جـــامعة يحي فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم التجارية

الموضـــوع:

دور أساليب المحاسبة الإدارية في تفعيل الحوكمة بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية- دراسة ميدانية

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه الطور الثالث في العلوم التجارية

تخصص: محاسبة وتدقيق

من إعداد الطالب:

جلاخ حسين

تحت إشراف الأستاذ:

د. حمادي نبيل

أعضاء لجنة المناقشة

أ.د. دراوسي مسعود	أستاذ	جامعة البليدة 02	رئيساً
د. حمادي نبيل	أستاذ محاضر أ	جامعة المدية	مقرراً
أ.د. سماي علي	أستاذ	جامعة المدية	عضواً ممتحناً
د. مزيود إبراهيم	أستاذ محاضر أ	جامعة المدية	عضواً ممتحناً
د. بوجطو حكيم	أستاذ محاضر أ	جامعة المدية	عضواً ممتحناً
د. تقرارت يزيد	أستاذ محاضر أ	جامعة أم البواقي	عضواً ممتحناً

السنة الجامعية: 2020/2019

شكر وعرفان

بسم الله الرحمن الرحيم

والصلاة والسلام على أشرف المرسلين سيدنا محمد وعلى أله وصحبه أجمعين، أما بعد:

أحمد الله عز وجل على توفيقه لي في إنجاز هذا العمل.

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذ الفاضل: الدكتور حمادي نبيل على إشرافه على هذه الأطروحة وتحمل عناء قراءتها وتصحيحها، وعلى كل نصائحه القيمة.

كما أتقدم بالشكر الجزيل إلى جميع أستاذة جامعة يحي فارس خاصة قسم العلوم التجارية.

كما أشكر الأساتذة الكرام أعضاء لجنة المناقشة على تفضلهم بقبول مناقشة هذه الأطروحة وتحمل عناء قراءتها وتصحيحها.

الطالب: جلاخ حســـين

الإهـــــــــداء

إلى والديّ أطال الله عمريهما واللذان لم يدخرا جهد في توفير الظروف الملائمة لي ومساعدتي،

إلـــــــى كـــــــــل طلـــــــــبة العلـــــــــــم

الطـالـــــب: جـــــلاخ حســـــين

المستخلص:

هدفت الدراسة إلى تحديد أثر تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة في دعم وتفعيل الحوكمة بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، بالتركيز على الأليات الرقابية الداخلية والمتمثلة في ألية مجلس الإدارة، ألية الإفصاح والشفافية، ألية التدقيق الداخلي، لعينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية المدية والمؤسسات المدرجة ببورصة الجزائر، بالإضافة إلى مجموعة من مكاتب المحاسبة والتدقيق.

الجزء النظري تضمن المحاسبة الإدارية والحوكمة، وتحديد العلاقة التفاعلية بينهما، وفي الجزء التطبيقي اعتمادنا على الاستبيان كأداة لجمع البيانات الأولية من عينة الدراسة، حيث تم توزيع 98 استمارة استقصاء، وتحليل محتواها بواسطة برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (spss v25)، ومن ثم تقدير واختبار نماذج إنحدار خطية بسيطة ومتعددة لتقدير واختبار العلاقة بين متغيرات الدراسة.

توصلت الدراسة إلى أنه توجد علاقة إيجابيه بين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية (التقليدية والحديثة) وزيادة دعم وتفعيل الحوكمة بالمؤسسات محل الدراسة، حيث يمكن للأولى تفسير 44% من التغيرات التي تحصل على مستوى الحوكمة، وفي هذا الصدد يمكن الإشارة أنه بالنسبة للأساليب التقليدية يعتبر أسلوب محاسبة المسؤولية من أكثر الأساليب تأثيرا على الحوكمة حيث بلغ معامل التحديد $R^2=0.32$، أي أن هذا الأسلوب له القدرة على تفسير 32% من التغيرات التي تحدث على مستوى الحوكمة، كما يعتبر أسلوب محاسبة المسؤولية الأسلوب الأكثر تأثيرا على كل من ألية مجلس الإدارة وألية التدقيق الداخلي حيث بلغ معامل التحديد $R^2=0.27$، $R^2=0.28$، على التوالي، أما بالنسبة للأساليب الحديثة يعتبر أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة من بين أكثر الأساليب تأثيرا على الحوكمة حيث بلغ معامل التحديد $R^2=0.35$، أي أن هذا الأسلوب له القدرة على تفسير 35% من التغيرات التي تحدث على مستوى الحوكمة، كما يعتبر أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الأسلوب الأكثر تأثيرا على كل من ألية مجلس الإدارة، ألية الإفصاح والشفافية، ألية التدقيق الداخلي، حيث بلغ معامل التحديد $R^2=0.35$، $R^2=0.19$، $R^2=0.25$، على التوالي.

بهذا أوصت الدراسة بضرورة العمل على تحسين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية بما يسمح من تحسين الرقابة على التكاليف وتخفيضها مع مراعات الجودة المناسبة، مع ضرورة إنشاء قسم خاص بالمحاسبة الإدارية يكون تابع مباشرة إلى مجلس الإدارة أو الإدارة العليا في المؤسسة.

الكلمات المفتاحية: أساليب المحاسبة الإدارية، الحوكمة، مجلس الإدارة، الإفصاح والشفافية، التدقيق الداخلي.

Abstract:

The study aimed to determine the impact of the application of traditional and modern management accounting methods in supporting and activating governance in the Algerian institutions, focusing on internal control mechanisms, namely the mechanism: board of directors, disclosure and transparency, internal audit, for a sample of economic institutions in the Medea and listed companies in the Algiers Stock Exchange and practitioners of auditing and accounting offices**.**

The theoretical part included management accounting and governance, and the identification of the interactive relationship between them, and in the applied part we rely on the questionnaire as a tool to collect the primary data from the study sample, where 98 questionnaires were distributed, and analyzed their content by the statistical package for social sciences (spss v25), and then assess and test Simple and multiple linear regression models to estimate and test the relationship between the study variables.

The study found that there is a positive relationship between the application of management accounting methods (traditional and modern) and increased support and activation of governance in the institutions under study, where the first can explain 44% of the changes that occur at the level of governance, and in this regard can be noted that for traditional methods Responsibility Accounting is one of the most influential approaches to governance, with the coefficient of determination $R^2 = 0.32$, meaning that this method has the ability to account for 32% of the changes that occur at the level of governance. For modern methods, activity-based cost accounting is one of the most influential approaches to governance, with $R^2 = 0.35$, meaning that this method has the ability to interpret 35% of the changes that occur at the level of governance, and the method of cost-based accounting of activities is the most influential on the mechanism of the Board of Directors, the mechanism of disclosure and transparency, the mechanism of internal audit, where the determining factor was $R^2 = 0.35$, $R^2 = 0.19$, $R^2 = 0.25$, respectively.

This study recommended the need to improve the application of management accounting methods to allow for better control over costs and reduce them with appropriate quality, with the need to establish a special department of management accounting directly under the directors or senior management in the institution.

Key words: Management Accounting Methods, Governance, Board of Directors, Disclosure and Transparency, Internal Audit.

الفهرس

فهرس المحتويات:

العنـــــوان	رقم الصفحة
كلمة شكر وعرفان	**I.**
الإهـداء.....	**II.**
المستخلص باللغة العربية.....	**III.**
المستخلص باللغة الإنجليزية.....	**IV.**
فهرس المحتويات.....	**V.**
قائمة الأشكال.....	**VI.**
قائمة الجداول.....	**VII.**
قائمة الملاحق.....	**VIII.**
مقدمة.....	**أ – ص**
الفصل الأول: المحاسبة الإدارية	
تمهيد:.....	**02**
المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإدارية.....	**03**
المطلب الأول: البواعث الأساسية للمحاسبة الإدارية.....	**04**
المطلب الثاني: ماهية المحاسبة الإدارية.....	**10**
المطلب الثالث: المحاسبة الإدارية كنظام للمعلومات.....	**16**
المبحث الثاني: الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية.....	**25**
المطلب الأول: أسلوب الموازنات التقديرية.....	**26**
المطلب الثاني: أسلوب محاسبة المسؤولية.....	**33**
المطلب الثالث: أسلوب التكاليف الكلية.....	**37**
المبحث الثالث: الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية.....	**42**
المطلب الأول: أسلوب التكلفة المستهدفة.....	**43**
المطلب الثاني: أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.....	**50**
المطلب الثالث: أسلوب بطاقة الأداء المتوازن.....	**57**
خلاصة الفصل:.....	**67**

الفصل الثاني: الإطار النظري لحوكمة المؤسسات	
تمهيد:.....	**69**
المبحث الأول: الحاجة لحوكمة المؤسسات.....	**70**
المطلب الأول: دوافع ظهور حوكمة المؤسسات.....	**71**
المطلب الثاني: مفهوم حوكمة المؤسسات.....	**79**
المطلب الثالث: خصائص وركائز حوكمة المؤسسات.....	**85**
المبحث الثاني: متطلبات تطبيق حوكمة المؤسسات.....	**87**
المطلب الأول: نظام حوكمة المؤسسات.....	**88**
المطلب الثاني: التجارب الرائدة في حوكمة المؤسسات.....	**94**
المطلب الثالث: الحوكمة في الجزائر.....	**102**
المبحث الثالث: الأليات الرقابية الداخلية لحوكمة المؤسسات.....	**106**
المطلب الأول: مجلس الإدارة كألية رقابية داخلية للحوكمة.....	**107**
المطلب الثاني: التدقيق الداخلي كألية رقابية داخلية للحوكمة.....	**113**
المطلب الثالث: الإفصاح والشفافية كألية رقابية لداخلية للحوكمة.....	**121**
خلاصـــة الفصل:.....	**130**
الفصل الثالث: مساهمة أساليب المحاسبة الإدارية في تفعيل الحوكمة	
تمهيد:	**132**
المبحث الأول: مساهمة الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية في تفعيل الحوكمة.....	**133**
المطلب الأول: مساهمة أسلوب الموازنات التقديرية في دعم وتفعيل أليات الحوكمة	**134**
المطلب الثاني: مساهمة أسلوب محاسبة المسؤولية في دعم وتفعيل أليات الحوكمة	**141**
المطلب الثالث: مساهمة أسلوب التكاليف الكلية في دعم وتفعيل أليات الحوكمة	**145**
المبحث الثاني: مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تفعيل الحوكمة	**149**
المطلب الأول: مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في دعم وتفعيل أليات الحوكمة	**150**
المطلب الثالث: مساهمة أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في دعم وتفعيل أليات الحوكمة.....	**154**
المطلب الثالث: مساهمة أسلوب بطاقة الأداء المتوازن في دعم وتفعيل أليات الحوكمة	**163**
خلاصـــة الفصل:.....	**173**

الفصل الرابع: دراسة ميدانية.	
تمهيد:.....	**175**
المبحث الأول: وصف واقع أساليب المحاسبة الإدارية والحوكمة في الجزائر.....	**176**
المطلب الأول: منهجية الدراسة الميدانية.....	**177**
المطلب الثاني: اختبار الصدق والثبات والاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان....	**186**
المطلب الثالث: وصف متغيرات الدراسة.....	**196**
المبحث الثاني: تقدير واختبار علاقة أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية مع الحوكمة...	**207**
المطلب الأول: تعريف نماذج الحوكمة- أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية.....	**210**
المطلب الثاني: تقدير نماذج الحوكمة- أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية.....	**214**
المطلب الثالث: اختبار نماذج الحوكمة- أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية.....	**216**
المبحث الثالث: تقدير واختبار علاقة أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة مع الحوكمة..	**231**
المطلب الأول: تعريف نماذج الحوكمة- أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.....	**233**
المطلب الثاني: تقدير نماذج الحوكمة- أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.....	**236**
المطلب الثالث: اختبار نماذج الحوكمة- أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.....	**238**
خلاصـــة الفصل:.....	**250**
خاتـــــــمة:.....	**252**
قائـــمة المـراجع:.....	**265**
ملاحـــق:.....	**279**

قائمة الأشكال:

الرقم	العنوان	رقم الصحة
01	**نموذج الدراسة**	**ص**
02	**أسباب ظهور المحاسبة الإدارية**.....	**05**
03	**مراحل تطور المحاسبة الإدارية**.....	**08**
04	**نظام المحاسبة الإدارية**.....	**17**
05	**مخطط استهلالك الموارد والأنشطة**.....	**52**

06	الأبعاد الأساسية لبطاقة الأداء المتوازن.....	61
07	نظام حوكمة المؤسسات.....	88
08	مساهمة الموازنات التقديرية في الإفصاح والشفافية.....	137
09	نموذج الحوكمة– أسلوب الموازنات التقديرية.....	140
10	نموذج الحوكمة– أسلوب محاسبة المسؤولية.....	145
11	نموذج الحوكمة– أسلوب التكاليف الكلية.....	148
12	نموذج الحوكمة – أسلوب التكلفة المستهدفة.....	153
13	نموذج الحوكمة– أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.....	162
14	العلاقة بين القياس المتوازن للأداء والشفافية في التقارير المالية	168
15	العلاقة السببية بين المحاور المكونة لبطاقة الأداء المتوازن وقسم التدقيق الداخلي.....	171
16	نموذج الحوكمة – أسلوب بطاقة الأداء المتوازن.....	172

قائمة الجداول:

الرقم	العنوان	رقم الصفحة
01	مقياس ليكارت الثلاثي.....	180
02	تصنيف قيم المتوسطات الحسابية لكل فقرة من الفقرات، والأهمية النسبية.....	180
03	عدد الاستمارات الموزعة والصالحة للتحليل.....	181
04	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس.....	182
05	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر.....	182
06	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل.....	183
07	توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة.....	183
08	إختبار ألفا كرونباخ.....	186
09	الصدق الداخلي لفقرات البعد الأول.....	188
10	الصدق الداخلي لفقرات البعد الثاني.....	188

11	الصدق الداخلي لفقرات البعد الثالث.....	189
12	الصدق الداخلي لفقرات البعد الأول.....	190
13	الصدق الداخلي لفقرات البعد الثاني.....	191
14	الصدق الداخلي لفقرات البعد الثالث.....	192
15	الصدق الداخلي لفقرات البعد الأول.....	193
16	الصدق الداخلي لفقرات البعد الثاني.....	193
17	الصدق الداخلي لفقرات البعد الثالث.....	194
18	معامل الارتباط بين محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة.....	195
19	وصف أسلوب الموازنات التقديرية.....	196
20	وصف أسلوب محاسبة المسؤولية.....	198
21	وصف أسلوب التكلفة الكلية.....	199
22	وصف أسلوب التكلفة المستهدفة.....	200
23	وصف أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.....	201
24	وصف أسلوب بطاقة الأداء المتوازن.....	202
25	وصف ألية مجلس الإدارة.....	203
26	وصف ألية الافصاح والشفافية.....	204
27	وصف ألية التدقيق الداخلي.....	205
28	التعريف بنماذج الحوكمة وأساليب المحاسبة الإدارية التقليدية.....	210
29	نتائج تقدير معالم نماذج الحوكمة أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية..	215
30	التعريف بنماذج أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والحوكمة.....	233
31	نتائج تقدير نماذج الحوكمة– أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.....	236

قائمة الملاحق

الرقم	العنوان	رقم الصفحة
01	استمارة الاستبيان؛	279
02	وصف الفئة المستهدفة؛	283
03	إختبار الصدق والثبات؛	284
04	وصف أسلوب الموازنات التقديرية؛	284

05	وصف أسلوب محاسبة المسؤولية؛	286
06	وصف أسلوب محاسبة التكاليف الكلية؛	287
07	وصف أسلوب التكلفة المستهدفة؛	289
08	وصف أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة؛	290
09	وصف أسلوب بطاقة الأداء المتوازن؛	292
10	وصف ألية مجلس الإدارة؛	293
11	وصف ألية الإفصاح والشفافية؛	295
12	وصف ألية التدقيق الداخلي؛	296
13	نتائج تقدير واختبار نموذج الحوكمة– أساليب المحاسبة الإدارية $\widehat{\mathbf{G}} = \boldsymbol{f}(\widehat{\mathbf{T}}, \widehat{\mathbf{M}})$	298
14	نتائج تقدير واختبار نموذج الحوكمة – الأساليب التقليدية $\widehat{\mathbf{G}} = \boldsymbol{f}(\widehat{\mathbf{T}})$	298
15	نتائج تقدير واختبار نموذج فعالية ألية مجلس الإدارة– أساليب المحاسبة الإدارية: $\widehat{\mathbf{G_1}} = (\widehat{\mathbf{T}}, \widehat{\mathbf{M}})$	300
16	نتائج تقدير واختبار نموذج فعالية ألية مجلس الإدارة– أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية $\widehat{\mathbf{G_1}} = \boldsymbol{f}(\widehat{\mathbf{T}})$	301
17	نتائج تقدير واختبار نموذج الإفصاح والشفافية أساليب المحاسبة الإدارية $\widehat{\mathbf{G_2}} = (\widehat{\mathbf{T}}, \widehat{\mathbf{M}})$	303
18	نتائج تقدير واختبار نموذج التدقيق الداخلي – أساليب المحاسبة الإدارية $\widehat{\mathbf{G_3}} = (\widehat{\mathbf{T}}, \widehat{\mathbf{M}})$	304
19	نتائج تقدير واختبار نموذج التدقيق الداخلي – أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية $\widehat{\mathbf{G_3}} = (\widehat{\mathbf{T}})$	305
20	نتائج تقدير واختبار نموذج الحوكمة – الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية $\widehat{\mathbf{G}} = \boldsymbol{f}(\widehat{\mathbf{M}})$	307
21	نتائج تقدير واختبار نموذج مجلس الإدارة – الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية $\widehat{\mathbf{G_1}} = (\widehat{\mathbf{M}})$	309
22	نتائج تقدير واختبار نموذج الإفصاح والشفافية– الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية $\widehat{\mathbf{G_2}} = (\widehat{\mathbf{M}})$	311
23	نتائج تقدير واختبار نموذج التدقيق الداخلي – الأساليب الحديثة $\widehat{\mathbf{G_3}} = (\widehat{\mathbf{M}})$): للمحاسبة الإدارية	313
24	أسماء محكمي الإستبيان	315

مقدمة

1 .تمهيد:

منذ انفصال الملكية عن التسيير بالمؤسسات الاقتصادية بدأت تظهر مشاكل الوكالة من خلال تعارض المصالح بين الملاك والمسير، حيث يسعى كل طرف لتحقيق مصلحته الخاصة، وفي هذا الصدد يحاول الملاك معالجة هذا التعارض بمنح حوافز مناسبة للمسير وطاقمه الإداري، وتصميم مجموعة من آليات الرقابة علي أداء الإدارة، أو ما عرف بآليات حوكمة المؤسسات، ومن بين هذه الآليات نجد التدقيق الخارجي الذي يسعى لإضفاء الثقة والشرعية على القوائم المالية، والتأكد من أن الإدارة تسعى إلي تعظيم ثروة المؤسسة واستمرارها.

انطلاقا من الدور الإيجابي الذي تلعبه حوكمة المؤسسات كنظام فعال للتسيير والرقابة على المؤسسة، فإنه أصبح لزاما على المؤسسات خاصة الجزائرية تهيئة البيئة الخاصة بها للتكيف مع هذا النمط الرقابي بتطبيق مختلف أساليب الرقابة على نشاط المؤسسة.

من أهم العوامل المؤدية إلي زيادة فعالية نظام حوكمة المؤسسات أساليب المحاسبة الإدارية، حيث تعتبر هذه الأخيرة أحد أساليب الرقابة على المؤسسة، تسمح بتتبع حركة التكاليف ومنع ارتفاعها[1]، كما أن الاعتماد على مخرجات أساليب المحاسبة الإدارية في اتخاذ القرارات يحقق الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة للمؤسسة ويعظم من قيمة المؤسسة بما يخدم أصحاب المصالح، وبالتالي تحسين مستوى الحوكمة.

الملاحظ على المؤسسات الجزائرية خلال العقدين الأخيرين أنها شهدت منافسة شديدة نتيجة التوجه نحو اقتصاد السوق، ما أدى إلى تراجع حصتها السوقية بسبب ارتفاع التكاليف الناتج عن غياب تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية، لما تمتاز به هذه الأخيرة من قدرتها على الموازنة بين خفض التكلفة من جهة والحفاظ على جودة المنتج من جهة أخرى، هذا ما يعني عدم التزام المؤسسة بمبادئ الحوكمة والذي أدي إلى عدم رضا أصحاب المصالح.

وفي هذا الصدد فإن أهمية هذه الدراسة تمكن في محاولة البحث عن سبل تفعيل الحوكمة بالمؤسسات الجزائرية من خلال بحث سبل تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية، وأثر ذلك في دعم وتفعيل الرقابة الداخلية.

---

[1] محمد شحاتة خطاب، **التكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات، إطار مقترح: دراسة نظرية وميدانية**، ورقة بحثية مقدمة إلى الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة، بعنوان مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين، جامعة الملك خالد، الرياض18-19 مايو2010.

2.الإشكالية:

مما سبق فإن إشكالية الدراسة التي سوف نقوم بمعالجتها من خلال هذه الدراسة تتلخص في التساؤل الرئيسي التالي:

كيف ستساهم أساليب المحاسبة الإدارية في تفعيل الحوكمة بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

الإجابة عن التساؤل الرئيسي تقودنا إلى طرح مجموعة من الأسئلة الفرعية التالية:

أ- ماهي العوامل الداعية إلى الاهتمام بأساليب المحاسبة الإدارية وحوكمة المؤسسات؟

ب- كيف يتم تحسين واقع تطبيق المحاسبة الإدارية وحوكمة المؤسسات ؟

ت- فيما تتمثل العلاقة التفاعلية بين الحوكمة والمحاسبة الإدارية؟

ث-ما أثر تحسين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية على تفعيل الحوكمة بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

3.فرضيات الدراسة:

كإجابات قبلية عن الأسئلة السابقة نقترح الفرضيات التالية:

الفرضية الأولى: زاد الاهتمام بحوكمة المؤسسات نتيجة لدورها في تقليل تكاليف المؤسسات بعد الأزمات المالية، معتمدة في ذلك على أساليب المحاسبة الإدارية لتأكيد عدم إساءة الإدارة استخدام أموال المساهمين، وبالتالي تمكين حملة الأسهم وبقية أصحاب المصالح من رقابة الإدارة بشكل فعال.

الفرضية الثانية: يتم تحسين واقع تطبيق المحاسبة الإدارية وحوكمة المؤسسات من خلال التطبيق الصحيح للأساليب التقليدية والحديثة لقياس وتحليل التكاليف، بالإضافة إلى الالتزام بمبادئ وآليات الحوكمة في إدارة المؤسسة أو في التعامل مع أصحاب المصالح.

الفرضية الثالثة: تتمثل العلاقة التفاعلية بين الحوكمة والمحاسبة الإدارية في أن التزام المؤسسات بمبادئ الحوكمة سيحتم عليها التطبيق الصحيح لأساليب المحاسبة الإدارية، وهذا بالمقابل سيخفض من تكاليف المؤسسات،

كما أن مخرجات المحاسبة الإدارية تعتبر كمدخلات لتطبيق آليات الحوكمة المتمثلة في مجلس الإدارة، الإفصاح والشفافية والتدقيق الداخلي.

الفرضية الرابعة: تحسين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية (التقليدية والحديثة) سيكون له أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha=0.05$ وزيادة دعم وتفعيل آليات الحوكمة المتمثلة في مجلس الإدارة، الإفصاح والشفافية والتدقيق الداخلي بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.

4.أهميه الدراسة:

تكمن أهمية هذه الدراسة في محاولة البحث عن سبل تحسين الحوكمة بالمؤسسات الجزائرية، بالاعتماد على أساليب المحاسبة الإدارية، سواء الأساليب التقليدية أو الأساليب الحديثة، فممارسة الإدارة لوظائفها المتمثلة في التخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة بفعالية يحتاج إلي معلومات دقيقة، وتعتبر هذه الأخيرة مخرجات نظام المحاسبة الإدارية، هذا ما يؤدي إلي إرضاء المساهمين وجميع أصحاب المصالح بالمؤسسة، والتقليل من التعارض بينهم، ما سوف يضمن للمؤسسة استمرارها، وهذا ما تسعى الحوكمة لتحقيقه في المؤسسات الاقتصادية.

5.أهداف الدراسة:

هدفت هذه الدراسة بشكل أساسي إلي قياس أثر تطبيق أسالب المحاسبة الإدارية في تفعيل الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية في الجزائر من خلال:

- عرض عوامل الاهتمام بكل من المحاسبة الإدارية والحوكمة كأساليب تحسين أداء المؤسسات الجزائرية؛
- تحديد كيفية الاستفادة من أساليب المحاسبة الإدارية وتحسين تطبيقها بالمؤسسات الجزائرية؛
- إبراز أهمية الحوكمة وكيفيه تحسين تطبيقها بالمؤسسة الاقتصادية؛
- توضيح أثر تحسين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسات الاقتصادية في الجزائر بهدف تفعيل نظام حوكمة المؤسسات لها، لتحسين أدائها الاقتصادي في ظل المتغيرات التي يعرفها الاقتصادي المحلي والدولي.

6.حدود الدراسة:

سيتم دراسة موضوع دور أساليب المحاسبة الإدارية في تفعيل الحوكمة بالمؤسسات الجزائرية في إطار الحدود التالية:

أ- الحدود المكانية: ترتبط هذه الدراسة بالواقع الجزائري، من خلال دراسة أثر تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية علي تفعيل الحوكمة بعينة من المؤسسات الاقتصادية بولاية المدية بالإضافة إلى المؤسسات المدرجة ببورصة الجزائر.

ب- الحدود الزمنية: دراسة تطور مفهوم أساليب المحاسبة الإدارية والحوكمة عبر التاريخ، أما الدراسة الميدانية فكانت ابتداء من سبتمبر 2018 إلى غاية ماي 2019.

7.المنهج المتبع والأدوات المستعملة:

نهدف من خلال هذه الدراسة إلى تحديد أثر تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتقليدية في تفعيل الحوكمة من منظور الأليات الداخلية لها، والمتمثلة أساسا في ألية مجلس الإدارة، ألية الإفصاح والشفافية، ألية التدقيق الداخلي.

وفي هذا الصدد وبهدف المعالجة السليمة للموضوع فقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي اللذان يركزان على معلومات كافية ودقيقة عن ظاهرة أو موضوع محدد في البحث، حيث تتناول أحداث وظواهر وممارسات موجودة متاحة للدراسة والقياس كما هي دون التدخل في مجرياتها والتفاعل معها، بما يسمح من تحليل شامل وعميق لمشكلة الدراسة، كما تم الاعتماد على الاستبانة مع استعمال برنامج SPSS لعرض وتبويب المعلومات التي تم جمعها واستخدام بعض الأساليب الاحصائية مثل نموذج الانحدار الخطي المتعدد والبسيط لنمذجة العلاقة بين متغيرات الدراسة.

8. عينة ومجتمع الدراسة:

بالنظر إلى طبيعة الموضوع قرر الباحث أن يتكون مجتمع الدراسة من المؤسسات الاقتصادية في ولاية المدية بالإضافة إلى المؤسسات المدرجة بورصة الجزائر، حيث تم اختيار عينة عشوائية بلغت 08 مؤسسات اقتصادية ومجموعة من الممارسين لمهنة المحاسبة والتدقيق بولايات الوسط شملت 30 مكتب للتدقيق والمحاسبة، وقد تم حصر العينة بناء على مجموعة من القيود من بينها عدم استجابة بعض المؤسسات.

9.الدراسات السابقة:

أ- الدراسات باللغة العربية:

أ-1.دراسة (المشهداني، طلب،2013)[1] "دور المحاسب الإداري في تنفيذ أليات حوكمة الشركات"

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على الأبعاد المحاسبية للحوكمة، لاسيما ما يتصل بتطوير دور المحاسب الإداري من حيث الطبيعة والنطاق وكذلك موقعه في الهيكل التنظيمي للمؤسسات وبما ينسجم مع متطلبات تنفيذ مبادئ وأليات الحوكمة في بيئة الأعمال المعاصرة، توصلت هذه الدراسة إلى أن تنفيذ لأليات المحاسبية للحوكمة قد ساهم في تطوير الدور الذي يمارسه المحاسبون الإداريون إذ تحول المحاسبون الإداريون من مجرد متخصصين في توفير المعلومات وفقا لنماذج محددة مسبقا من قبل الإدارة إلى أعضاء مهمين في فريق الإدارة يمتلكون القدرة على التأثير في قرارات وسلوك واتجاه الفريق من خلال ما يمكن أن يقدمه أولئك المحاسبين من معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات وفقا لنماذج حديثة ومتوافقة مع متطلبات الاحتياجات الراهنة، كما قدمت هذه الدراسة أنموذجا لدور المحاسب الإداري في ظل تبني الأليات المحاسبية للحوكمة.

1 بشرى نجم عبد الله المشهداني، حسين راغب طلب، **دور المحاسب الإداري في تنفيذ أليات حوكمة الشركات**، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، 2013، المجلد 19 العدد 71، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، العراق، ص 454-473.

أ– 2.دراسة (الزبيدي، 2014)[1]"دور المحاسبة الإدارية الحديثة في دعم حوكمة الشركات لتحقيق الميزة التنافسية، دراسة تطبيقية على شركة دايلي العامة للصناعات الكهربائية"

هدفت هذه الدراسة إلى تبيين الدور الذي تلعبه أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في دعم حوكمة المؤسسات بهدف إرضاء الزبون باعتباره السمة الأساسية لتحقيق الميزة التنافسية، من خلال تطبيق أسلوب المحاسبة الرشيقة على مؤسسة دايلي العامة للصناعات الكهربائية، توصلت هذه الدراسة إلى أن المحاسبة الرشيقة تساعد إدارة المؤسسات على سرعة الاستجابة للتغيرات التي تحصل في بيئة الأعمال وبالتالي القدرة على الاستجابة لطلبات الزبائن بالوقت المحدد، كما أوصت هذه الدراسة المؤسسات العراقية بضرورة التعرف والتركيز على أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة التي تساعد المؤسسة بتوافر معلومات مالية وغير مالية حتى تستطيع المؤسسة أن تلبي حاجات ورغبات الزبائن من حيث الجودة والسعر والتسليم في الوقت المحدد وتوفير مرونة عالية في تنويع المبيعات وتطويرها باستمرار.

أ–3.دراسة (الجباني، النعيمي، 2014)[2]"دور الجانب الأخلاقي للمحاسب الإداري في جودة المعلومات المحاسبية"

ركزت هذه الدراسة على العوامل المؤثرة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والمتمثلة في الجانب الأخلاقي للمحاسب الإداري، توصلت هذه الدراسة إلى أن معايير السلوك الأخلاقي للمحاسب الإداري تلعب دورا أساسيا في ضمان جودة المعلومات المحاسبية التي يقدمها وأن للإدارة دور في تعزيز الجانب الأخلاقي للمحاسبين وكذلك في الرقابة عليه، كما أوصت هذه الدراسة بضرورة تبني المحاسبين الإداريين لمعايير السلوك الأخلاقي والمتمثلة في القدرة على أداء العمل وفق المعايير، السرية، الاستقامة، الموضوعية.

1خليل ابراهيم اسماعيل الزبيدي، **دور المحاسبة الإدارية الحديثة في دعم حوكمة الشركات لتحقيق الميزة التنافسية**، دراسة تطبيقية على شركة دايلي العامة لصناعات الكهربائية، أطروحة لنيل شهادة محاسبة كلف وإدارية وهي أعلى شهادة في الاختصاص يتمتع حاملها بجميع حقوق وامتيازات شهادة الدكتوراه، العراق، جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، قسم الدراسات المحاسبية، 2014.

2 عبد خلف عبد الجباني، مقداد أحمد نوري النعيمي، **دور الجانب الأخلاقي للمحاسب الإداري في جودة المعلومات المحاسبية**، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، 2014، المجلد 20 العدد 79، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، العراق، ص 401 – 428.

أ-4.دراسة (عبد المنعم، وأخرون، 2015)[1]"دور المحاسب الإداري في تنفيذ متطلبات الحاكمية المؤسسية في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة- دراسة ميدانية- من وجهة نظر المدققين الداخليين والخارجيين"

حاولت هذه الدراسة بيان الدور الحقيقي للمحاسب الإداري في تنفيذ متطلبات الحاكمية المؤسسية في المؤسسات الأردنية المساهمة، استخدمت هذه الدراسة الاستبانة كأداة لجمع البيانات من عينة الدراسة والمتمثلة في مدققين داخليين وخارجيين تابعين للمؤسسات الصناعية الأردنية المساهمة وتحليل البيانات باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعيةSPSS.

توصلت هذه الدراسة إلى تبيين أهمية الحوكمة في مجال التسيير والرقابة على المؤسسات، كما أوصت بضرورة قيام المحاسب الإداري في المؤسسات بتوفير المعلومات وتقديم الاستشارات اللازمة إلى مجلس الإدارة من خلال التقارير التي يقدمها وكذلك المشاركة في تصميم نظام المكافأة والحوافز للمدراء التنفيذيين وتقييم الأداء الفعلي لهم، وتأمين مستوى مناسب للإفصاح عن المعلومات، كل هذا من خلال قسم مستقل للمحاسب الإداري يرتبط مباشرة بمجلس الإدارة ويكون في موقع مماثل للمدير المالي للوصول لتنفيذ أليات الحوكمة.

أ-5- دراسة (حاب الله، 2016)[2] " أساليب المحاسبة الإدارية بين النظرية والتطبيق – دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في الجزائر"

هدفت هذه الدراسة إلى معرفة الواقع التطبيقي لأساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسات الصناعية الناشطة في الشرق الجزائري في ظل مستجدات بيئة الأعمال الحديثة بالتركيز على مجالات التخطيط، الرقابة، تقييم الأداء وصنع القرار، بالإضافة إلى دراسة العلاقة بين درجة تطبيق هذه الأساليب والخصائص الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة، بالاعتماد على إستبانة موجهة لموظفي الإدارة المالية والمحاسبة.

---

1 أسامة عبد المنعم، وأخرون، **دور المحاسب الإداري في تنفيذ متطلبات الحاكمية المؤسسية في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة، دراسة ميدانية من وجهة نظر المدققين الداخليين والخارجيين**، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية،2015، المجلد 7 العدد 13، جامعة الأنبار، العراق، ص 407-430.

2 حاب الله الشريف، **أساليب المحاسبة الإدارية بين النظرية والتطبيق – دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في الجزائر**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص محاسبة ومالية، الجزائر، جامعة أم البواقي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، 2016.

توصلت هذه الدراسة إلى أنه من بين أكثر الأساليب المستخدمة في هذه المؤسسات في مجال التخطيط أسلوب الموازنات التقديرية، أما في مجال الرقابة وتقييم الأداء فيعتبر أسلوب إدارة الجودة الشاملة من بين أكثر الأساليب استعمالا، يليه أسلوب تحليل الانحرافات، أما في مجال إتخاذ القرارات فيعتبر أسلوب أسعار التكلفة الأكثر استعمالا، كما أظهرت هذه الدراسة أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين درجة تطبيق هذه المؤسسات لأساليب المحاسبة الإدارية والخصائص الديمغرافية لأفراد عينة الدراسة.

كما شكل غياب المنافسة وارتفاع تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية أهم المعوقات التي تحد من تطبيق هذه الأساليب، وقد أوصت هذه الدراسة بضرورة زيادة الاهتمام بتطبيق مختلف الأساليب واشراك جميع الأفراد ما يسمح برفع الكفاءة وتحسين أداء المؤسسة.

أ-6. دراسة (نعمان، 2017)[1]" أثر نظام التكاليف على أساس الأنشطة على جودة المعلومات المحاسبية وتحسين الأداء- دراسة ميدانية تطبيقية على عينة من الشركات الصناعية العراقية"

انطلقت هذه الدراسة من مشكلة عدم دقة البيانات التي توفرها الأنظمة التقليدية للمحاسبة الإدارية في المؤسسات العراقية مما انعكس سلبا على القرارات التي تتخذ في شتي المجالات، هذا بالإضافة إلى أن هذه الأنظمة لم تعد قادرة على توفير مؤشرات أداء تمكن من قياس وتحسين الأداء واحكام الرقابة على عناصر التكاليف في ظل بيئة تمتاز بالمنافسة، فقد هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أثر نظام التكاليف على أساس الأنشطة على جودة المعلومات المحاسبية وتحسين الأداء.

توصلت هذه الدراسة إلى أن هذا النظام يسمح بتوفير بيانات أكثر دقة وملائمة تستخدم لإدارة التكاليف والإيرادات لتجنب المخاطر التي قد تتعرض لها المؤسسة نتيجة اتخاذ قرارات غير صحيحة بناء على بيانات تكلفة غير دقيقة، كما يعتبر النظام أحد أهم أساليب تحسين الأداء مما يؤدي إلى تحسين القدرة التنافسية، كما أوصت هذه الدراسة بضرورة تطبيق هذا النظام كونه يحسن من جودة المعلومات المحاسبية من خلال توفير معلومات تتصف بالملائمة والدقة يمكن على أساسها توفير قاعدة بيانات مالية وغير مالية واضحة ومفهومة ومفصلة لكافة الأنشطة تمكن من صياغة مجموعة من مؤشرات لأغراض الرقابة وتحسين الأداء.

[1] لبنى هاشم نعمان، **أثر نظام التكاليف على أساس الأنشطة على جودة المعلومات المحاسبية وتحسين الأداء، دراسة ميدانية تطبيقية على عينة من الشركات الصناعية العراقية**، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، السودان، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2017.

أ-7.دراسة (تقرارات، 2017)[1]" دور أساليب المحاسبة الإدارية في حوكمة المؤسسات الاقتصادية – دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية"

سعت هذه الدراسة إلى معرفة العلاقة بين أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة بأهداف حوكمة المؤسسات والمتمثلة في تحسين القدرة التنافسية، تعظيم الربحية، إدارة المخاطر المتوقعة، تحسين الكفاءة الاقتصادية.

قام الباحث باستخدام أداة الاستبانة لجمع البيانات وتحليلها ببرنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعيةSPSS، تمثلت عينة الدراسة في مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، توصلت هذه الدراسة إلى أن لأساليب المحاسبية الإدارية الأثر البالغ في تعزيز حوكمة المؤسسات، حيث أن أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية تؤثر على تفعيل حوكمة المؤسسات بوزن نسبي 80,576%، أما أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة تؤثر على تفعيل حوكمة المؤسسات بوزن نسبي 80,04%، كما يعد أسلوب محاسبة المسؤولية من أحسن الأساليب التقليدية في المحاسبة الإدارية تأثيرا على حوكمة المؤسسات بوزن نسبي81,6%، أما أحسن أسلوب تأثيرا في حوكمة المؤسسات بالنسبة للأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية يتمثل في أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد بوزن نسبي 80,86%.

ب- الدراسات باللغة الأجنبية:

ب-1.دراسة (Mayanja, Van,2011)[2]"المحاسبة الإدارية أداة لتنفيذ الحوكمة الفعالة"

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد دور أساليب المحاسبة الإدارية في تفعيل الحوكمة بالتركيز على ألية مجلس الإدارة، من خلال دعمه بالمعلومات الازمة لاتخاذ القرارات، قام الباحث بهذه الدراسة علي مستوى مجموعة من المؤسسات في بتسوانا، من خلال إعداد استبانة موجهة لأعضاء مجلس إدارة المؤسسات محل الدراسة لجمع البيانات الأولية ومعرفة مدي تطبيقها لأساليب المحاسبة الإدارية، توصل الباحث إلي أن معظم المؤسسات لا

1تقرارت يزيد، **دور أساليب المحاسبة الإدارية في حوكمة المؤسسات الاقتصادية – دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، الجزائر، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2017.

2Mayanja mk, Van der poll hm **"management accounting: an instrument for implementing effective corporate governance** "affrican journal of business management, 2011,vol,05,south Africa,p12050 -12065.

تعتمد على أساليب المحاسبة الإدارية في اتخاذ القرار، ولذلك فشلوا في توصيل معلومات إلي مجلس الإدارة لدعم قراراته، وأن معظم القرارات المالية الكبيرة تتخذ على مستوي الإدارة العليا دون الاعتماد على معلومات المحاسبة الإدارية، كما أوصت هذه الدراسة بضرورة الاهتمام أكثر بوظيفة المحاسبة الإدارية والاستفادة من تقاريرها في عملية اتخاذ القرارات.

ب-2. دراسة (Krajnc, et all;2012)[1] الإدارة على أساس الأنشطة للتكاليف اللوجستية، حالة زيادة الإفصاح عن التكاليف اللوجستية في شركة تصنيع الورق السلوفينية"

انطلقت هذه الدراسة من فكرة أن نجاح الإدارة يعتمد على توفير تقارير شفافة عن التكاليف اللوجستية، فقد هدفت هذه الدراسة إلى وضع نموذج للمحاسبة على أساس النشاط لتكاليف النقل والإمداد في مؤسسة إنتاجية، واختبار كفاءتها في الإفصاح عن هذا النوع من التكاليف بالمقارنة مع محاسبة التكاليف التقليدية التي كانت تفصح عن تكاليف النقل والإمداد على أنها تكاليف عامة غير مباشر، ويظهر تطبيق النموذج في المؤسسة أن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يكشف عن ما يزيد عن 108٪ من تكاليف النقل والإمداد على مستوى مجموعة من المنتجات من النظام التقليدي لحساب التكاليف، وعلاوة على ذلك، فإن المعلومات التفصيلية عن تكاليف النقل والإمداد التي تم الحصول عليها بهذه الطريقة تمكن من إدارة أكثر كفاءة تساهم في تحقيق أهدافها.

ب-3.دراسة (Han, Wang,2014)[2]:"دور حوكمة الشركات في الربط بين نظام المحاسبة الإدارية والأداء المالي"

هدفت هذه الدراسة إلى شرح العلاقة التفاعلية ما بين هيكل حوكمة المؤسسات واعتماد نظام المحاسبة الإدارية من جهة والأداء المالي من جهة أخرى، كما فحصت وناقشت الدور الحديث لهيكل حوكمة المؤسسات، وقد توصلت هذ الدراسة إلي أن هيكل حوكمة المؤسسات يلعب دور الوساطة في الربط ما بين

1J. Krajnc, et all: **Activity-Based Management of Logistic Costs in a Manufacturing Company, A Case of Increased Visibility of Logistic Costs in a Slovenian Paper Manufacturing Company**, Promet – Traffic &Transportation, 2012,Vol. 24, No. 1,p 15-24

2. David han-Min wang, **"The Role of Corporate Governance in the Link between Management Accounting System and Firm Performance"**Asian journal of finance and accouting, 2014,vol 6,N01,Taiwan, p216 -235.

اعتماد نظام المحاسبة الإدارية والأداء المالي، كما أن اعتماد نظام المحاسبة الإدارية يحدد هيكل حوكمة المؤسسات مما يحسن الأداء المالي.

ب-4. دراسة (Huynh, 2015)"[1] العلاقة المتبادلة بين حوكمة الشركات والمحاسبة الإدارية، من الأول؟"

هدفت هذه الدراسة إلى تحليل العلاقة بين هيكل حوكمة المؤسسات والمحاسبة الإدارية، من خلال دراسة على مجموعة من المؤسسات المدرجة في بورصة الفيتنام، توصلت هذه الدراسة إلى أن الهيكل الجيد لحوكمة المؤسسات يعتبر القوة الدافعة لتبني المحاسبة الإدارية، هذه الأخيرة سوف تساعد هياكل حوكمة المؤسسات بالمعلومات، كما أن المديرين سوف يقومون ببناء تقنيات المحاسبة الإدارية الفعالة التي تتناسب مع هيكل حوكمة المؤسسات لتحقيق أفضل أداء ممكن.

ب-5. دراسة (Honggowati, et all, 2017)[2] "حوكمة الشركات والإفصاح عن المحاسبة الإدارية الاستراتيجية"

هدفت هذه الدراسة إلى تحديد أثر حوكمة المؤسسات عن الإفصاح عن المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، تم قياس الإفصاح في هذه الدراسة بمستوى الإفصاح عن المحاسبة الإدارية لاستراتيجية المنشورة في التقرير السنوي للمؤسسات، أما الحوكمة تم قياسها من خلال حجم مجلس الإدارة، استقلالية مجلس الإدارة، المليكة الإدارية، من خلال دراسة ميدانية على 497 مؤسسة منتجة في أندونيسيا.

توصلت هذه الدراسة إلى أن حجم مجلس الإدارة له تأثير إجابي كبير على مستوى الكشف عن المحاسبة الإدارية لاستراتيجية، أما استقلالية المجلس فلا تأثر عن الإفصاح عن المحاسبة الإدارية الاستراتيجية، أما الملكية الإدارية فلها تأثير سلبي على الإفصاح عن المحاسبة الإدارية الاستراتيجية.

1 Quang Linh Huynh; **The Mutual Relationship Between Corporate Governance and Management Accounting: Which Occurs First?** American Journal of Applied Sciences;2015 vol 12 (06);pp 403-410.

2 Setianingtyas Honggowati,et all, **Corporate Governance and Strategic Management Accounting Disclosure**, Indonesian Journal of Sustainability Accounting and Management, 2017, 1(1),p 23–30,*http://unpas.id/index.php/ijsam*

أهم ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة هو أننا سوف نعمل على الربط ما بين مجموعة من الأساليب الحديثة والتقليدية للمحاسبة الإدارية بالأليات الداخلية للحوكمة المتمثلة في مجلس الإدارة، الإفصاح والشفافية، التدقيق الداخلي، لدعم نظام حوكمة المؤسسات، حيث نجد أن معظم الدراسات السابقة تطرقت إلى العلاقة بين أساليب المحاسبة الإدارية وأهداف حوكمة المؤسسات سوآءا ما تعلق بالربحية أو تحسين التنافسية، ونجدها في الغالب تطرقت إلى أسلوب أو أسلوبين للمحاسبة الّإدارية، كما سنقوم من خلال هذه الدراسة باقتراح مجموعة من نماذج الإنحدار الخطية المتعددة والبسيطة للعلاقة بين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وحوكمة المؤسسات.

10. صعوبات الدراسة:

أهم الصعوبات التي تعرضنا إليها في هذه الدراسة صعوبة الحصول على البينات الأولية من عينة الدراسة، خاصة وأن المعلومات المطلوبة من طرفنا والخاصة بالتكاليف تعتبر معلومات سرية لدى المؤسسات تمس مباشرة بتنافسيتها.

11. هيكل الدراسة:

بهدف القيام بدراسة وافية وشاملة لموضوع البحث سوف نتناول هذا الموضوع في أربعة فصول كما يلي:

الفصـل الأول: يتنـاول هـذا الفصـل الإطـار المفـاهيمي للمحاسـبة الإداريـة مـن خـلال التطـرق إلى الأسباب الداعية لوجود المحاسبة الإدارية في البيئة الاقتصادية وكذا تطورها التاريخي، مع الإشارة إلى إسهامات البـاحثين في وضـع إطـار نظـري خـاص بالمحاسـبة الإداريـة وتحديـد مفهومهـا، أهـدافها، أهميتهـا في المؤسسـات الاقتصـادية، هـذا بالإضـافة إلى التطـرق إلى مجموعـة مـن الأسـاليب التقليديـة للمحاسـبة الإداريـة والمتمثلـة في أسلوب الموازنات التقديرية، أسلوب محاسبة المسؤولية، أسلوب التكاليف الكلية، والأساليب الحديثة المتمثلة في أسلوب التكلفة المستهدفة، أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، أسلوب بطاقة الأداء المتوازن، لتحديد أهمية وخصائص كل أسلوب ودوره في تحسين التسيير والرقابة على موارد المؤسسة.

الفصل الثاني: يتناول هذا الفصل الإطار النظري لحوكمة المؤسسات من خلال التطرق إلى الأسباب الداعية لوجود الحوكمة في البيئة الاقتصادية وحاجة المؤسسة الاقتصادية إليها، شرح أهم النظريات المفسرة لحوكمة المؤسسات وأهم الأزمات الاقتصادية والانهيارات المالية التي حدثت وأثرت سلبا على اقتصاديات الدول، تحديد مفهوم حوكمة المؤسسات، خصائصها وركائزها، والأطراف المعنية بتطبيقها، الإشارة إلى أهم التجارب الدولية في مجال الحوكمة بالإضافة إلى التجربة الجزائرية، شرح مختلف الأليات الرقابية الداخلية لحوكمة والمتمثلة في ألية مجلس الإدارة، ألية الإفصاح والشفافية، ألية التدقيق الداخلي.

الفصل الثالث: يتناول هذا الفصل العلاقة بين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية والأليات الرقابية الداخلية للحوكمة، حيث سيتم توضيح من خلال هذا الفصل كيفية مساهمة كل أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية في دعم وتفعيل كل ألية من أليات الحوكمة، العلاقة التبادلية فيما بينهم.

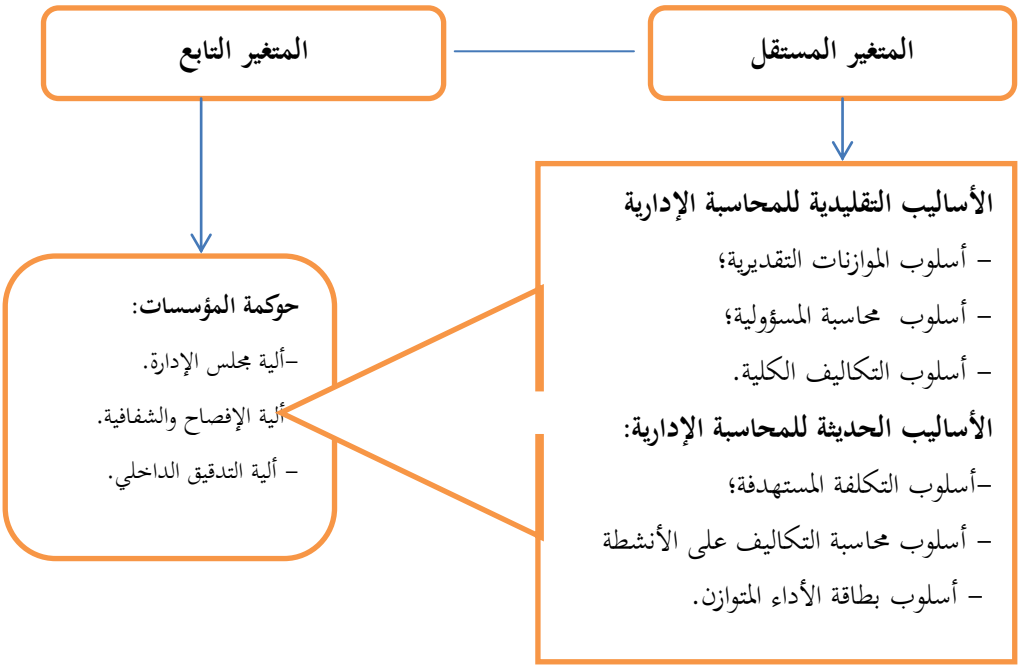
الفصل الرابع: محاولة إسقاط الجانب النظري على الواقع العملي بالبيئة الجزائرية، من خلال وصف واقع تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسات عينة الدراسة، ووصف الأليات الداخلية للحوكمة بها، ومحاولة الربط بين تبني هذه الأساليب وزيادة فعالية هذه الأليات، كما سنقوم بصياغة مجموعة من نماذج الإنحدار الخطية البسيطة والمتعددة، لنمذجة العلاقة بين متغيرات الدراسة.

الخاتمة: تم الإشارة في الخاتمة إلى أهم النتائج واختبار الفرضيات، حيث تم إثبات وجود علاقة إيجابية بين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وزيادة دعم وتفعيل الحوكمة بالمؤسسات محل الدراسة.

12. نموذج الدراسة:

تم اعتماد متغيرين أساسين لبناء نموذج الدراسة الافتراضي هما: أساليب المحاسبة الإدارية، حوكمة المؤسسات، حيث تم تقسيم المتغير الأول إلى متغيرين فرعيين هما الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية والأساليب الحديثة، أما المتغير الثاني فينقسم إلى ثلاثة متغيرات فرعية تمثل الأليات الداخلية لحوكمة المؤسسات وهي ألية مجلس الإدارة، ألية الإفصاح والشفافية، ألية التدقيق الداخلي، كما هو موضح في الشكل أدناه:

الشكل رقم (01): نموذج الدراسة.



المصدر: من إعداد الباحث بناءا عن الدراسات السابقة.

من خلال الشكل رقم (01) يظهر أن المتغير المستقل يتمثل في أساليب المحاسبة الإدارية أما المتغير التابع فيتمثل في الحوكمة، ولدراسة العلاقة بين هذه المتغيرات فإننا سوف نقوم باختبار الفرضيات السابقة.

الفصل الأول:

المحاسبة الإدارية

تمهيد:

تلعب المعلومات المحاسبية والمالية دور رئيسي في تغذية مختلف الوظائف الإدارية التي تقوم بها المؤسسات على كافة المستويات من تخطيط، تنظيم، توجيه ورقابة، فتأدية هذه الوظائف بكفاءة عالية مرهون بمدى توفر هذه المعلومات ومدى صدقها، كما أن البحث المستمر للمؤسسات عن الكفاءة في استغلال الموارد خاصة في ظل المنافسة الشديدة التي تواجهها من منافسيها والتي تؤدي إلى تراجع الحصة السوقية للمؤسسة –كما هو الحال بالنسبة للمؤسسات الجزائرية– فرض عليها توفير نظام معلوماتي مناسب.

تعتبر المحاسبة الإدارية نظام داخلي لتوفير المعلومات المالية وغير المالية لإدارة المؤسسة بغرض اتخاذ القرارات وترشيد استهلاك الموارد[1]، بهذا سنتطرق في هذا الفصل إلى التعرف على ماهية المحاسبة الإدارية من خلال توضيح أسباب ظهورها، وكذا تطورها التاريخي ومعرفة واقعها في المؤسسات الاقتصادية، والتعريف بأساليبها التقليدية والحديثة والوقوف على الأهمية الكبيرة التي تكتسيها في تسيير المؤسسة الاقتصادية، والرقابة على مواردها.

سيتم معالجة هذا الفصل وفق ثلاثة مباحث كما يلي:

المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإدارية؛

المبحث الثاني: الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية؛

المبحث الثالث: الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية.

[1] David han-Min wang, **Linkages amoung corporate governance, management accouting practice amd organizational performance, evidence from a southeast asian country**, Romanian Economic and Business Review , 2014, Vol. 9, No. 1 p64.

المبحث الأول: الإطار النظري للمحاسبة الإدارية:

سيتم التعرف من خلال هذا المبحث على البواعث الأساسية التي أدت إلى ظهور المحاسبة الإدارية في المؤسسات الاقتصادية، من خلال شرح مراحل تطور المحاسبة الإدارية مع التطورات التي شهدتها البيئة الاقتصادية، وكذا التعرف على مفهوم المحاسبة الإدارية، وتحديد القيمة المضافة التي تقدمها إلى إدارة المؤسسة من خلال أهمية المعلومات المالية وغير المالية التي توفرها لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات مما يحسن الأداء ويزيد من تنافسيتها.

سيتم معالجة هذا المبحث وفق ثلاثة مطالب كما يلي:

المطلب الأول: البواعث الأساسية للمحاسبة الإدارية؛

المطلب الثاني: ماهية المحاسبة الإدارية؛

المطلب الثالث: المحاسبة الإدارية كنظام للمعلومات.

المطلب الأول: البواعث الأساسية للمحاسبة الإدارية.

شهدت نهاية القرن الثامن عشر وبداية القرن التاسع عشر تطورا كبيرا في البيئة الاقتصادية عرفت بالثورة الصناعية وما صحبها من توسع في حجم المؤسسات وتنوع منتجاتها وتعقد في العملية الإنتاجية باستخدام التكنولوجيا، وظهور المؤسسات المتعددة الجنسيات التي تنفصل فيها الملكية عن التسيير، كل هذه العوامل غيرت النظرة إلى طبيعة وظيفة المحاسبة فقد أصبحت وظيفة لخدمة الإدارة إلى جانب خدمة أصحاب المؤسسة من خلال تقديم البيانات التفصيلية التي تساعد الإدارة في التخطيط، الاشراف، الرقابة واتخاذ القرارات[1]، هذا ما أدي إلى ظهور أهمية محاسبة التكاليف التي تهدف إلى تحديد تكلفة المنتج كون التكلفة تمثل عنصرا أساسيا من العناصر اللازمة لتحديد الدخل والمركز المالي للمؤسسة والرقابة على التكاليف، أي الاعتماد على بيانات تاريخية للاستفادة منها في إلقاء الضوء على ما قد يحدث مستقبلا، لكن مع بداية القرن العشرين وفي ظل المنافسة الكبيرة أصبح لزاما على المؤسسات الاقتصادية البحث عن معلومات مستقبلية بأساليب علمية من خلال نظام معلومات المحاسبة الإدارية، سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى نشأة المحاسبة الإدارية ومراحل تطورها، بالإضافة إلى المداخل المختلفة لتفسير تاريخها.

أولا. نشأة وتطور المحاسبة الإدارية:

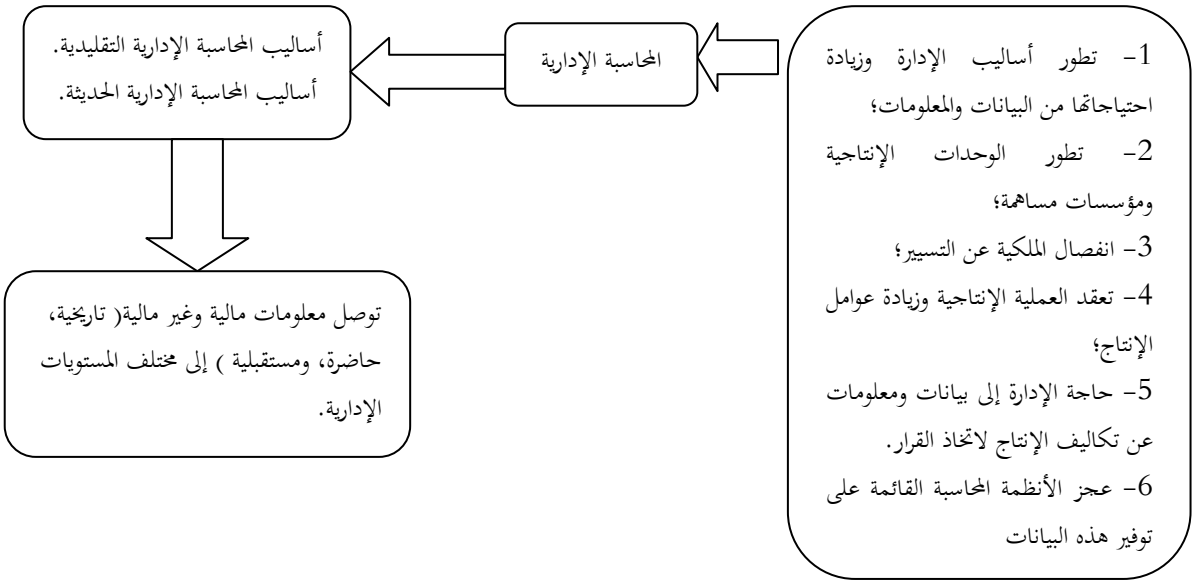
من الواضح أن المحاسبة الإدارية جاءت لسد حاجات أساسية (أهداف المحاسبة الإدارية) تخص المؤسسات الاقتصادية وتطورت بتطور هذه الأهداف (الحاجات) في ظل متغيرات البيئة الاقتصادية العالمية.

1.حاجة المؤسسة الاقتصادية إلى المحاسبة الإدارية:

ظهرت الحاجة إلى المحاسبة الإدارية من حاجة الإدارة إلى البيانات والمعلومات اللازمة لغرض التخطيط والرقابة واتخاذ القرار خاصة في ظل كبر حجم المؤسسات وانفصال الملكية عن التسيير، وتنوع منتجاتها نتيجة الثورة الصناعية التي شهدها العالم، وكذلك ضرورة التحكم في التكاليف والبحث عن أفضل الأساليب لتحميلها على المنتجات بهدف المحافظة على القدرة التنافسية للمنتجات، كما يمكن تحديد أسباب ظهور المحاسبة الإدارية كما في الشكل الموالي:

[1] أحمد حلمي جمعة، **المحاسبة الادارية التخطيط والرقابة وصنع القرار**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص 31.

الشكل رقم (02): أسباب ظهور المحاسبة الإدارية.



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على:

- أحمد حلمي جمعة، **المحاسبة الإدارية التخطيط والرقابة وصنع القرار**، مرجع سبق ذكره، ص 31.

- عبد اللطيف إمام حاج عمر، زين العابدين عالم مصطفى أحمد، **المحاسبة الإدارية**، الطبعة الأولى، منشورات جامعة السودان المفتوحة، السودان، 2007، ص07.

من خلال الشكل رقم (02) يتضح أن المحاسبة الإدارية قد فرضتها التغيرات التي حدثت في البيئة الاقتصادية، وهي تمثل نظام داخلي للمعلومات يعتمد على مجموعة من الأساليب تقليدية وحديثة، تعمل على امداد الإدارة بكافة البيانات الخاصة بنشاطاتها بهدف الحفاظ على القدرة التنافسية للمؤسسة ومكانتها في السوق، وفي الجزء الموالي تفصيل أكثر لكيفية تطور المحاسبة الإدارية.

2.ظهور وتطور المحاسبة الإدارية:

يعتبر مصطلح المحاسبة الإدارية من المفاهيم التي ارتبطت بالإدارة الحديثة التي تطورت مع بداية القرن العشرين نتيجة لمجهودات رواد الإدارة الأوائل أمثال TAYLOR فقد أصبحت الإدارة تعتمد على الأساليب العلمية خاصة التحليلية منها في اتخاذ القرارات نتيجة عجز أنظمة المحاسبة القائمة على توفير احتياجات الإدارة من البيانات والمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات[1].

[1] عبد الطيف امام حاج اعمر، زين العابدين أحمد، **المحاسبة الادارية**، مرجع سبق ذكره، ص ص 6-7.

كما أن تطور، اتساع حجم المؤسسات الاقتصادية، زيادة المنافسة، أدى إلى ضرورة البحث عن أنظمة معلومات توفر معلومات دقيقة ملائمة ومرنة لإدارة المؤسسة تساعدها في اتخاذ قراراتها، وكذا تتبع التكاليف لمنع ارتفاعها بما يعزز قدرتها التنافسية، ولتلبية هذا الاحتياج ظهرت المحاسبة الإدارية التي لا تقتصر على الأساليب المحاسبية فقط بل تشمل مفاهيم اقتصادية، مالية، أساليب إحصائية وكمية لتحقيق الهدف منها، فمفهوم المحاسبة الإدارية يعد مفهوما تطوريا لمحاسبة التكاليف الحديثة، فعادة ما يطلق على محاسبة التكاليف الحديثة بالمحاسبة الإدارية[1].

ولقد ظهر مصطلح المحاسبة الإدارية أول مرة في التقرير الذى نشره فريق العمل من المجلس الأنجلو أمريكي للكفاية الإنتاجية بعنوان المحاسبة الإدارية عام 1950، من خلال دراسة ميدانية قام بها الفريق على مستوى مجموعة من المؤسسات في الولايات المتحدة الأمريكية[2]، وللبحث أكثر في تطور المحاسبة الإدارية فقد أصدرت الفيديرالية الدولية للمحاسبين سنة 1998 بيانا يعرض مراحل تطور المحاسبية الإدارية[3]، وفيما يلي تلخيص لمختلف مراحل تطور المحاسبة الإدارية[4]:

المرحلة الأولى: تحديد التكلفة والمراقبة المالية قبل سنة 1950:

تميزت هذه المرحلة بالتركيز على تحديد التكاليف والرقابة المالية من خلال استخدام محاسبة التكاليف، فقد عرفت هذه الفترة سيطرة الدول الغربية على الأسواق العالمية خاصة بعد الثورة الصناعية مما جعل منتجاتها تحظي بالقبول الكبير وتباع بسهولة نظرا لانخفاض حدت المنافسة عليها سواء من ناحية السعر أو الجودة.

لكن بعد الأزمة الاقتصادية التي حدثت سنة 1929 فقد أصبح هناك توجه نحو دراسة ربحية المنتجات والتخطيط ودراسة العوامل المؤثرة على المؤسسة ومنها التنافسية، لم تظهر معالم المحاسبة الإدارية في هذه الفترة، إلا مع ظهور حركة الإدارة العلمية التي تهدف إلى استخدام الأساليب العلمية في الإدارة.

---

[1] قاسم محسن الحبيطي، زياد هاشم يحي، **تأثيرات التطورات في بيئة الأعمال على المحاسبة الادارية في القرن الحادي والعشرين**، مجلة بحوث مستقبلية، 2006، المجلد 4 العدد 13، جامعة الحدباء، العراق، ص69.

[2] Nishikant jha, Arvid W ubale, jani, **introduction to management accounting**, first edition, himalaya publishing house , university of mumbai, 2015, p1.

[3] Reinaldo Guerreiro and all, **external disclosure and management accounting artefacts do top-ranked companies in quality of financial reporting, tend to rank high in adoption of modern management accounting artefacts?,** International Journal of Business and Commerce, May 2012, Vol-01, No-09,p1 8, www.ijbcnet.com.

[4] Shah Kamal, **Historical Evolution of Management Accounting**, The cost and management, july-august 2015, Vol43, No4,p p12-19.

المرحلة الثانية: تقديم معلومات من أجل التخطيط الإداري والمراقبة (1950-1965):

في هذه المرحلة ظهرت المحاسبة الإدارية حيث أصبحت أداة إدارية يقوم من خلالها المحاسب الإداري بتقديم معلومات للإدارة ومساعدتها في وضع خطة لأهدافها واتخاذ القرارات الرشيدة، باستخدام مجموعة من الأساليب منها تحليل القرارات والمراقبة المالية ومحاسبة المسؤولية.

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

اهتمت هذه المرحلة بالحد من ضياع الموارد المستخدمة خاصة في العمليات التجارية من خلال استخدام تحليل القيمة وتقنيات إدارة التكلفة.

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

مع نهاية القرن العشرين تحول الاهتمام إلى خلق القيمة وحماية أصحاب المصلحة[1]، من خلال الاستخدام الفعال للموارد واستخدام التكنولوجيات لمواجهة التطورات في البيئة الاقتصادية، فأصبح من واجب المحاسبة الإدارية خدمة الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة[2]، كما ظهرت في هذه المرحلة عدة أساليب حديثة للمحاسبة الإدارية تمثلت في نظام التكاليف على أساس الأنشطة ونظام الانتاج في الوقت المحدد.

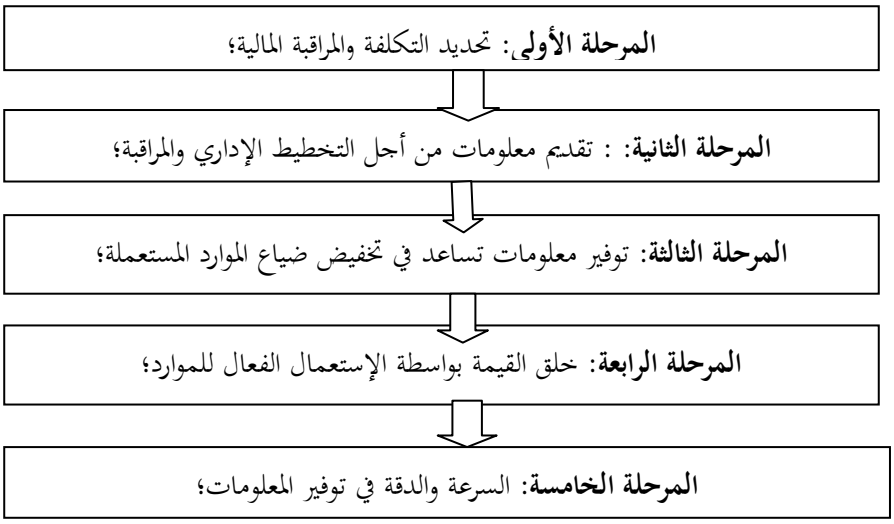
بالإضافة إلى المراحل السابقة هناك من يشير إلى مرحلة خامسة وهي مرحلة القران الحادي والعشرين وهذا نظرا للتطور الهائل في مجال الصناعة واستخدام تقنيات المعلومات، ومنه يمكن القول أن القرن الحادي والعشرين اتجه إلى إلكترونية الأعمال (البرامج والحاسوب، تكنولوجيا المعلومات والاتصالات....)[3]، وعليه فإن المحاسبة الإدارية قد استفادة من هذا التطور من خلال التكيف السريع لأساليبها مع هذه التكنولوجيا ما يسمح لها بتحقيق السرعة والدقة في توفير المعلومات خدمت لأهداف المؤسسة، والشكل الموالي يوضح مراحل تطور المحاسبة الإدارية.

[1] Nishikant jha; Arvid W ubale; jani; **introduction to management accounting**, op, cit, 2015, p2

[2] Joseph Crispus**, at all, Adoption of Modern Management Accounting Techniques in Small and Medium (SMEs) in Developing Countries: A Case Study of SMEs in Kenya, p05,** **https://pdfs.semanticscholar.org/6c29/7694a3415428f076a72b603c879baee6503e.pdf**

[3] تقرارت يزيد، **دور أساليب المحاسبة الإدارية في حوكمة المؤسسات الاقتصادية**، دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بالجزائر، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، الجزائر، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2017، ص14.

الشكل رقم (03): مراحل تطور المحاسبة الإدارية.



المصدر: من إعداد الباحث وفقا لما سبق.

هذا التطور الذي عرفت المحاسبة الإدارية يعتبر تطور ضئيل خاصة بالمقارنة مع الفروع الأخرى للمحاسبة كالمحاسبة المالية، والتي تمكن الباحثين والهيئات المهنة من ضبط الإطار النظري لها والعمل على توحيد ممارساتها في ظل محاسبة دولية، خاصة بعد إصدار معايير المحاسبة الدولية، لهذا فإن المحاسبة الإدارية في حاجة إلى تطور وبناء إطار مفاهيمي خاص بها، وهذا من خلال توجيه الاهتمام إليها من طرف الباحثين والهيئات المهنية.

ثانيا. المداخل المختلفة لتفسير تاريخ المحاسبة الإدارية:

تنقسم المداخل المختلفة لتفسير تاريخ المحاسبة الإدارية إلى[1]:

1.مدخل تطور العلاقات الاجتماعية بين العمل ورأس المال:

يقوم هذا المدخل على أساس أن نظم المعلومات المحاسبية هي وسيلة من وسائل فرض رقابة رأس المال أي رقابة الملاك على العمالة، وقد تطورت هذه النظرية بتطور العلاقات الاجتماعية بين الطرفين، تبني هذه النظرية (Nemark & tinker, 1986)، حيث يريان أن نظام المحاسبة الإدارية يمكن الملاك تسيير القوى العاملة بشكل يومي ومنظم، ما يسمح بتحسين كفاءتهم وترشيد استغلال الموارد الاقتصادية.

[1] مؤيد محمد الفضل، وأخرون، **المحاسبة الادارية**، الطبعة الاولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2007، ص41-47.

2.مدخل رقابة عنصر العمل:

تهتم هذه النظرية بدارسة التفاصيل التي يتم من خلالها التحكم في العمل (تحليل معمق) على عكس المدخل السابق، وتتمحور فكرة هذه المدرسة في أن عوامل الإنتاج المختلفة بخلاف العمل يسهل على المالك أن يقيم دورها ومكانها بدقة في العملية الإنتاجية التي ينفذها العمال ويمكن للطرق المحاسبية أن تساعد المالك في ذلك عن طريق حساب كلفة كل عنصر من عناصر الانتاج، ولكن الناتج المقابل لوقت العمل (إنتاجية العامل) يصعب على المالك التأكد منه بدقة وتقييمه مسبقا، ومن ثم يصبح من الضروري على المالك أن ينقل التحكم في هذا الوقت ورقابته من أيدي العمال إليه، مما يتطلب الأمر اللجوء للنظم المحاسبية للسيطرة عليها وحلها.

3.مدخل تطور الأولويات لدى الملاك:

عرفت هذه المرحلة انتشار استخدام الآلات محل العمال مما ولد الحاجة إلى وجود سجلات ومعلومات متكاملة لمعرفة وتحديد الأعمال التي يمكن مكننتها، وقد أثرت هذه العملية على الهيكل الإداري للمؤسسة حيث ظهرت مستويات إدارية عديدة فرضت على الملاك البحث عن وسائل رقابية على هذه المستويات الإدارية الجديدة مما أدى إلى استخدام الموازنات ومعدل العائد على الاستثمار ومحاسبة المسؤولية.

4. مدخل الصراع الوظيفي:

يري (Armstrong, 1985) أن التفسير الواقعي لتطور نظم محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية يكمن في تقسيم العمل الإداري، وخاصة في المنافسة بين المهن الإدارية مثل المهندسين والإداريين والمحاسبين، فمع كبر حجم المؤسسات فقد المهندسون السيطرة والقيادة على المصانع ما جعلهم يقدمون فكرة الإدارة العلمية كوسيلة لحل صعوبات رقابة العمال، بهذا فقد استطاعت الفئات الإدارية الأخرى أن تنفذ تلك الأفكار وتبين أن المشكلة الأهم هي مشكلة تحويل وتخصيص رأس المال المتاح وبالتالي أصبح المحاسب والمدير المالي هما الشخصيتان المرشحتان لاحتلال المراكز العليا في السلطة الإدارية، ومع إدراك الإدارة العليا لأهمية أساليب المحاسبة الإدارية فقد زاد عدد المحاسبين ليصلوا إلى القيادة العليا.

5.مدخل الرقابة الاجتماعية وفرض القوة:

من بين رواد هذه المدرسة (Miller, Oleary, Loft, 1987)، يعتبرون أن المحاسبة هي أحد وسائل رقابة الأفراد وتتبع حركتهم في المجتمعات الإنسانية الحديثة، فمن خلال تصوير الأنشطة التي يقوم بها الأفراد في شكل مالي فإنه سوف يتسنى للمراقب اكتساب المعرفة التي تعطيه القوة للسيطرة والرقابة، فالمعرفة المحاسبية تنقل إلى المراقبة الحقيقية عن الأنشطة المختلفة من خلال التعبير بالمقاييس المالية، فالمعلومات الخاصة بالتكاليف والانحرافات والأرباح والخسائر تصبح هي الأداة في ضبط ورقابة وربما تأديب المديرين ومن ثم مرؤوسيهم من بعدهم.

6.مدخل مدرسة هارفورد:

طرحت هذه المدرسة مشكل عدم مواكبة المحاسبة الإدارية للتطورات الحاصلة في بيئة الأعمال الحالية من استخدام التكنولوجيا وكذا كبر حجم المؤسسات واشتداد المنافسة وهي الفكرة الأساسية التي انطلقت منها وقد تباناها (Johnson, Kaplan,1991) وبالرغم أن العديد من المؤرخين المحاسبين يدعون أن السبب في ذلك هو تأخر في احلال نظم محاسبة التكاليف ومحاسبة إدارية حديثة محل التقليدية الا أن (Johnson, Kaplan) لم يقتنعا بهذا الرأي وقد استخدم الباحثان المعلومات المتاحة عن تاريخ تطور نظم محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية ليتوصلا إلى أن نظم محاسبية داخلية عالية الكفاءة ومناسبة لأغراض اتخاذ القرارات والرقابة كانت موجودة بالفعل في القرن التاسع عشر وبدايات القرن العشرين، ولكن هذه النظم فقدت مناسبتها لتلك الأغراض، ولم تتطور لمواكبة بيئة الأعمال الحديثة.

المطلب الثاني: ماهية المحاسبة الإدارية.

كما أشرنا سابقا فإن البناء الفكري للمحاسبة الإدارية لايزال في مرحلة التطوير ولم يتبلور بشكل نهائي، إلا أن هناك عدة اسهامات من جانب المفكرين للبحث في مجال المحاسبة الإدارية ومحاولة وضع اطار مفاهيمي للمحاسبة الإدارية.

سنحاول عرض مجموعة التعاريف الخاصة بالمحاسبة الإدارية مع إعطاء تعريف شامل لها، هذا بالإضافة إلى تحديد خصائص وأهداف المحاسبة الإدارية والمقارنة بينها وبين المحاسبة المالية.

أولا. تعريف المحاسبة الإدارية:

بغرض الالمام بمفهوم المحاسبة الإدارية فإننا سوف نقوم بعرض مجموعة من التعاريف التي قدمها الباحثين في هذا المجال من خلال تقسيم هذه التعاريف حسب وجهات نظرهم إلى المحاسبة الإدارية، فمنهم من يراها نظام للمعلومات، ومنهم من يراها فرع من فروع المحاسبة، ومنهم من يراها فن، ومن منهم من يراها ألية للرقابة.

1.المحاسبة الإدارية نظام للمعلومات:

تعرف المحاسبة الإدارية بأنها عملية تزويد المديرين والموظفين في المؤسسة بالمعلومات ذات الصلة، المالية وغير المالية للمساعدة في صنع القرارات وتخصيص الموارد ورصد الأداء وتقييمه ومكافئته[1]، يتضح من خلال هذا التعريف أن المحاسبة الإدارية هي دعامة لإدارة المؤسسة ومقياس للأداء والرقابة.

كما عرفها (kaplan) بأنها النظام الذي يقوم بجمع وتصنيف وتلخيص وتحليل وايصال المعلومات التي تساعد المديرين في اتخاذ القرارات والرقابة على التنفيذ[2]، أي أنها تختص بالمعلومات المحاسبية التي تفيد الإدارة.

وحسب (drury, 2001) فإن المحاسبة الإدارية تهتم بتوفير المعلومات للإدارة المؤسسة لمساعدتها على اتخاذ قرارات أفضل وتحسين كفاءة وفعالية العمليات القائمة[3].

2.المحاسبة الإدارية فرع من فروع المحاسبة:

تعرف على أنها فرع محاسبي يسعى إلى تزويد المسؤولين عن إدارة المؤسسة والوحدات الاقتصادية الأخرى بالمعلومات التي تساهم في اتخاذ القرارات المتعلقة بالمستقبل الخاص بالمؤسسة وكذلك رقابة تنفيذ العمليات[4].

ويرى (**Weetman,2010**) بأن المحاسبة الإدارية هي فرع متخصص من المحاسبة والتي وضعت لتخدم الاحتياجات الخاصة للإدارة[1].

---

[1] Anthony A. Atkinson, and all, **management accounting, information for decision-making and strategy execution**, sixth edition, pearson education , America, 2012, p2.

[2] مؤيد محمد الفضل، وأخرون، **المحاسبة الادارية**، مرجع سبق ذكره، ص13.

[3] Colin drury, **management accounting, for business decisions**, second edition, Thomson learning, London, 2001, p p4 -5.

[4] أحمد فرغلي حسين، **المحاسبة الإدارية وصنع القرار**، مركز تطوير الدراسات العليا والبحوث، القاهرة، 2007، ص 106.

3. المحاسبة الإدارية فن:

تعرف المحاسبة الإدارية بأنها فن إعداد واستخدام البيانات والمعلومات المحاسبية والاحصائية بالشكل الذي يمكن الإدارة من اتخاذ القرارات المتعلقة بالنشاط الجاري والمستقبلي وما يتضمن من تحقيق أقصى كفاءة ممكنة مع الاطمئنان على سلامة التنفيذ وتحديد المستويات ومجابهة المشكلات[2].

4.المحاسبة الإدارية آلية للرقابة:

تعرف بأنها عملية تحديد، قياس، تجميع، تحليل، اعداد، تفسير، وتوصيل المعلومات المالية المستخدمة من قبل الإدارة للتخطيط والتقييم والرقابة داخل المؤسسة، وللتأكد من الاستخدام المناسب والمسألة لمواردها[3].

يتضح من خلال التعاريف السابقة أنه لا يوجد تعريف ثابت ومحدد للمحاسبة الإدارية وهذا بسبب شموليتها وتعدد النواحي المنظور إليها من طرف الباحثين، ومواكبتها للتطورات التكنولوجية التي أثرت على البيئة الاقتصادية بصفة عامة والمؤسسة بصفة خاصة.

أيضا من خلال التعاريف السابقة لاحظنا أنها تركز على أهمية المعلومات التي توفرها المحاسبة الإدارية وكذا لك دورها في تحقيق وظائف الإدارة، كما يقترح الباحث تعريف شامل للمحاسبة الإدارية من خلال التعاريف السابقة، على أنها تهتم بتحليل لأحداث الاقتصادية الحاضرة والمستقبلية المالية وغير المالية وبالاعتماد على مخرجات المحاسبة المالية، بهدف توصيل معلومات إلى مختلف المستويات الإدارية لاستخدامها لأغراض التخطيط، التقييم، الرقابة على الأداء للوصول إلى الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية وتدنية التكاليف إلى أقصى حد ممكن مع ضمان جودة مناسبة.

---

[1] Pauline Weetman, **management accounting**, second edition, Pearson Education Limited, England, 2010, P4.

[2] حسن محمد كمال، سعيد عبد المنعم محمد، **دراسات في المحاسبة الإدارية**، بدون ناشر، القاهرة، مصر، 1996ص 11.

[3] بثينة راشد حميدي الكعبي، **ملامح الاطار المفاهيمي للمحاسبة الادارية**، مجلة الادارة والاقتصاد، 2011، السنة 34، العدد 89، جامعة المستنصرية، العراق، ص 38.

ثانيا. خصائص وأهداف المحاسبة الإدارية:

1.خصائص المحاسبة الإدارية:

من خلال التعاريف السابقة يمكننا استخلاص أهم خصائص المحاسبة الإدارية:

- المحاسبة الإدارية تعتبر محاسبة داخلية؛
- المحاسبة الإدارية تعتبر محاسبة قرار؛
- المحاسبة الإدارية توفر معلومات تاريخية وحاضرة ومستقبلية؛
- المحاسبة الإدارية توفر معلومات مالية وغير مالية.

2. أهداف المحاسبة الإدارية:

تهدف المحاسبة الإدارية إلى ما يلي[1]:

- انتاج معلومات تساعد الإدارة في عملية التخطيط، سوآءا في الأجل القصير أو المتوسط أو الطويل، ومن ثم اعداد الخطط التشغيلية والتكتيكية والاستراتيجية؛
- انتاج معلومات ملائمة لأغراض قياس الأداء (قياس أداء مراكز المسؤولية)، والانحرافات عن الخطط والمعايير الموضوعة مقدما وتتبع أسبابها والمسئول عنها؛
- انتاج معلومات ملائمة لأغراض حل المشاكل؛
- انتاج معلومات ملائمة لأغراض مراقبة الأداء ومن ثم تطبيق سياسات الثواب والعقاب والعمل على تحفيز المدراء والموظفين نحو أهداف المؤسسة؛
- تقييم الوضع التنافسي للمؤسسة والعمل على ضمان استمرار الميزة التنافسية للمؤسسة على المدى البعيد؛
- تقديم التقارير في الوقت المناسب بغرض اتخاذ القرار.

ثالثا. وظائف المحاسبة الإدارية:

حددت الجمعية الأمريكية الأهلية للمحاسبين (ANAA) (معهد المحاسبين الإداريين حاليا) وظائف المحاسبة الإدارية فيما يلي[1]:

[1] الأمير ابراهيم عثمان، عبد الوهاب نصر علي، **مقدمة في المحاسبة الادارية**، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، 2003، ص9(بتصرف).

- الامداد بالمعلومات اللازمة لعملية التخطيط، حيث يساهم المحاسب الإداري بشكل كبير في هذه الوظيفة؛
- مساعدة الإدارة في تقييم البدائل ودراسة الجدوى الاقتصادية للمشاريع المقترحة؛
- إعداد الموازنات التخطيطية لكل قسم من أقسام المؤسسة، وكذا إعداد الموازنة التخطيطية العامة للمؤسسة ككل؛
- ترجمة الخطط إلى برامج للتكاليف والأرباح؛
- التنبؤ رقميا بالنتائج المتوقعة للتخطيط؛
- مساعدة الإدارة في مراجعة وتقييم الخطط للتأكد من أنها واقعية، وكذا رقابة العمليات المستقبلية؛
- إعداد وإدارة أنظمة الرقابة على التشغيل وذلك للمساعدة على تحقيق الأهداف الموضوعة، من خلال التنسيق بين الخطط طويلة الأجل والخطط قصيرة الأجل وكذا الرقابة على التنفيذ واعداد التقارير الرقابية للإدارة.

رابعا. المقارنة بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية:

يمكن تحديد أوجه الاختلاف والاتفاق بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية كما يلي:

1.أوجه الاختلاف: تختلف المحاسبة الإدارية عن المحاسبة المالية في مجموعة من النقاط كما يلي[2]:

- **المحاسبة الإدارية ليس لها هيكل محدد:** تتفرع المحاسبة الإدارية إلى مجموعة من الفروع المحاسبية، ولكل هذه الفروع مجموعة من المبادئ التي تقوم عليها، فالمحاسبة الإدارية ليس لها هيكل موحد على عكس المحاسبة المالية التي تقوم على هيكل موحد يتمثل في المعادلة المحاسبية: **الأصول= الديون+ حقوق أصحاب المؤسسة.**
- **لا تحكم المحاسبة الإدارية القواعد والمبادئ المحاسبية:** تقوم المؤسسة بإعداد البيانات المحاسبية المالية طبقا للمبادئ والقواعد المحاسبية فالسؤال المهم في المحاسبة المالية هل المعلومة المماثلة أمام الإدارة تتماشي مع مبادئ وقواعد (السياسات المحاسبية) علم المحاسبة؟، على العكس في المحاسبة الإدارية نجد أن

[1] أحمد حلمي جمعة، **المحاسبة الادارية التخطيط والرقابة وصنع القرار**، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015 ، ص 43

[2] نفس المرجع، ص ص50-54.

المعلومات المالية والمحاسبية لا تخضع لأي مبدأ فالسؤال الهام في المحاسبة الإدارية هو هل المعلومة المماثلة أمام الإدارة ذات فائدة؟

- **المحاسبة الإدارية اختيارية:** تعتبر المحاسبة الإدارية غير ملزمة قانونا على المؤسسة امساكها، فليس لأي جهة من الجهات الخارجية السلطة على الزام المؤسسة على امساكها على عكس المحاسبة المالية الملزمة قانونا على امساك مجموعة من الدفاتر المالية وفقا للقواعد والمبادئ المحاسبية.
- **تتضمن الكثير من المعلومات غير المالية:** تنتج المحاسبة المالية معلومات مالية بالدرجة الأولى على عكس المحاسبة الإدارية والتي تتعامل مع كل من المعلومات المالية وغير المالية، حيث تتضمن تقارير المحاسبة الإدارية العديد من المعلومات غير النقدية مثل عدد العاملين، ساعات العمل، الكميات المباعة والمنتجة...الخ.
- **أكثر تأكيدا على المستقبل:** تتضمن المحاسبة الإدارية أرقام تمثل تقديرات وخطط عن المستقبل وكذا معلومات عن الماضي، على عكس المحاسبة المالية التي تهتم بتسجيل وتقرير البيانات المالية التاريخية بالسجلات بعد حدوثها، لتقديم معلومات تاريخية تتخذ كأساس لعمل خطط مستقبلية.
- **تهتم بجزئيات المؤسسة والمؤسسة ككل:** تهتم المحاسبة الإدارية بجزئيات المؤسسة، كالمنتجات والأنشطة والأقسام وغيرها من مراكز المسؤولية، على عكس المحاسبة المالية التي تهتم بالمؤسسة ككل.
- **أقل تأكيدا على الدقة:** تعتمد المحاسبة الإدارية على السرعة في تقديم المعلومات حيث نجد أن المؤسسة مستعدة لتضحية ببعض الدقة في إعداد المعلومات لتحصل عليها في الوقت المناسب لاتخاذ القرارات، فالمحاسبة الإدارية تستخدم أكثر المعلومات التقريبية على عكس المحاسبة المالية.
- **وسيلة للنهاية وليست نهاية في حد ذاتها:** تتمثل النهاية بالنسبة للمحاسبة الإدارية في أنشطة التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، وعليه فإن المحاسب الإداري يساعد الإدارة على استخدام البيانات المحاسبية، على عكس المحاسبة المالية التي الهدف منها إعداد القوائم المالية لمستخدميها خارج المؤسسة وعند اعدادها يكون الهدف من المحاسبة المالية قد انتهى، والمحاسب من الممكن أن يلعب دورا هاما في مساعدة مستخدمي هذه البيانات في تحليلها.

2.أوجه الاتفاق:

على الرغم من الاختلافات الموجودة بين المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية إلا أننا نجد أن معظم عناصر المحاسبة المالية موجودة في المحاسبة الإدارية لسببين رئيسين هما[1]:

- إن نفس الاعتبارات التي تجعل السياسات المحاسبية في المحاسبة ذات معنى لتحقيق أهداف المحاسبة المالية من المرجح أن تكون لها صلة لتحقيق أهداف المحاسبة الإدارية، وعلى سبيل المثال فإن إدارة أي مؤسسة لا يمكنها أن تستند في نظام إعداد التقارير على تقديرات الأرباح غير المستندة إلى مفاهيم التحقق والموضوعية بمعرفة المستويات الإدارية، وهو نفس السبب الذي بمقتضاه يبنى مفهوم مقابلة الإيرادات بالنفقات على فكرة الموضوعية؛
- تستخدم المعلومات الخاصة بالتشغيل في إعداد كل من بيانات المحاسبة المالية ولإدارية، وعليه فإنه يوجد فرض مسبق أن البيانات الأساسية سوف يتم تجميعها طبقا لسياسات المحاسبية، لأنه إذا فعلنا غير ذلك فسوف يكون هناك ازدواج في تجميع البيانات؛

المطلب الثالث: المحاسبة الإدارية كنظام للمعلومات.

يعتبر نظام معلومات المحاسبة الإدارية من الأنظمة الداخلية للمؤسسات الاقتصادية والذي يشتمل على كافة الأنشطة الخاصة بقياس وتوصيل المعلومات اللازمة للإدارة بكافة مستوياتها ويوفر البيانات والتقارير الاقتصادية والمالية وكذلك البيانات الخاصة بجميع أنشطة المؤسسة الاقتصادية بهدف مساعدتها في التخطيط ورسم السياسات والرقابة على الموارد واتخاذ القرارات الرشيد وتقويم الأداء.

أولا. مفهوم المحاسبة الإدارية كنظام:

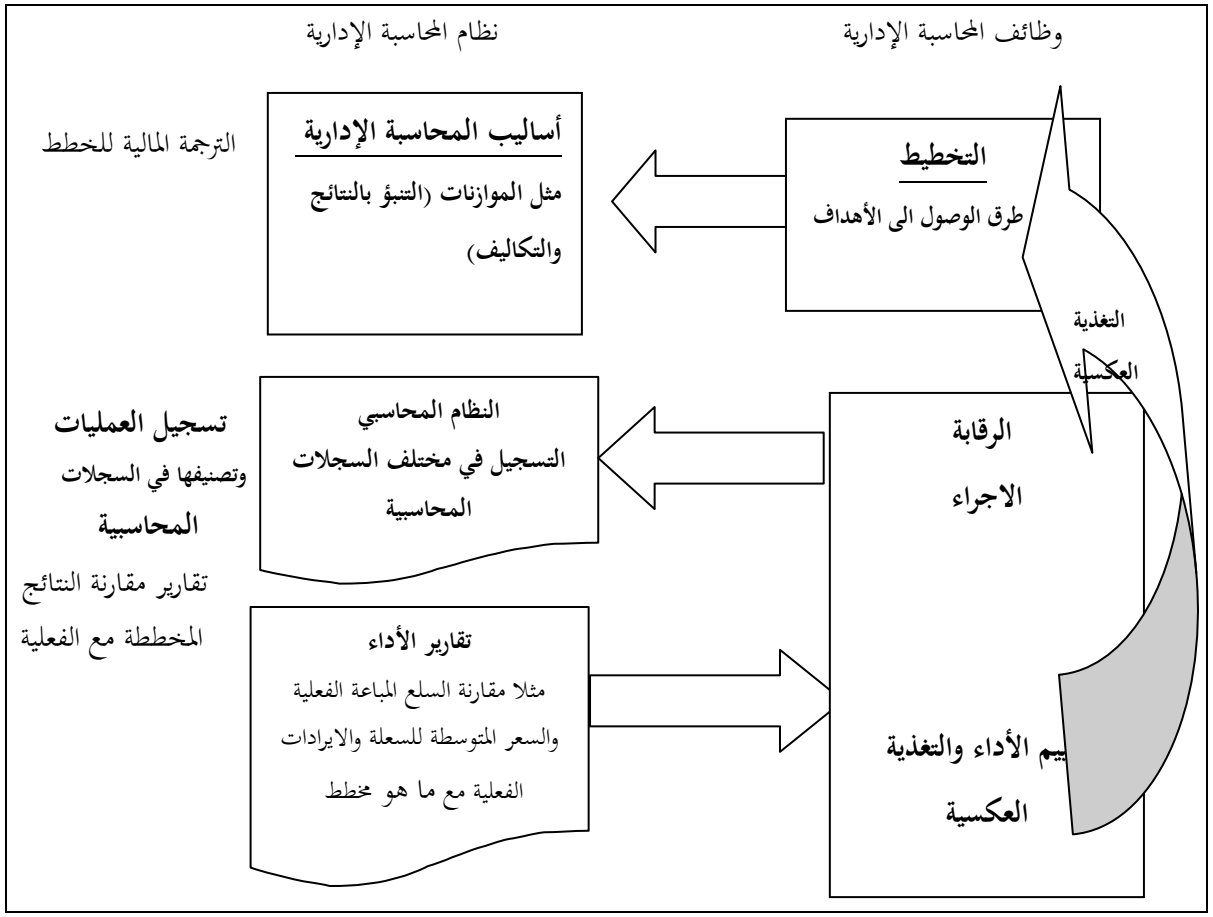
يعرف نظام المحاسبة الإدارية بأنه" النظام المتطور للتخطيط والرقابة وتجهيز البيانات والمعلومات بالكلف المناسبة، وصنع القرارات لتوجيه الاستثمارات بحيث تحقق أقصى الأرباح الموازية للمخاطر التي تتحملها وهي

[1] أحمد حلمي جمعة، **المحاسبة الادارية التخطيط والرقابة وصنع القرار**، مرجع سبق ذكره، ص 54-55.

الجهة الفعالة لتهيئة وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية الملائمة لمختلف أوجه النشاط والمستويات الإدارية لمساعدتها في رسم السياسات واتخاذ القرارات المتعلقة بالنشاط الحالي والمستقبلي"[1].

كما يمكن توضح نظام المحاسبة الإدارية وفق الشكل الموالي:

الشكل رقم(04): نظام المحاسبة الإدارية.



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على تشارلز هورنجرن، وأخرون، ترجمة أحمد حامد حجاج، **محاسبة التكاليف مدخل إداري**، الكتاب الأول، دار المريخ للنشر والتوزيع، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2009 ص 28.

من خلال الشكل رقم (04) يتضح أن نظام المحاسبة الإدارية من أهم الأنظمة الفرعية الداخلية للنظام المحاسبي والذي يسعى إلى تقديم البيانات والمعلومات إلى الأطراف الداخلية بالدرجة الأولى تشمل على تقارير

[1] أمل ابراهيم وناس راشد، **دور نظام معلومات المحاسبة الادارية في تحسين سلسلة القيمة وأثره في تقويم الأداء– بحث تطبيقي في الشركة العامة لصناعة الزيوت النباتية**، بحث مقدم لنيل شهادة محاسبة كلف وإدارية، العراق، جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، قسم الدراسات المحاسبية، 2014، ص 25.

داخلية (تقارير المحاسبة الإدارية) تخدم إدارة المؤسسة خاصة المديرين لتمكينهم من القيام بأنشطة التخطيط الرقابة واتخاذ القرارات وتقييم الأداء، وفيما يلي سنقوم بتوضيح دور هذه المعلومات في تحسين وظائف الإدارة.

ثانيا. دور معلومات المحاسبة الإدارية في تحسين وظائف الإدارة:

المعلومات المحاسبية هي كافة المعلومات الناتجة عن قيام المؤسسة بوظائفها المختلفة شراء، إنتاج، تمويل بيع، سواء كانت وصفية أو كمية، بهدف مساعدة الإدارة في تأدية مهامها من خلال توفير المعلومات اللازمة لأداء هذه الوظائف بأكثر فعالية وفيما يلي سوف نوضح حاجات هذه الوظائف إلى مخرجات نظام المحاسبة الإدارية، فكما هو معرف فإن المدير في المؤسسة يقوم بأربعة وظائف هي التخطيط، التنظيم، التوجيه والرقابة، وصنع القرار، لذلك فإنه وعند قيام المدير بهذه الوظائف فإنه يحتاج إلى معلومات، والتي توفرها المحاسبة الإدارية، بهذا سوف نتناول وظائف الإدارة وعلاقاتها بالمعلومات المحاسبية:

1.التخطيط:

يعرف التخطيط بأنه تحديد الأهداف والتنبؤ بالنتائج المحتمل تحقيقها في ظل بدائل تحقيق هذه الأهداف، واتخاذ القرارات اللازمة للحصول على النتائج[1].

1.1.خصائص ونوعية البيانات والمعلومات اللازمة للتخطيط:

يمكن تحديد أهم الخصائص ونوعية البيانات الواجب توافرها في المعلومات التي يعتمد عليها في عمية التخطيط كما يلي:

أ. خصائص البيانات والمعلومات اللازمة للتخطيط:

يحتاج التخطيط للمستقبل بشكل خاص إلى بيانات ومعلومات محددة مسبقا وليس بيانات فعلية تاريخية، تلعب المحاسبة الإدارية دور كبير في توفيرها، فالبيانات المحاسبية التي تستخدم في التخطيط تتميز

[1] جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، **المحاسبة الادارية، مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء**، الطبعة الأولى الاصدار الثالث، دار الثقافة، عمان، 2009، ص10.

