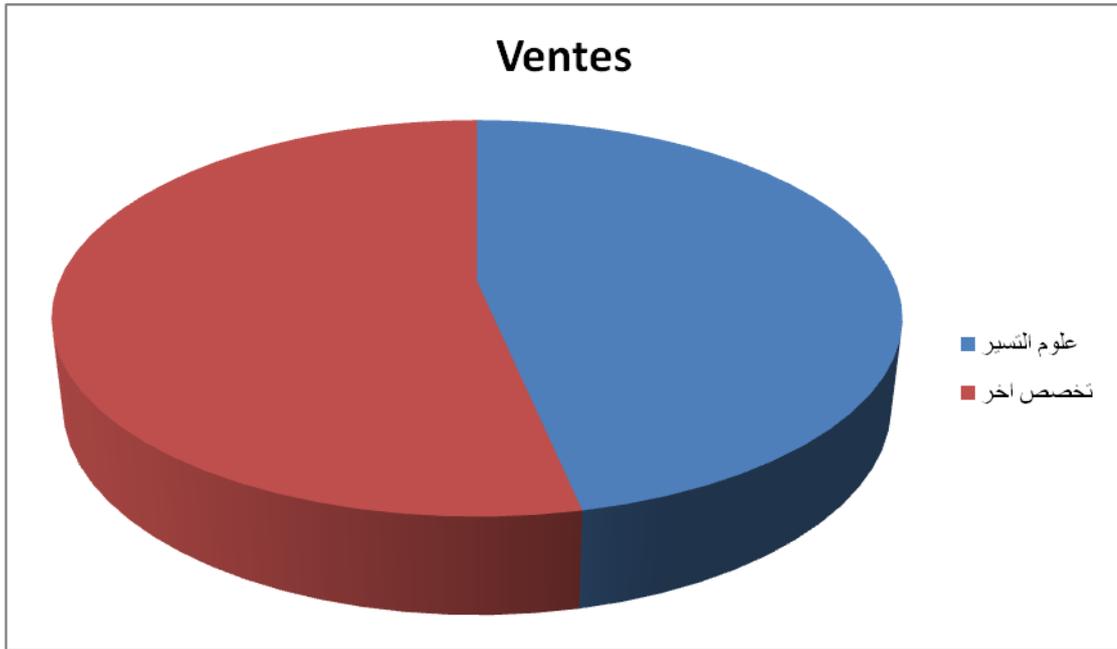
رابعا- توزيع أفراد العينة حسب تخصص المسير

الجدول رقم (16): توزيع أفراد العينة حسب تخصص المسير

التخصص	التكرار	النسبة المئوية
علوم التسيير	14	46.7%
تخصص آخر	16	53.3%
المجموع	30	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات spss

الشكل رقم (12): توزيع إجابات أفراد العينة حسب تخصص المسير



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الجدول (16)

من بين عينات المؤسسات الصغيرة والمتوسطة توجد 16 مؤسسة تخصص مسيرها لها تخصص آخر بنسبة 53.3% وهذا يرجع إلى اختلاف مجالات الدراسة ومستوياتها وتعدد التخصصات من رياضي، تقني رياضي، علوم، آداب، بينما باقي المؤسسات يتم تسيرها من طرف تخصص التسير.

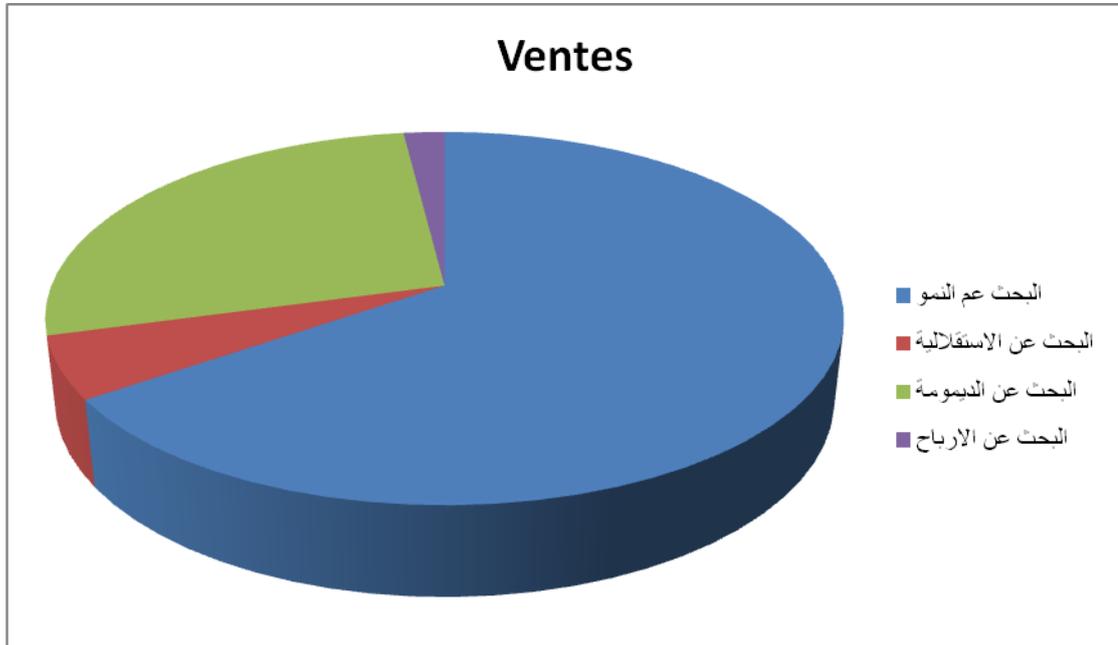
خامسا- توزيع أفراد العينة حسب هدف المسير

الجدول رقم (17): توزيع أفراد العينة حسب هدف المسير

هدف المسير	التكرار	النسبة المئوية
البحث عن النمو	12	40%
البحث عن الاستقلالية	01	3.3%
البحث عن الديمومة	05	16.7%
البحث عن الأرباح	12	40%
المجموع	30	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات spss

الشكل رقم(13): توزيع إجابات أفراد العينة حسب هدف المسير



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الجدول رقم(17)

من الجدول السابق يتضح أن الهدف الأساسي للمسير في المؤسسات الصغيرة و المتوسطة هي البحث عن النمو و تحقيق الأرباح لدى اغلب المؤسسات لدى اغلب مؤسسات بنسبة 40% حيث ان 5 مسيرين يبحثون عن تحقيق الديمومة التي تتمثل بنسبة 16.7%، في حين 3.3% يبحثون عن الاستقلالية.

المطلب الثاني: عرض وتحليل البيانات الخاصة بمحور الوظيفة المحاسبية

أولاً- توزيع إجابات أفراد العينة حول توظيف المحاسب في المؤسسة

الجدول رقم18: توزيع أفراد العينة حسب توظيف المحاسب في المؤسسة

النسبة المئوية	التكرار	
100%	30	نعم
00%	00	لا

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات spss

نلاحظ من خلال الجدول رقم (18) أن أفراد العينة المكونة من 31 مؤسسة صغيرة ومتوسطة تقوم بتوظيف محاسب و تم تصويت عليها بنسبة كلية 100%

هذا يدل على أهمية المحاسب في المؤسسة الصغيرة والمتوسطة فهو يعتبر المكلف بحساب التكاليف والأعباء وإعداد الميزانيات وجدول حساب النتائج.

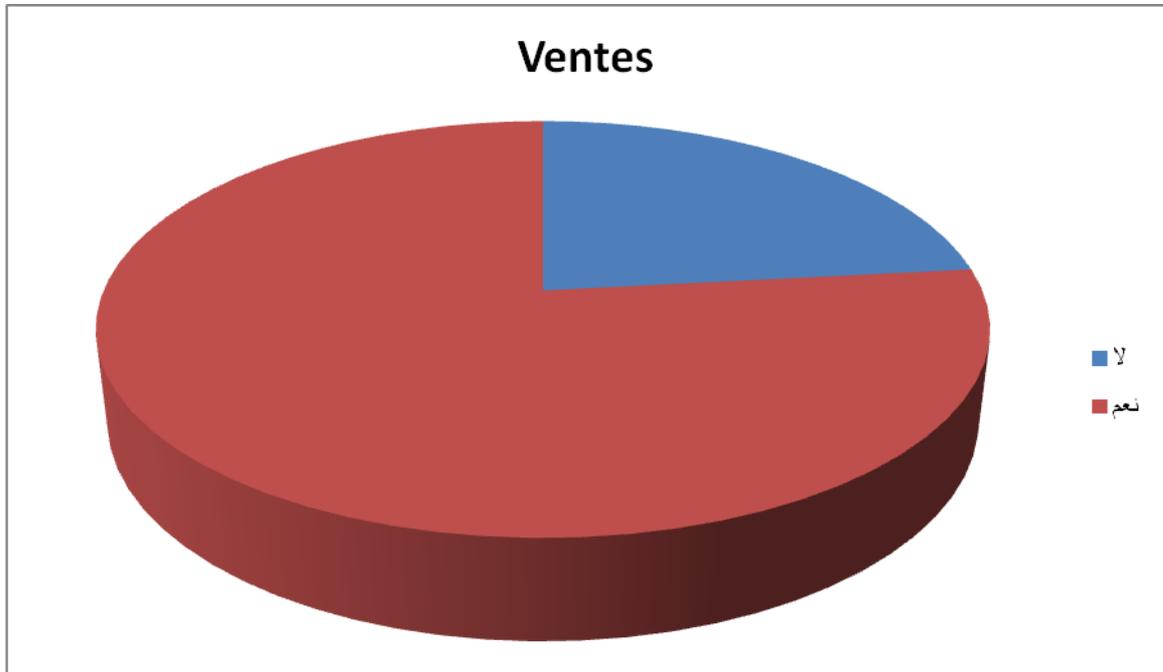
ثانياً- توزيع إجابات أفراد العينة حول وجود نظام المحاسبة التحليلية داخل المؤسسة

