جامعة يحيى فارس بالمدية

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

عنوان المذكرة:

أهمية المحاسبة التحليلية كآلية في حوكمة الشركات

دراسة ميدانية بمؤسسة بوفال بالبرواقية

مذكرة تدخل ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبة،

تخصص: محاسبة

من إعداد الطالبين:

كربوبي بهاء الدين زكرياء

بوديسة يوسف

تحت إشراف الأستاذ:

د. زرواطي محمد

أعضاء لجنة المناقشة

الإسم واللقب	الصفة
أ. د/ بوعرار أحمد شمس الدين	رئيسا
د. زرواطي محمد	مشرفا ومقررا
د. بوشنافة الميسوم	عضوا ممتحنا

السنة الجامعية: 2026/2025


بسم الله الرحمن الرحيم

شكر و تقدير

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَٰنِ الرَّحِيمِ

﴿فَتَبَسَّمَ ضَاحِكاً مِّن قَوْلِهَا وَقَالَ رَبِّ أَوْزِعْنِيَ أَنْ أَشْكُرَ نِعْمَتَكَ الَّتِي أَنْعَمْتَ عَلَيَّ وَعَلَىٰ وَالِدَيَّ وَأَنْ أَعْمَلَ صَٰلِحاً تَرْضَٰهُ وَأَدْخِلْنِي بِرَحْمَتِكَ فِي عِبَادِكَ الصَّٰلِحِينَ ﴾ سورة النمل الآية 19

الحمد لله الذي أنار بالعلم العقول، ووفقنا لقطع هذا الشوط من مشوارنا العلمي، والصلاة والسلام على معلم البشرية الهادي الأمين.

أما بعد، اعترافاً بالجميل ووفاءً لأهل الفضل، يسرنا ونحن نختم هذا الجهد المتواضع أن نتقدم ببالغ الشكر وعظيم الامتنان إلى الأستاذ المشرف الفاضل "**زرواطي محمد**"، الذي كان لنا نعم السند والموجه، ونخصه بالذكر على سعة صدره وتوجيهاته القيمة التي أنارت لنا طريق البحث العلمي طيلة فترة إنجاز هذا العمل.

كما نتوجه بجميل الشكر والتقدير إلى الأستاذ الكريم "**جغلاف علي**"، تقديراً لمساعدته الطيبة، ودعمه الصادق الذي قدمه لنا بكل رحابة صدر، مما كان له أثر كبير في تذليل العقبات وإتمام هذا البحث.

ويتجدد ثناؤنا الخالص ليبلغ لجنة المناقشة الموقرة ، الذين نكن لهم كل الاحترام، شاكرين لهم تفضلهم بقبول قراءة هذا البحث وتقويمه، وإثرائه بملاحظاتهم النيرة وتصويباتهم القيمة.

وأخيرا لا يفوتنا تقديم شكرنا إلى كل من ساعدنا من قريب أو بعيد في إنجاز هذا العمل المتواضع.

نسأل الله العلي القدير أن يبارك في علمكم جميعاً، ويجعلكم منارة تضيء دروب العلم وطلابه.

الإهداء

إلى من أستمدّ منه القوة بعد الله، إلى صاحب الكفين اللتين حفرتا في الصخر لتمهيد طريقي ...إلى من علمني أن القمم لا تُنال إلا بالصبر والعمل ...**أبي العزيز**، أدامك الله سنداً وفخراً وتاجاً يزين عمري.

إلى روح من روحي، ونور عيني الذي يضيء عتمة أيامي ...إلى من رافقتني دعواتها الخفية في جوف الليل، وكانت بلسمًا لكل عثرة وتعب طيلة هذا المشوار ...**أمي الغالية**، حفظكِ الله ورزقني برّكِ وأطال في عمركِ على طاعته.

إلى السند الحاضر، والقلوب التي تتقاسم معي الفرح والضيق ...إلى **إخواني وأخواتي**، رفقاء الدرب والبيت، وإلى كل أقاربي وعائلتي الكريمة فرداً فرداً.

إليكم جميعاً، يا من لولا الله ثم أنتم لما وقفت هنا... أهدي ثمرة تخرجي ونجاحي.

بهاء الدين

الإهداء

"الْحَمْدُ لِلَّهِ الَّذِي هَدَانَا لِهَذَا وَمَا كُنَّا لِنَهْتَدِيَ لَوْلَا أَنْ هَدَانَا اللَّهُ"

الحمد لله على تمام النعمة وتوفيق الخطى.. أضع ثمرة جهدي وتخرجي هذا إهداءً إلى منبع الفخر والدعاء الصادق، إلى **والديّ العزيزين** اللذين كانا لي السند طوال المسيرة.. وإلى **إخواني وأخواتي** رفقاء الدرب وملجئي الدافئ.. وإلى **أساتذتي الأفاضل** الذين أضاءوا لي دروب العلم والمعرفة.. وإلى كل قلب صادق تمنى لي الخير وساندني ولو بكلمة طيبة.

إليكم جميعاً، أُهدي هذا العمل المتواضع.

يوسف

المستخلص

تهدف هذه الدراسة إلى الفحص الدقيق للعلاقة التكاملية بين المحاسبة التحليلية وحوكمة الشركات، مع التركيز على دورها في دعم كفاءة الأداء داخل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. ولتحقيق أهداف الدراسة، تم اعتماد المنهج الوصفي التحليلي، حيث تم بناء إطار نظري يربط بين معايير الحوكمة ومخرجات المحاسبة التحليلية، ودعم ذلك بدراسة ميدانية في مؤسسة بوفال(**POVAL**) – البرواقية، بالاستناد إلى استبيان موزع على العينة المدروسة.

وقد توصلت الدراسة إلى وجود دور جوهري للمحاسبة التحليلية كآلية تدعم الحوكمة من خلال تعزيز الرقابة الداخلية، وتحسين جودة التقارير المالية، وتوفير معلومات دقيقة، لضمان شفافية ومصداقية القرارات الإدارية، مما يضمن استدامة الأداء التنافسي للمؤسسة.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة التحليلية، حوكمة الشركات، مؤسسة بوفال POVAL.

Abstract:

This study aims to closely examine the complementary relationship between analytical accounting and corporate governance, focusing on their role in supporting performance efficiency within Algerian economic enterprises. To achieve the objectives of the study, a descriptive-analytical approach was adopted. A theoretical framework was constructed to connect governance standards with the outputs of analytical accounting, supported by a field study conducted at the POVAL institution – Berrouaghia, utilizing a questionnaire distributed to the studied sample.

The study concluded that analytical accounting plays an essential role as a governance-supporting mechanism by strengthening internal control, improving the quality of financial reporting, and providing accurate information to ensure the transparency and credibility of managerial decisions, thereby ensuring the sustainability of the institution's competitive performance.

Keywords: Analytical Accounting, Corporate Governance, POVAL Institution.

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

العنوان	الصفحة
شكر وتقدير	–
الإهداء	–
المستخلص	**I**
فهرس المحتويات	**IV**
قائمة الجداول والأشكال	**VII**
قائمة الملاحق	**X**
مقدمة	أ– ز
الفصل الأول: الإطار النظري لأهمية المحاسبة التحليلية في حوكمة الشركات	
تمهيد	02
المبحث الأول: مفاهيم حول المحاسبة التحليلية	03
المطلب الأول: مفهوم المحاسبة التحليلية	03
المطلب الثاني: أهمية وأهداف المحاسبة التحليلية	05
المطلب الثالث: طرق المحاسبة التحليلية	09
المبحث الثاني: حوكمة الشركات ودور المحاسبة التحليلية في تفعيلها	19
المطلب الأول: نشأة وتعريف حوكمة الشركات	19
المطلب الثاني: أهمية وأهداف حوكمة الشركات	23
المطلب الثالث: محددات و ركائز ومبادئ حوكمة الشركات	24
المطلب الرابع: دور المحاسبة التحليلية في تفعيل حوكمة الشركات	32
خلاصة الفصل	35
الفصل الثاني: الدراسة الميدانية لمؤسسة بوفال –البرواقية– المدية	
تمهيد	37
المبحث الأول: تقديم مؤسسة بوفال (POVAL)	38
المطلب الأول: ماهية مؤسسة بوفال (POVAL)	38

المطلب الثاني: دراسة الهيكل التنظيمي لمؤسسة بوفال (POVAL)	42
المطلب الثالث: الأبعاد التنموية والأهمية الاقتصادية والاجتماعية لمؤسسة بوفال (POVAL)	44
المبحث الثاني: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية	46
المطلب الأول: منهجية الدراسة	46
المطلب الثاني: أدوات الدراسة والأساليب الاحصائية المستخدمة	48
المطلب الثالث: الاختبارات القبلية الخاصة بالاستبيان	51
المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة الميدانية	58
المطلب الأول: تحليل البيانات الديموغرافية لعينة الدراسة	58
المطلب الثاني: مناقشة وتحليل محاور االستبيان	64
المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة	69
خلاصة الفصل	76
خاتمة	78
قائمة المراجع	82
الملاحق	89

قائمة الجداول والأشكال

1-قائمة الجداول

الرقم	العنوان	الصفحة
(2-1)	معدل الاستجابة على الاستبيان	47
(2-2)	ترميز إجابات مقياس ليكارت الخماسي	50
(2-3)	نتائج اختبار الثبات لمحاور الاستبيان باستخدام معامل ألفا كرونباخ	51
(2-4)	معاملات ارتباط عبارات المحور الأول بالدرجة الكلية للمحور	53
(2-5)	معاملات ارتباط عبارات المحور الثاني بالدرجة الكلية للمحور	54
(2-6)	معاملات ارتباط محاور الدراسة بالدرجة الكلية للاستبيان	56
(2-7)	اختبار التوزيع الطبيعي لمحاور الدراسة باستخدام كولموجروف- سميرنوف	57
(2-8)	توزيع أفراد العينة حسب المنصب الوظيفي	58
(2-9)	توزيع أفراد العينة حسب الشهادة العلمية	60
(2-10)	توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي	61
(2-11)	توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة	63
(2-12)	معايير تقييم اتجاه العبارات استنادا إلى المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة	65
(2-13)	نتائج تحليل عبارات المحور الأول "أهمية المحاسبة التحليلية داخل المؤسسة"	66
(2-14)	نتائج تحليل عبارات المحور الثاني "دور المحاسبة التحليلية في دعم حوكمة الشركات"	68
(2-15)	نتائج اختبار معامل الارتباط سبيرمان للفرضية الأولى	71

(2-16)	نتائج اختبار "كروسكال واليس" لمتغير المنصب الوظيفي	73
(2-17)	نتائج اختبار "كروسكال واليس" لمتغير الشهادة العلمية	73
(2-18)	نتائج اختبار "كروسكال واليس" لمتغير التخصص العلمي	74
(2-19)	نتائج اختبار "كروسكال واليس" لمتغير عدد سنوات الخبرة	74

2-قائمة الأشكال

الرقم	العنوان	الصفحة
(1-1)	أهداف المحاسبة التحليلية	09
(1-2)	كيفية تتبع التكاليف المباشرة والغير المباشرة وفق أسلوب **ABC**	18
(2-1)	مخطط توضيحي للهيكل التنظيمي لمؤسسة بوفال **(POVAL)**	43
(2-2)	توزيع أفراد العينة حسب المنصب الوظيفي	59
(2-3)	توزيع أفراد العينة حسب الشهادة العلمية	60
(2-4)	توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي	62
(2-5)	توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة	63

قائمة الملاحق

قائمة الملاحق

الرقم	العنوان	الصفحة
01	استمارة الاستبيان	89
02	قائمة الأساتذة المحكمين	94
03	مخرجات برنامج **SPSS26**	95

مقدمة

يشكل نظام المعلومات المحاسبي الركيزة الأساسية التي تستند إليها المؤسسات الاقتصادية لتأمين استمراريتها وتطوير كفاءتها التنافسية. وفي هذا السياق، تكتسب المحاسبة التحليلية أبعادا جوهرية تتعدى وظيفتها التقليدية المحصورة في حساب التكاليف، لتصبح أداة تشخيصية واستراتيجية تخدم بشكل مباشر أهداف حوكمة الشركات.

إن التكامل الوظيفي بين الطرفين يضمن تجسيد مبادئ الإدارة الرشيدة، فمن خلال تفكيك التكاليف وتوزيعها على مراكز المسؤولية، توفر المحاسبة التحليلية تقارير مفصلة تتيح للملاك ومجلس الإدارة تتبع مسارات الإنفاق بدقة وتقييم أداء المسيرين بموضوعية. هذا التلازم المعلوماتي يساهم في تقليص الفجوة المعرفية بين الإدارة والمساهمين، مما يرفع من جودة الإفصاح، ويدعم الشفافية، ويجعل من المحاسبة التحليلية آلية رقابية لاغنى عنها لمحاربة الهدر وترشيد القرارات الاستراتيجية.

1- إشكالية الدراسة

من خلال دراستنا لموضوع البحث يتبين أن الإشكالية المراد معالجتها يمكن التعبير عنها كالتالي:

"إلى أي مدى يمكن أن تساهم المحاسبة التحليلية في تفعيل حوكمة الشركات بمؤسسة بوفال POVAL بالبرواقية؟".

وبناءا على هذه الإشكالية يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- هل توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ بين المحاسبة التحليلية وحوكمة الشركات داخل المؤسسة؟
- هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ في إجابات أفراد العينة حول أهمية المحاسبة التحليلية كآلية في حوكمة الشركات باختلاف المتغيرات الديموغرافية والوظيفية (المنصب الوظيفي، الشهادة العلمية، التخصص العلمي، عدد سنوات الخبرة)؟

2- فرضيات الدراسة

للإجابة عن الإشكالية والأسئلة الفرعية تم صياغة الفرضيات التالية:

- توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ بين المحاسبة التحليلية وحوكمة الشركات داخل المؤسسة.

- توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ في إجابات أفراد العينة حول أهمية المحاسبة التحليلية داخل المؤسسة باختلاف المتغيرات الديموغرافية والوظيفية (المنصب الوظيفي، الشهادة العلمية، التخصص العلمي، عدد سنوات الخبرة).

3- أهمية الدراسة

تنبثق أهمية هذه الدراسة من خلال مواكبتها للمستجدات الاقتصادية التي تلزم المؤسسات بتبني نظم رقابية وتسييرية حديثة تضمن استقرارها في ظل بيئة اقتصاد السوق، حيث تتجلى الأهمية العلمية للبحث في تقديم إطار نظري يربط بين "المحاسبة التحليلية" كنظام معلومات كمي داخلي، و"حوكمة الشركات" كآلية تنظيمية تساهم في معالجة مشاكل انفصال الملكية عن التسيير والحد من الأزمات المالية والإدارية. في حين تبرز الأهمية العملية في تبيان دور مخرجات التكاليف والموازنات في ترشيد القرارات الاستراتيجية، وتفعيل قيم الشفافية والمساءلة والرقابة الداخلية. وتتأكد هذه الأهمية بإسقاط الدراسة ميدانياً على مؤسسة – "بوفال" بالبرواقية، والاستناد إلى رؤية تكاملية تستطلع آراء إطاراتها المالية إلى جانب نخبة من الخبراء والمهنيين المتمثلين في أساتذة جامعيين ومحافظي الحسابات وخبراء محاسبيين ومحاسبين معتمدين، مما يمنح نتائج البحث دقة وموضوعية.

4- أهداف الدراسة

تكمن أهداف الدراسة في:

- التعرف على ماهية المحاسبة التحليلية كنظام معلومات كمي داخلي، وتحديد طرق حساب التكاليف ومراقبة العمليات لمساعدة التسيير ومواجهة المنافسة.
- ضبط مفهوم حوكمة الشركات، واستعراض المبادئ والمعايير التي تقوم عليها (كالعدل، والمسؤولية، والمساءلة، والنزاهة) لتنظيم العلاقة بين إدارة المؤسسة وأصحاب المصالح.
- البحث في الخلفيات والأسباب الدافعة لبروز الحوكمة، وعلى رأسها مشاكل انفصال الملكية عن التسيير والحد من الأزمات والفضائح الناتجة عن الفساد المالي والإدارة.
- توضيح العلاقة التكاملية نظرياً بين مخرجات المحاسبة التحليلية (كبيانات التكاليف والموازنات التقديرية) وإرساء آليات الحوكمة لتعزيز الرقابة الداخلية ورفع مستوى الشفافية.

5- المنهج المتبع في الدراسة

إعتمدنا في هذه الدراسة على:

- تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري وكذلك الجانب التطبيقي.
- تم جمع البيانات من خلال الاستبيانات الموزعة على أطراف عينة الدراسة مع تحليل مؤشرات هذه البيانات عن طريق استخدام برنامج **SPSS.**

6- أسباب اختيار موضوع الدراسة

إن الخوض في دراسة هذا الموضوع لم يكن وليد الصدفة، بل جاء استجابة لعدة دوافع موضوعية تبرزها أهمية الإشكالية المطروحة، إلى جانب دوافع ذاتية تخص الباحث وتوجهه العلمي، والتي يمكن حصرها فيما يلي:

- **الأسباب الموضوعية**

تتمثل في:

- الرغبة في إبراز الدور الفعلي والميداني الذي تلعبه المحاسبة التحليلية كأداة ونظام معلومات كمي في دعم وتفعيل آليات حوكمة الشركات.
- المساهمة في تبيان كيف يمكن لمخرجات التكاليف والموازنات التقديرية أن تحد من مشاكل الفساد الإداري والمالي الناتجة عن انفصال الملكية عن االتسيير
- محاولة تسليط الضوء على واقع تطبيق المحاسبة التحليلية والحوكمة في المؤسسات العمومية الجزائرية، وبالأخص في مؤسسة "بوفال" بالبرواقية
- **الأسباب الذاتية**

تتمثل في:

- الميول الشخصي للباحث ورغبته في مجالي المحاسبة التحليلية وتسيير المؤسسات وحوكمتها.
- ارتباط موضوع الدراسة بصفة مباشرة بالتخصص الجامعي والمسار الدراسي للباحث(المحاسبة).
- الرغبة في اكتساب خبرة ميدانية وتعميق المعارف حول كيفية حساب التكاليف، وإدارة الوحدات الإنتاجية في المؤسسات الاقتصادية بشكل فعال.

7- الدراسات السابقة

- مخلوفي أمينة، بن يحي حسينة، "**واقع المحاسبة التحليلية في المؤسسة الاقتصادية بالجزائر: دراسة حالة مؤسسة توزيع الكهرباء والغاز بالمدية**"، مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية، جامعة يحي فارس، المدية. سنة 2017/2016، تهدف هذه الدراسة إلى واقع تطبيق نظام المحاسبة التحليلية ومدى فاعلية الطرق المستخدمة في حساب وتحليل التكاليف

لتوفير معلومات تدعم المسير في اتخاذ القرارات بالتطبيق على مؤسسة "توزيع الكهرباء والغاز". بالمدية.

- رجاء دويس، "**أثر تطبيق حوكمة الشركات على جودة المعلومات المحاسبية دراسة ميدانية لوجهة نظر بنوك ولاية ورقلة**". مذكرة ماستر في العلوم المالية والمحاسبة، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة. سنة 2020/2019، سعت هذه الدراسة إلى إبراز أثر تطبيق وممارسات حوكمة الشركات والإفصاح عنها على جودة المعلومات المحاسبية المقدمة للبنوك، باعتبار الحوكمة أداة للتحكم في ممارسات الإدارة.
- تونسي محمد، عزام علي، "**التحكم في المحاسبة التحليلية ودورها في تفعيل مراقبة التسيير لدى المؤسسة: دراسة مؤسسة صيدال بالمدية**"، مذكرة ماستر في علوم التسيير، جامعة يحي فارس، المدية. سنة 2023/2022، حيث تهدف هذه الدراسة إلى مدى مساهمة استخدام أدوات ومخرجات المحاسبة التحليلية في تحسين ورفع كفاءة نظام مراقبة التسيير بالتطبيق على مؤسسة"صيدال" بالمدية.

8- ما يميز دراستنا عن الدراسات السابقة

تتميز دراستنا عن الدراسات السابقة بالتركيز النوعي على "أهمية المحاسبة التحليلية كآلية في حوكمة الشركات"، في حين ركزت الدراسات السابقة على الجوانب الفنية والتشغيلية للمحاسبة(كحساب التكاليف ومراقبة التسيير)، فإننا نسعى في دراستنا هذه إلى إبراز البعد الاستراتيجي للمحاسبة التحليلية كأداة حوكمية تضمن تعزيز الشفافية، وترسيخ مبادئ المساءلة، وحماية حقوق أصحاب المصالح، وهو ما يمثل نقطة الاختلاف و التميز التي ينفرد بها موضوعنا الحالي.

9- حدود الدراسة

تكمن حدود الدراسة في:

- **الحدود المكانية:** أجريت هذه الدراسة بمؤسسة بوفال بالبرواقية.

- **الحدود الزمانية:** أجريت هذه الدراسة خلال السداسي الثاني من السنة الجامعية 2026/2025.

- **الحدود الموضوعية:** وتتعلق بمتغيرات البحث وهما "المحاسبة التحليلية"، و"حوكمة الشركات".

10- صعوبات الدراسة

على الرغم من السير الحسن للدراسة، إلا أن عملية إعداد البحث واجهت بعض العقبات الميدانية والموضوعية تمثلت في:

- صعوبة إقناع بعض الإطارات والمسؤولين بتعبئة استمارة الاستبيان بالكامل، أو تأخرهم في ردها بسبب انشغالاتهم المهنية اليومية داخل المؤسسة، مما تطلب وقتا إضافيا وجهدا مضاعفا لجمع العدد الكافي من الاستمارات الصالحة للتحليل الإحصائي.
- ضيق الوقت المخصص للموسم الجامعي الحالي 2026/2025 والتوفيق بين متطلبات الدراسة النظرية والنزول للميدان لجمع وتحليل الاستبيان.

11- هيكل الدراسة

من أجل تحقيق أهداف الدراسة ومعالجة الإشكالية والإجابة على الأسئلة الفرعية واختبار الفرضيات قمنا بتقسيم بحثنا إلى فصلين وذلك كما يلي:

- **الفصل الأول:** تم تخصيصه للإطار النظري لأهمية المحاسبة التحليلية في حوكمة الشركات، حيث تضمن هذا الفصل مبحثين أساسيين، الأول يتناول المفاهيم الجوهرية للمحاسبة التحليلية (مفهومها، أهدافها، وطرقها)، والثاني يستعرض حوكمة الشركات (نشأتها، تعريفها، وأهدافها) ودور المحاسبة التحليلية في تفعيلها.

- **الفصل الثاني:** يمثل الدراسة الميدانية بمؤسسة بوفال**POVAL- البرواقية**، يضم هذا الفصل ثلاثة مباحث مترابطة، الأول لتقديم المؤسسة وهيكلها التنظيمي وأهميتها، الثاني لعرض الإطار المنهجي والأدوات المستخدمة بما في ذلك الاختبارات القبلية للاستبيان، والثالث لتحليل نتائج الدراسة الميدانية (تحليل الخصائص الديموغرافية، تحليل محاور الاستبيان، واختبار فرضيات الدراسة).

