



جامعة قاصدي مرباح ورقلة  
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني  
في ميدان: علوم الاقتصادية والتسيير وعلوم التجارية  
فرع علوم المالية والمحاسبة: تخصص: محاسبة وتدقيق

بعنوان:

أهمية أساليب المحاسبة الإدارية في الحد من التكاليف الخفية بالمؤسسة الاقتصادية  
"دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بمدينة تفرت" لسنة 2024

من إعداد الطلبة:

- أنوار هبة الرحمان بن جريو
- وقاد منار

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2024/06/09

أمام اللجنة "مكونة من سادة":

أ.د/ عوينات فريد (أستاذ محاضر "أ"، جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا  
د/كويسي محمد (أستاذ محاضر "أ" جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا ومقررا  
د/ وقيس خولة (أستاذ محاضر "أ" جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية: 2024/2023





جامعة قاصدي مرباح ورقلة  
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية والعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبة



مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة ماستر أكاديمي، الطور الثاني

في ميدان: علوم الاقتصادية والتسيير وعلوم التجارية  
فرع علوم المالية والمحاسبة: تخصص: محاسبة وتدقيق

بعنوان:

أهمية أساليب المحاسبة الإدارية في الحد من التكاليف الخفية بالمؤسسة الاقتصادية  
"دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بمدينة تفرت" لسنة 2024

من إعداد الطلبة:

- أنوار هبة الرحمان بن جريو
- وقاد منار

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2024/06/09

أمام اللجنة "مكونة من سادة":

أ.د/ عوينات فريد (أستاذ محاضر "أ"، جامعة قاصدي مرباح ورقلة) رئيسا  
د/كويسي محمد (أستاذ محاضر "أ" جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مشرفا ومقررا  
د/ وقيس خولة (أستاذ محاضر "أ" جامعة قاصدي مرباح ورقلة) مناقشا

السنة الجامعية: 2024/2023



## إهداء

أهدي عملي هذا إلى:  
أبي العزيز وأمي الغالية.  
إلى كل أفراد عائلتي وأخص بالذكر إخوتي وأخواتي  
والأساتذة الذين لم يبخلوا عليا بالنصح والمساعدة.  
إلى كل الزملاء والأصدقاء  
إلى كل من مد لي يد العون وشجعني  
لهم جميعا أهدي ثمرة جهدي المتواضع  
وأسأل الله التوفيق والسداد.

## شكر و عرفان:

قال الله تعالى : (و قال رب أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي و على والدي وأن أعمل صالحا ترضاه و أدخلني برحمتك في عبادك الصالحين) (سورة النمل: آية 19)  
اللهم لك الحمد حمدا أبلغ به رضاك، وأؤدي به شكرك و أستوجب به المزيد من فضلك، اللهم لك الحمد كما أنعمت علينا نعمًا بعد نعم، و لك الحمد في السراء و الضراء، و لك الحمد في الشدة و الرخاء، و لك الحمد على كل حال. أحمده سبحانه و تعالى أن وفقنا لإتمام هذا العمل و صلاة و سلاما على سيدنا محمد صلى الله عليه و على آله و صحبه و من سار على دربه إلى يوم الدين.

واستدلالاتا بحديث رسول الله (ص) (من لا يشكر الناس، لا يشكر الله) رواه أحمد والترمذي، فإنني أتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى الأستاذ المشرف الدكتور "كويسي محمد"، الذي منحنا وقتنا واهتماما ولم يدخر جهدا في التوجيه والإرشاد لنا، لكي يرى هذا العمل النور بمستوى علمي لائق وأتقدم بالشكر إلى كل الأساتذة والعاملين والأصدقاء والصدقات على مستوى كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير بجامعة ورقلة

وأشكر كل من ساعدني من قريب أو بعيد  
ولو بدعوة لي في ظهر الغيب

## الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز أهمية أساليب المحاسبة الإدارية في الحد من التكاليف الخفية بالمؤسسات الاقتصادية، بحكم أن التكاليف الخفية تشكل عبئا هائلا على المؤسسات تهدد أرباحها وتعيق مسارها نحو النجاح ولذا تقدم أساليب المحاسبة الإدارية حولا فعالة للحد من هذه التكاليف من خلال تقنيات متخصصة مثل نظام التكلفة القياسية وتحليل النشاط القائم على الوقت وتساهم هذه الأساليب في تعزيز الشفافية داخل المؤسسات من خلال توفير معلومات دقيقة حول التكاليف مما يمكن المديرين من اتخاذ قرارات إدارية أفضل تؤدي إلى تحسين الأداء المالي. ولتحقيق أهداف الدراسة تمت الدراسة الميدانية على عينة من المؤسسات الاقتصادية بمدينة تشرت، من خلال توزيع استمارة استبائية لجمع المعطيات حول الظاهرة المدروسة، ومعالجتها بالاستعانة ببرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية spss وقد توصلت الدراسة إلى نتائج مفادها أن: استخدام أساليب المحاسبة الإدارية يساهم في تنافسية المؤسسة، كما أن أساليب المحاسبة الإدارية توفر إطارا فعالا لقياس أداء المؤسسة

**الكلمات المفتاحية :** تكاليف خفية، أساليب محاسبية، معلومات محاسبية ، محاسبة تكاليف

## Summary:

This study aims to highlight the importance of managerial accounting methods in reducing hidden costs in economic institutions. Given the significance of the study and its objectives, a field study was conducted in the economic institution, relying on the statistical package program SPSS. Hidden costs pose a significant burden on institutions, threatening their profits and impeding their path to success. Therefore, managerial accounting methods offer effective solutions to mitigate these costs through specialized techniques such as standard costing systems and time-driven activity-based costing. These methods contribute to enhancing transparency within institutions by providing accurate cost information, enabling managers to make better managerial decisions that lead to improved financial performance. Additionally, the following results were obtained: the use of managerial accounting methods contributes to the competitiveness of the institution, and these methods provide an effective framework for measuring the institution's performance.

**Keywords:** hidden costs, managerial accounting methods, financial data, costing.

I	إهداء
II	
II	شكر وعرهان:
III	قائمة المحتويات:
VII	قائمة الجداول
VIII	قائمة الأشكال
IX	قائمة الملاحق
1	المقدمة
3	1. طرح الإشكالية....
3	2. فرضيات الدراسة:....
3	3. مبررات ودوافع اختيار الموضوع:
4	4. أهداف الدراسة:...
4	5. أهمية الدراسة:....
4	6. حدود الدراسة:
5	7. منهج البحث و الأدوات المستخدمة في الدراسة:
5	8. صعوبات الدراسة:....
5	9. هيكل البحث:.....
1	الفصل الأول
1	الأدبيات النظرية والتطبيقية للدراسة
2	تمهيد
2	المبحث الأول:الإطار النظري حول أساليب المحاسبة الإدارية والتكاليف الخفية
2	مدخل حول أساليب المحاسبة الإدارية
2	الفرع الأول: مفهوم المحاسبة الإدارية:
3	الفرع الثاني: أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية:
6	2-2- أهمية أسلوب محاسبة المسؤولية:
10	الفرع الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة:
18	المبحث الثاني: ماهية التكاليف الخفية:
18	الفرع الأول: مفهوم التكاليف الخفية

20	الفرع الثاني: أسباب دراسة التكاليف الخفية و كيفية الكشف عنها:
21	الفرع الثالث: خصائص التكاليف الخفية:
23	المبحث الثالث: الدراسات السابقة:
23	المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية:
26	المطلب الثاني:الدراسات الأجنبية:
31	الفصل الثاني الدراسة الميدانية
31	حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بمدينة تقرت
32	تمهيد:
33	المبحث الأول: عرض منهجية وأدوات الدراسة:
33	المطلب الأول: الطريقة المتبعة:
33	الفرع الأول: اختيار مجتمع وعينة الدراسة:
34	الفرع الثاني: متغيرات الدراسة:
35	المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة:
35	الفرع الأول: أدوات جمع البيانات:
36	الفرع الثاني: الأدوات الإحصائية والقياسية المستخدمة:
36	الفرع الثالث: البرامج المستخدمة في معالجة البيانات:
37	المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية، تفسيرها ومناقشتها:
37	المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة الميدانية:
37	الفرع الأول: النتائج المتعلقة بخصائص عينة الدراسة:
38	ثانيا: المؤهل العلمي
42	الفرع الثاني: النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين حول محاور الاستبيان:
42	أولا: النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين حول محاور الاستبيان:
46	المطلب الثاني: تفسير ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية:
46	الفرع الأول: تفسير ومناقشة النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين اتجاه محاور الاستبيان:
48	الفرع الثاني: مناقشة النتائج: بعد التحليل والتفسير توصلنا لنتائج التالية:
52	الخاتمة
55	المراجع والمصادر
56	قائمة المراجع:

56	.....	اولا: المراجع باللغة العربية:
58	.....	الملاحق
57	.....	الملحق 1
60	.....	الملحق 2:
65	.....	الملحق 3:

## قائمة الجداول

- الجدول رقم 2. 1: الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان ..... 33
- الجدول رقم 2.2: مقياس ليكارت الثلاثي ..... 36
- الجدول رقم 2. 3: يوضح معامل ألفا كرونباخ ..... 36
- الجدول رقم 2. 4: توزع مجتمع الدراسة حسب متغير العمر ..... 37
- الجدول رقم 2. 5: توزع مجتمع الدراسة حسب المؤهل العلمي ..... 38
- الجدول رقم 2. 6: توزع أفراد العينة حسب المهنة ..... 40
- الجدول رقم 2. 8: توزع أفراد عينة الدراسة حسب نشاط المؤسسة ..... 41
- الجدول رقم 2. 9: تحديد المتوسط المرجح للمقياس ..... 42
- الجدول رقم 2. 10: النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين حول فقرات المحور الأول ..... 43
- الجدول رقم 2. 11: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثاني من الدراسة ..... 44
- الجدول رقم 2. 12: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثالث من الدراسة ..... 45

## قائمة الأشكال

- الشكل رقم (01): وظائف أسلوب محاسبة التكاليف ..... 9
- الشكل رقم 2. 3: متغيرات الدراسة ..... 34
- الشكل رقم 2. 4: يوضح التمثيل البياني لأفراد العينة حسب متغير العمر ..... 38
- الشكل رقم 2. 5: توزيع مجتمع الدراسة حسب المؤهل العلمي ..... 38
- الشكل رقم 2. 6: تحليل البيانات الشخصية المتعلقة بالمؤهل المهنة ..... 40
- الشكل رقم 2. 7: توزيع أفراد المجتمع حسب عدد سنوات الخبرة ..... 41

## قائمة الملاحق

<b>Error! Bookmark not defined.</b> .....	الملحق 1
<b>Error! Bookmark not defined.</b> .....	الملحق 2:
<b>Error! Bookmark not defined.</b> .....	الملحق 3:

# المقدمة

## توطئة:

عرف العالم في أواخر القرن 19 وبداية القرن 20 ثورة صناعية كانت السبب الرئيسي وراء ظهور محاسبة من نوع آخر غير تلك التي عينتها المؤسسات الاقتصادية قبل ذلك الوقت، حيث صار من الضروري تطوير المحاسبة التي وجدت نفسها في تلك الفترة عاجزة عن تلبية طلبات الإدارة التي عرفت إتساعاً في مفهومها ووظائفها، وازدادت مشاكلها وحاجاتها إلى بيانات ومعلومات تساعد في اتخاذ قراراتها، من هنا جاءت المحاسبة الإدارية لتحل المشاكل التي كانت تتخبط فيها الإدارة، حيث اعتمدت في البداية أساليب خاصة بها عرفت بأساليب المحاسبة الإدارية التقليدية، التي تم استخدامها بغية حل المشاكل التي كانت تتخبط فيها المؤسسات الاقتصادية وذلك بتوفير المعلومات الضرورية التي تساعد الإدارة في مزاوله ووظائفها في التخطيط، التوجيه، الرقابة واتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب . ونظراً للتغيرات التي طرأت على البيئة الاقتصادية والتطور التكنولوجي السريع والتنافس الشديد بين المؤسسات بصفة عامة والتي تنتج سلع متشابهة بصفة خاصة، كان من الضروري تطوير الأدوات المستخدمة في المحاسبة الإدارية، وذلك بالبحث عن أساليب جديدة تساهم في تخفيض التكاليف مع المحافظة على جودة وخصائص المنتج وإرضاء الزبائن، وهو ما أدى لظهور الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية، حيث تماشت هذه الأخيرة بشكل كبير ودقيق مع الإدارة في تحقيق أهدافه من وجهة نظر المستهلك، يمكن أن تنشأ التكاليف الخفية بأشكال مختلفة. على سبيل المثال، عند شراء منتج عبر الإنترنت، قد يتم تكبد رسوم إضافية مثل رسوم الشحن أو الضرائب أو الرسوم الجمركية، مما يزيد التكلفة الإجمالية بشكل كبير، وبالمثل عند الاشتراك في خدمة الاشتراك، قد تخفي العروض التمهيديّة التكاليف طويلة الأجل التي تبدأ بعد الفترة الأولية. يمكن أن تتراكم هذه النفقات الخفية بسرعة، مما يؤثر على المبلغ الإجمالي الذي يتم إنفاقه على الشراء.

كما تعد المحاسبة الإدارية أحد الأدوات الرئيسية التي تستخدمها الشركات لفهم وتحليل التكاليف وتحسين أداء العمليات. واحدة من التحديات الرئيسية التي تواجهها الشركات هي التكاليف الخفية، والتي قد لا تظهر بوضوح في النظام المحاسبي التقليدي.

وتُعرف التكاليف الخفية على أنها تلك التكاليف التي لا يتم تسجيلها بشكل واضح في الحسابات المالية الرسمية للشركة، ولكنها تؤثر بشكل كبير على الربحية والأداء العام. يتعرض هذا البحث لدور أساليب المحاسبة الإدارية في كشف وضبط التكاليف الخفية، والتي تشمل عدة جوانب من العمليات الشركائية مثل الإنتاج والتوزيع وإدارة المخزون.

## 1. طرح الإشكالية

بعد الاطلاع على إطار هذا البحث، وأهمية القيام به، والتعرف على الأهداف التي نسعى للوصول إليها، يمكن طرح إشكالية البحث التي نحاول تناولها وفق سياق نظري وتطبيقي تحليلي من خلال الإجابة على السؤال الرئيسي الآتي:

ما أهمية أساليب المحاسبة الإدارية في الحد من التكاليف الخفية في مؤسسة اقتصادية في البيئة

الجزائرية من وجهة نظر عينة من مؤسسة اقتصادية بمدينة تفرت؟

ويتفرع عن هذه الإشكالية مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية:

### ✓ الأسئلة الفرعية:

- ما دوافع تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟
- ما تأثير تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية على اتخاذ القرارات؟
- ما مدى مساهمة تطبيق المحاسبة الإدارية في الحد من التكاليف الخفية في مدينة تفرت؟

## 2. فرضيات الدراسة:

- في ضوء العرض السابق لمشكلة البحث المتعلقة بأثر الاستثمار في التكوين على الأداء الوظيفي للعاملين بالمؤسسات الاقتصادية، يمكن صياغة الفرضيات التالية بهدف اختبار صحتها:
- تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية يساهم بشكل كبير في اكتشاف التكاليف الخفية.
  - تعزيز الشفافية من خلال أساليب المحاسبة الإدارية.
  - تقارير المحاسبة الإدارية تساهم في تحسين اتخاذ القرارات الإدارية وتقليل التكاليف الخفية.

## 3. مبررات ودوافع اختيار الموضوع:

- اختيار البحث في الموضوع كان لعدة دوافع ومبررات تتجلى فيما يلي:
- يتماشى الموضوع مع طبيعة تخصص دراستنا، حيث يعتبر من المواضيع التي تدخل في صميم تخصص محاسبة التدقيق من جهة، والرغبة في زيادة التحصيل العلمي من جهة أخرى.
  - إزدياد أهمية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.

#### 4. أهداف الدراسة:

نسعى من خلال هذا البحث لتحقيق الأهداف التالية:

- اكتشاف وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية التي تساعد في الكشف وقياس وإدارة التكاليف الخفية بشكل فعال.
- تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية للحد من التكاليف الخفية مما يؤدي إلى تحسين الأداء المالي وزيادة الربحية .
- تطوير وتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الملائمة للسوق الجزائري.
- التعرف على أنواع التكاليف الخفية التي تنتشأ في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

#### 5. أهمية الدراسة

- تساهم الدراسة في زيادة الشفافية داخل المؤسسة من خلال الكشف عن التكاليف الخفية التي قد تكون غير مرئية للإدارة.
- تساعد في تحسين دقة التقارير المالية، مما يعزز الثقة بين أصحاب المصلحة والمستثمرين.
- تمكن الدراسة المؤسسة من تحديد مصادر الهدر والتكاليف غير الضرورية.
- تساعد في تحسين استخدام الموارد المتاحة بفعالية أكبر، مما يؤدي إلى تحسين الكفاءة التشغيلية.
- تزود الإدارة بالمعلومات الدقيقة و الموثوقة حول التكاليف الحقيقية للمشاريع والأنشطة.
- تمكن من اتخاذ قرارات مبنية على بيانات واقعية، مما يعزز القدرة على التخطيط الاستراتيجي وتحقيق الأهداف المالية.

#### 6. حدود الدراسة:

وتشمل ما يلي:

- **الحدود الموضوعية:** الدراسة اقتصرت على متغيرين مهمين هما:  
**المتغير المستقل:** أساليب المحاسبة الإدارية.  
**المتغير التابع:** التكاليف الخفية.
- **الحدود الزمانية:** في شهري أبريل وماي.