الجدول رقم(19): توزيع أفراد العينة حول وجود نظام المحاسبة التحليلية داخل المؤسسة

النسبة المئوية	التكرار	
%23.3	7	لا
%76.7	23	نعم

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتماد على مخرجات spss

الشكل رقم(14): توزيع إجابات أفراد العينة حول وجود نظام المحاسبة التحليلية داخل المؤسسة



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتماد على الجدول رقم(19)

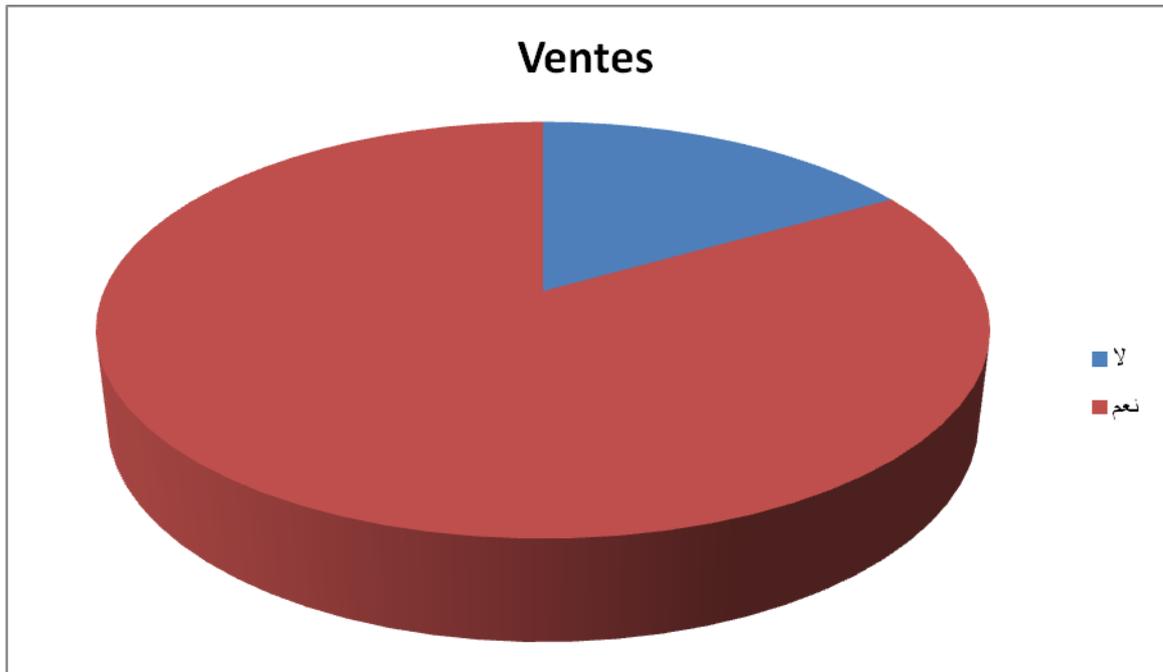
ثالثاً- توزيع إجابات أفراد العينة حول استعمال المسير لتقنيات المحاسبة التحليلية داخل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تتطلب تكوين محاسبي

الجدول رقم(20): توزيع أفراد العينة حول استعمال المسير لتقنيات المحاسبة التحليلية داخل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تتطلب تكوين محاسبي

التكرار	النسبة المئوية	
5	%16.7	لا
24	%83.3	نعم

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتماد على مخرجات spss

الشكل رقم(15): توزيع إجابات أفراد العينة حول استعمال المسير لتقنيات المحاسبة التحليلية داخل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تتطلب تكوين محاسبي



المصدر: من اعداد الطالبتين اعتماد على الجدول رقم(20)

نلاحظ من خلال الجدول (20) المؤسسات الصغيرة والمتوسطة للعينة تتكون من (29 مؤسسة) أن 24 مؤسسة تعتمد على 83.3% الاستعمال المسير لتقنيات المحاسبة تحليلية داخلها تتطلب تكوين و خبرة في المحاسبة من اجل إدارة التكاليف، أما مؤسسات الأخرى فلا تتطلب من المسير أن يكون له تكوين محاسبي لكي يتقن المحاسبة التحليلية فنسبتها 16.7%

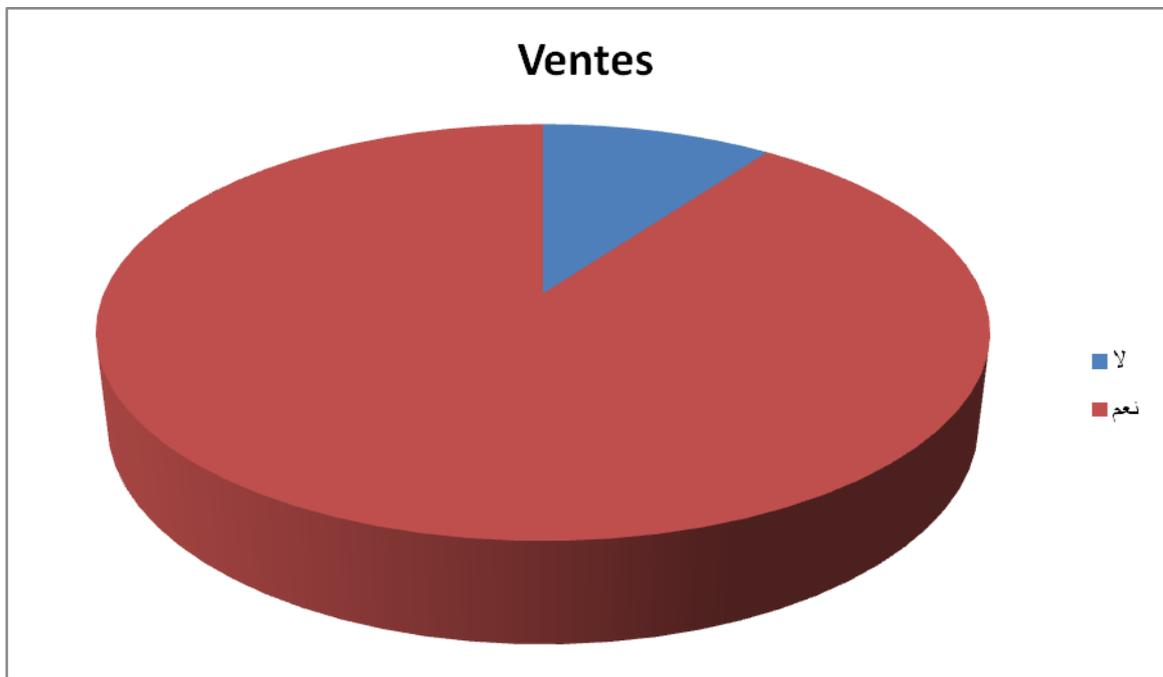
رابعا- توزيع إجابات أفراد العينة حول مساهمة المسير في حساب تكاليف المؤسسة

الجدول رقم(21): توزيع أفراد العينة حسب حول مساهمة المسير في حساب تكاليف المؤسسة

النسبة المئوية	التكرار	
%10	3	لا
%90	27	نعم

المصدر: من إعداد الطالبين اعتماد على مخرجات spss

الشكل رقم(16): توزيع إجابات أفراد العينة حول مساهمة المسير في حساب تكاليف المؤسسة



المصدر: من إعداد الطالبين اعتمادا على الجدول رقم(21)

من خلال رقم (21) نلاحظ من بين المؤسسات الصغيرة والمتوسطة التي أخذت في العينة والتي عددها (31 مؤسسة) تبين أن 27 مؤسسة تعتمد على مساهمة المسير في حساب تكاليف المؤسسة في حساب التكاليف بنسبة 90% وهي نسبة كبيرة جدا و 3 مؤسسات فقط لا تعتمد على المسير في حساب تكاليف المؤسسة بنسبة 10%، هذا يدل على إن المسير مهم جدا في إدارة الشركة حيث تقوم بمهمة حساب التكاليف التي تتحملها المؤسسة من خلال نشاطاتها.

المطلب الثالث: عرض وتحليل البيانات الخاصة بمحور التقنيات المحاسبية التحليلية داخل المؤسسة

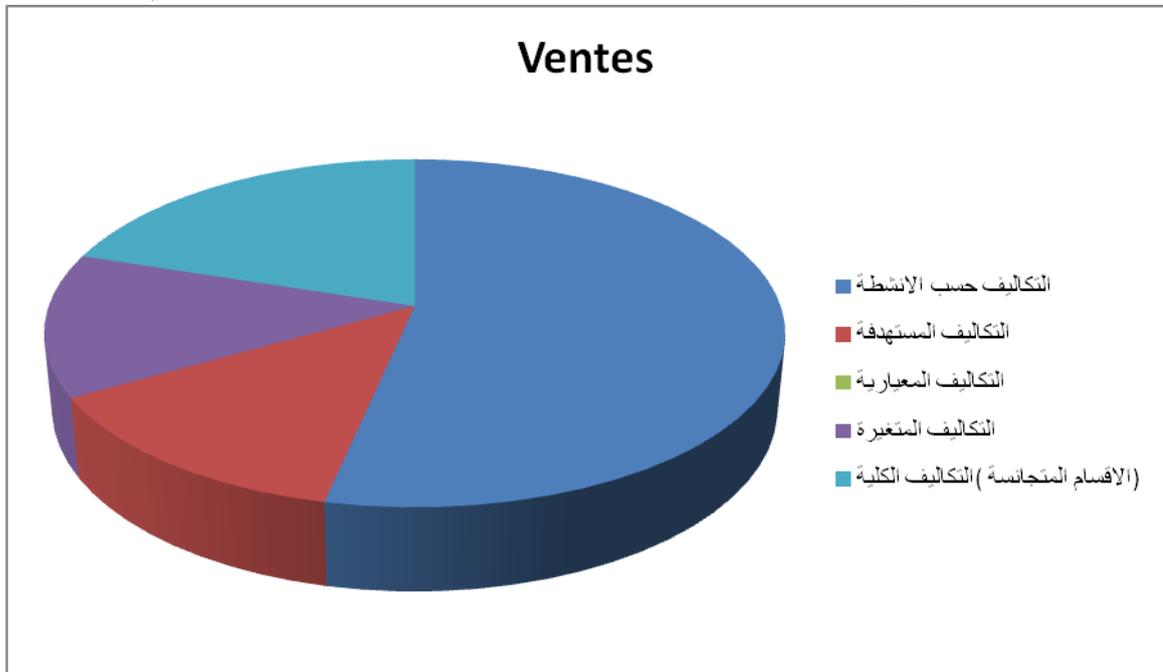
أولاً- توزيع إجابات أفراد العينة حول نظام المحاسبية التحليلية المعتمد في المؤسسة

