

استخدام أساليب المحاسبة الادارية في المؤسسات الخدماتية الجزائرية

The use of management accounting methods in the Algerian service institutions

سحنون رمضان¹

اطالب دكتوراه،مخبر الاقتصاد الرقمي في الجزائر،جامعة الجبلاي بونعامة خميس ميلانة، ra.sahnoune@univ-dbkm.dz

تاريخ النشر: 1.9.2022

تاريخ القبول: 2.7.2022

تاريخ الاستلام: 7.6.2022

ملخص:

رغم التقدم والنجاح الذي قدمته الأساليب التقليدية للمحاسبة الادارية ، فان المؤسسات الخدماتية كانت تعاني من بعض القصور في النتائج المتحصل عليها ،ما دفع لتطوير وتحديث الأساليب المحاسبية الادارية تماشيا وكم المعلومات الهائل الذي تستقبله المؤسسة.

و للتعرف على مدى تطبيق الأساليب الإدارية الحديثة ومجال استخدامها ، أسفرت الدراسة على مايلي:

_من أكثر الأساليب الإدارية التقليدية المتبعة في الشركات أسلوب محاسبة المسؤولين وأسلوب التكلفة المعيارية ، بينما أقلها استخداما كل من أسلوب تحليل التكلفة والحجم والربح وأسلوب البرمجة الخطية حيث احتلا المرتبة الأخيرة.

_ ومن أكثر الأساليب الحديثة اتباعاً أسلوب التكاليف على أساس النشاط .

_ إن اعداد نظام المحاسبة الادارية فعال وذو كفاءة ،يسمح للمؤسسات الخدماتية بالنمو والاستمرار على المدى المتوسط والطويل.

الكلمات المفتاحية: محاسبة ،ادارية ،تقليدية ،حديثة ،مؤسسة خدماتية ، أسلوب.

Summary:

But despite the progress and success provided by the traditional methods of management accounting, the service institutions were suffering from some

shortcomings in the results obtained, which prompted the development and modernization of management accounting methods in line with the huge amount of information that the institution receives.

Knowing the extent of application of administrative methods and their field of use, and knowing which of those methods are the most common, and the study has resulted in the following:

_ One of the most traditional management methods used in companies is the method of liability accounting, and the standard cost method, while the least used is the method of cost-volume and profit analysis and the linear programming method, which ranked last.

_ One of the most recent methods to follow the activity-based costing method with an average 2, while the Balanced Scorecard method and the value engineering method were ranked last.

_ Preparing an effective and efficient management accounting system that allows service institutions to grow and continue in the medium and long term.

_ Algerian service institutions use traditional management accounting methods because of their ease of use and because they are inexpensive.

_ The Algerian service institutions use modern management accounting methods in order to keep pace with development, as well as their keenness to obtain international quality certificates such as ISO.

Key words: accounting, administrative, traditional, modern, service institution, method.

المؤلف المرسل: سحنون رمضان، الإيميل ra.sahnoune@univ-dbk.m.dz :

مقدمة:

تمتد جذور ظهور المحاسبة الادارية إلى القرن التاسع عشر عندما بدت الحاجة إلى معلومات عن التكاليف في مختلف المجالات في أوروبا، وفي القرن العشرين تزايدت الحاجة لمعلومات أكثر بسبب المنافسة القوية بين أوروبا وأمريكا الشمالية وآسيا الشرقية ، ولكن رغم التقدم والنجاح الذي قدمته الأساليب التقليدية للمحاسبة الادارية ، فان المؤسسات الخدماتية كانت تعاني من بعض القصور في النتائج المتحصل عليها، ما دفع لتطوير وتحديث الأساليب المحاسبية الادارية تماشيا وكم المعلومات الهائل الذي تستقبله المؤسسة اليوم في مجال محاسبة التكاليف أو الأسعار، محاسبة المسؤولية أو اعداد الموازنات أو سلسلة القيمة.

وتهدف دراستنا إلى الاجابة عن الاشكالية التالية:

هل تستخدم المؤسسات الخدماتية الجزائرية أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة ؟

ومنها نطرح الأسئلة التالية:

● كيف نطبق أساليب المحاسبة الادارية الحديثة الادارية؟

● ما مفهوم المؤسسة الخدماتية؟

● هل تعتمد المؤسسات الخدماتية الجزائرية على الأساليب المحاسبية الحديثة؟

الأمر الذي دفعنا لوضعنا الفرضيات التالية:

-يعد اعداد الموازنات وتحليل الربحية من أساليب المحاسبة الادارية الحديثة التي تعتمد عليها المؤسسات الخدماتية.

- تعتبر المؤسسات الخدماتية في الجزائر مؤسسات ذات طابع نفعي عام.

- لا تستخدم المؤسسات الخدماتية الجزائرية أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.

أهمية الدراسة:

تقوم هذه الدراسة بتشخيص الواقع الاقتصادي لأداء المؤسسات الخدماتية المستخدمة لأساليب المحاسبة الادارية ، كما تشكل مجالا خصباً لتحليل وتقييم الأساليب المستخدمة في الماضي ، واستخدام احصائيات يمكن تعميمها على القطاع الخدمات.

أهداف الدراسة:

تسعى هذه الدراسة لتحقيق الأهداف التالية:

● معرفة أثر استخدام أساليب المحاسبة الادارية الحديثة في المؤسسات الخدماتية.

● التعرف على أهمية استخدام الأساليب المحاسبية الإدارية الحديثة.

● التعرف على العوائق والصعوبات التي تعترض استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسات الخدمية الجزائرية.

الدراسات السابقة:

من أهم الدراسات التي اهتمت بهذا الموضوع نذكر:

● الدراسة التي قام بها Slagmulder & Bruggeman سنة 1995:

التي تهدف إلى معرفة مدى تماشي أساليب المحاسبة الحديثة المطبقة في الشركات الصناعية مع التطورات في نظم التصنيع الحديثة، وتوصلت الدراسة إلى أن أساليب المحاسبة الإدارية المطبقة في معظم الشركات الصناعية لا تتفق مع أنظمة التصنيع الحديثة وأنها تمثل عائقاً أمام رفع الكفاءة التنافسية للشركات ونتيجة لذلك أوصت الدراسة بضرورة تطوير أنظمة المحاسبة الإدارية لتواكب التغيرات الحادثة في الصناعة.

● الدراسة التي قام بها Chan & Ghosh سنة 1997:

كان الهدف منها التعرف على مدى تطور ممارسات المحاسبة الإدارية والرقابة المالية في الشركات السنغافورية ومقارنة نتائج بنتائج دراسات سابقة، ولقد أجريت هذه الدراسة على 109 شركة مع التركيز على الشركات المتوسطة وكبيرة الحجم فقط، ولقد توصلت إلى وجود تقدم كبير وملحوظ في ممارسات المحاسبة الإدارية مقارنة بالدراسات المبكرة، كما أوضحت النتائج أن الكثير من الشركات تركز على الموازنات وعلى الاعتماد على معدل العائد على الاستثمار كأساس لتقييم النشاط.

