

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



جامعة العربي التبسي - تبسة



كلية العلوم الاقتصادية، والتجارية، وعلوم التسيير  
قسم: علوم المالية والمحاسبة

الرقم التسلسلي: ...../ 2017

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي (ل م د)

الفرع: علوم المالية والمحاسبة

التخصص: مالية المؤسسة

عنوان المذكرة:

دور المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات

دراسة حالة الشركات الصناعية العاملة في الجزائر

إشراف الأستاذ:

مراد بولحديد

من إعداد الطالبتين:

- فاطمة بوشخشوخة

- شهيناز بن طويلة

جامعة العربي التبسي - تبسة  
Université Lachi Tébessi - Tébessa

أعضاء لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة
عمار زريقي	أستاذ محاضر "أ"	رئيسا
مراد بولحديد	أستاذ محاضر "ب"	مشرفا ومقرر
شادية بن عبود	أستاذ محاضر "ب"	عضوا مناقشا

السنة الجامعية: 2016/2017



كلية العلوم الاقتصادية، والتجارية، وعلوم التسيير  
قسم: علوم المالية والمحاسبة

الرقم التسلسلي: ..... / 2017

مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي (ل م د)

الفرع: علوم مالية ومحاسبة

التخصص: مالية المؤسسة

عنوان المذكرة:

دور المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات

دراسة حالة الشركات الصناعية العاملة في الجزائر

إشراف الأستاذ:

من إعداد الطالبتين:

مراد بولحديد

- فاطمة بوشخوخة

- شهيناز بن طوبلة

جامعة العربي التبسي - تبسة  
Université LachiTebessi - Tébessa

أعضاء لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الصفة
عمار زركي	أستاذ مساعد "أ"	رئيسا
مراد بولحديد	أستاذ محاضر "ب"	مشرفا ومقرر
شادية بن عبود	أستاذ مساعد "ب"	عضوا مناقشا



## شكر وعرفان

نحمد ونثني على الله عز وجل الذي وفق إلى إنجاز هذا العمل  
وننتقدم بجزيل الشكر والتقدير إلى الأستاذ الكريم:

" بولحيد مراد "

على إشرافه وحسن توجيهه لنا أثناء إنجاز المذكرة، كما نتقدم بجزيل الشكر والعرفان إلى  
الأساتذة الأفاضل على تفضلهم بمناقشة هذه المذكرة.

كما لا يفوتنا أن نقدم الشكر لكافة أساتذة كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم  
التسيير تبسة الذين تعلمنا منهم الكثير، ونخص بالذكر الأستاذ: عبد السلام زايدي، عثمان  
عثمانية، ملاح وئام، طيب عبد السلام، لعروق حنان.

الملخص

تناولت الدراسة دور المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات، وقد قسم البحث إلى دراسة نظرية وتطبيقية تم من خلالها استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وصممت استبانة لجمع المعلومات لتحقيق أهداف الدراسة، واختبار الفرضيات بالاعتماد على البيانات الأولية والثانوية، كما تم توزيعها على ثمانية شركات صناعية في الجزائر، وبينت النتائج أن للمحاسبة الإدارية دور هام في تفعيل حوكمة الشركات. كما خلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أهمها: ضرورة تحسين وتطوير النظم المحاسبية والإدارية لتواكب التطور الحاصل في نظم التسيير الحديثة، والعمل على إجراء المزيد من الدراسات والأبحاث الخاصة بتطبيقات الحوكمة والممارسة السليمة لها ودورها في منع حدوث الفشل المالي للشركات.

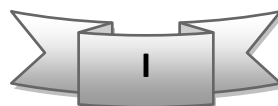
**الكلمات المفتاحية:** المحاسبة الإدارية، حوكمة الشركات، الإفصاح والشفافية.

**Resume**

l'étude a été actionnée sur le role de la comptabilité administrative dans la rationalisation de la gouvernance d'entreprise, elle se repartie en deux aspect, l'aspect theorique et pratique, en utilisant la methodologie discriptif et analytique, entracant un plan pour cerner tous les aspect et informations afin d'attendie l'objectif, et le sort de cette etude est verifier les hypothese, en se basant sur les etats primertifs et secondares.

Cette etudes a touché huites societies industrielles enalgerie, les resultat sont demontioner que la comptabilite administrative joue un role tres important dans la rationalisation de la gouvernance d'entreprise, d'autre resultat sont fait ressortirce qui suit necissite d'ameliorie le systeme comptabilite administrative afin de faire face au developpement des mourceaux systeme de gestion, en courage les etude et les recherché dans ce domaine afin d'éviter toute sorte d'échecs financiers des societies.

**Les mots clé :** la comptabilite admnistrative, gouvernance d'entreprise, transparences et déclaration.





الفهارس

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
I	ملخص البحث
III	فهرس المحتويات
VIII	قائمة الجداول
X	قائمة الأشكال
XI	قائمة الملاحق
أ - د	المقدمة العامة
(02- 21)	<b>الفصل الأول: الإطار العلمي للمحاسبة الإدارية</b>
03	<b>المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإدارية</b>
03	المطلب الأول: نشأة ومفهوم المحاسبة الإدارية
03	أولاً: نشأة المحاسبة الإدارية
04	ثانياً: مفهوم المحاسبة الإدارية
05	ثالثاً: خصائص المحاسبة الإدارية
05	<b>المطلب الثاني: أهداف ووظائف المحاسبة الإدارية</b>
05	أولاً: أهداف المحاسبة الإدارية
06	ثانياً: وظائف المحاسبة الإدارية
07	<b>المطلب الثالث: علاقة المحاسبة الإدارية بالعلوم الأخرى</b>
07	أولاً: علاقة المحاسبة الإدارية بالمحاسبة المالية
09	ثانياً: علاقة المحاسبة الإدارية بمحاسبة التكاليف
10	ثالثاً: علاقة المحاسبة الإدارية بوظائف الإدارة
11	<b>المبحث الثاني: أساليب المحاسبة الإدارية</b>



11	المطلب الأول: أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية
11	أولاً: أسلوب الموازنات
12	ثانياً: أسلوب التكاليف المعيارية والفعلية
14	ثالثاً: أساليب تقليدية أخرى
16	المطلب الثاني: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة
16	أولاً: أسلوب إدارة الجودة الشاملة
17	ثانياً: أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد
18	ثالثاً: أسلوب الإنتاج على أساس الأنشطة
19	رابعاً: أسلوب التكلفة المستهدفة
20	خامساً: أسلوب بطاقة الأداء المتوازن
21	خلاصة الفصل الأول
(23-43)	الفصل الثاني: مدخل لحوكمة الشركات وعلاقته بالمحاسبة الإدارية
23	المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات
23	المطلب الأول: نشأة ومفهوم حوكمة الشركات
23	أولاً: نشأة حوكمة الشركات
24	ثانياً: مفهوم حوكمة الشركات
25	ثالثاً: خصائص حوكمة الشركات
26	المطلب الثاني: أهداف وأهمية حوكمة الشركات
26	أولاً: أهداف حوكمة الشركات
26	ثانياً: أهمية حوكمة الشركات
27	المطلب الثالث: مبادئ حوكمة الشركات
28	أولاً: مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD
29	ثانياً: مبادئ مؤسسة التمويل الدولية

31	<b>المبحث الثاني: أساسيات حوكمة الشركات</b>
31	<b>المطلب الأول: نظريات حوكمة الشركات</b>
31	أولاً: نظرية الوكالة
31	ثانياً: نظرية حقوق الملكية
32	ثالثاً: نظرية تكلفة الصفقات
32	الفرع الرابع: نظرية التجدر
33	<b>المطلب الثاني: آليات حوكمة الشركات</b>
33	أولاً: الآليات الداخلية لحوكمة الشركات
34	ثانياً: الآليات الخارجية لحوكمة الشركات
35	<b>المطلب الثالث: محددات حوكمة الشركات والأطراف المعنية بتطبيقها</b>
35	أولاً: محددات حوكمة الشركات
36	ثانياً: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات
37	<b>المبحث الثالث: مساهمة المحاسبة الإدارية في إرساء حوكمة الشركات</b>
37	<b>المطلب الأول: علاقة أساليب المحاسبة الإدارية بحوكمة الشركات</b>
38	أولاً: دور الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية في حوكمة الشركات
38	ثانياً: دور الأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تطبيق حوكمة الشركات
39	<b>المطلب الثاني: الشفافية والإفصاح المحاسبي كمبدأ لحوكمة الشركات</b>
39	أولاً: الشفافية المحاسبية
39	ثانياً: الإفصاح المحاسبي
40	ثالثاً: مدى تأثر مبادئ حوكمة الشركات على الشفافية والإفصاح المحاسبي
41	رابعاً: أهمية وآلية جودة الإفصاح والشفافية في ظل حوكمة الشركات
43	خلاصة الفصل الثاني
45	<b>الفصل الثالث: دراسة ميدانية للشركات الصناعية العاملة في الجزائر</b>
46	<b>المبحث الأول: منهجية وإجراءات الدراسة الميدانية</b>
46	<b>المطلب الأول: بيانات الدراسة</b>

46	أولا: البيانات الثانوية
46	ثانيا: البيانات الأولية
48	<b>المطلب الثاني: متغيرات الدراسة</b>
48	أولا: المتغير التابع
48	ثانيا: المتغير المستقل
48	ثالثا: هيكل الاستبيان
49	رابعا: صدق وثبات الاستبيان
50	<b>المطلب الثالث: أدوات ووسائل جمع البيانات</b>
50	أولا: المقابلة الشخصية
50	ثانيا: الاستبيان
50	ثالثا: الأدوات الإحصائية
53	<b>المبحث الثاني: عرض، تحليل واختبار الفرضيات</b>
53	<b>المطلب الأول: تحليل البيانات الديمغرافية لعينة الدراسة</b>
53	أولا: متغير القطاع
54	ثانيا: متغير نوع الشركة
55	ثالثا: متغير اقدمية المؤسسة
56	<b>المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة</b>
56	أولا: استجابات أفراد العينة نحو أساليب المحاسبة الإدارية
58	ثانيا: استجابات أفراد العينة نحو حوكمة الشركات
61	<b>المطلب الثالث: نتائج اختبار فرضيات الدراسة</b>
61	أولا: اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار "كولمجروف - سيمرنوف")
61	ثانيا: الفرضية الرئيسية
62	ثالثا: الفرضيات الفرعية
65	خلاصة الفصل الثالث

## فهرس المحتويات

---

67	الخاتمة العامة
71	قائمة المراجع

فهرس الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
08	أوجه الاختلاف بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية	(01)
10	أوجه الاختلاف بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف	(02)
47	الإحصائية الخاصة باستمارات الاستبيان	(03)
48	مقياس ليكارت الخماسي	(04)
49	اختبار ألفا كرومباخ لقياس ثبات الاستبيان	(05)
52	طول خلايا مقياس ليكارت الخماسي	(06)
53	توزيع عينة الدراسة حسب متغير القطاع	(07)
54	توزيع عينة الدراسة حسب متغير نوع الشركة	(08)
55	توزيع عينة الدراسة حسب متغير اقدمية المؤسسة	(09)
56	استجابات الأفراد نحو استخدام أساليب المحاسبة الإدارية	(10)
58	استجابات الأفراد نحو حوكمة الشركات	(11)
61	نتائج اختبار التوزيع الطبيعي	(12)
62	معامل الارتباط بيرسون بين المحاسبة الإدارية وحوكمة الشركات	(12)
62	نتائج اختبار الفرضيات	(13)

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
30	ركائز حوكمة الشركات	(01)
36	الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات	(02)
53	توزيع عينة الدراسة حسب متغير القطاع	(03)
54	توزيع عينة الدراسة حسب متغير نوع الشركة	(04)
55	توزيع عينة الدراسة حسب متغير اقدمية المؤسسة	(05)

فهرس الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
01	استمارة استبيان	(01)
04	محكمي الاستبيان	(02)
05	الشركات الصناعية التي شملتها الدراسة في الجزائر	(03)
06	نتائج التحليل الاحصائي	(04)

# المقدمة العامة



## المقدمة العامة

### تمهيد

في ظل التحديات الراهنة في البيئة المتسارعة التغيير التي تتطلب استجابة سريعة لمواكبة هذه التغيرات، ظهرت حاجة كبيرة للكثير من الطرق والأساليب والنظم التي تعمل على خدمة الشركة، سواء كانت في جانب تحسين النوعية أو خفض التكاليف أو كلاهما، وتعد المحاسبة الإدارية أحد فروع المحاسبية الحديثة التي تختص بتوفير المعلومات اللازمة لتلبية احتياجات إدارة المنشأة وتوضيح كيفية توظيفها في مجال اتخاذ القرارات الإدارية المختلفة.

تهتم المحاسبة الإدارية بالبيانات المالية وغير مالية وإعداد التقارير الداخلية في شكل خطط وسياسات تترجم إلى برامج تخطيطية تبدأ بتنفيذها وتتم مراقبتها وتقييمها أثناء التنفيذ وبعده.

ظهرت حوكمة الشركات نظرا للازمات والانهيارات المالية التي تعرضت لها الشركات العملاقة، وكان سببها الرئيسي تفشي الفساد الأخلاقي، فحوكمة الشركات تعتبر من أهم الآليات الضرورية اللازمة لحسن عمل الشركات وتحقيق الشفافية والعدالة ومنح حق مساءلة الإدارة، وتقوم على قواعد تؤكد أهمية الالتزام بأحكام القانون وتحديد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات بين مجلس الإدارة والمساهمين وأصحاب المصلحة، وتفعيل دور مجلس الإدارة والمديرين والاضطلاع بمسؤولياتهم وممارسة دورهم في الرقابة والإشراف على أداء الشركات مما يؤدي إلى الحفاظ على مصالح الأطراف ذات المصلحة، وبالتالي لحوكمة الشركات دورا فعال في حماية الشركة والتأكد من صدقها ومصداقيتها سواء في الحاضر أو امتداد ذلك للمستقبل.

إن التوجه نحو الحوكمة أدى إلى البحث عن أنسب الأساليب والوسائل التي تؤدي فعلا وتساهم في تحقيقها وبفعلها في الواقع، ولعل المحاسبة الإدارية تعد من بين الأساليب التي لها تأثير على وجود أنظمة حوكمة في الشركات.

### أولا: إشكالية البحث

ومن خلال ما سبق يمكن طرح الإشكالية التالية:

- ما مدى تأثير المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات الصناعية العاملة في الجزائر؟

يمكن بلورة هذه الإشكالية من خلال التساؤلات الفرعية التالية:

- 1- ما مدى مساهمة أساليب المحاسبة الإدارية في الرفع من الإفصاح والشفافية في الشركات؟
- 2- ما مدى مساهمة أساليب المحاسبة الإدارية في دعم حوكمة الشركات من خلال علاقتها بالمساهمين ومجلس الإدارة وأصحاب المصالح؟

## ثانيا: فرضيات البحث

تتمثل الفرضيات في فرضية رئيسية وفرضيات فرعية كما يلي:

## 1 الفرضية الرئيسية

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة الإدارية ودورها في تفعيل حوكمة الشركات

## 2 الفرضيات الفرعية

2 1 توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) بين أساليب المحاسبة الإدارية والرفع من مستوى

الشفافية والإفصاح المحاسبي في الشركة والتي تعتبر مبدأ من مبادئ حوكمة الشركات.

2 2 توجد علاقة ذات دلالة إحصائية عند مستوى (0.05) بين أساليب المحاسبة الإدارية وعلاقتها بباقي

الأطراف ذات العلاقة والتي تعتبر عاملا أساسيا في دعم حوكمة الشركات.

## ثالثا: أهداف البحث

تتمثل أهداف البحث فيما يلي:

1 تبيان دور المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات.

2 تقويم مدى فاعلية المحاسبة الإدارية في عمليات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات في

الشركات الصناعية.

3 التنوعية بضرورة تطبيق المحاسبة الإدارية لما لها دور فعال في زيادة فعالية حوكمة الشركات.

4 تسليط الضوء على حوكمة الشركات والأسباب التي أدت لظهورها.

## رابعا: أهمية البحث

يعد موضوع "دور المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات" من المواضيع الهامة في ظل تطور عوامل

البيئة التي تتميز بسرعة التنظيم، وبعد نظام الحوكمة من الأنظمة التي تساهم في التحكم في المشاكل التي تقع

فيها الشركات، بالإضافة لزيادة فعاليتها في تحقيق الأهداف المسطرة.

## خامسا: دوافع ومبررات اختيار الموضوع

توجد عدة أسباب لاختيار هذا الموضوع منها:

1 الرغبة الشخصية في توضيح أهمية المحاسبة الإدارية ودورها في تفعيل حوكمة الشركات.

2 التعرف على الدور الذي تلعبه حوكمة الشركات في القضاء على الغش والفساد المالي.

3 الحدائة النسبية لهذا المجال من الإدارة في الشركات ما يتوجب تسليط الضوء.

## سادسا: المنهج المستخدم في البحث

1 المنهج الوصفي والمنهج التحليلي: وذلك من اجل وصف وتحليل المعلومات المتعلقة بمتغيري الدراسة

المحاسبة وحوكمة الشركات.

2 منهج دراسة الحالة: حيث تم اختيار مجموعة من الشركات الصناعية في الجزائر ثم إسقاط الدراسة النظرية على الواقع، واختبار دور المحاسبة الإدارية في تفعيل ملامح نظام الحوكمة في الشركات محل الدراسة.

#### سابعاً: صعوبات البحث

خلال دراسة الموضوع تم التعرض إلى بعض الصعوبات منها:

- 1 قلة الدراسات في هذا الموضوع وخاصة المحاسبة الإدارية في الجزائر.
- 2 طبيعة الموضوع في حد ذاته، حيث يضم عددا كبيرا من المفاهيم المختلفة والمتداخلة في أحيان كثيرة.

#### ثامناً: الدراسات السابقة

1 دراسة زيان مسعودة، 2015، بعنوان: "اثر المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات" توصلت الدراسة إلى أن تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة يساهم بشكل كبير في زيادة فعالية حوكمة الشركات، وأن الشركات تطبق قواعد وإجراءات الحوكمة حيث بينت الدراسة أن الشركة تقوم بتدعيم عنصر النزاهة والشفافية في المعاملات التي تقوم بتحسين عملية استخدام الموارد واستغلالها استغلالاً أمثل.

2 دراسة لخضر لوصيف، 2011، بعنوان: " دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات" هدفت هذه الدراسة إلى إلقاء الضوء على حوكمة الشركات والتعرف على التدقيق الداخلي، ومناقشة دور التدقيق الداخلي كأحد أبرز دعائم تحقيق مفهوم الحوكمة، ولقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين التدقيق الداخلي ومبادئ الحوكمة.

#### تاسعاً: هيكل البحث

بغية الإلمام والإحاطة بمختلف حيثيات الموضوع وتحليل أبعاده والإجابة عن الإشكالية المطروحة، ولترتيب مختلف المعارف تم تقسيم الدراسة إلى ثلاث فصول، حيث سيستهل الجانب النظري بالفصل الأول المعنون بـ: المدخل العلمي للمحاسبة الإدارية ويتناول فيه المفاهيم المرتبطة بالمحاسبة الإدارية، ويتضمن بحثين تتناول بالتفصيل أساسيات في المحاسبة الإدارية إنطلاقاً من نشأة وتطور المحاسبة الإدارية إلى تعريفها وخصائصها وكذا أهدافها وظائفها وأهم ما يميز المحاسبة الإدارية عن بعض الأنظمة الأخرى وصولاً إلى أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة.

أما الفصل الثاني خصص لحوكمة الشركات تضمن ثلاث مباحث تتناول الإطار النظري لحوكمة الشركات كما تتضمن مبادئ، معايير واليات حوكمة الشركات، وكذا أهم نظرياتها والأطراف التي تساعد على نجاحها، كما تضمن أيضاً مساهمة المحاسبة الإدارية في إرساء حوكمة في الشركات.

وتضمن الفصل الثالث الدراسة التطبيقية حيث سيتم فيه اكتشاف دور المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات في الشركات الصناعية في الجزائر ، وفيه تم تصميم استبيان والتطرق إلى ومنهجية الدراسة التطبيقية بالإضافة إلى تفسير وتحليل نتائج الدراسة الميدانية.

# الفصل الأول

### الفصل الأول: الإطار العلمي للمحاسبة الإدارية

#### تمهيد

تعتبر المحاسبة الإدارية أحد أقسام علم المحاسبة تبحث في دراسة البيانات المحاسبية اللازمة للإدارة وعلاقتها بعملية اتخاذ القرارات الإدارية ودمج الاثنين في إطار عام يركز على وظيفتي التخطيط والرقابة بهدف تحقيق أهداف المشروع بأقل تكلفة وأكثر إنتاجية وربحية، فالمحاسبة الإدارية تقدم من خلال تقاريرها بيانات فعلية وتقديرية عن أعمال المشروع إلى المدراء في مختلف المستويات الإدارية داخل المنشأة بأعلى كفاءة ممكنة.

ترتبط المحاسبة الإدارية بالعلوم الأخرى كالمحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف ووظائف الإدارة وتستخدم أساليب تقليدية وأساليب حديثة بهدف توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات.

وتفصيلاً لما ذكر أعلاه تم تقسيم هذا الفصل في المباحث التالية:

**المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإدارية؛**

**المبحث الثاني: أساليب المحاسبة الإدارية.**

### المبحث الأول: الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإدارية

تركز المحاسبة الإدارية على خدمة أغراض الإدارة عن طريق توفير وتقديم معلومات تساعد في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وعليه تختص بتوفير المعلومات للأطراف الداخلية بالمنشأة.

#### المطلب الأول: نشأة ومفهوم المحاسبة الإدارية

إن المحاسبة الإدارية تهتم بتوفير معلومات للأطراف الداخلية للمنشأة والتي تطورت مع تطور الحياة الاقتصادية والاجتماعية والعلمية ومرت بمراحل وظهرت لها عدة تعريفات.

#### أولاً: نشأة المحاسبة الإدارية

لقد كان أول ظهور للمحاسبة الإدارية عام 1900م، في شكل تشريع مالي، أي أن الاهتمام ينصب بالدرجة الأساسية على النواحي المالية التي تتعلق بتكوين الشركات وتصنيفها، ويمكن التعبير عن التطور التاريخي عبر مراحل أساسية كما يلي:

#### المرحلة الأولى: (مرحلة عقد العشرينات والثلاثينات وبداية الأربعينات)

في عقد العشرينات ظهرت ملامح هذه المرحلة من خلال الأزمة المالية الاقتصادية التي حصلت عام 1929م، والتي أثرت على حقوق المنشآت والمتعاملين معها، وقد أحدثت هذه الأزمة انهياراً بالإفلاس وإعادة هيكلة العديد من المشاريع.

أما خلال عقد الثلاثينات وبداية الأربعينات أصبح هناك توجه نحو دراسة ربحية المنشأة وضمان حقوق الوحدات الاقتصادية والمتعاملين معها.<sup>(1)</sup>

#### المرحلة الثانية: ( ما بعد الحرب العالمية الثانية )، منتصف الأربعينات إلى نهاية الخمسينات

تميزت هذه المرحلة بالتأكيد على إجراء التحليلات المالية لموجودات المنشأة، وقد استخدمت النماذج الرياضية في مجال تقييم المخزون والتدفقات النقدية والمديونية والموجودات الثابتة، كما برزت ناحية تحليل القوائم كصفة مميزة لهذه المرحلة، بالإضافة إلى توجه العديد من المفكرين الماليين والمحاسبين نحو تقديم الدراسات الأكاديمية المتعلقة بوضع المشاريع خلال هذه الفترة.<sup>(2)</sup>

#### المرحلة الثالثة: (بداية الستينات حتى عصرنا الحاضر)

تميزت هذه المرحلة بدراسة القرارات ذات العلاقة بالاستثمارات وتمويلها، الأمر الذي أوجد احتياجاً كبيراً لاستخدام نماذج التنبؤ وإعداد التقديرات ومعالجة حالات عدم التأكد، مما يعني أن الاهتمام كان بتكلفة رأس مال المستثمر، وبعدها استمر الأمر بالتركيز نحو الاستثمارات طويلة الأجل وإعداد الموازنات

(1) عبد اللطيف إمام حاج عمر، زين العابدين عالم مصطفى أحمد: المحاسبة الإدارية، دار الكتاب الجامعي، الطبعة الثانية، صنعاء، 2011، ص 16.

(2) إسماعيل يحيى النكريتي وآخرون: المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة، دار حامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2007، ص 21.

التقديرية، تم استخدام بيانات محاسبة التكاليف وبحوث العمليات والأساليب الإحصائية المختلفة، وذلك بهدف تأكيد موضوعية المعلومات وتأثيرها في صنع قرارات اقتصادية سليمة.

أما في الوقت الحاضر فإن هناك اتساعا واضحا في مجال استخدام المحاسبة الإدارية وتأثيرها في دعم القرارات الاقتصادية، ويظهر ذلك من خلال التفكير نحو تصميم نظام معلومات متكامل للمحاسبة الإدارية يختص بصياغة المعلومات خدمة لمتطلبات الإدارة واحتياجاتها في كافة المجالات مع مراعاة أن تكون المنافع المتحققة أكبر من تكاليفها.<sup>(1)</sup>

### ثانيا: مفهوم المحاسبة الإدارية

تعتبر المحاسبة الإدارية فرع من فروع المحاسبة التي تهتم بتوفير المعلومات للأطراف الداخلية للإدارة من خلال ما تعده من تقارير مهمة بكل دقة وكفاءة في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات السليمة.

### 1 تعريف المحاسبة الإدارية

هناك عدة إسهامات من جانب المفكرين لبلورة تعريف المحاسبة الإدارية ومن بين هذه الإسهامات ما يلي:

**التعريف الأول:** عرف معهد المحاسبين القانونيين العموميين في الولايات المتحدة الأمريكية المحاسبة الإدارية بأنها: " فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والفعاليات بصورة أرقام ذات قيم نقدية تحمل طبيعة مالية ومن ثم تفسير النتائج التي تحصل عليها نتيجة تلك العمليات".<sup>(2)</sup>

**التعريف الثاني:** وعرفت على أنها: " ذلك الفرع المحاسبي الذي يسعى إلى تزويد المسؤولين عن إدارة المؤسسة والوحدات الاقتصادية الأخرى بالمعلومات التي تساهم في إتخاذ القرارات المتعلقة بالمستقبل الخاص بالمؤسسة وكذلك في رقابة تنفيذ العمليات".<sup>(3)</sup>

**التعريف الثالث:** وتعرف بأنها: " تشمل تحديد الأهداف والبيانات الخاصة بالمشروع وكيفية تحقيقها وتنظيم النشاطات والأفراد وإصدار التوجيهات والإشراف على العاملين وتقييم الأداء، وتشمل إعداد الموازنات، تصميم النظم المحاسبية وتسجيل العمليات المالية، مراجعة الداخلية والخارجية والتحليل المالي وتفسير النتائج".<sup>(4)</sup>

ومن خلال ما سبق يمكن القول أن المحاسبة الإدارية هي عبارة عن نظام يقوم بتجميع وتحليل البيانات ومعالجتها لتعطينا معلومات، وذلك من أجل مساعدة المديرين في اتخاذ قرارات سليمة ورشيده تؤدي لتحقيق أهدافها المرجوة.

(1) عبد اللطيف إمام حاج عمر، زين العابدين عالم مصطفى أحمد: مرجع سابق، ص 17.

(2) علي أحمد أبو الحسن: المحاسبة الإدارية المتقدمة إتخاذ القرارات تقارير الأداء تقسيم الأداء، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997، ص 02.

(3) أحمد فرغلي حسين: المحاسبة للإدارة وضع القرار، الدار الجامعية، القاهرة، 2007، ص 106.

(4) احمد محمد الظاهر، محمد أبو بضر: محاسبة الإدارية، الدار الجامعية، دون طبعة، الإسكندرية، 2005، ص 27.