الجدول رقم(22): توزيع أفراد العينة حسب نظام المحاسبة التحليلية المعتمد في المؤسسة

النسبة المئوية	التكرار	أنظمة المحاسبة التحليلية
53.3%	16	نظام التكاليف حسب الأنشطة
13.3%	40	نظام التكاليف المستهدفة
00%	00	نظام التكاليف المعيارية
13.3%	04	نظام التكاليف المتغيرة
20%	06	نظام التكاليف الكلية (الأقسام المتجانسة)
100%	30	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتماد على مخرجات spss

الشكل رقم(17): توزيع إجابات أفراد العينة حسب نظام المحاسبة التحليلية المعتمد في المؤسسة



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتماد على الجدول رقم(22)

نلاحظ من خلال الجدول ان النظام المعتمد بكثرة في المؤسسات هو نظام التكاليف حسب الأنشطة بنسبة 53.3% ونسبة 13.3% كل من التكاليف المستهدفة ونظام التكاليف المتغيرة، أما نظام التكاليف الكلية (الأقسام المتجانسة) فتعتمد عليه المؤسسة بنسبة 20%، أما نظام التكاليف المعيارية فلا تعتمد عليه المؤسسات وهذا يدل على أن المؤسسات تعتمد على التكاليف حسب الأنشطة أي أن هذه الأخيرة تنوع في أنشطتها.

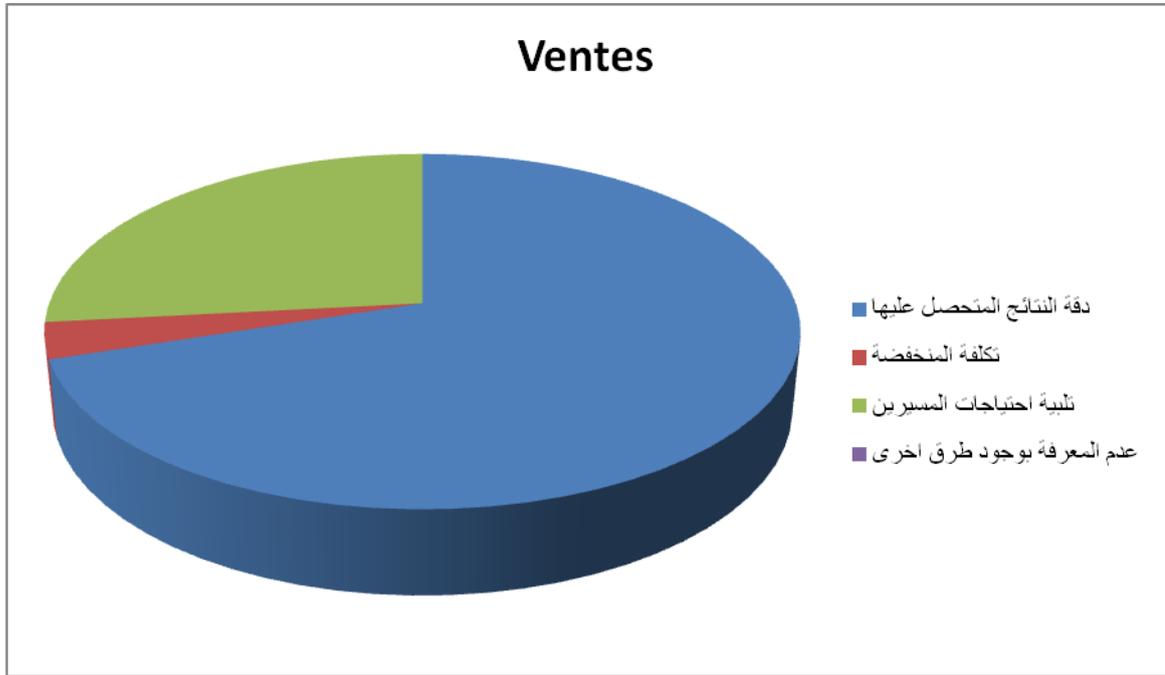
ثانياً- توزيع إجابات أفراد العينة حول سبب اختيار نظام المحاسبة التحليلية المعتمد في المؤسسة حساب التكاليف

الجدول رقم (23): توزيع أفراد العينة حول سبب اختيار نظام المحاسبة التحليلية المعتمد في المؤسسة حساب التكاليف

النسبة المئوية	التكرار	
70%	21	دقة النتائج المتحصل عليها
3.3%	01	تكلفة المنخفضة لوصفها وتطبيقها
26.7%	08	تلبية احتياجات المسيرين
00%	00	عدم المعرفة بوجود طرق أخرى
100%	30	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتماداً على مخرجات spss

الشكل رقم(18): توزيع إجابات أفراد العينة حول سبب اختيار نظام المحاسبة التحليلية المعتمد في المؤسسة حساب التكاليف



المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على الجدول رقم(23)

نلاحظ من هذا الجدول رقم (23) أن السبب الرئيسي حول اختيار نظام المحاسبة التحليلية المعتمد في المؤسسة هو دقة النتائج المتحصل عليها بنسبة 70%، والسبب الثاني لتلبية احتياجات المسيرين بنسبة 26.7% ونسبة 3.3% تكلفة منخفضة وتطبيقها.

هذا يدل على أن نظام يعطي الدقة والنتائج المتحصل عليها لهذا تقوم المؤسسات بالاعتماد عليها بنسبة كبيرة.

المطلب الرابع: اختبار وتحليل الفرضيات

الفرع الأول: اختبار الفرضية الرئيسية الأولى

حيث جاءت صيغة الفرضية الرئيسية الأولى كالتالي: " هناك اهتمام بتطبيق المحاسبية التحليلية داخل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في ولاية جيجل".

الجدول رقم(24): إجابات أفراد العينة حول محور الاهتمام بتطبيق المحاسبة التحليلية داخل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في ولاية جيجل

نص الفرضية	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة T المحسوبة	مستوى الدلالة sig	القرار
هناك الاهتمام بتطبيق المحاسبية التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.	1.8750	0.19420	10.576	0.000	قبول
درجة الحرية 29، الوسط الحسابي الفرضي 1.5، مستوى الدلالة المحدد مسبقا في الدراسة ($\alpha=0,05$)					

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتمادا على مخرجات spss

من خلال الجدول رقم(24) نلاحظ أن مستوى الدلالة المحسوب ($\alpha=0.00$) وهو أقل من مستوى الدلالة محدد مسبقا ($\alpha=0.05$) إذن الفرضية تقبل وعليه "هناك اهتمام بتطبيق المحاسبية التحليلية داخل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة" وهذا ماأكدته المتوسط الحسابي.

الفرع الثاني: اختبار الفرضية الرئيسية الثانية وفرضيتها الفرعية

تم استخدام اختبار t للعينات المستقلة Independent-Samples T-test لمعرفة الفروق في آراء العينة تبعا لمتغير طبيعة المؤسسة نظرا لاحتوائه على خيارين فقط للإجابة، أما في بقية المتغيرات فقد تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي One Way Anova . حيث جاءت صيغة الفرضية الرئيسية كالتالي: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0,05$) في إجابات أفراد العينة حول الاهتمام بتطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تعزى لخصائص المؤسسة (النشاط، طبيعة المؤسسة، الشكل القانوني، عدد العمال)". ولاختبار هذه الفرضية الرئيسية نختبر أولا فرضياتها الفرعية، حيث تناولت كل فرضية متغير معين كما الاعتماد على قاعدة القرار التالية:

إذا كانت قيمة مستوى (α) أقل من 0.05 إذن ترفض الفرضية "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية" وتقبل الفرضية البديلة "توجد فروق ذات دلالة إحصائية"

إذا كانت قيمة مستوى الدلالة (α) أكبر من 0.05 إذن تقبل الفرضية "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية" وترفض الفرضية البديلة "توجد فروق ذات دلالة إحصائية"

1- اختبار الفرضية الفرعية الأولى

لاختبار الفرضية الفرعية الأولى: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0,05$) في إجابات أفراد العينة حول الاهتمام بتطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تعزى لاختلاف نشاطهم" فقد تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي One Way Anova لمعرفة الفروق في آراء العينة تبعا لمتغير نشاط المؤسسة.

وكانت نتائج الفرضية الفرعية الأولى كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم (25): إجابات أفراد العينة حول محور اهتمام بالمحاسبة التحليلية تبعا لمتغير نشاط المؤسسة

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة F	القيمة الاحتمالية
بين المجموعات	0.667	2	0.333	0.111	0.895
داخل المجموعات	82.000	27	3.037		
المجموع الكلي	82.667	29			

المصدر: من إعداد الطالبتين من اعتماد على مخرجات spss

من خلال نتائج الجدول رقم (25) نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لمحور الاهتمام بتطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تبعا لمتغير النشاط تساوي (0.895) وهي أكبر من مستوى الدلالة محدد مسبقا في الدراسة ($\alpha = 0.05$) مما يعني على عدم وجود فرق ذو دلالة إحصائية في إجابات العينة حول الاهتمام بتطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تعزى لاختلاف نشاط المؤسسة. ويمكن تفسير ذلك بكون الاقتصاد الجزائري يمتاز كونه اقتصاد غير رسمي و نظرا لعدم وجود تنافسية بين أغلب المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في مختلف القطاعات، وهذا ما جعل تطبيق المحاسبة التحليلية متشابهة في مختلف القطاعات سواء كان صناعية، تجارية أو خدماتية.

وهذا ما يقتضي أن الفرضية الفرعية الأولى والتي تنص على أنه: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0,05$) في آراء أفراد العينة حول الاهتمام بتطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تعزى لاختلاف نشاط المؤسسة".