● الدراسة التي قام بها Waldron and Everett سنة 2005:

حيث هدفت إلى معرفة أساليب المحاسبة الإدارية المستخدمة من قبل الشركات الأمريكية، وخلصت إلى أن الشركات الأمريكية لا تزال تثق وتستخدم أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية أكثر منه استخداماً لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، وأكثر أساليب استخداماً أسلوب التكاليف المعيارية يليه أسلوب تكلفة الأوامر الإنتاجية ثم أسلوب التكلفة الإجمالية وتكاليف المراحل الإنتاجية، أما أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة المستخدمة أساليب (ABC) الشركات الأمريكية فكانت كالتالي: أسلوب التكلفة على أساس النشاط المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، والتكاليف المستهدفة، الإدارة على أساس النشاط، ومحاسبة الإنجاز وأقلها استخداماً هو أسلوب تكلفة دورة حياة المنتج.

● الدراسة التي قام بها Tatikonda et. al سنة 2005:

فقد أجريت في معاهد التعليم العالي والجامعات البريطانية واستهدفت تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في الجامعات البريطانية لغرض توفير معلومات دقيقة تساعد في تسعير الخدمات الممنوحة. وقد تمثلت مشكلتها في إن اغلب المؤسسات الخدمية ومنها معاهد التعليم العالي في بريطانيا ليس لديها معرفة دقيقة عن كلفة الخدمات التي تقدمها ولذلك فهي تعطي سعراً واحداً لخدماتها كافة. وكان من أهم نتائجها هو إن تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة في الجامعة البريطانية عينة البحث يوفر معلومات تفصيلية وتحليلية عن كلفة الخدمات المقدمة وبالتالي يساعد على تسعير الخدمات بشكل دقيق. وقد أوصى الباحثون بتطبيق هذا النظام في الجامعات والمعاهد البريطانية.

● الدراسة التي قام بها إبراهيم عبد الله شقفة 2007 :

نموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة ABC في مستشفى غزة الأوربي: مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، وقد هدفت إلى تبين أهمية التكاليف غير مباشرة، ودورها في حساب تكلفة الخدمة العلاجية في ظل تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في مستشفى غزة الأوربي، وقدم هذا التطبيق على قسم الدم والتخثر وقسم المكر وبيولوجي، وقد خلصت إلى نتائج متعددة أهمها: نجاحه يحتاج إلى وجود فريق عمل ذو خبرة عالية ومعرفة واسعة بالأنشطة التي تدارس في الأقسام العلاجية؛ وكذا قدرة هذا النظام على توفير معلومات أكثر دقة عن تكاليف الخدمات الطبية المتقدمة؛ والاستفادة من المعلومات التي يوفرها في مجالات التخطيط والرقابة وترشيده القرارات الإدارية.

● الدراسة التي قامت بها هبة جعفر حبيب سنة 2017:

دور أساليب المحاسبة الادارية الحديثة في تخطيط ورقابة العملية الانتاجية (دراسة ميدانية على الشركات الصناعية بولاية نهر النيل) هبة جعفر حبيب، جامعة السودان أطروحة دكتوراه حيث استخلصت الباحثة أن المؤسسات الصناعية العاملة في ولاية نهر النيل لاستخدام أساليب المحاسبة الادارية في تخطيط ورقابة العملية الانتاجية من خلال اتخاذ قرارات غير رشيدة وهذا ما أدى إلى تدني الأرباح ومنه يجب على المؤسسات توفير إطارا بشرية ذات كفاءة تكون قادرة على تطبيق أساليب المحاسبة الادارية بشكل فعال لتحقيق الأهداف المسطرة.

رغم تعدد الدراسات التي تبحث في موضوع الأساليب المحاسبية الحديثة إلا أنها انصبحت على القطاع الصناعي أكثر من القطاع الخدمي، كما أن الدراسات التي تناولت القطاع الخدمي ركزت بدورها على قطاعات خدمية واستفاضة في دراستها التعليم، البنوك.. (إذ التقييم سواء العام أو الخاص في الجزائر وإن وجدت فهي تركز فقط على نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة مع إهمال الأنظمة الأخرى، وسنحاول في هذه الدراسة التطرق إلى القطاع الخدماتي بشكل عام.

منهجية الدراسة:

اتبعنا في هذا البحث المنهج الوصفي من خلال جمع أكبر قدر من المعلومات عن أساليب المحاسبة الادارية وتحليلها وتصنيفها قصد فهم الاطار النظري لها، والاستبيان من خلال المقابلات الشخصية والزيارات ميدانية لعدد من المؤسسات الخدماتية.

و للإجابة عن اشكالية دراستنا قمنا بتقسيم البحث إلى ثلاثة محاور، وهي كالتالي:

أولاً: الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية.

ثانياً: المؤسسات الخدماتية وخصائصها.

ثالثاً: استخدام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.

1- الأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة:

المحاسبة المالية هي المحاسبة الأم وأنها تقدم بيانات وإن اختلفت طبيعتها عن تلك التي تقدمها المحاسبة الإدارية.

1-1 مفهوم المحاسبة الإدارية:

تهتم بتقديم المعلومات للمديرين بمعنى أنها تقدم هذه المعلومات للمسؤولين داخل المؤسسة والقائمين على الإدارة.

و تعرف في قاموس المصطلحات الفنية الصادرة بمعرفة مجمع محاسبي التكاليف والمحاسبة الإدارية ببريطانيا بأنها: استخدام المحاسبين للمعرفة والمهارة في إعداد وتقديم المعلومات المحاسبية بطريقة تساعد الإدارة في تشكيل السياسات والتخطيط والرقابة للعمليات في المؤسسة.

ومما تقدم يمكن تعريف المحاسبة الادارية بأنها: إطار علمي منظم منهجيا يهدف إلى مساعدة الإدارة في رسم السياسات وترشيد القرارات الخاصة بتحقيق أهداف المؤسسة.

1-2- وظائفها: حددت جمعية الأمريكية الأهلية للمحاسبين الإداريين حالياً وظائف المحاسبة الإدارية كالآتي:

-الامداد بالمعلومات التي تخدم التخطيط.

-مساعدة الإدارة في تقييم البدائل ودراسات الجدوى المالية للمشاريع المقترحة.

-إعداد الموازنات التخطيطية لكل قسم من أقسام المؤسسة وكذا إعداد الموازنة التخطيطية العامة للمشروع ككل.

- ترجمة الخطط إلى برامج للتكاليف والأرباح.
- التنبؤ رقميا بالنتائج المتوقعة للتخطيط.
- مساعدة الإدارة مراجعة وتقييم الخطط للتأكد من أنها أساس واقعي لإدارة ورقابة العمليات المستقبلية.
- إعداد وإدارة أنظمة الرقابة على التشغيل وذلك للمساعدة على تحقيق الأهداف الموضوعة .

1-3- فروعها وأقسامها: والتي تعد جميعها متممة للمحاسبة الإدارية:

-محاسبة التخطيط. -محاسبة القرار. -محاسبة الرقابة. -محاسبة التكاليف. -محاسبة المسؤولية.

1-4- أهم أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة:

تواجه المؤسسات الاقتصادية في الوقت الراهن ضغوطا تنافسية حادة ناتجة عن التعامل مع البيئة الخارجية والتي تتسم بالتعقيد التكنولوجي، ما أدى لظهور الأساليب الإدارية الحديثة:

● أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC):

● عُرف بأنه: ذلك النظام الذي يهتم بتجميع وتحليل التكاليف غير المباشرة بناء على أداء كل نشاط من أنشطة المؤسسة في أوعية التكلفة (cost pools) ومن ثم توزيع هذه التكاليف على المنتجات، أو الخدمات المقدمة بموجب قياس يعكس السبب الرئيسي في تكوين عنصر التكلفة داخل النشاط معتمدا بذلك على العلاقة السببية.