## 7. منهج البحث و الأدوات المستخدمة في الدراسة:

قصد الإجابة عن الإشكالية المطروحة في هذه الدراسة، وكذا اختبار الفرضيات المتبناة، تم الاعتماد في هذا البحث على المنهج الوصفي في الجانب النظري وذلك من خلال عرض الإطار المفاهيمي للتكوين والأداء الوظيفي للعاملين، أم فيما يخص الجانب التطبيقي فقد اقتصر على منهج التحليلي بحكم استخدام أداة المقابلة والملاحظة وكذا أداة الاستبيان، الذي نسقط عليه ذكر في الجانب النظري على المؤسسة محل الدراسة.

## 8. صعوبات الدراسة:

- صعوبة توزيع استمارات الاستبيان على عينة الدراسة ومعالجتها في وقت ضيق.
- صعوبة التوفيق بين الدراسة والعمل.

## 9. هيكل البحث:

من أجل الإجابة على الإشكالية وتحقيق أهداف الدراسة تم تقسيم الدراسة إلى فصلين مسبقين بمقدمة وملحقان بخاتمة وهي كما يلي:

- الفصل الأول: أساسيات حول مفهوم أساليب المحاسبة الإدارية و مفهوم التكاليف الخفية
- أما الفصل الثاني: عينة دراسة استبيان في مؤسسة اقتصادية مدينة تقرت

## الفصل الأول

### الأدبيات النظرية والتطبيقية للدراسة

## تمهيد

تعد المحاسبة الإدارية أحد الأدوات الأساسية التي تعتمد عليها المؤسسات لتحقيق الكفاءة الاقتصادية. فمن خلال توفير معلومات دقيقة وموثوقة حول الأنشطة المالية والتشغيلية، تساهم المحاسبة الإدارية في دعم عملية اتخاذ القرارات وتحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة. في ظل التنافسية المتزايدة والأسواق الديناميكية، تواجه المؤسسات تحديات متعددة تتعلق بإدارة تكاليفها بكفاءة وفعالية. واحدة من هذه التحديات تكمن في التكاليف الخفية، وهي تلك التكاليف التي لا تظهر بشكل واضح في التقارير المالية التقليدية، ولكنها تؤثر بشكل كبير على الأداء المالي للمؤسسة. تتمثل التكاليف الخفية في مجموعة متنوعة من العناصر، مثل التكاليف المرتبطة بجودة المنتجات، والتكاليف البيئية، وتكاليف الفرص البديلة، والتكاليف الناجمة عن عدم الكفاءة التشغيلية. إن عدم التعرف على هذه التكاليف وتحليلها يمكن أن يؤدي إلى تقديرات غير دقيقة للأرباح والخسائر، مما يؤثر سلباً على استدامة المؤسسة وربحياتها، تلعب المحاسبة الإدارية دوراً محورياً في التعرف على هذه التكاليف وتحليلها. من خلال استخدام أدوات وتقنيات المحاسبة الإدارية مثل التكاليف المستندة إلى الأنشطة (ABC)، وتحليل التكاليف-الفوائد، والتحليل المالي، يمكن للمؤسسات الكشف عن التكاليف الخفية وقياس تأثيرها بدقة. هذا يتيح للإدارة اتخاذ قرارات مستنيرة تهدف إلى تقليل هذه التكاليف وزيادة الكفاءة التشغيلية. علاوة على ذلك، تساهم المحاسبة الإدارية في تحسين الرقابة المالية وتوفير نظام معلومات متكامل يدعم التخطيط الاستراتيجي والإدارة الرشيدة للموارد. من خلال تحليل البيانات المالية وغير المالية، يمكن للمؤسسات تحديد مناطق الضعف ومعالجتها بفعالية، مما يؤدي إلى تحسين الأداء العام وتحقيق ميزة تنافسية مستدامة. في هذا الفصل سنتناول بالتفصيل أهمية المحاسبة الإدارية في الحد من التكاليف الخفية، من خلال استعراض الأدوات والتقنيات المستخدمة، ودراسة حالات عملية تسلط الضوء على كيفية تطبيق هذه الأدوات بنجاح لتحقيق نتائج ملموسة. سنركز على توضيح كيف يمكن للمحاسبة الإدارية أن تكون سلاحاً فعالاً في يد الإدارة لتحسين الأداء المالي وتقليل الهدر وتعزيز القيمة المضافة للمؤسسة.

## المبحث الأول: الإطار النظري حول أساليب المحاسبة الإدارية والتكاليف الخفية

### مدخل حول أساليب المحاسبة الإدارية

في بدايتها، كانت المحاسبة تستخدم لتجهيز البيانات للأطراف الداخلية والخارجية، وكانت تركز على تحديد الربحية وعائد الاستثمار وتقييم الموجودات. في العقد العشريني، تحول التركيز إلى ضمان حقوق الوحدات الاقتصادية والمتعاملين معها، ومعالجة آثار الإفلاس وإعادة تنظيم المشاريع مالياً. بعد ذلك، تحولت المحاسبة إلى دراسة ربحية المنشآت وضمان حقوق المنشأة والجهات المتعاملين معها. بعد الحرب العالمية الثانية، زاد الاهتمام بتقييم الممتلكات والتدفقات المالية والمديونيات والأصول التي تمتلكها الشركة. في الخمسينيات، بدأت الدراسات الأكاديمية تلعب دوراً مهماً في تقديم الدراسات حول المشاريع والاستثمارات.

في التسعينيات، تم تطوير الأنظمة المحاسبية كإطار لاستخدام البيانات المحاسبية والإدارية في رسم السياسات الاستثمارية. تحولت المحاسبة الإدارية إلى خدمة للقرارات الإدارية، مع التركيز على تطوير الأنظمة المحاسبية لدعم اتخاذ القرارات الاستثمارية.

### الفرع الأول: مفهوم المحاسبة الإدارية:

تعتبر المحاسبة الإدارية أهم نظم المعلومات المحاسبية وأكثرها فعالية في إدارة المشاريع، إذ أن مهامها الأساسية تكمن في تهيئة المعلومات لجميع الأطراف، سواء كان ذلك داخل المشروع أو خارجه لذا فإنها تعد النشاط المتقدم للنظم المحاسبية والإدارية، فهي تهيأ المعلومات من البيانات الإدارية والمحاسبية بعد تحليلها واستقرائها إلى إدارة المنشأة والجهات الأخرى ذات العلاقة بغية استخدامها في صنع القرارات الرسمية وسيتم تناول في هذا المبحث أهم المفاهيم العلمية للمحاسبة الإدارية وعلاقتها بالعلوم الأخرى وتتعدد وتعريفات المحاسبة الإدارية باعتبارها النشاط المتقدم للنظم المحاسبية شأنها شأن بقية العلوم الأخرى، ومرت بعدة مراحل ولها خصائص وأهمية بالغة باعتبارها نظام معلومات

## 1-تعريفات الهيئات المهنية: تعرف الهيئات المهنية المحاسبة الإدارية بأنها<sup>1</sup>

**تعريف معهد المحاسبين:** فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والفعاليات بصورة أرقام ذات قيم

نقدية تحمل طبيعة مالية ومن ثم تفسير النتائج التي تحصل عليها نتيجة تلك العمليات .

**تعريف الجمعية الأمريكية :** تطبيق الأساليب والمفاهيم المناسبة في سبيل إعداد البيانات التي

تساعد إدارة المنشأة في وضع الخطط الكفيلة بتحقيق الأهداف المحددة مقدما، وفي اتخاذ القرارات اللازمة لتحقيق هذه الأهداف

## 2- تعريف الأكاديميين:

من وجهة نظر الاكاديميين هناك عدة تعاريف للمحاسبة الإدارية أهمها <sup>2</sup>:

**تعريف kaplan:** النظام الذي يقوم بجمع وتصنيف وتلخيص وتحليل وإيصال المعلومات التي

تساعد المديرين في إتخاذ القرار والرقابة على التنفيذ .

**كما عرفها Horngren:** النظام الكمي للمعلومات في معظم المنشآت، ويهدف إلى إيصال

المعلومات إلى المديرين لغايات التخطيط ومراقبة العمليات الروتينية ووضع السياسات المختلفة ومما سبق وبشكل عام يمكن تعريف المحاسبة الإدارية على أنها نظام معلومات يهيئ المعلومات اللازمة للإدارة، بغية مساعدتها على رسم سياساتها لاتخاذ القرارات الملائمة لتحقيق أهداف<sup>3</sup>

## الفرع الثاني: أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية:

تعتبر أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية من أهم الأدوات التي اعتمدت عليها المحاسبة الإدارية في تحقيق أهدافها ووضع ورسم لسياسات المستقبلية وفي هذا المطلب تم تناول بعض هذه الأساليب كما يلي:

<sup>1</sup> مؤيد محمد الفضل و آخرون، المحاسبة الإدارية ، ط1 ، عمان، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة ، 2007 ، ص : 13 .

<sup>2</sup> مؤيد عبد الحسين الفضل ، عبد الكريم هادي شعبان، المحاسبة الإدارية و دورها في ترشيد القرارات في المنشأة، عمان، دار زهران للنشر و التوزيع، 2009 ، ص14

<sup>3</sup> مؤيد عبد الحسين الفضل ، عبد الكريم هادي شعبان ، مرجع سابق ، ص: 14

## 1- أسلوب الموازنة التخطيطية:

تعتبر الموازنات التخطيطية من أهم الأساليب المحاسبية الإدارية ويمكن تعريفها كما يلي:

### 1-1- تعريف أسلوب الموازنة التخطيطية:

يقصد بالموازنة التخطيطية تلك الخطة المستهدفة والمعدة في شكل مجموعة جداول تقديرية تصف المعلومات الكمية والمالية للأهداف الرئيسية والفعلية لمنشأة الأعمال عن فترة مالية مقبلة<sup>4</sup>

### 1-2- وظائف أسلوب الموازنات التخطيطية

(وظيفة التخطيط، وظيفة التنسيق، وظيفة الاتصال ووظيفة الدافعية) يصعب الفصل بين هذه الوظائف حيث أن التخطيط السليم يؤدي إلى تنسيق بين الأهداف والمنتجات والأقسام المختلفة في المنشأة للوصول إلى خطة متوازنة للمشروع. كما أن الموازنة أداة اتصال توصل أهداف الإدارة العليا للمستويات الدنيا كما توصل الظروف الواقعية للأقسام الإدارة العليا. وبخصوص الدافعية فتمثل الموازنة عاملاً إيجابياً أو سلبياً فإذا اشتركت المستويات الإدارية الدنيا في إعداد الموازنة واقتناع المديرين المسؤولين عن التنفيذ بتوافق مصالحهم مع مصالح المشروع أدى ذلك إلى تحقيق الموازنة وكانت ذات أثر إيجابي على الدافعات. أما إذا فرضت الموازنة من الإدارة فقد يؤدي ذلك إلى أثر سلبي على الدافعات ولا يمكن لأحد أن يتصور تحقيق وظيفة الرقابة بدون التخطيط والتنسيق والاتصال والدافعية إذ أن الرقابة في حد ذاتها تتمثل في الوسائل والقرارات التي تتخذها الإدارة لتأكد من تنفيذ وتحقيق أهداف المشروع.<sup>5</sup>

<sup>4</sup> خليل عواد أبو حشيش ، المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية،، ط1 ، عمان دار وائل للنشر، 2005، ص: 396  
<sup>5</sup> نواف محمد عباس الرمحي ، المحاسبة الإدارية ، ط1، عمان، صفاء للنشر و التوزيع ، 2009، ص: 28\_29 .

### 3-1- أهداف أسلوب الموازنات التخطيطية:

تهدف إلى خدمة الإدارة في القيام بوظيفتيها الرئيسيتين: التخطيط والرقابة، ففي مجال التخطيط تؤدي الموازنات التخطيطية الدور التالي:<sup>6</sup>

\_ يتطلب إعداد الموازنات التخطيطية ضرورة تحديد أهداف المنشأة تحديدا دقيقا وواضحا يساعد الإدارة على ترتيب الأهداف ترتيبا يحدد أولويات هذه الأهداف يؤدي ذلك إلى رفع كفاءة التنفيذ ترسم ملخصات الموازنات التخطيطية التي تعد للإدارة العليا صورة شاملة لأوجه نشاط المنشأة وعلاقة الوحدات المختلفة بعضها البعض ، مما يمكن الإدارة العليا من التنسيق بين الخطط الموضوعة لأوجه النشاط المختلفة تنسيقا كاملا.

\_ يؤدي إعداد الموازنات التخطيطية إلى تنقيح الخطط الموضوعة وزيادة دقتها وذلك عن طريق كشف الأخطاء والتضارب بين الخطط.

\_ أما من ناحية الرقابة فالموازنات التخطيطية أداة فعالة في يد الإدارة لرفع كفاءة الرقابة حيث تؤدي الدور التالي :

- تمثل تقديرات الموازنة معايير وأهداف رقمية عملية لمختلف الوحدات والأقسام الإدارية، مما يدفع المسؤولين بها إلى تحسين وسائل التنفيذ لتحقيق المستوى المطلوب في الموازنة يسمح نظام الموازنات التخطيطية بتحديد انحرافات التنفيذ الفعلي عن تقديرات الموازنة وتحليل هذه الانحرافات حسب أسبابها
- يساعد نظام الموازنات التخطيطية على تطبيق مبدأ الإدارة بالاستثناء الذي يقوم على التركيز على المشاكل الجوهرية وإعطائها الأولوية المناسبة في الحل مما يتمشى مع أولويات الأهداف وأهميتها.

### 2- أسلوب محاسبة المسؤولية:

تعمل محاسبة المسؤولية على ترسيم سمات النظام الإداري وربط تقارير الأداء بالأفراد المسؤولين عن الوحدات الإدارية المختلفة في المؤسسة.

<sup>6</sup>نواف محمد عباس الرماحي ، مرجع سابق ، ص:30

## 1-2- تعريف أسلوب محاسبة المسؤولية:

هو أسلوب إداري محاسبي يهدف إلى تصميم النظام المحاسبي لتحقيق رقابة فعالة على الأداء، عن طريق الربط مباشرة بين التقارير المحاسبية من جهة، وبين الأشخاص المسؤولين من جهة ثانية وفقاً لهيكل التنظيم الإداري للمنشأة بجميع مستوياتها الإدارية<sup>7</sup>

عرف HORNIGREN نظام محاسبة المسؤولية بأنها النظام الذي يقيس ويقارن بين المخطط له وبين المنفذ فعلياً لكل مركز على حدة، ويقسم مراكز المسؤولية إلى أربعة أقسام كما يلي:

**مركز التكلفة:** المسؤول عن التكاليف هو المدير فقط.

**مركز الإيراد:** المسؤول عن الإيرادات هو المدير فقط.

**مركز الربحية:** المسؤول عن الربحية والتكاليف هو المدير فقط .

**مركز الاستثمار:** المسؤول عن الإيرادات والتكاليف والاستثمار هو المدير.

## 2-2- أهمية أسلوب محاسبة المسؤولية:

نظام محاسبة المسؤولية يركز بالمقام الأول على هدف الرقابة على التكاليف وتقديم القوائم المالية والتقارير وربطها بإعطاء الهيكل التنظيمي الأمر الذي يتطلب تقسيم الوحدة الاقتصادية أو الحكومية إلى مراكز مسؤولية تقوم على أساس ضبط التكلفة والرقابة على تصرفات الأفراد في إنشاء التكاليف وهذا بدوره يؤدي إلى محاسبة المسؤولين عن الوحدات التابعة لإدارتهم المباشرة حيث أن الرقابة غير مرتبطة ببند التكاليف ولكنها مرتبطة بتصرفات الأفراد في إنشاء تلك التكاليف ضمن السلطات المخولة لهم.

كما أن أهمية نظام محاسبة المسؤولية تنبع من كونها جزءاً من نظام الرقابة الداخلية الذي يوظف لخدمة عملية كل من التخطيط والرقابة على الموارد المستخدمة في المؤسسة لتحقيق الكفاءة والفعالية في استخدامها، وكذلك في تقييم أداء الأقسام والإدارات المختلفة في الوحدة الحكومية كما أنها تعتبر من الأدوات المحاسبية التي تساعد الإدارة في التعرف على مدى مساهمة كل مركز مسؤولية في تحقيق أهداف الوحدة الحكومية ككل.<sup>8</sup>

<sup>7</sup> احمد محمد أبو حسن ، مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في البنوك الوطنية العامة ، قدم هذا البحث استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير ، المحاسبة و التمويل ، كلية التجارة ، 2009 \_ 2010 ، ص : 28 .

<sup>8</sup> المرجع نفسه ، ص : 29

## 2-3- خصائص أسلوب محاسبة المسؤولية:

- هناك العديد من الخصائص التي يتميز بها أسلوب محاسبة المسؤولية و من أبرزها ما يلي:<sup>9</sup>
- تعد محاسبة المسؤولية أداة للرقابة وتقييم الأداء في الشركات والمؤسسات.
  - ترتبط محاسبة المسؤولية بالهيكل التنظيمي في المؤسسات المالية من حيث تحديد الأقسام باعتبارها مراكز للمسؤولية وتفويض الصلاحيات وتحديد المسؤوليات
  - تعمل محاسبة المسؤولية على ربط التكاليف والإرادات الخاصة بكل مركز مسؤولية بالأشخاص الذين يتخذون قرارات تؤثر في هذه التكاليف.
  - تصدر محاسبة المسؤولية تقارير أداء مراكز المسؤولية وتوضح الأداء الفعلي والمخطط والانحراف بينهما يقدم للإدارة العليا لاتخاذ القرارات اللازمة.
  - تستخدم لقياس كفاءة الأشخاص والانقسام في المؤسسات المالية وذلك لتحقيق الأهداف المطلوبة.

## 3- أسلوب محاسبة التكاليف:

إن موضوع محاسبة التكاليف يكمن أساسا في دراسة وحساب التكاليف وتحليلها ومراقبتها لمختلف مستويات النشاط الاقتصادي مثل تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج.