2- اختبار الفرضية الفرعية الثانية

ولاختبار الفرضية الفرعية الثانية: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0,05$) في إجابات أفراد العينة حول الاهتمام بتطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تعزى لاختلاف طبيعة المؤسسة" فقد تم استخدام اختبار t لعينات المستقلة Independent-Samples T-test لمعرفة الفروق في آراء العينة تبعاً لمتغير طبيعة المؤسسة. وكانت نتائج الفرضية الفرعية الأولى كما هي موضحة في الجدول: الجدول رقم (26): إجابات أفراد العينة حول محور الاهتمام بتطبيق المحاسبة التحليلية تبعاً لمتغير طبيعة المؤسسة

طبيعة المؤسسة	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	القيمة الاحتمالية
مستقلة	24	2.17	1.633	0.443	0.606
فرع	6	3.00	1.897		

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتماد على مخرجات spss

من خلال نتائج الجدول رقم (26) نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لمحور الاهتمام بالمحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تبعاً لمتغير طبيعة النشاط تساوي (0.606) وهي أكبر من مستوى الدلالة محدد مسبقاً في الدراسة (0.05) مما يعني عدم وجود فروق ذو دلالة إحصائية في إجابات أفراد العينة حول الاهتمام بتطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تعزى لاختلاف طبيعة المؤسسة. لأن المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة مهما كانت طبيعتها سواء مستقلة أو فرع لا يمكن الاستغناء عنها في تسجيل وتبويب وتحليل وتلخيص التكاليف.

وهذا ما يقتضي قبول الفرضية الفرعية الثانية والتي تنص على أنه: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0,05$) في إجابات أفراد العينة حول الاهتمام بتطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تعزى لاختلاف طبيعة المؤسسة".

3- اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

ولاختبار الفرضية الفرعية الثالثة: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0,05$) في إجابات أفراد العينة حول الاهتمام بتطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تعزى لاختلاف الشكل القانوني". فقد تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي One Way Anova لمعرفة الفروق في آراء العينة تبعاً لمتغير الشكل القانوني.

وكانت نتائج الفرضية الفرعية الثالثة كما هي موضحة في الجدول:

الجدول رقم(27): إجابات أفراد العينة حول محور الاهتمام بتطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تبعا لمتغير الشكل القانوني

القيمة الاحتمالية	قيمة f	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	
0.789	0.425	1.316	4	5.264	بين المجموعات
		3.096	25	77.403	داخل المجموعات
			29	82.667	المجموع الكلي

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتماد على مخرجات spss

من خلال نتائج الجدول رقم (27) نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لمحور الاهتمام بالمحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تبعا لمتغير الشكل القانوني تساوي (0.789) وهي اكبر من مستوى الدلالة محدد مسبقا في الدراسة (0.05) مما يعني عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد حول الاهتمام بتطبيق المحاسبة التحليلية تعزى لاختلاف الشكل القانوني. إذ إن شركات الأموال (شركة ذات أسهم، شركات ذات مسؤولية محدودة، شركة ذات شخص وحيد وذات مسؤولية محدودة) ، وشركات الأشخاص (شركة تضامن) ، ومؤسسات فردية (ذات شخص طبيعي) تقوم بتطبيق نفس المحاسبة التحليلية بنفس الطريقة لان حاجياتها متماثلة فيما يخص التكاليف.

وهذا يقضي قبول الفرضية الفرعية الثالثة والتي تنص على انه: " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0,05$) في إجابات أفراد العينة حول تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تعزى لاختلاف الشكل القانوني".

4- اختبار الفرضية الفرعية الرابعة

ولاختبار الفرضية الفرعية الرابعة: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0,05$) في إجابات أفراد العينة حول الاهتمام بتطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تعزى لاختلاف عدد العمال". فقد تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي One Way Anova لمعرفة الفروق في آراء العينة تبعا لمتغير عدد العمال.

وكانت نتائج الفرضية الفرعية الرابعة كما هي موضحة في الجدول:

الجدول رقم (28): إجابات أفراد العينة حول محور الاهتمام بتطبيق المحاسبة التحليلية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تبعا لمتغير عدد العمال

القيمة الاحتمالية	قيمة f	متوسط المربعات	درجة الحرية	مجموع المربعات	
0.711	0.345	1.031	2	2.061	بين المجموعات
		2.985	27	80.605	داخل المجموعات
			29	82.667	المجموع الكلي

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتماد على مخرجات spss

من خلال نتائج الجدول رقم (28) نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لمحور الاهتمام بتطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تبعا لمتغير عدد العمال تساوي (0.711) وهي اكبر من مستوى الدلالة محدد مسبقا في الدراسة (0.05) مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد حول الاهتمام بتطبيق المحاسبة التحليلية تعزى لاختلاف عدد العمال.

نجد أن رغم زيادة عدد العمال في مؤسسات الصغيرة والمتوسطة لا يؤدي إلى اختلاف في تطبيق محاسبة التحليلية و هذا مايدل على انه زيادة عدد العمال لا يؤثر تطبيق تقنيات محاسبة التحليلية، وإن كبر حجم المؤسسة لا يزيد من تطبيق تقنيات المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية. وهذا يقضي قبول الفرضية الفرعية الرابعة والتي تنص على انه: " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0,05$) في إجابات أفراد العينة حول تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تعزى لاختلاف عدد العمال".

بناءا على نتائج اختبار الفرضيات الفرعية الأولى، والثانية، والثالثة، والرابعة سابقة الذكر تقبل الفرضية الرئيسية الثانية التي تنص على: " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0,05$) في إجابات أفراد العينة حول الاهتمام بتطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تعزى لخصائص المؤسسة (النشاط، الطبيعة، الشكل القانوني، عدد العمال)".

الفرع الثالث: اختبار الفرضية الثالثة وفرضياتها الفرعية

تم استخدام اختبار t للعينات المستقلة Independent-Samples T-test لمعرفة الفروق في آراء العينة تبعا لمتغير الجنس، تخصص المسير نظرا لاحتوائه على خيارين فقط للإجابة، أما في بقية المتغيرات فقد تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي One Way Anova .

حيث جاءت صيغة الفرضية الرئيسة كالتالي: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0,05$) في إجابات أفراد العينة حول الاهتمام بتطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تعزى لخصائص الميسرين (الجنس، السن، تخصص المسير، المستوى الدراسي، هدف المسير)". ولاختبار هذه الفرضية الرئيسية نختبر أولاً فرضياتها الفرعية، حيث تناولت كل فرضية متغير معين كما الاعتماد على قاعدة القرار التالية:

إذا كانت قيمة مستوى (α) اقل من 0.05 إذن ترفض الفرضية "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية" وتقبل الفرضية البديلة "توجد فروق ذات دلالة إحصائية"

إذا كانت قيمة مستوى الدلالة (α) أكبر من 0.05 إذن تقبل الفرضية "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية"

1- اختبار الفرضية الفرعية الأولى

ولاختبار الفرضية الفرعية الأولى: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0,05$) في إجابات أفراد العينة حول الاهتمام بتطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تعزى لاختلاف جنسهم"، تم استخدام اختبار t للعينات المستقلة Independent-Samples T-test لمعرفة الفروق في آراء العينة تبعاً لمتغير الجنس.

وكانت نتائج الفرضية الفرعية الأولى كما هي موضحة في الجدول رقم

الجدول رقم (29): إجابات أفراد العينة حول محور الاهتمام بتطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تبعاً لمتغير جنس المسير

القيمة الإجمالية	قيمة t	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العدد	الجنس المسير
0.785	0.076	1.647	2.22	27	ذكر
		2.082	3.33	3	أنثى

المصدر: من إعداد الطالبين اعتماد على مخرجات spss

من خلال نتائج الجدول أعلاه رقم (29) نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لمحور الاهتمام بتطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تبعاً لمتغير جنس المسير المعلومات تساوي (0.785) وهي أكبر من مستوى الدلالة محدد مسبقاً في الدراسة (0.05) مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد العينة حول الاهتمام بتطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تعزى لجنس الميسرين.

وهذا يعني سواء كان مسير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة نكر أو أنثى لا يوجد اختلاف في تطبيق المحاسبة التحليلية ، أي لا يكون الجنس دافع لتطبيق المحاسبة التحليلية داخل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة. وهذا ما يقتضي قبول الفرضية الفرعية الأولى والتي تنص على انه: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0,05$) في إجابات أفراد العينة حول الاهتمام بتطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تعزى لاختلاف جنس المسيرين (ذكر، أنثى)".

2- اختبار الفرضية الفرعية الثانية

ولاختبار الفرضية الفرعية الثانية: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0,05$) في إجابات أفراد العينة حول الاهتمام بتطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تعزى لاختلاف سن المسيرين"، تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي One Way Anova لمعرفة الفروق في آراء العينة تبعا لمتغير سن المسيرين.

وكانت نتائج الفرضية الفرعية الثانية كما هي موضحة في الجدول رقم

الجدول رقم(30): إجابات أفراد العينة حول محور الاهتمام بتطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تبعا لمتغير سن المسير

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة f	القيمة الاحتمالية
بين المجموعات	10.301	3	3.434	1.234	0.317
داخل المجموعات	72.364	26	2.783		
المجموع الكلي	82.667	29			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss

من خلال نتائج الجدول أعلاه رقم (30) نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لمحور الاهتمام بتطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تبعا لمتغير سن المسيرين تساوي (0.317) وهي أكبر من مستوى الدلالة محدد مسبقا في الدراسة (0.05) مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد العينة حول الاهتمام بتطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تعزى سن المسيرين.

على الرغم من اختلاف سن المسير نجد أن تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة يتم بنفس الطريقة ونفس التقنيات حيث لا يكون لسن تأثير في مستوى التطبيق، وإن خبرة المسير لا تؤدي إلى تطبيق تقنيات المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية.

وهذا ما يقتضي قبول الفرضية الفرعية الثانية والتي تنص على أنه: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0,05$) في إجابات أفراد العينة حول الاهتمام بتطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تعزي لاختلاف سن المسيرين".