### ثالثاً: خصائص المحاسبة الإدارية

للمحاسبة الإدارية عدة خصائص لها دلالة في توفير المعلومات التي تتلائم والأغراض الرئيسية في عمل الشركات الهادفة للربح بصورة عامة، ومن بينها ما يلي: (1)

- المحاسبة الإدارية موجهة لخدمة الأطراف الداخلية، حيث تقوم بإعداد التقارير للمستخدمين الداخليين (الإدارة)؛
- ينصب اهتمامها بالتفاصيل الناتجة عن مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة الاقتصادية؛
- تركز على الأحداث الفعلية كما تهتم بالأحداث المتوقعة الحدوث مستقبلاً؛
- تهتم بجميع العمليات التي تتم في المؤسسة الاقتصادية سواء كانت مالية أو غير مالية؛
- تستخدم الأساليب العلمية كالإحصاء والرياضيات لتحليل النتائج وإعداد البيانات والمعلومات اللازمة لترشيد القرارات الإدارية؛
- تقوم بترجمة وتقويم النتائج في ضوء الأهداف المرسومة لنشاط المشروع.

### المطلب الثاني: أهداف ووظائف المحاسبة الإدارية

تتجسد الوظائف الأساسية للإدارة من خلال مجالات عدة منها: التخطيط والتنسيق والرقابة واتخاذ القرارات، ولأجل تنفيذ هذه الوظائف بشكل فاعل فإن الإدارة بحاجة إلى معلومات ملائمة تمكنها من أداء هذه الوظائف وبالتالي تحقيق أهداف المنشأة.

#### أولاً: أهداف المحاسبة الإدارية

تحتاج المسؤولية الإدارية وعلى مختلف المستويات معلومات كمية تفصيلية من المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف لكي يقوم المحاسب الإداري على تصنيف وتبويب هذه المعلومات لاستخلاص المفيد والنافع منها لتقديمها إلى الجهات الإدارية وذلك لتحقيق ما يلي: (2)

- إمداد المديرين بالمعلومات اللازمة لأغراض التخطيط واتخاذ القرارات؛
  - مساعدة المديرين في التخطيط والرقابة؛
  - تحفيز المديرين لتحقيق أهداف المنظمة؛
  - تقييم أداء المديرين والوحدات الفرعية داخل المنظمة.
- وبشكل عام يمكن القول أن أهداف المحاسبة الإدارية تتطوي على الدور الذي تلعبه المعلومات التي تقدمها في كل من عملية التوجيه والرقابة وفي اتخاذ القرارات وإعداد الخطط من خلال التقديرات وتخطيط العمليات.

(1) احمد محمد نور وآخرون: المحاسبة الإدارية في بنية الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 10.  
(2) زينبات محمد محرم، محمد محمود البابلي: المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، طبعة أولى، الإسكندرية، 2012، ص 06.

### ثانياً: وظائف المحاسبة الإدارية

إن العمليات الإدارية تحقق أهدافها من خلال الأفراد التابعين لها، بممارسة وظائفها القيادية لمختلف المستويات الإدارية، حيث ومن غير المعقول أن تقوم الإدارة العليا وحدها بالمهام التي تحقق أهداف الشركة لذا لابد من توزيع المسؤوليات وتحديد السلطات لكل مستوى إداري، بحيث يضمن تضافر جهود الجميع لتحقيق أهداف الشركة، وان هذه الوظيفة لا يمكن النهوض بها إلا خلال الأداء الفعلي لوظائف الإدارية، والملخصة فيما يلي:

- 1 - **التخطيط:** يعرف التخطيط بأنه التحديد المسبق لما يراد عمله والكيفية التي يتم بها إنجازه، فنجاح الشركة في تحقيق أهدافها يعتمد على توجيه الموارد البشرية، المادية والمالية المتاحة نحو الاستخدام الأمثل فتحديد الهدف من قبل إدارة الوحدة الاقتصادية يرتبط بالموارد المتاحة لها، والمحاسبة الإدارية تساهم مساهمة كبيرة في ترجمة هذه الأهداف من خلال استخدام بيانات محاسبية إحصائية تساعدها في تحقيق الأهداف خاصة المتعلقة منها بزيادة ربحية المنشأة، حيث أن صنع القرار لاختيار أفضل بديل يكون أكثر دقة في حالة تحديد التوقعات المالية لكل بديل، إضافة إلى أن المحاسبة الإدارية تقدم قوائم تفصيلية للاحتياجات المالية المستقبلية إضافة لتحديد التدفقات النقدية الداخلة والخارجة طيلة فترة الخطة، وربط هذه التدفقات بالموازنات الرأسمالية واحتساب تكلفة الفرصة البديلة لكل مشروع استثماري.<sup>(1)</sup>
- 2 - **الرقابة:** تعني الرقابة أن يقوم المديرين باتخاذ القرارات والمتمثلة في الإجراءات الخاصة بقياس وتصحيح الأداء الفعلي لضمان تحقيق أهداف وخطط الشركة، بمعنى التأكد من التنفيذ الفعلي للخطط الموضوعة واتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة في حالة وجود انحرافات.<sup>(2)</sup>
- 3 - **تقييم الأداء:** يرتبط بتقويم نتائج مراقبة الأداء والمحاسبة الإدارية واجبها في هذا المجال يتمثل في تحديد وتحليل الانحرافات التي تتم الإشارة إليها ولكي يؤخذ التقييم مداه لابد من وضع نظام حوافز يحفز المنفذين لما هو مخطط بشكل فعال، إضافة لوضع برامج تدريبية للعاملين من اجل كسب الخبرات التي تؤهلهم في تنفيذ مهامهم في أحسن وجه.<sup>(3)</sup>
- 4 - **اتخاذ القرارات:** تختص إدارة المشروعات باتخاذ القرارات، ويقع على عاتق المدراء في الشركات التي تهدف إلى الربحية، اتخاذ القرار المتعلق بكيفية تحقيق أهداف المشروع المتصلة بتوزيع الموارد بحيث تكون عملية التوزيع فعالة.<sup>(4)</sup>

(1) إسماعيل يحيى التكريتي: مراجع سابق، ص 315.

(2) يوحنا عبد آل ادم، صالح الرزق: المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة، دار حامد للنشر والتوزيع، طبعة ثانية، عمان، 2006، ص 16.

(3) جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان: المحاسبة الإدارية - مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الإسكندرية، دون طبعة، 2009، ص 26.

(4) نواف محمد عباس الرماحي: المحاسبة الإدارية، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2009، ص 21.

### المطلب الثالث: علاقة المحاسبة الإدارية بالعلوم الأخرى

في هذا المبحث سيتم تبيان العلاقة بين المحاسبة الإدارية وكل من المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف، من خلال نقاط التشابه والاختلاف.

#### أولاً: علاقة المحاسبة الإدارية بالمحاسبة المالية

المحاسبة المالية هي ذلك الجزء من المحاسبة المتعلقة في الأساس بإعداد القوائم المالية عامة الاستخدام للدائنين والمستثمرين وغيرهم من المستفيدين خارج الشركة (المستفيدين النهائيين)، ومن جهة أخرى نجد أن المحاسبة الإدارية تتعلق في الأساس بإعداد القوائم المالية ليستخدمها مديرو الشركات للقيام بأدوارهم بصنع القرارات داخل شركاتهم (المستفيدين الداخليين)

#### 1 - أوجه التشابه والاختلاف بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية

تهدف المحاسبة المالية إلى تنظيم البيانات المالية المتعلقة بالمشروع وتقديمها على شكل قوائم مالية (قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، وقائمة التدفقات النقدية)، وتقوم بتقديم هذه البيانات الفعلية والإجمالية عن أعمال المشروع ومركزه المالي إلى الأطراف الخارجية كالمستثمرين والبنوك والمستهلكين والجهات الحكومية ذات العلاقة وغيرهم، أما المحاسبة الإدارية فإنها من خلال سجلاتها وقوائمها الخاصة تقدم بيانات فعلية وحقيقية وتقديرية مستمدة من نظام المحاسبة الرئيسي داخل المنشأة، مستخدمة في ذلك أساليب رياضية واقتصادية وإحصائية كمية ووصفية، مالية وغير مالية، وتقوم بتقديمها إلى المستويات الإدارية المختلفة داخل المشروع.

#### 1 1 - أوجه التشابه بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية

هناك بعض من أوجه التشابه والاختلاف بين المحاسبة الإدارية والمالية، ولكن أوجه الاختلاف تفوق أوجه التشابه، ويمكن تلخيص أوجه التشابه في النقاط التالية:<sup>(1)</sup>

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

(1) سليمان مصطفى الدلاهمة: المحاسبة الإدارية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، دون طبعة، عمان، 2013، ص 10.

## الفصل الأول: المدخل العلمي للمحاسبة الإدارية

### 1 2 - أوجه الاختلاف بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية

على الرغم من نقاط التشابه واعتبار المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية أجزاء مكملة لبعضها البعض وتمثلان العمود الفقري أنظمة المعلومات المالية والإدارية، إلا أنها تختلف في نقاط أخرى نلخصها في الجدول التالي:

#### جدول رقم (01): أوجه الاختلاف بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية

أوجه المقارنة	المحاسبة الإدارية	المحاسبة المالية
1 - الأطراف المستفيدة	المدراء في مختلف المستويات الإدارية داخل المنشأة.	جميع مستخدمي المعلومات المحاسبية والجهات ذات العلاقة داخل المنشأة وخارجها.
2 - نوعية المعلومات	معلومات مالية وغير مالية	معلومات مالية فقط
3 - وحدة القياس	نقدية وغير نقدية (كمية أو وصفية أو إحصائية أو عينية)	نقدية (كمية)
4 - عنصر الزمن	معلومات تاريخية ومستقبلية	معلومات تاريخية فقط
5 - مصدر البيانات	النظام المحاسبي للمنشأة ومصادر أخرى متعددة تتمثل بالتنبؤات والتوقعات للظروف المحيطة.	النظام المحاسبي للمنشأة فقط
6 - طبيعة التقارير	تعتمد التقارير على الجمع بين البيانات التاريخية والتقديرية، ويشمل نطاق هذه التقارير الأقسام أو الإدارات أو خطوط الإنتاج داخل المنشأة.	تعتمد على البيانات التاريخية، ويشمل نطاق هذه التقارير المنشأة ككل.
7 - المبادئ المحاسبية المتعارف عليها	إعداد وعرض وتحليل البيانات لا تحكمه أي مبادئ متعارف عليها تأخذ بعين الاعتبار فقط مبدأ تحقيق الاستفادة للمدراء في مختلف المستويات الإدارية.	إعداد وعرض وتحليل البيانات تحكمه المبادئ والفروض والمفاهيم المحاسبية المتعارف عليها.
8 - الموضوعية	بيانتها فنية علمية تقديرية، يظهر اثر العنصر الشخصي فيها لأنها متعلقة بالمستقبل.	بيانتها موضوعية يتم إعدادها وعرضها في إطار المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

المصدر: أسامة الحارس، المحاسبة الإدارية، دار حامد للنشر والتوزيع، طبعة أولى، عمان، 2003، ص ص 31-32.

### ثانياً: العلاقة بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف

تعتبر محاسبة التكاليف أداة تحليلية ورقابية هامة لكونها تمد مختلف المستويات الإدارية في المؤسسة الاقتصادية بمعلومات وبيانات أي تشكل قاعدة بيانات للمعلومة المحاسبية والمالية، تستخدمها الإدارة في الرقابة على عناصر التكاليف بهدف اتخاذ الإجراءات الفنية والتنظيمية والإدارية الفعالة لتصحيح الانحرافات إن وجدت.

#### 1 أوجه التشابه والاختلاف بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف

تعريف محاسبة التكاليف على أنها: "عبارة عن مجموعة من الأساليب والإجراءات المستخدمة لجمع وتبويب وتسجيل بيانات التكاليف وتحليلها بهدف احتساب تكاليف الإنتاج أو الخدمات أو الأنشطة المختلفة من أجل تقديم المعلومات الضرورية للإدارة لأغراض التسعير وممارسة الوظائف الإدارية وتقييم الأداء".<sup>(1)</sup>

تظهر العلاقة بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف عند قيام إدارة المؤسسة الاقتصادية باتخاذ القرار، فالأدلة لها من التعرف على البدائل المتاحة من تكاليفها والعائد المتوقع منها، وهذا ما توفره لها محاسبة التكاليف أي يمكن القول بأن علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة الإدارية هي علاقة تكاملية من خلال نقاط التشابه والاختلاف بينها.

#### 1-1 أوجه التشابه بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف

- تمثل أهم أوجه التشابه بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف كما يلي:<sup>(2)</sup>
- تعتبر كل من المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف من فروع المحاسبة والتي تعنى لخدمة الأطراف الداخلية والمتمثلة في الإدارة؛
- تحتاج المحاسبة الإدارية أثناء اتخاذ القرارات إلى المعلومة المحاسبية والمالية التي تنتجها محاسبة التكاليف أي أن هذه الأخيرة تعتبر كقاعدة لعمل المحاسبة الإدارية؛
- تتعامل كل من المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف مع الأحداث الاقتصادية للمؤسسة وتعتمدان كل الاعتماد على المعلومة المحاسبية والمالية.

#### 1 2 أوجه الاختلاف بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف

على الرغم من وجود نقاط تشابه والعلاقة التكاملية بين المحاسبين هذا لا ينفي وجود نقاط تختلف فيها المحاسبة الإدارية عن محاسبة التكاليف والتي نوجزها في الجدول التالي:

(1) جمعة كمال حسن، سعدوني مهدي الساقى: محاسبة التكاليف المتقدمة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 09.

(2) سليمان سفيان، مجيد الشرع: المحاسبة الإدارية، دار الشروق، عمان، 2002، ص 26.

جدول رقم (02): أوجه الاختلاف بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف

محاسبة التكاليف	المحاسبة الإدارية
- توفر معلومات تاريخية فقط.	- توفر معلومات تاريخية وحاضرة ومستقبلية.
- توفر معلومات عن عناصر التكاليف فقط.	- توفر معلومات عن عناصر التكاليف والإيرادات الأخرى.
- تركز الاهتمام على معلومات التكاليف قصيرة الأجل فقط.	- تهتم بالمعلومات قصيرة، متوسطة وطويلة الأجل.

المصدر: محمد حسين حجاج: المحاسبة الإدارية، دار وابل للنشر والتوزيع، طبعة الرابعة، الرياض، 2005، ص 02.

ثالثاً: علاقة المحاسبة الإدارية بوظائف الإدارة

تظهر العلاقة بين المحاسبة الإدارية ووظائف الإدارة من خلال ما يلي: (1)

- 1 - **التخطيط:** إن الهدف من التخطيط في المؤسسة هو وضع خطط العمل المستقبلية، والتي تكون في الغالب خلال سنة مالية، حيث نجد أن هذه الوظيفة تحتاج إلى تحديد الإيرادات والمصروفات اللازمة لتحقيق أهداف المؤسسة.
- 2 - **التنظيم والتوجيه:** يقصد بالتنظيم تجميع الموارد الاقتصادية بطريقة فعالة لتحقيق الخطط الموضوعية، في حين أن التوجيه يهتم بملاحظة أداء الأنشطة بطريقة تؤدي إلى جعل العمليات الممارسة أكثر استقراراً.
- 3 - **اتخاذ القرارات:** تعتمد جودة القرارات المتخذة في المؤسسة على عدة عناصر توفرها المحاسبة الإدارية هي:
  - توفير الأساليب الملائمة التي تمكن من تحليل البدائل المتاحة من خلال تحديد التكاليف والمنافع لكل بديل؛
  - تجميع وتلخيص المعلومات المحاسبية للمساعدة في تحديد جوانب المشكلة التي تواجه الوحدة الاقتصادية.
- 4 - **تقييم الانجاز والرقابة:** وتهدف هذه الوظيفة إلى معرفة كيفية تنفيذ الخطط المرسومة ومدى ملاءمتها، حيث نجد الإدارة تستلم معلومات عن الانجاز الفعلي يتم مقارنته مع الخطط المرسومة من أجل معالجة الانحرافات ومعالجتها بعد تحليلها ومعرفة أسبابها.

(1) محمد تيسير عبد الكريم الرجبي: المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر والتوزيع، طبعة الثالثة، عمان، 2004، ص 18.

من خلال ماسبق يمكن القول أن المحاسبة الإدارية حالها حال بقية العلوم نشأت وتطورت بسبب الظروف الاقتصادية والاجتماعية، وهي تهتم بتوفير المعلومات المحاسبية للمديرين لمساعدتهم في اتخاذ القرارات، كما تلعب دورا هاما في ضمان السير الحسن للممارسات الإدارية من خلال توفير المعلومات المحاسبية الدقيقة اللازمة لتحقيق أهداف المؤسسة، ويمكن أن نستنتج من ذلك العلاقة بين المحاسبة الإدارية وباقي العلوم الأخرى.

### المبحث الثاني: أساليب المحاسبة الإدارية

ظهرت المحاسبة الإدارية نتيجة لتطور واتساع وكبر حجم المشروعات الاقتصادية، ملبية حاجة الشركات الاقتصادية إلى توفير قدر كبير من البيانات والمعلومات التي يحتاجها المهتمون للمساعدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، وتعتمد في ذلك على أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة التقليدية منها والحديثة.

### المطلب الأول: أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية

إن أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية تعد من أهم الأدوات التي تم الاعتماد عليها لتحقيق أهداف المنشأة ورسم السياسات المستقبلية لها، وتتضمن عدة أساليب تم اختيار البعض منها والمتمثلة في: الموازنات، التكاليف المعيارية والفعلية، وأساليب أخرى.

#### أولاً: أسلوب الموازنات

تعتبر الموازنات من أهم أدوات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء، ولا يقتصر إعدادها على المنشآت التجارية أو الصناعية أو الخدمية فحسب وإنما تتعداها إلى كافة الأنشطة والمجالات الاقتصادية الهادفة للربح.

### 1 تعريف الموازنة التخطيطية

تعرف الموازنة التخطيطية من طرف معهد التكلفة والمحاسبين الإداريين بأنها: "خطة كمية وقيمية يتم تحضيرها والموافقة عليها قبل فترة محددة وتبين عادة الإيراد المخطط المنتظر تحقيقه أو النفقات المنتظر تحملها خلال هذه الفترة والأموال التي ستستعمل لتحقيق هدف معين".<sup>(1)</sup>

من خلال التعريف يمكن القول أن الموازنة التخطيطية هي:

- خطة مالية؛

- تقديرات الإيرادات والتكاليف عن فترة مستقبلية قادمة.

(1) فركوس محمد: الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص 04.

### 2 - أنواع الموازنات التخطيطية

تنقسم الموازنات التخطيطية لعدة أنواع منها: (1)

#### 2 1 من حين مجال الموازنة تنقسم الموازنات إلى:

موازنات تشغيلية (جارية): وهي تتعلق بالعمليات الجارية التشغيلية قصيرة الأجل في المنشأة؛

موازنة مالية: وتعد لدراسة المركز المالي والنقدي للمؤسسة لبيان وضعها؛

موازنات رأسمالية: وهي تتعلق بالعمليات بمجال العمل والتخطيط طويل الأجل في المنشأة.

#### 2 2 من حين الفترة الزمنية التي تغطيها الموازنة وتنقسم الموازنات هنا إلى:

موازنات تخطيطية قصيرة الأجل؛

موازنات تخطيطية طويلة أجل.

#### 2 3 من حين درجة التفصيل التي تتضمنها الموازنة وتنقسم هنا الموازنات إلى:

موازنة برامج: وهي تحدد الخطط الرئيسية المنوي القيام بها من قبل المنشأة؛

موازنة المسؤولية: وهي تحدد الخطط من حين الأفراد المسؤولين عن تنفيذها وتسمى

بالموازنات الخاصة.

#### 2 4 من حين درجة المرونة وتنقسم الموازنات هنا إلى:

الموازنة التخطيطية الثابتة وتعد عند حجم إنتاج واحد؛

الموازنة التخطيطية المرنة وتعد عند مجموعة متعددة من مستويات النشاط.

### ثانياً: أسلوب التكاليف المعيارية والتكاليف الفعلية

تعتبر التكاليف المعيارية والتكاليف الفعلية مقياساً لما يجب أن تكون عليه تكلفة المنتج، للتعرف على

مدى كفاءة وفعالية الأداء الفعلي.

#### 1 أسلوب التكاليف المعيارية

تعرف بأنها: " تكاليف محددة مقدماً لما يجب أن تكون عليه تكلفة وحدة المنتج خلال الفترة المقبلة

ويتم تحديدها عادة باستخدام الأساليب العلمية وتهدف إلى مساعدة الإدارة في أغراض التخطيط والرقابة

واتخاذ القرارات، وحتى تستطيع التكاليف المعيارية خدمة أغراضها لا بد أن تكون المعايير مسايرة لظروف

المنشأة في الحاضر والمستقبل وبدون ذلك تكون هذه المعايير غير مناسبة وكأنها معايير منشأة

أخرى". (2)

(1) الفضل وآخرون: المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، طبعة الأولى، عمان، 2007، ص 238.

(2) محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي: المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001، ص 12.



### 1-1 أنواع المعايير

يتم التمييز بين أنواع المعايير حسب درجة تعاملها مع ظروف العمل الطبيعية من مسموحات خاصة بالتلف وتعطل الآلات ومراعاة العوامل البشرية، وأهم هذه المعايير ما يلي: (1)

- **المعايير النظرية:** تعد هذه المعايير عند أفضل مستوى أداء يمكن تحقيقه في ظل أفضل الظروف الإنتاجية، وعلى أساس أفضل الأسعار لعناصر الإنتاج، وتفترض إنتاج أعلى كمية من المنتجات بدون السماح بعطل الآلات أو توقف الإنتاج تحت أي ظرف.
- **المعايير العادية:** عند إعداد هذه المعايير تأخذ بالاعتبار ظروف التشغيل وكفاءة العمال وتحتوى على قدر ممكن من المسموحات العادية، وهى معايير قابلة للتطبيق وتستخدم هذه المعايير لفترة زمنية طويلة وتظل ثابتة طوال الفترة التي تستخدم فيها.

### 1-2- أهداف استخدام نظام التكاليف المعيارية

- إن استخدام نظام التكاليف المعيارية يؤدي لتحقيق مجموعة من الأهداف وهي كالتالي: (2)
- المساعدة في عملية التخطيطية: تعتمد التكاليف المعيارية على التحديد المسبق لعناصر تكاليف الإنتاج المتغيرة والثابتة مما يساعد في تحديد أسعار بيع المنتجات وتحديد دخل المنشأة وقياس أرباحها مقدم؛
  - الرقابة على التكاليف وتقييم الأداء: من خلال مقارنة التكاليف المعيارية مع التكاليف الفعلية وتحديد الانحرافات وتحليل أسبابها تتم الرقابة على التكاليف، وأيضاً تعمل على تقييم الأداء للمنشأة ككل؛
  - مساعدة في اتخاذ القرارات: حيث تعتبر التكاليف المعيارية العنصر الأساس في تحديد الحد الأدنى للسعر الذي يمكن قبوله، وتساعد في تحديد مستويات الإنتاج وتشكيله الإنتاج التي تحقق أعلى ربح ممكن.

### 2 التكاليف الفعلية

التكاليف الفعلية هي التكاليف التي تمت وكلفت بالفعل عملية الحصول على سلعة أو خدمة معينة وبالتالي يمكن تعريف التكاليف الفعلية بأنها: " أسلوب لتحديد التكاليف الفعلية للمنتجات والمراحل والعمليات والأنظمة المختلفة في المنشآت الصناعية، وتحديد نتيجة نشاط المنشأة خلال فترة زمنية معينة وبصورة دقيقة". (3)

(1) المرجع نفسه، ص 14.

(2) المرجع نفسه، ص 16.

(3) إبراهيم وآخرون: أنظمة محاسبة التكاليف المحددة مقدم (نظام التكاليف التقديرية ونظام التكاليف الفعلية)، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع،

الطبعة الأولى، 2001، ص 7.

### 2-1- أهداف التكاليف الفعلية

- يحقق استخدام أسلوب التكاليف الفعلية مجموعة من الأهداف وهي: (1)
- قياس التكاليف والأنشطة: يعتبر أسلوب التكاليف الفعلية من أهم الأساليب التي يمكن من خلالها التعرف على التكاليف المرتبطة بالأنشطة حين إنها هي التكاليف التي حدثت بالفعل وبالتالي فهي مصدر حقيقي للمعلومات لقياس التكاليف؛
  - ضبط ورقابة عناصر التكاليف : يساعد أسلوب التكاليف الفعلية على إجراء رقابة فاعلة على عناصر التكلفة من خلال استخدام معلومات التكاليف الفعلية في إجراء المقارنات الأمر الذي يمكن من تقييم الأداء وتحقيق رقابة فاعلة على عناصر التكاليف؛
  - توفير المعلومات: يساعد أسلوب التكاليف الفعلية في توفير المعلومات اللازمة لعمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات والمفاضلة بين البدائل المتاحة.

### ثالثاً: أساليب تقليدية أخرى

بالإضافة للأساليب السابقة نجد أساليب أخرى تتمثل فيما يلي:

#### 1 أسلوب تحليل التعادل

يعتبر تحليل التعادل من الأساليب الإدارية التقليدية المهمة، يعرف على انه: " طريقة فحص منظمة للعلاقة بين الكلفة وحجم النشاط والريح للوصول إلى ذلك المستوى من النشاط الذي تتساوى عنده إجمالي التكاليف الثابتة والمتغيرة". (2)

#### 1 1 تحليل نقطة التعادل

بما أن نقطة التعادل هي النقطة التي تتساوى عندها الإيرادات الكلية مع التكاليف الكلية بحيث لا يوجد ربح أو خسارة، بحيث يكون: (3)

$$\text{الإيرادات الكلية (المبيعات)} = \text{التكاليف الثابتة} + \text{التكاليف المتغيرة}$$

وللوصول إلى نقطة التعادل لابد من توفر الفرضيات التالية: (4)

- فصل التكاليف الثابتة عن التكاليف المتغيرة وأيضا التكاليف المختلطة، حيث تكون التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة ثابتة ما دام حجم الإنتاج ضمن مدى النشاط الملائم؛

(1) كامل يوسف بركة: بور أساليب المحاسبة الإدارية في تفعل حوكمة الشركات، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم

التجارية، تخصص محاسبة وتمويل، غير منشورة، غزة، فلسطين، 2012، ص 31.

(2) مؤيد محمد الفضل وآخرون: المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2002، ص 85.

(3) يوحنا عبد آل ادم، صالح الرزق: مرجع سابق، ص 88.

(4) المرجع نفسه، ص 89.