الفصل الأول

الإطار النظري لأهمية المحاسبة التحليلية في حوكمة الشركات

تمهيد

لقد ظهرت المحاسبة التحليلية كوسيلة لترتيب وتنظيم المعلومات المالية والاقتصادية والقانونية المتعلقة بالمؤسسة أو الفرد أو الوسيط، إذ تركز هذه التقنية على مراقبة عمليات المشاريع والعمليات التجارية والمالية التي تقوم بها المؤسسة ومواجهة المنافسة، وتعد المحاسبة التحليلية من التقنيات التي كان للتطور الاقتصادي سبباً رئيسياً في بروزها لمساعدة التسيير وتحديد التكاليف وحسابها، وبعد أن أصبح التحكم في هذه الأجهزة صعباً أصبح من الضروري استعمال أدوات علمية لمراقبتها. كما أصبحت حوكمة الشركات من أحد المواضيع المهمة لجميع الشركات المحلية والعالمية في عصرنا الحاضر، حيث ازداد الاهتمام بمفهوم الحوكمة نتيجة سلسلة من الانهيارات والأزمات المالية التي عانى منها الاقتصاد العالمي مما جعلها تحتل مكانة ضمن أولويات المؤسسات، وتقوم حوكمة الشركات على قيم العدل والمساءلة والمسؤولية في المؤسسات وتضمن نزاهة المعاملات، فهي تمنع إساءة استخدام السلطة وتعمل على تفعيل أداء مجالس الإدارة في المؤسسات وكذلك تعزيز نظام الرقابة الداخلية وتحديد الأدوار والصلاحيات لكل من المساهمين ومجلس الإدارة والإدارة التنفيذية وأصحاب المصالح مع التأكيد على أهمية الإفصاح والشفافية، وللإلمام أكثر بالموضوع قسمنا هذا الفصل إلى مبحثين:

- المبحث الأول: مفاهيم حول المحاسبة التحليلية،
- المبحث الثاني: حوكمة الشركات ودور المحاسبة التحليلية في تفعيلها،

المبحث الأول: مفاهيم حول المحاسبة التحليلية

تعد المحاسبة التحليلية أداة تسيير لا غنى عنها لأي مؤسسة تطمح إلى التميز والريادة، فهي بمثابة "البوصلة" التي توجه الإدارة نحو فهم أعمق للواقع المالي الداخلي، فبينما تهتم الأنظمة المحاسبية الأخرى بالنتائج الإجمالية، تتفرد المحاسبة التحليلية بقدرتها على تشريح التكاليف وربطها بالأنشطة والمنتجات، مما يوفر تدفقا مستمرا للمعلومات الدقيقة التي تساعد في كشف الانحرافات وتحسين الأداء.

المطلب الأول: مفهوم المحاسبة التحليلية

يتمحور هذا المطلب حول مفهوم المحاسبة التحليلية وتبيان نشأته وذلك في فرعين حيث نتناول في الفرع الأول نظرة حول نشأة المحاسبة التحليلية من تقليدية إلى معاصرة وفي الفرع الثاني تعريف المحاسبة التحليلية.

الفرع الأول: نظرة حول نشأة المحاسبة التحليلية

إن تطور الفكر المحاسبي كان دائمًا نتيجة حتمية للحاجات والظروف الاقتصادية المحيطة، لذلك فإن دراسة نشأة المحاسبة التحليلية تستوجب التطرق إلى المراحل التاريخية التي ساهمت في بلورة هذا العلم وتطوره. فقد نشأت المحاسبة التحليلية من رحم الأزمات المالية والحاجة الملحة إلى تحديد التكاليف الدقيقة لكل منتج أو خدمة، ثم تطورت عبر مرحلتين أساسيتين عكستا التحول في الفكر والتطبيق المحاسبي.

أولا: المحاسبة التحليلية التقليدية

في منتصف القرن الثامن عشر وحتى أواخر القرن التاسع عشر ،كانت الغالبية العظمى من المؤسسات ذات الحجم الصغير، والسوق هو المرشد للقرارات الاقتصادية، ونظام المحاسبة العامة هو المتبع الذي يتمثل في تسجيل كافة العمليات التي تقوم بها المؤسسة في السجلات

المحاسبية،[1] أصبحت المحاسبة العامة قاصرة وعاجزة عن تلبية احتياجات ومتطلبات المؤسسة، وخاصة بعد الضائقة الكبرى لسنة1929، وقد ترتب على حدوث هذا التطور عدم معرفة المؤسسة لتكاليفها ونواتجها الخاصة لكل منتج.

ثانيا: المحاسبة التحليلية المعاصرة

بدأت المرحلة الثانية للمحاسبة التحليلية بعد عام 1945م حيث تقدم الصناعة في السنوات الأخيرة، إلى ظهور واشتداد المنافسة بين المنتجين ولكي تتمكن المِؤسسة من الاستمرار في حياتها وجب عليها أن تخفض من تكاليفها إلى الحد الأدنى والحصول على أكبر فائدة ممكنة مع دراسة التكاليف بشتى أنواعها: تكاليف تاريخية، تكاليف اقتصادية، تكاليف التقدير المعيارية، تكاليف ثابتة، تكاليف متغيرة، تكاليف شبه متغيرة، لاستخدامها في إعداد الميزانيات المرنة المتغيرة، ومعرفة عتبة مردوديتها.[2]

الفرع الثاني: تعريف المحاسبة التحليلية

لقد تعددت تعاريف المحاسبة التحليلية نظرا لتعدد الكتاب والباحثين ووجهة نظر كل واحد منهم، نذكر منها:

أولا: التعريف الأول: المحاسبة التحليلية هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة بالإضافة إلى مصادر أخرى، وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوئها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، ويسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة، كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو مستوى الإدارة، وتعتبر المحاسبة التحليلية ضرورية لتسيير المؤسسات.[3]

[1] عبدالكريم بويعقوب، **المحاسبة التحليلية**، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004، ص ص 7-8.

[2] عبدالكريم بويعقوب، **مرجع سبق ذكره**، ص 9.

[3] ناصر دادي عدون، **المحاسبة التحليلية**، الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999، ص 8 .

ثانيا: التعريف الثاني: تعد المحاسبة التحليلية أداة علمية لتحقيق غايات وأهداف محددة، تكمن في كونها تعتبر نظاما منهجيا متكاملا قادرا على إنتاج نوع محدد من المعلومات الأساسية، والتي تتسم بالصحة والدقة والملاءمة والتوقيت المناسب وذلك لمساعدة الإدارة على اتخاذ قراراتها ورسم سياساتها المختلفة بأعلى قدر من الكفاءة والفعالية.[1]

ثالثا: التعريف الثالث: يتضح أنه ليس هناك تعريف محدد وثابت لنشاط المحاسبة التحليلية بسبب شموليتها من ناحية ومواكبتها لكل التطورات التكنولوجية من ناحية أخرى، فإن تعدد التعريفات يرجع لرغبة كل كاتب من الكتاب في إبراز النواحي المهمة من أنشطتها على حساب النواحي الأخرى.[2]

رابعا: التعريف الرابع: تمثل المحاسبة التحليلية أداة تقدم المعلومات بأسلوب تقييمي وتفصيلي لكل قسم ونوع من أنواع الإنتاج والخدمات.[3]

المطلب الثاني: أهمية وأهداف المحاسبة التحليلية

تُعدّ المحاسبة التحليلية من الأدوات الأساسية في تسيير المؤسسات الحديثة، إذ تهتم بدراسة وتحليل التكاليف وتحديد نتائج الأنشطة المختلفة داخل المؤسسة. وتكمن أهميتها في كونها توفّر معلومات دقيقة تساعد الإدارة على التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الرشيدة. كما تهدف المحاسبة التحليلية إلى تحسين استغلال الموارد، وتخفيض التكاليف، وتقييم الأداء، بما يساهم في رفع كفاءة المؤسسة وتحقيق أهدافها الاقتصادية، نجد في الفرع الأول أهمية المحاسبة التحليلية وفي الفرع الثاني أهداف المحاسبة التحليلية.

---

[1] محمد أمين بربري، **محاسبة تحليلية**، دار اليازوري العلمية، الأردن، 2018، ص 12.

[2] آل آدم يوحنا والرزق صالح، **المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة**، الطبعة الثانية، مؤسسة الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص 9 .

[3] عماد يوسف الشيخ، **محاسبة التكاليف**، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص 1.

الفرع الأول: أهمية المحاسبة التحليلية

تبرز أهمية المحاسبة التحليلية من خلال موضوعها وشروط نجاحها ومجال تطبيقها، وهو ما سنتناوله فيما يلي:

أولا: موضوع المحاسبة التحليلية

إن موضوع المحاسبة التحليلية بصفة عامة هو دراسة التكاليف بكل أنواعها أي معالجتها استخراجها، تحديدها وحسابها ومنه حسب تعريفها بأنها كيفية لمعالجة المعلومات المحاسبية والاقتصادية، فإن موضعها الأساسي هو الوضع والسماح للمؤسسات عن طريق معالجة جيدة مايلي:[1]

- معرفة وتحديد كل التكاليف اللازمة لنشاطها تكاليف السلع والخدمات.
- تقييم مردودية أسعار البيع.
- يسمح التحليل الجيد للتكاليف بالوصول إلى بعض المعلومات التكلفة الحدية عتبة المردودية التي توضح درجة النشاط التي يجب أن تأخذه.
- تطور المراقبة الداخلية للنشاط.

ومنه نجد إن المحاسبة التحليلية تظهر لنا عن طريق هذا الموضوع بأنها محاسبة تسيير ووسيلة لاتخاذ القرارات وخاصة في التخطيط للمدى القصير وبالتالي فإن فائدة المحاسبة هي إعطاء القدرة للمؤسسة على:

- معرفة تكاليف منتوجاتها.
- توضيح القرارات التي يجب أخذها.
- مراقبة التكاليف التي تسير نشاط المؤسسة.

[1] ياسين يعقوب، **أهمية المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد وتسيير وبترولي، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013-2014، ص 5.

ثانيا: شروط نجاح المحاسبة التحليلية

حتى يكون إعداد وتطبيق المحاسبة التحليلية جيدا مفيدا وذات أبعاد اقتصادية للمؤسسة يستلزم مساهمة كل المهتمين والعاملين بها أينما كانوا ضمن الهيكل التنظيمي، إن صيرورة محاسبة تحليلية بإلزامية استعمالها في المستقبل يستلزم أيضا توحيد الإطار العام حتى يسهل على المؤسسات في مختلف النشاطات من الاستعانة بها في مراقبة التكاليف في تحسين التسيير وفي المساهمة في خدمة الاقتصاد الوطني.

ثالثا: مجال تطبيق نظام المحاسبة التحليلية

أما تشغيل نظام المحاسبة قيم أساسا باعتبار التكاليف الخاصة بالمنتجات والتكاليف غير الخاصة بها أي التكاليف العامة وانطلاقا من هذا تتم مراقبة التسيير المراكز والأقسام أي استخراج البيانات المتعلقة بالأداء الايجابي والسلبي.[1]

الفرع الثاني: أهداف المحاسبة التحليلية

لاشك أن الهدف الرئيسي لمحاسبة التكاليف يدور حول تحقيق الوحدة الاقتصادية للأهداف التي أنشئت من أجلها وهي تحقيق الأرباح والمحافظة عليها وتنميتها وذلك عن طريق توفير البيانات اللازمة لاتخاذ القرارات المناسبة لتحسين أرباح الوحدات وترشيد نواحي الإتفاق بها. ومن التعريف السابق للمحاسبة التحليلية من ناحية وعلى أساس دورة الرقابة من ناحية أخرى يمكننا عرض أهداف المحاسبة التحليلية فيما يلي:

أولا: حساب التكاليف وسعر التكلفة

إن حساب التكاليف وسعر التكلفة يمكن ويسهل من العمليات التالية:[2]

- تحديد قيمة المخزون وهذا باستعمال الجرد الدائم بواسطة أحد الطرق التالية:

[1] ياسين يعقوب، **مرجع سبق ذكره**، ص5.

[2] نصيرة أوبختي، كلثوم بوهنة، " **المحاسبة التحليلية ودورها في اتخاذ القرارات** "، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد 4، العدد6، جامعة تلمسان، الجزائر، 2014، ص ص 315 – 316 .

- طريق المخزون الداخل أولا والخارج أولا (FIFO).
- طريقة المخزون الداخل أخيرا والخارج أولا (LIFO).
- طريق التكلفة الوسيلة للمرجعة.
- تحديد سعر بيع المنتوج حيث أن: سعر البيع = سعر التكلفة (نهائية) + هامش الربح.
- تحديد التكاليف ومراقبتها بغرض مراقبة النشاط والمسيرون.

ثانيا: الرقابة على التكاليف

هي القدرة على إخضاع التكاليف لسلوك مخطط أي إنها تتم عن طريق: [1]

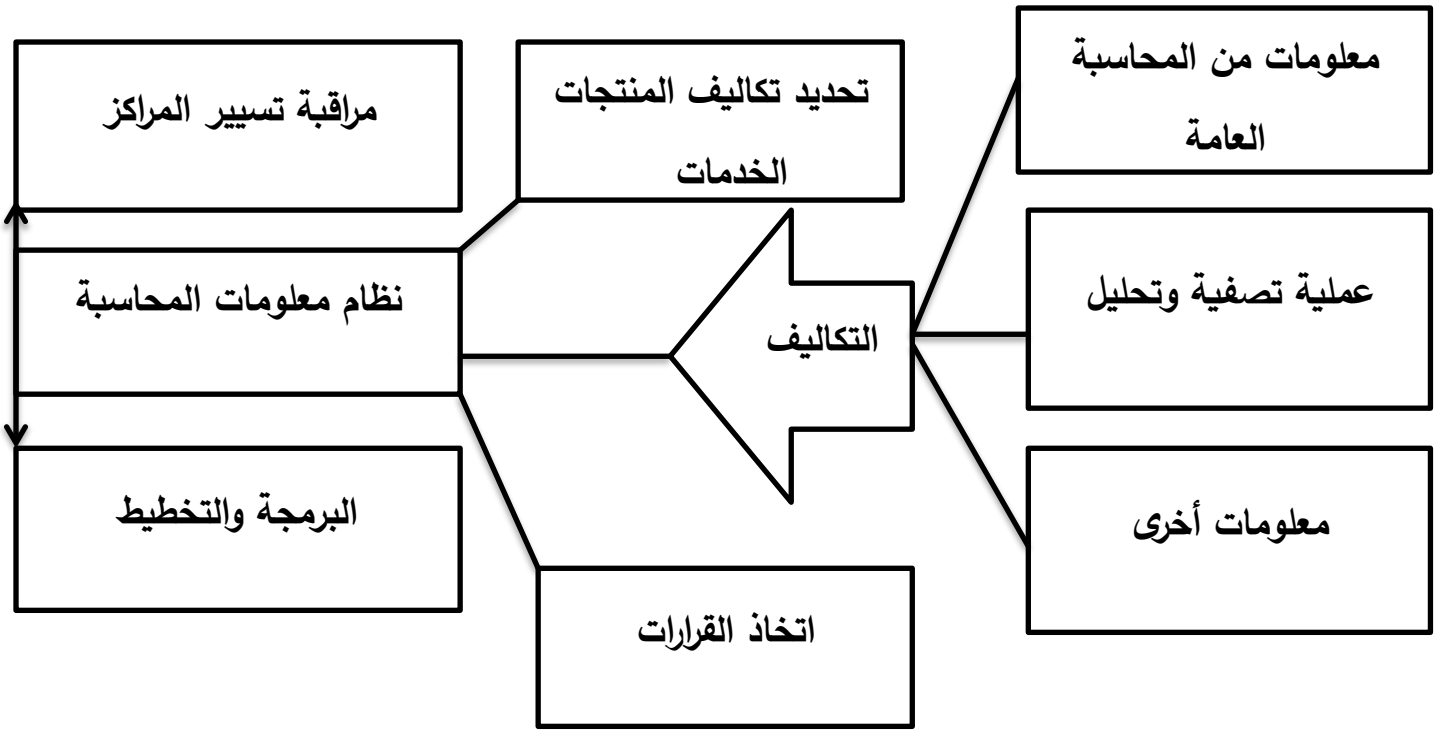
- المقارنة بين التكاليف الفعلية والتكاليف المحددة سلفا واحتساب الفروق والانحرافات وتحليلها.
- ترشيد قرارات الإدارة والمساعدة في رسم السياسات، تواجه الإدارة العديد من القضايا والمشاكل (المنتجات، الاستثمار، الأقسام) التي يتوجب عليها حلها والتي تحتاج إلى بيانات تفصيلية لاتخاذ القرار المناسب (الزيادة في إنتاج السلع أو تخفيضها أو توقيف نوع من الإنتاج) التي يوفرها نظام معلومات التكاليف.
- **ثالثا: اتخاذ القرارات:** يجب أن تعتمد الإدارة قرارا من أفضل البدائل المتاحة لديها، والذي يحقق أهداف المؤسسة ومن بين القرارات التي تساعد المحاسبة التحليلية في اتخاذها:[2]

- تحديد العلاقة بين التكلفة، الحجم، الربح.
- اتخاذ القرار بتوقيف خط إنتاجي معين أو الاستمرار فيه.
- شراء أو إنتاج الأجزاء المصنعة التي يحتاجها المنتوج.
- تغيير الآلات
- توسيع النشاط

[1] مجدي عمارة، ميلود خليفة، **محاسبة التكاليف الفعلية** ، الطبعة الأولى، كلية المحاسبة بغريان، ليبيا، 1992، ص 53.

[2] نصر الدين قدة، **تقييم الممارسات المحاسبية في المؤسسات البترولية الجزائرية** ، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة ، 2018 ، ص 14.

الشكل رقم (1-1): أهداف المحاسبة التحليلية



المصدر:عبد الكريم بويعقوب، **المحاسبة التحليلية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،1998، ص14.

المطلب الثالث: طرق أو(نظم) المحاسبة التحليلية

تكتسي طرق محاسبة التكاليف أهمية بالغة للتحكم في التكاليف وتحسين أداء المؤسسات، وتظهر أهميتها في التحديد الدقيق للتكاليف ودراسة هيكلها وسلوكها بغرض التحكم فيها بشكل أفضل للحصول على الأرباح وتعظيم تلك الأرباح. حيث ينقسم هذا المطلب إلى ثلاث فروع حيث تطرقنا في الفرع الأول إلى طريقة التكلفة الكلية أما في الفرع الثاني فتطرقنا فيه إلى طرق التكلفة الجزئية أما في الفرع الثالث نجد نظام التكاليف على أساس الأنشطة **(ABC)**.

الفرع الأول: طريقة التكلفة الكلية

إن طريقة التكاليف الكلية هي طريقة تسمح بتخصيص الأعباء المباشرة على المنتجات وتوزيع الأعباء غير المباشرة على مراكز التحليل قبل تحميلها على المنتجات.[1]

فهي تكاليف المنتج الكاملة في المرحلة النهائية بما فيها التكاليف التسويقية، مع الإشارة إلى أن المخطط المحاسبي الفرنسي قد غير سعر التكاليف بالتكاليف النهائية.

أولا: الأسس التقنية لطريقة التكاليف الكلية

تقوم طريقة التكاليف الكلية على الأسس التالية:[2]

- تخصيص الأعباء المباشرة للمنتوجات.
- توزيع الأعباء غير المباشرة بين مختلف مراكز التحليل.
- معالجة تبادل الخدمات بين مراكز التحليل المختلفة.
- تحميل أعباء مراكز التحليل لمختلف تكاليف المنتجات أو الطلبيات.

➢ **الأعباء المباشرة والأعباء غير المباشرة**

1-**الأعباء المباشرة:** وهي الأعباء التي ترتبط ارتباطا وثيقا بوحدات الإنتاج، والتي يمكن تحميلها مباشرة في تكلفة معينة دون الحاجة إلى معالجة مسبقة مثل: تكلفة المواد الأولية المستعملة، اليد العاملة المباشرة ....إلخ.[3]

---

[1] سالمي ياسين، **الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة**، رسالة ماجيستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2009-2010، ص 48.

[2] زاية عبد النور، **محاسبة التكاليف وتحسين الأداء المالي للمؤسسة**، رسالة ماجيستر في علوم التسيير، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017 - 2018، ص 34.

[3] رضوان محمد العناتي، **محاسبة التكاليف**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص 27.

2-**الأعباء غير المباشرة:** هي الأعباء التي لا يمكن أن تكون محسوبة مباشرة في تكلفة أو سعر تكلفة معينة لأنها تتعلق بمجموعة معينة من المنتوجات أو الوظائف أو الأقسام أو تتعلق بالنشاط الإجمالي للمؤسسة مثل الطاقة الكهربائية... إلخ.[1]

ثانيا: إيجابيات وسلبيات الطريقة الكلية

1- إيجابيات الطريقة الكلية: وتتمثل في: [2]

- تركز على التحميل الشامل لعناصر النفقات (الأعباء) طالما هذه النفقات نشأت وساهمت في عملية الإنتاج ولابد من تحميلها بالكامل للوصول إلى التكلفة الفعلية للمنتجات.
- تساهم في تحديد نتيجة النشاط الاقتصادي من ربح أو خسارة عن طريق مقابلة إجمالي الإيرادات الفترة بتكلفة الحصول عليها بعد استبعاد مخزون الإنتاج التام وغير التام في آخر المدة.
- تساعد على تحديد السياسة التسعيرية في الفترة طويلة الأجل على اعتبار ان سعر بيع الوحدة المنتجة يجب ألا يقل على التكلفة الإجمالية له.

2- سلبيات الطريقة الكلية: وتتمثل في: [3]

- يقوم على أساس تكاليف الإنتاج أصل وتكاليف الوحدة هي كل ما ينفق عليها ، وهي في ذلك تطبيق مفهوم التحميل الشامل للتكاليف على الوحدات المنتجة سواء كانت سلعة أو خدمات.

---

[1] ناصر دادي عدون وآخرون ، **دراسة الحالات في المحاسبة وحالة المؤسسة**، الطبعة الأولى، دار المحمدية، الجزائر، ص 34.

[2] نواف محمد فخر وعطاالله محمد القطيس، **محاسبة التكاليف الصناعية**، الطبعة الأولى، دار أسامة، عمان، الأردن، 2014، ص 111.

[3] طوايبية أحمد، **المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج**، رسالة ماجيستر في علوم الاقتصادية، تخصص التخطيط والتنمية، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر -3- ، الجزائر، 2003، ص 102.

- عدم القدرة على تحليل العلاقة بين التكاليف وحجم النشاط باعتبار أن تكاليف الوحدة المنتجة تجمع بين التكاليف الإنتاجية وغير الإنتاجية وليس على أساس الثبات والتغير في التكاليف.
- تتعارض مع مبدأ استقلال الفترات المحاسبية باعتبار أنه يتم تقييم المخزون السلعي تحت التشغيل أو تام الصنع على أساس تكاليف الإنتاج الكلية.
- تسعير المنتجات في ظل أسلوب التكاليف الكلية يؤدي إلى سعر بيع الوحدة متغيرا من فترة لأخرى وذلك بسبب تحمل تكاليف الوحدة بنصيب من التكاليف الثابتة وهذه التكاليف تتذبذب في اتجاه عكسي للتغير في حجم الإنتاج مما يؤدي إلى تغيير سعر الوحدة باختلاف تغيير حجم الإنتاج.
- فشل الطريقة في مد إدارة المؤسسات بالبيانات التي تمكنها من الرقابة على التكاليف أو المساعدة في اتخاذ القرارات السليمة.