بصفتين هما أغلب البيانات تكون في صورة غير نقدية، وأن تكون البيانات تفصيلية، لهذا يجب أن تتميز البيانات المستخدمة في التخطيط بالخصائص التالية[1]:

- بيانات تخص الأحداث المالية المستقبلية وعلاقاتها بأحداث الحاضر وقراراته؛
- بيانات احتمالية تتعلق بالفرص المحتملة الوقوع والتي لم تستغل بعد؛
- بيانات مبنية على القيم الحقيقية للأشياء وليس القيم النقدية والتاريخية لها فقط؛
- عدم تقييم هذه البيانات بالقيم النقدية ولا بنظرية القيد المزدوج كأساس للقياس والتسجيل والتحليل من خلال استخدام أساليب رياضية واحصائية لتعرف على البدائل المختلفة؛
- بيانات تعتمد على التقدير والحكم الشخصي فهي ذاتية وليست موضوعية.

ب. نوعية البينات والمعلومات اللازمة للتخطيط:

تتطلب عملية التخطيط ثلاثة أنواع من البيانات والمعلومات[2]:

- **معلومات عن البيئة:** مثل السياسات الحكومية والنقدية والضريبية، وتوجهات المجتمع؛
- **معلومات عن المنافسة:** مثل حجم الطلب والحصة السوقية للمؤسسة، وأسعار المنافسين؛
- **معلومات داخلية:** تتمثل في معرفة المؤسسة بالموارد المتاحة والطاقة الانتاجية، والخطط المالية.

2.1. دور البيانات والمعلومات المحاسبية في التخطيط:

يتم تحديد دور المعلومات والبيانات المحاسبية في كل مرحلة من مراحل التخطيط[3]:

أ. **مرحلة تحديد الأهداف:** تعتبر عملية تحديد الأهداف أولى مراحل التخطيط، تقوم الإدارة بتحديد أهداف المؤسسة وتقسيمها على كل قسم أو إدارة فيها، بعد تحليلها من الناحية المالية وتحديد المناسب منها وغير المناسب وتجنب التعارض فيها، للوصول إلى أهداف دقيقة وواقعية يمكن تحقيقها؛

[1] بلعجوز حسين، **نظام المعلومات المحاسبي ودوره في اتخاذ القرارت الانتاجية**، مؤسسة الثقافة الجامعية، الاسكندرية، 2009، ص 182-183.

[2] نفس المرجع السابق، ص 183-184.

[3] نفس المرجع السابق، ص 184-185.

ب. **مرحلة تحديد الأنشطة لتحقيق الأهداف:** من الطبيعي أنه بعد تحديد الأهداف سوف تبحث الإدارة عن الطرق والسياسات اللازمة للوصول إلى تحقيق هذه الأهداف المسطرة، ويتم هذا من خلال إجراء التنبؤات اللازمة عن كافة الأنشطة والأعمال التي يجب أن تمارسها المؤسسة حتى تصل إلى تحقيق الأهداف؛

ت. **مرحلة تحديد الموارد اللازمة لتمويل الأنشطة:** لابد على الإدارة من تحديد الموارد اللازمة لتمويل الأنشطة من خلال إعداد القوائم المالية المستقبلية؛

ث. **مرحلة إعداد الخطة العامة والخطط التفصيلية:** تتضمن هذه المرحلة إعداد الموازنات التخطيطية، كما تقوم بتقسيمها إلى خطط تفصيلية موزعة على باقي الإدارات.

2.الرقابة:

تعرف بأنها عملية التحقيق من تنفيذ الخطة وتقييم الأداء وما ينتج عنها من تغذية عكسية للمعلومات، تستخدم في التخطيط واتخاذ القرارات في المستقبل، يمكن تحديد أهم المعلومات اللازمة للرقابة فيما يلي:

1.2.المعلومات المطلوبة للرقابة:

وتتضمن هذه المعلومات ما يلي[1]:

- معلومات عن الخطط والأهداف والسياسات المرسومة؛
- معلومات عن نتائج التنفيذ؛
- معلومات عن نتائج قياس الأداء المخطط بالأداء الفعلي؛
- معلومات عن القرارات التصحيحية التي يتم اتخاذها؛
- معلومات عن كيفية محاسبة المسؤولين عن الانحرافات؛

2.2. دور البيانات والمعلومات في الرقابة:

تنقسم العملية الرقابية إلى ثلاثة مراحل سوف نقوم بتوضيح دور البيانات المحاسبية في كل مرحلة[2]:

[1] حسين بلعجوز، **نظام المعلومات المحاسبي ودوره في اتخاذ القرارت الانتاجية**، مرجع سبق ذكره، ص 190.

[2] نفس المرجع السابق، ص 192- 193.

أ. **المرحلة الأولى المتابعة:** من خلال متابعة النتائج الفعلية المترتبة عن الأداء ومقارنتها بما هو مخطط، وتكون تفصيلية من خلال إجراء المقارنة بهدف حصر أي خروج عن الخطة ومعالجة الموقف فورا، وتنقسم المتابعة إلى:

– **متابعة الأداء المخطط:** من خلال مقارنة نتائج التنفيذ الفعلي بالمعدلات التقديرية وكذلك بالخطط والسياسات الموضوعة، بهدف اكتشاف الانحرافات وتسجيلها تمهيدا لدراستها وتحليلها واقتراح الحلول البديلة؛

– **متابعة الأداء الفعلي:** وهنا يتم التأكد من كفاءة وجودة مستوى الأداء الفعلي وتطابقه مع القواعد والتعليمات العامة التي تصف وتحدد أصول الأداء وكيفية القيام به كما يجب أن يكون، وتمكن البيانات والمعلومات المحاسبية هنا من تطبيق الأصول والقواعد الخاصة بالرقابة الداخلية على جميع عمليات المؤسسة؛

ب. **المرحلة الثانية: التقييم:** حيث يتم تقييم النتائج التي تم الوصول إليها من المرحلة السابقة عن طريق تحليل الانحرافات وإجراء المقارنات، وتكمن أهمية البيانات والمعلومات المحاسبية في هذه المرحلة في:

– **تحليل الانحرافات:** الناتجة عن مقارنة الأداء الفعلي بالمعدلات التقديرية الموضوعة في إطار التخطيط؛

– **إجراء المقارنات:** يقصد به مقارنة الأرقام الفعلية ببعضها البعض عن طريق ايجاد علاقات بين أرقام القوائم المالية في نفس المدة، أو إيجاد علاقات بين القوائم المالية في فترات سابقة وهذا ما يسمى بالتحليل الأفقي والعمودي للقوائم المالية (التحليل المالي الساكن والمتحرك).

ت. **المرحلة الثالثة: التصحيح:** بعد الانتهاء من مرحلة التقييم، يتم توصيل نتائج التحليل إلى المستويات الإدارية المختلفة لتصحيح أسباب هذه الانحرافات، واتخاذ القرارات المناسبة بشأنها وتحميل المسؤوليات.

3. اتخاذ القرار:

يعتبر قرار التسعير من أهم القرارات التي تتخذها المؤسسة، كون أن استمرار المؤسسة وبقائها يتوقف على سياسة التسعير التي تعتمدها، لهذا فإننا نجد أن التكاليف تلعب دورا أساسيا في قرارات التسعير يمكن تلخيص هذا الدور فيما يلي[1]:

– تستخدم التكاليف لتنبؤ بالأثر على الأرباح نتيجة تحديد أسعار مختلفة؛

[1] نفس المرجع السابق ، ص 167.

- بينما يجب عدم تحديد الأسعار اعتمادا على التكاليف فقط فإن التكاليف يجب أن تكون نقطة البداية في قرارات التسعير؛
- في حالة التسعير بأقل من التكلفة لجلب الزبائن، فإن الأسعار يجب أن تغطي التكاليف المضافة أو التكاليف التي يمكن تجنبها؛
- إذا لم يمكن تسويق المنتجات بتكلفتها المضافة فلا يجب على المؤسسة التي تهدف إلى تحقيق الربح القيام بتسويقها؛
- والاتخاذ قرارات التسعير المناسبة، يجب أن تهتم المؤسسة بالتكاليف المضافة للمنتج أو الخدمة والربح النمطي المطلوب، لتحقيق ربح مستهدف وتغطية كافة التكاليف غير الموزعة.

كما يمكن تحديد مجموعة من الخصائص التي يجب أن تتمتع بها تقارير المحاسبة الإدارية:

ثالثا. خصائص تقارير نظام المحاسبة الإدارية:

تتميز تقارير المحاسبة الإدارية بمجموعة من الخصائص من بينها[1]:

– **الاستخدام الداخلي**: تعد تقارير المحاسبة الإدارية بغرض الاستخدام الداخلي للمؤسسة بشكل أساسي؛

– **الاستخدام المحدد**: يجب أن تتصف تقارير المحاسبة الإدارية بأنها ذات استخدام محدد بحيث أن هذه التقارير يجب أن تقدم المعلومات اللازمة لإدارة المؤسسة لحل ومواجهة مشاكل وقرارات وحالات معينة بذاتها؛

– **تقارير مفصلة**: تشتمل تقارير المحاسبة الإدارية على معلومات مفصلة على عكس تقارير المحاسبة المالية، وذلك لأن إدارة المؤسسة تحتاج إلى معلومات مفصلة عن تكاليف كل منتج تقوم بإنتاجه مثلا في حين أن تقارير المحاسبة المالية توضح اجمالي تكاليف الانتاج ككل؛

– **التعاقب والدورية**: بمعني أن التقارير تعد شهريا أو أسبوعيا أو يوميا وبانتظام، فمثلا نجد أن المحاسب الإداري يعد تقاريرا أسبوعيا عن تكاليف الانتاج وقد يعد تقريرا يوميا عن المتحصلات والمدفوعات النقدية.

كما يجب على المؤسسة عند تصميم نظام المحاسبة الإدارية مراعات مجموعة من العوامل:

[1] ليتراي هيتجر، سيرج متولتش، ترجمة أحمد حامد حجاج، **المحاسبة الادارية**، درا المريخ للنشر والتوزيع، الرياض المملكة العربية السعودية، بدون سنة نشر، ص28.

رابعا. العوامل المؤثرة على تصميم وتطوير نظام المحاسبة الإدارية:

يمكن تقسيم العوامل المؤثرة على تصميم وتطوير نظام المحاسبة الإدارية إلى مجموعة متغيرات داخلية ومجموعة متغيرات خارجية[1]:

1.العوامل الخارجية:

وهي مجموعة العوامل التي تحيط بالمؤسسة فباعتبار أن المؤسسة نظام مفتوح تؤثر في البيئة الخارجية وتتأثر بها، وجب على المؤسسة مراعات هذه العوامل والتي تتحدد فيما يلي:

أ. **المنافسة:** تعتبر المنافسة الدافع القوي لتبني وتطوير نظم المحاسبة الإدارية، ففي ظل البيئة تتسم بالمنافسة الشديدة كان لزاما على المدراء تطوير نظم المحاسبة الإدارية خاصة في ظل التطورات في مجال التكنولوجيا بغرض تخفيض تكاليف الانتاج للوصول إلى السعر التنافسي؛

ب. **عدم التأكد البيئي:** يؤدي عدم التأكد البيئي إلى صعوبة التنبؤ بالأحداث المستقبلية، مما يضع متخذ القرار في وضع صعب، كما أكدت العديد من الدراسات على أنه كلما زاد عدم التأكد البيئي وصعوبة التنبؤ بالأحداث المستقبلية كلما زاد استخدام أساليب المحاسبة الإدارية، وأكدت على وجود علاقة بين عدم التأكد البيئي وبين الخصائص الأساسية للمعلومات نظم المحاسبية الإدارية.

2.العوامل الداخلية:

هناك مجموعة من العوامل الداخلية التي من الممكن أن تؤثر على تطوير نظم المحاسبة الإدارية والتي تختلف من مؤسسة إلى أخرى تتحدد فيما يلي:

أ. **حجم المؤسسة:** من الطبيعي أن المؤسسات صغيرة الحجم تكتفي بحجم عمليات صغير ولتأدية هذه العمليات يتطلب توفير أنظمة تتناسب مع حجم هذه العمليات (أنظمة بسيطة)، وفي المقابل فإننا نجد أن المؤسسات كبيرة الحجم ذات الانتاج المتعدد تمارس حجم عمليات كبير ومعقد ومعرض للعديد من

[1] حمدي شحدة محود زغب، **دراسة العوامل المؤثرة على تطوير نظم المحاسبة الادارية في ظل بيئة التصنيع الحديثة – مدخل النظرية الشرطية– دراسة ميدانية على الشركات الصناعية في قطاع غزة**، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، يناير 2013 العدد الرابع، جامعة فلسطين، فلسطين، ص 53-54.

المشاكل، مما يتطلب استخدام وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية، وبالتالي فإن حجم المؤسسة له علاقة مع تطوير نظم المحاسبة الإدارية؛

ب. **الهيكل التنظيمي للمؤسسة**: يختلف الهيكل التنظيمي من مؤسسة إلى أخرى ويتغير استجابتا لظروف البيئية المحيطة بالمؤسسة، لكن عند وضع الهيكل التنظيمي يجب مراعات وحدة الهدف الخاص بالمؤسسة، أي أن جميع أقسام المؤسسة تسعى إلى تحقيق أهدافها الفرعية والتي تتكامل مع الهدف الرئيسي للمؤسسة، وتختلف درجة المركزية من مؤسسة إلى أخرى، فالمؤسسة التي تعتمد على اللامركزية في الإدارة فهي في حاجة إلى تطبيق نظم محاسبةّ إدارية أكثر تطورا؛

ت. **التخطيط الاستراتيجي**: تسعى المؤسسة الاقتصادية إلى تحقيق النمو والاستمرارية في النشاط ولا يتأتى هذا إلا من خلال المحافظة على العملاء والعمل على جذبهم، من خلال توفير سلع وخدامات تنافسية مقارنة مع المؤسسات المنافسة، فتحدد الاستراتيجية كيفية توظيف المؤسسة لإمكانياتها في ضوء الفرص المتاحة أمامها، وتتبع المؤسسات غالبا استراتيجيتين: المنافسة على أساس تقديم خدمة أو سلعة جيدة بأسعار أقل، أو المنافسة من خلال تقديم منتجات وخدمات متميزة (متفردة) وغالبا ما تكون بأسعار أعلى من أسعار المنافسين[1]؛

ث. **تكنولوجيا التصنيع**: ساهم استخدام التكنولوجيا في تغير الأنظمة الانتاجية (نظم الانتاج المرن، ونظم المخزون الصفري)، فقد أصبحت المؤسسات تصنع منتجاتها أوتوماتيكيا، كما أدى هذا التطور إلى تخفيض تكلفة تجميع معلومات المحاسبة الإدارية وتخزينها، مما ساهم في تطوير نظم المحاسبة الإدارية والانتقال من النظم التقليدية إلى النظم الحديثة؛

ج. **جودة تقنيات المعلومات**: تلعب تقنية المعلومات دورا كبير في التأثير على تطوير نظم المحاسبة الإدارية، فالمؤسسات التي ترغب في تطوير نظم المحاسبة الإدارية يتطلب منها توفير نظم معلومات قادرة على إنتاج بيانات تفصيلية وتحليلها لتطبيق تلك النظم المتطورة.

ما تم عرضه في المبحث الأول هدفه التعرف على الإطار النظري للمحاسبية الإدارية، و للتوسع أكثر في هذا المفهوم سوف نقوم في ما يلي بشرح مجموعة من الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية والأساليب الحديثة لها، تمهيدا لدراسة علاقته بأليات الحوكمة في الفصل الثالث.

[1] تشارلز هورنجرن، **محاسبة التكاليف مدخل إداري**، ترجمة أحمد حامد حجاج، مرجع سبق ذكره، مرجع سبق ذكره، ص 23.

المبحث الثاني: الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية.

اعتمدت المحاسبة الإدارية على عدة أساليب لقياس وتحليل التكاليف منذ نشأتها إلى يومنا هذا كاستجابة لتطورات البيئة الاقتصادية، حيث تتميز هذه الأساليب بالمرونة والتطور، شملت في بدايتها على أساليب عرفت بالأساليب التقليدية والتي ساهمت في توصيل المعلومات إلى إدارة المؤسسات الاقتصادية في ذلك الوقت.

سوف نتطرق من خلال هذا المبحث إلى عرض بعض أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية لفهم طبيعة عملها وأهدافها وطريقة تطبيقها، المتمثلة أساسا في أسلوب الموازنات التقديرية، أسلوب محاسبة المسؤولية، وأسلوب التكاليف الكلية.

سيتم معالجة هذا المبحث وفق ثلاثة مطالب كما يلي:

المطلب الأول: أسلوب الموازنات التقديرية؛

المطلب الثاني: أسلوب محاسبة المسؤولية؛

المطلب الثالث: أسلوب التكاليف الكلية.

المطلب الأول: أسلوب الموازنات التقديرية.

تعتبر الموازنة التقديرية من أقدم أساليب الرقابة والتنبؤ بالمستقبل، فأول من استعمل نظام الموازنات التقديرية سيدنا يوسف عليه السلام، فقد قام بإعداد موازنة القمح المتوقع إنتاجه في مصر وفي ضوئها حدد حجم الاستهلاك خلال سنين القحط، فالموازنة تعتمد أساسا على محاولة وضع تقديرات على ضوء الظروف المتوقعة مستقبلا.

ويرجع أصل مصطلح Budget إلى الكلمة الفرنسية Baguette، وتعني حقيبة، ففي المراحل الأولى لاستخدام الموازنات في الحكومة كان وزير المالية الانجليزي يعد تقديرات الموازنات التخطيطية ويقدمها إلى مجلس العموم البريطاني في حقيبة جلدية، وعلى هذا أصبحت هذه التقديرات معروفة باسم Budget، وبزيادة حجم المؤسسات وتعقد مشاكل إداراتها، وتطورها التكنولوجي وارتفاع درجة المخاطرة وعدم التأكد، اضطر المسؤولون عن المؤسسات إلى استخدام الموازنات التخطيطية للرقابة على أوجه النشاط المختلفة[1].

أولا: تعريف الموازنة التقديرية.

تعرف الموازنة التقديرية (التخطيطية) على أنها تعبير كمي عن الأهداف التي تسعى الإدارة إلى تحقيقها فهي خطة العمل للمستقبل، وتبين بالتفصيل الايرادات والمصروفات الخاصة بفترة الموازنة والأصول والخصوم المتوقع وجودها في نهاية الفترة، وللبدء في اعداد الموازنة يجب أن يتم بتحديد الأهداف التي تسعى الإدارة إلى تحقيقها ثم تحديد الإيرادات والمصروفات والمركز المالي المتوقع خلال فترة الخطة[2]، وهي كذلك "خطة مالية تحدد مقدماً الموارد اللازمة لتنفيذ الأنشطة المختلفة ولتحقيق الأهداف المطلوبة خلال فترة زمنية قادمة"[3].

من خلال التعاريف السابقة نلاحظ أن الموازنات التقديرية تتميز بما يلي:

- تتضمن أرقام تقديرية وليست فعلية؛
- تعبير كمي ومالي (لغة رقمية محاسبية) عن الأهداف المستقبلية التي تسعى المؤسسة لتحقيقها؛

---

[1] عبد الحكيم مصطفى جوده، جمال عبد الرحمن أبو سردانه، **تقييم نظام الموازنة التخطيطية في أمانة عمان الكبرى دراسة ميدانية**، مجلة البصائر، 2010، المجلد 13، العدد 2، عمان، جامعة البترا، الأردن، ص08.

[2] بان هاني أيوب، وأخرون، **اعتماد الموازنات التخطيطية في تحليل الانحرافات كأساس لتقويم الأداء في الشركات الصناعية، بحث تطبيقي على شركة بغداد للمشروبات الغازية**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، 2013، العدد37، جامعة بغداد، العراق، ص 325.

[3] عبد الحكيم مصطفى جوده، جمال عبد الرحمن أبو سردانه، **تقييم نظام الموازنات التخطيطة في أمانة عمان الكبرى، دراسة ميدانية**، مرجع سبق ذكره، ص 09.

- خطة مالية شاملة تتم من خلال التنسيق بين مختلف الإدارات (الخطط الفرعية)، بالمؤسسة لبلوغ أهداف محددة، فالتنسيق بين الأهداف المختلفة واعطائها الأهمية النسبية عند إعداد الموازنة يساعد في وضع الخطة الشاملة ويمنع التعارض بين تلك الأهداف؛
- أداة تقييم وتنسيق وتحفيز ورقابة (نظام رقابي ومعيار لتقييم الأداء)؛
- جزء من التخطيط قصير الأجل؛
- وسيلة لمقارنة الإنتاج الفعلي بالإنتاج المخطط.

مما سبق يتضح أن للموازنة التقديريةّ ثلاثة وظائف أساسية تتمثل في التخطيط، التنسيق، والرقابة[1]:

1. التخطيط:

تأخذ هذه المرحلة وقت وجهد كبير، فالتخطيط الجيد والمتأني يمكن من تحقيق رقابة جادة كوظيفة ثانية للموازنة، والذي يعني ضبط وتحديد الأهداف وتطوير الاستراتيجيات من أجل تحقيق هذه الأهداف، من خلال ترجمة الخطط والأهداف إلى جداول تقديرية لمختلف أنشطة المؤسسة.

2. التنسيق:

عملية توحيد الجهود بين الأقسام المختلفة للمؤسسة فكل قسم يسعى إلى تحقيق الأهداف الموضوعة موازاتا مع الأقسام الأخرى لتحقيق الهدف العام للمؤسسة، بمعنى أن التنسيق هو انسجام وتوازن لكل أوجه الانتاج والخدمات والأقسام الموجودة بالمؤسسة على أكمل وجه، بحيث يعمل الجميع بشكل متوازن نحو تحقيق الأهداف المحددة مسبقا.

3. الرقابة:

تبدأ الرقابة مع بداية التنفيذ الفعلي وتستمر معه وتتمثل مهمة الرقابة في متابعة التنفيذ ومقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط لتحديد ما إذا كان الأداء الفعلي يتم وفقا للخطط والسياسات والمعايير الموضوعة، حيث أن قياس الأداء الفعلي لمراكز المسؤولية يستلزم توفير بيانات فعلية يتم القياس من خلالها، ويتم تحليل

[1] قاسم محسن الحبيطي، وحيد محود رمو، **إعداد الموازنات التخطيطة باستخدام الحاسوب**، مجلة بحوث مستقبلية، 2008، العدد22، جامعة الموصل، العراق، ص 15-16.

الانحراف الحاصل بين الأداء الفعلي والأداء المخطط وتحديد أسبابه، والتي عادة ما تكون بسبب عدم الدقة في معدلات التخطيط ومعايير الأداء أو عدم الكفاءة في التنفيذ الفعلي، فمن واجب الإدارة إجراء الرقابة الدورية لمعرفة أسباب الإنحرافات وتحديد المسؤوليات واتخاذ الاجراءات التصحيحية الملائمة[1].

يرى الباحث أن التخطيط والرقابة يرتبطان ببعضهما البعض فمن خلال التخطيط يتم تحديد الأهداف أما الرقابة فتعني التحقق من صحة التنفيذ وفق ما خطط له مسبقا من خلال معايير قياس وتقييم الأداء.

كما يعتبر التحفيز من بين الخدمات الأساسية التي تقدمها نظام الموازنات التقديرية، ذلك لما يثير في نفوس الأفراد روح التعاون والاخلاص في العمل كما يجعلهم أكثر أمانا واطمئنانا مما يدفعهم إلى زيادة الانتاج، وقد تكون الحوافز مادية كالمكافئات أو معنوية.

ثانيا: أهداف الموازنات التقديرية.

تهدف الموازنات التقديرية إلى تحسين مستوى التسيير من خلال ضمان العناصر التالية[2]:

- العمل على تحديد المتطلبات والموارد الضرورية وتوزيعها حسب رزنامة زمنية لتنفيذ الأهداف المسطرة في اطار تخطيط العمليات؛
- توزيع المسؤوليات على مختلف الأقسام والمصالح، ووضع مختلف الموارد المالية والبشرية تحت تصرف هؤلاء المسؤولين وتوجيههم ضمن الإطار العام للاستراتيجية المؤسسة؛
- متابعة حركة المحيط الخارجي والداخلي للمؤسسة، بحيث تعتبر الموازنة فرصة للقيام بالدراسات والاطلاع على وضع السوق وعلى إمكانيات المؤسسة الداخلية؛
- تعتبر الموازنة كمصدر ومنبع لاستراتيجيات التكتيكية، وهي استراتيجيات للتعديل في الأجل القصير والحفاظ على الأهداف العامة في الأجل الطويل؛

ولتحقيق هذه الأهداف ينبغي على المؤسسة مراعات مجموعة من المبادئ عند إعداد الموازنات التقديرية، والتي تضّمن نجاحها وكفاءتها، سنتطرق إليها في العنصر الموالي.

---

[1] ايمان الهنيني، بلال بدران، **دور استخدام الموازنات التقديرية في تحسين التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات في الشركات الزراعية المساهمة في الأردن**، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الانسانية)، 2013، المجلد27، العدد 1، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، ص29-30.

[2] ناصر دادي عدون، **الإدارة والتخطيط الاستراتيجي**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص 78-79.

ثالثا: مبادئ الموازنات التقديرية.

تمثل المبادئ الأسس الارشادية التي تقوم عليها الموازنات التقديرية والتي ينبغي على المؤسسة مراعاتها عند اعداد وتنفيذ الموازنة لضمان نجاحها تتمثل هذه المبادئ في[1]:

- **مبدأ الشمول:** يقصد بمبدأ الشمول أن تكون الموازنات التقديرية شاملة لجميع إدارات المؤسسة وأقسامها ومركز المسؤولية؛

- **مبدأ الواقعية:** وضع الهدف في ضوء دراسة علمية كافية لإمكانيات المؤسسة والبيئة المحيطة يعتبر أمرا ضروريا في إعداد الموازنات التقديرية، فلا يجب وضع أهداف خيالية يصعب تحقيقها وتؤدي إلى الإحباط أو وضع أهداف صغيرة لا تعطي دافعية للعمال؛

- **مبدأ التعبير النقدي:** يعتبر التعبير النقدي للموازنة أمرا حتميا وهذا لتوحيد أسس القياس بين الموازنات المختلفة ضمن الموازنة الشاملة، حيث يتم في البداية إعداد بعض الموازنات بتعبير كمي ونوعي مثل تقدير كمية المبيعات والإنتاج التام واحتياجات المواد الأولية لكن من الضروري ترجمة هذه الموازنات العينية إلى موازنات نقدية، هذا ما سوف يساهم في بيان أثر الموازنة على الدخل والمركز المالي والنقدي للمؤسسة؛

- **مبدأ المشاركة:** يفترض إعداد الموازنة بشكل سليم إشراك جميع المسؤولين عن تنفيذ الموازنة في إعدادها مما يساهم في رفع معنوياتهم ويحفزهم على تحقيق الأهداف؛

- **مبدأ الربط بين معايير الموازنة ومراكز المسؤولية:** يقصد بالربط بين مركز المسؤولية ومعايير الموازنة تخطيط العمليات وتتبع بنود التكاليف بحسب المسؤولية عن هذه العمليات وعن بنود التكاليف المرتبطة بها، بحيث يكون لكل مركز مسؤولية خطة عمل مرسومة يسير عليها ويتحمل تكاليفها، ومنه فإن التقديرات الخاصة بكل مركز مسؤولية تمثل أهداف هذا المركز هذا ما يسمح بمقارنة نتائج التنفيذ الفعلي مع الخطة، وبالتالي يتسنى اتخاذ الخطوات اللازمة لمعالجة نواحي الضعف والإسراف؛

- **مبدأ وحدة الموازنة:** يعني تجميع جميع الخطط الفرعية في خطة شاملة واحدة؛

- **مبدأ المرونة:** يقصد به قابلية الموازنة للتعديل وتكييفها مع الأحداث المستقبلية التي قد تواجهها المؤسسة؛

[1] جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، **المحاسبة الادارية مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء**، مرجع سبق ذكره، ص40-44.

- **مبدأ الارتباط بفترات رقابية:** تقسم الموازنات التقديرية عادة إلى عدة فترات جزئية خلال السنة (شهر، ثلاثي..) بهدف ضبط عمليات الإنتاج، الشراء، التوزيع وتسهيل الرقابة ومعالجة الانحرافات؛

- **مبدأ توفير الحوافز:** يجب أن تقدم الموازنات التقديرية دافع نفسي (تحفيز) للموظفين لتحقيق الأهداف، وهذا من خلال تقريب أهداف الموازنة مع المصالح الشخصية للعالميين؛

– مبدأ اعتبار الموازنة مقياس للأداء: من خلال قياس الأداء المخطط مع الأداء المنجز يمكن تحديد الانحرافات وتصحيحها بالإضافة إلى تحميل المسؤوليات؛

رابعا. تقسيمات الموازنات:

هناك عدة تقسيمات للموازنات التقديرية نذكر منها:

1. من حيث الفترة الزمنية التي تغطيها[1]:

1.1.موازنات تقديرية قصيرة الأجل: وهي التي تغطي فترة محاسبية واحدة عادة ما تكون سنة، وتقسم حسب طبيعة النشاط إلى فترات أقصر كالموازنات الفصلية والشهرية والأسبوعية.

2.1. موازنات تقديرية طويلة الأجل: وهذا النوع من الموازنات يغطي فترة زمنية تزيد عن السنة وتمتد إلى عدة سنوات، والهدف من هذه الموازنات هو التنسيق بين أهداف وإمكانيات المؤسسة مستقبلا في ضوء أهدافها وإمكانياتها الحالية، مثل إنشاء خط إنتاجي جديد أو الدخول في أسواق جديدة.

2. من حيث المرونة: (معيار المرونة والثبات): أو حجم النشاط الذي تغطيه تقسم الموازنات التقديرية[2]:

1.2. الموازنة الثابتة: وهي الموازنة التي تقوم على التنبؤ بالتكاليف والإيرادات لمستوى واحد من النشاط وتسمى أيضا بالموازنة الساكنة وتعرف على أنها خطة للوصول إلى أهداف المؤسسة، تعد على فرض التحقق الفعلي لمستوى النشاط المستهدف.

---

[1] علي كريم الخفاجي، صلاح مهدي جواد، **أثر التحيز في اعداد الموازنات التخطيطية، دراسة تطبيقية من منظور سلوكي في عينة من المنشآت الأعمال الصناعية**، مجلة جامعة بابل للعلوم الانسانية، 2010، المجلد 18، العدد الأول، جامعة بابل، العراق، ص 29.

[2] ورقاء خالد عبد الجبار، فريال كاظم عبد الغاني، **دور الموازنات المرنة في تحليل انحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة**، بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات الكهربائية، مجلة الادارة والاقتصاد، 2008، العدد70، الجامعة المستنصرية، كلية الادارة والاقتصاد، العراق، ص04.

2.2. الموازنة المرنة: تسمى أيضا بالموازنة المتحركة وهي تلك الموازنة التي تغطي مدى معين من النشاط وليس مستوى نشاط واحد كما في الموازنة الثابتة، وبالتالي فهي توفر للإدارة معلومات أكثر فائدة للتخطيط كما توفر أساس أفضل لرقابة وتقييم الأداء.

3. من حيث طبيعة النشاطات التي تغطيها الموازنة[1]:

1.3.موازنات تشغيلية: يغطي هذا النوع من الموازنات العمليات الجارية للمؤسسة، وتهدف إلى الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة وتحسين مستوى كفاءة التشغيل.

2.3.موازنة رأسمالية: تغطي مجالات التخطيط الاستثماري للمؤسسة، والهدف منها تحديد الزيادة في الطاقة الإنتاجية مما يؤدي إلى الاستثمار في الأصول الثابتة والتي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة في السنوات القادمة.

4. من حيث نطاق الموازنة: تنقسم إلى.

1.4.موازنة فرعية: تختص هذه الموازنات بتغطية أداء الوحدات الاقتصادية والأقسام كل على حد.

2.4. موازنة شاملة: تمثل الإطار العام للموازنات الفرعية، حيث تقوم لجنة الموازنة بتجميع جميع الخطط الفرعية ضمن موازنة شاملة.

خامسا: مراحل إعداد الموازنة التقديرية.

هناك مجموعة من العوامل التي تتحكم في إعداد الموازنة التقديرية والتي يجب على المؤسسة مراعاتها قبل إعداد الموازنات القديرية[2]:

1. حجم المبيعات: يجب على المؤسسة تحديد الحجم المبيعات الممكن بيعها على ضوء الطاقة الإنتاجية المتاحة لها والتي يجب عدم تجاوزها، وبعد ذلك يتم تحديد البرنامج الإنتاجي الموافق.

2. الطاقة الإنتاجية المتاحة: تعتبر الطاقة الإنتاجية بمثابة القيود التي يجب على المؤسسة مراعاتها عند إعداد الموازنات التقديرية وعدم تجاوزها.

[1] قاسم محسن الحبيطي، وحيد محود رمو، **إعداد الموازنات التخطيطة باستخدام الحاسوب**،2008، مرجع سبق ذكره، ص 24.

[2] فركوس محمد، **الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص12.

3. مستلزمات برنامج الإنتاج: يجب على المؤسسة مراعات وفرة مستلزمات الإنتاج من يد عاملة ومواد أولية، فعدم توفر يد عاملة مؤهلة أو مواد أولية ضرورية للبرنامج الإنتاجي يعيق عملية التنفيذ.

4. رأس المال العامل: يجب على المؤسسة تحديد قيمة رأس المال العامل الضرورية لتنفيذ البرنامج الإنتاجي.

بعد تحديد هذه العوامل تأتي مرحلة إعداد الموازنة التقديرية والتي تتلخص في المراحل التالية[1]:

5. مرحلة تحديد الأهداف: تشتمل الأهداف في الموازنات التقديرية على تحقيق عائد معين أو تحقيق نسبة معينة من الربح أو إنتاج وبيع كمية معينة من السلع أو رفع الكفاءة الإنتاجية للعاملين، أو خفض التكاليف أو أي أهداف أخرى، والتي يشترط أن تكون واضحة ومحددة المعالم، ومفهومة وقابلة للقياس، وفي هذا الصدد يجب على لجنة الموازنة تحديد ما يلي:

- الأهداف طويلة الأجل والأهداف قصيرة الأجل مع ضرورة تنسيق الأهداف قصيرة الأجل مع الأهداف طويلة الأجل بمعنى تأخذ نفس الاتجاه، كما يجب أن تكون هذه الأهداف ممكنة التحقيق طبقا لمعايير وأساليب مدروسة دراسة وافية كما يجب أن تمثل تحديا مناسبا؛
- الأهمية النسبية للأهداف المختلفة حتى يمكن ترجمة هذه الأهمية النسبية ترجمة سليمة وواضحة في خطط وسياسات العمل لتفادي التضارب بين الأهداف المختلفة في مرحلة التخطيط والتنفيذ؛
- تحديد الخطط الفرعية والسياسات التفصيلية لكل مركز من مراكز المسؤولية في مختلف المستويات الإدارية تكون أساسا للموازنة، ويتم تحديدها بالاعتماد على المسؤولين عن هذه المراكز والموظفين.

6. مرحلة التنسيق بين الخطط والسياسات الفرعية: في هذه المرحلة تقوم لجنة الموازنة بمراجعة معايير الموازنة وخططها وسياساتها الفرعية بهدف التنسيق بينها وتقليل أثر التحيز إلى أقل حد ممكن، وهذا من خلال المشاركة لجميع إدارات المؤسسة ومحاولة تقريب وتنسيق أراء جميع المديرين فيها نحو الهدف العام للمؤسسة.

7. مرحلة اعتماد الموازنة: في هذه المرحلة تقوم الإدارة العليا باعتمادها الموازنة الشاملة والموافقة عليها، واعطائها صفة الالزام حتي يعمل الجميع على التقيد بها وتحقيق الأهداف التي ترمي إليها.

سادسا. فعالية الموازنات التقديرية:

حتى تؤدي الموازنات التقديرية الغرض الموضوعة من أجله فلابد من وجود ثلاثة عناصر أساسية[1]:

[1] جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، **المحاسبة الادارية مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء**، مرجع سبق ذكره، ص 51-55.

1.هيكل محاسبيي وتنظيمي للمؤسسةّ: يتم من خلاله تحديد صلاحيات كل قسم، بوضع خريطة تنظيمه مناسبة من شأنها تحديد بوضوح تام خطوط السلطة والمسؤولية لكافة عمليات وأنشطة وأقسام المؤسسة، وتعمل على غرس مفاهيم محاسبة المسؤولية والقابلية للرقابة وقياس وتقويم الأداء.

2.نظام تكاليف معياري: يتم من خلاله تحديد التكاليف المتوقعة للإنتاج والأنشطة المختلفة داخل المؤسسة، حيث يتم إعداد الموازنة بناء على هذه التكاليف المعيارية والتي يتم مقارنتها مع نتائج الأداء الفعلي لأغراض الرقابة؛

3.وجود ومعرفة لدى مختلف الإدارات داخل المؤسسة بمسؤوليتها وواجباتها: لضمان الوصول إلى تحقيق الأهداف الاستراتيجية الموضوعة من قبل الإدارة، فالموازنات التقديرية تقوم على اللامركزية وتكون واضحة لجميع المستويات الإدارية من خلال مبدأ المشاركة والحوار، بما يسمح بقبول أهداف الموازنة لدى جميع المسؤولين مما ينعكس ايجابا على المؤسسة.

المطلب الثاني: أسلوب محاسبة المسؤولية.

تعتبر المحاسبة عن المسؤولية من المفاهيم القديمة والتي تواجدت بوجود الانسان فمن الطبيعي أن كل شخص يقوم بعمل فهو مسؤول عنه، ففي الفكر المحاسبي محاسبة المسؤولية ليست مفهوماً جديداً إذ تعود إلى كتابات متفرقة حول محاسبة المسؤولية في الأربعينات من القرن الماضي، حيث تعد مقالة Higgins الأمريكي تحت عنوان "محاسبة المسؤولية" أول مقالة علمية لنظام محاسبة المسؤولية، حيث أوضح أن محاسبة المسؤولية ليست تغييراً للنظرية المحاسبية أو مبادئها وإنما هي أداة للرقابة على التكاليف بالاعتماد على قاعدة من فعل ذلك[2].

فالمحاسبة عن المسؤولية أدالة فعالة للرقابة والتقييم خاصة في ظل الاتجاه المتزايد نحو اللامركزية في الإدارة، ويقصد باللامركزية تفويض صلاحيات وسلطات اتخاذ القرارات من الإدارة العليا إلى الإدارة الدنيا والأفراد الذين يعملون فيها، ذلك نتيجة لكبر حجم المؤسسات واكتفاء الإدارة العليا بعمليات التخطيط الاستراتيجي

[1] أسامة الحارس، **المحاسبة الادارية**، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2003، ص 289.

[2] عبد الحكيم مصطفى جودة، وأخرون، **مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الفنادق الأردنية، دراسة ميدانية**، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات، 2009، المجلد التاسع، العدد الثاني، جامعة الزرقاء الأهلية، الأردن، ص 28,

ورسم السياسات العليا للمؤسسة على أكمل وجه، فمتطلبات النظام اللامركزي يستند على قيام الإدارة العليا بتفويض مديري مراكز المسؤولية صلاحية اتخاذ القرارات مقابل احتفاظها لنفسها بحق محاسبة أو مساءلة مديري مراكز المسؤولية عن النتائج، وذلك من خلال محاسبة المسؤولية.

أولا. تعريف محاسبة المسؤولية:

تعرف محاسبة المسؤولية بأنها عبارة عن أسلوب أو طريقة للمحاسبة عن التكاليف والإيرادات وتقييم الأداء[1]، من خلال التعريف السابق يرى الباحث أن محاسبة المسؤولية تتضمن جانبين، جانب الكفاءة في استغلال الموارد المتاحة وجانب الفعالية في مدى تحقيق الأهداف المسطرة، فمن واجب المديرين تبرير مدى استهلاك الموارد في سبيل تحقيق الأهداف، هذا من خلال تقسيم المؤسسة إلى مراكز تكلفة حسب الهيكل التنظيمي لها، مما يسمح بإعداد نظام اتصال يربط بين المستويات الإدارية، وفي هذا السياق عرفها (horngern, 2006) بأنها نظام يقوم بقياس الخطط والموازنات والأنشطة والنتائج الفعلية الخاصة بكل مركز مسؤولية[2].

ثانيا. مراكز المسؤولية:

يمكن تعريف مركز المسؤولية بأنه قسم داخل المؤسسة يكون مديره مسؤولا عنه وعن النتائج المحققة فيه بهدف تحقيق الهدف العام للمؤسسة، ويمكن التمييز بين أربع مراكز للمسؤولية[3]:

1. مركز التكلفة: وهو المركز الذي يمنح مديره سلطة التحكم في التكاليف، يركز تقرير الأداء على تكاليف القسم الخاضعة لرقابة المدير إذ يكون المدير مسؤولا عن بنود التكاليف التي يستطيع أن يؤثر عليها بقراراته ويسيطر عليها ويخضعها لرقابته، كما يسمح ربط مركز التكلفة بمحاسبة المسؤولية من الرقابة على مركز التكلفة

[1] نجم عبد عليوى الكرعاوي، **مزايا ومشاكل التكامل بين نظام محاسبة المسؤولية ونظام تكاليف الأنشطة**، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، 2009، المجلد 11، العدد 4، جامعة القادسية، العراق، ص152.

[2] رجاء رشيد عبد الستار، **استعمال نظام محاسبة المسؤولية في تقويم اداء مراكز الربح بالشركة العامة للصناعات الجلدية**، مجلة كلية التراث الجامعة، 2013، العدد 13، كلية التراث الجامعة، العراق، ص 163.

[3] فاتنة فالح الغرايبة، وأخرون، **مدى تطبيق مقومات محاسبة المسؤولية في الشركات الأردنية المساهمة العامة الصناعية وأثره في ربحية الشركات وكفاءتها التشغيلية**، مجلة دراسات العلوم الادارية، 2011، المجلد 38، العدد1، الجامعة الأردنية، الأردن، ص220-221.

فيما يتعلق بالتكاليف التي صرفت في هذا المركز لتأكد من عدم وجود اسراف أو تبذير من خلال مقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية والتقديرات الواردة في الموازنات التقديرية.

2. مركز الإيراد: وهو المركز الذي يمنح موظفيه سلطة صلاحيات التحكم في الإيرادات (تحديد أسعار البيع والكميات المباعة من كل نوع، وسياسة الترويج) مع عدم إعطاء صلاحية التدخل في مصارف التصنيع أو شراء المنتج أو التحكم في الاستثمارات، وقد يعطى مدير هذا المركز دورا محدد في ضبط التكاليف الإدارية والرواتب مثل قسم المبيعات.

3. مركز الربح: وهو المركز الذي يمنح موظفيه صلاحية التحكم بالتكاليف والإيرادات، وليس لديهم صلاحية اتخاذ قرارات الاستثمار.

4. مركز الاستثمار: وهو المركز الذي يمنح لموظفيه صلاحية التخطيط واتخاذ قرارات متعلقة بالتكاليف والإيرادات والاستثمار، بالإضافة إلى نوعية وحجم الاستثمارات، فتقييم مدراء هذا المركز يستند إلى الربح المحقق فيه وحجم الاستثمارات أو رأس المال المستثمر.

ثالثا. مزايا تطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية:

يقدم أسلوب محاسبة المسؤولية لإدارة المؤسسة العديد من المزايا والمتمثلة في[1]:

- يؤدي نظام محاسبة المسؤولية إلى قياس التكلفة على مستوى الأقسام والمراكز بدلا من قياسها على مستوى إجمالي، مما يساعد في قياس تكلفة الخدمات العامة حسب نوعها وحسب الأقسام التي تؤديها؛
- يؤدي نظام محاسبة المسؤولية إلى الإفصاح عن التوزيع الجغرافي للإنفاق، الأمر الذي يساعد في التخطيط العام والمساءلة؛
- يساعد في تقييم أداء المؤسسة من القاعدة إلى القمة عن طريق استخدام معايير لتقييم الأداء تختلف حسب المستوى التنظيمي؛

[1] أحمد محود خليل الأسطل، **دور بيانات التكاليف في تفعيل القدرة التنافسية في ضوء آليات الحوكمة– دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية** ، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، فلسطين، الجامعة الاسلامية غزة، كلية التجارة، قسم المحاسبة التمويل، 2010، ص46.

- يجعل العاملين بالمؤسسة مدركين لأهمية المعلومات في قراراتهم، ومن ضمنها ترشيد الإنفاق واحتواء التكاليف سواء كانت ضمن مسؤولياتهم أو خارج نطاق مسؤولياتهم؛
- يساعد في إعداد موازنات تفصيلية، كما أنه يمّكن من معرفة الإنفاق الفعلي حسب المراكز التي أعدت على أساسها الموازنات؛
- يمكن من إتاحة معلومات عن أداء الأقسام في الوقت المناسب للمستفيدين منها للمساعدة في تحسين أداء الأقسام باتخاذ الإجراءات المناسبة؛
- توضّح للإدارة المشرفين المناسبين لتولي مراكز مسؤوليات أكبر.

رابعا. فعالية نظام محاسبة المسؤولية:

حتي يؤدي نظام محاسبة المسؤولية الغرض الموضوع من أجله يجب توفر المقومات التالية[1]:

- وجود هيكل تنظيمي توضح فيه خطوط السلطة والمسئولية توضيحا دقيقا، ومنح المسؤولين السلطة المناسبة لأداء لأعمال المطلوبة منهم و الصلاحيات وفقا لمركز المسؤولية ومؤهلاتهم العلمية والمهنية، هذا ما سوف يسمح بالرقابة الجيدة على أداء الأفراد؛
- توفير تقارير دورية لجميع المستويات وفي الوقت المناسب، ما يسمح بإمداد المستويات الإدارية بالمعلومات المالية وغير المالية تمكن من التعرف على الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط لتحديد الانحرافات وتحميل المسؤوليات ومحاسبة كل مدير مركز مسؤولية عن الأنشطة التي تتم داخله، ولكي توفر تقارير المسؤولية دورها في مجال الرقابة وتقييم الأداء في ظل نظام محاسبة المسؤولية لابد من توفر أسس معينة لإعدادها[2]:
  - إعداد التقارير وفق الهيكل التنظيمي للمؤسسة؛
  - تقرير الأداء يجب أن يشتمل على البيانات والمعلومات الخاصة بنشاط كل مركز من مراكز المسؤولية بحيث تتصاعد التقارير وفق خطوط السلطة والمسؤولية من الأسفل إلى الأعلى؛

[1] صباح هاشم جابر، **محاسبة المسؤولية ودورها في تقييم الأداء في معاهد هيئة التعليم التقني**، مجلة جامعة بابل، 2013، المجلد 21، العدد1، جامعة بابل للعلوم الانسانية، العراق، ص 84.

[2] أحمد محود خليل الأسطل، **دور بيانات التكاليف في تفعيل القدرة التنافسية في ضوء أليات الحوكمة، دراسة تطبيقية على الشركات المدرجة الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية**، مرجع سبق ذكره، ص49.

- يجب أن ترتكز التقارير على مواطن الضعف لاتخاذ القرارات اللازمة لمعالجتها في الوقت المناسب؛
- يجب أن تصمم تقارير الأداء وفق نموذج ثابت لشكل التقرير وما يتضمنه من بيانات بما يلائم نشاط مركز المسؤولية، بحيث أن الثبات يؤدي إلى الحصول على البيانات المالية والتكاليفية بطريقة واحدة منتظمة من فترة إلى أخرى مما يجعلها قابلة والمتابعة الفعالة والتقييم السليم؛

- وجود نظم للمحاسبة الفعلية (التكاليف والمالية) تمكن من تسجيل الأداء الفعلي وربطه بمراكز المسؤولية؛
- وجود نظم للمعايير الرقابية كنظام التكاليف الفعلية ونظام الموازنات التقديرية؛
- توزيع التكاليف والإيرادات على مراكز المسؤولية وذلك حسب إمكانيات كل مركز وصلاحياته؛
- وجود نظام حوافز فعال يسمح للأفراد بأداء متميز؛

كما يرى الباحث أن توفير هذه المقومات سوف يساعد في تقسيم مراكز مسؤولية لتعمل في اطار متكامل مع بعضها البعض لتحقيق الهدف العام للمؤسسة، كما يمكن تحديد العوامل التي تأثر على فعالية نظام محاسبة المسؤولية والمتمثلة في[1]:

- درجة الحرية في اتخاذ القرارات والتي تتوافر لمركز المسؤولية؛
- مدى الرقابة التي يستطيع مركز المسؤولية ممارستها على العوامل التي تأثر على أدائه، وتزداد أهمية هذا العامل في حالة تداخل أنشطة الأقسام المختلفة؛
- درجة عدم التأكد التي تحيط بالعوامل التي تؤثر على الأداء؛
- الفترة التي تتأثر بالقرارات التي يتخذها مركز المسؤولية.

المطلب الثالث: أسلوب التكاليف الكلية:

كما تسمى أيضا بطريقة الأقسام المتجانسة أو طريقة مراكز التحليل، ويستند هذا الأسلوب على مبدأ أن كل عناصر التكاليف سوآءا كانت مباشرة أو غير مباشرة، ثابتة أو متغيرة، مستغلة أو غير مستغلة هي تكاليف إنتاج يتم تحميلها على الوحدات المنتجة تامة الصنع أو غير تامة الصنع، لإنتاج الفترة وتدخل في تقييم المخزون التام وكافة التكاليف البيعيه والتسويقية والإدارية والتمويلية تحمل على الوحدات المباعة وبذلك

[1] إسماعيل إبراهيم جمعة، وأخرون، **دراسات في محاسبة التكاليف المتقدمة في مجالات التخطيط والرقابة**، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية، 2008، ص 475.

تعتبر التكاليف الكلية للوحدة هي الحد الأدنى لسعر البيع والذي لا يجب أن يقل عنه لتفادي الخسائر، وحجة هذا الأسلوب هو أن التكاليف حدثت من أجل النشاط فيصبح النشاط مسؤولا عن حدوثها وملزما بتحملها كلها.

أولا. أهداف أسلوب التكاليف الكلية.

يسعى أسلوب التكاليف الكلية إلى تحقيق مجموعة من الأهداف وتتمثل فيما يلي[1]:

- حساب نصيب الوحدة المنتجة من كل عنصر من عناصر التكاليف مبوبة إلى مباشرة وغير مباشرة وفي ضوء التقسيم الوظيفي؛
- مقابلة جميع التكاليف بالإيرادات خلال الفترة الزمنية، بهدف إظهار الأرباح الإجمالية والصافية للمؤسسة ولكل منتج على حده؛
- وضع السياسة السعرية للمؤسسة في الأجل الطويل، على أساس مقابلة متوسط تكلفة الوحدة مع سعر بيع الوحدة؛
- وضع سياسة الاستثمار في الأجل الطويل؛
- تقييم المخزون على أساس تكلفة الإنتاج محملا بنصيبه من التكاليف غير المباشرة.

ثانيا. خطوات تطبيق أسلوب التكلفة الكلية:

يمكن تحديد خطوات حساب التكلفة الكلية فيما يلي:

1. تحديد الأقسام: يتم تحديد الأقسام وهذا وفق الهيكل التنظيمي للمؤسسة، فيتم تحديد الأقسام الرئيسية والتي لها علاقة مباشرة مع المنتجات والمواد، ويكمن تمييز الأعباء لتحمل على المنتجات بواسطة وحدات العمل الخاصة بكل قسم رئيسي، وتشمل هذه الأقسام الشراء، الإنتاج، التوزيع...الخ، كما تحدد الأقسام المساعدة التي تقدم خدمات للأقسام الرئيسية كقسم الصيانة والإدارة...الخ، ويمكن الإشارة إلى أن بعض الأقسام تتبادل الخدمات فيما بينها.

[1] هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، **دراسات في المحاسبة المالية محاسبة التكاليف المحاسبة الإدارية**، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص 240.

2.تبويب عناصر التكاليف: يتم تبويب عناصر التكاليف إلى صنفين، تكاليف ثابتة وتكاليف متغيرة وهذا حسب علاقتها بوحدات التكلفة النهائية، مع مراعات تميزها حسب وظائف المؤسسة الرئيسية كالإنتاج والتوزيع، والإدارة، وتمثل التكاليف الثابتة جميع عناصر التكاليف التي يمكن تمييزها عينيا وتخصيصها ماليا بشكل مباشر لوحدات المنتج النهائي ولها علاقة سببية مع المنتج النهائي بحيث لا يمكن تحمل هذه التكاليف إلا عند الإنتاج، وأخرى متغيرة وتمثل التكاليف التي لا يمكن تتبعها وتخصيصها لمنتج معين، وتسمي أيضا التكاليف العامة تحدث كضرورة لممارسة النشاط، ويتم توزيع هذه التكاليف على المنتجات النهائية طبقا لأسس ومعدلات معينة[1].

3. توزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل: في هذه المرحلة يتم توزيع الأعباء غير المباشر على مراكز التحليل وفق مرحلتين أساسيتين هما[2]:

1.3.التوزيع الأولي: يتم توزيع الأعباء غير المباشرة من أعباء حسب طبيعتها المجموعة السادسة من النظام المحاسبي المالي إلى أعباء حسب الوظيفة بالاعتماد على مفاتيح التوزيع.

2.3. التوزيع الثانوي: يتم توزيع الأعباء غير المباشرة من الأقسام الفرعية إلى الأقسام الرئيسية، حيث يتم توزيع أعباء الأقسام الفرعية المساعدة على الأقسام الرئيسية، من خلال وحدات قياس يتم تحديدها، ليتم تحميلها على المنتجات، ويتخذ التوزيع الثانوي العديد من الأشكال منها:

أ. **طريقة التوزيع الإجمالي:** أي توزيع مجموع أعباء المراكز المساعدة مرة واحدة على المراكز الإنتاجية باتباع أساس توزيع واحد؛

ب. طريقة التوزيع الانفرادي: من خلال توزيع تكاليف مراكز الخدمات بصورة منفردة أو مستقلة عن بعضها على المراكز الرئيسية على أساس التوزيع المناسب له؛

---

[1] هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، **دراسات في المحاسبة المالية محاسبة التكاليف المحاسبة الإدارية**، مرجع سبق ذكره، ص ص 238-239.

[2] حابي أحمد، **دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية " دراسة حالة الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية– بسكرة–** مذكرة ماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق، الجزائر، جامعة الجزائر 03، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2011/2010، ص ص 49-50.

ت. طريقة التوزيع التنازلي: من خلال هذه الطريقة يتم توزيع أعباء الأقسام الثانوية إلى الأقسام الثانوية التالية والأقسام الرئيسية دون الرجوع إلى الوراء في اتجاه تنازلي حيث تنعدم أعباء القسم الأول في القسم الذي يليه؛

ث. طريقة التوزيع التبادلي: يتم توزيع مجموع الأعباء الخاصة بكل قسم من الأقسام الثانوية على باقي الأقسام الثانوية بالإضافة إلى الأقسام الرئيسية؛

4. تحديد وحدات العمل: وحدة العمل تفترض وجود علاقة قوية بين أعباء المركز ووحدة العمل المختارة لقياس نشاطه، وتتمثل هذه الوحدات في ساعات يد العمل، ساعات عمل الآلات، كمية المواد المستعملة، المواد المنتجة...الخ، والتي تستخدم لتحديد نصيب المنتوج من الأعباء غير المباشرة؛

5. تحديد تكلفة وحدة العمل: بعد تحديد مجموع التوزيع الثانوي بكل قسم رئيسي وذلك بقسمته على عدد وحدات العمل الخاصة به، ومن ثم يتم تحميل الأعباء غير المباشرة على المنتجات، بضرب تكلفة وحدة العمل بعدد وحدات العمل الخاصة بكل منتج.

ثالثا. مزايا وعيوب أسلوب التكاليف الكلية:

يحقق أسلوب التكاليف الكلية العديد من المزايا من بينها[1]:

- أنها تعطي أهمية للتكاليف الثابتة باعتبارها جزء أساسي من تكاليف الإنتاج وبالتالي يجب أن يتضمنها تقييم المخزون النهائي؛
- عندما يكون حجم الإنتاج ثابت نسبيا وحجم المبيعات متقلب فإن التغيرات في نتيجة نشاط المؤسسة تكون أقل، وأنها تقدم حساب الربحية بشكل أكثر منطقية؛
- أنها تفيد في القرارات المتعلقة بالتسعير في الأجل الطويل لأن وحدة الإنتاج تتحمل بكافة التكاليف الثابتة؛
- أنها تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بشأن تقييم الإنتاج تحت التشغيل ومخزون الإنتاج التام، ومبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات لنفس الفترة؛

[1] عبد الشكور عبد الحمن الفرا، **قياس فعالية نظام محاسبة التكاليف، دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية السعودية**، مجلة جامعة الأزهر، 2012، المجلد 14، العدد 2، جامعة الأزهر غزة، فلسطين، ص 268.

- تقيم المخزون على أساس التكلفة التاريخية أو تكلفة الاستحواذ.

ورغم هذه المزايا التي يحققها أسلوب التكاليف الكلية إلا أنه يتضمن مجموعة من العيوب منها[1]:

- في ضل هذا الأسلوب فإن تكلفة الوحدة تكون مرتفعة في أوقات الكساد والفترة الأولى من عمر المؤسسة، نظرا لقلة حجم النشاط المحقق، وتنخفض تكلفة الوحدة في فترات الرواج وزيادة حجم النشاط، بمعنى تذبذب التكلفة الكلية للوحدة مع تذبذب حجم النشاط؛
- صعوبة اختيار الأساس المناسب لتحميل عناصر التكاليف غير المباشرة وما ينتج عن ذلك من احتمال خضوعها للتقدير الشخصي؛
- لا تساعد هذه الطريقة إدارة المؤسسة على تحقيق الكفاءة الاقتصادية في استغلال الموارد إذ تحمل وحدات النشاط بكل التكاليف دون أن توضح للإدارة مدى استغلال الطاقة والمتاحة وحجم الطاقة العاطلة، فمثلا قد يتم تحميل وحدة المنتج بأعباء ليست سببا في ايجادها كتكاليف الطاقة غير المستغلة؛
- إن تحميل التكاليف الكلية على وحدة الإنتاج لا يسمح ببيان مدى استغلال الطاقة الإنتاجية المتاحة والتكاليف المقابلة للجزء المستغل وغير المستغل؛
- لا تمكن هذه الطريقة من امداد الإدارة بالبيانات التي تحتاجها لرسم السياسات والتخطيط للمستقبل بصورة كاملة، بحيث يصعب الاعتماد على أرقام التكلفة الكلية في مجال التخطيط والرقابة والتسعير في الفترات الأولى من بداية حياة المؤسسة لارتفاع التكلفة الكلية للوحدة المنتجة.

ساهمت هذه الأساليب في خدمة إدارة المؤسسات بتوفير المعلومات اللازمة لاستمرارها، لكن ومع التطور الذي عرفته البيئة الاقتصادية في الآونة الأخيرة وكذا سعي المؤسسات إلى التحسين المستمر لإشباع حاجات الزبائن وضمان البقاء في السوق وتحسين التنافسية ألزم عليها البحث عن أساليب حديثة للمحاسبة الإدارية[2]، وهذا ما سوف نتطرق اليه في المبحث الموالي.

[1] صلاح بيسوني عيد، وأخرون، **محاسبة التكاليف**' الطبعة الأولى، نشر الكتروني، مصر، 2016-2017، ص107-108.

[2] thi tu oanh le, et all, **management accounting information in vietnamese small and medium sized enterprises**, accounting and finance research, 2018, vol07, No1, **p131,** http://afr.sciedupress.com.

المبحث الثالث: الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية.

جاءت الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية كنتيجة للتطور الكبير الذي عرفته بيئة التصنيع وزيادة حجم المنافسة وكذا الانتقادات الموجهة إلى الأساليب التقليدية نتيجة عجزها في مواكبة هذه التطورات، من بين الانتقادات التي وجهت الأساليب التقليدية نجد[1]:

- أنها مقاييس تاريخية تعكس الماضي، فهي تركز على قياس نتائج الأداء في الأجل القصير على الرغم من أن معظم القرارات المالية والإدارية ذات تأثير متوسط وطويل الأجل؛
- أن مقاييس الأداء التقليدية تتجاهل القيمة المالية للأصول غير الملموسة للمؤسسة مثل تكاليف البحث والتطوير والموارد البشرية، إضافة إلى أنها لا توفر المعلومات التي تحتاجها الإدارة لأغراض اتخاذ القرارات الداخلية، كما تتجاهل بعض الجوانب المهمة مثل ارضاء العملاء والجودة وسلوك المنافسين، وكفاءة عملية التشغيل الداخلي؛
- أنها لا تعكس الوضع التنافسي للمؤسسة، تنطلق من مجرد اقتصارها على البيئة المحلية إلى البيئة العالمية، ما يجعل الحاجة إلى مقاييس حديثة لقياس الموقف التنافسي للمؤسسة؛
- التركيز على النتائج دون التركيز على مسببات النتائج هذا ما يؤثر على الدور الرقابي لنظم قياس وتقويم الأداء، مما يجعلها مضللة في الحكم على مدى التحسين والتطوير المستمر.

بهذا سوف نتطرق من خلال هذا المبحث إلى عرض بعض أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، والمتمثلة أساسا في أسلوب التكلفة المستهدفة، أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، وأسلوب بطاقة الأداء المتوازن، سيتم معالجة هذا المبحث وفق ثلاثة مطالب كما يلي:

المطلب الأول: أسلوب التكلفة المستهدفة؛

المطلب الثاني: أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة؛

المطلب الثالث: أسلوب بطاقة الأداء المتوازن.

[1] جميل حسن النجار، **أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن على تعزيز المركز التنافسي الاستراتيجي دراسة تطبيقية على قطاع المؤسسات المالية العاملة في قطاع غزة**، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، 2013، العدد 29، رقم 1، جامعة القدس المفتوحة، فلسطين، ص 347-348.

المطلب الأول: أسلوب التكلفة المستهدفة.

يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة من بين أهم الأساليب الحديثة في المحاسبة الإدارية، والتي تطورت لمساعدة الإدارة في مواجهة تغيرات بيئة التصنيع الحديثة التي تميزت بالمنافسة الشديدة واستخدام التكنولوجيا في العملية الإنتاجية وكذا تنوع رغبات الزبائن، حيث ينطلق هذا الأسلوب من السوق من خلال تحديد السعر التنافسي للوصول إلى التكلفة المستهدفة، وأول من استخدم أسلوب التكلفة المستهدفة مؤسسات السيارات سنة 1930 كمؤسسة Ford الأمريكية ومؤسسة Volkswagen Beetle بهدف تحقيق سعر تنافسي، كما استخدم هذا الأسلوب في الحرب العالمية الثانية، فبسبب النقص في المواد الأولية قام المصنعون في الولايات المتحدة الأمريكية ببذل جهد منظم لإنتاج المنتجات بأقل تكلفة ممكنة وقد سمي هذا الإجراء بهندسة القيمة[1]، إلا أن المؤسسات الأمريكية لم تدرك القوة الكامنة في هندسة القيمة كأداة لتخفيض التكلفة وتخطيط الربحية بعد الحرب العالمية الثانية، فتبنى اليابانيون هذا الإجراء وتوسعوا فيه فمن مفهوم هندسة القيمة إلى تقنية التكلفة المستهدفة والذي يعتبر سعر البيع أهم ركيزة فيه، فبداية تطبيق التكلفة المستهدفة في اليابان كانت من قبل مؤسسة Toyota في بداية الستينيات القرن الماضي[2].

وفي ظل اشتداد المنافسة وضغوط العملاء أجبر العديد من المؤسسات على تخفيض التكاليف والأسعار حتى تتمكن من البقاء والاستمرار، حيث يلاحظ أن معظم التكاليف يتم تحملها عند الإنتاج لذلك يقتضي الأمر تخفيض التكاليف منذ بداية دورة حياة المنتج خاصة في مرحلتي التخطيط والتصميم، وهذا ما يسعى إليه أسلوب التكلفة المستهدفة.

أولا: مفهوم التكلفة المستهدفة.

عرف المجلس الاستشاري للتصنيع الدولي المتقدم (CAM-I) التكاليف المستهدفة بأنها نظام للتخطيط الأرباح وإدارة التكلفة يعتمد على سعر البيع والتركيز على العميل وتصميم المنتج ووجود فريق عمل متكامل ملزم بتطبيق النظام، ويتيح تطبيق نظام التكاليف المستهدفة ممارسة إدارة التكلفة في المراحل المبكرة لتطوير

[1] patrick Fiel, et all, **Japanese Target Costing, Ahistorical perspective,** International Journal of Strategic Cost Management, Spring, 2004, p10.

[2] علاء جاسم سلمان، وأخرون، **استعمال تقنية الكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بالتطبيق في شركة الامل الصناعية**، مجلة دراسات محاسبية ومالية ،2012، المجلد 07، العدد 21، الفصل الرابع، جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية، العراق، ص 213.

المنتج وتستمر تلك الممارسة خلال دورة حياة المنتج وذلك من خلال تعامل النشط مع سلسلة القيمة الكلية[1].

كما تعرف بأنها عملية منتظمة للتخطيط وعرض المنتجات الجديدة تقوم على تحديد أسعار السوق وتحديد هامش الربح المخطط للمنتجات الجديدة كما تعمل على تخفيض التكلفة الكلية للمنتجات من خلال دورة حياة المنتج لتلبية احتياجات العملاء[2].

بهذا يرى الباحث أن مدخل التكلفة المستهدفة بالإضافة إلى تحقيقه للرقابة على التكاليف فإنه يسعى إلى تخطيط وإدارة التكلفة وتخفيضها بشكل مستمر فالتكلفة المستهدفة أداة من أدوات التخطيط والإدارة الاستراتيجية للتكلفة تهتم بتكلفة المنتج طوال دورة حياته بدأ من المراحل الأولى للتصميم.

ثانيا. خصائص أسلوب التكلفة المستهدفة:

يتميز أسلوب التكلفة المستهدفة بالعديد من الخصائص يمكن توضيحها فيما يلي[3]:

- يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة جزء من نظام استراتيجي شامل لإدارة الأرباح؛
- عدم تقديم المنتج إلى السوق إلا بعد تحديد السعر المتوقع الذي يمكن أن يقبله العملاء وبذلك تضمن المؤسسة بأن السعر مقبول مسبقا؛
- تحديد التكلفة المستهدفة لإنتاج الوحدة من المنتج الجديد ستكون بمثابة حافز قوي للسيطرة على التكاليف ومحاولة تخفيضها إلى أدنى حد ممكن قبل اتخاذ أي قرار فعلي لإنتاج المنتج؛
- تحديد التكلفة المستهدفة في مرحلتي التخطيط والتصميم للمنتج وليس في مرحلة الإنتاج يسمح للمؤسسة بالتخطيط الجيد للتكاليف والرقابة في مرحلة الإنتاج؛

---

[1] ذوادي مهيدي، **مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2009، العدد09، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر، ص 210.

[2] خالد محمد أحمد عبد الله، فتح الرحمن الحسن منصور، **التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقا لنشاط كأدوات لإدارة التكلفة الاستراتيجية لتحديد تكلفة انتاج الكهرباء، دراسة حالة الشركة السودانية للتوليد الحراري**، مجلة العلوم الاقتصادية، 2015، المجلد رقم 16، العدد الأول، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان، ص 223.

[3] طلال سليمان جريرة، **منهج التسعير على أساس التكلفة المستهدفة، وامكانية تطبيقه في قطاع الأدوية والصناعات الطبية في الأردن– دراسة ميدانية–** مجلة دراسات العلوم الادارية، 2011، العدد1 المجلد38، الجامعة الأردنية، الأردن، ص 165.

- تحليل هندسة القيمة يسمح للمؤسسة بتخفيض التكلفة والتخلص من الأنشطة والتكاليف التي لا تضيف قيمة للمنتج، مع المحافظة على مستوى جودة المنتج، ومنه إنتاج منتج بأعلى جودة مع أقل تكلفة ممكنة؛
- تعطي التكلفة المستهدفة الدافع والحافز القوي نحو البحث والتطوير لتحقيق التقدم التكنولوجي حتي يمكن إنتاج المنتجات الجديدة وتقديمها إلى السوق بتكلفة اقتصادية.

ثالثا. أهداف تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة:

يهدف أسلوب التكلفة المستهدفة إلى[21]:

- تخفيض تكلفة المنتج قبل حدوثها، أي في فترة تصميم المنتج؛
- تحديد سعر البيع الذي يحقق للمؤسسة الحصة السوقية؛
- تحديد هامش الربح الذي ترغب فيه المؤسسة قبل طرح المنتج في السوق؛
- تحسين جودة المنتج وتميزه من خلال تقديمه في الوقت المحدد، ومن ثم خفض الوقت المستهدف من بداية التفكير في تقديم المنتج حتي تقديمه فعلا للمستهلك؛
- تحسين تنافسية المؤسسة فتخفيض سعر التكلفة يعطي المؤسسة هامش ربح كبير تستغله في تحديد أسعار البيع على ضوء المنافسين، كما يركز مدخل التكلفة المستهدفة على دراسة البيئة الخارجية للمؤسسة وعلى رغبات العميل ومواصفات وخصائص المنتج، مما يدعم القدرة التنافسية؛
- إدارة تشكيلة المنتجات وتحديد التكلفة المستهدفة والتي تعتبر تكلفة تنافسية مستمدة من واقع السوق الخارجي يتم مقارنتها بالتكلفة المنتج؛
- مراقبة دورة حياة المنتج من البداية حتى البيع وخدمات ما بعد البيع.

رابعا. مبادئ التكلفة المستهدفة:

يتضمن أسلوب التكلفة المستهدفة سبعة مبادئ أساسية هي[1]:

---

[1] طاوش قندوسي، خراز الأخضر، **إمكانية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية الجزائرية**، مجلة التكامل الاقتصادي،2014، العدد الثاني، جامعة أدرار، الجزائر، ص 259.

[2] حسني عابدين محمد عابدين، **مدخل التكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية لمصانع الباطون الجاهزة بقطاع غزة، دراسة ميدانية**، مجلة جامعة الأقصى (سلسلة العلوم الانسانية) 2015، المجلد 19، العدد الأول، الكلية الجامعية للعلوم والتكنولوجيا، فلسطين، ص 301-302.

- **قيادة السعر للتكلفة:** يقوم هذا المبدأ على أنه لتحديد السعر التنافسي أهمية كبيرة تسبق سعر التكلفة، حيث تقوم المؤسسة بوضع السعر المناسب على حسب المنافسين ثم تحدد هامش الربح الذي ترغب فيه، لتقوم بعدها بطرح هامش الربح من سعر البيع فيتحدد لها سعر التكلفة الذي يجب أن لا تتعاده المؤسسة؛
- **التركيز على الزبون:** بقاء المؤسسة واستمرارها متعلق ببقاء الزبائن فعلى المؤسسة معرفة تفضيلات الزبائن وردود أفعالهم والسعر الذي يناسبهم؛
- **التركيز على تصميم المنتج:** تعد هندسة التصميم العنصر الرئيسي في التكلفة المستهدفة، إذ يجب على المهندسين تصميم المنتج بالشكل الذي يمكن إنتاجه في حدود التكلفة المستهدفة؛
- **التركيز على عملية التصميم:** وهذا يعنى فحص جميع أوجه العملية الإنتاجية للتأكد من أن المنتج سوف يتم تصنيعه بأعلى كفاءة ممكنة، كما يجب تصميم جميع هذه الأوجه وفقا للتكلفة المستهدفة للمنتج؛
- **فرق متداخلة المهام:** يتطلب تصنيع المنتج في حدود تكلفته المستهدفة استخدام فريق عمل متنوع الاختصاصات، ومن مختلف إدارات المؤسسة كالمتخصصين في بحوث التسويق، البيع، هندسة التصميم، هندسة الإنتاج، التجهيز، مناولة المواد، إدارة التكلفة؛
- **دورة حياة التكاليف:** ينبغي أن ينتبه المحللون عند تحديد التكلفة المستهدفة إلى أهمية أخذ جميع التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتج في الاعتبار، فالنظام المحاسبي التقليدي يركز على التكاليف خلال مرحلة الإنتاج فقط، ولا يعير اهتماما كافيا لبقية التكاليف ذات العلاقة بالمنتج؛
- **توجيه سلسلة القيمة:** في بعض الأحيان قد تزيد التكلفة المخططة عن التكلفة المستهدفة وهنا تبذل الجهود لحذف التكاليف التي لا تضيف قيمة من أجل تخفيض التكلفة المخططة، وفي بعض الحالات يمكن أن تساعد النظرة الفاحصة لسلسلة القيمة لكامل أنشطة المؤسسة المدراء على تحديد فرص تقليل التكلفة؛

خامسا. مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة:

يمر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بأربعة مراحل وهي:

[1] نضال محمد رضا الخلف، انعام محسن حسن زويلف، **التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني**، مجلة جامعة الملك عبد العزيز الاقتصاد والادارة، 2007، المجلد 21 العدد 01، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، ص 176-175.

1. تحديد سعر البيع المستهدف:

السعر يعتبر نقطة الانطلاق في مدخل التكلفة المستهدفة باعتبار أن السعر يتأثر بعدة عوامل منها مثل طبيعة المنتج، صفات الزبون ومتطلباته، ظروف السوق، دورة حياة المنتجات، كمية المبيعات المتوقعة، استراتيجيات المنافسين، فيجب على المؤسسة تسعير منتجاتها بأسعار السوق أو أقل للحصول على ميزة تنافسية[1]،كما يعرف بأنه السعر المقدر للمنتج سواء سلعة أو خدمة الذي يكون المستهلكون المرتقبون على استعداد لدفعه على أساس فهم وادراك الزبائن لقيمة المنتج[2]، فالسعر المستهدف هو السعر الذي يسمح للمؤسسة بالبقاء في السوق.

يتحدد السعر المستهدف من خلال[3]:

- تحديده على أساس القيمة المدركة من قبل الزبون، يحدد الزبون هذه القيمة على أساس الخصائص الوظيفية التي يمتلكها المنتج وما يقدمه من منافع للزبون؛
- تحديد السعر على أساس الخصائص الوظيفية للمنافسين التي تحقق قيمة للزبون.

كما توجد عدة محددات يجب على المؤسسة أخذها بعين الاعتبار عند تحديد السعر المستهدف:

- احتياجات الزبون؛
- مستوى السعر الممكن قبوله؛
- موصفات المنتج مقارنة مع منتجات المنافسين في السوق؛
- تأثير الأسعار في الحصة السوقية المرغوب فيها.

2. احتساب التكلفة المستهدفة:

يتم تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج بطرح هامش الربح المرغوب فيه من سعر البيع المحدد في السوق، التكلفة المستهدفة= سعر البيع المستهدف – الربح المستهدف، ويتم تحديد الربح المستهدف بناء على نسب

---

[1] قاسم محسن الحبيطي، **اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة في المؤسسات التجارية، دراسة تطبيقية في شركة المهاري التجارية، فرع نينوى**، مجلة تنمية الرافدين، 2009، العدد 94 المجلد 31، جامعة الموصل، العراق، ص322.

[2] طه عليوي، ناصر، **استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير، دراسة تطبيقية في معمل الألبسة الولادية الموصل**، مجلة الادارة والاقتصاد، 2010، العدد 85، الجامعة المستنصرية، كلية الادارة والاقتصاد، العراق، ص 05.

[3] علاء جاسم سلمان، وأخرون، **استعمال تقنية الكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بالتطبيق في شركة الامل الصناعية**، مرجع سبق ذكره، ص 221.

الربحية والعائد على الاستثمار، ويعرف الربح المستهدف بأنه الربح الذي ترغب المؤسسة في اكتسابه لكل وحدة مباعة من المنتج[1].

3. احتساب التخفيض المستهدف:

التخفيض المستهدف هو عبارة عن الفرق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة الحالية، فالتكاليف الحالية تمثل جميع تكاليف العمليات اللازمة لإنتاج وتسليم المنتج وغالبا ما تكون أكبر من التكلفة المستهدفة.

4. الوصول إلى التكلفة المستهدفة:

يتم الوصول إلى التكلفة المستهدفة بطريقتين هما:

1.4. هندسة القيمة: وهي عملية إجراء تحليل تفاضلي بين الأنواع والمستويات المختلفة لوظائف المنتج وخصائصه، وبين التكاليف الكلية للمنتج[2]، وتنجز هندسة القيمة من خلال[3]:

- وضع تصاميم المنتج بحيث تؤدي إلى تخفيض كلفة المنتج دون التضحية بالوظيفة؛
- إلغاء الوظائف غير الضرورية في المنتج التي تؤدي إلى زيادة التكاليف في حين يكون الزبون غير مستعد لدفع أي مقابل عنها.

هذا ما يتطلب من المؤسسة القيام بعملية تحليل المنتج إلى حسب وظائفه أو خصائصه ومن ثم مقارنة كل وظيفة مع القيمة المدركة للزبون فإن كانت كلفة كل وظيفة تزيد عن القيمة المدركة منها فيتم تعديل أو تحسين الوظيفة في ضوء القيمة المدركة من أجل أن تكون القيمة المدركة أكبر من التكلفة وأما إذا كان الزبون غير مستعد للدفع عن وظائف معينة فيتم التخلص من هذه الوظائف لتخفيض التكلفة.

---

[1] صلاح مهدي جواد، **توظيف أسلوب التحليل المفكك في تحسين قيمة المنتج في ظل تقنية التكاليف المستهدفة، دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية معمل الفتح**، مجلة جامعة كربلاء العلمية، 2009، المجلد 07العدد03، جامعة كربلاء، العراق، ص168.

[2] نفس المرجع السابق، ص169.

[3] علاء جاسم سلمان، وأخرون، **استعمال تقنية الكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بالتطبيق في شركة الامل الصناعية**، مرجع سبق ذكره، ص 222.

2.4. التحليل المفكك: يعرف التحليل المفكك بأنه عملية تقييم منتجات المنافسين من أجل تحديد فرص تطوير منتجات المؤسسة وتخفيض التكاليف[1]، حيث تقوم المؤسسة بمقارنة مرجعية لمنتجات المنافسين مع منتجاتها لتوفير رؤية واضحة حول العمليات المستخدمة في الإنتاج وتكاليف الصنع، وتعرف المقارنة المرجعية بأنها تقنية وأسلوب منظم للتعلم من الأخرين وجلب المعرفة منهم من خلال الملاحظة لنماذج الأداء المتميزة والتي قد تتوفر داخل المؤسسة أو المؤسسات الأخرى التي اكتسبت خبرات في مجالات معينة للعمل والتي يمكن إجراء مقارنة معها بأسلوب شرعي[2].

سادسا. مقومات نجاح أسلوب التكلفة المستهدفة:

لنجاح أسلوب التكلفة المستهدفة يجب توفر مجموعة من المقومات تتمثل في[3]:

- وجود نظام جيد للمعلومات المحاسبية؛
- وجود نظام جيد لتقدير التكاليف بالاعتماد على كل من التكلفة التاريخية والدراسة السوقية؛
- الدعم من قبل الإدارة، وذلك بسبب الطبيعة الاستراتيجية لهذا المدخل، ولتأثيره على العمل في مختلف الإدارات داخل المؤسسة؛
- توفر الدورات العلمية والتدريب العملي على استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة؛
- تشجيع وتطوير فرق العمل من مختلف الإدارات والتخصصات؛
- إتاحة المعلومات بين الإدارات والأفراد وعدم اختصاص البعض بها؛
- اعتماد الإدارة على تفويض السلطة لفرق العمل، لمساعدتها على الابتكار والابداع؛
- وجود قنوات اتصال مفتوحة بشكل دائم سوآءا بين المؤسسة والموردين والعملاء أو بين مختلف الإدارات والأقسام داخل المؤسسة، لتسهيل تقديم ومناقشة الاقتراحات والحصول على المعلومات.

---

[1] صلاح مهدي جواد، **توظيف أسلوب التحليل المفكك في تحسين قيمة المنتج في ظل تقنية التكاليف المستهدفة، دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية معمل الفتح**، مرجع سبق ذكره، ص 169.

[2] صالح بلاسكة، نور الدين مزياني، **مساهمة المقارنة المرجعية في قيادة وتقييم أداء المؤسسات دراسة مقارنة شركتي الحضنة/ المراعي**، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، 2013، العدد 04، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، ص57.

[3] حسني عابدين محمد عابدين، **مدخل التكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية لمصانع الباطون الجاهزة بقطاع غزة، دراسة ميدانية**، مرجع سبق ذكره، ص 310.

المطلب الثاني: أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

مع مطلع الثمانينات من القران الماضي ظهر نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة كثمرة للعديد من البحوث النظرية والتجريبية التي قام بها الباحثين في مجال المحاسبة الإدارية، وقد جاء لمواكبة التطورات الحاصلة في البيئة الاقتصادية واستجابة لحاجات المؤسسات المتزايدة من المعلومات التكاليفية الدقيقة، بالإضافة إلى الانتقادات الكثيرة التي مست الأنظمة التقليدية التي كانت مطبقة في ذلك الوقت، وقد اعتبر على أنه نظام عادل في توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة ما يسمح بقياس أكثر دقة لتكاليف المنتجات، كما يوفر هذا النظام عموما تكاليف منتجات أكثر دقة من أساليب حساب التكاليف التقليدية[1].

أولا: تعريف أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة:

عرفه (Horngren,1996) بأنه طريقة أو مدخل لتحسين قيم التكلفة يركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية، كما يستخدم تكلفة الأنشطة كأساس لتعيين تكاليف أغراض أخرى مثل السلع والخدمات[2]، فهو عبارة عن تلك الأنشطة التي تستهلك موارد المؤسسة، وأن المنتجات هي التي تستهلك الأنشطة، من خلال تحديد كمية الموارد المستنفذة في تحقيق النشاط ومقدار النشاط المستهلك في سبيل إنتاج المنتج.

كما عرفه (Davidson) بأنه نظام لتخصيص الكلفة على مرحلتين حيث يتم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة على أحواض الكلف والتي تمثل الأنشطة ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيصها على المنتجات بموجب عدد الأنشطة اللازمة لإنهائها[3].

---

[1] Cooper, Robin & Kaplan,Robert S, 1988, **measure cost right: make the right decisions**, harvard business review, september-october 1988, p 98.

[2] نعيمة محمد يحياوي، **دور نظام ABC بالتكامل مع نظام JIT في تهيئة المنظمات لاكتساب المزايا التنافسية**، ورقة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول **استراتيجيات التدريب في ظل ادارة الجودة الشاملة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية**، 10و11 نوفمبر2009، الجزائر، جامعة مولاي الطاهر سعيدة، ص05.

[3] إسماعيل حجازي، سعاد معاليم، **نظام التكاليف على أساس الأنشطة عوامل التبني ونجاح التطبيق**، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2018، ص 27.

وعرفه (p. Mevellec, 1999) محاسبة الأنشطة أو نظام ABC على أنه مدخل لنمذجة تشغيل المؤسسات أكثر منه نظام لحساب التكاليف، هذه النمذجة يمكن أن تستعمل أيضا لبناء أدوات حساب سعر التكلفة للقيادة والتحكم في قياس الأداء، للتنسيق فضلا عن استعمالها في الخيارات الاستثمارية[1].

من خلال ما سبق يتضح أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة هو مدخل لتحسين تخصيص التكاليف على المنتجات وتجاوز عيوب الأنظمة التقليدية، بالاعتماد على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية ومنه توزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة بصورة أكثر عدالة.

كما يمكن تحديد الافتراضات الأساسية التي يقوم عليها أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة من خلال التعاريف السابقة[2]:

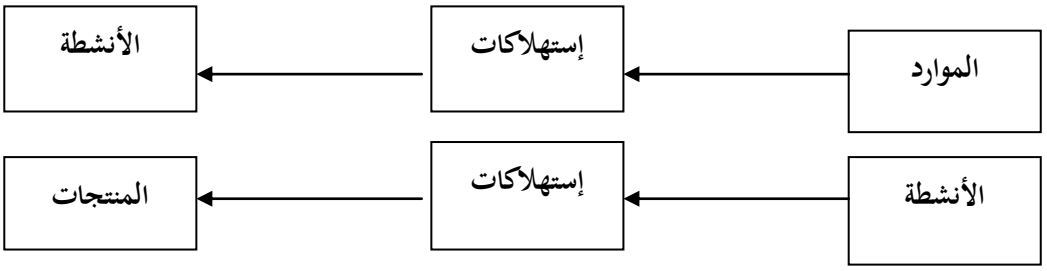
- الأنشطة تستهلك الموارد؛
- الخدمات والعملاء يستهلكون الأنشطة؛
- النظام يعمل على أساس الاستهلاك بدلا من الإنفاق؛
- لكل مورد من الموارد المستهلك له سبب مختلف عن الأخر؛
- الأنشطة المستخدمة في أداء الخدمات متعددة ويمكن تجميعها؛
- هناك تجانس بين مجمعات التكلفة؛
- التكاليف هي نلك المجمعات في حالة تغير دائمة.

ويمكن توضيحها من خلال الشكل الموالي:

[1] نفس المرجع السابق، ص 27.

[2] سليمان البشتاوي، **الاتجاهات الاستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والادارة على أساس الأنشطة ABC&ABM نحو تحسين وتطوير أداء الخدمات المصرفية وخفض تكلفتها**، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الانسانية)، 2014،المجلد 28العدد2، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين، ص1872.

الشكل رقم (05): مخطط استهلالك الموارد والأنشطة.



المصدر: عيادي عبد القادر، نوي الحاج، **دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الصناعية الكبيرة**، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الرابع حول موضوع المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسة الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، يومي 08-09 نوفمبر 2010، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، مخبر العولمة واقتصاديات شمال افريقيا، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الشلف، الجزائر، ص07.

من خلال الشكل رقم (05) يتضح أن النشاط يلعب دور الوسيط بين الموارد والمنتجات، حيث يتم تحميل الموارد (استهلاك الموارد) في النشاط، ليتم بعدها تحويلها إلى المنتجات من خلال حساب مدى استفاد المنتوج من النشاط، ويمكن تحديد أهمية وأهداف هذا الأسلوب فيما يلي.

ثانيا. أهمية وأهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

يمكن تحديد أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة في النقاط التالية:

- تخفيض تكاليف الإنتاج؛
- تحسين الرقابة على التكاليف؛
- التوزيع العادل لتكاليف الإنتاج على المنتجات؛
- تحقيق الكفاءة في استغلال الموارد؛
- تقييم المنتج بتكلفة أكثر دقة.

كما تكمن أهمية هذا النظام فيما يلي:

- يضمن الدقة في احتساب تكلفة إنتاج المنتجات مما ينعكس على القوائم المالية، فإظهار المخزونات في القوائم المالية بطريقة ABC سوف ينعكس على جودة القوائم المالية، بالإضافة إلى اظهار نتيجة الدورة بأكثر دقة وعدالة؛
- توفير تقارير دورية داخلية لإدارة المؤسسة لتمكينها من إدارة الأنشطة من أجل تحسين التنافسية وتحقيق الأهداف؛

- تحديد الأنشطة الرئيسية من خلال تقديم معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة ومعرفة الأنشطة التي تدخل في صناعة هذه المنتجات وكلفة كل نشاط لتخصيص هذه التكاليف على الوحدات المنتجة، هذا ما يسمح للمؤسسة بتحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة ومحاولة التخلص منها مما يسمح بتخفيض تكاليف الإنتاج وبالتالي إمكانية تخفيض سعر البيع بهدف تحقيق المنافسة؛
- تسهيل عملية الرقابة وتتبع أسباب حدوث التكلفة مما يسمح بترشيد التكاليف؛
- التحسين المستمر وتجاوز جميع العيوب المرتبطة بنظام التكاليف التقليدي، من خلال توفير مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية، كما يساعد هذا النظام على انجاز الموازنة على أساس الأنشطة التي تعتبر أداة تخطيطية وأداة رقابية في تقويم الأداء.

ثالثا. مقومات أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة:

يمكن شرح أهم المقومات التي يجب تحديدها قبل تطبيق هذا النظام فيما يلي[1]:

–الموارد: تمثل العناصر الأساسية لقيام الأنشطة وتعتبر مصدر التكلفة عند استخدامها، وتتضمن المواد الأولية واللوازم، اليد العاملة، التجهيزات والخدمات؛

– الأنشطة: تمثل مجموعة العمليات والإجراءات التي تشكل فيما بينها جوهر العمل الذي يتم أداؤه داخل المؤسسة، كما عرف Atkinson النشاط بأنه وحدة من عمل أو مهمة لها هدف محدد، تصف وتقيس كيف تساهم موارد المؤسسة وموظفوها بإنجاز ذلك العمل[2]؛

– أغراض التكلفة: غرض التكلفة هو وحدة يتم تجميع وتحميل التكاليف عليها سواء كانت وحدة مخرجات (منتج أو خدمة) أو وحدة تنظيمية (قسم أو وظيفة)؛

–مسببات التكلفة: مسبب التكلفة هو مقياس يعكس المسبب الجوهري في خلق أو تكوين عنصر التكلفة داخل وعاء التكلفة، وهي صيغة لوحدة العمل التي تسمح بربط التكاليف بالمنتجات أو الخدمات؛

---

[1] أمل ابراهيم أحمد وادي، وأخرون، **أسلوب التكلفة على أساس النشاط ودوره في قياس تكلفة الخدمات المصرفية (بالتطبيق على بنك أم درمان الوطني)**، مجلة العلوم الاقتصادية، 2016، المجلد 17 العدد 01، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات التجارية، السودان، ص 94.

[2] رضوان محمد العناتي، **مدى تطبيق شركات الكهرباء في الأردن لنظام التكاليف والادارة المبني على الأنشطة**، مجلة الزقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، 2009، المجلد 09 العدد01، جامعة الزرقاء، الأردن، ص 89.

– **أوعية التكلفة:** وعاء االتكلفة هو أقل مستوى من التفصيل يتم عنده تجميع وتوزيع التكاليف.

رابعا. مراحل تطبيق أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة:

يأخذ تطبيق هذا الأسلوب العديد من المراحل المتسلسلة والمتتالية، والتي اختلف في تحديدها العديد من الباحثين لكن المبدأ والنتيجة واحدة، ويمكن تحديد خمسة مراحل أساسية لتطبيقه[1]:

لكن قبل البدء في عملية التطبيق يمكن الاشارة إلى **مرحلة تمهيدية** تسبق عملية التطبيق وتتمثل في **التخطط لتطبيق النظام** من خلال تشكيل فريق عمل متكامل للعمل يضم أفراد من مختلف الأقسام في المؤسسة، قسم الإنتاج، قسم التموين، قسم المحاسبة، قسم البحث التطوير، لدراسة الجدوى من التطبيق ووضع جدول زمني خاص بعملية التطبيق بالإضافة إلى تهيئة الأفراد العاملين وتكوينهم للعمل على النظام الجديد، وعلى هذا الفريق إتباع ما يلي[2]:

- تحديد المشاكل التي تواجهها المؤسسة وكذا حصتها السوقية، وسائل الرقابة والسيطرة المتبعة حاليا لرقابة على التكاليف الصناعية غير المباشرة؛
- بيان نوع ومستوى المعلومات المطلوبة لكل القرارات التي يجب اتخاذها؛
- العمل على رفع الثقافة العلمية الخاصة بالأفراد والإدارة العليا للتعامل مع النظام الجديد وتفادي الرفض.

هذا بالإضافة إلى التأكد من توافر ثلاثة شروط أساسية تتمثل في[3]:

الشرط الأول: أن يعطي النظام نتائج مختلفة ومهمة بالمقارنة مع النظم التقليدية؛

الشرط الثاني: أن تكون التكاليف غير المباشرة ذات أهمية كبيرة بالمقارنة مع التكاليف المباشرة؛

الشرط الثالث: أن تكون الإدارة جد مهتمة باستخدام معلومات التكاليف لأغراض الرقابة واتخاذ القرارات.

---

[1] صلاح بيسوني عيد، وأخرون، **محاسبة التكاليف**، الطبعة الاولى، نشر الكتروني، القاهرة، 2016-2017، ص 316-321.

[2] عمر محمد هديب، **نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي– التطبيق ونموذج مقترح للقياس**، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، عمان الأردن، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية ،كلية العلوم المالية والمصرفية ، 2009، ص56.

[3] نفس المرجع السابق، ص74.

1.المرحة الأولى: تحديد مجموعة الأنشطة الخاصة بالعملية الانتاجية:

يعتبر تحديد وضبط أنشطة العملية الإنتاجية أول خطوة لتطبيق أسلوب ABC، حيث تقوم المؤسسة بإحصاء كافة الأنشطة والعميات اللازمة للإنتاج المنتج وهذا باشراك جميع الإدارات والمصالح لضمان التحديد السليم لهذه الأنشطة، ويمكن ملاحظة أن هناك أنشطة رئيسية وتتميز بتكلفة مرتفعة وأنشطة ثانوية تنخفض تكلفتها بالمقارنة مع الأنشطة الرئيسية ويختلف عدد الأنشطة من مؤسسة لأخرى حسب تعقد العمليات الإنتاجية، ليتم بعدها تخصيص وعاء مستقل لحصر تكلفة كل نشاط رئيسي، وتخصيص وعاء أو وعائيين لحصر تكلفة الأنشطة الفرعية، مع البحث عن إمكانية دمج بعض الأنشطة والتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج، وقد اقترح p.Lorino ثلاثة أبعاد ممكنة للتحكم في إحصاء الأنشطة وتحليلها وهي[1]:

- البعد المرتكز على الهيكل التنظيمي؛
- البعد المرتكز على التقسيم الوظيفي؛
- البعد المرتكز على تقسيم العمليات.

كما اقترح طريقتين لإحصاء الأنشطة بالاعتماد على التسلسل الهرمي للمستوى التنظيمي سواء من الأعلى إلى الأسفل أو من الأسفل إلى الأعلى.

وعموما هناك أربعة أنشطة يمكن حصرها كما يلي[2]:

1.1.أنشطة المدخلات: تتمثل في الأنشطة التي تجعل المؤسسة في حالة استعداد لإنتاج منتجاتها، وتتضمن أبحاث السوق، وعمليات تطوير المنتجات وتدريب العاملين وشراء المواد الأولية والمعدات؛

2.1.أنشطة التشغيل: تتمثل في الأنشطة المتعلقة بصنع المنتج وتشمل كافة أنشطة المؤسسة، كنشاط العمال والآلات والمرافق المعنية بإحداث تحول وتغيير المنتج؛

3.1.أنشطة المخرجات: تتمثل في المنتجات التي قامت المؤسسة بإنتاجها وما يرافقها من أنشطة تسليم المنتجات ونشاط البيع أنشطة خدامات ما بعد البيع وإرسال الفواتير إلى المدينين؛

[1] إسماعيل حجازي، سعاد معاليم، **نظام التكاليف على أساس الأنشطة عوامل التبني ونجاح التطبيق**، مرجع سبق ذكره، ص 50.

[2] عمر محمد هديب ، **نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي– التطبيق ونموذج مقترح للقياس**، مرجع سبق ذكره، ص 59.

4.1.أنشطة إدارية: تتمثل في الأنشطة الداعمة للأنشطة الثلاثة السابقة، مثل أنشطة إدارة الموارد البشرية وأنشطة المحاسبة.

2.المرحلة الثانية: قياس تكلفة كل نشاط:

بعد تحديد أنشطة العملية الإنتاجية تأتي مرحلة قياس تكلفة هذه الأنشطة سواء كان النشاط رئيسي أو فرعي، وغالبا ما يتم تحديد تكلفة النشاط بتخصيص وعاء تكلفة يتضمن جميع التكاليف التي استنفذت في سبيل تنفيذ هذا النشاط، وتتأثر فعالية هذه المرحلة بمدى صحة التوجيه المحاسبي السليم لبنود التكاليف على الأنشطة، فالخطأ في عملية التوجيه المحاسبي يعني الخطأ في حساب تكلفة النشاط والذي بدوره سوف يأثر على تكلفة بقية الأنشطة، كما أن النجاح في عملية القياس يتطلب ما يلي:

- ضرورة أن يتضمن المستند الخاص بإثبات التكلفة ما يفيد كيفية توجيه هذا المورد نحو النشاط الذي استنفذ فيه؛
- مجموع التكاليف غير المباشرة لابد أن يساوي مجموع تكلفة الأوعية المخصصة لاستيعاب تكلفة الأنشطة المختلفة؛
- وجود علاقة طردية بين عدد الأوعية المخصصة للاستيعاب تكلفة الأنشطة وتكلفة تشغيل النظام؛
- غالبا ما تتضمن تكلفة النشاط نوعين من بنود التكاليف: بنود تكلفة خاصة والتي تخص نشاط واحد، وبنود تكلفة عامة والتي تحدث وتخص مجموعة من الأنشطة لذا يجب توزيعها على الأنشطة كل بقدر استفادته منها.

3.المرحلة الثالثة: تحديد مسببات ((محركات) تكلفة كل نشاط:

تستخدم مسببات التكلفة في تحميل تكلفة النشاط على الوحدات المنتجة، ويتم تحديدها بمشاركة جميع الإدارات في المؤسسة، وتخضع هذه العملية لمجموعة من المعايير تتمثل فيما يلي:

- **معيار المنطقية المسبقة:** ويقصد بها وجود علاقة منطقية يمكن قبولها وتفسيرها بين محرك تكلفة النشاط وبين تكلفة هذا النشاط؛
- **معيار جودة التوفيق:** ففي حالة وجود أكثر من محرك تكلفة للنشاط يتم اختيار المحرك أو المسبب الأكثر تأثيرا على تكلفة النشاط؛

- **معيار ميل خط تكلفة النشاط:** يمثل ميل خط تكلفة النشاط العلاقة بين تكلفة النشاط ومسبب (محرك) التكلفة فكلما زادت درجة الميل كانت العلاقة قوية بين تكلفة النشاط ومحرك التكلفة والعكس.

أما في حالة اتفاق أكثر من نشاط على محرك تكلفة واحد فإنه يمكن دمج تكلفة هذه الأنشطة في إطار وعاء تكلفة واحد، دون التأثير على دقة المعلومات التي يقدمها النظام، هذا بالإضافة إلى تخفيض تكلفة تشغيل النظام.

4.المرحلة الرابعة: إيجاد معدل تحميل تكلفة كل وعاء:

معدل التحميل يمثل العلاقة بين تكلفة الوعاء وإجمالي محرك التكلفة المستنفذ في سبيل تنفيذ النشاط، يستخدم معدل التحميل في تحميل التكلفة غير المباشرة للأنشطة على المنتجات (وحدات النشاط)، ويحسب كما يلي: معدل تحميل تكلفة الوعاء (النشاط)= تكلفة الوعاء (النشاط)/ إجمالي محرك التكلفة المستنفذ بواسطة النشاط.