## 3- تعريف أسلوب محاسبة التكاليف:

يقصد بمصطلح التكاليف قيمة التضحية من الموارد من أجل الحصول على سلعة أو منفعة وتسمى هذه التضحية بالمنفعة، إما محاسبة التكاليف فتعرف على أنها فرع من فروع المحاسبة وتطبيق لمبادئها تقوم بتقديم معلومات تتعلق بعناصر النفقات وتعمل على تسجيلها وتبويبها وتحليلها وتخصيصها أو تحميلها على مراكز التكلفة كما تعنى محاسبة التكاليف بإعداد التقارير والقوائم التقويم الأداء من أجل القضاء على التبذير في المواد المستخدمة وزيادة إنتاجية للعمل وتخفيض التكاليف وزيادة الأرباح<sup>10</sup>

<sup>9</sup>نضال محمد الرمحي ، المحاسبة الإدارية ، ط1 ، دار الفكر ناشرون و موزعون ، 2013 ، ص:265  
<sup>10</sup>سالمي ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف و اتخاذ القرارات في المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة و تدقيق، البلدة، 2009\_2010 ، ص:32 .

### 3-2 أهداف أسلوب محاسبة التكاليف:

من أهم النتائج التي تهدف إليها محاسبة التكاليف ما يلي:<sup>11</sup> بحسابها لتكاليف وسعر التكلفة تساعد وتسهل على:

- تحديد قيمة المخزون باستعمال الجرد الدائم، وبهذا تسهل أيضا في عملية تحديد النتائج.
- تحديد سعر البيع لمنتجات المؤسسة.
- مراقبة التكاليف بعد تحليلها، وبالتالي مراقبة عمل المؤسسة ومسيرتها.
- دراسة المردودية التحليلية تسمح بمراقبة سياسات الإنتاج والاستثمار والتوزيع وذلك ب:
  - تسجيل مصاريف حسب اتجاهاتها (حسب الوظائف أو المنتجات).
  - مراقبة التكاليف وتخفيضها.
  - تسمح بقياس النتائج التحليلية.
  - تساهم في وضع الميزانيات التقديرية.

<sup>11</sup>سالمي ياسين ، مرجع سابق ، ص:24

### 3-3 وظائف أسلوب محاسبة التكاليف:

إن أسلوب محاسبة التكاليف يؤدي إلى العديد من الوظائف والأدوار الهامة داخل المؤسسات، ويمكن التعبير عن هذه الوظائف بالشكل التالي:

الشكل رقم (01): وظائف أسلوب محاسبة التكاليف



المصدر: إسماعيل يحي النكري، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان،

2006، ص: 24.

من خلال هذا الشكل سوف نبين الوظائف المختلفة لمحاسبة التكاليف وهي كالآتي:

-**الوظيفة التسجيلية:** تتضمن تسجيل العمليات المالية اليومية مثل الشراء والبيع والرواتب والمصروفات، بالإضافة إلى توثيق العمليات الأخرى مثل تسجيل القوائم المالية وإعداد التقارير المالية الدورية.

-**الوظيفة التحليلية:** تعتبر من أهم الوظائف الأساسية لمحاسبة التكاليف حيث تقوم بتحليل كل عنصر من عناصر التكاليف لتحديد حصة كل منتج من هذه العناصر.

-**الوظيفة الرقابية:** تقوم هذه الوظيفة بتحديد المعايير لكل عنصر من عناصر التكلفة ولكل مركز تكلفة لما ينبغي أن تحتاجه الوحدة المنتجة، ومقارنة هذه المعايير بالمصروفات الفعلية لكل عنصر تكلفة.

- **الوظيفة الإخبارية:** ترتبط بالوظيفة الرقابية، حيث تقوم بتحديد الانحرافات ودراسة أسبابها، وتقدم هذه المعلومات بدقة إلى الإدارة العليا لاتخاذ القرارات اللازمة لتصحيح هذه الانحرافات وتجنب تكرارها. يجب أن تتم هذه العملية خلال فترات محددة من السنة المالية.

- **الوظيفة التحفيزية:** تتم بعد الوظائف التي تقوم بها محاسبة التكاليف، وتعد هذه الوظيفة عاملاً محفزاً للأقسام في المؤسسة لتنفيذ المخططات وعدم تجاوز المعايير المحددة في عملية الإنفاق.

### الفرع الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة:

تطورت أساليب المحاسبة الإدارية بشكل كبير عبر السنوات، وتضم العديد من النهج والتقنيات الحديثة التي تهدف إلى تحسين عمليات اتخاذ القرارات وإدارة الموارد في المؤسسات. إليك بعض أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة:

#### 1- أسلوب بطاقة الأداء المتوازن:

تم ابتكار بطاقة الأداء المتوازن في بداية التسعينيات كنموذج قياس أداء مهم، وقد أثبتت فعاليتها وأصبحت واحدة من أفضل النماذج المستخدمة حالياً لقياس الأداء. والتي يمكن تعريفها كما يلي:

#### 1-1: تعريف أسلوب بطاقة الأداء المتوازن:

هي أول عمل نظامي حاول تصميم نظام لتقييم الأداء يهتم بترجمة إستراتيجية المؤسسة إلى أهداف محددة ومقاييس ومعايير مستهدفة ومبادرات للتحسين المستمر كما أنها توحد جميع المقاييس التي تستخدمها المؤسسة، إن فكرة قياس الأداء المتوازن تركز على وصف المكونات الأساسية لنجاح المؤسسة وأعمالها.12

#### 2-1: أهمية أسلوب بطاقة الأداء المتوازن:

تتمثل أهمية بطاقة الأداء المتوازن فيما يلي:13

- تعمل بمثابة الحجر الأساسي لنجاح الحالي والمستقبلي للمؤسسة
- توضح الرؤية الإستراتيجية وتحسين الأداء وتضع تسلسلاً للأهداف وتوفير التغذية العكسية المرتردة

<sup>12</sup>انعمة عباس الخفاجي، احسان محمد ياني، استخدام بطاقة الأداء المتوازن في قياس أداء المصارف التجارية : منظور

متعدد الأبعاد،، عمان، دار هيام للنشر و التوزيع 2008، ص: 43

<sup>13</sup>طاهر محسن منصور الغالبي، وائل صعيب دريس، بطاقة الأداء المتوازن، عمان، دار زهران للنشر و التوزيع

2013، ص : 131 \_ 132

- تمكن من تشخيص وتحديد بصورة علمية مجالات جديدة ينبغي أن تتميز بها المؤسسة لتحقيق أهداف المستهلك والمؤسسة
- تعالج النقص الموجود في أنظمة الإدارة التقليدية
- تعمل على إيجاد الترابط بين الأهداف ومقاييس الأداء
- تزود المدراء بمؤشرات السبب ومؤشرات النتيجة عن مؤسساتهم

### 1-3: أهداف أسلوب بطاقة الأداء المتوازن:

- إن استخدام بطاقة الأداء المتوازن يؤدي إلى تحقيق عدة أهداف تتمثل في ما يلي:14
- مراقبة العمليات اليومية وأثرها على التطورات المستقبلية.
  - تهيئة الإطار العملي لترجمة الإستراتيجية إلى مفاهيم تنفيذية.
  - تطوير منهج تكاملي بين الإستراتيجية والعمليات.
  - تهيئة وتوضيح مسار الرؤية الإستراتيجية لكافة العاملين.
  - تهدف البطاقة لربط بين الرقابة التشغيلية على المدى القصير مع توازن الرؤية الإستراتيجية على المدى الطويل.

### 1-4 مزايا أسلوب بطاقة الأداء المتوازن:

- توفر بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات مجموعة من الفوائد أهمها:15
- التنسيق بين مختلف فروع المؤسسة والتعاون في تخفيض الأهداف المسطرة
  - تحديد المسؤوليات بصورة واضحة مما يسهل التدخل في حالة الانحرافات
  - القدرة على تحليل وتقييم العمليات والأنشطة في المؤسسات
  - تحقيق الأهداف الإستراتيجية بأكثر فعالية وكفاءة
  - توفر بطاقة الأداء المتوازن معلومات كافية للمسؤولين لاتخاذ القرار المناسب

<sup>14</sup> عبد الحميد عبد الفتاح المغربي ، بطاقة الأداء المتوازن ، مدخل معاصر للاداء الاستراتيجي ، ط1 ، مصر ، المكتبة العصرية للنشر و التوزيع ، 2009 ، ص: 70

<sup>15</sup> المرجع نفسه ، ص : 72

مما سبق يمكن القول أن بطاقة الأداء المتوازن تعد أداة إستراتيجية للمؤسسة الاقتصادية، فهي تنتهي بتحقيق الأهداف والغايات المرجوة عن طريق الربط بين الخطط قصيرة الأجل والإستراتيجية العامة للمؤسسة.

## 1-5: معيقات تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن:

قد تواجه طريقة بطاقة الأداء المتوازن العديد من التحديات والعقبات، ومن بينها:

- قد يواجه المقاومة من بعض أفراد المنظمة الذين قد لا يكونون مقتنعين بفعالية هذا النهج أو يرونه ثقيلًا أو معقدًا.
- قد يكون من الصعب في بعض الأحيان إيجاد توازن مثالي بين مختلف الأهداف والمؤشرات، خاصة إذا كانت هذه الأهداف متناقضة أو تتنافس مع بعضها البعض.
- قد تكون هناك تكاليف مالية وزمنية مرتفعة مرتبطة بتطبيق هذه الطريقة، سواء في تدريب الفرق على استخدامها أو في تطوير البنية التحتية اللازمة لجمع وتحليل البيانات.

## 2-أسلوب إدارة الجودة الشاملة TQM

أسلوب إدارة الجودة الشاملة هو من الأساليب الحديثة في مجال المحاسبة الإدارية يهدف إلى تحسين جودة الإنتاج أو الخدمات وتحقيق رضا العملاء. يمكن تعريفها كما يلي:

### 2-1 تعريف أسلوب إدارة الجودة الشاملة:

إدارة الجودة الشاملة تعني تعريف فلسفة الشركة لكل فرد فيها، كما تعمل على تحقيق دائم الرضا العميل من خلال دمج الأدوات والتقنيات والتدريب ليشمل تحسنا مستمرا في العمليات داخل الشركة، مما يؤدي إلى منتجات وخدمات عالية الجودة وتعرف إدارة الجودة الشاملة على أساس الكلمات<sup>16</sup>

**إدارة:** تخطيط وتنظيم وتوزيع ومراقبة كافة النشاطات المتعلقة بتطبيق الجودة، كما يتضمن ذلك دعم نشاطات الجودة وتوفير الموارد اللازمة.

**الجودة:** تلبية متطلبات العميل وتوقعاته.

<sup>16</sup> احمد يوسف دودين ، إدارة الجودة الشاملة ، ط1، عمان ، الأردن ، اكاديميون للنشر و التوزيع ، 2014 ، ص:26

**الشاملة:** تتطلب مشاركة واندماج كافة موظفي المنظمة، وبالتالي ينبغي إجراء التنسيق الفعال بين الموظفين لحل مشاكل الجودة ولإجراء التحسينات المستمرة.

## 2-2 وظائف أسلوب إدارة الجودة الشاملة:

هنالك العديد من الوظائف الإدارية الجودة الشاملة منها:17

- الاستخدام الأمثل للطاقت البشرية وتطوير إمكاناتها الهادفة لتحسين الإدارة والإنتاجية.
- التحسين المستمر في استخدام التكنولوجيا المتطورة وتصعيد دورها في تطوير المنتجات وتحسين الخدمات المراد تقديمها للمستهلكين الحاليين والمرتقبين.
- أنها المفتاح الأساسي للتصدي للمنافسة الدولية وتحقيق المكانة السوقية الملائمة خاصة في ظل المنافسة الشديدة و بروز العولمة في المجتمع الإنساني.
- التركيز على الدور الرئيسي الذي يلعبه دور الوقاية بدلا من العلاج.
- الاستخدام الهادف لأبعاد التدريب والتطوير.
- اعتماد المعايير القياسية في قياس كفاءة الأداء وفاعليته.

## 2-3: أهداف أسلوب إدارة الجودة الشاملة:

تتلخص أهداف إدارة الجودة الشاملة فيما يلي:18

- ارتفاع معدلات الرضا الوظيفي بين أفراد المنظمة أو الشركة.
- تواجه بيئة مشجعة على الابتكار، وزيادة معدلات الإنتاجية والجهد.
- طرح الأفكار والرؤى ذات الطابع التطويري والمجددة.
- اختصار الوقت والإجراءات في انجاز العمل.
- تطوير وتبسيط إجراءات العمل.
- سهولة قياس أداء العاملين وفق معايير واضحة.

<sup>17</sup> احمد يوسف دودين ، مرجع سابق ، ص 34

<sup>18</sup> مصطفى كمال السيد طائل ، معايير الجودة الشاملة -إدارة، إحصاء، اقتصاد، مقدمة من إدارة الجودة الشاملة الإنتاج و العمليات و الخدمات ، الطبعة العربية ، عمان ، الأردن ، دار اليازوري للنشر و التوزيع ، 2009 ، ص:45 .

- رفع مستوى التعاون والتكامل بين أجزاء الإدارة العليا والإدارة الوسطى والأفراد العاملون داخل المنظمة.
- تدريب العاملين داخل المنظمة على العمل بروح الفريق ونبذ الفردية.
- رفع مستوى الثقة وزيادة الكفاءة العلمية بين العاملين والعملاء.
- خفض تكاليف تقديم المنتج أو الخدمة.

## 2-4 مزايا أسلوب إدارة الجودة الشاملة:

تحقيق توازن بين الجودة والتكلفة من خلال تحسين عمليات الإنتاج وتقليل الهدر والتكاليف الزائدة يتمثل أهمها فيما يلي:

- تعزيز سمعة المؤسسة وبناء ثقة العملاء والشركاء التجاريين.
- تحسين سلامة المنتجات وتقليل حوادث العمل والمخاطر الصحية والبيئية.
- تعزيز الابتكار وتطوير المنتجات والخدمات لتلبية احتياجات العملاء.
- تحسين إدارة المخزون وتقليل النقص والفاقد.
- تعزيز التعلم المستمر وتطوير مهارات العاملين.
- تحسين عمليات التسويق وزيادة حصة السوق وتوسيع قاعدة العملاء.
- تحقيق استدامة الأعمال والحفاظ على البيئة والمجتمع.

## 2-5 معوقات تطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة:

- عدم قدرة الإدارة الوسطى على تفهم الأدوار الجديدة وفق معايير إدارة الجودة الشاملة وإحساسهم بأنها ستفقد العاملين قوتهم في إنجاز العمل.
- التركيز على الفعاليات الداخلية للجودة والاهتمام بها لكونها مهمة في الأداء الرئيسي للجودة على حساب الاهتمام بحاجات الزبائن.
- تشكيل فرق عمل متعددة وكثيرة وعدم توفير الموارد والإدارة المطلوبة بما يضمن نجاحها.
- ضعف الربط بين الأهداف الخاصة بالجودة والعوائد المالية.
- عدم وجود كفاءة بشرية مؤهلة لتقوم بتطبيق هذا النظام.
- عدم وجود نظام فعال للاتصالات والتغذية العكسية.

- عجز الإدارة العليا على توضيح التزاماتها بإدارة الجودة الشاملة<sup>19</sup>

### **3- أسلوب التكاليف المبني على الأنشطة ABC:**

يعتبر نظام جديد في مجال محاسبة التكاليف يعكس تطوراً في أساليب التكاليف التقليدية.

### **3-1 تعريف أسلوب التكاليف المبني على الأنشطة:**

لا يوجد تعريف موحد متفق عليه بين المحاسبين لنظام التكاليف المبني على الأنشطة، وذلك بسبب حداثة وتطور المفاهيم التي يعتمد عليها هذا النظام ويعرف بأنه:  
نظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل المنشأة وتجميع وتشغيل وتتبع ما يرتبط بها من تكاليف وتستند فلسفة هذا النظام إلى استخدام الأنشطة كأساس لحساب التكلفة حيث أن الأنشطة تستهلك المواد المتاحة في حين أن الوحدة المنتجة تستهلك تلك الأنشطة"، وهو ما عبر عنه *théorie jacquot* في قوله: "أن الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك الأنشطة".<sup>20</sup>

<sup>19</sup>مصطفى كمال السيد طایل ، مرجع سابق ، ص: 47 .

<sup>20</sup> *Théorie jacquot , Ricard milkoff , comptabilité de gestion ( analyse et maitrise des couts avec un cas d'Enterprise ) , daveios et peason edution , France , année 2007 , p : 38*

### 2-3 خصائص أسلوب التكاليف المبني على الأنشطة وفوائده:

يتمتع نظام ABC بالخصائص و الفوائد التالية: <sup>21</sup>

- يساعد النظام ABC في تعيين الفرص المتاحة أمام الإدارة لتخفيض الكلف بكل دقة ووضوح حيث يبين المراحل والعمليات التي يمر بها المنتج والأنشطة التي تساهم في تكوينه بشكل منفصل وان تحفيظ كلفة أي نشاط أو إيقاف الأنشطة الزائدة وإلغاء كلفتها سيؤدي إلى تخفيض كلفة المنتج التام
- يعتبر أداة فعالة في تقييم الأداء، حيث يبذل العاملون في الإنتاج جهودهم وتحديد المشرف على كل نشاط منها، وان من ضمن المقاييس المستخدمة في تقييم أداء المشرفين هو هدف تخفيض الكلف \_يساهم نظام ABC في زيادة كفاءة أداء الأنشطة واتخاذ الإدارة للقرارات الصحيحة لما يقدمه من معلومات دقيقة.
- يساهم في تعظيم الإنتاج من خلال السيطرة على النوعية وتحسينها

### 3-3 أهداف أسلوب التكاليف المبني على الأنشطة:

إن نظام ABC يسعى إلى تحقيق الأهداف التالية: <sup>22</sup>

- تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة.
- تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قيم ما.
- يساعد إدارة المنشأة في معرفة نصيب المنتج من تكاليف في كل نشاط.
- يساعد نظام ABC إدارة الشركة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج والعمل على تقليل أو تخفيض تكاليف مثل تلك الأنشطة.
- تحديد كلفة المنتج بالدقة المطلوبة.