الفرع الثاني: طريقة التكاليف الجزئية

نظرا للإيجابيات والسلبيات التي عرفتها طريقة التكاليف الكلية، ظهرت طرق أخرى، عرفت هذه الطرق بالطرق الجزئية، والمتمثلة في:

- طريقة التحميل العقلاني للأعباء الثابتة؛
- طريقة التكلفة المتغيرة؛

أولا: مبدأ طريقة التحميل العقلاني

بواسطة الفصل بين النوعين من التكاليف يحسب بطريقة التحميل العقلاني جزء التكاليف الثابتة الذي يتعلق بحجم النشاط أو الإنتاج العادي، إذ يسمح بالحصول على سعر

تكلفة عقلاني يقترب من الثبات، إذ تصبح فيه تكلفة الوحدة ثابتة ولا تتأثر، بحجم الإنتاج وتغيراته لأن الجزء المتغير من التكاليف للوحدة يبقى ثابتا، ويثبت الجزء من التكاليف الثابتة.[1]

ويحسب معامل التحميل العقلاني وفق العلاقة التالية:[2]

معامل التحميل العقلاني = حجم النشاط الفعلي / حجم النشاط العادي

الأعباء الثابتة: المحملة حسب طريقة التحميل العقلاني التي تسعى إلى إقصاء تأثير حجم النشاط على التكاليف، وتحسب التكاليف الثابتة المحملة عقلانيا وفق العلاقة التالية:

التكاليف الثابتة المحملة عقلانيا = التكاليف الثابتة الفعلية × معامل التحميل العقلاني

ثانيا: طريقة التكاليف المتغيرة

تطبق هذه الطريقة في المؤسسات التي تنتج عدة منتوجات في نفس الوقت، وهي تقوم على الفصل بين التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة، وتقوم هذه الطريقة على مبدأ التحميل الجزئي لعناصر التكاليف على وحدات الإنتاج، فتحمل التكاليف المتغيرة على وحدات الإنتاج فقط في حين تحمل التكاليف الثابتة في نهاية الفترة عند استخراج النتيجة الصافية حيث تطرح التكاليف الثابتة من الهامش على التكلفة المتغيرة مع حساب هامش التكلفة المتغير لكل منتوج.[3]، فلهذه الطريقة سلبيات وإيجابيات نذكر منها: [4]

---

[1] ناصر دادي عدون، **مرجع سبق ذكره**، ص 116.

[2] محمود علي الجبالي، قصي السامري، **محاسبة التكاليف**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2000، ص 148.

[3] نعيمة مخلوفي، " **أثر استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC على عدالة ودقة بيانات التكاليف غير المباشرة للمنتجات في المؤسسات الصناعية** "، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد10، العدد1،جامعة الجزائر 3، 2023، ص 532 .

[4] زاية عبد النور، **مرجع سبق ذكره**، ص ص 44-45 .

1- سلبيات هذه الطريقة

- صعوبة فصل المصروفات الثابتة عن المتغيرة، حيث توجد بعض النفقات التي تُعتبر شبه متغيرة مثل مصروفات الصيانة.
- لايمكن الاعتماد على هذه من أجل التخطيط والمراقبة وتحديد الأسعار واختيار السياسات البديلة في الأمد الطويل.

2- إيجابيات هذه الطريقة

- تُحمَّل التكاليف الثابتة بالكامل على حساب الأرباح والخسائر للدورة المحاسبية التي نشأت فيها، بدون تحميلها على تكلفة المنتجات أو تكلفة المخزون غير المُباع في نهاية الفترة، ما يمنع نقل التكاليف الثابتة من دورة مالية لأخرى، ويعزز مبدأ استقلال الدورات المالية.
- إمكانية الوصول إلى الربح الحدي للوحدة المباعدة، ومساهمة تلك الوحدة بتغطية جزء من التكاليف الثابتة وذلك بمقارنة سعر بيع الوحدة مع تكلفتها المتغيرة.
- التسعير في المدى القصير، بحيث لايقل سعر البيع للوحدة عن تكلفتها المتغيرة من أجل إغراق السوق.
- تخطيط الربحية عن طريق توضيح العلاقة بين التكلفة، الحجم والربح.

الفرع الثالث: نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

جاء مدخل نظام التكاليف على أساس الأنشطة، نتيجة الانتقادات الموجهة إلى نظم التكاليف التقليدية، والتي لم تعد قادرة على مواجهة التطور الحاصل في أنظمة الإنتاج وأساليب التسيير الحديثة ولهذا سيتم استعراض من خلال هذا الفرع التعرف على نظام التكاليف على أساس الأنشطة **(ABC)**.

أولا: تعريف طريقة الأنشطة

هي نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في الشركة، ومن ثم تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على حدا، حيث يتم تخصيصها على الأنشطة التي تقوم بها الشركة أولا،

ثم يتم تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات وذلك بحسب الاستفادة من هذه الأنشطة.[1]

ثانيا: العناصر الأساسية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

من أبرز العناصر الجوهرية المتعلقة بنظام التكلفة القائم على الأنشطة ما يلي: [2]

1-**النشاط:** هو مجموعة المهام الأساسية التي يقوم بها فرد أو مجموعة، والتي تسمح بتقديم مخرجات انطلاقا من سلة مدخلات، ومتجانسة من حيث سلوك الأداء.

2-**العمليات:** هي سلسلة من الأنشطة التي تبدأ بسبب واحد وتسفر عن منتج، أو خدمة، أو معلومة أخرى تضيف قيمة للعميل الداخلي والخارجي.

- عادةً ما تكون العمليات مرتبطة بالهيكل التنظيمي والإدارات الوظيفية الرئيسية في المؤسسة (الدراسات، الإنتاج، التسويق، المبيعات، المالية، الموارد البشرية، التخطيط)
- لكل عملية مخرج شامل وحيد.

3-**الموارد:** من المهم الإشارة بإيجاز إلى مفهوم التدخلات، فكل الموارد المستخدمة في الأنشطة، سواء كانت مكونات، مواد أولية، معلومات أو استخدام للأجهزة، لا تنتمي إلى نفس الفئة.

تحدد التكاليف المجمعة لكل نشاط بشكل منفصل، إذ تعكس تكلفة النشاط مجموع تكاليف مكونات أو عناصر الإنتاج التي تمكنا من ربطها بذلك النشاط. يتطلب تحديد تكلفة النشاط جمع كافة تكاليف الموارد المستهلكة خلال فترة زمنية معينة، وذلك لقياس التكلفة الفعلية لكل نشاط بدقة.

---

[1] رشيد قريرة، أسامة عمامرة، "**دور طريقة التكاليف المستندة للنشاط ABC في إعادة تحليل وتحميل التكاليف بطريقة عادلة للمنتجات الصناعية**"، مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد 2، العدد 1، جامعة الوادي، الجزائر 2018، ص 47.

[2] يسرى لونيس، زودة عمار، "**تقييم فعالية نظام ABC في تحديد تكلفة المنتج بدقة**"، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 8، العدد 4، جامعة باتنة1 الحاج لخضر، الجزائر، 2024، ص 8 .

ثالثا: مسببات التكلفة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة: هي العوامل التي أدت إلى نشوء النشاط أو تؤثر في حجم العمل، وبالتالي تؤثر في تكاليف النشاط، وهي وسيلة ربط بين تكاليف النشاط والمخرجات من المنتجات أو الخدمات، أي أنها مقياس كمي يعكس النشاط، والهدف منه هو تحديد دقيق لحصة الأعباء الواجب تحميلها للمنتجات وتتبع تكاليف الأنشطة على وحدات الإنتاج.

رابعا: أهداف نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

هناك مجموعة من الأهداف لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ومن أبرزها نذكر مايلي: [1]

- ✓ تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات والخدمات المختلفة.
- ✓ تقديم معلومات مفيدة لإدارة المؤسسة لاتخاذ قرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف في بعض القيم.
- ✓ التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات والخدمات المختلفة.
- ✓ يساعد إدارة المؤسسة في إعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ثم معرفة نصيب المنتج أو الخدمة من كل نشاط على حدى.
- ✓ يساعد في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف تكلفة للمنتج أو الخدمة، على تقليل أو تخفيض تكاليف هذه الأنشطة.
- ✓ تحديد تكلفة المنتج أو الخدمة بالدقة المطلوبة.

خامسا: مزايا وعيوب نظام التكاليف على أساس الأنشطة

1-مزايا نظام التكاليف على أساس الأنشطة

- التوصل إلى تكاليف دقيقة للمنتجات، لأن تكاليف المنتجات الناتجة عن نظام الأنشطة أكثر دقة عن تكاليف المنتجات الناتجة عن نظام التكاليف التقليدي.

[1] نعيمة زعرور، وسيلة السبتي،**"تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسات العمومية"**، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد 9، العدد 2، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2015، ص 110.

- اتخاذ قرارات إدارية أفضل فالتحديد الدقيق لتكاليف المنتجات يؤدي إلى المساهمة في اتخاذ قرارات تسعير المنتجات على نحو أفضل وذلك لنوصل على مستوى الربح المنشود.
- التحسن في رقابة التكاليف غير المباشرة وذلك عن طريق الأنشطة المتعلقة بها مما يؤدي إلى تحديد المسؤولية عن تلك التكاليف وبالتالي إخضاعها إلى رقابة أكثر فعالية.[1]

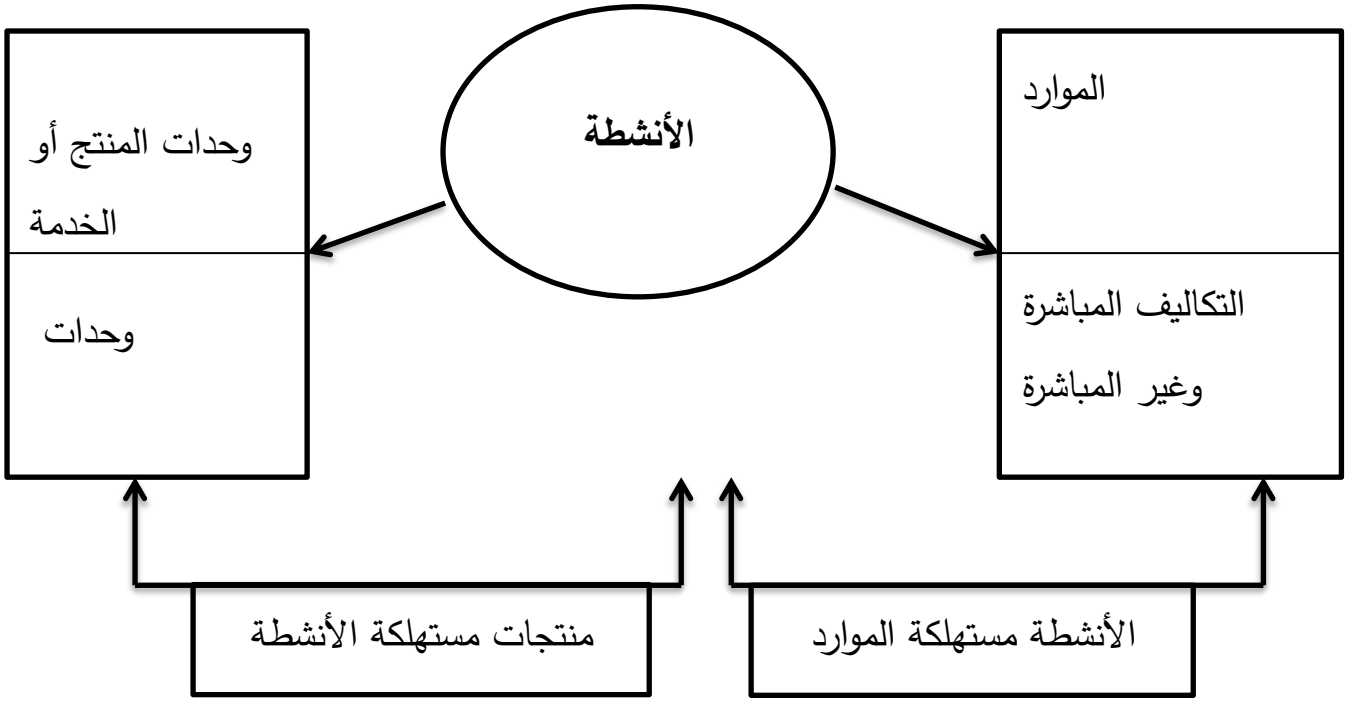
2-عيوب نظام التكاليف على أساس الأنشطة [2]

- يركز على القرارات الاستراتيجية في الأمد الطويل، بينما تحتاج الشركات أيضا إلى اتخاذ القرارات الخاصة بالرقابة والتخطيط في الأمد القصير.
- لا يساهم في توضيح العلاقة بين الأنشطة وبين رضا الزبون، حيث أن الأخير يعد بمثابة الهدف الرئيسي والمشترك لجميع الشركات الهادفة إلى الربح.
- يفترض أن العلاقة بين الموارد الاقتصادية والأنشطة وبين الأنشطة والمنتجات علاقة خطية طردية.
- تكاليف تطبيقه مرتفعة جدا وكذلك صعوبة اختيار تحديد مسببات التكاليف، واعتماده كغيره على بيانات تاريخية تعد داخليا.

[1] زاية عبد النور، **مرجع سبق ذكره**، ص 59.

[2] فيحاء عبدالله يعقوب، وامتثال رشيد بجاي،"**تصميم نظام تكاليف على أساس الأنشطة ABC لخدمات النقل الخاص**"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 12، العدد 41، جامعة بغداد، العراق، 2017، ص 06.

الشكل رقم (1-2): كيفية تتبع التكاليف المباشرة والغير المباشرة وفق أسلوب ABC



المصدر: نعيمة زعرور، وسيلة السبتي،"**تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسات العمومية**"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد 9، العدد 2، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2015، ص111.

المبحث الثاني: حوكمة الشركات ودور المحاسبة التحليلية في تفعيلها

تسببت الفضائح والأزمات المالية الأخيرة في انهيار العديد من الشركات العالمية مثل وورلدكوم نتيجة انتشار الفساد، مما زاد من أهمية الحوكمة التي اعتبرت من أبرز القضايا الحديثة في المجال المالي والمحاسبي، ومن أجل محاولة الإلمام أكثر بمفهوم حوكمة سنتطرق من خلال هذا المبحث إلى مفهوم حوكمة ونشأتها ثم إلى محددات وخصائص حوكمة الشركات بالإضافة إلى أهمية وأهداف التي تسعى إلى تحقيقها.

المطلب الأول: نشأة وتعريف حوكمة الشركات

ظهر مفهوم حوكمة الشركات كاستجابة لمشكلات عملية تعرضت لها الشركات، خصوصاً فيما يتعلق بتعارض المصالح وضعف الرقابة، لذا يهدف هذا المطلب إلى استعراض نشأة حوكمة الشركات ثم توضيح مفهومها.

الفرع الأول: نشأة حوكمة الشركات

إذا بحثنا في الأدبيات الاقتصادية لحوكمة الشركات نجد أنه في عام 1932 كان كل من Berle & means من أوائل من تناول فصل الملكية عن الإدارة والتي تتطلب توفر قواعد حوكمة الشركات لسد الفجوة التي يمكن أن تحدث بين مديري ومالكي المؤسسة من جراء المؤسسات السلبية التي من الممكن أن تضر بالمؤسسة وبالصناعة ككل، كذلك تطرق كل من Meckling et Jensen سنة 1976 و Oliver Williamson سنة 1979 إلى مشكلة الوكالة، حيث أشار إلى حتمية حدوث صراع بالمؤسسة عندما يكون هناك فصل بين الملكية والإدارة وفي هذا السياق أكدوا على إمكانية حل مشكلة الوكالة من خلال تطبيق الجيد لقواعد حوكمة الشركات.[1] وفي سنة 1985 وبعد حدوث العديد من الانهيارات المالية في الولايات المتحدة الأمريكية قامت خمسة جمعيات مهنية مقرها الولايات المتحدة الأمريكية ومن أهمها

[1] مناد علي، **دور الحكم الرشيد في تحقيق التنمية من خلال حوكمة الشركات** ، رسالة ماجيستر في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد التنمية، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية التسيير والعلوم التجارية، جامعة أبوبكر بلقايد، تلمسان، 2005-2006، ص 102.

المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين والمعتمدين AICPA بتشكيل لجنة حماية التنظيمات الإدارية والمعروفة باسم لجنة Treadway وبعد دراسة أجرتها هذه الأخيرة لتحديد العوامل المسببة التي أدت إلى إعداد التقارير المالية الاحتيالية وإجراءات الحد منها، حيث أصدرت في أكتوبر 1987 تقريرها النهائي. تقرير اللجنة الوطنية الخاصة بالاحتيال والتظليل في التقارير المالية وتضمن مجموعة من التوصيات الخاصة بتطبيق قواعد حوكمة الشركات وما يرتبط بها من منع الغش والتلاعب في إعداد القوائم المالية، وبذلك عن طريق الاهتمام بمفهوم نظام الرقابة الداخلية وتعزيز مهمة المراجعة الخارجية أمام مجالس إدارة المؤسسات.[1] فكانت البداية الحقيقية لحوكمة الشركات حينما أصدرت لجنة الإبعاد المالية لحوكمة الشركات في ديسمبر 1992 تقريرها والمشكل من قبل مجلس التقارير المالية وسوق لندن للأوراق المالية بعنوان الأبعاد المالية لحوكمة الشركات ولقد أخذت حوكمة الشركات بعدا آخر بعد حدوث الأزمات المالية والإفلاس العديد من شركات والفضائح المالية في كبريات الشركات الأمريكية وفي نهاية 2001 وعلى المستوى الدولي يعتبر التقرير الصادر عن منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي (OECD) سنة 1999 بعنوان مبادئ حوكمة الشركات أول اعتراف دولي رسمي بذلك المفهوم.[2]

الفرع الثاني: مفهوم حوكمة الشركات

تعدد مفهوم حوكمة الشركات وقمنا بأخذ تعاريف عدة منها: [3]

[1] زلاسي رياض، إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية ، رسالة ماجيستر في العلوم التجارية ، تخصص محاسبة وجباية ، قسم العلوم التجارية ، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية ، جامعة قاصدي مرباح ، ورقلة ، 2011-2012، ص 04.

[2] ضيف الله محمد الهادي، مسعود درواسي،"**فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري**"، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة ، 6 - 7 ماي 2012 ، ص ص 3-4.

[3] جيهان عبد المعز الجمال، **المراجعة وحوكمة الشركات**، الطبعة الأولى، دار الكتاب الجامعي، مصر، 2014، ص491.

أولا:التعريف الأول: حوكمة الشركات هي نظام متكامل للرقابة يتضمن النواحي المالية والنواحي الأخرى، حيث يؤدى تطبيقه إلى إدارة الشركة ورقابة عملياتها بشكل معين.

ثانيا:التعريف الثاني: هي مجموعة من الأطر التنظيمية والهيكلية التي تحكم توجيه الشركات وتنظيم العلاقة بين الإدارة والملاك والمساهمين الرئيسين وأصحاب المصالح.

ثالثا:التعريف الثالث: من الناحية الاقتصادية هي الأسلوب الذي عن طريقه يستطيع المستثمرون الذين يوفرون التمويل للشركات من خلال أسواق المال تحقيق قدر من الطمأنينة يضمن حصولهم على عائد لاستثماراتهم.[1] لا يقتصر مفهوم حوكمة الشركات على حماية الأقلية من المساهمين، بل يهدف أيضًا إلى حماية كبار المقرضين والمستثمرين والمساهمين لضمان تحقيق عوائد لهم، إذ إن هؤلاء هم الفئة القادرة على المساهمة الفعالة في نمو الشركات وبالتالي تنفيذ خطط التنمية الضرورية، خصوصًا في الدول النامية التي تعيش تحولات اقتصادية.

رابعا:التعريف الرابع: وتعرف مؤسسة التمويل IFC الحوكمة بأنها مجموعة الهياكل والعمليات اللازمة لتوجيه وضبط المؤسسات وتحديد توزيع الحقوق والواجبات بين المشاركين الرئيسيين في المؤسسة كالمساهمين وأعضاء مجلس الإدارة والمدراء، كذلك تحديد القواعد والإجراءات الخاصة باتخاذ القرارات بشأن أمور الشركة.[2]

الفرع الثالث: خصائص حوكمة الشركات

تقوم حوكمة الشركات على مجموعة من الخصائص الأساسية التي تضمن حسن إدارة المؤسسة وتحقيق التوازن بين مصالح مختلف الأطراف ذات العلاقة. ومن أهم هذه الخصائص:

أولا:الانضباط: أي اتباع مجلس الإدارة للسلوك الأخلاقي المناسب والصحيح والإلتزام بالأعمال الرئيسية المحددة وتزويد أصحاب المصلحة بالبيانات الصحيحة والتقدير السليم لتكلفة رأس

[1] أحمد خيضر، **حوكمة الشركات**، بدون طبعة، دار الفكر الجامعي، مصر، 2013، ص 9.

[2] حماد طارق عبد العال، **حوكمة الشركات(المفاهيم، المبادئ، التجارب): تطبيقات الحوكمة في مصارف**، بدون طبعة، الدار الجامعية، القاهرة، 2005، ص 11.

المال، ولابد من إدراج إقرار نتيجة الحوكمة في التقرير السنوي، وتوزيع الفائض من النقد على المساهمين واستخدام الديون في المشاريع الهادفة.[1]

ثانيا: الشفافية: تضمن الثقة والنزاهة والموضوعية في إدارة الشركة والإفصاح السليم والمناسب.[2]

ثالثا:الاستقلالية: أي عدم وجود أية تأثيرات أو ضغوط أثناء العمل بالتالي فإن قدرا من الحرية اللازمة لأداء العمل ينبغي أن تكون متوفرا في الشركة.

رابعا:المساءلة: تعني إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية ومحاسبتهم على الأخطاء وتحمل المسؤولية.

خامسا:المسؤولية: أي تحديد مسؤولية كل طرف من الأطراف المعنية في الشركة.[3]

سادسا: العدالة: وتعني وجوب احترام حقوق جميع الأطراف سواء كانوا مساهمين أو مسيرين أو أصحاب مصلحة في الشركة.[4]

سابعا:المسؤولية الاجتماعية: و تعني النظر إلى الشركة كمواطن جيد يهتم بمصلحة المجتمع ويساهم في تطويره.

---

[1] بوش فاطمة، **واقع حوكمة الشركات في الجزائر وسبل تفعيلها**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص تحليل مؤسساتي والتنمية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية ، جامعة أبوبكر بلقايد، تلمسان، 2022– 2023، ص 39.

[2] كامل يوسف سليمان بركة ، "**دور نظام حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**" ، مجلة المحاسبة التدقيق والمالية، المجلد 04، العدد 01، جامعة غزة (فلسطين)، 2022، ص 7.

[3] جمال العسالي، **تطبيق حوكمة الشركات في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة كآلية لتحسين الأداء الاقتصادي في الجزائر 2000– 2014**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية ، تخصص نقود مالية وبنوك ، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2018– 2019، ص 10.

[4] طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات: شركات قطاع عام وخاص ومصارف**، الدار الجامعية، مصر، 2007. ص 25.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف حوكمة الشركات

لحوكمة الشركات أهمية كبيرة وجملة من الأهداف التي شجعت المجتمع الدولي على الاهتمام بمختلف جوانبها والسعي لتحقيقها، وذلك من خلال العمل على تطبيق مبادئها.