- ثبات التكاليف الثابتة في المدى القصير؛
- ثبات أسعار البيع وتكاليف عوامل الإنتاج وظروف التشغيل مع بقاء الظروف الأخرى المحيطة ثابتة؛
- أن التحليل يتم إما لسلعة واحدة أو لمزيج من السلع.
- 2 - أسلوب محاسبة المسؤولية:** وتهدف إلى التركيز على مراكز اتخاذ القرار من خلال تحديد مدى كفاءة كل متخذ قرار وتقييم أداءه، فنجد أن التكاليف والإيرادات تنطوي تحت مسؤولية المدير المسؤول عن اتخاذ القرار بشأنها.(1)
- 3 - أسلوب أسعار التحويل:** تعتبر اللامركزية ثمرة من ثمار تقسيم الأعمال وتحديد الصاحيات واللامركزية تعني بمعناها العام تفويض السلطات والصاحيات، أما بالنسبة لأثر اللامركزية على المحاسبة الإدارية فلها أثر كبير ساهمت في تطوير وظهور محاسبة المسؤولية وأسعار التحويل التي تعرف بأنها: " هي ثل القيمة التي يحملها مركز مسؤولية لمركز مسؤولية آخر في داخل التنظيم مقابل السلع والخدمات التي استفاد منه".(2)
- 4 - الإحصاء:** ويهدف إلى جمع البيانات وتنظيمها وعرضها وتحليلها واستقراء النتائج لاتخاذ القرارات بناء عليها، إما جمع البيانات فهو عملية الحصول على القيم الكمية للتجارب التي يجريها مستخدم هذا الأسلوب، أما تنظيم تلك البيانات فيتم خلال وضعها في جداول وعرضها أو ترجمته بطرق هندسية كالرسوم البيانية والتوزيعات التكرارية، مما يسهل استنتاج التقديرات أو قرارات الرفض أو القبول، وقد تكون الأساليب الإحصائية إما وصفية أو استقرائية.(3)
- 5 - بحوث العمليات:** تعتبر بحوث العمليات من أساليب المحاسبة الإدارية التي أحرز تطبيقها نجاحا وبروزا وخاصة في المجالات العسكرية حيث أنه يرجع الفضل لبروز بحوث العمليات كأسلوب فعال إلى الحرب العالمية الثانية حيث قاموا بتشكيل لجنة أطلقوا عنها لجنة "بحوث العمليات" تعنى بدراسة الوضع العسكري لقوات الحلفاء وتقديم الحلول المثلى للمعيقات العسكرية، وبعد إنتهاء الحرب العالمية الثانية ونظرا للنجاح الباهر الذي حققه استخدام بحوث العمليات في المجال العسكري، حاول الباحثون تطبيقها خارج المجال العسكري حيث استفادت من تطبيقاتها شركات صناعية كثيرة، وأصبحت من أهم الأساليب التي تلجأ إليها المؤسسات في سبيل تعظيم أرباحها وتقليل تكاليفها.(4)

(1) عبد الكريم زرفاوي: استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في اتخاذ القرارات الاستثمارية، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم

التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، غير منشورة، أم البواقي، الجزائر، 2011، ص 21.

(2) أسامة الحارس: المحاسبة الإدارية، دار حامد للنشر والتوزيع، طبعة أولى، عمان، 2003، ص 406.

(3) عبد الكريم زرفاوي: مرجع سابق، ص 21-22.

(4) فتحي خليل حمدان: بحوث العمليات، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2010، ص 15.

### المطلب الثاني: أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة

بعد الحرب العالمية الثانية ظهر الكثير من القصور في المعلومات التي توفرها أنظمة التكاليف التقليدية نتيجة حدوث تغيرات متلاحقة في البيئة المحيطة بالمنشآت الصناعية، والتي كان أبرزها ظهور النظام العالمي الجديد، وفي ظل هذه الاتجاهات الإدارية تبلورت أبعادها مع بداية القرن الحالي ظهرت العديد من المداخل والأساليب الإدارية التي ساهمت في إضافة فكر أو منهج جديد لإدارة وتطوير الشركات الحالية ومن بين هذه الأساليب ما يلي: إدارة الجودة الشاملة، الإنتاج في الوقت المحدد والإنتاج على المبني على الأنشطة.

### أولاً: أسلوب إدارة الجودة الشاملة

من المفاهيم الإدارية الحديثة مفهوم إدارة الجودة الشاملة، وهو يقوم على مجموعة من الأفكار والمبادئ التي تهدف إلى تحسين نوعية الإنتاج والخدمات وتحقيق الأداء الأفضل وتخفيض نسب العائد والعمل على كسب رضى الزبائن ، وعرفت إدارة الجودة الشاملة من قبل معهد الجودة الفيدرالي بأنها: "منهج تطبيقي شامل يهدف إلى تحقيق حاجات وتوقعات العميل إذ يتم استخدام الأساليب الكمية من أجل التحسين المستمر في العمليات والخدمات".<sup>(1)</sup>

### 1 - مبادئ إدارة الجودة الشاملة

تتميز إدارة الجودة الشاملة بمجموعة من المبادئ كما يلي:

### 1 2 - التركيز على العميل: حيث إن كافة المفاهيم السابقة رغم تباينها اتفقت أن المبدأ الأساسي

لفلسفة إدارة الجودة الشاملة هي الوصول إلى إرضاء العميل، والعمل ليس فقط طالب المنتج أو الخدمة الذي تحاول الشركة تلبية طلباته بالجودة والتكلفة والوقت المناسب، بل يدخل ضمن مفهوم العميل أيضا عمال الشركة الذي يجب التركيز عليهم من خلال التدريب والتمكين والتحفيز، ليكونوا الضمان لإنجاح إدارة الجودة الشاملة.<sup>(2)</sup>

### 1 3 - التركيز على العمليات والنتائج معا: وهو ما أشارت إليه المفاهيم السابقة بمصطلح (التحسين

المستمر)، التحسين المستمر يركز بشكل قوي على تحسين وتطوير العمليات الداخلية والخارجية للشركة، التركيز على النتائج دون العمليات قد يعطي نتائج، لكنها سوف تكون نتائج مؤقتة لن يكتب لها الاستمرارية ما لم تبنى على أساس سليم من المدخلات والعمليات الداخلية، إن إدارة

(1) عواطف إبراهيم حدادة: إدارة الجودة الشاملة، دار الفكر، طبعة أولى، عمان، 2009، ص 205.

(2) Weygandt Kimmel, Kieso: Management Accounting Tools for Business Decision Making, edition, John Wiley & Sons, 2012, p 30.

الجودة الشاملة تهدف الوصول إلى جودة المخرجات من خلال التركيز على جودة المدخلات والعمليات الداخلية.<sup>(1)</sup>

**1 4 -الوقاية من الأخطاء قبل وقوعها:** وذلك من خلال السعي للتخفيض من عيوب المنتجات التامة الصنع بهدف التوصل لمستوى، سواء أكان منتجاً أو خدمة، إن إعمال هذا المبدأ يتطلب استخدام معايير مقبولة لقياس جودة المنتجات والخدمات أثناء عملية الإنتاج بدلاً من استخدام مثل هذه المعايير بعد وقوع الأخطاء.<sup>(2)</sup>

**1 5 -تعبئة خبرات القوى العاملة:** أن القوى العاملة تشكل منجماً هائلاً مليئاً بالمعلومات، والفرص التي يمكن باستخدامها تطوير العمل وزيادة الإنتاج وخفض التكاليف، ولهذا يجب إشعار العاملين بأنهم أعضاء في فريق فائز.<sup>(3)</sup>

**1 6 -التغذية العكسية:** وهذا المبدأ الأخير يتيح للمبادئ الخمسة السابقة أن تؤتي ثمارها، حيث أن النجاح في الحصول على تغذية عكسية أمينة، والرغبة المخلصة من المشرفين في مساعدة مرؤوسيه على الارتقاء تعتبر من أهم عوامل الزيادة في فرص النجاح والإبداع.<sup>(4)</sup>

### ثانياً: أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد

إن نظام الإنتاج في الوقت المحدد هو أحد نظم الإنتاج الحديثة والتي تهدف إلى تطبيق نظام إنتاج بدون مخزون بحيث يؤدي إلى تخفيض المخزون من المواد الأولية والإنتاج تحت التشغيل والإنتاج التام إلى أدنى حد أو التخلص من المخزون تماماً، ويقصد بالتوقيت المحدد أن يتم ضبط توقيت استلام المواد على وقت ابتداء استخدامها في عملية الإنتاج، وأن يتم ضبط توقيت الانتهاء من الإنتاج على وقت تسليم أو شحن الإنتاج التام إلى العميل.

### 1 عناصر الإنتاج في الوقت المحدد

يتطلب تطبيق هذا النظام توافر عدة عناصر رئيسية وهي:<sup>(5)</sup>

-توافر علاقات قوية مع الموردين: والاعتماد على عدد محدود من الموردين الموثوق بهم وعقد اتفاقيات طويلة الأجل، ويتم التوريد للمواد بكميات صغيرة وعلى فترات قصيرة وذلك حسب حاجة الإنتاج؛

<sup>(1)</sup> Kaplan R., Atkinson A., Matsumura E., and M. Young : **Management Accounting Information for Decision Making and Strategy Execution**, 6Thed Bearson Education, Inc., Upper Saddle River, New Jears2012•P 23.

<sup>(2)</sup> Jablonski, Joseph R: **Implementing total quality management**, San Diego, CA: Pfeiffer & Company, 1991, P 25.

<sup>(3)</sup> عبد الله الطائي، عيسى قدامة: **إدارة الجودة الشاملة**، دار البازوري، عمان، 2008، ص 80.

<sup>(4)</sup> **المرجع نفسه**، ص 82.

<sup>(5)</sup> محمد عبد الوهاب العزاوي، عيد السلام محمد خميس : **نظم التصنيع اليابانية ونظام الإنتاج في الوقت المحدد**، دار إثراء، عمان، 2010، ص

-وجود عمال متعددي المهارات: يجب تدريب العاملين بحيث يصبحوا قادرين على تشغيل كافة أنواع المعدات الموجودة في خلية التصنيع وإجراء الإصلاحات البسيطة والصيانة الروتينية وأيضاً إجراء فحص جودة المنتجات؛

-تنظيم خلايا التصنيع: تصنف الآلات في صورة خلايا تصنيع على أساس المنتجات حيث يتم وضع مجموعة الآلات التي تستخدم في إنتاج منتج محدد أو مجموعة محددة من المنتجات في مكان واحد قريبة من بعضها بحيث تشكل خلية تصنيع منتج، ويكون تخزين المواد تحت الإنتاج أثناء عملية الإنتاج في مكان التصنيع وليس في أماكن خاصة للتخزين، مما يخفض من تكلفة مناولة المواد؛  
-تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة: بحيث يتم نقل الأجزاء والمنتجات تحت التشغيل من مرحلة لأخرى مع عدم وجود أي عيوب أو تالف في هذه الوحدات؛

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

### ثالثاً: أسلوب الإنتاج على أساس الأنشطة

تعتمد هذه الطريقة على أسس عديدة لتحميل الأعباء الغير مباشرة بطريقة تتلاءم مع طبيعة النشاطات ومدى استخدامها للمواد المخصصة لمختلف العمليات في المؤسسة.<sup>(1)</sup>

فبدلاً من اعتماد الطرق التقليدية التي تقوم على ربط عناصر التكاليف الغير مباشرة بمراكز التكلفة، وإعادة توزيع مراكز الخدمات على مراكز الإنتاج، وهذا النوع من التوزيع يؤدي إلى توزيع غير عادل وغير دقيق لتكلفة وحدة المنتج، ويعتمد هذا النظام على تقسيم الأنشطة إلى أربعة مستويات أطلق عليها التقسيم الطبقي لتكلفة النشاط وهي:<sup>(2)</sup>

- **المستوى الأول:** مستوى وحدات الإنتاج، ويتم فيه ربط عناصر التكاليف المباشرة بوحدة النشاط، ونظراً للارتباط الوثيق بين تلك العناصر والوحدة، فتزداد بزيادة هذه الوحدات وتخفض بانخفاضها، وهذا ما لا يتعارض مع المدخل التقليدي لمحاسبة التكاليف؛
- **المستوى الثاني:** مستوى دفعات الإنتاج، يعزى السبب في إنتاج هذا المستوى لوجود بعض عناصر التكاليف التي ترتبط بدفعات الإنتاج أكثر من ارتباطها بوحدة المنتج مثل تكاليف تجهيز الآلات وتكاليف نقل المواد...، وترتبط تلك التكاليف بدفعة المنتج بغض النظر عن عدد الوحدات التي يتم إنتاجها؛

(1) احمد حسين علي حسين: **مرجع سابق**، ص ص 65.

(2) مؤيد محمد الفضل وآخرون: **مرجع سابق**، ص ص 35-36.

- **المستوى الثالث:** مستوى خطوط الإنتاج، إن إعادة تصميم بعض مكونات المنتج تقود المؤسسة إلى تحميل الخط الإنتاجي الذي تم تعديل التصميم لمنتجه بتكاليف إعادة التصميم دون سواه، وهذا يؤدي إلى القياس الدقيق لتكلفة المنتج، بالإضافة إلى التقويم السليم لأداء الخط في حالة الرغبة في اتخاذ القرار بالاستمرار في تشغيله من عدمه؛
- **المستوى الرابع:** الأنشطة العامة، وتتمثل في الأنشطة التي تتصف بالعمومية مثل النشاط الإداري والمالي، حيث يتم تحميل كل نشاط بالتكاليف التي تسبب في إحداثها وتوزيع التكاليف حسب درجة استفادة كل نشاط.

### 1-مراحل تطبيق نظام (ABC)

- تتمثل أهم مراحل تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة فيما يلي:<sup>(1)</sup>
- تحديد الأنشطة التي تستهلك الموارد: وتحديد التكاليف لهذه الأنشطة، ويتطلب القيام بهذه المرحلة الفهم الجيد للأنشطة اللازمة للإنتاج؛
- تحديد العوامل المسببة للتكاليف: تحديد مسببات التكلفة لكل نشاط أو لمجموعة متجانسة من الأنشطة وتكون المسببات مقاييس كمية مثل عدد أوامر الشراء أو عدد ساعات العمل؛
- تحديد أوعية التكاليف وتخصيص تكاليف الأنشطة: (على مجمعات التكلفة)، حيث يخصص لكل نشاط رئيس وعاء تكلفة تتراكم فيه تكلفة هذا النشاط، ويتم تحديد معدل تكلفة لكل وحدة من العامل المسبب للتكاليف؛
- تخصيص التكاليف على المنتجات: وذلك استناداً إلى العلاقة السببية بين التكلفة والنشاط والمنتجات.

### ثالثاً: أسلوب التكلفة المستهدفة

إن نموذج التكلفة المستهدفة يخص المؤسسات الصناعية الكبرى التي تمتلك عدة فروع تضمن بطريقة مباشرة عمليات الإنتاج والتوزيع لمنتجاتها، ويبحث هذا النموذج عن وضع حدود لشروط التنافس حسب نوعية المؤسسة، كما أنها تميز بين مختلف المنشآت التحتية التابعة للمؤسسة الأم من حيث المردودية، ويقترح هذا النموذج طريقة عمل بين المنشأة الكبرى والفروع التابعة لها عن طريق ما يسمى بمراكز المسؤولية.<sup>(2)</sup>

### رابعاً: بطاقة الأداء المتوازن

تعد بطاقة الأداء المتوازن نموذج من أهم النماذج المستخدمة في القياس الإداري وقد تم ابتكار هذا النموذج في بداية التسعينات وبعد ذلك أخذ هذا النموذج في التطور حتى أصبح الأكثر

<sup>(1)</sup> نوبلي نجلاء: استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة

الدكتوراه الطور الثالث علوم تجارية، جامعة بسكرة، غير المنشورة، الجزائر، 2015، ص 113.

<sup>(2)</sup> عبد الكريم زرفاوي: مرجع سابق، ص 05.

إنتشارا على مستوى العالم ويعتبر نظام قياس أداء متوازن متكامل وأداة لترجمة الاستراتيجيات إلى أهداف تشغيلية ومؤشرات عملية تحقق رؤية ومهمة المؤسسات المالية. عرفها كل من روبرت كابلان وديفيد نورتن على أنها: " نظام لقياس الأداء بشكل منظم يتم بواسطتها ترجمة الإستراتيجية إلى أهداف واضحة ومجموعة من المقاييس الملائمة لتقييم الأداء مع توفير معايير للأداء يتم ربطها بمجموعة من الأعمال والبرامج التي ينبغي القيام بها لتحقيق تلك الأهداف".<sup>(1)</sup>

مما سبق يتضح أن أساليب وأدوات المحاسبة الإدارية إلى تقديم البيانات والمعلومات اللازمة للإدارة للقيام بعمليات التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات الإدارية المختلفة، بحيث تؤدي إلى الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة، وذلك من خلال تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية المختلفة.

(1) أحمد يوسف دودين: درجة ممارسة بطاقة الأداء المتوازن بوصفها أداة التخطيط الإستراتيجي في الجامعات الأردنية الخاصة، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، العدد الأول، الأردن، 2012، ص 138.



### خلاصة الفصل الأول

إن المحاسبة الإدارية تعتبر أحد فروع المحاسبة، والتي تهدف لتوفير المعلومة المحاسبية والمالية للإدارة التي تحظى بأهمية بالغة في عالم الأعمال، حيث تقوم المحاسبة الإدارية باستخدام مجموعة من الأساليب لضمان التسيير الجيد، ومن بين هذه الأساليب هناك أساليب تقليدية وأساليب حديثة. إن ما يميز المحاسبة الإدارية عن غيرها من فروع المحاسبة الأخرى أنها استطاعة استقصاء المعلومات التي تقدم حاجة الإدارة إليها والمنسجمة مع طبيعة القرارات ونمطها، وبالتالي فإن التركيز لا ينصب على الأسلوب الفني في عمليات التسجيل وإعداد القوائم المالية إنما يظهر من خلال البحث على أفضل الوسائل التي تقدم للإدارة لمساعدتها في عمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات. وعلى ذلك فقد ارتبطت بالمحاسبة الإدارية وسائل كثيرة تساعد في معالجة البيانات لمتخذي القرارات في المنشأة مع الإشارة أن انضمام المحاسبة الإدارية لا ينصب فقط نحو تقديم معلومات مالية وإنما توفير بعض المعلومات غير مالية خدمة لمتطلبات إدارة المنشأة المختلفة من أجل القيام بوظائفها.

# الفصل الثاني

### المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات

هناك عوامل وتطورات عديدة ساهمت في خروج مفهوم حوكمة الشركات إلى العلن، حيث تعد من أهم المواضيع المطروحة على صعيد العالمي ، فقد حظي مفهومها خلال السنوات القليلة الماضية باهتمام كبير خاصة في أعقاب الانهيارات والأزمات التي شهدتها عدد من دول العالم، والحوكمة كغيرها من الظواهر الاقتصادية لها مجموعة من الخصائص التي تتميز بها، كما جاءت حوكمة الشركات بالعديد من المبادئ، حيث سعت مختلف الهيئات والمنظمات الدولية إلى وضع ونشر تلك المبادئ لضمان التطبيق السليم لحوكمة الشركات وبناء هياكل على أسس صحيحة من خلال ما تهدف إليه.

### المطلب الأول: نشأة ومفهوم حوكمة الشركات

إن الحوكمة من الموضوعات المهمة التي تفرض نفسها على جدول أعمال المؤسسات والمنظمات الدولية والحكومات.

### أولاً: نشأة حوكمة الشركات

إذا بحثنا في الأدبيات الاقتصادية لحوكمة الشركات نجد أن شركة "بيرل ومينز" في العام 1932 أول من تناول موضوع فصل الملكية عن الإدارة حيث قامت الشركة بنشر دراسة تحت عنوان: "الشركات والملكية الخاصة" في الولايات المتحدة، وكانت الدراسة البذرة التي ألقى الضوء على نوعية المشاكل التي يمكن أن تحصل عندما يتم فصل ملكية الشركة عن إدارتها والرقابة عليها، وفي عام 1976 تطرق كل من جونسون ومكلين، إلى مشكلة الوكالة وحتمية الصراع بين الإدارة والمالكين في حالة الفصل بينهما نتيجة الممارسات السلبية التي تضر بالشركة وبالصناعة بشكل عام.<sup>(1)</sup>

أدى ظهور نظرية الوكالة وما ارتبط بها من إلقاء الضوء على المشاكل التي تنشأ نتيجة تعارض المصالح بين أعضاء مجالس إدارة الشركات وبين المساهمين، إلى زيادة الاهتمام والتفكير في ضرورة وجود مجموعة من القوانين واللوائح التي تعمل على حماية مصالح المساهمين والحد من التلاعب المالي والإداري الذي قد يقوم به أعضاء مجالس الإدارة بهدف تعظيم مصالحهم الخاصة، وذلك باعتبارهم الجهة التي تمسك بزمام الأمور داخل الشركات.

وفي عام 1987 قامت اللجنة الوطنية والخاصة بالانحرافات، بإصدار تقرير تضمن مجموعة من التوصيات الخاصة بتطبيق قواعد حوكمة الشركات وما يرتبط بها من منع حدوث الغش والتلاعب في إعداد القوائم المالية وذلك عن طريق الاهتمام بمفهوم نظام الرقابة الداخلية وتقوية مهنة المراجعة الخارجية أمام مجالس إدارة الشركات.<sup>(2)</sup>

(1) عدنان عبد المجيد عبد الرحمن قباح ه: أثر فاعلية الحاكمة المؤسسية على الأداء المالي للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية ، رسالة دكتوراه، غير منشورة، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، 2008، ص 25.

(2) أحمد على خضر: حوكمة الشركات، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2014، ص 92.

## الفصل الثاني: مدخل لحوكمة الشركات وعلاقته بالمحاسبة الإدارية

وكان لبورصة لندن دور بارز في ذلك المجال، حيث صدر "تقرير كادبوري" في عام 1992 لكي يؤكد علي أهمية حوكمة الشركات من أجل زيادة ثقة المستثمرين في عملية إعداد ومراجعة القوائم المالية، ثم تلاه انهيار وإفلاس مؤسسة الادخار والإقراض الأمريكية عام 1994، مخلفة خسائر بلغت 179 مليار دولار، ثم ظهر مفهوم حوكمة الشركات بقوة عام 1997، عقب انفجار الأزمة المالية الآسيوية وظهور أزمة الثقة في المؤسسات والتشريعات التي تنظم النشاط بين منشآت الأعمال. ونتيجة لذلك ظهر نظام حوكمة الشركات من خلال حرص عدد من المؤسسات الدولية التي تناولت تلك الأحداث بالدارسة والتحليل، وعلى رأس تلك المؤسسات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، حيث أصدرت في عام 1999 "مبادئ حوكمة الشركات"، والتي تهدف لمساعدة كل الدول المشتركة والدول غير المشتركة بالمنظمة لتطوير الإطار القانوني والمؤسسي لتطبيق حوكمة الشركات.<sup>(1)</sup>

### ثانيا: مفهوم حوكمة الشركات

لا يوجد تعريف موحد متفق عليه لمفهوم حوكمة الشركات ويرجع ذلك إلى تداخله في العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والاجتماعية والمالية للشركات وهو الأمر الذي يؤثر على المجتمع والاقتصاد ككل، وفيما يلي مجموعة من التعاريف المتعلقة بهذا المفهوم.

**التعريف الأول:** "هو مجموعة من القواعد والحوافز التي تهدي بها إدارة المنشآت لتعظيم ربحية المنشأة وقيمتها على المدى الزمني البعيد لصالح المساهمين".<sup>(2)</sup>

**التعريف الثاني:** كما تعرفها منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بأنها: "مجموعة من العلاقات فيما بين القائمين على إدارة الشركة ومجلس الإدارة وحملة الأسهم وغيرهم من المساهمين".<sup>(3)</sup>

**التعريف الثالث:** يعرف تقرير كادبوري حوكمة الشركات على أنها: "نظام حوكمة الشركات عبارة عن مجموعة من العناصر، القواعد، وإجراءات تساعد على إدارة الشركة ومراقبتها بصورة ملائمة".<sup>(4)</sup>

**التعريف الرابع:** يتم تعريف حوكمة الشركات بأنها: "مجموعة من الآليات التنظيمية والتي لها تأثير ترسيم الصلاحيات والقرارات الإدارية، بعبارة أخرى التي تحكم سلوكهم، وتحديد مساحة تقديرية لهم".<sup>(5)</sup>

(1) علي ناصر عبد الحميد: حوكمة الشركات في الأسواق الناشئة، سلسلة إصدارات بميك، الإسكندرية، 2014، ص 50.

(2) عدنان بن حيدر بن درويش: حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، اتحاد المصارف العربية، بيروت، 2007، ص 11.

(3) إبراهيم السيد أحمد: حوكمة الشركات ومسؤولية الشركات وغسيل الأموال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2010، ص 160.

(4) عثمان عثمانية: الحوكمة وأثرها على الأداء المالي للشركة دراسة مقارنة بين بعض الشركات الأمريكية والحزنية، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير إستراتيجية في العلوم المالية، جامعة تبسة، 2011، ص 24.

(5) DarineBakkour: un essai de définition du concept de gouvernance, la bouratoire de ontpelliéraind'économiethéorique et appliquée, Montpellier, 2013, p 04.

## الفصل الثاني: مدخل لحوكمة الشركات وعلاقته بالمحاسبة الإدارية

- من خلال التعريفات السابقة يتضح لنا أن هناك معاني أساسية لمفهوم حوكمة الشركات وهي: (1)
- مجموعة من الأنظمة الخاصة بالرقابة على أداء الشركات؛
  - تنظيم للعلاقات بين مجلس الإدارة والمديرين والمساهمين أصحاب المصالح؛
  - التأكيد على أن الشركات يجب أن تدار لصالح المساهمين؛
  - مجموعة من القواعد يتم بموجبها إدارة الشركة والرقابة عليها وفق هيكل معين يتضمن توزيع الحقوق والواجبات فيما بين المشاركين في إدارة الشركة.

### ثالثاً: خصائص حوكمة الشركات

- تتمتع حوكمة الشركات بمجموعة من الخصائص تتمثل فيما يلي: (2)
- الانضباط: وذلك بإتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح؛
  - الشفافية: بتقديم صورة واضحة وحقيقية لكل ما يحدث؛
  - الاستقلالية: أي انعدام التأثيرات نتيجة الضغوطات؛
  - المساءلة: إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية؛
  - المسؤولية: تكون أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في المنشأة؛
  - العدالة: وذلك باحترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في المنشأة؛
  - المسؤولية الاجتماعية: وتكون بالنظر للشركة كمواطن جيد.

(1) محمد مصطفى سليمان: دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري (دراسة مقارنة)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009، ص 18.

(2) طارق عبد العال حماد: حوكمة الشركات (المفاهيم-المبادئ-التحارب) تطبيقات الحوكمة في المصارف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 23.

## الفصل الثاني: مدخل لحوكمة الشركات وعلاقته بالمحاسبة الإدارية

### المطلب الثاني: أهداف وأهمية حوكمة الشركات

لحوكمة الشركات أهداف شجعت المجتمع الدولي على الاهتمام بمختلف جوانبها والسعي لتحقيقها، وضمان الأداء الجيد للشركة، كما أهمية كبيرة بالنسبة للمستثمرين والشركات.

#### أولاً: أهداف حوكمة الشركات

تتمثل أهداف حوكمة الشركات ما يلي: (1)

- الفصل بين الملكية والإدارة والرقابة على الأداء؛
  - تحسين الكفاءة الاقتصادية للشركات؛
  - إيجاد الهيكل الذي تتحدد من خلاله أهداف الشركة ووسائل تحقيق تلك الأهداف ومتابعة الأهداف؛
  - عدم الخلط بين المهام والمسؤوليات الخاصة بالمديرين التنفيذيين ومهام مجلس الإدارة ومسؤوليات أعضائه؛
  - تقييم أداء الإدارة العليا وتعزيز المساءلة ورفع درجة الثقة.
- يرى البعض أن هناك أهداف أخرى إضافية لحوكمة الشركات وهي كالآتي: (2)
- تحسين القدرة التنافسية للوحدات الاقتصادية وزيادة قيمتها؛
  - تعظيم أرباح الوحدة الاقتصادية؛
  - تعميق ثقافة الالتزام بالقوانين والمبادئ والمعايير المتفق عليها؛
  - تحقيق العدالة والشفافية ومحاربة الفساد.
- كما توجد مجموعة أخرى من الأهداف يمكن ذكرها كالتالي: (3)
- توفير الحماية للمساهمين ومنع تضارب الأهداف وتنازع السلطات وتعظيم المصالح المتبادلة؛
  - تنمية الادخار وتشجيع الاستثمار المحلي والأجنبي وتعظيم الربحية وخلق المزيد من فرص العمل؛
  - مراعاة مصالح العمل والعاملين وتوزيع الصلاحيات والمسؤوليات بما يضمن تعزيز الرقابة والضبط الداخلي؛
  - ضمان تطبيق معايير محاسبية سليمة لمنع الفساد وسوء الإدارة.

#### ثانياً: أهمية حوكمة الشركات

حظيت حوكمة الشركات بالعديد من الاهتمام في الآونة الأخيرة نتيجة لعدد من حالات الفشل الإداري والمالي التي منيت بها العديد من الشركات الكبرى في الولايات المتحدة ودول شرق آسيا ، ومن خلال دراسة الأسباب التي أدت إلى حدوث هذا الفشل الإداري والمالي، تبين أن انعدام أسلوب حوكمة الشركات يمكن للقائمين علي الشركة من الداخل، سواء كانوا مجلس الإدارة أو المديرين أو الموظفين العموميين من تفضيل مصلحتهم

(1) عدنان بن حيدر بن درويش: مرجع سابق، ص 32-33.