3- اختبار الفرضية الفرعية الثالثة

ولاختبار الفرضية الفرعية الثالثة: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0,05$) في إجابات أفراد العينة حول الاهتمام بتطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تعزي لاختلاف المستوى الدراسي للمسيرين " تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي One Way Anova لمعرفة الفروق في آراء العينة تبعاً لمتغير سن المسيرين.

فكانت نتائج اختبار هذه الفرضية كما هي موضحة في الجدول التالي:

الجدول رقم(31): إجابات أفراد العينة حول محور الاهتمام بتطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تبعاً لمتغير المستوى الدراسي

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة f	القيمة الاحتمالية
بين المجموعات	8.268	4	2.067	0.695	0.603
داخل المجموعات	74.399	25	2.976		
المجموع الكلي	82.667	29			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss

نلاحظ من الجدول رقم (31) أن القيمة الإحصائية حول محور الاهتمام بتطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تبعاً لمتغير المستوى الدراسي تساوي (0.603) وهي أكبر من مستوى الدلالة محدد مسبقاً في الدراسة (0.05) مما يعني أنه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد العينة حول تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تعزي لاختلاف مستويات دراسة مسيري المؤسسات (ثانوي، تكوين مهني، تقني سامي، ليسانس، ماستر، دكتوراه).

على الرغم من ارتفاع المستوى الدراسي للمسير فان تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة يقوم على نفس الأسس التي تبنى عليها المحاسبة التحليلية، وهذا يعني أن كون المسير ذو مستوى دراسي أعلى لا يؤدي إلى تطوير تطبيقات تقنيات المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية. وبالتالي حسب قاعدة القرار المعتمدة فإننا نقبل الفرضية الفرعية الثالثة وهذه ما تشير إليه: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0,05$) في إجابات أفراد العينة حول تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تعزى لاختلاف مستويات دراسة مسيري المؤسسات (ثانوي، تكوين مهني، تقني سامي، ليسانس، ماستر، دكتوراه)".

رابعا- اختبار الفرضية الفرعية الرابعة

ولاختبار الفرضية الفرعية الرابعة: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0,05$) في إجابات أفراد العينة حول الاهتمام بتطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تعزى لاختلاف تخصص المسير"، تم استخدام اختبار t للعينات المستقلة Independent-Samples T-test لمعرفة الفروق في آراء العينة تبعا لمتغير تخصص المسير.

وكانت نتائج الفرضية الفرعية الرابعة كما هي موضحة في الجدول

الجدول رقم(32): إجابات أفراد العينة حول محور الاهتمام بتطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تبعا لمتغير تخصص المسير.

تخصص المسير	العدد	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	قيمة t	القيمة الاجمالية
علوم التسيير	14	2.29	1.816	1.074	0.309
تخصص اخر	16	2.38	1.628		

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتماد على مخرجات spss

من خلال نتائج الجدول أعلاه رقم (32) نلاحظ أن القيمة الاحتمالية لمحور الاهتمام بتطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تبعا لمتغير تخصص المسير المعلومات تساوي (0.309) وهي اكبر من مستوى الدلالة محدد مسبقا في الدراسة (0.05) مما يدل على عدم وجود فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد العينة حول الاهتمام بتطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تعزى تخصص المسيرين.

رغم اختلاف تخصص المسير فان تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة يكون بنفس الصورة وهذا نتيجة لإتباع مبادئ وتقنيات التي تقوم عليها المحاسبة التحليلية. وإن كون المسير في

المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية ذو تخصص علوم التسيير لا يؤدي إلى تطبيق تقنيات المحاسبة التحليلية ومعرفة التكاليف مقارنة بكون المسير ذو تخصص آخر. وهذا ما يقتضي قبول الفرضية الفرعية الرابعة والتي تنص على انه: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0,05$) في إجابات أفراد العينة حول الاهتمام بتطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تعزى لاختلاف تخصص المسير".

5- اختبار الفرضية الفرعية الخامسة

ولاختبار الفرضية الفرعية الخامسة: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0,05$) في إجابات أفراد العينة حول الاهتمام بتطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تعزى لاختلاف هدف المسير" تم استخدام اختبار تحليل التباين الأحادي One Way Anova لمعرفة الفروق في آراء العينة تبعا لمتغير هدف المسير. فكانت نتائج اختبار هذه الفرضية كما هي موضحة في الجدول التالي:
الجدول رقم(33): إجابات أفراد العينة حول محور الاهتمام بتطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تبعا لمتغير الهدف المسير

مصدر التباين	مجموع المربعات	درجة الحرية	متوسط المربعات	قيمة f	القيمة الاحتمالية
بين المجموعات	1.000	3	0.333	0.106	0.956
داخل المجموعات	81.667	26	3.141		
المجموع الكلي	82.667	29			

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات spss

نلاحظ من الجدول رقم (33) أن القيمة الإحصائية حول محور الاهتمام بتطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تبعا لمتغير هدف المسير تساوي (0.956) وهي اكبر من مستوى الدلالة محدد مسبقا في الدراسة (0.05) مما يعني انه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد العينة حول الاهتمام بتطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تعزى لاختلاف هدف المسير. رغم تعدد أهداف المسير فان تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بصفة متماثلة وهذا ما يعني أن هدف المسير لا يغير من مستوى تطبيق تقنيات المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

وبالتالي حسب قاعدة القرار المعتمدة فإننا نقبل الفرضية الفرعية الثالثة المتمثلة في: "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0,05$) في إجابات أفراد العينة حول الاهتمام بتطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تعزى لاختلاف هدف المسير".

بناء على نتائج اختبار الفرضيات الفرعية الأولى، والثانية، والثالثة، والرابعة، والخامسة سابقة الذكر تقبل الفرضية الرئيسية الثالثة التي تنص على: " لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0,05$) في إجابات أفراد العينة حول الاهتمام بتطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة تعزى لخصائص المسيرين".

خلاصة:

من خلال الدراسة الميدانية على عينة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لولاية جيجل، ومناقشة نتائج وآراء عينة الدراسة حول واقع المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، بالإعتماد على مجموعة من الأساليب الإحصائية المتمثلة في المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والتكرارات والنسب المئوية المتعلقة بهذا الإستبيان، والنظر إلى هذا الأخير على أنه هو الأداة الملائمة والفعالة للحصول على المعلومات أو بيانات المرتبطة بموضوع الدراسة.

لقد كشفت هذه الدراسة من خلال عرض وتحليل إجابات أفراد عينة الدراسة، أن أغلبية أفراد عينة الدراسة لديهم اهتمام بالمحاسبة التحليلية بشكل ملحوظ، وتوجه بشكل معقول لإستعمال طرق المحاسبة التحليلية التي كشفت الدراسة عن ممارسة طريقة نظام تكاليف على أساس الأنشطة بنسبة مرتفعة وتختلف درجة إستعمال الأنظمة الأخرى حسب طبيعة المؤسسة، وذلك لتلبية إحتياجات المسيرين و بسبب دقة النتائج المتحصل عليها، ولزيادة قدرتها على التنظيم والتخطيط والمنافسة في المحيط الذي تنشأ فيه، فقد أظهرت النتائج انه لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية حول تطبيق المحاسبة التحليلية تعزى لخصائص المؤسسة وخصائص المسير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية بولاية جيجل على عكس مختلف الدراسات التي أجريت في تونس وفرنسا والتي وجدت إختلافات في تطبيق المحاسبة التحليلية تعزى لخصائص المؤسسة وخصائص المسير .

خاتمة

الخاتمة:

لقد تبين لنا من خلال دراستنا للمحاسبة التحليلية أن هذا النظام يعتبر الحلقة المكتملة للمحاسبة المالية، حيث تعد أكثر فعالية من خلال مجموع الطرق والتقنيات التي تحتوي عليها، وذلك بفضل مرونة هذه الطرق التي تلعب دورا في تعزيز مكانتها. ولقد شهدت المحاسبة التحليلية تطورا مهما في أنظمتها واستخدامها للإستفادة من مزايا كل طريقة، والإطلاع على مفاهيم وخصائص المحاسبة التحليلية حيث تعتبر تقنية لمعالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة المالية، وتحليل وتنظيم المعلومات المالية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، فهدفها الأساسي إزالة الغموض و التردد وتوجيه نحو نظام الأفضل الذي يسمح للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالسعي وراء البقاء والإستمرارية من خلال جودة القرارات التي يتخذها مسيرها وفق لإستراتيجية التي تتماشى مع السياسة الممنهجة للمؤسسة.

أولا- النتائج:

توصلنا من خلال دراستنا إلى عدة نتائج نظرية و تطبيقية، ويمكن تلخيص أهمها فيما يلي:

النتائج الخاصة بالجانب النظري:

- ✓ المحاسبة التحليلية بدأت منذ القرون الأولى كفن يتوجب إتقانها، ثم عرفت عدة تغيرات وتطورات إلى أن وصلت إلى ما هي عليه من علم له مفاهيم وقواعد ومبادئ؛
- ✓ إن أهمية المحاسبة التحليلية تظهر ضمن الطرق لحساب التكاليف وتحليلها؛
- ✓ اعتبار المحاسبة التحليلية أداة إستراتيجية وإتساع مجالات إستخدامها في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة و مكانتها الرفيعة بما توفره من معلومات ومعطيات في مجال التخطيط والرقابة مما يسهل عليها إتخاذ القرارات الهادفة؛
- ✓ من أهداف المحاسبة التحليلية إزالة الغموض والتردد في التوجيه نحو نظام الأفضل من خلال إختيار للإستراتيجية التي تتلاءم مع سياستها للسعي وراء إلقاء والاستمرارية وتحسين جودة القرارات التي يتخذها مسيري المؤسسات الصغيرة والمتوسطة؛
- ✓ أساس دراسة التكاليف وسعر التكلفة هو دراسة عناصر التكاليف وطرق المستعملة وتحميلها وحسابها؛
- ✓ يتم الفصل بين التكاليف اعتمادا على معايير وتصنيفات إلى تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة كما نجد تكاليف ثابتة وأخرى متغيرة؛
- ✓ لا يوجد تعريف موحد للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة عبر كافة الدول، كما بجدر الإشارة إلى أن كل دولة تعتمد على معايير محددة لتعريفها على غرار الجزائر التي وضعت تعريفا لها إعتقادا على معايير مختلفة وبموجب القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة؛

✓ التسيير الاستراتيجي يسمح لمسير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالتكيف مع الظروف المحيطة بها ومنافسيها وتخصيص الموارد واستغلال الفرص الممكنة، ومعرفة نقاط القوة لها لتركز عليها وتجنب نقاط الضعف التي قد توقعها في خطر.