الفرع الأول: أهمية حوكمة الشركات

ازدادت أهمية حوكمة الشركات بعد الأزمات والانهيارات الاقتصادية التي شهدتها العديد من دول العالم، خاصة في آسيا وأمريكا اللاتينية، نتيجة الفشل الإداري والتلاعب بالقوائم المالية والمبالغة في إظهار الأرباح. كما ساهم السعي نحو الربح السريع وعدم الالتزام بالأخلاقيات المهنية في وقوع حالات إفلاس وعسر مالي لعدد من الشركات الكبرى، مما ألحق خسائر كبيرة بالمستثمرين وأصحاب رؤوس الأموال. حيث تكمن أهمية حوكمة الشركات فيما يلي:[1]

- تخفيض المخاطر المتعلقة بالفساد المالي والإداري التي تواجهها المؤسسات والدول.
- رفع مستويات الأداء للشركات وما يترتب عليه من دفع عجلة التنمية والتقدم الاقتصادي للدول التي تنتمي اليها تلك المؤسسات.
- جذب الاستثمارات الأجنبية وتشجيع رأس المال المحلي على الاستثمار في المشروعات الوطنية وبالتالي الحد من هروب رؤوس الأموال.
- تبرز أهمية الحوكمة من خلال الفصل بين الملكية الشركة والإدارة.
- زيادة الشفافية والدقة والوضوح في القوائم المالية التي تصدرها الشركات، وما يترتب على ذلك من زيادة الثقة المستثمرين بها واعتمادهم عليها في اتخاذ القرارات.
- زيادة قدرة الشركات الوطنية على المنافسة العالمية وفتح أسواق جديد لها.
- توفير قواعد حوكمة الشركات الإطار التنظيمي الذي يمكن من خلاله للشركة ان تحدد أهدافها وتحدد أيضا كيفية تحقيقها.

[1] علاء فرحان طالب، إيمان المشهداني، **حوكمة الشركات المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2011، ص 33.

الفرع الثاني: أهداف حوكمة الشركات

سعت معظم الوحدات الاقتصادية لمختلف الدول إلى تطبيق حوكمة الشركات ووضع التشريعات المختلفة اللازمة لها لأنها تشمل مجموعة من الأهداف أو المزايا أو الدوافع، والتي يمكن تلخيصها في العناصر التالية:[1]

- تحسين أداء المؤسسات وزيادة ربحيتها ومساعدتها على نمو.
- تعظيم دور المؤسسات ومساهمتها في عملية التنمية الاقتصادية على مستوى الاقتصاد الكلي للدولة وقدرتها على خلق فرص التوظيف.
- تحسين العلاقة بين المؤسسة وكافة الأطراف ذات المصالح المرتبطة بالمؤسسة من مساهمين وعملاء ومقرضين ومديرين وموظفين وموردين والمجتمع المحيط بها.
- بناء وسيادة وثقافة الحوكمة الجيدة في المجتمع.
- تعظيم ثروة المساهمين وحماية حقوقهم.
- الامداد بمعلومات تمكن المتعاملين من الأطراف المتعددة على اتخاذ قرار مناسب.
- تقييم أداء الإدارة العليا ، وتعزيز المساءلة ورفع درجة الثقة بقراراتهم.
- تدعيم عنصر الشفافية في كافة معاملات وعمليات الشركات وإجراءات المحاسبة والتدقيق المالي على النحو الذي يمكن من الحد من ظاهرة الفساد المالي والإداري.
- رفع وتحسين الكفاءة الاقتصادية على المستويين الكلي والجزئي، والوصول إلى المستويات المطلوبة من الاستقرار والمصداقية للقطاعات المالية.

المطلب الثالث: محددات و ركائز ومبادئ حوكمة الشركات

في إطار استكمال عرض الجوانب النظرية للموضوع يقتضي الأمر التطرق إلى محددات حوكمة الشركات وركائزها الأساسية وكذا مبادئها وهذا في ما يلي:

[1] عمرو يس، مداخلة بعنوان "**دور المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات**"، ندوة حوكمة الشركات العامة والخاصة من أجل الإصلاح الاقتصادي والهيكلي، القاهرة، نوفمبر 2006، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة ، مصر ، 2009 ، ص ص 188 – 190.

الفرع الأول: محددات حوكمة الشركات

تتمثل في محددات داخلية كالقواعد والأساليب التي تطبق داخل الشركات والتي تتضمن وضع هياكل إدارية سليمة، وأخرى خارجية تتمثل في مجموعة من العوامل التي تمثل البيئة الخارجية التي تعمل الشركة في ظلها حيث تؤثر بشكل مباشر على المحددات الداخلية.

أولا: المحددات الداخلية

تشير إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل الشركة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، وذلك بالشكل الذي لا يؤدي إلى وجود تعارض في المصالح بين هؤلاء الأطراف. ومن أهم هذه المحددات نذكر: [1]

- ❖ القواعد والتعليمات والأسس التي تحدد أسلوب وشكل القرارات داخل المؤسسة.
- ❖ توزيع السلطات والمهام بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين من أجل تحقيق التعارض بين مصالح هذه الأطراف.
- ❖ زيادة وتعميق سوق العمل على تعبئة المدخرات ورفع معدلات الاستثمار.
- ❖ آلية توزيع السلطات والمسؤوليات والواجبات ومختلف المهام داخل الشركة.
- ❖ ومن ناحية أخرى يؤكد (جوهر ، 2014) أن حوكمة الشركات تشجع على نمو القطاع الخاص ودعم قدراته التنافسية، كما تساعد الشركات في الحصول على التمويل اللازم وإدارة أفضل للأرباح.[2]

[1] مناور حداد، **دور حوكمة الشركات في التنمية الاقتصادية** ، المؤتمر العلمي الأول حول : الشركات ودورها في الإصلاح الاقتصادي، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 15- 16 أكتوبر 2008، ص 76.

[2] صحراوي ياسين ، **إرساء مبادئ الحوكمة ودورها في دعم استمرارية الشركات العائلية** ، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة ، تخصص مالية ومحاسبة ، قسم العلوم المالية والمحاسبة ، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 2021- 2022، ص 24

ثانيا: المحددات الخارجية

تتجسد في مجموعة من العوامل التي تمثل البيئة الخارجية والتي تعمل الشركة في ظلها حيث تؤثر بشكل مباشر على المحددات الداخلية ويمكن تجسيدها في النقاط الآتية:[1]

- ❖ القوانين واللوائح التي تنظم العمل بالأسواق مثل قوانين المؤسسات، قوانين رأس مال والقوانين المتعلقة بالإفلاس والمنافسة ومنح الاحتكار.
- ❖ وجود نظام مالي جيد يضمن توافر التمويل اللازم للمشروعات بالشكل المناسب الذي يشجع المؤسسات على التوسع والمنافسة الدولية.
- ❖ كفاءة الهيئات والأجهزة الرقابية مثل هيئات سوق المال والبورصات وذلك عن طريق أحكام الرقابة على المؤسسات والتحقق من دقة وسلامة البيانات والمعلومات التي تنشرها.
- ❖ دور المؤسسات الغير الحكومية في ضمان التزام أعضائها بالنواحي السلوكية والمهنية والأخلاقية، التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة، وتشمل هذه المؤسسات جمعية المحاسبين والمراجعين، ونقابات المحامين. وأهمية المحددات الخارجية تتمثل في أن وجوده يضمن تنفيذ القوانين والقواعد التي تؤدي إلى حسن الإدارة المؤسسات والتي تقلل من التعارض بين العوائد الاجتماعية والعوائد الخاصة.[2]
- ❖ هذا ويعتبر (كافي، 2013) أن هذه المحددات داخلية كانت أم خارجية تتأثر بعدة عوامل أخرى مرتبطة بثقافة الدولة والنظام السياسي والاقتصادي والاجتماعي، بالإضافة مستوى التعليم والوعي لدى المجتمعات فالشركات تنشط في محيط وبالتالي تتأثر بعوامله.[3]

---

[1] عدنان عبد المجيد عبد الرحمن قباجة ، **أثر فاعلية الحاكمية المؤسسية على الأداء المالي للشركات المدرجة في سوق فلسطين الأوراق المالية** ، أطروحة دكتوراه الفلسفة في التمويل، غير منشورة، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، 2008، ص 44.

[2] أمير فرج يوسف، **حوكمة الشركات**، بدون طبعة، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، بدون سنة نشر، ص 50 .

[3] صحراوي ياسين، **مرجع سبق ذكره**، ص 25.

الفرع الثاني: ركائز حوكمة الشركات

ترتكز الحوكمة على ثلاثة ركائز أساسية هي:[1]

أولا:السلوك الأخلاقي: يتم ضمان الالتزام بالسلوك الأخلاقي من خلال:

- ✓ الالتزام بالأخلاقيات الحميدة و قواعد السلوك المهني الرشيد.
- ✓ التوازن في تحقيق مصالح الأطراف التي لها علاقة بالشركة.
- ✓ الصدق و الشفافية عند تقديم المعلومات.
- ✓ القيام بمتطلبات المسؤولية الاجتماعية و الحفاظ على بيئة نظيفة.

ثانيا:الرقابة و المساءلة: و تتم عن طريق وجود:

- ✓ أطراف رقابية عامة مثل: هيئات سوق المال، البورصة، البنوك...الخ.
- ✓ أطراف رقابية مباشرة مثل:المساهمين، مجلس الإدارة، لجنة المراجعة، المراجعين الداخليين، المراجعين الخارجيين...الخ.
- ✓ أطراف رقابية أخرى مثل: الموردين، العملاء، المستهلكين، المقرضين...الخ.

ثالثا:إدارة المخاطر: و ذلك عن طريق:

- ✓ وضع نظام جيد و فعال لإدارة المخاطر.
- ✓ ضمان توصيل المخاطر إلى المستخدمين و أصحاب المصالح في الوقت المناسب.

الفرع الثالث: مبادئ حوكمة الشركات

تمثل مبادئ حوكمة الشركات الأساس الذي تقوم عليه الحوكمة، وقد اهتمت بها عدة هيئات دولية مثل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية وبنك التسويات الدولي .وتعد مبادئ منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية الأكثر انتشارًا وقبولًا، حيث تهدف إلى تقديم معايير عامة

[1] لخضر أوصيف، **دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات**، رسالة ماجيستر في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2009 _2010، ص 19.

للممارسات الجيدة في حوكمة الشركات، قابلة للتطبيق في مختلف الدول والشركات. وتتمثل هذه المبادئ في:

أولا:ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات: أي يجب أن يتضمن إطار حوكمة الشركات تعزيز شفافية الاسواق وكفاءتها، كما يجب أن يكون متناسقا مع أحكام القانون وأن يحدد بوضوح هيكل المسؤوليات وتوزيع السلطات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية المختلفة.[1] وتحقيقا لهذا المبدأ يتم تنفيذ الأهداف التالية:

- ينبغي أن يهدف إطار حوكمة الشركات إلى تحسين الأداء الاقتصادي وتعزيز نزاهة الأسواق، من خلال توفير حوافز تشجع المشاركين في السوق على العمل بكفاءة، بما يساهم في قيام أسواق تتسم بالشفافية والفعالية.
- ينبغي أن تكون المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تؤثر على ممارسات حوكمة الشركة في نطاق اختصاص تشريعي ما، متوافقة مع حكم القانون وذات الشفافية وقابلية للتنفيذ.
- ينبغي أن يكون توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات، في نطاق اختصاص تشريعي ما، محددا بشكل واضح مع ضمان خدمة المصلحة العامة.
- ينبغي أن تكون لدى الجهات الإشرافية والتنظيمية والتنفيذية السلطة، والموارد للقيام بواجبها بطريقة متخصصة وموضوعية، فضلا عن أحكامها وقراراتها ينبغي أن تكون في الوقت المناسب وشفافة مع توفير الشرح التام.[2]

ثانيا:حقوق المساهمين: إن من أهم ما أكدت عليه قواعد الحوكمة هو حقوق المساهمين وأبرز هذه الحقوق: [3]

---

[1] طروبية ندير، **"تجارب دولية لإرساء مبادئ جوكمة الشركات"** ، مجلة التكامل الاقتصادي ، المجلد 2 ، العدد 4، جامعة أدرار، 2014 ، ص 98.

[2] رندة الدبل، **تقييم الشركات العائلية** ، بدون طبعة، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع ، عمان، الأردن، 2013 ، ص 98.

[3] مناور حداد، **دور حوكمة الشركات في التنمية الاقتصادية** ، المؤتمر العلمي الأول حول : الشركات ودورها في الإصلاح الاقتصادي، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 15- 16 أكتوبر 2008، ص 76.

- ضمان وجود طرق مضمونة لتسجيل ملكية الأسهم.
- إمكانية تحويل ملكية الأسهم.
- الحصول على المعلومات اللازمة عن الشركة في الوقت المناسب وعلى أساس منتظم.
- المشاركة والتصويت في الجمعية العامة للشركة
- تعديل النظام الأساسي أو عقد التأسيس.
- إصدار أسهم إضافية.
- أي عمليات استثنائية كبيع أصول الشركة.[1]

ثالثا: المعاملة المتساوية للمساهمين: يهدف إطار حوكمة الشركات إلى تحقيق المساواة بين جميع المساهمين، سواء كانوا من كبار المستثمرين أو من مساهمي الأقلية أو المستثمرين الأجانب، مع ضمان حماية حقوقهم وتمكينهم من الحصول على تعويض عادل في حال انتهاك هذه الحقوق، وذلك من خلال الالتزام بمجموعة من الإرشادات المنظمة لهذا المبدأ ونذكر: [2]

- ينبغي معاملة كافة المساهمين حملة نفس طبقة الأسهم معاملة متساوية في نطاق أي سلسلة رقمية من نفس الطبقة.
- ينبغي أن يتمكن كافة المستثمرين من الحصول على المعلومات المتعلقة بكافة السلاسل وطبقات الأسهم قبل أن يقوموا بالشراء.
- ينبغي أن تكون أية تغييرات في حقوق التصويت خاضعة لموافقة تلك الطبقات من الأسهم التي تتأثر سلبا نتيجة للتغيير.
- ينبغي حماية مساهمي الأقلية من إساءة الاستغلال التي يقوم بها، أو يتم إجراؤها لمصلحة المساهمين أصحاب النسب الحاكمة والتي يهم القيام بها سواء بشكل مباشر أو غير مباشر، وينبغي لأن تكون هناك وسائل فعالة للإصلاح بشكل فعال.

---

[1] ليلى غضبان،"**مبادئ حوكمة الشركات**" ، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية ، المجلد 05، العدد 02، المركز الجامعي سي الحواس بريكة، الجزائر، 2022، ص 289.

[2] تحريشي جمانة ،"**حوكمة الشركات...المفهوم والمبادئ**" ، مجلة البدر، المجلد 04، العدد 06، جامعة بشار، 2012، ص ص129-130.

- ينبغي أن تسمح العمليات والإجراءات الخاصة باجتماع الجمعية العامة لكافة المساهمين بأن يحصلوا على معاملة متساوية، وينبغي ألا تؤدى إجراءات الشركة إلى زيادة صعوبة أو زيادة تكلفة الإدلاء بالأصوات بدون مبرر.

رابعا: دور أصحاب المصالح: يجب على إطار حوكمة الشركات أن يعترف بحقوق أصحاب المصالح التي ينشئها القانون، من خلال:[1]

- احترام حقوق أصحاب المصالح التي ينشئها القانون أو تكون نتيجة لاتفاقيات متبادلة.
- يجب أن تكون لأصحاب المصلحة فرص الحصول على تعويض فعال مقابل انتهاك حقوقهم.
- يجب وضع آليات تطور مشاركة العاملين من أجل تحسين الأداء.
- السماح لأصحاب المصالح بالحصول على معلومات القدر الكافي وفي الوقت المناسب.
- السماح لأصحاب المصالح من الاتصال بمجلس الإدارة للإعراب عن اهتمامهم ومخاوفهم بشأن الممارسات غير القانونية أو غير الأخلاقية.
- وجود إطار فعال وكفء للإعسار وإطار فعال آخر لتنفيذ حقوق الدائنين.

خامسا:الإفصاح والشفافية: ينص المبدأ على ضرورة القيام بالإفصاح السليم والصحيح في الوقت المناسب، بالإفصاح والشفافية عن كافة الموضوعات الهامة المتعلقة بالشركة بما في ذلك المركز المالي والأداء وحقوق الملكية وحوكمة الشركات، ويتضمن هذا المبدأ مايلي: [2]

- ينبغي أن يشمل الإفصاح المعلومات التالية:

- النتائج الاستثمارية ونتائج التشغيل الخاصة بالشركة.

---

[1] أحمد يوسف مولود إسماعيل، رانية حمدون الجزولي،"**دور تطبيق قواعد حوكمة الشركات في تعزيز الإفصاح المحاسبي**" ، مجلة أبحاث كمية ونوعية في العلوم الاقتصادية والإدارية ، السودان ، المجلد 05 ، العدد 01، جامعة سنار، 2023 ، ص 72.

[2] كنزة براهمة ، **دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات _دراسة حالة المؤسسة المحركات EMO الخروب ولاية قسنطينة** ، رسالة ماجيستر غير منشورة ، جامعة قسنطينة ، الجزائر ، 2013 – 2014 ، ص ص 24 –25.

- ملكية أسهم الأغلبية وحقوقهم في التصويت.
- أعضاء مجلس الإدارة وكبار المديرين.
- سياسة مكافآت أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين الأساسيين والمعلومات الخاصة بمؤهلاتهم وكيفية اختيارهم ومدى استقلالهم.

- ينبغي أن تعد المعلومات المفصح عنها استنادا إلى معايير محاسبية عالية الجودة، وتشمل المعلومات المالية وغير المالية.
- ينبغي إجراء التدقيق الخارجي السنوي الحسابات الشركة بواسطة مدقق مستقل كفء ومؤهل وذلك بهدف تقديم ضمان خارجي وموضوعي لمجلس الإدارة والمساهمين بأن القوائم المالية تمثل فعلا المركز المالي للشركة وأدائها في جميع المجالات المهمة.
- ينبغي على المدققين الخارجيين أن يكونوا قابلين للمساءلة والمحاسبة أمام المساهمين وعليهم أن يقوموا بممارسة كافة ما تقتضيه العناية والأصول المهنية في عملية التدقيق.
- ينبغي توفير قنوات نشر المعلومات من أجل تمكين الجهات المستفيدة من الوصول إليها بشكل عادل وبكلفة منخفضة وفي الوقت المناسب.

ومن خلال هذا المبدأ يتضح لنا أن إطار حوكمة الشركات يجب أن يضمن تحقيق الإفصاح الدقيق وفي الوقت المناسب بشأن كل الأمور المتعلقة بالشركة، ومن بينها الوضعية المالية للشركة والأداء والملكية وأسلوب ممارسة الإدارة.[1]

سادسا: مسؤوليات مجلس الإدارة: يجسد هذا المبدأ إطار قواعد حوكمة الشركات على استراتيجية الشركة والرقابة الفاعلة لمجلس الإدارة على الشركة، ومسؤولية مجلس الإدارة أمام الشركة والمساهمين من حيث:[2]

[1] إلهام سنوساوي، **أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية دراسة حالة بعض الشركات الجزائرية**، رسالة ماجيستر في علوم التسيير، تخصص مالية وحوكمة المؤسسات، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف 1 ، الجزائر ، 2015 – 2016، ص 41.

[2] علاء فرحان طالب، إيمان المشهداني، **مرجع سبق ذكره** ، ص ص41 – 42.

- أن يعمل مجلس الإدارة بإخلاص على أساس عناية الرجل الحريص لما فيه صالح الشركة والمساهمين.
- على مجلس الإدارة إن كانت قراراته تؤثر على مجموعة من المساهمين أن يعمل على تحقيق المعاملة المتساوية لجميع المساهمين.
- على مجلس الإدارة أن يتبع معايير عالية للأخلاق ويضع في اعتباره مصالح الأطراف ذوي العلاقة.
- على مجلس الإدارة القيام بإنجاز مجموعة من المهام الأساسية المقررة مسبقا.
- على مجلس الإدارة ضمان الحكم بشكل مستقل وموضوعي فيما يتعلق بشؤون الشركة.
- التحديد الدقيق والإفصاح عن الهدف وإجراءات العمل الخاصة بلجان مجلس الإدارة عند تأسيسها.
- على أعضاء مجلس الإدارة تكريس وقت كاف للممارسة مسؤولياتهم.

المطلب الرابع: دور المحاسبة التحليلية في تفعيل حوكمة الشركات

تُعدّ المحاسبة التحليلية أداة أساسية في نظام الرقابة والتسيير، إذ توفر معلومات دقيقة تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات المناسبة. ومع تزايد أهمية حوكمة الشركات في تعزيز الشفافية والمساءلة، أصبح توفر نظام معلومات محاسبي موثوق ضرورة لدعم الرقابة وتحسين الأداء داخل المؤسسة. وفي هذا الإطار، تساهم المحاسبة التحليلية في تزويد الإدارة بمعطيات حول التكاليف والأداء والربحية، كما تساعد في تقييم الأداء وترشيد استخدام الموارد، بما يدعم مبادئ الحوكمة ويعزز فعالية الرقابة الداخلية واتخاذ القرارات الرشيدة.

الفرع الأول: دور المحاسبة التحليلية في تعزيز الشفافية والإفصاح

تُعد الشفافية من أهم مبادئ حوكمة الشركات، وتساهم المحاسبة التحليلية في تحقيقها من خلال توفير معلومات دقيقة ومفصلة حول التكاليف والأداء داخل المؤسسة. كما تساعد هذه المعلومات الإدارة على متابعة مختلف الأنشطة والكشف عن نقاط القوة والضعف، مما

يساهم في اتخاذ قرارات سليمة وفعالة. إضافة إلى ذلك، فإن التقارير التي توفرها المحاسبة التحليلية تعزز مصداقية المعلومات وتحد من التلاعب، وهو ما يزيد من ثقة المستثمرين وأصحاب المصالح في المؤسسة.[1]

الفرع الثاني: دور المحاسبة التحليلية في دعم الرقابة الداخلية وتعزيز المساءلة

تُساهم المحاسبة التحليلية في تعزيز الرقابة الداخلية من خلال متابعة الأداء والكشف عن الانحرافات بين التكاليف الفعلية والتقديرية، مما يساعد الإدارة على اكتشاف الأخطاء واتخاذ قرارات دقيقة لتصحيحها. كما تسمح بتقييم أداء مختلف الأقسام من خلال تقسيم المؤسسة إلى مراكز مسؤولية، الأمر الذي يسهل عملية المراقبة ويعزز مبدأ المساءلة. وبذلك، تساهم المحاسبة التحليلية في دعم الرقابة الداخلية وتحقيق أهداف حوكمة الشركات بكفاءة وفعالية.[2]

الفرع الثالث: دور المحاسبة التحليلية في تحسين اتخاذ القرار وتعزيز الأداء المؤسسي

تعد عملية اتخاذ القرار من أهم الوظائف الإدارية التي تحدد نجاح المؤسسة أو فشلها، حيث ترتبط بكفاءة التسيير وفعالية الأداء. وفي هذا السياق، تبرز المحاسبة التحليلية كأداة مهمة لتزويد الإدارة بمعلومات دقيقة تساعد على اتخاذ قرارات رشيدة تتماشى مع مبادئ الحوكمة.