● خطوات تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط: تتمثل في الآتي:

● المرحلة الأولى (تحديد الأنشطة): يتم بتجميع الأعمال في شكل أنشطة.

● المرحلة الثانية (تحديد "قياس" تكلفة الأنشطة): بعد الانتهاء من تحديد الأنشطة .

● المرحلة الثالثة (تحديد مراكز الأنشطة): يقصد بذلك الجزء من العملية الإنتاجية .

● المرحلة الرابعة (تحديد مسببات "موجهات" التكلفة).

● المرحلة الخامسة (تحديد تكلفة المنتجات تحميل المنتجات بما يخصها) .

أما نظام التكاليف على أساس الأنشطة فيركز على فكرة أساسية فهي طريقة لتحديد التكلفة :

• إيجاد مجمع التكاليف لكل نشاط رئيسي في المؤسسة .

• تعين التكاليف الإضافية على المنتجات أو الخدمات التي تدخل في الصنع .

• نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB

عرف على أنه: ذلك النهج القائم على التقدير والتخطيط المستقبلي لمتطلبات المؤسسة من المصادر والأنشطة اللازمة مع الأخذ بعين الاعتبار العلاقة السببية بين المصادر والأنشطة ليساعد في اتخاذ القرارات في تحديد المتطلبات المالية المستقبلية اللازمة لتغطية تلك المصادر والأنشطة المخططة. ومن مبادئها نذكر:

- تحقيق التميز من خلال القضاء على هدر المواد الأولية وكذا النفائات والحد من عبء العمل؛

- الانتقال من التركيز على موازنة التكاليف المتغيرة والثابتة إلى القدرة المستخدمة وغير المستخدمة؛

- تزامن وتنسيق الأنشطة داخل وخارج المؤسسة؛

- التحكم في العملية بدلا من النتائج وفهم الأسباب الكامنة وآثارها؛

- تضمين العملاء والموردين في عملية صنع القرار؛

- استخدام ميزات وخصائص العملاء لفهم مصادر أسباب اختلاف المنتج.

• نظام التسيير على أساس الأنشطة ABM:

يقوم اعتبار أن إدارة الأنشطة هي الطريقة التي يمكن من خلالها تحسين القيمة التي يستلمها المستهلك، حيث وردت تعريفات مختلفة لهذا النظام سنحاول ايجازها في ما يلي:

ABM هي مختصر Activity Based Management و تعرف على أنها قرارات الإدارة التي تستخدم معلومات نظام التكاليف على أساس الأنشطة لإرضاء الزبون وتحسين الربحية. أما Maher فقد عرفها "بأنها تحليل الأنشطة لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات، وهو يهتم بإدارة الأنشطة بهدف تقليل التكاليف وبالتالي تحسين الربحية".

ومن خلال التعريفات السابقة يمكن تعريفه على أنه ذلك النظام الذي يقوم على اعتبار أن إدارة الأنشطة هي الطريقة التي يمكن من خلالها تحسين القيمة التي يستلمها المستهلك.

• أنواع التسيير (الإدارة) على أساس الأنشطة

يوجد نوعان من الإدارة بالأنشطة ABM وهي: [ABM التشغيلية] و [ABM الاستراتيجية] .

خطوات تطبيق نظام التسيير على أساس الأنشطة:

• التعرف على الأنشطة الرئيسية التي تتم في المؤسسة؛

• تحديد التكاليف على مراكز التكلفة التي تنتمي إليها الأنشطة؛

• التكلفة المستهدفة:

فهي أداة لإدارة التكلفة تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج أثناء مرحلة التخطيط والتطوير والتصميم .

● وتعرف بأنها أداة لإدارة التكلفة تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج أثناء مرحلة التخطيط والتطوير والتصميم ومن ثم هذه الأداة تحاول تخفيض التكلفة عند مرحلة التصميم لسرعة وكبر حجم الوفورات التي يمكن تحقيقها عند تلك المرحلة . وبصفة عامة تقوم على ستة مبادئ وهي:

أ-قيادة سعر البيع المستهدف لنظام التكاليف.

ب-التركيز على العملاء بالاهتمام بمتطلباتهم من ناحية الجودة، السعر، الوقت المناسب للحصول على المنتج.

ت-تنمية فرق عمل من مختلف الإدارات والتخصصات لتصميم وتطوير المنتج.

ث-تخفيض تكلفة دورة حياة المنتج.

ج-التركيز على مرحلة تصميم المنتج باعتبارها المرحلة التي تؤدي إلى خلق التكلفة عند البدء في الانتاج.

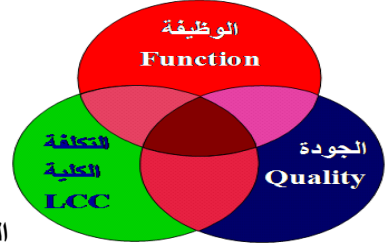
ح-الاهتمام بجميع مراحل سلسلة القيمة من العلاقة مع الموردين وصولاً إلى العلاقة مع العملاء.

● أسلوب هندسة القيمة

فهندسة القيمة أو الهندسة القيمية Engineering Value هي عمل جماعي منظم ذو منهجية علمية، يقوم به فريق متخصص، يهدف إلى تحليل وظائف العنصر ومكوناته وتكاليفه، ثم طرح البدائل التي تكفل تحقيق تلك الوظائف بأقل تكلفة إجمالية (التكاليف الإجمالية هي تكاليف فترة الحياة وهي التكلفة الأولية مضافاً إليها جميع التكاليف اللاحقة مثل التشغيل والصيانة وغيرها. وأهم ما يميز هذا الأسلوب حل المشكلات أي التحليل الوظيفي والذي هو لرب العمل ولتطبيق المنهجية، فإن المنظمة العالمية لأخصائي القيمة المعتمد يقوم بتشكيل الفريق الخاص بتلك المهمة، حيث يفضل اختيار المجموعة حسب نوع المشروع (هندسي – معماري- كهربائي). وهي تقنية التصميم للصناعة والتجميع تركز على تخفيض التكاليف بصناعة منتجات سهلة التجميع أو التصنيع، والحصول على مستويات أداء وظيفي خاصة، وأخيراً مصفوفة الجودة التي تتطلب فريق عمل متعدد المهارات، مهيكلاً لضمان أن متطلبات الزبون ليست متناقضة خلال عملية التصميم

● منهج هندسة القيمة

تُبنت جدواها في معظم الدول المتقدمة، حيث تركز في البداية على الفعالية عن طريق تحليل الوظيفة أو الوظائف المطلوب تحقيقها وتحديد الأهداف والاحتياجات والمتطلبات والرغبات.



الشكل رقم 1 : العناصر المكونة لمنهج هندسة القيمة

المصدر: محمد سرور الحريري، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار المنهجية، الطبعة الأولى، الأردن، 2016، ص 93.

● التطبيقات الإدارية للقيمة:

مصطلح هندسة القيمة لا يعني بالضرورة تخصصا هندسيا يعالج فيها المشروعات الهندسية من أبنية وتشيد، بل هو أسلوب إداري لحل المشكلات، لهذه التقنية أن تلعب دورا هاما فيها:

- 1-المشاكل الادارية التي لها علاقة بتخفيض عدد الموظفين.
- 2-المشاكل الادارية التي تهتم بترشيد الانفاق في الادارات الحكومية.
- 3-حل المعوقات والصعوبات التي تعترض سير العمليات الادارية.
- 4-تحسين مستوى الأداء وزيادة وتعظيم الربحية في القطاع الخاص.
- 5-تعظيم انتاجية الموظفين في الادارات الحكومية والخاصة.
- 6-تحديد احتياجات التدريب وتقييم البرامج التدريبية.
- 7-هيكلية المؤسسات.