النتائج الخاصة بالجانب التطبيقي:

✓ كما أثبتت النتائج التطبيقية صحة الفرضية الأولى والتي معناها أنه هناك إهتمام بالوظيفة المحاسبية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة؛

✓ كما أثبتت النتائج التطبيقية صحة الفرضية الثانية والتي مفادها "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد العينة حول تطبيق المحاسبة التحليلية تعزى لخصائص المؤسسة (النشاط، الطبيعة، عدد العمال) عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha = 0,05$)؛

✓ كما أثبتت النتائج التطبيقية صحة الفرضية الثالثة والتي مفادها "لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد العينة حول تطبيق المحاسبة التحليلية تعزى لخصائص المسيرين (الجنس، السن، المستوى الدراسي، تخصص المسير، هدف المسير) عند مستوى الدلالة الإحصائية ($\alpha = 0,05$)؛

✓ وبعد التحليل لما جاء في الدلائل الإحصائية كما وكيفا، فقد تبين بان نسبة تحقيق الفرضيات بنسبة كلية، وانطلاقا من الفرضيات الفرعية التي تم التوصل إليها تثبت بان الفرضيات الرئيسية للدراسة قد تحققت بشكل كلي.

ثانيا- الإقتراحات:

من خلال النتائج التي توصلنا لها وقمنا بعرضها سواء من الجانب النظري أو التطبيقي، يمكننا تقديم بعض التوصيات التي يمكن لها أن تكون حلول لبعض المشكلات و صعوبات لواقع المحاسبة التحليلية في مؤسسات الصغيرة والمتوسطة نذكر منها:

✓ من الضروري أن يكون مسير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة على دراية بمفاهيم وأساليب تطبيق المحاسبة التحليلية؛

✓ من الضروري على المؤسسات الصغيرة والمتوسطة إتباع طرق المحاسبة التحليلية أكثر، محاولة الإعتماد عليها من أجل إكتسابها أهمية كبيرة من الناحية العلمية، وهذا يعود لها بمجموعة من الفوائد؛

✓ إنشاء دورات تكوينية لتأهيل المسيرين بجميع الجوانب النظرية والعلمية لمحاسبة التحليلية، وكيفية تطبيق تقنياتها؛

✓ التنسيق بين المؤسسات والجامعات في ميدان المعلومات والتطورات التي تحصل في جانب المحاسبة التحليلية، وإعتمادها كمقياس يتماشى مع الطالب على طول مشواره الدراسي الجامعي، تمكنه من تكوين منظومة معلوماتية تساعده في المستقبل لتسيير المؤسسات عامة والصغيرة والمتوسطة خاصة.

ثالثا- آفاق الدراسة:

نرى أن موضوع واقع المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لا يزال طويلا للقيام بمزيد من الدراسات، فمن الضروري الإستمرار بالبحث في مجال المحاسبة التحليلية، ومن ضمن الأبحاث التي قد تثير إهتمام الباحثين تتمثل في:

- ✓ دور المحاسبة التحليلية في تفعيل القرار الإستراتيجي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة؛
- ✓ إدارة التكاليف داخل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة؛
- ✓ إشكالية تطبيق المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة؛
- ✓ دور التسيير الاستراتيجي في رفع كفاءة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

1- الكتب

- 1 احمد الظاهر، محمد أبو نصار، المحاسبة الإدارية، الشركة العربية للتسويق والتوريدات، القاهرة، 2008.
- 2 احمد خليل جمعة وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، الأردن، 1999.
- 3 احمد رحموني، المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ودورها في إحداث التنمية الشاملة في الاقتصاد الجزائري، الطبعة الأولى، المكتبة المصرية للنشر والتوزيع، 2011.
- 4 إسماعيل يحي التكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية (قضايا معاصرة)، الطبعة الأولى، دار الـراية للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص ص 66 67.
- 5 إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص 34.
- 6 اسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
- 7 بوعلام بوشاشي، المنير في محاسبة التحليلية، دار هومة للطباعة و نشر و توزيع، الجزائر، 2002.
- 8 جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، 2006.
- 9 رضوان حلوة حنان وآخرون، محاسبة التكاليف المعيارية، مكتبة الثقافة للنشر، الأردن، 1998.
- 10 حسين حريم، مبادئ الإدارة الحديثة: النظريات والعمليات الإدارية ووظائف المنظمة، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2006.
- 11 حسين حيانبي، نظرية التكاليف، كلية الاقتصاد، جامعة حلب، سوريا، 2005.
- 12 رابح خوني و رقية حساني، المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ومشكلات تمويلها، الطبعة الأولى، ايتراك للطباعة والنشر والتوزيع، 2008، الجزائر،
- 13 سارة عزابرية، المحاسبة التحليلية-الأصول العلمية والعملية-، ألفا للنشر، الطبعة الأولى، تبسة، 2020.

- 14 عبد الرزاق ابن الحبيب ، اقتصاد وتسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004.
- 15 عبد الكريم بويقوب، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات، الجامعية، الجزائر، 2009.
- 16 عبد المنعم مبارك صلاح الدين ، عطية عبد الحي مرعي، أنظمة التكاليف لإغراض قياس تكلفة الإنتاج والخدمات في بيئة الأعمال الحديثة، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008.
- 17 غسان فلاح سلامة المطارنة، مقدمة في محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن.
- 18 فريد عبد الفتاح زكرياء ، محاسبة التكاليف، دراسة نظرية وتطبيقية، الدار الجامعية، القاهرة، 2000.
- 19 لؤي محمد وديان ، محاسبة التكاليف المعيارية، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان.
- 20 محمد السيد إسماعيل ، الإدارة الإستراتيجية (مفاهيم، وحالات تطبيقية)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
- 21 محمد الفيومي محمد، مقدمة في أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، بيروت، 1990.
- 22 محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، المحاسبة الإدارية، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2004.
- 23 محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي ، مبادئ محاسبة التكاليف، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2004.
- 24 محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، محاسبة التكاليف، دار وائل للنشر والتوزيع، مصر، 2008.
- 25 محمد صقور، رعد الصرن، الإدارة الإستراتيجية، الجامعة الافتراضية السورية، سوريا، 2018.

- 26 محمد غنيم عثمان ، التخطيط أسس ومبادئ عامة، دار صفا للنشر والتوزيع، عمان، 2006.
- 27 مصطفى محمود أبو بكر، التنظيم الإداري في المنظمات المعاصرة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، الإسكندرية، 2005.
- 28 نائل عدس، نضال الخلف، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، دار جهينة للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
- 29 ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، المحاسبة التحليلية، الجزء الاول، دار المحمدية، الجزائر، 2000.
- 30 نور احمد عبد الناصر، وعليان الشريف، محاسبة التكاليف الصناعية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2002.
- 2- المذكرات**
- 1 إبراهيم عباس معاد الباقر، دور التكاليف المعيارية في قياس وتحديد تكلفة الإنتاج الصناعي، مذكرة ماجستير، جامعة النيلين
- 2 احمد حابي ، دراسة مقارنة التكاليف التقليدية، وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 3، 2010/2011.
- 3 احلام محمدي، دور البنوك التجارية في تمويل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مذكرة ماستر، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2018/2019.
- 4 أسماء زراية، أثار سياسة تأهيل المؤسسات الصغيرة و المتوسطة على النمو الاقتصادي في الجزائر، مذكرة لنيل شهادة ماستر، جامعة متتوري، قسنطينة، 2011.
- 5 أسماء قريقة، دور الثقافة المسير في بناء سلوك إبداعي للعامل، مذكرة ماستر، علم الاجتماع، جامعة المسيلة، 2012/2016.
- 6 الشريف جاب الله ، دور التكاليف المعيارية في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، جامعة الحاج لخضر، باتنة ، 2008/2009.
- 7 أمين بن سعيد، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 3، 2009/2010.
- 8 جمال الدين كعواش، اثر الممارسات الإدارية للمالك-المسير على أداء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016/2017.

- 9 جهاد عشارتي، اثر شخص المالك المسير على أداء مؤسسات قطاع البناء، مذكرة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة وهران، 2018/2017.
- 10 حمزة بوغابة، نصر الدين مزداوت، نظام التكلفة التقديرية (المعيارية والمستهدفة) ودوره في اتخاذ القرار، مذكرة ماستر، جامعة محمد الصديق بن يحيى، جيجل، 2016/2015.
- 11 خالد هادفي، دور المحاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2013/2012.
- 12 دلال حطاب، اثر أنظمة التكاليف على الأداء التكاليفي والمالي، أطروحة دكتوراه، جامعة عبد الحميد مهري، قسنطينة، 2018/2017.
- 13 سعاد حمدي، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تحديد تكلفة الخدمة الصحية، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011/2010.
- 14 سفيان مصباح، ضيف احمد، دور المحاسبة التحليلية في تفعيل استراتيجيه المؤسسة، مذكرة ماستر، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 2018/2017.
- 15 سمية بالطيب ، بربطل هند، النظام القانوني للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة لنيل شهادة الماستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2019/2018.
- 16 صابر زيتوني، الشراكة الأجنبية كأداة لتأهيل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، أطروحة دكتوراه، جامعة عبد الحميد ابن باديس، مستغانم، 2017/2016.
- 17 صالح لخضاري، اشكالية تطبيق نظام المحاسبة التحليلية في المؤسسة، مذكرة ماجستير، جامعة منتوري، قسنطينة، 2007.
- 18 صباح شاوي، اثر التنظيم الإداري على أداء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة ماجستير، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2010/2009.
- 19 طارق فارس، دور و مكانة المؤسسات الصغيرة و المتوسطة و سبل ترقية قدرتها تنافسية ، أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه، جامعة فرحات عباس، سطيف، 2018/2017.
- 20 عبد الخطيب نمر، اعتماد طريقة الأقسام المتجانسة في المحاسبة التحليلية لتحديد الأسعار، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، بدون تاريخ.
- 21 عبد الكريم الداري، التسيير الاستراتيجي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة شهادة ماستر، جامعة احمد دراية، ادرار، 2016/2015.
- 22 عثمان عبد الله حسين ايمان، نظام التكاليف المعيارية ودورها في الرقابة وترشيد القرارات المالية بالمنشآت الصناعية، مذكرة ماجستير، جامعة النيلين، 2017.