(2) الجيلاني محمد حلمي: الحوكمة في الشركات، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2015، ص 34.

(3) جيهان عبد المعز جمال: المراجعة وحوكمة الشركات، دار الكتاب الجامعي، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2014، ص 492-493.

## الفصل الثاني: مدخل لحوكمة الشركات وعلاقته بالمحاسبة الإدارية

الشخصية علي حساب مصلحة المساهمين والدائنين وأصحاب المصلحة الآخرين مثل الموظفين والموردين وعموم الجمهور.

مما سبق يتضح أن مفهوم حوكمة الشركات له العديد من المزايا والمنافع التي يمكن للشركات، بل والدول سواء كانت متقدمة أو ناشئة من أن تجني ثمارها وهي تتمثل في الآتي:<sup>(1)</sup>

- تخفيض المخاطر المتعلقة بالفساد المالي والإداري التي تواجهها الشركات والدول؛
- رفع مستويات الأداء للشركات وما يترتب عليه من دفع عجلة التنمية والتقدم الاقتصادي للدول التي تنتمي إليها تلك الشركات؛
- زيادة قدرة الشركات الوطنية على المنافسة العالمية وفتح أسواق جديدة لها؛
- زيادة فرص العمل لأفراد المجتمع.

بالإضافة إلى مزايا أخرى يمكن ذكرها كالتالي: <sup>(2)</sup>

- إطار الحوكمة داخل كل شركة يساعدها على تحديد أهدافها الإستراتيجية، وتحديد كيفية تحقيقها؛
- منع قيام مجلس الإدارة بالإضرار بمصالح المساهمين من خلال تحديد صلاحيات محددة لهم بحيث لا تؤدي تصرفاتهم إلى الإضرار بالأطراف الأخرى ذات العلاقة بأنشطة الشركة (أصحاب المصلحة).

### المطلب الثالث: مبادئ حوكمة الشركات

نظر الاهتمام المتزايد بمفهوم حوكمة الشركات، حاولت العديد من المنظمات والمؤسسات الدولية جاهدة نحو وضع مبادئ حوكمة الشركات.

### أولاً: مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD

في إبريل من عام 1988 طلب مجلس منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية من المنظمة أن تقوم بالاشتراك مع الحكومات الوطنية للأعضاء بالمنظمة، وغيرها من المنظمات الدولية والقطاع الخاص، بوضع مجموعة من المبادئ والإرشادات الخاصة بحوكمة الشركات، وفي مايو 1999 تم إصدار هذه المبادئ ومنذ ذلك الحين حتى الآن، تعتبر تلك المبادئ هي الأساس الذي تستند إليه الدول والشركات عند قيامها بوضع الأسس المناسبة لتطبيق مفهوم حوكمة الشركات<sup>(3)</sup>.

### 1 المبدأ الأول: حقوق المساهمين

حيث ينبغي أن يكفل إطار حوكمة الشركات حماية حقوق المساهمين ويشمل هذا البند العناصر التالية:<sup>(4)</sup>

- أ - الحقوق الأساسية للمساهمين وتشتمل على ما يلي:
- نقل أو تحويل ملكية الأسهم؛
- الحصول على المعلومات الخاصة بالشركة في الوقت المناسب وبصفة منتظمة؛

<sup>(1)</sup> محمد مصطفى سليمان: مرجع سابق، ص ص 29-30.

<sup>(2)</sup> علي ناصر عبد الحمي: مرجع سابق، ص 81.

<sup>(3)</sup> محمد مصطفى سليمان: مرجع سابق، ص 48.

<sup>(4)</sup> عدنان بن حيدر بن درويش: مرجع سابق، ص ص 36-38.

## الفصل الثاني: مدخل لحوكمة الشركات وعلاقته بالمحاسبة الإدارية

- المشاركة والتصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين؛
- الحق في المشاركة والحصول على معلومات كافية عن القرارات المتصلة بالتغيرات الأساسية في الشركة؛
- ينبغي السماح لجهات الرقابة علي الشركات بالعمل على نحو فعال ويتسم بالشفافية.

### 2 المبدأ الثاني: المعاملة المتكافئة للمساهمين

يجب أن يكفل إطار حوكمة الشركات المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين، ومن بينهم صغار المساهمين والمساهمين الأجانب، كما ينبغي أن تتاح لكافة المساهمين فرصة الحصول على تعويض فعلي في حالة انتهاك حقوقهم لذا: (1)

- يجب أن يعامل المساهمون المنتمون إلى نفس الفئة معاملة متكافئة؛
- يجب أن يتم التصويت بواسطة الأبناء أو المفوضين بطريقة متفق عليها مع أصحاب الأسهم؛
- يجب منع تداول الأسهم بصورة لا تتسم بالإفصاح أو الشفافية.

### 3 المبدأ الثالث: دور أصحاب المصالح في حوكمة الشركات

دور أصحاب المصالح في أسلوب ممارسة سلطات الإدارة بالشركة: وتشمل احترام حقوقهم القانونية والتعويض عن أي انتهاك لتلك الحقوق، وكذلك إلى مشاركتهم الفعالة في الرقابة على الشركة، وحصولهم على المعلومات المطلوبة، ويقصد بأصحاب المصالح البنوك والعاملين وحملة السندات والموردين والعملاء. (2)

والملاحظ أن هذا المبدأ يهدف لاحترام الحقوق القانونية والاتفاقيات بين أصحاب المصالح والشركة، وكذلك التعاون بينهم، وحق حصولهم على المعلومات.

### 4 المبدأ الرابع: الإفصاح والشفافية

وتتناول الإفصاح عن المعلومات المهمة ودور مراقب الحسابات، والإفصاح عن ملكية النسبة العظمى من الأسهم، والإفصاح المتعلق بأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين ، ويتم الإفصاح عن كل تلك المعلومات بطريقة عادلة بين جميع المساهمين وأصحاب المصالح في الوقت المناسب ودون تأخير. (3)

يجب أن يشتمل الإفصاح، ولكن دون أن يقتصر على المعلومات التالية: (4)

- أهداف الشركة؛
- حق الأغلبية من حيث المساهمة، وحقوق التصويت؛
- أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين الرئيسيين والمرتبات والمزايا الممنوحة لهم.

(1) طارق عبد العال حماد: مرجع سابق، ص ص 42-43.

(2) الجيلاني محمد حلمي: مرجع سابق، ص 38.

(3) إبراهيم السيد أحمد: مرجع سابق، ص 165.

(4) طارق عبد العال حماد: مرجع سابق، ص 44.



### 5 المبدأ الخامس: مسؤوليات مجلس الإدارة

حرصت مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لحوكمة الشركات على تأكيد غايتها في توفير معاملة متساوية وعادلة للمساهمين بالشركة.

ويندرج تحت هذا البند العناصر التالية:

- يجب أن يعمل مجلس الإدارة على تحقيق مصالح الشركة والمساهمين؛<sup>(1)</sup>
- يجب أن يضمن مجلس الإدارة التوافق مع القوانين السارية وأن يأخذ في الاعتبار اهتمامات كافة أصحاب المصالح.<sup>(2)</sup>

### 6 المبدأ السادس: ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة الشركات

يجب أن يتضمن إطار حوكمة الشركات كلا من تعزيز شفافية الأسواق وكفاءتها، كما يجب أن يكون متناسقا مع أحكام القانون.

هناك مجموعة من الإرشادات والعوامل يجب أخذها في الاعتبار وهي:<sup>(3)</sup>

- ينبغي أن تكون المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تؤثر في ممارسة حوكمة الشركات في نطاق اختصاص تشريعي ما متوافقة مع أحكام القانون وذات شفافية وقابلة للتنفيذ؛
- ينبغي أن يكون توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات في نطاق اختصاص تشريعي ما، محددا بشكل واضح مع ضمان خدمة المصلحة العامة.

### ثانيا: مبادئ مؤسسة التمويل الدولية

وضعت مؤسسة التمويل الدولية التابعة للبنك الدولي في عام 2003 قواعد ومبادئ عامة تراها أساسية لدعم الحوكمة في المؤسسات على تنوعها، سواء كانت مالية أو غير مالية، وذلك على مستويات أربعة كالتالي:<sup>(4)</sup>

- الممارسات المقبولة للحكم الجيد؛
- خطوات إضافية لضمان الحكم الجيد الجديد؛
- إسهامات أساسية لتحسين الحكم الجيد محليا؛
- القيادة.

(1) عدنان بن حيدر بن درويش: مرجع سابق، ص 43-44.

(2) طارق عبد العال حماد: مرجع سابق، 45.

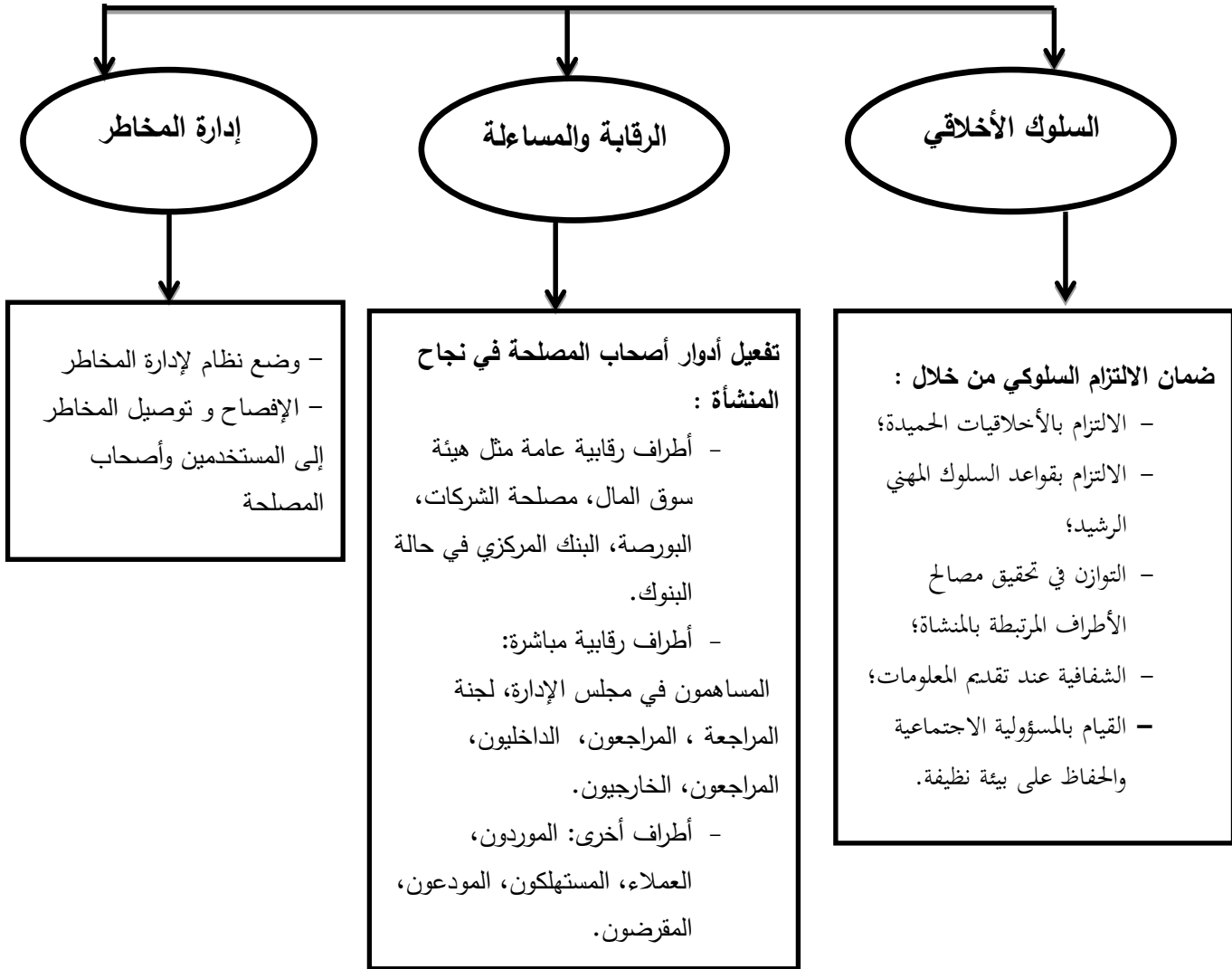
(3) رندا الدبل: تقييم الشركات العائلية، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص 111.

(4) الجبلاني محمد حلمي: مرجع سابق، ص 39.

## الفصل الثاني: مدخل لحوكمة الشركات وعلاقته بالمحاسبة الإدارية

ويتضح من خلال مبادئ حوكمة الشركات أنها تركز علي ثلاث ركائز أساسية، كما يوضحها الشكل الآتي:

الشكل رقم (01): ركائز حوكمة الشركات



المصدر: طارق عبد العال حماد: حوكمة الشركات (المفاهيم-المبادئ-التجارب) تطبيقات الحوكمة في المصارف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 25.

ظهرت الحاجة لحوكمة الشركات نتيجة فصل الملكية عن الإدارة وظهور نظرية الوكالة، وازداد الاهتمام بها نتيجة فشل مجموعة من الشركات الكبرى، حيث ساهمت هذه الظروف والعوامل في وضع مجموعة من المفاهيم التي تساعد علي تحقيق أهداف أصحاب المصالح.

### المبحث الثاني: أساسيات حوكمة الشركات

جاءت حوكمة الشركات بالعديد من ال نظريات التي فسرت ضرورة وجودها، ولكي تتمكن الشركات من التطبيق الفعال للحوكمة يجب أن تتوفر مجموعة من الآليات لضمان الاستخدام السليم لهذا المفهوم ، بالإضافة إلي المحددات التي تقوم عليها حوكمة الشركات وذلك من خلال أربع أطراف رئيسية التي تساعد للوصول بها للأهداف المسطرة.

### المطلب الأول: نظريات حوكمة الشركات

نشأ مفهوم حوكمة الشركات من خلال مجموعة من النظريات ساهمت في تفسير ضرورة وجودها بالشركات.

#### أولاً: نظرية الوكالة

أول من أدخل مفهوم الوكالة في الميدان المالي هما "جنسن وماكلين" سنة 1976، حيث عالجت مقالتهما تضارب المصالح بين المساهمين الداخليين والخارجيين وبين المساهمين والملاك.<sup>(1)</sup>

وتصف نظرية الوكالة الشركة على أنها مجموعة من العلاقات التعاقدية، ويمكن تعريف الوكالة بأنها عقد يقوم بموجبه واحد أو أكثر من الأفراد (الموكل) بتعيين واحد أو أكثر (الوكيل) لكي ينجز بعض الأعمال والخدمات بالنيابة عنه، وهنا يقوم الموكل بتفويض الوكيل باتخاذ بعض القرارات.<sup>(2)</sup> تقوم نظرية الوكالة على بعض الفروض ومن أهمها:<sup>(3)</sup>

- إن أطراف الوكالة يتمتعون بالرشد نسبياً وأن تصرفاتهم مؤسسة على تعظيم منافعهم الذاتية؛

- إن هناك عدم تماثل في هيكل المعلومات لدى الوكيل في ما يتعلق بموضوع الوكالة.

أما المشكلة فقد نتجت عن:<sup>(4)</sup>

- عدم قدرة الموكل على إحكام الرقابة على أداء الوكيل؛

- عدم تماثل المعلومات لكل من الموكل والوكيل حيث إن الإدارة (الوكيل) لديها معلومات أكثر من الملاك

(الموكل).

#### ثانياً: نظرية حقوق الملكية

تعتبر هذه النظرية إحدى المقاربات الأساسية للتوجه الانضباطي الذي تركز عليه حوكمة الشركات، بداية بأعمال كل من بيرل ومينز سنة 1932، وحسب هذه المقاربة فإن التنوع في أنظمة الملكية يؤثر على سلوكيات الأفراد ووظيفة الشركة.

(1) طلحة احمد : إثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير علوم اقتصادية، تخصص نقود مالية وبنوك، جامعة عمار تليجي، الاغواط، 2012، ص 34.

(2) طارق عبد العال حماد: مرجع سابق، ص 69.

(3) طلحة احمد: المرجع نفسه، ص 35.

(4) طارق عبد العال: المرجع نفسه، ص 71.

## الفصل الثاني: مدخل لحوكمة الشركات وعلاقته بالمحاسبة الإدارية

إن نظرية حقوق الملكية لها هدف، هو فهم كيفية تسيير مختلف التنظيمات انطلاقاً من مفهوم حقوق الملكية، وشرح نجاعتها، فحقوق الملكية لا تتحققاً بشرطين أساسيين وهما الاستقلالية التي تتمثل في استعمال الأصول والمراقبة الشاملة، والتحويل الذي يتمثل في القدرة على التبادل الذي لا يخص مثلاً إلا البائع والزيون.<sup>(1)</sup> أما فرضيات هذه النظرية فتتمثل في:

- تعظيم المنافع؛
- السوق هو المكان الذي تتجلى فيه تفضيلات الأشخاص؛
- سلوك الأفراد يتأثر بالهيكل التي نشأة وتطورت فيها. ويمكن أن نميز بين عدة أنواع منها:<sup>(2)</sup>
- الحقوق الخاصة: تعني أن صاحب هذه الحقوق هو الشخص الوحيد الذي له السلطة في تقرير كيفية استعمال الموارد محل الحقوق؛
- الحقوق العمومية: هي الحقوق التي يمتلكها جميع الأفراد علي مورد ما؛
- الحقوق الجماعية: في هذه الحالة يكون مالك الحق مجموعة أفراد.

### ثالثاً: نظرية تكلفة الصفقات

تقوم النظرية على أن علاقات العمل هي من تعمل على تخفيض تكاليف الصفقات ودور العمال في هذا التخفيض متعلق بنظام التشغيل، المكافآت، الترقية، مراقبة وتقييم الأداء. تعتبر نظرية كوز من النظريات الأولى التي فسرت تكاليف الصفقات وتطرت إليها: " لو كان يمكن جمع كل المشاركين في الاقتصاد معا وتم تعيين حقوق الملكية الأولية الخاصة بكل الوحدات ذات القيمة اقتصادياً بين هؤلاء المشاركين، ولو كانوا يستطيعون عقد اتفاقيات محددة تماماً وبدقة وملزمة تماماً بدون تكلفة، وأطلق على أسباب إخفاق هذه النظرية في العلاقات الاقتصادية تعبير تكلفة الصفقة، فأى شئ يمنع أو يعيق تحديد أو مراقبة أو تنفيذ صفقة اقتصادية هو تكلفة صفقة".<sup>(3)</sup>

### الفرع الرابع: نظرية التجذر

تقوم على تفسير علاقات السلطة القائمة بين الفاعلين في المنظمات والذين يبحثون عن أدوات للتأثير على نظام القرارات بعد تفضيل وتخصيص المصالح والأهداف الشخصية، هذه العلاقات خلقت مساحة وجو من المواجهات بين شكلين من السلطة:<sup>(4)</sup>

- سلطة الملكية ممثلة في المساهمين والملاك؛

(1) جلاب محمد: حوكمة الشركات في المنظومة المصرفية ضمن التحولات الاقتصادية العالمية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال، جامعة الجزائر 3، 2010، ص ص 84-85.

(2) عثمان عثمانية: مرجع سابق، ص 38.

(3) خلوف عقيلة: حوكمة البنوك ودورها في تفعيل حوكمة الشركات والحد من التعثر المالي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر، 2010، ص ص 80-81.

(4) مرجع نفسه، ص 83.

## الفصل الثاني: مدخل لحوكمة الشركات وعلاقته بالمحاسبة الإدارية

- سلطة الإدارة ممثلة في المديرين الموكلين.

تفترض نظرية التجدر، أن الفاعلين في المؤسسة يطورون استراتيجياتهم للحفاظ على مكانتهم بالمنظمة والعمل على حرمان المنافسين المحتملين من الدخول إليها، حيث أن المديرين يتكونون من وكلاء ذو هيئة خاصة والذين يمكنهم استعمال موارد المؤسسة من أجل التجدر، والرفع من قدرتهم وسلطتهم.

### المطلب الثاني: آليات حوكمة الشركات

لحوكمة الشركات صنفين من الآليات داخلية وأخرى خارجية، يتفاعلان فيما بينهما بشكل متكامل بغية تحسين الأداء ورفع درجة الفعالية والكفاءة.

### أولاً: الآليات الداخلية لحوكمة الشركات

تمثل الآليات الداخلية لحوكمة الشركات القوى التي تقع داخل الشركة، والتي تؤثر بصورة كبيرة على

ممارسات حوكمة الشركات داخل الشركة، ومن بين تلك الآليات ما يلي:<sup>(1)</sup>

1 **المساهمين الكبار**: عادة ما يكون المساهمين الكبار ضمن الأصناف التالية: الشركات القابضة،

المؤسسات المالية، الشركات الصناعية والتجارية، المستثمرون الأفراد، العائلات أو المديرين، ويؤدي المساهمون الكبار دوراً محدداً لدرجة تركيز ملكية الشركة. كما يؤثران على نوعية حوكمة الشركة.

2 **مجلس الإدارة**: يعد مجلس الإدارة أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة، إذا أنه يحمي رأس المال المستثمر

في الشركة من سوء الاستعمال من قبل الإدارة، وذلك من خلال صلاحياته القانونية في تعيين وإعفاء ومكافأة الإدارة العليا، ويراقب سلوكها ويقوم أداؤها، وبالتالي تعظيم قيمة الشركة.

وينتخب أعضائه من خلال المساهمين، وتتسب له ثلاث وظائف كالتالي:<sup>(2)</sup>

- دور الرقابة الذي يعتبر جزءاً من حل مشكلة الوكالة، يقوم المجلس باختيار ومكافأة المديرين، مراقبة

تضارب المصالح والإشراف على سيرورة إعداد التقارير المالية، بما في ذلك التدقيق الخارجي والإفصاح؛

-تقديم صورة حسنة للشركة؛

-المساعدة في إعداد إستراتيجية الشركة.

ولكي يتمكن مجلس الإدارة من القيام بواجباته في التوجيه والمراقبة، يلجأ إلى تكوين مجموعة من اللجان

من بين أعضائه من غير التنفيذيين، من أبرزها ما يلي:<sup>(3)</sup>

1 **لجنة التدقيق**: إن الدور الذي يمكن أن تؤديه لجنة التدقيق كأداة من أدوات حوكمة الشركات في زيادة

الثقة والشفافية في المعلومات المالية التي تفصح عنها الشركات، وذلك من خلال دورها في إعداد

التقارير المالية.

(1) حساني رقية، مروة كرامة، حمزة فاطمة : آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني حول " **حوكمة الشركات**

**كألية للحد من الفساد المالي والإداري**، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 07/06 ماي 2012، ص 18.

(2) عثمان عثمانية: **مرجع سابق**، ص 39-40.

(3) عزيزة بن سميحة، طيني مريم : حوكمة الشركات ودورها في تفعيل نظام الرقابة على شركات التأمين التعاوني، ملتقى الدولي السابع حول

**التأمينية**، الواقع العملي وآفاق التطور -تجارب الدول-، جامعة حسيبة بن بوعلي، شلف، يومي 04/03 ديسمبر 2012، ص 9-10.

- 2 - **لجنة المكافآت:** تشكل لجان المكافآت من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين، وتتركز وظائفها وواجباتها في تحديد الرواتب والمكافآت والمزايا الخاصة بالإدارة العليا.
  - 3 **لجنة التعيينات:** يجب أن يتم تعيين أعضاء مجلس الإدارة والموظفين من بين أفضل المرشحين الذين تتلاءم مهاراتهم وخبراتهم مع المهارات والخبرات المحددة من الشركة.
  - 4 **لجان خاصة:** تساعد المجلس في الإشراف علي القضايا الإستراتيجية.
- ثالثا: المراجعة الداخلية:** تؤدي هذه الوظيفة دورا مهما في عملية الحوكمة، وذلك عن طريق زيادة قدرة المواطنين على مساءلة الشركة، حيث يقوم المراجعون الداخليون من خلال الأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية، العدالة.(1)

### ثانيا: الآليات الخارجية لحوكمة الشركات

- تتمثل الآليات الخارجية لحوكمة الشركات بالرقابة التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على الشركة، والضغوط التي تمارسها المنظمات الدولية المهتمة بهذا الموضوع. ومن الأمثلة على هذه الآليات ما يلي:
- 1 **المدققون الخارجيون:** يقوم المدققون بتقييم البيانات المالية لضمان مطابقتها للمعايير المحاسبية المعمول بها، ويقدم المدققون الخارجيون رأيا حول الحالة الحقيقية والعادلة للصحة المالية للشركة، كما يفحص المدققون الخارجيون الالتزام من خلال قواعد ومعايير معينة، وبالتالي فهم يقدمون نظرة مستقلة لحالة الشركة المالية.(2)
  - 2 **مراقبة الدائنين:** ترتبط بعض الشركات بالدائنين بصورة وثيقة، بسبب حجم ديونها الذي يكون كبيرا في بعض الأحيان، وبالتالي تكون الشركة عرضة لتدخل هؤلاء الدائنين في حالة حدوث مشاكل في حوكمة الشركة.(3)
  - 3 **منافسة سوق المنتجات (الخدمات) وسوق العمل الإداري:** تعد منافسة سوق المنتجات (أو الخدمات) أحد الآليات المهمة لحوكمة الشركات، وذلك لأنها إذا لم تقم بواجباتها بالشكل الصحيح (أو إنها غير مؤهلة)، إنها سوف تفشل في منافسة الشركات التي تعمل في نفس حقل الصناعة، وبالتالي تتعرض للإفلاس إذن إن منافسة سوق المنتجات (أو الخدمات) تهذب سلوك الإدارة، وبخاصة إذا كانت هناك سوق فعالة للعمل الإداري للإدارة العليا.(4)

(1) هوام جمعة: **مؤسسات التأمين التكافلي والتأمين التقليدي بين الأسس النظرية والتجربة التطبيقية**، مداخلة حول حوكمة الشركات كنظام للرقابة على

شركات التأمين التكافلي، جامعة فرحات عباس، سطيف، 25/26 أبريل 2011، ص 14.

(2) **مرجع نفسه**، ص 41.

(3) **مرجع نفسه**، ص 41.

(4) حساني رقية وآخرون: **مرجع سابق**، ص 20.

4 **التشريع والقوانين:** غالبا ما تشكل هذه الآليات على التفاعلات التي تجري بين الفاعلين الذين يشتركون بشكل مباشر في عملية الحوكمة، لقد أثرت بعض التشريعات على الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة، ليس فيما يتصل بدورهم ووظائفهم في هذه العملية، بل على كيفية تفاعلهم مع بعضهم.<sup>(1)</sup>

### المطلب الثالث: محددات حوكمة الشركات والأطراف المعنية بتطبيقها

نظرا للاهتمام المتزايد بحوكمة الشركات، حرصت العديد من التنظيمات المهنية العاملة على دراسة هذا المفهوم وتحليله ووضع محددات دقيقة لتطبيقه، كما يستلزم عند تطبيق نظام الحوكمة داخل الشركة الأخذ في الاعتبار مختلف الأطراف المعنية بتطبيقها.

#### أولاً: محددات حوكمة الشركات

لكي تتمكن الشركات من الاستفادة من مزايا تطبيق حوكمة الشركات، يجب أن تتوافر مجموعة من المحددات والعوامل الأساسية التي تضمن التطبيق السليم لمبادئ حوكمة الشركات، وفي حالة عدم توافر تلك العوامل، فإن تطبيق هذا المفهوم والحصول على مزاياه يعتبر أمرا مشكوكا فيه وتشتمل هذه المحددات والعوامل على مجموعتين:<sup>(2)</sup>

#### 1 **المحددات الخارجية:** وهذه المحددات تمثل البيئة أو المناخ الذي تعمل من خلاله الشركات والتي قد

تختلف من دولة إلى أخرى، وهي عبارة عن:

1 1 - القوانين واللوائح التي تنظم العمل بالأسواق مثل قوانين الشركات، وقوانين سوق المال، والقوانين المتعلقة بالإفلاس، وأيضا القوانين التي تنظم المنافسة، والتي تعمل على منع الاحتكار.