<sup>21</sup>إسماعيل يحي التكريتي ، محاسبة التكاليف المتقدمة \_ قضايا معاصرة ، ط1، عمان ، دار حامد للنشر و التوزيع ،

2007 ، ص:165 .

<sup>22</sup> ، المرجع نفسه ص: 166

### 3-4 مزايا أسلوب التكاليف المبني على الأنشطة

نظام ABC عدة مزايا أهمها :<sup>23</sup>

- تحديد الربحية للمنتجات والخدمات ومجموعة الزبائن والمنتجات الجديدة وتساعد في عمليات التسعير والترقيات وحتى في عملية التوزيع.
- يقدم أكثر معلومات تخص فائدة التحكم في الرقابة على التكاليف للتعرف على التحسينات والتطويرات الممكنة فضلا عن تحديده لخط المصاريف التقليدية.
- يساعد في تقييم المصاريف الرأسمالية (الامتلاك، التصنيع، الشراء).

### 3-5 معيقات تطبيق أسلوب التكاليف المبني على أساس الأنشطة:

- رغم الفوائد العديدة التي يمكن تحقيقها من تطبيق هذا النظام، إلا أنه تعرض لبعض الانتقادات البارزة، ومن بينها:
- صعوبة تطبيق واختيار مسببات التكلفة.
  - التكاليف العالية المرتبطة بالحصول على البيانات المتعلقة بالأنشطة المختلفة للمنشأة.
  - يركز نظام ABC على القرارات الاستراتيجية في المدى الطويل، في حين أن المنشأة تحتاج أيضًا إلى اتخاذ قرارات الرقابة والتخطيط في المدى القصير.
  - لم يحل نظام ABC مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف.
  - لا يمكن تطبيق النظام إلا في سياق إجراء تغيير إداري شامل وضمن نظام إدارة الجودة الشاملة. ونتيجة للقصور التي وجهت إلى الأساليب التقليدية، ظهرت الأساليب الحديثة التي ساهمت في معالجة هذه القصور من خلال مواكبتها لبيئة الأعمال المعاصرة.

<sup>23</sup>إسماعيل يحي التكريتي ، مرجع سابق ، ص: 168

## المبحث الثاني: ماهية التكاليف الخفية:

### نبذة تاريخية:

تسليط الضوء على التكاليف الخفية بدأ من المدرسة السوسيولوجية الاقتصادية، حيث كشفت عن جانب مهم لم يتم اهتمام به من قبل. وهذا الجانب هو التكاليف الخفية التي يمكن أن تؤثر على أداء المؤسسة بشكل كبير. فإذا تم تجاهل احتياجات العمال، فإن ذلك قد يؤدي إلى اضطرابات في العمل تتسبب في غيابات، حوادث، تقليل في الجودة، وانخفاض في الإنتاجية. هذه العواقب لا يمكن حسابها بالطرق التقليدية، ولذلك يجب مراعاة احتياجات العمال لتجنب هذه المشاكل.

في السبعينات من القرن الماضي، تطورت هذه الفكرة لتصبح نظرية علمية، وقدمها هنري سافال من خلال أبحاثه في معهد ISEOR. لاحظ سافال أن المؤسسات تفقد طاقتها بسبب التكاليف الخفية الناتجة عن النزف الداخلي والخارجي.

النزف الداخلي يشمل الغيابات، حوادث العمل، دوران العمال، ونوعية المنتجات. أما النزف الخارجي فينشأ من شراء السلع والخدمات لتعويض الاختلالات في العمل، والتوظيف المؤقت، وشراء المواد الأولية لتعويض النفايات. هذه الاضطرابات تؤدي إلى زيادة التكاليف التي لا يمكن تسجيلها بالمحاسبة، ولكن يمكن التحكم فيها من خلال اتخاذ قرارات مناسبة.

### الفرع الأول: مفهوم التكاليف الخفية

✓ يمكننا أن نعرفها بأنها<sup>24</sup> تلك التكاليف التي لا يوجد لها معلم أو تفسير في نظم المعلومات المحاسبية المستعملة في المؤسسة والممثلة في كل من الميزانيات التقديرية، جدول الحسابات نتائج، محاسبه العامة، محاسبه تحليليه، ولوحات القيادة.... الخ.

✓ ويمكن تعريفها أيضا<sup>25</sup> على أنها التكاليف التي لا تسجل محاسبيا إلا أن لها أثرا واضحا في ميزانيه المؤسسة مثل تكلفه التدريب أثناء العمل في الإنتاج بالسلسلة فالعامل الجديد قد يؤدي عمله بالبطء مما قد يتسبب في تعطيل زملائه في نفس السلسلة الإنتاجية فينخفض الإنتاج ببعض الوحدات مما يجعل التكلفة الوحديية ترتفع.

<sup>24</sup> H. Savall, V. Zardet, Maitriser les couts et les performances cachés, 4eme Edition,

Economica, paris, p 123.

<sup>25</sup> فاتح ساحل، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية مذكرة الماجستير، جامعة الجزائر 2004، ص 66،

- ✓ وكذلك تعرف في قاموس الموارد البشرية<sup>26</sup> أنها تلك التكاليف الخاصة بمعالجه وتسويه الاختلافات والانحرافات التشغيلية وهي لا تظهر وليس لها تفسير في نظام المعلومات المحاسبة للمؤسسة هذه التسويات أو المعالجات تستهلك وتستعمل موارد اضافيه للوصول إلى الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة.
- ✓ كما انه لا يقصد بمصطلح التكاليف الخفية نية المؤسسة في الحجب عن تجاهل بعض تكاليفها و إنما المعنى المراد من هذه التسمية هي عدم قدرة المؤسسة على حسابها .<sup>27</sup>
- ✓ كما تعرف أنها<sup>28</sup> " ترجمة نقدية أنشطة معالجة الاختلافات والانحرافات التشغيلية وتسمى خفية إلا إنه لا يمكن ملاحظتها في نظم المعلومات المحاسبية للمؤسسة، لكنها تدمج ضمن مختلف الوظائف كما أنها مسايرة للنشاط العادي.
- ✓ ويمكن تعريفها أيضا على أنها<sup>29</sup> التكاليف المرتبطة بالأداء المنتظر من طرف المؤسسة وشركاءها الخارجيين،فيما يتعلق بمختلف استراتيجياتها وسياساتها الإنتاجية، التمويلية، التسويقية والتوظيفية ... الخ. وعليه فهي نتائج كامنة( Potentiels Résultats خفية، أي نتائج محققة ولكن غير معترف بها من قبل النظام المحاسبي.
- ✓ كما شبهت التكاليف الخفية بالرياح "فهي لا ترى لكنها موجودة فعال وتشكل خطرا حقيقيا على المؤسسة"<sup>30</sup>

<sup>26</sup>PERTTI. J. M , Dictionnaire Des Ressources Humaines , Ed Vuibert , PARIS 2001 ,P77  
<sup>27</sup>هلال درحمون ، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير و مساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية – دراسة مقارنة ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه بجامعة يوسف بن خدة \_ الجزائر ، 2005 ، ص:15 .  
<sup>28</sup> H. savall ,V.ZARDET, **Maitriser les couts et les performances cachés**, 4ème édition Economica ,Paris ,2003 , p 123  
<sup>29</sup>د.زواوي مهدي ، 2010 ، مرجع سابق ص:54 .  
<sup>30</sup>[www.jccq.qc.ca/client](http://www.jccq.qc.ca/client) le 27/04/2024

## الفرع الثاني: أسباب دراسة التكاليف الخفية و كيفية الكشف عنها:

### أسباب دراستها:

يرى هنري سافال وفيرونيك زاردات أن هناك ثلاثة عوامل رئيسية ساهمت في إدراك وجود تكاليف أخرى غير المعروفة في النظم المحاسبية التقليدية، وهي: <sup>31</sup>

أ / **الحدس** : ويتمثل الدليل الأول والمساعد الرئيسي الذي بفضلله انتبه المسيرين بوجود التكاليف معينه غير معروفة تقف وراء ضعف أداء المؤسسة بالرغم من إجراءات المتخذة ، حيث اقتنعوا بوجود تكاليف لا تسجل في المحاسبة إلا أنها تأثر سلبيا على مردوديتها إذا أخذت بعين الاعتبار وبموجب هذه التكاليف تتأثر القرارات المتخذة نظرا لما لها من أهميه سواء تلك المتعلقة بدخل المؤسسة أو بخارجها ومن بين الأمثلة قمت مؤسسة باستثمار ما قيمته 3 مليون اورو دون تحسين مردوديته مما أدى بمسيري المؤسسة إلى البحث والتحري على أسباب ذلك فتوصلوا إلى اكتشاف مفاده أن الغياب هو المصدر الأساسي للتكاليف ، وبسببه خلف المؤسسة مبالغ معتبره

ب / **قيام المؤسسة بعملية التجديد والتحسين**: والدليل الثاني المستعمل في اختبار فرضيه وجود هذا النوع من التكاليف هو قيام المؤسسة بالتجديد التكوين وتحسين ظرف العمل حيث لاحظت تحسن ملموس في أدائها من خلال زيادة الإنتاج التعاون التنسيق الاتصال الفعال الاستغلال العقلاني للموارد وتراجع بعض السلوكيات السيئة التي كانت محل ومصدر للمشاكل.

ج / **أثر الدراسات النظرية**: إن الأثر في دراسة المؤسسة من النواحي الإحصائية واستعمال تقنيات التحليل الاقتصادي الجزء فيما يخص جوانب المردودية تعظيم الأرباح السعر الودوي التكلفة الودوية والهامش الحدي أدت كلها إلى المساهمة بترسيخ فكره أن المؤسسة تضيع فرص للربح كانت في متناولها ومن ثم سمحت بالبحث عن هذه الأسباب ومن بينها وجود تكاليف معينه غير مدمجة في التكاليف المعروفة ومن ثم سمحت بالبحث عن هذه الأسباب ومن بينها وجود تكاليف معينه غير مدمجة في التكاليف المعروف.

<sup>31</sup>بويباون مسعود . مساهمة في تخفيض التكاليف الخفية – دراسة حالة مؤسسة BCR بسطيف ، مذكرة ماجستير بجامعة بسكرة ، 2013 ، ص:12

### الفرع الثالث: خصائص التكاليف الخفية:

مقارنة بالتكاليف الخفية يمكننا القول بأن التكاليف الظاهرة هي التكاليف التي يرصدها نظام المعلومات في المؤسسة من محاسبة وموازنات وإحصائيات..... الخ. وتتميز بثلاث خصائص<sup>32</sup>  
 أ- التسمية: إذ لكل منها اسم تعرف به منمط معترف به ومتفق عليه مثل أجور العمال مواد أولية مستهلكة، تأمين ... الخ

ب - قابلية القياس: يمكن قياسها حسب قواعد وأسس دقيقة ومتعارف عليها

ج - قابلية الرقابة عليها: إذ تخضع لرقابة دورية وبصفة منتظمة حتى يمكن ملاحظة تطورها أو انحرافها عن هدف محدد مسبقا.

بالمقابل فإن التكاليف الخفية تتمتع بقوة كبيرة في إظهار جودة وحسن سير المؤسسة. إذ أن التكاليف الظاهرة تسمح لنا بحساب مبالغ الانحرافات دون إمكانية توضيح مختلف أسبابها، على العكس تماما. فالتكاليف الخفية هي أصلا تكاليف مرتبطة بالظواهر (Phenomenologique) ، فهي تبحث عن أسباب الاختلالات التي أدت إلى تلك الانحرافات فمثلا التكاليف الخفية العالية الناجمة عن التغيب تعني أن المؤسسة تعاني من اضطرابات كبيرة بسبب تغيب العاملين ويسبب التسويات التي قامت بها المؤسسة فبسبب معالجة آثار تلك التغيبات<sup>33</sup> وكذلك بالنسبة للتكاليف الخفية الناجمة عن حوادث العمل، فهي تعني أن المؤسسة تعاني من مشاكل في الأمن الصناعي ومن تأثير عمليات التسوية التي تقررها المؤسسة لتجاوز تأثير تلك الحوادث إن عبارة " تكلفة خفية " يجب اعتبارها اختصارا لمصطلح " تكلفة أداء خفي".

من هذا المنطلق فإن أصحاب المقاربة السوسيو اقتصادية يرون أن كل ارتفاع في التكلفة يعني انخفاضا في الأداء، وكل انخفاض في التكلفة يعني تحسنا في الأداء: إذا فالتكلفة والأداء الخفي يرتبطان فيما بينهما بعلاقة عكسية. من خلال هذه العلاقة نستنتج أن الأداء يمكن تحسينه من خلال تخفيض التكاليف أو من خلال زيادة النواتج.

Savall , V.ZARDET, Le Nouveau Contrôle De Gestion – Méthode Des Couts-<sup>32</sup>  
 Performances , Edition Comptables MALSHERBES , pARIS,1992 ,P39  
 Henri savall , VêRONIQUE zardet , 5éme Edition,2010, Op , Cit P 124<sup>33</sup>

### - تصنيف التكاليف الخفية:

تصنف التكاليف الخفية في فئتين هما:

أ - فئة **محملة ضمن التكاليف الظاهرة:** أي تظهر في السجلات المحاسبية للمؤسسة، وتشمل الأعباء المدمجة مع مختلف حسابات جدول النتائج ولكن دون تعيينها بصورة مستقلة، أي ليست في حسابات مميزة وبالاسم (ومن هنا كانت تسميتها بالتكاليف الخفية)، ومثالها التغيب الذي تظهر تكلفته مدمجة في حساب مصاريف العاملين إذا ما تم تعويض المتغيبين بعمال مؤقتين مثلاً. والملاحظ أن هذه التكاليف تعتبر تكاليف فعلية تاريخية تسجل في الجانب المدين من جدول حسابات النتائج وتصنف التكاليف الخفية المحملة ضمن التكاليف الظاهرة في ثلاثة أشكال وهي: إما في شكل أجور زائدة، أو على شكل أوقات زائدة أو على شكل استهلاك زائد والتي تمثل مكونات التكاليف الخفية المدمجة ضمن التكاليف الظاهرة.

ب - فئة **غير محملة ضمن التكاليف الظاهرة:** وهي تكاليف لا تظهر ضمن الحسابات بأية صورة كانت وتشمل كل الأعباء التي ترتبط بالإنتاج الضائع (غير المحقق) نتيجة الاختلالات الموجودة أي تكلفة الوقت الذي لا يعطي منتجا أو عائداً، مثل غياب عامل مرسم في منصب أو وظيفة، عيوب التصنيع التي تتطلب وقتاً لمعالجتها، مما يقلل كمية الإنتاج السليم القابل للبيع<sup>34</sup> ونستنتج أن هذه الفئة من التكاليف تؤدي إلى تخفيض النتيجة المالية للمؤسسة، فهي تكلفة افتراضية أو تكلفة فرصة بديلة تتماشى مع عدم استغلال الطاقة المتاحة (Sous activité)، بفعل أن هذا الإنتاج كان من الممكن تحقيقه وبيعه لو لم يصرف كل هذا الوقت في معالجة وتسوية الاختلالات دون مقابل<sup>35</sup>، وتكون هذه الفئة في شكل إنتاج ضائع (اللاإنتاج) أو في شكل عدم خلق طاقة أو على شكل مخاطر.

Henri Savall , V.ZARDET , *Tétranormalisation ; défis et dynamiques Economica* , 2005<sup>34</sup> , P129

<sup>35</sup>د.زواوي مهدي ، مرجع سابق ، ص:57

### المبحث الثالث: الدراسات السابقة:

#### المطلب الأول: الدراسات السابقة باللغة العربية:

##### - دراسة (ذوادي مهدي) 2010:

تمحورت إشكالية هذه الدراسة حول "تأثير التكاليف المستترة على نظام المعلومات المحاسبي"، وقد خلصت الدراسة إلى النتائج التالية:

- تعطي الطريقة أهمية كبيرة لتحسين دور المحاسبة حتى يتمكن من تفسير التكاليف الخفية.
- لمحاسبة التكاليف الخفية أثر كبير في تحسين نظام المعلومات المحاسبي ووضوحه وزيادة دقة تحاليه.
- الاعتراف بالاستثمارات اللامادية على قدم المساواة مع الاستثمارات المادية.
- ضرورة الاعتماد على المتغيرات الكمية، النوعية والمالية في التحليل.
- تقوم طريقة التكاليف الخفية على تلمين العنصر البشري وتعتبره الدعامه الرئيسية في أي عملية تغيير أو تطوير.
- تؤكد نظرية التكاليف الخفية أن أخذ المؤسسة البعد الاجتماعي بعين الاعتبار لن يؤثر أبدا على البعد الاقتصادي للمؤسسة بل على العكس فإن أخذ المؤسسة البعد الاجتماعي بعين الاعتبار سيسهم إسهاما فعال في تخفيض التكاليف وتحسين المردودية المالية والاقتصادية للمؤسسة.

##### - دراسة (كواش مراد) 2010:

حاول الباحث من خلال الورقة التي نشرها سنة 2013 والموسومة " إشكالية تقييم التكاليف الخفية في المؤسسات الاقتصادية" تحديد مختلف أسبا نشوء التكاليف الخفية في المؤسسة وإشكاليات تقييمها وقد توصل الباحث إلى ما يلي:

- التأكيد على التفاعل والترابط بين أداء المؤسسة الاقتصادي المعبر عنه من خلال نتيجة الاستغلال مستوى المردودية،..والأداء الاجتماعي المشكل لظروف الحياة المهنية: ظروف العمل، تنظيم العمل، الاتصال، إدارة الوقت والتدريب،لتحقيق أداء شامل ثم تسميته بالأداء الاجتماعي-الاقتصادي - يشكل تقييم التكاليف الخفية رهان هام بالنسبة للمؤسسة من شأنه أن يؤثر بدرجة كبيرة على مستوى الأداء الاقتصادي للمؤسسة، إذا ما تم انتهاج إستراتيجية واضحة للتحكم في هذا النوع من التكاليف.