- 23 عزمي مسعود ابو مغلي اشرف، اثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة (ABC) على تعظيم الربحية، مذكرة ماجستير، عمان، 2007.
- 24 عزيز سامية، واقع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2014/2013.
- 25 فاتح ساحل، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية، مذكرة ماجستير، جامعة الجزائر، 2003/2002.
- 26 فطيمة بوقفدة، اثر القيادة التحويلية في سلوك المواطنة التنظيمية، مذكرة ماستر، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، 2020/2019.
- 27 ليلة اوبغيز، موسى مريم، دور المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في تحقيق التنمية الاقتصادية في الجزائر، مذكرة لنيل الماستر، جامعة مولود معمري، تيزي وزو، 2015/2014.
- 28 محمد رشدي سلطاني، التسيير الاستراتيجي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالجزائر: واقعه، أهميته وشروط تطبيقه، مذكرة ماجستير، محمد بوضياف، المسيلة، 2006/2005.
- 29 محمد علي الجودي، نحو تطوير المقاولاتية من خلال التعليم المقاولاتي، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015/2014.
- 30 محمد نجيب دبابش، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحديد تكاليف الإنتاج، مذكرة ماجستير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011/2010.
- 31 ياسر عبد الرحمن، تقييم دور المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الحد من ظاهرة البطالة، مذكرة ماجستير، جامعة جيجل، 2014/2013.
- 32 ياسين سالم، الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2010/2009.

3- المجالات والملتقيات

- 1 أليزيد ساحري، نظام التكلفة المستهدفة مدخل استراتيجي لإدارة التكلفة، مجلة الاقتصاد الصناعي، جامعة فرحات عباس، سطيف، العدد14، 2018.
- 2 جميلة سليمان، تقرير مبدا المساءلة الجزائية للمسير الفعلي للشركات التجارية، مجلة الدراسات الحقوقية، العدد التاسع.
- 3 حسن السليم فيصل زماط، التكاليف على أساس الأنشطة وتطبيقها في المؤسسات الصحية الصغيرة، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد67، الجامعة المستنصرية، العراق، 2007.
- 4 عبد الحميد بوخاري وآخرون، نحو تطبيق طريقة التكاليف المتغيرة في المستشفيات العامة، مجلة التنظيم والعمل، المجلد05، العدد03، تقرت، الجزائر، 2016.

- 5 عبد الشكور عبد الرحمن الفراء، قياس فعالية نظام محاسبة التكاليف، مجلة جامعة الأزهر بغزة، سلسلة العلوم الإنسانية، المجلد 14، العدد 2، 2012.
- 6 عبد القادر خريش ، التسيير الاستراتيجي، مجلة دراسات في علم الاجتماع المنظمات، المجلد 05، العدد 02، 2016.
- 7 محسن عواطف، سليمان ناصر، تمويل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالصيغ المصرفية الإسلامية، الملتقى الدولي الأول حول الاقتصاد الاسلامي، ورقلة.
- 8 محمد رشدي سلطاني، المقاربات النظرية للقدرات الاستراتيجية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مجلة البحوث الادارية والاقتصادية، العدد 03، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2018.
- 9 نصيرة اوبختي، بوهنة كلثوم، المحاسبة التحليلية ودورها في عملية اتخاذ القرارات، مجلة الإستراتيجية والتنمية، بدون تاريخ.

4-المحاضرات

- 1 عمارة شريف، محاضرة في مقياس المقاولاتية، جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، 2018/2017.
 - 2 عرقابي عادل، دروس في المحاسبة التحليلية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2018/2017.
- 5-المواقع الالكترونية
- 1 <https://taougrite.yoo7.com> منتدى زيان احمد للمعرفة.

6-المراجع الاجنبية

- 7- Abdeallah Boughaba, **comptabilité analytique**, BERTI EDITION, 2eme édition, ALGER, 1994, p176.
- 8- Alexander Mersereaw, Hugues Boisvert, Collude Lourin, **"LA COMPTABILITE DE MANAGEMENT"** Paris de décision et control ,4^e édition, erri, 2007, canada.
- 9- P.Boisseilier, L.Chalencon, D.Doriol, P.dujardin, Y.Mard, U.Mayrhofer, **contrôle de gestion**, paris, 2013.
- 10- Darren, Lee-Ross, conard Lashley, **Entepenurship and Small Business Management in the Hospitality Industry**. Elsevier Ltd. Oxford, 2009.
- 11- franklin Charles Edmond ramanglahy Capacité d'absorption de l'information , compétitive et performance des PME exportatrices :

une étude empirique, thèse présente à la faculté des études supérieures en vue de l'obtention du grade de philosophie Doctor (ph . D) en adiminitstreition, université de Montréal, 05 janvier 2001

- 12- jamila Kansab, **l'impact la mise a niveau sur les performances des pme algériennes**, université d'Oran 2,2016/2017.
- 13- Jan de Kok, Claudia Deijl, *Is Small Still Beautiful Literature of Review of Recent Empirical Evidence on the Contributuion of SMEs to Employment Creation*, Edition Interntional Labour Organizations (ILO), 2013
- 14- hansen, Maryanne, M.Mowen, **Coste mangement: accounting and control**, 6th édition, Thomson, southwestern, white states of American, 2016.
- 15- LOUIS dubrulle,Didier Jourdain , **comptabilité Analytique de gestion** , dunod , paris, 2000.
- 16- Rapin, J.Poly, , 2^e édition, **comptabilité Analytique d'exploitation**, dunod, paris 1966.

الملاحق

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

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية
وقسم علوم التسيير
تخصص: إدارة مالية

إستمارة استبيان

يشكل هذا الإستبيان جزء من الدراسة التي سيجريها الباحث في إطار إعداد مذكرة تخرج للحصول على شهادة الماستر في علوم التسيير ، تخصص " إدارة مالية " بعنوان (واقع المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لولاية جيجل).
إن الهدف من هذا البحث الأكاديمي هو دراسة واقع المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة و بيان دورها في مساعدة المسيرين في تحقيق أهداف المؤسسة الإقتصادية و تعزيز من مكانتها التنافسية.
و سوف تزودنا المعلومات التي تدلون بها في تحقيق أهداف هذا البحث، لذا نلتمس منكم الإجابة على الأسئلة المطروحة في هذا الاستبيان بكل دقة و موضوعية، علما بان إجاباتكم ستعامل بسرية تامة، و لن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

شاكرين لكم حسن تعاونكم

1 خصائص بالمؤسسة

1_ ماهو النشاط الرئيسي لمؤسستكم ؟

صناعي تجاري خدمي

2_ هل هذه المؤسسة:

مؤسسة مستقلة فرع

3_ ماهو الشكل القانوني لمؤسستكم ؟

شركة ذات أسهم

شركة ذات مسؤولية محدودة

شركة تضامن

شركة ذات شخص وحيد وذات مسؤولية محدودة

شخص طبيعي

4_ ماهو عدد عمال مؤسستكم ؟

من 1 إلى 9 عامل من 10 إلى 49 عامل

من 50 إلى 250 عامل

2 معلومات خاصة عن المسيرين

5_ الجنس:

ذكر أنثى

6_ السن:

من 20 إلى 29 من 30 إلى 39

من 40 إلى 49 أكثر من 50

7_ المستوى الدراسي:

<input type="checkbox"/>	ثانوي	<input type="checkbox"/>	تكوين مهني	<input type="checkbox"/>	تقني سامي
<input type="checkbox"/>	ليسانس	<input type="checkbox"/>	ماستر	<input type="checkbox"/>	دكتوراه

8_ تخصص المسير :

<input type="checkbox"/>	علوم التسيير	<input type="checkbox"/>	تخصص آخر
--------------------------	--------------	--------------------------	----------

9_ هدف المسير؟

<input type="checkbox"/>	البحث عن النمو	<input type="checkbox"/>	البحث عن الاستقلالية
<input type="checkbox"/>	البحث عن الديمومة	<input type="checkbox"/>	البحث عن الأرباح

3_ وظيفة المحاسبية داخل المؤسسة

10_ هل المؤسسة توظف محاسب ؟

<input type="checkbox"/>	نعم	<input type="checkbox"/>	لا
--------------------------	-----	--------------------------	----

11_ هل يوجد نظام المحاسبة التحليلية داخل مؤسستكم ؟

<input type="checkbox"/>	نعم	<input type="checkbox"/>	لا
--------------------------	-----	--------------------------	----

12_ هل استعمال تقنيات المحاسبة التحليلية داخل المؤسسة تتطلب تكوين محاسبي ؟

<input type="checkbox"/>	نعم	<input type="checkbox"/>	لا
--------------------------	-----	--------------------------	----

13_ هل المسير في المؤسسة يساهم في عملية حساب التكاليف ؟

<input type="checkbox"/>	نعم	<input type="checkbox"/>	لا
--------------------------	-----	--------------------------	----

4 تحليل تقنيات المحاسبة التحليلية داخل المؤسسة

14_ ماهو نظام المحاسبة التحليلية المعتمد في مؤسساتكم ؟

	نظام التكاليف حسب الأنشطة
	نظام التكاليف المستهدفة
	نظام التكاليف المعيارية
	نظام التكاليف المتغيرة
	نظام تكاليف الأقسام المتجانسة
	أنظمة غير رسمية