● بطاقة الأداء المتوازن

وقد طور هذا الأسلوب كل من روبرت كابلان وديف نوترون Norton & Kaplan من جامعة هارفارد، في مقالة نشرتها مجلة هارفرد بيزنس ريفيو Harvard Business Review عام 1992، ثم نشرها في كتاب، .

فما يميز بطاقة الأداء المتوازن أنها تعتبر أداة تنظيمية، كونها تسمح بإيجاد حوار هرمي مكثف، فهي أداة للاتصال تقوم على وضوح الاستراتيجية والاجماع حولها..

و ترجع كلمة بطاقة الأداء، "Bord Tableau de" إلى أصلها الفرنسي لوحة القيادة "Scorecard"، والتي استخدمها مجلس التجارة والتنمية سنة 1932، التي تسعى إلى الوصول إلى مجموعة من النتائج المعبر عنها بالمصطلحات الاقتصادية (النتيجة الصافية، التوازن المالي، خلق الثروة للمساهمين... الخ) . في حين أن كلمة التوازن ترجع إلى أصلها الفرنسي

Balanced" والتي تعبر عن حالة من "Équilibre" التساوي بين أصناف مختلفة في كفتي ميزان محدد. من خلال دمج الكلمتين، أظهرت بطاقة الأداء المتوازن مجموعة من المتغيرات المترابطة .

تهدف إلى تحديد أهداف دورية سنوية، وهي تتكون من أربع بطاقات منفصلة.

1-الجوانب المالية. 2 -العملاء. 3-عمليات الأعمال الداخلية.

4-التعليم والنمو والابداع.

•إدارة الجودة الشاملة

عرفه Feigenbaum بأنه نظام فعال لتكامل جهود المجموعات المختلفة في المؤسسة لتطوير الجودة والمحافظة عليها وتحسينها.

-ويعرف معهد الجودة الفدرالي الأمريكي إدارة الجودة الشاملة بأنها نظام إداري استراتيجي متكامل يسعى لتحقيق رضا الزبون، وإن تطبيقه يحتم مشاركة جميع المديرين والموظفين، ويستلزم استخدام الطرق الكمية لتحسين العملية الادارية بشكل مستمر .

•العلاقة بين ايزو وإدارة الجودة الشاملة

وإذا كان ينم اعتبار أن أنظمة الأيزو 9000 تشكل قاعدة أساسية لتطبيق إدارة الجودة الشاملة، ولذلك تم إجراء تعديل جذري في بنود المواصفة القديمة للأيزو ليصبح اسمها (2000-9000).

2- المؤسسات الخدماتية في الجزائر

يمكن التعرف على المؤسسات الخدماتية في الجزائر من خلال تحديد تعريف دقيق أولا بالمؤسسة ثم نعرف القطاع .

2-1- تعريف المؤسسة الخدماتية: بحسب تعريف عمر صخري فهي "الوحدة الاقتصادية التي تمارس النشاط الإنتاجي والنشاطات المتعلقة به كالتخزين، الشراء والبيع، من أجل تحقيق الأهداف التي وجدت المؤسسة من أجله".

ونجد كذلك " FRANCOIS PERAUX " يعرف المؤسسة على أنها: "منظمة تجمع أشخاص ذوي كفاءات متنوعة تستعمل رؤوس الأموال وقد ارت من أجل إنتاج سلعة ما والتي يمكن أن تباع بسعر أعلى مما تكلفه"

والمؤسسة حسب مكتب العمل الدولي " هي كل مكان لمزاولة نشاط اقتصادي ولهذا المكان سجلات مستقلة

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول إن المؤسسة هي عبارة عن مجموعة من العمليات الخدمية في الهيكل التنظيمي تضم الموارد المادية والبشرية وتقوم على أساس العمل الجماعي للعاملين فيها من أجل تحقيق أهداف المؤسسة.

2-2- وظائف المؤسسات الخدماتية:

إن جميع المؤسسات على اختلاف أنواعها وأحجامها وأبعادها وأهدافها وأغراضها تطبق العملية الإدارية في ممارسة نشاطها، .

أولا التخطيط: إن إحدى أهم التحديات التي تواجه المؤسسات الخدماتية هي التأكيد على أن مهمة إدارة المنتج الخدمي.

ثانيا التنظيم: يعد التنظيم أمرا هاما بالنسبة لأي مجموعة من الأفراد في أي مجال.

ثالثا القيادة: تمثل القيادة إحدى الوظائف الإدارية المكمل للوظائف الإدارية الرئيسية..

رابعا الرقابة: تكمن أهمية الرقابة والحاجة إليها..

2-3- الهيكل التنظيمي للمؤسسات الخدماتية:

هناك أنماط أكثر شيوعا للهيكل التنظيمية، وأكثرها انتشارا نمطان أساسيان هما :

أولا: الهيكل التنظيمي المفطح: يعتبر هذا النمط الهيكلي أحد أنماط الهيكل الهرمي.

ثانيا: نمط هيكل المصفوفة، يناسب هذا الهيكل مجالات النشاط التي تقوم بصفة رئيسية على نظام المشروعات...

2-4- خصائص المؤسسات الخدماتية في الجزائر:

-استعمال الخدمات. -كراء الخدمات. -صيانة الخدمات. -تقديم النصائح.

3- استخدام الأساليب المحاسبية في المؤسسات الخدماتية في الجزائر

لقد تم بناء استبيان خاص بهذه الدراسة بعدما تم تحديد ابعاد الموضوع ومكوناته، وادراكا لأهمية استخدام الأساليب المحاسبية الحديثة في المؤسسات الاقتصادية والخدماتية بشكل خاص، قمنا بتوزيعه على عينة عددها 20 فرد داخل مؤسسات خدماتية جزائرية، وتمكنا من فحص ردود فعلهم من خلال طرق الاجابة وفحص النظام الاداري لتلك المؤسسات.

3-1- عينة الدراسة:

وقد تم اختيار المؤسسات التالية من أجل الدراسة نذكرها : بنك بدر بجندل، اتصالات الجزائر بالولاية، فرع جيزي بخميس مليانة، فرع موبليس بخميس مليانة، عيادة الونشريس، عيادة البركة، وعيادة البسمة، فندق النجاح، فندق ناجم، المؤسسة الاستشفائية الخاصة الأنطاكي، شركة تونزة لأشغال الكهربائية، شركة التأمينات بخميس مليانة caa، البنك الجزائري الخارجي بخميس مليانة، شركة بوداني للاتصالات والخدمات، شركة نور الملاك للنقل الصحي، وكالة صندوق التأمينات لولاية عين الدفلى، مكتب المحاسبة audit com، عيادة التحاليل حوتي، عيادة التحاليل الأفاق، المؤسسة التربية والتعليم فوضيل ورتيلاني الخاصة،

3-2- أدوات الدراسة

أولاً: الأدوات الإحصائية المستخدمة

للإجابة على أسئلة الدراسة واختبار صحة الفرضيات تم استخدام أساليب الإحصاء الوصفي، حيث تم ترميز وإدخال المعطيات إلى الحاسوب باستخدام البرنامج الإحصائي للعلوم الاجتماعية SPSS النسخة 25 و EXEL وهذا للتوصل إلى ما يلي:

في موضوع بحثنا هذا سيتم الاعتماد على الاستبيان بشكل كبير كوسيلة لجمع البيانات الخاصة بالدراسة، وكذلك تم الاعتماد على الملاحظة العلمية.