كما توفر المحاسبة التحليلية بيانات حول التكاليف والعوائد، مما يساعد على تقييم البدائل المتاحة مثل التسعير أو توسيع الإنتاج أو التخلي عن نشاط غير مربح. كما تساهم في تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح وتحديد نقطة التعادل، وهو ما يدعم دقة القرار.

وتدعم التخطيط الاستراتيجي من خلال تقديم تقديرات مبنية على معطيات واقعية، مما يقلل من المخاطر ويساعد المؤسسة على التكيف مع التغيرات الاقتصادية.

---

[1] عبد الله حسين، **المحاسبة التحليلية كأداة للتسيير**، دار المسيرة، 2018، ص ص 45 –50.

[2] محمد مطر، **حوكمة الشركات: الإطار النظري والتطبيقي**، الطبعة الأولى، دار وائل، 2010، ص 112

وفي الأخير، تساعد على تقييم الأداء بشكل مستمر وتحديد نقاط القوة والضعف، مما يساهم في تحسين الكفاءة العامة للمؤسسة وتحقيق أهداف الحوكمة.[1]

[1] عبد الكريم قندوز، **حوكمة الشركات وأثرها على الأداء**، بدون طبعة، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2016، ص 59.

خلاصة الفصل

من خلال هذا الفصل، تطرقنا إلى مفهوم المحاسبة التحليلية وأهدافها ووظائفها، حيث تقوم المحاسبة التحليلية بدراسة وتحليل مختلف المعلومات المحاسبية والمالية وذلك بغرض استخدامها واستغلالها كأسس للتنبؤ بالأحداث المتوقعة، وإعداد كل المعلومات الملائمة التي من شأنها أن تعين الإدارة في ترشيد قراراتها بما يتوافق والاستراتيجية المسطرة من خلال دورة استغلالها وذلك بالاعتماد على بيانات مختلفة تخص تكلفة المخزون السلعي ومختلف تكاليف الإنتاج والتي تعد أساساً من المحاسبة التحليلية.

وعليه، فمن المهم أن نعرف بأن المحاسبة التحليلية من أهم الركائز التي يقوم عليها النظام المحاسبي، ومن أهم مصادر المعلومات داخل المؤسسة باعتبارها تمثل أساس معالم اقتصاد السوق، بتقديمها كل المواصفات الكمية والنوعية، والتي على أساسها يتوقف اتخاذ مجموعة من القرارات الهادفة إلى تحقيق المردودية المالية للمؤسسة وتحسين أدائها باستمرار. كما تم الاهتمام بمفهوم حوكمة الشركات خاصة في العقود الأخيرة، الذي كان سببه انفصال الملكية عن التسيير. وقد ازداد الاهتمام بها بعد الأزمات والفضائح المالية والانهيارات الاقتصادية وخاصة التي مست كبريات الشركات، ويرجع ذلك إلى الفساد الإداري والمالي وسوء الإدارة وكذلك نقص الرقابة والإشراف واستخدام الأساليب المحاسبية غير السليمة كان هدفها تضليل مستخدمي القوائم المالية. كل هذه التغيرات نتج عنها تضرر كبير مس حملة الأسهم وكذلك انعدام الثقة بالشركات من قبل المستثمرين المحتملين.

كما أن حوكمة الشركات جاءت لتوضيح القواعد والأسس والمعايير التي تحدد وتنظم العلاقة بين إدارة المؤسسة والأطراف المرتبطة بها، حيث وفي هذا الإطار تطبيق الحوكمة بفعالية يتطلب توافر مجموعة من الشروط تعرف بمبادئ الحوكمة، والتي يضمن تطبيقها تحقيق مجموعة من الأهداف مثل تحقيق الاستغلال الأمثل لموارد المؤسسة وتحقيق أهداف أصحاب المصالح خاصة المساهمين إلى غير ذلك من الأهداف.

الفصل الثاني

الدراسة الميدانية بمؤسسة بوفال

-البرواقية-المدية

تمهيد

بعدما تناولنا في الفصل الأول الجانب النظري وأهم المفاهيم المتعلقة بموضوعنا، ننتقل الآن إلى الجانب التطبيقي لنرى كيف تجسد هذه الأفكار على أرض الواقع، فالهدف من هذه الدراسة الميدانية هو التأكد من مدى مطابقة ما درسناه نظريا مع ما يتم ممارسته فعليا، وهذا ما سيسمح لنا باختبار فرضيات البحث والوصول إلى نتائج موضوعية.

ولكي تكون النتائج شاملة، قمنا بإسقاط الدراسة على المؤسسة محل البحث، بالإضافة إلى استطلاع آراء مجموعة من أهل الاختصاص والخبرة، من أساتذة جامعيين، محاسبين معتمدين، محافظي الحسابات، وخبراء محاسبيين، هذا المزيج بين واقع المؤسسة وخبرة المهنيين سيمنحنا رؤية أوضح وأعمق للموضوع.

وعلى هذا الأساس، قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث:

_ المبحث الأول: تقديم مؤسسة بوفال،

_ المبحث الثاني: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية،

_ المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة الميدانية،

المبحث الأول: تقديم مؤسسة بوفال(POVAL)

إن الدولة الجزائرية منذ الاستقلال وهي تعاني من عدم الوصول إلى التنمية بشتى أنواعها وذلك لأنه بعد رحيل الفرنسيين لم يبق للاقتصاد الجزائري إلا هياكل لا يعرف أحد ما معنى تسييرها ولا كيف تسير، لكن وبالرغم من هذا إلا أن إرادة الجزائري تركته يبحث في المحاولات حتى ينقض بلاده، فسارت في الطريق الاشتراكي وذلك بإتباع المخططات الثلاثية والرباعية...إلخ. ومن بين الهياكل التي أنشأت في تلك المرحلة هي إنشاء مناطق صناعية والتي استفادت منها كل ولايات الوطن منها ولاية المدية والتي اختيرت بلدية البرواقية لإنشاء هذه القاعدة وذلك منذ 1969 ومن بين المنشآت التي ظهرت في هذه المنطقة مؤسسة "بوفال" بعد الإصلاحات حتى سنة 1997.

وتعتبر مِؤسسة بوفال مؤسسة عريقة، ولها امتداد تاريخي، كما تعتبرمن المؤسسات الاشتراكية التي كانت لها مشاكل وما تزال إلى حد اليوم، خاصة وإن الجزائر انتهجت العديد من الإصلاحات الاقتصادية التي تأثرت بها، ولكن ليس كباقي المؤسسات الأخرى وذلك لكونها تسيير وحداتها بطريقة عقلانية نوعا ما.

المطلب الأول: ماهية مؤسسة بوفال(POVAL)

يتمحور هذا المطلب حول ماهية المؤسسة وذلك في فرعين حيث نتناول في الفرع الأول مفهوم مؤسسة بوفال وفي الفرع الثاني أهداف ووظائف مؤسسة بوفال.

الفرع الأول: مفهوم مِؤسسة بوفال(POVAL)

لتقديم صورة واضحة عن المؤسسة محل تربصنا، سنتطرق في هذا الفرع إلى نشأة شركة بوفال ومسارها التاريخي، مع إعطاء تعريف شامل يبين طبيعتها ونشاطها الأساسي.

أولا: نبذة تاريخية عن مؤسسة بوفال(POVAL)

مرت المؤسسة عبر مسارها التاريخي بالعديد من المحطات والتحولات الهيكلية والقانونية التي واكبت تغير السياسات الاقتصادية العامة في الجزائر، ويمكن تلخيصها فيما يلي:

1–مرحلة النشأة والتأسيس(1975): ظهرت المنظمة بصفة رسمية في سنة 1975 لتكون عبارة عن مديرية إنتاجية تابعة للمؤسسة الوطنية للصناعات الميكانيكية المعروفة آنذاك باسم (**SONACOM**)، حيث شكلت قاعدة إنتاجية هامة في هذا المجال الصناعي.

2– مرحلة إعادة الهيكلة القطاعية(1983): استجابة للمتغيرات الاقتصادية وساسة إعادة هيكلة المؤسسات العمومية، صدر المرسوم 83/01 المؤرخ في 01 جانفي 1983 المتضمن إعادة هيكلة المؤسسة الوطنية لإنتاج عتاد الري **ENPMH**، حيث أستندت إليها بصفة حصرية مهام تطوير وصناعة المعدات والآليات الخاصة بقطاع الري والمياه في إطار المخطط الوطني للتنمية.

3–مرحلة التحول إلى شركة أسهم (1997): أصبحت في سنة 1997 مؤسسة عمومية اقتصادية شركة ذات أسهم برأس مال يقدر بـ 1.200.000.000 دج تحت اسم مؤسسة مضخات وصمامات الجزائر POMPE Et VANNES ALGERIE (POVAL) ، وذلك في 05 أوت 1997 تابعة للشركة القابضة اليتافيك HOLDING، وهي مقسمة إلى خمسة وحدات إنتاجية متخصصة تساهم بطريقة مباشرة في تنمية الاقتصاد الوطني وخاصة في مجالات الري والمحروقات، وهي اليوم مؤسسة مستقلة ذاتيا في تسيير شؤونها الداخلية والخارجية لكنها لا تزال تابعة للقطاع العام أي هي ملك للدولة.

ثانيا: التعريف بمؤسسة بوفال (POVAL)

بوفال هي مؤسسة عمومية اقتصادية ذات أسهم رأسمالها يقدر بـ 215 مليار سنتيم حاليا متخصصة في إنتاج عتاد الري، تقع في المنطقة الصناعية بالبرواقية ولاية المدية ومقرها

المركزي متواجد بذات المنطقة تقوم هذه المؤسسة بعدة أنشطة في مجال الري والمحروقات حيث أنها تنتج المضخات والصمامات بمختلف أنواعها وأشكالها، ولها ورشات خاصة بصيانة العتاد ووحدات تقوم بتحويل المواد الأولية إلى منتجات على الأسواق المحلية والأسواق الخارجية أي أنها تسوق إلى مختلف ولايات الوطن وتصدر إلى الخارج إلى مجموعة من الدول مثل إيطاليا، البرتغال...الخ.

كان عدد عمالها في سنة 1975 عند إنشائها 3600 عامل موزعين على وحدات وبعد الإصلاحات الاقتصادية ودخول الدولة الجزائرية في مرحلة اقتصاد السوق تم تقليص عدد العمال ليصبح سنة 1996 حوالي 1400 عامل، وذلك لعدة أسباب منها انتهاج الجزائر لسياسة الخوصصة والشروط التي فرضت عليها من صندوق النقد الدولي FMI من بينها تسريح العمال.

وتضم مؤسسة "بوفال" أربع وحدات إنتاجية هي:

- ✓ وحدة المسبك بالبرواقية.
- ✓ وحدة الصمامات بالبرواقية.
- ✓ وحدة المضخات بالبرواقية.
- ✓ وحدة الصيانة بالبرواقية.

بالإضافة إلى المديرية العامة بالبرواقية والوحدة التجارية بالرويبة – الجزائر العاصمة.

الفرع الثاني: أهداف ووظائف مؤسسة بوفال

أولا: أهداف المؤسسة

أنشأت مؤسسة بوفال كباقي المؤسسات الصناعية الأخرى من أجل تحقيق جملة من الأهداف نذكر منها:

- تلبية متطلبات السوق الوطنية والدولية بمختلف منتجات الصمامات والمضخات التي تستعمل في الري باعتبارها قطاع هام في الاقتصاد العالمي والوطني.
- المساهمة في قطاع المحروقات وتزويده بالمنتجات (الموارد) التي يحتاجها حيث أنه من بين منتجات المؤسسة ما يستخدم لذلك، وبذلك فإنها تساهم في الصناعات البترولية.
- تغطية السوق الداخلية بمختلف المنتجات التي تلبي متطلبات القطاع التي يحتاج إليها، ومحاولة التخلص من الاعتماد على الخارج.
- الاندماج مع المؤسسات الوطنية الكبرى في تطوير وتنمية الدولة الجزائرية من الناحية الاقتصادية، والمساهمة في تحقيق مخطط التنمية الذي تنتهجه الجزائر.

ثانيا: وظائف المؤسسة

من التعريف السابق لمؤسسة "بوفال" نستنتج أن مهمتها أو وظيفتها الرئيسية هي العملية الإنتاجية، أي أنها تقوم بعملية تحويل المدخلات من شكل أو نمط إلى آخر والمتمثل في المنتجات النهائية الموجهة للبيع، وتعتمد على طريقتين في الإنتاج حسب الطلب، والإنتاج الدائم (المستمر)، حيث أنها تنتهج الطريقة الأولى للمنتجات الغير مطلوبة في السوق بكثرة، أما الثانية فتنتهجها للمنتجات المطلوبة بكثرة، ويتم التعرف على الطلب الدائم من خلال الدراسات التي يقوم بها مسيرو المؤسسة والقيام ببعض الدراسات التي تخص أذواق المستهلكين وذلك عبر مصالحها الخاصة بدراسة السوق ومتطلباتها، وبما أن مؤسسة "بوفال" هي مؤسسة

إنتاجية فإنها تقوم بجميع الوظائف الأخرى التي تعتمدها المؤسسات الصناعية وذلك حتى تستطيع تحقيق وظيفتها الرئيسية وتتمثل هذه الوظائف في:

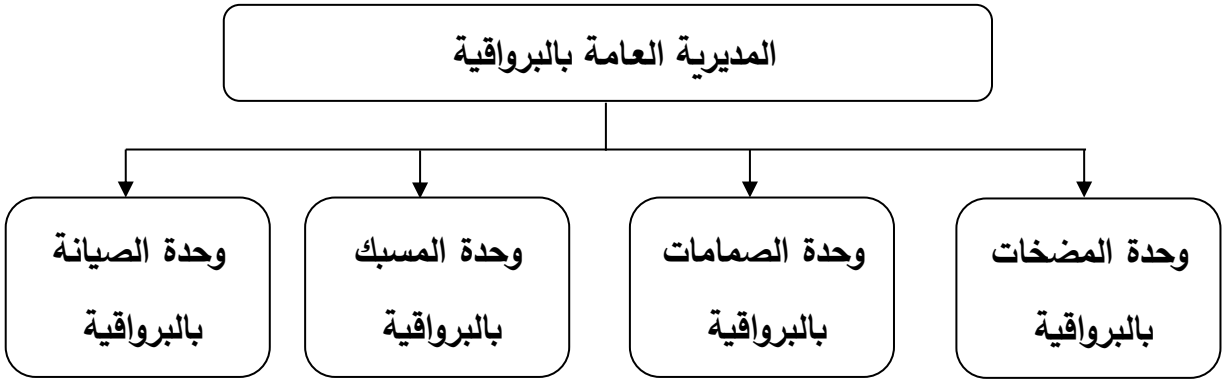
- الشراء: ومهمتها تموين المؤسسة بكل متطلبات الإنتاج.
- التخزين: وتعتبر وظيفة مكملة الشراء والإنتاج.
- الإنتاج: وتهتم بتحويل المدخلات والمواد الخام إللى منتجات نهائية الصنع(مضخات، صمامات).
- التوزيع: صرف المنتجات وتوجيهها نحو الأسواق المحلية والخارجية لدراسة ردود أفعال المستهلكين وتلبية احتياجاتهم.

المطلب الثاني: دراسة الهيكل التنظيمي لمؤسسة(POVAL)

يمثل التنظيم الهيكلي توزيع الصلاحيات والمسؤوليات والتدفق المعلوماتي بالإضافة إلى الطريقة التي يتم بها نظام التدرج في المسؤوليات ويعتبر التنظيم الهيكلي للمؤسسة من النوع العمومي الذي تختلف فيه المسؤوليات حسب المناصب، وهذا ما يساعد على تسهيل الاتصالات عبر مختلف مستويات الهيكل.

الفرع الأول: الهيكل التنظيمي لمؤسسة (POVAL)

الشكل رقم(2–1): مخطط توضيحي للهيكل التنظيمي لمؤسسةPOVAL



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على المعلومات المقدمة من طرف المِؤسسة

الفرع الثاني: تحليل الهيكل التنظيمي لمؤسسة (POVAL)

تتكون مؤسسة بوفال من أربع وحدات تقوم كل وحدة بإنتاج وتوزيع ما تنتجه ما عدا وحدة الصيانة والتي تعد خدماتية، كما أن وحداتها مستقلة في الإنتاج والتسيير وذلك حسب نوع نشاط كل وحدة، بالإضافة إلى وجود مديرية عامة تتحكم في هذه الوحدات والمتواجدة في البرواقية، ويمككنا تلخيص هذه المديرية ووحدات المؤسسة ومهامها فيما يلي:

أولا: المديرية العامة: تتواجد المديرية العامة لمؤسسة "بوفال" بالبرواقية، وهي تمثل سلطة القرار العليا، ووتولى الإشراف الشامل على كافة الفروع والوحدات، ومتابعة تنفيذ الاستراتيجيات، واتخاذ القرارات التصحيحية في حالات سوء التسيير أو الأزمات.

ثانيا: وحدة إنتاج المضخات: للمؤسسة ثلاث فروع لإنتاج المضخات، حيث تنتج مختلف أنواع وأشكال المضخات وقياساتها الخاصة بالري وتعتبر كل وحدة من الوحدات الثلاث مستقلة ذاتيا وماليا في تسيير شؤونها الداخلية والخارجية وقد كان هذا التقسيم بهدف تغطية السوق الوطنية

والأجنبية للمنتجات كما يهدف إلى محاولة تقريب المستهلك بالمؤسسة ومنه التقليل من النفقات التي ينفقها عند شراء لهذه المنتجات كنفقات النقل.

ثالثا: وحدة الصمامات بالبرواقية: تختص هذه الوحدة في إنتاج الصمامات بمختلف أنواعها وأشكالها وأصنافها وتعتمد في شراء المواد الأولية على وحدة المسبك بالإضافة إلى اعتمادها على السوق الخارجية والمحلية، كما أنها تتحكم في نشاطها المتمثل في الإنتاج والبيع من خلال تسييرها الذاتي.

رابعا: وحدة الصيانة بالبرواقية: تهتم هذه الوحدة بصيانة الآلات والمعدات الثابتة والمتحولة (المستقلة) المتوفرة لدى المؤسسة.

خامسا: وحدة المسبك بالبرواقية: تقوم هذه الوحدة بتحويل المواد الخام إلى منتجات نصف مصنعة ومنتجات شاملة الصنع، حيث تعتبر المنتجات النصف مصنعة كأجسام الصمامات مثلا كمادة أولية للوحدة الخاصة بها، وتعتمد هذه الوحدة في توزيع منتجاتها على البيع المباشر لوحدات المؤسسة أو إلى السوق الخارجية كما لها هيكل إداري خاص بها واستقلالية في التسيير.

المطلب الثالث: الأبعاد التنموية والأهمية الاقتصادية والاجتماعية لمؤسسة(POVAL)

إن الغاية من إنشاء مؤسسة "بوفال" بالبرواقية تتعدى مجرد النشاط التجاري، لتندرج ضمن الرؤية الاستراتيجية للدولة الجزائرية الهادفة إلى بناء قاعدة صناعية متينة، ويظهر الأثر التنموي للمؤسسة من خلال الأبعاد الاقتصادية والاجتماعية التالية:

الفرع الأول: المساهمة في التنمية والدور الاقتصادي

تعتبر مؤسسة بوفال أداة تنفيذية هامة في دعم الاقتصاد الوطني وتحقيق الاكتفاء الذاتي في مجالات حيوية، وذلك من خلال:

أولا: تلبية متطلبات السوق الوطني: تسعى المؤسسة بصفة مستمرة إلى تغطية حاجيات السوق المحلية والاتجاه نحو الأسواق الدولية بمختلف منتجات الصمامات والمضخات، لاسيما تلك الموجهة لقطاع الري الذي يمثل ركيزة استراتيجية في الاقتصاد العالمي والوطني على حد سواء.

ثانيا: تحقيق التنمية الاقتصادية والسيادة الصناعية: تساهم المؤسسة بشكل فعال في تطوير وتنمية الدولة الجزائرية من الناحية الاقتصادية، وذلك عبر تجسيد ومواكبة مخططات التنمية المختلفة التي تنتجها الدولة، مما يعزز الإنتاج المحلي ويقلص التبعية للخارج والتخلص تدريجيا من الاعتماد على الاستيراد في قطاع المحروقات والري(الموارد).

ثالثا: دعم الصادرات وجلب العملة الصعبة: بفضل جودة منجاتها المطابقة للمقاييس، نجحت المؤسسة في اختراق أسواق خارجية هامة (مثل: إيطاليا والبرتغال)، مما يساهم في تنويع مصادر الدخل القومي حارج قطاع المحروقات.

الفرع الثاني: الأثر التنموي والاجتماعي للمؤسسة

ينعكس الوجود الميداني لمؤسسة بوفال بالإيجاب على المحيط الاجتماعي والاقتصادي لولاية المدية والوطن من ككل من خلال:

أولا: توفير مناصب الشغل والاستقرار الاجتماعي: بالرغم من التغيرات الهيكلية التي عرفتها المؤسسة وتعداد عمالها، إلا أنها لا تزال تمثل قطبا تشغيليا رئيسيا يساهم في امتصاص البطالة ودعم الاستقرار المعيشي للعائلات في بلدية البرواقية والمناطق المجاورة.

ثانيا: تكوين الكفاءات وتطوير المهارات المحلية: ساهمت المؤسسة في تحويل المنطقة الصناعية بالبرواقية إلى مركز خبرة في الصناعات الميكانيكية، من خلال تأهيل وتدريب المئات من الإطارات الفنية والعمال المهنيين على مدار عقود.

المبحث الثاني: الإطار المنهجي للدراسة الميدانية

يرتكز هذا المبحث إلى عرض الإطار المنهجي الذي بنيت عليه الدراسة الميدانية، من خلال تحديد المنهج المعتمد وأدوات جمع البيانات الميدانية، بالإضافة إلى الاختبارات القبلية التي تسمح بالتحقق من صلاحية أدوات ودقة نتائجها، وسنعرض هذه الجوانب بشكل مفصل عبر المطالب الثلاثة التالية:

المطلب الأول: منهجية الدراسة

المنهج المتبع في دراستنا هو المنهج التحليلي الوصفي، والذي يعتمد على دراسة الظاهرة كما توجد في الواقع ويهتم بوصفها وصفا دقيقا ويعبر عنها تعبيرا كيفيا وكميا.

الفرع الأول: الحدود المنهجية للدراسة

لإحاطة الدراسة بضوابطها العلمية، تم حصر الدراسة ضمن الحدود المنهجية التالية:

أولا: الحدود المكانية: أجريت هذه الدراسة بمؤسسة بوفال بالبرواقية.

ثانيا: الحدود الزمانية: أجريت هذه الدراسة خلال السداسي الثاني من السنة الجامعية 2026/2025.

ثالثا: الحدود الموضوعية: وتتعلق بمتغيرات البحث وهما "المحاسبة التحليلية"، و"حوكمة الشركات".