5.المرحلة الخامسة: تحميل تكلفة الأوعية على المنتجات:

يتم تحديد نصيب المنتج من التكاليف غير المباشر من خلال حساب مجموع ما استفادة هذا المنتج من محركات الأوعية مضروبة في معدل تحميل كل وعاء.

نصيب المنتج من التكاليف غير المباشرة = (استفادة المنتج من محركات تكلفة النشاط الأولX معدل تحميل النشاط الأول) + (استفادة المنتج من محركات تكلفة النشاط الثاني X معدل تحميل النشاط الثاني).....الخ.

المطلب الثالث: أسلوب بطاقة الأداء المتوازن.

إن من أبرز سمات بيئة الأعمال المعاصرة التغير المستمر وعدم التأكد مما يفرض على المؤسسة الاقتصادية الاستجابة السريعة لهذه التغيرات والتكيف معها لتعزيز أدائها، فقد اعتبر Kaplan & Norton أن المتغيرات المالية وحدها لا تكفي لقياس أداء المؤسسات[1].

تعتبر بطاقة الأداء المتوازن الأداة الفعالة في تحقيق الأداء الاستراتيجي للمؤسسة الذي يشتمل على أربعة أبعاد: البعد المالي، بعد الزبائن، بعد العمليات الداخلية، بعد التعلم والابتكار، وهذا ما طرحه الباحثان

[1] Jalbert, T, S. P. Landry, **Which Performance Measurement is best for your company**, Management Accounting Quarterly , 2003, vol 4, no3, p 36.

(Kaplan & Norton, 1992) كإطار لتسهيل ترجمة استراتيجية المؤسسة إلى أعمال من خلال قائمة من المؤشرات أطلق عليها بطاقة الأداء المتوازن[1]، تنظر إلى أداء المؤسسة من أربع وجهات مختلفة تحاول كل واحدة منها الإجابة عن سؤال معين: كيف ينظر العملاء إلينا (من منظور العملاء)، ما لذي يجب أن نتفوق به؟ (من منظور داخلي)، هل يمكننا الاستمرار في التحسين وخلق القيمة؟ (من منظور الابتكار والتعلم)، ماهي صورتنا المرتقبة تجاه المساهمين والملاك؟ (من منظور مالي).

أولا. تعريف بطاقة الأداء المتوازن:

تعرف بطاقة الأداء المتوازن بأنها نظام شامل لقياس الأداء من منظور استراتيجي يتم بموجبه ترجمة استراتيجية المؤسسة إلى أهداف استراتيجية ومقاييس وقيم مستهدفة وخطوات اجرائية تمهيدية واضحة[2].

كما تعرف أيضا بأنها: احدى الطرائق لتقويم الأداء الاستراتيجي والتي تتضمن مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية من خلال أربعة أبعاد هي المالية، الزبائن العمليات الداخلية، التعليم والنمو، وتكون مصححة لكشف الدوافع والأسباب الرئيسية للأداء[3]، يتضح من خلال هذا التعريف أن بطاقة الأداء المتوازن تسعى لكشف علاقة السبب والنتيجة، لتبيين كيف تتقدم المؤسسة نحو تحقيق أهدافها الاستراتيجية؟

من خلال التعاريف السابقة يرى الباحث أن بطاقة الأداء المتوازنة هي عبارة عن مزيج بين مؤشرات مالية ومؤشرات غير مالية تتكامل بينها لترجمة الاستراتيجية العامة للمؤسسة ما يسمح بتوفير إطار استراتيجي متعدد الأوجه لتحقيق الهدف العام للمؤسسة.

---

[1] Robert S Kaplan, and David. P Nortion;**"Balanced Scorecard Measures That Drive Performance"** Harvard Business Review, 1992 (janury ; february), p72.

[2] سالم عبد الله حلس، وليد سلمان عبيد، **مدى امكانية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقويم أداء شركة توزيع كهرباء محافظات غزة – دراسة ميدانية–** مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات الاقتصادية والادارية، 2016، العدد 24، رقم 03، الجامعة الاسلامية غزة، فلسطين، ص 05.

[3] صالح ابراهيم الشعباني، **المنظور الاستراتيجي لاستخدام أنموذج بطاقة الأداء المتوازن محاسبيا وأوجه القصور**، مجلة بحوث مستقبلية، 2011،المجلد 04، العدد 33-34، كلية الحدباء الجامعة، العراق، ص 108.

ثانيا: أهمية بطاقة الأداء المتوازن:

تتلخص أهمية بطاقة الأداء المتوازن فيما يلي[1]:

1. ترجمة الرؤية:

تقدم بطاقة الأداء المتوازن إطارا شاملا لترجمة الأهداف الاستراتيجية إلى مجموعة متكاملة من المقاييس التي تنعكس في صورة مقاييس أداء استراتيجية، توضح وتترجم الرؤية العامة للمؤسسة إلى أفعال مما يسمح بنشر الوعي والاعلام بالرؤية الاستراتيجية لدى الإدارات والأفراد مما يسمح بتنفيذ جيد للاستراتيجية.

2. توصيل الاستراتيجية وربطها بالأهداف:

تساعد بطاقة الأداء المتوازن على ربط أهداف الإدارات والأقسام بالأهداف الاستراتيجية وزيادة الفهم والمعرفة ضمن فريق الإدارة من خلال المناقشات حول توقعات العاملين ومبادراتهم باتجاه تحسين العمليات، مما يسمح بتطبيق نظام الحوافز والمكافئات والمسائلة عن الأداء الناتج طبقا لبطاقة الأداء المتوازن وكذا متابعة الأداء من خلال التقارير التي تصف الأداء التشغيلي للمحاور الأربعة.

3. التخطيط: هناك غرضين من استخدام بطاقة الأداء المتوازن في مجال التخطيط:

1.3.الرقابة الإدارية: يسمح المنظور الرباعي لبطاقة الأداء المتوازن للمؤسسة بما يلي:

- وضع وتحديد مجموعة الأهداف الرئيسية؛
- الفهم المشترك للفعاليات المخططة لإنجاز الأهداف الاستراتيجية؛
- تفسير الأسباب التي تربط الأهداف بالمتطلبات المالية للمؤسسة.

2.3.الرقابة الاستراتيجية: تسمح بطاقة الأداء المتوازن بالرقابة على تنفيذ الخطة العامة للمؤسسة من خلال تتبع مدى تنفيذ الأهداف الفرعية التي تتكامل مع الاستراتيجية العامة للمؤسسة.

[1] نفس المرجع السابق، ص 110.

ثالثا. أهداف بطاقة الأداء المتوازن:

تتبنى المؤسسة بطاقة الأداء المتوازن لتحقيق عدة أهداف منها[1]:

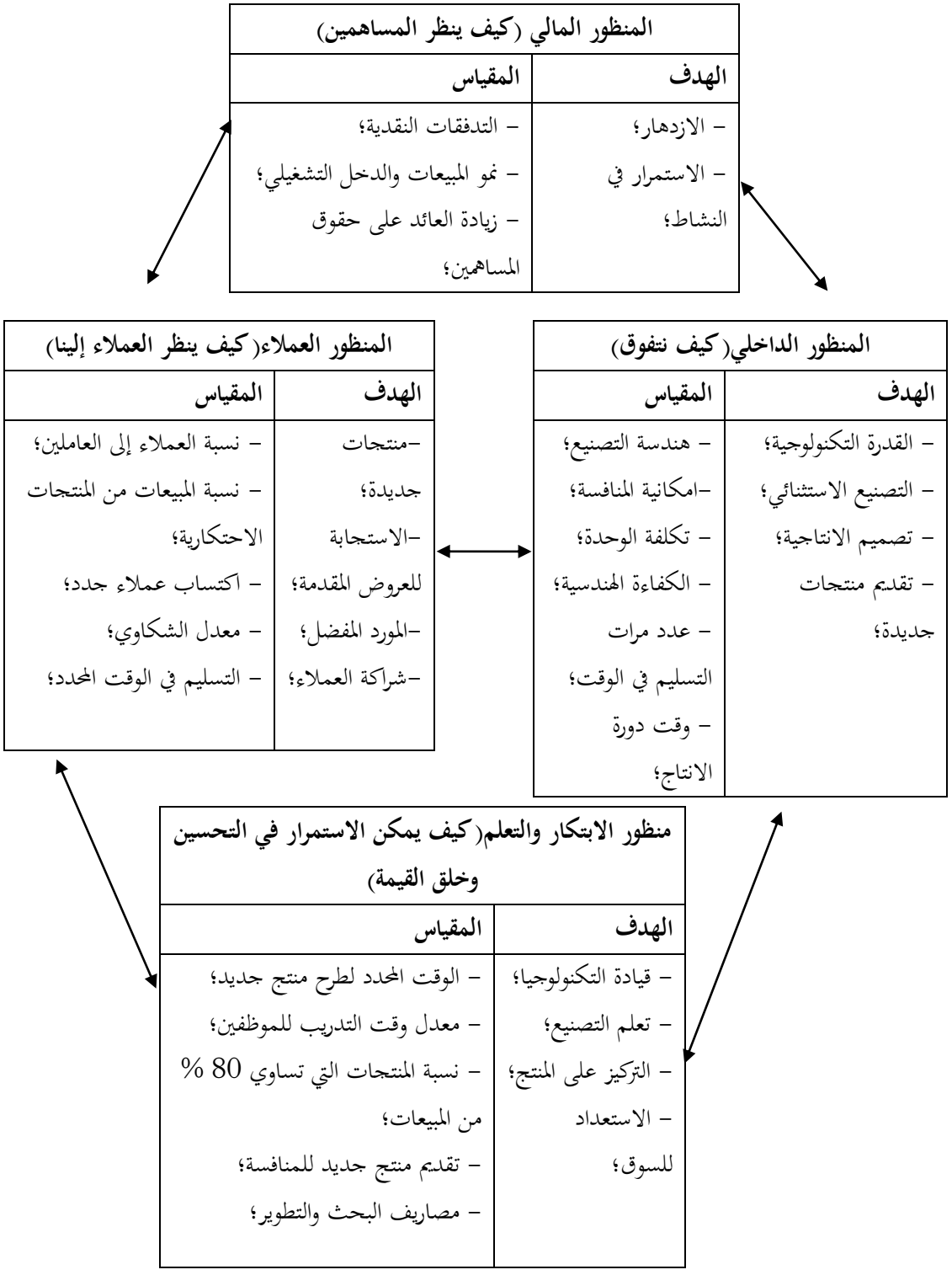
- التأكد من أن مقاييس الأداء تدعم القيم الأساسية للمؤسسة والتطبيقات التي تمارسها؛
- وضع مقاييس أداء ذات معنى (المقارنة المرجعية) لتقييم صحة المؤسسة طوال دورة حياتها؛
- وضع تدابير تتسم بالكفاءة والفعالية تتألف من ثلاثة أنواع من المقاييس النتيجة، الإجراء (محركات الأداء)، والتشخيص؛
- التخطيط لعملية تقويم الأداء ووضع الأهداف الملاءمة لها وترتيب الأولويات الاستراتيجية؛
- مقارنة تلك المقاييس مقابل مقاييس المقارنة المرجعية لتأشير التقدم الحاصل في عملية التقويم.

رابعا. المحاور الأساسية لبطاقة الأداء المتوازن:

مما سبق يمكن تحديد المحاور الأساسية لبطاقة الأداء المتوازن مع تحديد هدف ومقياس كل محور حسب الشكل التالي فما يلي:

[1] Stewart,Wendy E, **Balanced Scorecard for Projects**, The Project Management Journal, March 2001, Vol.(32), No.(1),p 40-41, https://www.pmi.org/learning/library/balanced-scorecard-projects-2006

الشكل رقم (06) : الأبعاد الأساسية لبطاقة الأداء المتوازن.



Source : Robert S Kaplan, and David. P Nortion,**"Balanced Scorecard Measures That Drive Performance"**,1992 Harvard Business Review, (janury, february), p p 72-76.

من خلال الشكل رقم (06) يمكن تحديد شرح الأبعاد الأساسية لبطاقة الأداء المتوازن:

1. البعد المالي:

البعد المالي لبطاقة الأداء المتوازن يمثل البعد الأول لقياس الأداء الاستراتيجي، يشمل على المؤشرات صافي أرباح التشغيل، ومعدل العائد على رأس المال المستثمر، والنمو في المبيعات والتدفق النقدي، تكلفة المنتجات، القيمة الاقتصادية المضافة[1]، كما أن هناك استراتيجيتين يمكن للمؤسسة اتباعهما لتحسين الأداء المالي هما استراتيجية نمو المبيعات واستراتيجية تحسين الإنتاجية[2].

2. بعد العملاء:

يعتبر هذا البعد من أهم المقاييس غير المالية فإرضاء الزبائن في الأجل الطويل يخدم تحقيق الربح في الأجل القصير، ويركز هذا البعد على جميع النشاطات التي تلبي حاجيات العملاء، فعلى المؤسسة الاستجابة السريعة لطلبات الزبائن والمحافظة على العلاقة الجيدة معهم، ومن أهم المقاييس المستخدمة في هذا البعد: مؤشر رضا العاملين، عدد الشكاوي، اكتساب عملاء جدد.

3. العمليات الداخلية والتشغيلية:

توفر بطاقة الأداء المتوازن للمؤسسة الكيفية التي تعمل بها من خلال عرض الأنشطة الداخلية، من حيث توافقها مع رغبات الزبائن وكذا المقارنة مع المؤسسات المنافسة، هنا يجب الاهتمام بالعمليات الداخلية من خلال الاهتمام بالموارد البشرية، ويهدف هذا البعد إلى تحديد العمليات الداخلية التي يجب أن تتفوق بها المؤسسة لتنفيذ الاستراتيجية وخاصة تلك التي تأثر على رغبات الزبائن، ويتكون بعد العمليات الداخلية من ثلاثة أبعاد فرعية[3]:

- **عملية الإبتكار**: والتي تتعلق بخلق المنتجات والخدمات والعمليات التي تشبع رغبات الزبائن؛

---

[1] بهاء أحمد العريني، أحمد ابراهيم إدغيش، **مدى امكانية تطبيق بطاقة الأداء المالي المتوازن لتقييم أداء شبكة الأقصر الاعلامية في قطاع غزة**، مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات الاقتصادية والادارية،2016، العدد 24، رقم 03، الجامعة الاسلامية غزة، فلسطين، ص 25.

[2] المهدي مفتاح السريتي، **مدى امكانية استخدام مؤشرات تقييم الأداء في بيئة التصنيع الحديثة في القطاع الصناعي الليبي**، المجلة الجامعة، 2013، المجلد 3العدد 15،جامعة الزاوية، ليبيا، ص196.

[3] سالم عبد الله حلس، وليد سلمان عبيد، **مدى امكانية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقويم أداء شركة توزيع كهرباء محافظات غزة – دراسة ميدانية–** مرجع سبق ذكره، ص07.

- **عملية التشغيل** : وتمثل عمليات الإنتاج وتوصيل المنتج والخدمات المتواجدة للعملاء والمبادرات الأساسية الاستراتيجية للمنظمات الرائدة في تحسين جودة التصنيع والتوصيل في الوقت المحدد؛
- **خدمات ما بعد البيع**: تشتمل على خدمات توصيل المبيعات للزبائن وخدمات بعد البيع؛

4. مجال الابتكار والتعليم والنمو:

يضمن هذا البعد للمؤسسة الاستمرار والتجديد والنمو على المدى الطويل، حيث يهدف إلى توجيه الأفراد نحو التطوير والتحسين المستمر والضروري للبقاء، من خلال تطوير القدرات والمهارات الداخلية لدى الموظفين، فليس من السهل أن تحقق المؤسسة أهداف طويلة المدى بالنسبة للعملاء والعمليات الداخلية اعتمادا على المستوى التقني السائد والامكانيات المتاحة حاليا خاصة في ظل التغير المستمر للبيئة الخارجية التي يجب مواكبتها.

5. أبعاد أخرى:

قدمت عدة مساهمات من طرف الباحثين والكتاب أبعاد أخرى لبطاقة الأداء المتوازن اضافا الى الأبعاد الأربعة التي ذكرها Kaplan & Nortion، كالبعد الاجتماعي، بعد بيئة المؤسسة، وبعد مراعات القوانين وأداء الموردين الخارجيين، بعد ضوابط المعاملات الشرعية وبعد القواعد والإجراءات الرقابية ..الخ[1].

خامسا. متطلبات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن:

لتطبيق بطاقة الأداء المتوازن يجب مراعات توفر مجموعة من المتطلبات والتي تتمثل في فيما يلي[2]:

1. تحديد الأهداف الاستراتيجية مع مراعات مجموعة من المعايير:

- ✓ ربط الهدف الاستراتيجي بميزة تنافسية (الأهمية الاستراتيجية)؛
- ✓ الأهداف تكون ممكنة؛

[1] وحيد رثعان الخثاثنة، منصور ابراهيم السعايدة، **نموذج معدل لبطاقة الأهداف المتوازنة للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية**، مجلة دراسات العلوم الادارية، 2010، المجلد 37، العدد02، الجامعة الأردنية، الأردن، ص 09,

[2] سحر طلال ابراهيم ، **تقويم اداء الوحدات الإقتصادية باستعمال بطاقة الأداء المتوازن دراسة تطبيقية في شركة زين السعودية للاتصالات**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة،2013، العدد 35، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العراق، ص 358.

- ✓ توفر المؤسسة على الخبرة والقدرة على تحقيق الأهداف؛
- ✓ الأهداف تكون قابلة للقياس الكمي؛
- ✓ توفر الموارد الضرورية لتحقيق الأهداف سواء المالية أو المادية.

2. الأخذ بمنهج النظام:

ويعني استخدام بطاقة الأداء المتوازن كنظام إدارة استراتيجي وليس كنظام قياس فقط، من خلال تكامل المناظير الأربعة للبطاقة.

3. وجود الدافعية لاختيار بطاقة الأداء المتوازن:

تحدد الدافعية الظروف البيئية المحيطة بالمؤسسة فاشتداد المنافسة والتركيز على الزبون بالإضافة إلى استخدام التكنولوجيا، ألزم المؤسسات بضرورة البحث عن أساليب لمواجهة هذه التغيرات.

خامسا. خطوات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن:

تعددت أراء الباحثين في وصف خطوات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن، وفيما يلي يمكن عرض الخطوات الأساسية لبناء بطاقة الأداء المتوازن[1]:

الخطوة الأولى: صياغة الرؤية التنظيمية.

تتمثل الرؤية في الإجابة عن السؤال كيف نكون في المستقبل؟ وتتم من خلال إجراء مقابلات مع الأفراد تنضهما الإدارة العليا لجعلها أكثر موضوعية وقابلة للتحقيق بالإضافة إلى مراعات البيئة الخارجية للمؤسسة، وتظهر في شكل وثيقة مكتوبة تجيب عن الغرض الأساسي الذي وجدة من أجله المؤسسة أو المهمة الجوهرية لها، حيث يتم تحديد مجالات وبناء مقاييس عليها وتتمثل هذه المجالات في العملاء، أصحاب رأس المال، العمليات الداخلية، التطوير والابتكار، المجتمع.

[1] فاطمة رشدي سويلم عوض، **تأثير الربط والتكامل بين مقياس الأداء المتوازن BSC ونظام التكاليف على أساس الأنشطةABC في تطوير أداء المصارف الفلسطينية، دراسة تطبيقية بنك فلسطين**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، فلسطين، عمادة الدراسات العليا، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية غزة، 2009ص 109-115.

الخطوة الثانية: تحديد الاستراتيجيات وبناء الأهداف الاستراتيجية العامة.

تقوم الإدارة العليا بتحديد استراتيجية المؤسسة في ضوء كل من دورة حياة المؤسسة ودورة حياة منتجاتها، ومستوى المنافسة الذي تتعرض له، بالإضافة إلى امكانيتها الداخلة، فمثلا إذا كانت المؤسسة جديدة وفي مرحلة النمو وتتعرض للمنافسة فإنها سوف تركز على محركات الأداء الخارجية مثل رضا العملاء والأداء البيئي ولابتكار في مجال التكنولوجيا بما يعمل على تدعيم المركز التنافسي للمؤسسة، أما إذا كانت المؤسسة في مرحلة النضج والاستقرار فإن الإدارة سوف تركز في استراتيجيتها على أساس محركات الأداء الداخلية مثل التشغيل الداخلي والمساهمين من خلال التحسين المستمر في مجالات الإنتاج ومن ناحية زيادة العائد للمساهمين.

الخطوة الثالثة: تحديد عوامل النجاح الحرجة.

حيث تقوم الإدارة بتحديد أكثر العوامل تأثيرا على النجاح ضمن محاور بطاقة الأداء المتوازن.

الخطوة الرابعة: تحديد مقاييس الأداء للأهداف الاستراتيجية.

بعد تحديد الأهداف الاستراتيجية يجب التعبير عنها كميا من خلال اختيار المؤشر المناسب الذي يقيس عامل النجاح المراد تقييمه.

الخطوة الخامسة: تحديد وتطوير خطة العمل.

حيث تقوم المؤسسة بتوضيح خطط العمل وبيان الأنشطة والأعمال الواجب القيام بها لتحقيق الأهداف والرؤية الاستراتيجية، من خلال تحديد الأهداف السنوية وتخصيص الموارد وتحديد المسؤوليات والأدوات وتدعيم البرامج واختيار الأفراد المسؤولين عن اتمام خطة العمل والمدة اللازمة للتطبيق.

الخطوة السادسة: المتابعة والتقييم.

في هذه المرحلة تقوم المؤسسة بمتابعة تحقيق المقاييس من خلال إعداد دليل معلوماتي عن مقاييس الأداء المتوازن بصورة سنوية أو ربع سنوية أو شهرية وعرضه على الإدارة العليا لمناقشته مع مديري الأقسام، كما يتم

إعادة دراسة مقاييس الأداء المتوازن سنويا كجزء من عمليات التخطيط الاستراتيجي ورسم الأهداف وتخصيص الموارد.

سادسا. مقومات نجاح بطاقة الأداء المتوازن:

لنجاح تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن يجب توافر مجموعة من المقومات الأساسية التي تضمن التطبيق السليم لها الأسلوب وتتمثل في[1]:

- ضرورة تبني وتدعيم الإدارة العليا لتطبيق أنموذج بطاقة الأداء المتوازن، وأن يكون هذا التدعيم واضح لجميع العالمين بالمؤسسة؛
- ضرورة إدراك أن اختلاف العوامل البيئية الداخلية والخارجية لا توفر حلول معيارية تناسب كل المؤسسات؛
- تحديد وفهم استراتيجية المؤسسة تعتبر نقطة البداية لصياغة نموذج BSC فمن خلالها (الاستراتيجية) يتم تحديد مقايس النموذج التي تتفق مع الاستراتيجية وتعكس مدى تنفيذ الأهداف المحددة؛
- يجب إدراك وتحديد أثر مؤشرات الأداء على سلوك العالمين مع التأكد من تغيرها سوف يؤثر على ذلك السلوك بهدف التشجيع على التحسين المستمر؛
- يجب إدراك أن هناك مقاييس كمية ومقاييس كيفية، فمن الصعب القياس الكمي لكل مقاييس الأداء؛
- ضرورة التركيز على عملية الاتصال بالشكل السليم وذلك من خلال الاعتماد على مدخل الاتصال من الأعلى إلى الأسفل أو من الأسفل إلى الأعلى لإدراك التغيرات المستمرة؛
- يجب البدء بعمليات تحليلية بسيطة وتقريبية ما يسمح بالتعلم والتحسين وتوسيع الاستخدام بالتدرج وتفادي وجود فجوة بين التحليل والتطبيق؛
- يجب توفير أنظمة معلومات تتميز بالدقة والبساطة لتفادي نقل معلومات خاطئة.

[1] ماهر موسى درغام، مروان محمد أبو فضة، **أثر تطبيق أنموذج الأداء المتوازن BSC في تعزيز الاداء المالي للمصارف الوطنية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة دراسة ميدانية**، مجلة الجامعة الاسلامية (سلسلة الدراسات الانسانية)، 2009، المجلد 17، العدد2، الجامعة الاسلامية غزة، فلسطين، ص 752.

خلاصة الفصل:

بناء على ما تم تناوله في الفصل الأول يتضح للباحث أن نشأة المحاسبة الإدارية كان بسبب ظروف وعوامل عديدة، أهمها كبر حجم المؤسسات وتوسع أنشطتها بالإضافة إلى المنافسة التي عرفتها المؤسسات خاصة بعد الثورة الصناعية، كما أنها شملت في بداية الأمر على مجموعة من الأساليب عرفت بالأساليب التقليدية والتي كانت تسعي إلى حساب تكاليف الإنتاج وتوزيعها بصفة عادلة على المنتجات، إلا أنه وفي ظل التطور التكنولوجي الكبير الذي شهدته البيئة الاقتصادية الحديثة لم تتمكن هذه الأساليب من سد الاحتياجات الداخلية لإدارات المؤسسات ما مهد لظهور أساليب حديثة.

يمكن تلخيص هذه النتائج فيما يلي:

- ظهرت الحاجة إلى المحاسبة الإدارية من حاجة الإدارة إلى البيانات والمعلومات اللازمة لغرض التخطيط والرقابة واتخاذ القرار خاصة في ظل كبر حجم المؤسسات وانفصال الملكية عن التسيير، الذي شهدته البيئة الاقتصادية؛
- يعتبر نظام المحاسبة الإدارية من أهم الأنظمة الفرعية الداخلية للنظام المحاسبي والذي يسعى إلى تقديم البيانات والمعلومات إلى الأطراف الداخلية بالدرجة الأولى تشمل على تقارير داخلية تخدم إدارة المؤسسة خاصة المديرين في لتمكينهم من القيام بأنشطتهم؛
- طرحت المحاسبة الإدارية مجموعة من الأساليب التقليدية في البداية استجابة لظروف البيئة الاقتصادية التي كانت سائدة، وقد تطورت هذه الأساليب بتطور البيئة الاقتصادية؛
- التطور الذي عرفت المحاسبة الإدارية يعتبر تطور ضئيل خاصة بالمقارنة مع الفروع الأخرى للمحاسبة كالمحاسبة المالية، والتي تمكن الباحثين والهيئات المهنة من ضبط الإطار النظري لها والعمل على توحيد ممارساتها في ظل محاسبة دولية خاصة بعد إصدار معايير المحاسبة الدولية.

الفصل الثاني:

الإطار النظري لحوكمة المؤسسات

تمهيد:

في ظل كبر حجم المؤسسات وتوسع أنشطتها وتشتت ملكيتها وجب عليها توكيل مدراء مؤهلين للتسيير نيابة عن المالكين، لكن أداء هؤلاء المدراء لم يكن بشكل إيجابي في العديد من المؤسسات التي عرفت أزمات نتيجة تصرفات غير أخلاقية أدت إلى إفلاسها فأصبح الاهتمام متزايد للبحث عن تحسين التسيير وخلق الثقة بين جميع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة خاصة في ظل مجموعة من القيود فرضتها البيئية الاقتصادية والأزمات والفضائح التي حدثت وتمثلت أساسا في: أن الحصول على الموارد المالية اللازمة مرتبط بمدى تقديم ضمانات مناسبة، فمثلا المساهم قبل الإقدام على شراء أسهم المؤسسة يقوم بدراسة العائد الذي يجب أن يكون ملائم في مستوى مناسب من المخاطر، هذا بالإضافة إلى أن المقرضون دائما يبحثون عن سلامة أموالهم، من هنا جاءت حوكمة المؤسسات والتي تمثل مجموعة من الأسس والمبادئ التي تهدف في نهاية المطاف إلى التأكيد على تعظيم ثروة الملاك، وهو ما لا يمكن له أن يتحقق إلا إذا ما تمت مراعات مصالح الأطراف الأخرى المعنية بالمؤسسة، بشكل يحقق الطمأنينة لمصادر التمويل ولا يجعل مصالح جميع الأطراف عرضة للخطر، أي محاولة لتقريب أهداف جميع أصحاب المصالح مع أهداف المؤسسة.

وفي هذا الصدد فإن الاهتمام بتحسين تطبيق الأليات الرقابية الداخلية للحوكمة والبحث عن سبل دعمها وتفعيلها، يعتبر ضمان لتفعيل أداء المؤسسات وتحسين علاقاتها بجميع الأطراف ذات العلاقة، بالإضافة إلى حل مشكل الوكالة، خاصة في ظل ما أفرزته الأزمات والفضائح المالية التي حدثت، والتي تبين فيما بعد أنها حدثت بسبب ضعف تطبيق هذه الأليات أو سوء استعمالها.

سيتم معالجة هذا الفصل وفق ثلاثة مباحث كما يلي:

المبحث الأول: الحاجة لحوكمة المؤسسات؛

المبحث الثاني: متطلبات تطبيق حوكمة المؤسسات؛

المبحث الثالث: الأليات الرقابية الداخلية لحوكمة المؤسسات.

المبحث الأول: الحاجة لحوكمة المؤسسات.

يقصد بالحاجة مجموعة الأسباب والظروف التي ساهمت في تبلور مصطلح حوكمة المؤسسات في البيئة الاقتصادية، فظهور الحوكمة في فترة زمنية معينة لابد وأن يكون مرتبط بمجموعة من الأحداث الاقتصادية، السياسية، الاجتماعية والقانونية عجلت بانتشار هذا المصطلح وألزمت بتطبيقه في الممارسات اليومية للمؤسسات.

سنتناول من خلال هذا المبحث أهم النظريات المفسرة لحوكمة المؤسسات، وكذا أهم الأزمات الاقتصادية والفضائح المالية التي حدثت وأثرة على الاقتصاد العالمي، كما سوف نقوم بتحديد ماهية حوكمة المؤسسات.

لذلك سيتم معالجة هذا المبحث وفق ثلاثة مطالب كما يلي:

المطلب الأول: دوافع ظهور حوكمة المؤسسات؛

المطلب الثاني: مفهوم حوكمة المؤسسات؛

المطلب الثالث: خصائص وركائز حوكمة المؤسسات.

المطلب الأول: دوافع ظهور حوكمة المؤسسات.

حوكمة المؤسسات مفهوم حديث التطبيق قديم الجذور والمنطلقات، ساهمت في نشوء فكرته وتطورها عدة عوامل، فمهوم حوكمة المؤسسات كان معرفا منذ القرن الثامن عشر، حيث أشار إليه الاقتصادي أدم سميث عام 1776 عندما أوضح بأنه يتوجب على المدراء المسؤولين في المؤسسات بذل العناية اللازمة، في ظل كبر حجم المؤسسات وتشتت ملكيتها[1]، كما برز هذا المفهوم بقوة في السنوات القليلة الماضية وحظي باهتمام كبير من طرف الباحثين نتيجة لمجموعة من العوامل فرضتها البيئة الاقتصادية التي عرفت العديد من الفضائح المالية والأزمات الاقتصادية، وفسرتها مجموعة من النظريات.

وفيما يلي سوف نتطرق إلى أهم النظريات المفسرة لحوكمة المؤسسات، وأكبر الأزمات الاقتصادية والانهيارات التي شهدها العالم وساهمت في بعث الحوكمة بالمؤسسات.

أولا. النظريات المفسرة لحوكمة المؤسسات:

هناك من يري أن ظهور حوكمة المؤسسات كان نتاجا لسلسة من النظريات الاقتصادية والتي ارتبطت فيما بينها لإلقاء الضوء على كل جانب من المشاكل التي واجهتها المؤسسات الاقتصادية، لينتج عنها مجموعة من النظريات فسرت حوكمة المؤسسات، وفيما يلي سوف نتطرق إلى أهم نظريتين للحوكمة وهما نظرية الوكالة ونظرية أصحاب المصالح، فالأولى والتي تبحث في التعارض بين مصالح الملاك وبين مصالح المديرين الذين لا يملكون ولكن يسيطرون على إدارة المؤسسات، أما الثانية فتبحث في حل التعارض الذي يحدث بين مجموعة من الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة سواء الداخلية أو الخارجية:

1.نظرية الوكالة:

صاحب انفصال الملكية عن الإدارة ظهور نظرية الوكالة، كمأن توسع المؤسسات الاقتصادية في ظل العولمة والنمو الاقتصادي فرض عليها أن توّكل إدارتها إلى مدراء مؤهلين، وهذا ما نتج عنه مشكلة علاقات الوكالة بين الأطراف المتعاقدة، وتشير الأدبيات الاقتصادية إلى أن(Means & Berle, 1932) من أوائل

[1] مصطفي يوسف وآخرون، **الحوكمة المؤسسية**، الطبعة الأولى، ألفا للوثائق، قسنطينة الجزائر، 2018، ص19.

من تناول فصل الملكية عن الإدارة وهذا في كتابها المؤسسة الحديثة والملكية الخاصة[1]، ومحاولة سد الفجوة التي يمكن أن تحدث بين مديري ومالكي المؤسسة بالاعتماد على أليات الحوكمة، كما تطرق Jenesen & (Mackling, 1976) وكذلك (Fama, 1980) إلى مشكلة الوكالة حيث أشار إلى حتمية حدوث صراع بالمؤسسة عندما يكون هناك فصل للملكية عن الإدارة، وفي نفس السياق يؤكد (Mitchell,1996) و(Minow,2001) عن إمكانية حل مشكل الوكالة من خلال التطبيق الجيد لأليات حوكمة المؤسسات[2].

1.1.تعريف نظرية الوكالة:

نظرية الوكالة ترى أن المؤسّسة عبارة عن مجموعة من العلاقات التعاقدية وأن وجود المؤسّسة يتحقق من خلال واحدة أو أكثر من العقود الاتفاقية، وأن عقود الاستخدام ماهي إلا أدوات لتخصيص الموارد ووصف الغرض من نشاط المؤسسة وبالتالي يمكن دراسة سلوك المؤسسة عن طريق تحليل الخصائص العامة لعقود التوظيف الخاصة بها[3].

ويعرّف عقد الوكالة بأنه عقد بين واحد أو أكثر من الأطراف، يقوم فيه المالك (الموّكل) بإشراك شخص آخر (الوكيل) لأداء بعض الخدمات نيابة عنهم وينطوي عليه تفويض بعض سلطات اتخاذ القرار إلى الوكيل[4].

من خلال التعريف السابق يتضح أن عقد الوكالة يضم طرفين أساسين هما:

-**الوكيل (المديرون):** يتولى مسؤولية الإدارة اليومية للمؤسسة، بالإضافة إلى اتخاذ القرارات الاستراتيجية؛

-**الموكل أو الأصيل (المساهمون)**: الذي يمتلك حصة من أسهم المؤسسة.

ويطرح عقد الوكالة مشكل التعارض في المصالح بين الملاك (المساهمين) والمسيرين، والذي يعتبر جوهر هذه النظرية، حيث يسعى المسير إلى تحقيق أغراض شخصية (تعظيم الأجر، والمكافئات) في حين يسعى المساهمين إلى تعظيم قيمة السهم في السوق، ويظهر هذا النزاع انطلاقا من إشكالية عدم التماثل في المعلومات

[1] نفس المرجع السابق، ص21.

[2] نظير رياض محمد الشحات، **إدارة محافظ الأوراق المالية في ظل حوكمة الشركات**، غير مبين الناشر ومكان النشر، 2007، ص 301.

[3] طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات (المفاهيم – المبادئ– التجارب) تطبيقات في حوكمة المصارف**، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2005، ص 67.

[4] Michael C. Jensen, William H. Meckling, **Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure,** Journal of Financial Economics, October, 1976, Vol 03, No4, p5.

والسلوك الانتهازي لدي الأطراف، هذا ما يدفع المالك إلى البحث عن أليات رقابية على المسير أو ما يعرف أليات الحوكمة، تكلّف المالك نفقات إضافية تعرف بتكاليف تطبيق الحوكمة.

والمسعى الحالي للحوكمة جاء لحل مشكلة عدم التوازن في المعلومات بين الوكيل والموكل، فنظام الحوكمة يتضمن مجموعة من الأليات التي تهدف لضبط تصرفات المسيرين وتخفيض النزاعات وتقريب المصالح بين جميع الأطراف[1].

وتتميز علاقة الوكالة بالخصائص التالية[2]:

- تناظر العلاقة: الأصيل يفوض الوكيل، فله حرية القرار، فالمشكل الذي قد يواجه الأصيل هو ما يجب فعله حتي يختار الوكيل القرار الأمثل؛
- العلاقة ناشئة تلقائيا: نشأت هذه العلاقة من استقلالية وتفكير الأفراد، كل طرف يرى أن ما يجب أن يفعله يحقق منافع؛
- العلاقات ما بين الأفراد مجسدة بعقود يمكن أن تكون رسمية أو غير رسمية؛
- سبب هذه العلاقات تعدد التحويلات الوكالية.

من الملاحظ أن هذه النظرية استندت على مبدأ التعارض في المصالح، فكل طرف سوف يسعى إلى تعظيم مصالحه الخاصة لهذا بينت خصائص التعاقد الأمثل بين هذه الأطراف، واقتراح أسلوب لتسيير صراع الوكالة بإبرام عقود وفق شروط للحد من التصرفات الغير مناسبة، خاصة ما يتعلق بالقرارات المالية الكبيرة.

2. نظرية أصحاب المصالح:

يعّبر مصطلح أصحاب المصالح عن مجموعة الأطراف الذين لهم مصلحة داخل المؤسسة، (كالعملاء، الموردين، الدائنين، العمال، الموظفين...الخ)، ويمكن ملاحظة أن مصالحهم قد تكون متضاربة ومختلفة في بعض الأحيان لهذا وجب على المؤسسة إشباع حاجات أصحاب مصالحها وإدارة علاقاتهم بشكل فعال لتحقيق

[1] بلبركاني أم خليفة، **أليات الحوكمة في المؤسسة الإقتصادية**، مجلة التنظيم والعمل،**2014**، المجلد3، العدد1، جامعة معسكر، الجزائر، ص 50.

[2] علي عمر عبد الصمد، **نحو إطار متكامل لحوكمة المؤسسات في الجزائر على ضوء التجارب الدولية– دراسة نظرية تطبيقية**، اطروحة دكتوراه في العلوم التجارية تخصص مالية ومحاسبة، الجزائر، جامعة الجزائر 03، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2013، ص 04.

أهدافها، هذه الأطراف تعتبر مهمة في معادلة العلاقة بالمؤسسة ومساعدتها في انتاج وتقديم السلع والخدمات وتحقيق الاستراتيجيات المسطرة، لذلك فإن نظرية أصحاب المصالح وضعت نموذج للمؤسسة والذي بموجبه كل الأفراد والجماعات من ذوي المصالح المشروعة يشاركون في المؤسسة من أجل الحصول على المنافع ومن دون تمييز بينهم، فالنظرية ترفض فكرة وجود المؤسسة لتعظيم ثروة الملاك، وهي تستند على فكرة أن قيام المؤسسة يهدف لخدمة جميع الأطراف ما يجعلها تتجاوز مشكلة الوكالة.

وتتميز هذه النظرية كونها قد وضعت إطار استراتيجي مرن للتعامل مع التغيرات التي تحدث في بيئة الأعمال، وتميز محور اهتمامها بتقديم نجاح وبقاء المؤسسة في السوق ولتحقيق هذا الهدف لابد من أن تدعم المؤسسة من جانب الأطراف الأخرى، وعليه فإن أصحاب المصالح سوف يتعاطفون مع المؤسسة فيما يتعلق بمسألة بقائها، وبالتالي لن يكون هناك الهدف التقليدي للمؤسسة والمتمثل في تعظيم ثروة الملاك، وإنما تسعى لتعدد وتكامل داخل وخارج المؤسسة لتحقيق أهداف متعددة ومتوازنة لجميع الأطراف أصحاب المصلحة بالمؤسسة، ويمكن تحديد الفروض الأساسية التي تقوم عليها هذه النظرية والمتمثلة في[1]:

- أن القيم الأخلاقية جزء أساسي في بيئة الأعمال ولا يجب التفريق بينهما؛
- إن الهدف الأساسي للمؤسسة ليس فقط تعظيم القيمة للمساهمين ولكن تعظيم منافع كل أصحاب المصالح في المؤسسة؛
- هناك الكثير من التغيرات حدثت في بيئة الأعمال مما يتطلب إعادة رسم صورة المؤسسة بما يتناسب مع تلك التغيرات.

من خلال العرض السابق يتضح وجود مجموعة من الاختلافات بين نظرية أصحاب المصالح ونظرية الوكالة تتمثل فيما يلي:

- نظرية الوكالة طرحت مشكلة التعارض في المصالح بين كل من المالك والمسير وسعت إلى حل هذا المشكل من خلال تطبيق أليات الحوكمة، وتقوية نظام الحوافز للمسيرين، أما نظرية أصحاب المصالح فقد ركزت على

[1] بن عيسى ريم، **تطبيق اليات حوكمة المؤسسات وأثرها على الاداء، حالة المؤسسات الجزائرية المدرجة في بورصة الأوراق المالية**، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسة، الجزائر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2012،ص 28.

مشكلة عدم مشاركة أصحاب المصالح في الإدارة على اعتبار العقلية التقليدية للملكية والمتمثلة في تغليب مصالح الملاك على مصالح جميع الأطراف، وقد سعت إلى حل هذه المشكلة من خلال وضع نموذج للمؤسسة والذي بموجبه كل الأفراد والجماعات من ذوي المصالح المشروعة يشاركون في المؤسسة من أجل الحصول على المنافع ومن دون تمييز بينهم.

– نظرية الوكالة ترى أن الغرض من نشأة المؤسسة هو تعظيم ثروة الملاك، في حين أن نظرية أصحاب المصالح تري أن نشأة المؤسسة بهدف خدمة جميع أصحاب المصالح، وتحقيق الرفاهية الاجتماعية لهم.

ثانيا. الأزمات المالية والانهيارات المؤسسية:

بروز حوكمة المؤسسات وزيادة الاهتمام بها خلال العقدين الماضيين كنتيجة للانهيارات والأزمات المالية التي عرفها العالم على غرار انفجار الأزمة المالية الأسيوية سنة 1997، وتعرض العديد من المؤسسات خاصة الأمريكية إلى فضائح مالية والتي من بينها مؤسسة إنرون لطاقة سنة 2001 ومؤسسة وورلدكوم للاتصالات سنة 2002، نتيجة تصرفات غير أخلاقية وانتشار الفساد المالي والإداري والمحاسبي، وكذا انتشار مؤسسات المساهمة وتوسع أنشطتها في العالم، ساهم في تطوير مفهوم الحوكمة، وفيما يلي شرح لأهم الأزمات[1]:

1.أزمة بنك بارنج:

بدأت هذه الأزمة سنة 1992 عندما قام بنك سنغافورة بتعيين الموظف نيكولاس ليسون البالغ 28 عام ليتولى مسئولية تصميم وإدارة عقود المشتقات في البنك، قام هذا الموظف بعمليات المراجحة بين عقود مستقبلية على مؤشر نيكى 220 وعلى مؤشر أوساكا، اللذان يتداولان في بورصة سنغافورة، وهما مؤشران لسوق طوكيو للأوراق المالية يكاد أن يكونا بديلين لبعضهما البعض، فكان يقوم ببيع المؤشر الذي يسجل ارتفاعا وفي نفس الوقت يقوم بشراء المؤشر الذي يسجل انخفاضا أملا في سرعة تعويض الخسائر، لكن ما حدث أن هذا الموظف بعد قيامه بشراء قدر هائل من العقود المستقبلية لمؤشر نيكى الذي سجل انخفاضا بقيمة 15% لم تسّر الأمور بشكل مرضي فقد استمر الانخفاض في هذا المؤشر ليسبب المزيد من الخسائر، ففي ظل غياب أحد متطلبات الحوكمة المتمثل في الإفصاح الصادق، قام هذا الموظف بإخفاء الخسائر على رؤسائه

[1] منير ابراهيم هندى، **حوكمة الشركات مدخل التحليل المالي وتقييم الأداء**، الطبعة الأولى، دار المعرفة الجامعية، مصر، الإسكندرية، 2016، ص 6-12.

وعدم اظهاراها في المركز المالي الرئيسي للبنك، حتي وبلغت هذه الخسائر 59 بليون أي ما يعادل 610 مليون دولار أمريكي، جعل البنك في حالة إفلاس فضلا عن سمعته التي تأثرت.

2.أزمة النمور الأسيوية:

شهدت دول جنوب شرق أسيا واليابان سنة 1997 انفجار أزمة مالية سميت بأزمة النمور الأسيوية، ومن بين أسباب انفجار هذه الأزمة الممارسات غير القانونية كاستغلال المعلومات الداخلية لصالح المديرين وأقاربهم وأصدقائهم وعدم توصيلها إلى حملة الأسهم، مما سمح لهم بالمتاجرة بأسهم المؤسسات التي يعملون فيها وتحقيق أرباح على حساب حملة الأسهم الأخرين، بالإضافة لاتخاذ المديرين في هذه المؤسسات لقرارات غير محسوبة المخاطر مثل الحصول على قروض قصيرة الأجل بمبالغ ضخمة واستخدامها في تمويل استثمارات طويلة الأجل مما عرض هذه المؤسسات لعدم القدرة على الوفاء نتيجة عدم المواءمة بين تاريخ استحقاق تلك القروض وتاريخ الحصول على التدفقات النقدية من هذه الاستثمارات، كل هذه الممارسات اتخذت دون علم المساهمين، لذا يمكن تسمية هذه الأزمة بأزمة إفصاح وشفافية مصدرها غياب الحوكمة.

3. فضيحة مؤسسة أنرون:

من بين أسباب انهيار هذه المؤسسة سنة 2001 أنها لبعت دور صانع سوق لعقود المشتقات المتداولة في الأسواق غير المنظمة أي العقود المتداولة خارج البورصة، فقد استغلت المؤسسة هذه الأسواق التي لم تكن مطالبة فيها بالإفصاح عن حجم المخاطر المصاحب لهذه العمليات، هذا بالإضافة إلى اعتمادها على العمليات المقيدة خارج الميزانية التي يصعب اكتشافها واستعمالها كوسيلة مقننة لإخفاء المعلومات، كما قامت باستغلال علاقاتها مع مكتب التدقيق آرثر أندرسون المكّلف بتدقيق حساباتها في تقديم خدمات استشارية غير مرتبطة بتدقيق الحسابات في مقابل تقديم مكافئات لهم لتغطية المخالفات التي تقوم بها إدارة المؤسسة.

قامت المؤسسة بإخفاء الخسائر باستخدام حسابات جانبية لتظهر أنها تحقّق أرباح كبيرة (أرباح وهمية) لتأثير على سعر تداول الأسهم، بالإضافة إلى حثّ أقاربهم وأصدقائهم على شراء الأسهم عندما كانت تتداول بأسعار متدنية وبيعها بأضعاف السعر، بفعل الإشاعات التي كانت تطلقها المؤسسة حول الارتفاع المستقبلي لسعر السهم جعل الإقبال كبير عليها بينما كانت في الحقيقة عملية لتخلص أقاربهم وأصدائهم من الأسهم التي اشتروها سابقا، وعندما بدأت خيوط الفضيحة تظهر أخذ سعر السهم بالانخفاض إلى أن وصل إلى دولا

واحد في نوفمبر 2001، ليتم بعدها في سنة 2002 إحالة كبار المسئولين التنفيذيين إلى المحاكمة ومن بين التهم التي وجهت لهم الاحتيال على البنوك، تزويد البنوك والمحاسبين ببيانات غير صحيحة، التلاعب في سعر السهم، التداول بمعلومات داخلية، غسيل الأموال.

4. فضيحة مؤسسة وورلدكوم:

ما حدث في مؤسسة وورلد كوم شبيه بما حدث في مؤسسة أنرون للطاقة، فقد استخدمت المؤسسة حيل محاسبية لإخفاء مركزها المالي وإعطاء صورة مبالغ فيها عن أرباحها، هذا بالإضافة إلى قيام الإدارة بشراء الأسهم وإعادة بيعها بضعف سعرها، كل هذا بتواطؤ مع مكتب التدقيق أثر أندرسون، لكن بمجرد تعيين مدقق حسابات جديد عام 2002 اتضح وجود مخالفات بلغت قيمتها 8.3 بليون دولار، مما أدي إلى انهيار أسعار أسهم المؤسسة بعدما ارتفعت إلى مستويات قياسية، لتقدم بعدها طلب الحماية وإعادة الهيكلة.

الملاحظ أن هذه الأزمات التي حدثت كانت بسبب غياب ضوابط الحوكمة، فعدم الإفصاح الكامل عن المعلومات لجميع الأطراف واتباع طرق محاسبية احتيالية، بالإضافة إلى الفساد المالي والإداري ساهم في انتشارها، كما شكلت هذه الأزمات نقطة تحول في مفهوم الحوكمة، فزاد الضغط على المشرعين لإصدار قوانين تضمن حماية حقوق أصحاب المصالح وتفادي تكرارها، ما جعل الحكومة الأمريكية تقوم بإصدار قانون Sarbanes-Oxley2002 الذي ألزم المؤسسات المدرجة في الأسواق الأمريكية تطبيق جميع بنوده لتحسين الحوكمة والتدقيق وضمان حقوق أصحاب المصلحة عدم تكرار هذه الأزمات، ومن بين ما جاء في هذا القانون ضرورة التوسع في الإفصاح، وتقديم التقارير المالية من جانب المؤسسات المساهمة، والحوكمة، والإشراف على مدققي الحسابات، كما تضمن قسم خاص بالجنة التدقيق، تحديد مهامها وواجباتها من أجل ضمان سلامة وموثوقية تقرير المدقق الخارجي وحمايته من جميع أشكال الضغط التي من الممكن أن يتعرض لها[1].

وقد أظهرت التحقيقات في هذه الأزمات أن هناك عوامل مشتركة بينها تمثلت فيما يلي[2]:

- الفساد الإداري المنسوب إلى المديرين التنفيذيين واستغلالهم أموال هذه المؤسسات لصالحهم؛

[1] سامح محمد رضا رياض أحمد، **دور لجان المراجعة كأحد دعائم الحوكمة في تحسين جودة التقارير المالية، دراسة تطبيقية على شركات الأدوية المصرية**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، 2011، المجلد 7، العدد 01، الجامعة الأردنية، الأردن، ص44.

[2] ناصر عبد الحميد، **حوكمة الشركات في الأسواق الناشئة**، مركز الخبرات المهنية للإدارة " بميك"، مصر، 2014، ص51.

- الفساد المحاسبي وفساد التدقيق الخارجي المنسوب لمكاتب المحاسبة والتدقيق الخارجية الدولية، وتلاعبها بإقرار صحة الحسابات والقوائم المالية على خلاف الحقيقة؛
- الفساد المالي المنسوب للمسؤولين في البورصات بالتعامل بأسهم هذه المؤسسات بالاحتيال؛
- الفساد السياسي في صورة تمويل الحملات الانتخابية لكبار المسؤولين السياسيين على سبيل الرشوة لشراء ذممهم مقابل غض الطرف عن تصرفاتهم المنحرفة.

ثالثا. العولمة الاقتصادية:

ظهرت في الآونة الأخيرة العديد من المصطلحات على غرار العولمة الاقتصادية، التي جعلت الاقتصاد العالمي مفتوح على بعضه، وأصبح هناك سوق واحد يضم كل الدول، بالإضافة إلى ظهور التكتلات الاقتصادية والمؤسسات متعددة الجنسيات التي سعت إلى إزالة كافة القيود المفروضة على حركة رؤوس الأموال والأفراد هذا ما ولّد الحاجة إلى ضرورة البحث عن أليات رقابية جديد من خلال إطار تنظيمي يضمن حماية رؤوس الأموال، خاصة وأن المستثمرين أصبحوا قبل الالتزام بأي مستوى من أو قدر من التمويل يطالبون بالأدلة على أن المؤسسات يتم إدارتها وفق أسس وأساليب إدارية سليمة تقلل من الفساد المالي والإداري، كما أن المستثمرين يريدون أن يتمكنوا من تحليل الاستثمارات الحالية والمحتملة وفق قوائم مالية معدة على أساس معايير ذات درجة عالية من الشفافية والوضوح والدقة حتى يتمكنوا من اتخاذ القرارات المناسبة، لهذا فإنهم سوف يتوجهون نحو المؤسسات التي تتمتع بوجود هياكل سليمة للحوكمة[1].

رابعا. الخوصصة:

يعتبر ابن خلدون أول من تحدث عن الخوصصة عندما أشار إلى نمط الانتاج الخاص في مقدمته وأكد على أهمية اشراك القطاع الخاص، ليأتي بعده أدم سميث في كتابه المشهور ثروة الأمم1771، أشار فيه إلى الاعتماد على قوى السوق والمبادرات الفردية كل ذلك من أجل تحسين وتحقيق الكفاءة الاقتصادية وكذلك تقسيم العمل والتخصص فيه.

[1] زلاسي رياض، **إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية– دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات الجزائرية خلال 2010/2009**، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة وجباية، الجزائر، جامعة قاصدي مرباح– ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2012، ص 20.

وفي العصر الحديث فقد ظهرت فكرة الخوصصة في أمريكا الجنوبية في جمهورية الشيلي سنة 1973، من خلال الكتابات التي قدمها عالم الإدارة بيتر دراكر سنة 1968 وتطبيقها في نقل الملكية العامة إلى الملكية الخاصة، لتنتقل بعدها الفكرة إلى أوربا وبالضبط في بريطانيا في عهد رئيسة الوزراء البريطانية مارغريت تاتشر في الفترة الممتدة ما بين 1979-1982 التي عرفت أولى مراحل تطبيقها، لتنتقل بعدها الفكرة إلى فرنسا سنة 1980[1]، ويعرف البنك الدولي الخوصصة بأنها زيادة مشاركة القطاع الخاص في إدارة ملكية الأنشطة والأصول التي تسيطر عليها الحكومة أو تملكها[2].

إن التوجه نحو الخوصصة يستدعي وضع معايير تضمن سلامة أوضاع المؤسسات العامة محل التخصيص كما أن نجاح عملية الخوصصة يتطلب اتباع أسلوب سليم في ذلك مدعم بإصلاحات سياسية واقتصادية لتحقيق أكبر قدر ممكن من الشفافية والمساءلة وهذا ما يستوجب وجود نظام سليم للحوكمة في هذه المؤسسات يعمل على الحفاظ على حقوق أصحاب المصالح[3].

المطلب الثاني: مفهوم حوكمة المؤسسات.

بعد تحديد أسباب ودوافع ظهور حوكمة المؤسسات بالبيئة الاقتصادية، سوف نقوم في هذا المطلب بتحديد مفهوم و أهمية وأهداف حوكمة المؤسسات.

أولا. نشأة مفهوم الحوكمة:

كما أشرنا سابقا فإن الحوكمة بمفهومها الواسع ليست مفهوما حديثا بل ظهرت بداياتها في القرن الثامن عشر عام 1772في بريطانيا ثم تعددت تعاريفها بتعدد زوايا اهتمام الباحثين[4]، وهناك من ويرى أن الانطلاقة الحقيقية لمفهوم الحوكمة كانت سنة 1992 بصدور تقرير كادبورى البريطاني وتلى هذا التقرير قيام العديد من

[1] قرين الطاهر، **الخوصصة بين الضرورة الاقتصادية وحق العمل**، مجلة العلوم الانسانية، 2016، المجلد ب، العدد 46، جامعة الإخوة منتوري قسنطينة 01، الجزائر، ص 131.

[2] نفس المرجع، ص 130.

[3] علي عمر عبد الصمد، **نحو إطار متكامل لحوكمة المؤسسات في الجزائر على ضوء التجارب الدولية– دراسة نظرية تطبيقية**، مرجع سبق ذكره، ص13.

[4] أحمد منير نجار، **حوكمة مؤسسات الأعمال كأحد متطلبات عولمة النشاط الاقتصادي المعاصر: نظرة تحليلية إدارية اقتصادية محاسبية**، المؤتمر العلمي الدولي حول عولمة الادارة في عصر المعرفة، 15-17 ديسمبر 2012، طرابلس ليبيا، جامعة الجنان، كلية إدارة الأعمال، ص04.

الدول بإصدار تقاريرها لإصلاح الممارسات الإدارية[1]، ورغم أهمية مفهوم حوكمة المؤسسات إلا أنه لا يوجد تعريف محدد متفق عليه من كافة الإداريين والاقتصاديين والقانونيين والمحللين، هذا راجع إلى تداخله في العديد من الأمو التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية للمؤسسات.

يعد مصطلح الحوكمة الترجمة المختصرة التي راجت للمصطلح CORPORATE GOVERNANCE، أما الترجمة العلمية لهذا المصطلح، والتي اتفق عليها، فهي: " أسلوب ممارسة سلطات الإدارة الرشيدة ".

1.مفهوم الحوكمة لغويا:

يعتبر لفظ الحوكمة مستحدثاً في قاموس اللغة العربية، وهو ما يطلق عليه النحت في اللغة، فهو لفظ مستمد من الحكومة، وهو ما يعني الانضباط والسيطرة والحُكْمُ بكل ما تعني هذه الكلمة من معاني، وعليه فإن لفظ "الحَوْكَمَةُ" يتضمن العديد من الجوانب منه[2]:

الحِكْمَةُ: ما تقتضيه من التوجيه والإرشاد.

الحُكْمُ: ما يقتضيه من السيطرة على الأمور بوضع الضوابط والقيود التي تتحكم في السلوك.

الإحْتِكَامُ: ما يقتضيه من الرجوع إلى مرجعيات أخلاقية وثقافية وإلى خبرات تم الحصول عليها من خلال تجارب سابقة.

التَحَاكُمْ: طلباً للعدالة خاصة عند انحراف سلطة الإدارة وتلاعبها بمصالح المساهمين.

2.مفهوم حوكمة المؤسسات اصطلاحا:

وفيما يلي مجموعة من التعاريف التي اقترحها الباحثين والمنظمات المهنية لحوكمة المؤسسات.

عرفت لجنة كادبوري حوكمة المؤسسات بأنها نظام متكامل للرقابة المالية وغير المالية وعن طريقها يتم إدارة المؤسسة والرقابة عليها[3]، يرى الباحث أن هذا التعريف يرتكز على مصطلحين أساسين هما الإدارة (التوجيه)

---

[1] أحمد سعيد قطب حسانين، **التكامل بين الأليات المحاسبية لنظم الحوكمة وأثره على الأداء وخفض فجوة التوقعات عن القيمة العادلة للمنشأة–دراسة ميدانية على سوق الأسهم السعودي**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، 2009، المجلد 46، العدد1، جامعة الاسكندرية، كلية التجارة، مصر، ص07.

[2] علاء فرحان طالب، ايمان شيحان المشهداني، **الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص 24.

[3] محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والاداري**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص 15.

والرقابة، فلا يمكن النظر إلى الحوكمة على أنها الرقابة فقط فالرقابة هي جزء منظومة الحوكمة، فنجد أن الملاك مسؤولين عن انتخاب أعضاء مجالس الإدارة والمدققين، ليقوم بعدها مجلس الإدارة بوضع الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة وتوفير الاطارات القادرة على تحقيق هذه الأهداف، ورفع التقارير الدورية للمساهمين للتأكيد على أن الإدارة تعمل وفق القوانين واللوائح التي تسمح بتعظيم قيمة المؤسسة مستقبلا.

كما عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الحوكمة بأنها مجموعة من العلاقات بين إدارة المؤسسة، مجلس إدارتها، مساهميها وغيرها من أصحاب المصلحة، فمن خلال هيكل حوكمة المؤسسات يتم تحديد أهداف المؤسسة والوسائل اللازمة لتحقيقها، ووسائل الرقابة عليها[1]، من خلال التعريف يري الباحث أن حوكمة المؤسسات تعمل على ضبط العلاقات بين جميع الأطراف، بالإضافة إلى توضيح الأهداف والرقابة وتقييم الأداء.

وعرفها Williamson بأنها نظام يقيس مقدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها، ضمن إطار أخلاقي محدد نابع من داخلها باعتبارها هيئة معنوية لها أنظمتها وهياكلها الإدارية، دون الاعتماد على سلطة أي فرد أو نفوذه الشخصي[2].

كما عرف JamesWilfton حوكمة المؤسسات بأنها مجموعة من الأطر التنظيمية والهيكلية التي تحكم توجيه المؤسسات وتنظيم العلاقة بين الإدارة والملاك والمساهمين الرئيسين وأصحاب المصالح[3].

كما تعرف بأنها الإطار الذي تمارس فيه المؤسسات وجودها وتركز على العلاقات فيما بين الموظفين وأعضاء مجلس الإدارة، والمساهمين وأصحاب المصالح وواضعي التنظيمات الحكومية، وكيفية التفاعل بين كل هذه الأطراف في الاشراف على عمليات المؤسسة[4].

---

[1]Organisations for Economic Cooperation and Development (OECD), **Principles of Corporate Governance,** OECD, France, 1999, p 10.

[2] عدنان عبد المجيد عبد الرحمان قباجة، **أثر فاعلية الحاكمية المؤسسية على الأداء المالي للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية**، أطروحة دكتوراه الفلسفة في التمويل، الأردن، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، كلية الدراسات الادارية والمالية العليا، 2008، ص 36.

[3] جيهان عبد المعز الجمّال، **المراجعة وحوكمة الشركات**، الطبعة الأولى، دار الكتاب الجامعي، الامارات العربية المتحدة، 2014، ص 491.

[4] أحمد على خضر، **حوكمة الشركات**، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، مصر، 2013، ص 85.

وعرفها Dewing & Russel بأنها مجموعة القواعد والحوافز التي يمكن بواسطتها توجيه ورقابة إدارة المؤسسة من أجل تعظيم الربحية وقيمة المؤسسة في الأجل الطويل لصالح المساهمين[1].

تعرف أيضا بأنها حالة، عملية، اتجاه، تيار، كما أنها في الوقت نفسه مزيج منها، فهي نظام مناعة وحماية وتفعيل يحكم الحركة ويضبط الاتجاه ويحمي يؤمن سلامة كافة التصرفات ونزاهة السلوكيات داخل المؤسسات[2].

وهناك من يعرفها بأنها مجموع "قواعد اللعبة" التي تستخدم لإدارة المؤسسة من الداخل ولقيام مجلس الإدارة بالإشراف عليها لحماية المصالح والحقوق المالية للمساهمين[3].

ويمكن القول بأن حوكمة المؤسسات معنية بإيجاد التطبيقات والممارسات السليمة للقائمين على إدارة المؤسسة بما يحافظ على حقوق حملة الأسهم وحملة السندات والعاملين بالمؤسسة وأصحاب المصالح وغيرهم من خلال تحرى تنفيذ صيغ العلاقات التعاقدية التي تربط بينهم باستخدام الأدوات المالية والمحاسبية السليمة وفقا لمعايير الإفصاح والشفافية الواجبة[4].

يرى الباحث أن التعاريف السابقة ركزت على ثلاثة وجهات مختلفة لمفهوم حوكمة المؤسسات، فهناك من ينظر إلى الحوكمة من وجهة قانونية من خلال تنظيم العلاقات بين الأطراف من مساهمين وإدارة....الخ، وهناك من ينظر إلى الحوكمة من وجهة اقتصادية من خلال التركيز على الأداء وضمان الاستمرارية للمؤسسة وتعظيم قيتها في المستقبل، وهناك جهة ثالثة تنظر إلى مفهوم الحوكمة من زاوية أخلاقية فهي تركز على ضمان إدارة المؤسسة بطريقة جيدة تضمن حقوق الملاك والمساهمين وتفادي الخسائر والانهيارات المالية.

---

[1] جيهان عبد المعز الجمّال، **المراجعة وحوكمة الشركات** ، مرجع سبق ذكره، ص 491.

[2] ديالا جميل الرزي، **مدى امكانية تطبيق نظام حوكمة الشركات الاقتصادية والمالية وحاجتها للأنظمة والقوانين– دراسة حالة الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية –** أطروحة دكتوراه في المحاسبة، الجزائر، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، 2013، ص30.

[3] ابراهيم سيد أحمد، **حوكمة الشركات ومسؤولية الشركات عبر الوطنية وغسيل الأموال**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2010، ص160.

[4] نظير رياض محمد الشحات، **إدارة محافظ الأوراق المالية في ظل حوكمة الشركات**،مرجع سبق ذكره، ص 290.

لذلك يقترح الباحث تعريف للحوكمة من خلال التعاريف السابقة على أنها عبارة عن تنظيم وتحديد للعلاقة بين مختلف الأطراف ذات الصلة بالمؤسسة بهدف تحسين الأداء وضمان الاستمرارية للمؤسسة في المدى الطويل حفاظا على حقوق جميع الأطراف وتفادي الخسائر والاخهيارات المالية.

ثانيا. أهمية حوكمة المؤسسات:

يمكن تحديد أهمية الحوكمة فيما يلي[1]:

– أصبحت درجة التزام المؤسسات بتطبيق مبادئ الحوكمة أحد المعايير الأساسية التي يضعها المستثمرون في اعتبارهم عند القيام باتخاذ قرار الاستثمار، ومن ثم فإن المؤسسات التي تطبق مبادئ الحوكمة تتمتع بميزة تنافسية لجذب رؤوس الأموال عن تلك التي لا تطبق هذه المبادئ؛

– تحسين أداء إدارة المؤسسات ومساعدة المديرين ومجلس الإدارة على تطوير استراتيجية سليمة ووضع أسس سليمة لاتخاذ القرارات، بالإضافة إلى تحديد المكافئات على أساس الأداء سوف يحسن أداء المؤسسة؛

– تقوية ثقة الجمهور في صحة عملية الخوّصصة التي تتطلب قواعد إدارية جيدة، مع ضمان تحقيق الدولة لأفضل عائد على استثماراتها بما يساهم في خلّق فرص العمل والتنمية الاقتصادية؛

– منع حدوث الأزمات المصرفية من خلال التطبيق السليم لمبادئ الحوكمة وتبني معايير الإفصاح والشفافية في التعامل مع المستثمرين والمقرضين؛

– حماية المؤسسة من الفساد بعدم إتاحة الفرصة الأعضاء الداخليين سواء كانوا من مجلس الإدارة أو المديرين أو التنفيذيين من نهب المؤسسة أو المال العام على حساب المساهمين والدائنين وأصحاب المصلحة الأخرين؛

– ضمان نجاح إدارة المؤسسة في الحفاظ على حقوق المساهمين.

[1] نظير رياض محمد الشحات، **إدارة محافظ الأوراق المالية في ظل حوكمة الشركات**، مرجع سبق ذكره، ص 299-301.

ثالثا. أهداف حوكمة المؤسسات:

تسعى حوكمة المؤسسات إلى تحقيق مجموعة من الأهداف من أهمها نجد[1]:

- تحسين القدرة التنافسية للمؤسسة وزيادة قيمتها؛
- فرض الرقابة الفعالة على أداء المؤسسة وتدعيم المسألة والمحاسبة بها؛
- ضمان مراجعة الأداء التشغيلي والمالي والنقدي للمؤسسة؛
- تقويم أداء الإدارة العليا وتعزيز المسألة ورفع درجة الثقة فيها؛
- تعميق ثقافة الالتزام بالقوانين والمبادئ والمعايير المتفق عليها؛
- تشجيع وجذب الاستثمارات الأجنبية وتشجيع رأس المال المحلي على الاستثمار بالبلد؛
- تحسين فرص الوصول إلى أسواق رأس المال؛
- تحقيق العدالة والشفافية وحق المساءلة بما يسمح لكل ذي مصلحة من مراجعة الإدارة؛
- تقليل المخاطر المتعلقة بالفساد المالي والإداري التي تواجهها المؤسسات والدول إلى حدها الأدنى؛
- وضع الأنظمة الكفيلة بتجنب أو تقليل الغش وتضارب المصالح والتصرفات غير المقبولة؛
- وضع أنظمة الرقابة على إدارة المؤسسة وأعضاء مجلس الإدارة بما يفيد في تحسين المهارات القيادية؛
- وضع أنظمة يتم بموجبها إدارة المؤسسة وفقا لهيكل يحدد توزيع كل الحقوق والمسئوليات فيما بين المشاركين؛
- ضمان وجود هياكل إدارية يمكن معها محاسبةّ إدارة المؤسسة أمام مساهميها؛
- ضمان مراجعة الأداء المالي وحسن استخدام أموال المؤسسة ومدى الالتزام بالقانون والإشراف على المسئولية الاجتماعية للمؤسسة في ضوء قواعد الحوكمة الرشيدة.

[1] بوقرة رابح، غانم هاجرة، **الحوكمة: المفهوم والأهمية**، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كألية للحد من الفساد المالي والإداري، يومي 06-07-ماي 2012، الجزائر، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ص 08-09.

المطلب الثالث: خصائص وركائز حوكمة المؤسسات.

لضمان التطبيق الجيد لحوكمة المؤسسات يجب مراعات مجموعة من الخصائص والركائز التي يجب توافرها في نظام الحوكمة.

أولا. خصائص حوكمة المؤسسات:

يتميز الإطار الجيد لحوكمة المؤسسات بسبعة خصائص تتمثل في[1]:

1.الإنضباط: والذي يعني ضبط السلوك الأخلاقي المهني لممارسات الأفراد في أي مستوى من مستويات الإدارة بالمؤسسة سواء مجلس الإدارة أو الإدارة التنفيذية؛

2.الشفافية: تعني الشفافية إتاحة المعلومات لجميع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة بهدف حماية مصالحهم وتأكيد مدى قدرة المؤسسة على الايفاء بالتزاماتها اتجاههم، وتعد دعامة لضمان استقامة إدارة المؤسسة؛

3.**الإستقلالية:** وتعني ضمان عدم وجود تأثيرات غير لازمة نتيجة ضغوط على المسؤولين؛

4.المساءلة: وتعني إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية وذلك من خلال إخضاع جميع العاملين للمساءلة حسب الظروف والحاجة، والمعاملة المتساوية أمام القانون؛

5.المسئولية: المسئولية أما جميع الأطراف ذوى المصلحة في المؤسسة، بالإضافة إلى تعزيز روح المسئولية لدى العاملين تحقيقا لمبدأ المحاسبة والمسائلة عن أوجه القصور في الواجبات والمسئوليات الموكلة لأي مسئول؛

6.العدالة: تطبيق مبدأ العدالة بين جميع الأطراف أصحاب المصلحة بالمؤسسة، بما يسمح بحفظ حقوقهم؛

7.المسؤولية الاجتماعية: أي النظر إلى المؤسسة كمواطن صالح تعمل على تحقيق المصالح الوطنية ومصالح المجتمع، بالإضافة إلى العقلانية في استخدام الموارد الطبيعية.

من خلال ما سبق يظهر أن خصائص حوكمة المؤسسات تسعى إلى ضبط سلوك المدراء لتحسين التسيير وخدمة أصحاب المصالح، في ظل توافر مجموعة من الركائز الأساسية التي تساعدهم في ذلك، والتي سوف نوضحها في العنصر الموالي.

[1] طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات (المفاهيم – المبادئ– التجارب) تطبيقات في حوكمة المصارف**، مرجع سبق ذكره، ص 23.

ثانيا. ركائز حوكمة المؤسسات:

تقوم الحوكمة على مجموعة من الركائز الأساسية والتي تضّمن التطبيق الجيد لها وتحقيق فعالية الرقابة الإدارية والمالية على المؤسسة بما يسمح بخدمة أصحاب المصالح وتتمثل في[1]:

1.السلوك الأخلاقي: أي ضمان الالتزام السلوكي من خلال الالتزام بالأخلاقيات وقواعد السلوك المهني الرشيد والتوازن في تحقيق مصالح كافة الأطراف المرتبطة بالمؤسسة والشفافية عند عرض المعلومات؛

2. تفعيل دور أصحاب المصالح: مثل الهيئات الإشرافية العامة والأطراف المباشرة للإشراف والرقابة والأطراف الأخرى المرتبطة بالمؤسسة وتتضمن:

- **لجنة التدقيق:** حيث تقوم هذه اللجنة بالإشراف على القوائم المالية قبل خضوعها لتدقيق الخارجي، والنظر في كفاءة نظام الرقابة الداخلية، والمشاركة في تعيين المدققين الداخلين؛
- **مجلس الإدارة:** يمثل أعضاء مجلس الإدارة المساهمين والأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح، سوف نتطرق اليه بالتفصيل في المبحث الثالث.
- **التدقيق الداخلي:** وظيفة مستقلة في المؤسسة تابعة لأعلى سلطة فيها، تهدف إلى تحسين أداء المؤسسة وضمان صحة ودقة المعلومات المالية والمحاسبية، سوف نتطرق اليه بالتفصيل في المبحث الثالث.
- **التدقيق الخارجي:** تأكيد سلامة وعدالة القوائم المالية من طرف شخص مستقل ومؤهل علميا وعمليا.

3.إدارة المخاطر: تمثل أحد الدعائم والركائز الأساسية لحوكمة لمؤسسات، تتطلب درجة عالية من اهتمام مجلس الإدارة، كما يجب أن يتوافر للإدارة المخاطر نظم الرقابة الكافية والملائمة، مثل برامج الالتزام وضوابط الرقابة الداخلية[2]، بالإضافة إلى الإفصاح عن هذه المخاطر وتوصيل النتائج إلى المستخدمين؛

4. الرقابة والمسألة: يتطلب توافر مجموعة من الهيئات الرقابة التي تضمن سلامة الأداء وتتمثل في:

- وجود جهات رقابية عامة مثل هيئة سوق المال والبورصة والبنك المركزي؛
- وجود جهات رقابية مباشرة مثل المساهمين ولجنة التدقيق والمدققون الداخليون والمدققون الخارجيون؛
- وجود جهات أخرى مثل الموردون والعملاء والموزعون والمقرضون.

---

[1] جيهان عبد المعز الجمّال، **المراجعة وحوكمة الشركات**، مرجع سبق ذكره، ص 493-494.

[2] نجلاء ابراهيم يحى عبد الرحمن، **دور الأليات الداخلية للحوكمة في تحسين الإفصاح و التقارير عن المسؤولية الاجتماعية لمنشأة الأعمال السعودية**، مجلة المحاسبة والمراجعة، جامعة بني سويف، كلية التجارة، مصر، ص188.

المبحث الثاني: متطلبات تطبيق حوكمة المؤسسات.

بعد التطرق إلى الإطار النظري لحوكمة المؤسسات والمزايا التي تقدمها، سوف نقوم في هذا المبحث بتحديد متطلبات تطبيق الحوكمة، من خلال عرض نظام حوكمة المؤسسات، وبعض التجارب الدولية الرائدة، بالإضافة إلى الحوكمة في الجزائر.

سيتم معالجة هذا المبحث وفق ثلاثة مطالب كما يلي:

المطلب الأول: نظام حوكمة المؤسسات؛

المطلب الثاني: التجارب الرائدة في حوكمة المؤسسات؛

المطلب الثالث: الحوكمة في الجزائر.

المطلب الأول: نظام حوكمة المؤسسات.

يمكن النظر إلى الحوكمة على أنها نظام متكامل يتكون من مجموعة من الأجزاء التي تتفاعل فيما بينها، لاستغلال الإمكانيات وتوظيف الموارد بطريقة كفؤة، يتكون من ثلاثة أجزاء هي[1]:

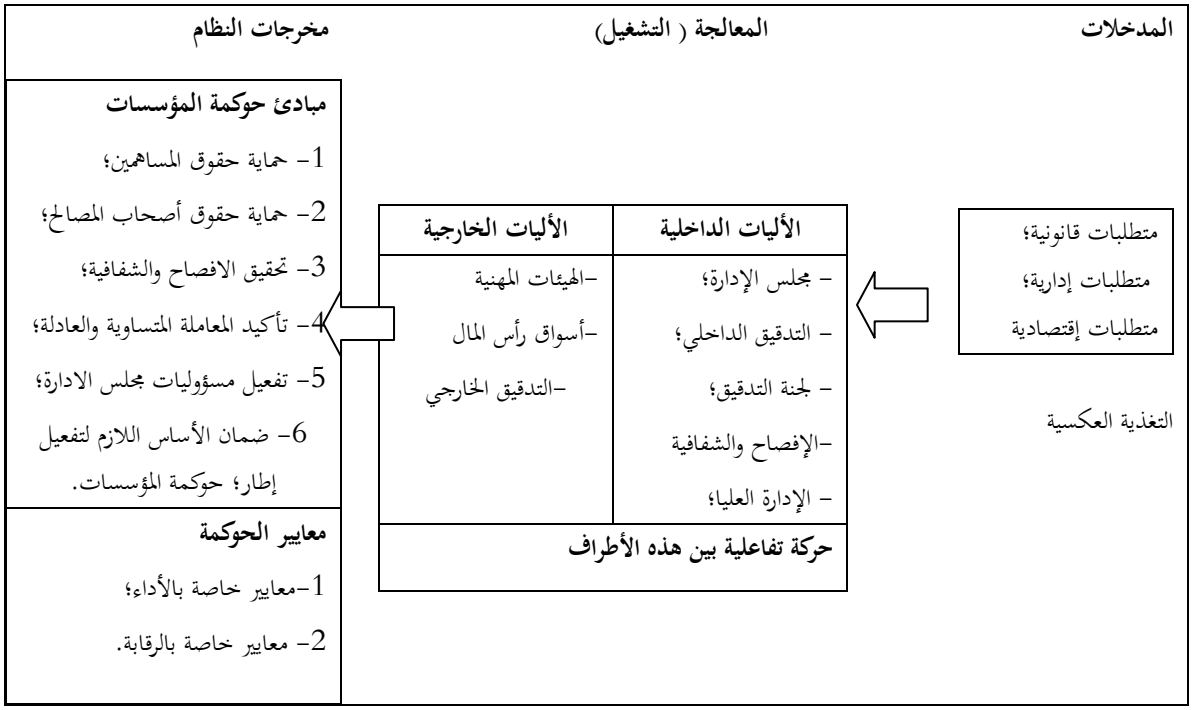
المدخلات: وهو ما تحتاج إليه الحوكمة من مستلزمات وما يتعين توفيره لها من متطلبات.

تشغيل الحوكمة: يشير إلى الجهات المسؤولة عن تطبيق الحوكمة والمشرفة على هذا التطبيق وجهات الرقابة وكل كيان إداري داخل المؤسسة، أو خارجها يسهم في تنفيذ الحوكمة أو تشجيع الالتزام بها.

المخرجات: الحوكمة هي أداة ووسيلة لتحقيق أهداف يسعى إليها الجميع، تتمثل مخرجاتها في مجموعة من المعايير والقواعد والقوانين المنظمة للأداء والممارسات العلمية والتنفيذية للحفاظ على حقوق أصحاب المصالح.

ويمكن توضيح نظام حوكمة المؤسسات من خلال الشكل أدناه:

الشكل رقم (07) نظام حوكمة المؤسسات:



المصدر: عمر علي عبد الصمد، **نحو إطار متكامل لحوكمة المؤسسات في الجزائر على ضوء التجارب الدولية – دراسة نظرية تطبيقية-** مرجع سبق ذكره، ص20.

[1] علاء فرحان طالب، ايمان شيحان المشهداني، **الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف**، مرجع سبق ذكره، ص 25-26.

من خلال الشكل السابق يتضح أن التفاعل الجيد للأليات الداخلية والخارجية للحوكمة سوف يسمح بتحقيق أهداف المؤسسة وأهداف جميع أصحاب المصالح بها، والمتمثلة أساسا في مبادئ حوكمة المؤسسات والتي سوف نتطرق إليها في العنصر الموالي، في ظل توافر الخصائص والركائز التي تم الإشارة إليها سابقا.

أولا. مبادئ حوكمة المؤسسات والأطراف المعنية بتطبيقها:

نتيجة للاهتمام المتزايد بمفهوم حوكمة المؤسسات فقد عملت العديد من المؤسسات الدولية على دراسة هذا المفهوم وتحليله ووضع مبادئ محددة لتطبيقه، وفيما يلي شرح لمبادئ منظمة التعاون الاقتصادية والتنمية، وتحديد الأطراف المعنية بتطبيق الحوكمة.

1. مبادئ حوكمة المؤسسات:

أصدرت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECDفي عام 1999 وثيقة مبادئ حوكمة المؤسسات تضمنت خمسة مبادئ أساسية، وقد أكدت على أن هذه المبادئ تطورية في طبيعتها ويجب مراجعتها في ضوء تغيرات الظروف المحيطة للحفاظ على القدرة التنافسية في ضوء عالم متغير[1]، ليتم تعديلها في سنة 2004، لتصبح ستة مبادئ بإضافة مبدأ سادس هو ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة المؤسسات، كما أن هذه المبادئ تعتبر غير ملزمة فهي تهدف إلى وضع معايير الممارسات المهنية الرشيدة في المؤسسات وتحديد الأهداف واقتراح الوسائل المتنوعة لتحقيقها، الغرض منها أن تكون نقطة مرجعية يمكن لصناع القرار في البلد (المشرع) استعمالها عندما يقومون باختبار ووضع الأطر القانونية والتنظيمية لحوكمة المؤسسات والتي تعكس الظروف السياسية، الاقتصادية، الاجتماعية، القانونية، الثقافية الخاصة بالبلد وقد ركزت على الجوانب التالية[2]:

1.1.ضمان وجود أساس لإطار فعال لحوكمة المؤسسات:

ينص هذا المبدأ على أن إطار حوكمة المؤسسات ينبغي أن يشجع على شفافية وكفاء الأسواق، وأن يكون متوافق مع حكم القانون وأن يحدد بوضوح توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية والتنظيمية

[1]Organisations for Economic Cooperation and Development (OECD), **Principles of Corporate Governance**, op-cit, p 11.

[2]مركز المشروعات الدولية الخاصة، **مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة الشركات**، القاهرة، 2004.

والتنفيذية في المؤسسة، هذا ما يقودنا إلى ضرورة وضع أساس قانوني وتنظيمي يمّكن كافة المشاركين في السوق من الاعتماد عليه في إنشاء علاقاتهم التعاقدية ويتضمن هذا المبدأ مجموعة من المبادئ الفرعية تتمثل فيما يلي:

-ينبغي أن يتم وضع إطار حوكمة المؤسسات مؤثر على الأداء الاقتصادي الشامل، ونزاهة الأسواق، والحوافز التي يخلقها المشاركين في السوق، وتشجيع قيام أسواق تتميز بالشفافية والفعالية؛

-ينبغي أن تكون المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تؤثر في ممارسات حوكمة المؤسسات متوافقة مع حكم القانون وذات شفافية وقابلة لتنفيذ؛

-ينبغي أن يكون توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات محدد بشكل واضح مع ضمان خدمة المصلحة العامة؛

-ينبغي أن تكون لدى الجهات الإشرافية والتنظيمية السلطة والنزاهة والموارد للقيام بواجباتها بطريقة متخصصة وموضوعية، كما ينبغي أن تكون قراراتها وأحكامها في الوقت المناسب وشفافة مع توفير الشرح التام لها.

2.1.حقوق المساهمين والوظائف الرئيسية لأصحاب حقوق الملكية:

تهدف حوكمة المؤسسات إلى وضع إطار يضمن حماية وتسهيل ممارسة حملة الأسهم لحقوقهم والمتمثلة في: الحق في طرق مضمونة لتسجيل الملكية، الحق في إرسال أو تحويل الأسهم، الحق في الحصول على المعلومات اللازمة وفي الوقت المناسب، الحق في المشاركة في الجمعية العامة للمساهمين والتصويت، الحق في الانتخاب وعزل أعضاء مجلس الإدارة، الحق في نصيب من الأرباح مقابل الأسهم المستثمرة.

كما يضمن مشاركتهم الفعالة والتصويت في الجمعية العامة والمشاركة في القرارات التي تخص أي تغيرات أساسية في المؤسسة كتعديل النظام الأساسي أو العقد التأسيسي أو الترخيص بفتح رأس المال وإصدار أسهم.

3.1.المعاملة المتساوية للمساهمين:

تهدف حوكمة المؤسسات إلى وضع إطار قادر على ضمان معاملة متساوية لكافة المساهمين بما فيهم حملة الأسهم التابعين للأقلية والمساهمين الأجانب، ويضمن تحقيق المساواة بين حملة الأسهم داخل كل فئة وإتاحة الفرصة لكافة المساهمين للحصول على تعويض فعال عن انتهاك حقوقهم القانونية والتصويت في الجمعية العامة على القرارات الأساسية والاطلاع على كافة المعاملات مع أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذين.

4.1.دور أصحاب المصالح:

أشار هذا المبدأ إلى أنه ينبغي أن يعترف إطار حوكمة المؤسسات بحقوق أصحاب المصالح المنصوص عليها في القانون أو عبر اتفاقيات متبادلة وأن يعمل على تشجيع التعاون النشط بين المؤسسات وأصحاب المصالح في خلق الثروة، وفرص العمل واستدامة المؤسسات السليمة ماليا، وتشمل على احترام حقوقهم القانونية والتعويض عن أي انتهاك لها، وكذا السماح بوضع أليات تسمح بمشاركة فعالة في الرقابة.

5.1.الإفصاح والشفافية:

ينبغي أن يضّمن إطار حوكمة المؤسسات القيام بالإفصاح السليم والصحيح في الوقت المناسب دون تأخير وبأقل تكلفة عن كافة الموضوعات الهامة، سيم التطرق إلى هذا العنصر في المبحث الثالث بالتفصيل.

6.1.مسؤوليات مجلس الإدارة:

تتضمن حوكمة المؤسسات التوجيه والإرشاد الاستراتيجي للمؤسسة والرقابة الفعالة لمجلس الإدارة على إدارة المؤسسة، ومحاسبة مجلس الإدارة عن مسؤولياته أمام المؤسسة والمساهمين، سيتم التطرق إلى هذا العنصر بالتفصيل في المبحث الثالث.

2. الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة المؤسسات:

توجد أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتؤثر في التطبيق السليم لقواعد حوكمة المؤسسات، تحدد مدى نجاح أو فشل نظام الحوكمة، وتتمثل هذه الأطراف في المساهمين، مجلس الإدارة، الإدارة، أصحاب المصالح[1]:

1.2.**المساهمين**: يقدم المساهمون رأس المال للمؤسسة عن طريق أسهم مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم، وتعظيم قيمة المؤسسة في الأجل الطويل، يملكون الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة والإدارة المناسبين لحماية حقوقهم؛

2.2.مجلس الإدارة: سنقوم بتوضيح مفصل لهذا العنصر في المبحث الثالث؛

[1] زرزار العياشي، **أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الافصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية للشركات**، الملتقى العلمي الدولي الثامن حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة: واقع، رهانات وأفاق، يومي 07/08/ ديسمبر 2010، الجزائر، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، ص 09-10.

3.2.الإدارة: وهي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للمؤسسة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة وتعتبر إدارة المؤسسة المسؤولة عن تعظيم الأرباح وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤوليتها تجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين، لذا يجب الحرص على اختيار أفراد الإدارة بعناية لأنهم من يقوم بتنفيذ رغبات المساهمين والمجلس؛

4.2.أصحاب المصالح: والتي تم الإشارة اليها سابقا؛

يمكن الإشارة إلى هذه الأطراف تعمل على التطبيق السليم لحوكمة المؤسسات في ظل التفاعل والتكامل بينها، مع مراعات مجموعة من المحددات (ضوابط) والتي تهدف إلى ضمان فعالية الحوكمة.

ثانيا. المحددات الأساسية لتطبيق مفهوم حوكمة المؤسسات:

التطبيق الجيد لمفهوم الحوكمة مرهون بتوافر مجموعة من المحددات والعوامل الأساسية التي تضمن التطبيق الصحيح لمبادئ حوكمة المؤسسات، فهذه المحددات لا تمثل قيود وإنما هي ضوابط لضمان فعالية الحوكمة، وتنقسم إلى مجموعة عوامل داخلية ومجموعة عوامل خارجية[1]:

1.المحددات الخارجية:

تطبيق مفهوم الحوكمة يتأثر بالبيئة الخارجية التي تحيط بالمؤسسة والتي لا يمكن أن تعمل بمعزل عنها، لذا على المؤسسة مراعات البيئة والمناخ العام للاستثمار الذي تعمل فيه مع الأخذ بعين الاعتبار أن هذه المحددات قد تختلف من بلد لأخر وتتمثل في:

- القوانين واللوائح التي تنظم العمل بالأسواق مثل قوانين المؤسسات وقوانين سوق المال والقوانين المتعلقة بالإفلاس وأيضا القوانين التي تنظم المنافسة والتي تعمل على منع الاحتكار؛
- وجود نظام مالي جيد يضمن توفير التمويل اللازم للمؤسسات يساعد على التوسع والمنافسة الدولية؛
- كفاءة الهيئات والأجهزة الرقابية مثل هيئات سوق المال والبورصات وذلك عن طريق إحكام الرقابة على المؤسسات والتحقق من دقة وسلامة البيانات والمعلومات التي تنشرها وأيضا وضع العقوبات المناسبة والتطبيق الفعلي لها في حالة عدم التزام المؤسسات؛

[1] محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والاداري**، مرجع سبق ذكره، ص 19-21.

- دور المؤسسات غير الحكومية في ضمان التزام أعضائها بالنواحي السلوكية والمهنية والأخلاقية التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة، وتتمثل المؤسسات غير الحكومية في جمعيات المحاسبين والمراجعين.....الخ.

وتكّمن أهمية هذه المحددات في أن وجودها يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي بدورها تضمن حسن إدارة المؤسسة والرقابة عليها، بما يسمح تقليل التعارض بين أصحاب المصالح وتعظيم قيمة المؤسسة.

2. المحددات الداخلية:

تشتمل على القواعد والأساليب التي تطبق داخل المؤسسات والتي تتضمن وضع هياكل إدارية سليمة توضح كيفية اتخاذ القرارات داخل المؤسسات وتوزيع مناسب للسلطات والواجبات بين الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم الحوكمة مثل مجلس الإدارة، الإدارة، والمساهمين، وأصحاب المصالح، وذلك بالشكل الذي لا يؤدي إلى وجود تعارض في المصالح بين هؤلاء الأطراف، بل يؤدي إلى تحقيق مصالح المستثمرين في المدى الطويل، مما يسمح بزيادة الثقة في الاقتصاد المحلي وتعميق دور سوق المال وزيادة قدرته على تعبئة المدخرات ورفع معدلات الاستثمار، كما تشجع الحوكمة على نمو القطاع الخاص ودعم قدرته التنافسية وتوفير مصادر التمويل.

المطلب الثاني: التجارب الرائدة في حوكمة المؤسسات.

هناك العديد من التجارب الرائدة في تطبيق الحوكمة على المستوى الدولي، ويمكن الإشارة إلى البعض منها:

أولا. تجربة الولايات المتحدة الأمريكية:

عرفت سبعينات القرن العشرين في الولايات المتحدة الأمريكية أول إجراءات لوضع قواعد لمفهوم حوكمة المؤسسات في الولايات المتحدة، فقد أصدرت المائدة المستديرة للمؤسسات في يناير 1978 تقريرا بعنوان دور مجلس الإدارة في تكوين المؤسسات المساهمة الكبيرة، تم من خلاله تحديد الواجبات الرئيسية للمدير المتمثلة في[1]:

الإشراف على الإدارة، اختيار أعضاء مجلس الإدارة، مراجعة قواعد حوكمة المؤسسات في مختلف أنحاء العالم، متابعة الأداء المالي للمؤسسة، الإشراف على المسؤولية الاجتماعية؛ ضمان الالتزام باللوائح القوانين.

كما يلاحظّ أن صندوق المعاشات العامة والذي يعتبر أكبر صندوق في الولايات المتحدة الأمريكية قام بتعريف حوكمة المؤسسات وإلقاء الضوء على أهميتها ودورها في حماية حقوق المساهمين، وقام بإصدار مجموعة من المبادئ الجوهرية والخطوط الإرشادية لحوكمة المؤسسات، ركزت هذه المبادئ على توضيح تشكيلة أعضاء مجلس الإدارة، وكيفية تعيين العضو القائد، وتحديد مكونات المكافئات، وكيفية تقييم أعضاء مجلس الإدارة، في حين تضمنت الخطوط الإرشادية ضرورة اتفاق أعضاء مجلس الإدارة والمساهمين على تعريف موحد للاستقلال، بالإضافة إلى التنسيق بين الإدارة التنفيذية ورئيس مجلس الإدارة من خلال خطة العمل للمجلس والتي تسمح له بالرقابة على المسؤولين التنفيذين، ورغم كل ما قدمه هذا الصندوق من مبادئ ومعايير إلا أن العديد من المراقبين يعتقدون أن الصندوق قد أخفق في الريادة ليتم إسقاطه فيما بعد، لتأتي بعدها مجموعة من التقارير من بينها[2]:

---

[1] جيهان عبد المعز الجمّال، **المراجعة وحوكمة الشركات**، مرجع سبق ذكره، ص 513.

[2] حمادي نبيل، عمر علي عبد الصمد، **النماذج الدولية لحوكمة المؤسسات دراسة مقارنة ل و م أ وفرنسا**، الملتقى العلمي الدولي حول أليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، يومي 25-26- نوفمبر 2013، الجزائر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، 833-834.

1.تقرير Treadway Cmission:

وهيي اللجنة الوطنية الخاصة بالانحرافات في إعداد القوائم المالية التابعة ل SEC، وتمثل كل من معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي وجمعية المحاسبين الأمريكية، ومعهد المديرين الماليين الأمريكي، ومعهد المدققين الداخليين الأمريكي، ومعهد المحاسبين الإداريين الأمريكي، تم تشكيلها سنة 1985، لتقوم بدراسة التقارير المالية المزورة في المؤسسات الأمريكية، قامت بتقدم هذا التقرير سنة1987 وتضمن مجموعة من التوصيات الخاصة بتطبيق قواعد حوكمة المؤسسات وما يرتبط بها من منع حدوث الغش والتلاعب في إعداد القوائم المالية من خلال الاهتمام بمفهوم نظام الرقابة الداخلية، إدارة المخاطر، وتدعيم مهنة التدقيق الخارجي.

2.تقرير Blue Ribbon Report:

تم إصدار هذا التقرير من طرف بورصة نيويورك والجمعية الوطنية لتجار الأوراق المالية عام 1999، اهتم هذا التقرير بفعالية الدور الذي يمكن أن تقوم به لجان التدقيق بالمؤسسات بشأن الالتزام بمبادئ الحوكمة، حيث تضمن هذا التقرير توصيات متعلقة بالشروط التي يجب أن تتوفر في عضو لجنة التدقيق من استقلال وخبرة في المحاسبة والتدقيق ليتمكن من أداء مهامه بموضوعية وحياد، كما قدم هذا التقرير مسؤوليات أعضاء لجنة التدقيق اتجاه القوائم المالية والتدقيق الخارجي والداخلي، وتوضيح طبيعة العلاقة بين لجنة التدقيق ومجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.

3. قانون Sarbanes Oxley Act:

تم إصدار هذا القانون في أعقاب الانهيارات المالية التي شهدتها العديد من المؤسسات في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 2002، فبعدما تبين أن السبب الرئيسي وراء هذه الانهيارات يعود أساسا إلى وجود خلل رئيسي في أخلاقيات ممارسات مهنتي المحاسبة والتدقيق، جاء هذا القانون ليركز أساسا على وضع الحلول لوقف هذا الفساد من خلال التركيز على دور الحوكمة، بتفعيل الدور الذي يلعبه الأعضاء غير التنفيذيين في مجالس إدارة المؤسسات، والتركيز على ضرورة أن يكون غالبية أعضاء مجلس الإدارة من هؤلاء الأعضاء غير التنفيذيين، مع وصف وتحديد الشروط التي يجب أن تتوافر لديهم وتحديد واضح لمسؤولياتهم داخل مجلس الإدارة أو داخل اللجان التابعة له.

ثانيا. تجربة المملكة المتحدة:

شكّل إخفاء المعلومات الجوهرية في القوائم المالية المقدمة للمستثمرين والمساهمين أهم الأسباب التي دفعت بالمملكة المتحدة إلى تطوير حوكمة المؤسسات، حيث تطور هذا المفهوم وتكيف حتي أصبح جزءا من ثقافة المفهوم السائد داخل المؤسسات سواء كانت مدرجة بالبورصة المالية أو غير المدرجة، فقد حاولت كل من بورصة الأوراق المالية بلندن ومجلس التقارير المالية (FRC) وجهات محاسبية أخرى البدء بدراسة كيفية إعادة الثقة في التقارير المالية التي تصدرها المؤسسات، توّج بإصدار تقرير كادبيري، والذي اعتبر حتي الأن من أهم التقارير التي تناولت الحوكمة[1]، وفيما يلي شرح لأهم تقارير الحوكمة التي ظهرت في المملكة المتحدة.

1. تقرير (Cadbury) كاد بيري 1991:

يعتبر من أهم التقارير التي تناولت مفهوم حوكمة المؤسسات في المملكة المتحدة والعالم، يتضمن 19 بند وهي عبارة عن توجيهات الممارسات السليمة للحوكمة، وقد لاقى هذا التقرير عند إصداره العديد الاعتراضات من قبل المؤسسات بحجة أنه يمثل إعاقة لعمليات المؤسسات إلا أنه وجد من ينادي بضرورة تطبيقه من أجل الصالح العام وزيادة ثقة المستثمرين والمساهمين في القوائم المالية التي تصدرها المؤسسات، وبالرغم من أن التوصيات التي تبناها هذا التقرير غير ملزمة للمؤسسات المسجلة اسمها في بورصة الأوراق المالية بلندن، إلا أن البورصة ترغم المؤسسات على أن تبين في تقريرها السنوي مدى التزامها بتلك التوصيات[2]، وقد شمل هذا التقرير ما يلي[3]:

أ- تقسيم المسؤوليات في رأس مال المؤسسة: يجب أن يتم بوضوح وتكون مقبولة من الجميع، لذلك يوصي بأن تكون سلطة اتخاذ القرارات موزعة بين رئيس مجلس الإدارة والرئيس المدير التنفيذي، وذلك حتي لا يسيطر

[1] حكيمة بوسلمة، نجوى عبد الصمد، **تجارب الدول في إرساء مبادئ الحوكمة للحد من الفساد المالي والإداري: قراءة تحليلية**، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، 2018، المجلد05، العدد01، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، ص92

[2] محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والاداري**، 2006، مرجع سبق ذكره، ص 78.

[3] علي عمر عبد الصمد، **نحو إطار متكامل لحوكمة المؤسسات في الجزائر على ضوء التجارب الدولية – دراسة نظرية تطبيقية**- مرجع سبق ذكره، ص 47.

شخص واحد على وظيفة إصدار القرارات، وإذا تم تجميعها في شخص فيفضل تعيين عدد أكبر من الإداريين المستقلين؛

ب- مجلس الإدارة يجب أن يضم من جهة مديرين تنفيذيين وغير التنفيذيين تمثل بصفة مستقلة مصالح المساهمين.