- تنشأ التكاليف الخفية عموماً بسبب تردي ظروف الحياة المهنية للموارد البشرية للمؤسسة.
- ينبغي على المؤسسات أن تعمل على تحسين ظروف الحياة المهنية لمواردها البشرية إذا ما أرادت أن تتحكم في تكاليفها الخفية.
- يجب على المؤسسات أن تطور أنظمتها المحاسبية حتى تصبح قادرة على تقييم تكاليفها الخفية.

#### - دراسة (درويش عمار) 2018 :

تمحورت إشكالية هذه الدراسة حول أثر الرقابة على التكاليف الخفية في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية مع دراسة حالة لشركة الاسمنت ببني ضاف SCIBS وقد حاول الباحث من خلال هذه الدراسة تحديد فاعلية الرقابة على التكاليف الخفية في تحسين أداء المؤسسة.

الدراسة لخصت النتائج التالية:

- وجود علاقة عكسية بين التكاليف الخفية وبين المبيعات وربحية المؤسسة.
  - على المؤسسات إيجاد أحسن السبل لتخفيض هذه التكاليف.
  - وجود تكاليف خفية مرتفعة يعكس الوضعية الكارثية التي تعيشها المؤسسة.
- ما يميز دراستنا عن باقي الدراسات هو تركيزها على المورد البشري، سبل تحفيزه ودوره الكبير في زيادة الإنتاجية وتخفيض التكاليف الخفية وتحسين الأداء العام للمؤسسة.

#### - دراسة (نوبلي نجلاء) 2015:

بعنوان: "استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية-دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة."

تناولت هذه الدراسة العلاقة بين أدوات المحاسبة الإدارية والأداء المالي وتجسيدها على أرض الواقع من خلال مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة، فتناولت أهم المؤشرات المعتمدة في عملية قياس وتقييم الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، وقد توصلت الباحثة إلى النتائج التالية:

- لا تقوم مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب- بسكرة بتطبيق أي أداة من أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة منها أو التقليدية في الوقت الحالي، إلا أنه قبل سنوات كانت الوحدة تقوم بإعداد الموازنات التقديرية.

- أن المؤسسة لا تعتمد في حسابها للتكاليف على طريقة علمية واضحة، مما يؤدي إلى التحميل الخاطئ للتكلفة وبالتالي سوء اتخاذ القرارات المالية المتعلقة بقرار التسعير.
- إن استخدام التحليل المالي في المؤسسة ساهم بشكل كبير في قياس المؤشرات المالية، بالإضافة إلى قياس المردودية من مؤشرات الربحية، وهذا يدل على التأثير الإيجابي على الأداء المالي
- أن مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة- لا يتم تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية بحجة أنها لا تقوم بأية إضافة موجبة لها، بقدر ما تتطلب من تأهيل اليد العاملة وتوفير الوسائل اللازمة.
- ساهم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين الأداء المالي للمؤسسة وذلك على مختلف مؤشرات.
- تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسة ساهم في مجموعة من التوازنات منها التوازن بين الأهداف الإستراتيجية والأهداف القصيرة المدى، كذلك التوازن بين البيئة الخارجية (العملاء) والبيئة الداخلية (العمليات الداخلية)، كذلك التوازن بين المؤشرات المالية وغير المالية.
- صعوبة دراسة مؤشر خلق القيمة لأنه يعتمد على معلومات مصدرها السوق المالي، وهذا النوع غائب بصفة عامة في المؤسسات الجزائرية، وبصفة عامة في المؤسسة محل الدراسة توصي الباحثة بضرورة إنشاء مصلحة أو قسم خاص بالمحاسبة الإدارية يهتم بتطبيق الأساليب اللازمة وتفعيل دورها في تحسين الأداء المالي من خلال مختلف مؤشرات، كما انه من الضروري مواكبة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة للتطور التكنولوجي فيما يخص إجراءات قياس الأداء المالي والمحاسبة التحليلية.

### - دراسة (زعرى حمدي) 2006:

- مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في شركات المساهمة الصناعية في قطاع غزة -دراسة ميدانية- هدفت هذه الدراسة إلى معرفة آراء المدراء الماليين في الشركات الصناعية وتسلط الضوء على الممارسات المختلفة كتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في شركات م لتتعرف على أكثر تلك الأساليب استخداما من قبل الشركات الصناعية في قطاع غزة، توصلت الدراسة إلى أن:
- الأساليب الإدارية غير معروفة بشكل كبير لدى الغالبية العظمى من متخذي القرارات في الشركات الصناعية للمساهمة.

- أن نسبة الذين يطبقون أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة 43 وهي لا تمثل نسبة كبيرة حيث أظهرت أن أكثر الأساليب الإدارية المتبعة في الشركات الصناعية للمساهمة هو أسلوب التكاليف الفعلية إن معظم مجتمع الدراسة لديهم معرفة بالأساليب الإدارية لذا يوصي الباحث بضرورة توفير المعلومات اللازمة والتي من شأنها تساهم في تنمية المعرفة بالأساليب الإدارية وزيادة الإدراك لأهمية الدور الذي تلعبه أساليب المحاسبة الإدارية في شركات المساهمة الصناعية في قطاع غزة وزيادة الوعي بأهمية واستقطاب الكفاءات في المحاسبة الإدارية الحديثة.

### المطلب الثاني: الدراسات الأجنبية:

**دراسة (Kaplan): بعنوان: "المحاسبة الإدارية (-1984 1994): تطوير ممارسة ونظرية جديدة"**

هدف هذه الورقة البحثية إلى معرفة التطور الذي طرأ على المحاسبة الإدارية وفق ثلاث محطات التكلفة القائمة على أساس الأنشطة، نظام الرقابة التشغيلي، بطاقة الأداء المتوازن، وتصف هذه الدراسة كيفية توثيق هذه الممارسات في البداية وكيفية وضعها ونشرها، وبعد تجربة دامت عشر سنوات من التحقيق والتوثيق وتطوير النظرية قام الباحث بالعديد من البحوث التجريبية ذات ارتباط بتطوير المؤسسات كوسيلة لتعزيز الممارسة المحاسبية الإدارية وتعليمها.

وقد قدم "Kaplan" من خلال مقاله مفهوم لكل أسلوب من الأساليب الثلاثة السابقة وكيفية استخدامها داخل المؤسسات لترشيد وتطوير ممارسات المحاسبة الإدارية، وتقديم إطار تصوري ونظريات من أجل الوقوف على الجوانب الأكثر ابتكاراً ونجاحاً في هذه الممارسة.

من خلال هذه الدراسة توصل الباحث إلى تبيان قيمة التفاعلات الوثيقة مع المؤسسات المطبقة لأساليب المحاسبة الإدارية، وقد مكنت هذه التفاعلات من مراقبة الممارسات الرائدة وتوثيق الممارسة في تدريس حالات تطبيقية، بالإضافة إلى الاستفادة من الخبرات التعليمية وردود الفعل على الكتابات المنشورة، وقد حاول الباحث من خلال هذه الدراسة تنفيذ الأفكار والتعلم حيث طور المفاهيم الجديدة لجعل الأفكار أكثر سهولة وأكثر قابلية للتنفيذ داخل المؤسسات<sup>36</sup>.

<sup>36</sup>نجمو قيماري، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه بعنوان مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية لتعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية، سطيف جامعة فرحات عباس، ص41

### دراسة (F.Mitchel and j.innes) : بعنوان: "عملية التغيير في المحاسبة الإدارية:

بعض التجارب دراسة ميدانية"لقد حظيت عملية تغيير المحاسبة الإدارية داخل الشركات باهتمام ضئيل من جانب الباحثين، وقد استندت هذه الدراسة إلى سبع دراسات ميدانية عن التغيير في المحاسبة الإدارية على المستوى العملي داخل قطاع الالكترونيات.

إن الهدف الرئيسي لهذه الدراسة هو التحقق في العوامل التي تؤثر على تغيير المحاسبة الإدارية في الشركات محل الدراسة، بالإضافة إلى ذلك فقد تم من خلال هذه الدراسة تقديم كيفية الجمع بين هذه العوامل المؤثرة والتفاعل فيما بينها من أجل توفير متطلبات ملائمة للتغيير، التي تؤدي إلى حدوث تطورات عملية في المحاسبة الإدارية.

من خلال هذه الدراسة فقد بين الباحثان تأثير بعض العوامل في عملية التغيير في المحاسبة الإدارية وهي:

المحفزات، المكافآت... الهدف منها تقديم تحليل وصفي للعملية التي تم من خلالها تغيير ممارسات المحاسبة الإدارية داخل المؤسسات، واختار الباحثان قطاع الالكترونيات بسبب أن الطبيعة الديناميكية لمتغير البيئية والتكنولوجية تعطي وزنا للافتراض السائد بأن التغيير في المحاسبة الإدارية سيكون سائدا.

توصلت الدراسة إلى أن التغيير في ممارسات المحاسبة الإدارية يرتبط بمجموعة محددة من الظروف ووجود التفاعل بين هذه الأنواع الثلاثة من المتغيرات يعزز ويحدد طبيعة التطور العملي للمحاسبة الإدارية.<sup>37</sup>

### دراسة Henry SAVALL و V ronique ZARDET (1992):

حاول الباحثان من خلال الدراسة التي نشرها سنة 1992 والمسمى ب :

''' Le nouveau contrôle de gestion, Méthode des couts-performances Cachés  
إبراز الأسس العلمية النظرية والمفاهيم التي تركز عليها طريقة التكاليف الخفية (عقد النشاط المتفاوض عليه دوريا، عقد الأنشطة ذات الأولوية، مراقبة التسيير ولوحات القيادة)، الجديد الذي أتت به الطريقة والذي يميزها عن الطرق الأخرى هو اعتبارها طريقة تعتمد على تحليل الاختلالات

<sup>37</sup>نفس المصدر ص 43

dysfonctionnelleAnalyse وتقتراح أسلوبا جديدا للقياس الاقتصادي والاجتماعي لنوعية إدارة وعمل المؤسسة. وكخالصة يمكن القول أن الأفكار التي حاول المؤلفان توصيلها هي:

- يمكن تحسين الفعالية والفاعلية الاقتصادية والاجتماعية للمؤسسة معا، لأنه يمكن التوفيق بين الأهداف الاقتصادية والاجتماعية لها.
- هناك عالقة جدلية بين عملية البحث عن الفعالية والفاعلية الاقتصادية متمثلة في خلق قيمة مضافة، والبحث عن الفعالية والفاعلية الاجتماعية متمثلة في تلبية احتياجات العاملين وزيادة رفايتهم وتنمية قدراتهم، وإن كان الأمر لا يخلو من توترات أحيانا، ولكن تليها تعديلات أو تسويات؛
- يجب تهمين وتعزيز الموارد الذاتية للمؤسسة، وفي مقدمتها رأس إملال البشري، خاصة عند اختيار الاستراتيجيات.
- تحسين ظروف العمل وإن كان شرطا ضروريا لزيادة الفعالية الاقتصادية للمؤسسات، إلا أنها تبقى غير كافية ما لم يتم تحسين شروط التنفيذ والقيادة بتتوير الجانب التحفيزي في المعلومة واتخاذ القرار معا، وأن التحسين المستمر في أداء المؤسسات الاقتصادي والاجتماعي لن يتم إلا بمدخل شامل يجمع بين كلا المتغيرين.
- يجب الانتقال من مفهوم تعظيم العائد إلى مفهوم الربط بين الموارد المستخدمة والنتائج المرجوة؛
- ظروف العمل، تنظيم العمل، إدارة الوقت، الاتصال - التنسيق - التشاور، التكوين وتنفيذ الإستراتيجية، يمكن أن تكون عاملا يضاعف من التكاليف الخفية للمؤسسة إذا لم تحسن إدارتها، خاصة عند إدخال تكنولوجيايات حديثة، مما يضخم من تكاليف المنتجات والخدمات ويضعف من تنافسية المؤسسة.
- التسلسل الهرمي يعتبر عاملا جوهريا في تحقيق أهداف المؤسسة عند اقتترانه بالكفاءة المهنية، ولذا ينبغي تضيق الهوة بين الإدارة والمستويات التنفيذية وتوفير قنوات التواصل داخل فرق العمل، لن نجاح المؤسسة يتطلب مساهمة كل العاملين فيها وليس كفاءة البعض منهم فقط.<sup>38</sup>

## دراسة Hercule Yamuremye 2001:

تمحورت إشكالية هذه الدراسة و المسمية بـ

“Contribution de pratiques de dèlègation concertée a l’amélioration du fonctionnement des équipes ”

على نمط تسيير مدراء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في جمهورية بورندي، ونتائج إشراك مساعدي المدراء في تنفيذ خطط وسياسات تلك المؤسسات عن طريق تفويض السلطة. وقد توصلت الدراسة إلى أنه يمكن تخفيض التكاليف الخفية في المؤسسة (التي أسهبت الدراسة في تعداد وشرح الاختلالات المؤدية إليها) إلى ما يلي:

-ممارسات التسيير كما هي مشاهدة لها دور كبير في خلق الاختلالات.  
-المؤسسات تضم مكامن كبيرة للنتائج الخفية ويجب لفت نظر المسيرين إلى استغلالها.  
-إن استعمال أدوات وطرق التسيير السوسيو-اقتصادي يسهم في تقوية العمل الجماعي على مستوى الإدارة ويرفع من الكفاءات التسييرية للمساعدين، ويمكن وبصفة عامة دائمة من تحسين النتائج الاقتصادية والاجتماعية للمؤسسات، وأن يحقق مواءمة أكبر بين أهداف المؤسسة وأهداف أفرادها.<sup>39</sup>

## دراسة (2013) Vincent Cristallini:

حاول الباحث من خلل الورقة التي نشرها سنة 2013 والموسومة بـ:

“Les couts performances caches, mesure scientifique de la santé et de la vitalité d’une organisation et contribution a la validité des concepts de gestion “  
إبراز مختلف الاختلالات التي تعاني منها المؤسسة محل الدراسة وأثرها على أداء المؤسسة. وقد توصلت الدراسة إلى ثالث نتائج رئيسية:

-تخفيض الاختلالات في المؤسسة يسمح بزيادة الأرباح بنسبة 45%.  
-تخفيض الاختلالات يسمح بتحسين الأداء العام للمؤسسة على المدى البعيد.  
-تخفيض الاختلالات في المؤسسة يسمح بتحسين صورة المؤسسة وبالتالي الاستفادة من العروض المالية المختلفة للبنوك ومؤسسات التمويل.<sup>40</sup>

<sup>39</sup>مهلول زكريا، أطروحة دكتوراه بعنوان دور الممارسات الحسنة لإدارة الموارد البشرية في تخفيض التكاليف الخفية، جامعة فرحات عباس سطيف، سنة 2021/2022 ص 37  
<sup>40</sup>نفس المصدر، ص 37.

## خلاصة الفصل:

تناولنا في هذا الفصل أساليب المحاسبة الإدارية منهم القديمة والحديثة تهدف إلى تحليل البيانات المالية بشكل متقدم لاتخاذ قرارات إدارية صائبة. وتتضمن أهمية هذه الأساليب في ضبط التكاليف الخفية تحديد التكاليف غير المباشرة وتخفيضها، وتحليل أسباب التكاليف الزائدة، وتحسين كفاءة استخدام الموارد. أساليب المحاسبة الإدارية تهدف إلى تحليل البيانات المالية بشكل متقدم لاتخاذ قرارات إدارية صائبة. وتتضمن أهمية هذه الأساليب في ضبط التكاليف الخفية تحديد التكاليف غير المباشرة وتخفيضها، وتحليل أسباب التكاليف الزائدة، وتحسين كفاءة استخدام الموارد.

**الفصل الثاني الدراسة الميدانية  
حالة عينة من المؤسسات  
الاقتصادية بمدينة تقرت**

### تمهيد:

تعتبر المحاسبة الإدارية أحد الأدوات الرئيسية التي تساهم في تحقيق أهداف المؤسسات الاقتصادية، حيث تركز على توفير المعلومات الدقيقة والمفيدة للإدارة في عملية اتخاذ القرارات حيث تعتبر التكاليف الخفية من التحديات التي تواجه المؤسسات الاقتصادية، حيث يمكن أن تؤثر سلباً على الأداء المالي والتنافسية.

يهدف هذا البحث إلى استكشاف أهمية أساليب المحاسبة الإدارية في الحد من هذه التكاليف الخفية، من خلال دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بمدينة تفرت.

## المبحث الأول: عرض منهجية وأدوات الدراسة:

تمثلت الدراسة الميدانية بشكل أساسي في دراسة وتحليل أهمية أساليب المحاسبة الإدارية في الحد من التكاليف الخفية بالمؤسسة الاقتصادية، حيث يشتمل هذا المبحث على تحديد الطريقة والأدوات المستعملة في جمع بيانات متعلقة بالدراسة الميدانية.

### المطلب الأول: الطريقة المتبعة:

يتناول هذا المطلب عرض الطريقة المتبعة في هذه الدراسة من خلال التعرف على مجتمع وعينة الدراسة وأهم مصادر البيانات بالإضافة إلى أدوات جمع هذه البيانات.