الفرع الثاني: مجتمع وعينة الدراسة

تتطلب طبيعة الدراسة الميدانية تحديد الفئة المستهدفة وضبط العينة الممثلة لها، وهو ما سنتناوله في هذا الفرع:

أولا: مجتمع الدراسة: يشمل مجتمع الدراسة كافة الإطارات المالية والمحاسبين العاملين بمؤسسة بوفال بالبرواقية ولاية المدية، بالإضافة إلى الخبراء والمهنيين المتمثلين في المحاسبين المعتمدين ومحافظي الحسابات والخبراء المحاسبيين بصفتهم أهل الاختصاص، أيضا النخب الأكاديمية المتمثلة في الأساتذة الجامعيين المختصين في العلوم المالية والمحاسبة.

ثانيا: عينة الدراسة

تتمثل عينة الدراسة في مجموعة مكونة من54 فردا، وتضم 40 موظفا من مِؤسسة بوفال بالبرواقية المدية، إلى جانب 14 خبيرا من الوسط الأكاديمي والمهني من(أساتذة جامعيين، محاسبين معتمدين، محافظي الحسابات، وخبراء محاسبيين)، وعليه تم توزيع (54) قائمة استبيان تم استرجاع منها(53) وهي صالحة كلها للتحليل الإحصائي حيث يوضح الجدول الآتي ذلك:

الجدول رقم(2–1): يوضح معدل الاستجابة على الاستبيان

الاستبيانات	الموزعة	المسترجعة	الغير مسترجعة	النهائية
المجموع	54	53	01	53
النسب المئوية	%100	98.15%	1.85%	98.15%

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على الاستبيان

المطلب الثاني: أدوات الدراسة والأساليب الإحصائية المستخدمة

انسجاما مع طبيعة البيانات المستهدفة ومنهجية الدراسة المتبعة، تم الاعتماد على"الاستبيان" كأداة رئيسية لجمع المعلومات، نظرا لكونها من أكثر الوسائل البحثية شيوعا وكفاءة في تحقيق الأهداف المنشودة.

الفرع الأول: تصميم وبنية الاستبيان

من أجل تلبية متطلبات البحث والوصول إلى أدق النتائج، استعنا بمجموعة من الأدوات التي نوضح تفاصيلها في هذا الفرع:

أولا: تصميم وتطوير الاستبيان

بعد إعداد الاستبيان الأولي، تم عرضه في صورته المبدئية أولا على الأستاذ المشرف حيث أبدى ملاحظاته ومقترحاته حول مدى ملائمة العبارات ومدى ارتباطها بمحاور الدراسة، كما عرضت ثانيا على عدد من أساتذة بجامعة المدية قصد تحكيمها من حيث:

1- مدى ملائمة العبارات و ارتباطها بمحاور الدراسة.
2- كفاية العبارات لمحتوى الدراسة و شموليتها.
3- سلامة الصياغة اللغوية ووضوح المفاهيم.

وبناء على الملاحظات والمقترحات الواردة، تم تعديل صياغة بعض الفقرات وحذف و إضافة أخرى، بعدها تم اعتماد الشكل النهائي للاستبيان، ليبدأ توزيعه ميدانيا على العينة المستهدفة.

ثانيا: بنية الاستبيان

تم تقسيم الاستبيان في صورته النهائية إلى جزئين أساسيين:

الجزء الأول: المعلومات الديموغرافية

يشمل هذا الجزء على البيانات الوصفية والوظيفية عن أفراد عينة المستجوبين ويتضمن أربع فقرات: المنصب الوظيفي، الشهادة العلمية، التخصص العلمي، عدد سنوات الخبرة.

الجزء الثاني: محاور الدراسة

ويشمل هذا الجزء العبارات التي تتكون منها الاستبانة وهي مقسمة إلى محورين:

- **المحور الأول:** هذا المحور عن "أهمية المحاسبة التحليلية داخل المؤسسة" ويتكون من مجموعة أسئلة، عددها: (08).
- **المحور الثاني:** هذا المحور عن "دور المحاسبة التحليلة في دعم حوكمة الشركات"، ويتكون من مجموعة أسئلة، عددها(07). واشتمل الاستبيان ككل على (15) عبارة، تم صياغتها بالأسلوب الثابت الإيجابي، وهذا حتى يمكن معالجتها وفق الأساليب الإحصائية والسلم المستخدم.

الفرع الثاني: المقياس المستخدم والأساليب الإحصائية المستخدمة

نوضح في هذا الفرع المقياس المستخدم والأساليب التي استخدمناها في الدراسة:

أولا: المقياس المستخدم: لقد تم إعداد الأسئلة على أساس سلم ليكارت**(LIKERT)** الخماسي من أجل قياس درجة الاستجابة لعبارات الاستبيان، حيث اشتمل على 05 نقاط بالنسبة للمحورين والتي تدرجت حسب المعايير كما في الجدول التالي:

الجدول رقم(2–2): ترميز إجابات مقياس ليكارت الخماسي

خيارات الإجابة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
الترميز الرقمي	1	2	3	4	5

المصدر: من إعداد الطالبين

ثانيا: الأساليب الإحصائية المستخدمة

لتحقيق الدقة في معالجة البيانات الميدانية و استخلاص نتائج علمية تدعم أهداف البحث، تم الاستعانة ببرنامج التحليل الإحصائي **(SPSS)** في نسخته السادسة والعشرون (Version 26)، وقد تم توظيف مجموعة من الاختبارات الإحصائية الضرورية للتأكد من جودة أداة القياس واختبار الفرضيات وتتمثل في:

1- **معامل ألفا كرونباخ:** لقياس درجة ثبات الدراسة.

2- **معامل الإرتباط سبيرمان** (Spearman Corrélation Coefficient)**:** لقياس الإتساق الداخلي بغرض التحقق من ترابط العبارات مع بعضها داخل كل محور، أيضا يستخدم لقياس الصدق البنائي بغرض التحقق من ترابط المحورين المكونة للاستبيان فيما بينها. بلإضافة إلى اختبار فرضيات العلاقة.

3- **معامل كولموغروف_سميرنوف** (Kolmogorov-Smirnov): يبين إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي من عدمه.

4- **التكرارت والنسب المئوية:** لوصف الخصائص الديموغرافية لعينة الدراسة.

5- **المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية:** من أجل قياس اتجاهات الإجابات التي تتشكل منها الدراسة.

6- **اختبار كروسكال واليس(Le Test de Kruskal_Wallis):**لاختبارات فرضيات الفروقات.

المطلب الثالث: الاختبارات القبلية الخاصة بالاستبيان

سعيا لضمان دقة المخرجات البحثية وإضفاء طابع الموضوعية على التحليل الإحصائي، يتناول هذا المطلب حزمة من الاختبارات القبلية، وذلك كما هو مبين فيما يلي:

الفرع الأول: اختبار ثبات أداة الدراسة

يستخدم معامل ألفا كرومباخ(**Cronbach Alpha Coefficient**) لتحديد ثبات الاستبيان، وتعد قيمته مقبولة إحصائيا إذا كانت أكبر من(0,70) وكلما اقتربت من(1) دل ذلك على درجات ثبات أعلى لأداة الدراسة.

وفيما يلي النتائج الخاصة بكل محور من محاور الاستبيان وكذلك قيمته الكلية:

الجدول رقم(2–3): نتائج اختبار الثبات لمحاور الاستبيان باستخدام معامل ألفا كرونباخ

المحاور والاستبيان	عدد العبارات	معامل الثبات
المحور الأول: أهمية المحاسبة التحليلية داخل المؤسسة	8	0.800
المحور الثاني: دور المحاسبة التحليلية في دعم حوكمة الشركات	7	0.735
الاستبيان	15	0.891

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS26**

يتبين من خلال النتائج الواردة في الجدول أعلاه أن جميع معاملات"ألفا كرونباخ" لمحاور الدراسة قد تجاوزت القيمة المرجعية الدنيا(0.70)،حيث تراوحت قيم الثبات للمحاور بين(0.800) و(0.735)، في حين بلغت القيمة الكلية للاستبيان(0.891)، وتعد هذه النتائج

مؤشرا قويا على تمتع أداة الدراسة بدرجة عالية من الثبات والمصداقية، مما يؤكد خلوها من التناقض بين العبارات وصلاحيتها التامة لجمع البيانات الميدانية والاعتماد عليها في استخلاص النتائج الإحصائية بدقة وموضوعية.

الفرع الثاني: اختبار صدق أداة الدراسة واعتدالية توزيع البيانات

لضمان دقة وموضوعية النتائج المستخلصة، نخصص هذا الفرع لعرض الاختبارات المتعلقة بصدق أداة الدراسة واعتدالية توزيع البيانات:

أولا:الاتساق الداخلي

يعد الاتساق الداخلي أحد أهم مؤشرات الصدق الإحصائي، حيث يهدف إلى التأكد من أن جميع عبارات المحور الواحد تصب في قياس هدف موحد، وللتحقق من ذلك، تم استخدام معامل الارتباط سبيرمان لقياس العلاقة بين درجة كل عبارة و الدرجة الكلية للمحور الذي تتبعه، وجاءت النتائج كالتالي:

1- الاتساق الداخلي للمحور الأول:"أهمية المحاسبة التحليلية داخل المؤسسة"

يوضح الجدول التالي مدى ارتباط عبارات المحور الأول(التي بلغ عددها 08 عبارات) بالدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه هذه العبارات.

الجدول رقم(2–4): معاملات ارتباط عبارات المحور الأول بالدرجة الكلية للمحور

الرقم	العبارت	معامل الارتباط سبيرمان	قيمة الدلالة
1	توفر المحاسبة التحليلية معلومات دقيقة تساعد في اتخاذ القرارات	0.880**	0.000
2	تساهم المحاسبة التحليلية في تحديد تكاليف المنتجات والخدمات بدقة	0.519**	0.000
3	تساعد المحاسبة التحليلية في تحسين أداء المؤسسة	0.597**	0.000
4	تساهم المحاسبة التحليلية في ترشيد النفقات داخل المؤسسة	0.668**	0.000
5	تساعد المحاسبة التحليلية في اعداد ميزانيات تقديرية دقيقة	0.519**	0.000
6	توفر المحاسبة التحليلية بيانات تساعد في التخطيط المالي للمؤسسة	0.491**	0.000
7	تساهم المحاسبة التحليلية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة	0.603**	0.000
8	تساعد المحاسبة التحليلية في معرفة نقاط القوة والضعف للمؤسسة	0.835**	0.000

****دال إحصائيا عند مستوى دلالة 0.01**

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS26**

تظهر النتائج أن قيم معاملات الارتباط لعبارات المحور الأول تتراوح ما بين (0.491) كحد أدنى و(0.880) كحد أقصى. وبمستويات دلالة بلغت (0.000)، وهي قيم دالة إحصائيا عند مستوى دلالة (0.01). وهذا ما يؤكد أن جميع عبارات المحور الأول متسقة داخليا مع المحور الذي تنتمي إليه، لذا لا يتم استبعاد أية عبارة من هذا المحور من التحليل.

2- الاتساق الداخلي للمحور الثاني:"دور المحاسبة التحليلية في دعم حوكمة الشركات"

يوضح الجدول التالي مدى ارتباط عبارات المحور الثاني(التي بلغ عددها 07 عبارات) بالدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه هذه العبارات.

الجدول رقم(2-5): معاملات ارتباط عبارات المحور الثاني بالدرجة الكلية للمحور

الرقم	العبارت	معامل الارتباط	قيمة الدلالة
1	تساهم المحاسبة التحليلية في تعزيز الشفافية داخل المؤسسة	0.841**	0.000
2	تساعد المحاسبة التحليلية في دعم مبادئ الحوكمة الجيدة	0.550**	0.000
3	توفر المحاسبة التحليلية معلومات دقيقة تدعم الرقابة على التسيير	0.510**	0.000
4	تساهم المحاسبة التحليلية في تحسين عملية اتخاذ القرار الإداري	0.641**	0.000
5	تدعم المحاسبة التحليلية مبدأ المساءلة داخل المؤسسة	0.486**	0.000

6	تساهم المحاسبة التحليلية في تحسين علاقة الإدارة بأصحاب المصالح	0.480**	0.000
7	تساعد المحاسبة التحليلية في تحديد مراكز المسؤولية بدقة، مما يسهل عملية تقييم أداء الإدارة	0.776**	0.000

**** دال إحصائيا عند مستوى دلالة 0.01**

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج **SPSS26**

تظهر النتائج أن قيم معاملات الارتباط لعبارات المحور الثاني تتراوح ما بين (0.480) كحد أدنى و(0.841) كحد أقصى. وبمستويات دلالة بلغت (0.000)، وهي قيم دالة إحصائيا عند مستوى دلالة (0.01). وهذا ما يؤكد أن جميع عبارات المحور الثاني متسقة داخليا مع المحور الذي تنتمي إليه، لذا لا يتم استبعاد أية عبارة من هذا المحور من التحليل.

ثانيا: الصدق البنائي

يقصد بالصدق البنائي مدى ارتباط كل محور من محاور الاستبيان بالدرجة الكلية، مما يؤكد أن جميع المحاور تقيس نفس الظاهرة وتصب في اتجاه واحد. وللتحقق من ذلك تم حساب معامل الارتباط "سبيرمان" بين درجة كل محور والدرجة الكلية للاستبيان، والجدول الآتي يوضح النتائج المحصلة:

الجدول رقم(2–6): معاملات ارتباط محاور الدراسة بالدرجة الكلية للاستبيان

الدرجة الكلية للاستبيان		
المحاور	**معامل الارتباط سبيرمان**	**قيمة الدلالة**
المحور الأول: أهمية المحاسبة التحليلية داخل المؤسسة	0.990**	0.000
المحور الثاني: دور المحاسبة التحليلية في دعم حوكمة الشركات	0.992**	0.000

**** دال إحصائيا عند مستوى دلالة 0.01**

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS26

يتبين من نتائج الجدول أعلاه أن جميع معاملات الارتباط بين محاور الدراسة ودرجة الكلية للاستبيان هي معاملات موجبة وقوية جدا، حيث بلغت قيمتها للمحور الأول (0.990)، وللمحور الثاني(0.992)، وهي قيم دالة إحصائيا عند مستوى دلالة (0.01) مما يدل على تحقق الصدق البنائي بين محاور الدراسة والاستبيان ككل، وصلاحيته للاستحدام في الدراسة.

ثالثا: اختبار التوزيع الطبيعي

يعتبر اختبار التوزيع الطبيعي خطوة أساسية في التحليل الإحصائي، إذ يهدف إلى التحقق من مدى اتباع البيانات للتوزيع الطبيعي قبل الشروع في استخدام الاختبارات الإحصائية المناسبة. ولتحقيق ذلك، تم الاعتماد على معامل كولموجروف–سميرنوف ويقوم هذا الاختبار على فرضيتين وهما:

1- الفرضية العدمية H0: البيانات تتبع التوزيع الطبيعي

2- الفرضية البديلة H1: البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي

فإذا كانت قيمة الدلالة أكبر من 5% فإننا نقبل الفرضية المعدومة، أما إذا كانت قيمة الدلالة أقل من 5% فإننا نقبل الفرضية الصفرية. والجدول التالي يبيين نتائج اختبارات التوزيع الطبيعي باستخدام معامل كولموجروف- سميرنوف:

الجدول رقم(2-7): اختبار التوزيع الطبيعي لمحاور الدراسة باستخدام كولموجروف-سميرنوف:

المحاور	القيمة الإحصائية	قيمة الدلالة
المحور الأول: أهمية المحاسبة التحليلية داخل المؤسسة	0.186	0.000
المحور الثاني: دور المحاسبة التحليلية في دعم حوكمة الشركات	0.202	0.000

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات برنامج **SPSS26**

يوضح الجدول أعلاه نتائج اختبار كولموجروف- سميرنوف، حيث أن قيمة الدلالة لكل المحورين أقل من مستوى الدلالة (0.05) وهذا يدل على أن بيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي، فيجب علينا استعمال الاختبارات اللامعلمية لاختبار فرضيات الدراسة.

المبحث الثالث: تحليل نتائج الدراسة الميدانية

من خلال هذا المبحث سنتناول عرض مختلف النتائج التي تم التوصل إليها من خلال استخدام الأدوات الإحصائية لتحليل البيانات واستخراج النتائج.

المطلب الأول: تحليل البيانات الديموغرافية لعينة الدراسة

سنتطرق من خلال هذا المطلب إلى التحاليل الإحصائية الخاصة بالمعلومات الديموغرافية لعينة الدراسة (المنصب الوظيفي، الشهادة العلمية، التخصص العلمي، عدد سنوات الخبرة).

الفرع الأول: تحليل المتغيرات الخاصة بالمنصب الوظيفي والشهادة العلمية

نتناول في هذا الفرع تحليل المتغيرات الخاصة بالمنصب الوظيفي والشهادة العلمية كالتالي:

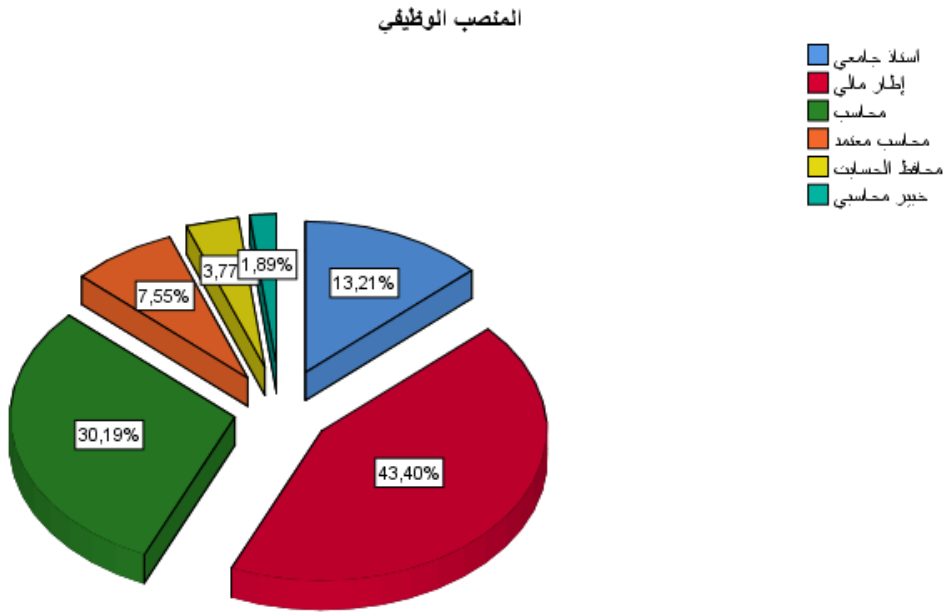
أولا: متغير المنصب الوظيفي: كانت النتائج المتحصل عليها بحسب هذا المتغير كما هو مبين في الجدول الآتي:

الجدول رقم(2–8): توزيع أفراد العينة حسب المنصب الوظيفي

المنصب الوظيفي	التكرار	النسبة
أستاذ جامعي	7	13,2 %
إطار مالي	23	43,4 %
محاسب	16	30,2 %
محاسب معتمد	4	7,5 %
محافظ حسابات	2	3,8 %
خبير محاسبي	1	1,9 %
المجموع	53	100%

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات برنامج **SPSS26**

الشكل رقم(2–2):توزيع أفراد العينة حسب المنصب الوظيفي



المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS26

من خلال الجدول رقم (2–8) و الشكل رقم(2–2) الممثل لتوزيع أفراد العينة حسب المنصب الوظيفي، نلاحظ أن أكبر نسبة تعود لفئة الإطار المالي بلغت 43,4 %، تليها فئة المحاسبين بنسبة 30,2%، ثم تأتي تباعا كل من فئة الأساتذة الجامعيين، المحاسبين المعتمدين، محافظي الحسابات ، ثم الخبراء المحاسبيين بنسب 13,2%، 7,5%، 3,8%، 1,9% على التوالي.

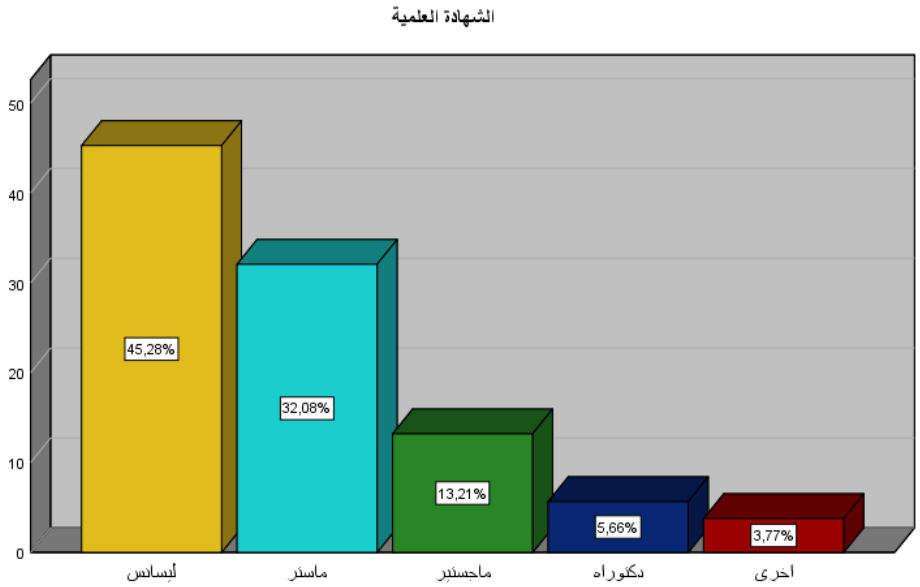
ثانيا: متغير الشهادة العلمية: كانت النتائج المتحصل عليها بحسب هذا المتغير كما هو مبين في الجدول الآتي:

الجدول رقم(2–9): توزيع أفراد العينة حسب الشهادة العلمية

الشهادة العلمية	التكرار	النسبة
ليسانس	24	45,3%
ماستر	17	32,1%
ماجستير	7	13,2%
دكتورة	3	5,7%
أخرى	2	3,8%
المجموع	53	100%

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات برنامج **SPSS26**

الشكل رقم(2–3):توزيع أفر اد العينة حسب الشهادة العلمية



المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات برنامج **SPSS26**

من خلال الجدول رقم(2–9) و الشكل رقم(2–3) الممثل لتوزيع أفراد العينة حسب الشهادة العلمية، أن أكبر نسبة لأفراد العينة المدروسة تشير إلى شهادة ليسانس بنسبة 45,3%، تليها شهادة الماستر بنسبة 32,1%، ثم بعدها شهادة الماجستير بنسبة 13,8%، بالإضافة إلى شهادة الدكتوراه بنسبة 5,7%، وأخيرا بنسبة 3,8% إلى فئات أخرى.