2. تقرير Rutteman 1993:

جاء هذا التقرير في أكتوبر 1993 والذي أوصى بأنه يجب على المؤسسات المقيدة في البورصة أن يكون ضمن تقاريرها تقرير عن نظم الرقابة الداخلية التي تقوم بها المؤسسة للمحافظة على أصولها، ولكنه اقتصر على الرقابة المالية الداخلية[1].

3. تقرير لجنة Grrenbury وتقرير Hampel 1995:

جاء تقرير Grrenbury في سنة 1995 واهتم بموضوع المكافآت والمزايا التي يحصل عليها أعضاء مجلس الإدارة، وقد أوصى هذا التقرير بضرورة إنشاء لجنة المكافآت التي تتكون من ثلاثة أعضاء على الأقل من أعضاء مجلس الإدارة غير التنفيذيين وتكون من ضمن مسؤوليتها مراجعة وتقييم اللوائح والأسس التي يتم على أساسها تحديد المكافآت بحيث تتناسب مع الأداء الخاص بهم[2]، وفي نفس السنة تم تأسيس لجنة هامبيل من قبل مجلس التقارير المالية وجهات أخرى (بورصة لندن، إتحاد الصناعة البريطاني، معهد المديرين) وكانت مهمتها تقييم مدى تنفيذ توصيات كل من تقرير Grrenbury وCadbury وفي عام 1998 أصدرت تقريرها النهائي والذي ركز على دور الرقابة الداخلية في حوكمة المؤسسات وقد أوصى التقرير بمسؤولية مجلس الإدارة عن نظام الرقابة الداخلية وخاصة المالية، وضرورة قيام المجلس بإجراء تقييم دوري للنظام وتحديد مدى ملائمته لعمليات المؤسسة[3].

---

[1] سعود وسيلة، **حوكمة المؤسسات كأداة لرفع أداء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير تخصص استراتيجية المنظمات، الجزائر، جامعة محمد بوضياف المسيلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2016، ص 42.

[2] نفس المرجع السابق، ص 42.

[3] حكيمة بوسلمة، نجوى عبد الصمد، **تجارب الدول في إرساء مبادئ الحوكمة للحد من الفساد المالي والإداري: قراءة تحليلية**، مرجع سبق ذكره، ص 92.

4. الكود الموحد لحوكمة المؤسسات في المملكة المتحدة:

تم تجميع التوصيات المقدمة في تقرير كادبيري والمراجعات اللاحقة لحوكمة المؤسسات فيما يعرف بالكودة الموحد سنة 1998 وقد أصبح هذا الكود جزءا من متطلبات القيد في بورصة الأوراق المالية بلندن، لكن لايزال هناك فجوة لأن هذا الإرشاد كان خليطا من الأدلة السابقة[1]، ما جعله ينقّح في العديد من المرات، ففي يوليو 2003 قام مجلس إعداد التقارير المالية بتعديل هذا الكود في أعقاب الأزمات المالية، ويحتوي الكود الموحد على مجموعة من المبادئ والاشتراطات اللازمة التي توضح طريقة تعيين أعضاء مجلس الإدارة واستقلالية أعضائه وكيفية تقييم عملهم، بالإضافة إلى توضيح كيفية تحديد مستوى المكافئات التي يحصلون عليها، وفيما يتعلق بالمحاسبة والتدقيق يحتوي الكود الموحد على مجموعة من المبادئ المتعلقة بإعداد التقارير المالية للمؤسسة والمحافظة على وجود نظام فعال للرقابة الداخلية والتأكيد على ضرورة إنشاء لجنة التدقيق وتوضيح الدور والمهام التي يجب أن تقوم بها، كما يوضح الكود الموحد طبيعة العلاقة بين حملة الأسهم وبين المؤسسة وقيامهم بمباشرة حقوقهم[2].

5. تقرير لجنة Turnbull1999:

صدر عن معهد المحاسبين القانونيين تقرير قصير سنة 1999 حول حوكمة المؤسسات بدعم من بورصة لندن للأوراق المالية مركّزا على تقارير الرقابة الداخلية من الكود الموحد، وخلصّ هذا التوجه إلى ما يلي[3]:

- يجب أن يعكس ممارسة الأعمال بطريقة صحيحة وأن الرقابة الداخلية تُجسد الأعمال التي تتيح للمؤسسة تحقيق أهدافها؛
- يتم الاستمرار في تطوير الأعمال مع التواصل بتغييرات البيئة؛
- تمكين كل مؤسسة من إجراء التطبيقات التي تلائم ظروفها الخاصة؛
- مسؤولية مجلس الإدارة فيما يتعلق بتطبيق إرشادات الكودة الموحد وكذا الرقابة الداخلية والتقرير عنها إلى المساهمين.

[1] طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات المفاهيم– المبادئ– التجارب– تطبيقات الحوكمة في المصارف**، مرجع سبق ذكره، ص 18.

[2] محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري**، مرجع سبق ذكره، ص 58.

[3] طارق عبد العال، حماد، نفس المرجع السابق، ص 18-19.

بالإضافة إلى ما سبق فإن الجهود المبذولة في المملكة المتحدة أدت إلى إصدار قانون الحوكمة من قبل مجلس التقارير المالية بهدف مساعدة المؤسسات على وضع أسس لمراقبة ومساءلة مجلس الإدارة ودور لجان التدقيق، والرقابة الداخلية وإدارة المخاطر، مما يؤدي إلى تحسين إدارة المؤسسة، ويتم مراجعة هذا القانون كل سنتين للتأكد من تماشيه مع التغيرات التي تطرأ في بيئة الأعمال بالمملكة المتحدة، ويعتبر تطبيق متطلبات هذا القانون أمر الزامي على كل المؤسسات المدرجة في بورصة لندن للأوراق المالية[1].

ثالثا. الحوكمة في مصر:

بدأ الاهتمام بالحوكمة في مصر منذ عام 2001 حيث قامت الجمعية المصرية للإدارة والمالية بالتعاون مع المركز المصري للدراسات الاقتصادية وبرعاية البنك الدولي ووزارة التجارة الخارجية بتنظيم مؤتمر بعنوان " **مستقبل الاقتصاد المصري في ظل حوكمة الشركات**" ومن بين أهم ما أوصى به هذا المؤتمر ما يلي[2]:

- تأسيس معهد إقليمي للمديرين في مصر بهدف التدريب على نشر الوعي حول مبادئ حوكمة المؤسسات؛
- وضع هيكل تنظيمي لمعهد أو مركز للحوكمة في مصر على أن تنظم المؤسسات المسجلة في بورصتي القاهرة والاسكندرية لهذا الإطار الجديد.

كما قامت وزارة الاقتصاد والتجارة الخارجية في سنة2001 رفقة هيئات أخرى بتقييم مدى التزام مصر بقواعد الحوكمة، فبعدما لاحظت الوزارة أن برنامج الإصلاح الاقتصادي الذي بدأته مصر منذ أوائل التسعينيات لا يكتمل إلا بوضع إطار تنظيمي ورقابي يحكم عمل القطاع الخاص في ظل السوق الحر، وبالفعل تم دراسة وتقييم مدى التزام مصر بالقواعد والمعايير الدولية لحوكمة المؤسسات من طرف البنك الدولي وبالتعاون مع وزارة التجارة الخارجية وهيئة سوق المال وبورصة الأوراق المالية بالإضافة إلى عدد من المراكز

---

[1] حكيمة بوسلمة، نجوى عبد الصمد، **تجارب الدول في إرساء مبادئ الحوكمة للحد من الفساد المالي والإداري: قراءة تحليلية**، مرجع سبق ذكره، ص 93.

[2] محمد جميل حبوش، **مدى التزام الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بقواعد حوكمة الشركات، دراسة تحليلية لأراء المراجعين الداخليين المراجعين الخارجيين ومدراء الشركات المساهمة العامة**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، فلسطين، الجامعة الاسلامية، غزة، كلية التجارة، 2007، ص 65.

البحثية ومؤسسات المحاسبة والتدقيق والمهتمين، فكان أول تقرير لتقييم حوكمة المؤسسات في مصر ومن بين نتائج هذا التقييم ما يلي[1]:

- القواعد المنظمة لحوكمة المؤسسات المطبقة في مصر تتماشي مع المبادئ الدولية في سياق 39 مبدأ من إجمالي 48 مبدأ أي ما نسبته 81% حيث تنص القوانين الحاكمة لمؤسسات ولصناعة الأوراق المالية على ذات المبادئ كما أن تطبيقاتها تتم بصورة كاملة مع المعايير الدالة على حسن الأداء، فالنسبة للممارسات الايجابية في مصر نجد أن القانون يكفل الحقوق الأساسية لحملة الأسهم كالمشاركة في توزيع الأرباح والتصويت في الجمعيات العمومية والاطلاع على المعلومات الخاصة بالمؤسسة وغيرها، ويحمي القانون المصري كذلك حقوق أصحاب المصالح من حملة السندات والمقرضين والعمال، كما أن معايير المحاسبة والتدقيق المصرية تتسق مع المعايير الدولية.
- بينما لا يتم تطبيق بعض المبادئ الواردة في القوانين الحاكمة الحالية في السوق المصرية بشكل عملي، وهذا راجع إلى عدم وعي المساهمين وإدارات المؤسسات بتلك المعايير ومن ثم لا تتماشي هذه المبادئ عمليا مع المبادئ الدولية في سياق 07 مبادئ من إجمالي 48 مبدأ وهناك مبدآن إثنان لا تطبق نهائيا، وبالنسبة للممارسات السلبية لحوكمة المؤسسات فقد أشار التقرير إلى أن البنود التي تحتاج إلى تدعيم هي ما يرتبط بالإفصاح عما يتعلق بالملكية والإدارة ومنها الإفصاح عن هياكل الملكية الصريحة والمستترة أو المتداخلة، مكافآت مجلس الإدارة والإفصاح عن المعلومات المالية وغير المالية، كذلك تدعيم ممارسات المحاسبة والتدقيق السليمة، وتطوير ممارسات مجالس الإدارة وتدعيم وتشجيع ممارسات حملة الأسهم لحقوقهم المكفولة.

ومبين نتائج تطبيق الحوكمة في مصر نجد أن الاقتصاد المصري قد استفاد منها حيث انعكس ذلك على تغير أسعار الصرف وأسعار الفائدة، كما ساهم في الحد من تأثير الأزمة المالية العالمية على البنوك المصرية[2]، وقد شهدت الفترة الأخيرة تطورا ملحوظا في مجال إرساء قواعد حوكمة المؤسسات في مصر وتطويرها، ويمكن الإشارة إلى بعض الإجراءات التي دفعت إلى تحسن تطبيق قواعد الحوكمة ومنها إصدار قواعد القيد والإفصاح الجديدة، والتي استحدثت معايير جديدة للقيد تشمل الربحية وعدد المساهمين وحد أدنى لرأس المال تتفق مع

[1] نظير رياض محمد الشحات، **إدارة محافظ الأوراق المالية في ظل حوكمة الشركات**،2007، مرجع سبق ذكره، ص 316-318.

[2] أحمد علي خضر، **حوكمة الشركات**، مرجع سبق ذكره، ص 04.

المعايير الدولية،كما طورت قواعد الإفصاح وألزمت المؤسسات بتكوين لجان للتدقيق، وتعيين مسؤول عن العلاقات مع المستثمرين، وإنشاء صندوق ضمان التسويات، والسماح للمالك المسجل بالتصويت نيابة عن لمالك المستفيد وطبقا لتعليماته، والسماح بإدخال نظام التصويت بالبريد العادي والإلكتروني[1].

وبالفعل تم إنشاء مركز المديرين المصري في سنة 2003 بقرار من وزير الاستثمار ليقوم بإصدار الأدلة الإسترشادية لتطبيقات الحوكمة طبقا لأفضل الممارسات الدولية بما يتماشى مع كافة القوانين المنظمة لعمل المؤسسات داخل جمهورية مصر، والذي أصبح تابع للهيئة العامة للرقابة المالية منذ سنة 2011.

أصدر هذا المركز في سنة 2005 أول دليل لحوكمة المؤسسات ركز على المؤسسات المقيدة في البورصة لمساعدتها على الالتزام بمتطلبات الحوكمة والإفصاح، لتحقيق مصالح جميع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة[2]، وفي عام 2006 أصدر المركز دليل حوكمة مؤسسات القطاع العام لتعزيز دور الدولة كمالك لهذا القطاع ودعم نظم رقابته وضمان الكفاءة التشغيلية، ليقوم المركز بعدها في سنة 2011 بتحديث دليل حوكمة المؤسسات المقيدة بالبورصة بما يتماشى ومعدلات تطبيق الحوكمة في ذلك الوقت حرصا على مواكبة أفضل ممارسات الحوكمة على المستويين الدولي والاقليمي فيما يخص دور مجالس الإدارة، كما أوصى بتفعيل نظم الرقابة المختلفة بالمؤسسات وتطرق لدور المؤسسات في مجال المسئولية الاجتماعية وحماية البيئة، ليأتي بعدها تعديل سنة 2016 من خلال دمج وتحديث جميع الأدلة السابقة في دليل واحد تحت عنوان **الدليل المصري لحوكمة الشركات** أهم ما جاء في هذا الدليل[3]:

- التأكيد دور وأهمية الدولة وحكوماتها ومؤسساتها في دعم فكر وتطبيقات الحوكمة؛
- إيضاح أهمية تطبيق الحوكمة والمزايا التي تعود على المؤسسات من تطبيقها؛
- التحديد بشكل واضح لنطاق تطبيق تلك القواعد ودرجة تماشيها مع طبيعة وحجم كل مؤسسة؛

[1] صلاح زين الدين، **دور مبادئ حوكمة الشركات في رفع كفاءة البورصة المصرية**، ورقة مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي الأول، حول موضوع: **حوكمة الشركات ودورها في الاصلاح الاقتصادي**، 15 –16أكتوبر 2008، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، العراق، ص03.

[2] سامح محمد رضا رياض أحمد، **دور حوكمة الشركات في تحسين التقارير المالية للحد من الأزمات المالية– دليل مصر**، المنظمة العربية للتنمية الإدارية جامعة الدول العربية، المجلة العربية للإدارة، القاهرة، 2013، ص 9.

[3] الهيئة العامة للرقابة المالية، **الدليل المصري لحوكمة الشركات**، الصادر عن مركز المديرين المصري بالهيئة العامة للرقابة المالية، الاصدار الثالث، بتاريخ 26 يوليو 2016.

- إيلاء أهمية بالغة لقاعدة الالتزام أو التفسير كقاعدة جوهرية تمهد لفرض القواعد بشكل الزامي؛
- التأكيد على دور الجمعية العامة للمساهمين في اختيار مجلس إدارة كفء لتحقيق أهداف المؤسسة؛
- التأكيد على الدور المهم لمجلس الإدارة في إدارة المؤسسة، ومسؤولياته الرئيسية في تطبيق الحوكمة؛

وقد تم الاعتماد في إعداد هذا الدليل على عدة مرجعيات أبرزها مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الصادرة في سنة 1999 وتعديلاتها الصادرة سنة 2004.

المطلب الثالث: الحوكمة في الجزائر.

وجدت الجزائر نفسها أمام تحديات داخلية تمثلت في ضعف مؤسساتها وتحديات خارجية تمثلت في ضرورة التكيف مع البيئة الخارجية والمستجدات الحديثة، لدعم تنافسية المؤسسات الوطنية والاستفادة من الأسواق المالية ورؤوس الأموال الدولية.

ومن هذا المنطلق ورغبة الجزائر في التكامل مع الاقتصاد الدولي فقد بذلت الحكومة الجزائرية جهودا معتبرة لإيجاد إطار مؤسسي لحوكمة المؤسسات من خلال تشجيع الخوصّصة وإعطاء الحرية للقطاع الخاص وتحفيزه على النمو، هذا بالإضافة إلى العمل على إصلاح مهنة المحاسبة والتدقيق، تجسد في إصدار القانون 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والذي تضمن النظام المحاسبي scf[1]، ودخل حيز النفيذ ابتداء من جانفي 2010، والذي جاء ليتوافق مع معايير المحاسبة الدولية ومعايير الابلاغ المالي IAS/IFRS كتكريس لسعي الجزائر إلى إيجاد مناخ يساعد على تعزيز الثقة وتحقيق التوافق الدولي في المعاملات الاقتصادية والمالية ودعم الشفافية وتحسين جودة المعلومات المالية وتطوير سياسة الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية بالشكل الذي يساهم في ترشيد القرارات لمستخدميها، وكذا التقليل من التعارض في المصالح بين كل من الأطراف ذات العلاقة.

كما قامت بإصدار القانون 01/10 المؤرخ في 2010/07/11 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، بهدف تنظيم مهنة التدقيق المحاسبي في الجزائر[2]، وتلتها إصدار مجموعة من المعايير

[1] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74 الصادر في 15 ذو القعدة 1428 الموافق ل25 نوفمبر 2007.

[2] الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 42 لصادرة بتاريخ 11 جويلية 2010، المتضمنة للقانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

الجزائرية للتدقيق المستمدة من المعايير الدولية، التي جاءت لتحقيق التوافق الدولي في ممارسات التدقيق وإعطاء مصداقية للمعلومات المالية كونها تخضع لنفس المعايير الدولية، ونفس إجراءات التدقيق الدولية.

أما مصطلح الحوكمة بمفهومه الحالي فلم يكن معرفا في الجزائر إلا بعد صدور ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، فقد تبلورت فكرة إعداد ميثاق جزائري للحكم الراشد للمؤسسة في سنة 2007، لتشكيل مرجع لجميع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة يسمح بفهم المبادئ الأساسية للحكم الراشد قصد الشروع في تطبيق مبادئ الحوكمة على أرض الواقع، في خلال الملتقي الدولي الأول الذي نظم بالجزائر حول موضوع الحكم الراشد للمؤسسات[1]، وقد تبنت هذه الفكرة الوزارة الوصية لقطاع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بالتعاون مع ملتقى رؤساء المؤسسات ليتم إصدار هذا الميثاق في مارس 2009، وقد وجه بصفة خاصة إلى نوعين من المؤسسات هما: المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الخاصة، والمؤسسات المساهمة في البورصة أو التي تتهيأ لذلك.

عرّف هذا الميثاق الحكم الراشد للمؤسسة على أنه فلسفة تسييريه ومجموعة من التدابير العملية الكفيلة في أن واحد لضمان استدامة وتنافسية المؤسسة من خلال تعريف حقوق ووجبات الأطراف الفاعلة في المؤسسة، تقاسم الصلاحيات والمسؤوليات المترتبة عن ذلك، وبصفة عامة فإن فحوى تدابير الحكم الراشد مدونة ضمن ميثاق يشكل مرجع لجميع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة[2].

كما حدد حقوق وواجبات الأطراف الفاعلة في المؤسسة، وتم تقسيم هذه الأطراف إلى مجموعتين:

- **الأطراف الفاعليين الداخليين:** وتشمل المساهمين والإداريين والمسيرين، ويعملون في إطار الهيئات المكرسة قانونا لهم من خلال الجمعية العامة بالنسبة للمساهمين ويقع على عاتقها واجب اعتماد مبادئ التنظيم والتسيير التي تسمح بضمان الحقوق الامتيازات الخاصة بالمساهمين، ومجلس الإدارة بالنسبة للإداريين الذين تعينهم الجمعية العامة للمساهمين ومن صلاحياته قيادة الاستراتيجية الخاصة بالمؤسسة ومراقبة تنفيذها،

[1] ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، إصدار 2009، الجزائر، وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية، ص 13.

[2] نفس المرجع، ص 16.

والمديريات التنفيذية التي يختارها مجلس الإدارة بالنسبة للمسيرين، والتي تقوم باقتراح الاستراتيجيات وعرضها على مجلس الإدارة قبل تنفيذها[1].

- **الأطراف الفاعلين الخارجيين**: والتي تشتمل على جميع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، السلطات العمومية، الموردين، الزبائن، المنافسين، البنوك والمؤسسات المالية، المستخدمين، والتي يتوجب على المؤسسة تحسين صورتها اتجاههم[2]، كما تضمن هذا الميثاق المعايير الأساسية للحكم الراشد للمؤسسة وتمثلت في[3]:
- **الإنصاف**: في توزيع الحقوق والواجبات بين الأطراف الفاعلة، وكذا الامتيازات والالتزامات المرتبطة بها؛
- **الشفافية**: الحقوق والواجبات وكذا الصلاحيات والمسؤوليات الناجمة يجب أن تكون واضحة وصريحة للجميع؛
- **المسؤولية**: يجب تحديد مسؤوليات جميع الأفراد وفق أهداف دقيقة وليست متقاسمة؛
- **المحاسبة**: كل طرف فاعل مسؤول أمام الأخر فيما يمارس من خلاله المسؤوليات المنوطة له.

هذه المبادئ الأربعة تشكل مقاييس تدعم بعضها البعض، بحيث تطبق معا وبترابط، وليست اختيارية بالإضافة إلى أنه لا يمكن عزلها عن بعضها البعض، ما يجعل الحكم الراشد خيار لاستمرار المؤسسة وتنافسيتها.

وكتقييم لهذا الميثاق وتحديد نقاط القوة والضعف فيه قام (عبد الصمد، 2013) بإجراء دراسة مقارنة بينه وبين ودليل قواعد ومعايير حوكمة الشركات بمصر، مع مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، توصل إلى أن العديد من متطلبات مبادئ الحوكمة في ميثاق الحكم الراشد مدرجة بشكل سطحي رغم أهمتها كعدم تضمينه وصفا وافيا لمواصفات ومؤهلات عضو مجلس الإدارة، حيث اكتفى بالإشارة إلى أعضاء ذوي خبرة ومهارات، وعدم وجود شرح دقيق ومفصل للجان مجلس الإدارة وقد أوصى من خلال هذه الدراسة بما يلي[4]:

- ضرورة إعادة صياغة ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة الجزائرية من حيث الاسم والمحتوى ليتوافق مع المبادئ الدولية وتحويله إلى مجموعة من الأدلة توجه مجموعة من المؤسسات باختلاف أنواعها؛

---

[1] ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، مرجع سبق ذكره، ص 30.

[2] نفس المرجع، ص44.

[3] نفس المرجع، ص 66.

[4] علي عمر عبد الصمد، **إطار حوكمة المؤسسات في الجزائر– دراسة مقارنة مع مصر**، مجلة الباحث،2013، العدد 12، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر، ص 43.

- العمل على زرع ثقافة الحوكمة بالبيئة الجزائرية من خلال إنشاء معهد لحوكمة المؤسسات الجزائرية؛
- العمل على استحداث وكلات ترتيب وتقييم المؤسسات من حيث جودة ممارسات الحوكمة وتشجيعها؛
- تشكيل جمعية لأعضاء مجالس إدارات المؤسسات لتقديم النصح، المعلومات، اقتراح مستويات أداء أعضائه؛ وإصدار قواعد إرشادية لعمل مجلس الإدارة واللجان المنبثقة منه مع تبيين طريقة تفاعله مع باقي الأطراف؛
- العمل على تعزيز الإفصاح والشفافية في التقارير المالية للمؤسسات الجزائرية وهذا عن طريق تعزيز النظام المالي المحاسبي بتحديثه حسب معايير المحاسبة الدولية وتفعيل دور مجلس المحاسبة وجمعية المحاسبين الوطنية، بالإضافة إلى الإفصاح عن سياسات الحوكمة المطبقة خصوصا في المؤسسات المدرجة في البورصة.

كما قدمت (صبايحي، 2013) مجموعة من الإجراءات التي يتوجب الأخذ بها في سبيل تحسين الحوكمة في المؤسسات الجزائرية قسمت إلى إجراءات قصيرة الأجل وإجراءات طويلة الأجل[1]:

- ✓ **إجراءات قصيرة الأجل:** تمثلت في إتباع المؤسسة سياسة مكتوبة خاصة بحوكمة المؤسسات يتم الإفصاح والإعلان عنها، ويجب أن توضح إنشاء مجلس الإدارة ودور أعضائه والكفاءات الخاصة بهم وإنشاء مجلس إدارة استشاري للمساعدة في عملية اتخاذ القرار.
- ✓ **إجراءات متوسطة الأجل:** تعمل سياسة الحوكمة على تكوين مجلس الإدارة الاستشاري خلال عام واحد، ويعقد هذا المجلس أربعة اجتماعات سنويا، وللمؤسسة جدول للاجتماعات والمستندات الأساسية للاجتماعات، وتقدم إلى أعضاء مجلس الإدارة الاستشاري قبل مواعيد الاجتماعات تنص على ما يلي:

- يجب تعيين عضو من مجلس الإدارة مستقل وغير موظف من خلال عامين، ويمكن أن يكون عضوا بمجلس الإدارة الاستشاري؛

-يجب أن تقوم المؤسسة بالإفصاح في تقريرها السنوي المقدم إلى المساهمين عن محتوى ومدى تنفيذ سياسة المؤسسة المكتوبة الخاصة بحوكمة المؤسسات والسياسة البيئية الاجتماعية للمؤسسة اتجاه المواطنين؛

- يجب أن تقوم المؤسسة بالإفصاح في تقريرها السنوي عن مدى التزامها بقواعد حوكمة المؤسسات.

[1]صبايحي نوال، **واقع الحوكمة في دول مختارة– مع التركيز على التجربة الجزائرية**، الملتقى الدولي حول موضوع دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، يومي19-20 نوفمبر 2013، الجزائر، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، ص 14-15.

المبحث الثالث: الأليات الرقابية الداخلية لحوكمة المؤسسات:

يمكن القول أن أليات الحوكمة تعتبر كثمرة للدراسات التي قام بها الباحثين بهدف منع الأزمات وعدم تكرارها، بالإضافة إلى تحسين أداء المؤسسات وضمان استمراريتها، وذلك من خلال مجموعة من الأليات من أبرزها الإفصاح والشفافية عن المعلومات المالية وغير المالية واعدادها وفقا للمعايير المحاسبة ذات الصلة بالإضافة إلى التدقيق الداخلي خاصة ما تعلق باستقلاليته والإشراف عليه من طرف مجلس الإدارة، حيث ترتبط فعالية الحوكمة بمدى فعالية هذه الأليات الرقابية.

سنقوم من خلال هذا المبحث بالتعرف على الأليات الرقابية الداخلية لحوكمة المؤسسات والمتمثلة أساسا في مجلس الإدارة، الإفصاح والشفافية، التدقيق الداخلي.

سيتم معالجة هذا المبحث وفق ثلاثة مطالب كما يلي:

المطلب الأول: مجلس الإدارة كألية رقابية داخلية للحوكمة؛

المطلب الثاني: التدقيق الداخلي كألية رقابية داخلية للحوكمة؛

المطلب الثالث: الإفصاح والشفافية كألية رقابية لداخلية للحوكمة.

المطلب الأول: مجلس الإدارة كآلية رقابية داخلية للحوكمة.

يلعب مجلس الإدارة دورا محوريا في حوكمة المؤسسات فهو المسؤول عن الإشراف على العمليات بتقديم القيادة والتوجيه الاستراتيجي ومراقبة الإدارة، ويعتبر من بين الآليات الداخلية المهمة في نظام الحوكمة من خلال القيادة والرقابة فهو يمثل أعلى آلية الحكم في المؤسسة، كما يضمن للمساهمين أن الإدارات التنفيذية تعمل بما يحقق مصالحهم[1]، خاصة في ظل انفصال الملكية عن التسيير، حيث يتيح إطار حوكمة المؤسسات الخطوط الإرشادية الاستراتيجية لتوجيه المؤسسات، ويكفل المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة وأن تضمن مساءلة مجلس الإدارة من قبل المؤسسة والمساهمين، ويجب على أعضاء مجلس الإدارة العمل لتحقيق مصالح المؤسسة والمساهمين مع تحقيق المعاملة المتكافئة لهم جميعا، والأخذ بعين الاعتبار اهتمامات كافة أصحاب المصالح.

ويمكن القول بأن الحديث عن مجلس الإدارة قد بدأه Fama1980 وهو مجلس ينتخب من طرف المساهمين (الملاك) في خلال الجمعية العامة التي تعقد سنويا ويمثلهم، يتكون من إداريين داخليين وخارجيين عن المؤسسة يهدف إلى ضبط سلوك المسيرين حتي تصب في صالح الملاك (المساهمين)، فيقوم هذا المجلس باختيار المديرين التنفيذيين الذين توكل لم سلطة الإدارة اليومية للمؤسسة ومسائلتهم نيابة عن المساهمين، كما يقوم بوضع الاستراتيجية العامة للمؤسسة والرقابة وتقييم الأداء[2].

أولا. مهام مجلس الإدارة:

تشتمل مهام مجلس الإدارة على[3]:

- وضع أو على الأقل الموافقة على أهداف المؤسسة واستراتيجياتها؛
- التواصل مع أصحاب المصالح الخارجيين؛
- تحديد المسؤوليات ومساءلة الإدارة؛

[1]Shamsul Nahar Abdullah, **corporate governance mechanisms and th performance of malaysian listed firms,** Corporate Ownership & Control, Fall 2016, Volume 14, Issue 1, p 384.

[2] محمد الشريف بن زواي، **حوكمة الشركات والهندسة المالية**، الطبعة الأولى، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، 2016، ص 90.

[3] مركز المشروعات الدولية الخاصة، **تشجيع حوكمة الشركات في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا: تجارب وحلول**، المنتدى العالمي لحوكمة الشركات، فبراير 2011، ص 58.

- تحديد المكافأة والحوافز للتنفيذين؛
- وضع مؤشرات أداء رئيسية ومراقبة أداء الرئيس التنفيذي؛
- تحديد أهداف واضحة لإشراف ومراقبة تقدم المؤسسة؛
- النظر في خطط التوسع والمشروعات الكبرى للمؤسسة؛
- النظر في كافة السياسات المحاسبية والبيانات المالية؛
- النظر في المعاملات المالية الكبرى (زيادة رأس المال، والاقتراض وغيرها)؛
- وضع المبادئ التوجيهية بشأن الاتصالات الخارجية؛
- ضمان إنجاز المؤسسة التزاماتها المالية بشكل يتسم بالفاعلية والشفافية؛

كما أوصت لجنة كادبوري ببريطانيا باضطلاع مجلس الإدارة بالوظائف التالية[1]: مراجعة استراتيجية المؤسسة، التزام الكفاءات والخبرات المتاحة للمؤسسة، تقييم أداء المؤسسة، وضع معايير سلوك المؤسسة.

وفي نفس السياق أشار (Mayanja, der Poll,2011) إلى أن مجلس الإدارة يجب أن يكون قادرا على الوفاء بمسؤولياته الخمس المتمثلة في[2]:

- اعتماد وتحديد استراتيجية المؤسسة؛
- الموافقة على القرارات المالية الرئيسية؛
- اختيار المدراء التنفيذيين وتقييم أدائهم وضمان التعاقب على هذه المناصب؛
- تقديم المشورة والدعم للمدراء التنفيذيين؛
- ضمان الامتثال لخدمة أصحاب المصالح.

ثانيا. الخصائص الواجب توافرها في أعضاء مجلس الإدارة:

إن قيام مجلس الإدارة بمهامه بكفاء عالية مرهون بمدى توافره على مجموعة من الخصائص المتمثلة في:

[1] ماريك هيسيل، ترجمة سمير كريم، **بحثا عن عضو جيد لمجلس الإدارة: دليل لإرساء أسس حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين**، الطبعة الثالثة، واشنطن، مركز المشروعات الدولية الخاصة، غرفة التجارة الأمريكية،2003، ص86.

[2]Mayanja MK, Van der Poll HM, **Management accounting: An instrument forimplementing effective corporate governance**, African Journal of Business Management, 2011, Vol. 5 n30, p 12051.http://www.academicjournals.org/AJBM,

1.استقلالية مجلس الإدارة:

يعرف العضو المستقل في مجلس الإدارة بأنه العضو الذي ليس له أي علاقة بالمؤسسة ما عدا علاقته كعضو في مجلس الإدارة، ما يجعله مستقل في شخصيته وحكمه ولا يأثر عليه أي ظرف من الظروف، ونظرا لأهمية العضو المستقل في مجلس الإدارة ذكرت مبادئ حوكمة المؤسسات على أن لا يقل أعضاء مجلس الإدارة المستقلين عن عضوين أو ثلث أعضاء المجلس أيهما أكثر ومن ناحية أخرى أكدت تلك المبادئ على ضرورة أن يكون غالبية أعضاء المجلس من الأعضاء غير التنفيذيين، ومما ينافي الاستقلالية سبيل المثال منها[1]:

- أن يملك حصة سيطرة في المؤسسة أو في أي مؤسسة من مجموعتها؛
- أن يكون من كبار التنفيذيين من خلال العامين الماضيين في المؤسسة أو في أي مؤسسة من مجموعاتها؛
- أن تكون له صلة قرابة من الدرجة الأولى مع أي من أعضاء مجلس الإدارة أو مع كبار التنفيذين في المؤسسة أو في أي مؤسسة من مجموعاتها؛
- أن يكون عضو مجلس إدارة في أي مؤسسة ضمن مجموعة المؤسسة المرشح لعضوية مجلس إدارتها؛
- أن يكون موظفا خلال العامين الماضيين لدى أي من الأطراف المرتبطة بالمؤسسة أو بأي مؤسسة من مجموعاتها كالمحاسبين القانونيين وكبار الموردين، أو أن يكون مالكا لحصص سيطرة لدى أي من تلك الأطراف خلال العامين الماضيين.

ويتكون مجلس الإدارة من نوعين من الأعضاء أعضاء تنفيذين وأعضاء غير تنفيذيين.

1.1. العضو التنفيذي:

وهو العضو الذي يشغل منصب تنفيذي بالمؤسسة، مثل المدير التنفيذي للمؤسسة أو العضو المنتدب ورؤساء المصالح بالمؤسسة، وترجع أهمية وجود الأعضاء التنفيذيين بمجلس الإدارة لما لهم من دراية كاملة بالمؤسسة، مع مراعات أن نسبة تمثيل الأعضاء التنفيذيين بالمجلس يجب أن لا تتعدى الثلث.

2.1. العضو غير التنفيذي:

وهو العضو الذي لا يشغل منصب تنفيذي بالمؤسسة ولا يكون متفرغا لإدارة المؤسسة، أو لا يتقاضى راتبا شهريا أو سنويا منها، ويجب ملاحظة أن العضو غير التنفيذي عن طريق علاقاته بالمؤسسة يمكن أن يكون عضو مستقل أو غير مستقل.

[1] محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الادارة والمديرين التنفيذين**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص 37-38.

هذا ولضمان استقلالية أعضاء مجلس الإدارة فقد وفرت مبادئ حوكمة المؤسسات مجموعة من المحددات وتتمثل في:

- وجود عدد كاف من الأعضاء غير التنفيذيين في مجلس الإدارة؛
- الفصل بين وظيفة رئيس مجلس الإدارة ووظيفة المدير العام التنفيذي (العضو المنتدب)، ويعود سبب ذلك إلى أنه عندما يكون رئيس مجلس الإدارة هو نفسه العضو المنتدب فإن ذلك سوف يؤدي إلى تمركز السلطة وحتمية تعارض المصالح، وهو ما يترتب عليه خفض مستوى الرقابة؛
- اجتماع رئيس مجلس الإدارة مع الأعضاء غير التنفيذين بدون الأعضاء التنفيذين؛
- قيام المجلس بنفسه بتحديد طرق عمله وخاصة بالنسبة لكيفية اختيار أعضاء المجلس الجدد ولجان المجلس؛
- ضرورة وجود توازن بين أعضاء في عضوية مجلس الإدارة بين الأعضاء التنفيذيين والأعضاء غير التنفيذيين.

2.اللجان الدائمة في مجلس الإدارة:

يقوم مجلس الإدارة بتشكيل مجموعة من اللجان لمساعدته في أداء مهامه والحفاظ على مصالح جميع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة وتتكون هذه اللجان من[1]:

1.2.لجنة التدقيق :

وهي لجنة منبثقة من مجلس الإدارة تقتصر عضويتها على الأعضاء غير التنفيذيين أو غالبيتها من غير المديرين التنفيذيين ومسؤوليتها يجب أن تشمل على مراجعة المبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة داخل المؤسسة، وتقوم بالاجتماع بالمراجع الخارجي ومناقشته حول نتيجة عملية المراجعة وأيضا التأكيد على ملائمة نظم الرقابة المالية للمؤسسة[2].

وتقوم هذه اللجنة بالمهام التالية:

-مراقبة أداء وأعمال التدقيق الداخلي، وسلامة التقارير المالية ومدى مراعاتها للمعايير المحاسبية الدولية؛

- مساعدة مجلس الإدارة على اختيار المدقق الخارجي والإشراف على عملية إعداد البيانات المالية، والاجتماع مع المدقق الخارجي عند الحاجة؛

- العمل على متابعة وتقييم أنظمة الرقابة الداخلية والاهتمام بإدارة المخاطر؛

[1] مصطفى يوسف كافي، وأخرون، **الحوكمة المؤسسية**، مرجع سبق ذكره، ص 106-108.

[2] محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الادارة والمديرين التنفيذيين**، مرجع سبق ذكره، ص89.

2.2.لجنة الحوكمة:

تقوم هذه اللجنة بالعمل على مراقبة مدى التزام المؤسسة بتطبيق مبادئ الحوكمة مثل استقلالية أعضاء مجلس الإدارة، واستقلالية أعضاء اللجان الدائمة لمجلس الإدارة، كما تقوم بمجموعة من الأدوار تتمثل فيما يلي:

- تحديد اللجان المنبثقة عن أعضاء مجلس الإدارة وتحديد مسؤوليات أعضائها؛
- العمل على تطوير النشاطات التي يتم من خلالها أخذ مقترحات المساهمين بعين الاعتبار؛
- العمل على تزويد مجلس الإدارة بالمعلومات اللازمة في الوقت المناسب؛
- التأكد من استقلالية أعضاء مجلس الإدارة.

3.2.لجنة المكافآت والتعيينات:

تقوم هذه اللجنة بوضع السياسات الخاصة بالمكافآت والتعينات في المؤسسة، وتقييم أداء رئيس وأعضاء مجلس الإدارة، وكذلك الإدارة العليا، وتعمل أيضا على وضع المعايير الخاصة باختيار أعضاء مجلس الإدارة والإدارة العليا والعمل على إعداد الخطط والبرامج لتطوير مديري المستقبل، ويجب أن تتوافر في أعضاء هذه اللجنة الاستقلالية الكاملة، حيث لا تقل درجة أهمية الاستقلالية في هذه اللجنة عن اللجنتين السابقتين لضمان قيامها بالمهمات الموكلة إليه على أكمل وجه.

مما سبق يمكن القول بأن توافر هذه الخصائص المتمثلة في استقلالية المجلس واحتواءه على مجموعة من اللجان سوف يساعد مجلس الإدارة على القيام بالمسؤوليات المنوطة به والتي سوف نتطرق إليها في العنصر الموالي.

ثالثا. مسؤوليات مجلس الإدارة:

إن التحديد الدقيق لمسؤوليات مجلس الإدارة يعتبر من العوامل الهامة لضمان فعالية المجلس وتتضمن هذه المسؤوليات ما يلي[1]:

[1] ناصر عبد الحميد، **حوكمة الشركات في الأسواق المالية الناشئة**، مرجع سبق ذكره، ص 72-73.

- يتولى مجلس الإدارة إدارة المؤسسة بكامل الصلاحيات والسلطات اللازمة لذلك بما لا يتعارض مع اختصاصات الجمعية العمومية للمؤسسة، مع بقاء المسؤولية كاملة ولو شكل لجانا أو فوض أفرادا للقيام ببعض مهامه؛
- يجب تحديد مسؤوليات مجلس الإدارة بوضوح في النظام الأساسي للمؤسسة، وأن يؤدي مسؤولياته بحسن نية وجدية واهتمام، وأن تكون قراراته مبنية على معلومات واقعية ودقيقة؛
- يجب أن يحدد مجلس الإدارة الصلاحيات التي يفوضها للإدارة التنفيذية، وإجراءات اتخاذ القرارات، مع تحديد الصلاحيات التي لا تفوض من المجلس؛
- يمثل عضو مجلس الإدارة جميع مساهمي المؤسسة، وعليه القيام بما يحقق مصالح المؤسسة عموما، وليس مصالح مجموعة معينة له مصالح معها؛
- لا يجوز لمجلس الإدارة بيع أصول المؤسسة أو رهنها أو إبراء ذمة مديني المؤسسة من التزاماتهم.

كما أوصي (ناصر عبد الحميد، 2014) مجلس الإدارة بعشرة وصايا لتحقيق أهداف أي مؤسسة وفق إطار حوكمة المؤسسات وتتمثل فيما يلي[1]:

- التخطيط لإضافة أعضاء يتمتعون بالاستقلالية والخبرة، ما يسمح باستقلالية أكبر في اتخاذ القرارات؛
- الاستعانة بالجنة التدقيق الداخلي ولجنة الترشيحات والمكافئات في اتخاذ القرارات؛
- تحقيق الموازنة بين التخطيط الاستراتيجي والإشراف على إدارة المخاطر والموارد البشرية؛
- وضع الأليات التي تسمح للمجلس من تحديد الاختصاصات و السلطات التي يحتاج إليها؛
- البحث عن مرشحين لعضوية المجلس يتمتعون بالخبرة والنزاهة وقوة الاتصال؛
- أعضاء مجلس الإدارة يجب إعطاء العناية الكاملة والوقت الكافي لمهامهم؛
- زيادة فاعلية أداء مجلس الإدارة بزيادة عدد الاجتماعات والوقت المخصص لإعدادها؛
- التركيز على جودة ودقة المعلومات التي تقدم للمجلس سواء من الإدارة التنفيذية أو المستشارين الخارجيين؛
- التوازن بين مصالح أعضاء مجلس الإدارة وباقي المساهمين في المؤسسة؛
- الحكمة والتدرج المناسب في تطبيق هذه الوصايا العشرة حسب نضج المؤسسة.

[1] نفس المرجع السابق، ص 75.

المطلب الثاني: التدقيق الداخلي كألية رقابية داخلية للحوكمة.

في ظل تزايد حاجات المؤسسات الاقتصادية إلى المحافظة على الموارد الاقتصادية المتاحة والبحث عن الكفاءة والفعالية في التنفيذ لإرضاء المساهمين، خاصة بعد الأزمة الاقتصادية التي حدثت في سنة 1929 ففي تلك الفترة كانت هذه المؤسسات الأمريكية تستعمل خدمات المدققين الخارجيين في التصديق على حسابات القوائم المالية بالإضافة تقديم النصح في تقارير خاصة أو شفوية إلى الإدارة العليا والذي زاد من احتمال فقدان المدقق الخارجي لاستقلاليته جعل المدير العام يفكر في تعيين مدقق داخلي يركز على قضايا المجتمع المالي وتقييم المخاطر، فظهر التدقيق الداخلي لتلبية هذه الاحتياجات وتوفير بيانات دقيقة ودورية لإدارة المؤسسة عن مختلف الأنشطة التي تقوم بها لتقييمها وتصحيح الانحرافات الموجودة، لتحقيق أقصي كفاية إنتاجية ممكنة والالتزام بسياسة المؤسسة، فالتدقيق الداخلي يقوم بدور رقابي داخل المؤسسة من شأنه تحسين الحوكمة.

مما سبق يظهر أن وظيفة التدقيق الداخلي هي أداة مستقلة داخل المؤسسة تعمل على التحقق من تطابق السياسات والإجراءات مع الأهداف، وكذا التأكد من سلامة نظام الرقابة الداخلية، و العمل على تزويد الإدارة بالمعلومات التالية[1]:

- دقة نظام الرقابة الداخلية.
- الكفاءة التي يتم بها التنفيذ الفعلي للمهام داخل كل قسم من أقسام المؤسسة.
- كيفية وكفاءة الطريقة التي يعمل بها النظام المحاسبي كمؤشر يعكس صدق نتائج العمليات والمركز المالي.

أولا. تعريف التدقيق الداخلي:

عرف معهد المدققين الداخليين التدقيق الداخلي بأنه نشاط مستقل وموضوعي، يقدم تأكيدات وخدمات استشارية بهدف إضافة قيمة للمؤسسة وتحسين عملياتها، ويساعد هذا النشاط في تحقيق أهداف

[1] محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية، المفاهيم الأساسية وأليات التطبيق**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2002، ص30.

المؤسسة من خلال اتباع أسلوب منهجي منظم لتقييم وتحسين فاعلية عمليات الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة[1].

من خلال هذا التعريف نلاحظ أنه يركز على مجموعة من المصطلحات المهمة تتمثل فيما يلي:

- **نشاط مستقل**: القائم بالتدقيق الداخلي يجب أن يكون مستقل تابع مباشرة إلى أعلى سطلة في المؤسسة.
- **نشاط موضوعي**: من خلال تطبيق المعايير المنظمة لمهنة التدقيق والابتعاد عن التحيز.
- **تقديم تأكيدات**: تمكين المؤسسة التأكد من أن الأعمال تسير وفق ما هو مخطط له.
- **خدمات استشارية**: التدقيق الداخلي يعمل على تزويد الإدارة بالاستشارات والاقتراحات المناسبة.

ثانيا. أهداف التدقيق الداخلي:

يهدف التدقيق الداخلي إلى تحقيق مجموعة من العناصر والمتمثلة في[2]: إعادة النظر في النظام المحاسبي المطبق ونظام الرقابة الداخلية، اختبار المعلومات التشغيلية، فحص الجدوى الاقتصادية للعمليات وكفاءتها وفعاليتها، فحص الالتزام بالقوانين والأنظمة والتعليمات والسياسات الموضوعة من قبل الإدارة، ويمكن تقسيم هذه الأهداف إلى قسمين أهداف أساسية وأهداف ثانوية كما يلي[3]:

1. الأهداف الأساسية:

ضمان تحقيق أقصي كفاية إنتاجية ويتضمن هذا الهدف العناصر التالية:

- التأكد من اتباع السياسات والإجراءات الموضوعة ومدى الالتزام بها؛
- تقييم الخطط والسياسات والإجراءات الموضوعة؛
- المحافظة على أموال وموارد المؤسسة من الاختلاس وسوء الاستعمال؛
- التحقق من دقة البيانات المحاسبية؛
- الالتزام بتزويد الهيئات الإدارية المختلفة ببينات محاسبية دقيقة وصادقة؛

[1]Institute of internal auditors (IIA), **"definition of internal auditing"**, available on site of IIA:https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspxAccessed on october 03th, 2018.

[2] حامد نورالدين، عمارة مريم، **التدقيق الداخلي للتثبيتات في المؤسسات الإقتصادية**، الطبعة الأولى، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2016، ص 21.

[3] إيهاب نظمي، هاني العزب، **تدقيق الحسابات –الإطار النظري**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2012، ص 146.

- الالتزام بتزويد المستويات الإدارية بالتحليلات والدراسات والبيانات والتقارير المالية والاحصائية؛
- العمل على رفع الكفاءة الإنتاجية باقتراح التعديلات والتحسينات التي تراها ملائمة.

2.الأهداف الثانوية:

يقوم التدقيق الداخلي بتقديم خدمات شتى أهمها:

- تنفيذ برامج التدريب التي تنظمها الإدارة للأفراد والعاملين الجدد والقدامى؛
- بذل جهد العاملين على حسن أداء واجباتهم بدقة وعناية وبدون تأخير؛
- منع أو الحد من ارتكاب الأخطاء والغش والتلاعب؛
- القيام بدراسات وبحوث بناء على طلب الإدارة؛

ثالثا. أنواع التدقيق الداخلي:

يمكن تقسيم التدقيق الداخلي إلى أربعة أنواع[1]:

1.التدقيق المالي:

وهو عبارة عن فحص منظم للقوائم المالية والسجلات والعمليات المتعلقة بها لتحديد مدى تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والسياسات الإدارية وأية متطلبات أخرى، فالتدقيق المالي الداخلي يعني تتبع جميع القيود المحاسبية الخاصة بالأحداث الاقتصادية التي تحدث داخل المؤسسة وتدقيقها حسابيا ومستنديا لتأكد من سلامتها ومطابقتها للأنظمة والتعليمات المتبعة والقوانين والمبادئ المحاسبية.

2.التدقيق التشغيلي:

يعرف التدقيق التشغيلي بأنه الفحص والتقويم الشامل لعمليات المؤسسة لغرض إعلام الإدارة عما إذا كانت العمليات المختلفة قد نفذت طبقا للسياسات الموضوعة والمتعلقة مباشرة بأهداف الإدارة، كما يشمل إجراءات تقويم كفاءة استخدام المواد في المؤسسة، وتقديم التوصيات اللازمة لتحسين الكفاءة والربحية[1].

[1] حامد نور الدين، عمارة مريم، **التدقيق الداخلي للتثبيتات في المؤسسات الاقتصادية**، مرجع سبق ذكره، ص 35-40.

ويتناول التدقيق التشغيلي ثلاثة جوانب أساسية بالنسبة لأداء المؤسسة وهي الاقتصادية، والكفاءة والفعالية[2]:

الإقتصادية: الحصول على الموارد بالجودة والكمية المناسبة وبأقل تكلفة.

الكفاءة: التشغيل الكفء يتطلب تحقيق الّأهداف عند أقل تكلفة، معني تعظيم المخرجات أو تدنية المدخلات.

الفعالية: والتي تعني تحقيق البرنامج أو النشاط للأهداف الموضوعة أو تحقيق التأثير المطلوب منه.

كما يهدف التدقيق التشغيلي إلى[3]:

- التقرير عن مدى ملائمة أساليب الرقابة وفعاليتها في إنجاز أهداف الإدارة أو خطط التشغيل؛
- تجميع المعلومات الكمية لقياس الاقتصادية والكفاءة والفعالية في مجالات التشغيل المختلفة؛
- تقييم الأهداف والخطط الموضوعة من قبل الإدارة للتأكد من مدى معقوليتها ووضوحها؛
- إبداء الرأي فيما إذا كانت الإدارة قد استخدمت الموارد المتاحة (البشرية والمادية) بأفضل طريقة ممكنة؛
- مساعدة الإدارة في ترشيد قراراتها من خلال اكتشاف أوجه القصور والمشاكل والأخطاء، وتصحيحها؛
- تقييم أداء الأفراد داخل الأقسام المختلفة من خلال متابعة التنفيذ الفعلي للمهام المحددة؛
- الكشف عن الاختناقات والمعوقات في العمليات التشغيلية وتحليلها واظهار الأسباب التي أدت إليها مع اقتراح طرق التصحيحات المناسبة؛
- مساعدة الإدارة في تحديد الأنشطة غير المضيفة للقيمة والتي يمكن الاستغناء عنها لتخفيض التكاليف.

3. تدقيق الالتزام:

يهدف هذا النوع من التدقيق إلى التأكد من مدى التزام المؤسسة بالسياسات والقوانين والأنظمة الموضوعة، وغالبا ما يكون هذا النوع من التدقيق فجائيا، ويترتب على هذا النوع من التدقيق ما يلي:

- التأكد من تطبيق القوانين والأنظمة وغيرها من متطلبات الالتزام؛

---

[1] خلف عبد الله الوردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية**، الطبعة الأولى، الوراق للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2006، ص57.

[2] محمد سامي راضي، **المفهوم الحديث في المراجعة الداخلية**، دار التعليم الجامعى للطباعة والنشر، الاسكندرية، 2017، ص254.

[3] نفس المرجع السابق، ص 254-255.

– الكشف عن الأعمال الغير قانونية وسوء المعاملة، وتقييم أثرها على المؤسسة؛

4. أنواع أخرى للتدقيق الداخلي:

هناك أنواع أخرى للتدقيق الداخلي ظهرت كنتيجة لتطور البيئة الاقتصادية المحيطة بالمؤسسة وتتمثل في[1]: التدقيق الاجتماعي، تدقيق نظم المعلومات، التدقيق الاستراتيجي، تدقيق الأداء، تدقيق الجودة.

رابعا. فعالية التدقيق الداخلي:

بهدف أداء وظيفة التدقيق الخدمات المطلوبة منها بكفاءة والمساهمة في تحسين العمليات الداخلية وتحسين الرقابة قام معهد المدققين الداخليين بصياغة معايير للممارسة مهنة التدقيق الداخلي سنة 1978 وتم تعديلها في سنة 1993 في خمسة مجموعات، وفي سنة 2003 تم وضع تحديث جديد ضمن مجموعتين، ليقوم بعدها هذا المعهد بمراجعتها في الفترة الممتدة ما بين سنة 2008 إلى غاية مايو 2010 واصدار معايير جديدة يبدأ العمل بها اعتبارا من أول جانفي2011، وبعدها بسنة أكتوبر 2012 قام بإعادة صياغتها والتي تعتبر بمثابة المرجعية في أداء مهام التدقيق الداخلي لتحقيق ما هو منتظر منه وتضمنت ما يلي[2]:

1. الصفات الازم توافرها في قسم التدقيق الداخلي:

جاء في المجموعة الأولى من معايير التدقيق الداخلي معايير الصفات حيث تم تحديد الصفات الازم توافرها في وظيفة التدقيق الداخلي السليمة سواء قسم التدقيق أو الموظف القائم بعملية التدقيق.

1.1.تحديد الأهداف والصلاحيات والمسؤوليات بدقة:

أشار المعيار 1000 إلى أنه يجب على الإدارة تحديد أهداف وصلاحيات مسؤوليات نشاط التدقيق الداخلي تحديدا رسميا ضمن وثيقة أو لائحة التدقيق الداخلي بما يتماشى مع رسالة التدقيق الداخلي والعناصر

---

[1] محمد لمين علون، **نظام المعلومات المحاسبية والتدقيق الداخلي**، الطبعة الأولى، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2019 ، ص49-51.

[2] معهد المدققين الداخليين، **المعايير الدولية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي**،2017، ترجمة فريق عمل من مجلس حكام جمعية المدققين الداخليين في لبنان بإشراف الأستاذ ناجي فياض، ص ص 1-25.
https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Arabic.pdf?fbclid=IwAR0pB-6kCUj_JVeUxWlUebs-zh60_u_6tiOQbSbz1irB6xShciHEkhZb0WE

الالزامية من الإطار الدولي للممارسات المهنية، تحديد هذه الأهداف في وثيقة يسمح لقسم التدقيق الداخلي بالرقابة على أدائه وتفادي الوقوع في الأخطاء، بالإضافة إلى تفادي التداخل في الوظائف بين أعضاء قسم التدقيق وتحميل المسؤوليات، مع التحديد الواضح لطبيعة الخدمات التأكيدية والاستشارية التي يقدمها التدقيق الداخلي ضمن ميثاق التدقيق الداخلي وهو ما جاء في المعيار 1000ت1، والمعيار 1000 أ1.

2.1. الاستقلالية والموضوعية:

أداء المدقق الداخلي لمهامه بكفاءة عالية مرهون بمدى تمتعه بالاستقلالية والموضوعية، حيث أشار المعيار 1100 على أنه يجب أن يكون نشاط التدقيق الداخلي مستقلا ويجب على المدققين الداخليين أداء مهامهم بموضوعية، وفي هذا الصدد أشار المعيار 1110 إلى أن الرئيس التنفيذي للتدقيق يجب أن يرتبط بأعلى مستوى في الهيكل الإداري، بالإضافة إلى التفاعل المباشر مع مجلس الإدارة وفق المعيار 1111، وتتحقق هذه الاستقلالية التنظيمية عندما يكون الرئيس التنفيذي للتدقيق مرتبطا وظيفيا بالمجلس الذي يجب عليه القيام بما يلي:

- المصادقة على ميثاق التدقيق؛
- المصادقة على خطة التدقيق الداخلي المبنية على المخاطر؛
- المصادقة على ميزانية وموارد التدقيق؛
- تلقي التبليغات والتقارير من الرئيس التنفيذي للتدقيق بشأن أداء نشاط التدقيق الداخلي؛
- المصادقة على قرار تعين وعزل المدير التنفيذي للتدقيق الداخلي؛
- المصادقة على راتب ومكافأة المسؤول التنفيذي للتدقيق؛
- طلب المعلومات المناسبة من المسيرين والرئيس التنفيذي للتدقيق لتحديد ما إذا كان النطاق غير ملائم أو إذا كانت هناك قيود مفروضة على الموارد.

أما الموضوعية تقتضي عدم تبعية أحكام المدقق الداخلي في أداء مهامه للآراء الأخرين، والتحكم في كل المصادر التي من الممكن أن تأثر على الموضوعية، في هذا السياق أشار المعيار 1120 الموضوعية على المستوى الفردي إلى أنه يجب أن يتصف المدققون الداخليون بالحياد وعدم الانحياز، وأن يتجنبوا كل ما من شأنه أن يجعلهم في وضعية تضارب للمصالح.

3.1. المهارات والعناية المهنية اللازمة:

أشار المعيار 1200 إلى أنه يجب انجاز مهمات التدقيق الداخلي بمهارة وتوخي العناية المهنية اللازمة، والمهارة حسب المعيار 1210 تتطلب امتلاك المدقق الداخلي المعارف والكفاءات الضرورية للاضطلاع بالمسؤولية المنوطة به من خلال التكوين المهني المستمر، أما العناية المهنية فهي حسب المعيار 1220 تعني أنه على المدقق الداخلي بذل مستوى من العناية المهنية والمهارة الكافية وذلك بالأخذ بعين الاعتبار العناصر التالية:

- مدى العمل اللازم لتحقيق أهداف المهمة؛
- درجة التعقيد أو الأهمية النسبية أو أهمية المسائل التي يتم تطبيق إجراءات التطمين عليها؛
- ملائمة وفعالية مسار الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة؛
- احتمال حدوث أخطاء جسيمة أو الاحتيال أو عدم الامتثال؛
- تكلفة أعمال التطمين مقارنة بالمنافع الكامنة.

4.1. وضع برنامج ضمان وتحسين الجودة:

أشار المعيار 1300 إلى أنه يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي وضع وتصميم برنامج ضمان وتحسين الجودة يغطي كافة جوانب نشاط التدقيق الداخلي ويمكّن من تقييم مدى توافق نشاط التدقيق الداخلي مع المعايير، ومدى التزام المدققين بميثاق الواجبات الأخلاقية، كما يجب أن يحتوى هذا البرنامج على تقييمات داخلية وتقييمات خارجية.

2.أداء عملية التدقيق:

جاء في المجموعة الثانية من معايير التدقيق الداخلي معايير الأداء والتي حددت كيفية إدارة أداء المهمة:

1.2. إدارة نشاط التدقيق الداخلي:

وفق المعيار 2000 يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يدير نشاط التدقيق بفعالية من أجل ضمان أنه يضيف قيمة للمؤسسة، وهذا عن طريق الأخذ بيعين الاعتبار الاستراتيجيات والأهداف والمخاطر وتوفير سبل تحسين الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة، وتتم إدارة نشاط التدقيق الداخلي بفعالية عندما:

- يحقق الأهداف والمسؤوليات الواردة في ميثاق التدقيق الداخلي؛
- يتوافق مع المعايير؛

- يلتزم الأفراد بميثاق الأخلاقيات أو المعايير؛
- يأخذ في بالاعتبار الاتجاهات والقضايا الناشئة التي يمكن أن تأثر على الحوكمة.

2.2.إعداد خطة تدقيق مبنية على المخاطر:

أشار المعيار 2010 التخطيط إلى أنه يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يعد خطة مبنية على المخاطر من أجل تحديد أولويات نشاط التدقيق بما ينسجم مع أهداف المؤسسة، من خلال التشاور مع الإدارة العليا ومجلس الإدارة وفهم استراتيجية المؤسسة وأهداف العمل الرئيسية، المخاطر المرتبطة وأساليب إدارة المخاطر، مع تعديل هذه الخطة حسب الاقتضاء وإبلاغ مجلس الإدارة للموافقة عليها، كما حدد المعيار 2201 اعتبارات التخطيط مجموعة من الاعتبارات الواجب اتخاذها المدقق عند قيامه بعملية التخطيط للتدقيق تتمثل في:

- استراتيجيات وأهداف النشاط الذي يتم إجراء التدقيق عليه والوسائل التي يستعملها هذا النشاط لمراقبة أدائه؛
- المخاطر المرتفعة والأهداف والموارد والعمليات الخاصة بهذا النشاط، بالإضافة إلى الوسائل التي من خلالها يتم الإبقاء على التأثيرات الناجمة عن هذه المخاطر في مستوى مقبول؛
- مدى ملائمة وفعالية مسار الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة في مستوى هذا النشاط؛
- فرص إدخال تحسينات هامة على مسار الحوكمة وإدارة المخاطر والرقابة.

3.2.توفير الموارد اللازمة لعمل التدقيق:

أشار المعيار 2030 إدارة الموارد على أنه يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يتأكد من أن موارد التدقيق الداخلي ملائمة وكافية وأنها تستعمل بفعالية من أجل إنجاز خطة التدقيق الموافقة عليها، والمقصود بكلمة ملاءمة هو المزج بين المعارف والمهارات والكفاءات الضرورية لإنجاح خطة عمل التدقيق، والمقصود بكلمة كافية مقدار الموارد الضرورية لإنجاح خطة عمل التدقيق.

4.2. التكامل بين التدقيق الداخلي ومختلف الأنشطة:

أشار المعيار 2050 التنسيق والاعتماد إلى أنه ينبغي على الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي أن يتقاسم المعلومات وينسق النشاطات ويري إمكانية الاعتماد على عمل أطراف أخرى خارجية وداخلية التي تقدم خدامات التأكيد والاستشارة وهذا لضمان تغطية الأعمال وتقليص المجهودات وتفادي التكرار.

5.2. توصيل النتائج:

أشار المعيار 2060 رفع التقارير إلى الإدارة العليا والمجلس إلى أنه يجب على الرئيس التنفيذي للتدقيق أن يرفع بصفة دورية تقاريرا إلى الإدارة العليا والمجلس حول أهداف وصلاحيات ومسؤوليات وأداء نشاط التدقيق الداخلي وفقا لخطة عمله والتزاما بمبادئ وميثاق الأخلاقيات المهنية والمعايير، كما يجب أن تتضمن هذه التقارير المخاطر والمسائل الرقابية بما فيها مخاطر الغش والاحتيال والمسائل المتعلقة بالحوكمة، ويجب أن تتضمن تقارير الرئيس التنفيذي للتدقيق الداخلي إلى الإدارة العليا أو المجلس ما يلي:

- ميثاق التدقيق الداخلي؛
- استقلالية نشاط التدقيق الداخلي؛
- خطة التدقيق الداخلي وتقدم سير العمل بها؛
- الموارد اللازمة؛
- نتائج نشاطات التدقيق؛
- مدى التقيد بميثاق الأخلاقيات والمعايير والخطط الموضوعة لتصحيح أي خلل ذو أهمية عالية في قضايا التقيّد.

المطلب الثالث: الإفصاح والشفافية كألية رقابية داخلية للحوكمة.

ازاد الاهتمام بمفهوم الإفصاح في ظل انتشار المؤسسات المتعددة الجنسيات والتزاماتها بنشر القوائم المالية دوريا، لتوصيل نتائج أعمالها إلى جميع الأطراف ذات العلاقة بها، لتمكينهم من الرقابة وتحليل الأداء لاتخاذ قرارات الاستثمار، ومنه فإن الإفصاح والشفافية تمثل ألية رقابية للحوكمة.

أولا. تعريف الإفصاح والشفافية.

1. الإفصاح لغة:

يعني بيان الشيء وإظهاره وكشف الخفي والغامض عن الأخرين، فمثلا يقال رجل فصيح أي يحسن البيان ويميز جيدا الكلام من رديئه، وكلام فصيح أي سليم وواضح يدرك السمع حسنه والعقل دقته، فالإفصاح يعني الوضوح وإنهاء اللبس في الأمور فيما يخص الكلام وأن يكون واضح وسهل للمتلقي لفهمه وإدراكه في لحظة معينة بالذات[1].

2.الإفصاح المحاسبي والشفافية:

تعتبر وظيفة الإفصاح المحاسبي مهمة في المؤسسات باعتبارها وسيلة لتوفير المعلومات للأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، حيث تمثل القوائم المالية التي تعدها المؤسسات أداة الاتصال بينها وبين مستخدميها كونها توفر ملخص عن الأنشطة التي قامت بها المؤسسة خلال فترة زمنية معينة.

عرف Hedrickson الإفصاح بأنه عرض وتوصيل المعلومات بصورة تظهر القوائم المالية غير مضللة ومفهومة وملائمة لمستخدميها[2].

ويعرف أيضا الإفصاح المحاسبي بأنه تقديم البيانات والمعلومات المحاسبية إلى مستخدميها بصورة كاملة وصحيحة وملائمة بغرض مساعدتهم على اتخاذ القرارات، فهو عبارة عن نشر للبيانات والمعلومات المحاسبية الضرورية بشرط أن تكون غير مضللة ولا تؤثر على كفاءة المعلومات الواردة في التقارير المالية[3].

أما الشفافية فهي تعني إتاحة وتوفير المعلومات لجميع الأطراف ذات العلاقة، ويعد الإفصاح والشفافية من الأساليب المحاسبية التي أصبحت لزاما على كافة المؤسسات الاقتصادية تطبيقها، من خلال الكشف على كافة البيانات والمعاملات التي تخص المؤسسة بالصورة الصحيحة والسليمة، فالإفصاح والشفافية من وجهة النظر المحاسبية يعتبر أهم آليات الحوكمة والذي يهدف إلى ضمان مستوى كاف من الإفصاح والشفافية في

---

[1] طلال محمد الجحاوي، فرات المالكي، **الإفصاح المحاسبي الاستباقي وانعكاسه على مستخدمي القوائم المالية**، الطبعة الأولى، دار الأيام للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2017، ص18.

[2] نفس المرجع السابق، ص19.

[3] مجدي سلامة محمود، **معايير المحاسبة الدولية السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات والأخطاء المحاسبية الإفصاح المحاسبي– عرض البيانات المالية**، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، مصر، 2017، ص 309.

المعلومات المنشورة من قبل المؤسسات ويمكن الوصول إليها من قبل كافة المستخدمين[1]، فقد أشار هذا المبدأ إلى أن إطار حوكمة المؤسسات يجب أن يؤكد على الإفصاح السريع والدقيق لكافة البيانات المتعلقة بالأمور المادية للمؤسسة وتتضمن الموقف المالي والأداء والملكية والرقابة على المؤسسة، ومنه يمكن القول أن الإفصاح يعني اظهار المعلومات بشكل يعكس حقيقة وضع المؤسسة من دون تضليل بحيث يستطيع مستخدم هذه المعلومات الاعتماد عليها في اتخاذ القرار السليم، أما الشفافية فتعني إتاحة المعلومة للجميع.

كما يجب أن يتضمن الإفصاح، وبشكل غير محدود المعلومات الجوهرية عن[2]:

- النتائج المالية التشغيلية؛
- أهداف المؤسسة؛
- ملكية أسهم الأغلبية لتصويت؛
- مكافآت أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والمعلومات الخاصة بمؤهلاتهم وكيفية اختيارهم وعلاقتهم بالمديرين الأخرين ومدى استقلاليتهم؛
- معاملات الأطراف ذوي العلاقة؛
- عناصر المخاطرة الجوهرية المتوقعة؛
- الأمور الجوهرية المتعلقة بالعاملين وغيرهم من ذوي الشأن والمصالح؛
- هياكل وسياسات قواعد حوكمة المؤسسات ومضمون قانون حوكمة المؤسسات وأسلوب تنفيذه؛
- يجب إعداد المعلومات والإفصاح عنها طبقا للمعايير المحاسبية والمالية؛
- توفير قنوات لبث المعلومات تسمح بالحصول عليها وفي التوقيت المناسب وبتكلفة اقتصادية.

ثانيا. مقومات الإفصاح المحاسبي:

تحدد مقومات الأساسية للإفصاح المحاسبي كما يلي[3]:

---

[1] مجيد عبد زيد حمد، **مدى توافق التقارير المالية للشركات المساهمة العراقية مع متطلبات الإفصاح والشفافية في ظل المبادئ الدولية لحوكمة الشركات، دراسة اختبارية**، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، 2013، المجلد 15 العدد 2، جامعة القادسية، العراق، ص 162- 163.

[2] مركز المشروعات الدولية الخاصة، **مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، بشأن حوكمة الشركات**، مرجع سبق ذكره، ص 15.

[3] نفس المرجع، ص32-36.

1.تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية:

يمكن تقسيم مستخدمي المعلومات حسب معيارين وفي كل معيار نجد فئتين:

المعيار الأول: معيار المصلحة: ومن خلاله ينقسم مستخدمي المعلومات إلى مستخدمو ذو مصلحة مباشرة مثل (الملاك، الدائنون، العمال، الموردون...الخ)، ومستخدمون ذو مصلحة غير مباشرة مثل (المحللون الماليون، أسواق المال، السلطات الرقابية، المنظمات المهتمة بالتقارير المالية).

المعيار الثاني: معيار الارتباط بالمؤسسة: ينقسم مستخدمي المعلومات وفق هذا المعيار إلى مستخدمين داخلين يمثلون جميع الأطراف التي لها علاقة مباشرة بالمؤسسة، ومستخدمين خارجيين ويمثلون في الأطراف التي ليس لها علاقة مباشرة بالمؤسسة.

2.تحديد طبيعة المعلومات المحاسبية الواجب الإفصاح عنها ونوعها:

من منطلق اختلاف مستخدمو المعلومات والقرارات التي يتخذونها فإن المعلومات المفصح عنها يجب أن تكون ذات كفاءة وفعالية لتحقيق أهدافها، ولتحقيق ما سبق يجب أن تتميز المعلومات بمجوعة من الخصائص النوعية والتي تتمثل فيما يلي[1]:

- **الملائمة:** تعني الملائمة في المعلومات المحاسبية قدرة هذه المعلومات على التأثير على القرار المتخذ وذلك بتكوين تنبؤات عن نتائج الأحداث الماضية أو الحاضرة أو المستقبلية، أو تأكيد أو تصحيح قرارات وتوقعات سابقة، ولكي تكون المعلومة ملائمة يجب توفر بعض الخصائص الفرعية وتتمثل في:

✓ **القيمة التنبؤية للمعلومات:** تم اشتقاق مفهوم القيمة التنبؤية من نماذج تقييم الاستثمارات، وقد عرفها مجلس معايير المحاسبة المالية FASB بأنها خاصية المعلومات في مساعدة المستخدمين على زيادة احتمال تصحيح تنبؤات نتائج أحداث ماضية أو أحداث حاضرة.

✓ **القدرة على التقييم الارتدادي، (التغذية العكسية للقرارات السابقة):** تلعب المعلومات دورا هاما في تعزيز أو تصحيح توقعات السابقة، فهي تساعد مستخدم المعلومات في تقييم صحة توقعاته السابقة

[1] رضوان حلوه حنان، **مدخل النظرية المحاسبية الاطار الفكري– التطبيقات العملية**، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2013، ص 69.

وبالتالي تقييم نتائج القرارات التي بنيت على هذه التوقعات، ما يسمح له بالتعلم من القرارات المتخذة والتأكد من صحتها أو ضرورة تعديلها ما يعني التقييم المستمر بهدف التحسين المستمر.

- ✓ **التوقيت المناسب للمعلومات:** ويعني توفير المعلومات قبل أن تفقد منفعتها أو قدرتها على التأثير في عملية اتخاذ القرارات، فعملية اتخاذ القرارات دائما تكون محددة بفترة زمنية معينة، ويختلف التوقيت الملائم مع اختلاف طبيعة القرار فبعض القرارات تستلزم سرعة أكثر من غيرها في توفير المعلومات الازمة.
- **الموثوقية أو المصداقية:** والتي تعني بأن المعلومات تتميز بأنها خالية من الأخطاء والتحيز بدرجة معقولة وأنها تمثل بصدق ما تزعم تمثيله، ولتحقيق هذه الخاصية يجب توفر بعض الخائص الفرعية وتتمثل في:

- ✓ **قابلية التحقق:** والتي تعني أن القياس المحاسبي موضوعي لأنه خال من التحيز الشخصي للقائم بعملية القياس، ويستند إلى ثبوتيات وأدلة مثل الفواتير، كما يعكس أيضا وجود اتفاق بين القائمين بالقياس المحاسبي الذين يستخدمون نفس طرائق القياس بأنهم يتوصلون إلى نفس النتائج.
- ✓ **الحياد:** وتعني الابتعاد عن الانحياز الشخصي للوصول إلى نتائج محددة مسبقا.
- ✓ **الصدق في التعبير:** ويعني مطابقة أو مقابلة الأرقام والمعلومات المحاسبية للظواهر المراد التقرير عنها، والعبرة هنا بصدق تمثيل المضمون أو الجوهر وليس مجرد الشكل أي هل تمثل الأرقام بصدق ما حدث؟.

3.تحديد الأغراض التي تستخدم فيها المعلومات المحاسبية:

تعد الأهمية النسبية بمثابة المعيار الكمي الذي يحدد حجم أو كمية المعلومات المحاسبية الواجب الإفصاح عنها، وتعد الملائمة المعيار النوعي الذي يحدد طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية لذا تتطلب خاصية الملائمة وجود صلة وثيقة بين طريقة إعداد المعلومات والإفصاح عنها من جهة الغرض الرئيس لاستخدام هذه المعلومات.

4.تحديد أساليب الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية وطرائقه:

يعتمد اختيار أسلوب الافصاح المحاسبي على طبيعة المعلومات المتوفرة وأهميتها النسبية وتبوب كما يلي:

- القوائم المالية الرسمية وترتيبها؛
- الملاحظات الهامشية؛
- المعلومات بين الأقواس؛
- القوائم والجداول الملحقة؛
- التعليقات التي يتضمنها تقرير مراقب الحسابات؛
- تقرير مجلس الإدارة.

5.التوقيت المناسب للإفصاح المحاسبي:

بموجب هذه الخاصية يجب على المؤسسة توفير المعلومات بانتظام لفترات زمنية متتالية ما يضمن سهولة المقارنة وإظهار التغيرات الحاصلة، وهناك جانبين هامين لهذه الخاصية هما:

- دورية التقارير: بمعنى طول أو قصر الدورة الزمنية التي يلزم إعداد التقارير عنها؛
- المدة التي تنقضي بين نهاية الفترة المالية التي تعد عنها التقارير المالية وبين تاريخ اصدار هذه التقارير واتاحتها للتداول.

ثالثا. الإفصاح والشفافية حسب النظام المحاسبي والمالي[1]:

تسعي الجزائر من خلال النظام المحاسبي المالي نحو توافق دولي مع المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي IAS-IFRS من أجل زيادة ثقة المتعاملين بالكشوف المالية وتسهيل العمل المحاسبي للمستثمر الأجنبي، فحسب القرار المؤرخ في 26 يوليو 2008الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها

[1]الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد19، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009، متضمنة القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، **يحدد قواعد التقييم والمحاسبة عن ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، (1.210)، ص22-27.**

وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، فإن هذه القوائم المالية أو ما يعرف بالتقارير المحاسبية التي ينتجها النظام المحاسبي تتمثل أساسا في:

1.الميزانية (قائمة المركز المالي):

تقدم معلومات تمكن من تحديد المركز المالي للمؤسسة في لحضه زمنية معينة عادة نهاية الفترة المالية، من خلال عرض الموجودات التي تمتلكها المؤسسة مقارنة بما عليها من التزامات للغير وحقوق الملكية، تتضمن جانبين:

الأصول: موارد تسيطر عليها المؤسسة نتيجة لأحداث ماضية، تتضمن ما يلي: التثبيتات المعنوية، التثبيتات العينية، الاهتلاكات، المساهمات، الأصول المالية، المخزونات، أصول الضريبة (مع تمييز الضريبية المؤجلة)، الزبائن والمدينين الأخرين والأصول الأخرى المماثلة (أعباء مثبتة مسبقا)، خزينة الأموال الايجابية ومعادلات الخزينة الايجابية.

الخصوم: وتتضمن رؤوس الأموال الخاصة قبل عمليات التوزيع عقب تاريخ الإقفال، مع تمييز رأس المال من الاحتياطات والنتيجة الصافية، الخصوم غير الجارية، الموردون والدائنون الأخرون، خصوم الضريبة، المرصودات للأعباء والخصوم المماثلة، خزينة الأموال السلبية.

2.حساب النتائج أو قائمة الدخل:

تقدم هذه القائمة معلومات تمكن من تحديد نتيجة أعمال المؤسسة خلال فترة مالية معينة، ما يقتضي مقابلة الإيرادات المكتسبة خلال فترة بالمصروفات المتعلقة بهذا الإيراد؛ ويجب أن يتضمن حساب النتائج المعلومات التالية:

-تحليل الأعباء حسب طبيعتها، والذي يسمح بتحديد مجاميع التسيير الرئيسية الأتية: الهامش الإجمالي، القيمة المضافة، الفائض الإجمالي عن الاستغلال؛

- منتجات الأنشطة العادية؛

- المنتوجات المالية والأعباء المالية؛

- أعباء المستخدمين؛

- الضرائب والرسوم والتسديدات المماثلة؛
- مخصصات الإهتلاكات وخسائر القيمة التي تخص التثبيتات العينية والتثبيتات المعنوية؛
- نتيجة الأنشطة العادية؛
- العناصر غير العادية (منتجات وأعباء)؛
- النتيجة الصافية للفترة قبل التوزيع؛
- النتيجة الصافية لكل سهم من الأسهم بالنسبة إلى مؤسسات المساهمة؛

3.جدول سيولة الخزينة أو قائمة التدفقات النقدية:

تقدم معلومات تمكن من تحديد المركز النقدي للمؤسسة في لحظة زمنية معينة عادة نهاية الفترة المالية ومن ثم تفسير أسباب التغير الحادث في رصيد النقد خلال الفترة المالية أي بين الرصيد في بداية الفترة والرصيد في نهاية الفترة، من خلال عرض حركة التدفقات النقدية التي تحدث في كل من الأنشطة العملياتية (الأنشطة التي تتولد عنها منتوجات وغيرها من الأنشطة غير المرتبطة بالاستثمار ولا بالتمويل)، وتقدم تدفقات الأموال الناتجة عن الأنشطة العملياتية إما بطريقة مباشرة أو بطريقة غير مباشرة:

الطريقة المباشرة: تتمثل في تقديم الفصول الرئيسية لدخول وخروج الأموال الاجمالية (الزبائن، الموردون، الضرائب...) قصد إبراز تدفق مالي صافي، وتقريب هذا التدفق إلى النتيجة قبل ضريبة الفترة المقصودة.

الطريقة غير المباشرة: تتمثل في تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية مع الأخذ بالحسبان أثار المعاملات دون التأثير في الخزينة (اهتلاكات، تغيرات الزبائن، تغيرات الموردين،..)، التفاوتات أو التسويات (ضرائب مؤجلة)، بالإضافة إلى التدفقات المالية المرتبطة بأنشطة الاستثمار أو التمويل (قيمة التنازل الزائدة أو الناقصة....).

4.جدول تغيرات الأموال الخاصة أو قائمة حقوق الملكية:

تقدم معلومات عن التغيرات التي تحدث في حقوق الملكية على مدار الفترة المالية وبالتالي تفسير أسباب الفرق بين رصيد حقوق الملكية في بداية الفترة ورصيدها في نهاية الفترة، والمعلومات الدنيا المطلوب تقديمها في هذا الجدول تخص الحركات المرتبطة بما يلي:

- النتيجة الصافية للسنة المالية؛
- تغييرات الطريقة المحاسبية وتصحيحات الأخطاء المسجل تأثيرها مباشرة كرؤوس أموال؛
- المنتوجات والأعباء الأخرى المسجلة مباشرة في رؤوس الأموال الخاصة ضمن إطار تصحيح أخطاء هامة؛
- عمليات الرسملة (الارتفاع، والانخفاض، التسديد...)؛
- توزيع النتيجة والتخصيصات المقررة خلال السنة المالية.

5.ملاحق الكشوف المالية أو لإيضاحات:

تساعد على زيادة وفهم محتوى القوائم المالية، وتشمل على معلومات هامة ومفيدة لمستخدمي القوائم المالية وتتضمن ما يلي:

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية؛
- مكملات الإعلام الضرورية لحسن فهم القوائم المالية؛
- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة والمؤسسات المشتركة والفروع أو المؤسسة الأم وكذلك المعاملات التي تتم عند الاقتضاء مع هذه الكيانات أو مسيريها؛
- المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة الضرورية للحصول على صورة وفية.

خلاصة الفصل:

من خلال دراساتنا لهذا الفصل توصلنا إلى العديد من النتائج من بينها:

- التغيرات التي شهدتها البيئة الاقتصادية من كبر حجم المؤسسات وتوسع أنشطتها وظهور المؤسسات المتعددة الجنسيات فرضت الفصل بين الملكية والتسيير، هذا ما زاد من احتمال تعارض المصالح، وبالتالي الاهتمام بالحوكمة؛

– حوكمة المؤسسات تمثل مجموعة من الأسس والمبادئ التي تهدف في نهاية المطاف إلى التأكيد على تعظيم ثروة الملاك؛

- الأزمات التي حدثت كانت بسبب غياب ضوابط الحوكمة، فعدم الإفصاح الكامل عن المعلومات لجميع الأطراف واتباع طرق محاسبية احتيالية، بالإضافة إلى الفساد المالي والإداري ساهم في انتشارها؛

- شكلت هذه الأزمات نقطة تحول في مفهوم الحوكمة، من خلال توجيه الاهتمام إليها والبحث كيفية تحسين تطبيقها؛

- تحسين تطبيق الأليات الرقابية الداخلية للحوكمة والبحث عن سبل دعمها وتفعيلها، يعتبر ضمان لتفعيل أداء المؤسسات وتحسين علاقاتها بجميع الأطراف ذات العلاقة؛

- البحث عن تفعيل الحوكمة يقودنا إلى البحث عن سبل تفعيل الأليات الداخليات وذلك بتوفير الشروط الضرورية لعمل كل مجلس الإدارة والتدقيق الداخلي بالإضافة إلى الرفع من مستوى الإفصاح والشفافية؛

- سيتم اقتراح أساليب المحاسبة الإدارية كوسيلة لدعم تنفيذ الأليات الرقابية الداخلية للحوكمة ومحاولة تحسينها وهي ما سوف نتطرق إليه في الفصل الثالث من الدراسة.

الفصل الثالث:

مساهمة أساليب المحاسبة الإدارية في تفعيل الحوكمة

تمهيد:

بعد التطرق في الفصلين الأول والثاني لكل من المحاسبة الإدارية وحوكمة المؤسسات سوف نقوم في هذا الفصل بتحديد كيفية مساهمة أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة في دعم تفعيل الأليات الداخلية للحوكمة، للوصول إلى أهداف الدراسة من خلال تحديد مدى حاجات هذه الأليات لمعلومات المحاسبة الإدارية والعلاقة التفاعلية فيما بينها، سوف نعالج هذا الفصل من خلال مبحثين:

المبحث الأول: مساهمة الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية في تفعيل الحوكمة؛

المبحث الثاني: مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تفعيل الحوكمة.

المبحث الأول: مساهمة الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية في تفعيل الحوكمة.

بعد التطرق للإطار النظري لأساليب المحاسبة الإدارية التقليدية في الفصل الأول وكذا الأليات الداخلية للحوكمة في الفصل الثاني سوف نقوم في هذا المبحث بتوضيح كيفية مساهمة أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية والمتمثلة في أسلوب الموازنات التقديرية، أسلوب محاسبة المسؤولية، أسلوب التكاليف الكلية في دعم تفعيل الأليات الداخلية للحوكمة والمتمثلة في ألية مجلس الإدارة، ألية الإفصاح، الشفافية، ألية التدقيق الداخلي.

سوف نقوم بمعالجة هذا المبحث في ثلاثة مطالب وهي:

المطلب الأول: مساهمة أسلوب الموازنات التقديرية في دعم وتفعيل أليات الحوكمة؛

المطلب الثاني: مساهمة أسلوب محاسبة المسؤولية في دعم وتفعيل أليات الحوكمة؛

المطلب الثالث: مساهمة أسلوب التكاليف الكلية في دعم وتفعيل أليات الحوكمة.

المطلب الأول: مساهمة أسلوب الموازنات التقديرية في تدعيم أليات الحوكمة:

ترتبط الموازنات التقديرية بالمفهوم العلمي للإدارة كونها تعتبر من الوسائل الهامة التي تساعد إدارة المؤسسة وظيفتي التخطيط والرقابة، وتعتبر الموازنات التقديرية من أهم الأساليب التي تساهم فيها المحاسبة الإدارية لمساعدة إدارة المؤسسة في اتخاذ القرارات الإدارية في مختلف المستويات وتحقيق الأهداف الاستراتيجية عن طريق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة[1]، وفي هذا الصدد سوف نقوم بتوضيح كيفية مساهمة أسلوب الموازنات التقديرية في دعم الأليات الداخلية لحوكمة المؤسسات.

أولا. دور الموازنات التقديرية في دعم مجلس الإدارة:

تساهم الموازنات التقديرية في تنفيذ الأهداف الاستراتيجية لمجلس الإدارة باعتبارها خطة مستقبلية تبين كيفية الحصول على الموارد الاقتصادية المستقبلية وكيفية استخدمها هذا بما يسمح لمجلس الإدارة من متابعة وتقيم أداء الإدارة التنفيذية لخدمة أصحاب المصالح، ويمكن تحديد كيفية مساهمة الموازنات التقديرية في خدمة مجلس الإدارة في النقاط التالية[2]:

1.الموازنات التقديرية كأداة للتخطيط لكافة أنشطة المؤسسة:

تسمح الموازنات التقديرية لمجلس الإدارة بالتخطيط الجيد لكافة أنشطة المؤسسة، كون أن التخطيط يعتبر العنصر الأساسي الذي تبني عليه عملية إعداد الموازنات التقديرية، ولغرض التأكد من كفاءة وفعالية تنفيذ الأنشطة من طرف مجلس الإدارة وتحقيق الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة وجب القيام بعملية التخطيط، هذا ويتطلب التخطيط ضرورة التنسيق بين مختلف الأقسام في المؤسسة فمثلا تخطيط المبيعات يتطلب تخطيط احتياجات هذه المبيعات من المواد الأولية واليد العاملة، مع الإشارة إلى التخطيط السليم ينعكس بشكل ايجابي على فعالية الرقابة كهدف أساسي من أهداف الموازنات التقديرية.

[1] أسامة الحارس، **المحاسبة الادارية**، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2003، ص 289.

[2] نفس المرجع السابق، ص 290- 292(بتصرف).

2.الموازنات التقديرية كأداة للرقابة وتوفير نظام متكامل لتقويم الأداء:

تساهم الموازنات التقديرية في مساعدة مجلس الإدارة في متابعة تنفيذ الخطة الاستراتيجية وتوحيد جهود مختلف الأقسام والإدارات، ومقارنة الأداء الفعلي والنتائج الفعلية بالأهداف المخططة وتحليل الانحرافات وتقصي أسبابها، كما تستخدم الموازنات كوسيلة لتحديد الحوافز الممنوحة للعاملين في مختلف الإدارات فمن خلال الموازنة يتم تحديد العمل المطلوب انجازه من الموظف أو الإدارة أو القسم وفي ضوء مدى إنجاز العمل المطلوب في الموازنة يتم تقيم الأداء ومنح الحوافز.

3.الموازنات التقديرية كأداة لتوفير الوعي التكاليفي للعاملين:

إن توفير الوعي التكاليفي لدى العاملين يعتبر من أهم الأساليب التي تسمح للمؤسسة بتخفيض التكاليف وضمان عدم الهدر والتبذير في استغلال الموارد الاقتصادية المتاحة، فإعداد واستخدام الموازنات التقديرية يولد لدى العاملين وخصوصا المدراء نوع من الحرص والاهتمام والإدراك لأهمية دراسة وتحليل التكاليف لاستخدامها في عملية اتخاذ القرارات، ما يسمح لمجلس الإدارة من تحقيق الأهداف العامة للمؤسسة.

4.الموازنات التقديرية كأداة للتنسيق والاتصال:

تسمح الموازنات التقديرية لمجلس الإدارة بتنسيق جميع جهود مختلف الإدارات والأقسام بالمؤسسة نحو تحقيق الهدف العام للمؤسسة، فكل فرد وكل إدارة وقسم يعمل بشكل متكامل مع الأخرين بالشكل المنتظم والتوقيت الصحيح، فمن خلال الموازنات التقديرية تصل الخطط والسياسات الاستراتيجية من الإدارة العليا إلى القائمين على عملية التنفيذ، ويجب أن تتكامل جميع الجهود لتحقيق هذه الأهداف بما يخلق الانسجام والترابط والتكامل في الأداء.

5.الموازنات التقديرية كأداة لتخصيص الموارد وتوزيعها على الأنشطة والمشروعات المختلفة:

تعتبر عملية تخصيص الموارد وتوزيعها من الأمور التي تشغل الإدارة، فبعد دراسة التكاليف والمنافع الخاصة بكل نشاط يتم توزيع الموارد حسب الحاجة وأهمية النشاط لتحقيق الاستغلال الأمثل للموارد، ما يسمح لمجلس الإدارة بحل مشكلة توزيع الموارد بين الأقسام الإدارات.

6.الموازنات التقديرية كأداة للتنسيق بين الأهداف المستقبلية والقرارات الحالية:

يعتبر التنسيق بين الأهداف المستقبلية والقرارات الحالية وسيلة لتحقيق الاستمرار في العملية الإنتاجية بصورة أكثر كفاءة وأكثر فعالية في المستقبل، فالموازنات التقديرية كونها خطة للعمل في المستقبل قد تكون في الواقع امتداد لبرنامج العمل في الفترة الماضية بعد تعديله أخذين بالاعتبار الخبرة المكتسبة في الماضي.

ثانيا. دور الموازنات التقديرية في دعم وتفعيل ألية الإفصاح والشفافية:

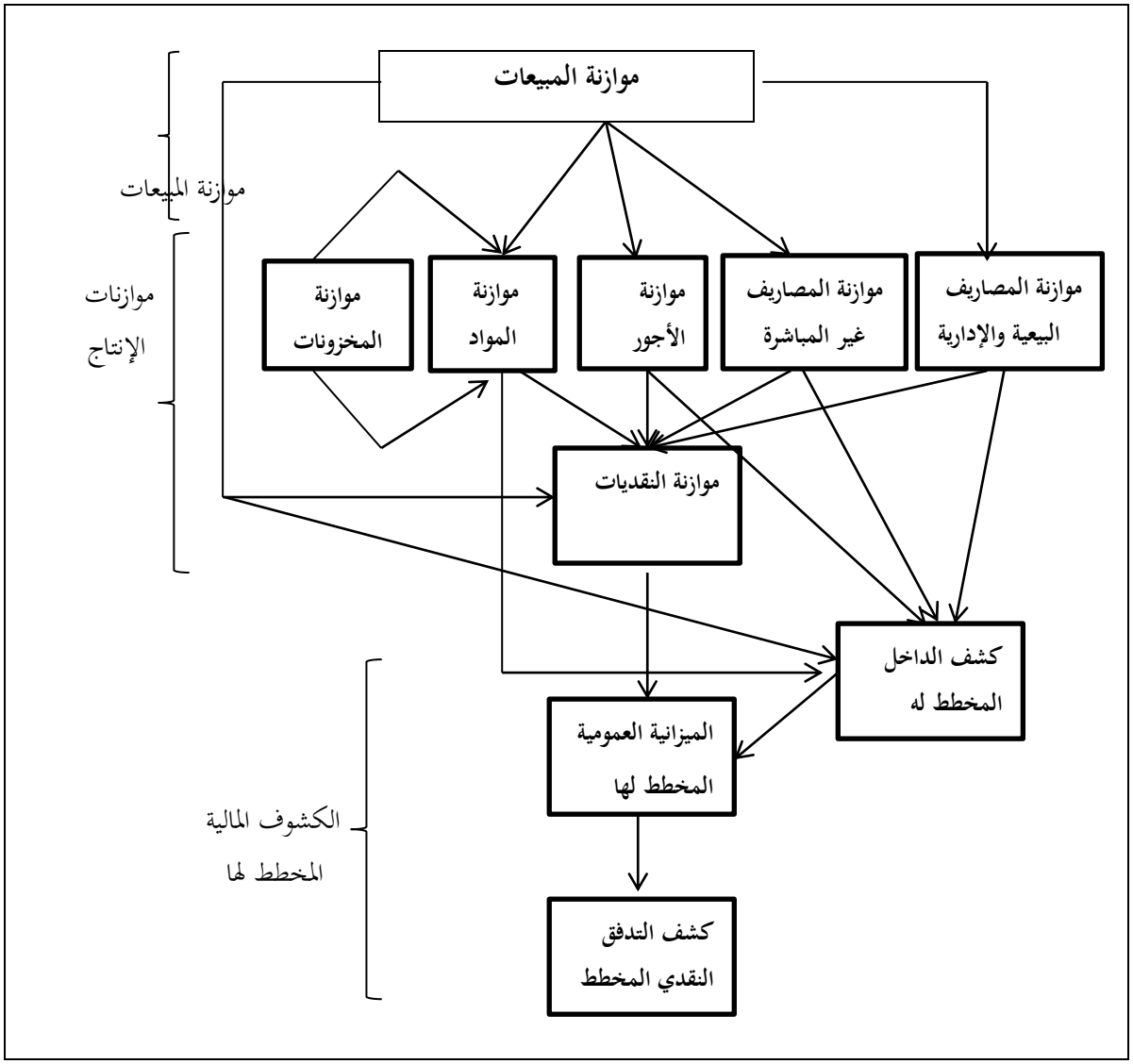
في ظل تأخر المؤسسات الاقتصادية في إعداد القوائم المالية الختامية والمصادقة عليها وتدقيقها مما قد يؤدي إلى فقدانها لمنفعتها أو تكون غير ملائمة هذا من جهة، وحاجة المستثمرين إلى معلومات حول نشاط المؤسسة من جهة أخرى، أصبح لزاما على المؤسسة إجراء إفصاح استباقي من خلال عرض قوائم مالية تظهر ضمنها أرقام مالية فعلية عن فترات سابقة وقوائم تخطط لها المؤسسة تظهر نتائجها في المرحلة المقبلة ليطلع عليها كافة المستثمرين وأصحاب المصالح، باعتبار أن تقديم المعلومات لهذه الفئات وفي الوقت المناسب يكسب المؤسسة ميزة تنافسية حتي وإن كانت في شكل خطط لفترات مستقبلية.

وفي هذا الصدد يمكن تحديد مفهوم الإفصاح المحاسبي الإستباقي على أنه عبارة عن مزيج مدمج من التقارير المالية والتقارير الإدارية الداخلية المخطط لها لفترة محاسبية محددة ويعد نوع من أنواع الإفصاح المحاسبي الطوعي يظهر قوائم مالية أولية للنتيجة المتوقعة لنشاط المؤسسة نهاية السنة المالية الحالية، ويعتمد في إعداد هذه القوائم على ما تم الإفصاح عنه فعلا من خلال التقارير المالية المرحلية للمؤسسة للفترة السابقة وما تخطط إدارة المؤسسة أن تحققه في الفترة المتبقية من السنة، بهدف مساعدة مستخدمي المعلومات من اتخاذ القرارات المناسبة[1].

وفيما يلي سيتم توضيح كيفية مساهمة أسلوب الموازنات التقديرية في دعم وتفعيل ألية الإفصاح والشفافية كما هو موضح في الشكل الموالي:

[1] طلال محمد علي الجحاوي، فرات لفته مجيد، **أنموذج مقترح للإفصاح المحاسبي الاستباقي وانعكاسه على قرارات المستثمرين بحث تطبيقي في عينة من الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، 2014، العدد 28، المجلد 09، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، العراق، ص39.

الشكل رقم (08): مساهمة الموازنات التقديرية في الإفصاح والشفافية.



المصدر: طلال محمد علي الجحاوي، فرات لفته مجيد، **أنموذج مقترح للافصاح المحاسبي الاستباقي وانعكاسه على قرارات المستثمرين بحث تطبيقي في عينة من الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية**، مرجع سبق ذكره، ص 40.

من خلال الشكل رقم (08) يتضح مدى الدور الذي تلعبه الموازنات التقديرية في الإفصاح عن المعلومات المستقبلية للمستخدمين فبالإضافة إلى القوائم المالية الفعلية فإن الإفصاح عن القوائم المخطط لها والمتضمنة كشف الدخل المخطط له، الميزانية العمومية المخطط لها، كشف التدفق النقدي المخطط له، يعد أمر في غاية الأهمية لتوصيل المعلومات إلى المستخدمين في الوقت المناسب، وتمكينه من اتخاذ القرارات بشأن استثماراتهم.

ويمكن تحديد متطلبات تطبيق هذا النوع من الإفصاح[1]:

- على المؤسسة تطبيق نفس السياسات المحاسبية في تقريرها المالي الإستباقي كما هي مطبقة في القوائم المالية لتسهيل عملية المقارنة؛
- على المؤسسة بيان فترة المعلومات الفعلية والمدة المتوقعة لقوائم المؤسسة ضمن التقرير ليكون موثوق به وليحسن قدرة المستثمرين والدائنين والجهات الأخرى على إدراك قدرتها على تحقيق الأرباح والتدفقات النقدية؛
- على المؤسسة تقديم هذه التقارير عند نهاية السنة المالية وإلا فقدت أهميتها من حيث الموثوقية؛
- أن تقدم هذه التقارير معلومات جديدة إضافة لما تم ذكره في تقارير سابقة مرحلية مع مراعات مبدأ التكلفة والمنفعة ويعد التقرير مكمل للتقارير السابقة؛
- تضمين هذه التقارير إيضاحات تفسيرية هامة تخص السنة المالية التي على أساسها تم إعداد التقارير والتغيرات التي حدثت في أسس القياس المحاسبي؛
- احتواء هذه التقارير كلمة متوقع لإعلام المتلقي أن المعلومات التي احتواها التقرير ليست فعلية وإنما معلومات مخطط لها مثل (كشف الدخل المتوقع، كشف التدفق النقدي المتوقع، الميزانية المتوقعة)؛
- يتم إعداد هذه التقارير تحت مسؤولية الإدارة وبالتالي فكلما كان التوقعات دقيقة وقريبة إلى الواقع تكسب المؤسسة سمعة حسنة لدى مستخدمي المعلومات؛

ثالثا. مساهمة الموازنات التقديرية في دعم وتفعيل ألية التدقيق الداخلي:

من منطلق أن الموازنات التقديرية تسعى إلى تحسين عملية التخطيط والرقابة على الموارد للوصول إلى تحقيق أهداف المؤسسة، فإنها تشترك في نفس الهدف مع التدقيق الداخلي وبالتالي يمكن تحديد كيفية مساهمة الموازنات التقديرية في دعم وتفعيل ألية التدقيق الداخلي:

- تساعد الموازنات التقديرية المدقق الداخلي على معرفة وتحديد أهداف المؤسسة؛

[1] طلال محمد علي الجحاوي، فرات لفته مجيد، **أنموذج مقترح للافصاح المحاسبي الاستباقي وانعكاسه على قرارات المستثمرين بحث تطبيقي في عينة من الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية**، مرجع سبق ذكره، ص 41.