1 2 - وجود نظام مالي جيد بحيث يضمن توفير التمويل اللازم للمشروعات بالشكل المناسب والذي يشجع الشركات على التوسع والمنافسة.

1 3 - كفاءة الهيئات والأجهزة الرقابية مثل هيئات سوق المال والبورصات وذلك عن طريق إحكام الرقابة على الشركات والتحقق من دقة وسلامة البيانات والمعلومات التي تنشرها وأيضا وضع العقوبات المناسبة والتطبيق الفعلي لها في حالة عدم التزام الشركات.

بالإضافة إلى المؤسسات الخاصة للمهن الحرة مثل مكاتب المحاماة والمراجعة والاستشارات المالية والاستثمارية. وترجع أهمية المحددات الخارجية إلى اعتبار أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة الشركة.

#### 2 **المحددات الداخلية:** وتشير إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل

الشركة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، والتي يؤدي توافرها من ناحية وتطبيقها من ناحية أخرى إلى تقليل التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاثة وتؤدي الحوكمة في النهاية إلى

(1) عزيزة بن سميثة، طبني مريم: **مرجع سابق**، ص 12.

(2) إبراهيم السيد أحمد: **مرجع سابق**، ص 163.

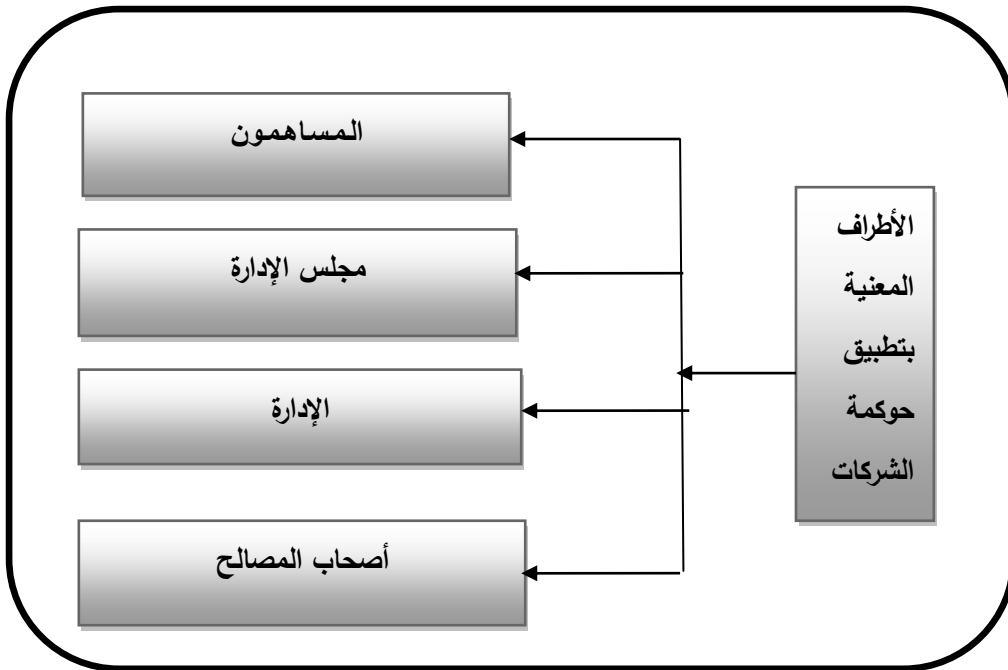
## الفصل الثاني: مدخل لحوكمة الشركات وعلاقته بالمحاسبة الإدارية

الزيادة الثقة في الاقتصاد القومي، وتعميق دور الوساطة المالية، وزيادة قدرته على تعبئة المدخرات ورفع معدلات الاستثمار، والحفاظ على حقوق الأقلية أو صغار المستثمرين ، ومن ناحية أخرى، تشجع الحوكمة على نمو القطاع الخاص ودعم قدراته التنافسية، وتساعد المشروعات في الحصول على التمويل وتوليد الأرباح، وأخير خلق فرص عمل.<sup>(1)</sup>

### ثانيا: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات

هناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتتأثر في التطبيق السليم لمفهوم وقواعد حوكمة الشركات وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد، تم تلخيصها في الشكل التالي:

### الشكل رقم (02): الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة الشركات



المصدر: محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري (دراسة مقارنة)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009، ص 20.

- 1- **المساهمون**: وهم من يقومون بتقديم رأس المال للشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم وذلك مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم، وأيضا تعظيم قيمة الشركة على المدى الطويل، وهم من لهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم.<sup>(2)</sup>
- 2- **مجلس الإدارة**: وهم من يمثلون المساهمين وأيضا الأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح، ومجلس الإدارة يقوم باختيار المديرين التنفيذيين والذين يوكل إليهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة، بالإضافة

(1) الجيلاني محمد حلمي: مرجع سابق، ص 35.

(2) رندة الدبل: مرجع سابق، ص 108.



## الفصل الثاني: مدخل لحوكمة الشركات وعلاقته بالمحاسبة الإدارية

إلى الرقابة على أدائهم، كما يقوم مجلس الإدارة برسم السياسات العامة للشركة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين.<sup>(1)</sup>

3 **الإدارة:** وهي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة، وتعتبر إدارة الشركة المسؤولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤولياتها تجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين.<sup>(2)</sup>

4 **أصحاب المصالح:** هم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة، مثل: الدائنين والموردين، والعمال والموظفين، و العملاء والعمال والموظفين، ومن الملاحظ أن مصالح هؤلاء قد تتعارض مع بعضها البعض فالدائنون يهتمون بقدرة الشركة على السداد في حين يهتم العمال والموظفين على مقدرة الشركة على الاستمرار.<sup>(3)</sup>

مما سبق يتبين أن نظريات حوكمة الشركات تلعب دور مهما في تفعيل الجيد لهذه الأخيرة، مما يستوجب وجود آليات داخلية وأخرى خارجية كلاهما ينصب في تحقيق مصلحة الشركة، كما أن لمحددات الحوكمة أهمية بالغة باعتبارها الركيزة والأداة الأساسية للتطبيق الجيد لحوكمة الشركات وضبط العلاقات والمسؤوليات داخل الشركة، وهو ما يندرج ضمن نطاق صلاحيات الأطراف المعنية بتطبيقها.

### المبحث الثالث: مساهمة المحاسبة الإدارية في إرساء حوكمة الشركات

جاءت المحاسبة الإدارية نتيجة للتطورات الاقتصادية بأساليبها التقليدية والحديثة ملبية لحاجات الشركات التي توفر قدر كبير من البيانات والمعلومات التي يحتاجها المهتمين داخل الشركة للتجسيد الفعال لأهداف حوكمة الشركات، فتطبيقها يؤثر على درجة ومستوى الشفافية والإفصاح المحاسبي في القوائم المالية وغير المالية.

#### المطلب الأول: علاقة أساليب المحاسبة الإدارية بحوكمة الشركات

لقد تطورت وظيفة المحاسبة الإدارية واتسعت أهدافها مع تزايد النشاط الاقتصادي وازدادت أهميتها في الشركة وأصبحت من الوظائف الأساسية المهمة، حيث أن الإدارة لم تعد تقتصر مهمتها على توفير الأموال اللازمة للنشاط الاقتصادي بل تعدتها إلى تنظيم سير الأموال والتخطيط والرقابة عليها، والعمل على اتخاذ القرارات الإدارية بما يحقق الأهداف المتعددة للأطراف المختلفة داخل الشركة. فالمحاسبة الإدارية وبأساليبها المختلفة التقليدية منها والحديثة تخدم الجو الملائم لخلق ما يسمى بحوكمة الشركات داخل الشركات وتعمل من أجل القضاء على الفساد الإداري المتفشي.

(1) **مرجع نفسه،** ص 109.

(2) جميل احمد، سفير محمد: **حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري**، مدخلة بعنوان تجليات حوكمة الشركات في الارتقاء بمستوى الشفافية والإفصاح، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 07/06 ماي 2012، ص 07.

(3) عزيزة سمينة، طبني مريم: **مرجع سابق،** ص 05.

## الفصل الثاني: مدخل لحوكمة الشركات وعلاقته بالمحاسبة الإدارية

وبما أن الشركات تسعى إلى التطوير والاستغلال الأمثل للموارد لتحقيق أفضل النتائج وذلك من خلال وضع الخطط لهذه المارد والرقابة على تنفيذها وملاحظة أي انحرافات ومعالجتها، فإن المحاسبة الإدارية كفيلة بذلك، ومن خلال ما سبق تبين أن هناك علاقة تربط بين المحاسبة الإدارية وحوكمة الشركات

### أولاً: دور الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية في حوكمة الشركات

تعتبر الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية من أهم الأساليب التي تساعد الشركة في القيام بنشاطها على أكمل وجه حيث تسعى الشركة إلى العمل من أجل الزيادة في نشاط الشركة والزيادة في حدة المنافسة حيث تطبق الشركات هذه الأساليب المتمثلة في التكاليف المعيارية، التكاليف الفعلية، الموازنات التخطيطية، محاسبة المسؤولية..، من أجل القيام بوظائف الشركة المتعددة وتحقيق أهدافها والعمل على تطبيق حوكمة الشركات حيث إن ممارسة أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية له اثر كبير في تطبيق حوكمة الشركات، وذلك لما لها من خصائص وأهداف ترمي إليها هاته الأساليب.

فالأساليب التقليدية لها دور فعال في خدمة الشركات الاقتصادية خاصة من ناحية التخطيط والرقابة واتخاذ قرارات رشيدة ومحكمة تساعد من رفع كفاءتها لذا أصبح لابد من الشركات العمل على تطبيق ما يعرف بحوكمة الشركات ومن خلال دراستنا لأساليب المحاسبة الإدارية التقليدية تبين لنا أن هاته الأخيرة لها اثر في تطبيق حوكمة الشركات.(1)

### ثانياً: دور الأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في تطبيق حوكمة الشركات

تعتبر الأساليب الإدارية الحديثة الخاصة بالجودة مثل نظام التكاليف المبني على الأنشطة، إدارة الجودة الشاملة، نظام الإنتاج في الوقت المحدد، بطاقة الأداء المتوازن، من أكثر الأساليب الإدارية انتشارا والتي لاقت اهتماما كبيرا من كافة الشركات والأجهزة الحكومية بعد أن أصبح التوجه الأساسي للشركات تبحث عما يناسبها من مداخل وأساليب إدارية حديثة من ناحية، ومدى ما يتطلبه الواقع العلمي من أحداث تعديلات وتغييرات على نظمها وثقافتها حتى تصبح أكثر ملائمة لمتطلبات تطبيقها من ناحية أخرى.

فالأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية تخدم الشركات بشكل كبير من جميع النواحي وذلك من خلال توفير ما يجب توفره للشركة حتى تقوم بدورها على أكمل وجه سواء من ناحية الخدمات أو من ناحية المنتج أو من ناحية السعر وعليه فإن العلاقة بين المحاسبة الإدارية وحوكمة الشركات كبيرة لأنه لا يمكن الاستغناء عن أي متغير من هذين المتغيرين في الوقت الحالي وخاصة بعد تفشي الفساد المالي والإداري داخل الشركات.(2)

(1) زيان مسعودة: اثر المحاسبة الإدارية في تطبيق حوكمة الشركات ، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، تخصص مالية وحوكمة المؤسسات، 2015، ص 47.

(2) مرجع نفسه: ص 47-48.

## الفصل الثاني: مدخل لحوكمة الشركات وعلاقته بالمحاسبة الإدارية

### المطلب الثاني: الشفافية والإفصاح المحاسبي كمبدأ لحوكمة الشركات

يعد الإفصاح والشفافية من مبادئ حوكمة الشركات التي تم تقريرها من طرف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، حيث أن من ضروريات الحوكمة الفعالة التأكيد على الإفصاح الصادق بكل شفافية في الوقت المناسب.

#### أولاً: الشفافية المحاسبية

تعرف الشفافية المحاسبية بأنها مصطلح يشير إلى مبدأ خلق بيئة يتم خلالها ج مع المعلومات عن الظروف والقرارات والتصرفات القائمة قابلة للوصول إليها بسهولة ومرئية، وقابلة للفهم لكافة الأطراف المشاركة، فهي تعبر عن التمثيل الصادق للمعلومات عن أحداث ومعاملات المنشأة الواردة في القوائم المالية التي أعدت وفق المعايير الخاصة بإعدادها دولياً، وهي تختلف عن الإفصاح في كونها تتخطى مبادئ التقارير والقوائم المالية لتزويد المستخدمين بالمعلومات التي يحتاجونها لاتخاذ قرارات استثمارية رشيدة وواعية. والشفافية لا تعد موضوعاً جديداً أو دخيلاً على نظم الحوكمة بالشركات فهي الآن وكما كانت في الماضي، تحتل مكانها الرفيع على أجندة كل شركة ومنظمة لكن الفارق يكمن في حجم الاهتمام الموجه لهذه القضية من الجمهور والعامّة نتيجة الأزمات التي اجتاحت بعض الدول ونشوء هذا المفهوم الجديد لها.<sup>(1)</sup>

#### 2- شروط الشفافية

- هناك عدة شروط يجب توفرها في أي معلومة أو إجراء يتصف بالشفافية منها:<sup>(2)</sup>
- أن تكون الشفافية في الوقت المناسب حيث أن الشفافية المتأخرة تكون لا قيمة لها؛
  - أن تتاح الشفافية لكافة الجهات في ذات الوقت؛
  - أن تكون شارحة نفسها بنفسها، فما قيمة شفافية غامضة أو غير شفافة؛
  - تعتبر الشفافية مسائلة، فالشفافية في حد ذاتها ليست غاية بل وسيلة لإظهار الأخطاء.

#### ثانياً: الإفصاح المحاسبي

يعرف الإفصاح المحاسبي بأنه: "تقديم للبيانات والمعلومات للمستخدمين بشكل مضمون وصحيح وملائم لمساعدتهم في اتخاذ القرارات، لذلك فهو يشمل المستخدمين الخارجيين في آن واحد."<sup>(3)</sup> يلاحظ أن هذا التعريف يميز بين نوعين من الإفصاح هما الإفصاح الداخلي والإفصاح الخارجي. حيث أن الإفصاح الداخلي موجه إلى إدارة الشركة بالدرجة الأولى، وهو موضوع تهتم به المحاسبة الإدارية، وهذا النوع من الإفصاح لا يعاني من مشكلة توصيل المعلومات إلى المستخدمين المستفيدين

(1) بوطلاعة محمد، بن الطاهر حسين : دراسة اثر حوكمة الشركات على الشفافية والإفصاح وجودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، ملتقى الوطني حول: " **حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري**"، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 07/06 ماي 2012، ص 10.

(2) بلعادي عمار: الحوكمة المحاسبية للمؤسسة، الملتقى الدولي الأول بعنوان: " **دور حوكمة الشركات في إرساء قواعد الشفافية والإفصاح** "، جامعة أم البواقي، يومي 08/07 ديسمبر 2010، ص 10.

(3) رضوان حلوة حنان: **تطور الفكر المحاسبي**، دار الثقافة، عمان، 1998، ص 298.

منها، فالإدارة والمحاسب يتمتعان بالاتصال المباشر ويستطيع المحاسب أن يلبي احتياجات الإدارة ويقدم لها المعلومات اللازمة.

أما فيما يتعلق بالإفصاح الخارجي فالأمر مختلف جداً، فالمستخدمين المستفيدين من هذا الإفصاح يمثلون مجموعات متعددة ذات أهداف مختلفة، حيث تهتم المحاسبة المالية بهذا النوع من الإفصاح.

**1 الهدف العام من الإفصاح المحاسبي:** يتمثل الهدف العام من الإفصاح المحاسبي في التعبير بوضوح من خلال القوائم المالية وبشكل عادل عن الوضع المالي لإدارة المنشأة والتغيرات في الحالة المالية، ويمكن تحقيق ذلك من خلال التطبيق المتكامل للمعايير الدولية للتقارير المالية وتوفير الخصائص النوعية في المعلومات.<sup>(1)</sup>

**2 أنواع الإفصاح المحاسبي:** يمكن أن ينقسم الإفصاح المحاسبي إلى عدة أشكال حسب مكان عرض المعلومات أو نوع المعلومة أو الدافع وراء الإفصاح، ومن هذه الأنواع للإفصاح ما يلي:<sup>(2)</sup>

أ- الإفصاح الكافي: يعتبر من أكثر الأنواع شيوعاً في الاستخدام حيث يفترض هذا النوع أدنى مقدار من الإفصاح حتى يتوافق مع هدف جعل القوائم المالية غير مظلة.

ب- الإفصاح العادل: ينطوي هذا الإفصاح على هدف أخلاقي بتطبيق معاملة متساوية لجميع القراء المحتملين إذ يجب تقديم كل المعلومات لكل مستخدميها بالحجم الكافي والمتساوي.

ج- الإفصاح الكامل: يتيسر إلى مدى شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على القارئ.

د- الإفصاح الشامل: يشترط أن تتضمن القوائم المالية كافة المعلومات الملائمة في الأنشطة الاقتصادية للمشروع.

هـ- الإفصاح التثقيفي (الإعلامي): يفترض هذا الإفصاح مستثمراً واعياً وعلى دراية واطلاع واسعين، ويتسم هذا الإفصاح عموماً باتجاه متزايد نحو التوسع في الإفصاح والتعدد في مجالاته.

**ثالثاً: مدى تأثر مبادئ حوكمة الشركات على الشفافية والإفصاح المحاسبي**

تعد وظيفة الإفصاح المحاسبي أحد الوظائف الرئيسية للمحاسبة التي يتم بموجبها توفير المعلومات المهمة والضرورية التي يحتاجها مختلف المستفيدين من القوائم المالية وغير المالية، وترجع المتطلبات النظامية

للإفصاح المحاسبي إلى أنظمة وقوانين الشركات، كما لقي الإفصاح المحاسبي اهتمام الهيئات المهنية والجهات الأكاديمية البحتة العالمية والمحلية، واكتمال الإفصاح المحاسبي وتقرير الأداء والشفافية والمسائلة بالشركات.

إن تطبيق قواعد حوكمة الشركات أصبحت مطلباً ضرورياً من أجل الإسهام في إنجاح ونمو سوق المال كما يعود على تنمية الاستثمار، ولذا فإن دور الجهات الرقابية المسؤولة عن شركات المساهمة والمؤسسات

<sup>(1)</sup> جودي محمد رمزي: اهتمام لجنة معايير المحاسبة الدولية بالإفصاح المحاسبي كمدخل لحوكمة الشركات، الملتقى الوطني حول: "حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري"، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 07/06 ماي، 2012، ص 08.

<sup>(2)</sup> مرجع نفسه، ص 11.

## الفصل الثاني: مدخل لحوكمة الشركات وعلاقته بالمحاسبة الإدارية

الاقتصادية بكافة أشكالها يجب أن تتعدى الالتزام بتطبيق مواد وأنظمة قوانين الشركات التي تقوم بها مجالس إدارة الشركات إلى تقديم توصيات ومقترحات من شأنها أن تعمل على توفير الآلية التي تضمن سير عمل الشركات على وجه أفضل، ولا شك أن توفير هذه القواعد يجب أن يتم من قبل عدد من الجهات الرسمية وجهات القطاع الخاص كالغرف التجارية والتي من شأنها أن تعمل على تعزيز وتفعيل تطبيق مبادئ حوكمة الشركات الذي أصبح مطلباً ضرورياً، وذلك للمساهمة في تدعيم الثقة في الشركات والمؤسسات من خلال تبني المبادئ الدولية الخاصة بأفضل الممارسات لضمان الوصول لأفضل أداء إداري مالي في الشركات علاوة على تعزيز مبدأ الشفافية والمساءلة اللازمين لضمان حقوق المساهمين.

إن ثقل وقوة حوكمة الشركات تتطلب إيجاد الأنظمة والقوانين ومتطلبات الشركات والمعايير المهنية الصادرة من جهة وبين مجلس إدارة الشركات ولجان المراقبة من جهة أخرى، كما يجب أن تقوم الشركة بتوفير الشفافية والإفصاح وتزويد المستثمرين والجمهور بكافة المعلومات الضرورية.

كذلك وجوب تصميم الشفافية والإفصاح بما يضمن تحسين نوعية القوائم المالية وغير المالية المعروضة باستخدام معايير المحاسبة الدولية وكذلك متطلبات عملية بخصوص موضوعات معينة مثل: الجوهرية وفرضية استمرار المنشأة.<sup>(1)</sup>

### رابعاً: أهمية وآلية جودة الإفصاح والشفافية في ظل حوكمة الشركات

تمثل آلية الشفافية والإفصاح أحد أهم الركائز وآليات حوكمة الشركات، فتوفير المعلومات المحاسبية والخاصة الإدارية منها، تعد من أهم أدوات تحقيق ما يلي:<sup>(2)</sup>

- الصحة والسلامة المالية؛
  - توفير المعلومات لجميع المهتمين بالمنشأة؛
  - جذب اهتمام المستثمرين وتعريفهم بالمنشأة؛
  - تحقيق الانتباه واليقظة فيما يحدث في المنشأة.
- ومن ثم تحرص معظم المنشآت على بناء وتأسيس نظام جيد لشفافية والإفصاح وتوفير المعلومات بالكم والجودة وفي الوقت المناسب مع التزام بالقواعد واللوائح المنظمة والتي تحدد جوانب ومجالات وخصائص الإفصاح سواء فيما يتصل بالموضوعات أو العناصر التي يتعين الإفصاح عنها وإثباتها بالقوائم المالية وغير المالية والتي تعد بغرض تزويد متخذي القرار بالمنشأة.

كما أن العلاقة بين حوكمة الشركات والشفافية والإفصاح علاقة ذات اتجاهين حيث يتوقف تحقيق مزايا ومنافع الحوكمة على إفصاح الشركات عن ممارسات الحوكمة بها مما يؤدي إلى زيادة مصداقية الشركات أمام

<sup>(1)</sup> زرزار العياشي: أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية للشركات، الملتقى الدولي الثامن حول: " **الحوكمة المحاسبية للمؤسسة**"، جامعة ام البواقي، يومي 08/07 ديسمبر 2010، ص 15.

<sup>(2)</sup> بوطلاعة محمد، بن الطاهر حسين: **مراجع سابق**، ص ص 10-11.

## الفصل الثاني: مدخل لحوكمة الشركات وعلاقته بالمحاسبة الإدارية

جمهور المتعاملين واكتسابها سمعة حسنة الأمر الذي يعيد الثقة بها، ويمكن القول بان الإفصاح يعمل على تدعيم وزيادة فاعلية حوكمة الشركات.

مما سبق يتضح أن حوكمة الشركات تتميز بمزايا معينة تعمل على تحقيق الغرض المرجو منها، كما نلاحظ أن الغاية الأساسية من الشفافية والإفصاح المحاسبي هي توفير وتحسين جودة المعلومات المالية وغير المالية المحاسبية بما يمكن من الاعتماد عليها ويعكس ثقة ذوي المصالح بالمنشأة وإدارتها بما يعزز أهمية أساليب المحاسبة الإدارية.

### خلاصة الفصل الثاني:

ظهرت الحاجة لحوكمة الشركات نتيجة لفصل الملكية عن الإدارة، وظهور نظرية الوكالة، وقد ازداد الاهتمام بها نتيجة فشل الشركات الكبرى بالإضافة إلى الأزمات والانهيارات المالية التي شهدها العالم حيث مر بعدة مراحل تم من خلالها وضع عدة تعاريف لحوكمة الشركات، حيث اتفقت معظمها على اعتبارها مجموعة القواعد والإجراءات التي تحقق أفضل حماية وتوازن بين المصالح.

بذلت المنظمات الدولية كمنظمة التنمية والتعاون الاقتصادي، العديد من الجهود في سبيل وضع المبادئ الأساسية التي تقوم عليها حوكمة الشركات التي تضمن الاستغلال الأمثل لموارد الشركة، وهذه المبادئ غير كافية لوحدها لتطبيق مفهوم الحوكمة ما لم تتوفر الركائز الأساسية لها، حيث أن تفعيل الجيد للحوكمة يستوجب وجود آليات داخلية وأخرى خارجية كلاهما ينصب في تحقيق مصلحة الشركة.

لحوكمة الشركات أهداف كبيرة بالنسبة للمجتمع من جهة وللشركات والمستثمرين من جهة أخرى، ومن خلال أهدافها تظهر أهميتها البالغة بالنسبة للاقتصاد ككل باعتبارها أداة قوية لجذب الاستثمارات. وتحتاج حوكمة الشركات إلى العديد من المحددات للتطبيق الجيد لها، سواء داخل الشركة أو خارجها لذلك يمكن حصر الأطراف المعنية بتطبيقها في أربعة أطراف رئيسية، كما تعمل على تدعيم الشفافية والإفصاح المحاسبي من خلال توفيرها على جميع المعلومات اللازمة والضرورية لإعطاء مستخدميها صورة واضحة عن نشاط الشركة.

# الفصل الثالث



### الفصل الثالث: دراسة ميدانية في الشركات الصناعية العاملة في الجزائر

#### تمهيد

من أجل تدارك أي نقص قد يلحق بموضوع البحث، عند عرض نتائجه وبناء توصياته، سواء فيما يخص المحاسبة الإدارية وكذا حوكمة الشركات، تم الاعتماد على أسلوب التحري المباشر لاختيار جملة من الفرضيات المرتبطة بالموضوع، عن طريق التقرب المباشر من المحاسبين باستخدام الاستبيان مع المقابلة والتعامل بالبريد الإلكتروني التي من الممكن أن تكون الخيار الملائم لقياس درجة تطابق وجهات نظر الجانب النظري مع مجتمع الدراسة الذي اختيرت عينته بناء على اختيار مدروس، وهذا من أجل تبين دور المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات.

وبناء على ذلك تم تقسيم الفصل كمايلي:

**المبحث الأول:** منهجية وإجراءات الدراسة الميدانية؛

**المبحث الثاني:** عرض، تحليل واختبار الفرضيات.

### المبحث الأول: منهجية وإجراءات الدراسة الميدانية

تتمحور الدراسة الميدانية بشكل أساسي على دراسة وتحليل دور المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات. وتبين أهم العوامل المتحكمة في ذلك من وجهة نظر المهنيين.

#### المطلب الأول: بيانات الدراسة

تستلزم هذه الدراسة نوعين من البيانات تتمثل فيما يلي:

##### أولاً: البيانات الثانوية

وهي تمثل بيانات الجانب النظري من البحث حيث حاول الطالب -حسب استطاعته وما توفرت لديه من الوسائل وأدوات- بعملية مسح للدراسات السابقة ومراجعة الأدبيات المنشورة في مجال المحاسبة الإدارية وحوكمة الشركات، وكذلك دراسة مجموعة من الإصدارات والمنشورات للمنظمات المهنية والهيئات المهتمة بتنظيم وتطوير مهنة المحاسبة الإدارية، وكذا حوكمة الشركات والتي تعتبر من المصادر الأساسية في هذا البحث ويمكن حصرها فيما يلي: منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، موقع حوكمة الشركات بالإضافة إلى موضوعات أخرى ذات العلاقة بموضوع البحث.

##### ثانياً: البيانات الأولية

هي بيانات الجانب الميداني من الدراسة، والتي يتم تجميعها لاختبار فرضيات الدراسة، ويتم كذلك من خلال عرض قوائم الاستبيان والتي تشمل مجموعة من الأسئلة الأربعة لجمع البيانات المطلوبة والتي يعكسها نموذج الدراسة المقترح لتقييم دور المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات من منظور مدراء أقسام المحاسبة للعينة محل الدراسة.