ثانياً: ظروف تصميم و توزيع الاستبيان:

لقد تم بناء الاستبيان الخاص بهذه الدراسة بعدما تم تحديد ابعاد الموضوع و مكوناته ، و إدراكا بأهمية المعلومات المطلوبة و علاقتها بالموضوع ، حيث قمنا في البداية بإعداد الوثيقة مسودة الاستبيان باللغة العربية وإخضاعها للتجريب (استبيان تجريبي) و هذا اعتمادا على :

● بعض الدراسات التي تناولت دراسات مشابهة

● أهم العناصر التي تطرقنا إليها في الجانب النظري و التي تمس اشكاليتنا بالضبط

ثالثاً: صدق وثبات الاستبيان

لقد تم إجراء العديد من الاختبارات على الاستبيان للتأكد من صحته وثباته، مستخدما في ذلك تحكيم الاستبيان من خلال محكمين متخصصين في هذا الموضوع، بالإضافة للاختبارات اللازمة للتحقق من الصدق والثبات.

أ- صدق المحكمين: لغرض معرفة مدى وضوح أسئلة الاستبيان فقد تم عرضها على الأستاذ المشرف للتعرف على توجيهاته وكذلك أساتذة متخصصين في هذا المجال.

ب - ثبات الاستبيان: لقد تم فحص محاور الاستبيان من خلال مقياس ألفا كرونباخ، الموضح في الجدول الذي في الأسفل لحساب ثبات المقياس فلو حظ أن معامل الثبات نسبته مقبولة، وتعد هذه النسبة ذات دلالة إحصائية عالية وتفي بأغراض الدراسة، بحيث يجب أن لا تقل قيمة المعامل عن 62 % لكي نعتمد النتائج المتوصل إليها في البحث.

الجدول رقم 01:: معاملات الثبات باستخدام طريقة ألفا كرونباخ

متغيرات الدراسة	صدق المحك	معامل الثبات	عدد العبارات
دور المحاسبة الادارية	0,946	0,894	13
تطبيق مؤسستكم اساليب المحاسبة الادارية الحديثة		0,945	05
الثبات و الصدق العام للاستبيان	0,965	0,932	18

المصدر : من إعداد الطالبة بناء على معطيات SPSS

من الجدول نلاحظ أن معامل ألفا يصل إلى 95.3% ، حيث تعتبر ذو مستوى ممتاز من والثبات و الثقة 97.6% ، وهذا يعني أن هناك استقرار بدرجة عالية في نتائج الاستبيان وعدم تغيرها بشكل كبير فيما لو تم إعادة توزيعه على أفراد العينة عدة مرات.

استخدام أساليب المحاسبة الادارية في المؤسسات الخدماتية الجزائرية

الجدول رقم 02: قياس الصدق التلازمي

المهنيين	المجتمع
95.3 %	معامل ألفا كرونباخ

من خلال الجدول يتضح أن صدق المحك ، ويعني "وجود ترابط بين الأداة والمقياس وثباتها أي أن اتفاق نتائج (94.6 ، %) حول دور المحاسبة الادارية، فإذا ما قمنا بتطبيق الأداة أو المقياس الذي أعدناه على مجموعة أو عينة وطبق عليها في الوقت نفسه أداة أخرى تم التثبت من صدقها غير أنها أشمل ووجدنا أن هناك اتفاقا بينهما من ناحية قياس سمات قائمة بالفعل عن طريق حساب معامل الثبات الذي هو 89.4% أيضا حول دور المحاسبة الادارية. كما أن المعدل مرتفع في المحور الثاني الخاص بتطبيق المؤسسة لأساليب المحاسبة الإدارية صدق المحل(97.2%) ومعامل الثبات (94.5%). لنتحصل على الثبات والصدق العام للاستبيان ذو معامل الثبات مرتفع 93.2% وصدق المحك مرتفع أيضا 96.5%.

الجدول رقم 03: درجات مقياس ليكرت الخماسي ومقياس قياس التحليل

1الاستجابة	غير موافق تماما	غير موافق	محايد	موافق	موافق تماما
الدرجة	1	2	3	4	5
قيم المتوسط الحسابي	من 1 الى 1.80	من 1.81 الى 2.60	من 2.61 الى 3.40	من 3.41 الى 4.20	من 4.21 الى 5.00
درجة التقدير	ضعيفة جدا	ضعيفة	متوسط	مقبول	مقبول جدا

المصدر: من إعداد الباحث

يتم استخدام قيم المتوسط الحسابي لدرجات مقياس ليكرت: تم حساب طول الفئة وإضافته إلى الحد الأدنى كما هو مبين في الجدول السابق. **طول الفئة=الحد الأعلى- الحد الأدنى** $= (1-5)/5 = 50.8$

كما تم الاعتماد على سلم 'ليكرت' الخماسي لوضع الاقتراحات المناسبة للإجابات من الأفراد البحث.

3- تحليل البيانات العامة:

● عرض البيانات الشخصية:

سنحاول من خلال هذا العرض تبيان توزيع افراد العينة حسب المتغيرات الشخصية والديموغرافية، التي لها علاقة بموضوع الدراسة وهي الجنس، السن، المستوى التعليمي،...

الجدول رقم 04: توزيع افراد العينة حسب الجنس:

الجنس	النسبة المئوية
ذكر	60
أنثى	35
	95
	100

الشكل رقم 02: توزيع افراد العينة حسب متغير الجنس :

المصدر: من إعداد الباحث.

استخدام أساليب المحاسبة الادارية في المؤسسات الخدماتية الجزائرية

من الجدول والرسم البياني يظهر أن معظم أفراد مجتمع الدراسة هم ذكور 60% أما الاناث فتمثل نسبة 35% من مجموع عينة الدراسة. فالمؤسسات الاقتصادية في ولايتنا تتألف بنسبة أكبر من العنصر الرجالي. كما أن نسبة الاجابة على الاستبيان هي 95%.

الجدول رقم 05: توزيع العينة حسب السن

النسبة المئوية	السن
12,6	12
67,4	64
20,0	19
0,0	0
100	95

المصدر: من إعداد الباحث

تم حساب التكرارات والنسب المئوية التي تخص تصنيف موظفي المؤسسات محل الدراسة حسب العمر نيين توزيع عينة الدراسة من خلال الجدول.

يتضح من الجدول السابق في توزيع أفراد عينة الدراسة حسب متغير السن. وجود تباين بين أعمار أفراد عينة الدراسة وأن الفئة العمرية الأكثر تكرارا في عينة الدراسة ما بين 30 سنة إلى 40 سنة بنسبة 67.4%. تليه الفئة العمرية من 40 سنة إلى 50 سنة بنسبة 20%. وهذا ما بين أن أغلبية الموظفين في المؤسسات هم من فئة الشباب. وفي الأخير بلغت الفئة العمرية أكثر من 50 سنة بنسبة 00 % هذه النسبة منخفضة لأن معظم الشباب مازالوا في مرحلة الدراسة. أو هم خرجي جامعات جدد، وأن الوصول إلى توفر مناصب شغل يأخذ وقتا أطول.

الجدول رقم 06: توزيع افراد العينة حسب المهنة

النسبة المئوية	المهنة
21,0	20
29,5	28
49,5	47
0,0	0
100	95

المصدر : من إعداد الباحث.