15_ ما هو سبب اختياركم لهذا النظام في حساب التكاليف ؟

دقة النتائج المتحصل عليها

تكلفة المنخفضة لوصفها و تطبيقها

تلبية احتياجات المسيرين

عدم المعرفة بوجود طرق أخرى

Statistiques

	المسیر_هدف	المسیر_تخصص	المستوى_الدراسي	السن	الجنس	عدد_العمال	الشكل_القانوني	طبيعة_المؤسسة	نشاط_المؤسسة
N	30	30	30	30	30	30	30	30	30
Valide	30	30	30	30	30	30	30	30	30
Manquante	0	0	0	0	0	0	0	0	0

الملحق رقم (01): خصائص المؤسسة

نشاط المؤسسة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
صناعي	18	60,0	60,0	60,0
تجاري	9	30,0	30,0	90,0
خدمي	3	10,0	10,0	100,0
Total	30	100,0	100,0	

طبيعة المؤسسة

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
مستقلة	24	80,0	80,0	80,0
فرع	6	20,0	20,0	100,0
Total	30	100,0	100,0	

الشكل القانوني

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
اسهم ذات	7	23,3	23,3	23,3
محدودة مسؤولية ذات	11	36,7	36,7	60,0
نضامن	3	10,0	10,0	70,0
محدودة مسؤولية وذات وحيد شخص ذات	5	16,7	16,7	86,7
طبيعي	4	13,3	13,3	100,0
Total	30	100,0	100,0	

عدد العمال

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
9 الى 1 من	1	3,3	3,3	3,3
49 الى 10 من	19	63,3	63,3	66,7
250 الى 50 من	10	33,3	33,3	100,0
Total	30	100,0	100,0	

الملحق رقم (02): خصائص المسير

الجنس

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
ذكر	27	90,0	90,0	90,0
انثى	3	10,0	10,0	100,0
Total	30	100,0	100,0	

السن

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
29 الى 20 من	4	13,3	13,3	13,3
39 الى 30 من	11	36,7	36,7	50,0
49 الى 40 من	11	36,7	36,7	86,7
50 من اكثر	4	13,3	13,3	100,0
Total	30	100,0	100,0	

المستوى الدراسي

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
تكوين مهني	3	10,0	10,0	10,0
سامي تقني	6	20,0	20,0	30,0
ليسانس	7	23,3	23,3	53,3
ماستر	8	26,7	26,7	80,0
دكتوراه	6	20,0	20,0	100,0
Total	30	100,0	100,0	

تخصص المسير

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
التسيير علوم	14	46,7	46,7	46,7
Valide اخر تخصص	16	53,3	53,3	100,0
Total	30	100,0	100,0	

هدف المسير

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
النمو عن البحث	12	40,0	40,0	40,0
الديمومة عن البحث	5	16,7	16,7	56,7
Valide الاستقلالية عن البحث	1	3,3	3,3	60,0
الارباح عن البحث	12	40,0	40,0	100,0
Total	30	100,0	100,0	

الملحق رقم (03): وظيفة المحاسبية التحليلية

هل المؤسسة توظف محاسب ؟

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide نعم	30	100,0	100,0	100,0

هل يوجد نظام المحاسبية التحليلية داخل مؤسستكم ؟

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
لا	7	23,3	23,3	23,3
Valide نعم	23	76,7	76,7	100,0
Total	30	100,0	100,0	

هل استعمال تقنيات المحاسبية التحليلية داخل المؤسسة تتطلب تكوين محاسبى ؟

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
لا	5	16,7	16,7	16,7
Valide نعم	25	83,3	83,3	100,0
Total	30	100,0	100,0	

هل المسير في المؤسسة يساهم في عملية حساب التكاليف ؟

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
لا	3	10,0	10,0	10,0
Valides نعم	27	90,0	90,0	100,0
Total	30	100,0	100,0	

الملحق رقم (04): تقنيات المحاسبة التحليلية داخل المؤسسة

Statistiques

	Q6 ؟ مؤسستكم في المعتمد التحليلية المحاسبة نظام ماهو	
Valides	30	30
N Manquante	0	0

ماهو نظام المحاسبة التحليلية المعتمد في مؤسستكم ؟

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
الأنشطة حسب التكاليف نظام	16	53,3	53,3	53,3
المستهدفة التكاليف نظام	4	13,3	13,3	66,7
Valides المتغيرة التكاليف نظام	4	13,3	13,3	80,0
المتجانسة الأقسام حسب التكاليف نظام	6	20,0	20,0	100,0
Total	30	100,0	100,0	

Q6

	Effectifs	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
عليها المتحصل النتائج دقة	21	70,0	70,0	70,0
وتطبيقها لوصفها المنخفضة تكلفة	1	3,3	3,3	73,3
Valides المسيرين احتياجات تلبية	8	26,7	26,7	100,0
Total	30	100,0	100,0	

الملحق رقم (05): الاهتمام بالمحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 1.5					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
الاهتمام بالوظيفة المحاسبية	10,576	29	,000	,37500	,3025	,4475

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
الاهتمام بالوظيفة المحاسبية	30	1,8750	,19420	,03546

الملحق رقم (06):

ANOVA à 1 facteur

ماهو نظام المحاسبة التحليلية المعتمد في مؤسساتكم ؟

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	,667	2	,333	,110	,896
Intra-groupes	82,000	27	3,037		
Total	82,667	29			

Statistiques de groupe

	المؤسسة طبيعة	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
ماهو نظام المحاسبة التحليلية المعتمد في مؤسساتكم ؟	مستقلة	24	2,17	1,633	,333
	فرع	6	3,00	1,897	,775

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	
Hypothèse de variances égales ماهو نظام المحاسبة التحليلية المعتمد في مؤسساتكم ؟	,606	,443	- 1,085	28	,287	-,833	,768	-2,407	,740	
Hypothèse de variances inégales			-,988	6,971	,356	-,833	,843	-2,829	1,162	

Test d'échantillons indépendants

ANOVA à 1 facteur

ماهو نظام المحاسبة التحليلية المعتمد في مؤسساتكم ؟

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	5,264	4	1,316	,425	,789
Intra-groupes	77,403	25	3,096		
Total	82,667	29			

ANOVA à 1 facteur

ماهو نظام المحاسبة التحليلية المعتمد في مؤسساتكم ؟

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	2,061	2	1,031	,345	,711
Intra-groupes	80,605	27	2,985		
Total	82,667	29			

الملحق رقم (07):

Statistiques de groupe

	الجنس	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
ذكر	ماهو نظام المحاسبة التحليلية المعتمد في انثى مؤسستكم ؟	27	2,22	1,649	,317
انثى	ماهو نظام المحاسبة التحليلية المعتمد في انثى مؤسستكم ؟	3	3,33	2,082	1,202

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
Hypothèse de variances égales	,076	,785	-1,085	28	,287	-1,111	1,024	-3,209	,987
Hypothèse de variances inégales			-,894	2,288	,455	-1,111	1,243	-5,864	3,642

ANOVA à 1 facteur

ماهو نظام المحاسبة التحليلية المعتمد في مؤسستكم ؟

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	10,303	3	3,434	1,234	,317
Intra-groupes	72,364	26	2,783		
Total	82,667	29			

ANOVA à 1 facteur

ماهو نظام المحاسبة التحليلية المعتمد في مؤسساتكم ؟

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	8,268	4	2,067	,695	,603
Intra-groupes	74,399	25	2,976		
Total	82,667	29			

Statistiques de groupe

	المسير_تخصص	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
التسيير علوم	ماهو نظام المحاسبة التحليلية المعتمد في	14	2,29	1,816	,485
اخر تخصص	مؤسساتكم ؟	16	2,38	1,628	,407

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
Hypothèse de variances égales	1,074	,309	-,142	28	,888	-,089	,629	-1,377	1,198
Hypothèse de variances inégales			-,141	26,400	,889	-,089	,633	-1,390	1,212

ANOVA à 1 facteur

ماهو نظام المحاسبة التحليلية المعتمد في مؤسساتكم ؟

	Somme des carrés	ddl	Moyenne des carrés	F	Signification
Inter-groupes	1,000	3	,333	,106	,956
Intra-groupes	81,667	26	3,141		
Total	82,667	29			

الملخص:

تهدف هذه الدراسة لسعي معرفة واقع المحاسبة التحليلية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة -ولاية جيجل-. ومن أجل تحقيق هذا الهدف، تطرقنا في الجانب النظري على منهج وصفي التحليلي إلى مدخل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والإطار النظري للمحاسبة التحليلية، وفيما يخص الجانب التطبيقي اعتمدنا على الاستبيان ، حيث تم تصميمه وتوزيعه على جميع مفردات المجتمع والمشكل من المسيرين والمحاسبين بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة بولاية جيجل. وتلخصت الدراسة أن أغلب المؤسسات محل الدراسة تعتمد على المحاسبة التحليلية لضبط تكاليفها، وتطبيق المحاسبة التحليلية لا يختلف حسب خصائص المؤسسة (نشاط، طبيعة، الشكل القانوني، عدد عمال) و كذلك لا تختلف حسب خصائص المسيرين (الجنس، السن، المستوى الدراسي، تخصص المسير، هدف المسير).

Résumé:

Cette étude vise à connaître les pratiques de la comptabilité analytique dans les petites et moyennes entreprises Algériennes –wilaya de Jijel-. Et pour atteindre cet objectif, nous avons abordé dans le coté théorique l'initiation des petites et moyennes entreprises et le cadre théorique de la comptabilité analytique. Et concernant le coté pratique, nous avons distribué le questionnaire aux comptables et gestionnaires qui travaillent au sein de 31 petites et moyennes entreprises dans la wilaya de Jijel. Cette étude a aboutit à plusieurs résultats: la plupart des petites et moyennes entreprises utilisent la comptabilité analytique pour la maîtrise des couts, et l'application de la comptabilité analytique ne diffère ni selon les caractéristiques de l'entreprise (activité, nature, la forme juridique, le nombre d'employés) ni selon les caractéristiques du gestionnaire (genre, âge, niveau d'éducation, spécialité, objectif du gestionnaire).