#### 1 مجتمع الدراسة: روعي في اختيار مجتمع الدراسة الميدانية أن تكون مفرداتها من بين الأشخاص الذين

تتوفر لديهم الخبرة العلمية والعملية والقدرة على الحكم على العوامل المحددة لعمل المحاسبة، وكذا أهم المجالات التي تنطبق لها في إطار عملها، وتتمثل العينة المختارة من مجتمع الدراسة فيما يلي:

- تم اختيار عينة مقصودة تتكون من إطارات مجموعة من الشركات العاملة بالجزائر والتي تتمثل في مجموعة من المحاسبين والإداريين ورؤساء أقسام، الذين تتوفر لديهم الخبرة الكافية لتدعيم هذه الدراسة.

#### 2 عرض الاستبيان: كما انه لم يتم تحديد حجم عينة الدراسة بشكل مسبق قبل توزيع أو نشر استمارة

الاستبيان، حيث قمنا بتوزيع حوالي ( 45 ) استمارة شملت محاسبين، حيث اعتمدت طريقة التسليم والاستلام المباشر، بعد عملية الفرز والتبويب والتنظيم، تقرر الإبقاء على ( 32 ) استمارة من مجموع الاستمارات لتمثل عينة الدراسة، بعدما قمنا بإقصاء باقي الاستمارات المقدره بـ ( 13 )، استبعدت للنقص أو لتضارب الموجود في الإجابات.

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية للشركات الصناعية العاملة في الجزائر

### الجدول (03): الإحصائية الخاصة باستثمارات الاستبيان

الاستبيان		البيان
النسبة %	العدد	
100	45	عدد الاستثمارات الموزعة والمعلن عنها
22,22	10	عدد الاستثمارات المفقودة أو المهملة
6,66	03	عدد الاستثمارات الملغاة
71,11	32	عدد الاستثمارات الصالحة

المصدر: من إعداد الطالبتين (اعتمادا على الاستبيان).

يلاحظ من الجدول أنه تم توزيع 45 استبيان، حيث تم استرجاع 32 استبيان يمكن الاعتماد عليها، حيث تم استرجاع 32 استبيان يمكن الاعتماد عليها.

### 3 - حدود الدراسة الميدانية: تتمثل حدود هذه الدراسة فيما يلي:

**3 1** - الحدود المكانية: تمت هذه الدراسة في مجموعة من الشركات الصناعية العاملة في الجزائر (الملحق رقم 03)، لدراسة دور المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات من وجهة نظر المحاسبين أصحاب الاختصاص.

**3 2** - الحدود الزمنية: يرتبط مضمون ونتائج الدراسة الميدانية بالزمن الذي أجريت فيه والمقدر من 20 / 03 / 2017 إلى 23 / 04 / 2017.

**3 3** - الحدود البشرية: تستند هذه الدراسة لأراء وإجابات المهنيين في مجال المحاسبة الإدارية الحائزين على مؤهل علمي ليسانس فما فوق.

**3 4** - الحدود الموضوعية: اهتمت هذه الدراسة بالمواضيع والمحاور المرتبطة أساسا بموضوع الاتجاهات الحديثة للمحاسبة الإدارية وحوكمة الشركات، حيث تتوقف جودتها على نوعية الإجابات المتحصل عليها.

**4** - مشاكل الدراسة الميدانية: بالرغم من أهمية الاستبيان كأداة استقصاء وجمع أراء وإجابات أفراد العينة حول مواضيع ذات أهمية، ولكي تتمكن من إبراز وجهات نظرهم حول الإطار للموضوع المرتبط بالمحاسبة الإدارية وحوكمة الشركات، إلا أن الدراسة كغيرها من الدراسات لم تسلم من بعض المشاكل والقيود الشكلية والموضوعية، أهمها ما يلي:

- التجاوب السلبي لبعض أفراد العينة المستهدفين؛

- انتشار أفراد العينة في مناطق جغرافية بعيدة؛

- صعوبة تقديم التوضيحات اللازمة في حالة اللبس أو الغموض.

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية للشركات الصناعية العاملة في الجزائر

### المطلب الثاني: متغيرات الدراسة

نظر لطبيعة الموضوع المعالج فإن الدراسة الميدانية تشمل على المتغير التابع والمتغير المستقل كمايلي:

#### أولاً: المتغير التابع

يتضح لنا من النموذج المقترح أن حوكمة الشركات دالة في المحاسبة الإدارية، والتي تتضمن العناصر التالية: الاستقلالية والموضوعية، تقييم نظام الرقابة الداخلية، جودة أداء العمل، الحد من مشاكل الوكالة، الحد من اللاخلاقية الإدارة وجودة المعلومات المحاسبية.

#### ثانياً: المتغير المستقل

ويتمثل في ضوابط المحاسبة الإدارية والتي تشتمل على العوامل المتحكمة في عملها والتي تؤثر في تفعيل حوكمة الشركات، بالإضافة إلى مجالات عمل المحاسبة الإدارية والتي تساهم في تفعيل حوكمة الشركات.

#### ثالثاً: هيكل الاستبيان

تضمنت قاعدة الاستقصاء (23) سؤالاً، توزعت على قسمين (02) رئيسيين، الأول يشمل البيانات الشخصية للعيينة المدروسة تضمنت (03) أسئلة، أما القسم الثاني فيضم محورين يتعلقان بموضوع الدراسة يشملان (20) سؤالاً، يضم المحور الأول (10) سؤالاً، والمحور الثاني يضم (10) أسئلة، حيث تم تقسيمه إلى بعدين يضم كل بعد (05) أسئلة، تم إعداد الأسئلة على أساس مقياس ليكارت الخماسي الذي يحتمل خمسة إجابات، وهذا حتى يتسنى لنا تحديد آراء أفراد العينة حول أهم المواضيع التي تناولها الاستبيان، ويسهل بالتالي على الطالب ترميز وتمييز الإجابات كما هو مبين في الجدول التالي:

#### الجدول رقم(04): مقياس ليكارت الخماسي

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
(5)	(4)	(3)	(2)	(1)

**المصدر:** احمد عودة عبد المجيد، مفاهيم التقييم وقياس الأداء، الحلقة العلمية: قياس الأداء في العمل الأمني، خلال الفترة (21-2013/01/23)، الرياض، ص 11.

من خلال الجدول السابق يتضح أن مقياس ليكارت الخماسي يعطي مجال أوسع للإجابة حيث تمثل إجابة غير موافق بشدة الدرجة الأقل وصولاً إلى الدرجة الأكبر التي تمثل الإجابة موافق بشدة.

ولقد توزعت الأسئلة على قسمين رئيسيين كما يلي:

- 1- **القسم الأول:** يضم أسئلة عامة شخصية متضمنة للبيانات النوعية عن أفراد العينة وعددها ثلاثة (03) أسئلة.
- 2- **القسم الثاني:** ويتكون من محورين هما:

1- **المحور الأول:** يضم الأسئلة الممتدة من السؤال رقم (01) إلى السؤال رقم (10) وهو

محور متعلق بالمحاسبة الإدارية.

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية للشركات الصناعية العاملة في الجزائر

2 2 -المحور الثاني: يضم الأسئلة الممتدة من السؤال رقم ( 11 ) إلى السؤال رقم ( 20 ) وهو

محور متعلق بحوكمة الشركات.

رابعاً: صدق وثبات الاستبيان

لاختبار الاستبيان تم الاعتماد على ما يلي:

### 1 صدق أداة الدراسة

قبل نشر الاستبيان فقد خضع لعملية التحكيم و التحقق من صدق الأداة من خلال عرض الاستبيان على مجموعة من الأساتذة المتخصصين في المحاسبة والحوكمة (الملحق رقم (02)) ولهم خبرة طويلة في هذا المجال من جامعة الشيخ العربي التبسي -تيسة- وذلك قصد تقييمه من الجانبين الشكلي والموضوعي للبحث والتأكد من سلامة بناء الاستمارة من مختلف الجوانب خاصة:

-دقة صياغة الأسئلة وصحة العبارات؛

-التعرف على الأسئلة الغامضة؛

-توضيح بعض المشكلات المتعلقة بالتصميم والمنهجية.

وفي الأخير وبناء على الملاحظات والتوصيات حول أسئلة الاستبيان وذلك بحذف وتعديل واقتراح أسئلة جديدة ومناسبة لموضوع الدراسة، تم تدارك النقائص وتمت صياغة الاستبيان بشكل نهائي.

### 2 ثبات أداة الدراسة

يمكن التحقق من ثبات الاستبيان من خلال طريقة معامل ألفا كرونباخ ويمكن توضيحها من خلال

الجدول التالي:

**الجدول رقم (05):** يوضح اختبار ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان

معايير	عدد الفقرات	معامل الثبات
معايير الدراسة		
المحاسبة الإدارية	10	0,726%
حوكمة الشركات	10	0,721%
معامل الثبات الكلي	20	0,731%

**المصدر:** من إعداد الطالبتين بناء على نتائج التحليل الإحصائي (spss).

يلاحظ من الجدول أن معامل الثبات ألفا كرونباخ للدراسة ككل هو 0,731، وهي نسبة ثبات عالية، وعليه يمكن الاعتماد على الاستبيان كأداة لجمع البيانات والمعلومات المتعلقة بالدراسة والوثوق في النتائج المتوصل إليها إلى حد ما.

### المطلب الثالث: أدوات ووسائل جمع البيانات

يقتضي العمل الميداني مجموعة من الوسائل التي تساعد على جمع البيانات، وتتمثل جل الوسائل التي اعتمدت في البحث في الوسائل المعروفة التالية:

#### أولاً: المقابلة الشخصية

وهي أن تقوم بمقابلة أفراد العينة والتحدث إليهم عن الموضوع الذي يتم إجراء البحث فيه وبذلك فإن كمية المعلومات التي سنقوم بجمعها ستكون دقيقة إلى حد ما، إلا أن تحليلها سيكون صعباً، وعليك أن تنتبه إلى تدوين البيانات أثناء المقابلة لان أي خطأ في تدوين هذه البيانات يؤدي إلى خطأ في النتائج.<sup>(1)</sup>

#### ثانياً: الاستبيان

الاستبيان الإحصائي عبارة عن صحيفة أو كشف يتضمن عدداً من الأسئلة تتصل باستطلاع الرأي أو بخصائص أية ظاهرة متعلقة بنشاط اقتصادي أو اجتماعي أو فني أو ثقافي، ومن مجموع الإجابات عن الأسئلة نحصل على المعطيات الإحصائية التي نحن بصدد جمعها، أن لتصميم الاستبيان والأسئلة التي يتكون منها تأثيراً مباشراً على نوعية المعطيات ودرجة دقتها، لذا يحتاج التصميم إلى عناية فائقة وإلمام تام بحالة المتعلقين بالمسح الإحصائي.

ومن الجدير بالذكر أن تصميم الاستبيان يأتي بعد الانتهاء من تحديد طبيعة المعطيات الإحصائية المطلوب جمعها، والتي كما ذكرنا يتم تمثيلها بجداول تعرض الصيغة النهائية للمعطيات ولطبيعة العلاقات الإحصائية بين المتغيرات المستهدفة.<sup>(2)</sup>

#### ثالثاً: الأدوات الإحصائية

تتمثل الأدوات الإحصائية المستخدمة فيما يلي:

**1 التكرارات والنسب المئوية:** حيث استخدمت في وصف خصائص عينة الدراسة، ولتحديد الاستجابة اتجاه محاور الاستبيان وتحسب بالقانون التالي:

$$\text{النسبة المئوية} = \frac{\text{تكرار العبارة}}{100} \times 100$$

المجموع الكلي

(1) نافذ محمد بركات: التحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS، الجامعة الإسلامية، 2007، ص 08.

(2) عبد الحميد عبد المجيد البلداوي: أساليب البحث العلمي والتحليل الإحصائي "التخطيط للبحث وجمع وتحليل البيانات بدوياً وباستخدام برنامج SPSS"، دار الشروق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2007، ص 22.

2 - معامل ألفا كرونباخ: يتم استخدامه لتحديد معامل ثبات الاستبيان، ويعبر عنه بالمعادلة التالية:



حيث:

a: يمثل ألفا كرونباخ.

n: يمثل عدد الأسئلة.

$V_t$ : يمثل التباين في مجموع محاور الاستمارة.

$V_i$ : يمثل التباين لأسئلة المحاور.

### 3 - المتوسط الحسابي المرجح

يعد من أهم الأدوات الإحصائية لدى مقاييس النزعة المركزية، فقد تم استخدامه في هذه الدراسة ليساعد على التفسير والتحليل الجيد للظاهرة المدروسة، ويعبر عنه بالعلاقة التالية:



حيث:

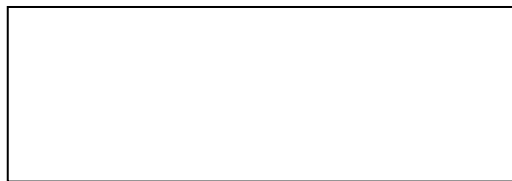
$\bar{x}$ : يمثل المتوسط الحسابي المرجح.

$x_i$ : يمثل قيمة الأسئلة.

N: يمثل عدد الأسئلة.

### 4- الانحراف المعياري

عبارة عن مؤشر إحصائي يقيس مدى التشتت في التغيرات، ويعبر عنه بالعلاقة التالية:



حيث:

$\delta$ : يمثل الانحراف المعياري؛

$x_i$ : يمثل قيمة الأسئلة؛

$\bar{x}$ : يمثل المتوسط الحسابي المرجح؛

N: يمثل عدد الأسئلة.

### 5- معامل ارتباط بيرسون

يستخدم معامل ارتباط بيرسون لتحديد مدى ارتباط متغيرات الدراسة ببعضها، وتم حسابه انطلاقا من برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (SPSS<sub>20</sub>)، حيث انه محصور ضمن المجال ( -1، 1 ) أي بين الواحد

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية للشركات الصناعية العاملة في الجزائر

الصحيح الموجب والواحد الصحيح السالب، فإذا اقتربت القيمة من الواحد الصحيح الموجب هذا يعني أن هناك علاقة طردية ذات تأثير ايجابي قوي جدا بين المتغيرات، والعكس إذا اقتربت من 0 هذا يعني أن هناك علاقة طردية ذات تأثير ايجابي ضعيف جدا بين المتغيرات، أما إذا اقتربت القيمة من الواحد الصحيح السالب هذا يعني أن هناك علاقة عكسية ذات تأثير سلبي قوي جدا بين المتغيرات والعكس إذا اقتربت من 0 فهناك علاقة عكسية ذات تأثير سلبي ضعيف جدا بين المتغيرات.

مما سبق يتضح أن مجتمع الدراسة يتمثل في مجموعة الشركات الصناعية العاملة في الجزائر، وتشكلت العينة من محاسبي الشركات محل الدراسة، كما تم الاعتماد على الاستبيان والمقابلة واستخدام البريد الالكتروني في جمع البيانات والمعلومات، حيث تضمن الاستبيان ( 23 ) سؤال مقسم إلى قسمين، تم فيه الاعتماد على مقياس ليكارت الخماسي.

كما تم تحديد طول خلايا مقياس ليكارت الخماسي ( الحدود الدنيا والعليا)، حيث تم حساب المدى ( 5-4=1) ومن ثم تقسيمه على أكبر قيمة في المقياس للحصول على طول الخلية أي (  $0,80=5/4$ ) وبعد ذلك تم إضافة هذه القيمة إلى بداية المقياس وهي واحد، وذلك لتحديد الحد الأعلى لهذه الخلية ويمكن توضيح طول الخلية من خلال الجدول التالي:

### الجدول رقم(06): يوضح طول خلايا مقياس ليكارت الخماسي

الفئة الأولى	غير موافق بشدة	من 1 إلى 1,79	منخفض جدا
الفئة الثانية	غير موافق	من 1,80 إلى 2,59	منخفض
الفئة الثالثة	محايد	من 2,60 إلى 3,39	متوسط
الفئة الرابعة	موافق	من 3,40 إلى 4,19	مرتفع
الفئة الخامسة	موافق بشدة	من 4,20 إلى 5	مرتفع جدا

المصدر: من إعداد الطالبتين بناء على معلومات التحليل الإحصائي spss.

من خلال الجدول السابق يتضح أن طول الخلية يساوي ( 0,80) في كل فئة وذلك لتحديد الحد الأدنى والمتوسط والأعلى لهذه الخلية في مقياس ليكارت الخماسي.



## الفصل الثالث: دراسة ميدانية للشركات الصناعية العاملة في الجزائر

### المبحث الثاني: عرض، تحليل واختبار الفرضيات

يتضمن هذا المبحث عرض وتفسير النتائج ومناقشتها واختبار الفرضيات من خلال ما تم التوصل إليه في أدوات الدراسة، وهذا بهدف معرفة دور المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات في مجموعة من الشركات الصناعية العاملة في الجزائر.

### المطلب الأول: تحليل البيانات الديمغرافية لعينة الدراسة

تم توزيع استمارات الاستبيان والتعرف على الخصائص الديمغرافية لعينة الدراسة وتحليلها كما يلي:

#### أولاً: متغير القطاع

يمثل الجدول التالي توزيع عينة الدراسة حسب متغير القطاع كما يلي:

**الجدول رقم (07):** توزيع عينة الدراسة حسب متغير القطاع

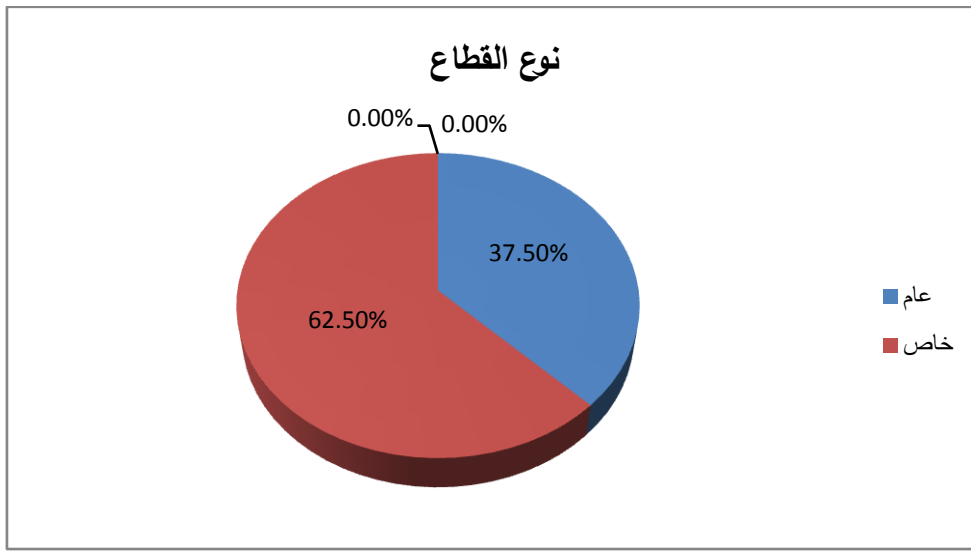
القطاع	التكرار	النسبة %
عام	12	37,5
خاص	20	62,5
المجموع	32	100

المصدر: تم إعدادها بناءً على التحليل الإحصائي spss.

من الجدول السابق يتضح توزيع النسب حسب متغير القطاع للعينة من محاسبين مجموع شركات صناعية عاملة في الجزائر، حيث أن أغلب شركات العينة ذات قطاع خاص بنسبة 62,5% مقابل 37,5% وعليه فإن عينة الدراسة شملت القطاع الخاص أكثر من القطاع العام.

كما هو موضح في الشكل التالي:

**الشكل رقم (03):** توزيع عينة الدراسة حسب متغير القطاع



المصدر: تم إعدادها بناءً على معطيات الجدول رقم (06).

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية للشركات الصناعية العاملة في الجزائر

### ثانيا: متغير نوع الشركة

يظهر توزيع العينة نوع الشركة من خلال الجدول التالي:

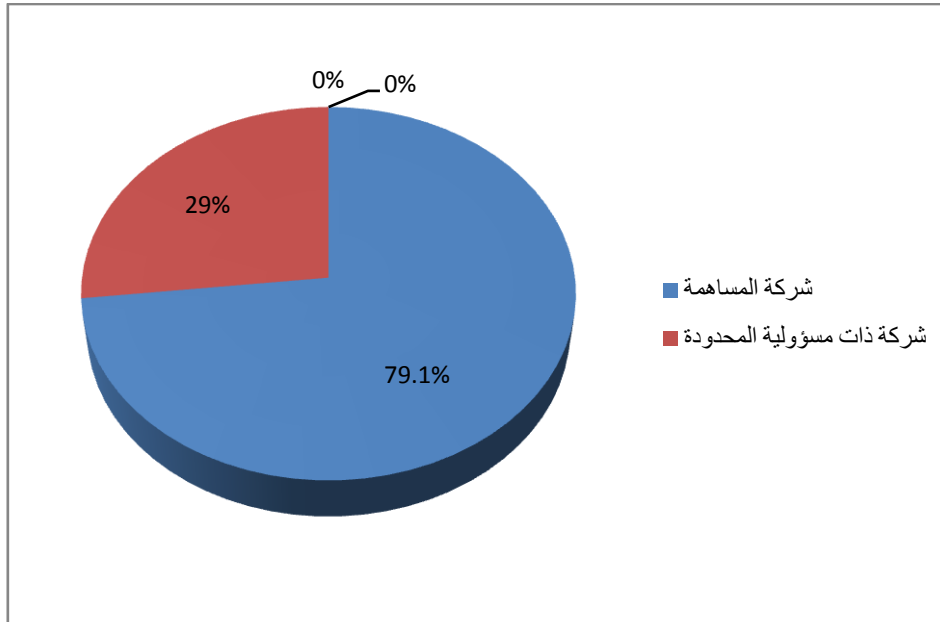
**الجدول رقم (08):** توزيع عينة الدراسة حسب متغير نوع الشركة

نوع الشركة	التكرار	النسبة %
شركة مساهمة	09	28,1
شركة ذات مسؤولية محدودة	23	71,9
المجموع	32	100

**المصدر:** تم إعدادها بناء على التحليل الإحصائي spss.

يلاحظ من خلال الجدول أن نسبة 71,9% شركات ذات مسؤولية محدودة، أما شركات المساهمة بنسبة 28,1%، وهذا يدل على أن أغلبية الشركات محل الدراسة شركات ذات مسؤولية محدودة. ويلخص الشكل التالي أهم المعطيات:

**الشكل رقم (04):** توزيع عينة الدراسة حسب متغير نوع الشركة



**المصدر:** تم إعدادها بناء على معطيات الجدول رقم (07).

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية للشركات الصناعية العاملة في الجزائر

### ثالثا: متغير أقدمية المؤسسة

يمثل الجدول التالي توزيع أفراد العينة حسب متغير أقدمية المؤسسة كما يلي:

**الجدول رقم (09):** توزيع أفراد العينة حسب متغير أقدمية المؤسسة

أقدمية المؤسسة	التكرار	النسبة %
من 10 إلى 15 سنة	08	25,00
من 15 إلى 20 سنة	05	15,60
من 20 سنة فما فوق	19	59,40
المجموع	32	100

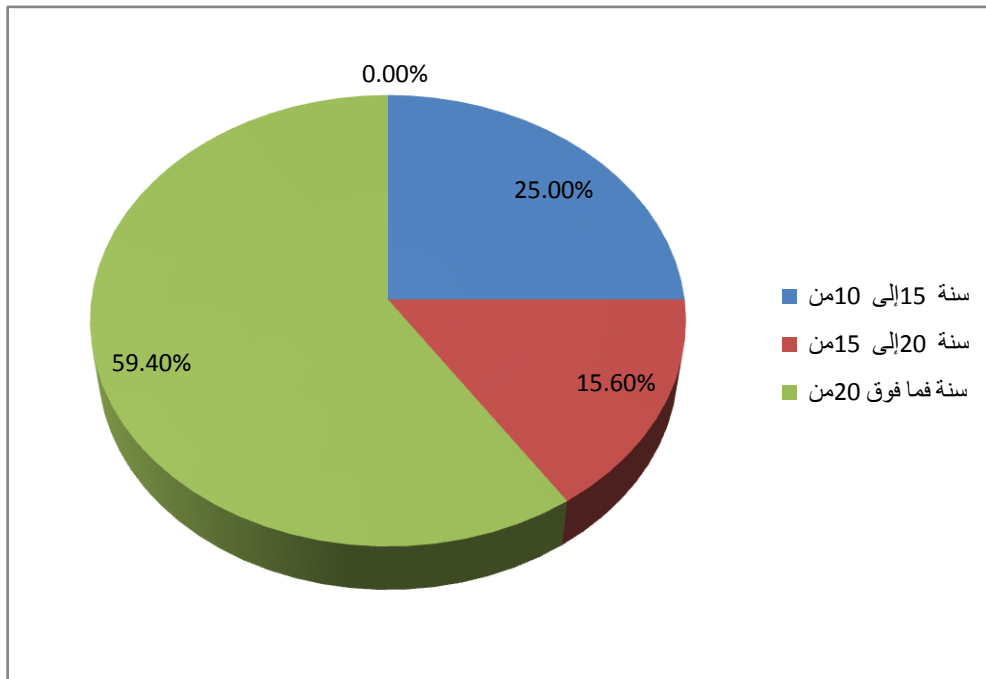
**المصدر:** تم إعدادها بناء على التحليل الإحصائي .spss.

من خلال الجدول يتضح أن توزيع النسب حسب متغير أقدمية المؤسسة للعينة حيث نجد أن أغلب الشركات

الصناعية العاملة في الجزائر لديهم خبرة طويلة (أكثر من 20 سنة).

والشكل التالي يوضح توزيع عينة الدراسة حسب أقدمية المؤسسة:

**الشكل رقم (05):** توزيع العينة حسب أقدمية المؤسسة



**المصدر:** تم إعدادها بناء على معطيات الجدول رقم (09).

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية للشركات الصناعية العاملة في الجزائر

### المطلب الثاني: عرض وتحليل نتائج الدراسة

يتم عرض البيانات الأساسية والتي تمثل استجابات أفراد العينة نحو متغيرات الدراسة المتمثلة في الإستمارة، وقد تم الاستعانة ببرنامج الحزمة الإحصائية spss.

أولاً: إستجابات أفراد العينة نحو أساليب المحاسبة الإدارية

تم إختبار بيانات المحور الأول من خلال الفقرات من (1- 10) من حيث المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والجدول التالي يوضح ذلك.

**الجدول رقم (10):** إستجابات أفراد العينة في إستخدام أساليب المحاسبة الإدارية

رقم العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة	غير موافق	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	الدلالة
01	التكرار	11	20	1	0	4,31	0,535	01	مرتفع جدا
	النسبة%	34,4	62,5	3,1	0				
02	التكرار	0	20	8	4	3,50	0,718	08	مرتفع
	النسبة%	0	62,5	25	12,5				
03	التكرار	2	25	4	1	3,87	0,553	02	مرتفع
	النسبة%	6,3	78,1	12,5	3,1				
04	التكرار	3	15	11	2	3,53	0,879	07	مرتفع
	النسبة%	9,4	46,9	34,4	6,3				
05	التكرار	1	23	7	1	3,75	0,567	04	مرتفع
	النسبة%	3,1	71,9	21,9	3,1				
06	التكرار	1	18	12	1	3,59	0,614	05	مرتفع
	النسبة%	3,1	56,3	37,5	3,1				
07	التكرار	3	21	7	1	3,81	0,644	03	مرتفع
	النسبة%	9,4	65,6	21,9	3,1				
08	التكرار	2	16	7	7	3,40	0,910	09	مرتفع
	النسبة%	6,3	50	21,9	21,9				
09	التكرار	1	18	10	3	3,53	0,717	06	مرتفع
	النسبة%	3,1	56,3	31,3	9,4				
10	التكرار	0	13	10	6	3,03	0,999	10	متوسط

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية للشركات الصناعية العاملة في الجزائر

				9,4	18,8	31,3	40,6	0	النسبة %
مرتفع		0,7136	3,632	المجموع					

**المصدر:** من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج تحليل spss.

يتضح من الجدول أن إستجابات أفراد العينة نحو مدى إستخدام الشركات للأساليب المحاسبية الإدارية تتجه نحو الموافقة بنسب عالية، حيث بلغ المتوسط الحسابي لجميع فقرات المجال ( 3,632 )، كما أكدت النتائج المسجلة في الإنحرافات المعيارية أن هناك فروق ضعيفة في إجابات أفراد عينة الدراسة، حيث بلغت فقرات المجال (0,713)، مما يعني أن المحاسبين لديهم إجماع على أن هناك مستوى مرتفع لمحاوّر أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية العاملة في الجزائر، ويمكن توضيح المتوسط الحسابي والإنحراف المعياري لكل فقرة من فقرات المجال من خلال ما يلي:

**العبارة رقم (01):** يتوفر قسم المحاسبة على الإمكانيات المادية والمالية والبشرية حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة 4,31 وإنحراف معياري قيمته ( 0,535 )، وإحتلت العبارة المرتبة الأولى بدرجة قبول مرتفع جدا، وهي نسبة جيدة جدا مما يدل أن الشركات تتوفر بها قسم للمحاسبة بإمكانيات مالية ومادية وبشرية من أجل أداء مهامها بالشكل اللازم.