الجدول رقم 07: توزيع افراد العينة حسب المستوى التعليمي

النسبة المئوية	المستوى التعليمي
0,0	0
0,0	0
100,0	
100	95
0,0	0

المصدر: من إعداد الباحث.

استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسات الخدمية الجزائرية

لقد تم حساب التكرارات والنسب المئوية التي تخص تصنيف موظفي المؤسسات محل الدراسة حسب المؤهل العلمي، نبين توزيع عينة الدراسة من خلال الجدول والشكل السابقين: يتضح من الجدول والشكل السابقين المتمثلين في توزيع عينة الدراسة حسب متغير المؤهل العلمي، أن أكبر نسبة تمثل 95 %، تخص الأفراد الذين يحملون شهادة ليسانس، بينما أقل نسبة كانت للمتخصصين على مستوى الثانوي حيث بلغت 00% وهذا شيء إيجابي بالنسبة للدراسة، لأن في مجملها وبالتحديد الأسئلة الموضوعة. لا يستطيع الإجابة عليها إلا المتخصصون من مدراء ورؤساء أقسام ومحاسبون. وبالتالي يتمكنون من فهم الموضوع أما نسبة عدم حاملي شهادات لا يمارسون مهام إدارية أو محاسبية.

● تم حساب التكرارات والنسب المئوية التي تخص تصنيف موظفي المؤسسات محل الدراسة حسب الخبرة نبين توزيع عينة الدراسة من خلال الجدول الموالي:
الجدول رقم 08: توزيع افراد العينة حسب الخبرة المهنية.

النسبة المئوية	المهنة
9,5	أقل من 5 سنوات
52,6	من 5 الى 10 سنوات
26,3	من 10 الى 15 سنة
11,6	أكثر من 15 سنة
100	95

المصدر: من إعداد الباحث

يتضح مما سبق أن أغلبية أفراد العينة ذو خبرة تتراوح ما بين 5 إلى 10 سنوات بنسبة 52.6% وتليها خبرة تتراوح ما بين 10 إلى 15 سنة بنسبة 26.3%، لتكون في المرتبة الثالثة خبرة أكثر من 15 سنة بنسبة 11.6%، وكانت نسبة خبرة أقل من 5 سنوات هي الأخيرة بنسبة 9.5%.

ومنه نرى أن فئة الدراسة معظمهم ذوي خبرة في المجال الذي يمارسون وظائفهم فيه.
الجدول رقم 09: توزيع الموظفين حسب الوظيفة في المؤسسة:

النسبة المئوية	المهنة
21.0	المدير
29.5	محاسب اداري
49.5	رئيس قسم
0.0	أخرى
100	95

المصدر: من إعداد الباحث

يتضح مما سبق أن أغلبية أفراد العينة رئيس قسم عددهم 47 فرداً بنسبة 49.5% وهذا جيد كون هذه الفئة لها معرفة بالعمل المحاسبي والمالي داخل المؤسسة، وتليها أفراد العينة من المحاسبين 29.5% و المدير بنسبة 21% ويعود ذلك لأن أغلبية المدراء في المؤسسات الخدمية لولاية عين الدفلى التي بلغ عددها 20 مؤسسة، وهم فقط الذين كان لهم اهتمام للإجابة.

4-3 -تحليل ومناقشة النتائج

بعد استرجاع الاستبيانات الموزعة على أفراد عينة الدراسة في المؤسسات الخدمائية لولاية عين الدفلى، وبعد ثم تحليل ومناقشة SPSS القيام بعملية الفحص والتنظيم، قمنا بمعالجة الاستبيانات الصحيحة من خلال برنامج أجوبة المستجوبين على أسئلة الاستبيان، المقسم على ثلاثة محاور أساسية لاختبار الفرضيات الموضوعة في الدراسة بغرض إثبات صحتها أو نفيها معتمدين على الأساليب الإحصائية المبينة سابقا. لتفسير التناقض الموجود في أجوبة (Contingency Theory) .

● تحليل ومناقشة المحاور

من أجل التعمق في الدراسة وفهم العلاقات، كان لابد من تحديد المتغير المستقل والمتغير التابع ، لمعرفة كيف يؤثر المتغير المستقل في المتغير التابع، وأي جزء من المتغير المستقل له وزن كبير في التأثير على المتغير التابع.

المتغير المستقل: هو المتغير الذي يختار ويعالج بطريقة معينة ليحدد أثره على متغير آخر، ويكون هذا المتغير تحت سيطرة الباحث. يمثل المتغير المستقل الرئيسي في دراستنا "الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية".

والذي قسم إلى متغيرات مستقلة فرعية، وهي:

- أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة
- أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة
- أسلوب التسيير على أساس الأنشطة
- أسلوب التكلفة المستهدفة
- بطاقة الأداء المتوازن BSC.
- هندسة القيمة.

-إدارة الجودة الشاملة.

المتغير التابع: هو العامل الذي يتغير وفقا لتأثير المتغير المستقل، يمثل في دراستنا "المؤسسة الخدمائية".

● لتحليل النتائج تم استخدام:

- المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل فقرة من محاور الإستبيان، وكذلك الوزن النسبي، لمعرفة قيمتها وتحديد مدى موافقة أو عدم موافقة الباحثين على هذه الأسئلة المتعلقة بموضوع الدراسة. فتتحقق الموافقة إذا كان المتوسط الحسابي أكبر من 3 ويتحقق عدم موافقتهم عندما يكون أقل من 3.

- الانحراف المعياري يوضح مدى التشتت في أجوبة الباحثين لكل سؤال من لأسئلة، فكلما اقترب الانحراف المعياري من الصفر، كلما تركزت الاستجابات وانخفض تشتتها. وإذا كان الانحراف المعياري يساوي 1 أو أكثر؛ فهذا يعني تركز الاستجابات وتشتتها، وقد تم إجراء هذا الاختبار على محاور الاستبيان، وذلك حسب العبارات التي ينتمي لها كل المحور. - حساب التكرارات والنسب المئوية لكل فقرة من فقرات المحاور الثلاثة للاستبيان .

استخدام أساليب المحاسبة الادارية في المؤسسات الخدمائية الجزائرية

ثانيا: دور المحاسبة الادارية:

تناولت هذه الفرضية قياس وجهة نظر أفراد العينة حول دور أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسات الخدمائية بالجزائر، ولتحقيق ذلك الهدف تم استخدام الأوساط الحسابية والانحراف المعياري لتعبر عن مدى التطبيق.