الفرع الثاني: تحليل المتغيرات الخاصة بالتخصص العلمي وعدد سنوات الخبرة

نتناول في هذا الفرع تحليل المتغيرات الخاصة بالتخصص العلمي وعدد سنوات الخبرة كالتالي:

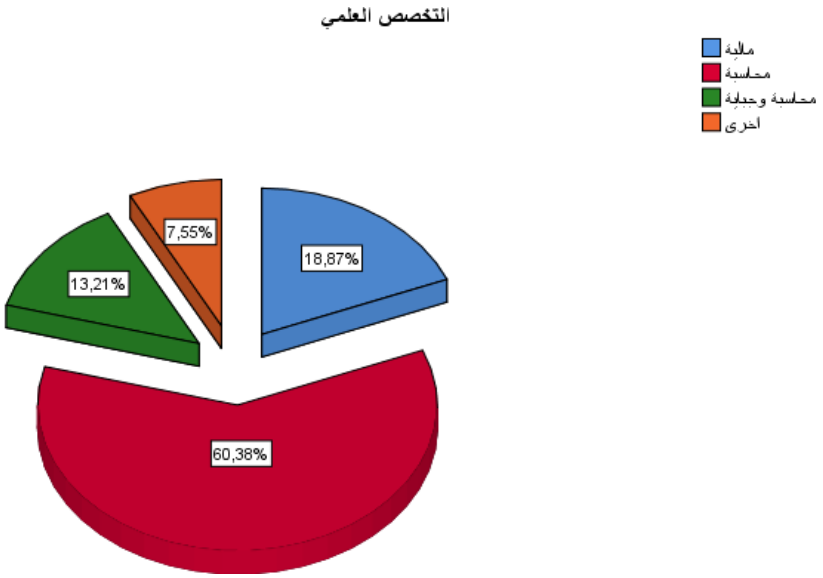
أولا: متغير التخصص العلمي: كانت النتائج المتحصل عليها بحسب هذا المتغير كما هو مبين في الجدول الآتي:

الجدول رقم (2–10): توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي

التخصص العلمي	التكرار	النسبة
مالية	10	18,9%
محاسبة	32	60,4%
محاسبة وجباية	7	13,2%
أخرى	4	7,5%
المجموع	53	100%

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات برنامج **SPSS26**

الشكل رقم(2–4):توزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي



المصدر: من إعداد الطالبين بالإتماد على مخرجات برنامج **SPSS26**

من خلال الجدول رقم (2–10) و الشكل رقم(2–4) الممثل لتوزيع أفراد العينة حسب التخصص العلمي، نلاحظ أن أكبر نسبة لأفراد العينة المدروسة كانت لتخصص المحاسبة بنسبة 60,4%، أما تخصص المالية و تخصص المحاسبة و الجباية كانا بنسبتي 18,9% و13,2% على التوالي و أخيرا التخصصات الأخرى لم تتعدى نسبتها 7,5%.

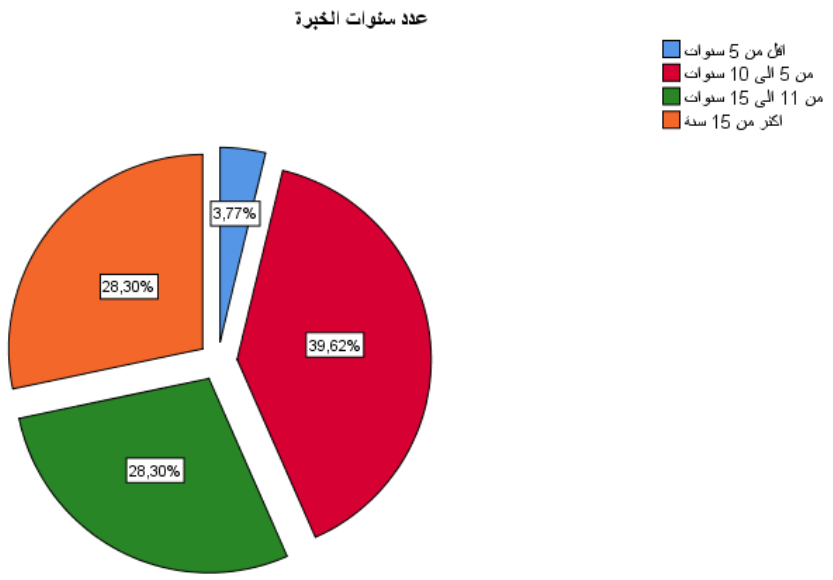
ثانيا: متغير عدد سنوات الخبرة: كانت النتائج المتحصل عليها بحسب هذا المتغير كما هو مبين في الجدول الآتي:

الجدول رقم (2–11): توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة

عدد سنوات الخبرة	التكرار	النسبة
اقل من 5 سنوات	2	3,8%
من 5 الى 10 سنوات	21	39,6%
من 11 الى 15 سنوات	15	28,3%
اكثر من 15 سنة	15	28,3%
المجموع	53	100%

المصدر: من إعداد الطالبين بالإتماد على مخرجات برنامج SPSS26

الشكل رقم(2–5): توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة



المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات برنامج**SPSS26**

من خلال الجدول رقم (2–11) و الشكل رقم(2–5) الممثل لتوزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة، نلاحظ أن أكبر خبرة لأفراد العينة المدروسة هي تلك الفئة التي تتراوح بين (5 إلى10 سنوات) بالنسبة الأكبر والتي تساوي 39,6%، ثم تليها في المرتبة الثانية بالتساوي كل من فئة (11 إلى 15 سنة) وفئة (أكثر من 15 سنة) بنسبة بلغت 28,3% لكل منهما، في حين سجلت فئة الخبرة (أقل من 5 سنوات) المرتبة الأخيرة بنسبة بلغت 3,8%.

المطلب الثاني: مناقشة وتحليل محاور الاستبيان

سنقوم في هذا الجزء بتحليل ومناقشة اجابات عينة الدراسة، حول محوري"أهمية المحاسبة التحليلية داخل المؤسسة"، و"دور المحاسبة التحليلية في دعم حوكمة الشركات" باستخدام برنامج (**SPSS26**). حيث سنركز على شرح النتائج الإحصائية لوصف اتجاهات آراء المبحوثين، لنتمكن في الجزء القادم من اختبار صحة فرضيات البحث.

الفرع الأول: تحليل ومناقشة عبارات المحور الأول

أولا: الوصف الإحصائي لعبارات المحور الأول: أهمية المحاسبة التحليلية داخل المؤسسة

سنتناول في هذا الجزء تحليل العبارات الثمانية (8) المكونة للمحور الأول، وهذا لقياس مدى اتفاق عينة الدراسة على أهمية المحاسبة التحليلية داخل المؤسسة من خلال تحديد التكاليف، تحسين الأداء، توفير معلومات دقيقة...الخ، مع التركيز على المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية.

تجدر الإشارة أنه هناك مجالات للاتجاه، نظراً لأن مقياس ليكرت المستخدم في الاستبيان يمتد من 1 كأقل قيمة (تمثل "غير موافق بشدة") إلى 5 كأعلى قيمة (تمثل "موافق بشدة")، فإن المجال الكلي الذي يمكن أن يأخذه المتوسط الحسابي يتراوح بين 1 و 5. وبالتالي، فإن طول هذا المجال يساوي (5_1=4)، وبما أن عدد فئات الاتجاه المحددة هو

خمس فئات ("غير موافق بشدة"، "غير موافق"، "محايد"، "موافق"، "موافق بشدة")، فقد تم تقسيم المجال الكلي (4) على عدد الفئات (5)، فكانت النتيجة (طول الفئة): 4÷5=0.8.

وعليه، فإن عرض كل فئة من فئات الاتجاه هو 0.8، و هو ما استخدم لتحديد مجالات المتوسطات الحسابية الخاصة بكل اتجاه كما هو موضح في الجدول أدناه:

الجدول رقم(2–12): معايير تقييم اتجاه العبارات استنادا إلى المتوسط الحسابي لإجابات عينة الدراسة

قيمة المتوسط الحسابي	اتجاه العبارة
1≤ متوسط < 1.8	غير موافق بشدة
1.8≤ متوسط< 2.6	غير موافق
2.6≤ متوسط < 3.4	محايد
3.4 ≤ متوسط < 4.2	موافق
4.2 ≤ متوسط < 5	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالبين

الجدول رقم(2–13): نتائج تحليل عبارات المحور الأول"أهمية المحاسبة التحليلية داخل المؤسسة"

العبارات والمحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الاتجاه
توفر المحاسبة التحليلية معلومات دقيقة تساعد في اتخاذ القرارات	4.43	0.572	4	موافق بشدة
تساهم المحاسبة التحليلية في تحديد تكاليف المنتجات والخدمات بدقة	4.43	0.500	3	موافق بشدة
تساعد المحاسبة التحليلية في تحسين أداء المؤسسة	4.34	0.618	8	موافق بشدة
تساهم المحاسبة التحليلية في ترشيد النفقات داخل المؤسسة	4.45	0.574	2	موافق بشدة
تساعد المحاسبة التحليلية في اعداد ميزانيات تقديرية دقيقة	4.34	0.618	7	موافق بشدة
توفر المحاسبة التحليلية بيانات تساعد في التخطيط المالي للمؤسسة	4.36	0.522	6	موافق بشدة
تساهم المحاسبة التحليلية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة	4.36	0,653	5	موافق بشدة
تساعد المحاسبة التحليلية في معرفة	4.49	0.505	1	موافق

نقاط القوة والضعف للمؤسسة				بشدة
المحورالأول ككل	4.40	0.369	_	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات برنامج **SPSS26**

ثانيا: التعليق الإحصائي وتفسير النتائج للمحور الأول

يتضح من نتائج هذا المحور أن أعلى متوسط كان للعبارة رقم(8) "تساعدالمحاسبة التحليلية في معرفة نقاط القوة والضعف للمؤسسة" بمتوسط قدره(4.49) وانحراف معياري(0.505)، مما يعكس اتفاقا قويا جدا من قبل أفراد العينة على الدور الرقابي والتشخيصي الذي تلعبه المحاسبة التحليلية. في المقابل، جاءت العبارتان رقم(03) و(05) في المرتبة الأخيرة بمتوسط قدره (4.34) وانحراف معياري(0.618)، وهو ما يظل متوسطا مرتفعا جدا يقع ضمن نطاق "موافق بشدة"، مما يدل على أن جميع الأدوار المقترحة للمحاسبة التحليلية تحظى بقبول وتأييد واسع من قبل المبحوثين. وبصفة عامة، فإن المعدل العام لهذا المحور البالغ (4.40) وبانحراف معياري إجمالي قدره (0.369) يشير إلى وعي عينة الدراسة بالأهمية البالغة للمحاسبة التحليلية داخل المؤسسة.

الفرع الثاني: تحليل ومناقشة عبارات المحور الثاني

أولا: الوصف الإحصائي لعبارات المحور الثاني: دور المحاسبة التحليلية في دعم حوكمة الشركات

سنتناول في هذا الجزء تحليل ومناقشة عبارات المحور الثاني المتمثلة في (7) عبارات، وهذا لقياس مدى اتفاق عينة الدراسة على دور المحاسبة التحليلية في دعم حوكمة الشركات من خلال تعزيز الشفافية، دعم مبادئ الحوكمة، وتفعيل المساءلة داخل المؤسسة...الخ.

الجدول رقم(2–14): نتائج تحليل عبارات المحور الثاني:"دور المحاسبة التحليلية في دعم حوكمة الشركات"

العبارات والمحور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الترتيب	الاتجاه
تساهم المحاسبة التحليلية في تعزيز الشفافية داخل المؤسسة	4.40	0.599	4	موافق بشدة
تساعد المحاسبة التحليلية في دعم مبادئ الحوكمة الجيدة	4.34	0.618	6	موافق بشدة
توفر المحاسبة التحليلية معلومات دقيقة تدعم الرقابة على التسيير	4.30	0.575	7	موافق بشدة
تساهم المحاسبة التحليلية في تحسين عملية اتخاذ القرار الإداري	4.47	0.541	1	موافق بشدة
تدعم المحاسبة التحليلية مبدأ المساءلة داخل المؤسسة	4.38	0.527	5	موافق بشدة
تساهم المحاسبة التحليلية في تحسين علاقة الإدارة بأصحاب المصالح	4.40	0.494	3	موافق بشدة
تساعد المحاسبة التحليلية في تحديد مراكز المسؤولية بدقة، مما	4.45	0.539	2	موافق بشدة

يسهل عملية تقييم أداء الإدارة				
المحور الثاني ككل	4.39	0.346	_	موافق بشدة

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات برنامج **SPSS26**

ثانيا: التعليق الإحصائي وتفسير النتائج للمحور الثاني

يتضح من خلال نتائج هذا المحور(المحور الثاني) ما يلي:

احتلت العبارة رقم (4) المتعلقة ب"تحسين عملية اتخاذ القرار الإداري ط المرتبة الأولى بمتوسط حسابي قدره (4.47) وانحراف معياري(0.541)، وهذا ما يؤكد أن المسجوبين يعتبرون دقة المعلومات المستخرجة من المحاسبة التحليلية هي الأساس لاتخاذ قرارات سليمة تخدم نظام الحوكمة. أما العبارة رقم (3) فقط سجلت أدنى متوسط في هذا المحور بـ (4.30) وانحراف معياري(0.575)، ومع ذالك فهي تبقى ضمن نطاق "موافق بشدة"، مما يعني أن جميع النقاط المطروحة في هذا المحور لاقت قبولا كبيرا لدى المبحوثين. وفي الختام ، فإن حصول المحور ككل على متوسط إجمالي قدره(4.39) وانحراف معياري قدره(0.346)، يعطينا صورة واضحة عن مدى اقتناع عينة الدراسة بأن المحاسبة التحليلية هي أداة لا غنى عنها لتعزيز الحوكمة داخل المؤسسة، خاصة من خلال دورها في توفير الشفافية وتسهيل عملية الرقابة والمساءلة.

المطلب الثالث: اختبار فرضيات الدراسة

بعد تحليل الاتجاهات العامة لآراء أفراد العينة وتحليل محاور الدراسة، نأتي في هذا المطلب إلى مرحلة اختبار فرضيات الدراسة للحكم على مدى صحتها وتوافقها مع الواقع التطبيقي للمؤسسة محل الدراسة. ونظرا لطبيعة البيانات المجمعة، وعدم خضوع البيانات

للتوزيع الطبيعي، تم الاعتمادعلى مجموعة من الاختبارات الإحصائية اللامعلمية الملائمة لطبيعة كل فرضية كالتالي:

- **معامل الارتباط سبيرمان:** وسنعتمد عليه لاختبار الفرضية الأولى، وذلك لقياس مدى قوة واتجاه العلاقة بين المحاسبة التحليلية وحوكمة الشركات في المؤسسة.

- **اختبار كروسكال واليس:** وهو اختبار لا معلمي، سيتم الاعتماد عليه لاختبار الفرضية الثانية، بهدف الكشف عن وجود فروق ذات دلالة إحصائية في اجابات أفراد العينة تعزى للمتغيرات الديموغرافية والوظيفية.

الفرع الأول: اختبار الفرضية الأولى

نخصص هذا الفرع لاختبار الفرضية الأولى:

أولا: الفرضية الأولى:

تنص الفرضية الأولى للدراسة على مايلي:

1- الفرضية الصفرية H0: لا توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha>0.05$ بين المحاسبة التحليلية وحوكمة الشركات داخل المؤسسة.

2- الفرضية البديلةH1: توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha\leq0.05$ بين المحاسبة التحليلية وحوكمة الشركات داخل المؤسسة.

ثانيا: قاعدة القرار:

1- إذا كانت قيمة مستوى الدلالة (Sig.) أكبر من **(0.05)** نقبل الفرضية الصفرية H0 ونرفض الفرضية البديلةH1.

2- إذا كانت قيمة مستوى الدلالة (Sig.) أقل من أو تساوي (**0.05**) نرفض الفرضية الصفرية H0 ونقبل الفرضية البديلة H1.

والجدول التالي يوضح ذلك:

الجدول رقم(2–15): نتائج اختبار معامل الارتباط سبيرمان للفرضية الأولى

المتغيرات	المؤشرات الإحصائية	المحور الأول: أهمية المحاسبة التحليلية داخل المؤسسة	المحور الثاني: دور المحاسبة التحليلية في حوكمة الشركات
المحور الأول: أهمية المحاسبة التحليلية داخل المؤسسة	معامل الارتباط قيمة الدلالة	1 –	0.970** 0.000
المحور الثاني: دور المحاسبة التحليلية في حوكمة الشركات	معامل الارتباط قيمة الدلالة	0.970** 0.000	1 –

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات برنامج **SPSS26**

من خلال نتائج اختبار معامل الارتباط سبيرمان المدرجة في الجدول رقم(2–15) أعلاه، يتضح مايلي:

بلغت قيمة معامل الارتباط (0.970) وهي قيمة موجبة وقريبة جدا من 1، مما يثبت وجود علاقة ارتباطية طردية وقوية جدا بين المحاسبة التحليلية وحوكمة الشركات، وبناءا على قاعدة القرار الإحصائي أن قيمة الدلالة (0.000) وهي أقل تماما من (0.05) فإننا نرفض الفرضية الصفرية**(H0)** ونقبل الفرضية البديلة **(H1)** والتي تنص على:" توجد علاقة ارتباطية ذات دلالة إحصائية$0.05\geq\alpha$ بين المحاسبة التحليلية وحوكمة الشركات داخل المؤسسة.

الفرع الثاني: اختبار الفرضية الثانية

نخصص هذا الفرع لاختبار الفرضية الثانية:

أولا: الفرضية الثانية:

تنص الفرضية الثانية للدراسة على مايلي:

1- الفرضية الصفرية H0: لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha>0.05$ في إجابات أفراد العينة حول أهمية المحاسبة التحليلية كآلية في حوكمة الشركات باختلاف المتغيرات الديموغرافية والوظيفية (الشهادة، التخصص، عدد سنوات الخبرة، المنصب الوظيفي).

2- الفرضية البديلةH1: توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha\leq0.05$ في إجابات أفراد العينة حول أهمية المحاسبة التحليلية كآلية في حوكمة الشركات باختلاف المتغيرات الديموغرافية والوظيفية (الشهادة، التخصص، عدد سنوات الخبرة، المنصب الوظيفي).

ثانيا: قاعدة القرار:

1- إذا كانت قيمة مستوى الدلالة (Sig.) أكبر من **(0.05)** نقبل الفرضية الصفريةH0 ونرفض الفرضية البديلةH1.

2- إذا كانت قيمة مستوى الدلالة (Sig.) أقل من أو تساوي (**0.05**) نرفض الفرضية الصفريةH0 ونقبل الفرضية البديلةH1.

والجداول التالية توضح ذلك:

الجدول رقم(2–16): نتائج اختبار "كروسكال واليس" لمتغير المنصب الوظيفي

المحور	قيمة(K-W)	درجة الحرية (df)	قيمة الدلالة (sig)
المحور الأول	23.964	5	0.000
المحور الثاني	20.353	5	0.001

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS26

يوضح الجدول رقم(2–16) أن قيمة الدلالة للمحورين هي (0.000) و(0.001) على التوالي، هي أقل من (0.05) وعليه نرفض الفرضية الصفرية (H0) ونقبل الفرضية البديلة (H1)، أي توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ في إجابات أفراد العينة باختلاف المنصب الوظيفي، وهذا يشير إلى أن المنصب الوظيفي يعد مصدرا لتباين جوهري في تقييم المبحوثين لموضوع الدراسة.

الجدول رقم(2–17): نتائج اختبار "كروسكال واليس" لمتغير الشهادة العلمية

المحور	قيمة(K-W)	درجة الحرية (df)	قيمة الدلالة (sig)
المحور الأول	9.790	4	0.044
المحور الثاني	9.440	4	0.051

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS26

يوضح الجدول رقم(2–17) أن قيمة الدلالة للمحور الأول (0.044) هي أقل من (0.05) وعليه نرفض الفرضية الصفرية (H0) ونقبل الفرضية البديلة (H1)، أي توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha \leq 0.05$ في إجابات أفراد العينة باختلاف الشهادة العلمية، بينما في المحور الثاني قيمة الدلالة(0.051) أي أنها أكبر من (0.05) مما يستوجب

قبول الفرضية الصفرية (H0) أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha>0.05$ في في إجابات أفراد العينة باختلاف الشهادة العلمية، وهذا يشير إلى أن المستوى الأكاديمي يرجع إليه التباين في إدراك أهمية المحاسبة التحليلية.

الجدول رقم(2–18): نتائج اختبار "كروسكال واليس" لمتغير التخصص العلمي

المحور	قيمة(K-W)	درجة الحرية (df)	قيمة الدلالة (sig)
المحور الأول	3.642	3	0.303
المحور الثاني	3.476	3	0.324

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS26

يوضح الجدول رقم(2–18) أن قيمة الدلالة للمحورين هي (0.303 و0.324) على التوالي، هي أكبر من (0.05) وعليه نرفض الفرضية البديلة (H1) ونقبل الفرضية الصفرية (H0)، أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha>0.05$ في إجابات أفراد العينة باختلاف التخصص العلمي، مما يثبت أن اختلاف التخصص العلمي لا يرجع إليه التباين الجوهري في آراء المبحوثين.

الجدول رقم(2–19): نتائج اختبار "كروسكال واليس" لمتغير عدد سنوات الخبرة

المحور	قيمة(K-W)	درجة الحرية (df)	قيمة الدلالة (sig)
المحور الأول	3.334	3	0.334
المحور الثاني	3.023	3	0.388

المصدر: من إعداد الطالبين بالإعتماد على مخرجات برنامج SPSS26

يتبين من خلال الجدول رقم(2–19) أن قيمة الدلالة للمحورين هي (0.334 و 0.388) على التوالي، هي أكبر من (0.05) وعليه نرفض الفرضية البديلة (H1) ونقبل الفرضية الصفرية (H0)، أي لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى دلالة $\alpha>0.05$ في إجابات أفراد العينة باختلاف عدد سنوات الخبرة، وهذا يعني أن طول الممارسة لا يرجع إليه تباين إحصائي في تقييم موضوع الدراسة.

ونستنتج مما سبق أنه: توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد عينة الدراسة باختلاف المتغيرات الديموغرافية والوظيفية (المنصب الوظيفي، الشهادة العلمية)، في حين لا توجد فروق تنسب لمتغيري (التخصص العلمي، عدد سنوات الخبرة)، وهو ما يعكس تباينا في الإدراك بين الفئات المستجوبة بناء على مستوايتهم الأكاديمية ومستوياتهم المهنية داخل وخارج المؤسسة.

خلاصة الفصل

تطرقنا في هذا الفصل إلى دراسة وتحليل نتائج الاستبيان الذي تم إجراؤه، حيث توصلنا من خلاله إلى أن لمخرجات المحاسبة التحليلية أهمية بالغة كآلية لتفعيل حوكمة الشركات داخل مؤسسة بوفال–البرواقية–المدية، وذلك بالاستناد إلى آراءعينة متنوعة شملت كلا من (إطارات المالية والمحاسبين العاملين داخل المؤسسة، بالإضافة إلى الخبراء والمهنيين المتمثلين في أساتذة جامعيين و محاسبين معتمدين ومحافظي الحسابات وخبراء المحاسبيين بصفتهم أهل الاختصاص).

وقد أكدت نتائج اختبار فرضيات الدراسة وجود علاقة ارتباطية موجبة (طردية) ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة التحليلية وحوكمة الشركات، وهو ما يثبت الدور المحوري والفعال الذي تلعبه المحاسبة التحليلية في البيئة الاقتصادية للمؤسسة لدعم الحوكمة، وفي سياق متصل، وجود فروق دالة إحصائيا في إجابات أفراد عينة الدراسة حول"أهمية المحاسبة التحليلية في حوكمة الشركات" تعزى للمتغيرات الديموغرافية والوظيفية المتمثلة في(المنصب الوظيفي، والشهادة العلمية)، بينما لم تظهر أي فروق دالة إحصائيا باختلاف متغيري(التخصص العلمي، وسنوات الخبرة).