- تساعد الموازنات التقديرية المدقق الداخلي على قياس وتقييم الأداء الفعلي لمختلف مراكز المسؤولية من خلال المقارنة بين الأداء الفعلي والأداء المخطط له؛
- تسمح الموازنات التقديرية للمدقق الداخلي من تحديد الانحرافات والرقابة عليها ومعرفة أسبابها وتقديم التقارير عليها إلى الإدارة العليا مما يزيد من فعالية أداء المدقق الداخلي؛
- تساعد الموازنات التقديرية المدقق الداخلي على معرفة مدى استهلاك مختلف الأقسام لموارد المؤسسة وتحديد نقاط الضياع أو الاسراف؛
- تساعد الموازنات التقديرية المدقق الداخلي من تقديم تقارير إلى الإدارة العليا عن مدى التقدم في الانجاز أثناء تنفيذ الخطة؛

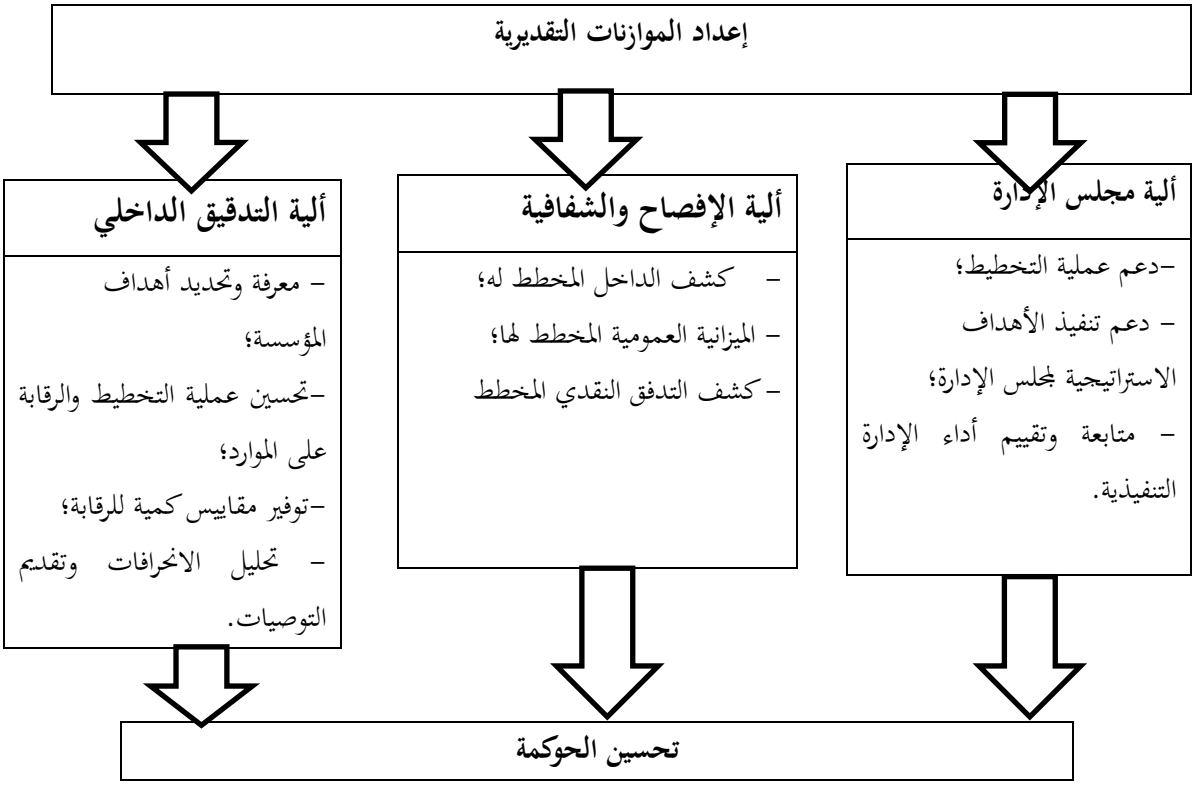
هذا وبغرض أداء الموازنات التقديرية للغرض الموضوعة من أجله فإنه يتوجب على المدقق الداخلي أن يقوم بتدقيق الموازنات التقديرية قبل المصادقة عليها من طرف مجلس الإدارة في إطار التكامل بين التدقيق الداخلي وأساليب المحاسبة الإدارية من خلال:

- معرفة كافة الموازنات التقديرية التي قامت بإعدادها المؤسسة، طريقة الإعداد ومدى مشاركة مختلف الأقسام فيها؛
- التأكد من أن جميع الموارد اللازمة للعملية الانتاجية قد تم إدراجها في الموازنة وربطها بالتدفقات النقدية والمدفوعات؛
- التأكد من صحة الحسابات الموجودة في الموازنات وخلوها من الأخطاء؛
- التأكد من نسب الانجاز الفعلي ومقارنتها مع ما هو مخطط لتحديد الانحرافات ومعالجتها؛
- تدقيق المستندات ومطابقة الكميات والمبالغ لفترة معينة مع الكميات والمبالغ في الموازنات لنفس الفترة والتأكد من عدم وجود اختلافات بينها؛
- تحديد حجم الطاقة المتاحة في المؤسسة والمستوى المستغل منها والطاقات الضائعة؛
- التأكد من أن أهداف الموازنة قد تم تحقيقها وأن الجهود والإجراءات العملية اللازمة لتحقيق هذه الأهداف قد تم تحديدها بصورة سليمة؛
- تقديم تقرير عن جميع العناصر السابقة.

رابعا: نموذج مقترح لدور الموازنات التقديرية في عدم أليات الحوكمة:

مما سبق يمكن صياغة نموذج لتوضيح دور أسلوب الموازنات التقديرية في دعم تنفيذ الأليات الداخلية للحوكمة وفق الشكل التالي:

الشكل رقم(09) نموذج الحوكمة– أسلوب الموازنات التقديرية:



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الإطار النظري.

من خلال الشكل السابق نلاحظ أهمية تطبيق أسلوب الموازنات التقديرية في دعم الأليات الرقابية الداخلية للحوكمة، حيث يمكن لها توفير المدخلات اللازمة لهذه الأليات للوصول إلى تحسين مستوى الحوكمة بالمؤسسة.

المطلب الثاني: مساهمة أسلوب محاسبة المسؤولية في دعم وتفعيل أليات الحوكمة؛

كما تم الإشارة في المطلب السابق وفي إطار التكامل بين أسلوب محاسبة المسؤولية وأسلوب الموازنات التقديرية، يقوم أسلوب محاسبة المسؤولية على تحديد الأهداف من طرف الإدارة العليا للمؤسسة، والموارد والإمكانيات المتاحة لها، وتقسيمها على مراكز المسؤولية سعيا لتحقيق أهدافه والتي تتماشى مع الأهداف العامة للمؤسسة، بما يمكن للإدارة لاحقا من أدائها لوظيفة الرقابة[1].

وفي هذا الصدد فإن مفهوم محاسبة المسؤولية يرتبط باللامركزية ما يسمح بتقييم الأداء على المستوى الجزئي أي على مستوى كل قسم أو مركز مسؤولية، والذي بدوه يحدد مدى كفاءة الإدارة ومدى فعاليتها في جميع مستوياتها المختلفة من أجل تحسين الأداء وتطويره وترشيد وتخفيض التكاليف، وبالاعتماد على نظام تقارير الرقابة الدورية وتقارير الأداء لكل مركز مسؤولية ما يسمح بتحديد الانحرافات على مستوى الأقسام ومعالجتها لتحقيق أهداف المؤسسة، ومنه فإن أسلوب محاسبة المسؤولية يعتبر كأداة لدعم الأليات الداخلية لحوكمة المؤسسات والمتمثلة في ألية مجلس الإدارة، ألية الإفصاح والشفافية وألية التدقيق الداخلي وهذا ما سوف نقوم بتوضيحه.

أولا. مساهمة أسلوب محاسبة المسؤولية في دعم وتفعيل ألية مجلس الإدارة:

يساعد أسلوب محاسبة المسؤولية مجلس الإدارة في أداء مهامه للعمل على تحقيق الأهداف العامة للمؤسسة، فعادة ما يتم تقسيم المؤسسة إلى أربعة مراكز مسؤولية وكل مركز له مديره ما يسهل على مجلس الإدارة مساءلة المدير عن مجموعة من الأنشطة وتحميل المسؤوليات والرقابة، وتتمثل هذه المراكز الأربعة في[2]:

- **مركز التكلفة:** يتم بمقتضاه محاسبة المدير عن التكاليف فقط؛
- **مركز الإيراد:** يتم بمقتضاه محاسبة المدير عن الإيرادات فقط؛
- **مركز الربحية:** يتم بمقتضاه محاسبة المدير عن التكاليف والإيرادات؛

[1] نزار محمد حسين الشراري، **مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في عمليات التخطيط والرقابة المالية في قطاع الكهرباء الأردني، دراسة ميدانية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، الأردن، جامعة اليرموك، كلية الاقتصادية والعلوم الإدارية، 2007، ص 42.

[2] هدى خليل ابراهيم، **دور محاسبة المسؤولية كألية للرقابة وتقييم الأداء بحث تطبيقي في الشركة العامة لتسويق الأدوية والمستلزمات الطبية**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، 2014، العدد 41، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العراق، ص 380.

مركز الاستثمار: ويتم بمقتضاه محاسبة المدير عن الاستثمارات والإيرادات والتكاليف.

1.محاسبة المسؤولية كألية للرقابة:

يمكن توضيح المستويات الرقابة على أساس البعد التنظيمي الذي يتوافق مع محاسبة المسؤولية إلى[1]:

أ- **الرقابة على مستوى الفرد**: يختص هذا النوع من الرقابة بتقييم أداء الأفراد والرقابة على نتائج أعمالهم وأدائهم، وتوجد العديد من المعايير الرقابية التي من الممكن استخدامها في تقدير كفاءة أداء الأشخاص مثل تقارير الكفاءة والأداء المعدة من قبل الرؤساء في مختلف الأقسام، كما يمكن الاعتماد على معايير الحضور والغياب أو ساعات التأخر على سبيل المثال.

ب- **الرقابة على مستوى الأنشطة الوظيفية**: يقيس هذا النوع من الرقابة الأداء اليومي للعمليات المختلفة في كافة الأنشطة داخل المؤسسة وتحدد الانحرافات لكل قسم بالمقارنة مع المعايير والأهداف الموضوعة.

ت- **الرقابة على مستوى المؤسسة ككل**: يسعى هذا النوع من الرقابة إلى محاولة تقييم أداء المؤسسة على المستوى الكلي لها أو على مستوى الأقسام الهامة فيها خلال فترة زمنية محددة، ويظهر هذا النوع مدى تحقيق الأهداف الموضوعة، وقياس التطور في الأداء الكلي للمؤسسة.

2.محاسبة المسؤولية كألية لتقييم الأداء:

يسمح أسلوب محاسبة المسؤولية لمجلس الإدارة من تقييم الأداء لكل مركز من مراكز المسؤولية، فبعد تقسيم المؤسسة إلى مراكز مسؤولية يتم وضع الأنماط أو المعايير للأداء المستقبلي وذلك بالنسبة لكل عنصر من عناصر التكاليف والإيرادات في كل مركز من مراكز المسؤولية وبمقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط، وبمعرفة المشرف على مركز المسؤولية يمكن التعرف على الانحرافات عن الأداء المخطط مما يمكن من اتخاذ الاجراءات التصحيحية، حيث يتم وضع معدلات الأداء بصورة تكاليف معيارية وبهذا تحقيق الرقابة قبل الأداء والرقابة على الأداء، وتتم عملية تقييم الأداء على ثلاثة مراحل[2]:

[1] نفس المرجع السابق، ص384.

[2] نفس المرجع السابق ص 381.

– إجراء مقارنات بين الخطط والأهداف الموضوعة وبين النتائج الفعلية للنشاط، وعلى ضوء هذه المقارنة يتم تحديد مدى تحقق الخطط والأهداف ومدى الانحراف عن التنفيذ؛

– تفسير الانحرافات الناتجة عن التنفيذ الفعلي بالمقارنة مع الأهداف والخطط ويعتبر تفسير الانحرافات ركنا أساسيا لعملية التقييم لأنه يؤدي إلى تتبع العلاقات السببية لهذه الانحرافات حتي مصادرها الفعلية؛

– التحديد الواضح لمراكز المسؤولية أي المراكز التي تسببت قراراتها وأنشطتها في حدوث الانحرافات في النتائج.

كما توجد ثلاثة مستويات لتقييم أداء مراكز المسؤولية في المؤسسة:

– **مستوى تقييم الأداء الفعلي**: ويتم ذلك من خلال تقييم المسؤول عن مركز المسؤولية لنفسه ومعرفة مواطن القصور والضعف في أدائه والعمل على تحسينه وتفادي الانحرافات الموجودة؛

– **مستوى تقييم أداء الإدارة التنفيذية**: يتم هذا النوع بواسطة المستويات الإدارية الأعلى ليتعرف كل مسؤول على مستوى أداء كل مركز مسؤولية يقع تحت مسؤوليته، ومدى مساهمته في تحقيق أهداف المؤسسة؛

– **مستوى تقييم أداء الأنشطة**: يتم هذا النوع من التقييم من طرف الإدارة العليا للمؤسسة حيث يتم التعرف على سير النشاط في مراكز المسؤولية المختلفة ومدى مطابقته للأسس والمعايير الموضوعة.

ثانيا. مساهمة أسلوب محاسبة المسؤولية في دعم وتفعيل ألية الإفصاح والشفافية:

في ظل اللامركزية القرار تكمن أهمية وضع نظم تقارير بين مختلق المراكز أمر مهم حيث تصبح التقارير لغة الاتصال بينهم لتحديد الأهداف المخططة، وأهم الانجازات والعوائق التي يتعرض لها مركز المسؤولية ما يمكن من الرقابة على الأداء.

يعد تطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية مدخل لتطوير المحاسبة وتقاريرها الرقابية، فتطبيق هذا الأسلوب يتطلب إعادة صياغة النظام المحاسبي ونظام التقارير من أجل الربط المباشر بين الهيكل الإداري للمؤسسة، وفي هذا الصدد يمكن تحديد ثلاثة أنواع للتقارير الداخلية في ظل تطبيق محاسبة المسؤولية:

تقارير من الأعلى إلى الأسفل: والتي تضعها الإدارة للمختلف الأقسام يتم في خلالها تحدي الأهداف المخطط لها والجدول الزمني لإنجازها، والموارد اللازمة لذلك.

تقارير من الأسفل إلى الأعلى: والتي يعدها مركز المسؤولية إلى الإدارة العليا متضمنة حوصلة نشاطه، الأهداف المحققة، الاخفاقات والعراقيل، ومختلف التفسيرات ذات العلاقة بها.

تقارير ما بين مراكز المسؤولية: تأتي هذه التقارير لضمان التكامل بين مختلف المراكز وتوجيه الجهود نحو تحقيق الهدف العام للمؤسسة.

ثالثا: مساهمة أسلوب محاسبة المسؤولية في دعم وتفعيل ألية التدقيق الداخلي:

يشكل أسلوب محاسبة المسؤولية جزء لا يتجزأ من نظام الرقابة الداخلية على الموارد المستخدمة في المؤسسة لتحقيق الكفاءة والفعالية، فالرقابة وفقا لأسلوب محاسبة المسؤولية ترمي إلى التأكد من تنفيذ الخطط الموضوعة واتخاذ القرارات الضرورية لمعالجة الانحرافات التي قد تحصل بين ما هو مخطط وما يتم تنفيذه هذا ما يدعم وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسة، حيث يعتمد المدقق الداخلي على هذا الأسلوب لتحديد مدى مساهمة مراكز المسؤولية في تحقيق أهداف المؤسسة وتقديم التوصيات المناسبة بشأنها، كما يضمن هذا الأسلوب للمدقق الداخلي ما يلي[1]:

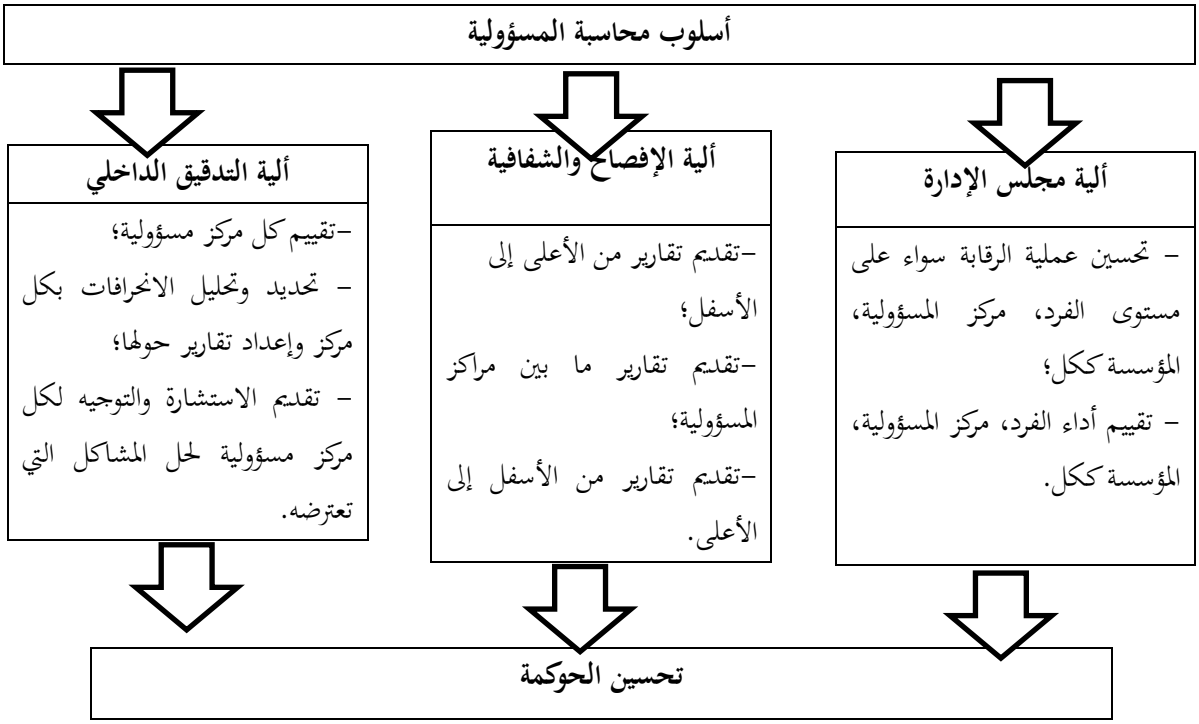
- يمكن أسلوب محاسبة المسؤولية المدقق الداخلي من تحديد مركز المسؤولية والأهداف المطلوب منه؛
- يمكن أسلوب محاسبة المسؤولية المدقق الداخلي من تسجيل الأداء الفعلي ومقارنته بالمعايير المحددة له، وتحديد الانحرافات وإعداد تقارير الأداء الملائمة؛
- يمكن أسلوب محاسبة المسؤولية المدقق الداخلي من التحقق من الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة في المؤسسة خلال فترة معينة؛
- التحقق من التكامل الداخلي بين إدارات وأقسام المؤسسة بما يساعد على تحقيق الأهداف؛
- اقتراح الوسائل المناسبة لمعالجة الانحرافات عن الأهداف؛
- تقديم تقارير حول النتائج المتوصل إليها إلى الإدارة العليا لاتخاذ القرارات المناسبة؛

[1] حاب الله الشريف، **أساليب المحاسبة الإدارية بين النظرية والتطبيق – دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في الجزائر**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، الجزائر، جامعة أم البواقي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2016، ص 79.

رابعا: نموذج مقترح لدور أسلوب محاسبة المسؤولية في دعم وتفعيل أليات الحوكمة.

من خلال ما سبق يمكن صياغة نموذج لتحديد مساهمة أسلوب محاسبة المسؤولية في دعم الحوكمة، وفق الشكل الموالي:

الشكل رقم (10) نموذج الحوكمة– أسلوب محاسبة المسؤولية.



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الإطار النظري.

من خلال الشكل السابق يمكن القول أن لأسلوب محاسبة المسؤولية دور كبير في دعم تنفيذ الأليات الرقابية الداخلية للحوكمة مما يسمح بتحسين الحوكمة على مستوى المؤسسة.

المطلب الثالث: مساهمة أسلوب التكاليف الكلية في دعم وتفعيل أليات الحوكمة.

يعد أسلوب التكاليف الكلية من أهم الأساليب التي تعتمد عليها المحاسبة التحليلية في الرقابة، كما يعتبر الأسلوب الأكثر استخداما في المؤسسات الاقتصادية رغم الانتقادات التي تعرض لها، ومنه يمكن تحديد كيفية مساهمته في دعم تنفيذ أليات الحوكمة في المؤسسة كما يلي:

أولا: مساهمة أسلوب التكاليف الكلية في دعم وتفعيل ألية مجلس الإدارة:

يساهم أسلوب التكاليف الكلية في دعم مجلس الإدارة بشكل محدود كون أن هذا الأسلوب يتميز بالعديد من العيوب التي تحد من فعاليته، وهذا نظرا لعدم الدقة في تحميل التكاليف غير المباشرة، والانتظار حتي نهاية الدورة لحساب التكلفة وبالتالي وبالتالي عدم تفادي تكاليف الهدر والضياع، ويمكن تحديد هذه المساهمة في:

- تقسيم المؤسسة إلى أقسام متجانسة والتي تعتبر مراكز تكلفة وبالتالي مراكز مسؤولية الأمر الذي يساعد مجلس الإدارة في عملية الرقابة على الموارد وتحميل المسؤوليات؛
- يسمح أسلوب التكاليف الكلية لمجس الإدارة من معرفة كمية المخزونات في مختلف مراحل الدورة إلى الإنتاجية واتخاذ القرارات بشأنها؛
- تقيم فعالية كل مركز مسؤولية ومدى مساهمته في تحقيق النتيجة؛
- تساعد مجلس الإدارة على اتخاذ قرارات التسعير على المدى الطويل.

ثانيا. مساهمة أسلوب التكاليف الكلية في دعم وتفعيل ألية الإفصاح والشفافية:

بالنظر إلى القوائم المالية التي تعدها المحاسبة المالية فإننا نلاحظ احتوائها على بيانات حول التكاليف الإجمالية، تكلفة المبيعات، تكلفة المشتريات، تكلفة مخزون أول المدة، تكلفة مخزون أخر المدة، هذه البيانات هي مخرجات نظام التكاليف في المؤسسة، تكون تفصيلية قبل تجميعاها في القوائم المالية الختامية، بهذا يمكن القول أن تحسين تطبيق أسلوب التكاليف الكلية في المؤسسة سوف يساهم في تحسين دقة وصدق القوائم المالية.

كما يساهم أسلوب التكاليف الكلية في توصيل العديد من المعلومات إلى إدارة المؤسسة يمكن تلخيصها فيما يلي:

- توصيل معلومات تفصيلية عن التكاليف والمخزون السعلي من الانتاج التام وغير التام، لتسعير المنتجات ورقابة عناصر التكاليف وتقييم الأداء؛

- تقديم معلومات تسمح بتحليل وتقييم التكاليف وملاحظة كيفية تغيرها، وهذا من خلال حصر التكاليف في مجموعات تكلفة (مواد، عمالة،...)، وتلخيصها لتحديد تكاليف الشهر، الثلاثي، السنة.
- توصيل معلومات حول النتائج السنوية، السداسية، الفصلية، الشهرية والوصول إلى نتيجة كل منتوج على حدى وبالتالي إلغاء المنتوج الذي يحقق خسارة؛
- توصيل معلومات حول تكلفة المنتج والنتيجة التحليلية لكل منتج والنتيجة التحليلية الإجمالية؛
- إعداد جداول لشرح تقسيم الأعباء وتحليلها، وإظهار التكلفة الوحدوية، ووثيقة الميزانية التجارية المقارنة التي تشرح تطور أسعار التكلفة للسنة الماضية وتطورها مع أسعار البيع لنفس السنة، ليتم ضبط الأسعار وفقا لمعطيات السوق مع مراعات مبدأ تغطية التكاليف ومراعات القدرة الانتاجية، حيث يمكن ملاحظة أن الطاقة العاطلة لا تأخذ بعين الاعتبار وفق هذا الأسلوب ما يؤثر على سعر التكلفة.

ثالثا: مساهمة أسلوب التكاليف الكلية في دعم وتفعيل ألية التدقيق الداخلي:

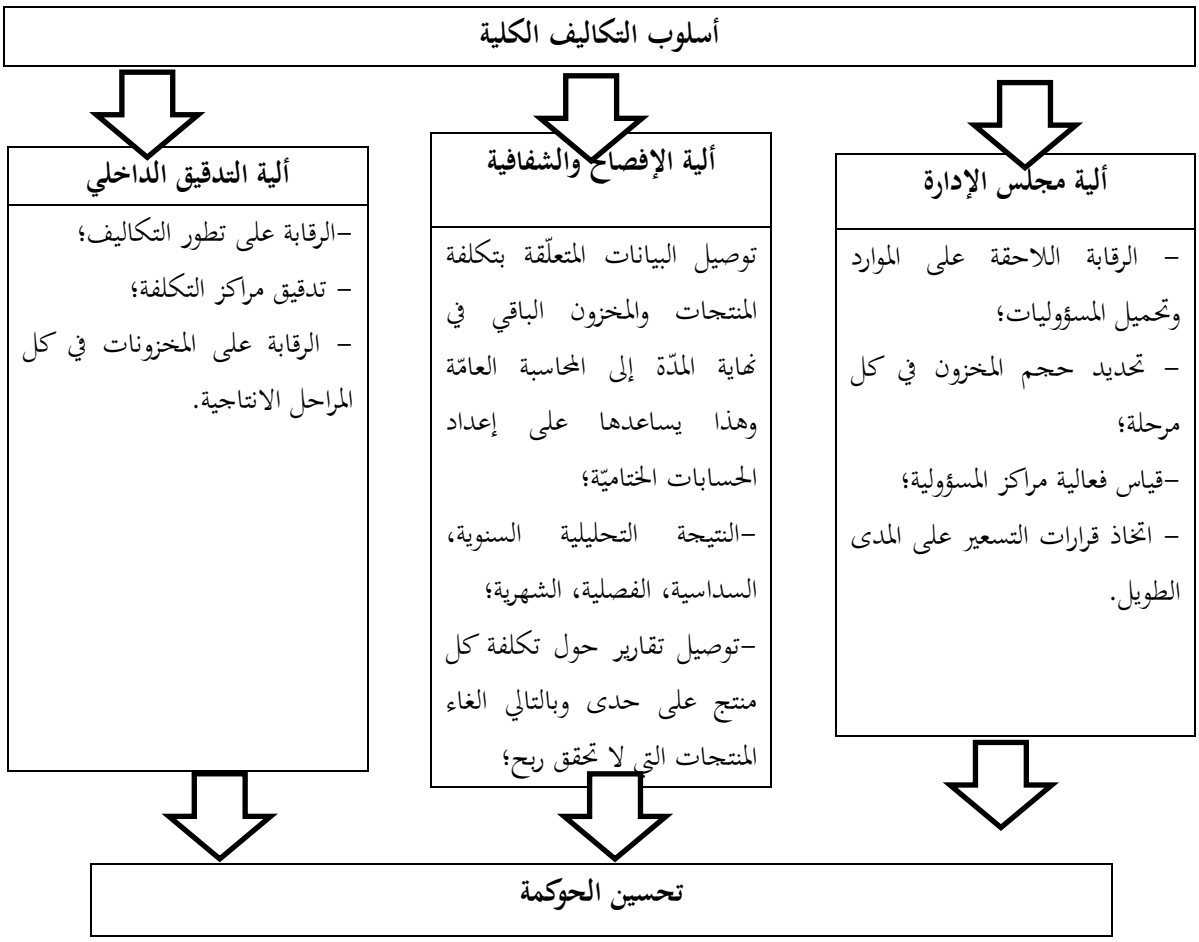
يسمح أسلوب التكاليف الكلية للمدقق الداخلي من رقابة التكاليف وطريقة توزيعها على المنتجات بعد نهاية الدورة، للتأكد من عدم ضياعها والبحث سبل تخفيضها مستقبلا، ومنه يمكن تحديد كيفية مساهم هذا الأسلوب في دعم التدقيق الداخلي وفقي النقاط التالية:

- تسهيل على المدقق الداخلي من الرقابة على المخزونات في مختلف المراحل الانتاجية؛
- يسمح للمدقق الداخلي من تحديد مواطن ضياع التكاليف من خلال دراسة تطور تكاليف أي منتوج، عبر مختلف مراحل مسار الإنتاج والبيع؛ بعد نهاية الدورة ما لا يسمح بتفادي تكاليف هذه الدورة، وامكانية استخدام هذه النتائج في الدورات اللاحقة؛
- تدقيق مراكز التكلفة وتحديد مساهمة كل مركز في النتيجة؛

رابعا: نموذج مقترح لدور أسلوب التكاليف الكلية في دعم وتفعيل أليات الحوكمة.

من خلال ما سبق يمكن صياغة نموذج لتحديد مساهمة أسلوب التكاليف الكلية في دعم الحوكمة، وفق الشكل الموالي:

الشكل رقم (11) نموذج الحوكمة– أسلوب التكاليف الكلية.



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الإطار النظري.

من خلال الشكل السابق يمكن القول أن لأسلوب التكاليف الكلية دور نسبي في دعم تنفيذ الأليات الرقابية الداخلية للحوكمة مما يسمح بتحسين الحوكمة على مستوى المؤسسة.

المبحث الثاني: مساهمة أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في دعم الأليات الداخلية للحوكمة.

بعد التطرق للإطار النظري لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الفصل الأول وكذا الأليات الداخلية للحوكمة في الفصل الثاني سوف نقوم في هذا المبحث بتحديد كيفية مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية المتمثلة في أسلوب التكلفة المستهدفة، أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، أسلوب بطاقة الأداء المتوازن في دعم وتفعيل الأليات الداخلية للحوكمة.

سيتم معالجة هذا المبحث وفق ثلاثة مطالب كما يلي:

المطلب الأول: مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في دعم وتفعيل أليات الحوكمة؛

المطلب الثاني: مساهمة أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في دعم وتفعيل أليات الحوكمة؛

المطلب الثالث: مساهمة أسلوب بطاقة الأداء المتوازن في دعم وتفعيل أليات الحوكمة.

المطلب الأول: مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في دعم وتفعيل أليات الحوكمة؛

يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة من الأساليب الاستراتيجية لإدارة التكلفة وإدارة الانتاج، والذي يسمح بتقليص تكلفة المنتج الكلية خلال دورة الحياة ليضمن تحقيق التكلفة التي تفي بمتطلبات المستهلك عن طريق فحص وتجميع الأفكار المحتملة التي تعمل على خفض التكلفة في مرحلة تخطيط ومرحلة بحوث وتطوير المنتج، كما يسمح بإدارة الأرباح المستقبلية للمؤسسة من خلال إدراج التكلفة المستهدفة صراحة في عملية تطوير المنتج، ومنه يمكن تحديد مدى مساهمة هذا الأسلوب في دعم وتفعيل الأليات الداخلية للحوكمة.

أولا. مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في دعم وتفعيل ألية مجلس الإدارة:

تطبيق المؤسسة لأسلوب التكلفة المستهدفة يجعل مجلس الإدارة يجني العديد من الفوائد والمتمثلة في[1]:

- تسهيل العمل الجماعي بخلق لغة مشتركة وهدف مشترك يتمثل في التكلفة المستهدفة حيث يعمل كل أعضاء الفريق على المتعدد الوظائف على تحقيقه، مما يسمح بتفعيل أداء مجلس الإدارة وضمان تحقيق أهداف المؤسسة؛
- يساعد تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في التحسينات الداخلية وذلك من خلال دعم عمل الفريق وإدارة الامداد وإدماج الموردين في تطوير منتجات وخدمات جديدة، مما ينعكس على أداة مجلس الإدارة والمؤسسة ككل؛
- المساعدة في تحسين العلاقات مع الموردين مما يسمح بضمان التموين من حيث النوعية والكمية والوقت المناسب؛
- الاعتماد على سعر السوق كنقطة محورية للتحليل يؤدي إلى تجنب مشاكل الأساليب التقليدية للتكلفة، حيث تصبح التكلفة أداة لتصميم منتج ناجح بدلا من توثيق بيانات تاريخية، ويصبح السعر مسببا لعملية تطوير المنتج بدلا من أن يكون نتاجا عنها مما يجعل عملية تطوير المنتج موجهة نحو السوق والربح، كما توفر معلومات ملائمة لاتخاذ القرار؛

[1] رياض مصلح الشقاحين، **مدى ادراك أهمية تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الالكترونية المساهمة العامة الأردنية**، مجلة بحوث جامعة حلب، سلسلة العلوم الاقتصادية، 2014، العدد 10،جامعة حلب، ص 26-27.

- ينصب تركيز التكلفة المستهدفة على المستقبل أكثر من الماضي، كما يهتم بجودة المنتج أثناء عملية التصنيع وليس فقط تصحيح جودة المنتج المعيب؛
- تحقيق أهداف الإدارة العليا في المؤسسة من الأرباح والمنافسة على المدى الطويل رغم التغيرات الاقتصادية والتكنولوجية ورغم احتياجات السوق المتجددة والضغوط الداخلية والخارجة؛
- يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة مجلس الإدارة في صنع القرارات الاستثمارية حول الاستمرار في صنع أحد المنتجات أو التوقف عنه.

ثانيا. مساهمة أسلوب التكلف المستهدفة في دعم وتفعيل ألية الإفصاح والشفافية:

يقدم أسلوب التكلفة المستهدفة للإدارة مجموعة من المعلومات الداخلية التي تعتبر ضرورية للاستمرار في النشاط، وتتضمن معلومات مالية مثل التكاليف وأسعار البيع المستهدفة، وكذا الأرباح المستهدفة، أو معلومات غير مالية كاستراتيجية المؤسسة ومراحل العمليات الانتاجية، ويمكن تحديد مساهمة هذا الأسلوب في الإفصاح والشفافية داخليا من خلال تقديم المعلومات التالية[1]:

- تقديم معلومات عن رغبات واحتياجات الزبائن للمساعدة في تخطيط وتصميم المنتج وهندسة التكلفة لتحقيق مستوى معين من التكاليف التنافسية؛
- تقديم معلومات عن الخصائص الوظيفية للمنتج أو الخدمة المقدمة عبر مراحل الإنتاج المختلفة والتي يطلبها الزبون، وكذا معلومات عن إمكانية خفض التكلفة أثناء عملية تصميم المنتج أو الخدمة المقدمة؛
- تقديم معلومات تشمل وظائف المنتج أو الخدمة المقدمة لتلبية حاجات الزبون والتكلفة المقابلة لكل وظيفة، وكذلك معلومات عن كافة المكونات والأجزاء والمواد الخام الداخلة في إنتاج المنتج أو الخدمة المقدمة أو تلك التي يمكن أن تدخل في العملية الإنتاجية؛
- تقديم معلومات عن الأجزاء الجديدة المستخدمة في إنتاج المنتجات الجديدة، وإمكانية استبدالها بأخرى أقل تكلفة، بما يحقق تخفيض تكاليف المنتج مع ضمان الجودة المناسبة؛

[1] يزيد تقرارت، **دور أساليب المحاسبة الإدارية في حوكمة المؤسسات الاقتصادية – دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، مرجع سبق ذكره، ص332-333.

- تقديم معلومات عن احتياجات الزبون حول الخصائص التي يرغب أن تتوافر في المنتج مع بيان الأهمية النسبية لكل خاصية، من أجل تضمينها في المنتج الجديد؛
- تقديم معلومات تخص مواصفات المنتج أو الخدمة، التصميم التفصيلي، الإنتاج والتسويق، ومعلومات تكاليفية مثل نقاط الضعف داخل العملية الإنتاجية؛
- تقديم معلومات عن السعر الذي يحدد ظروف المنافسة والربح المستهدف الذي ترغب الإدارة في تحقيه؛
- تقديم معلومات تساعد الإدارة على تفهم وإدارة التكاليف خلال دورة حياة المنتج.

ثالثا. مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في دعم ألية التدقيق الداخلي:

يمكن تحديد كيفية مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في الرقابة على التكاليف، بما يساعد وظيفة التدقيق الداخلي كما يلي:

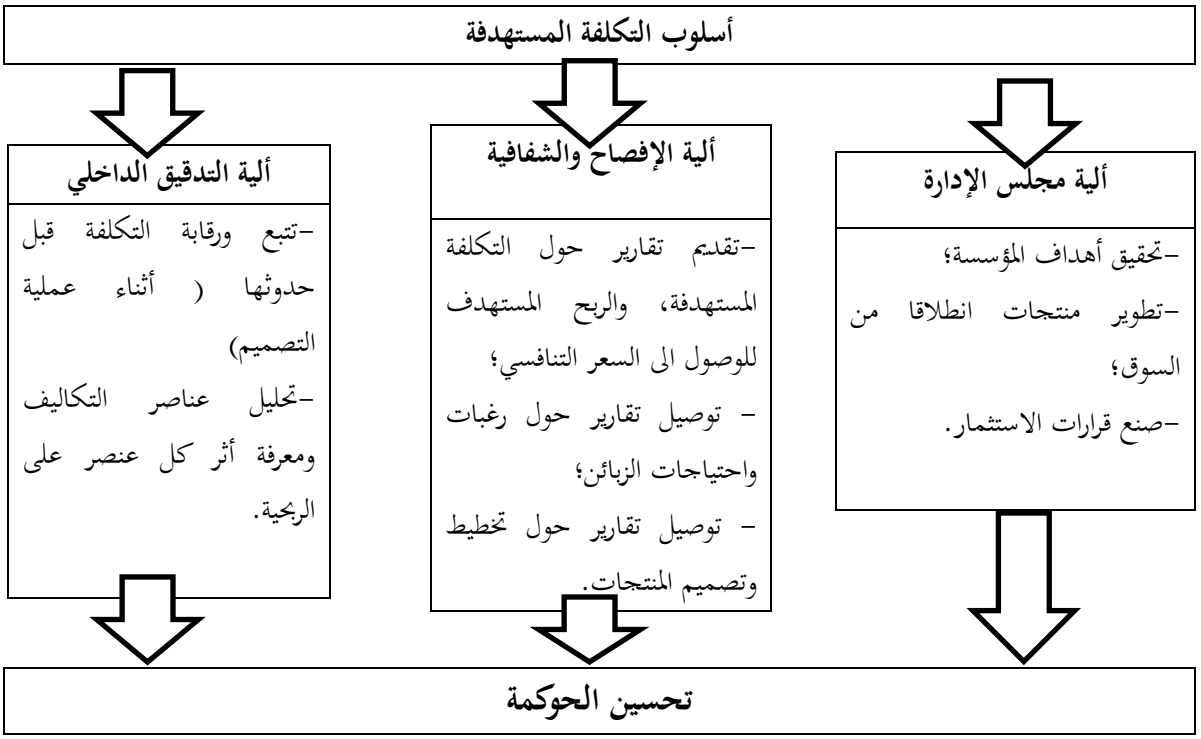
- يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة المدقق الداخلي على زيادة قدرته في رقابة وتتبع التكاليف قبل حدوثها أي في مرحلة تطوير وتصميم المنتج؛
- يمكن للمدقق من خلال هذا الأسلوب من تحديد الأنشطة والتكاليف التي لا تضيف قيمة للمنتج أو الزبون وتقديم اقتراحات بخذف هذه الأنشطة، فقيام المدقق بتدقيق التكاليف والرقابة عليها في المراحل الأولى من التخطيط والتصميم، يسمح بتوفير الكثير من التكاليف للمؤسسة والتي تفقد في المراحل التالية لمحاولة خفض التكاليف؛
- يعتبر الهدف الأساسي لمدخل التكلفة المستهدفة يتمثل في إعادة النظر في تصميم المنتج وخصائصه بهدف خفض التكاليف التقديرية إلى المستوى المستهدف لها, و بالتالي يحقق ذلك الرقابة الفعالة على تكاليف المنتج في المراحل المبكرة من دورة حياة المنتج بدلا من الانتظار حتى مرحلة الإنتاج؛
- يساعد هذا الأسلوب المدقق الداخلي على تحليل عناصر التكاليف ودراسة تأثير كل عنصر على ربحية المنتج؛
- يستخدم أسلوب التكلفة المستهدفة كأداة جيدة للرقابة المانعة أو الوقائية، لأنه يتفادى حدوث الزيادة في التكاليف منذ مرحلة التصميم وقبل البدأ في الانتاج؛

- يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة المدقق الداخلي على تحديد المنتجات التي تحقق الربح الكافي والمطلوب.

رابعا: نموذج مقترح لدور أسلوب التكلفة المستهدفة في دعم وتفعيل أليات الحوكمة.

من خلال ما سبق يمكن صياغة نموذج لتوضيح كيفية مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في دعم الأليات الرقابية الداخلية للحوكمة وفق الشكل التالي:

الشكل رقم (12): نموذج الحوكمة – أسلوب التكلفة المستهدفة.



المصدر: من إعداد الباحث بناء على الإطار النظري.

من خلال الشكل السابق يتضح أن تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة سوف يساهم في تحسين أداء الأليات الرقابية الداخلية للحوكمة مما يسمح بتحسين الحوكمة بالمؤسسة.

المطلب الثاني: مساهمة أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في دعم وتفعيل أليات الحوكمة.

بالنظر إلى أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة كونه جاء لتوفير المعلومات التكاليفية الدقيقة والبحث عن تدنية التكاليف إلى أقصى حد والرقابة عليها لمواكبة التنافسية، فيمكن اعتباره كنظام تسييري ورقابي داخل المؤسسة مما يسمح بدعم وتفعيل الأليات الداخلية للحوكمة.

أولا: مساهمة أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في دعم وتفعيل ألية مجلس الإدارة:

تسعى المؤسسة الاقتصادية إلى تحقيق النمو والاستمرارية في النشاط ولا يتأتى هذا الأمر إلا من خلال المحافظة على العملاء والعمل على جذبهم، من خلال توفير سلع وخدامات تنافسية مقارنة مع المؤسسات المنافسة، ولا شك أن تحديد كيفية تحقيق ذلك يتم التعبير عنه في الاستراتيجية، والحكم على أن الاستراتيجية جيدة من عدمه يتوقف على كيفية تنفيذها بكفاءة، وفي هذا الصدد فإن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يسعى إلى توفير المدخلات التي تساعد في إعداد الاستراتيجية وبناء الإمكانات والموارد وتنفيذ الاستراتيجية والرقابة عليها.

وفي هذا الصدد تعد استراتيجية المؤسسة الوسيلة لاستثمار الموارد المتاحة في مجالات البحث والتطوير، الشراء، الإنتاج، التسويق، الموارد البشرية لغرض بلوغ غاياتها، وتعد عملية خفض التكلفة بالنسبة لأسلوب ABC مسألة في غاية الأهمية والتي تتم من خلال إدارة الأنشطة والرقابة عليها، فالمؤسسة وفق هذا الأسلوب هي سلسلة من الأنشطة المصممة لتوفير المعلومات إلى المدراء من أجل تحسين القيمة المقدمة إلى الزبون تمهيدا لكسب رضاه وتحقيق أهداف المؤسسة من خلال[1]:

[1] وليد خالد صالح، **دور التكاليف على أساس الأنشطة في تنفيذ الستراتيجيات التنافسية**، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والادارية، 2012، المجلد04، العدد08، جامعة الأنبار، العراق، ص309.

1.اعتماد ورصد استراتيجية المؤسسة:

يجب على المحاسبة الإدارية دعم مجلس الإدارة في رصد واعتماد استراتيجية المؤسسة، حيث تعتمد المحاسبة الإدارية على مجموعة من الأساليب التي تدعم عملية التخطيط وصنع القرار والرقابة على المؤسسة، فهذه الاستراتيجية يجب أن تتضمن البعد التنافسي الذي يضع المؤسسة في مكانة تنافسية في السوق بحيث تسعى إلى تدنية تكاليف المنتجات والذي بدوره يسمح للمؤسسة بتخفيض سعر البيع، مع ضمان الجودة المناسبة.

ومنه فإن الاستراتيجية يجب أن تعمل على تخفيض سعر المنتج هذا لا يتحقق إلا من خلال تخفيض التكاليف وتحسين الرقابة عليها الذي يضمنه نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

تحديد الأنشطة التي تضيف قيمة بغرض دعمها والأنشطة التي لا تضيف قيمة بغرض التخلص منها لتخفيض التكاليف، وهنا يمكن الإشارة إلى أن هذا النظام يقدم معلومات تساعد في إنجاح تنفيذ استراتيجية البحث والتطوير من خلال تركيزه على مسببات التكلفة وقد أثبتت التجارب بأن الوحدات التي تنفق مبالغ كبيرة في نشاطي البحث والتطوير سيؤدي إلى عدم فشل المنتج وتحقيق مستويات أداء الجودة التي يحصل عليها الزبون.

2.صياغة الاستراتيجية:

ينبغي على مجلس الإدارة فهم استراتيجية وأهداف المؤسسة والحكم على كفاءة الاستراتيجية في حماية المساهمين من المخاطر على المدى الطويل، فتحدد الاستراتيجية كيفية توظيف المؤسسة لإمكانياتها في ضوء الفرص المتاحة أمامها لإنجاز أهدافها، وتتبع المؤسسات غالبا استراتيجيتين، المنافسة على أساس تقديم خدمة أو سلعة جيدة بأسعار أقل، أو المنافسة من خلال تقديم منتجات وخدمات متميزة (متفردة) وغالبا ما تكون بأسعار أعلى من أسعار المنافسين[1].

[1] تشارلز هورنجرن، وأخرون، ترجمة أحمد حامد حجاج، **محاسبة التكاليف مدخل اداري**، مرجع سبق ذكره، ص23.

يساعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المفاضلة بين الاستراتيجيات المتاحة وتحديد توليفة المنتجات التي تحقق الأرباح المناسبة للمؤسسة، وبالتالي فإن هذا النظام يوفر المبررات الكافية للإدارة لتوضيح الأسباب التي دفعتها لإنتاج منتج معين أو التخلي عن إنتاجه، وكذلك بالنسبة للأنشطة.

3.تنفيذ ومراقبة الاستراتيجية:

تتم ترجمة الاستراتيجية إلى مجموعة من الإجراءات باستخدام نظم التخطيط ونظم الرقابة لتساعد في تنفيذ القرارات، حيث يمكن نظام التكاليف على أساس الأنشطة من إنجاح تنفيذ استراتيجية الشراء وإدارة الموارد من خلال تقديمه للمعلومات كلف الأنشطة ومنها أنشطة شراء وإدارة الموارد وثم كلف المنتجات بما يساهم وتنفيذ حاجات الزبائن وتحقيق الأهداف الاستراتيجية[1].

- **التخطيط والتوجيه:** من خلال تحديد أهداف المؤسسة وتحديد كيفية تحقيقها، بتقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة وتوجيهها؛
- **الرقابة:** من خلال تقييم الأنشطة وتحديد الانحرافات؛
- **التغذية العكسية (الربط بين التخطيط والرقابة):** بحيث يتم ربط التخطيط بالرقابة عن طريق التغذية العكسية فالتغذية العكسية تشمل فحص المديرين للأداء الماضي (الوظيفة الرقابية)، واكتشاف الطرق البديلة لاتخاذ القرارات التخطيط المستقبلي، كما قد تؤدي التغذية العكسية إلى تغييرات في الأهداف وفي طرق تحديد القرار البديل، حيث يمكن هذا النظام بإجراء التغذية والعكسية وتقييم القرارات والأداء والعمل على تحسينه في المستقبل.

4.الموافقة على القرارات المالية الرئيسية: تعتبر الإدارة المالية للمؤسسة جزء لا يتجزأ من استراتيجيتها، وكما هو معلوم فإن الإدارة تعمل في ظل القيود المالية والتي يجب عدم تجاهل أثارها على القرارات التي يتخذونها، وبطبيعة الحال فإن تقييم أي قرار من الناحية المالية يعتبر أمرا حاسما وجزء من عملية صنع القرار، فنظام التكاليف على أساس الأنشطة يقدم معلومات عن مستوى التمويل المطلوب وتكلفة الفرصة البديلة للأرباح المحتجزة والتكاليف المرتبطة بزيادة التمويل الخارجي، كما يقدم معلومات أكثر دقة حول التدفقات النقدية، هذا ما سوف يساعد مجلس الإدارة على اتخاذ قرارات الاستثمار.

[1] وليد خالد صالح، **دور التكاليف على أساس الأنشطة في تنفيذ الستراتيجيات التنافسية**، مرجع سبق ذكره، ص310.

5.تقييم أداء المدراء التنفيذيين وأعضاء مجلس الإدارة: تقسيم المؤسسة إلى أنشطة يسمح بتقييم كل نشاط مما يمسح للمساهمين وأصحاب المصالح الاطمئنان على استثماراتهم وتخفيض تكاليف الوكالة.

ثانيا: مساهمة أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في دعم وتفعيل ألية الإفصاح والشفافية:

يمكن تحديد مدى مساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الإفصاح والشفافية من خلال التركيز على جانبين الجانب الأول ويتعلق بمدى تحقيق هذا النظام للخصائص المعلومة المحاسبة ذات الجودة، أما الجانب الثاني فيتعلق بمدى تأثير هذا النظام على صحة وصدق تعبير القوائم المالية:

1. العلاقة بين تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة وجودة المعلومات المحاسبية:

يتم تحديد هذه العلاقة من خلال معرفة مدى توافر خصائص المعلومات المحاسبية ذات الجودة في المعلومات التي يوفرها النظام[1]:

1.1. الملائمة:

وتشتمل على القيمة التنبؤية، التغذية العكسية، التوقيت المناسب، يلعب نظام التكاليف على أساس الأنشطة دور كبير تحقيق هذه الخاصية من خلال تقسيمه للمؤسسة إلى أنشطة وحصر تكاليف ومتغيرات كل نشاط بصورة منفردة واعتبارها موقع التكلفة الأساسي، يؤدي إلى تقديم معلومات مفصلة مالية وغير مالية عن تكلفة العمليات والأنشطة وتكلفة الوحدة المنتجة وكمية المخرجات والوقت المستغرق لإنجاز عمل النشاط وعدد العاملين وغيرها من المعلومات التي يمكن الرجوع اليها في تقييم الأحداث خاصة باستخدام التقنيات الحديثة في المعالجة.

2.1. الموثوقية:

[1] لبنى هاشم نعمان، **أثر نظام التكاليف على أساس الأنشطة على جودة المعلومات المحاسبية وتحسين الأداء، دراسة ميدانية تطبيقية على عينة من الشركات الصناعية العراقية**، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، السودان، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2017، ص99-107.

والتي تعني خلو المعلومات من الأخطاء وإمكانية الاعتماد عليها بأقل درجة خوف ممكنة، ويلعب نظام التكاليف على أساس الأنشطة دور في تحقيق هذه الخاصية من خلال استخدامه مسببات تكلفة ومعدلات تحميل متعددة ما يقضي على التخصيص العشوائي المبني على أساس استخدام معدل تحميل عشوائي وحيد لكافة الوحدات المنتجة بغض النظر عن درجة استفادتها من التكاليف غير المباشرة، وبهذا يوفر معلومات تتميز بالدقة والموثوقية والتوقيت المناسب وسهلة للفهم، كما يقدم معلومات أقل تجميع من التي تقدمها الأنظمة التقليدية.

3.1. الثبات والاتساق:

وتتحقق هذه الخاصية عندما تقوم المؤسسة بنفس المعالجة المحاسبية لنفس الحدث من فترة لأخرى بدون أي تغيير، ويلعب نظام التكاليف على أساس الأنشطة دور في تحقيق هذه الخاصية، فبالنسبة لمعالجة التكاليف غير المباشرة نجد أن هذا النظام يعتمد على أسس موحدة وذلك من خلال قيامه بتجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط من أنشطة المؤسسة في مجمعات التكلفة ولكل مجمع مسبب تكلفة واحدة لتوزيع التكاليف على المنتج أو الخدمة النهائية، أي توحيد أسس توزيع التكاليف غير المباشرة داخل المؤسسة عبر فترات مختلفة والتي يمكن توحيدها في المؤسسات الاقتصادية التي تعمل في نفس المجال، ما يسمح بتقديم معلومات تتمتع بالثابت لتحقيق جودة المعلومات المحاسبية.

4.1. القابلية للمقارنة:

والتي تسمح للمستخدمين من إجراء عملية المقارنة لأداء المؤسسة وتقييم مركزها المالي والتغيرات التي حدثت عليه في فترات مختلفة، ويلعب نظام التكاليف على أساس الأنشطة دور في تحقيق هذه الخاصية من خلال استخدامه لأسس موحدة في توزيع التكاليف غير المباشرة داخل المؤسسة خلال فترات مختلفة وتوحيدها على مستوى المؤسسات المماثلة مما يسمح ب:

- تسهيل عملية المقارنة عبر الفترات المالية المختلفة على مستوى المؤسسة؛
- تسهيل عملية المقارنة بين المؤسسة المعنية وبين المؤسسات الاقتصادية التي تعمل في نفس القطاع؛
- توفير معلومات تساعد على تقييم المركز المالي ووضع المؤسسة المعنية وتقييم أداءها؛
- توفير معلومات تساعد على معرفة أسباب الإخفاق عند مقارنتها بالمؤسسات المماثلة.

5.1. الوضوح:

تكتسب المعلومات هذه الخاصية عندما تكون خالية من الغموض والالتباس ومقدمة في شكل يسهل فهمها، ويلعب نظام التكاليف على أساس الأنشطة دور في تحقيق هذه الخاصية على اعتبار أنه يقوم بتقسيم المؤسسة إلى أنشطة متعددة، وربط تكاليف الموارد ضمن المؤسسة بالأنشطة الإنتاجية والإدارية والمعلوماتية والفنية وقياس مدى استغلال الطاقة المخططة، فإنه بذلك يلقي الضوء على المجال الذي تحدث فيه التكلفة ويشير إلى نقاط الأداء التي يجب عندها اتخاذ القرار، ويكشف بوضوح العلاقة بين أداء الأنشطة ومتطلبات تلك الأنشطة من الموارد لذلك فهو يقدم معلومات مفصلة وواضحة عن كل نشاط من الأنشطة تساعد الإدارة ومستخدمي المعلومات على فهم اقتصاديات المؤسسة المستقبلية عند تصنيع المنتجات أو تقديم الخدمات، كما أن هذا النظام يعتمد على التقنيات الحديثة في تشغيل ومعالجة البيانات مما يساعد على تسجيل المعلومات المالية وغير المالية الخاصة بالأنشطة بصورة مفصلة وواضحة تمكن الرجوع إليها عند الحاجة.

6.1. الاكتمال:

والذي يعني أن تكون المعلومات كاملة وتحوي على كافة التفاصيل بدون أي نقص أو حذف وتلبي حاجات المستخدم، ويلعب نظام التكاليف على أساس الأنشطة دور مهم في توفير هذه الخاصية للمعلومات حيث أنه:

- يقدم معلومات عن ربحية كل منتج وكل زبون أو قنوات توزيع وبالتالي التوصل لأفضل طريقة لتحقيق الأرباح؛
- يوفر معلومات تساعد على التعرف على الزبائن الأكثر ربحية؛
- يوفر معلومات تستخدم استخداما واسعا لمختلف وظائف وعمليات المؤسسة مثل تحليل العميات، دعم الاستراتيجية إدارة الإنتاج؛
- تزويد الإدارة بمعلومات حول مستوى التشغيل لكل نشاط من الأنشطة؛
- تقديم معلومات حول نوع المواد من تجهيزات وأيدي عاملة ومواد أولية وكافة مستلزمات تنفيذ الأنشطة من حيث الكمية والمواصفات؛
- توفير معلومات عن تكلفة كل نشاط ومدى استغلاله للطاقة ومعرفة نصيب المنتج من كل نشاط، ما يمكن الإدارة من تقيم الأنشطة؛

– تقديم معلومات تسمح بتكوين نظرة استراتيجية حول المؤسسة ما يساعد الإدارة العليا والأطراف المستفيدة من معرفة وضع ومركز المؤسسة في المستقبل؛

– دعم عملية اتخاذ القرارات المناسبة في لمؤسسة خاصة ما تعلق بحل المشاكل أو اقتراح طريقة لتحسين الأداء، واتخاذ قرارات التسعير.

2.انعكاسات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة على القوائم المالية:

تستمد المحاسبة المالية مدخلاتها من مخرجات محاسبة التكاليف حيث تعتبر هذه الأخيرة الأساس أو القاعدة التي ترتكز عليها المحاسبة المالية، ومنه يمكن تحديد انعكاسات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة على القوائم المالية في النقاط التالية:

1.2.قائمة المركز المالي (الميزانية):

قائمة تبين الوضعية المالية للمؤسسة تضم جانبين جانب الأصول وجانب الخصوم، من بين العناصر التي يحتويها جانب الأصول نجد حساب المخزنات مثل: الانتاج تام الصنع المخزن، منتجات قيد التصنيع، التي تظهر ضمن أصول الميزانية في نهاية الدورة، بذلك يرى الباحث أن تقييم هذه العناصر وفق طريقة ABC يجعلها أكثر دقة ما ينعكس على نتيجة الدورة المحددة في قائمة المركز المالي، هذا ما يسمح للمستخدمين من تحليل دقيق للقوائم المالية للمؤسسة وتحديد ربحية المنتجات لاتخاذ قرارات الاستثمار.

2.2.قائمة حساب النتيجة:

عبارة عن كشف ملخص لأعباء ولإيرادات المنجزة من طرف المؤسسة خلال السنة، يتم الحصول على النتيجة من خلال الفرق بين الايرادات والأعباء، من بين الايرادات التي تظهر في حساب النتيجة نجد مبيعات البضاعة يرى الباحث أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعتبر كأساس لتحديد سعر البيع المناسب من خلاله تحدد قيمة البضاعة المباعة، في المقابل نجد أنه من بين الأعباء تكلفة البضاعة المباعة فتحديد هذه التكلفة وفق نظام التكاليف على أساس الأنشطة سوف يسمح بإعطاء تكلفة أكثر دقة للمنتج وهذا ما سوف ينعكس على النتيجة الصافية لسنة المالية التي تظهر ضمن حساب النتيجة.

ثالثا. مساهمة أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في دعم وتفعيل ألية التدقيق الداخلي:

يرتكز نجاح المؤسسة على مدى كفاءة وفعالية وظيفة التدقيق الداخلي والتي أصبحت ملزمة على مواكبة التطورات الحاصلة بالبيئة الاقتصادية، والعمل على رفع الكفاءة الإدارية من خلال التحول إلى مدخل القيمة المبين على أساس مساهمة أنشطة التدقيق الداخلي في تحقيق استراتيجية المؤسسة والقيمة المضافة لها.

وفي هذا الصدد فقد اتسع عمل المدقق الداخلي ليغطي جميع نواحي النشاط داخل المؤسسة وهذا ما يجعله قادر على تقديم التوصيات اللازمة لتحسين العمليات الداخلية وتقييمها بالإضافة إلى الوقوف على مدى كفاءة الأداء من خلال مراجعة كفاءة وفعالية استخدام الموارد لاقتصادية في المؤسسة أو ما يعرف بالتدقيق التشغيلي، الذي يضمن تحديد كفاءة واقتصادية عمليات المؤسسة عن طريق تحديد مواطن الاسراف والضياع للموارد، هذا ما يجعل المدقق الداخلي ملزم بمعرفة وفهم الأنشطة داخل المؤسسة، بالإضافة إلى فهم كامل وشامل لهذا النظام للاستفادة من مخرجاته في اتخاذ القرارات، هذا ما يمكنه من صياغة خطة التدقيق على أساس الأنشطة.

ومنه يمكن تحديد مساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في دعم وتفعيل عملية التدقيق الداخلي.

-يساعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة المدقق الداخلي في تقديم الاستشارة الإدارية خاصة ما تعلق بالأنشطة غير المضيفة للقيمة لأجل تخفيضها أو التخلص منها، وتوجيه الموارد نحو الأنشطة المضيفة للقيمة؛

- يوفر نظام التكاليف على أساس الأنشطة للمدقق الداخلي المؤشرات اللازمة المتعلقة بأنشطة التشغيل وتحديد مواطن الضعف فيها في اطار قيامه بالتدقيق التشغيلي وتقييم كفاءة استغلال الإدارة للموارد المتاحة؛

- يساعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة المدقق الداخلي في تقديم التوصيات والارشادات وتوجيه الإدارة العليا إلى سبل التحسين المستمر اعتمادا على أسس أكثر دقة وموضوعية؛

- يساعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة المدقق الداخلي في الرقابة على التكاليف كونه يوفر معلومات عن أسباب ارتفاع التكاليف والأنشطة المرتبطة بها لتوجيه العمل نحوها بكثافة؛

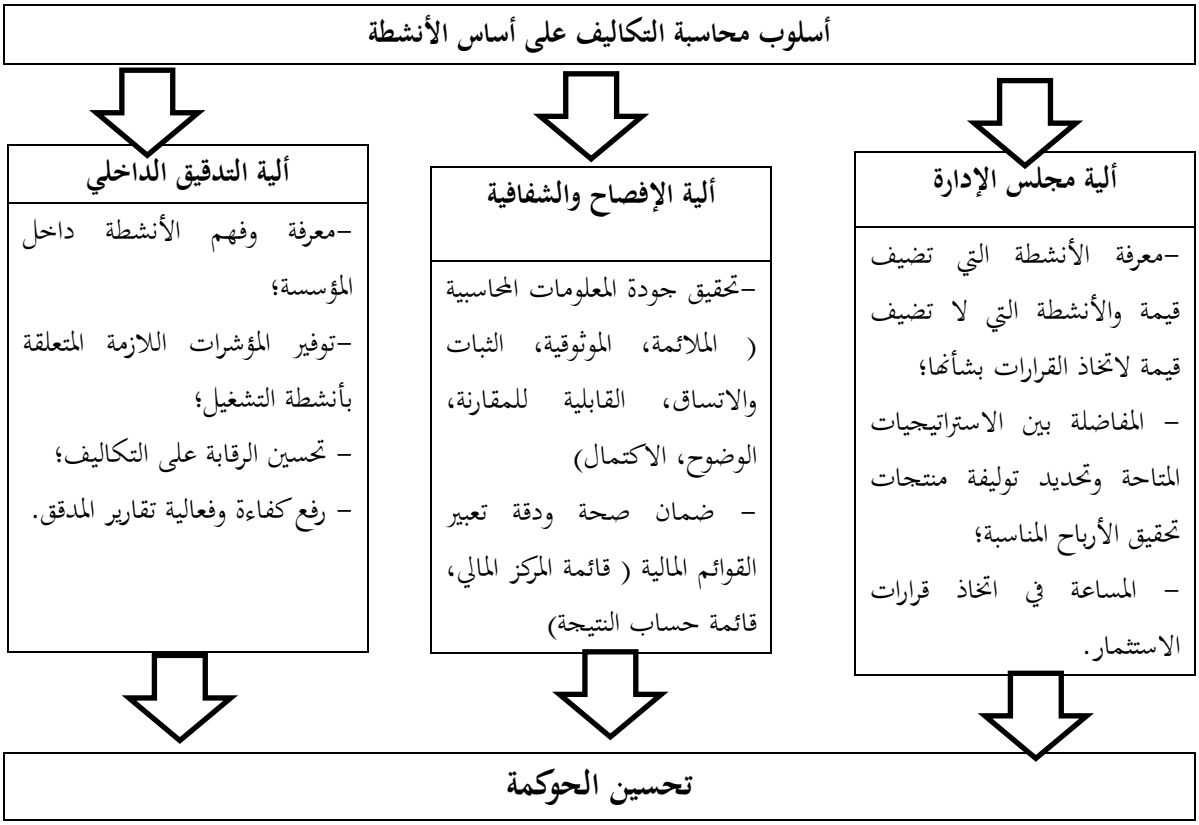
- استخدام المدقق الداخلي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة يعكس مستوى خدماته ويزيد من مصداقيتها؛

- يعمل نظام التكاليف على أساس الأنشطة على رفع كفاءة وفعالية تقارير التدقيق الداخلي.

رابعا: نموذج مقترح لدور أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في دعم وتفعيل أليات الحوكمة.

من خلال ما سبق يمكن توضيح كيفية مساهمة أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في دعم أليات الحوكمة كما هو موضح وفق الشكل التالي:

الشكل رقم (13): نموذج الحوكمة– أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الإطار النظري.

من خلال الشكل السابق نلاحظ أن أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يساهم بشكل كبير في دعم الأليات الرقابية للحوكمة مما يسمح بتحسين الحوكمة على مستوى المؤسسة.

المطلب الثالث: مساهمة أسلوب بطاقة الأداء المتوازن في دعم وتفعيل أليات الحوكمة.

يمكن توضح كيفية مساهمة أسلوب بطاقة الأداء المتوازن في دعم تفعيل الأليات الداخلية للحوكمة وفق النقاط التالية:

أولا: مساهمة أسلوب بطاقة الأداء المتوازن في دعم ألية مجلس الإدارة:

إن وجود الفجوة ما بين الاستراتيجيات المطبقة على أرض الواقع والاستراتيجيات المخطط لها، ساهم في البحث عن نظم تسمح بسد هذه الفجوة وتساعد على ترجمة الاستراتيجية إلى خطط عمل وقياس متوازن لأكثر من محور من محاور الأداء على مستوى المؤسسة الاقتصادية، وتعتبر بطاقة الأداء المتوازن الأداة الأفضل لتقييم وقياس الأداء بالنسبة لمجلس الإدارة كونها تأخذ بعين الاعتبار عدة أبعاد شاملة لاهتمامات المؤسسة.

وفي هذا الصدد فإن بطاقة الأداء المتوازن تعد بمثابة أداة مثلى لتحويل استراتيجية المؤسسة إلى لغة مشتركة يفهمها جميع الأفراد في كافة المستويات الإدارية، وذلك بتضمين الاستراتيجية العامة مجموعة من الأهداف والمؤشرات والنتائج والمبادرات الاستراتيجية التي توفر إطار متكامل عن وضع المؤسسة ومركزها التنافسي، فنموذج الأداء المتوازن يساعد المؤسسة على الموازنة بين الأهداف المالية والأهداف الأخرى قصيرة وطويلة الأجل[1].

وفيما يلي سيتم توضيح دور محاور بطاقة الأداء المتوازن في دعم وتفعيل أداء مجلس الإدارة[2]:

1. دور البعد المالي في ترشيد القرارات لمجلس الإدارة:

يسمح البعد المالي لبطاقة الأداء المتوازن من توفير معلومات لمجلس الإدارة خاصة بالأداء المالي للمؤسسة بالاعتماد على المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، حيث يعتبر صافي الربح هو المقياس للتحقق

[1] يزيد تقرارت، **دور أساليب المحاسبة الإدارية في حوكمة المؤسسات الاقتصادية – دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية**، مرجع سبق ذكره، ص 352.

[2] جنان علي حمودي، **أستخدام بطاقة الاداء المتوازن في ترشيد القرارات لزيادة فاعلية المحاسبة الادارية دراسة استطلاعية لأراء عينة من العاملين في الشركات الصناعية**، مجلة الادارة والاقتصاد، 2013، المجلد 36، العدد 95، الجامعة المستنصرية، كلية الإدارة والاقتصاد، ص 201-202.

من صحة القرارات الإدارية ويشتق من هذا المقياس عدد من المقاييس الفرعية منها العائد على الاستثمار، والعائد على الأصول، القيمة الاقتصادية المضافة وغيرها من المقاييس وأن الحكم على صحة أي قرار يكون من خلال تأثيره على هذه المقاييس.

2. دور بعد العملاء في ترشيد قرارات مجلس الإدارة:

في ظل المنافسة الشديد أصبح لزاما على المؤسسات بناء استراتيجياتها على الزبائن والعمل على إرضائهم، من خلال وضع مجموعة من المؤشرات تستخدمها لتمكنها من الاستمرار في إرضاء الزبائن، سرعة الاستجابة لطلبهم، جلب زبائن جدد، مدى الاحتفاظ بالزبائن، من خلال الاستجابة للتغيرات في رغبات الزبائن الحاليين والمرتقبين والعمل على إرضائهم لأنهم مصدر أساسي لتحقيق الإيرادات، فإن المدراء بحاجة إلى هذه المعلومات والبيانات الكمية لمساعدتهم في ترشيد القرارات مثل إعادة تصميم المنتج، تحديد زمن التسليم، اقرار طريقة التسديد، زيادة الحصة السوقية في سوق المنافسة.

3. دور بعد العمليات الداخلية في ترشيد قرارات مجلس الإدارة:

يرتبط دعم المركز التنافسي للمؤسسة بمدى العمل على تحسين الجودة والتخلص من العيوب، بهذا فإن المدراء بحاجة دائمة إلى معلومات تحسين الجودة لترشيد قراراتهم من خلال التركيز على إدارة ورقابة تكاليف الجودة، إعادة تصميم المنتج الحالي وتخليصه من العيوب، التطوير المستمر، التجديد والابتكار، تخفيض زمن دورة الانتاج، تخفيض مستويات المخزون، هذا ما يوفره نظام معلومات المحاسبة الإدارية.

4. دور بعد التعليم والنمو في ترشيد قرارات مجلس الإدارة:

يعتبر تطوير قدرات ومهارات العاملين، تحسين تكنولوجيا نظم المعلومات، ابتكار وتطوير المنتجات ذات أهمية خاصة بالنسبة للمؤسسات التي تواكب التغيرات والتحديات وتلبي المتطلبات المتغيرة للزبائن، مما يتطلب تطوير نظام معلومات المحاسبة الإدارية باعتبارها المنتج الرئيسي للمعلومات ولكافة المستويات الإدارية من خلال استخدام مجموعة من المقاييس تقيس رضا العالمين، وإنتاجية العاملين، ومقاييس المرونة والابتكار والتعلم بهدف مساعدة الإدارة العليا ومجلس الإدارة في ترشيد القرارات، من خلال إدخال تقنيات حديثة وبرامج تدريب العالمين وتطوير النشاط البحثي، بهدف خلق قيمة للمؤسسة وتحقيق أهافها الاستراتيجية.

5. دور البعد البيئي في ترشيد قرارات مجلس الإدارة:

في ظل تزايد الضغوط على المؤسسات للأخذ بعين الاعتبار الاعتبارات البيئية عند تقويم الأداء، حيث تتزايد توقعات ورغبات الزبائن بشأن قيام المؤسسات بإنتاج منتجات خضراء(صديقة للبيئة)، حيث يساعد البعد البيئي في تزويد الإدارة بمعلومات عن نشاطها البيئي مما يؤثر على طبيعة ونوعية المعلومات المحاسبة الإدارية ودورها في ترشيد العديد من القرارات المتعلقة بالنشاط البيئي، ومنها قرارات التخلص من العوادم والنفايات، وإدخال برامج تحسين البيئة وإعادة تدوير المواد بهدف خدمة وتنمية المجتمع والمحافظة على البيئة وضمان استدامة المؤسسة في الأجل الطويل.

ثانيا. مساهمة أسلوب بطاقة الأداء المتوازن في دعم وتفعيل ألية الإفصاح والشفافية:

في ظل الاهتمام المتزايد على مستوى العالم بتحسين الشفافية في التقارير المالية وضرورة تضمينها لكافة جوانب الأداء بالمؤسسة سواء كانت في صورة مالية أو غير مالية، خاصة بعد انهيار العديد من المؤسسات العالمية وحاجة المستثمرين إلى مؤشرات يمكن من خلالها الحكم على مدى تحقيق المؤسسة لاستراتيجياتها والتنبؤ بأي أزمات مالية قد تواجهها في المستقبل، هذا ما ولد لدا المؤسسات الرغبة في زيادة الشفافية في التقارير المالية المنشورة من خلال الإفصاح عن مؤشرات الأداء المالية وغير المالية وفقا لأهميتها النسبية، على اعتبار أن هذه المؤشرات سوف تحقق فوائد على المؤسسة منها اطمئنان المستثمر على أداء المؤسسة.

يهتم أسلوب بطاقة الأداء المتوازن بأبعاد مختلفة لقياس الأداء بعيد عن التركيز على بعد واحد على حساب الأبعاد الأخرى، مع الأخذ بيعن الاعتبار جميع المقاييس المالية وغير المالية تلبية لجميع رغبات المستخدمين للقوائم المالية وأصحاب العلاقة بها، حيث تضمن بطاقة الأداء المتوازن معلومات مالية ومعلومات غير مالية لتشكل فيما بينها معلومات تتصف بالملائمة، فتوصيل هذه المعلومات إلى مستخدمي التقارير المالية سوف تساعدهم على تقييم أداء المؤسسة والرقابة، وبما يحقق الشفافية في التقارير.

1. أهمية استخدام القياس المتوازن كمقاييس للشفافية:

تكمن أهمية استخدام القياس المتوازن كمقاييس للشفافية فيما يلي[1]:

- يساعد القياس المتوازن للأداء على تحسين كفاءة نظام المعلومات المحاسبي في المؤسسات بتوفير معلومات مالية عن نتائج الأداء في الماضي ومعلومات غير مالية عن نتائج الأداء في الحاضر والمستقبل، مما يجعل الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية المنشورة أكثر شفافية، ويمكن مستخدمي هذه التقارير من تقييم الأداء؛
- يساعد القياس المتوازن المؤسسة على توصيل معلومات لمستخدمي التقارير مالية المنشورة لتمكينهم من تحديد مدى تحقيق المؤسسة لرؤيتها الاستراتيجية وقدرتها على إيجاد القيمة من خلال:

أ- بعد الأداء المالي: يعكس هذا البعد لمستخدمي التقارير المالية مقاييس ربحية المؤسسة وقدرتها على توليد القيمة للمساهمين، وبالتالي مدى قدرتها على الاستمرار واستخدام الموارد المتاحة بأقصى فعالية ممكنة؛

ب- بعد العملاء: يعكس هذا البعد مقاييس تتعلق بتوفير معلومات عن استراتيجية المؤسسة تجاه عملاءها، مثل رضا العميل، الاحتفاظ بالعميل، القدرة على اكتساب عملاء جدد، الحصة السوقية للمؤسسة؛

ج- بعد العمليات الداخلية: يعكس هذا البعد مقاييس تتعلق بتوفير معلومات عن مدى تركيز المؤسسة على تنمية وتطوير الأنشطة التي تضيف قيمة واستبعاد الأنشطة غير الضرورية التي لا تضيف قيمة للمنتج مما يخفض تكاليف الإنتاج وزياد الإيرادات؛

د- بعد التعليم والنمو: يعكس هذا البعد مقاييس تتعلق بتوفير معلومات عن مدى قدرت المؤسسة على الابتكار والتحسين والتعلم وتقديم منتجات جديدة، وبالتالي قدرتها على كسب أسواق جديدة مما ينعكس على زيادة القيمة المحققة للمساهمين.

- الإفصاح عن المؤشرات المهمة للقياس المتوازن للأداء في تقرير خاص بها يرفق بالتقرير السنوي للمؤسسة، يضمن إتاحة معلومات كافية لمستخدمي التقارير المالية؛

[1] مجدي مليجي عبد الكريم مليجي، **تطوير القياس المتوازن للأداء كمدخل لقياس الشفافية في التقارير المالية المنشورة بمنشآت الأعمال المصرية، دراسة نظرية تطبيقية**، كلية التجارة جامعة بنها، مصر، بدون سنة ص 16-17.متاحة على الموقع: http://www.bu.edu.eg/portal/uploads/Commerce/Accounting%20/1651/publications/Magdy%20Melegy%20Abd%20Elhakeem%20Melegy_Development%20of%20Balanced%20Score%20Card.pdf

- الإفصاح عن مؤشرات القياس المتوازن للأداء يسمح لمستخدمي التقارير المالية من التحقق من أن الأداء التشغيلي الحالي يسير في اتجاه تحقيق الأهداف الاستراتيجية؛
- توافق المعلومات المستمدة من مؤشرات القياس المتوازن مع خصائص جودة المعلومات مما ينعكس على مستوى شفافية التقارير المالية، فهذه المعلومات لها قدرة تنبؤيه، ما يجعلها ملائمة لاحتياجات.

ج- البعد البيئي: يسمح هذا البعد للمؤسسة بتوصيل معلومات للمستخدمين عن الأداء البيئي للمؤسسة، ومدى سعي أنشطة المؤسسة إلى احفاظ على البيئة والمجتمع.

2.دور القياس المتوازن للأداء في تحقيق الشفافية في التقارير المالية المنشورة:

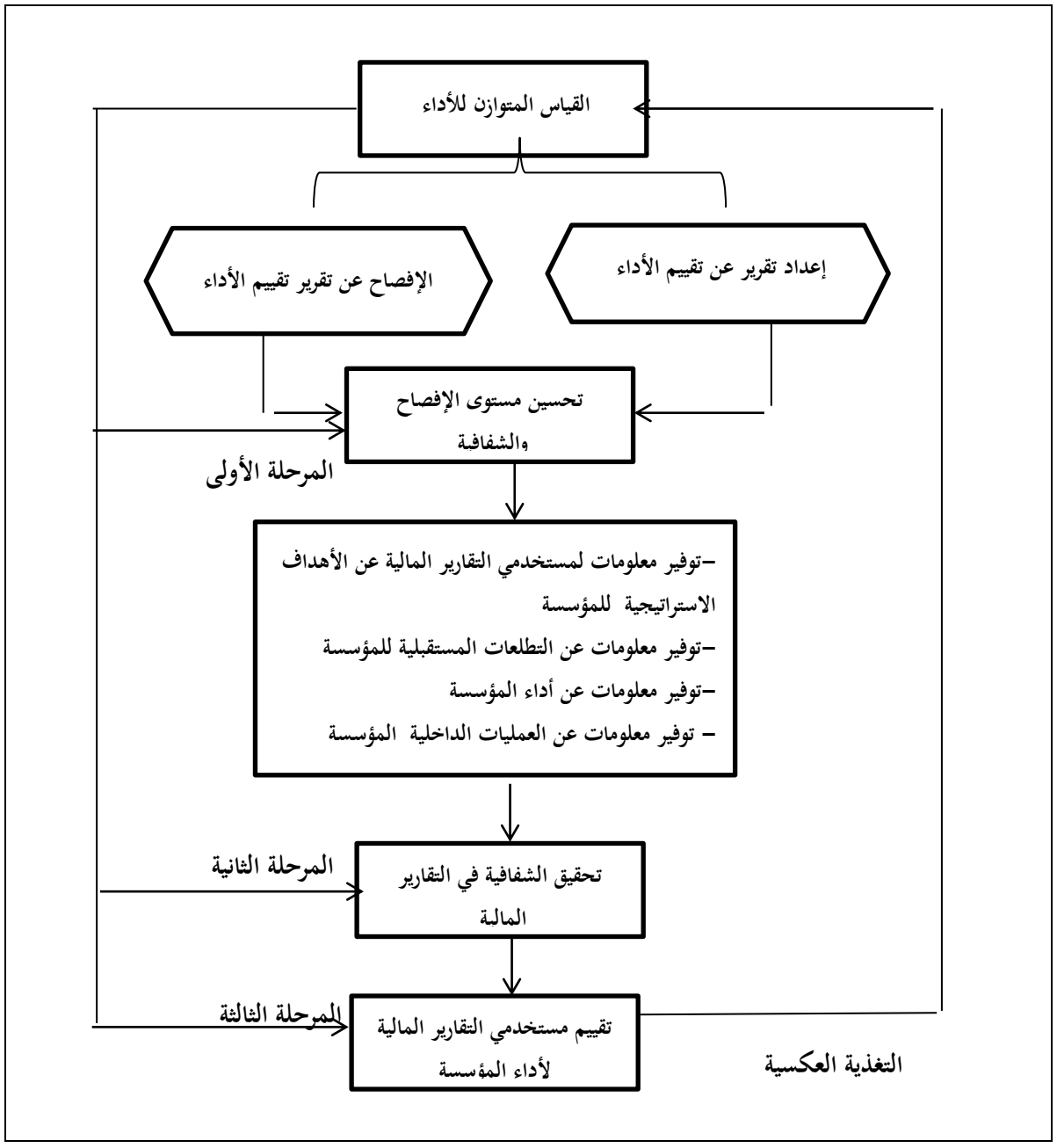
تلعب مؤشرات القياس المتوازن دورا هاما في تحقيق الشفافية في التقارير المالية كما هو موضح في العناصر التالية[1]:

- يتطلب تحقيق العدالة والشفافية في التقارير المالية المنشورة توفير كافة المعلومات التي تعكس أداء المؤسسة مثل معلومات عن العمليات الداخلية، العملاء، الموردين والمنافسين، التعليم والنمو، الأصول غير الملموسة، والمسؤولية الاجتماعية وغيرها، ولن يتحقق ذلك ما لم يتم قياس أداء المؤسسة والإفصاح عنه؛
- كما هو معلوم فالقياس المتوازن للأداء يقدم إطار شامل لترجمة الأهداف الاستراتيجية إلى مجموعة متكاملة من المقاييس التي تعكس في صورة مقاييس أداء استراتيجية، والإفصاح عن هذه المقاييس في تقرير خاص بها ضمن التقرير السنوي ينعكس على تحسين شفافية التقارير المالية ويساعد المستثمرين على تقييم أداء المؤسسة الحالي والمستقبلي؛
- يلقي القياس المتوازن للأداء الضوء على التصرفات غير السليمة التي قد يتبعها المديرون وذلك عندما لا يأخذون في الاعتبار المقاييس التشغيلية والمالية معا، لذلك فالإفصاح عن مؤشرات القياس المتوازن سوف يحد من هذه التصرفات ويحسن من شفافية التقارير المالية لما يحثه من رقابة من جانب المستخدمين للتقارير؛
- الإفصاح عن المؤشرات المهمة التي توفرها المحاور الرئيسية للقياس المتوازن للأداء تساعد على تحقيق التوازن بين حاجات بعض أصحاب المصالح مثل المديرين والمستثمرين، العملاء، وفضلا عن تركيز انتباه

[1] نفس المرجع السابق، ص 22.

مستخدمي التقارير المالية على بعض جوانب الأداء المهمة مما ينعكس على مستوى الشفافية بالتقارير المالية، ويمكن توضح العلاقة بين القياس المتوازن للأداء والشفافية في التقارير المالية وفق الشكل التالي:

الشكل رقم: (14): العلاقة بين القياس المتوازن للأداء والشفافية في التقارير المالية.



المصدر: مجدي مليجي عبد الكريم مليجي، مرجع سبق ذكره، ص27.

من الشكل رقم (14) نلاحظ أن القياس المتوازن يعمل على توجيه الإدارة لتحقيق الأهداف المتضمنة في مجموعة من الأبعاد، بهدف تحقيق الاستراتيجية العامة لها، كما يسمح بتوفير معلومات لمستخدمي التقارير

المالية تعد أكثر ملائمة لاستخدامها في اتخاذ القرارات، لتحقيق الشفافية في التقارير المالية، وتمكن مستخدمي التقارير المالية من تقييم الأداء العام للمؤسسة والرقابة عليه.

ثالثا: مساهمة أسلوب بطاقة الأداء المتوازن في دعم وتفعيل ألية التدقيق الداخلي:

كما تم الاشارة إليه سابقا فإن بطاقة الأداء المتوازن تسعى إلى ربط أداء الفرد بالمؤسسة لإنجاز الأهداف الاستراتيجية لما توفره من مقاييس مختلفة تحدد مدى نجاح كل فرد وكل قسم داخل المؤسسة وفق منظورات متعددة، هذا ما يمكن استخدامه لقياس وتحسين نشاط التدقيق الداخلي من خلال تكييف بطاقة الأداء المتوازن مع نشاط التدقيق الداخلي لجعله يعمل وفق المنظورات المتعددة لبطاقة الأداء المتوازن، وبالتالي تحسين أداء نشاط التدقيق الداخلي :

1. خصائص نموذج بطاقة الأداء المتوازن الجيد لإدارة التدقيق الداخلي:

إن تكييف بطاقة الأداء المتوازن مع نشاط التدقيق الداخلي يجعله يحقق ما يلي[1]:

-يساعد هذا النموذج على توصيل الاستراتيجية لكل فرد من أفراد قسم التدقيق الداخلي، من خلال ترجمتها إلى أهداف تشغيلية واضحة ومفهومة وقابلة للقياس؛

-يحتوي نموذج قياس الأداء المتوازن على مجموعة من المقاييس التي تمثل فقط النواحي المهمة لأداء إدارة التدقيق الداخلي، عوض تشتيت انتباه أعضاء التدقيق الداخلي من خلال كثرة المقاييس.

- يلقي هذا النموذج الضوء على التصرفات غير السليمة التي قد تتبعها الإدارة العليا للمؤسسة، وذلك عندما لا يأخذون في الاعتبار المقاييس المالية والتشغيلية معا؛

- يوضح نموذج قياس الأداء المتوازن استراتيجية المؤسسة من خلال تبيان تتابع علاقة السبب والنتيجة، فعندما يعلم القائمين على التدقيق الداخلي أثر أدائهم سوف يتولد لديهم الدافع لتحسين أدائهم، هذا ما ينعكس على أداء قسم التدقيق الداخلي.

[1] محمد عصام فتحي ثابت، **دور تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في رفع كفاءة الأداء المهني للمدقق الداخلي، دراسة ميدانية على دوائر التدقيق الداخلي في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، فلسطين، الجامعة الاسلامية غزة، كلية التجارة، عمادة الدراسات العليا، 2015، ص 48-49.

2. محاور بطاقة الأداء المتوازن لإدارة التدقيق الداخلي:

يمكن تحديد محاور بطاقة الأداء المتوازن لقسم التدقيق الداخلي في المنظورات المذكورة سابقا[1]:

1.2. المحور المالي: يسمح هذا المحور من الإجابة على التساؤل هل تطور الأداء المالي لإدارة التدقيق الداخلي؟ وكيف يساهم التدقيق الداخلي في تحسين الأداء المالي للمؤسسة؟ باعتبار أن هذا المحور يحوز أهم المقاييس المالية لقياس نتائج أعمال التدقيق، واظهار نتائج الأفعال والقرارات التي اتخذت بالفعل باعتبار أن دورة التدقيق الداخلي تنتهي بتقديم معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات الإدارية.

2.2. محور العملاء: يعتبر هذا المحور من أهم المحاور غير المالية لقسم التدقيق الداخلي، حيث يساعد على تحديد عملاء التدقيق الداخلي من مستويات إدارية مختلفة، لجان التدقيق، الإدارات المالية، جميع الأفراد الخاضعين للتدقيق الداخلي، أصحاب حقوق الملكية، المدققين الخارجيين، البنوك والجهات التمويلية، الموردين، الجهات الحكومية والرقابية، للعمل على إرضائهم وتقديم الخدمات المطلوبة منهم.

3.2. محور العلميات الداخلية: يتضمن هذا المحور الأنشطة التي تزيد قيمة للعميل وتحقيق التميز التشغيلي من خلال تحسين إدارة العمليات التشغيلية الداخلية واستخدام وإدارة الموارد بطريقة أكثر كفاءة، بهدف تحسين العمليات الداخلية وتحقيق خدمة أكبر لعملاء قسم التدقيق الداخلي.

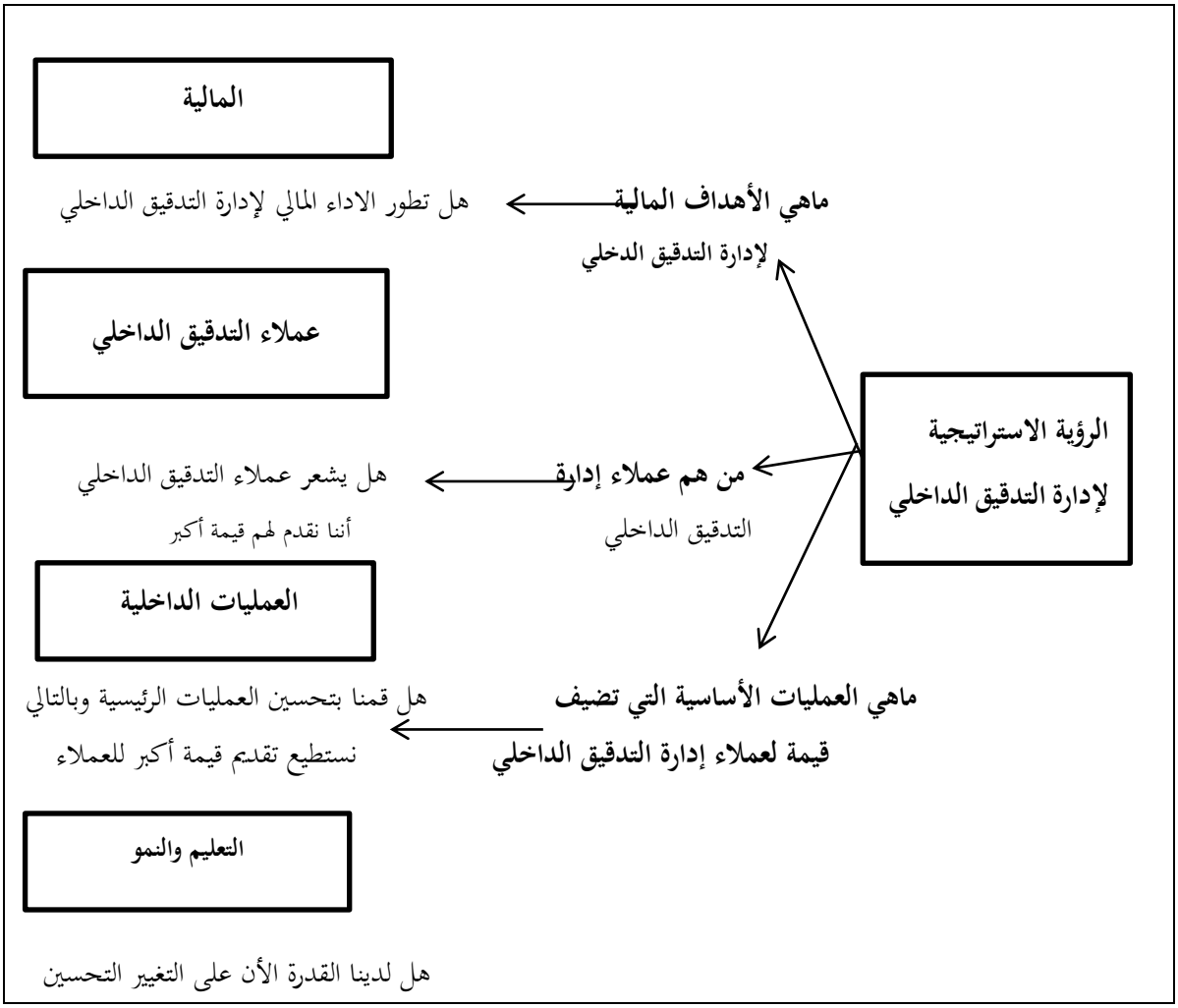
4.2. محور الابتكار والتعلم والنمو: يعتمد هذا المحور على ثلاثة قواعد أساسية تتمثل في تحسين قدرة العاملين، رفع كفاءة نظم المعلومات، الدافعية والتحفيز.

يعد محور التعليم والنمو المحور الأساسي لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة كونه يسح للمؤسسة بالتكيف المستمر مع البيئة الخارجية المحيطة بها، وكذا تأثيره المباشر على بقية محاور بطاقة الأداء المتوازن، ويعد هذا المحور أحد محددات نجاح إدارة التدقيق الداخلي واستمرارها وتحقيق الهدف المنشود من إنشاءها، من خلال تحسين قدرات ومهارات العاملين بها وحثهم على الابداع والتطوير والابتكار، فمن خلال هذا المحور يمكن ترجمة النمو والتعلم والابداع والرضا الوظيفي الذي يحققه المدققين الداخليين.

ويمكن توضح العلاقة السببية بين محاور بطاقة الأداء المتوازن وقسم التدقيق الداخلي وفق الشكل الموالي:

[1] نفس المرجع، ص 49-50.

الشكل رقم (15) العلاقة السببية بين المحاور المكونة لبطاقة الأداء المتوازن وقسم التدقيق الداخلي.



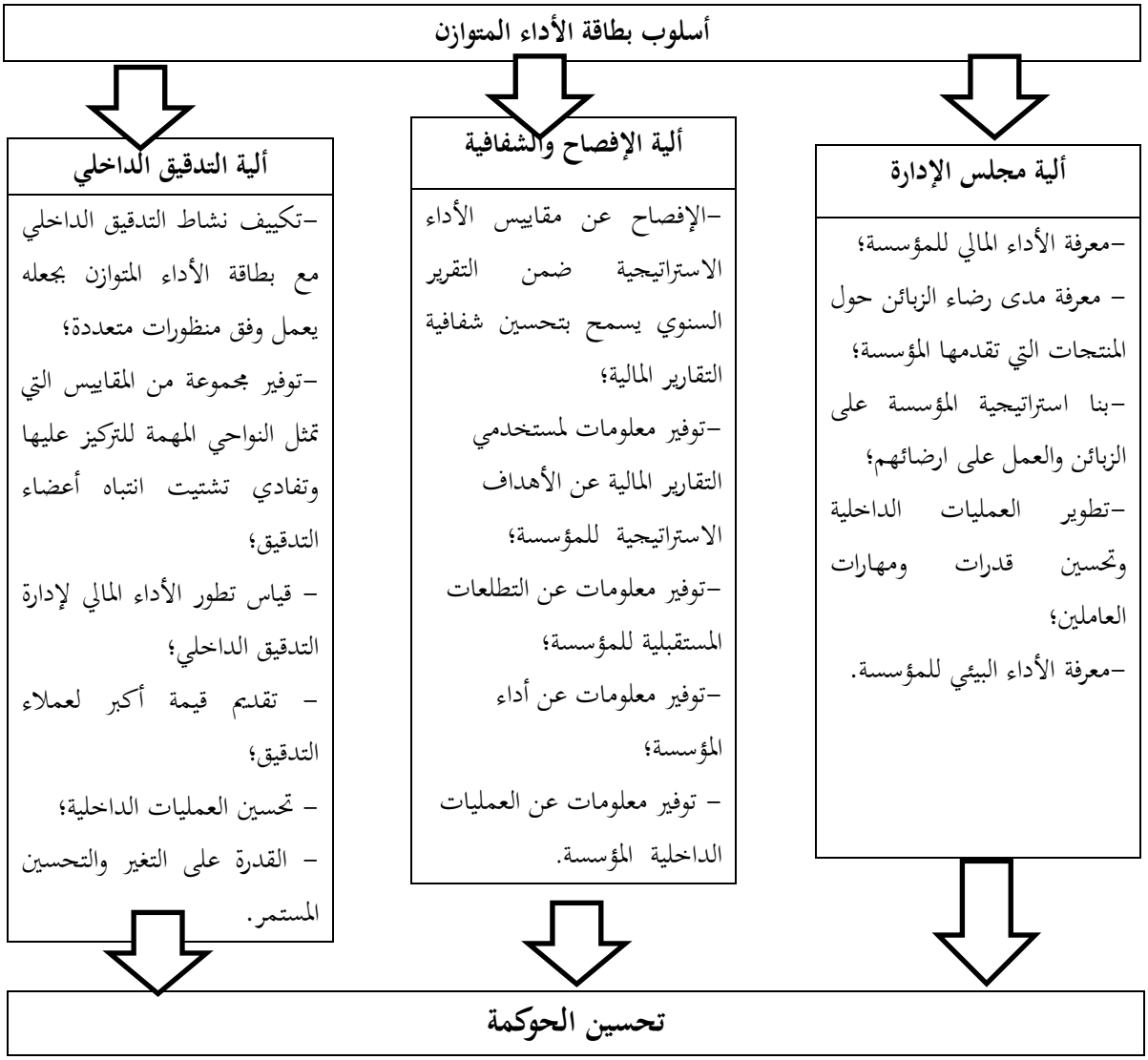
المصدر: محمد عصام فتحي ثابت، **دور تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في رفع كفاءة الأداء المهني للمدقق الداخلي، دراسة ميدانية على دوائر التدقيق الداخلي في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة**، مرجع سبق ذكره، ص 50.

من خلال الشكل رقم (15) يتضح أن تكييف قسم التدقيق الداخلي وفق بطاقة الأداء المتوازن بتحديد المحاور الأساسية سوف يسمح للعاملين في قسم التدقيق الداخلي من فهم أكثر لاستراتيجية المؤسسة والعمل المطلوب منهم لتحقيق أفضل أداء، هذا بالإضافة إلى عامل التحفيز الذي يضمنه الأداء المتوازن للعاملين بقسم التدقيق.

رابعا: نموذج مقترح لدور أسلوب بطاقة الأداء المتوازن في دعم وتفعيل أليات الحوكمة.

من خلال ما سبق يمكن توضيح كيفية مساهمة أسلوب بطاقة الأداء المتوازن في دعم أليات الحوكمة وهذا وفق الشكل الموالي:

الشكل رقم (16): نموذج الحوكمة – أسلوب بطاقة الأداء المتوازن.



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الجانب النظري.

من خلال الشكل السابق يتضح أن أسلوب بطاقة الأداء المتوازن يساهم في دعم تنفيذ الأليات الرقابية الداخلية للحوكمة هذا ما يسمح بتحسين مستوى الحوكمة في المؤسسة.

خلاصة الفصل:

تشترك كل من الحوكمة وأساليب المحاسبة الإدارية في التسيير والرقابة أي أن كل منها يعمل على تحسين التسيير في المؤسسة والرقابة على مواردها للوصل إلى تحقيق الأهداف العامة للمؤسسة، من خلال دراستنا النظرية لهذا الفصل توصلنا إلى إثبات وجود علاقة بين كل أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية سواء التقليدية أو الحديثة مع الأليات الرقابية الداخلية للحوكمة، حيث تسمح هذه الأساليب بتوفير المدخلات الأساسية للأليات الرقابية ما يساعدها على تحسين مستوى الحوكمة وبالتالي ضمان تحقيق الأهداف التي تسعى إليها المؤسسة، وفي هذا الصدد ولتأكيد هذه النتائج فإننا سوف نحاول إسقاط الجانب النظري على الواقع العملي بالبيئة الجزائرية وهذا ما سوف نتطرق إليه في الفصل الرابع من الدراسة.