الجدول رقم 10: دور المحاسبة الادارية في المؤسسة الخدمائية

الدرجة الموافقة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الدور
محايد	0,82	2,71	تطبيق أساليب المحاسبة الادارية الحديثة يآثر على صناعة القرار
موافق	0,62	3,88	الاعتماد على مخرجات المحاسبة الادارية
موافق	0,42	3,77	تسعى المؤسسة إلى مقارنة الأداء الفعلي مع المخططات التقديرية لتصحيح الأخطاء والانحرافات في الوقت المناسب.
موافق	0,70		تقارير المحاسبة الادارية تلاءم احتياجات المؤسسة
محايد	0,67	2,81	المنافسة تفرض على المؤسسة تبني أساليب المحاسبة الحديثة
موافق	0,72	3,92	النظام المعتمد في المؤسسة يحتوي على كافة عناصر تقييم الأداء
موافق	0,74	3,91	تطوير الأنظمة المحاسبية لمواكبة التطور التكنولوجي
محايد	0,88		إعادة تكوين العمال لمواكبة التطور التكنولوجي
موافق	0,55	3,98	تطبيق اساليب المحاسبة الحديثة يساهم في تعظيم الربح
موافق	0,73	3,89	تطبيق أساليب المحاسبة الادارية يساهم في عملية الرقابة بفعالية
موافق		3,41	

المصدر : من إعداد الباحث

فبالنظر إلى نتائج الجدول رقم 10 نجد أن دور معظم أساليب المحاسبة الإدارية متوسط بحيث انحصرت قيمة المتوسط الحسابي بين 2,69 و 3,98 ، بحيث كان تطبيق أسلوب المحاسبة الادارية يآثر على صناعة القرار حيث بلغ المتوسط الحسابي 2,71 وبانحراف معياري 0,82 بدرجة محايد ، ونجد أن الاعتماد على مخرجات المحاسبة الادارية من طرف الادارة العليا له متوسط حسابي 3,88 وبانحراف معياري 0,62 بدرجة موافق ، كما تسعى المؤسسة إلى مقارنة الأداء الفعلي مع المخططات التقديرية لتصحيح الأخطاء والانحرافات في الوقت المناسب بمتوسط حسابي 3,77 وانحراف معياري يقدر بـ 0,42 بدرجة موافق، وتليه تقارير المحاسبة الادارية من حيث تلاءمها واحتياجات المؤسسة للمعلومات التي توفرها بمتوسط حسابي يبلغ 2,69 وانحراف معياري يبلغ 0,72 بدرجة موافق، بعدها حاولنا معرفة رأي الأفراد العاملين حول النظام الذي تعتمده المؤسسة وما يحتويه من العناصر الأساسية لتقييم الأداء لنحصل على متوسط حسابي يقدر بـ 3,92 وانحراف معياري 0,78 بدرجة موافق،

ومع التطور التكنولوجي الملحون يرى أفراد عينة الدراسة أن تطوير الأنظمة المحاسبية ضرورة لا بد منها فقد حصلنا على متوسط حسابي يبلغ 3,87 وبانحراف معياري 0,53 بدرجة موافق، وكذا تطوير أنظمة التكاليف والمحاسبة الادارية لمساعدة المؤسسة على الاستقرار بمتوسط حسابي يبلغ 3,91 وانحراف معيار يبلغ 0,74 بدرجة موافق، لكنها لا تسعى لمواكبة التطور التكنولوجي من خلال اعادة تكوين العمال حيث بلغ المتوسط الحسابي 2,66 وبانحراف معياري 0,88 بدرجة محايد، غير أنه بتطبيق أساليب المحاسبة الادارية الحديثة في المؤسسات الخدمائية ساهم بشكل ملحوظ في تعظيم الربح فبلغ المتوسط الحسابي 3,98 والانحراف المعياري 0,53 بدرجة موافق، فلا يرى أن تطبيق أساليب المحاسبة الادارية يساعد على تقييم الأداء الفعلي للمؤسسة فقد بلغ المتوسط الحسابي 2,82 بانحراف معياري يقدر بـ 0,61 بدرجة محايد، غير أن تطبيقها له دور فعال في عملية الرقابة ليلبغ المتوسط الحسابي 3'89 والانحراف المعياري 0,73 بدرجة موافق.

وبصفة عامة يتبين من الجدول رقم 10 أن المتوسط العام لتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسات الخدمائية في الجزائر متوسطة حيث بلغ 3,46 وأنه ليس هناك انحراف معياري كبير حيث بلغ 0,82 حيث يدل انخفاض الانحراف المعياري على تقارب الآراء حول التطبيق، مما سبق يقضي بأن تطبيق أساليب المحاسبة الادارية الحديثة تجعل المعلومات المتحصل عليها أكثر ملاءمة ، من خلال رأي الموظفين ومدراء المؤسسات الخدمائية. كما يرى أن النظام الحديث المعتمد يساهم في تقييم الأداء بفعالية أكثر، كما يعمل على تعظيم الأرباح والاستمرار على المدى الطويل.

ثالثا: تطبيق الأساليب المحاسبية الحديثة في المؤسسة الخدمائية:

تناولت هذه الفرضية قياس وجهة نظر أفراد العينة حول مدى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في المؤسسات الخدمائية بالجزائر، ولتحقيق ذلك الهدف تم استخدام الأوساط الحسابية والانحراف المعياري لتعبر عن مدى التطبيق.

الجدول رقم 11: تطبيق الأساليب المحاسبية الادارية الحديثة في المؤسسات الخدمائية

الأسلوب	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	درجة الموافقة
أسلوب ادارة التكلفة المستهدفة	3,47	0,70	موافق
أسلوب هندسة القيمة وسلسلة القيمة	2,71	0,85	محايد
أسلوب إدارة الجودة الشاملة	3,84	0,76	موافق
أسلوب بطاقة الأداء المتوازن	2,59	0,84	محايد
أسلوب ABC و ABB و ABM	4,02	0,75	موافق
	3,32		محايد

المصدر : من اعداد الباحث.

ولاختبار تلك الفرضية تم استخدام الأوساط الحسابية والانحراف المعياري، وبالنظر إلى نتائج الجدول رقم 03 نجد أن استخدام معظم أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة كبير بحيث وصل إلى المدى المحدد بـ 60 % ، بحيث كان أسلوب إدارة التكلفة المستهدفة من أكثر الأساليب الحديثة المتبعة بمتوسط حسابي 3,47 وبانحراف معياري 0,70، والذي يسبقه أسلوب إدارة الجودة الشاملة بمتوسط حسابي 3,84 ، غير أن أكثر الأساليب الحديثة استعمالا نجد أسلوب ABC و ABB و ABM بمتوسط حسابي 4,02 وبانحراف معياري 075

● التكرار والنسب المئوية للمحاور الأساسية

الجدول رقم 12: تطبيق الأساليب المحاسبية الحديثة:

هل تطبق مؤسستكم أساليب المحاسبة الحديثة	التكرار	النسبة المئوية
نعم	39	41,1
لا	56	58,9
	95	100,0

المصدر: من إعداد الباحث

من خلال تحليل الجدول أعلاه يتضح بأن هناك نوع من التأكيد لدى الأفراد المستجوبين وفي مختلف فقرات المحور. حيث بلغت نسبة 58% من إجمالي العينة وهذه النسبة لا تطبق الأساليب المحاسبية الادارية الحديثة.

الشكل رقم 04: أثر تطبيق الأساليب المحاسبية الحديثة على المؤسسات الخدماتية

المصدر: من إعداد الباحث

من خلال الشككين السابقين رقم 04 نجد أن تطبيق هذه الأساليب:

- يساعد عملية التخطيط.
- يساهم في عملية اتخاذ القرار.
- يساهم في عملية تقييم الأداء للمؤسسات.

خاتمة

تعتبر المؤسسة الخدماتية أحد أهم المؤسسات الرائدة اليوم خاصة في مجال الاتصالات، كما أنها مؤسسات مواكبة لكل تطور تكنولوجي يحدث اليوم، ولكن رغم كل هذا لازالت مؤسسة الخدماتية في الجزائر تعاني الكثير من المطبات التي يمكن أن تعرقل نموها ، بشكل يسمح لها من تحديث أنظمتها والانتقال إلى مستويات أعلى. ومع ذلك تعتمد العديد من المؤسسات الخدماتية أساليب المحاسبة الادارية كأسلوب يسمح لها بتقييم أدائها الحالي ومستقبلا، لكن هذه الأخير مع مرور الزمن تم تحديثها وفق المتطلبات العالمية ، الأمر الذي دى إلى ظهور أساليب جد حديثة ومتطورة نذكر منها: أسلوب هندسة القيمة وسلسلة القيم، أسلوب الادارة الشاملة وغيرها.