**العبارة رقم (02):** يتم إستخدام المحاسبة الإدارية في وضع الخطط والسياسات العامة للشركة، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة ( 3,50 ) والإنحراف المعياري قيمته ( 0,718 )، وإحتلت العبارة المرتبة الثامنة بدرجة قبول مرتفع، مما يدل على أن الشركات تقوم بإستخدام المحاسبة الإدارية في وضع الخطط والسياسات العامة لها من أجل ضمان إستمرارية الشركة.

**العبارة رقم (03):** يتم الإعتماد على مشاركة جميع المستويات في إعداد الموازنات، حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة ( 3,87 ) والإنحراف المعياري ( 0,553 )، وإحتلت المرتبة الثانية بدرجة قبول مرتفع، وبالتالي فإن الشركات تقوم بمشاركة جميع المستويات في إعداد الموازنات من أجل وضع صورة شاملة لوضعية تكاليف الشركة.

**العبارة رقم (04):** تستخدم الشركة أسلوب الموازنات في عملية التخطيط للإنتاج والرقابة عليه حيث بلغ المتوسط الحسابي لهذه العبارة ( 3,53 ) والإنحراف المعياري ( 0,879 ) وإحتلت المرتبة السابعة بدرجة قبول مرتفع، وبالتالي فإن الشركات تقوم بإستخدام أسلوب الموازنات في التخطيط للإنتاج والرقابة عليه من أجل ضمان جودة المنتج.

**العبارة رقم (05):** يتم استخدام أسلوب تحليل التعادل في التخطيط واتخاذ القرارات، حيث بلغ المتوسط الحسابي ( 3,75 ) والإنحراف المعياري ( 0,567 )، وإحتلت العبارة المرتبة الرابعة بدرجة قبول مرتفع، وبالتالي فإن الشركات تقوم بإستخدام أسلوب تحليل التعادل في التخطيط واتخاذ القرارات وذلك بفحص العلاقة بين حجم النشاط والكلفة والربح للوصول إلى مستوى النشاط الأمثل.

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية للشركات الصناعية العاملة في الجزائر

**العبارة رقم (06):** يتم استخدام أسلوب التكاليف المعيارية والفعلية لتوفير المعلومات اللازمة لعمليات التخطيط واتخاذ القرارات، حيث بلغ المتوسط الحسابي ( 3,59 ) وانحراف معياري ( 0,614 )، واحتلت العبارة المرتبة الخامسة بدرجة قبول مرتفع، وبالتالي فإن الشركات تقوم باستخدام أسلوب التكاليف المعيارية وأسلوب التكاليف الفعلية لتوفير المعلومات اللازمة لعمليات التخطيط واتخاذ القرارات من أجل المفاضلة بين البدائل المتاحة.

**العبارة رقم (07):** تؤمن إدارة الشركات أن الجودة هي مقياس لتطور الشركة، حيث بلغ المتوسط الحسابي (3,81) والانحراف المعياري (0,644)، واحتلت العبارة المرتبة الثالثة بدرجة قبول مرتفع، وبالتالي فإن الشركات ترى بضرورة الأخذ بالجودة كمقياس لتطورها.

**العبارة رقم (08):** لدى الشركات دراية كافية بأسلوب إدارة الجودة الشاملة في الإنتاج حيث بلغ المتوسط الحسابي (3,40) والانحراف المعياري (0,910)، واحتلت العبارة المرتبة التاسعة بدرجة قبول مرتفع، وبالتالي فإن الشركات على دراية بأسلوب إدارة الجودة الشاملة مما يدل على أن الشركات مطلعة على الأساليب الإدارية الحديثة في التخطيط واتخاذ القرارات.

**العبارة رقم (09):** للشركات معرفة بأسلوب الإنتاج في الوقت المحدد، حيث بلغ المتوسط الحسابي ( 3,53 ) والانحراف المعياري (0,717)، واحتلت العبارة المرتبة السادسة بدرجة قبول مرتفع، وبالتالي فإن الشركات على اطلاع على أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد، وهذا يدل على ضرورة ضبط توقيت إستلام المواد ووقت بدء استخدامها في عملية الإنتاج.

**العبارة رقم (10):** يتم استخدام أسلوب المحاسبة الإدارية على أساس الأنشطة، حيث بلغ المتوسط الحسابي (3,03) والانحراف المعياري ( 0,999 )، واحتلت المرتبة العاشرة بدرجة قبول متوسط، وبالتالي فإن الشركات تستخدم أسلوب الإنتاج على أساس الأنشطة

**ثانياً: إستجابات أفراد العينة نحو حوكمة الشركات**

تم إختيار بيانات المحور من خلال الفقرات ( 11-20 ) من خلال المتوسط الحسابي والانحراف المعياري والجدول الموالي يوضح ذلك.

**الجدول رقم (11):** إستجابات أفراد العينة نحو حوكمة الشركات

رقم العبارة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الرتبة	الدلالة
11	7	13	7	5	0	3,68	0,997	07	مرتفع
	21,9	40,6	21,9	15,6	0				
12	4	24	2	2	0	3,93	0,669	03	مرتفع
	12,5	75	6,3	6,3	0				
	0	21	9	1	1	3,56	0,715	08	مرتفع

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية للشركات الصناعية العاملة في الجزائر

				14	3,1	28,1	65,6	0	النسبة %	13
مرتفع	01	0,618	4,06	0	1	2	23	6	التكرار	14
				0	3,1	6,3	71,9	18,8	النسبة %	
مرتفع	09	0,915	3,53	2	2	6	21	1	التكرار	15
				6,3	6,3	18,8	65,6	3,1	النسبة %	
مرتفع		0,782	3,75	الإفصاح والشفافية						
مرتفع	06	0,567	3,75	0	0	10	20	2	التكرار	16
				0	0	31,3	62,5	6,3	النسبة %	
منخفض	10	0,915	2,46	4	14	9	5	0	التكرار	17
				12,5	43,8	28,1	15,6	0	النسبة %	
مرتفع	05	0,470	3,81	0	1	4	27	0	التكرار	18
				0	3,1	12,5	48,4	0	النسبة %	
مرتفع	02	0,594	4,03	0	0	5	21	6	التكرار	19
				0	650	15,6	65,6	18,8	النسبة %	
مرتفع	04	0,640	3,90	0	0	8	19	5	التكرار	20
				0	0	25	59,4	15,6	النسبة %	
مرتفع		0,637	3,59	الأطراف ذات العلاقة (مجلس الإدارة، أصحاب المصالح، المساهمين)						
مرتفع		0,71	3,67	المجموع						

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على نتائج تحليل spss.

يظهر من خلال الجدول إجابات محاسبي الشركات محل الدراسة انه يوجد مستوى مرتفع نسبيا فيما يتعلق بجميع محاور حوكمة الشركات حيث بلغ المتوسط الحسابي لجميع فقرات المحور ( 3,67)، كما تم تسجيل مستوى مرتفع فيما يتعلق بالمحورين الفرعيين، وقد سجلت أكبر المتوسطات في محور بعد الإفصاح والشفافية بقيمة (3,75) وهو مستوى مرتفع، كما أكدت النتائج المسجلة في الانحرافات المعيارية أن إجابات أفراد العينة تتفق في مجملها، حيث بلغت قيمة الانحراف المعياري لجميع فقرات المحور ( 0,71) مما يعني أن المحاسبين في الشركات محل الدراسة لديهم إجماع على أن هناك مستوى مرتفع في تفعيل حوكمة الشركات في الشركات الصناعية في الجزائر.

ويتم توضيح النتائج الكلية للمحورين الفرعيين كما يلي:

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية للشركات الصناعية العاملة في الجزائر

**العبارة رقم (11):** يتم الإفصاح عن بنود المركز المالي بالقدر الكافي، حيث بلغ المتوسط الحسابي ( 3,68 ) وانحراف معياري بقيمة (0,997)، واحتلت العبارة المرتبة السابعة بدرجة قبول مرتفع، وبالتالي فإنه يتم الإفصاح عن بنود المركز المالي في الشركات بالقدر الكافي.

**العبارة رقم (12):** تتوفر قنوات لنشر المعلومات تتسم بالعدالة بين جميع الأطراف ذات العلاقة، حيث بلغ المتوسط الحسابي ( 3,93 ) وانحراف معياري بقيمة (0,669)، واحتلت المرتبة الثالثة بدرجة قبول مرتفع، وهذا يعني أن الشركات تهتم بنشر المعلومات بكل عدالة بين جميع الأطراف من أجل إضفاء المصداقية والشفافية.

**العبارة رقم (13):** توجد مصلحة التدقيق الداخلي بالتنسيق مع مصلحة التدقيق الخارجي، حيث بلغ المتوسط الحسابي ( 3,56 ) وانحراف معياري بقيمة ( 0,715 )، واحتلت المرتبة الثامنة بدرجة قبول مرتفع، وبالتالي فالشركات تحرص على التنسيق بين اللجنة الداخلية والخارجية للتدقيق.

**العبارة رقم (14):** تتعاقد المؤسسة مع مدقق خارجي من أجل رأي فني مستقل، حيث بلغ المتوسط الحسابي (4,06) وانحراف معياري بقيمة (0,618)، واحتلت العبارة المرتبة الأولى بدرجة قبول مرتفع، وبالتالي فالشركات تتعاقد مع مدقق خارجي من أجل رأي فني محايد ومستقل يساهم في مصداقية القوائم المالية والغير مالية.

**العبارة رقم (15):** تنشر المؤسسة معلومات مالية وغير مالية عبر وسائط مختلفة (ورقية وإلكترونية)، حيث بلغ المتوسط الحسابي (3,53) وانحراف معياري بقيمة (0,915)، واحتلت العبارة المرتبة التاسعة بدرجة قبول مرتفع، وبالتالي فالشركات تنتشر معلومات مالية وغير مالية عبر وسائط مختلفة (ورقية وإلكترونية)، وهذا من أجل التواصل مع المساهمين وأصحاب المصلحة الآخرين.

**العبارة رقم (16):** تضمن الشركة التعامل بطريقة عادلة بين المساهمين، حيث بلغ المتوسط الحسابي ( 3,75 ) وانحراف معياري بقيمة (0,567) واحتلت المرتبة السادسة بدرجة قبول مرتفع، وبالتالي فالشركات تضمن التعامل بعدالة بين المساهمين من أجل ضمان حقوقهم في الشركة.

**العبارة رقم (17):** يتم الفصل بين رئيس مجلس الإدارة والمدير العام، حيث بلغ المتوسط الحسابي ( 2,46 ) وانحراف معياري قيمته (0,915)، واحتلت المرتبة العاشرة بدرجة منخفض، وبالتالي فالفصل بين رئيس مجلس الإدارة والمدير العام يكاد لا يكون وهذا يعني أن الشركات العاملة في الجزائر لا تقوم بفصل رئيس مجلس الإدارة والمدير العام.

**العبارة رقم (18):** يعتبر مجلس الإدارة مستقلاً، إذ يحتوي على أعضاء مستقلين نسبتهم 50 بالمئة، حيث بلغ المتوسط الحسابي ( 3,81 ) وانحراف معياري بقيمة ( 0,470 ) واحتلت المرتبة الخامسة بدرجة قبول مرتفع، وبالتالي فمجلس الإدارة بالشركات مستقل.

**العبارة رقم (19):** يعمل مجلس الإدارة على تحقيق القدر اللازم للمساءلة والمتابعة من خلال نظام فعال، حيث بلغ المتوسط الحسابي ( 4,03 ) وانحراف معياري بقيمة ( 0,594 ) واحتلت المرتبة الثانية بدرجة قبول مرتفع، وبالتالي فمجلس الإدارة بالشركات يعمل على تحقيق القدر اللازم للمساءلة من أجل ضمان التطبيق الجيد لمبادئ حوكمة الشركات.



## الفصل الثالث: دراسة ميدانية للشركات الصناعية العاملة في الجزائر

العبارة رقم (20): يؤكد إطار حوكمة الشركات على حقوق أصحاب المصالح، حيث بلغ المتوسط الحسابي (3,90)، وانحراف معياري بقيمة (0,640)، واحتلت المرتبة الرابعة بدرجة قبول مرتفع، وبالتالي فالشركات تؤكد على ضرورة تحقيق مبدأ حوكمة الشركات بالحفاظ على حقوق أصحاب المصالح.

### المطلب الثالث: نتائج اختبار فرضيات الدراسة

يتضمن هذا المطلب عرض وتفسير النتائج ومناقشتها من خلال ما تم التوصل إليه في أدوات الدراسة من أجل معرفة العلاقة بين المحاسبة الإدارية وحوكمة الشركات من خلال (الإفصاح والشفافية، الأطراف ذات العلاقة) في مجموعة من الشركات الصناعية العاملة في الجزائر، حيث سيتم اختبار مجموعة من الفرضيات.

### أولاً: اختبار التوزيع الطبيعي (اختبار "كولمجروف - سيمرنوف")

يتمثل جدول التوزيع الطبيعي من خلال الجدول الآتي:

#### الجدول رقم (12): نتائج اختبار التوزيع الطبيعي

محتوى القسم	قيمة الاختبار Z	مستوى المعنوية	محاور الاستبيان
المحاسبة الإدارية	0,665	0,768	المحور الأول
حوكمة الشركات	0,855	0,458	المحور الثاني

المصدر: يتم إعدادها بناء على نتائج التحليل الإحصائي spss.

تم إجراء اختبار كولمجروف-سيمرنوف للتحقق من مدى إتباع البيانات التوزيع الطبيعي كاختبار ضروري للفرضيات لأن معظم الاختبارات العلمية تشترط أن يكون توزيع البيانات طبيعياً، والذي تم بعد توزيع كل الاستثمارات وجمعها من عينة الدراسة، ويوضح الجدول السابق نتائج الاختبار حيث أن قيمة مستوى الدلالة لكل جزء في الاستبيان أكبر من 0,05 ( $sig > 0,05$ ) وهذا يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

### ثانياً: الفرضية الرئيسية

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة الإدارية ودورها في تفعيل حوكمة الشركات.

سيتم اختبار إحدى الفرضيتين الآتيتين:

1 الفرضية الصفرية ( $H_0$ ): لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة الإدارية ودورها في تفعيل حوكمة الشركات.

2 الفرضية البديلة ( $H_1$ ): توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة الإدارية ودورها في تفعيل حوكمة الشركات.

وبالتالي فإنه حسب نتائج برنامج Spss20 إذا كانت القيمة الإحتمالية ( $p$ -value) أقل من مستوى الدلالة  $a=0,05$  فإنه يتم رفض الفرضية الصفرية وقبول الفرضية البديلة، وفي هذه الدراسة وحسب نتائج Spss20 (حسب الملحق رقم 04) فإنه يتم قبول الفرضية كفرضية رئيسية للدراسة، والتي تفيد بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة الإدارية وحوكمة الشركات في مجموعة من الشركات الصناعية

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية للشركات الصناعية العاملة في الجزائر

العاملة في الجزائر، وذلك من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، يمكن توضيح معامل الارتباط بين المتغيرين المستقل والتمثل في المحاسبة الإدارية والمتغير التابع وهو حوكمة الشركات في الجدول التالي:

**الجدول رقم(13):** يوضح معامل ارتباط بيرسون بين المحاسبة الإدارية وحوكمة الشركات

المتغير المستقل	المتغير التابع	معامل الارتباط بيرسون	القيمة الاحتمالية Sig	معامل التحديد R <sup>2</sup>
المحاسبة الإدارية	حوكمة الشركات	0,228	0,006	0,478

**المصدر:** تم إعدادها بناء على نتائج التحليل الإحصائي spss.

من خلال الجدول السابق يتضح وجود علاقة ارتباطيه بين المحاسبة الإدارية وحوكمة الشركات في مجموعة من الشركات الصناعية العاملة في الجزائر، فالنتائج تشير إلى أن معامل الارتباط يساوي (0,228)، وهذا يشير إلى وجود علاقة ارتباط ايجابية، كما أن القيمة الاحتمالية تساوي ( 0,006) وهي اقل من مستوى الدلالة ( 0,05)، كما جاءت نتائج معامل التحديد مساوية لي ( 0,478) من التغيرات التي تطرأ على المتغير التابع (حوكمة الشركات) تعود للمتغير المستقل (المحاسبة الإدارية)، والنسبة المتبقية فهي تعود لمتغيرات أخرى، وبالتالي تتأكد صحة الفرضية الرئيسية بأنه توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة الإدارية ودورها في تفعيل حوكمة الشركات أي أن هناك علاقة ايجابية ذات دلالة إحصائية لدور المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات من وجهة نظر أفراد العينة محل الدراسة.

### ثالثا: الفرضيات الفرعية

تنقسم الفرضية الرئيسية إلى فرضيتين فرعيتين، ويمكن توضيح النتائج من خلال الجدول التالي:

**الجدول رقم(14):** نتائج اختبار الفرضيات الفرعية

المتغير المستقل	المتغيرات التابعة	معامل الارتباط بيرسون	معامل التحديد R <sup>2</sup>	القيمة الاحتمالية Sig
المحاسبة الإدارية	الإفصاح والشفافية	0,353	0,124	0,048
	الأطراف ذات العلاقة	0,360	0,129	0,043

**المصدر:** تم إعدادها بناء على نتائج التحليل الإحصائي spss.

من خلال الجدول السابق يتضح وجود علاقة بين المتغير المحاسبة الإدارية وحوكمة الشركات في الشركات محل الدراسة، حيث تم تقسيم الفرضيات الفرعية إلى ما يلي:

### 1 الفرضية الفرعية الأولى

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أساليب المحاسبة الإدارية والرفع من مستوى الشفافية والإفصاح المحاسبي في الشركة والتي تعتبر مبدأ من مبادئ حوكمة الشركات في مجموعة من الشركات الصناعية العاملة في الجزائر، من وجهة نظر أفراد العينة محل الدراسة.

يتضح من النتائج في الجدول (14)، أن معامل الارتباط بين دور المحاسبة الإدارية وتفعيلها لمبدأ الإفصاح والشفافية كأهم مبدأ لحوكمة الشركات في مجموعة من الشركات الصناعية العاملة بالجزائر محل الدراسة، إذ بلغ معامل الارتباط بين المتغيرين (0,353)، وهو ما يشير إلى وجود علاقة طردية بين دور المحاسبة الإدارية ومبدأ الإفصاح والشفافية، كما أن القيمة الاحتمالية (Sig) تساوي (0,048) وهي أقل من مستوى الدلالة 0,05 وهذا دليل على أن الإفصاح والشفافية عنصر أساسي وبارز توليه الشركات محل الدراسة إهتماما.

كما جاءت نتائج معامل التحديد يساوي  $R^2$  (0,124) مما يعني نسبة (12,4%) من التغيرات التي تطرأ على مبدأ الإفصاح والشفافية تعود لدور المحاسبة الإدارية، وبذلك تتأكد صحة الفرضية الأولى والتي تبين وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة الإدارية ومبدأ الشفافية والإفصاح من وجهة نظر أفراد العينة، ويظهر ذلك من خلال التزام مجموعة الشركات بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الأمر الذي انعكس على مبدأ الإفصاح والشفافية من خلال الإفصاح عن المعلومات اللازمة والضرورية بكل مصداقية وشفافية.

### 2 الفرضية الفرعية الثانية

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أساليب المحاسبة الإدارية وعلاقتها بباقي الأطراف ذات العلاقة والتي تعتبر عاملا أساسيا في دعم حوكمة الشركات في مجموعة من الشركات الصناعية العاملة في الجزائر من وجهة نظر أفراد العينة محل الدراسة.

يتضح من النتائج في الجدول (14)، أن معامل الارتباط بين دور المحاسبة الإدارية وعلاقتها بالأطراف ذات العلاقة (المساهمين، مجلس الإدارة وأصحاب المصالح) في مجموعة من الشركات الصناعية العاملة في الجزائر محل الدراسة يساوي (0,360)، وهو ما يشير إلى وجود علاقة طردية ضعيفة بين أساليب المحاسبة الإدارية والأطراف ذات العلاقة، كما أن القيمة الإحصائية (Sig) تساوي (0,043) وهي أقل من مستوى الدلالة (0,05)، كما جاءت نتائج معامل التحديد  $R^2$  مساوية لـ (0,129) مما يعني أن نسبة (12,9%) من التغيرات التي تطرأ على أهم الأطراف ذات العلاقة تعود لدور المحاسبة الإدارية، وبذلك تتأكد صحة الفرضية الثانية والتي تفيد بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين أساليب المحاسبة الإدارية ومبادئ حوكمة الشركات من وجهة نظر أفراد العينة، ويظهر ذلك من خلال التزام مجموعة الشركات بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية من خلال إفصاح المجال أمام الأطراف ذات العلاقة من خلال حفظ حقوق المساهمين وتحديد واجباتهم القانونية، واختيار أعضاء مجلس الإدارة والإعتراف بحقوق أصحاب المصالح التي ينشئها القانون وتشجيع التعاون بينهم.

## الفصل الثالث: دراسة ميدانية للشركات الصناعية العاملة في الجزائر

مما سبق تم عرض وتحليل النتائج المتعلقة بالبيانات الشخصية لعينة الدراسة والمتمثلة في مجموعة الشركات، إضافة إلى تحليل بيانات متغيرات الدراسة، وتم اختبار الفرضية الرئيسية والفرضيات الفرعية وتحليل النتائج المتوصل إليها، كما تم إجراء اختبار (كولمجروف - سيمرنوف) للتحقق من مدى إتباع البيانات للتوزيع الطبيعي، إضافة إلى ذلك تم إجراء اختبار متعلق بوجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة الإدارية وحوكمة الشركات من وجهة نظر أفراد العينة محل الدراسة في الشركات الصناعية العاملة في الجزائر.

### خلاصة الفصل الثالث

استهدف هذا الفصل الدراسة الميدانية بشكل أساسي المتمثلة في دراسة دور المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات من وجهة نظر محاسبي مجموعة من الشركات الصناعية العاملة في الجزائر، تم التطرق إلى تقديم عام للمؤسسات الاقتصادية بمختلف وظائفها وأهدافها وتصنيفاتها المتعددة حسب عدة معايير. وقد تم التحضير للدراسة الميدانية من خلال عينة من مجموعة الشركات الصناعية تم الاعتماد على الاستبيان والمقابلة في جمع البيانات والمعلومات، حيث استخدم فيها مقياس ليكارت الخماسي واثبات صدق الاستبيان بناء على معامل الفا كرونباخ، وذلك باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (Spss20) وبرنامج (Excel2013) لتحليل نتائج الاستبيان، كما تم الوصف الإحصائي لعينة الدراسة من خلال عرض وتحليل النتائج المتعلقة بالبيانات الديموغرافية وكذلك البيانات الأساسية المتمثلة في استجابات أفراد العينة نحو فعالية المحاسبة الإدارية في تطبيق حوكمة الشركات ومحاورها الفرعية، وقد تم التوصل من خلال تحليل النتائج أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي، كما تم التوصل من خلال اختبار فرضيات الدراسة إلى وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة الإدارية وحوكمة الشركات من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.

الخاتمة العامة

## الخاتمة العامة

للمحاسبة الإدارية أهمية بالغة من خلال ما تقدمه داخل الشركات من معلومات محاسبية مهمة في التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات، مما يساعد الشركات على التطبيق الفعال للحوكمة من أجل زيادة الإفصاح والشفافية خاصة في البيانات والمعلومات المالية وغير المالية للحد من الفساد المالي والإداري في الشركات.

### أولاً: نتائج الدراسة النظرية

تتمثل أهم النتائج النظرية فيما يلي:

- 1 تهدف المحاسبة الإدارية إلى توفير المعلومة المالية للإدارة من أجل المساعدة في التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات ينعكس بالإيجاب على أداء مختلف الأنشطة بكفاءة وفعالية.
- 2 للمحاسبة الإدارية علاقة بينها وبين مختلف العلوم الأخرى سواء أكانت محاسبية أو غير محاسبية.
- 3 أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية أو الحديثة دور كبير وفعال في زيادة ورفع كفاءة الشركات.
- 4 تمثل حوكمة الشركات النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال الشركة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسؤولية والنزاهة.
- 5 لحوكمة الشركات مبادئ تقوم عليها والتي تم إصدارها من طرف منظمة التعاون والتنمية، كما أن تطبيق آليات الحوكمة يعمل على إرساء محدداتها، بحيث يعتمد نجاحها على تضافر جهود الأطراف المعنية.
- 6 يعد الإفصاح والمالي والشفافية من المبادئ الأساسية لحوكمة الشركات التي تساهم في التطبيق الجيد لأساليب المحاسبة الإدارية سواء التقليدية أو الحديثة.

### ثانياً: نتائج الدراسة التطبيقية

تتمثل أهم نتائج الدراسة التطبيقية فيما يلي:

- 1 بينت نتائج الدراسة أن الشركات الصناعية في الجزائر تطبق أساليب المحاسبة التقليدية والحديثة.
- 2 -بينت نتائج الدراسة أن تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة يساهم في زيادة فعالية حوكمة الشركات.
- 3 تقوم الشركات بتطبيق مبادئ حوكمة الشركات حيث بينت النتائج أن الشركات تقوم بتدعيم عنصر الإفصاح والشفافية في المعاملات التي تقوم بها الشركات سواء داخلية أو خارجية مالية أو غير مالية.
- 4 للمحاسبة الإدارية دور كبير في زيادة فعالية حوكمة الشركات من خلال تطبيق مبادئ حوكمة الشركات المتعلقة بالإفصاح والشفافية والمعاملة العادلة بين الأطراف أصحاب المصالح في الشركات.
- 5 تضمن الشركات التعامل بطريقة عادلة بين المساهمين ويعمل مجلس الإدارة على تحقيق القدر اللازم للمساءلة والمتابعة من خلال أنظمة فعالة.

ثالثا: اختبار الفرضيات

تم اختبار صحة الفرضيات على النحو التالي:

1 الفرضية الرئيسية

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة الإدارية ودورها في تفعيل حوكمة الشركات من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، وذلك من خلال قياس التكاليف والإفصاح عنها في القوائم المالية وغير مالية وكيفية معالجتها محاسبيا، مما يساهم في تفعيل حوكمة الشركات ونجاح الشركات اقتصاديا وإداريا، وهو ما يثبت صحة الفرضية التي تنص على وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة الإدارية وحوكمة الشركات.

2 الفرضيات الفرعية

بناء على النتائج السابقة تم اختبار صحة الفرضيات الفرعية الموالية:

2-1- الفرضية الفرعية الأولى

توجد علاقة توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أساليب المحاسبة الإدارية والرفع من مستوى الشفافية والإفصاح المحاسبي في الشركة والتي تعتبر مبدأ من مبادئ حوكمة الشركات من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة، وذلك من خلال التزام الشركات بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وهو ما ينعكس على مبدأ الإفصاح والشفافية من خلال الإفصاح عن المعلومات اللازمة والضرورية بكل مصداقية وشفافية، وهو ما يثبت صحة الفرضية التي تنص على وجود علاقة بين أساليب المحاسبة الإدارية بالإفصاح والشفافية.