الفصل الرابع:
دراسة ميدانية

تمهيد:

بعد الدراسة النظرية التحليلية لأساليب المحاسبة الإدارية والأليات الداخلية للحوكمة، والتي توصلنا من خلالها إلى عدة نتائج، وللتأكد من هذه النتائج وربط الإطار النظري بالجانب العملي واختبار الفرضيات التطبيقية، تأتي هذه الدراسة الميدانية كمحاولة للكشف عن واقع تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، ووصف الأليات الداخلية للحوكمة، ومحالة تحديد العلاقة بين تبني أساليب المحاسبة الإدارية وزيادة دعم وتفعيل الأليات الداخلية للحوكمة، من خلال القيام باستقصاء ميداني على مجموعة من المؤسسات الاقتصادية بالجزائر والممارسين لمهنة المحاسبة والتدقيق.

سيتم معالجة هذا الفصل وفق المباحث التالية:

المبحث الأول: وصف واقع أساليب المحاسبة الإدارية والحوكمة في الجزائر؛

المبحث الثاني: تقدير واختبار علاقة أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية مع الحوكمة؛

المبحث الثالث: تقدير واختبار علاقة أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة مع الحوكمة.

المبحث الأول: وصف واقع أساليب المحاسبة الإدارية والحوكمة في الجزائر.

لا يختلف إثنان حول أهمية الحوكمة كنظام فعال للتسيير والرقابة خاصة في ظل الأزمات والانهيارات التي شهدتها العديد من المؤسسات الاقتصادية، ما فرض على هذه الأخيرة البحث عن سبل تحسين الحوكمة لتفادي تكرار هذه الأزمات، وفي هذا الصدد تعتبر أساليب المحاسبة الإدارية من بين أساليب التسيير الفعالة للموارد الاقتصادية في المؤسسة والرقابة عليها، وهذا ما يمّكن من تحسين مستوى الحوكمة بالمؤسسات، وهذا ما نسعى إلى إثباته في هذه الدراسة الميدانية، من خلال إسقاط الجانب النظري على الواقع العملي بالبيئة الجزائرية.

سيتم معالجة هذا المبحث وفق ثلاثة مطالب كما يلي:

المطلب الأول: منهجية الدراسة الميدانية؛

المطلب الثاني: اختبار الصدق والثبات والاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان؛

المطلب الثالث: وصف متغيرات الدراسة.

المطلب الأول: منهجية الدراسة الميدانية.

يشرح الإطار المنهجي للدراسة الميدانية أهم الخطوات والوسائل المستعملة في الحصول على البيانات الأولية وكيفية معالجتها لتحقيق أهداف الدراسة.

أولا. منهجية وتصميم أداة الدراسة:

1. منهجية الدراسة:

نهدف من خلال هذه الدراسة إلى تحديد أثر تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والتقليدية في تفعيل الحوكمة من منظور الأليات الداخلية لها، والمتمثلة أساسا في ألية مجلس الإدارة، ألية الإفصاح والشفافية، ألية التدقيق الداخلي.

وفي هذا الصدد وبهدف المعالجة السليمة للموضوع فقد تم الاعتماد على المنهج الوصفي والمنهج التحليلي اللذان يركزان على معلومات كافية ودقيقة عن ظاهرة أو موضوع محدد في البحث حيث تتناول أحداث وظواهر وممارسات موجودة متاحة للدراسة والقياس كما هي دون التدخل في مجرياتها والتفاعل معها، بما يسمح من تحليل شامل وعميق لمشكلة الدراسة، كما تم الاعتماد على الاستبانة مع استعمال برنامج SPSS لعرض وتبويب المعلومات التي تم جمعها واستخدام بعض الأساليب الاحصائية مثل نموذج الانحدار الخطي المتعدد والبسيط لنمذجة العلاقة بين متغيرات الدراسة.

وفي هذا الإطار فإن مصادر جمع البيانات التي تم الاعتماد عليها في الدراسة تتضمن ما يلي:

1.1.المصادر الثانوية:

والتي تتمثل في الكتب، المقالات، وأطروحات الدكتوراه ذات العلاقة بموضوع الدراسة، والتي استخدمت أساسا في معالجة الإطار النظري للدراسة، وكذا في تصميم استمارات الاستقصاء الخاصة بالجانب التطبيقي.

2.1.المصادر الأولية:

تم الاعتماد على الاستقصاء لجمع البيانات الأولية المتعلقة بالدراسة الميدانية، وذلك بالاعتماد على استمارات استقصاء تم إعدادها على ضوء ما توصلت إليه الدراسات السابقة من نتائج وبناء على مقاييس

مستخدمة في هذه الدراسات، وقد تم توزيعها على عينة الدراسة وتحليل محتواها بواسطة برنامج التحليل الإحصائي spss، واستخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة بهدف الوصول لدلالات ذات قيمة تدعم موضوع الدراسة.

2.تصميم أداة الدراسة:

قام الباحث بإعداد وتصميم استمارة استبيان بالاعتماد على الجانب النظري للدراسة، وما توصلت إليه الدراسات السابقة حيث تم وضع هيكل الاستبانة كما يلي:

1.2.القسم الأول: يحتوي هذا القسم على جزأين الجزء الأول خصص للحصول على معلومات عامة حول المؤسسات محل الدراسة مثل (اسم المؤسسة، نشاط المؤسسة، عنوان المؤسسة....الخ)، أما الجزء الثاني فقد خصص للحصول على المعلومات الشخصية للمستوجب التي تتمثل في (الجنس، السن، المؤهل العلمي، الوظيفة الحالية..).

2.2.القسم الثاني: وهو عبارة عن مجال الدراسة والذي يهدف إلى التعرف على أثر تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية على حوكمة المؤسسات، وقد احتوى هذا القسم على 58 فقرة موزعة على ثلاثة محاور كما يلي:

1.2.2.المحور الأول: جاء بعنوان الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية ووضعنا له الرمز T، والهدف منه معرفة مدى تطبيق الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية في المؤسسات عينة الدراسة، يحتوي هذا المحور على21 فقرة موزعة على ثلاثة أبعاد كما يلي:

– **البعد الأول:** من خلال هذا البعد تم وصف تطبيق أسلوب الموازنات التقديرية في المؤسسات محل الدراسة، باستخدام 06 فقرات، من الفقرة رقم 1 إلى الفقرة رقم 06، وتم وضع لهذا البعد الرمز B؛

– **البعد الثاني:** من خلال هذا البعد تم وصف تطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية في المؤسسات محل الدراسة، باستخدام 08 فقرات، من الفقرة رقم 07 إلى الفقرة رقم 14، وتم وضع لهذا البعد الرمز RA؛

– **البعد الثالث:** من خلال هذا البعد تم وصف تطبيق أسلوب التكاليف الكلية في المؤسسات محل الدراسة، باستخدام07 فقرات، من الفقرة رقم 15 إلى الفقرة رقم 21، وتم وضع لهذا البعد الرمز CC.

2.2.2.المحور الثاني: جاء بعنوان الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية ووضعنا له الرمز M، والهدف منه معرفة مدى تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في المؤسسات عينة الدراسة، يحتوي هذا المحور على18 فقرة موزعة على ثلاثة أبعاد كما يلي:

– **البعد الأول:** من خلال هذا البعد تم وصف تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسات عينة الدراسة، باستخدام 05 فقرات، من الفقرة رقم 22 إلى الفقرة رقم 26، وتم وضع لهذا البعد الرمز TC؛

– **البعد الثاني:** من خلال هذا البعد تم وصف تطبيق أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات محل الدراسة، باستخدام 07 فقرات، من الفقرة رقم 27 إلى الفقرة رقم 33، وتم وضع لهذا البعد الرمز ABC؛

– **البعد الثالث:** من خلال هذا البعد تم وصف تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات محل الدراسة، باستخدام 06 فقرت، من الفقرة رقم 34 إلى الفقرة رقم 39، وتم وضع لهذا البعد الرمز BS.

3.2.2.المحور الثالث: جاء بعنوان حوكمة المؤسسات، ووضعنا له الرمز G، والهدف منه وصف تطبيق الحوكمة في المؤسسات عينة الدراسة، يحتوي هذا المحور على19 فقرة موزعة على ثلاثة أبعاد كما يلي:

– **البعد الأول:** من خلال هذا البعد تم وصف ألية مجلس الإدارة في المؤسسات عينة الدراسة، باستخدام 07 فقرات، من الفقرة رقم 40إلى الفقرة رقم 46، وتم وضع لهذا البعد الرمز BD؛

– **البعد الثاني:** من خلال هذا البعد تم وصف ألية الإفصاح والشفافية في المؤسسات عينة الدراسة، باستخدام 05 فقرات، من الفقرة رقم 47 إلى الفقرة رقم 51، وتم وضع لهذا البعد الرمزDT؛

– **البعد الثالث:** من خلال هذا البعد تم وصف ألية التدقيق الداخلي في المؤسسات عينة الدراسة، باستخدام 07 فقرات، من الفقرة رقم 52 إلى الفقرة رقم 58، وتم وضع لهذا البعد الرمز IA.

ثانيا. مقياس ليكارت:

تم استخدام مقياس ليكارت الثلاثي المكون من ثلاثة درجات، وذلك لقياس إجابات المستجوبين لفقرات الاستبيان، كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (01) مقياس ليكارت الثلاثي.

الإجابة	نعم	محايد	لا
الدرجة	3	2	1

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على دراسات سابقة.

1. المقياس الترتيبي: لتسهيل قرأت الأرقام ومعرفة الاتجاه فقد تبنت الدراسة المعيار التالي المبين في الجدول أدناه:

الجدول رقم (02): تصنيف قيم المتوسطات الحسابية لكل فقرة من الفقرات، والأهمية النسبية.

الوسط الحسابي		المعدل النسبي		درجات المقياس المستخدمة في الدراسة	الأهمية النسبية لدرجات المقياس
من	إلى	من	إلى		
2.32	3	%77.33	%100	نعم	موافق
1.66	2.31	%55.33	%77	محايد	محايد
1	1.65	%33.33	%55	لا	غير موافق

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على دراسات سابقة.

تم إعداد هذا الجدول وفق المعيار التالي:

- المدى= الحد الأعلى – الحد الأدنى = 3-1= 2
- عدد الفئات هو 3 (مقياس ليكارت الثلاثي)
- طول الفئة= المدى / أكبر قيمة في المقياس= 3/2= 0.66

إضافة هذ القيمة 0.66 إلى أقل قيمة في المقياس (بداية المقياس هي الواحد صحيح) وذلك لتحديد الحد الأعلى للخلية، ومنه يمكن تصنيف قيم المتوسطات الحسابية لكل فقرة من الفقرات، والأهمية النسبية لها، كما هو موضح في الجدول السابق.

ثالثا. مجتمع وعينة الدراسة.

بالنظر إلى طبيعة الموضوع قرر الباحث أن يتكون مجتمع الدراسة من مجموعة من المؤسسات الاقتصادية حيث تم اختيار عينة عشوائية بلغت 08 مؤسسات اقتصادية (06 مؤسسات بولاية المدية، مؤسستين مدرجتين بالبورصة وهما: مجمع صيدال الدار البيضاء، مؤسسة NCA Rouiba) ومجموعة من الممارسين لمهنة المحاسبة والتدقيق شملت 30 مكتب للتدقيق والمحاسبة، في بعض ولايات الوسط، وقد تم حصر العينة بناء على مجموعة من القيود وعدم استجابة بعض المؤسسات.

قام الباحث بتوزيع استمارات الإستقصاء مباشرة إلى المعنيين حيث تم توزيع 110 استمارة مقسمة كما يلي:

- تم توزيع 80 استمارة على المؤسسات الاقتصادية بمعدل 10 استمارات لكل مؤسسة، وجهت للموظفين بقسم المالية والمحاسبة، والمدراء الماليين، المدققين الداخليين، المدراء العامين في هذه المؤسسات؛
- وتوزيع 30 استمارة على مكاتب التدقيق والمحاسبة بمعدل 01 استمارة لكل مكتب.

هذا في الفترة الممتدة من 09/01/ 2018 إلى غاية 2018/12/30 وقد بلغ عدد الاستمارات المسترجعة 106 استمارة، تم إقصاء 08 استمارات منها لعدم استفاءها لمتطلبات الدراسة وبالتالي تم اجراء التحليل على 98 استمارة.

1.الاستمارات الموزعة والمستبعدة والصالحة لتحليل:

يمكن توضيح عدد الاستمارات الموزعة والمستبعدة والصالحة لتحليل وفق الجدول التالي:

جدول رقم (03) عدد الاستمارات الموزعة والصالحة للتحليل.

الاستمارات الموزعة	الاستمارات المسترجعة	الاستمارات المستبعدة	الاستمارات الصالحة لتحليل	النسبة%
110	106	8	98	%89

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على وضعية الاستمارات المقدمة والمستلمة.

من خلال الجدول رقم (03) نلاحظ أن درجة الاستجابة الإجمالية لأفراد عينة الدراسة بلغت ما نسبته 89% وهي نسبة مرتفعة ومقبولة تعكس مدى تعاون أفراد العينة في الدراسة.

2.توزيع أفراد العينة حسب الجنس:

يمثل الجدول الموالي توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس.

جدول رقم (04) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الجنس.

الجنس	ذكر	أنثى	المجموع
العدد	70	28	98
النسبة	%71	%19	%100

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الملحق رقم (02)، ص283.

من خلال الجدول رقم (04) نلاحظ بأنه ما نسبته 71% من العينة الدراسية ذكور، في حين أن ما نسبته 19% من العينة الدراسية إناث.

3. توزيع أفراد العينة حسب العمر: يوضح الجدول الموالي توزيع أفراد عينة الدراسة حسب معيار السن.

جدول رقم (05) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب العمر.

العمر	أقل من 30سنة	من 30 الى 40 سنة	أكبر من 40سنة	المجموع
العدد	22	36	40	98
النسبة	%22.4	%36.7	%40.8	%100

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الملحق رقم (02)، ص283.

من خلال الجدول رقم (**05**) نلاحظ بأنه ما نسبته 22.4% من المستجوبين في عينة الدراسة أقل من 30سنة، و36.7% تتراوح أعمارهم بين 30 و40 سنة، في حين أن ما نسبته 40.8% من العينة الدراسية أكبر من 40سنة.

4. توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي:

يمكن توضيح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب نوع المؤهل العلمي وفق الجدول التالي.

جدول رقم (06) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل.

المؤهل العلمي	ليسانس	ماستر /ماجستير	دكتوراه	أخرى	المجموع
العدد	57	25	0	16	98
النسبة	%58.2	%25.5	%00	%16.3	%100

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الملحق رقم (02)، ص283

من خلال الجدول رقم (06) يتضح أن ما نسبته 83.7% من أفراد عينة الدراسة متحصلين على شهادات جامعية وهي نسبة مرتفعة تمكنهم من الإجابة على أسئلة الاستبيان وتنعكس على إجاباتهم الدقيقة، في حين أن ما نسبته 16.3% ذوي مستوى ثانوي ومتحصلين على شهادات مهنية.

5.توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة:

سنوضح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة التي يشغلونها في مؤسساتهم وفق الجدول التالي:

جدول رقم (07) توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة.

الوظيفة	العدد	النسبة
محاسب	37	%37.8
رئيس مصلحة المحاسبة والمالية	7	%7.1
مدير مالي	5	%5.1
مدقق داخلي	7	%7.1
مدقق خارجي	29	%29.6
مدير عام	5	%5.1
أخرى	8	%8.2
المجموع	98	%100

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الملحق رقم (02)، ص283

نلاحظ من خلال الجدول رقم (07) أن 37.8% من عينة الدراسة يشغلون وظيفة محاسب، في حين أن 29.6% من عينة الدراسة يشغلون وظيفة مدقق خارجي، و 7.1% من عينة الدراسة يشغلون وظيفة رئيس مصلحة المحاسبة والمالية، ونفس النسبة يشغلون وظيفة مدقق داخلي، و5.1% من عينة الدراسة مدراء عامين، أما الباقي 8.2% من عينة الدراسة يشغلون وظائف أخرى في هذه المؤسسات.

رابعا. فروض الدراسة:

الفرضية الرابعة: تحسين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية (التقليدية والحديثة) سيكون له أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى α=0.05 وزيادة دعم وتفعيل آليات الحوكمة المتمثلة في مجلس الإدارة، الإفصاح والشفافية والتدقيق الداخلي بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.

ينبثق عن هذا الفرض الفرضيات الفرعية التالية:

الفرضية الفرعية الأولى: تحسين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية المتمثلة في الموازنات التقديرية، محاسبة المسؤولية، التكاليف الكلية سيكون له أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى α=0.05 وزيادة دعم وتفعيل أليات الحوكمة بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.

الفرضية الفرعية الثانية: تحسين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة المتمثلة في التكلفة المستهدفة، أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة، بطاقة الأداء المتوازن سيكون له أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى α=0.05 وزيادة دعم وتفعيل أليات الحوكمة بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.

الفرضية الفرعية الثالثة: تحسين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية (التقليدية والحديثة) سيكون له أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى α=0.05 وزيادة دعم وتفعيل ألية مجلس الإدارة بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.

ينبثق عن هذا الفرض فرضين هما:

1- تحسين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية المتمثلة في الموازنات التقديرية، محاسبة المسؤولية، التكاليف الكلية سيكون له أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى α=0.05 وزيادة دعم وتفعيل ألية مجلس الإدارة بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.

2- تحسين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة المتمثلة في التكلفة المستهدفة، أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة، بطاقة الأداء المتوازن سيكون له أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى α=0.05 وزيادة دعم وتفعيل ألية مجلس الإدارة بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.

الفرضية الفرعية الرابعة: تحسين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية (التقليدية والحديثة) سيكون له أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى α=0.05 وزيادة دعم وتفعيل ألية الإفصاح والشفافية بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.

ينبثق عن هذا الفرض فرضين هما:

1- تحسين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية المتمثلة في الموازنات التقديرية، محاسبة المسؤولية، التكاليف الكلية سيكون له أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى α=0.05 وزيادة دعم وتفعيل ألية الإفصاح والشفافية بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.

2- تحسين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة المتمثلة في التكلفة المستهدفة، أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة، بطاقة الأداء المتوازن سيكون له أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى α=0.05 وزيادة دعم وتفعيل ألية الإفصاح والشفافية بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.

الفرضية الفرعية الخامسة: تحسين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية (التقليدية والحديثة) سيكون له أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى α=0.05 وزيادة دعم وتفعيل ألية التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.

ينبثق عن هذا الفرض فرضين هما:

1- تحسين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية المتمثلة في الموازنات التقديرية، محاسبة المسؤولية، التكاليف الكلية سيكون له أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى α=0.05 وزيادة دعم وتفعيل ألية التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.

2- تحسين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة المتمثلة في التكلفة المستهدفة، أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة، بطاقة الأداء المتوازن سيكون له أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha=0.05$ وزيادة دعم وتفعيل ألية التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.

المطلب الثاني: اختبار الصدق والثبات والاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان:

تم اختبار الصدق والثبات والاتساق الداخلي لفقرات ومحاور الاستبيان وفق النقاط التالية:

أولا. طريقة التحكيم:

أو ما يعرف بالصدق الظاهري، حيث قام الباحث بعرض الاستبيان على مجموعة من الأساتذة المتخصصين في مجال المحاسبة والمالية، ومجموعة من الموظفين في بعض المؤسسات الاقتصادية (مؤسسة صيدال المدية، مؤسسة بوفال البرواقية، مؤسسة مطاحن قصر البخاري، ومؤسسة GAC .ORAC.UAB.KEB) وهذا لإبداء أراءهم والاسترشاد بها حول الفقرات التي تضمنتها الاستبانة، وتحديد مدى ملائمتها لقياس ما وضعت لأجله وكذا مدى ملائمة العبارة للمحور الذي تنتمي إليه، وقد تم الأخذ بنصائح المحكمين بتعديل وحذف بعض الفقرات للوصول إلى القياس الصحيح لمتغيرات الدراسة.

ثانيا. طريقة ألفا كرو نباخ:

يسمح هذا الاختبار بمعرفة درجة الثبات في إجابات أفراد عينة الدراسة، وتعتبر القيمة مقبولة إحصائيا لمعامل ألفا كرونباخ 60 % فأكثر، والجدول الموالي يبن نتائج اختبار الثبات لمحاور وأبعاد الدراسة:

الجدول رقم (08) إختبار ألفا كرونباخ.

المحور	العنوان	عدد الفقرات	معامل ألفا كرونباخ
المحور الأول: الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية		21	0.79
البعد الأول	أسلوب الموازنات التقديرية	06	0.50
البعد الثاني	أسلوب محاسبة المسؤولية	08	0.72

البعد الثالث	أسلوب التكلفة الكلية	07	0.61
المحور الثاني: الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية		18	0.89
البعد الأول	أسلوب التكلفة المستهدفة	05	0.79
البعد الثاني	أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة	07	0.81
البعد الثالث	أسلوب بطاقة الأداء المتوازن	06	0.85
المحور الثالث: حوكمة المؤسسات		19	0.86
البعد الأول	مجلس الإدارة	07	0.76
البعد الثاني	الإفصاح والشفافية	05	0.62
البعد الثالث	التدقيق الداخلي	07	0.67
جميع المحاور		58	0.93

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الملحق رقم (03)، ص284.

من خلال الجدول رقم (08) نلاحظ أن قيمة ألفا كرونباخ بالنسبة لكافة محاور وأبعاد الدراسة أكبر من 60% حيث بلغت قيمتها 93 % بالنسبة لإجمالي المحاور ما يعني صدق أداة الدراسة، بالإضافة إلى وجود علاقة تناسق وترابط عالية بين عبارات الاستبيان، تسمح باعتماد نتائجها.

ثالثا. صدق الاتساق الداخلي لفقرات ومحاور الاستبيان:

تم استخدام معامل الارتباط بيرسون لقياس مدى ارتباط الفقرات والأبعاد مع بعضها البعض وتوضيح مدى صدق الفقرات وكذا المحاور، بالتطبيق على العينة الاستطلاعية البالغ حجمها 30 مفردة، وفيما يلي توضيح لنتائج الاختبار:

1. صدق الاتساق لفقرات الاستبيان.

تم حساب الاتساق الداخلي لفقرات الاستبيان على عينة الدراسة الاستطلاعية من خلال حساب معاملات الارتباط بين كل فقرة والدرجة الكلية للبعد التابعة له كما يلي:

1.1.المحور الأول : سيتم حساب معاملات الارتباط الخاصة بفقرات المحور الأول كما يلي:

- الصدق الداخلي لفقرات البعد الأول: الموازنات التقديرية.

يبين الجدول رقم (09) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات البعد الأول والمعدل الكلي لفقراته.

الجدول رقم (09) الصدق الداخلي لفقرات البعد الأول.

الترتيب	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
01	– تقوم إدارة مؤسّستكم بالتخطيط الجيد لأهدافها من خلال الموازنات التقديرية؛	0.77	0.000
02	– تساعد الموازنات التقديرية في مؤسستكم على الرقابة لحفظ حقوق أصحاب المصالح؛	0.60	0.000
03	– تساعد الموازنات التقّديرية في مؤسّستكم على اتخاذ القرارات في مختلف المستويات الادارية؛	0.66	0.000
04	– تسمح الموازنات التقّديرية بمؤسستكم في تحديد المسؤوليات؛	0.39	0.031
05	– إعداد جدول حسابات النتائج التقّديري والميزانية التقّديرية يسمح بتوضيح الصورة المستقبلية لمؤسّستكم؛	0.68	0.000
06	– تساعد الموازنات التقّديرية في مؤسّستكم قسّم التدقيق الداخلي على أداء مهامه؛	0.56	0.001

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

يتضح من خلال الجدول رقم (09) أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05، حيث أن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05، وبذلك تعتبر فقرات هذا البعد صادقة لما وضعت لقياسه.

– **الصدق الداخلي لفقرات البعد الثاني: محاسبة المسؤولية.**

يبين الجدول رقم (10) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات البعد الثاني والمعدل الكلي لفقراته.

الجدول رقم (10) الصدق الداخلي لفقرات البعد الثاني.

الترتيب	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
07	– الهيّكل التنظّيمي لمؤسّستكم واضح ويمكن من خلاله تحديد مراكز المسّؤولية؛	0.55	0.002
08	– تساهم عملية تقسّيم المؤسّسة الى مراكز مسّؤولية في تسهيل الرقابة الداخلية؛	0.39	0.032
09	– تقوم الادارة العليا في مؤسّستكم بالتنسيق بين مختلف الأقسّام لتصّويبها نحو الهدف العام ؛	0.59	0.000

10	– تساهم عملية تقسّيم المؤسّسة الى مراكز مسؤولية في حماية أصولها؛	0.67	0.000
11	– يقدّم كل قسّم أو مصّلحة في مؤسّستكم تقارير دوية عن حجم استهلاكه للموارد ومدى كفاءته؛	0.47	0.007
12	– تسّاعد عملية تقسّيم المؤسّسة الى مراكز مسؤولية قسّم التدقيق الداخلي(التدقيق التشغيلي) في عملية تقّييم وإدارة المخاطر؛	0.57	0.001
13	– محاسبة المسّؤولية تؤدي الى تحسين قدرة مؤسستكم على إنتاج الثروة؛	0.38	0.034
14	– تساهم محاسبة المسّؤولية في توليد الشعور بالرقابة لدى العاملين؛	0.43	0.016

المصدر من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

يتضح من خلال الجدول رقم (10) أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05، حيث أن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05، وبذلك تعتبر فقرات هذا البعد صادقة لما وضعت لقياسه.

- **الصدق الداخلي لفقرات البعد الثالث: أسلوب التكلفة الكلية.**

يبين الجدول رقم (11)معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات البعد الثالث والمعدل الكلي لفقراته.

الجدول رقم (11) الصدق الداخلي لفقرات البعد الثالث.

الترتيب	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
15	–تقوم مؤسستكم بتسجيل وتبويب وتلخيص عناصر تكاليف التصنيع لجميع مراحل الانتاج في السجلات المحاسبية؛	0.69	0.000
16	– تقوم مؤسستكم بتحليل بنود التكاليف والنفقات المختلفة قبل تحميلها على المنتجات؛	0.62	0.000
17	– يساعد أسلوب التكاليف الكلية ادارة المؤسسة على اجراء رقابة فاعلة على عناصر التكلفة؛	0.11	0.005
18	– يساعد أسلوب التكلفة الكلية مؤسستكم على تحديد سعر التكلفة الحقيقي للمنتوج أو الخدمة؛	0.61	0.000
19	– يساعد اسلوب التكاليف الفعلية مؤسستكم على تحديد نتيجة نشاط خلال فترة معينة وبصورة دقيقة؛	0.59	0.001

20	– الاعتماد على التكاليف التاريخية يسمح للإدارة بتفادي تكاليف الهدر و عدم الكفاءة؛	0.617	0.000
21	–يساهم أسلوب التكاليف الكلية في مؤسستكم على دعّم وتحسّين وظيفة التدقيق الداخلي؛	0.71	0.000

المصدر من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

يتضح من خلال الجدول رقم (11) أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05، حيث أن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05، وبذلك تعتبر فقرات هذا البعد صادقة لما وضعت لقياسه.

2.1.المحور الثاني: سيتم حساب معاملات الارتباط الخاصة بفقرات المحور الثاني كما يلي:

–الصدق الداخلي لفقرات البعد الأول: أسلوب التكلفة المستهدفة.

يبين الجدول رقم (12) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات البعد الأول في المحور الثاني والمعدل الكلي لفقراته.

الجدول رقم (12) الصدق الداخلي لفقرات البعد الأول.

الترتيب	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
22	– تقوم إدارة مؤسّستكم بمعرفة وتحديد تكلفة المنتج قبل انتاجه؛	0.59	0.001
23	– يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة مؤسّستكم في تحديد هامش الربح الذي يحقّق التنافسية؛	0.644	0.000
24	– يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة مؤسّستكم في تخفيض تكاليف مرحلة التصميم والحفاظ على جودة المنتج؛	0.61	0.000
25	–تسمح تقارير المحاسبة الادارية حول تكلفة المنتج المقدمة للمساهمين وأصحاب المصلحة من تبرير سياسة التسعير المطبقة في مؤسّستكم؛	0.50	0.005
26	– تساهم التكلفة المستهدفة في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي؛	0.96	0.000

المصدر من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

يتضح من خلال الجدول رقم (12) أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05، حيث أن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05، وبذلك تعتبر فقرات هذا البعد صادقة لما وضعت لقياسه.

- **الصدق الداخلي لفقرات البعد الثاني: أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة:**

يبين الجدول رقم (13) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات البعد الثاني والمعدل الكلي لفقراته.

الجدول رقم (13) الصدق الداخلي لفقرات البعد الثاني.

الترتيب	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
27	- يساعد أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة مؤسستكم على التحليل الدقيق للتكاليف المباشرة وغير المباشرة بغرض تحميليها على المنتج؛	0.783	0.000
28	- يساهم أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في توصيل معلومات الى إدارة المؤسسة عن الأنشطة المسببة للتكاليف و تكلفة كل نشاط ونصيب المنتج من كل نشاط؛	0.747	0.000
29	- يقدم أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة داخل أي قسم لتقييم مدى كفاءته بهدف ابقائه أو الاستغناء عنه تخفيضا لتكاليف؛	0.758	0.000
30	- يساهم أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة في توصيل معلومات دقيقة حول تكلفة كل منتج تساعد على تحديد سعر البيع وتحديد دقيق للنتيجة الدورة (الميزانية، جدول حسابات النتائج)؛	0.851	0.000
31	- يساعد أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة إدارة مؤسستكم على في اتخاذ القرارات؛	0.559	0.000
32	- يساعد أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على تحسين وزيادة الدقة في التقارير المالية لمؤسّستكم؛	0.553	0.002
33	- يساعد أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة مؤسّستكم في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي (التشغيلي)؛	0.538	0.002

المصدر من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

يتضح من خلال الجدول رقم (13) أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05، حيث أن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05، وبذلك تعتبر فقرات هذا البعد صادقة لما وضعت لقياسه.

-الصدق الداخلي لفقرات البعد الثالث: بطاقة الأداء المتوازن.

يبين الجدول رقم (14) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات البعد الثالث والمعدل الكلي لفقراته.

الجدول رقم (14) الصدق الداخلي لفقرات البعد الثالث.

الترتيب	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
34	- تعمل مؤسّستكم على تطوير قدرات العاملين لتحسين العمليات الداخلية؛	0.363	0.049
35	- تعمل مؤسستكم على الربط بين الخطة السنوية قصيرة الأجل والاستراتيجية طولية الأجل لتحسين الأداء على المدى الطويل؛	0.499	0.005
36	- تعمل مؤسّستكم على ربط الاستراتيجية بالأبعاد الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن(المساهمين، العملاء، العمليات الداخلية، العاملين بالمؤسسة)؛	0.623	0.000
37	- يسمح البعد المالي لبطاقة الأداء المتوازن للمساهمين من تحديد مدى مساهمة استراتيجية مجلس الادارة في تحسين ربحية المؤسسة؛	0.611	0.000
38	- يسمح نموذج القياس المتوازن لمجلس الادارة بتقييم الاداء الاستراتيجي؛	0.618	0.000
39	-تساعد بطاقة الأداء المتوازن قسم التدقيق الداخلي في تحديد مدى التزام مؤسّستكم بالمتطلبات الاجتماعية والبيئية وتوصيلها الى الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة؛	0.644	0.000

المصدر من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

يتضح من خلال الجدول رقم (14) أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05، حيث أن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05، وبذلك تعتبر فقرات هذا البعد صادقة لما وضعت لقياسه.

3.1.المحور الثالث: سيتم حساب معاملات الارتباط لفقرات المحور الثالث كما يلي:

-الصدق الداخلي لفقرات البعد الأول: ألية مجلس الإدارة:

يبين الجدول رقم (15) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات البعد الأول والمعدل الكلي لفقراته.

الجدول رقم (15) الصدق الداخلي لفقرات البعد الأول.

الترتيب	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
40	- يتميز أعضاء مجلس الادارة بالكفاءة المهنية والسمعة الحسنة؛	0.544	0.002
41	- يتفاعل أعضاء مجلس الادارة مع مقترحات وأنشطة المديرين التنفيذيين؛	0.257	0.017
42	- يعتمد مجلس الادارة على معلومات المحاسبة الادارية في وضع الاستراتيجية الخاصة بالمؤسسة واتخاذ القرارات؛	0.728	0.000
43	- يقوم مجلس الادارة بمساءلة المديرين ومحاسبتهم عن أدائهم بناء على تقارير المحاسبة الادارية؛	0.341	0.006
44	- يعّد مجلس الادارة تقريرا يقدم للمساهمين يعرض من خلاله المركز المالي للمؤسسة والنظرة المستقبلية لها؛	0.317	0.008
45	- يقوم مجلس الادارة بمتابعة استخدام الموارد الاقتصادية بكفاءة؛	0.604	0.000
46	- يقوم مجلس الادارة بتفعيل أليات الحوكمة من خلال تسهيل عملية الاتصال والتواصل بينهم؛	0.654	0.000

المصدر من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

يتضح من خلال الجدول رقم (15) أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05، حيث أن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05، وبذلك تعتبر فقرات هذا البعد صادقة لما وضعت لقياسه.

- **الصدق الداخلي لفقرات البعد الثاني: ألية الإفصاح والشفافية:**

يبين الجدول رقم (16) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات البعد الثاني والمعدل الكلي لفقراته.

الجدول رقم (16) الصدق الداخلي لفقرات البعد الثاني.

الترتيب	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة

47	– تفصح المؤسسة عن المعلومات المالية وغير المالية في الوقت المناسب وعن كل شيء يمكن أن يؤثر على القرار الاقتصادي للمستخدمين ضمن التقارير المالية؛	0.610	0.000
48	–يتضمن الافصاح معلومات حول التعاملات بين الشركة وأعضاء مجلس الادارة والادارة العليا وأقاربهم، طريقة تعيينهم وطرق حساب مكافئاتهم؛	0.708	0.000
49	–الافصاح عن التكاليف التي تحملتها المؤسسة وعن طرق تسعير منتجاتها؛	0.813	0.000
50	–يسمح الافصاح المطبق على التنبؤ بمقدرة مؤسّستكم على تحقيق الأرباح في المستقبل وسداد التزاماتها؛	0.503	0.005
51	– يشارك المحاسب الاداري في اعداد التقرير السنوي للإدارة والتقارير المالية وتأمين مستوى مناسب للإفصاح عن المعلومات لحملت الأسهم وأصحاب المصلحة الاخرين؛	0.624	0.000

المصدر من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

يتضح من خلال الجدول رقم (16) أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05، حيث أن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05، وبذلك تعتبر فقرات هذا البعد صادقة لما وضعت لقياسه.

- **الصدق الداخلي لفقرات البعد الثالث: ألية التدقيق الداخلي.**

يبين الجدول رقم (17) معاملات الارتباط بين كل فقرة من فقرات البعد الثالث والمعدل الكلي لفقراته.

الجدول رقم (17) الصدق الداخلي لفقرات البعد الثالث.

الترتيب	الفقرة	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
52	– وظيفة التدقيق الداخلي في مؤسّستكم تابعة الى مجلس الادارة؛	0.728	0.000
53	–تقوم وظيفة التدقيق الداخلي في مؤسّستكم بإمداد مجلس الادارة بالمعلومات الصحيحة وفي الوقت المناسب عن المخاطر التي من الممكن أن تواجهها المؤسسة؛	0.768	0.000
54	– تقوم وظيفة التدقيق الداخلي في مؤسستكم بتقييم نظام الرقابة الداخلية والكشف عن نقاط الضعف؛	0.706	0.000

55	-تعمل وظيفة التدقيق الداخلي في مؤسّستكم على حماية أصول المؤسسة والتأكد من مدى التزام العاملين بالسياسات والاجراءات الموضوعة؛	0.623	0.000
56	-تقوم وظيفية التدقيق الداخلي في مؤسّستكم بالتحقق من الأسس التي اعتمدت عليها الادارة في اعداد التوقعات وأن هذه التوقعات وفق الأسسّ؛	0.738	0.000
57	-تقديم تقارير بصفة مستمرة خلال السنة وتحديد مدى انجاز الادارة للأهداف المحددة مسبقا؛	0.693	0.009
58	- تدقيق وظيفة المحاسبة الادارية والبحث عن فرص أفضل بغرض تخفيض التكلفة على المدى الطويل؛	0.847	0.000

المصدر من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

يتضح من خلال الجدول رقم (17) أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05، حيث أن مستوى الدلالة لكل فقرة أقل من 0.05، وبذلك تعتبر فقرات هذا البعد صادقة لما وضعت لقياسه.

2. صدق الاتساق الداخلي لمحاور الاستبانة:

يبين الجدو التالي نتائج اختبار صدق الاتساق الداخلي لمحاور وأبعدا الدراسة من خلال حساب معاملات الارتباط بين معدل كل محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة.

الجدول رقم(18) معامل الارتباط بين محور من محاور الدراسة مع المعدل الكلي لفقرات الاستبانة.

المحور / البعد	محتوى المحور/ البعد	معامل الارتباط	مستوى الدلالة
المحور الأول: الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية			
البعد الأول	**أسلوب الموازنات التقديرية**	0.576	0.001
البعد الثاني	**أسلوب محاسبة المسؤولية**	0.845	0.000
البعد الثالث	**أسلوب التكلفة الكلية**	0.751	0.000
المحور الثاني: الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية			
البعد الأول	**أسلوب التكلفة المستهدفة**	0.901	0.000
البعد الثاني	**أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة**	0.920	0.000
البعد الثالث	**أسلوب بطاقة الأداء المتوازن**	0.683	0.000

المحور الثالث: حوكمة المؤسسات			
البعد الأول	مجلس الإدارة	0.763	0.000
البعد الثاني	الإفصاح والشفافية	0.891	0.000
البعد الثالث	التدقيق الداخلي	0.789	0.000

المصدر : من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

يتضح من خلال الجدول رقم (18) أن معاملات الارتباط المبينة دالة عند مستوى دلالة 0.05، حيث أن مستوى دلالة كل محور/ بعد أقل من 0.05، وبالتالي تعتبر هذه المحاور صادقة لما وضعت لقياسه.

المطلب الثالث: وصف متغيرات الدراسة.

بعد التأكد صدق وسلامة أداة الدراسة فإننا سوف نقوم فيما يلي بوصف متغيرات الدراسة، بدأ بالأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية ثم الأساليب الحديثة، والأليات الداخلية للحوكمة.

أولا. وصف الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية:

يهدف هذا العنصر إلى التعرف على مدى تطبيق الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية في عينة الدراسة، والنتائج موضحة وفق العناصر التالية:

1.وصف أسلوب الموازنات التقديرية: الجدول الموالي يلخص نتائج وصف تطبيق أسلوب الموازنات التقديرية.

الجدول رقم (19) وصف أسلوب الموازنات التقديرية.

العبارة	نعم		لا		محايد		المتوسط	الانحراف	الوزن
	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	الحسابي	المعياري	النسبي
الفقرة رقم 01؛	71	72.4	08	8.2	19	19.4	2.64	0.630	%88
الفقرة رقم 02؛	73	74.5	5	5.1	20	20.4	2.69	0.563	%89.66
الفقرة رقم 03؛	73	74.5	4	4.1	21	21.4	2.70	0.541	%90
الفقرة رقم 04؛	79	80.6	4	4.1	15	15.3	2.76	0.513	%92

الفقرة رقم05؛	85	86.5	2	2.0	11	11.2	2.84	0.414	%94.66
الفقرة رقم 06؛	66	67.3	6	6.1	26	26.5	2.61	0.602	%87

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الملحق رقم (04)، ص284.

من خلال الجدول السابق يتضح أن عينة الدراسة توافق بشكل كبير على جميع فقرات هذا البعد، حيث جاءت الفقرة 05 في المرتبة الأولى بوزن نسبي 94.66% ومتوسط حسابي 2.84، هذا ما يدل على أهمية مخرجات أسلوب الموازنات التقديرية في المؤسسة والمتمثلة في جدول حسابات النتائج التقديري والميزانية التقديرية، مما يسمح لجميع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة من معرفة الصورة المستقبلية للمؤسسة، كما جاءت الفقرة 04 في المرتبة الثانية بوزن نسبي 92%ومتوسط حسابي 2.76 لتأكد على أن أسلوب الموازنات التقديرية يساعد على تحديد المسؤوليات من خلال خاصية المقارنة بين النتائج المخططة والنتائج المتحصل عليها بما يسمح لإدارة المؤسسة من تحديد المكافأة والعقوبات بما يحسن التسيير، كما جاءت الفقرة رقم 03 في المرتبة الثالثة بوزن نسبي 90% ومتوسط حسابي 2.70، ما يؤكد على أن قيام المؤسسة بإعداد الموازنات التقديرية لكل قسم ومستوى إداري يمكّن من اتخاذ القرارات على مستواها وبالتالي يتسنى اتخاذ الخطوات اللازمة لمعالجة نواحي الضعف والإسراف ضمن كل قسم، كما جاءت الفقرة رقم 02 في المرتبة الرابعة بوزن نسبي 89.66% ومتوسط حسابي 2.69، ما يؤكد موافقة عينة الدراسة على أهمية أسلوب الموازنات التقديرية في الرقابة وتتمثل مهمة الرقابة في متابعة التنفيذ ومقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط لتحديد ما إذا كان الأداء الفعلي يتم وفقا للخطط والسياسات والمعايير الموضوعة، حيث أن قياس الأداء الفعلي لمراكز المسؤولية يستلزم توفير بيانات فعلية يتم القياس من خلالها، ويتم تحليل الانحراف الحاصل بين الأداء الفعلي والأداء المخطط وتحديد أسبابه، كما جاءت الفقرة رقم 01 في المرتبة 05 بوزن نسبي 88% ومتوسط حسابي 2.64 وهو ما يؤكد الاعتماد الكبير لعينة الدراسة على الموازنات التقديرية في عمية التخطيط حيث نجد أن الأهداف المستقبلية لهذه المؤسسات تكون متضمنة ضمن خطط مستقبلية، كما جاءت الفقرة رقم 06 في المرتبة السادسة بوزن نسبي 87% ومتوسط حسابي 2.61، وهو ما يؤكد موافقة عينة الدراسة على أهمية الموازنات التقديرية في دعم قسم التدقيق الداخلي كونهما يسعيان إلى تحقيق نفس الهدف والمتمثل في التخطيط والرقابة على الموارد للوصول إلى تحقيق أهداف المؤسسة.

2.وصف أسلوب محاسبة المسؤولية: الجدول الموالي يلخص نتائج وصف تطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية لدى عينة الدراسة.

الجدول رقم (20) وصف أسلوب محاسبة المسؤولية.

العبارة	نعم		لا		محايد		المتوسط	الانحراف	الوزن النسبي
	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	التكرار	النسبة %	الحسابي	المعياري	
الفقرة رقم 07؛	74	75.5	09	9.2	15	15.3	2.66	0.641	%88.66
الفقرة رقم 08؛	75	76.5	4	4.1	19	19.4	2.72	0.533	%90.66
الفقرة رقم 09؛	70	71.4	11	11.2	17	17.3	2.60	0.684	%86.66
الفقرة رقم 10؛	61	62.2	12	12.2	25	25.2	2.50	0.707	%83.33
الفقرة رقم 11؛	63	64.3	20	20.4	15	15.3	2.43	0.813	%81
الفقرة رقم 12؛	76	77.6	6	6.1	16	16.3	2.71	0.574	%90.33
الفقرة رقم 13؛	71	72.4	4	4.1	23	23.4	2.68	0.548	%89.33
الفقرة رقم 14؛	66	67.3	14	14.3	18	18.4	2.53	0.735	%84.33

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الملحق رقم (05)، ص286.

من خلال الجدول السابق يتضح أن موافقة عينة الدراسة لجميع فقرات هذا البعد كانت عالية، حيث جاءت الفقرة رقم 08 في المرتبة الأولى بوزن نسبي 90.66% ومتوسط حسابي 2.72 كتأكيد من عينة الدراسة على أن تقسيم المؤسسة إلى مراكز مسؤولية يسهل عملية الرقابة الداخلية على كل قسم أو مستوى إداري في المؤسسة، كما جاءت الفقرة رقم 12 في المرتبة الثانية بوزن نسبي 90.33% ومتوسط حسابي 2.71 ما يعني موافقة عينة الدراسة على مدى استفادة قسم التدقيق الداخلي من تقسيم المؤسسة إلى مراكز مسؤولية خاصة فيما يتعلق بتقييم وإدارة المخاطر على مستوى كل قسم في المؤسسة، مما يساهم في تحسين الأداء وتفادي الخسائر وهذا ما أكدته الفقرة رقم 13 التي جاءت في المرتبة الثالثة بوزن نسبي 89.33% ومتوسط حسابي 2.68، كما جاءت الفقرة رقم 07 في المرتبة الرابعة بوزن نسبي 88.66% ومتوسط حسابي 2.66، ما يؤكد احتواء المؤسسات عينة الدراسة على هيكل تنظيمي واضح مع تحديد السلطات والصلاحيات لكل مركز مسؤولية، فيما تقوم الإدارة العليا بالتنسيق بين مختلف هذه الأقسام لتوجيهها نحو

الهدف العام للمؤسسة وهذا ما أكدته العبارة رقم 09 التي جاءت في المرتبة الخامسة بوزن نسبي 86.66% ومتوسط حسابي 2.60، كما جاءت الفقرة رقم 14 في المرتبة السادسة بوزن نسبي 84.33% ومتوسط حسابي 2.53، ما يؤكد أن محاسبة المسؤولية تساهم في توليد الشعور بالرقابة لدى العاملين بكل مركز مسؤولية وتساعد على التأكد من مدى التزام العاملين بالسياسات والإجراءات الموضوعة، ما يجعلهم يعملون على تحقيق الأهداف بالإضافة إلى العمل على حماية أصول المؤسسة وهو ما أكدته الفقرة رقم 10 بوزن نسبي 83.33% ومتوسط حسابي 2.50، كما جاءت الفقرة رقم 11 في المرتبة الثامنة بوزن نسبي 81% ومتوسط حسابي 2.43، ما يؤكد التزام مختلف مراكز المسؤولية في عينة الدراسة بتقديم تقارير دورية إلى الإدارة العليا حول مدى التقدم في تحقيق الأهداف بالإضافة إلى مختلف العراقيل والمشاكل التي حدث وكيفية معالجها.

3.وصف أسلوب التكاليف الكلية: الجدول الموالي يلخص نتائج وصف تطبيق أسلوب التكلفة الكلية.

الجدول رقم (21) وصف أسلوب التكلفة الكلية.

العبارة	نعم		لا		محايد		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي
	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة	التكرار	النسبة			
الفقرة رقم 15؛	66	67.3	18	18.4	15	14.3	2.48	0.789	%82.66
الفقرة رقم 16؛	72	73.5	9	9.2	17	17.3	2.64	0.646	%88
الفقرة رقم 17؛	32	32.6	48	49	18	18.4	1.83	0.893	%61
الفقرة رقم 18؛	72	73.5	06	6.1	20	20.4	2.67	0.588	%89
الفقرة رقم 19؛	75	76.5	7	7.1	16	16.3	2.69	0.588	%89.66
الفقرة رقم 20؛	29	29.6	53	54.1	16	16.3	1.75	0.885	%58.33
الفقرة رقم 21؛	56	57.1	17	17.3	25	25.5	2.39	0.769	%79.66

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الملحق رقم (06)، ص287.

من خلال الجدول السابق جاءت الفقرة رقم 19 في المرتبة الأولى بوزن نسبي 89.66% ومتوسط حسابي 2.69، ما يؤكد موافقة عينة الدراسة على أهمية أسلوب التكاليف الكلية في تحديد نشاط الدورة خلال فترة زمنية معينة وبصورة دقيقة كونه يأخذ جميع التكاليف التي تحملتها المؤسسة خلال الدورة، كما

جاءت الفقرة رقم 18 في المرتبة الثانية بوزن نسبي 89% ومتوسط حسابي 2.67، لتأكد استخدام عينة الدراسة لهذا الأسلوب في تحديد سعر التكلفة الحقيقي للمنتج أو الخدمة، كما جاءت الفقرة رقم16 في المرتبة الثالثة بوزن نسبي 88% ومتوسط حسابي 2.64، ما يؤكد قيام عينة الدراسة بتحليل بنود التكاليف ثابتة ومتغيرة، مباشرة وغير مباشرة قبل تحميلها على المنتجات، كما جاءت الفقرة رقم 15 في المرتبة الرابعة، ويظهر من خلال الجدول السابق عدم موافقة أفراد العينة للفقرة رقم 17 والفقرة رقم 20، حيث ترى عينة الدراسة أن أسلوب التكاليف الكلية لا يسمح لها بإجراء رقابة فاعلة على التكاليف كونه يأخذ تكاليف فترة قد حدثت فعلا في الماضي ما يؤدي إلى عدم تفادي تكاليف الهدر والضياع وعدم الكفاءة.

ثانيا. وصف الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية.

1.وصف أسلوب التكلفة المستهدفة: الجدول الموالي يلخص نتائج وصف تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.

الجدول رقم (22) وصف أسلوب التكلفة المستهدفة.

العبارة	نعم		لا		محايد		المتوسط	الانحراف	الوزن النسبي
	التكرار	النسبة%	التكرار	النسبة%	التكرار	النسبة%	الحسابي	المعياري	
الفقرة رقم 22؛	69	70.4	09	9.2	20	20.4	2.61	0.652	%87
الفقرة رقم 23؛	71	72.4	12	12.2	15	15.3	2.60	0.699	%86.66
الفقرة رقم 24؛	65	66.3	15	15.3	18	18.4	2.51	0.749	%83.66
الفقرة رقم 25؛	62	63.3	15	15.3	21	21.4	2.47	0.749	%82.33
الفقرة رقم 26؛	68	69.4	17	17.3	13	13.3	2.52	0.776	%84

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الملحق رقم (07)، ص288.

من خلال الجدول السابق جاءت الفقرة رقم 22 في المرتبة الأولى بوزن نسبي 87% ومتوسط حسابي 2.61، وهو ما يؤكد أن أفراد عينة الدراسة تولي أهمية بالغة لتحديد التكلفة كونها تمثل عنصر أساسي يضمن تنافسية المؤسسة وبقائها في السوق، حيث ترى عينة الدراسة أن تحديد تكلفة المنتج انطلاقا من السوق يضمن اشباع حاجيات المستهلك ويعمل على تخفيض تكاليف في المراحل الأولى للإنتاج، مرحلة التصميم والتطوير

إلى غاية الإنتاج والتوزيع، وهو ما تؤكده (الفقرة رقم 23 بوزن نسبي 86.66% ومتوسط حسابي 2.60، والفقرة رقم 24 بوزن نسبي 83.66% ومتوسط حسابي 2.51)، كما جاءت الفقرة رقم 26 في المرتبة الثالثة بوزن نسبي 84% ومتوسط حسابي 2.52، ما يؤكد موافقة أفراد العينة حول أهمية أسلوب التكلفة المستهدفة في الرقابة على التكاليف مما يمكن من زيادة قدرة المدقق الداخلي على رقابة وتتبع التكاليف قبل حدوثها، كما جاءت الفقرة رقم 25 في المرتبة الخامسة بوزن نسبي 82.33% ومتوسط حسابي 2.47، ما يعكس موافقة أفراد العينة حول أهمية أسلوب التكلفة المستهدفة بالنسبة للإدارة في تبرير سياسة التسعير المطبقة والدفاع عنها.

2.وصف أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة: الجدول الموالي يلخص نتائج وصف تطبيق أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

الجدول رقم (23) وصف أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

العبارة	نعم		لا		محايد		المتوسط	الانحراف	الوزن النسبي
	التكرار	النسبة%	التكرار	النسبة%	التكرار	النسبة%	الحسابي	المعياري	
الفقرة رقم 27؛	71	72.4	10	10.2	17	17.3	2.62	0.666	%87.33
الفقرة رقم 28؛	73	74.5	11	11.2	14	14.3	2.63	0.679	%87.66
الفقرة رقم 29؛	71	72.4	7	7.1	20	20.4	2.65	0.610	%88.33
الفقرة رقم 30؛	66	67.3	11	11.2	21	21.4	2.56	0.689	%85.33
الفقرة رقم 31؛	73	74.5	8	8.2	17	17.3	2.66	0.624	%88.66
الفقرة رقم 32؛	66	67.3	17	17.3	15	15.3	2.50	0.776	%83.33
الفقرة رقم 33؛	69	70.4	10	10.2	19	19.4	2.60	0.669	%86.66

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الملحق رقم (08)، ص290.

من خلال الجدو السابق جاءت الفقرة رقم 31 في المرتبة الأولى بوزن نسبي 88.66% ومتوسط حسابي 2.66، ما يؤكد موافقة عينة الدراسة حول أهمية مخرجات أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، كونه يمثل مصدر للمعلومات الدقيقة التي تستند عليها الإدارة في اتخاذ القرارات، خاصة المعلومات التفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة داخل أي قسم لتقييم مدى كفاءته بهدف ابقائه أو الاستغناء عنه

تخفيضا لتكاليف(الفقرة رقم 29، الوزن النسبي 88.33% ومتوسط حسابي 2.65) وهذا بعد معرفة الأنشطة المسببة للتكاليف وتكلفة كل نشاط ونصيب المنتج من كل نشاط (الفقرة رقم 28 الوزن النسبي 87.66% ومتوسط حسابي 2.63)، كما جاءت الفقرة رقم 27 في المرتبة الرابعة بوزن نسبي 87.33% ومتوسط حسابي 2.62، لتأكد موافقة عينة الدراسة على أن أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة يعتبر الحل للمشاكل التي طرحتها الأساليب التقليدية خاصة ما تعلق بتحميل التكاليف غير المباشر على المنتجات، كما جاءت الفقرة رقم 33 في المرتبة الخامسة بوزن نسبي 86.66% ومتوسط حسابي2.60 ما يؤكد موافقة عينة الدراسة على أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة بالنسبة لقسم التدقيق الداخلي كونه يساعد المدقق على معرفة وفهم الأنشطة داخل المؤسسة ما يمكنه من صياغة خطة التدقيق، كما يسمح هذا النظام بتوفير المؤشرات اللازمة المتعلقة أنشطة التشغيل وتحديد مواطن الضعف فيها في إطار قيامه بالتدقيق التشغيلي وتقييم كفاءة استغلال الإدارة للموارد المتاحة، كما جاءت الفقرة رقم 30 والفقرة رقم 32 في المرتبة السادسة والسابعة 85.33% و 83.33% على التوالي، لتعكس موافقة عينة الدراسة على أن هذا النظام يسمح بتوزيع عادل للتكاليف على المنتجات ما يسمح بتحقيق دقة حساب التكلفة وبالتالي إمكانية الاعتماد عليه في التسعير، هذا ما ينعكس بدوره على دقة وعدالة القوائم المالية.

3.وصف أسلوب بطاقة الأداء المتوازن: الجدول الموالي يلخص نتائج وصف أسلوب بطاقة الأداء المتوازن.

الجدول رقم (24) وصف أسلوب بطاقة الأداء المتوازن.

العبارة	نعم		لا		محايد		المتوسط	الانحراف	الوزن
	التكرار	النسبة%	التكرار	النسبة%	التكرار	النسبة%	الحسابي	المعياري	النسبي
الفقرة رقم 34؛	77	78.6	8	8.2	13	13.3	2.70	0.612	%90
الفقرة رقم 35؛	64	65.3	11	11.2	23	23.5	2.54	0.691	%84.66
الفقرة رقم 36؛	61	62.2	16	16.3	21	21.4	2.40	0.822	%80
الفقرة رقم 37؛	67	68.4	13	13.3	18	18.4	2.55	0.719	%85
الفقرة رقم 38؛	69	70.4	3	3.1	26	26.5	2.67	0.532	%89
الفقرة رقم 39؛	67	68.4	12	12.2	19	19.4	2.56	0.704	%85.33

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الملحق رقم (09)، ص292.

من خلال الجدول السابق نلاحظ أن الفقرة رقم 34 جاءت في المرتبة الأولى بوزن نسبي 90% ومتوسط حسابي 2.70، ما يعكس رغبة المؤسسات عينة الدراسة على تحسين العمليات الداخلية خاصة ما تعلق بالموارد البشرية، بهدف تطوير القدرات والمهارات الداخلية لدى الموظفين، كما جاءت الفقرة رقم 38 في المرتبة الثانية بوزن نسبي 89% ومتوسط حسابي 2.67، ما يؤكد موافقة عينة الدراسة على الدور الذي تلعبه بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء الاستراتيجي، كونها تقدم اطارا شامل لترجمة الأهداف الاستراتيجية إلى مجموعة متكاملة من المقاييس المالية غير المالية التي تنعكس في صورة مقاييس أداء استراتيجية، توضح وتترجم الرؤية العامة للمؤسسة، كما جاءت الفقرة رقم 39 في المرتبة الثالثة بوزن نسبي 85.33% ومتوسط حسابي 2.56، ما يعكس موافقة عينة الدراسة حول الدور الذي يلعبه القياس المتوازن في دعم وظيفة التدقيق الداخلي من خلال توصيل الاستراتيجية لكل فرد من أفراد قسم التدقيق الداخلي، بالإضافة إلى توفير مجموعة من المقاييس التي تمكن المدقق الداخلي من الاعتماد عليها، كما جاءت الفقرة رقم 37 في المرتبة الرابعة بوزن نسبي 85% ومتوسط حسابي 2.55، لتأكد على أهمية البعد المالي لبطاقة الأداء المتوازن من خلال المقاييس التي يقدمها ما يسمح للمساهمين من تقييم أداء الإدارة والعمل على تحسين الربحية للمؤسسة، في حين جاءت الفقرة 35 والفقرة 36 في المرتبة الخامسة والسادسة، لتأكد قيام المؤسسات عينة الدراسة بالربط بين الخطط قصيرة الأجل والخطط طويلة الأجل والعمل على تفادي التعارض بينهم تحققا لأهداف المؤسسة مستقبلا، وهذا من خلال تضمينها في مجموعة من الأبعاد (المساهمين، العملاء، العمليات الداخلية، العاملين بالمؤسسة).

ثالثا. وصف حوكمة المؤسسات في عينة الدراسة.

1.وصف ألية مجلس الإدارة: الجدول الموالي يلخص نتائج وصف ألية مجلس الإدارة في عينة الدراسة.

الجدول رقم (25) وصف ألية مجلس الإدارة.

العبارة	نعم		لا		محايد		المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الوزن النسبي
	التكرار	النسبة%	التكرار	النسبة%	التكرار	النسبة%			
الفقرة رقم 40؛	70	71.4	14	14.3	14	14.3	2.57	0.732	%85.66
الفقرة رقم41؛	83	84.7	00	00	15	15.3	2.84	0.361	%94.66
الفقرة رقم 42؛	81	82.7	09	9.2	08	8.2	2.73	0.618	%91

الفقرة رقم 43؛	62	63.3	11	11.2	25	25.5	2.52	0.692	%84
الفقرة رقم 44؛	75	76.5	09	9.2	14	14.3	2.67	0.638	%89
الفقرة رقم 45؛	78	79.6	02	2.00	18	18.4	2.77	0.465	%92.33
الفقرة رقم 46؛	72	73.5	10	10.2	16	16.3	2.63	0.664	%87.66

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الملحق رقم (10)، ص293.

من خلال الجدول السابق جاءت الفقرة رقم 41 في المرتبة الأولى بوزن نسبي 94.66% ومتوسط حسابي 2.84، لتعكس مدى التفاعل الكبير لأعضاء مجالس الإدارة والمدراء العامين في المؤسسات عينة الدراسة مع مقترحات المدراء التنفيذين، بهدف متابعة استخدام الموارد الاقتصادية العمل على تحقيق الكفاء في الاستغلال وهو ما أكدته الفقرة رقم 45 التي جاءت في المرتبة الثانية بوزن نسبي 92.33% ومتوسط حسابي 2.77، كما جاءت الفقرة42 في المرتبة الثالثة بوزن نسبي 91% ومتوسط حسابي 2.73، لتأكد على أهمية مخرجات نظام المحاسبة الإدارية في المؤسسات عينة الدراسة ومدى الاعتماد على معلوماته في وضع الاستراتيجية الخاصة بالمؤسسة وفي عملية اتخاذ القرارات، وجاءت الفقرة رقم 44 في المرتبة الرابعة بوزن نسبي 89% ومتوسط حسابي 2.67، لتأكد موافقة أفراد عينة الدراسة حول أهمية تقارير التي يقدمها مجلس الإدارة إلى المساهمين لعرض لمركز المالي للمؤسسة وخططها المستقبلية، كما جاءت الفقرة رقم 46 في المرتبة الخامسة بوزن نسبي 87.66% ومتوسط حسابي 2.63، لتأكد على موافقة أفراد عينة الدراسة حول دور مجلس الإدارة في تسهيل إدارة مختلف الأليات الداخلية للحوكمة وتسهيل الاتصال والتواصل بينهم والعمل على تفعيل هذه الأليات لتحقيق أفضل أداء، كما جاءت الفقرة رقم 40 في المرتبة السادسة بوزن نسبي 85.66% ومتوسط حسابي 2.57، لتأكد موافقة عينة الدراسة على اتصاف أعضاء مجالس الإدارة بالكفاء والسمعة الحسنة وكل ما يؤهل لأداء مهاهم بكفاءة عالية، كما جاءت الفقرة 43 في المرتبة السابعة بوزن نسبي84% ومتوسط حسابي 2.52، لتأكد على أهمية تقارير المحاسبة الإدارية في المؤسسات عينة الدراسة ما يسمح بمساءلة المديرين ومحاسبتهم عن أدائهم بناء عليها.

2.وصف ألية الافصاح والشفافية: الجدول الموالي يلخص نتائج وصف الإفصاح والشفافية في عينة الدراسة.

الجدول رقم (26) وصف ألية الافصاح والشفافية.

العبارة	نعم		لا		محايد		المتوسط	الانحراف	الوزن
	التكرار	النسبة%	التكرار	النسبة%	التكرار	النسبة%	الحسابي	المعياري	النسبي
الفقرة رقم 47؛	80	81.6	00	00	18	18.4	2.81	0.389	%93.66
الفقرة رقم 48؛	63	64.3	17	17.3	18	18.4	2.46	0.775	%82
الفقرة رقم 49؛	57	58.2	27	27.6	14	14.3	2.30	0.878	%76.66
الفقرة رقم 50؛	74	75.5	10	10.2	14	14.3	2.65	0.659	%88.33
الفقرة رقم51؛	72	73.5	5	5.1	21	21.4	2.68	0.567	%89.33

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الملحق رقم (11)، ص295.

من خلال الجدول السابق جاءت الفقرة رقم 47 في المرتبة الأولى بوزن نسبي 93.66% ومتوسط حسابي 2.81، لتعكس موافقة عينة الدراسة حول نوعية وتوقيت المعلومات التي تفصح عنها المؤسسات عينة الدراسة ضمن التقارير المالية، كما جاءت الفقرة رقم 51 في المرتبة الثانية بوزن نسبي 89.33% ومتوسط حسابي 2.68، والفقرة رقم 50 في المرتبة الثالثة بوزن نسبي 88.33%ومتوسط حسابي 2.65، كتأكيد من عينة الدراسة حول مشاركة المحاسب الإداري في إعداد التقارير السنوية وتحسين الإفصاح والشفافية، ما يسمح للمستخدمين من التنبؤ بمقدار المؤسسة على تحقيق الأرباح في المستقبل وسداد التزاماتها، كما جاءت الفقرة رقم 48 في المرتبة الرابعة بوزن نسبي 82% ومتوسط حسابي 2.46، ما يعني موافقة عينة الدراسة حول محتويات الإفصاح المطبق حيث يتضمن معلومات حول التعاملات بين المؤسسة وأعضاء مجلس الإدارة والإدارة العليا وأقاربهم، طريقة تعيينهم وطرق حساب مكافئاتهم، كما جاءت الفقرة رقم 49 في المرتبة الخامسة بوزن نسبي 77.66% ومتوسط حسابي 2.33، حيث كان اتجاه أفراد عينة الدراسة محايد حول محتوى هذه الفقرة.

3.وصف ألية التدقيق الداخلي: الجدول الموالي يلخص نتائج وصف ألية التدقيق الداخلي في عينة الدراسة.

الجدول رقم (27) وصف ألية التدقيق الداخلي.

العبارة	نعم		لا		محايد		المتوسط	الانحراف	الوزن النسبي
	التكرار	النسبة%	التكرار	النسبة%	التكرار	النسبة%	الحسابي	المعياري	
الفقرة رقم 52؛	67	68.4	09	9.2	22	22.4	2.59	0.655	%86.33

الفقرة رقم 53؛	67	68.4	04	4.1	27	27.6	2.64	0.560	%88
الفقرة رقم 54؛	81	82.7	01	01.0	16	16.3	2.81	0.414	%93.66
الفقرة رقم 55؛	90	91.8	00	00	08	8.2	2.91	0.275	%97
الفقرة رقم 56؛	69	70.4	15	15.3	14	14.3	2.55	0.747	%85
الفقرة رقم 57؛	84	85.7	00	00	14	14.3	2.85	0.351	%95
الفقرة رقم 58؛	63	64.3	17	17.3	18	18.4	2.46	0.775	%82

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الملحق رقم (12)، ص296.

من خلال الجدول السابق جاءت الفقرة رقم 55 في المرتبة الأولى بوزن نسبي 97% ومتوسط حسابي 2.91، كتأكيد من عينة الدراسة على الدور الكبير الذي تلعبه وظيفة التدقيق الداخلي في حماية أصول المؤسسة والتأكد من مدى التزام العاملين بالسياسات والاجراءات الموضوعة من طرف الإدارة العليا والسهر على احترامها وتطبيقها، كما جاءت الفقرة رقم 57 في المرتبة الثانية بوزن نسبي 95% ومتوسط حسابي 2.85، ما يعني أن أقسام التدقيق في المؤسسات عينة الدراسة تعمل على تقديم تقارير بصفة مستمرة خلال السنة وتحديد مدى انجاز الإدارة للأهداف المحددة مسبقا، وتحديد الانحرافات المسجلة وتقديم التوصيات الخاصة بها، بالإضافة إلى تقييم نظام الرقابة الداخلية والكشف عن نقاط الضعف فيه، واكتشاف المخاطر التي من الممكن أن تواجهها المؤسسة مستقبلا وهذا ما أكدته الفقرة رقم 54 التي جاءت في المرتبة الثالثة بوزن نسبي 93.66% ومتوسط حسابي 2.81، والفقرة رقم 53 التي جاءت في المرتبة الرابعة بوزن نسبي 88% ومتوسط حسابي 2.64،كما جاءت الفقرة رقم 52 في المرتبة الخامسة بوزن نسبي 86.33% ومتوسط حسابي 2.59، ما يعني أن وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات عينة الدراسة تابعة إلى مجلس الإدارة في حالة وجوده أو تابعة إلى المدير العام في حالة عدم وجود مجلس، كما جاءت الفقرة رقم 56 في المرتبة السادسة بوزن نسبي 85% ومتوسط حسابي 2.55، والفقرة رقم 58 في المرتبة السابعة بوزن نسبي 82% ومتوسط حسابي 2.46، ما يؤكد أن وظيفة التدقيق الداخلي في المؤسسات عينة الدراسة تتفاعل بشكل كبير مع وظيفة المحاسبة الإدارية، حيث تقوم الأولى بالتحقق من الأسس التي اعتمدت عليها الإدارة في اعداد التوقعات وأن هذه التوقعات وفق الأسسّ، كما تقوم بتدقيق وظيفة المحاسبة الإدارية والبحث عن فرص أفضل بغرض تخفيض التكلفة على المدى الطويل.

المبحث الثاني: تقدير واختبار علاقة أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية مع الحوكمة.

بعد القيام بوصف أساليب المحاسبة الإدارية والأليات الداخلية للحوكمة في عينة الدراسة سوف نقوم فيما يلي بدراسة العلاقة بين كل أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية مع الحوكمة، لكن قبل هذا لابد من إثبات وجود علاقة بين الأساليب التقليدية والحديثة مجتمعتا مع الحوكمة (أليات الحوكمة)، وفي هذا الصدد فإننا سوف نقوم بتقدير واختبار النماذج التالية:

النموذج الأول: يهدف هذا النموذج إلى اختبار الفرضية الرابعة المرتبطة بالجانب التطبيقي والتي تم صياغتها بما يلي "**تحسين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية (التقليدية والحديثة) سيكون له أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى α=0.05 وزيادة دعم وتفعيل آليات الحوكمة المتمثلة في مجلس الإدارة، الإفصاح والشفافية والتدقيق الداخلي بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة**"، يضم هذا النموذج أليات الحوكمة كمتغير تابع، والمتغيرات المستقلة لأساليب للمحاسبة الإدارية المتمثلة في الأساليب التقليدية والأساليب الحديثة.

النموذج الثاني: يهدف هذا النموذج إلى اختبار الفرضية الفرعية الأولى والتي تم صياغتها بما يلي "**تحسين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية المتمثلة في الموازنات التقديرية، محاسبة المسؤولية، التكاليف الكلية سيكون له أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى α=0.05 وزيادة دعم وتفعيل أليات الحوكمة بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة**"، سيتم اختبار هذا النموذج وفق ثلاثة نماذج انحدار بسيطة تتضمن الحوكمة كمتغير تابع، والمتغيرات المستقلة للأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية المتمثلة (أسلوب الموازنات التقديرية، أسلوب محاسبة المسؤولية، أسلوب التكاليف الكلية) على التوالي.

النموذج الثالث: يهدف هذا النموذج إلى اختبار الفرضية الفرعية الثالثة والتي تم صياغتها بما يلي "**تحسين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية (التقليدية والحديثة) سيكون له أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى α=0.05 وزيادة دعم وتفعيل ألية مجلس الإدارة بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة**"، يضم هذا النموذج ألية مجلس الإدارة كمتغير تابع، والمتغيرات المستقلة لأساليب للمحاسبة الإدارية المتمثلة في الأساليب التقليدية والأساليب الحديثة.

النموذج الرابع: يهدف هذا النموذج إلى اختبار الفرضية رقم01 الخاصة بالفرضية الفرعية الثالثة والتي تم صياغتها بما يلي "**تحسين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية المتمثلة في الموازنات التقديرية، محاسبة المسؤولية، التكاليف الكلية سيكون له أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى α=0.05 وزيادة دعم وتفعيل ألية مجلس الإدارة بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة**"، سيتم اختبار هذا النموذج وفق ثلاثة نماذج انحدار بسيطة تتضمن ألية مجلس الإدارة كمتغير تابع، والمتغيرات المستقلة للأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية المتمثلة (أسلوب الموازنات التقديرية، أسلوب محاسبة المسؤولية، أسلوب التكاليف الكلية) على التوالي.

النموذج الخامس: يهدف هذا النموذج إلى اختبار الفرضية الفرعية الرابعة والتي تم صياغتها بما يلي " **تحسين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية (التقليدية والحديثة) سيكون له أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى α=0.05 وزيادة دعم وتفعيل ألية الإفصاح والشفافية بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة**"، يضم هذا النموذج ألية الإفصاح والشفافية كمتغير تابع، والمتغيرات المستقلة لأساليب للمحاسبة الإدارية المتمثلة في الأساليب التقليدية والأساليب الحديثة.

النموذج السادس: يهدف هذا النموذج إلى اختبار الفرضية رقم01 الخاصة بالفرضية الفرعية الرابعة والتي تم صياغتها بما يلي "**تحسين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية المتمثلة في الموازنات التقديرية، محاسبة المسؤولية، التكاليف الكلية سيكون له أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى α=0.05 وزيادة دعم وتفعيل ألية الإفصاح والشفافية بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة**"، سيتم اختبار هذا النموذج وفق ثلاثة نماذج انحدار بسيطة تتضمن ألية الإفصاح والشفافية كمتغير تابع، والمتغيرات المستقلة للأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية المتمثلة (أسلوب الموازنات التقديرية، أسلوب محاسبة المسؤولية، أسلوب التكاليف الكلية) على التوالي.

النموذج السابع: يهدف هذا النموذج إلى اختبار الفرضية الفرعية الخامسة والتي تم صياغتها بما يلي " **تحسين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية (التقليدية والحديثة) سيكون له أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى α=0.05 وزيادة دعم وتفعيل ألية التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة**"،

يضم هذا النموذج ألية التدقيق الداخلي كمتغير تابع، والمتغيرات المستقلة لأساليب للمحاسبة الإدارية المتمثلة في الأساليب التقليدية والأساليب الحديثة.

النموذج الثامن: يهدف هذا النموذج إلى اختبار الفرضية رقم01 الخاصة بالفرضية الفرعية الخامسة والتي تم صياغتها بما يلي "**تحسين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية المتمثلة في الموازنات التقديرية، محاسبة المسؤولية، التكاليف الكلية سيكون له أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى α=0.05 وزيادة دعم وتفعيل ألية التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة**"، سيتم اختبار هذا النموذج وفق ثلاثة نماذج انحدار بسيطة تتضمن ألية التدقيق الداخلي كمتغير تابع، والمتغيرات المستقلة للأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية المتمثلة (أسلوب الموازنات التقديرية، أسلوب محاسبة المسؤولية، أسلوب التكاليف الكلية) على التوالي.

وفي هذا الصدد سيتم معالجة هذا المبحث وفق ثلاثة مطالب كما يلي:

المطلب الأول: التعريف بنماذج الحوكمة– أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية؛

المطلب الثاني: تقدير نماذج الحوكمة– أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية؛

المطلب الثالث: اختبار نماذج الحوكمة– أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية.

المطلب الأول: التعريف بنماذج أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية– الحوكمة:

تم صياغة مجموعة من نماذج الإنحدار الخطية البسيطة والمتعددة بهدف دراسة طبيعة وحجم تأثير المتغيرات الفرعية لأساليب المحاسبة الإدارية التقليدية، كمتغيرات مستقلة على المتغير التابع المتمثل في الحوكمة، وقد تم في الخطوة الأولى تحديد واختبار العلاقة بين الأساليب التقليدية والحديثة كمتغيرات مستقلة على الحوكمة، قبل في التفصيل فيها، كما تم حساب الخطأ المعياري للتقدير Std. Error of the Estimate الذي يقيس تشتت قيم متغيرات هذه النماذج عن خط الإنحدار بهدف التأكد من وجود علاقة خطية بين متغيرات هذه النماذج، بحيث كلما كانت قيمة هذا المؤشر صغيرة تتقلص الأخطاء العشوائية وبالتالي وجود علاقة خطية تسمح بتحقيق جودة تمثيل خط الإنحدار لنقاط شكل الانتشار، والجدول الموالي يوضح مختلف النتائج:

الجدول رقم (28) التعريف بنماذج الحوكمة وأساليب المحاسبة الإدارية التقليدية.

أولا. نموذج الحوكمة– أساليب المحاسبة الإدارية $\widehat{\mathbf{G}} = \boldsymbol{f}(\widehat{\mathbf{T}}, \widehat{\mathbf{M}}) = \mathbf{G_0} + \boldsymbol{\alpha_1}\widehat{\mathbf{T}} + \boldsymbol{\alpha_2}\widehat{\mathbf{M}}$	
قيمة الخطأ المعياري للتقدير: 0.24؛	
$\widehat{G}$	القيمة التقديرية للحوكمة، وهي متغيرة تابعة لأساليب المحاسبة الإدارية؛
$(\widehat{T}، \widehat{M})$	متغيرات مستقلة تتمثل في: الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية $\widehat{T}$، الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية $\widehat{M}$؛
G_0	مستوى الحوكمة عند انعدام أساليب المحاسبة الإدارية، أي عدم تطبيق المؤسسة لأساليب المحاسبة الإدارية؛
α_1	الميل الحدي للأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية، والذي يعني أنه كلما قامت المؤسسة بتحسين تطبيق الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية زاد مستوى الحوكمة بنسبة α_1؛
α_2	الميل الحدي للأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية، والذي يعني أنه كلما قامت المؤسسة بتحسين تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية، زاد مستوى الحوكمة بنسبةα_2؛
ثانيا. نماذج الحوكمة– الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية: $\widehat{\mathbf{G}} = \boldsymbol{f}(\widehat{\mathbf{T}})$	
1. الحوكمة– أسلوب الموازنات التقديرية $\widehat{\mathbf{G}} = \boldsymbol{f}(\widehat{\mathbf{B}}) = \mathbf{G_0} + \boldsymbol{\alpha_3}\widehat{\mathbf{B}}$	
قيمة الخطأ المعياري للتقدير: 0.32؛	
$\widehat{B}$	متغير مستقل يمثل أسلوب الموازنات التقديرية؛
α_3	الميل الحدي لأسلوب الموازنات التقديرية، والّذي يعني أنّه كلما قامت المؤسسة بتحسين تطبيق أسلوب الموازنات

	التقديرية زاد مستوى الحوكمة بنسبةα_3؛
2. الحوكمة – أسلوب محاسبة المسؤولية $\widehat{\mathbf{G}} = \boldsymbol{f}(\widehat{\mathbf{RA}}) = \mathbf{G_0} + \alpha_4\widehat{\mathbf{RA}}$	
قيمة الخطأ المعياري للتقدير: 0.27؛	
$\widehat{\mathrm{RA}}$	متغير مستقل يتمثل في أسلوب محاسبة المسؤولية؛
α_4	الميل الحدي لأسلوب محاسبة المسؤولية، والذي يعني أنه كلما قامت المؤسسة بتحسين تطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية زاد مستوى الحوكمة بنسبة α_4؛
3.الحوكمة – أسلوب التكاليف الكلية $\widehat{\mathbf{G}} = \boldsymbol{f}(\widehat{\mathbf{CC}}) = \mathbf{G_0} + \alpha_5\widehat{\mathbf{CC}}$	
قيمة الخطأ المعياري للتقدير: 0.29؛	
$\widehat{\mathrm{CC}}$	متغير مستقل يتمثل في أسلوب محاسبة التكاليف الكلية؛
α_5	الميل الحدي لأسلوب محاسبة التكاليف الكلية، والذي يعني أنه كلما قامت المؤسسة بتحسين تطبيق أسلوب محاسبة التكاليف الكلية زاد مستوى الحوكمة بنسبة α_5؛
ثالثا. نموذج ألية مجلس الإدارة – أساليب المحاسبة الإدارية $\widehat{\mathrm{G_1}} = f(\widehat{\mathrm{T}}, \widehat{\mathrm{M}}) = \mathrm{G_0} + \beta_1\widehat{\mathrm{T}} + \beta_2\widehat{\mathrm{M}}$؛	
قيمة الخطأ المعياري للتقدير: 0.30؛	
$\widehat{\mathrm{G_1}}$	القيمة التقديرية لمستوى فعالية ألية مجلس الإدارة، وهي متغيرة تابعة لأساليب المحاسبة الإدارية؛
$\mathrm{G_0}$	مستوى فعالية ألية مجلس الإدارة في حالة عدم تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية؛
β_1	الميل الحدي لأساليب المحاسبة الإدارية التقليدية، والذي يعني أنه كلما قامت المؤسسة بتحسين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية زاد مستوى فعالية ألية مجلس الإدارة بنسبة β_1؛
β_2	لميل الحدي لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، والذي يعني أنه كلما قامت المؤسسة بتحسين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة زاد مستوى فعالية ألية مجلس الإدارة بنسبة β_2؛
رابعا. نماذج ألية مجلس الإدارة – أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية $\widehat{\mathbf{G_1}} = \boldsymbol{f}(\widehat{\boldsymbol{T}})$	
1. ألية مجلس الإدارة – أسلوب الموازنات التقديرية $\widehat{\mathbf{G_1}} = \boldsymbol{f}(\widehat{\boldsymbol{B}}) = \mathbf{G_0} + \boldsymbol{\beta_3}\widehat{\mathbf{B}}$	
الخطأ المعياري للتقدير: 0.38؛	
β_3	الميل الحدي لأسلوب الموازنات التقديرية، والذي يعني أنه كلما قامت المؤسسة بتحسين تطبيق هذا الأسلوب زاد مستوى فعالية ألية مجلس الإدارة بنسبة β_3؛
2. ألية مجس الإدارة – أسلوب محاسبة المسؤولية $\widehat{\mathbf{G_1}} = \boldsymbol{f}(\widehat{\boldsymbol{RA}}) = \mathbf{G_0} + \boldsymbol{\beta_4}\widehat{\mathbf{RA}}$	
الخطأ المعياري للتقدير: 0.33؛	
β_4	الميل الحدي لأسلوب محاسبة المسؤولية، والذي يعني أنه كلما قامت المؤسسة بتحسين تطبيق هذا الأسلوب زاد

	مستوى فعالية ألية مجلس الإدارة بنسبة β_4؛
3.ألية مجس الإدارة – أسلوب محاسبة التكاليف الكلية $\widehat{G_1} = f(\widehat{CC}) = G_0 + \beta_5 \widehat{CC}$	
الخطأ المعياري للتقدير: 0.33؛	
β_5	الميل الحدي لأسلوب محاسبة التكاليف الكلية، والذي يعني أنه كلما قامت المؤسسة بتحسين تطبيق هذا الأسلوب زاد مستوى فعالية ألية مجلس الإدارة بنسبة β_5؛
خامسا. نموذج ألية الإفصاح والشفافية– أساليب المحاسبة الإدارية $\widehat{G_2} = f(\widehat{T}, \widehat{M}) = G_0 + \gamma_1 \widehat{T} + \gamma_2 \widehat{M}$؛	
قيمة الخطأ المعياري للتقدير: 0.36؛	
$\widehat{G_2}$	القيمة التقديرية لمستوى فعالية ألية الإفصاح والشفافية، وهي متغيرة تابعة لأساليب المحاسبة الإدارية؛
G_0	مستوى فعالية ألية الإفصاح والشفافية في حالة عدم تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية؛
γ_1	الميل الحدي لأساليب المحاسبة الإدارية التقليدية، والذي يعني أنه كلما قامت المؤسسة بتحسين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية زاد مستوى فعالية ألية الإفصاح والشفافية بنسبة γ_1؛
γ_2	لميل الحدي لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، والذي يعني أنه كلما قامت المؤسسة بتحسين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة زاد مستوى فعالية ألية مجلس الإدارة بنسبة γ_2؛
سادسا.نماذج ألية الإفصاح والشفافية – أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية $\widehat{G_2} = f(\widehat{T})$	
1. ألية الإفصاح والشفافية– أسلوب الموازنات التقديرية $\widehat{G_2} = f(\widehat{B}) = G_0 + \gamma_3 \widehat{B}$	
الخطأ المعياري للتقدير:	
γ_3	الميل الحدي لأسلوب الموازنات التقديرية، والذي يعني أنه كلما قامت المؤسسة بتحسين تطبيق هذا الأسلوب زاد مستوى فعالية ألية الإفصاح والشفافية بنسبة γ_3؛
2. ألية الإفصاح والشفافية– أسلوب محاسبة المسؤولية $\widehat{G_2} = f(\widehat{RA}) = G_0 + \gamma_4 \widehat{RA}$	
الخطأ المعياري للتقدير:	
γ_4	الميل الحدي لأسلوب محاسبة المسؤولية، والذي يعني أنه كلما قامت المؤسسة بتحسين تطبيق هذا الأسلوب زاد مستوى فعالية ألية الإفصاح والشفافية بنسبة γ_4؛
3. ألية الإفصاح والشفافية– أسلوب محاسبة التكاليف الكلية $\widehat{G_2} = f(\widehat{CC}) = G_0 + \gamma_5 \widehat{CC}$	
الخطأ المعياري للتقدير:	
γ_5	الميل الحدي لأسلوب محاسبة التكاليف الكلية، والذي يعني أنه كلما قامت المؤسسة بتحسين تطبيق هذا الأسلوب زاد مستوى فعالية ألية الإفصاح والشفافية بنسبة γ_5؛

سابعا. نموذج ألية التدقيق الداخلي – أساليب المحاسبة الإدارية $\widehat{G_3} = f(\widehat{T}, \widehat{M}) = G_0 + \lambda_1 \widehat{T} + \lambda_2 \widehat{M}$؛	
قيمة الخطأ المعياري للتقدير: 0.27؛	
$\widehat{G_3}$	القيمة التقديرية لمستوى فعالية ألية التدقيق الداخلي، وهي متغيرة تابعة لأساليب المحاسبة الإدارية؛
G_0	مستوى فعالية ألية التدقيق الداخلي في حالة عدم تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية؛
λ_1	الميل الحدي لأساليب المحاسبة الإدارية التقليدية، والذي يعني أنه كلما قامت المؤسسة بتحسين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية زاد مستوى فعالية ألية التدقيق الداخلي بنسبة λ_1؛
λ_2	لميل الحدي لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، والذي يعني أنه كلما قامت المؤسسة بتحسين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة زاد مستوى فعالية ألية التدقيق الداخلي بنسبة λ_2؛
ثامنا. نماذج ألية التدقيق الداخلي– أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية $\widehat{G_3} = f(\widehat{T})$	
1. ألية التدقيق الداخلي– أسلوب الموازنات التقديرية $\widehat{G_3} = f(\widehat{B}) = G_0 + \lambda_3 \widehat{B}$	
الخطأ المعياري للتقدير: 0.32؛	
λ_3	الميل الحدي لأسلوب الموازنات التقديرية، والذي يعني أنه كلما قامت المؤسسة بتحسين تطبيق هذا الأسلوب زاد مستوى فعالية ألية التدقيق الداخلي بنسبة λ_3؛
2. ألية التدقيق الداخلي– أسلوب محاسبة المسؤولية $\widehat{G_3} = f(\widehat{RA}) = G_0 + \lambda_4 \widehat{RA}$	
الخطأ المعياري للتقدير: 0.28؛	
λ_4	الميل الحدي لأسلوب محاسبة المسؤولية، والذي يعني أنه كلما قامت المؤسسة بتحسين تطبيق هذا الأسلوب زاد مستوى فعالية ألية التدقيق الداخلي بنسبة λ_4؛
3. ألية التدقيق الداخلي– أسلوب محاسبة التكاليف الكلية $\widehat{G_3} = f(\widehat{CC}) = G_0 + \lambda_5 \widehat{CC}$	
الخطأ المعياري للتقدير: 0.29؛	
λ_5	الميل الحدي لأسلوب محاسبة التكاليف الكلية، والذي يعني أنه كلما قامت المؤسسة بتحسين تطبيق هذا الأسلوب زاد مستوى فعالية ألية التدقيق الداخلي بنسبة λ_5؛

المصدر: من إعداد الباحث، بالاعتماد على الدراسات السابقة وفرضيات الدراسة.

بعد قيامنا بتعريف نماذج الحوكمة أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية سوف نقوم فيما يلي بتقدير هذه النماذج وتحديد معاملات الارتباط ودرجة التأثر.

المطلب الثاني: تقدير نماذج الحوكمة أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية:

الجدول الموالي يلخص نتائج تقدير معالم نماذج الحوكمة أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية التي تم التعريف بها سابقا:

الجدول رقم (29) نتائج تقدير معالم نماذج الحوكمة أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية

النماذج		قيمة المعلمة	قيمةالتأثير على الحوكمة	نسبة التأثير على الحوكمة	الخطأ المرافق لاختبار T Sig. (T- test)	معامل التحديد R^2	الخطأ المرافق لاختبار F Sig. (F – test)
$\widehat{G} = f(\widehat{T}, \widehat{M})$	G_0	1.01	1.01	%1.77	0.000	0.44	0.000
	α_1	0.24	0.72	%1.26	0.059		
	α_2	0.40	1.2	%2.1	0.000		
$\widehat{G} = f(R)$	G_0	1.89	1.89	%3.31	0.000	0.063	0.013
	α_3	0.28	0.84	%1.47	0.013		
$\widehat{G} = f(RA)$	G_0	1.37	1.37	%2.40	0.000	0.32	0.000
	α_4	0.49	1.47	%2.57	0.000		
$\widehat{G} = f(CC)$	G_0	1.76	1.76	%3.08	0.000	0.21	0.000
	α_5	0.37	1.11	%1.94	0.000		
$\widehat{G_1} = f(\widehat{T}, \widehat{M})$	G_0	0.77	0.77	%3.66	0.005	0.40	0.000
	β_1	0.35	1.05	%5	0.028		
	β_2	0.39	1.17	%5.57	0.001		
$\widehat{G_1} = f($	G_0	1.81	1.81	%8.61	0.000	0.059	0.016

		0.016	%4.57	0.96	0.32	β_3	
0.000	0.27	0.000	%6.23	1.31	1.31	G_0	$\widehat{G_1} = f(BA)$
		0.000	%7.42	1.56	0.52	β_4	
0.000	0.25	0.000	%7.38	1.55	1.55	G_0	$\widehat{G_1} = f(CC)$
		0.000	%6.71	1.41	0.47	β_5	
0.000	0.28	0.001	%7.53	1.13	1.13	G_0	$\widehat{G_2} = f(\widehat{T}, \widehat{M})$
		0.870	لا يوجد بالنظر الى قيمة Sig. (T- test)		0.031	γ_1	
		0.000	%10.61	1.59	0.532	γ_2	
0.000	0.35	0.000	%5.47	1.15	1.15	G_0	$\widehat{G_3} = f(\widehat{T}, \widehat{M})$
		0.036	%4.14	0.87	0.29	λ_1	
		0.003	%4.28	0.90	0.30	λ_2	
0.031	0.047	0.000	%9.61	2.02	2.02	G_0	$\widehat{G_3} = f(B)$
		0.031	%3.42	0.72	0.24	λ_3	
0.000	0.28	0.000	%7.14	1.50	1.50	G_0	$\widehat{G_3} = f(AB)$
		0.000	%6.42	1.35	0.45	λ_4	
0.000	0.2	0.000	%8.76	1.84	1.84	G_0	$\widehat{G_3} = f(C$

	λ_5	0.36	1.08	%5.14	0.000		

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الملحق رقم (13، 14، 15، 16، 17، 18، 19)، ص298-306

تم إعداد هذا الجدول بالاعتماد على دراسة (حمادي، 2013) حيث أن[1]:

- قيمة التأثير على الحوكمة = قيمة المعلمة x 3 (التي تمثل الإجابة بنعم في الاستبيان)؛
- نسبة التأثير على الحوكمة = {قيمة التأثير على الحوكمة/ القيمة الكلية لمستوى فعالية الحوكمة (عدد عبارات المتغير التابع 3x)} x 100؛

بعد قيامنا بتقدير نماذج الحوكمة–أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية سيتم فيما يلي اختبار هذه النماذج وتقديم التحليلات المناسبة.

المطلب الثالث: إختبار نماذج الحوكمة– أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية.

أولا. النموذج الأول: الحوكمة– أساليب المحاسبة الإدارية $\widehat{G} = f(\widehat{T}, \widehat{M})$

من خلال الجدول رقم (29) يمكن صياغة النموذج المقدر للعلاقة: الحوكمة وأساليب المحاسبة الإدارية كما يلي: $\widehat{G} = f(\widehat{T}, \widehat{M}) = 1.01 + 0.24\widehat{T} + 0.4\widehat{M}$

القيمة الابتدائية للحوكمة G_0 في حالة عدم تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسات تساوي 1.01 نقطة من مجموع 57 نقطة أي ما نسبته 1.77% وهي نسبة تأثير المتغيرات العشوائية ماعدا أساليب للمحاسبة الإدارية (التقليدية والحديثة)، أما النسبة الباقية عن 100% والمقدرة با 98.23% فهي نسبة تأثير أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة.

α_1= 0.24، والذي يعني أنه كلما قامت المؤسسة بتحسين تطبيق الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية المتمثلة في (أسلوب الموازنات التقديرية، أسلوب محاسبة المسؤولية، أسلوب التكلفة الكلية) بوحدة

[1] حمادي نبيل، **أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية دراسة حالة الجزائر**، اطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، الجزائر، جامعة الجزائر 03، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2012.

واحد مع افتراض ثبات الأساليب الأخرى، زادة فعالية الحوكمة بقيمة 0.72 نقطة من مجموع 57 نقطة، أي ما نسبته 1.26% من النسبة الكلية للحوكمة؛

α_2 = 0.4، والذي يعني أنه كلما قامت المؤسسة بتحسين تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية المتمثلة في (أسلوب التكلفة المستهدفة، أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، أسلوب بطاقة الأداء المتوازن) بوحدة واحد مع افتراض ثبات الأساليب الأخرى، زادة فعالية الحوكمة بقيمة 1.2نقطة من مجموع 57 نقطة، أي ما نسبته2.1% من النسبة الكلية للحوكمة؛

اختبار (t- test): من الجدو السابق يتضح أن كل المتغيرات المستقلة للأساليب التقليدية والحديثة للمحاسبة الإدارية كانت معنوية من الناحية الاحصائية حسب اختبارt عند مستوى معنوية $P \leq 0.05$، وبالتالي فالفرضية الرابعة صحيحة، أي أن تحسين تطبيق أساليب للمحاسبة الإدارية يساهم في زيادة دعم وتفعيل أليات الحوكمة، وتعتبر هذه الأساليب مفسرات حقيقة للحوكمة؛

معامل التحديد R^2 بلغ 0.44 مما يعني أن المتغيرات المستقلة التفسيرية (الأساليب التقليدية، الأساليب الحديثة)، لها القدرة على تفسير 44% من التغيرات التي تحصل على مستوى الحوكمة، أما الباقي 66% فيعزى إلى عوامل عشوائية أخرى؛

اختبار :(F – test) الخطأ المرافق للإحصائية F بلغ 0.000 وهو أقل من القيمة 0.05، مما يؤكد القبول الكلي للنموذج والقوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي المتعدد من الناحية الاحصائية.

بعد التأكد من وجود علاقة بين أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية والحوكمة من منظور أليالها الداخلية في النموذج السابق، سوف نقوم فيما يلي بتحديد أثر تطبيق كل أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية على الحوكمة.

ثانيا. النموذج الثاني: الحوكمة– أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية $\widehat{G} = f(\widehat{T})$:

من الجدول رقم (29) تم صياغة ثلاثة نماذج انحدار بسيطة تضم الحوكمة كمتغير تابع والمتغيرات المستقلة المتمثلة في الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية كل على حدى:

1. نموذج الحوكمة – الموازنات التقديرية: $\widehat{G} = f(\widehat{B}) = 1.89 + 0.28\widehat{B}$

القيمة الابتدائية للحوكمة G_0 في حالة عدم تطبيق أسلوب الموازنات التقديرية في المؤسسات تساوي 1.89نقطة من مجموع 57 نقطة أي ما نسبته 3.31% وهي نسبة تأثير المتغيرات العشوائية ماعدا أسلوب الموازنات التقديرية، أما النسبة الباقية عن 100% والمقدرة با 96.69% فهي نسبة تأثير أسلوب الموازنات التقديرية.

α_3=0.28، والذي يعني أنه كلما قامت المؤسسة بتحسين تطبيق أسلوب الموازنات التقديرية بوحدة واحد مع افتراض ثبات الأساليب الأخرى، زادة فعالية الحوكمة بقيمة 0.84 نقطة من مجموع 57 نقطة، أي ما نسبته1.47% من النسبة الكلية للحوكمة؛

اختبار (t- test): من الجدو السابق يتضح أن المتغير المستقل أسلوب الموازنات التقديرية كان معنوي من الناحية الاحصائية حسب اختبارt عند مستوى معنوية $P \leq 0.05$، هذا ما يدعم صحة الفرضية الفرعية الأولى، أي أن تحسين تطبيق أسلوب الموازنات التقديرية يساهم في زيادة دعم وتفعيل أليات الحوكمة، ويعتبر هذا الأسلوب مفسر حقيقي للحوكمة؛

معامل التحديد R^2 بلغ 0.063 مما يعني أن أسلوب الموازنات التقديرية له القدرة على تفسير 6.3% من التغيرات التي تحصل على مستوى الحوكمة، أما الباقي 93.7% فيعزى إلى عوامل عشوائية أخرى؛

اختبار : (F – test) الخطأ المرافق للإحصائية F بلغ 0.013 وهو أقل من القيمة 0.05، مما يؤكد القبول الكلي للنموذج والقوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي البسيط من الناحية الاحصائية.

2. نموذج الحوكمة– محاسبة المسؤولية: $\widehat{G} = f(\widehat{AR}) = 1.37 + 0.49\widehat{AR}$

القيمة الابتدائية للحوكمة G_0 في حالة عدم تطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية في المؤسسات تساوي 1.37نقطة من مجموع 57 نقطة أي ما نسبته 2.40 % وهي نسبة تأثير المتغيرات العشوائية ماعدا أسلوب محاسبة المسؤولية، أما النسبة الباقية عن 100% والمقدرة با 97.60% فهي نسبة تأثير أسلوب محاسبة المسؤولية.

α_4=0.49، والذي يعني أنه كلما قامت المؤسسة بتحسين تطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية بوحدة واحد مع افتراض ثبات الأساليب الأخرى، زادة فعالية الحوكمة بقيمة 1.47 نقطة من مجموع 57 نقطة، أي ما نسبته2.57% من النسبة الكلية للحوكمة؛

اختبار (t- test): من الجدو السابق يتضح أن المتغير المستقل أسلوب محاسبة المسؤولية كان معنوي من الناحية الاحصائية حسب اختبارt عند مستوى معنوية $P \leq 0.05$، هذا ما يدعم صحة الفرضية الفرعية الأولى، أي أن تحسين تطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية يساهم في دعم وتفعيل الحوكمة، ويعتبر هذا الأسلوب مفسر حقيقي للحوكمة؛

معامل التحديد R^2 بلغ 0.32 مما يعني أن أسلوب محاسبة المسؤولية له القدرة على تفسير 32% من التغيرات التي تحصل على مستوى الحوكمة، أما الباقي 68% فيعزى إلى عوامل عشوائية أخرى؛

اختبار : (F – test) الخطأ المرافق للإحصائية F بلغ 0.000 وهو أقل من القيمة 0.05، مما يؤكد القبول الكلي للنموذج والقوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي البسيط من الناحية الاحصائية.