اختبار الفرضيات:

الفرضية الأولى : يعد اعداد الموازنات وتحليل الربحية من أساليب المحاسبة الادارية الحديثة التي تعتمد عليها المؤسسات الخدمائية.

لا، إن من أهم الأساليب المحاسبية الحديثة : نظام هندسة القيمة والموازنات على أساس القيمة والادارة الشاملة وغيرها من الأساليب الجديدة في نظام التسيير.

الفرضية الثانية: تعتبر المؤسسات الخدمائية في الجزائر مؤسسات ذات طابع نفعي عام. عم، يرى كثير من المدراء والموظفين أن المؤسسات الخدمائية هي مؤسسات ذات نفع عام، فهمها تقديم خدمة ذات جودة للعملاء.

الفرضية الثالثة : لا تستخدم المؤسسات الخدمائية الجزائرية أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة. لا، تستخدم المؤسسات الخدمائية الجزائرية كل من الأساليب المحاسبية التقليدية وكذا الأساليب المحاسبية الحديثة وذلك تماشياً مع المتطلبات العالمية الخاصة بالـ

النتائج:

أن نسبة الذين يطبقون أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية في المؤسسات الخدمائية في الجزائر تمثل نسبة متوسطة، في حين الذين يطبقون أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في المؤسسات الخدمائية في الجزائر كبيرة.

ومن أكثر الأساليب الحديثة اتباعاً أسلوب التكاليف على أساس النشاط بمتوسط 4,02، بينما أسلوب بطاقة الأداء المتوازن وأسلوب هندسة القيمة قد احتلا المرتبة الأخيرة .

إن اعداد نظام المحاسبة الادارية فعال وذو كفاءة، يسمح للمؤسسات الخدمائية بالنمو والاستمرار على المدى المتوسط والطويل.

استخدام المؤسسات الخدمائية الجزائرية الأساليب المحاسبية الادارية التقليدية لسهولة استخدامها، ولأنها غير مكلفة.

وجدت الدراسة أن المؤسسات الخدمائية لولاية عين الدفلى تؤكد على أهمية تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية لما لها من فوائد تعود على المؤسسة؛

شارت نتائج الدراسة وجود عوامل تتمثل في حجم المؤسسة وطبيعة الملكية، البيئة لمحيط، الثقافة التنظيمية، التكنولوجيا... تؤثر على تطبيق هذه الممارسات الحديثة في المحاسبة الإدارية.

التوصيات:

- عصرنة وكفاءة الادارة خاصة في مجال المحاسبة
- الاعتماد على الأساليب المحاسبية الادارية الحديثة. التي يتماشى والتغيرات الاقتصادية.
- الاستعانة بالخبرات الوطنية والأجنبية ذات النزاهة والكفاءة العالية.

قائمة المراجع باللغة العربية:

- أحمد حلمي جمعة. المحاسبة الإدارية "التخطيط والرقابة وصنع القرار". عمان، الأردن: دار صفاء للنشر والتوزيع، 2015 .
- أحمد سيد مصطفى. دليل المدير العربي إلى سلسلة ايزو 9000. مصر: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2007 .
- التكريتي، اسماعيل يحيى، آخرون. «المحاسبة الادارية- القضايا المعاصرة.» دار الحامد للنشر والتوزيع 01 (2007): 3 .
- العناتي، رضوان محمد. «مدى تطبيق شركات الكهرباء في الأردن لنظام التكاليف والإدارة المبني على الأنشطة.» مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية 09, 89: (2009) n° 01 .
- النجار فريد. إدارة الجامعات بالجودة الشاملة. القاهرة، مصر: إيتراك، 2002 .
- خضير كاظم حمود. إدارة الجودة الشاملة. عمان، الأردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، 2000 .
- خليل محمد حسن الشماع، و خضير كاظم. نظرية المنظمة . عمان، الأردن: دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2000 .
- سالمي، ياسين. الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة – دراسة حالة مؤسسة نفطال فرع GPL. مذكرة ماجستير في المحاسبة والتدقيق، كلية العلوم التجارية، الجزائر: جامعة الجزائر، 2010، 128 .
- سليمان حسين البشتاوي. "نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة ABM دراسة تطبيقية في القطاع الصناعي الأردني." دراسات العلوم الإدارية (دراسات العلوم الادارية) 34، رقم 01 (2007): 92 .
- عاطف العبد عدلي رضا. ادارة المؤسسات الاعلامية "الأسس النظرية والنماذج التطبيقية". مصر: دار الفكر العربي، 2002 .
- عامر عبد الرزاق عبد المحسن الناصر. نظم ذكاء الأعمال - لوحات عدادات الأعمال كمعمارية متكاملة-. عمان، الأردن: دار اليازوري، 2015 .
- عمر صخري. اقتصاد المؤسسة. الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية، 2006 .
- اقتصاد المؤسسة. الجوائز: ديوان المطبوعات الجامعية، 2007 .
- غضاب، رانية. إستخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة التسيير، التسعير والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية. رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر - بسكرة، بسكرة، الجزائر: قسم العلوم التجارية، 2014.
- محمد دحماني. "الخدمة للتسويقية." مذكرة ماجستير. الجزائر: كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008 .
- محمد سرور الحريري. المحاسبة الإدارية المتقدمة. عمان، الأردن: دار المنهجية للنشر والتوزيع، 2016 .
- محمد سعيد المصري. ادارة و تسويق الانشطة الخدمية. القاهرة: الدار الجامعية، 2002.

- محمد ناصر غياث ترجمان. تسويق الخدمات. دمشق: منشورات جامعة دمشق، 2006.
- ناصر دادي عدون. اقتصاد المؤسسة . الجزائر: دار المحمدية العامة، 1998 .
- نعيمة يحيائي، خديجة لدرع. “الأداء المتميز للمنظمات والحكومات.” بطاقة الأداء المتوازن أداة فعالة للتقييم الشامل لأداء المنظمات. الجزائر: جامعة ورقلة، 2011. 79.

قائمة المراجع باللغة الأجنبية:

- Anthony, Robert Newton. Management accounting princilples. USA: RD Irwin, 1977.
- Berland, Nicolas. Mesurer et piloter la performance. 2009. E-book, [www .management .free.fr](http://www.management.free.fr) (accès le Janvier 18, 2021).
- Drury, Colin. Management Accounting For Business . UK: Thomson Learning, 2005.
- Eric Noreen, Peter Brewer, Ray Garrison. Managerial Accounting for Managers. New York, USA: McGraw-Hill Education, 2010.
- Fraser, Jim Brimson & Robin. The key features of ABB. London: Journal of Management Accounting Vol 69, 1991.
- Henni, Mustapha. «Dictionnaire des TermesEconomiques et Financiers- Français, Anglais, Arabe-.» Beirut: Librairie du Liban Publishers, Troisième Edition, 2001.
- Levin Karlemil, Sallbring Sebastian. « Implementation of Activity Based Costing.» SWEDEN: Master'sThesis, Lund University,, 2011.
- Robin Cooper, Regine Slagmulder. Target costing and value engineering. Portland: Productivity Press, 1997.