2-2- الفرضية الفرعية الثانية

توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين أساليب المحاسبة الإدارية وعلاقتها بباقي الأطراف ذات العلاقة والتي تعتبر عاملا أساسيا في دعم حوكمة الشركات، والتي تعتبر عاملا أساسيا في دعم حوكمة الشركات في مجموعة من الشركات الصناعية العاملة في الجزائر من وجهة نظر أفراد العينة محل الدراسة، وهو ما يثبت صحة الفرضية الثانية التي تنص على وجود علاقة بين أساليب المحاسبة الإدارية والأطراف ذات العلاقة من مساهمين، مجلس الإدارة وأصحاب المصالح.

رابعا: التوصيات والمقترحات

تتمثل أهم التوصيات والمقترحات نحو الدراسة فيما يلي:

- 1 تنمية الوعي لدى مسيري الشركات الصناعية في الجزائر بأهمية تطبيق أدوات المحاسبة الإدارية لما تقدم من فرص نحو التطور.
- 2 تحسين وتطوير النظم المحاسبية والإدارية لتواكب التطور الحاصل في نظم التسيير الحديثة.
- 3 ضرورة توعية الجهاز الإداري في الشركات الجزائرية بأهمية تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وذلك للاستجابة للمتغيرات البيئية السريعة والتي تزداد تعقيدا يوما بعد يوم.



- 4 العمل على نشر مفهوم وثقافة الحوكمة لدى كافة الأطراف ذات العلاقة بالشركات الصناعية بشكل أوسع من خلال إصدار النشرات والتعليمات المنظمة لأسس وقواعد التطبيق السليم وآليات التنفيذ والمتابعة والكشف عن المخالفات ومواطن الضعف أو القصور.
- 5 الاهتمام الأكاديمي بموضوع حوكمة الشركات وذلك من خلال زيادة الدراسات في هذا المجال وإلحاق موضوع حوكمة الشركات بالمناهج التدريسية في الجامعات.
- 6 العمل على إجراء المزيد من الدراسات والأبحاث الخاصة بتطبيقات الحوكمة والممارسة السليمة لها، ودورها في منع حدوث الفشل المالي للشركات.

### خامسا: آفاق الدراسة

بعد الانتهاء من معالجة إشكالية هذه الدراسة التي ركزت على معرفة دور المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات في الشركات الصناعية العاملة في الجزائر، ظهرت العديد من الجوانب التي لا بد أن يواصل فيها البحث ومنها:

- 1 دور أساليب المحاسبة الإدارية في اتخاذ القرارات الإدارية.
- 2 دور المحاسبة الإدارية في ترشيد القرارات الاستثمارية.
- 3 أثر التطبيق الفعال لقواعد حوكمة الشركات على القرارات الإدارية وعمليات الرقابة الإدارية.



# قائمة المراجع

## قائمة المصادر والمراجع

## أولاً: الكتب

- 1 عبد اللطيف إمام حاج عمر، زين العابدين عالم مصطفى أحمد: المحاسبة الإدارية، دار الكتاب الجامعي، الطبعة الثانية، صنعاء، 2011.
- 2 إسماعيل يحيى التكريتي وآخرون: المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة، دار حامد للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2007.
- 3 علي أحمد أبو الحسن: المحاسبة الإدارية المتقدمة، اتخاذ القرارات، تقارير الأداء تقييم الأداء، الدار الجامعية، الإسكندرية، 1997.
- 4 أحمد فرغلي حسين: المحاسبة للإدارة وضع القرار، الدار الجامعية، القاهرة، 2007.
- 5 أحمد محمد الظاهر، محمد أبو بضر: محاسبة الإدارية، الدار الجامعية، دون طبعة، القاهرة، 2007.
- 6 عبد آل ادم، صالح الرزق: المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة، دار حامد للنشر والتوزيع، طبعة ثانية، عمان، 2006.
- 7 جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان: المحاسبة الإدارية - مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء-، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الإسكندرية، دون طبعة، 2009.
- 8 خواف محمد عباس الرماحي: المحاسبة الإدارية، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2009.
- 9 سليمان مصطفى الدلاهمة: المحاسبة الإدارية، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، دون طبعة، عمان، 2013.
- 10 جمعة كمال حسن، سعدوني مهدي الساقى: محاسبة التكاليف المتقدمة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2008.
- 11 سليمان سفيان، مجيد الشرع: المحاسبة الإدارية، دار الشروق، عمان، 2002.
- 12 محمد تيسير عبد الكريم الرجبي: المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر والتوزيع، طبعة الثالثة، عمان، 2004.

- 13 فركوس محمد: الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
- 14 الفضل وآخرون: المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع، طبعة أولى، عمان، 2007.
- 15 محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي: المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2001.
- 16 إبراهيم وآخرون: أنظمة محاسبة التكاليف المحددة مقدما (نظام التكاليف التقديرية ونظام التكاليف الفعلية)، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، 2001.
- 17 أسامة الحارس، المحاسبة الإدارية، دار حامد للنشر والتوزيع، طبعة أولى، عمان، 2003.
- 18 فتحي خليل حمدان، بحوث العمليات، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
- 19 عواطف إبراهيم حدادة، إدارة الجودة الشاملة، دار الفكر، طبعة أولى، عمان، 2009.
- 20 عبد الله الطائي، عيسى قداد: إدارة الجودة الشاملة، دار البازوري، عمان، 2008.
- 21 محمد عبد الوهاب العزاوي، عبد السلام محمد خميس، نظم التصنيع اليابانية ونظام الإنتاج في الوقت المحدد، دار إثراء، عمان، 2010.
- 22 عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، إتحاد المصارف العربية، بيروت، 2007.
- 23 إبراهيم السيد أحمد، حوكمة الشركات ومسؤولية الشركات وغسيل الأموال، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2010.
- 24 محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري (دراسة مقارنة)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009.
- 25 طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (المفاهيم-المبادئ-التحارب) تطبيقات الحوكمة في المصارف، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
- 26 أحمد على خضر، حوكمة الشركات، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2014.
- 27 علي ناصر عبد الحميد، حوكمة الشركات في الأسواق الناشئة، سلسلة إصدارات بميك، الإسكندرية، 2014.
- 28 جيلاني محمد حلمي، الحوكمة في الشركات، دار الإعصار العلمي للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2015.

29 جيهان عبد المعز جمال، المراجعة وحوكمة الشركات، دار الكتاب الجامعي، الطبعة الأولى، الإسكندرية، 2014.

30 رندة الدبل، تقييم الشركات العائلية، دار البازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، 2013.

31 رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي، دار الثقافة، عمان، 1998.

32 خافذ محمد بركات، التحليل الإحصائي باستخدام برنامج SPSS، الجامعة الإسلامية، 2007.

33 عبد الحميد عبد المجيد البلداوي، أساليب البحث العلمي والتحليل الإحصائي "التخطيط للبحث وجمع وتحليل البيانات يدويا وباستخدام برنامج SPSS"، دار الشروق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2007.

#### ثانياً: المجلات العلمية

1 أحمد يوسف دودين، درجة ممارسة بطاقة الأداء المتوازن بوصفها أداة التخطيط الإستراتيجي في الجامعات الأردنية الخاصة، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، العدد الأول، الأردن، 2012.

#### ثالثاً: الملتقيات العلمية

1 حساني رقية، مروة كرامة، حمزة فاطمة، آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 07/06 ماي 2012.

2 عزيزة بن سميحة، طنبلي مريم، حوكمة الشركات ودورها في تفعيل نظام الرقابة على شركات التأمين التعاوني، ملتقى الدولي السابع حول الصناعة التأمينية، الواقع العملي وآفاق التطور-تجارب الدول-، جامعة حسيبة بن بوعلي، شلف، يومي 04/03 ديسمبر 2012.

3 هوام جمعة، مؤسسات التأمين التكافلي والتأمين التقليدي بين الأسس النظرية والتجربة التطبيقية، مداخلة حول حوكمة الشركات كنظام للرقابة على شركات التأمين التكافلي، جامعة فرحات عباس، سطيف 26/25 أفريل 2011.

4 جميل احمد، سفير محمد، حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، مداخلة بعنوان تحديات حوكمة الشركات في الارتقاء بمستوى الشفافية والإفصاح، جامعة محمد خيضر، بسكرة، يومي 07/06 ماي 2012.

- 5 جوطلاعة محمد، بن الطاهر حسين، دراسة اثر حوكمة الشركات على الشفافية والإفصاح وجودة القوائم المالية في ظل النظام المحاسبي المالي، ملتقى الوطني حول: " حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري"، جامعة بسكرة، يومي 07/06 ماي 2012.
- 6 بلعادي عمار، الحوكمة المحاسبية للمؤسسة، الملتقى الدولي الأول بعنوان: " دور حوكمة الشركات في إرساء قواعد الشفافية والإفصاح"، يومي 08/07 ديسمبر، جامعة أم البواقي، 2010.
- 7 جودي محمد رمزي، اهتمام لجنة معايير المحاسبة الدولية بالإفصاح المحاسبي كمدخل لحوكمة الشركات، الملتقى الوطني حول: " حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري"، جامعة بسكرة، يومي 07/06 ماي، 2012.
- 8 خززار العياشي، اثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الإفصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية للشركات، الملتقى الدولي الثامن حول: " الحوكمة المحاسبية للمؤسسة"، جامعة أم البواقي، يومي 08/07 ديسمبر، 2010.
- رابعا: المذكرات العلمية
- 1 عبد الكريم زرفاوي، استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في اتخاذ القرارات الاستثمارية، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق، غير منشورة، أم البواقي، الجزائر، 2011.
- 2 خولي نجلاء، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه الطور الثالث علوم تجارية، جامعة بسكرة، غير المنشورة، الجزائر، 2015.
- 3 عثمان عثمانية، الحوكمة وأثرها على الأداء المالي للشركة دراسة مقارنة بين بعض الشركات الأمريكية والجزائرية، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير إستراتيجية في العلوم المالية، جامعة تبسة، 2011.
- 4 عدنان عبد المجيد عبد الرحمن قباچه، أثر فاعلية الحاكمية المؤسسية على الأداء المالي للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية، رسالة دكتوراه، غير منشورة، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، 2008.
- 5 حلحة احمد، اثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير علوم اقتصادية، تخصص نقود مالية وبنوك، جامعة عمار تليجي، الاغواط، 2012.

- 6 جلاب محمد، حوكمة الشركات في المنظومة المصرفية ضمن التحولات الاقتصادية العالمية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال، جامعة الجزائر3، 2010.
- 7 خلوف عقيلة، حوكمة البنوك ودورها في تفعيل حوكمة الشركات والحد من التعثر المالي، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص نقود ومالية، جامعة الجزائر، 2010.
- 8 خيان مسعودة، اثر المحاسبة الإدارية في تطبيق حوكمة الشركات، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية، تخصص مالية وحوكمة المؤسسات، 2015.

خامسا: المراجع الأجنبية

- 1- Weygandt Kimmel, Kieso: Management Accounting Tools for Business Decision Making, edition, John Wiley & Sons, 2012.
- 2- Kaplan R., Atkinson A., Matsumura E, and M. Young : Management Accounting Information for Decision Making and Strategy Execution, 6Thed Bearson Education, Inc., Upper Saddle River, New Jers 2012.
- 3- Jablonski, Joseph R. Implementing total quality management, San Diego, CA: Pfeiffer & Company, 1991.
- 4- Darine Bakkour, unessai de définition du concept de gouvernance, la bouratoire de montpelliérain d'économitheorique et appliquée, Montpellier, 2013.



الملاحق



الملحق رقم (01): استمارة الاستبيان



الجمهورية الجزائرية الشعبية الديمقراطية  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي  
جامعة الشيخ العربي التبسي-تبسة-  
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم المالية ومحاسبة



التخصص: مالية مؤسسة

## استمارة الاستبيان

السلام عليكم ورحمة الله وبركاته

نضع بين أيديكم هذه الاستمارة راجين التكرم بالإجابة على الأسئلة الواردة فيها بهدف اعتمادها كمصدر للبيانات اللازمة لإعداد بحث علمي تحت عنوان: "دور المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات -دراسة الشركات الصناعية في الجزائر-".

أملين منكم أن تكون الإجابة موضوعية، علما أن المعلومات الواردة والمقدمة تستعمل بسرية تامة ولغاية البحث العلمي وأغراضه فقط.

تحت إشراف الأستاذ:

مراد بولحديد

من إعداد الطالبتين:

- فاطمة بوشخشوخة

- شهيناز بن طويلة

السنة الدراسية: 2017/2016

أولاً: البيانات الديمغرافية

ضع العلامة (×) في المربع المناسب.

1/ نوع القطاع:

خاص

عام

2/ نوع الشركة:

شركة ذات مسؤولية محدودة ذات الفرد الواحد

شركة ذات مسؤولية محدودة

شركة مساهمة

3/ اقدمية المؤسسة:

20 فما فوق

من 15 إلى 20 سنة

من 10 إلى 15 سنة

المحور الأول: المحاسبة الإدارية

يرجى وضع علامة (x) في الخانة المناسبة

الرقم	العبارة	الإجابة			
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة
01	يتوفر قسم المحاسبة في شركتكم على الإمكانيات المالية والمادية والبشرية اللازمة لأداء مهامه				
02	تقوم شركتكم باستخدام المحاسبة الإدارية في وضع الخطط والسياسات العامة لها				
03	يعتمد إعداد الموازنات على مشاركة جميع المستويات في إعدادها				
04	تستخدم الشركة أسلوب الموازنات في عملية التخطيط للإنتاج والرقابة عليه				
05	تستخدم إدارة شركتكم أسلوب تحليل التعادل في التخطيط واتخاذ القرارات				
06	تستخدم الشركة أسلوب التكاليف المعيارية والفعلية لتوفير المعلومات اللازمة لعمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات				
07	تؤمن إدارة الشركة أن الجودة هي مقياس لتطور الشركة				
08	لدى شركتكم دراية كافية بأسلوب إدارة الجودة الشاملة في الإنتاج (TQM)				
09	لدى الشركة معرفة بأسلوب الإنتاج في الوقت المحدد				
10	يتم استخدام أسلوب المحاسبة الإدارية على أساس الأنشطة (ABC)				

المحور الثاني: حوكمة الشركات وعلاقتها بالمحاسبة الإدارية

يرجى وضع العلامة (X) في الخانة المناسبة

الرقم	العبارة	الإجابة			
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق بشدة
<b>حوكمة الشركات: هو نظام بمقتضاه تدار وتراقب الشركاتلتضمن تحقيق التوازن بين أصحاب المصالح.</b>					
<b>الإفصاح والشفافية</b>					
11	تقوم الشركة بالإفصاح عن جميع بنود المركز المالي بالقدر الكافي				
12	تتوفر قنوات لنشر المعلومات الكافية تتسم بالعدالة بين جميع الأطراف ذات العلاقة				
13	توجد مصلحة التدقيق الداخلي بالتنسيق مع لجنة التدقيق الخارجي				
14	تتعاقد المؤسسة مع مدقق خارجي من أجل رأي مستقل				
15	تنشر المؤسسة معلومات مالية وغير مالية عبر وسائل مختلفة (ورقية والإلكترونية)، من أجل التواصل مع المساهمين وأصحاب المصلحة الآخرين				
<b>الأطراف ذات العلاقة (مجلس الإدارة، أصحاب المصالح، المساهمين)</b>					
16	تضمن الشركة التعامل بطريقة عادلة بين المساهمين				
17	يتم الفصل بين مناصبي رئيس الإدارة والمدير العام				
18	يعتبر مجلس الإدارة الشركة مستقلاً، إذ يحتوي على أعضاء مستقلين نسبتهم 50 بالمئة				
19	يعمل مجلس الإدارة على تحقيق القدر اللازم للمساءلة والمتابعة من خلال نظام فعال				

الملحق رقم ( ) : قائمة المحكمين  
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

## جامعة العربي التبسي - تبسة



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم المالية والمحاسبة

تخصص: مالية المؤسسة

استمارة مقدمة للأساتذة الذين قاموا بتحكيم الاستبيان

الخاص بمذكرة ماستر

تحت عنوان: دور المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات

دراسة حالة شركات صناعية عاملة في الجزائر

الرقم	اسم الأستاذ	الإمضاء
01	د. ربيع بوشي	
02	عثمان عثمانية	
03	لعروي حنان	
04	كبيبة عبد السلام	
05	رافاي عبد المكي	
06	عثمان عبد العزيز	

تقبلوا منا فائق الاحترام والتقدير

تحت إشراف الأستاذ:

بولحديد مراد

من إعداد الطالبتين:

- فاطمة بوشخوخة

- شهيناز بن طويلة

السنة الجامعية: 2016/2017

الملحق رقم (03): الشركات الصناعية التي شملتها الدراسة

- 1 شركة مناجم حديد الشرق.....تبسة
- 2 مركب مواد التنظيف..... تبسة
- 3 المطاحن الكبرى ..... تبسة
- 4 كوندور للأجهزة الالكترونية..... برج بوعريرج
- 5 مجموعة عمارة لإنتاج الأنابيب الاسمنتية..... برج بوعريرج
- 6 شركة غرافيل لتوريد وتركيب السياج المعدني ..... برج بوعريرج
- 7 شركة اريس سات للأجهزة الكهرومنزلية ..... سطيف
- 8 شركة روية للمشروبات ..... الجزائر

الملحق رقم (04): نتائج التحليل الإحصائي

أولاً: قياس صدق وثبات أداة الدراسة ألفا كرونباخ

RELIABILITY

/VARIABLES=x1 x2 x3 x4 x5 x6 x7 x8 x9 x10 y11 y12 y13 y14 y15 y16 y17 y18 y19 y20

/SCALE('ALL VARIABLES') ALL

/MODEL=ALPHA

/SUMMARY=TOTAL.

**Reliability**

**Notes**

Output Created		30-APR-2017 11:11:48
Comments		
Input	Data	F:.sav
	Active Dataset	Ensemble_de_données1
	Filter	<none>
	Weight	<none>
	Split File	<none>
	N of Rows in Working Data File	32
	Matrix Input	
Missing Value Handling	Definition of Missing	User-defined missing values are treated as missing.
	Cases Used	Statistics are based on all cases with valid data for all variables in the procedure.
Syntax		RELIABILITY
		/VARIABLES=x1 x2 x3 x4 x5 x6 x7 x8 x9 x10 y11 y12 y13 y14 y15 y16 y17 y18 y19 y20
		/SCALE('ALL VARIABLES') ALL
		/MODEL=ALPHA
Resources		/SUMMARY=TOTAL.
	Processor Time	00:00:00,00
	Elapsed Time	00:00:00,00

**Scale: ALL VARIABLES**

**Case Processing Summary**

		N	%
Cases	Valid	32	100,0
	Excluded <sup>a</sup>	0	,0
	Total	32	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

**Reliability Statistics**

Cronbach's Alpha	N of Items
,731	20

**Scale: ALL VARIABLES**

**Case Processing Summary**

		N	%
Cases	Valid	32	100,0
	Excluded <sup>a</sup>	0	,0
	Total	32	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

**Reliability Statistics**

Cronbach's Alpha	N of Items
,726	10



Scale: ALL VARIABLES

## Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	32	100,0
	Excluded <sup>a</sup>	0	,0
	Total	32	100,0

a. Listwise deletion based on all variables in the procedure.

## Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
,721	10

ثانيا: الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة

## Statistics

نوع القطاع

N	Valid	32
	Missing	0
	Mean	1,6250
	Std. Deviation	,49187

نوع القطاع

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
عام	12	37,5	37,5	37,5
Valid خاص	20	62,5	62,5	100,0
Total	32	100,0	100,0	

Statistics

نوع الشركة

N	Valid	32
	Missing	0
	Mean	1,7188
	Std. Deviation	,45680

نوع الشركة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
شركة المساهمة	9	28,1	28,1	28,1
Valid شركة ذات مسؤولية محدودة	23	71,9	71,9	100,0
Total	32	100,0	100,0	

Statistics

الأقدمية في المؤسسة

N	Valid	32
	Missing	0
	Mean	2,3438
	Std. Deviation	,86544

الأقدمية في المؤسسة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
من 10 إلى 15 سنة	8	25,0	25,0	25,0
من 15 إلى 20 سنة	5	15,6	15,6	40,6
Valid 20 سنة فما فوق	19	59,4	59,4	100,0
Total	32	100,0	100,0	

رابعاً: نتائج اختبار استجابات أفراد عينة الدراسة

Statistics

	يتوفر قسم المحاسبة في شركتكم على الإمكانات المادية و المالية و البشرية اللازمة.	تقوم شركتكم باستخدام المحاسبة الإدارية في وضع الخطط و السياسات العامة لها.	يعتمد إعداد الموازنات على مشاركة جميع المستويات في إعدادها .	تستخدم الشركة أسلوب الموازنات في عملية التخطيط للإنتاج و الرقابة عليه.	تستخدم إدارة شركتكم أسلوب تحليل التعادل في التخطيط و إتخاذالقرارات.
Valid N	32	32	32	32	32
Missing	0	0	0	0	0
Mean	4,3125	3,5000	3,8750	3,5313	3,7500
Std. Deviation	,53506	,71842	,55358	,87931	,56796

Statistics

	تستخدم الشركة أسلوب التكاليف المعيارية و الفعلية لتوفير المعلومات اللازمة لعمليات التخطيط و إتخاذالقرارات.	تؤمن إدارة الشركة أن الجودة هي مقياس لتطور الشركة.	لدى شركتكم دراية كافية بأسلوب إدارة الجودة الشاملة في الإنتاج ( TQM )	لدى الشركة معرفة بأسلوب الإنتاج في الوقت المحدد.	يتم استخدام أسلوب المحاسبة الإدارية على أساس الأنشطة (ABC) و أسلوب بطاقة الأداء المتوازن
Valid N	32	32	32	32	32
Missing	0	0	0	0	0
Mean	3,5938	3,8125	3,4063	3,5313	3,0313
Std. Deviation	,61484	,64446	,91084	,71772	,99950

		تقوم الشركة بالإفصاح عن جميع بنود المركز المالي بالقدر الكافي.	تتوفر قنوات لنشر المعلومات الكافية تتسم بالعدالة بين جميع الأطراف ذات العلاقة.	توجد مصلحة التدقيق الداخلي بالتنسيق مع لجنة التدقيق الخارجي.	تتعاقد المؤسسة مع مدقق خارجي من أجل رأي مستقل.	تنشر المؤسسة معلومات مالية و غير مالية عبر وسائط مختلفة ( ورقية و الإلكترونية ) ، من أجل التواصل مع المساهمين و أصحاب المصلحة الآخرين
N	Valid	32	32	32	32	32
	Missing	0	0	0	0	0
	Mean	3,6875	3,9375	3,5625	4,0625	3,5313
	Std. Deviation	,99798	,66901	,71561	,61892	,91526

### Statistics

### Variables Entered/Removed<sup>a</sup>

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	المحاسبية الإدارية ( ) المتغير المستقل <sup>b</sup>	.	Enter

a. Dependent Variable: الإفصاح و الشفافية

b. All requested variables entered.

### Model Summary

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,353 <sup>a</sup>	,124	,095	,37659

a. Predictors: (Constant), المحاسبية الإدارية ( المتغير المستقل)

ANOVA<sup>a</sup>

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	,604	1	,604	4,261	,048 <sup>b</sup>
Residual	4,255	30	,142		
Total	4,859	31			

a. Dependent Variable: الإفصاح و الشفافية

b. Predictors: (Constant), المتغير المستقل ( المحاسبة الإدارية )

Coefficients<sup>a</sup>

Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
		B	Std. Error	Beta		
1	(Constant)	1,774	,962		1,844	,075
	المحاسبة الإدارية ( المتغير المستقل )	,545	,264	,353	2,064	,048

a. Dependent Variable: الإفصاح و الشفافية

Variables Entered/Removed<sup>a</sup>

Model	Variables Entered	Variables Removed	Method
1	المحاسبة الإدارية ( المتغير المستقل ) <sup>b</sup>	.	Enter

Dependent Variable: .a

الأطراف ذات المصالح .b

b. All requested variables entered.

**Model Summary**

Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate
1	,360 <sup>a</sup>	,129	,100	,32139

a. Predictors: (Constant), المحاسبة الإدارية ( المتغير المستقل)

**ANOVA<sup>a</sup>**

Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1 Regression	,460	1	,460	4,454	,043 <sup>b</sup>
1 Residual	3,099	30	,103		
Total	3,559	31			

a. Dependent Variable: الأطراف ذات المصالح

b. Predictors: (Constant), المحاسبة الإدارية ( المتغير المستقل)

**Coefficients<sup>a</sup>**

Model	Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.
	B	Std. Error	Beta		
1 (Constant)	1,865	,821		2,270	,031
1 المحاسبة الإدارية ( المتغير المستقل)	,476	,225	,360	2,110	,043

a. Dependent Variable: الأطراف ذات المصالح

## Correlations

	المحاسبة الإدارية ) المتغير المستقل)	حوكمة الشركات ) المتغير التابع)
Pearson Correlation	1	,478**
المحاسبة الإدارية ) المتغير المستقل) Sig. (2-tailed)		,006
N	32	32
Pearson Correlation	,478**	1
حوكمة الشركات ) المتغير التابع) Sig. (2-tailed)	,006	
N	32	32

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

## Correlations

	المحاسبة الإدارية ) المتغير المستقل)	حوكمة الشركات ) المتغير التابع)
Pearson Correlation	1	,478**
المحاسبة الإدارية ) المتغير المستقل) Sig. (2-tailed)		,006
N	32	32
Pearson Correlation	,478**	1
حوكمة الشركات ) المتغير التابع) Sig. (2-tailed)	,006	
N	32	32

\*\* . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).

سادسا: نتائج إختبار التوزيع الطبيعي

One-Sample Kolmogorov-Smirnov Test

	المحاسبة الإدارية ) المتغير المستقل	حوكمة الشركات ) المتغير التابع	الإفصاح و الشفافية
N	32	32	32
Normal Parameters <sup>a,b</sup>			
Mean	3,6344	3,6750	3,7563
Std. Deviation	,25604	,27357	,39590
Most Extreme Differences			
Absolute	,118	,151	,200
Positive	,118	,151	,113
Negative	-,081	-,111	-,200
Kolmogorov-Smirnov Z	,665	,855	1,133
Asymp. Sig. (2-tailed)	,768	,458	,154



## الملخص

تناولت الدراسة دور المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات، وقد قسم البحث إلى دراسة نظرية وتطبيقية تم من خلالها استخدام المنهج الوصفي التحليلي، وصممت استبانة لجمع المعلومات لتحقيق أهداف الدراسة، واختبار الفرضيات بالاعتماد على البيانات الأولية والثانوية، كما تم توزيعها على ثمانية شركات صناعية في الجزائر، وبينت النتائج أن للمحاسبة الإدارية دور هام في تفعيل حوكمة الشركات. كما خلصت الدراسة إلى مجموعة من التوصيات أهمها: ضرورة تحسين وتطوير النظم المحاسبية والإدارية لتواكب التطور الحاصل في نظم التسيير الحديثة، والعمل على إجراء المزيد من الدراسات والأبحاث الخاصة بتطبيقات الحوكمة والممارسة السليمة لها ودورها في منع حدوث الفشل المالي للشركات.

**الكلمات المفتاحية:** المحاسبة الإدارية، حوكمة الشركات، الإفصاح والشفافية.

## Resume

l'étude a été actionnée sur le role de la comptabilité administrative dans la rationalisation de la gouvernance d'entreprise, elle se repartie en deux aspect, l'aspect theorique et pratique, en utilisant la methodologie discriptif et analytique, entracant un plan pour cerner tous les aspect et informations afin d'attendie l'objectif, et le sort de cette etude est verifier les hypothese, en se basant sur les etats primertifs et secondares.

Cette etudes a touché huites societies industrielles enalgerie, les resultat sont demontioner que la comptabilite administrative joue un role tres important dans la rationalisation de la gouvernance d'entreprise, d'autre resultat sont fait ressortirce qui suit necissite d'ameliorie le systeme comptabilite administrative afin de faire face au developpement des mourceaux systeme de gestion, en courage les etude et les recherché dans ce domaine afin d'éviter toute sorte d'echecs financiers des societies.

**Les mots clé :** la comptabilite admnistrative, gouvernance d'entreprise, transparences et déclaration.