3. نموذج الحوكمة– أسلوب التكاليف الكلية: $\widehat{G} = f(\widehat{CC}) = 1.76 + 0.37\widehat{CC}$

القيمة الابتدائية للحوكمةG_0 في حالة عدم تطبيق أسلوب التكاليف الكلية في المؤسسات تساوي 1.76نقطة من مجموع 57 نقطة أي ما نسبته 3.08% وهي نسبة تأثير المتغيرات العشوائية ماعدا أسلوب التكاليف الكلية، أما النسبة الباقية عن 100% والمقدرة با 96.92% فهي نسبة تأثير أسلوب التكاليف الكلية.

α_5=0.37، والذي يعني أنه كلما قامت المؤسسة بتحسين تطبيق أسلوب التكاليف الكلية بوحدة واحد مع افتراض ثبات الأساليب الأخرى، زادة فعالية الحوكمة بقيمة 1.11 نقطة من مجموع 57 نقطة، أي ما نسبته 1.94% من النسبة الكلية للحوكمة؛

اختبار (t- test): من الجدو السابق يتضح أن المتغير المستقل أسلوب التكاليف الكلية كان معنوي من الناحية الاحصائية حسب اختبارt عند مستوى معنوية $P \leq 0.05$، هذا ما يدعم صحة الفرضية الفرعية الأولى، أي أن تحسين تطبيق أسلوب التكاليف الكلية يساهم في دعم وتفعيل الحوكمة، ويعتبر هذا الأسلوب مفسر حقيقي للحوكمة؛

معامل التحديد R^2 بلغ 0.21 مما يعني أن أسلوب التكاليف الكلية له القدرة على تفسير 21% من التغيرات التي تحصل على مستوى الحوكمة، أما الباقي 79% فيعزى إلى عوامل عشوائية أخرى؛

اختبار : (F – test) الخطأ المرافق للإحصائية F بلغ 0.000 وهو أقل من القيمة 0.05، مما يؤكد القبول الكلي للنموذج والقوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي البسيط من الناحية الاحصائية.

مما سبق وبالنظر إلى اختبار (t- test) يتضح أن المتغيرات المستقلة للأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية كانت معنوي من الناحية الاحصائية حسب اختبارt عند مستوى معنوية $P \leq 0.05$، ما يعني صحة الفرضية الفرعية الأولى، أي أن تحسين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية يساهم في وزيادة دعم وتفعيل أليات الحوكمة بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة، ما يسمح بتحسين مستوى الحوكمة بها.

ثالثا. النموذج الثالث: فعالية ألية مجلس الإدارة– أساليب المحاسبة الإدارية $\widehat{G_1} = (\widehat{T}, \widehat{M})$:

من خلال الجدول رقم (29) يمكن صياغة النموذج المقدر للعلاقة فعالية مجلس الإدارة وأساليب المحاسبة الإدارية كما يلي: $\widehat{G_1} = (\widehat{T}, \widehat{M}) = 0.77 + 0.35\widehat{T} + 0.39\widehat{M}$

القيمة الابتدائية لمستوى فعالية ألية مجلس الإدارة G_0 في حالة عدم تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسات تساوي0.77 نقطة من مجموع 21 نقطة أي ما نسبته 3.66% وهي نسبة تأثير المتغيرات العشوائية ماعدا أساليب للمحاسبة الإدارية (التقليدية والحديثة)، أما النسبة الباقية عن 100% والمقدرة با 96.44% فهي نسبة تأثير أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة.

β_1= 0.35، والذي يعني أنه كلما قامت المؤسسة بتحسين تطبيق الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية المتمثلة في (أسلوب الموازنات التقديرية، أسلوب محاسبة المسؤولية، أسلوب التكلفة الكلية) بوحدة واحد مع افتراض ثبات الأساليب الأخرى، زادة فعالية ألية مجلس الإدارة بقيمة 1.05 نقطة من مجموع 21 نقطة، أي ما نسبته 5% من النسبة الكلية لمستوى فعالية ألية مجلس الإدارة؛

β_2= 0.39، والذي يعني أنه كلما قامت المؤسسة بتحسين تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية المتمثلة في (أسلوب التكلفة المستهدفة، أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، أسلوب بطاقة

الأداء المتوازن) بوحدة واحد مع افتراض ثبات الأساليب الأخرى، زادة فعالية ألية مجلس الإدارة بقيمة 1.17نقطة من مجموع 21 نقطة، أي ما نسبته5.57% من النسبة الكلية لمستوى فعالية ألية مجلس الإدارة؛

اختبار (t- test): من الجدو السابق يتضح أن كل المتغيرات المستقلة للأساليب التقليدية والحديثة للمحاسبة الإدارية كانت معنوية من الناحية الاحصائية حسب اختبارt عند مستوى معنوية $P \leq 0.05$، وبالتالي فالفرضية الفرعية الثالثة صحيحة، أي أن تحسين تطبيق أساليب للمحاسبة الإدارية يساهم في زياد دعم وتفعيل ألية مجلس الإدارة، وتعتبر هذه الأساليب مفسرات حقيقة لمستوى فعالية مجلس الإدارة؛

معامل التحديد R^2 بلغ 0.40 مما يعني أن المتغيرات المستقلة التفسيرية (الأساليب التقليدية، الأساليب الحديثة)، لها القدرة على تفسير 40% من التغيرات التي تحصل على مستوى فعالية ألية مجلس الإدارة، أما الباقي 60% فيعزى إلى عوامل عشوائية أخرى؛

اختبار : (F – test) الخطأ المرافق للإحصائية F بلغ 0.000 وهو أقل من القيمة 0.05، مما يؤكد القبول الكلي للنموذج والقوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي المتعدد من الناحية الاحصائية.

بعد التأكد من وجود علاقة بين أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية ومستوى فعالية ألية مجلس الإدارة في النموذج السابق، سوف نقوم فيما يلي بتحديد أثر تطبيق كل أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية على ألية مجلس الإدارة.

رابعا. النموذج الرابع: فعالية ألية مجلس الإدارة– أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية $\widehat{\mathbf{G_1}} = f(\widehat{\mathrm{T}})$:

من الجدول رقم (29) تم صياغة ثلاثة نماذج انحدار بسيطة تضم ألية مجلس الإدارة كمتغير تابع والمتغيرات المستقلة المتمثلة في الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية كل على حدى:

1. نموذج فعالية ألية مجلس الإدارة– أسلوب الموازنات التقديرية: $\widehat{G_1} = f(\widehat{B}) = 1.81 + 0.32\widehat{B}$

القيمة الابتدائية لمستوى فعالية ألية مجلس الإدارة G_0 في حالة عدم تطبيق أسلوب الموازنات التقديرية في المؤسسات تساوي 1.81نقطة من مجموع 21 نقطة أي ما نسبته 8.61% وهي نسبة تأثير المتغيرات العشوائية ماعدا أسلوب الموازنات التقديرية، أما النسبة الباقية عن 100% والمقدرة با 91.38% فهي نسبة تأثير أسلوب الموازنات التقديرية.

β_3_0.32، والذي يعني أنه كلما قامت المؤسسة بتحسين تطبيق أسلوب الموازنات التقديرية بوحدة واحد مع افتراض ثبات الأساليب الأخرى، زادة فعالية ألية مجلس الإدارة بقيمة 0.96 نقطة من مجموع 21 نقطة، أي ما نسبته4.57% من النسبة الكلية لمستوى فعالية ألية مجلس الإدارة؛

اختبار (t– test): من الجدو السابق يتضح أن المتغير المستقل أسلوب الموازنات التقديرية كان معنوي من الناحية الاحصائية حسب اختبارt عند مستوى معنوية $P \leq 0.05$، هذا ما يدعم صحة الفرضية رقم 01 الخاصة بالفرضية الفرعية الثالثة، أي أن تحسين تطبيق أسلوب الموازنات التقديرية يساهم في دعم وتفعيل ألية مجلس الإدارة، ويعتبر هذا الأسلوب مفسر حقيقي لفعالية مجلس الإدارة؛

معامل التحديد R^2 بلغ 0.059 مما يعني أن أسلوب الموازنات التقديرية له القدرة على تفسير 5.9%من التغيرات التي تحصل على مستوى فعالية مجلس الإدارة، أما الباقي 94.1% فيعزى إلى عوامل عشوائية أخرى؛

اختبار :(F – test) الخطأ المرافق للإحصائية F بلغ 0.016 وهو أقل من القيمة 0.05، مما يؤكد القبول الكلي للنموذج والقوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي البسيط من الناحية الاحصائية.

2. نموذج فعالية ألية مجلس الإدارة– محاسبة المسؤولية: $\widehat{G_1} = f(\widehat{RA}) = 1.31 + 0.52\widehat{RA}$

القيمة الابتدائية لمستوى فعالية ألية مجلس الإدارة G_0 في حالة عدم تطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية في المؤسسات تساوي 1.31نقطة من مجموع 21 نقطة أي ما نسبته 6.23% وهي نسبة تأثير المتغيرات

العشوائية ماعدا أسلوب محاسبة المسؤولية، أما النسبة الباقية عن 100% والمقدرة با 93.77% فهي نسبة تأثير أسلوب محاسبة المسؤولية.

β_4=0.52، والذي يعني أنه كلما قامت المؤسسة بتحسين تطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية بوحدة واحد مع افتراض ثبات الأساليب الأخرى، زادة فعالية ألية مجلس الإدارة بقيمة 1.56نقطة من مجموع 21 نقطة، أي ما نسبته 7.42% من النسبة الكلية لمستوى فعالية ألية مجلس الإدارة؛

اختبار (t- test): من الجدو السابق يتضح أن المتغير المستقل أسلوب محاسبة المسؤولية كان معنوي من الناحية الاحصائية حسب اختبارt عند مستوى معنوية $P \leq 0.05$، هذا ما يدعم صحة الفرضية01 الخاصة بالفرضية الفرعية الثالثة، أي أن تحسين تطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية يساهم في دعم وتفعيل ألية مجلس الإدارة، ويعتبر هذا الأسلوب مفسر حقيقي لفعالية مجلس الإدارة؛

معامل التحديد R^2 بلغ 0.27 مما يعني أن أسلوب محاسبة المسؤولية له القدرة على تفسير 27 % من التغيرات التي تحصل على مستوى فعالية مجلس الإدارة، أما الباقي 73% فيعزى إلى عوامل عشوائية أخرى؛

اختبار : (F – test) الخطأ المرافق للإحصائية F بلغ 0.000 وهو أقل من القيمة 0.05، مما يؤكد القبول الكلي للنموذج والقوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي البسيط من الناحية الاحصائية.

3. نموذج فعالية ألية مجلس الإدارة– أسلوب التكاليف الكلية: $\widehat{\mathbf{G_1}} = f(\mathrm{CC}) = 1.55 + 0.47\widehat{\mathrm{CC}}$

القيمة الابتدائية لمستوى فعالية ألية مجلس الإدارة G_0 في حالة عدم تطبيق أسلوب التكاليف الكلية في المؤسسات تساوي 1.55 نقطة من مجموع 21 نقطة أي ما نسبته 7.38% وهي نسبة تأثير المتغيرات العشوائية ماعدا أسلوب التكاليف الكلية، أما النسبة الباقية عن 100% والمقدرة با 92.62% فهي نسبة تأثير أسلوب التكاليف الكلية.

β_5=0.47، والذي يعني أنه كلما قامت المؤسسة بتحسين تطبيق أسلوب التكاليف الكلية بوحدة واحد مع افتراض ثبات الأساليب الأخرى، زادة فعالية ألية مجلس الإدارة بقيمة 1.41 نقطة من مجموع 21 نقطة، أي ما نسبته6.71% من النسبة الكلية لمستوى فعالية ألية مجلس الإدارة؛

اختبار (t- test): من الجدو السابق يتضح أن المتغير المستقل أسلوب التكاليف الكلية كان معنوي من الناحية الاحصائية حسب اختبارt عند مستوى معنوية $P \leq 0.05$، هذا ما يدعم صحة الفرضية01 الخاصة بالفرضية الفرعية الثالثة، أي أن تحسين تطبيق أسلوب التكاليف الكلية يساهم في دعم وتفعيل ألية مجلس الإدارة، ويعتبر هذا الأسلوب مفسر حقيقي لفعالية مجلس الإدارة؛

معامل التحديد R^2 بلغ 0.25 مما يعني أن أسلوب التكاليف الكلية له القدرة على تفسير 25% من التغيرات التي تحصل على مستوى فعالية مجلس الإدارة، أما الباقي 75% فيعزى إلى عوامل عشوائية أخرى؛

اختبار : (F – test) الخطأ المرافق للإحصائية F بلغ 0.000 وهو أقل من القيمة 0.05، مما يؤكد القبول الكلي للنموذج والقوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي البسيط من الناحية الاحصائية.

مما سبق وبالنظر إلى اختبار (t- test) يتضح أن المتغيرات المستقلة للأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية كانت معنوي من الناحية الاحصائية حسب اختبارt عند مستوى معنوية $P \leq 0.05$، ما يعني صحة الفرضية01 الخاصة بالفرضية الفرعية الثالثة، أي أن تحسين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية والمتمثلة في أسلوب الموازنات التقديرية، أسلوب محاسبة المسؤولية، أسلوب التكاليف الكلية، يساهم في دعم وتفعيل ألية مجلس الإدارة بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.

خامسا. النموذج الخامس: نموذج فعالية الإفصاح والشفافية– أساليب المحاسبة الإدارية $\widehat{\mathbf{G_2}} = (\widehat{\mathrm{T}}, \widehat{\mathrm{M}})$:

من خلال الجدول رقم (29) يمكن صياغة النموذج المقدر للعلاقة: فعالية الإفصاح والشفافية وأساليب المحاسبة الإدارية كما يلي: $\widehat{\mathbf{G_2}} = (\widehat{\mathrm{T}}, \widehat{\mathrm{M}}) = 1.13 + 0.031\widehat{\mathrm{T}} + 0.53\widehat{\mathrm{M}}$

تم إلغاء المتغير المستقل $\widehat{\mathrm{T}}$ من النموذج وهذا بعد اختبار (t- test): من الجدو السابق لاحظنا أن المتغير المستقل الأساليب التقليدية لم يكن معنوي من الناحية على اعتبار أن مستوى المعنوية بلغ 0.87 ما يعني عدم وجود علاقة بين الأساليب التقليدية وفعالية الإفصاح والشفافية، على عكس المتغير المستقل لأساليب والحديثة للمحاسبة الإدارية كان معنوي من الناحية الاحصائية حسب اختبارt عند مستوى معنوية $P \leq 0.05$، وبالتالي فالفرضية الفرعية الرابعة صحيحة، أي أن تحسين تطبيق أساليب للمحاسبة الإدارية

يساهم في دعم وتفعيل ألية الافصاح والشفافية، وتعتبر هذه الأساليب مفسرات حقيقة لمستوى فعالية ألية الافصاح والشفافية، تم قبول هذه الفرضية على اعتبار أنها كانت عامة دون تفصيل في طبيعة المتغيرات المستقلة، ليأخذ النموذج الصيغة التالية: $\widehat{\mathbf{G_2}} = (\widehat{\mathrm{T}}, \widehat{\mathrm{M}}) = 1.13 + 0.53\widehat{\mathrm{M}}$

القيمة الابتدائية لمستوى فعالية ألية الإفصاح والشفافية $\mathbf{G_0}$ في حالة عدم تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسات تساوي 1.13 نقطة من مجموع 15 نقطة أي ما نسبته 7.53% وهي نسبة تأثير المتغيرات العشوائية ماعدا أساليب للمحاسبة الإدارية (الحديثة)، أما النسبة الباقية عن 100% والمقدرة با 92.47% فهي نسبة تأثير أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.

γ_2= 0.53، والذي يعني أنه كلما قامت المؤسسة بتحسين تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية المتمثلة في (أسلوب التكلفة المستهدفة، أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، أسلوب بطاقة الأداء المتوازن) بوحدة واحد مع افتراض ثبات الأساليب الأخرى، زادة فعالية ألية الإفصاح والشفافية بقيمة 1.59نقطة من مجموع 15نقطة، أي ما نسبته10.61% من النسبة الكلية لمستوى فعالية ألية الإفصاح والشفافية؛

معامل التحديد R^2 بلغ 0.28 مما يعني أن المتغيرات المستقلة التفسيرية (الأساليب الحديثة)، لها القدرة على تفسير 28% من التغيرات التي تحصل على مستوى فعالية ألية الإفصاح والشفافية، أما الباقي 72% فيعزى إلى عوامل عشوائية أخرى؛

اختبار : (F – test) الخطأ المرافق للإحصائية F بلغ 0.000 وهو أقل من القيمة 0.05، مما يؤكد القبول الكلي للنموذج والقوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي البسيط من الناحية الاحصائية.

سادسا. النموذج السادس: فعالية ألية الإفصاح والشفافية أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية $\widehat{\mathbf{G_2}} = f(\widehat{\mathrm{T}})$:

من النموذج السابق يمكن القول أنه لا توجد علاقة بين أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية وفعالية ألية الإفصاح والشفافية بالنظر إلى قيمة t– test هذا ما يقودنا الى رفض الفرضية01 الخاصة بالفرضية الفرعية

الرابعة أي أنه لا توجد علاقة بين تحسين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية وزيادة دعم وتفعيل ألية الإفصاح والشفافية في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.

سابعا. النموذج السابع: فعالية ألية التدقيق الداخلي– أساليب المحاسبة الإدارية: $\widehat{\mathbf{G_3}} = (\widehat{\mathrm{T}}, \widehat{\mathrm{M}})$:

من خلال الجدول رقم (29) يمكن صياغة النموذج المقدر للعلاقة: فعالية ألية التدقيق الداخلي وأساليب المحاسبة الإدارية كما يلي: $\widehat{\mathbf{G_3}} = (\widehat{\mathrm{T}}, \widehat{\mathrm{M}}) = 1.15 + 0.29\widehat{\mathrm{T}} + 0.30\widehat{\mathrm{M}}$

القيمة الابتدائية لمستوى فعالية ألية التدقيق الداخلي $\mathbf{G_0}$ في حالة عدم تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسات تساوي 1.15 نقطة من مجموع 21 نقطة أي ما نسبته 5.47% وهي نسبة تأثير المتغيرات العشوائية ماعدا أساليب للمحاسبة الإدارية (التقليدية والحديثة)، أما النسبة الباقية عن 100% والمقدرة با 94.53% فهي نسبة تأثير أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة.

λ_1= 0.29، والذي يعني أنه كلما قامت المؤسسة بتحسين تطبيق الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية المتمثلة في (أسلوب الموازنات التقديرية، أسلوب محاسبة المسؤولية، أسلوب التكلفة الكلية) بوحدة واحد مع افتراض ثبات الأساليب الأخرى، زادة فعالية ألية التدقيق الداخلي بقيمة 0.87 نقطة من مجموع 21 نقطة، أي ما نسبته 4.14% من النسبة الكلية لمستوى فعالية ألية التدقيق الداخلي؛

λ_2= 0.30، والذي يعني أنه كلما قامت المؤسسة بتحسين تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية المتمثلة في (أسلوب التكلفة المستهدفة، أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، أسلوب بطاقة الأداء المتوازن) بوحدة واحد مع افتراض ثبات الأساليب الأخرى، زادة فعالية ألية التدقيق الداخلي بقيمة 0.9 نقطة من مجموع 21 نقطة، أي ما نسبته 4.28 % من النسبة الكلية لمستوى فعالية ألية التدقيق الداخلي؛

اختبار (t– test): من الجدو السابق يتضح أن كل المتغيرات المستقلة للأساليب التقليدية والحديثة للمحاسبة الإدارية كانت معنوية من الناحية الاحصائية حسب اختبارt عند مستوى معنوية $P \leq 0.05$، وبالتالي فالفرضية الفرعية الخامسة صحيحة، أي أن تحسين تطبيق أساليب للمحاسبة الإدارية (التقليدية و

الحديثة) يساهم في دعم وتفعيل ألية التدقيق الداخلي، وتعتبر هذه الأساليب مفسرات حقيقة لمستوى فعالية التدقيق الداخلي؛

معامل التحديد R^2 بلغ 0.35 مما يعني أن المتغيرات المستقلة التفسيرية (الأساليب التقليدية، الأساليب الحديثة)، لها القدرة على تفسير 35% من التغيرات التي تحصل على مستوى فعالية ألية التدقيق الداخلي، أما الباقي 75% فيعزى إلى عوامل عشوائية أخرى؛

اختبار : (F – test) الخطأ المرافق للإحصائية F بلغ 0.000 وهو أقل من القيمة 0.05، مما يؤكد القبول الكلي للنموذج والقوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي المتعدد من الناحية الاحصائية.

بعد التأكد من وجود علاقة بين أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية ومستوى فعالية ألية التدقيق الداخلي في النموذج السابق، سوف نقوم فيما يلي بتحديد أثر تطبيق كل أسوب من أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية على ألية التدقيق الداخلي.

ثامنا. النموذج الثامن: فعالية ألية التدقيق الداخلي –أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية $\widehat{\mathbf{G_3}} = f(\widehat{\mathrm{T}})$:

من الجدول رقم (29) تم صياغة ثلاثة نماذج انحدار بسيطة تضم ألية التدقيق الداخلي كمتغير تابع والمتغيرات المستقلة المتمثلة في الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية كل على حدى:

1. نموذج فعالية ألية التدقيق الداخلي– أسلوب الموازنات التقديرية: $\widehat{\mathbf{G_3}} = f(\widehat{\mathrm{B}}) = 2.02 + 0.24\widehat{\mathrm{B}}$

القيمة الابتدائية لمستوى فعالية ألية التدقيق الداخلي $\mathbf{G_0}$ في حالة عدم تطبيق أسلوب الموازنات التقديرية في المؤسسات تساوي 2.02 نقطة من مجموع 21 نقطة أي ما نسبته 9.61% وهي نسبة تأثير المتغيرات العشوائية ماعدا أسلوب الموازنات التقديرية، أما النسبة الباقية عن 100% والمقدرة با 90.39% فهي نسبة تأثير أسلوب الموازنات التقديرية.

λ_3=0.24، والذي يعني أنه كلما قامت المؤسسة بتحسين تطبيق أسلوب الموازنات التقديرية بوحدة واحد مع افتراض ثبات الأساليب الأخرى، زادة فعالية ألية التدقيق الداخلي بقيمة 0.72 نقطة من مجموع 21 نقطة، أي ما نسبته 3.42% من النسبة الكلية لمستوى فعالية ألية التدقيق الداخلي؛

اختبار (t- test): من الجدو السابق يتضح أن المتغير المستقل أسلوب الموازنات التقديرية كان معنوي من الناحية الاحصائية حسب اختبارt عند مستوى معنوية $P \leq 0.05$، هذا ما يدعم صحة الفرضية 01 الخاصة بالفرضية الفرعية الخامسة، أي أن تحسين تطبيق أسلوب الموازنات التقديرية يساهم في دعم وتفعيل ألية التدقيق الداخلي، ويعتبر هذا الأسلوب مفسر حقيقي لفعالية التدقيق الداخلي؛

معامل التحديد R^2 بلغ 0.047 مما يعني أن أسلوب الموازنات التقديرية له القدرة على تفسير 4.7% من التغيرات التي تحصل على مستوى فعالية التدقيق الداخلي، أما الباقي 95.3% فيعزى إلى عوامل عشوائية أخرى؛

اختبار : (F – test) الخطأ المرافق للإحصائية F بلغ 0.031 وهو أقل من القيمة 0.05، مما يؤكد القبول الكلي للنموذج والقوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي البسيط من الناحية الاحصائية.

2. نموذج فعالية ألية التدقيق الداخلي– محاسبة المسؤولية: $\widehat{G_3} = f(\widehat{RA}) = 1.50 + 0.45\widehat{RA}$

القيمة الابتدائية لمستوى فعالية ألية التدقيق الداخلي G_0 في حالة عدم تطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية في المؤسسات تساوي 1.50نقطة من مجموع 21 نقطة أي ما نسبته 7.14% وهي نسبة تأثير المتغيرات العشوائية ماعدا أسلوب محاسبة المسؤولية، أما النسبة الباقية عن 100% والمقدرة با 92.86% فهي نسبة تأثير أسلوب محاسبة المسؤولية.

λ_4=0.45، والذي يعني أنه كلما قامت المؤسسة بتحسين تطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية بوحدة واحد مع افتراض ثبات الأساليب الأخرى، زادة فعالية ألية التدقيق الداخلي بقيمة 1.35 نقطة من مجموع 21 نقطة، أي ما نسبته 6.42% من النسبة الكلية لمستوى فعالية التدقيق الداخلي؛

اختبار (t- test): من الجدو السابق يتضح أن المتغير المستقل أسلوب محاسبة المسؤولية كان معنوي من الناحية الاحصائية حسب اختبارt عند مستوى معنوية $P \leq 0.05$، هذا ما يدعم صحة الفرضية 01 الخاصة بالفرضية الفرعية الخامسة، أي أن تحسين تطبيق أسلوب محاسبة المسؤولية يساهم في دعم وتفعيل ألية التدقيق الداخلي، ويعتبر هذا الأسلوب مفسر حقيقي لمستوى فعالية التدقيق الداخلي؛

معامل التحديد R^2 بلغ 0.28 مما يعني أن أسلوب محاسبة المسؤولية له القدرة على تفسير 28% من التغيرات التي تحصل على مستوى فعالية التدقيق الداخلي، أما الباقي 72% فيعزى إلى عوامل عشوائية أخرى؛

اختبار : (F – test) الخطأ المرافق للإحصائية F بلغ 0.000 وهو أقل من القيمة 0.05، مما يؤكد القبول الكلي للنموذج والقوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي البسيط من الناحية الاحصائية.

3. نموذج فعالية ألية التدقيق الداخلي– أسلوب التكاليف الكلية: $\widehat{G_3} = f(CC) = 1.84 + 0.36\widehat{CC}$

القيمة الابتدائية لمستوى فعالية ألية التدقيق الداخلي G_0 في حالة عدم تطبيق أسلوب التكاليف الكلية في المؤسسات تساوي 1.84نقطة من مجموع 21 نقطة أي مانسبته 8.76% وهي نسبة تأثير المتغيرات العشوائية ماعدا أسلوب التكاليف الكلية، أما النسبة الباقية عن 100% والمقدرة با 91.24% فهي نسبة تأثير أسلوب التكاليف الكلية.

0.36_λ_5، والذي يعني أنه كلما قامت المؤسسة بتحسين تطبيق أسلوب التكاليف الكلية بوحدة واحد مع افتراض ثبات الأساليب الأخرى، زادة فعالية ألية التدقيق الداخلي بقيمة 1.08 نقطة من مجموع 21 نقطة، أي ما نسبته 5.14% من النسبة الكلية لمستوى فعالية التدقيق الداخلي؛

اختبار (t- test): من الجدو السابق يتضح أن المتغير المستقل أسلوب التكاليف الكلية كان معنوي من الناحية الاحصائية حسب اختبارt عند مستوى معنوية $P \leq 0.05$، هذا ما يدعم صحة الفرضية 01 الخاصة بالفرضية الفرعية الخامسة، أي أن تحسين تطبيق أسلوب التكاليف الكلية يساهم في دعم وتفعيل ألية التدقيق الداخلي، ويعتبر هذا الأسلوب مفسر حقيقي لفعالية التدقيق الداخلي؛

معامل التحديد R^2 بلغ 0.2 مما يعني أن أسلوب التكاليف الكلية له القدرة على تفسير 20% من التغيرات التي تحصل على مستوى فعالية التدقيق الداخلي، أما الباقي 80% فيعزى إلى عوامل عشوائية أخرى؛

اختبار : (F – test) الخطأ المرافق للإحصائية F بلغ 0.000 وهو أقل من القيمة 0.05، مما يؤكد القبول الكلي للنموذج والقوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي البسيط من الناحية الاحصائية.

مما سبق وبالنظر إلى اختبار (t– test) يتضح أن المتغيرات المستقلة للأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية كانت معنوي من الناحية الاحصائية حسب اختبارt عند مستوى معنوية $P \leq 0.05$، ما يعني صحة الفرضية01 الخاصة بالفرضية الفرعية الخامسة، أي أن تحسين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية والمتمثلة في أسلوب الموازنات التقديرية وأسلوب محاسبة المسؤولية، أسلوب التكاليف الكلية، يساهم في زيادة دعم وتفعيل ألية التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.

المبحث الثالث: تقدير واختبار علاقة أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة– الحوكمة.

بعد التأكد من وجود علاقة بين أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والحوكمة، والتي تم إبرازها في المبحث الثاني، فإننا سوف نقوم في هذا المبحث بتحديد أثر كل أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في دعم وتفعيل الحوكمة من منظور أليالتها الرقابية الداخلية.

وفي هذا الصدد فإننا سوف نقوم بتقدير واختبار النماذج التالية:

النموذج الأول: يهدف هذا النموذج إلى اختبار الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الرابعة المرتبطة بالجانب التطبيقي والتي تم صياغتها بما يلي "**تحسين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة المتمثلة في التكلفة المستهدفة، أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة، بطاقة الأداء المتوازن سيكون له أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى α=0.05 وزيادة دعم وتفعيل أليات الحوكمة بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة**"، سيتم اختبار هذا النموذج وفق ثلاثة نماذج انحدار بسيطة تتضمن الحوكمة كمتغير تابع، والمتغيرات المستقلة للأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية المتمثلة (أسلوب التكلفة المستهدفة، أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، أسلوب بطاقة الأداء المتوازن) على التوالي.

النموذج الثاني: يهدف هذا النموذج إلى اختبار الفرضية02 الخاصة بالفرضية الفرعية الثالثة والتي تم صياغتها بما يلي "**تحسين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة المتمثلة في التكلفة المستهدفة، أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة، بطاقة الأداء المتوازن سيكون له أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى α=0.05 وزيادة دعم وتفعيل ألية مجلس الإدارة بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة**"، سيتم اختبار هذا النموذج وفق ثلاثة نماذج انحدار بسيطة تتضمن ألية مجلس الإدارة كمتغير تابع، والمتغيرات المستقلة للأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية المتمثلة (أسلوب التكلفة المستهدفة، أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، أسلوب بطاقة الأداء المتوازن) على التوالي.

النموذج الثالث: يهدف هذا النموذج إلى اختبار الفرضية02 الخاصة بالفرضية الفرعية الرابعة والتي تم صياغتها بما يلي "**تحسين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة المتمثلة في التكلفة المستهدفة، أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة، بطاقة الأداء المتوازن سيكون له أثر ذو دلالة إحصائية عند**

مستوى α=0.05 وزيادة دعم وتفعيل ألية الإفصاح والشفافية بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة"، سيتم اختبار هذا النموذج وفق ثلاثة نماذج انحدار بسيطة تتضمن ألية الإفصاح والشفافية كمتغير تابع، والمتغيرات المستقلة للأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية المتمثلة (أسلوب التكلفة المستهدفة، أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، أسلوب بطاقة الأداء المتوازن) على التوالي.

النموذج الرابع: يهدف هذا النموذج إلى اختبار الفرضية02 الخاصة بالفرضية الفرعية الخامسة والتي تم صياغتها بما يلي "**تحسين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة المتمثلة في التكلفة المستهدفة، أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة، بطاقة الأداء المتوازن سيكون له أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى α=0.05 وزيادة دعم وتفعيل ألية التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة"**، سيتم اختبار هذا النموذج وفق ثلاثة نماذج انحدار بسيطة تتضمن ألية التدقيق الداخلي كمتغير تابع، والمتغيرات المستقلة للأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية المتمثلة (أسلوب التكلفة المستهدفة، أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، أسلوب بطاقة الأداء المتوازن) على التوالي.

وفي هذا الصدد سيتم معالجة هذا المبحث وفق ثلاثة مطالب كما يلي:

المطلب الأول: تعريف نماذج الحوكمة– أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة؛

المطلب الثاني: تقدير نماذج الحوكمة– أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة؛

المطلب الثالث: اختبار نماذج الحوكمة– أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.

المطلب الاول: تعريف نماذج الحوكمة– أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة:

تم صياغة مجموعة من نماذج الانحدار الخطية البسيطة بهدف دراسة طبيعة وحجم تأثير المتغيرات الفرعية لأساليب المحاسبة الإدارية الحديثة، كمتغيرات مستقلة على المتغير التابع المتمثل في الحوكمة، كما تم حساب الخطأ المعياري للتقدير Std. Error of the Estimate الذي يقيس تشتت قيم متغيرات هذه النماذج عن خط الانحدار بهدف التأكد من وجود علاقة خطية بين متغيرات هذه النماذج، بحيث كلما كانت قيمة هذا المؤشر صغيرة تتقلص الأخطاء العشوائية وبالتالي وجود علاقة خطية تسمح بتحقيق جودة تمثيل خط الانحدار لنقاط شكل الانتشار، والجدول الموالي يوضح مختلف النتائج:

الجدول رقم (30) التعريف بنماذج أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والحوكمة.

أولا. نماذج الحوكمة– الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية $\widehat{\mathbf{G}} = \boldsymbol{f}(\widehat{\mathbf{M}})$:	
1. الحوكمة– أسلوب التكلفة المستهدفة $\widehat{\mathbf{G}} = \boldsymbol{f}(\widehat{\mathbf{TC}}) = \mathbf{G_0} + \boldsymbol{\alpha_6}\widehat{\mathbf{TC}}$	
قيمة الخطأ المعياري للتقدير: 0.27؛	
$\widehat{TC}$	متغير مستقل يمثل أسلوب التكلفة المستهدفة؛
α_6	الميل الحدي لأسلوب التكلفة المستهدفة، والّذي يعني أنّه كلما قامت المؤسسة بتحسين تطبيق التكلفة المستهدفة زاد مستوى الحوكمة بنسبة α_6؛
2. الحوكمة – أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة $\widehat{\mathbf{G}} = \boldsymbol{f}(\widehat{\mathbf{ABC}}) = \mathbf{G_0} + \alpha_7\widehat{\mathbf{ABC}}$	
قيمة الخطأ المعياري للتقدير: 0.26؛	
$\widehat{ABC}$	متغير مستقل يتمثل في أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة؛
α_7	الميل الحدي لأسلوب م ت أ أ، والذي يعني أنه كلما قامت المؤسسة بتحسين تطبيق هذا الأسلوب زاد مستوى الحوكمة بنسبة α_7
3.الحوكمة– بطاقة الأداء المتوازن $\widehat{\mathbf{G}} = \boldsymbol{f}(\widehat{\mathbf{BS}}) = \mathbf{G_0} + \alpha_8\widehat{\mathbf{BS}}$	
قيمة الخطأ المعياري للتقدير: 0.29؛	
$\widehat{BS}$	متغير مستقل يتمثل في أسلوب بطاقة الأداء المتوازن؛
α_8	الميل الحدي لأسلوب بطاقة الأداء المتوازن، والذي يعني أنه كلما قامت المؤسسة بتحسين تطبيق هذا الأسلوب زاد مستوى الحوكمة بنسبة α_8
ثانيا. نماذج ألية مجلس الإدارة – أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة $\widehat{\mathbf{G_1}} = \boldsymbol{f}(\widehat{\boldsymbol{M}})$	

1. ألية مجلس الإدارة– أسلوب التكلفة المستهدفة $\widehat{G_1} = f(\widehat{TC}) = G_0 + \beta_6 \widehat{TC}$	
الخطأ المعياري للتقدير: 0.33؛	
β_6	الميل الحدي لأسلوب التكلفة المستهدفة، والذي يعني أنه كلما قامت المؤسسة بتحسين تطبيق هذا الأسلوب زاد مستوى فعالية ألية مجلس الإدارة بنسبة β_6.
2. ألية مجلس الإدارة – أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الانشطة $\widehat{G_1} = f(\widehat{ABC}) = G_0 + \beta_7 \widehat{ABC}$	
الخطأ المعياري للتقدير: 0.31؛	
β_7	الميل الحدي لأسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، والذي يعني أنه كلما قامت المؤسسة بتحسين تطبيق هذا الأسلوب زاد مستوى فعالية ألية مجلس الإدارة بنسبة β_7.
3. ألية مجس الإدارة – أسلوب بطاقة الأداء المتوازن $\widehat{G_1} = f(\widehat{BS}) = G_0 + \beta_8 \widehat{BS}$	
الخطأ المعياري للتقدير: 0.36؛	
β_8	الميل الحدي لأسلوب بطاقة الأداء المتوازن، والذي يعني أنه كلما قامت المؤسسة بتحسين تطبيق هذا الأسلوب زاد مستوى فعالية ألية مجلس الإدارة بنسبة β_8.
ثالثا. نماذج ألية الإفصاح والشفافية – أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة $\widehat{G_2} = f(\widehat{M})$	
1. ألية الإفصاح والشفافية– التكلفة المستهدفة $\widehat{G_2} = f(\widehat{TC}) = G_0 + \gamma_6 \widehat{TC}$	
الخطأ المعياري للتقدير: 0.38؛	
γ_6	الميل الحدي لأسلوب التكلفة المستهدفة، والذي يعني أنه كلما قامت المؤسسة بتحسين تطبيق هذا الأسلوب زاد مستوى فعالية ألية الإفصاح والشفافية بنسبة γ_6.
2. ألية الإفصاح والشفافية – أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الانشطة $\widehat{G_2} = f(ABC) = G_0 + \gamma_7 \widehat{ABC}$	
الخطأ المعياري للتقدير: 0.38؛	
γ_7	الميل الحدي لأسلوب محاسبة التكاليف على أساس الانشطة، والذي يعني أنه كلما قامت المؤسسة بتحسين تطبيق هذا الأسلوب زاد مستوى فعالية ألية الإفصاح والشفافية بنسبة γ_7.
3. ألية الإفصاح والشفافية – بطاقة الأداء المتوازن $\widehat{G_2} = f(\widehat{BS}) = G_0 + \gamma_8 \widehat{BS}$	
الخطأ المعياري للتقدير: 0.38؛	
γ_8	الميل الحدي لأسلوب بطاقة الأداء المتوازن، والذي يعني أنه كلما قامت المؤسسة بتحسين تطبيق هذا الأسلوب زاد مستوى فعالية ألية الإفصاح والشفافية بنسبة γ_8.

رابعا. نماذج ألية التدقيق الداخلي– أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة $\widehat{G_3} = f(\widehat{M})$	
1. ألية التدقيق الداخلي– التكلفة المستهدفة $\widehat{G_3} = f(\widehat{TC}) = G_0 + \lambda_6 \widehat{TC}$	
الخطأ المعياري للتقدير: 0.29؛	
λ_6	الميل الحدي لأسلوب التكلفة المستهدفة، والذي يعني أنه كلما قامت المؤسسة بتحسين تطبيق هذا الأسلوب زاد مستوى فعالية ألية التدقيق الداخلي بنسبة λ_6.
2. ألية التدقيق الداخلي – محاسبة التكاليف على أساس الانشطة $\widehat{G_3} = f(\widehat{ABC}) = G_0 + \lambda_7 \widehat{ABC}$	
الخطأ المعياري للتقدير: 0.28؛	
λ_7	الميل الحدي لأسلوب محاسبة التكاليف على أساس الانشطة، والذي يعني أنه كلما قامت المؤسسة بتحسين تطبيق هذا الأسلوب زاد مستوى فعالية ألية التدقيق الداخلي بنسبة λ_7.
3. ألية التدقيق الداخلي– أسلوب بطاقة الأداء المتوازن $\widehat{G_3} = f(\widehat{BS}) = G_0 + \lambda_8 \widehat{BS}$	
الخطأ المعياري للتقدير: 0.30؛	
λ_8	الميل الحدي لأسلوب بطاقة الأداء المتوازن، والذي يعني أنه كلما قامت المؤسسة بتحسين تطبيق هذا الأسلوب زاد مستوى فعالية ألية التدقيق الداخلي بنسبة λ_8.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على فرضيات الدراسة والدراسات السابقة.

بعد قيامنا بتعريف نماذج الدراسة سوف نقوم فيما يلي بتقدير هذه النماذج وتحديد معاملات الارتباط ودرجة التأثر.

المطلب الثاني: تقدير نماذج الحوكمة– الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية:

الجدول الموالي يلخص نتائج تقدير معالم نماذج الدراسة التي تم التعريف بها سابقا:

الجدول رقم (31) نتائج تقدير نماذج الحوكمة– أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.

النماذج		قيمة المعلمة	قيمةالتأثير على الحوكمة	نسبة التأثير على الحوكمة	الخطأ المرافق لاختبار T Sig. (T- test)	معامل التحديد R^2	الخطأ المرافق لاختبار F Sig. (F - test)
$\widehat{G} = f(TC)$	G_0	1.78	1.78	%3.12	0.000	0.30	0.000
	α_6	0.34	1.02	%1.78	0.000		
$\widehat{G} = f(ABC)$	G_0	1.15	1.15	%2.01	0.000	0.35	0.000
	α_7	0.42	1.26	%2.21	0.000		
$\widehat{G} = f(BS)$	G_0	1.91	1.91	%3.35	0.000	0.20	0.00
	α_8	0.28	0.84	%1.47	0.000		
$\widehat{G_1} = f(TC)$	G_0	1.71	1.71	%8.14	0.000	0.27	0.000
	β_6	0.37	1.11	%5.28	0.000		
$\widehat{G_1} = f(ABC)$	G_0	1.39	1.39	%6.61	0.000	0.35	0.000
	β_7	0.49	1.47	%7	0.000		
$\widehat{G_1} = f(BS)$	G_0	1.95	1.95	%9.28	0.000	0.14	0.000
	β_8	0.28	0.84	%4	0.000		

$\widehat{G_2} = f(TC)$	G_0	1.69	1.69	%11.26	0.000	0.19	0.000
	γ_6	1.02	0.34	%6.8	0.000		
$\widehat{G_2} = f(ABC)$	G_0	1.53	1.53	%10.2	0.000	0.19	0.000
	γ_7	1.2	0.40	%8	0.000		
$\widehat{G_2} = f(BS)$	G_0	1.70	1.70	%11.33	0.000	0.17	0.000
	γ_8	1.02	0.34	%6.8	0.000		
$\widehat{G_3} = f(TC)$	G_0	1.92	1.92	%9.14	0.000	0.23	0.000
	λ_6	0.9	0.30	%4.28	0.000		
$\widehat{G_3} = f(ABC)$	G_0	1.74	1.74	%8.28	0.000	0.25	0.000
	λ_7	1.08	0.36	%5.14	0.000		
$\widehat{G_3} = f(BC)$	G_0	2.03	2.03	%9.66	0.000	0.16	0.000
	λ_8	0.75	0.25	%3.57	0.000		

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على الملحق رقم (20،21،22،23،) ص307-315.

بعد قيامنا بتقدير نماذج الحوكمة– أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة سيتم فيما يلي اختبار هذه النماذج وتقديم التحليلات المناسبة.

المطلب الثالث: اختبار نماذج الحوكمة– أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة.

أولا. النموذج الأول: الحوكمة– أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة $\widehat{G} = f(\widehat{M})$:

بعد التأكد من وجود علاقة بين متغير أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والحوكمة في المبحث الثاني، فإننا سوف نقوم فيما يلي بتحديد أثر كل أسلوب من هذه الأساليب على الحوكمة، وهذا بالاعتماد على الجدول أعلاه:

1. نموذج الحوكمة– أسلوب التكلفة المستهدفة: $\widehat{G} = f(\widehat{TC}) = 1.78 + 0.34\widehat{TC}$

القيمة الابتدائية للحوكمة G_0 في حالة عدم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسات تساوي 1.78 نقطة من مجموع 57 نقطة أي ما نسبته 3.12% وهي نسبة تأثير المتغيرات العشوائية ماعدا أسلوب التكلفة المستهدفة، أما النسبة الباقية عن 100% والمقدرة با 96.88% فهي نسبة تأثير أسلوب التكلفة المستهدفة.

α_6_0.34، والذي يعني أنه كلما قامت المؤسسة بتحسين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بوحدة واحد مع افتراض ثبات الأساليب الأخرى، زادة فعالية الحوكمة بقيمة 1.02 نقطة من مجموع 57 نقطة، أي ما نسبته1.78% من النسبة الكلية للحوكمة؛

اختبار (t– test): من الجدو السابق يتضح أن المتغير المستقل أسلوب التكلفة المستهدفة كان معنوي من الناحية الاحصائية حسب اختبارt عند مستوى معنوية $P \leq 0.05$، هذا ما يدعم صحة الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الرابعة، أي أن تحسين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يساهم في دعم وتفعيل الحوكمة، ويعتبر هذا الأسلوب مفسر حقيقي للحوكمة؛

معامل التحديد R^2 بلغ 0.30 مما يعني أن أسلوب التكلفة المستهدفة له القدرة على تفسير 30% من التغيرات التي تحصل على مستوى الحوكمة، أما الباقي 70% فيعزى إلى عوامل عشوائية أخرى؛

اختبار : (F – test) الخطأ المرافق للإحصائية F بلغ 0.000 وهو أقل من القيمة 0.05، مما يؤكد القبول الكلي للنموذج والقوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي البسيط من الناحية الاحصائية.

2. نموذج الحوكمة– محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة: $\widehat{G} = f(\widehat{ABC}) = 1.15 + 0.42\widehat{ABC}$

القيمة الابتدائية للحوكمة G_0 في حالة عدم تطبيق أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات تساوي 1.15نقطة من مجموع 57 نقطة أي ما نسبته 2.01% وهي نسبة تأثير المتغيرات العشوائية ماعدا أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الانشطة، أما النسبة الباقية عن 100% والمقدرة با 97.99% فهي نسبة تأثير أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الانشطة.

α_7 0.42، والذي يعني أنه كلما قامت المؤسسة بتحسين تطبيق أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بوحدة واحد مع افتراض ثبات الأساليب الأخرى، زادة فعالية الحوكمة بقيمة 1.26 نقطة من مجموع 57 نقطة، أي ما نسبته2.21% من النسبة الكلية للحوكمة؛

اختبار (t– test): من الجدو السابق يتضح أن المتغير المستقل أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة كان معنوي من الناحية الاحصائية حسب اختبارt عند مستوى معنوية $P \leq 0.05$، هذا ما يدعم صحة الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الرابعة، أي أن تحسين تطبيق أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يساهم في دعم وتفعيل الحوكمة، ويعتبر هذا الأسلوب مفسر حقيقي للحوكمة؛

معامل التحديد R^2 بلغ 0.35 مما يعني أن أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة له القدرة على تفسير 35% من التغيرات التي تحصل على مستوى الحوكمة، أما الباقي 75% فيعزى إلى عوامل عشوائية أخرى؛

اختبار : (F – test) الخطأ المرافق للإحصائية F بلغ 0.000 وهو أقل من القيمة 0.05، مما يؤكد القبول الكلي للنموذج والقوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي البسيط من الناحية الاحصائية.

3. نموذج الحوكمة– أسلوب بطاقة الأداء المتوازن: $\widehat{G} = f(\widehat{BS}) = 1.91 + 0.28\widehat{BS}$

القيمة الابتدائية للحوكمة G_0 في حالة عدم تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات تساوي 1.91نقطة من مجموع 57 نقطة أي ما نسبته 3.35% وهي نسبة تأثير المتغيرات العشوائية ماعدا أسلوب

بطاقة الأداء المتوازن، أما النسبة الباقية عن 100% والمقدرة با 96.65% فهي نسبة تأثير أسلوب بطاقة الأداء المتوازن.

α_8=0.28، والذي يعني أنه كلما قامت المؤسسة بتحسين تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن بوحدة واحد مع افتراض ثبات الأساليب الأخرى، زادة فعالية الحوكمة بقيمة 0.84 نقطة من مجموع 57 نقطة، أي ما نسبته1.47% من النسبة الكلية للحوكمة؛

اختبار (t- test): من الجدو السابق يتضح أن المتغير المستقل أسلوب بطاقة الأداء المتوازن كان معنوي من الناحية الاحصائية حسب اختبارt عند مستوى معنوية $P \leq 0.05$، هذا ما يدعم صحة الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الرابعة، أي أن تحسين تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن يساهم في دعم وتفعيل الحوكمة، ويعتبر هذا الأسلوب مفسر حقيقي للحوكمة؛

معامل التحديد R^2 بلغ 0.20 مما يعني أن أسلوب بطاقة الأداء المتوازن له القدرة على تفسير 20% من التغيرات التي تحصل على مستوى الحوكمة، أما الباقي 80% فيعزى الى عوامل عشوائية أخرى؛

اختبار : (F – test) الخطأ المرافق للإحصائية F بلغ 0.000 وهو أقل من القيمة 0.05، مما يؤكد القبول الكلي للنموذج والقوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي البسيط من الناحية الاحصائية.

مما سبق وبالنظر الى اختبار (t- test) يتضح أن المتغيرات المستقلة للأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية كانت معنوي من الناحية الاحصائية حسب اختبارt عند مستوى معنوية $P \leq 0.05$، ما يعني صحة الفرضية الفرعية الثانية للفرضية الرابعة، أي أن تحسين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والمتمثلة في أسلوب التكلفة المستهدفة، أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، أسلوب بطاقة الأداء المتوازن، يساهم في دعم وتفعيل أليات الحوكمة بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.

ثانيا. النموذج الثاني: فعالية ألية مجلس الإدارة أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة $\widehat{\mathbf{G_1}} = f(\widehat{\mathrm{M}})$:

بعد التأكد من وجود علاقة بين أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة ومستوى فعالية ألية مجلس الإدارة في النموذج الثالث في المبحث الثاني، سوف نقوم فيما يلي بتحديد أثر تطبيق كل أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة على ألية مجلس الإدارة.

1. نموذج فعالية ألية مجلس الإدارة– أسلوب التكلفة المستهدفة: $\widehat{\mathbf{G_1}} = f(\widehat{\mathrm{TC}}) = 1.71 + 0.37\widehat{\mathrm{TC}}$

القيمة الابتدائية لمستوى فعالية ألية مجلس الإدارة $\mathbf{G_0}$ في حالة عدم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسات تساوي 1.71 نقطة من مجموع 21 نقطة أي ما نسبته 8.14% وهي نسبة تأثير المتغيرات العشوائية ماعدا أسلوب التكلفة المستهدفة، أما النسبة الباقية عن 100% والمقدرة با 91.86% فهي نسبة تأثير أسلوب التكلفة المستهدفة.

β_6=0.37، والذي يعني أنه كلما قامت المؤسسة بتحسين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بوحدة واحد مع افتراض ثبات الأساليب الأخرى، زادة فعالية ألية مجلس الإدارة بقيمة 1.11 نقطة من مجموع 21 نقطة، أي ما نسبته 5.28% من النسبة الكلية لمستوى فعالية ألية مجلس الإدارة؛

اختبار (t– test): من الجدو السابق يتضح أن المتغير المستقل أسلوب التكلفة المستهدفة كان معنوي من الناحية الاحصائية حسب اختبارt عند مستوى معنوية $P \leq 0.05$، هذا ما يدعم صحة الفرضية02 الخاصة بالفرضية الفرعية الثالثة، أي أن تحسين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يساهم في دعم وتفعيل ألية مجلس الإدارة، ويعتبر هذا الأسلوب مفسر حقيقي لمستوى فعالية مجلس الإدارة؛

معامل التحديد R^2 بلغ 0.27 مما يعني أن أسلوب التكلفة المستهدفة له القدرة على تفسير 27% من التغيرات التي تحصل على مستوى فعالية مجلس الإدارة، أما الباقي 73% فيعزى إلى عوامل عشوائية أخرى؛

اختبار : (F – test) الخطأ المرافق للإحصائية F بلغ 0.000 وهو أقل من القيمة 0.05، مما يؤكد القبول الكلي للنموذج والقوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي البسيط من الناحية الاحصائية.

2.نموذج فعالية ألية مجلس الإدارة– محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة: $\widehat{G_1} = f(\widehat{ABC}) = 1.39 + 0.49\widehat{ABC}$

القيمة الابتدائية لمستوى فعالية ألية مجلس الإدارة G_0 في حالة عدم تطبيق أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات تساوي 1.39نقطة من مجموع 21 نقطة أي ما نسبته 6.61% وهي نسبة تأثير المتغيرات العشوائية ماعدا أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، أما النسبة الباقية عن 100% والمقدرة با 93.39% فهي نسبة تأثير أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الانشطة.

β_7=0.49، والذي يعني أنه كلما قامت المؤسسة بتحسين تطبيق أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بوحدة واحد مع افتراض ثبات الأساليب الأخرى، زادة فعالية ألية مجلس الإدارة بقيمة 1.47 نقطة من مجموع 21 نقطة، أي ما نسبته7% من النسبة الكلية لمستوى فعالية ألية مجلس الإدارة؛

اختبار (t– test): من الجدو السابق يتضح أن المتغير المستقل أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة كان معنوي من الناحية الاحصائية حسب اختبارt عند مستوى معنوية $P \leq 0.05$، هذا ما يدعم صحة الفرضية 02 الخاصة بالفرضية الفرعية الثالثة، أي أن تحسين تطبيق أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يساهم في دعم وتفعيل ألية مجلس الإدارة، ويعتبر هذا الأسلوب مفسر حقيقي لمستوى فعالية مجلس الإدارة؛

معامل التحديد R^2 بلغ 0.35 مما يعني أن أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة له القدرة على تفسير 35% من التغيرات التي تحصل على مستوى فعالية مجلس الإدارة، أما الباقي 65% فيعزى إلى عوامل عشوائية أخرى؛

اختبار : (F – test) الخطأ المرافق للإحصائية F بلغ 0.000 وهو أقل من القيمة 0.05، مما يؤكد القبول الكلي للنموذج والقوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي البسيط من الناحية الاحصائية.

3. نموذج فعالية ألية مجلس الإدارة– أسلوب بطاقة الأداء المتوازن: $\widehat{G_1} = f(BS) = 1.95 + 0.28\widehat{BS}$

القيمة الابتدائية لمستوى فعالية ألية مجلس الإدارة G_0 في حالة عدم تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات تساوي 1.95 نقطة من مجموع 21 نقطة أي ما نسبته 9.28% وهي نسبة تأثير المتغيرات العشوائية ماعدا أسلوب بطاقة الأداء المتوازن، أما النسبة الباقية عن 100% والمقدرة با 90.72% فهي نسبة تأثير أسلوب بطاقة الأداء المتوزان.

β_8=0.28، والذي يعني أنه كلما قامت المؤسسة بتحسين تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن بوحدة واحد مع افتراض ثبات الأساليب الأخرى، زادة فعالية ألية مجلس الإدارة بقيمة 0.84 نقطة من مجموع 21 نقطة، أي ما نسبته 4% من النسبة الكلية لمستوى فعالية ألية مجلس الإدارة؛

اختبار (t- test): من الجدو السابق يتضح أن المتغير المستقل أسلوب بطاقة الأداء المتوازن كان معنوي من الناحية الاحصائية حسب اختبارt عند مستوى معنوية $P \leq 0.05$، هذا ما يدعم صحة الفرضية02 الخاصة بالفرضية الفرعية الثالثة، أي أن تحسين تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن يساهم في دعم وتفعيل ألية مجلس الإدارة، ويعتبر هذا الأسلوب مفسر حقيقي لمستوى فعالية مجلس الإدارة؛

معامل التحديد R^2 بلغ 0.14 مما يعني أن أسلوب بطاقة الأداء المتوازن له القدرة على تفسير 14% من التغيرات التي تحصل على مستوى فعالية مجلس الإدارة، أما الباقي 86% فيعزى إلى عوامل عشوائية أخرى؛

اختبار :(F – test) الخطأ المرافق للإحصائية F بلغ 0.000 وهو أقل من القيمة 0.05، مما يؤكد القبول الكلي للنموذج والقوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي البسيط من الناحية الاحصائية.

مما سبق وبالنظر الى اختبار (t- test) يتضح أن المتغيرات المستقلة للأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية كانت معنوي من الناحية الاحصائية حسب اختبارt عند مستوى معنوية $P \leq 0.05$، ما يعني صحة الفرضية02 الخاصة بالفرضية الفرعية الثالثة، أي أن تحسين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والمتمثلة في

أسلوب التكلفة المستهدفة، أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، أسلوب بطاقة الأداء المتوازن، يساهم في دعم وتفعيل ألية مجلس الإدارة بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.

ثالثا. النموذج الثالث: فعالية ألية الإفصاح والشفافية أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة $\widehat{\mathbf{G_2}} = f(\widehat{\mathrm{M}})$:

بعد تأكيد العلاقة بين الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية وفعالية الإفصاح والشفافية في النموذج الخامس للمبحث الثاني، فإننا سوف نقوم فيما يلي بتحديد أثر كل أسلوب من هذه الأساليب على ألية الإفصاح والشفافية، فيما يلي بالاعتماد على الجدول (31) سوف نقوم بصياغة ثلاثة نماذج انحدار خطية لمعرفة حجم تأثير هذه المتغيرات المستقلة على مستوى فعالية الإفصاح والشفافية:

1. نموذج فعالية ألية الإفصاح والشفافية– أسلوب التكلفة المستهدفة: $\widehat{\mathbf{G_2}} = f(\widehat{\mathrm{TC}}) = 1.69 + 0.34\widehat{\mathrm{TC}}$

القيمة الابتدائية لمستوى فعالية ألية الإفصاح والشفافية $\mathbf{G_0}$ في حالة عدم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسات تساوي 1.69 نقطة من مجموع 15 نقطة أي ما نسبته 11.26% وهي نسبة تأثير المتغيرات العشوائية ماعدا أسلوب التكلفة المستهدفة، أما النسبة الباقية عن 100% والمقدرة با 88.74% فهي نسبة تأثير أسلوب التكلفة المستهدفة.

γ_6=0.34، والذي يعني أنه كلما قامت المؤسسة بتحسين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بوحدة واحد مع افتراض ثبات الأساليب الأخرى، زادة فعالية ألية الإفصاح والشفافية بقيمة 1.02 نقطة من مجموع 15 نقطة، أي ما نسبته 6.8% من النسبة الكلية لمستوى فعالية ألية الإفصاح والشفافية؛

اختبار (t– test): من الجدو السابق يتضح أن المتغير المستقل أسلوب التكلفة المستهدفة كان معنوي من الناحية الاحصائية حسب اختبار t عند مستوى معنوية $P \leq 0.05$، هذا ما يدعم صحة الفرضية02 الخاصة بالفرضية الفرعية الرابعة، أي أن تحسين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يساهم في دعم وتفعيل ألية الإفصاح والشفافية، ويعتبر هذا الأسلوب مفسر حقيقي لمستوى فعالية هذه الألية؛

معامل التحديد R^2 بلغ 0.19 مما يعني أن أسلوب التكلفة المستهدفة له القدرة على تفسير 19% من التغيرات التي تحصل على مستوى فعالية الإفصاح والشفافية، أما الباقي 81% فيعزى إلى عوامل عشوائية أخرى؛

اختبار : (F – test) الخطأ المرافق للإحصائية F بلغ 0.000 وهو أقل من القيمة 0.05، مما يؤكد القبول الكلي للنموذج والقوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي البسيط من الناحية الاحصائية.

2. نموذج فعالية ألية الإفصاح والشفافية – محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة: $\widehat{G_2} = f(\widehat{ABC}) = 1.53 + 0.40\widehat{ABC}$

القيمة الابتدائية لمستوى فعالية ألية الإفصاح والشفافية G_0 في حالة عدم تطبيق أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات تساوي 1.53 نقطة من مجموع 15 نقطة أي ما نسبته 10.2% وهي نسبة تأثير المتغيرات العشوائية ماعدا أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، أما النسبة الباقية عن 100% والمقدرة با89.80% فهي نسبة تأثير أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

γ_7=0.40، والذي يعني أنه كلما قامت المؤسسة بتحسين تطبيق أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بوحدة واحد مع افتراض ثبات الأساليب الأخرى، زادة فعالية ألية الإفصاح والشفافية بقيمة 1.2نقطة من مجموع 15 نقطة، أي ما نسبته 8% من النسبة الكلية لمستوى فعالية ألية الإفصاح والشفافية؛

اختبار (t– test): من الجدو السابق يتضح أن المتغير المستقل أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة كان معنوي من الناحية الاحصائية حسب اختبارt عند مستوى معنوية $P \leq 0.05$، هذا ما يدعم صحة الفرضية02 الخاصة بالفرضية الفرعية الرابعة، أي أن تحسين تطبيق أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يساهم في دعم وتفعيل ألية الإفصاح والشفافية، ويعتبر هذا الأسلوب مفسر حقيقي لمستوى فعالية الإفصاح والشفافية؛

معامل التحديد R^2بلغ 0.19 مما يعني أن أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة له القدرة على تفسير 19% من التغيرات التي تحصل على مستوى فعالية الإفصاح والشفافية، أما الباقي 81% فيعزى إلى عوامل عشوائية أخرى؛

اختبار : (F – test) الخطأ المرافق للإحصائية F بلغ 0.000 وهو أقل من القيمة 0.05، مما يؤكد القبول الكلي للنموذج والقوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي البسيط من الناحية الاحصائية.

3. نموذج فعالية ألية الإفصاح والشفافية– أسلوب بطاقة الأداء المتوازن: $\widehat{G_2} = f(BS) = 1.70 + 0.34\widehat{BS}$

القيمة الابتدائية لمستوى فعالية ألية الإفصاح والشفافية G_0 في حالة عدم تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات تساوي 1.70نقطة من مجموع 15 نقطة أي ما نسبته 11.33% وهي نسبة تأثير المتغيرات العشوائية ماعدا أسلوب بطاقة الأداء المتوازن، أما النسبة الباقية عن 100% والمقدرة با88.77% فهي نسبة تأثير أسلوب بطاقة الأداء المتوازن.

γ_8=0.34، والذي يعني أنه كلما قامت المؤسسة بتحسين تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن بوحدة واحد مع افتراض ثبات الأساليب الأخرى، زادة فعالية ألية الإفصاح والشفافية بقيمة 1.02نقطة من مجموع 15 نقطة، أي ما نسبته 6.8% من النسبة الكلية لمستوى فعالية ألية الإفصاح والشفافية؛

اختبار (t– test): من الجدو السابق يتضح أن المتغير المستقل أسلوب بطاقة الأداء المتوازن كان معنوي من الناحية الاحصائية حسب اختبارt عند مستوى معنوية $P \leq 0.05$، هذا ما يدعم صحة الفرضية02 الخاصة بالفرضية الفرعية الرابعة، أي أنه يوجد تأثير لأسلوب بطاقة الأداء المتوازن على تفعيل ألية الإفصاح والشفافية، ويعتبر هذا الأسلوب مفسر حقيقي لمستوى فعالية الإفصاح والشفافية؛

معامل التحديد R^2 بلغ 0.17 مما يعني أن أسلوب بطاقة الأداء المتوازن له القدرة على تفسير 17% من التغيرات التي تحصل على مستوى فعالية الإفصاح والشفافية، أما الباقي 83% فيعزى إلى عوامل عشوائية أخرى؛

اختبار : (F – test) الخطأ المرافق للإحصائية F بلغ 0.000 وهو أقل من القيمة 0.05، مما يؤكد القبول الكلي للنموذج والقوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي البسيط من الناحية الاحصائية.

مما سبق وبالنظر إلى اختبار (t– test) يتضح أن المتغيرات المستقلة للأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية كانت معنوي من الناحية الاحصائية حسب اختبارt عند مستوى معنوية $P \leq 0.05$، ما يعني صحة الفرضية02 الخاصة بالفرضية الفرعية الرابعة، أي أن تحسين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والمتمثلة في

أسلوب التكلفة المستهدفة، أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، أسلوب بطاقة الأداء المتوازن، يساهم في دعم وتفعيل ألية الإفصاح والشفافية بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.

رابعا. النموذج الرابع: فعالية ألية التدقيق الداخلي أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة $\widehat{G_3} = f(\widehat{M})$:

بعد تأكيد العلاقة بين الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية وفعالية التدقيق الداخلي النموذج السابع في المبحث الثاني، فإننا سوف نقوم فيما يلي بتحديد أثر كل أسلوب من هذه الأساليب على ألية التدقيق الداخلي وفيما يلي سوف نقوم بصياغة ثلاثة نماذج انحدار بسيطة وهذا بالاعتماد على الجدول رقم (31):

1. نموذج فعالية ألية التدقيق الداخلي– أسلوب التكلفة المستهدفة: $\widehat{G_3} = f(\widehat{TC}) = 1.92 + 0.30\widehat{TC}$

القيمة الابتدائية لمستوى فعالية ألية التدقيق الداخلي G_0 في حالة عدم تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في المؤسسات تساوي 1.92نقطة من مجموع 21 نقطة أي ما نسبته 9.14% وهي نسبة تأثير المتغيرات العشوائية ماعدا أسلوب التكلفة المستهدفة، أما النسبة الباقية عن 100% والمقدرة با 90.86% فهي نسبة تأثير أسلوب التكلفة المستهدفة.

λ_6=0.30، والذي يعني أنه كلما قامت المؤسسة بتحسين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بوحدة واحد مع افتراض ثبات الأساليب الأخرى، زادة فعالية ألية التدقيق الداخلي بقيمة 0.90 نقطة من مجموع 21 نقطة، أي ما نسبته 4.28 % من النسبة الكلية لمستوى فعالية التدقيق الداخلي؛

اختبار (t– test): من الجدو السابق يتضح أن المتغير المستقل أسلوب التكلفة المستهدفة كان معنوي من الناحية الاحصائية حسب اختبارt عند مستوى معنوية $P \leq 0.05$، هذا ما يدعم صحة الفرضية02 الخاصة بالفرضية الفرعية الخامسة، أي أن تحسين تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يساهم في دعم وتفعيل ألية التدقيق، ويعتبر هذا الأسلوب مفسر حقيقي لمستوى فعالية التدقيق الداخلي؛

معامل التحديد R^2 بلغ 0.23 مما يعني أن أسلوب التكلفة المستهدفة له القدرة على تفسير 23% من التغيرات التي تحصل على مستوى فعالية التدقيق الداخلي، أما الباقي 77% فيعزى إلى عوامل عشوائية أخرى؛

اختبار :(F – test) الخطأ المرافق للإحصائية F بلغ 0.000 وهو أقل من القيمة 0.05، مما يؤكد القبول الكلي للنموذج والقوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي البسيط من الناحية الاحصائية.

2. نموذج فعالية ألية التدقيق الداخلي– محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة: $\widehat{G_3} = f(\widehat{ABC}) = 1.74 + 0.36\widehat{ABC}$

القيمة الابتدائية لمستوى فعالية ألية التدقيق الداخلي G_0 في حالة عدم تطبيق أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات تساوي 1.74 نقطة من مجموع 21 نقطة أي ما نسبته 8.28% وهي نسبة تأثير المتغيرات العشوائية ماعدا أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، أما النسبة الباقية عن 100% والمقدرة با 91.72% فهي نسبة تأثير أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

λ_7=0.36، والذي يعني أنه كلما قامت المؤسسة بتحسين تطبيق أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بوحدة واحد مع افتراض ثبات الأساليب الأخرى، زادة فعالية ألية التدقيق الداخلي بقيمة 1.08نقطة من مجموع 21 نقطة، أي ما نسبت 5.14% من النسبة الكلية لمستوى فعالية ألية التدقيق الداخلي؛

اختبار (t– test): من الجدو السابق يتضح أن المتغير المستقل أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة كان معنوي من الناحية الاحصائية حسب اختبارt عند مستوى معنوية $P \leq 0.05$، هذا ما يدعم صحة الفرضية02 الخاصة بالفرضية الفرعية الخامسة، أي أن تحسين تطبيق أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة يساهم في دعم وتفعيل ألية التدقيق الداخلي، ويعتبر هذا الأسلوب مفسر حقيقي لمستوى فعالية التدقيق الداخلي؛

معامل التحديد R^2 بلغ 0.25 مما يعني أن أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة له القدرة على تفسير 25% من التغيرات التي تحصل على مستوى فعالية التدقيق الداخلي، أما الباقي 75% فيعزى إلى عوامل عشوائية أخرى؛

اختبار : (F – test) الخطأ المرافق للإحصائية F بلغ 0.000 وهو أقل من القيمة 0.05، مما يؤكد القبول الكلي للنموذج والقوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي البسيط من الناحية الاحصائية.

3.نموذج فعالية ألية التدقيق الداخلي– أسلوب بطاقة الأداء المتوازن: $\widehat{G_3} = f(BS) = 2.03 + 0.25\widehat{BS}$

القيمة الابتدائية لمستوى فعالية ألية التدقيق الداخلي G_0 في حالة عدم تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات تساوي 2.03 نقطة من مجموع 21 نقطة أي ما نسبته 9.66% وهي نسبة تأثير المتغيرات العشوائية ماعدا أسلوب بطاقة الأداء المتوازن، أما النسبة الباقية عن 100% والمقدرة با 90.44% فهي نسبة تأثير أسلوب بطاقة الأداء المتوازن.

λ_8=0.25، والذي يعني أنه كلما قامت المؤسسة بتحسين تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن بوحدة واحد مع افتراض ثبات الأساليب الأخرى، زادة فعالية ألية التدقيق الداخلي بقيمة 0.75 نقطة من مجموع 21 نقطة، أي ما نسبته3.57 % من النسبة الكلية لمستوى فعالية التدقيق الداخلي؛

اختبار (t- test): من الجدو السابق يتضح أن المتغير المستقل أسلوب بطاقة الأداء المتوازن كان معنوي من الناحية الاحصائية حسب اختبارt عند مستوى معنوية $P \leq 0.05$، هذا ما يدعم صحة الفرضية02 الخاصة بالفرضية الفرعية الخامسة، أي أن تحسين تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن يساهم في دعم وتفعيل ألية التدقيق الداخلي، ويعتبر هذا الأسلوب مفسر حقيقي لمستوى فعالية التدقيق الداخلي؛

معامل التحديد R^2 بلغ 0.16 مما يعني أن أسلوب بطاقة الأداء المتوازن له القدرة على تفسير 16% من التغيرات التي تحصل على مستوى فعالية التدقيق الداخلي، أما الباقي 84% فيعزى إلى عوامل عشوائية أخرى؛

اختبار : (F – test) الخطأ المرافق للإحصائية F بلغ 0.000 وهو أقل من القيمة 0.05، مما يؤكد القبول الكلي للنموذج والقوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي البسيط من الناحية الاحصائية.

مما سبق وبالنظر إلى اختبار (t- test) يتضح أن المتغيرات المستقلة للأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية كانت معنوي من الناحية الاحصائية حسب اختبارt عند مستوى معنوية $P \leq 0.05$، ما يعني صحة الفرضية02 الخاصة بالفرضية الفرعية الخامسة، أي أن تحسين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة والمتمثلة في أسلوب التكلفة المستهدفة، أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، أسلوب بطاقة الأداء المتوازن، يساهم في دعم وتفعيل ألية التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.

خلاصة الفصل:

تمثل الهدف من خلال الدراسة الميدانية في وصف أساليب المحاسبة الإدارية والحوكمة في المؤسسات عينة الدراسة، بالإضافة إلى تحديد أثر تطبيق هذه الأساليب على زيادة دعم وتفعيل الحوكمة، من منظور الأليات الداخلية لها، وبناء على ما تم تناوله في هذا الفصل فقد توصلنا إلى عدة نتائج:

- بلغ معامل التحديد $R^2=0.44$ للعلاقة بين أساليب المحاسبة الإدارية (التقليدية والحديثة) والحوكمة، ما يؤكد وجود علاقة بين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة على زيادة دعم وتفعيل الحوكمة بالمؤسسات، حيث يمكن للأولى (أساليب المحاسبة الإدارية) تفسير 44 % من التغيرات التي تحصل على مستوى الحوكمة، أما الباقي 56% فيعزى إلى عوامل عشوائية أخرى، بعد تأكيد هذه العلاقة فإننا سوف نقوم فيما يلي بالإجابة على السؤال التالي: ماهي أهم الأساليب الأكثر تأثير على الحوكمة؟، وماهي الأليات الداخلية للحوكمة الأكثر تأثرا بهذه الأساليب؟.
- بالنسبة للأساليب التقليدية يعتبر أسلوب محاسبة المسؤولية من أكثر الأساليب تأثيرا على الحوكمة حيث بلغ معامل التحديد $R^2=0.32$، ما يعني أن هذا الأسلوب له القدرة على تفسير 32% من التغيرات التي تحدث على مستوى الحوكمة، كما يعتبر أسلوب محاسبة المسؤولية الأسلوب الأكثر تأثيرا على كل من ألية مجلس الإدارة وألية التدقيق الداخلي حيث بلغ معامل التحديد $R^2=0.27$، $R^2=0.28$، على التوالي.
- بالنسبة للأساليب الحديثة يعتبر أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة من بين أكثر الأساليب تأثيرا على الحوكمة حيث بلغ معامل التحديد $R^2=0.35$، ما يعني أن هذا الأسلوب له القدرة على تفسير 35% من التغيرات التي تحدث على مستوى الحوكمة، كما يعتبر أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الأسلوب الأكثر تأثيرا على كل من ألية مجلس الإدارة، ألية الإفصاح والشفافية، ألية التدقيق الداخلي، حيث بلغ معامل التحديد $R^2=0.35$، $R^2=0.19$، $R^2=0.25$، على التوالي، ويمكن الإشارة إلى أنه بالنسبة لألية الإفصاح والشفافية فقد بلغ معامل التحديد بينها وبين أسلوب بطاقة الأداء المتوازن $R^2=0.19$، ما يعني أن أسلوب بطاقة الأداء المتوازن له القدرة على تفسير 19% من التغيرات التي تحدث على مستوى الإفصاح والشفافية وهي نفس قيمة تأثير نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

خاتمة عامة

1. خلاصة البحث:

سعت الدراسة إلى البحث عن سبل تفعيل الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية من منظور الأليات الرقابية الداخلية لها متمثلة في مجلس الإدارة، الإفصاح والشفافية، التدقيق الداخلي، وذلك بالاعتماد على أساليب المحاسبة الإدارية التي بإمكانها توفير المدخلات اللازمة من معلومات حول التكاليف والأداء لضمان فعالية هذه الأليات، وفي هذا الصدد تم تقسيم الدراسة إلى جانب نظري وآخر تطبيقي.

الجانب النظري اهتم بدراسة العوامل الداعية إلى اهتمام المؤسسات بأساليب المحاسبة الإدارية والحوكمة، مع اظهار جوانب العلاقة التفاعلية بين المتغيرات التابعة للدراسة وهي الآليات الداخلية للحوكمة مع المتغيرات المستقلة ممثلة بأساليب التقليدية والحديثة للمحاسبة الإدارية، بالإضافة إلى البحث عن سبل تحسينهما بالمؤسسات الاقتصادية.

الجانب التطبيقي ركز على واقع تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية والحوكمة بعينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مع تقدير واختبار مجموعة من نماذج الانحدار المتعدد كمحاولة للربط بين الأساليب التقليدية والحديثة للمحاسبة الإدارية وزيادة دعم وتفعيل آليات الحوكمة، ومنه الوصول إلى اختبار فرضيات الدراسة واستخلاص نتائجها.

2.إختبار الفرضيات:

توصلت الدراسة إلى العديد من النتائج سمحت لنا باختبار الفرضيات المقترحة:

الفرضية الأولى: "زاد الاهتمام بحوكمة المؤسسات نتيجة لدورها في تقليل تكاليف المؤسسات بعد الأزمات المالية، معتمدة في ذلك على أساليب المحاسبة الإدارية لتأكيد عدم إساءة الإدارة استخدام أموال المساهمين، وبالتالي تمكين حملة الأسهم وبقية أصحاب المصالح من رقابة الإدارة بشكل فعال"، تم قبول هذه الفرضة بناء على النتائج التالية:

- أظهرت الأزمات والفضائح المالية التي حدثت وكلفت المؤسسات الاقتصادية خسائر كبيرة أنها كانت بسبب ضعف تطبيق الحوكمة؛

- تكاليف تطبيق الحوكمة تتمثل في تكاليف ظاهرية معلومة ويمكن قياسها، تتحملها المؤسسة في إجراءات الرقابة التي تقوم بها، أما تكاليف عدم تطبيق الحوكمة فهي تكاليف غير ظاهرية وغير معلومة ولا يمكن قياسها؛
- تمكن أساليب المحاسبة الإدارية من الرقابة المالية وغير المالية ما يسمح من إدارة المؤسسة بشكل فعال وتدعيم المساءلة والمحاسبة بها؛
- تهدف الحوكمة إلى تعظيم أرباح المؤسسة وتقليل المخاطر، وهذا ما لا يتحقق إلا من خلال تحسين استغلال الموارد الاقتصادية المتاحة ورفع كفاءتها والبحث عن فرص استثمار أفضل، وتدعيم وظيفة اتخاذ القرار بالمؤسسة، وهذاما تؤمنه وظيفة المحاسبة الإدارية.

الفرضية الثانية: "يتم تحسين واقع تطبيق المحاسبة الإدارية وحوكمة المؤسسات من خلال التطبيق الصحيح للأساليب التقليدية والحديثة لقياس وتحليل التكاليف، بالإضافة إلى الالتزام بمبادئ وآليات الحوكمة في إدارة المؤسسة أو في التعامل مع أصحاب المصالح"، تم قبول هذه الفرضية بناء على النتائج التالية:

- التطبيق السليم لأساليب المحاسبة الإدارية يرتبط بمدى فهم الإطار النظري لكل أسلوب سواء تقليدي أو حديث، مع دراسة ما هو الأسلوب الأنسب لكل نشاط اقتصادي والذي يعمل على تدنية تكاليفه وتعظيم ربحيته، وبالتالي تحقيق رضا المساهمين وبقية أصحاب المصالح؛
- فعالية الحوكمة تتحقق بفاعلية الأليات الرقابية الداخلية لها، وذلك بتوفير الشروط الضرورية لعمل كل من مجلس الإدارة والتدقيق الداخلي، مع الرفع من مستوى جودة الإفصاح والشفافية بالمؤسسة لتمكين أصحاب المصالح من التعرف على الواقع الفعلي لتسيير الموارد المتاحة للمؤسسة.

الفرضية الثالثة: "تتمثل العلاقة التفاعلية بين الحوكمة والمحاسبة الإدارية في أن التزام المؤسسات بمبادئ الحوكمة سيحتم عليها التطبيق الصحيح لأساليب المحاسبة الإدارية، وهذا بالمقابل سيخفض من تكاليف المؤسسات، كما أن مخرجات المحاسبة الإدارية تعتبر كمدخلات لتطبيق آليات الحوكمة المتمثلة في مجلس الإدارة، الإفصاح والشفافية والتدقيق الداخلي"، تم قبول هذه الفرضية بناء على النتائج التالية:

- ترتبط فعالية ألية مجلس الإدارة بمدى الاعتماد على مخرجات أساليب المحاسبة خاصة في مجال التخطيط واتخاذ القرارات، هذا ما يدفع مجلس الإدارة إلى إعطاء أهمية بالغة لأساليب المحاسبة الإدارية والعمل على تحسين تطبيقها بالمؤسسة؛
- في ظل حاجة المستخدمين إلى معلومات مالية وغير مالية يمكن من خلالها الحكم على مدى تحقيق المؤسسة لاستراتيجياتها والتنبؤ بأي أزمات قد تواجهها مستقبلا، فإنه أصبح لازما على المؤسسة الإفصاح عن التقارير المالية والتقارير الإدارية الداخلية المخطط لها وفقا لأهميتها النسبية؛
- يشترك كل من قسم التدقيق الداخلي وقسم المحاسبة الإدارية في نفس الهدف وهو العمل على الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة والرقابة عليها، ومنه فإن أساليب المحاسبة الإدارية توفر للمدقق الداخلي المؤشرات اللازمة لاستخدامها في عملية التدقيق والتأكد من الاستغلال الأمثل للموارد، هذا بالإضافة إلى إمكانية قيام المدقق الداخلي بتدقيق قسم المحاسبة الإدارية والتأكد من موضوعية مؤشرات الأداء التي قام بوضعها؛
- النظام الجيد للحوكمة يعتبر القوة الدافعة لتبني أساليب المحاسبة الإدارية، لضمان توفير الدعامة الأساسية لأليات الحوكمة، هذا ما سوف يحتم على الإدارة العمل على تحسين وتطوير أساليب المحاسبة الإدارية لتتناسب مع نظام الحوكمة.

الفرضية الرابعة: "تحسين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية (التقليدية والحديثة) سيكون له أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى $\alpha=0.05$ وزيادة دعم وتفعيل آليات الحوكمة المتمثلة في مجلس الإدارة، الإفصاح والشفافية والتدقيق الداخلي بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة" تم قبول هذه الفرضية بعد تقدير واختبار النموذج $\widehat{G} = f(\widehat{T}, \widehat{M})$، حيث يظهر الميل الحدي للمتغيرات المستقلة (الأساليب التقليدية، الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية) أنه موجب وبلغ 0.24، 0.4، على التوالي، كما بلغ معامل التحديد R^2 0.44، مما يعني أن المتغيرات المستقلة التفسيرية، لها القدرة على تفسير 44% من التغيرات التي تحصل على مستوى الحوكمة، بالإضافة إلى أن نتائج الاختبار الجزئي (t- test)، والاختبار الكلي (F - test) كانت مقبولة.

بعد اختبار الفرضية الرابعة سنقوم فيما يلي باختبار فرضياتها الفرعية لتحديد حجم تأثير كل متغير مستقل على حدى.

الفرضية الفرعية الأولى: "تحسين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية المتمثلة في الموازنات التقديرية، محاسبة المسؤولية، التكاليف الكلية سيكون له أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى α=0.05 وزيادة دعم وتفعيل أليات الحوكمة بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة" تم قبول هذه الفرضية بعد اختبار النموذج $\widehat{G} = f(\widehat{T})$، حيث تم تقسيم هذه النموذج إلى مجموعة من النماذج البسيطة لتحديد حجم تأثير كل أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية على الحوكمة:

-نموذج الحوكمة- الموازنات التقديرية: $\widehat{G} = f(\widehat{B})$ بلغ الميل الحدي لأسلوب الموازنات التقديرية 0.28 (موجب)، كما بلغ معامل التحديد R^2 0.063، مما يعني أن أسلوب الموازنات التقديرية له القدرة على تفسير 6.3% من التغيرات التي تحصل على مستوى الحوكمة، وكانت نتائج اختبار(t- test)، (F - test) مقبولة.

-نموذج الحوكمة- محاسبة المسؤولية: $\widehat{G} = f(\widehat{AR})$، بلغ الميل الحدي لأسلوب محاسبة المسؤولية 0.49 (موجب)، كما بلغ معامل التحديد R^2 0.32، مما يعني أن أسلوب محاسبة المسؤولية له القدرة على تفسير 32% من التغيرات التي تحصل على مستوى الحوكمة، وكانت نتائج اختبار (t- test)، (F - test) مقبولة.

- نموذج الحوكمة- أسلوب التكاليف الكلية: $\widehat{G} = f(\widehat{CC})$، بلغ الميل الحدي لأسلوب التكاليف الكلية 0.37 (موجب)، كما بلغ معامل التحديد R^2 0.21، مما يعني أن أسلوب التكاليف الكلية له القدرة على تفسير 21% من التغيرات التي تحصل على مستوى الحوكمة، وكانت نتائج اختبار (t- test)، (F - test) مقبولة.

الفرضية الفرعية الثانية: "تحسين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة المتمثلة في التكلفة المستهدفة، أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة، بطاقة الأداء المتوازن سيكون له أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى α=0.05 وزيادة دعم وتفعيل أليات الحوكمة بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة" تم قبول هذه الفرضية بعد اختبار النموذج $\widehat{G} = f(\widehat{M})$، حيث تم تقسيم هذه النموذج إلى مجموعة من النماذج البسيطة لتحديد حجم تأثير كل أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة على الحوكمة:

-نموذج الحوكمة- أسلوب التكلفة المستهدفة $\widehat{G} = f(\widehat{TC})$: بلغ الميل الحدي لأسلوب التكلفة المستهدفة 0.34 (موجب)، كما بلغ معامل التحديد R^2 0.30، مما يعني أن أسلوب التكلفة المستهدفة له القدرة على

تفسير 30% من التغيرات التي تحصل على مستوى الحوكمة، وكانت نتائج اختبار (t- test)، (F - test) مقبولة.

-نموذج الحوكمة- محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة: $\widehat{G} = f(\widehat{ABC})$، بلغ الميل الحدي لأسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة 0.42 (موجب)، كما بلغ معامل التحديد R^2 0.35، مما يعني أن أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة له القدرة على تفسير 35% من التغيرات التي تحصل على مستوى الحوكمة، وكانت نتائج اختبار (t- test)، (F - test) مقبولة.

- نموذج الحوكمة- أسلوب بطاقة الأداء المتوازن: $\widehat{G} = f(\widehat{BS})$، بلغ الميل الحدي لأسلوب بطاقة الأداء المتوازن0.28 (موجب)، كما بلغ معامل التحديد R^2 0.2، مما يعني أن أسلوب بطاقة الأداء المتوازن له القدرة على تفسير 20% من التغيرات التي تحصل على مستوى الحوكمة، وكانت نتائج اختبار (t- test)، (F - test) مقبولة.

الفرضية الفرعية الثالثة: تحسين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية (التقليدية والحديثة) سيكون له أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى α=0.05 وزيادة دعم وتفعيل ألية مجلس الإدارة بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة" تم قبول هذه الفرضية بعد اختبار النموذج $\widehat{G_1} = (\widehat{T}, \widehat{M})$، حيث يظهر الميل الحدي للمتغيرات المستقلة (الأساليب التقليدية، الأساليب الحديثة) موجب وبلغ 0.35، 0.39،على التوالي، كما بلغ معامل التحديد R^2 بلغ 0.40، مما يعني أن المتغيرات المستقلة التفسيرية، لها القدرة على تفسير 40% من التغيرات التي تحصل على مستوى فعالية ألية مجلس الإدارة، بالإضافة إلى أن نتائج الاختبار الجزئي (t- test)، والاختبار الكلي (F - test)كانت مقبولة.

تم تقسيم هذه الفرضية إلى فرضيتين لتحديد حجم تأثير كل متغير مستقل على حدى، وهذا ما سنقوم باختباره فيما يلي:

الفرضية رقم01:"تحسين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية المتمثلة في الموازنات التقديرية، محاسبة المسؤولية، التكاليف الكلية سيكون له أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى α=0.05 وزيادة دعم وتفعيل ألية مجلس الإدارة بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة" تم قبول هذه الفرضية بعد اختبار النموذج

$\widehat{G_1} = f(\widehat{T})$، حيث تم تقسيم هذه النموذج إلى مجموعة من النماذج البسيطة لتحديد حجم تأثير كل أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية على ألية مجلس الإدارة:

-نموذج ألية مجلس الإدارة- أسلوب الموازنات التقديرية $\widehat{G_1} = f(\widehat{B})$: بلغ الميل الحدي لأسلوب الموازنات التقديرية 0.32 (موجب)، كما بلغ معامل التحديد R^2 0.059، مما يعني أن أسلوب الموازنات التقديرية له القدرة على تفسير 5.9% من التغيرات التي تحصل على مستوى فعالية مجلس الإدارة، وكانت نتائج اختبار (t- test)، (F - test) مقبولة.

- نموذج ألية مجلس الإدارة- أسلوب محاسبة المسؤولية $\widehat{G_1} = f(\widehat{RA})$: بلغ الميل الحدي لأسلوب محاسبة المسؤولية 0.52 (موجب)، كما بلغ معامل التحديد R^2 0.27، مما يعني أن أسلوب محاسبة المسؤولية له القدرة على تفسير 27 % من التغيرات التي تحصل على مستوى فعالية مجلس الإدارة، وكانت نتائج اختبار (t- test)، (F - test) مقبولة.

- نموذج ألية مجلس الإدارة- أسلوب التكاليف الكلية $\widehat{G_1} = f(CC)$: بلغ الميل الحدي لأسلوب التكاليف الكلية 0.47 (موجب)، كما بلغ معامل التحديد R^2 0.25، مما يعني أن أسلوب التكاليف الكلية له القدرة على تفسير 25% من التغيرات التي تحصل على مستوى فعالية مجلس الإدارة، وكانت نتائج اختبار (t- test)، (F - test) مقبولة.

الفرضية رقم 02: "تحسين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة المتمثلة في التكلفة المستهدفة، أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة، بطاقة الأداء المتوازن سيكون له أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى α=0.05 وزيادة دعم وتفعيل ألية مجلس الإدارة بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة" تم قبول هذه الفرضية بعد اختبار النموذج $\widehat{G_1} = f(\widehat{M})$، حيث تم تقسيم هذه النموذج إلى مجموعة من النماذج البسيطة لتحديد حجم تأثير كل أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة على ألية مجلس الإدارة:

- نموذج ألية مجلس الإدارة- أسلوب التكلفة المستهدفة $\widehat{G_1} = f(\widehat{TC})$: بلغ الميل الحدي لأسلوب التكلفة المستهدفة 0.37 (موجب)، كما بلغ معامل التحديد R^2 0.27، مما يعني أن أسلوب التكلفة المستهدفة له

القدرة على تفسير 27% من التغيرات التي تحصل على مستوى فعالية مجلس الإدارة، وكانت نتائج اختبار (t- test)، (F - test) مقبولة.

- نموذج ألية مجلس الإدارة- أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة $\widehat{G_1} = f(\widehat{ABC})$: بلغ الميل الحدي لأسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة 0.49 (موجب)، كما بلغ معامل التحديد $R^2$0.35، مما يعني أن أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة له القدرة على تفسير 35% من التغيرات التي تحصل على مستوى فعالية مجلس الإدارة، وكانت نتائج اختبار (t- test)، (F - test) مقبولة.

- نموذج ألية مجلس الإدارة-أسلوب بطاقة الأداء المتوازن$\widehat{G_1} = f(BS)$: بلغ الميل الحدي لأسلوب بطاقة الأداء المتوازن 0.28 (موجب)، كما بلغ معامل التحديد R^2 بلغ 0.14، مما يعني أن أسلوب بطاقة الأداء المتوازن له القدرة على تفسير 14% من التغيرات التي تحصل على مستوى فعالية مجلس الإدارة، وكانت نتائج اختبار (t- test)، (F - test) مقبولة.

الفرضية الفرعية الرابعة: تحسين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية (التقليدية والحديثة) سيكون له أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى α=0.05 وزيادة دعم وتفعيل ألية الإفصاح والشفافية بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة" تم قبول هذه الفرضية جزئيا بعد اختبار النموذج $\widehat{G_2} = (\widehat{T}, \widehat{M})$، وتعديله حيث تم إلغاء المتغير المستقل $\widehat{T}$ من النموذج وهذا بعد اختبار (t- test) لاحظنا أن المتغير المستقل الأساليب التقليدية لم يكن معنوي من الناحية على اعتبار أن مستوى المعنوية بلغ 0.87 ما يعني عدم وجود علاقة بين الأساليب التقليدية وفعالية الإفصاح والشفافية، أما بالنسبة للمتغير المستقل $\widehat{M}$ يظهر الميل الحدي له موجب 0.53، كما بلغ معامل التحديد R^2 0.28، مما يعني أن المتغيرات المستقلة التفسيرية (الأساليب الحديثة)، لها القدرة على تفسير 28% من التغيرات التي تحصل على مستوى فعالية ألية الإفصاح والشفافية، بالإضافة إلى أن نتائج الاختبار الجزئي (t- test)، والاختبار الكلي (F - test) كانت مقبولة.

تم تقسيم هذه الفرضية إلى فرضيتين لتحديد حجم تأثير كل متغير مستقل على حدى، وهذا ما سنقوم باختباره فيما يلي:

الفرضية رقم01:"تحسين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية المتمثلة في الموازنات التقديرية، محاسبة المسؤولية، التكاليف الكلية سيكون له أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى α=0.05 وزيادة دعم وتفعيل ألية الإفصاح والشفافية بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة" تم رفض هذه الفرضية بعد اختبار النموذج $\widehat{\mathbf{G_2}} = f(\widehat{\mathrm{T}})$ من النموذج السابق يمكن القول أنه لا توجد علاقة بين أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية وفعالية ألية الإفصاح والشفافية بالنظر إلى قيمة t- test التي بلغت 0.87، وهي أكبر من الخطأ المسموح به 0.05.

الفرضية رقم 02:"تحسين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة المتمثلة في التكلفة المستهدفة، أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة، بطاقة الأداء المتوازن سيكون له أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى α=0.05 وزيادة دعم وتفعيل ألية الإفصاح والشفافية بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة" تم قبول هذه الفرضية بعد اختبار النموذج $\widehat{\mathbf{G_2}} = f(\widehat{\mathrm{M}})$، حيث تم تقسيم هذه النموذج إلى مجموعة من النماذج البسيطة لتحديد حجم تأثير كل أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة على ألية الإفصاح والشفافية:

- نموذج ألية الإفصاح والشفافية- أسلوب التكلفة المستهدفة $\widehat{G_2} = f(\widehat{\mathrm{TC}})$: بلغ الميل الحدي لأسلوب التكلفة المستهدفة 0.34 (موجب)، كما بلغ معامل التحديد R^2 0.19، مما يعني أن أسلوب التكلفة المستهدفة له القدرة على تفسير 19% من التغيرات التي تحصل على مستوى فعالية الإفصاح والشفافية، وكانت نتائج اختبار (t- test)، (F - test) مقبولة.

- نموذج ألية الإفصاح والشفافية- أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة$\widehat{G_2} = f(\widehat{\mathrm{ABC}})$: بلغ الميل الحدي لأسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة 0.40 (موجب)، كما بلغ معامل التحديد $0.19R^2$، مما يعني أن أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة له القدرة على تفسير 19% من التغيرات التي تحصل على مستوى فعالية الإفصاح والشفافية، وكانت نتائج اختبار (t- test)، (F - test) مقبولة.

- نموذج ألية الإفصاح والشفافية-أسلوب بطاقة الأداء المتوازن$\widehat{G_2} = f(\mathrm{BS})$: بلغ الميل الحدي لأسلوب بطاقة الأداء المتوازن 0.34 (موجب)، كما بلغ معامل التحديد R^2 0.17، مما يعني أن أسلوب بطاقة الأداء

المتوازن له القدرة على تفسير 17% من التغيرات التي تحصل على مستوى فعالية الإفصاح والشفافية، وكانت نتائج اختبار (t- test)، (F - test) مقبولة.

الفرضية الفرعية الخامسة: "تحسين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية (التقليدية والحديثة) سيكون له أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى α=0.05 وزيادة دعم وتفعيل ألية التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة" تم قبول هذه الفرضية بعد اختبار النموذج $\widehat{G_3} = (\widehat{T}, \widehat{M})$، حيث يظهر الميل الحدي للمتغيرات المستقلة (الأساليب التقليدية، الأساليب الحديثة) موجب وبلغ 0.29، 0.30، على التوالي، كما بلغ معامل التحديد R^2 0.35، مما يعني أن المتغيرات المستقلة التفسيرية (الأساليب التقليدية، الأساليب الحديثة)، لها القدرة على تفسير 35% من التغيرات التي تحصل على مستوى فعالية ألية التدقيق الداخلي، بالإضافة إلى أن نتائج الاختبار الجزئي (t- test)، والاختبار الكلي (F - test)كانت مقبولة.

تم تقسيم هذه الفرضية إلى فرضيتين لتحديد حجم تأثير كل متغير مستقل على حدى، وهذا ما سنقوم باختباره فيما يلي:

الفرضية رقم01:"تحسين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية المتمثلة في الموازنات التقديرية، محاسبة المسؤولية، التكاليف الكلية سيكون له أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى α=0.05 وزيادة دعم وتفعيل ألية التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة " تم قبول هذه الفرضية بعد اختبار النموذج $\widehat{G_3} = f(\widehat{T})$، حيث تم تقسيم هذه النموذج إلى مجموعة من النماذج البسيطة لتحديد حجم تأثير كل أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية على ألية التدقيق الداخلي:

- نموذج ألية التدقيق الداخلي- أسلوب الموازنات التقديرية$\widehat{G_3} = f(\widehat{B})$: بلغ الميل الحدي لأسلوب الموازنات التقديرية 0.24 (موجب)، كما بلغ معامل التحديد R^2 0.047، مما يعني أن أسلوب الموازنات التقديرية له القدرة على تفسير 4.7% من التغيرات التي تحصل على مستوى فعالية التدقيق الداخلي، وكانت نتائج اختبار (t- test)، (F - test) مقبولة.

- نموذج ألية التدقيق الداخلي- أسلوب محاسبة المسؤولية $\widehat{G_3} = f(\widehat{RA})$: بلغ الميل الحدي لأسلوب محاسبة المسؤولية 0.45 (موجب)، كما بلغ معامل التحديد R^2 0.28، مما يعني أن أسلوب محاسبة المسؤولية

له القدرة على تفسير 28% من التغيرات التي تحصل على مستوى فعالية التدقيق الداخلي، وكانت نتائج اختبار (t- test)، (F - test) مقبولة.

- نموذج ألية التدقيق الداخلي- أسلوب التكاليف الكلية $\widehat{\mathbf{G_3}} = f(\mathrm{CC})$: بلغ الميل الحدي لأسلوب التكاليف الكلية 0.36 (موجب)، كما بلغ معامل التحديد R^2 0.2، مما يعني أن أسلوب التكاليف الكلية له القدرة على تفسير 20% من التغيرات التي تحصل على مستوى فعالية التدقيق الداخلي، وكانت نتائج اختبار (t- test)، (F - test) مقبولة.