### الفرع الأول: اختيار مجتمع وعينة الدراسة:

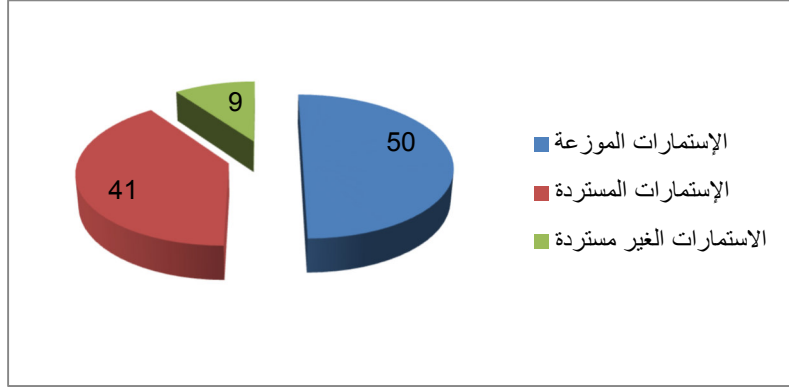
روعي في اختيار مجتمع الدراسة الميدانية أن يكون أفرادها من بين الأشخاص الذين تتوفر لديهم الخبرة العلمية والعملية، وقدرة الحكم على معرفة أهمية أساليب المحاسبة الإدارية في الحد من التكاليف الخفية بالمؤسسة الاقتصادية وقد شملت هذه الدراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية تفرت. كما أنه لم يتم تحديد حجم عينة الدراسة بشكل مسبق قبل توزيع أو نشر استمارة الاستبيان، حيث قمنا بتوزيع حوالي 50 استمارة بعد عملية الفرز والتبويب والتنظيم، تقرر الإبقاء على 41 استمارة من مجموع الاستمارات أي ما يعادل 82 في المائة لتمثل عينة الدراسة، بعدما قمنا بإقصاء باقي الاستمارات المقدرة بـ 9 استبعدت 5 منها لنقص في الإجابات، 4 لعدم استلامها، يمكن إدراج الجدول التالي لتوضيح الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان.

### الجدول رقم 2. 1: الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان

العدد	الاستمارات الموزعة	الاستمارات المستردة	الاستمارات الغير مستردة
العدد	50	41	9
النسبة	%100	%82	%18

ويمكن توضيح معلومات الجدول في الشكل (1-2) التالي:

الشكل رقم 2. 2: الإحصائيات الخاصة باستمارة الاستبيان



المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على معطيات الجدول رقم (2-1)

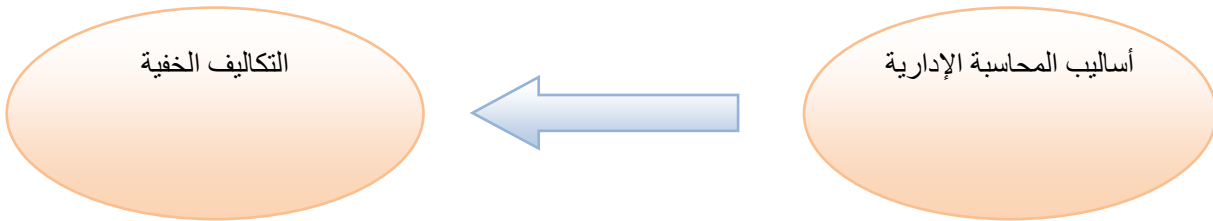
### الفرع الثاني: متغيرات الدراسة:

تتمثل متغيرات الدراسة فيما يلي:

**المتغير المستقل:** يتمثل في أساليب المحاسبة الإدارية.

**المتغير التابع:** ويتمثل في التكاليف الخفية.

الشكل رقم 2. 3: متغيرات الدراسة



المصدر: من إعداد الطالبتين

## المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة:

نحاول من خلال هذا المطلب بيان الأدوات الإحصائية والبرامج المستخدمة في معالجة البيانات المجمعة.

### الفرع الأول: أدوات جمع البيانات:

#### 1. أداة جمع البيانات: تم الاعتماد في جمع البيانات على الاستبيان وعلى العموم فقد اعتمدنا في

توزيع الاستمارات على عدة طرق أهمها:

- إيداع الاستمارات على بعض المؤسسات.

- الاستعانة ببعض الزملاء من خلال إرسال الاستبيان عن طريق البريد الإلكتروني.

وبهذا ضمنا عددا مقبولا من الإجابات والبيانات.

#### 2. محتوى الاستبيان:

احتوى الاستبيان على مقدمة من أجل تقديم الموضوع المستقصي منهم، وتعريفهم بالهدف الأكاديمي وتشجيعهم على المشاركة فيه لذلك تم تقديم الدراسة على أساس أنها في إطار أكاديمي، كما بينا أن جميع المعلومات التي سيتم الحصول عليها ستحضر بالسرية التامة ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

كما احتوى الاستبيان على صفتين تتضمن 35 سؤالا إلى جزئين:

- **الجزء الأول:** خاص بالبيانات الشخصية لعينة الدراسة، حيث يتضمن 5 أسئلة خاصة، والتي من الممكن أن تساهم في تفسير النتائج.

- **الجزء الثاني:** يناقش فرضيات الدراسة وتم تقسيمه إلى ثلاث محاور كما يلي:

- **المحور الأول:** يتضمن عشرة (10) أسئلة متعلقة باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسة الاقتصادية

- **المحور الثاني:** يحتوي على عشرة (10) أسئلة متعلقة بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وتأثيرها على اتخاذ القرار.

- **المحور الثالث:** يحتوي على عشرة (10) سؤالا متعلق بتأثير أساليب المحاسبة الإدارية على التكاليف الخفية.

## الفرع الثاني: الأدوات الإحصائية والقياسية المستخدمة:

تم إعداد الأسئلة على أساس مقياس ليكارت الثلاثي (likertscale) والذي يحتمل ثلاثة إجابات وهذا حتى يتسنى لنا تحديد آراء أفراد العينة لفقرات الاستبيان، ويسهل بالتالي ترميز وتنميط الإجابات كما هو مبين في الجدول التالي:

### الجدول رقم 2.2: مقياس ليكارت الثلاثي

الرأي	موافق	محايد	غير موافق
الدرجة (الوزن)	3	2	1

المصدر: من إعداد الطالبان

### 1. اختبار الاستبيان من خلال " ألفا كرونباخ" ( Cronbach'sAlpha ) :

من أجل اختبار مصداقية وثبات الاستبيان وللتأكد من مصداقية المستجوبين في الإجابة على أسئلة الاستبيان ولكل متغير على حدا فقد تم استخدام معامل ألفا كرونباخ لتحقيق الغرض المطلوب، حيث أن معامل ألفا كرونباخ يأخذ قيما بين الصفر والواحد ( 0 ، 1 )، فإذا لم يكن هناك ثبات في البيانات فإن قيمة المعامل تكون مقاربة للصفر، وعلى العكس إذا كان هناك ثبات تام في البيانات فإن قيمة المعامل تساوي الواحد الصحيح، أي أن زيادة قيمة المعامل ألفا كرونباخ تعني زيادة مصداقية البيانات من عكس نتائج العينة على مجتمع الدراسة .

نتائج اختبار الثبات: عند تطبيق اختبار المصداقية والثبات ألفا كرونباخ على إجابات الدراسة المكونة من 41 فرد وجدنا أن قيمة المعامل بلغت (0.691) وهذا ما يبين الارتباط بين الإجابات جيد ومقبول إحصائياً.

### الجدول رقم 2.3: يوضح معامل ألفا كرونباخ

العينة	معامل ألفا كرونباخ
41	0.691

المصدر: من إعداد الطالبتين اعتماداً على برنامج spss

## الفرع الثالث: البرامج المستخدمة في معالجة البيانات:

بعد أن تم تحصيل العدد النهائي للاستبيانات المقبولة، تم الاعتماد في عرض وتحليل البيانات على الحاسب الآلي باستخدام البرنامج الإحصائي spss، لتسهيل عملية الملاحظة وبغية التحليل الجيد للبيانات التي تم جمعها.

ولتحقيق أهداف الدراسة وتحليل البيانات التي تم تجميعها فقد تم استخدام الأساليب الإحصائية

التالية:

### 1 - الأساليب الإحصائية الوصفية: تمثلت الأساليب في:

- المتوسطات الحسابية.
- الانحرافات المعيارية.

### 2 - الأساليب الإحصائية الاستدلالية: الآتية:

- اختبار ألفا كرونباخ.

### المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة الميدانية، تفسيرها ومناقشتها:

يشتمل هذا المبحث على مطلبين، المطلب الأول يتعلق بعرض نتائج الدراسة ومناقشتها، وفي

المطلب الثاني سنحاول تحليل وتفسير نتائج الدراسة ومناقشتها.

### المطلب الأول: عرض نتائج الدراسة الميدانية:

نحاول في هذا المطلب أن نقوم بعرض النتائج المتوصل إليها باستخدام الأدوات الإحصائية

والقياسية والبرامج المستعملة في معالجة البيانات، التي تم جمعها عن طريق الاستبيان.

### الفرع الأول: النتائج المتعلقة بخصائص عينة الدراسة:

لقد تمت دراسة خصائص أفراد العينة حسب المتغيرات التالية:

العمر، المؤهل العلمي، المهنة، الخبرة، نشاط المؤسسة.

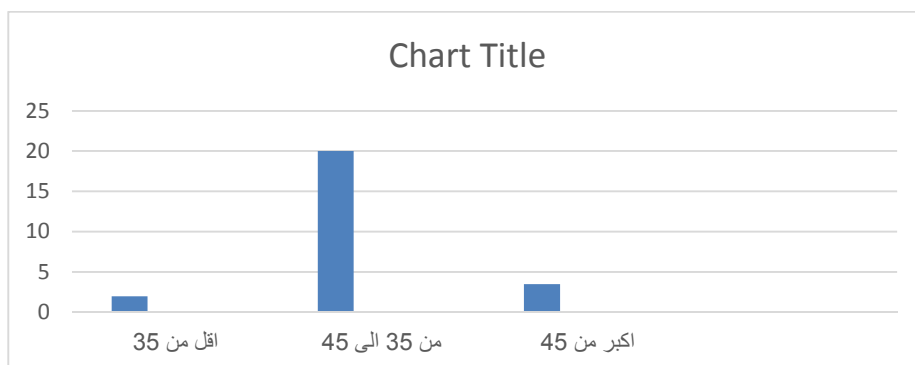
أولاً: العمر

الجدول رقم 2. 4: توزيع مجتمع الدراسة حسب متغير العمر

البيان	التكرار	النسبة المئوية
اقل من 35	2	4.9%
من 35 الى 45	20	48.8%
اكبر من 45	19	46.3%
المجموع	41	100%

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

يتضح من الجدول أن توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر أن معظمهم تتراوح أعمارهم ما بين 35 و45 سنة و ذلك بنسبة 48.8%، كذلك الفئة التي هي اكبر من 45 سنة بنسبة 46.8%، و أخيرا الفئة التي هي أعمارهم اقل من 35 سنة بنسبة 4.9%، نلاحظ أن الفئة الغالبة هي الفئة التي أعمارهم اكبر من 35 سنة وتعتبر هذه الفئة مناسبة للعمل، بحسب أعمارهم .



الشكل رقم 2. 4: يوضح التمثيل البياني لأفراد العينة حسب متغير العمر من إعداد الطالبتين: اعتمادا على معطيات الجدول رقم ( 2 - 3 )

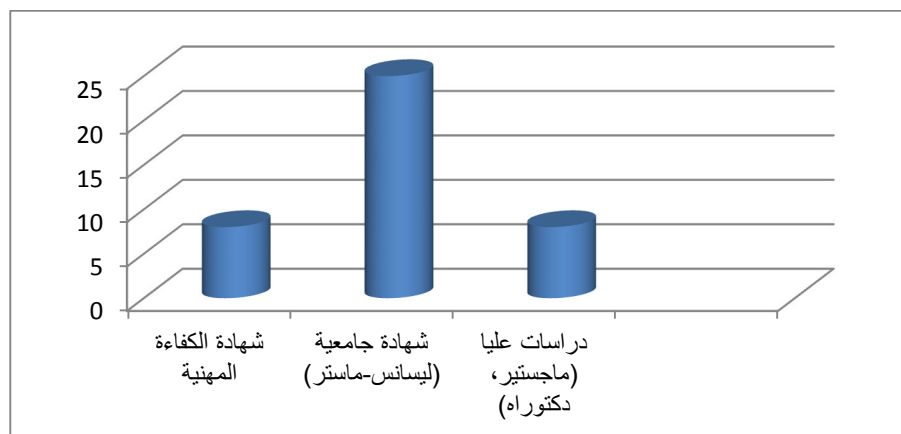
ثانيا: المؤهل العلمي

الجدول رقم 2. 5: توزيع مجتمع الدراسة حسب المؤهل العلمي

النسبة المئوية	التكرار	البيان
19.5%	8	شهادة الكفاءة المهنية
61%	25	شهادة جامعية (ليسانس-ماستر)
19.5%	8	دراسات عليا (ماجستير،دكتوراه)
100%	41	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

الشكل رقم 2. 5: توزيع مجتمع الدراسة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

يتضح من الجدول أن توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي أغلبهم من يمتلك شهادة جامعية وذلك بنسبة 61% ثم تليها فئة الأفراد الذين يمتلكون دراسات عليا بالتساوي مع شهادة الكفاءة المهنية بنسبة 19.5%

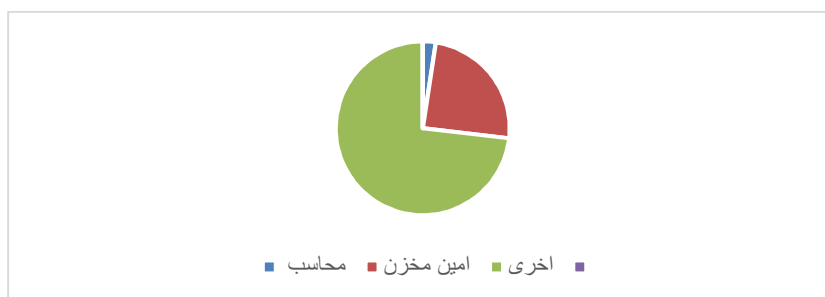
### ثالثاً: المهنة

الجدول رقم 2. 6: توزيع أفراد العينة حسب المهنة

البيان	التكرار	النسبة المئوية
محاسب	1	2.4%
امين مخزن	10	%24.4
اخرى	30	%73.2
المجموع	41	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss .

الشكل رقم 2. 6: تحليل البيانات الشخصية المتعلقة بالمؤهل المهنة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss .

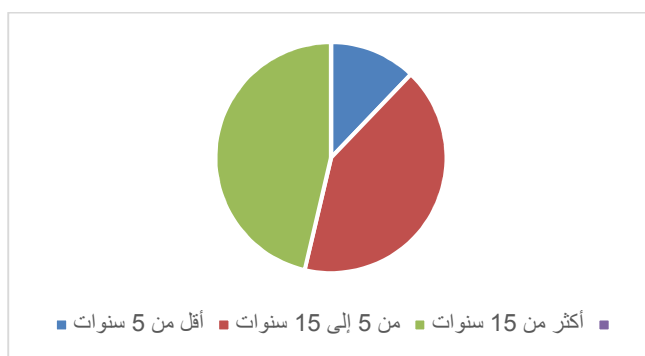
توزيع أفراد العينة حسب المهنة يظهر تنوعاً كبيراً، حيث يشكل المحاسبون نسبة صغيرة جداً (2.4%) من العينة، بينما يمثل أمناء المخزن نسبة أكبر (24.4%). الفئة "أخرى" تشكل الأغلبية الساحقة بنسبة 73.2%

رابعاً: عدد سنوات الخبرة الجدول رقم 2. 7: تحليل البيانات الشخصية المتعلقة بعدد سنوات الخبرة

البيان	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	5	%12.2
من 5 إلى 15 سنوات	17	%41.5
أكثر من 15 سنوات	19	%46.3
المجموع	41	%100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss .

الشكل رقم 2.7: توزيع أفراد المجتمع حسب عدد سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss .

توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة يظهر أن معظم الأفراد يمتلكون خبرة مهنية جيدة. حيث أن الأفراد ذوي الخبرة الطويلة (أكثر من 15 سنة) يشكلون النسبة الأكبر (46.3%)، يليهم الأفراد ذوو الخبرة المتوسطة (5 إلى 15 سنة) بنسبة 41.5%. بينما الأفراد ذوو الخبرة القليلة (أقل من 5 سنوات) يشكلون فقط 12.2% من العينة.

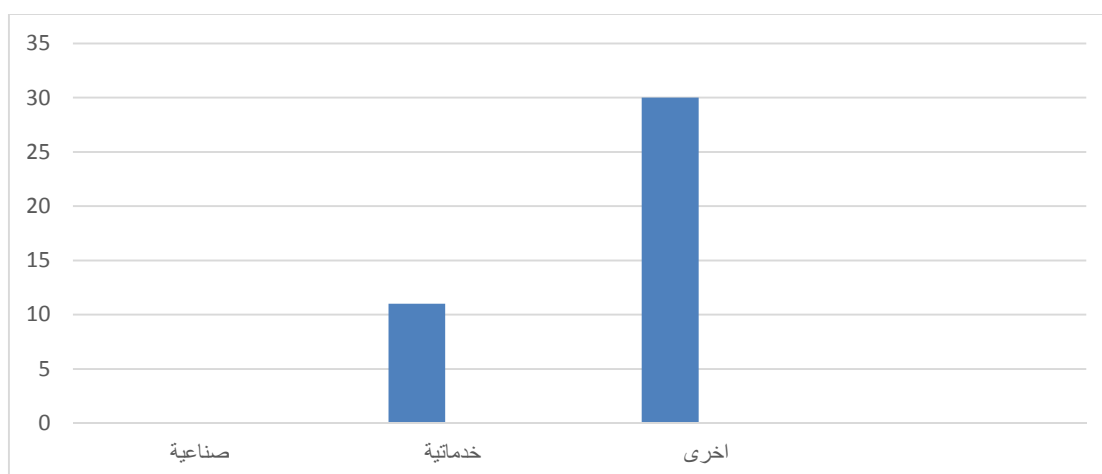
#### خامسا: نشاط المؤسسة

الجدول رقم 2.8: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب نشاط المؤسسة

البيان	التكرار	النسبة المئوية
صناعية	0	0%
خدمائية	11	26.8%
أخرى	30	73.2%
المجموع	41	100%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

الشكل رقم 2.8: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب نشاط المؤسسة



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

توزيع أفراد عينة الدراسة حسب نشاط المؤسسة يظهر أن الغالبية العظمى من الأفراد يعملون في مؤسسات تندرج تحت فئة "أخرى" بنسبة 73.2%. يلي ذلك المؤسسات الخدمائية بنسبة 26.8%، بينما لا يوجد أي فرد يعمل في المؤسسات الصناعية (0%). هذا التوزيع يشير إلى تركيز الأنشطة المهنية في مجالات غير صناعية، مع تمثيل ملحوظ للمؤسسات الخدمائية.