الفرضية رقم 02: "تحسين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة المتمثلة في التكلفة المستهدفة، أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة، بطاقة الأداء المتوازن سيكون له أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى α=0.05 وزيادة دعم وتفعيل ألية التدقيق الداخلي بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة" تم قبول هذه الفرضية بعد اختبار النموذج $\widehat{\mathbf{G_3}} = f(\widehat{\mathrm{M}})$، حيث تم تقسيم هذه النموذج إلى مجموعة من النماذج البسيطة لتحديد حجم تأثير كل أسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة على ألية التدقيق الداخلي:

- نموذج ألية التدقيق الداخلي- أسلوب التكلفة المستهدفة $\widehat{\mathbf{G_3}} = f(\widehat{\mathrm{TC}})$: بلغ الميل الحدي لأسلوب التكلفة المستهدفة 0.30 (موجب)، كما بلغ معامل التحديد R^2 0.23، مما يعني أن أسلوب التكلفة المستهدفة له القدرة على تفسير 23% من التغيرات التي تحصل على مستوى فعالية التدقيق الداخلي، وكانت نتائج اختبار (t- test)، (F - test) مقبولة.

- نموذج ألية التدقيق الداخلي- أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة $\widehat{\mathbf{G_3}} = f(\widehat{\mathrm{ABC}})$: بلغ الميل الحدي لأسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة 0.36 (موجب)، كما بلغ معامل التحديد R^2 0.25 مما يعني أن أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة له القدرة على تفسير 25% من التغيرات التي تحصل على مستوى فعالية التدقيق الداخلي، وكانت نتائج اختبار (t- test)، (F - test) مقبولة.

- نموذج ألية التدقيق الداخلي- أسلوب بطاقة الأداء المتوازن $\widehat{\mathbf{G_3}} = f(\mathrm{BS})$: بلغ الميل الحدي لأسلوب بطاقة الأداء المتوازن 0.25 (موجب)، كما بلغ معامل التحديد R^2 0.16، مما يعني أن أسلوب بطاقة الأداء

المتوازن له القدرة على تفسير 16% من التغيرات التي تحصل على مستوى فعالية التدقيق الداخلي، وكانت نتائج اختبار (t- test)، (F - test) مقبولة.

3. الاقتراحات:

بناء على النتائج السابقة فإننا نوصي المؤسسات الاقتصادية بما يلي:

- إنشاء قسم خاص بالمحاسبة الإدارية تابع مباشرة إلى مجلس الإدارة أو الإدارة العليا في المؤسسة؛
- ضرورة تكوين المحاسبين الإداريين بهدف الاطلاع على مستجدات المحاسبة الإدارية؛
- العمل على تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية لما لها من دور فعال في تحسين الأداء وتحسين تنافسية المؤسسة؛
- تكييف أساليب المحاسبة الإدارية حسب الخط الإنتاجي الذي تحتويه المؤسسة، والبحث عن الأساليب المناسبة له؛
- تقييم تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية والعمل على نزع العراقيل التي من الممكن أن تحد أو تعرقل تطبيق هذه الأساليب؛
- الاستفادة من تجارب المؤسسات الرائدة في تطبيق الحوكمة والمحاسبة الإدارية؛
- العمل على اشراك المحاسب الإداري أكثر في عملية الإفصاح والشفافية لتحسين جودة التقارير المالية؛
- على مجلس الإدارة تسهيل عملية اتصال المحاسب الإداري بجميع الأقسام في المؤسسة؛
- على مجلس الإدارة الاعتماد أكثر على مخرجات المحاسبة الإدارية في الرقابة على الأداء؛
- العمل على تعزيز معارف المحاسبين الإداريين للوفاء بمسؤولياتهم من خلال التركيز على المهارات التالية: المعرفة المحاسبية والمالية والإدارية، المهارات التحليلية، المهارات اللفظية (لغة التواصل) والمكتوبة لغة التقارير، القدرة على العمل في مجموعة، الخبرة في كيفية تأدية الأعمال المطلوبة منه؛
- ضرورة إيجاد تكامل بين مجلس الإدارة، التدقيق الداخلي، قسم المحاسبة الإدارية، بالإضافة إلى تحقيق التفاعل بين مختلف أليات الحوكمة؛
- تعيين مدقق التكاليف بهدف التحقق من حسابات التكلفة، دقة حسابات التكلفة، تقارير التكلفة، تقنيات حساب التكاليف؛

- وضع شروط أساسية يجب أن يتمتع بها الشخص ليتقلد منصب عضو مجلس إدارة تتضمن الكفاءة، الخبرة، الاستقلالية؛
- إشراف مجلس الإدارة على اللجان الفرعية له حسن اختيار أعضائها؛
- تحسين الإفصاح والشفافية من خلال إرفاق القوائم المالية بالتقارير الإدارية الداخلية والقوائم المخطط لها للسنوات القادمة بما يمكن المستخدمين لها من تحديد الأهداف المستقبلية للمؤسسة ومدى فعالية المؤسسة في استغلال مواردها لاتخاذ قرارات الاستثمار بها.

4. أفاق البحث:

بعد قيامنا بهذه الدراسة ارتأينا أن نقترح مجموعة من المواضيع المستقبلية كتكملة لهذه الدراسة:

-**الدراسة الأولى**: "دراسة مقارنة بين تقارير مجلس الإدارة وتقارير قسم المحاسبة الإدارية"، تتلخص إشكالية هذه الدراسة في السؤال التالي: ما مدى اعتماد مجلس الإدارة على تقارير المحاسبة الإدارية في القرارات الاستراتيجية؟، وهل هناك توافق وتطابق بينهما؟.

- **الدراسة الثانية**: "أثر التكامل بين وظيفة المحاسبة الإدارية والتدقيق المحاسبي في تحسين أداء المؤسسة"، تتلخص إشكالية هذه الدراسة في السؤال التالي: ما أثر تكامل وظيفة التدقيق الداخلي ووظيفة المحاسبة الإدارية في تحسين أداء المؤسسة؟، وماهي العراقيل التي من الممكن أن تحد من هذا التكامل؟.

- **الدراسة الثالثة**: "أثر الإفصاح عن التقارير الداخلية والمعلومات غير المالية وفقا للأهمية النسبية على تحسين أداء المؤسسة"، تتلخص إشكالية هذه الدراسة في السؤال التالي: كيف ستساهم المعلومات غير المالية والمعلومات التقديرية المفصح عنها في ترشيد قرارات الاستثمار؟.

- **الدراسة الرابعة**: "أثر تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي على المحاسبة الإدارية والحوكمة"، تتلخص إشكالية هذه الدراسة في السؤال التالي: كيف ساهمت المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي في تحسين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية ومنه تفعيل الحوكمة؟، وهل يمكن القول أن المحاسبة الإدارية قد أصبحت إلزامية في ظل تبني هذه المعايير؟.

قائمة المراجع

أولا. المراجع بالعربية

أ. الكتب:

1- أحمد حلمي جمعة، **المحاسبة الادارية التخطيط والرقابة وصنع القرار**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2011.

2- أحمد فرغلي حسين، **المحاسبة الإدارية وصنع القرار**، مركز تطوير الدراسات العليا والبحوث، القاهرة، 2007.

3- أحمد حلمي جمعة، **المحاسبة الادارية التخطيط والرقابة وصنع القرار**، الطبعة الثانية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.

4- أسامة الحارس، **المحاسبة الادارية**، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2003.

5- أحمد على خضر، **حوكمة الشركات**، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، مصر، 2013.

6- الأمير ابراهيم عثمان، عبد الوهاب نصر علي، **مقدمة في المحاسبة الادارية**، دار الجامعة الجديدة، الاسكندرية، 2003.

7- ابراهيم سيد أحمد، **حوكمة الشركات ومسؤولية الشركات عبر الوطنية وغسيل الأموال**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2010.

8- إسماعيل إبراهيم جمعة، وأخرون، **دراسات في محاسبة التكاليف المتقدمة في مجالات التخطيط والرقابة**، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية، 2008.

9- إيهاب نظمي، هاني العزب، **تدقيق الحسابات –الإطار النظري**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2012.

10- إسماعيل حجازي، سعاد معاليم، **نظام التكاليف على أساس الأنشطة عوامل التبني ونجاح التطبيق**، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2018.

11- بلعجوز حسين، **نظام المعلومات المحاسبي ودوره في اتخاذ القرارت الانتاجية**، مؤسسة الثقافة الجامعية، الاسكندرية، 2009.

12- تشارلز هورنجرن، وأخرون، ترجمة أحمد حامد حجاج، **محاسبة التكاليف مدخل إداري**، الكتاب الأول، دار المريخ للنشر والتوزيع، الرياض، المملكة العربية السعودية، 2009.

13- جيهان عبد المعز الجمّال، **المراجعة وحوكمة الشركات**، الطبعة الأولى، دار الكتاب الجامعي، الامارات العربية المتحدة، 2014.

14- جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، **المحاسبة الادارية، مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء**، الطبعة الأولى الاصدار الثالث، دار الثقافة، عمان، 2009.

15- حسن محمد كمال، سعيد عبد المنعم محمد، **دراسات في المحاسبة الإدارية**، بدون ناشر، القاهرة، مصر، 1996.

16- حامد نور الدين، عمارة مريم، **التدقيق الداخلي للتثبيتات في المؤسسات الاقتصادية**، الطبعة الأولى، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2016.

17- خلف عبد الله الوردات، **التدقيق الداخلي بين النظرية والتطبيق وفقا لمعايير التدقيق الداخلي الدولية**، الطبعة الأولى، الوراق للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2006.

18- رضوان حلوه حنان، **مدخل النظرية المحاسبية الاطار الفكري– التطبيقات العملية**، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2013.

19- صلاح بيسوني عيد، وأخرون، **محاسبة التكاليف**' الطبعة الأولى، نشر الكتروني، مصر، 2016-2017.

20- طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات (المفاهيم – المبادئ– التجارب) تطبيقات في حوكمة المصارف**، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2005.

21- طلال محمد الجحاوي، فرات المالكي، **الإفصاح المحاسبي الاستباقي وانعكاسه على مستخدمي القوائم المالية**، الطبعة الأولى، دار الأيام للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2017.

22- عبد اللطيف إمام حاج عمر، زين العابدين عالم مصطفى أحمد، **المحاسبة الإدارية**، الطبعة الأولى، منشورات جامعة السودان المفتوحة، السودان، 2007.

23- علاء فرحان طالب، ايمان شيحان المشهداني، **الحوكمة المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، الأردن، 2011.

24- فركوس محمد، **الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.

25- ليتراي هيتجر، سيرج متولتش، ترجمة أحمد حامد حجاج، **المحاسبة الادارية**، درا المريخ للنشر والتوزيع، الرياض المملكة العربية السعودية، بدو2ن سنة نشر.

26- مؤيد محمد الفضل، وأخرون، **المحاسبة الادارية**، الطبعة الاولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2007.

27- مصطفي يوسف وآخرون، **الحوكمة المؤسسية**، الطبعة الأولى، ألفا للوثائق، قسنطينة الجزائر، 2018.

28- منير ابراهيم هندى، **حوكمة الشركات مدخل التحليل المالي وتقييم الأداء**، الطبعة الأولى، دار المعرفة الجامعية، مصر، الإسكندرية، 2016.

29- محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والاداري**، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، مصر، 2006.

30- محمد الشريف بن زواي، **حوكمة الشركات والهندسة المالية**، الطبعة الأولى، دار الفكر الجامعي، الاسكندرية، 2016.

31- ماريك هيسيل، ترجمة سمير كريم، **بحثا عن عضو جيد لمجلس الإدارة: دليل لإرساء أسس حوكمة الشركات في القرن الحادي والعشرين**، الطبعة الثالثة، واشنطن، مركز المشروعات الدولية الخاصة، غرفة التجارة الأمريكية،2003.

32- محمد مصطفى سليمان، **حوكمة الشركات ودور أعضاء مجالس الادارة والمديرين التنفيذين**، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008.

33- محمد سمير الصبان، عبد الوهاب نصر علي، **المراجعة الخارجية، المفاهيم الأساسية وأليات التطبيق**، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2002.

34- محمد سامي راضي، **المفهوم الحديث في المراجعة الداخلية**، دار التعليم الجامعى للطباعة والنشر، الاسكندرية، 2017.

35- محمد لمين علون، **نظام المعلومات المحاسبية والتدقيق الداخلي**، الطبعة الألى، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2019.

36- مجدي سلامة محمود، **معايير المحاسبة الدولية السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات والأخطاء المحاسبية الإفصاح المحاسبي– عرض البيانات المالية**، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية، مصر، 2017.

37- ناصر دادي عدون، **الإدارة والتخطيط الاستراتيجي**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.

38- ناصر عبد الحميد، **حوكمة الشركات في الأسواق الناشئة**، مركز الخبرات المهنية للإدارة " بميك"، مصر، 2014.

39- نظير رياض محمد الشحات، **إدارة محافظ الأوراق المالية في ظل حوكمة الشركات**، غير مبين الناشر ومكان النشر، 2007.

40- هاشم أحمد عطية، محمد محمود عبد ربه محمد، **دراسات في المحاسبة المالية محاسبة التكاليف المحاسبة الإدارية**، الدار الجامعية، مصر، 2000.

ب. المقالات:

1- أحمد سعيد قطب حسانين، **التكامل بين الأليات المحاسبية لنظم الحوكمة وأثره على الأداء وخفض فجوة التوقعات عن القيمة العادلة للمنشأة–دراسة ميدانية على سوق الأسهم السعودي**، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، 2009، المجلد 46، العدد1، جامعة الاسكندرية، كلية التجارة، مصر.

2- أسامة عبد المنعم، وأخرون، **دور المحاسب الإداري في تنفيذ متطلبات الحاكمية المؤسسية في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة، دراسة ميدانية من وجهة نظر المدققين الداخليين والخارجيين**، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، 2015، المجلد 7 العدد 13، جامعة الأنبار، العراق.

3- أمل ابراهيم أحمد وادي، وأخرون، **أسلوب التكلفة على أساس النشاط ودوره في قياس تكلفة الخدمات المصرفية (بالتطبيق على بنك أم درمان الوطني)**، مجلة العلوم الاقتصادية، 2016، المجلد 17 العدد 01، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، كلية الدراسات التجارية، السودان.

4- ايمان الهنيني، بلال بدران، **دور استخدام الموازنات التقديرية في تحسين التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات في الشركات الزراعية المساهمة في الأردن**، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الانسانية)، 2013، المجلد27، العدد 1، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين.

5- المهدي مفتاح السريتي، **مدى امكانية استخدام مؤشرات تقييم الأداء في بيئة التصنيع الحديثة في القطاع الصناعي الليبي**، المجلة الجامعة، 2013، المجلد 3العدد 15،جامعة الزاوية، ليبيا.

6- بهاء أحمد العريني، أحمد ابراهيم إدغيش، **مدى امكانية تطبيق بطاقة الأداء المالي المتوازن لتقييم أداء شبكة الأقصر الاعلامية في قطاع غزة**، مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات الاقتصادية والادارية،2016، العدد 24، رقم 03، الجامعة الاسلامية غزة، فلسطين.

7- بثينة راشد حميدي الكعبي، **ملامح الاطار المفاهيمي للمحاسبة الادارية**، مجلة الادارة والاقتصاد، 2011، السنة 34، العدد 89، جامعة المستنصرية، العراق.

8- بان هاني أيوب، وأخرون، **اعتماد الموازنات التخطيطية في تحليل الانحرافات كأساس لتقويم الأداء في الشركات الصناعية، بحث تطبيقي على شركة بغداد للمشروبات الغازية**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، 2013، العدد37، جامعة بغداد، العراق.

9- بلبركاني أم خليفة، **أليات الحوكمة في المؤسسة الإقتصادية**، مجلة التنظيم والعمل،**2014**، المجلد3، العدد1، جامعة معسكر، الجزائر.

10- بشرى نجم عبد الله المشهداني، حسين راغب طلب، **دور المحاسب الإداري في تنفيذ أليات حوكمة الشركات**، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، 2013، المجلد 19 العدد 71، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، العراق.

11- جميل حسن النجار، **أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن على تعزيز المركز التنافسي الاستراتيجي دراسة تطبيقية على قطاع المؤسسات المالية العاملة في قطاع غزة**، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، 2013، العدد 29، رقم 1، جامعة القدس المفتوحة، فلسطين.

12- جنان علي حمودي، **أستخدام بطاقة الاداء المتوازن في ترشيد القرارات لزيادة فاعلية المحاسبة الادارية دراسة استطلاعية لأراء عينة من العاملين في الشركات الصناعية**، مجلة الادارة والاقتصاد، 2013، المجلد 36، العدد 95، الجامعة المستنصرية، كلية الإدارة والاقتصاد.

13– حمدي شحدة محود زغب، **دراسة العوامل المؤثرة على تطوير نظم المحاسبة الادارية في ظل بيئة التصنيع الحديثة – مدخل النظرية الشرطية– دراسة ميدانية على الشركات الصناعية في قطاع غزة**، مجلة جامعة فلسطين للأبحاث والدراسات، يناير 2013 العدد الرابع، جامعة فلسطين، فلسطين.

14- حسني عابدين محمد عابدين، **مدخل التكلفة المستهدفة لدعم القدرة التنافسية لمصانع الباطون الجاهزة بقطاع عزة، دراسة ميدانية**، مجلة جامعة الأقصى (سلسلة العلوم الانسانية) 2015، المجلد 19، العدد الأول، الكلية الجامعية للعلوم والتكنولوجيا، فلسطين.

15- حكيمة بوسلمة، نجوى عبد الصمد، **تجارب الدول في إرساء مبادئ الحوكمة للحد من الفساد المالي والإداري: قراءة تحليلية**، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، 2018، المجلد05، العدد01، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر.

16- خالد محمد أحمد عبد الله، فتح الرحمن الحسن منصور، **التكامل بين أسلوبي التكلفة المستهدفة والتكلفة وفقا لنشاط كأدوات لإدارة التكلفة الاستراتيجية لتحديد تكلفة انتاج الكهرباء، دراسة حالة الشركة السودانية للتوليد الحراري**، مجلة العلوم الاقتصادية، 2015، المجلد رقم 16، العدد الأول، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، السودان.

17- ذوادي مهيدي، **مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي**، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2009، العدد09، جامعة فرحات عباس سطيف، الجزائر.

18- رياض مصلح الشقاحين، **مدى ادراك أهمية تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الالكترونية المساهمة العامة الأردنية**، مجلة بحوث جامعة حلب، سلسلة العلوم الاقتصادية، 2014، العدد 10،جامعة حلب.

19- رجاء رشيد عبد الستار، **استعمال نظام محاسبة المسؤولية في تقويم اداء مراكز الربح بالشركة العامة للصناعات الجلدية**، مجلة كلية التراث الجامعة، 2013، العدد 13، كلية التراث الجامعة، العراق.

20- رضوان محمد العناتي، **مدى تطبيق شركات الكهرباء في الأردن لنظام التكاليف والادارة المبني على الأنشطة**، مجلة الزقاء للبحوث والدراسات الإنسانية، 2009، المجلد 09 العدد01، جامعة الزرقاء، الأردن.

21- سليمان البشتاوي، **الاتجاهات الاستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والادارة على أساس الأنشطة ABC&ABM نحو تحسين وتطوير أداء الخدمات المصرفية وخفض تكلفتها**، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الانسانية)، 2014،المجلد 28العدد2، جامعة النجاح الوطنية، فلسطين.

22- سالم عبد الله حلس، وليد سلمان عبيد، **مدى امكانية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقويم أداء شركة توزيع كهرباء محافظات غزة – دراسة ميدانية–** مجلة الجامعة الاسلامية للدراسات الاقتصادية والادارية، 2016، العدد 24، رقم 03، الجامعة الاسلامية غزة، فلسطين.

23- سحر طلال ابراهيم ، **تقويم اداء الوحدات الإقتصادية باستعمال بطاقة الأداء المتوازن دراسة تطبيقية في شركة زين السعودية للاتصالات**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة،2013، العدد 35، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العراق.

24- سعد العنزي، **محاولة جادة لتأطير نظرية أصحاب المصالح في دراسات إدارة الأعمال**، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، 2007، المجلد13 العدد48، جامعة بغداد كلية الادارة والاقتصاد، العراق.

25- سامح محمد رضا رياض أحمد، **دور لجان المراجعة كأحد دعائم الحوكمة في تحسين جودة التقارير المالية، دراسة تطبيقية على شركات الأدوية المصرية**، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، 2011، المجلد 7، العدد 01، الجامعة الأردنية، الأردن.

26- صباح هاشم جابر، **محاسبة المسؤولية ودورها في تقييم الأداء في معاهد هيئة التعليم التقني**، مجلة جامعة بابل، 2013، المجلد 21، العدد1، جامعة بابل للعلوم الانسانية، العراق.

27- صلاح مهدي جواد، **توظيف أسلوب التحليل المفكك في تحسين قيمة المنتج في ظل تقنية التكاليف المستهدفة، دراسة تطبيقية في الشركة العامة للصناعات الكهربائية معمل الفتح**، مجلة جامعة كربلاء العلمية، 2009، المجلد 07العدد03، جامعة كربلاء، العراق.

28- صالح بلاسكة، نور الدين مزياني، **مساهمة المقارنة المرجعية في قيادة وتقييم أداء المؤسسات دراسة مقارنة شركتي الحضنة/ المراعي**، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، 2013، العدد 04، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر.

29- صالح ابراهيم الشعباني، **المنظور الاستراتيجي لاستخدام أنموذج بطاقة الأداء المتوازن محاسبيا وأوجه القصور**، مجلة بحوث مستقبلية، 2011،المجلد 04، العدد 33-34، كلية الحدباء الجامعة، العراق.

30- طلال سليمان جريرة، **منهج التسعير على أساس التكلفة المستهدفة، وامكانية تطبيقه في قطاع الأدوية والصناعات الطبية في الأردن– دراسة ميدانية–** مجلة دراسات العلوم الادارية، 2011، العدد1 المجلد38، الجامعة الأردنية، الأردن.

31- طاوش قندوسي، خراز الأخضر، **إمكانية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية الجزائرية**، مجلة التكامل الاقتصادي،2014، العدد الثاني، جامعة أدرار، الجزائر.

32- طه عليوي، ناصر، **استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير، دراسة تطبيقية في معمل الألبسة الولادية الموصل**، مجلة الادارة والاقتصاد، 2010، العدد 85، الجامعة المستنصرية، كلية الادارة والاقتصاد، العراق.

33- طلال محمد علي الجحاوي، فرات لفته مجيد، **أنموذج مقترح للإفصاح المحاسبي الاستباقي وانعكاسه على قرارات المستثمرين بحث تطبيقي في عينة من الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية**، مجلة دراسات محاسبية ومالية، 2014، العدد 28، المجلد 09، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، العراق.

34- علي كريم الخفاجي، صلاح مهدي جواد، **أثر التحيز في اعداد الموازنات التخطيطية، دراسة تطبيقية من منظور سلوكي في عينة من المنشآت الأعمال الصناعية**، مجلة جامعة بابل للعلوم الانسانية،2010، المجلد 18، العدد الأول، جامعة بابل، العراق.

35- عبد الحكيم مصطفى جوده، جمال عبد الرحمن أبو سردانه، **تقييم نظام الموازنة التخطيطية في أمانة عمان الكبرى دراسة ميدانية**، مجلة البصائر، 2010، المجلد 13، العدد 2، عمان، جامعة البترا، الأردن.

36- عبد الحكيم مصطفى جودة، وأخرون، **مدى تطبيق محاسبة المسؤولية في الفنادق الأردنية، دراسة ميدانية**، مجلة الزرقاء للبحوث والدراسات، 2009، المجلد التاسع، العدد الثاني، جامعة الزرقاء الأهلية، الأردن.

37- عبد الشكور عبد الحمن الفرا، **قياس فعالية نظام محاسبة التكاليف، دراسة ميدانية على المشروعات الصناعية السعودية**، مجلة جامع الأزهر، 2012، المجلد 14، العدد 2، جامعة الأزهر غزة، فلسطين.

38- علاء جاسم سلمان، وأخرون، **استعمال تقنية الكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بالتطبيق في شركة الامل الصناعية**، مجلة دراسات محاسبية ومالية ،2012، المجلد 07، العدد 21، الفصل الرابع، جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية، العراق.

39- علي عمر عبد الصمد، **إطار حوكمة المؤسسات في الجزائر– دراسة مقارنة مع مصر**، مجلة الباحث،2013، العدد 12، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الجزائر.

40- عبد خلف عبد الجباني، مقداد أحمد نوري النعيمي، **دور الجانب الأخلاقي للمحاسب الإداري في جودة المعلومات المحاسبية**، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، 2014، المجلد 20 العدد 79، جامعة بغداد، كلية الإدارة والاقتصاد، العراق.

41- فاتنة فالح الغرايبة، وأخرون، **مدى تطبيق مقومات محاسبة المسؤولية في الشركات الأردنية المساهمة العامة الصناعية وأثره في ربحية الشركات وكفاءتها التشغيلية**، مجلة دراسات العلوم الادارية، 2011، المجلد 38، العدد1، الجامعة الأردنية، الأردن.

42- قرين الطاهر، **الخوصصة بين الضرورة الاقتصادية وحق العمل**، مجلة العلوم الانسانية، 2016، المجلد ب، العدد 46، جامعة الإخوة منتوري قسنطينة 01، الجزائر.

43- قاسم محسن الحبيطي، زياد هاشم يحي، **تأثيرات التطورات في بيئة الأعمال على المحاسبة الادارية في القرن الحادي والعشرين**، مجلة بحوث مستقبلية، 2006، المجلد 4 العدد 13، جامعة الحدباء، العراق.

44- قاسم محسن الحبيطي، وحيد محود رمو، **إعداد الموازنات التخطيطة باستخدام الحاسوب**، مجلة بحوث مستقبلية، 2008، العدد22، جامعة الموصل، العراق.

45- قاسم محسن الحبيطي، **اعتماد مدخل التكلفة المستهدفة في المؤسسات التجارية، دراسة تطبيقية في شركة المهاري التجارية، فرع نينوى**، مجلة تنمية الرافدين، 2009، العدد 94 المجلد 31، جامعة الموصل، العراق.

46- ماهر موسى درغام، مروان محمد أبو فضة، **أثر تطبيق أنموذج الأداء المتوازن BSC في تعزيز الاداء المالي للمصارف الوطنية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة دراسة ميدانية**، مجلة الجامعة الاسلامية (سلسلة الدراسات الانسانية)، 2009، المجلد 17، العدد2، الجامعة الاسلامية غزة، فلسطين.

47- مجيد عبد زيد حمد، **مدى توافق التقارير المالية للشركات المساهمة العراقية مع متطلبات الإفصاح والشفافية في ظل المبادئ الدولية لحوكمة الشركات، دراسة اختبارية**، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، 2013، المجلد 15 العدد 2، جامعة القادسية، العراق.

48- مجدي مليجي عبد الكريم مليجي، **تطوير القياس المتوازن للأداء كمدخل لقياس الشفافية في التقارير المالية المنشورة بمنشآت الأعمال المصرية، دراسة نظرية تطبيقية**، كلية التجارة جامعة بنها، مصر، بدون سنة ص 16-17.متاحة على الموقع: http://www.bu.edu.eg/portal/uploads/Commerce/Accounting%20/1651/publications/Magdy%20Melegy%20Abd%20Elhakeem%20Melegy_Development%20of%20Balanced%20Score%20Card.pdf

49- نجم عبد عليوى الكرعاوي، **مزايا ومشاكل التكامل بين نظام محاسبة المسؤولية ونظام تكاليف الأنشطة**، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، 2009، المجلد 11، العدد 4، جامعة القادسية، العراق.

50- نضال محمد رضا الخلف، انعام محسن حسن زويلف، **التسعير باستخدام منهج التكلفة المستهدفة دراسة ميدانية في قطاع صناعة الأدوية البيطرية الأردني**، مجلة جامعة الملك عبد العزيز الاقتصاد والادارة، 2007، المجلد 21 العدد 01، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية.

51- نجلاء ابراهيم يحى عبد الرحمن، **دور الأليات الداخلية للحوكمة في تحسين الإفصاح و التقارير عن المسؤولية الاجتماعية لمنشأة الأعمال السعودية**، مجلة المحاسبة والمراجعة، جامعة بني سويف، كلية التجارة، مصر.

52- هدى خليل ابراهيم، **دور محاسبة المسؤولية كألية للرقابة وتقييم الأداء بحث تطبيقي في الشركة العامة لتسويق الأدوية والمستلزمات الطبية**، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، 2014، العدد 41، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العراق.

53- ورقاء خالد عبد الجبار، فريال كاظم عبد الغاني، **دور الموازنات المرنة في تحليل انحرافات التكاليف الصناعية غير المباشرة**، بحث تطبيقي في الشركة العامة للصناعات الكهربائية، مجلة الادارة والاقتصاد، 2008، العدد70، الجامعة المستنصرية، كلية الادارة والاقتصاد، العراق.

54- وحيد رثعان الخثاثنة، منصور ابراهيم السعايدة، **نموذج معدل لبطاقة الأهداف المتوازنة للشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية**، مجلة دراسات العلوم الادارية، 2010، المجلد 37، العدد02، الجامعة الأردنية، الأردن.

55- وليد خالد صالح، **دور التكاليف على أساس الأنشطة في تنفيذ الستراتيجيات التنافسية**، مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والادارية، 2012، المجلد04، العدد08، جامعة الأنبار، العراق.

ت. الأطروحات والرسائل:

1- أحمد محود خليل الأسطل، **دور بيانات التكاليف في تفعيل القدرة التنافسية في ضوء آليات الحوكمة– دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية** ، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، فلسطين، الجامعة الاسلامية غزة، كلية التجارة، قسم المحاسبة التمويل، 2010.

2- أمل ابراهيم وناس راشد، **دور نظام معلومات المحاسبة الإدارية في تحسين سلسلة القيمة وأثره على تقويم الأداء، بحث تطبيقي في الشركة العامة لصناعة الزيوت النباتية،** أطروحة لنيل شهادة محاسبة كلف و إدارية وهي أعلى شهادة في الاختصاص يتمتع حاملها بجميع حقوق وامتيازات شهادة الدكتوراه، العراق، جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، قسم الدراسات المحاسبية، 2014

3- بن عيسى ريم، **تطبيق اليات حوكمة المؤسسات وأثرها على الاداء، حالة المؤسسات الجزائرية المدرجة في بورصة الأوراق المالية،** مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسة، الجزائر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2012.

4- تقرارت يزيد، **دور أساليب المحاسبة الإدارية في حوكمة المؤسسات الاقتصادية،** دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية بالجزائر، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، الجزائر، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2017.

5- حابي أحمد، **دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية " دراسة حالة الشركة الوطنية لصناعة الكوابل الكهربائية– بسكرة–** مذكرة ماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة وتدقيق، الجزائر، جامعة الجزائر 03، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2011/2010.

6- حاب الله الشريف، **أساليب المحاسبة الإدارية بين النظرية والتطبيق – دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في الجزائر،** أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، الجزائر، جامعة أم البواقي، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2016.

7- حمادي نبيل، **أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية دراسة حالة الجزائر،** اطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، الجزائر، جامعة الجزائر 03، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2012.

8- خليل ابراهيم اسماعيل الزبيدي، **دور المحاسبة الإدارية الحديثة في دعم حوكمة الشركات لتحقيق الميزة التنافسية،** دراسة تطبيقية على شركة ديالي العامة لصناعات الكهربائية، أطروحة لنيل شهادة محاسبة كلف وإدارية وهي أعلى شهادة في الاختصاص يتمتع حاملها بجميع حقوق وامتيازات شهادة الدكتوراه، العراق، جامعة بغداد، المعهد العالي للدراسات المحاسبية والمالية، قسم الدراسات المحاسبية، 2014.

9- ديالا جميل الرزي، **مدى امكانية تطبيق نظام حوكمة الشركات الاقتصادية والمالية وحاجتها للأنظمة والقوانين– دراسة حالة الشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية –** أطروحة دكتوراه في المحاسبة، الجزائر، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، 2013.

10- زلاسي رياض، **إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية– دراسة حالة شركة أليانس للتأمينات الجزائرية خلال 2010/2009،** مذكرة ماجستير في العلوم التجارية تخصص محاسبة وجباية، الجزائر، جامعة قاصدي مرباح– ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2012.

11- سعود وسيلة، **حوكمة المؤسسات كأداة لرفع أداء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير تخصص استراتيجية المنظمات، الجزائر، جامعة محمد بوضياف المسيلة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2016.

12- علي عمر عبد الصمد، **نحو إطار متكامل لحوكمة المؤسسات في الجزائر على ضوء التجارب الدولية– دراسة نظرية تطبيقية**، اطروحة دكتوراه في العلوم التجارية تخصص مالية ومحاسبة، الجزائر، جامعة الجزائر 03، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، 2013.

13- عدنان عبد المجيد عبد الرحمان قباجة، **أثر فاعلية الحاكمية المؤسسية على الأداء المالي للشركات المدرجة في سوق فلسطين للأوراق المالية**، أطروحة دكتوراه الفلسفة في التمويل، الأردن، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، كلية الدراسات الادارية والمالية العليا، 2008.

14- عمر محمد هديب، **نظام محاسبة التكاليف المبني على الانشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي– التطبيق ونموذج مقترح للقياس**، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، عمان الأردن، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية ،كلية العلوم المالية والمصرفية ، 2009.

15- فاطمة رشدي سويلم عوض، **تأثير الربط والتكامل بين مقياس الأداء المتوازن BSC ونظام التكاليف على أساس الأنشطةABC في تطوير أداء المصارف الفلسطينية، دراسة تطبيقية بنك فلسطين**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، فلسطين، عمادة الدراسات العليا، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية غزة، 2009.

16- لبنى هاشم نعمان، **أثر نظام التكاليف على أساس الأنشطة على جودة المعلومات المحاسبية وتحسين الأداء، دراسة ميدانية تطبيقية على عينة من الشركات الصناعية العراقية**، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، السودان، جامعة النيلين، كلية الدراسات العليا، 2017.

17- محمد عصام فتحي ثابت، **دور تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في رفع كفاءة الأداء المهني للمدقق الداخلي، دراسة ميدانية على دوائر التدقيق الداخلي في الجامعات الفلسطينية في قطاع غزة**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، فلسطين، الجامعة الاسلامية غزة، كلية التجارة، عمادة الدراسات العليا، 2015.

18- محمد جميل حبوش، **مدى التزام الشركات المساهمة العامة الفلسطينية بقواعد حوكمة الشركات، دراسة تحليلية لأراء المراجعين الداخليين المراجعين الخارجيين ومدراء الشركات المساهمة العامة**، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، فلسطين، الجامعة الاسلامية، غزة، كلية التجارة، 2007.

19- نزار محمد حسين الشراري، **مدى استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في عمليات التخطيط والرقابة المالية في قطاع الكهرباء الأردني، دراسة ميدانية**، مذكرة ماجستير في المحاسبة، الأردن، جامعة اليرموك، كلية الاقتصادية والعلوم الإدارية، 2007.

20- نوارا ياسين اسماعيل سعيد، **مدخل إدارة التكلفة على أساس العمليات والخصائص المميزة للمنتج لدعم نظم الإدارة الاستراتيجية، دراسة تطبيقية في المنشأة الصناعية**، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، سوريا، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، 2015.

ث. ملتقيات:

1- أحمد منير نجار، **حوكمة مؤسسات الأعمال كأحد متطلبات عولمة النشاط الاقتصادي المعاصر: نظرة تحليلية إدارية اقتصادية محاسبية**، المؤتمر العلمي الدولي حول عولمة الادارة في عصر المعرفة، 15-17 ديسمبر 2012، طرابلس ليبيا، جامعة الجنان، كلية إدارة الأعمال.

2- بوقرة رابح، غانم هاجرة، **الحوكمة: المفهوم والأهمية**، الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، يومي 06-07-ماي 2012، الجزائر، جامعة محمد خيضر بسكرة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

3- حمادي نبيل، عمر علي عبد الصمد، **النماذج الدولية لحوكمة المؤسسات دراسة مقارنة ل و م أ وفرنسا**، الملتقى العلمي الدولي حول أليات حوكمة المؤسسات ومتطلبات تحقيق التنمية المستدامة، يومي 25-26- نوفمبر 2013، الجزائر، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية.

4- زرزار العياشي، **أثر تطبيق قواعد حوكمة الشركات على الافصاح المحاسبي وجودة التقارير المالية للشركات**، الملتقى العلمي الدولي الثامن حول الحوكمة المحاسبية للمؤسسة: واقع، رهانات وأفاق، يومي 08/07/ ديسمبر 2010، الجزائر، جامعة العربي بن مهيدي أم البواقي، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير.

5- صلاح زين الدين، **دور مبادئ حوكمة الشركات في رفع كفاءة البورصة المصرية**، ورقة مقدمة ضمن فعاليات المؤتمر العلمي الأول، حول موضوع: **حوكمة الشركات ودورها في الاصلاح الاقتصادي**، 15 –16أكتوبر 2008، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، العراق.

6- صبايحي نوال، **واقع الحوكمة في دول مختارة– مع التركيز على التجربة الجزائرية**، الملتقى الدولي حول موضوع دور الحوكمة في تفعيل أداء المؤسسات والاقتصاديات، يومي19-20 نوفمبر 2013، الجزائر، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير.

7- عيادي عبد القادر، نوي الحاج، **دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الصناعية الكبيرة**، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي الرابع حول موضوع المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسة الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، يومي 08-09 نوفمبر 2010، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، مخبر العولمة واقتصاديات شمال افريقيا، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، الشلف، الجزائر.

8- محمد شحاتة خطاب، **التكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات إطار مقترح دراسة نظرية وميدانية**، ورقة مقدمة ضمن فعاليات الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة تحت عنوان مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين، يوم 18و19 ماي2010، جامعة الملك خالد، المملكة العربية السعودية.

9– نعيمة محمد يحياوي، **دور نظام ABC بالتكامل مع نظام JIT في تهيئة المنظمات لاكتساب المزايا التنافسية**، ورقة مقدمة ضمن الملتقى الوطني حول **استراتيجيات التدريب في ظل ادارة الجودة الشاملة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية**، 10و11 نوفمبر2009، الجزائر، جامعة مولاي الطاهر سعيدة.

ج. قوانين ومنظمات مهنية:

1- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد 74 الصادر في 15 ذو القعدة 1428 الموافق ل25 نوفمبر 2007.

2- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية رقم 42 لصادرة بتاريخ 11 جويلية 2010، المتضمنة للقانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 يتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

3- الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد19، الصادرة بتاريخ 25 مارس 2009، متضمنة القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008، **يحدد قواعد التقييم والمحاسبة عن ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها**، (**1.210**).

4- الهيئة العامة للرقابة المالية، **الدليل المصري لحوكمة الشركات**، الصادر عن مركز المديرين المصري بالهيئة العامة للرقابة المالية، الاصدار الثالث، بتاريخ 26 يوليو 2016.

5- سامح محمد رضا رياض أحمد، **دور حوكمة الشركات في تحسين التقارير المالية للحد من الأزمات المالية– دليل مصر**، المنظمة العربية للتنمية الإدارية جامعة الدول العربية، المجلة العربية للإدارة، القاهرة، 2013.

6- مركز المشروعات الدولية الخاصة، **مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بشأن حوكمة الشركات**، القاهرة، 2004.

7- ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، إصدار 2009، الجزائر، وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعات التقليدية.

8- مركز المشروعات الدولية الخاصة، **تشجيع حوكمة الشركات في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا: تجارب وحلول**، المنتدى العالمي لحوكمة الشركات، فبراير 2011.

09- Institute of internal auditors (IIA), **"definition of internal auditing"**, available on site of IIA:https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspxAccessed on october 03th, 2018.

10– معهد المدققين الداخليين، **المعايير الدولية لممارسة مهنة التدقيق الداخلي**،2017، ترجمة فريق عمل من مجلس حكام جمعية المدققين الداخليين في لبنان بإشراف الأستاذ ناجي فياض.

https://global.theiia.org/translations/PublicDocuments/IPPF-Standards-2017-Arabic.pdf?fbclid=IwAR0pB-6kCUj_JVeUxWlUebs-zh60_u_6tiOQbSbz1irB6xShciHEkhZb0WE

ثانيا. المراجع الأجنبية:

A- Books:

1- Anthony A. Atkinson, and all, **management accounting, information for decision-making and strategy execution**, sixth edition, pearson education , America, 2012.

2- Colin drury, **management accounting, for business decisions**, second edition,London, Thomson learning 2001.

3- Nishikant jha, Arvid W ubale, jani, **introduction to management accounting**, first edition, himalaya publishing house , university of mumbai, 2015.

4- Pauline Weetman, **management accounting**, second edition, Pearson Education Limited, England, 2010.

B- Articles.

1- Cooper, Robin & Kaplan,Robert S, 1988, **measure cost right: make the right decisions,** harvard business review, september-october 1988.

2- David han-Min wang, **Linkages amoung corporate governance, management accouting practice amd organizational performance, evidence from a south east asian country**, Romanian Economic and Business Review , 2014, Vol. 9, No.1.

3- David han-Min wang, **"The Role of Corporate Governance in the Link between Management Accounting System and Firm Performance"**Asian journal of finance and accouting, 2014,vol 6,N01,Taiwan,

4- Joseph Crispus Ndungu Karanja, Evanson Mwangi, Pius Nyaanga**, Adoption of Modern Management Accounting Techniques in Small and Medium (SMEs) in Developing Countries: A Case Study of SMEs in Kenya, p05, https://pdfs.semanticscholar.org/6c29/7694a3415428f076a72b603c879baee6503e.pdf**

5- Jalbert, T, S. P. Landry, 2003, **Which Performance Measurement is best for your company**, Management Accounting Quarterly , vol 4, no3, 2003.

6- J. Krajnc, et all: **Activity-Based Management of Logistic Costs in a Manufacturing Company, A Case of Increased Visibility of Logistic Costs in a Slovenian Paper Manufacturing Company**, Promet – Traffic &Transportation, 2012,Vol. 24, No. 1.

7- Michael C. Jensen, William H. Meckling, **Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure,** Journal of Financial Economics, October, 1976, Vol 03, No4.

8- Mayanja MK, Van der Poll HM, **Management accounting: An instrument forimplementing effective corporate governance**, African Journal of Business Management, 2011, Vol. 5 n30, south Africa.http://www.academicjournals.org/AJBM,

9- Nengzih rahman**," corporate governance, environmental management accounting and financial performance of Indonesia s state owned companies**, international journal of business, economics and law, 2016,vol09,n01, Indonesia.

10- Organisations for Economic Cooperation and Development (OECD), **Principles of Corporate Governance,** OECD, France, 1999.

11- patrick Fiel, et all, **Japanese Target Costing, Ahistorical perspective,** International Journal of Strategic Cost Management, Spring, 2004.

12- Quang Linh Huynh; **The Mutual Relationship Between Corporate Governance and Management Accounting: Which Occurs First?** American Journal of Applied Sciences;2015 vol 12 (06).

13- Reinaldo Guerreiro and all, **external disclosure and management accounting artefacts do top-ranked companies in quality of financial reporting, tend to rank high in adoption of modern management accounting artefacts?,** International Journal of Business and Commerce, May 2012, Vol-01, No-09,1 8, www.ijbcnet.com.

14- Rogerio Joao Lunke, et all, **study of published articles on management accounting in brazil and spain"**R. Cont. Fin. – USP, São Paulo, 2013,v24, n 61, sau paolo.

15- Robert S Kaplan, and David. P Nortion;**"Balanced Scorecard Measures That Drive Performance"** 1992 Harvard Business Review, (janury ; february).

16- Shah Kamal, **Historical Evolution of Management Accounting**, The cost and management, july-august 2015, Vol43, No4.

17- Stewart,Wendy E, **Balanced Scorecard for Projects**, The Project Management Journal, March 2001, Vol.(32), No.(1),p 40-41, https://www.pmi.org/learning/library/balanced-scorecard-projects-2006

18- Shamsul Nahar Abdullah, **corporate governance mechanisms and th performance of malaysian listed firms,** Corporate Ownership & Control, Fall 2016, Volume 14, Issue 1.

19- Setianingtyas Honggowati, et all, **Corporate Governance and Strategic Management Accounting Disclosure**, Indonesian Journal of Sustainability Accounting and Management, 2017, 1(1), *http://unpas.id/index.php/ijsam*

20- thi tu oanh le, et all, **management accounting information in vietnamese small and medium sized enterprises**, accounting and finance research,2018, vol07, No1, http://afr.sciedupress.com.

قائمة الملاحق

الملحق رقم (01): استمارة الاستبيان.

جامعة يحي فارس المدية

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم التجارية

تحية طيبة و بعد:

في إطار إعداد بحث حول موضوع: **دور أساليب المحاسبة الإدارية في تفّعيل الحوّكمة بالمؤسّسات الاقتصادية الجزائرية**، والذي يدخل ضمن متطلبات الحصول على شهادة الدكتوراه في المحاسبة والتدقيق، نرجو منكم مساعدتنا في انجاز هذا البحث العلمي من خلال الإجابة على أسئلة الاستمارة بتأني بعد قراءتها بشكل جيد، والتي أعدت خصيصا لغرض البحث العلمي.

أرجوا أن تتقبلوا مني فائق التحية والاحترام.

الطالب: جلاخ حسين **الدكتور: حمادي نبيل**

الهاتف: **البريد الالكتروني: housseyn.opescom@gmail.com**

المحور الأول :معلومات عامة عن عيّنة الدّراسة:

أ– معلومات حوّل المؤسّسة.

اسم المؤسّسة:.....نشاط المؤسّسة:.....

عنوان المؤسّسة:.....

طبيعة المؤسّسة: عمومية:.....خاصّة:.....أخرى:.....

ب– معلومات حول المستجّوبين:

الجنس: ذكر ☐ أنثى ☐

العمر: أقل من 30سنة ☐ من 30 الى 40 سنة ☐ أكبر من 40 سنة ☐

المؤهل العلمي: ليسانس ☐ ماستر/ ماجيستر ☐ دكتوراه ☐ أخرى (حدّد) ☐

الوظيفة الحالية: محاسب ☐ رئيس مصلحة المحاسبة و المالية ☐ مدير مالي ☐ مدقق داخلي ☐ مدقق خارجي ☐ مدير عام ☐ أخرى (حدّد) ☐

المحور الثاني: الأساليب التقّليدية للّمحاسبة الادارية.

ملاحظة: ضع علامة (X) في الخانة التي تراها مناسبة والمقابلة لكل عبارة.

العبارات	نعم	لا	محايد
البعد الأول : الموازنات التقّديرية			
01- تقوم إدارة مؤسّستكم بالتخطيط الجيد لأهدافها من خلال الموازنات التقديرية؛			
02- تساعد الموازنات التقديرية في مؤسستكم على الرقابة لحفظ حقوق أصحاب المصالح؛			
03- تساعد الموازنات التقّديرية في مؤسّستكم على اتخاذ القرارات في مختلف المستويات الادارية؛			
04- تسمح الموازنات التقّديرية بمؤسستكم في تحديد المسؤوليات؛			
05- إعداد جدول حسابات النتائج التقّديري والميزانية التقّديرية يسمح بتوضيح الصورة المستقبلية لمؤسّستكم؛			
06- تساعد الموازنات التقّديرية في مؤسّستكم قسّم التدقيق الداخلي على أداء مهامه؛			
البعد الثاني: محاسبة المسّؤولية			
07- الهيّكل التنظّيمي لمؤسّستكم واضح ويمكن من خلاله تحديد مراكز المسّؤولية؛			
08- تساهم عملية تقسّيم المؤسّسة الى مراكز مسّؤولية في تسهيل الرقابة الداخلية؛			
09- تقوم الادارة العليا في مؤسّستكم بالتنسيق بين مختلف الأقسّام لتصّوبها نحو الهدف العام ؛			
10- تساهم عملية تقسّيم المؤسّسة الى مراكز مسؤولية في حماية أصولها؛			
11- يقدّم كل قسّم أو مصّلحة في مؤسّستكم تقارير دوية عن حجم استهلاكه للموارد ومدى كفاءته؛			
12- تسّاعد عملية تقسّيم المؤسّسة الى مراكز مسؤولية قسّم التدقيق الداخلي(التدقيق التشغيلي) في عملية تقّييم وإدارة المخاطر؛			
13- محاسبة المسّؤولية تؤدي الى تحسين قدرة مؤسستكم على إنتاج الثروة؛			
14- تساهم محاسبة المسّؤولية في توليد الشعور بالرقابة لدى العاملين؛			
البعد الثالث: التكاليف الكلية			
15-تقوم مؤسستكم بتسجيل وتبويب وتلخيص عناصر تكاليف التصنيع لجميع مراحل الانتاج في السجلات المحاسبية؛			
16- تقوم مؤسستكم بتحليل بنود التكاليف والنفقات المختلفة قبل تحميلها على المنتجات؛			
17- يساعد أسلوب التكاليف الكلية ادارة المؤسسة على اجراء رقابة فاعلة على عناصر التكلفة؛			
18- يساعد أسلوب التكلفة الكلية مؤسستكم على تحديد سعر التكلفة الحقيقي للمنتوج أو الخدمة؛			
19- يساعد اسلوب التكاليف الفعلية مؤسستكم على تحديد نتيجة نشاط خلال فترة معينة وبصورة دقيقة؛			
20- الاعتماد على التكاليف التاريخية يسمح للإدارة بتفادي تكاليف الهدر و عدم الكفاءة؛			
21-يساهم أسلوب التكاليف الكلية في مؤسستكم على دعّم وتحسّين وظيفة التدقيق الداخلي؛			

المحور الثالث: الاساليب الحديثة للّمحاسبة الادارية:

العبارات	نعم	لا	محايد
البعد الأول: التكلفة المستهدفة			
22- تقوم إدارة مؤسّستكم بمعرفة وتحديد تكلفة المنتج قبل انتاجه؛			
23- يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة مؤسّستكم في تحديد هامش الربح الذي يحقّق التنافسية؛			
24- يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة مؤسّستكم في تخفيض تكاليف مرحلة التصميم والحفاظ على جودة المنتج؛			
25-تسمح تقارير المحاسبة الادارية حول تكلفة المنتج المقدمة للمساهمين وأصحاب المصلحة من تبرير سياسة التسعير المطبقة في مؤسّستكم؛			
26- تساهم التكلفة المستهدفة في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي؛			
البعد الثاني: محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة			
27- يساعد أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة مؤسستكم على التحليل الدقيق للتكاليف المباشرة وغير المباشرة بغرض تحميليها على المنتج؛			
28- يساهم أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في توصيل معلومات الى إدارة المؤسسة عن الأنشطة المسببة للتكاليف و تكلفة كل نشاط ونصيب المنتج من كل نشاط؛			
29- يقدم أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة داخل أي قسم لتقييم مدى كفاءته بهدف ابقائه أو الاستغناء عنه تخفيضا لتكاليف؛			
30- يساهم أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة في توصيل معلومات دقيقة حول تكلفة كل منتج تساعد على تحديد سعر البيع وتحديد دقيق للنتيجة الدورة (الميزانية، جدول حسابات النتائج)؛			
31- يساعد أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة إدارة مؤسستكم على في اتخاذ القرارات؛			
32- يساعد أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على تحسين وزيادة الدقة في التقارير المالية لمؤسّستكم؛			
33- يساعد أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة مؤسّستكم في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي (التشغيلي)؛			
البعد الثالث: بطاقة الأداء المتوازن			
34- تعمل مؤسّستكم على تطوير قدرات العاملين لتحسين العمليات الداخلية؛			
35- تعمل مؤسستكم على الربط بين الخطة السنوية قصيرة الأجل والاستراتيجية طولية الأجل لتحسين الأداء على المدى الطويل؛			
36- تعمل مؤسّستكم على ربط الاستراتيجية بالأبعاد الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن(المساهمين، العملاء، العمليات الداخلية، العاملين بالمؤسسة)؛			
37- يسمح البعد المالي لبطاقة الأداء المتوازن للمساهمين من تحديد مدى مساهمة استراتيجية مجلس الادارة في تحسين ربحية المؤسسة؛			
38- يسمح نموذج القياس المتوازن لمجلس الادارة بتقييم الاداء الاستراتيجي؛			
39-تساعد بطاقة الأداء المتوازن قسم التدقيق الداخلي في تحديد مدى التزام مؤسّستكم بالمتطلبات الاجتماعية والبيئية وتوصيلها الى الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة؛			

المحور الرابع:حوكمة المؤسّسات:

العبارات	نعم	لا	محايد
البعد الأول: مجلس الادارة			
40- يتميز أعضاء مجلس الادارة بالكفاءة المهنية والسمعة الحسنة؛			
41- يتفاعل أعضاء مجلس الادارة مع مقترحات وأنشطة المديرين التنفيذيين؛			
42- يعتمد مجلس الادارة على معلومات المحاسبة الادارية في وضع الاستراتيجية الخاصة بالمؤسسة واتخاذ القرارات؛			
43- يقوم مجلس الادارة بمساءلة المديرين ومحاسبتهم عن أدائهم بناء على تقارير المحاسبة الادارية؛			
44- يعّد مجلس الادارة تقريرا يقدم للمساهمين يعرض من خلاله المركز المالي للمؤسسة والنظرة المستقبلية لها؛			
45- يقوم مجلس الادارة بمتابعة استخدام الموارد الاقتصادية بكفاءة؛			
46- يقوم مجلس الادارة بتفعيل أليات الحوكمة من خلال تسهيل عملية الاتصال والتواصل بينهم؛			
البعد الثاني: الافصاح والشفافية			
47- تفصح المؤسسة عن المعلومات المالية وغير المالية في الوقت المناسب وعن كل شيء يمكن أن يؤثر على القرار الاقتصادي للمستخدمين ضمن التقارير المالية؛			
48-يتضمن الافصاح معلومات حول التعاملات بين الشركة وأعضاء مجلس الادارة والادارة العليا وأقاربهم، طريقة تعيينهم وطرق حساب مكافئاتهم؛			
49-الافصاح عن التكاليف التي تحملتها المؤسسة وعن طرق تسعير منتجاتها؛			
50-يسمح الافصاح المطبق على التنبؤ بمقدرة مؤسّستكم على تحقيق الأرباح في المستقبل وسداد التزاماتها؛			
51- يشارك المحاسب الاداري في اعداد التقرير السنوي للإدارة والتقارير المالية وتأمين مستوى مناسب للإفصاح عن المعلومات لحملت الأسهم وأصحاب المصلحة الاخرين؛			
البعد الثالث: التدقيق الداخلي			
52- وظيفة التدقيق الداخلي في مؤسّستكم تابعة الى مجلس الادارة؛			
53-تقوم وظيفة التدقيق الداخلي في مؤسّستكم بإمداد مجلس الادارة بالمعلومات الصحيحة وفي الوقت المناسب عن المخاطر التي من الممكن أن تواجهها المؤسسة؛			
54- تقوم وظيفة التدقيق الداخلي في مؤسستكم بتقييم نظام الرقابة الداخلية والكشف عن نقاط الضعف؛			
55-تعمل وظيفة التدقيق الداخلي في مؤسّستكم على حماية أصول المؤسسة والتأكد من مدى التزام العاملين بالسياسات والاجراءات الموضوعة؛			
56-تقوم وظيفية التدقيق الداخلي في مؤسّستكم بالتحقق من الأسس التي اعتمدت عليها الادارة في اعداد التوقعات وأن هذه التوقعات وفق الأسسّ؛			
57-تقديم تقارير بصفة مستمرة خلال السنة وتحديد مدى انجاز الادارة للأهداف المحددة مسبقا؛			
58- تدقيق وظيفة المحاسبة الادارية والبحث عن فرص أفضل بغرض تخفيض التكلفة على المدى الطويل؛			

الملحق رقم (02): وصف الفئة المستهدفة.

Statistiques					
		الجنس	العمر	المؤهل العلمي	الوظيفة الحالية
N	Valide	98	98	98	98
	Manquant	0	0	0	0

الجنس					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ذكر	70	71.4	71.4	71.4
	أنثى	28	28.6	28.6	100.0
	Total	98	100.0	100.0	

العمر					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	أقل من 30 سنة	22	22.4	22.4	22.4
	من30 سنة الى 40 سنة	36	36.7	36.7	59.2
	أكبر من 40 سنة	40	40.8	40.8	100.0
	Total	98	100.0	100.0	

المؤهل العلمي					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	57	58.2	58.2	58.2
	ماستر /ماجستير	25	25.5	25.5	83.7
	أخرى	16	16.3	16.3	100.0
	Total	98	100.0	100.0	

الوظيفة الحالية					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محاسب	37	37.8	37.8	37.8
	رئيس مصلحة المحاسبة والمالية	7	7.1	7.1	44.9
	مدير مالي	5	5.1	5.1	50.0
	مدقق داخلي	7	7.1	7.1	57.1
	مدقق خارجي	29	29.6	29.6	86.7
	مدير عام	5	5.1	5.1	91.8
	أخرى	8	8.2	8.2	100.0
	Total	98	100.0	100.0	

الملحق رقم (03): إختبار الصدق والثبات.

المحور الأول: الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية.

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.794	21

المحور الثاني: الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية:

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.893	18

المحور الثالث: حوكمة المؤسسات:

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.866	19

إجمالي المحاور:

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
.935	58

الملحق رقم (04): وصف أسلوب الموازنات التقديرية.

Statistiques							
		Q1	Q2	Q3	Q4	Q5	Q6
N	Valide	98	98	98	98	98	98
	Manquant	0	0	0	0	0	0

تقوم إدارة مؤسّستكم بالتخطيط الجيد لأهدافها من خلال الموازنات التقديرية					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	8	8.2	8.2	8.2
	محايد	19	19.4	19.4	27.6
	نعم	71	72.4	72.4	100.0
	Total	98	100.0	100.0	

تساعد الموازنات التقديرية في مؤسستكم على الرقابة لحفظ حقوق أصحاب المصالح

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	5	5.1	5.1	5.1
	محايد	20	20.4	20.4	25.5
	نعم	73	74.5	74.5	100.0
	Total	98	100.0	100.0	

تساعد الموازنات التقّديرية في مؤسّستكم على اتخاذ القرارات في مختلف المستويات الادارية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	4	4.1	4.1	4.1
	محايد	21	21.4	21.4	25.5
	نعم	73	74.5	74.5	100.0
	Total	98	100.0	100.0	

تسمح الموازنات التقّديرية بمؤسستكم في تحديد المسؤوليات؛

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	4	4.1	4.1	4.1
	محايد	15	15.3	15.3	19.4
	نعم	79	80.6	80.6	100.0
	Total	98	100.0	100.0	

إعداد جدول حسابات النتائج التقّديري والميزانية التقّديرية يسمح بتوضيح الصورة المستقبلية لمؤسّستكم

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	2	2.0	2.0	2.0
	محايد	11	11.2	11.2	13.3
	نعم	85	86.7	86.7	100.0
	Total	98	100.0	100.0	

تساعد الموازنات التقّديرية في مؤسّستكم قسّم التدقيق الداخلي على أداء مهامه

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	6	6.1	6.1	6.1
	محايد	26	26.5	26.5	32.7
	نعم	66	67.3	67.3	100.0
	Total	98	100.0	100.0	

الملحق رقم (05) وصف أسلوب محاسبة المسؤولية:

Statistiques									
		Q07	Q8	Q9	Q10	Q11	Q12	Q13	Q14
N	Valide	98	98	98	98	98	98	98	98
	Manquant	0	0	0	0	0	0	0	0

الهيّكل التنظّيمي لمؤسّستكم واضح ويمكن من خلاله تحديد مراكز المسّؤولية					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	9	9.2	9.2	9.2
	محايد	15	15.3	15.3	24.5
	نعم	74	75.5	75.5	100.0
	Total	98	100.0	100.0	

تساهم عملية تقسّيم المؤسّسة الى مراكز مسّؤولية في تسهيل الرقابة الداخلية					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	4	4.1	4.1	4.1
	محايد	19	19.4	19.4	23.5
	نعم	75	76.5	76.5	100.0
	Total	98	100.0	100.0	

تقوم الادارة العليا في مؤسّستكم بالتنسيق بين مختلف الأقسّام لتصّوبيها نحو الهدف العام					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	11	11.2	11.2	11.2
	محايد	17	17.3	17.3	28.6
	نعم	70	71.4	71.4	100.0
	Total	98	100.0	100.0	

تساهم عملية تقسّيم المؤسّسة الى مراكز مسؤولية في حماية أصولها					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	12	12.2	12.2	12.2
	محايد	25	25.5	25.5	37.8
	نعم	61	62.2	62.2	100.0
	Total	98	100.0	100.0	

يقدّم كل قسّم أو مصّلحة في مؤسّستكم تقارير دوية عن حجم استهلاكه للموارد ومدى كفاءته

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	20	20.4	20.4	20.4
	محايد	15	15.3	15.3	35.7
	نعم	63	64.3	64.3	100.0
	Total	98	100.0	100.0	

تسّاعد عملية تقسّيم المؤسّسة الى مراكز مسؤولية قسّم التدقيق الداخلي)التدقيق التشغيلي (في عملية تقّييم وإدارة المخاطر

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	6	6.1	6.1	6.1
	محايد	16	16.3	16.3	22.4
	نعم	76	77.6	77.6	100.0
	Total	98	100.0	100.0	

محاسبة المسّؤولية تؤدي الى تحسين قدرة مؤسستكم على إنتاج الثروة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	4	4.1	4.1	4.1
	محايد	23	23.5	23.5	27.6
	نعم	71	72.4	72.4	100.0
	Total	98	100.0	100.0	

تساهم محاسبة المسّؤولية في توليد الشعور بالرقابة لدى العاملين

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	14	14.3	14.3	14.3
	محايد	18	18.4	18.4	32.7
	نعم	66	67.3	67.3	100.0
	Total	98	100.0	100.0	

الملحق رقم (06) وصف أسلوب محاسبة التكاليف الكلية:

Statistiques

		Q15	Q16	Q17	Q18	Q19	Q20	Q21
N	Valide	98	98	98	98	98	98	98
	Manquant	0	0	0	0	0	0	0

تقوم مؤسستكم بتسجيل وتبويب وتلخيص عناصر تكاليف التصنيع لجميع مراحل الانتاج في السجلات المحاسبية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	18	18.4	18.4	18.4
	محايد	14	14.3	14.3	32.7
	نعم	66	67.3	67.3	100.0
	Total	98	100.0	100.0	

تقوم مؤسستكم بتحليل بنود التكاليف والنفقات المختلفة قبل تحميلها على المنتجات

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	9	9.2	9.2	9.2
	محايد	17	17.3	17.3	26.5
	نعم	72	73.5	73.5	100.0
	Total	98	100.0	100.0	

يساعد أسلوب التكاليف الكلية ادارة المؤسسة على اجراء رقابة فاعلة على عناصر التكلفة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	48	49.0	49.0	49.0
	محايد	18	18.4	18.4	67.3
	نعم	32	32.7	32.7	100.0
	Total	98	100.0	100.0	

يساعد أسلوب التكلفة الكلية مؤسستكم على تحديد سعر التكلفة الحقيقي للمنتوج أو الخدمة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	6	6.1	6.1	6.1
	محايد	20	20.4	20.4	26.5
	نعم	72	73.5	73.5	100.0
	Total	98	100.0	100.0	

يساعد اسلوب التكاليف الفعلية مؤسستكم على تحديد نتيجة نشاط خلال فترة معينة وبصورة دقيقة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	7	7.1	7.1	7.1
	محايد	16	16.3	16.3	23.5
	نعم	75	76.5	76.5	100.0
	Total	98	100.0	100.0	

الاعتماد على التكاليف التاريخية يسمح للإدارة بتفادي تكاليف الهدر و عدم الكفاءة

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	53	54.1	54.1	54.1
	محايد	16	16.3	16.3	70.4
	نعم	29	29.6	29.6	100.0
	Total	98	100.0	100.0	

يساهم أسلوب التكاليف الكلية في مؤسستكم على دعّم وتحسّين وظيفة التدقيق الداخلي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	17	17.3	17.3	17.3
	محايد	25	25.5	25.5	42.9
	نعم	56	57.1	57.1	100.0
	Total	98	100.0	100.0	

الملحق رقم (07):وصف أسلوب التكلفة المستهدفة.

Statistiques

		Q22	Q23	Q24	Q25	Q26
N	Valide	98	98	98	98	98
	Manquant	0	0	0	0	0

تقوم إدارة مؤسّستكم بمعرفة وتحديد تكلفة المنتج قبل انتاجه

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	9	9.2	9.2	9.2
	محايد	20	20.4	20.4	29.6
	نعم	69	70.4	70.4	100.0
	Total	98	100.0	100.0	

يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة مؤسّستكم في تحديد هامش الربح الذي يحقّق التنافسية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	12	12.2	12.2	12.2
	محايد	15	15.3	15.3	27.6
	نعم	71	72.4	72.4	100.0
	Total	98	100.0	100.0	

-يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة مؤسّستكم في تخفيض تكاليف مرحلة التصميم والحفاظ على جودة المنتج

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	15	15.3	15.3	15.3
	محايد	18	18.4	18.4	33.7
	نعم	65	66.3	66.3	100.0
	Total	98	100.0	100.0	

تسمح تقارير المحاسبة الادارية حول تكلفة المنتج المقدمة للمساهمين وأصحاب المصلحة من تبرير سياسة التسعير المطبقة في مؤسّستكم

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	15	15.3	15.3	15.3
	محايد	21	21.4	21.4	36.7
	نعم	62	63.3	63.3	100.0
	Total	98	100.0	100.0	

تساهم التكلفة المستهدفة في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	17	17.3	17.3	17.3
	محايد	13	13.3	13.3	30.6
	نعم	68	69.4	69.4	100.0
	Total	98	100.0	100.0	

الملحق رقم (08): وصف أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

Statistiques

		Q27	Q28	Q29	Q30	Q31	Q32	Q33
N	Valide	98	98	98	98	98	98	98
	Manquant	0	0	0	0	0	0	0

يساعد أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة مؤسستكم على التحليل الدقيق للتكاليف المباشرة وغير المباشرة بغرض تحميليها على المنتج؛

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	10	10.2	10.2	10.2
	محايد	17	17.3	17.3	27.6
	نعم	71	72.4	72.4	100.0
	Total	98	100.0	100.0	

يساهم أسلوب م ت أ في توصيل معلومات الى إدارة المؤسسة عن الأنشطة المسببة للتكاليف و تكلفة كل نشاط ونصيب المنتج من كل نشاط					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	11	11.2	11.2	11.2
	محايد	14	14.3	14.3	25.5
	نعم	73	74.5	74.5	100.0
	Total	98	100.0	100.0	

يقدم أسلوب م ت أ معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة داخل أي قسم لتقييم مدى كفاءته بهدف ابقائه أو الاستغناء عنه تخفيضا لتكاليف					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	7	7.1	7.1	7.1
	محايد	20	20.4	20.4	27.6
	نعم	71	72.4	72.4	100.0
	Total	98	100.0	100.0	

يساهم أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة في توصيل معلومات دقيقة حول تكلفة كل منتج تساعد على تحديد سعر البيع وتحديد دقيق للنتيجة الدورة					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	11	11.2	11.2	11.2
	محايد	21	21.4	21.4	32.7
	نعم	66	67.3	67.3	100.0
	Total	98	100.0	100.0	

يساعد أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة إدارة مؤسستكم على في اتخاذ القرارات					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	8	8.2	8.2	8.2
	محايد	17	17.3	17.3	25.5
	نعم	73	74.5	74.5	100.0
	Total	98	100.0	100.0	

-يساعد أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على تحسين وزيادة الدقة في التقارير المالية لمؤسّستكم					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	17	17.3	17.3	17.3
	محايد	15	15.3	15.3	32.7

	نعم	66	67.3	67.3	100.0
	Total	98	100.0	100.0	

يساعد أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة مؤسّستكم في تحسين وظيفة التدقيق الداخلي					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	10	10.2	10.2	10.2
	محايد	19	19.4	19.4	29.6
	نعم	69	70.4	70.4	100.0
	Total	98	100.0	100.0	

الملحق رقم (09): وصف أسلوب بطاقة الأداء المتوازن:

Statistiques							
		Q34	Q35	Q36	Q37	Q38	Q39
N	Valide	98	98	98	98	98	98
	Manquant	0	0	0	0	0	0

تعمل مؤسّستكم على تطوير قدرات العاملين لتحسين العمليات الداخلية					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	8	8.2	8.2	8.2
	محايد	13	13.3	13.3	21.4
	نعم	77	78.6	78.6	100.0
	Total	98	100.0	100.0	

تعمل مؤسستكم على الربط بين الخطة السنوية قصيرة الأجل والاستراتيجية طولية الأجل لتحسين الأداء على المدى الطويل					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	11	11.2	11.2	11.2
	محايد	23	23.5	23.5	34.7
	نعم	64	65.3	65.3	100.0
	Total	98	100.0	100.0	

تعمل مؤسّستكم على ربط الاستراتيجية بالأبعاد الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن)المساهمين، العملاء، العمليات الداخلية، العاملين بالمؤسسة(					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	21	21.4	21.4	21.4
	محايد	16	16.3	16.3	37.8

	نعم	61	62.2	62.2	100.0
	Total	98	100.0	100.0	

-يسمح البعد المالي لبطاقة الأداء المتوازن للمساهمين من تحديد مدى مساهمة استراتيجية مجلس الادارة في تحسين ربحية المؤسسة					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	13	13.3	13.3	13.3
	محايد	18	18.4	18.4	31.6
	نعم	67	68.4	68.4	100.0
	Total	98	100.0	100.0	

يسمح نموذج القياس المتوازن لمجلس الادارة بتقييم الاداء الاستراتيجي					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	3	3.1	3.1	3.1
	محايد	26	26.5	26.5	29.6
	نعم	69	70.4	70.4	100.0
	Total	98	100.0	100.0	

تساعد بطاقة الأداء المتوازن قسم التدقيق الداخلي في تحديد مدى التزام مؤسّستكم بالمتطلبات الاجتماعية وتوصيلها الى					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	12	12.2	12.2	12.2
	محايد	19	19.4	19.4	31.6
	نعم	67	68.4	68.4	100.0
	Total	98	100.0	100.0	

الملحق رقم (10): وصف ألية مجلس الإدارة:

Statistiques								
		Q40	Q41	Q42	Q43	Q44	Q45	Q46
N	Valide	98	98	98	98	98	98	98
	Manquant	0	0	0	0	0	0	0

يتميز أعضاء مجلس الادارة بالكفاءة المهنية والسمعة الحسنة					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	14	14.3	14.3	14.3
	محايد	14	14.3	14.3	28.6

	نعم	70	71.4	71.4	100.0
	Total	98	100.0	100.0	

يتفاعل أعضاء مجلس الادارة مع مقترحات وأنشطة المديرين التنفيذيين					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	15	15.3	15.3	15.3
	نعم	83	84.7	84.7	100.0
	Total	98	100.0	100.0	

يعتمد مجلس الادارة على معلومات المحاسبة الادارية في وضع الاستراتيجية الخاصة بالمؤسسة واتخاذ القرارات					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	9	9.2	9.2	9.2
	محايد	8	8.2	8.2	17.3
	نعم	81	82.7	82.7	100.0
	Total	98	100.0	100.0	

يقوم مجلس الادارة بمساءلة المديرين ومحاسبتهم عن أدائهم بناء على تقارير المحاسبة الادارية					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	11	11.2	11.2	11.2
	محايد	25	25.5	25.5	36.7
	نعم	62	63.3	63.3	100.0
	Total	98	100.0	100.0	

يعّد مجلس الادارة تقريرا يقدم للمساهمين يعرض من خلاله المركز المالي للمؤسسة والنظرة المستقبلية لها					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	9	9.2	9.2	9.2
	محايد	14	14.3	14.3	23.5
	نعم	75	76.5	76.5	100.0
	Total	98	100.0	100.0	

يقوم مجلس الادارة بمتابعة استخدام الموارد الاقتصادية بكفاءة					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	2	2.0	2.0	2.0

	محايد	18	18.4	18.4	20.4
	نعم	78	79.6	79.6	100.0
	Total	98	100.0	100.0	

يقوم مجلس الادارة بتفعيل أليات الحوكمة من خلال تسهيل عملية الاتصال والتواصل بينهم					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	10	10.2	10.2	10.2
	محايد	16	16.3	16.3	26.5
	نعم	72	73.5	73.5	100.0
	Total	98	100.0	100.0	

الملحق رقم (11): وصف ألية الإفصاح والشفافية:

Statistiques						
		Q47	Q48	Q49	Q50	Q51
N	Valide	98	98	98	98	98
	Manquant	0	0	0	0	0

تفصح المؤسسة عن المعلومات المالية وغير المالية في الوقت المناسب وعن كل شيء يمكن أن يؤثر على القرار الاقتصادي ضمن التقارير المالية					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	18	18.4	18.4	18.4
	نعم	80	81.6	81.6	100.0
	Total	98	100.0	100.0	

يتضمن الافصاح معلومات حول التعاملات بين المؤسسة وأعضاء مجلس الادارة والادارة العليا وأقاربهم، طريقة تعيينهم وطرق حساب مكافئاتهم					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	17	17.3	17.3	17.3
	محايد	18	18.4	18.4	35.7
	نعم	63	64.3	64.3	100.0
	Total	98	100.0	100.0	

الافصاح عن التكاليف التي تحملتها المؤسسة وعن طرق تسعير منتجاتها					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	27	27.6	27.6	27.6
	محايد	14	14.3	14.3	41.8
	نعم	57	58.2	58.2	100.0

	Total	98	100.0	100.0	

يسمح الافصاح المطبق على التنبؤ بمقدرة مؤسّستكم على تحقيق الأرباح في المستقبل وسداد التزاماتها					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	10	10.2	10.2	10.2
	محايد	14	14.3	14.3	24.5
	نعم	74	75.5	75.5	100.0
	Total	98	100.0	100.0	

يشارك المحاسب الاداري في اعداد التقرير السنوي للإدارة والتقارير المالية وتأمين مستوى مناسب للإفصاح عن المعلومات					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	5	5.1	5.1	5.1
	محايد	21	21.4	21.4	26.5
	نعم	72	73.5	73.5	100.0
	Total	98	100.0	100.0	

الملحق رقم (12): وصف ألية التدقيق الداخلي.

Statistiques								
		Q52	Q53	Q54	Q55	Q56	Q57	Q58
N	Valide	98	98	98	98	98	98	98
	Manquant	0	0	0	0	0	0	0

وظيفة التدقيق الداخلي في مؤسّستكم تابعة الى مجلس الادارة					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	9	9.2	9.2	9.2
	محايد	22	22.4	22.4	31.6
	نعم	67	68.4	68.4	100.0
	Total	98	100.0	100.0	

تقوم وظيفة التدقيق الداخلي في مؤسّستكم بإمداد مجلس الادارة بالمعلومات الصحيحة وفي الوقت المناسب					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	4	4.1	4.1	4.1
	محايد	27	27.6	27.6	31.6
	نعم	67	68.4	68.4	100.0

	Total	98	100.0	100.0	

تقوم وظيفة التدقيق الداخلي في مؤسستكم بتقييم نظام الرقابة الداخلية والكشف عن نقاط الضعف					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	1	1.0	1.0	1.0
	محايد	16	16.3	16.3	17.3
	نعم	81	82.7	82.7	100.0
	Total	98	100.0	100.0	

تعمل وظيفة التدقيق الداخلي في مؤسّستكم على حماية أصول المؤسسة والتأكد من مدى التزام العاملين بالسياسات والاجراءات الموضوعة					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	8	8.2	8.2	8.2
	نعم	90	91.8	91.8	100.0
	Total	98	100.0	100.0	

تقوم وظيفية التدقيق الداخلي في مؤسّستكم بالتحقق من الأسس التي اعتمدت عليها الادارة في اعداد التوقعات وأن هذه التوقعات وفق الأسسّ					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	15	15.3	15.3	15.3
	محايد	14	14.3	14.3	29.6
	نعم	69	70.4	70.4	100.0
	Total	98	100.0	100.0	

تقديم تقارير بصفة مستمرة خلال السنة وتحديد مدى انجاز الادارة للأهداف المحددة مسبقا					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	محايد	14	14.3	14.3	14.3
	نعم	84	85.7	85.7	100.0
	Total	98	100.0	100.0	

تدقيق وظيفة المحاسبة الادارية والبحث عن فرص أفضل بغرض تخفيض التكلفة على المدى الطويل					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	لا	17	17.3	17.3	17.3
	محايد	18	18.4	18.4	35.7
	نعم	63	64.3	64.3	100.0

	Total	98	100.0	100.0	

الملحق رقم(13): نتائج تقدير واختبار نموذج الحوكمة– أساليب المحاسبة الإدارية $\widehat{G} = f(\widehat{T}, \widehat{M})$؛

Récapitulatif des modèles[b]				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.668[a]	.447	.435	.24994
a. Prédicteurs : (Constante), الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية, الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية				
b. Variable dépendante : حوكمة المؤسسات				

ANOVA[a]						
Modèle		Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	4.792	2	2.396	38.355	.000[b]
	de Student	5.935	95	.062		
	Total	10.727	97			
a. Variable dépendante : حوكمة المؤسسات						
b. Prédicteurs : (Constante), الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية, الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية						

Coefficients[a]						
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1.010	.223		4.530	.000
	الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية	.247	.129	.217	1.910	.059
	الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية	.396	.091	.491	4.324	.000
a. Variable dépendante : حوكمة المؤسسات						

الملحق رقم(14): نتائج تقدير واختبار نموذج الحوكمة – الأساليب التقليدية $\widehat{G} = f(\widehat{T})$:

1– الحوكمة– الموازنات التقديرية $\widehat{G} = f(\widehat{B})$:

Récapitulatif des modèles[b]				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.251[a]	.063	.053	.32355

a. Prédicteurs : (Constante), أسلوب الموازنات التقديرية
b. Variable dépendante : حوكمة المؤسسات

ANOVA[a]						
Modèle		Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	.677	1	.677	6.469	.013[b]
	de Student	10.050	96	.105		
	Total	10.727	97			
a. Variable dépendante : حوكمة المؤسسات						
b. Prédicteurs : (Constante), أسلوب الموازنات التقديرية						

Coefficients[a]						
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1.891	.304		6.219	.000
	أسلوب الموازنات التقديرية	.284	.112	.251	2.543	.013
a. Variable dépendante : حوكمة المؤسسات						

2- الحوكمة- محاسبة المسؤولية $\widehat{G} = f(\widehat{AR})$:

Récapitulatif des modèles[b]				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.573[a]	.328	.321	.27399
a. Prédicteurs : (Constante), أسلوب محاسبة المسؤولية				
b. Variable dépendante : حوكمة المؤسسات				

ANOVA[a]						
Modèle		Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	3.520	1	3.520	46.889	.000[b]
	de Student	7.207	96	.075		
	Total	10.727	97			
a. Variable dépendante : حوكمة المؤسسات						
b. Prédicteurs : (Constante), أسلوب محاسبة المسؤولية						

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1.379	.189		7.296	.000
	أسلوب محاسبة المسؤولية	.491	.072	.573	6.848	.000
a. Variable dépendante : حوكمة المؤسسات						

3- الحوكمة- أسلوب التكاليف الكلية $\widehat{G} = f(\widehat{CC})$:

Récapitulatif des modèles[b]				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.468[a]	.219	.211	.29536
a. Prédicteurs : (Constante), أسلوب التكاليف الكلية				
b. Variable dépendante : حوكمة المؤسسات				

ANOVA[a]						
Modèle		Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	2.352	1	2.352	26.963	.000[b]
	de Student	8.375	96	.087		
	Total	10.727	97			
a. Variable dépendante : حوكمة المؤسسات						
b. Prédicteurs : (Constante), أسلوب التكاليف الكلية						

Coefficients[a]						
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1.769	.174		10.162	.000
	الكلية التكاليف أسلوب	.378	.073	.468	5.193	.000
a. Variable dépendante : حوكمة المؤسسات						

الملحق رقم(15): نتائج تقدير واختبار نموذج فعالية ألية مجلس الإدارة- أساليب المحاسبة الإدارية

$\widehat{G_1} = (\widehat{T}, \widehat{M})$:

Récapitulatif des modèles[b]

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.634[a]	.402	.389	.30511
a. Prédicteurs : (Constante), الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية, الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية				
b. Variable dépendante : ألية مجلس الإدارة				

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	5.934	2	2.967	31.875	.000[b]
	de Student	8.844	95	.093		
	Total	14.778	97			
a. Variable dépendante : ألية مجلس الإدارة						
b. Prédicteurs : (Constante), الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية, الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية						

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	.776	.272		2.852	.005
	الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية	.351	.158	.263	2.226	.028
	الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية	.391	.112	.414	3.499	.001
a. Variable dépendante : ألية مجلس الإدارة						

الملحق رقم(16): نتائج تقدير واختبار نموذج فعالية ألية مجلس الإدارة– أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية $\widehat{G_1} = f(\hat{T})$

1– مجلس الإدارة – الموازنات التقديرية $\widehat{G_1} = (\hat{B})$

Récapitulatif des modèles[b]

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.242[a]	.059	.049	.38069
a. Prédicteurs : (Constante), أسلوب الموازنات التقديرية				
b. Variable dépendante : ألية مجلس الإدارة				

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	.865	1	.865	5.971	.016[b]
	de Student	13.913	96	.145		

	Total	14.778	97			
a. Variable dépendante : ألية مجلس الإدارة						
b. Prédicteurs : (Constante), أسلوب الموازنات التقديرية						

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1.810	.358		5.060	.000
	أسلوب الموازنات التقديرية	.321	.131	.242	2.444	.016
a. Variable dépendante : ألية مجلس الإدارة						

2- مجلس الإدارة- محاسبة المسؤولية: $\widehat{G_1} = f(\widehat{RA})$

Récapitulatif des modèles[b]

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.521[a]	.272	.264	.33486
a. Prédicteurs : (Constante), أسلوب محاسبة المسؤولية				
b. Variable dépendante : ألية مجلس الإدارة				

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	4.013	1	4.013	35.791	.000[b]
	de Student	10.765	96	.112		
	Total	14.778	97			
a. Variable dépendante : ألية مجلس الإدارة						
b. Prédicteurs : (Constante), أسلوب محاسبة المسؤولية						

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1.312	.231		5.680	.000
	أسلوب محاسبة المسؤولية	.524	.088	.521	5.983	.000
a. Variable dépendante : ألية مجلس الإدارة						

3- مجلس الإدارة أسلوب – التكاليف الكلية $\widehat{G_1} = f(CC)$.

Récapitulatif des modèles[b]				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.505[a]	.255	.247	.33869
a. Prédicteurs : (Constante), أسلوب التكاليف الكلية				
b. Variable dépendante : ألية مجلس الإدارة				

ANOVA[a]						
Modèle		Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	3.766	1	3.766	32.826	.000[b]
	de Student	11.012	96	.115		
	Total	14.778	97			
a. Variable dépendante : ألية مجلس الإدارة						
b. Prédicteurs : (Constante), أسلوب التكاليف الكلية						

Coefficients[a]						
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1.553	.200		7.778	.000
	أسلوب التكاليف الكلية	.478	.083	.505	5.729	.000
a. Variable dépendante : ألية مجلس الإدارة						

الملحق رقم(17): نتائج تقدير واختبار نموذج الإفصاح والشفافية أساليب المحاسبة الإدارية$\left(\widehat{\mathbf{T}},\widehat{\mathbf{M}}\right)=\widehat{\mathbf{2}}$:

Récapitulatif des modèles[b]				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.530[a]	.281	.266	.36596
a. Prédicteurs : (Constante), الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية, الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية				
b. Variable dépendante : ألية الإفصاح والشفافية				

ANOVA[a]						
Modèle		Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	4.977	2	2.489	18.582	.000[b]
	de Student	12.723	95	.134		

	Total	17.700	97			
a. Variable dépendante : آلية الإفصاح والشفافية						
b. Prédicteurs : (Constante), الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية, الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية						

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1.136	.327		3.479	.001
	الإدارية للمحاسبة التقليدية الأساليب	.031	.189	.021	.164	.870
	الإدارية للمحاسبة الحديثة الأساليب	.532	.134	.514	3.971	.000
a. Variable dépendante : آلية الإفصاح والشفافية						

الملحق رقم(18): نتائج تقدير واختبار نموذج التدقيق الداخلي – أساليب المحاسبة الإدارية $\widehat{\ }_3 = (\widehat{T}, \widehat{M})$.

Récapitulatif des modèles[b]

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.596[a]	.355	.341	.27021
a. Prédicteurs : (Constante), الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية, الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية				
b. Variable dépendante : آلية االتدقيق الداخلي				

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	3.813	2	1.906	26.108	.000[b]
	de Student	6.936	95	.073		
	Total	10.749	97			
a. Variable dépendante : آلية االتدقيق الداخلي						
b. Prédicteurs : (Constante), الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية, الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية						

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1.154	.241		4.788	.000
	الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية	.296	.140	.261	2.124	.036
	الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية	.303	.099	.376	3.065	.003

a. Variable dépendante : أالية االتدقيق الداخلي

الملحق رقم(19): نتائج تقدير واختبار نموذج التدقيق الداخلي – أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية $\widehat{G_3} = (\widehat{T})$

1– نموذج التدقيق الداخلي – الموازنات التقديرية$(\widehat{B}) = \widehat{3}$:

Récapitulatif des modèles[b]				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.218[a]	.047	.037	.32659
a. Prédicteurs : (Constante), أسلوب الموازنات التقديرية				
b. Variable dépendante : أالية االتدقيق الداخلي				

ANOVA[a]						
Modèle		Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	.509	1	.509	4.776	.031[b]
	de Student	10.240	96	.107		
	Total	10.749	97			
a. Variable dépendante : أالية االتدقيق الداخلي						
b. Prédicteurs : (Constante), أسلوب الموازنات التقديرية						

Coefficients[a]						
		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés		
Modèle		B	Erreur standard	Bêta	t	Sig.
1	(Constante)	2.026	.307		6.600	.000
	أسلوب الموازنات التقديرية	.246	.113	.218	2.185	.031
a. Variable dépendante : أالية االتدقيق الداخلي						

2 –نموذج التدقيق الداخلي – محاسبة المسؤولية $\widehat{G_3} = f(\widehat{RA})$:

Récapitulatif des modèles[b]				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.529[a]	.280	.272	.28402
a. Prédicteurs : (Constante), أسلوب محاسبة المسؤولية				
b. Variable dépendante : أالية االتدقيق الداخلي				

ANOVA[a]						
Modèle		Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	3.005	1	3.005	37.255	.000[b]
	de Student	7.744	96	.081		
	Total	10.749	97			
a. Variable dépendante : آلية االتدقيق الداخلي						
b. Prédicteurs : (Constante), أسلوب محاسبة المسؤولية						

Coefficients[a]						
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1.509	.196		7.703	.000
	أسلوب محاسبة المسؤولية	.454	.074	.529	6.104	.000
a. Variable dépendante : آلية االتدقيق الداخلي						

3-نموذج التدقيق الداخلي أسلوب – التكاليف الكلية$\widehat{G_3} = f(CC)$:

Récapitulatif des modèles				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.447[a]	.200	.191	.29932
a. Prédicteurs : (Constante), أسلوب التكاليف الكلية				

ANOVA[a]						
Modèle		Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	2.148	1	2.148	23.974	.000[b]
	de Student	8.601	96	.090		
	Total	10.749	97			
a. Variable dépendante : آلية االتدقيق الداخلي						
b. Prédicteurs : (Constante), أسلوب التكاليف الكلية						

Coefficients[a]						
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1.841	.176		10.438	.000

	أسلوب التكاليف الكلية	.361	.074	.447	4.896	.000
a. Variable dépendante : آلية التدقيق الداخلي						

الملحق رقم(20): نتائج تقدير واختبار نموذج الحوكمة – الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية $\widehat{G} = f(\widehat{M})$

1–نموذج الحوكمة –أسلوب التكلفة المستهدفة $\widehat{G} = f(\widehat{TC})$:

Récapitulatif des modèles[b]				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.551[a]	.304	.297	.27885
a. Prédicteurs : (Constante), أسلوب التكلفة المستهدفة				
b. Variable dépendante : حوكمة المؤسسات				

ANOVA[a]						
Modèle		Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	3.262	1	3.262	41.949	.000[b]
	de Student	7.465	96	.078		
	Total	10.727	97			
a. Variable dépendante : حوكمة المؤسسات						
b. Prédicteurs : (Constante), أسلوب التكلفة المستهدفة						

Coefficients[a]						
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1.789	.137		13.036	.000
	أسلوب التكلفة المستهدفة	.342	.053	.551	6.477	.000
a. Variable dépendante : حوكمة المؤسسات						

2–نموذج الحوكمة – أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الانشطة $\widehat{G} = f(\widehat{ABC})$:

Récapitulatif des modèles[b]				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.593[a]	.352	.345	.26916
a. Prédicteurs : (Constante), أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة				

b. Variable dépendante : حوكمة المؤسسات

ANOVA[a]						
Modèle		Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	3.772	1	3.772	52.066	.000[b]
	de Student	6.955	96	.072		
	Total	10.727	97			
a. Variable dépendante : حوكمة المؤسسات						
b. Prédicteurs : (Constante), أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة						

Coefficients[a]						
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1.561	.155		10.096	.000
	أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة	.422	.058	.593	7.216	.000
a. Variable dépendante : حوكمة المؤسسات						

3- نموذج الحوكمة – أسلوب بطاقة الأداء المتوازن: $\widehat{G} = f(\widehat{BS})$

Récapitulatif des modèles[b]				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.454[a]	.207	.198	.29776
a. Prédicteurs : (Constante), أسلوب بطاقة الأداء المتوازن				
b. Variable dépendante : حوكمة المؤسسات				

ANOVA[a]						
Modèle		Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	2.215	1	2.215	24.986	.000[b]
	de Student	8.512	96	.089		
	Total	10.727	97			
a. Variable dépendante : حوكمة المؤسسات						
b. Prédicteurs : (Constante), أسلوب بطاقة الأداء المتوازن						

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1.919	.151		12.687	.000
	أسلوب بطاقة الأداء المتوازن	.288	.058	.454	4.999	.000
a. Variable dépendante : حوكمة المؤسسات						

الملحق رقم(21): نتائج تقدير واختبار نموذج مجلس الإدارة – الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية

$$\widehat{G_1} = (\widehat{M})$$

1–نموذج مجلس الإدارة– التكلفة المستهدفة $\widehat{G_1} = f(\widehat{TC})$:

Récapitulatif des modèles[b]				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.520[a]	.270	.263	.33519
a. Prédicteurs : (Constante), أسلوب التكلفة المستهدفة				
b. Variable dépendante : آلية مجلس الإدارة				

ANOVA[a]						
Modèle		Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	3.992	1	3.992	35.530	.000[b]
	de Student	10.786	96	.112		
	Total	14.778	97			
a. Variable dépendante : آلية مجلس الإدارة						
b. Prédicteurs : (Constante), أسلوب التكلفة المستهدفة						

Coefficients[a]						
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1.717	.165		10.404	.000
	أسلوب التكلفة المستهدفة	.378	.063	.520	5.961	.000
a. Variable dépendante : آلية مجلس الإدارة						

2– نموذج مجلس الإدارة –محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة $\widehat{1} = (\widehat{ABC})$:

Récapitulatif des modèles[b]				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation

1	.592[a]	.350	.344	.31621
a. Prédicteurs : (Constante), أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة				
b. Variable dépendante : آلية مجلس الإدارة				

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	5.179	1	5.179	51.795	.000[b]
	de Student	9.599	96	.100		
	Total	14.778	97			
a. Variable dépendante : آلية مجلس الإدارة						
b. Prédicteurs : (Constante), أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة						

Coefficients[a]

Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1.392	.182		7.664	.000
	أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة	.494	.069	.592	7.197	.000
a. Variable dépendante : آلية مجلس الإدارة						

3-نموذج مجلس الإدارة – بطاقة الأداء المتوازن $\widehat{G_1} = f(BS)$:

Récapitulatif des modèles[b]

Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.379[a]	.144	.135	.36304
a. Prédicteurs : (Constante), أسلوب بطاقة الأداء المتوازن				
b. Variable dépendante : آلية مجلس الإدارة				

ANOVA[a]

Modèle		Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	2.125	1	2.125	16.124	.000[b]
	de Student	12.653	96	.132		
	Total	14.778	97			
a. Variable dépendante : آلية مجلس الإدارة						
b. Prédicteurs : (Constante), أسلوب بطاقة الأداء المتوازن						

Coefficients[a]						
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1.954	.184		10.596	.000
	أسلوب بطاقة الأداء المتوازن	.282	.070	.379	4.016	.000
a. Variable dépendante : آلية مجلس الإدارة						

الملحق رقم(22): نتائج تقدير واختبار نموذج الإفصاح والشفافية– الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية= $\widehat{2}$ $(\widehat{M})$

1– نموذج الإفصاح والشفافية– التكلفة المستهدفة $\widehat{G_2} = (\widehat{TC})$

Récapitulatif des modèles[b]				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.438[a]	.191	.183	.38611
a. Prédicteurs : (Constante), أسلوب التكلفة المستهدفة				
b. Variable dépendante : آلية الإفصاح والشفافية				

ANOVA[a]						
Modèle		Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	3.388	1	3.388	22.726	.000[b]
	de Student	14.312	96	.149		
	Total	17.700	97			
a. Variable dépendante : آلية الإفصاح والشفافية						
b. Prédicteurs : (Constante), أسلوب التكلفة المستهدفة						

Coefficients[a]						
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1.699	.190		8.939	.000
	أسلوب التكلفة المستهدفة	.348	.073	.438	4.767	.000
a. Variable dépendante : آلية الإفصاح والشفافية						

2- نموذج الإفصاح والشفافية- محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة $\widehat{G_2} = (\widehat{ABC})$

Récapitulatif des modèles[b]				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.442[a]	.195	.187	.38521
a. Prédicteurs : (Constante), أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة				
b. Variable dépendante : آلية الإفصاح والشفافية				

ANOVA[a]						
Modèle		Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	3.455	1	3.455	23.281	.000[b]
	de Student	14.245	96	.148		
	Total	17.700	97			
a. Variable dépendante : آلية الإفصاح والشفافية						
b. Prédicteurs : (Constante), أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة						

Coefficients[a]						
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1.535	.221		6.934	.000
	أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة	.404	.084	.442	4.825	.000
a. Variable dépendante : آلية الإفصاح والشفافية						

3-نموذج الإفصاح والشفافية- بطاقة الأداء المتوازن $\widehat{G_2} = (BS)$

Récapitulatif des modèles[b]				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.420[a]	.176	.168	.38967
a. Prédicteurs : (Constante), أسلوب بطاقة الأداء المتوازن				
b. Variable dépendante : آلية الإفصاح والشفافية				

ANOVA[a]					
Modèle	Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.

1	Régression	3.123	1	3.123	20.566	.000[b]
	de Student	14.577	96	.152		
	Total	17.700	97			
a. Variable dépendante : آلية الإفصاح والشفافية						
b. Prédicteurs : (Constante), أسلوب بطاقة الأداء المتوازن						

Coefficients[a]						
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1.706	.198		8.621	.000
	أسلوب بطاقة الأداء المتوازن	.342	.075	.420	4.535	.000
a. Variable dépendante : آلية الإفصاح والشفافية						

الملحق رقم(23): نتائج تقدير واختبار نموذج التدقيق الداخلي – الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية

$$\widehat{G_3} = (\widehat{M})$$

1- نموذج التدقيق الداخلي التكلفة المستهدفة $\widehat{G_3} = f(\widehat{TC})$

Récapitulatif des modèles[b]				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.485[a]	.235	.227	.29266
a. Prédicteurs : (Constante), أسلوب التكلفة المستهدفة				
b. Variable dépendante : آلية االتدقيق الداخلي				

ANOVA[a]						
Modèle		Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	2.527	1	2.527	29.498	.000[b]
	de Student	8.223	96	.086		
	Total	10.749	97			
a. Variable dépendante : آلية االتدقيق الداخلي						
b. Prédicteurs : (Constante), أسلوب التكلفة المستهدفة						

Coefficients[a]					
Modèle	Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
	B	Erreur standard	Bêta		

1	(Constante)	1.927	.144		13.373	.000
	أسلوب التكلفة المستهدفة	.301	.055	.485	5.431	.000
a. Variable dépendante : ألية االتدقيق الداخلي						

2- نموذج التدقيق الداخلي التكاليف على أساس الانشطة $\widehat{G_3} = f(\widehat{ABC})$

Récapitulatif des modèles[b]				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.509[a]	.259	.251	.28806
a. Prédicteurs : (Constante), أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة				
b. Variable dépendante : ألية االتدقيق الداخلي				

ANOVA[a]						
Modèle		Somme des carrés	Ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	2.783	1	2.783	33.538	.000[b]
	de Student	7.966	96	.083		
	Total	10.749	97			
a. Variable dépendante : ألية االتدقيق الداخلي						
b. Prédicteurs : (Constante), أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة						

Coefficients[a]						
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	t	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	1.749	.165		10.568	.000
	أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة	.362	.063	.509	5.791	.000
a. Variable dépendante : ألية االتدقيق الداخلي						

3- نموذج التدقيق الداخلي بطاقة الأداء المتوازن $\widehat{G_3} = f(BS)$

Récapitulatif des modèles[b]				
Modèle	R	R-deux	R-deux ajusté	Erreur standard de l'estimation
1	.403[a]	.162	.153	.30631
a. Prédicteurs : (Constante), أسلوب بطاقة الأداء المتوازن				
b. Variable dépendante : ألية االتدقيق الداخلي				

ANOVA[a]						
Modèle		Somme des carrés	ddl	Carré moyen	F	Sig.
1	Régression	1.742	1	1.742	18.568	.000[b]
	de Student	9.007	96	.094		
	Total	10.749	97			
a. Variable dépendante : ألية االتدقيق الداخلي						
b. Prédicteurs : (Constante), أسلوب بطاقة الأداء المتوازن						

Coefficients[a]						
Modèle		Coefficients non standardisés		Coefficients standardisés	T	Sig.
		B	Erreur standard	Bêta		
1	(Constante)	2.035	.156		13.084	.000
	أسلوب بطاقة الأداء المتوازن	.255	.059	.403	4.309	.000
a. Variable dépendante : ألية االتدقيق الداخلي						

الملحق رقم (24): أسماء محكمي الإستبيان

الاسم واللقب	العنوان
د.حمادي نبيل	جامعية يحي فارس المدية
أ.د.شعيب شنوف	جامعة امحمد بوقرة بومرداس
أ.د. شعباني مجيد	جامعة امحمد بوقرة بومرداس
د. مولوج كمال	جامعية يحي فارس المدية
د. بولصنام محمد	جامعية يحي فارس المدية