## الفرع الثاني: النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين حول محاور الاستبيان:

1/ تحديد المتوسط المرجح والاتجاه لدرجات مقياس ليكارت

لقياس درجة الموافقة لدور المراجعة الداخلية في تحسين المعلومات المحاسبية، تم استخراج المتوسطات الحسابية لإجابات المستجوبين على جميع أسئلة المحورين، مع الأخذ بعين الاعتبار أن درجة 2 تعتبر الحد الفاصل بين الموافقة وغير الموافقة حسب مقياس ليكارت الثلاثي، و لكن التوزيع الطبيعي للعينة ووجود نقطتين حرجتين أحدهما موجبة والأخرى سالبة جعل مقياس الفقرات كما يلي :

الجدول رقم 2. 9: تحديد المتوسط المرجح للمقياس

الرأي	المتوسط المرجح
غير موافق	1 إلى 1.66
محايد	من 1,67 إلى 2,33
موافق	2,34 إلى 3

المصدر: من إعداد الطالبين بناء على المعلومات السابقة

ومنه فإن طول المجال المستخدم هنا هي (2/3) أي حوالي 0.66 على أساس أن المسافة بين الأرقام الثلاثة 1 و 2 و 3 قد حصرت فيما بينها مسافتان.

## أولاً: النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين حول محاور الاستبيان:

### 1- النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين حول فقرات المحور الأول :

يوضح الجدول التالي النتائج التي تم التوصل إليها حول أسئلة المحور الأول من الاستبيان المتعلقة استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسة الاقتصادية .

الجدول رقم 2. 10: النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين حول فقرات المحور الأول

عبارات المحور الأول	المقياس	موافق	محايد	غير موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
X1	التكرار	17	7	17	2	0.9.219	محايد
	النسبة%	%41.5	17%	41.5%			
X2	التكرار	20	19	2	2.44	0.5939	موافق
	النسبة%	%48.8	%46.3	4.9%			
X3	التكرار	26	8	7	2.46	0.7777	موافق
	النسبة%	%63.4	%19.5	%17.1			
X4	التكرار	30	7	4	2.63	0.66167	موافق
	النسبة%	%73.2	%17.1	9.8			
X5	التكرار	31	9	1	2.73	0.5012	محايد
	النسبة%	%75.6	%22	%2.4			
X6	التكرار	24	14	3	2.51	0.63726	موافق
	النسبة%	%58.5	%34.1	%7.3			
X7	التكرار	23	14	4	2.46	0.6744	موافق
	النسبة%	%56.1	%34.1	%9.8			
X8	التكرار	25	14	2	2.56	0.5936	موافق
	النسبة%	%61	%34.1	%4.9			
X9	التكرار	31	5	5	2.63	0.6984	موافق
	النسبة%	75.6%	%12.2	%12.2			
X10	التكرار	29	6	6	2.56	0.7432	موافق
	النسبة%	%70.7	%14.6	%14.6			
					2.45	-	موافق

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا لمخرجات spss .

فيما يتعلق بمحور استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسة الاقتصادية يتضح من الجدول رقم (2-9) أن المتوسط الحسابي المرجح العام لفترات المحور الأول هو 2,45، وهي جيدة وتقع ضمن مجال

الموافقة مما يدل على عدم وجود تباين كبير بين آراء أفراد الدراسة، حيث تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل سؤال على حدا وهذا لتحديد درجة التأثير، و التي قدرت في مجموعها على مقياس موافق، حيث أظهرت نتائج المحور الأول والمتعلق استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسة الاقتصادية، أن هناك تأييد من قبل أغلبية المستجوبين .

## 2- النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين حول فقرات المحور الثاني :

يوضح الجدول التالي النتائج التي تم التوصل إليها حول أسئلة المحور الثاني من الاستبيان

المتعلقة بعوامل قياس جودة المعلومة المحاسبية.

### الجدول رقم 2. 11: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثاني من الدراسة

عبارات المحور المقياس الأول	موافق	محايد	غير موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
X1	التكرار	27	7	2.49	0.7785	موافق
	النسبة%	65.9%	17.1%			
X2	التكرار	18	17	2.29	0.7156	محايد
	النسبة%	43.9%	41.5%			
X3	التكرار	22	13	2.39	0.7375	موافق
	النسبة %	53.7%	31.7%			
X4	التكرار	22	13	2.39	0.7375	موافق
	النسبة %	53.7%	31.7%			
X5	التكرار	31	9	2.66	0.5748	محايد
	النسبة %	75.6%	22%			
X6	التكرار	21	16	2.41	0.6699	موافق
	النسبة %	51.2	39			
X7	التكرار	21	14	2.37	0.73335	موافق
	النسبة%	51.2	34.1%			
X8	التكرار	24	14	2.51	0.6372	موافق
	النسبة %	58.5	34.1			
X9	التكرار	28	8	2.56	0.7088	موافق

			12.2%	19.5	68.3	النسبة %	
موافق	0.4606	2.71	12	0	29	التكرار	X10
			29.3	14.6%	70.7%	النسبة %	
موافق	-	2.478					

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا لمخرجات spss .

يتضح من الجدول رقم (2-10) أن المتوسط الحسابي المرجح العام لفقرات المحور الثاني والذي يتمحور حول تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وتأثيرها على اتخاذ القرارات هو 2,478، مما يدل على عدم وجود تباين بين آراء أفراد الدراسة، حيث تم حساب المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل سؤال على حدا وهذا لتحديد درجة التأثير والتي قدرت في مجموعها على قياس موافق ، حيث أظهرت نتائج المحور الثاني والمتعلق بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وتأثيرها على اتخاذ القرارات ، أن هناك تأييد من قبل أغلبية المستجوبين بأن تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وتأثيرها على اتخاذ القرارات لها تأثير كبير في المؤسسة.

### 3- النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين حول فقرات المحور الثالث

يوضح الجدول التالي النتائج التي تم التوصل إليها حول أسئلة المحور الثالث من الاستبيان المتعلقة بتأثير أساليب المحاسبة الإدارية على التكاليف الخفية

الجدول رقم 2. 12: المتوسط الحسابي والانحراف المعياري للمحور الثالث من الدراسة

عبارات المحور المقياس	موافق	محايد	غير موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الاتجاه
X1	27	7	7	2.2683	0.6717	محايد
	65.9%	17.1%	17.1%			
X2	18	17	6	2.0488	0.7730	محايد
	43.9%	41.5%	14.6%			
X3	22	13	6	2.1463	0.6914	محايد
	53.7%	31.7%	14.6%			
X4	22	13	6	2.1463	0.7925	محايد
	53.7%	31.7%	14.6%			
X5	31	9	1	2.3415	0.7283	محايد
	75.6%	22%	2.4%			
X6	21	16	4	2.6098	0.5421	موافق

			9.8%	39%	51.2%	النسبة %	
موافق	0.6726	2.4390	6	14	21	التكرار	X7
			14.6%	34.1%	51.2%	النسبة %	
محايد	0.8308	2.0976	3	14	24	التكرار	X8
			7.3%	34.1%	58.5%	النسبة %	
موافق	0.6726	2.5610	5	8	28	التكرار	X9
			12.2%	19.5%	68.3%	النسبة %	
موافق	0.4938	2.6098	12	0	29	التكرار	X10
			29.3%	14.6%	70.7%	النسبة %	
محايد	-	2.11					

المصدر: من إعداد الطالبتين استنادا لمخرجات SPSS.

توضح نتائج الجدول (2-12) رأي أفراد العينة فيما يتعلق بمدى تحقق جودة المعلومة من تأثير أساليب المحاسبة الإدارية فمن خلال قيمة المتوسط الحسابي العام لفقرات هذا المحور الذي قدر بنسبة 2,11.

### المطلب الثاني: تفسير ومناقشة نتائج الدراسة الميدانية:

نحاول من خلال هذا المطلب تحليل وتفسير النتائج المتوصل إليها في المطلب السابق (المخرجات) باستخدام الأساليب والاختبارات الإحصائية وهذا من خلال النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين اتجاه محاور الاستبيان ونتائج المتعلقة باختبار فرضيات الدراسة.

### الفرع الأول: تفسير ومناقشة النتائج المتعلقة باتجاه آراء المستجوبين اتجاه محاور الاستبيان:

1-تفسير ومناقشة نتائج المحور الأول الخاص باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسة الاقتصادية:

على أساس الجدول (2-8) الذي يشير إلى معايير تحديد الاتجاه يمكن أن نفسر نتائج المحاور ومناقشتها حيث أشار الجدول رقم (2-9) أن المتوسطات الحسابية لفقرات هذا المحور كلها جاءت بدرجة موافق وذلك مؤشر على تطابق إجابات المستجوبين مما يدل على وجود فهم جيد وإدراك كبير لدى المؤسسات بأهمية استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسة الاقتصادية.

مما سبق يمكن استخلاص النتائج التالية:

- وجود إدراك كبير ووعي بأهمية وضرورة استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسة الاقتصادية.

- إن اعتماد المؤسسة على أساليب المحاسبة الإدارية يضمن لها أهدافها المسطرة.

- الاهتمام بأساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسة يقلل من الأخطاء الجوهرية ويجنبها من أن تقع في أعباء وتكاليف عالية.

2- تفسير ومناقشة نتائج المحور الثاني الخاص بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وتأثيرها على اتخاذ القرارات:

أشار الجدول رقم (2-10) بأن المتوسطات الحسابية لهذا المحور أغلبها جاءت بدرجة موافق وذلك مؤشر يدل على تقارب إجابات المستجوبين مما يؤكد على أن أساليب المحاسبة الإدارية لها تأثيرها على اتخاذ القرارات.

مما سبق يمكن استخلاص النتائج التالية:

1- توجد توافقات عامة بين المشاركين حول تأثير أساليب المحاسبة الإدارية على عملية اتخاذ القرارات.

2- التقارب في الآراء يشير إلى أهمية وفعالية أساليب المحاسبة الإدارية.

3- الثقة في استخدام أساليب المحاسبة الإدارية كأداة لاتخاذ القرارات وإدارة المؤسسات بشكل أفضل تتزايد.

4- هذا يعكس الإدراك المتزايد لأهمية توجيه القرارات بشكل دقيق وفعال استنادًا إلى المعلومات المحاسبية.

3- تفسير ومناقشة نتائج المحور الثالث الخاص بتأثير أساليب المحاسبة الإدارية على التكاليف الخفية:

أشار الجدول رقم (2-12) أن المتوسطات الحسابية لقرارات هذا المحور أغلبها جاءت بدرجة محايد وذلك مؤشر يدل على تقارب إجابات المستجوبين مما يؤكد على وجود تأثير لأساليب المحاسبة الإدارية على التكاليف الخفية.

مما سبق يمكن استخلاص النتائج التالية:

1- تأثير إيجابي لأساليب المحاسبة الإدارية على التكاليف الخفية.

2- تقييم محايد يشير إلى وجود توافق نسبي بين المشاركين حول هذا التأثير.

3- زيادة الثقة في فعالية استخدام المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي واتخاذ القرارات الصائبة.

4- الاعتراف بأهمية التحسين المستمر في تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية لتحقيق أفضل النتائج.

### الفرع الثاني: مناقشة النتائج: بعد التحليل والتفسير توصلنا لنتائج التالية:

- إن اعتماد المؤسسة على أساليب المحاسبة الإدارية يضمن لها تحقيق أهدافها المسطرة في ظل الالتزام بالإجراءات والسياسات.
- استخدام أساليب المحاسبة الإدارية يساهم في التنافسية المؤسسة عن طريق إدارة التكاليف بشكل فعال.
- أساليب المحاسبة الإدارية توفر إطاراً فعالاً لقياس أداء المؤسسة ومقارنته بالمعايير المحددة.
- استخدام أساليب المحاسبة الإدارية تساهم في الكشف عن مصادر التكاليف الخفية المرتبطة بنشاط المؤسسة بشكل فعال.
- استخدام أساليب المحاسبة الإدارية يمكن أن يقلل من التكاليف الخفية في المؤسسة.
- تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية يمكن أن يساعد في تخطيط وتنفيذ استراتيجيات للتحكم في التكاليف الخفية

### خلاصة:

أظهرت نتائج الاستبيان أن استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسات الاقتصادية بمدينة تفرت يسهم في تحسين عمليات اتخاذ القرارات وتقليل التكاليف الخفية. هذا يعكس أهمية هذه الأساليب في تعزيز كفاءة وتنافسية المؤسسات، مما يبرز دور المحاسبة الإدارية كأداة حيوية لإدارة الأعمال بفعالية.

الخاتمة

## خلاصة عامة:

بعد العرض النظري والجانب التطبيقي أساليب المحاسبة الإدارية تُعد أداة فعّالة للحد من التكاليف الخفية وتحسين الأداء المالي نعتقد أن تطبيق هذه الأساليب بشكل فعال يمكن أن يُساعد المؤسسات الاقتصادية على تحقيق أهدافها وتحقيق النجاح أظهرت هذه المذكرة أن أساليب المحاسبة الإدارية تلعب دورًا هامًا في الحد من التكاليف الخفية من خلال:

- اكتشاف التكاليف الخفية كما تُساعد أساليب المحاسبة الإدارية على تحديد وتتبع التكاليف الخفية التي قد لا يتمكن المديرون من رؤيتها بسهولة.
- تعزيز الشفافية توفر أساليب المحاسبة الإدارية معلومات دقيقة وموثوقة حول التكاليف، مما يُعزز الشفافية ويُساعد على تحديد مجالات تحسين الكفاءة.
- تحسين اتخاذ القرارات الإدارية تقدم تقارير المحاسبة الإدارية معلومات قيّمة للمديرين تُساعدهم على اتخاذ قرارات أفضل بشأن تخصيص الموارد والتحكم في التكاليف.

## -نتائج اختبار الفرضيات :

- الفرضية الأولى :استخدام أساليب المحاسبة الإدارية يؤدي إلى انخفاض في التكاليف الخفية.
- النتيجة :تم تأكيد الفرضية بشكل إيجابي .
- الفرضية الثانية :هناك علاقة إيجابية بين دقة المعلومات المحاسبية وانخفاض التكاليف الخفية.
- النتيجة :تم تأكيد الفرضية بشكل إيجابي.
- الفرضية الثالثة :هناك علاقة سلبية بين فعالية التحكم في التكاليف وانخفاض التكاليف الخفية .
- النتيجة :تم تأكيد الفرضية بشكل إيجابي .

### النتائج النظرية :

تهدف أساليب المحاسبة الإدارية إلى تحليل البيانات المالية بشكل متقدم لاتخاذ قرارات إدارية صائبة . وتتضمن أهميتها في ضبط التكاليف الخفية تحديد التكاليف غير المباشرة وتخفيضها، وتحليل أسباب التكاليف الزائدة، وتحسين كفاءة استخدام الموارد

### النتائج التطبيقية :

أظهرت نتائج الاستبيان أن استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسات الاقتصادية بمدينة تفرت يسهم في تحسين عمليات اتخاذ القرارات وتقليل التكاليف الخفية. هذا يعكس أهمية هذه الأساليب في تعزيز كفاءة وتنافسية المؤسسات مما يبرز دور المحاسبة الإدارية كأداة حيوية لإدارة الأعمال بفعالية.

على ضوء النتائج المتحصل عليها يمكننا اقتراح التوصيات التالية \_ :

يجب استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الكشف عن مصادر التكاليف الخفية المرتبطة بنشاط المؤسسة بشكل فعال \_ على المؤسسة تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية للمساعدة في تخطيط وتنفيذ استراتيجيات للتحكم في التكاليف الخفية \_ .اعتماد المؤسسة على أساليب المحاسبة الادارية يتضمن لها تحقيق أهدافها المسطرة في ظل الالتزام بالإجراءات و السياسات.

# المراجع والمصادر

## قائمة المراجع:

اولا: المراجع باللغة العربية:

1. احمد محمد أبو حسن ، مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في البنوك الوطنية العامة ، قدم هذا البحث استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير ، المحاسبة و التمويل ، كلية التجارة ، 2009 \_ 2010 ،
2. احمد يوسف دودين ، إدارة الجودة الشاملة ، اكاديميون للنشر و التوزيع ، ط1 ، عمان ، الأردن ، 2014 ،
3. إسماعيل يحي التكريتي ، محاسبة التكاليف المتقدمة \_ قضايا معاصرة ، دار حامد للنشر و التوزيع ، عمان ، ط1، 2007
4. بوبياون مسعود . مساهمة في تخفيض التكاليف الخفية - دراسة حالة مؤسسة BCR بسطيف ، مذكرة ماجستير بجامعة بسكرة ، 2013
5. خليل عواد أبو حشيش ، المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية ، دار وائل للنشر ، عمان ، ط1 ، 2005.
6. د.ذوادي مهدي ، 2010 ، مرجع سابق ص:54 .
7. سالمى ياسين، الطرق الحديثة لحساب التكاليف و اتخاذ القرارات في المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، تخصص محاسبة و تدقيق، البليدة، 2009\_2010
8. طاهر محسن منصور الغالبي ، وائل صعيب دريس ، بطاقة الأداء المتوازن ، دار زهران للنشر و التوزيع ، عمان 2013 ، عبد الحميد عبد الفتاح المغربي ، بطاقة الأداء المتوازن ، مدخل معاصر للاداء الاستراتيجي ، المكتبة العصرية للنشر و التوزيع ، مصر ، ط1 ، 2009 ،
9. فاتح ساحل ، مذكرة الماجستير،جامعة الجزائر 2004، ، دراسة التكاليف المعيارية ضمن نظام المعلومات المحاسبية ،
10. مصطفى كمال السيد طایل ، معايير الجودة الشاملة -إدارة، إحصاء، اقتصاد، مقدمة من إدارة الجودة الشاملة الإنتاج و العمليات و الخدمات ، دار اليازوري للنشر و التوزيع ، عمان ، الأردن ، الطبعة العربية ، 2009 ،
11. مؤيد عبد الحسين الفضل ، عبد الكريم هادي شعبان، المحاسبة الإدارية و دورها في ترشيد القرارات في المنشأة، دار زهران للنشر و التوزيع، عمان، 2009 ،
12. نضال محمد الرمحي ، المحاسبة الإدارية ، دار الفكر ناشرون و موزعون ، ط1 ، 2013 ،

13. نعمة عباس الخفاجي، احسان محمد ياني ، استخدام بطاقة الأداء المتوازن في قياس أداء المصارف التجارية : منظور متعدد الابعاد ، دار هيام للنشر و التوزيع ، عمان ، 2008 ،
14. نواف محمد عباس الرماحي ، المحاسبة الإدارية ، ار صفاء للنشر و التوزيع ، عمان ، ط1، 2009،
15. هلال درحمن ، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير و مساعدة على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية - دراسة مقارنة ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه بجامعة يوسف بن خدة \_ الجزائر ، 2005 ،

#### ثانيا المراجع الأجنبية :

- H .Savall , V.Zardet , Maitriser les couts et les performances cachés , 4eme Edition , Economica , paris ,
- Henri Savall , V.ZARDET , Tétranormalisation ; défis et dynamiques Economica , 2005 ,
- Henri savall , VÉRONIQUE zardet , 5éme Edition,2010, Op , Cit P 124
- PERTTI. J. M , Dictionnaire Des Ressources Humaines , Ed Vuibert , PARIS 2001
- Savall , V.ZARDET, Le Nouveau Contrôle De Gestion – Méthode Des Couts- Performances , Edition Comptables MALSHERBES , pARIS,1992
- Théorie jacquot , Ricard milkoff , **comptabilité de gestion ( analyse et maitrise des couts avec un cas d'Enterprise )** , daveios et peason edution , France , année 2007 ,

#### مواقع الانترنت :

[www.jccq.qc.ca/client](http://www.jccq.qc.ca/client) le 27/04/2024

الملاحق

ملاحق:

## الملحق 1

## Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.691	35

## العمر

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid أقل من 30	2	4.9	4.9	4.9
من 35 لـ 45	20	48.8	48.8	53.7
أكبير من 45	19	46.3	46.3	100.0
Total	41	100.0	100.0	

## المؤهل

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid شهادة كفاءة مهنية	8	19.5	19.5	19.5
شهادة جامعية	25	61.0	61.0	80.5
دراسات عليا	8	19.5	19.5	100.0
Total	41	100.0	100.0	

## المهنة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid محاسب	1	2.4	2.4	2.4
امين مخزن	10	24.4	24.4	26.8
وظيفة أخرى	30	73.2	73.2	100.0
Total	41	100.0	100.0	

## الخبرة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid أقل من 5 سنوات	5	12.2	12.2	12.2
ما بين 5 و 15 سنة	17	41.5	41.5	53.7
أكثر من 15 سنة	19	46.3	46.3	100.0

Total	41	100.0	100.0	
-------	----	-------	-------	--

## النشاط

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid خدماتية	11	26.8	26.8	26.8
غير ذلك	30	73.2	73.2	100.0
Total	41	100.0	100.0	

## Statistics

	N		Mean	Std. Deviation
	Valid	Missing		
1- تتوفر المؤسسة على مصلحة خاصة بالمحاسبة التحليلية.	41	0	2.0000	.92195
2- يتم استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في تحليل وتحديد التكاليف بدقة وبمختلف أنواعها.	41	0	2.4390	.59367
3- استخدام أساليب المحاسبة الإدارية تساهم في تحديد أسباب الزيادة في التكاليف.	41	0	2.4634	.77774
4- استخدام أساليب المحاسبة الإدارية تساهم في تقدير تكاليف المشاريع والاستثمارات بشكل أدق.	41	0	2.6341	.66167
5- استخدام أساليب المحاسبة الإدارية تساهم في تحسين إدارة التكاليف.	41	0	2.7317	.50122
6- استخدام أساليب المحاسبة الإدارية تساهم في تحقيق التوازن بين التكلفة والجودة.	41	0	2.5122	.63726
7- تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية تساهم في اتخاذ قرارات استراتيجية أكثر تمحورًا حول الأداء المالي.	41	0	2.4634	.67445
8- استخدام أساليب المحاسبة الإدارية تساهم في تحسين مرونة وقدرة الشركة على التكيف مع التغييرات في البيئة الاقتصادية.	41	0	2.5610	.59367
9- استخدام أساليب المحاسبة الإدارية تساهم في تحسين العلاقة بين الشركة والمستثمرين والمساهمين.	41	0	2.6341	.69843
10- استخدام أساليب المحاسبة الإدارية تساهم في توفير معلومات مالية دقيقة وشفافة.	41	0	2.5610	.74326

## Statistics

	N		Mean	Std. Deviation
	Valid	Missing		
1- أساليب المحاسبة الإدارية تساعد في تقديم معلومات مالية أكثر دقة وصحة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات.	41	0	2.4878	.77852
2- استخدام أساليب المحاسبة الإدارية يساهم في تقليل الغموض والتحيز في عمليات اتخاذ القرارات.	41	0	2.2927	.71568
3- أساليب المحاسبة الإدارية تساهم في تحليل البيانات المالية والاقتصادية بشكل أفضل لدعم اتخاذ القرارات الاستراتيجية.	41	0	2.3902	.73750
4- استخدام أساليب المحاسبة الإدارية تساهم في تحديد الفرص والتحديات بشكل أكبر.	41	0	2.3902	.73750
5- استخدام أساليب المحاسبة الإدارية تساهم في تحسين استراتيجيات النمو والتوسع للمؤسسة.	41	0	2.6585	.57488
6- أساليب المحاسبة الإدارية تساهم في تقديم تقارير مالية مفصلة وموجهة نحو الأهداف لمساعدة الإدارة في تحليل الأداء واتخاذ القرارات.	41	0	2.4146	.66991
7- استخدام أساليب المحاسبة الإدارية تساهم في تحسين إدارة المخاطر.	41	0	2.3659	.73335
8- استخدام أساليب المحاسبة الإدارية تساهم في تقليل العوامل التي تؤثر سلباً على المؤسسة.	41	0	2.5122	.63726
9- أساليب المحاسبة الإدارية توفر إطاراً فعالاً لقياس أداء المؤسسة ومقارنته بالمعايير المحددة.	41	0	2.5610	.70883
10- استخدام أساليب المحاسبة الإدارية تساهم في التعزيز من قدرة المؤسسة على التكيف مع التحديات الاقتصادية والسوقية.	41	0	2.7073	.46065

## الملحق 2:



جامعة قاصدي مرياح ورقلة  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم علوم التسيير  
تخصص محاسبة وتدقيق  
استمارة استبيان



السيدة(ة)..... .. المحترم

تحية طيبة وبعد،

يسر الطالب أن تضع بين أيديكم هذا الاستبيان بهدف الحصول على آرائكم واقتراحاتكم لاستيفاء البيانات والمعلومات المتعلقة بالدراسة الميدانية للبحث الموسوم بـ:

**"أهمية أساليب المحاسبة الإدارية في الحد من التكاليف الخفية بالمؤسسة الاقتصادية"**

**-دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بمدينة تفرت-**

وقدنا أطلب من سيادتكم التكرم بالإجابة عن جميع فقرات الاستبيان المرفقة، علما بأن النتائج التي ستخلص إليها الدراسة متوقعة على مصداقية الإجابة عن جميع أسئلة الاستبيان، ونؤكد لكم بأن جميع البيانات التي تملكونها ستعامل بسرية تامة ولأغراض البحث العلمي فقط، وفي الأخير نقبلوا منا فائق الشكر على تعاونكم معنا.

**الطالبة: - أنوار هبة الرحمان بن جريو**

- وقاد منار

**ملاحظة:** يرجى الإجابة بوضع علامة (X) حسب الحالة التي تنفق مع رأيكم.

**الجزء الأول: المعلومات الشخصية**

1. العمر:
 

<input type="checkbox"/> أقل من 30 سنة	<input type="checkbox"/> من 30 - 45 سنة	<input type="checkbox"/> من 45 سنة فأكثر
--	---	--
2. الشهادة أو المؤهل العلمي:
 

<input type="checkbox"/> شهادة الكفاءة المهنية	<input type="checkbox"/> شهادة جامعية (ليسانس-ماجستير)	<input type="checkbox"/> دراسات عليا (ماجستير، دكتوراه)
--	--	---
3. المهنة أو الوظيفة:
 

<input type="checkbox"/> محاسب	<input type="checkbox"/> أمين مخزن	<input type="checkbox"/> وظيفة أخرى
--------------------------------	------------------------------------	-------------------------------------
4. الخبرة:
 

<input type="checkbox"/> أقل من 5 سنوات	<input type="checkbox"/> من 5 - 15 سنوات	<input type="checkbox"/> من 15 سنة فأكثر
---	--	--
5. نشاط المؤسسة:
 

<input type="checkbox"/> صناعية	<input type="checkbox"/> خدمية	<input type="checkbox"/> غير ذلك
---------------------------------	--------------------------------	----------------------------------

❖ المحور الثاني: تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وتأثيرها على اتخاذ القرارات

موافق	محايد	غير موافق	البيان
			1- أساليب المحاسبة الإدارية تساعد في تقديم معلومات مالية أكثر دقة وصحة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات.
			2- استخدام أساليب المحاسبة الإدارية يساهم في تقليل العموض والتحيز في عمليات اتخاذ القرارات.
			3- أساليب المحاسبة الإدارية تساهم في تحليل البيانات المالية والاقتصادية بشكل أفضل لدعم اتخاذ القرارات الاستراتيجية.
			4- استخدام أساليب المحاسبة الإدارية تساهم في تحديد الفرص والتحديات بشكل أكبر.
			5- استخدام أساليب المحاسبة الإدارية تساهم في تحسين استراتيجيات النمو والتوسع للمؤسسة.
			6- أساليب المحاسبة الإدارية تساهم في تقديم تقارير مالية مفصلة وموجهة نحو الأهداف لمساعدة الإدارة في تحليل الأداء واتخاذ القرارات.
			7- استخدام أساليب المحاسبة الإدارية تساهم في تحسين إدارة المخاطر.
			8- استخدام أساليب المحاسبة الإدارية تساهم في تقليل العوامل التي تؤثر سلبًا على المؤسسة.
			9- أساليب المحاسبة الإدارية توفر إطارًا فعالًا لقياس أداء المؤسسة ومقارنته بالمعايير المحددة.
			10- استخدام أساليب المحاسبة الإدارية تساهم في التعزيز من قدرة المؤسسة على التكيف مع التحديات الاقتصادية والسوقية.

## الجزء الثاني: محاور الدراسة

## ✦ محور الأول: استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسة الاقتصادية

موافق	محايد	غير موافق	البيان
			1- توفر المؤسسة على مصلحة خاصة بالمحاسبة التحليلية.
			2- يتم استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في تحليل وتحديد التكاليف بدقة وبمختلف أنواعها.
			3- استخدام أساليب المحاسبة الإدارية تساهم في تحديد أسباب الزيادة في التكاليف.
			4- استخدام أساليب المحاسبة الإدارية تساهم في تقدير تكاليف المشاريع والاستثمارات بشكل أدق.
			5- استخدام أساليب المحاسبة الإدارية تساهم في تحسين إدارة التكاليف.
			6- استخدام أساليب المحاسبة الإدارية تساهم في تحقيق التوازن بين التكلفة والجودة.
			7- تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية تساهم في اتخاذ قرارات استراتيجية أكثر تحمورا حول الأداء المالي.
			8- استخدام أساليب المحاسبة الإدارية تساهم في تحسين مرونة وقدرة الشركة على التكيف مع التغيرات في البيئة الاقتصادية.
			9- استخدام أساليب المحاسبة الإدارية تساهم في تحسين العلاقة بين الشركة والمستثمرين والمساهمين.
			10- استخدام أساليب المحاسبة الإدارية تساهم في توفير معلومات مالية دقيقة وشفافة.



جامعة قاصدي مرباح ورقلة  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



قسم علوم التسيير  
تخصص محاسبة وتدقيق

استمارة استبيان

السيدة(ة)..... .. المحترم

تحية طيبة وبعد،

يسر الطالب أن تضع بين أيديكم هذا الاستبيان بهدف الحصول على آرائكم واقتراحاتكم لاستيفاء البيانات والمعلومات المتعلقة بالدراسة الميدانية للبحث الموسوم بـ:

**"أهمية أساليب المحاسبة الإدارية في الحد من التكاليف الخفية بالمؤسسة الاقتصادية"**

-دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بمدينة تقرت-

ولهذا أطلب من سيادتكم التكرم بالإجابة عن جميع فقرات الاستبيان المرفقة، عندما بأن النتائج التي سنخلص إليها الدراسة متوقعة على مصداقية الإجابة عن جميع أسئلة الاستبيان، وتؤكد لكم بأن جميع البيانات التي تدلون بها ستعامل بسرية تامة ولأغراض البحث العلمي فقط، وفي الأخير تقبلوا منا فائق الشكر على تعاونكم معنا.

الطالبة: - أنوار هبية الرحمان بن جريو

- وقاد منار

ملاحظة: يرجى الإجابة بوضع علامة (X) حسب الحالة التي تتفق مع رأيكم.

الجزء الأول: المعلومات الشخصية

1. العمر:
 

<input type="checkbox"/> أقل من 30 سنة	<input checked="" type="checkbox"/> من 30 - 45 سنة	<input type="checkbox"/> من 45 سنة فأكثر
--	--	--
2. الشهادة أو المؤهل العلمي:
 

<input type="checkbox"/> شهادة الكفاءة المهنية	<input checked="" type="checkbox"/> شهادة جامعية (ليسانس-ماستر)	<input type="checkbox"/> دراسات عليا (ماجستير، دكتوراه)
--	---	---
3. المهنة أو الوظيفة:
 

<input type="checkbox"/> محاسب	<input type="checkbox"/> امين مخزن	<input checked="" type="checkbox"/> وظيفة اخرى
--------------------------------	------------------------------------	--
4. الخبرة:
 

<input checked="" type="checkbox"/> أقل من 5 سنوات	<input type="checkbox"/> من 5 - 15 سنوات	<input type="checkbox"/> من 15 سنة فأكثر
--	--	--
5. نشاط المؤسسة:
 

<input type="checkbox"/> صناعية	<input type="checkbox"/> خدماتية	<input checked="" type="checkbox"/> غير ذلك
---------------------------------	----------------------------------	---

الجزء الثاني: محاور الدراسة

✦ المحور الأول: استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسة الاقتصادية

موافق	محايد	غير موافق	البيان
		X	1- تتوفر المؤسسة على مصلحة خاصة بالمحاسبة التحليلية.
	X		2- يتم استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في تحليل وتحديد التكاليف بدقة وبمختلف أنواعها.
		X	3- استخدام أساليب المحاسبة الإدارية تساهم في تحديد أسباب الزيادة في التكاليف.
X			4- استخدام أساليب المحاسبة الإدارية تساهم في تقدير تكاليف المشاريع والاستثمارات بشكل أدق.
X			5- استخدام أساليب المحاسبة الإدارية تساهم في تحسين إدارة التكاليف.
X			6- استخدام أساليب المحاسبة الإدارية تساهم في تحقيق التوازن بين التكلفة والجودة.
		X	7- تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية تساهم في اتخاذ قرارات استراتيجية أكثر ثمورا حول الأداء المالي.
X			8- استخدام أساليب المحاسبة الإدارية تساهم في تحسين مرونة وقدرة الشركة على التكيف مع التغيرات في البيئة الاقتصادية.
X			9- استخدام أساليب المحاسبة الإدارية تساهم في تحسين العلاقة بين الشركة والمستثمرين والمساهمين.
X			10- استخدام أساليب المحاسبة الإدارية تساهم في توفير معلومات مالية دقيقة وشفافة.

## الملحق 3:

المحور الثاني: تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وتأثيرها على اتخاذ القرارات

موافق	محايد	غير موافق	البيان
1			1- أساليب المحاسبة الإدارية تساعد في تقديم معلومات مالية أكثر دقة وصحة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات.
	1		2- استخدام أساليب المحاسبة الإدارية يساهم في تقليل الغموض والتحيز في عمليات اتخاذ القرارات.
		1	3- أساليب المحاسبة الإدارية تساهم في تحليل البيانات المالية والاقتصادية بشكل أفضل لدعم اتخاذ القرارات الاستراتيجية.
			4- استخدام أساليب المحاسبة الإدارية يساهم في تحديد الفرص والتحديات بشكل أكبر.
1			5- استخدام أساليب المحاسبة الإدارية يساهم في تحسين استراتيجيات النمو والتوسع للمؤسسة.
1			6- أساليب المحاسبة الإدارية تساهم في تقديم تقارير مالية مفصلة وموجهة نحو الأهداف لمساعدة الإدارة في تحليل الأداء واتخاذ القرارات.
	1		7- استخدام أساليب المحاسبة الإدارية يساهم في تحسين إدارة المخاطر.
1			8- استخدام أساليب المحاسبة الإدارية يساهم في تقليل العوامل التي تؤثر سلبًا على المؤسسة.
1			9- أساليب المحاسبة الإدارية توفر إطارًا فعالًا لقياس أداء المؤسسة ومقارنته بالمعايير المحددة.
1			10- استخدام أساليب المحاسبة الإدارية يساهم في تعزيز من قدرة المؤسسة على التكيف مع التحديات الاقتصادية والسوقية.