خاتمة

في ختام هذا البحث، حاولنا تسليط الضوء على الدور الذي تلعبه المحاسبة التحليلية كآلية مهمة في تعزيز حوكمة الشركات، وقد انطلقنا في دراستنا من إشكالية أساسية تتمحور حول مدى مساهمة المحاسبة التحليلية في تفعيل الحوكمة داخل المؤسسة الاقتصادية، حيث كان الهدف معرفة مدى انعكاس ذلك على الأداء والشفافية، وقد كان تركيزنا منصبا على مؤسسة(**POVAL**)، انطلاقا من واقعنا الميداني وما لمسناه من حاجة المؤسسات إلى نظم معلومات دقيقة تدعم اتخاذ القرار وتضمن المراقبة الفعالة.

لقد قمنا بتقسيم عملنا إلى فصلين، تضمن الفصل الأول الجانب النظري حيث حاولنا التأصيل للمفاهيم المتعلقة بالمحاسبة التحليلية والحوكمة وكذلك دور المحاسبة التحليلية في تفعيل الحوكمة، بينما خصصنا الفصل الثاني للدراسة الميدانية في المؤسسة لتقييم النتائج على أرض الواقع، ومن هذين الفصلين، تمكنا من معالجة الإشكالية والأسئلة الفرعية واختبار فرضيات الدراسة والخروج بمجموعة من النتائج، وذلك كما يلي:

أولا: اختبار فرضيات الدراسة

من خلال دراستنا الميدانية تم اختبار الفرضيات حيث تبين لنا أنه:

1- **تحقق وصحة الفرضية الأولى:** حيث أثبتت نتائج الاختبار الإحصائي وجود علاقة ارتباطية عند مستوى دلالة$\alpha \leq 0.05$ بين المحاسبة التحليلية وحوكمة الشركات داخل المؤسسة.

2- **التحقق الجزئي للفرضية الثانية:** حيث أثبتت الاختبارات الإحصائية المقارنة لإجابات المبحوثين حول أهمية المحاسبة التحليلية كآلية في حوكمة الشركات عبر النتائج التالية:

- **تأكيد وجود فروق:** توجد فروق ذات دلالة إحصائية في إجابات أفراد العينة تعزى لمتغيري: المنصب الوظيفي والشهادة العلمية.

- **عدم وجود فروق:** لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية تعزى لمتغيري: التخصص العلمي وعدد سنوات الخبرة.

ثانيا: نتائج الدراسة

على ضوء الدراسة المنجزة يمكن استخلاص مجموعة من النتائج النظرية والتطبيقية فيما يلي:

- المحاسبة التحليلية ركيزة أساسية للحوكمة من خلال توفير بيانات دقيقة حول التكاليف والأنشطة لدعم قرارات الحوكمة.
- المحاسبة التحليلية آلية لتفعيل نظام الرقابة الداخلية من خلال كشف الانحرافات وضبط استغلال الموارد كأحد أهم ركائز الحوكمة.
- تعد المحاسبة التحليلية أداة لتعزيز الشفافية والافصاح.
- تعتبر المحاسبة التحليلية داعمة لعقلانية القرارات الاستراتيجية حيث تحمي أصول المؤسسة وحقوق المساهمين بالاعتماد على التخطيط الرشيد.
- تعد المحاسبة التحليلية وسيلة للحد من المخاطر والاختلالات من حيث محاربة الفساد المالي والتسييري عبر التتبع الدقيق لكافة المصاريف.
- الحوكمة نظام من خلاله تدار المؤسسات وتراقب.
- أثبتت نتائج الدراسة الميدانية وجود أهمية بالغة للمحاسبة التحليلية داخل المؤسسة الاقتصادية، كما أظهرت الأثر الإيجابي والدور الفعال للمحاسبة التحليلية كآلية أساسية في دعم وتفعيل حوكمة الشركات داخل المؤسسة الاقتصادية.

ثالثا: الاقتراحات

على ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسة، يمكن تقديم بعض الاقتراحات كالتالي:

- ضرورة الإعتماد المستمر على مخرجات المحاسبة التحليلية كأداة أساسية لتفعيل الرقابة الداخلية ودعم الشفافية بالمؤسسة.
- العمل على تطوبر وتحديث نظام التكاليف المتبع لضمان دقة البيانات المحاسبية المجهة لاتخاذ القرارات.
- تعزيز التنسيق بين مصلحة المحاسبة التحليلية والإدارة العليا لتسهيل عملية المساءلة وتقييم الأداء العام.
- تفعيل البرامج التدريبية حول آليات الحوكمة الحديثة لكافة المستويات الوظيفية بالمؤسسة.

رابعا: آفاق الدراسة

من خلال معالجتنا لهذا الموضوع، فقد مررنا على العديد من الأفكار التي تحتاج إلى المزيد من التوسع والبحث مستقبلا، نذكر منها:

- دور مخرجات المحاسبة التحليلية في تفعيل آليات الحوكمة لإدارة الأزمات المالية.
- أثر دقة معلومات المحاسبة التحليلية في رفع جودة التقارير المالية والحد من تعارض المصالح.
- أثر تفعيل آليات الحوكمة في تعزيز الرقابة الداخلية وتطوير أساليب المحاسبة التحليلية للحد من المخاطر التشغيلية.

قائمة المراجع

أولا: الكتب

1- أحمد خيضر، **حوكمة الشركات**، بدون طبعة، دار الفكر الجامعي، مصر، 2013.

2- أمير فرج يوسف، **حوكمة الشركات**، بدون طبعة، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، بدون سنة نشر.

3- جيهان عبد المعز الجمال، **المراجعة وحوكمة الشركات**، الطبعة الأولى، دار الكتاب الجامعي، مصر، 2014.

4- رضوان محمد العناتي، **محاسبة التكاليف**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000.

5- رندة الدبل، **تقييم الشركات العائلية**، بدون طبعة، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013.

6- طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات(المفاهيم، المبادئ، التجارب): تطبيقات الحوكمة في مصارف**، بدون طبعة، الدار الجامعية، القاهرة، 2005.

7- طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات: شركات قطاع عام وخاص ومصارف**، الدار الجامعية، مصر، 2007.

8- عبد الله حسين، **المحاسبة التحليلية كأداة للتسيير**، دار المسيرة، 2018.

9- عبدالكريم بويعقوب، **المحاسبة التحليلية**، الطبعة الثالثة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2004.

10- عبد الكريم قندوز، **حوكمة الشركات وأثرها على الأداء**، بدون طبعة، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2016.

11- علاء فرحان طالب، إيمان المشهداني، **حوكمة الشركات المؤسسية والأداء المالي الاستراتيجي للمصارف**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2011.

12- عماد يوسف الشيخ، **محاسبة التكاليف**، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2008.

13- مجدي عمارة، ميلود خليفة، **محاسبة التكاليف الفعلية**، الطبعة الأولى، كلية المحاسبة بغريان، ليبيا، 1992.

14- محمود علي الجبالي، قصي السامري، **محاسبة التكاليف**، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان (الأردن)، 2000.

15- محمد أمين بربري، **محاسبة تحليلية**، دار اليازوري العلمية، الأردن، 2018.

16- محمد مطر، **حوكمة الشركات: الإطار النظري والتطبيقي**، الطبعة الأولى، دار وائل، 2010.

17- ناصر دادي عدون، **المحاسبة التحليلية**، الجزء الأول، دار المحمدية العامة، الجزائر، 1999.

18- ناصر دادي عدون وآخرون ، **دراسة الحالات في المحاسبة وحالة المؤسسة**، الطبعة الأولى، دار المحمدية، الجزائر، 2008.

19- نواف محمد فخر وعطالله محمد القطيس، **محاسبة التكاليف الصناعية**، الطبعة الأولى، دار أسامة، عمان، الأردن، 2014.

20- يوحنا آل آدم والرزق صالح، **المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة**، الطبعة الثانية، مؤسسة الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.

ثانيا: الأطروحات

1- جمال العسالي، **تطبيق حوكمة الشركات في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة كآلية لتحسين الأداء الاقتصادي في الجزائر 2000- 2014**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص نقود مالية وبنوك، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2018- 2019.

2- عدنان عبد المجيد عبد الرحمن قباجة، **أثر فاعلية الحاكمية المؤسسية على الأداء المالي للشركات المدرجة في سوق فلسطين الأوراق المالية**، أطروحة دكتوراه الفلسفة في التمويل، غير منشورة، كلية الدراسات الإدارية والمالية العليا، جامعة عمان العربية للدراسات العليا، 2008.

3- فاطمة بوش، **واقع حوكمة الشركات في الجزائر وسبل تفعيلها**، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص تحليل مؤسساتي والتنمية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة أبوبكر بلقايد، تلمسان، 2022- 2023.

4- ياسين صحرواي، **إرساء مبادئ الحوكمة ودورها في دعم استمرارية الشركات العائلية**، أطروحة دكتوراه في العلوم المالية والمحاسبة، تخصص مالية ومحاسبة، قسم العلوم المالية والمحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أكلي محند أولحاج، البويرة، 2021- 2022.

ثالثا: الرسائل

1-أحمد طوايبية، **المحاسبة التحليلية كأداة للتخطيط ومراقبة الإنتاج**، رسالة ماجيستر في علوم الاقتصادية، تخصص التخطيط والتنمية، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر -3- ، الجزائر، 2003.

2- إلهام سنوساوي، **أثر تطبيق آليات حوكمة الشركات على جودة التقارير المالية دراسة حالة بعض الشركات الجزائرية**، رسالة ماجيستر في علوم التسيير، تخصص مالية وحوكمة المؤسسات، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس سطيف 1، الجزائر، 2015 – 2016.

3- زاية عبد النور، **محاسبة التكاليف وتحسين الأداء المالي للمؤسسة**، رسالة ماجيستر في علوم التسيير، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2017 – 2018.

4- رياض زلاسي، إسهامات حوكمة المؤسسات في تحقيق جودة المعلومات المحاسبية، رسالة ماجيستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وجباية، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011-2012.

5- علي مناد، **دور الحكم الرشيد في تحقيق التنمية من خلال حوكمة الشركات**، رسالة ماجيستر في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد التنمية، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية التسيير والعلوم التجارية، جامعة أبوبكر بلقايد، تلمسان، 2005-2006

6- كنزة براهمة، **دور التدقيق الداخلي في تفعيل حوكمة الشركات _دراسة حالة المؤسسة المحركات EMO الخروب ولاية قسنطينة**، رسالة ماجيستر غير منشورة، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2013 – 2014.

7- لخضر أوصيف، **دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات**، رسالة ماجيستر في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد وتسيير المؤسسات، قسم العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2009 _2010.

8- ياسين سالمي، **الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة**، رسالة ماجيستر في العلوم التجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2009- 2010.

رابعا: المذكرات

1- نصر الدين قدة، **تقييم الممارسات المحاسبية في المؤسسات البترولية الجزائرية**، مذكرة ماستر في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2018.

2- ياسين يعقوب، **أهمية المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية**، مذكرة ماستر في العلوم الاقتصادية، تخصص اقتصاد وتسيير وبترولي، قسم

العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013-2014.

خامسا: المجلات

1- أحمد يوسف مولود إسماعيل، رانية حمدون الجزولي،"**دور تطبيق قواعد حوكمة الشركات في تعزيز الإفصاح المحاسبي**"، مجلة أبحاث كمية ونوعية في العلوم الاقتصادية والإدارية، السودان، المجلد 05، العدد 01، جامعة سنار، 2023.

2- جمانة تحريشي،"**حوكمة الشركات...المفهوم والمبادئ**"، مجلة البدر، المجلد 04، العدد 06، جامعة بشار، 2012.

3- رشيد قريرة، أسامة عمامرة، "**دور طريقة التكاليف المستندة للنشاط ABC في إعادة تحليل وتحميل التكاليف بطريقة عادلة للمنتجات الصناعية**"، مجلة العلوم الإدارية والمالية، المجلد 2، العدد 1، جامعة الوادي، الجزائر 2018.

4- فيحاء عبدالله يعقوب، وامتثال رشيد بجاي،"**تصميم نظام تكاليف على أساس الأنشطة ABC لخدمات النقل الخاص**"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، المجلد 12، العدد 41، جامعة بغداد، العراق، 2017.

5- كامل يوسف سليمان بركة، "**دور نظام حوكمة الشركات في تحسين جودة المعلومات المحاسبية**"، مجلة المحاسبة التدقيق والمالية، المجلد 04، العدد 01، جامعة غزة (فلسطين)، 2022.

6- ليلى غضبان،"**مبادئ حوكمة الشركات**"، مجلة الدراسات القانونية والاقتصادية، المجلد 05، العدد 02، المركز الجامعي سي الحواس بريكة، الجزائر، 2022.

7- ندير طروبية، "**تجارب دولية لإرساء مبادئ جوكمة الشركات**"، مجلة التكامل الاقتصادي، المجلد 2، العدد 4، جامعة أدرار، 2014.

8- نعيمة زعرور، وسيلة السبتي، "**تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسات العمومية**"، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، المجلد 9، العدد 2، جامعة زيان عاشور، الجلفة، 2015.

9- نعيمة مخلوفي، "**أثر استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC على عدالة ودقة بيانات التكاليف غير المباشرة للمنتجات في المؤسسات الصناعية**"، مجلة دراسات اقتصادية، المجلد10، العدد1،جامعة الجزائر 3، 2023.

10- نصيرة أوبختي، كلثوم بوهنة، "**المحاسبة التحليلية ودورها في اتخاذ القرارات**"، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد 4، العدد6، جامعة تلمسان، الجزائر، 2014.

11- يسرى لونيس، زودة عمار، "**تقييم فعالية نظام ABC في تحديد تكلفة المنتج بدقة**"، مجلة اقتصاد المال والأعمال، المجلد 8، العدد 4، جامعة باتنة1 الحاج لخضر، الجزائر، 2024.

سادسا: ملتقيات، مداخلات، مؤتمرات

1- ضيف الله محمد الهادي، مسعود درواسي، "**فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري**"، ملتقى وطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر، بسكرة ، 6 – 7 ماي 2012.

2- عمرو يس، مداخلة بعنوان "**دور المراجعة الداخلية في تفعيل مبادئ حوكمة الشركات**"، ندوة حوكمة الشركات العامة والخاصة من أجل الإصلاح الاقتصادي والهيكلي، القاهرة، نوفمبر 2006، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، مصر، 2009.

3- مناور حداد، **دور حوكمة الشركات في التنمية الاقتصادية**، المؤتمر العلمي الأول حول: الشركات ودورها في الإصلاح الاقتصادي، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 15-16 أكتوبر 2008.

الملاحق

الملحق رقم(01): استمارة الاستبيان

استبيان

أعزائنا المجيبين،

في إطار اعداد دراسة حول "أهمية المحاسبة التحليلية كآلية في حوكمة الشركات" تخصص محاسبة، نطلب منكم مساعدتنا في هذا البحث من خلال الإجابة على الاستبيان التالي والذي قد يستغرق من وقتكم الثمين دقائق معدودة، مع الإشارة إلى أن مشاركتكم طوعية تماما، و كذا ستظل جميع المعلومات التي جمعناها لأغراض دراسية فقط وأخيرا نأمل أن يكون اختيار الإجابة بدقة..

مع فائق الاحترام والتقدير.

الطالبين:

كربوبي بهاء الدين زكرياء

بوديسة يوسف

مفهوم الحوكمة: هي مجموعة متكاملة من آليات الرقابة الداخلية والخارجية المصممة لتمكين المساهمين من ممارسة الرقابة المناسبة على الشركة وذلك قصد تعظيم قيمة الشركة وكذا التأكد من أن هذه الأخيرة تولد عائدا على الاستثمار.

الجزء الأول: المعلومات الديموغرافية

ضع علامة (x) في الخانة المناسبة:

1-المنصب الوظيفي

أستاذ جامعي ☐ محاسب معتمد ☐ محافظ حسابات ☐ خبير محاسبي ☐

اطار مالي ☐ محاسب ☐

2-الشهادة العلمية

ليسانس ☐ ماستر ☐ ماجستير ☐ دكتوراه ☐ أخرى أذكرها .....

3-التخصص العلمي

مالية ☐ محاسبة ☐ محاسبة وجباية ☐ أخرى أذكرها .....

4-عدد سنوات الخبرة

أقل من 5 سنوات ☐ من5 إلى 10سنوات ☐ من11 إلى 15سنة ☐ أكثر من 15سنة ☐

الجزء الثاني: محاور الدراسة

بوضع علامة (x) حدد كيف تنطبق درجة مقاييس العبارات التالية على اعتماد المؤسسات و الشركات للمحاسبة التحليلية

المحور الأول: أهمية المحاسبة التحليلية داخل المؤسسة

الرقم	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	توفر المحاسبة التحليلية معلومات دقيقة تساعد في اتخاذ القرارات					
2	تساهم المحاسبة التحليلية في تحديد تكاليف المنتجات والخدمات بدقة					
3	تساعد المحاسبة التحليلية في تحسين أداء المؤسسة					
4	تساهم المحاسبة التحليلية في ترشيد النفقات داخل المؤسسة					
5	تساعد المحاسبة التحليلية في اعداد ميزانيات تقديرية دقيقة					
6	توفر المحاسبة التحليلية بيانات تساعد في التخطيط المالي للمؤسسة					
7	تساهم المحاسبة التحليلية في تقييم الأداء المالي					

	للمؤسسة					
8	تساعد المحاسبة التحليلية في معرفة نقاط القوة و الضعف للمؤسسة					

المحور الثاني : دور المحاسبة التحليلة في دعم حوكمة الشركات

الرقم	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	تساهم المحاسبة التحليلية في تعزيز الشفافية داخل المؤسسة					
2	تساعد المحاسبة التحليلية في دعم مبادئ الحوكمة الجيدة					
3	توفر المحاسبة التحليلية معلومات دقيقة تدعم الرقابة على التسيير					
4	تساهم المحاسبة التحليلية في تحسين عملية اتخاذ القرار الإداري					
5	تدعم المحاسبة التحليلية مبدأ المساءلة داخل المؤسسة					

6	تساهم المحاسبة التحليلية في تحسين علاقة الإدارة بأصحاب المصالح					
7	تساعد المحاسبة التحليلية في تحديد مراكز المسؤولية بدقة،مما يسهل عملية تقييم أداء الإدارة					

الملحق رقم(02): قائمة الأساتذة المحكمين

اسم الأستاذ المحكم	الرتبة العلمية	الجامعة
أ.د/ يرقي كريم	أستاذ	جامعة المدية
د/ زاهي محمد الأمين	أستاذ محاضر صنف أ	جامعة المدية
د/ زرواطي محمد	أستاذ محاضر صنف ب	جامعة المدية

الملحق رقم(03): مخرجات برنامج SPSS26

1- اختبار الثبات

- ثبات المحور الأول

Récapitulatif de traitement des observations			
		N	%
Observations	Valide	53	100,0
	Exclue	0	,0
	Total	53	100,0
a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.			

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,800	8

- ثبات المحور الثاني

Récapitulatif de traitement des observations			
		N	%
Observations	Valide	53	100,0
	Exclue	0	,0
	Total	53	100,0
a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.			

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,735	7

- الثبات الكلي

Récapitulatif de traitement des observations			
		N	%
Observations	Valide	53	100,0
	Exclue	0	,0
	Total	53	100,0
a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.			

Statistiques de fiabilité	
Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,891	15

2- اختبار الاتساق الداخلي

- الاتساق الداخلي للمحور الأول

Corrélations							
			1_1م	2_1م	3_1م	4_1م	1م
Spearman rho	1_1م	Corrélation Coefficient	1.000	.405**	.462**	.590**	.880**
		Sig. (2-tailed)	.	.003	.000	.000	.000
		N	53	53	53	53	53
	2_1م	Corrélation Coefficient	.405**	1.000	.038	.263	.519**
		Sig. (2-tailed)	.003	.	.789	.058	.000
		N	53	53	53	53	53
	3_1م	Corrélation Coefficient	.462**	.038	1.000	.118	.597**
		Sig. (2-tailed)	.000	.789	.	.401	.000
		N	53	53	53	53	53
	4_1م	Corrélation Coefficient	.590**	.263	.118	1.000	.668**
		Sig. (2-tailed)	.000	.058	.401	.	.000
		N	53	53	53	53	53
	1م	Corrélation Coefficient	.880**	.519**	.597**	.668**	1.000
		Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.
		N	53	53	53	53	53
**. Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).							

Corrélations

			5_1م	6_1م	7_1م	8_1م	1م
Spearman rho	5_1م	Corrélation Coefficient	1.000	-.075	.194	.437**	.519**
		Sig. (2-tailed)	.	.592	.164	.001	.000
		N	53	53	53	53	53
	6_1م	Corrélation Coefficient	-.075	1.000	.022	.489**	.491**
		Sig. (2-tailed)	.592	.	.876	.000	.000
		N	53	53	53	53	53
	7_1م	Corrélation Coefficient	.194	.022	1.000	.309*	.603**
		Sig. (2-tailed)	.164	.876	.	.024	.000
		N	53	53	53	53	53
	8_1م	Corrélation Coefficient	.437**	.489**	.309*	1.000	.835**
		Sig. (2-tailed)	.001	.000	.024	.	.000
		N	53	53	53	53	53
	1م	Corrélation Coefficient	.519**	.491**	.603**	.835**	1.000
		Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.
		N	53	53	53	53	53

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

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

- الاتساق الداخلي للمحور الثاني

Corrélations

			1_2م	2_2م	3_2م	4_2م	2م
Spearman rho	1_2م	Corrélation Coefficient	1.000	.300*	.384**	.560**	.841**
		Sig. (2-tailed)	.	.029	.005	.000	.000
		N	53	53	53	53	53
	2_2م	Corrélation Coefficient	.300*	1.000	-.142	.371**	.550**
		Sig. (2-tailed)	.029	.	.310	.006	.000
		N	53	53	53	53	53
	3_2م	Corrélation Coefficient	.384**	-.142	1.000	.127	.510**
		Sig. (2-tailed)	.005	.310	.	.363	.000
		N	53	53	53	53	53
	4_2م	Corrélation Coefficient	.560**	.371**	.127	1.000	.641**
		Sig. (2-tailed)	.000	.006	.363	.	.000
		N	53	53	53	53	53
	2م	Corrélation Coefficient	.841**	.550**	.510**	.641**	1.000

		Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.000	.
		N	53	53	53	53	53

*. Correlation is significant at the 0.05 level (2-tailed).

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

Corrélations

			5_2م	6_2م	7_2م	2م
Spearman rho	5_2م	Corrélation Coefficient	1.000	-.235	.406**	.486**
		Sig. (2-tailed)	.	.091	.003	.000
		N	53	53	53	53
	6_2م	Corrélation Coefficient	-.235	1.000	.173	.480**
		Sig. (2-tailed)	.091	.	.215	.000
		N	53	53	53	53
	7_2م	Corrélation Coefficient	.406**	.173	1.000	.776**
		Sig. (2-tailed)	.003	.215	.	.000
		N	53	53	53	53
	2م	Corrélation Coefficient	.486**	.480**	.776**	1.000
		Sig. (2-tailed)	.000	.000	.000	.
		N	53	53	53	53

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

3- اختبار الصدق البنائي

Corrélations

			1م	2م	الاستبيان
Spearman rho	1م	Corrélation Coefficient	1.000	.970**	.990**
		Sig. (2-tailed)	.	.000	.000
		N	53	53	53
	2م	Corrélation Coefficient	.970**	1.000	.992**
		Sig. (2-tailed)	.000	.	.000
		N	53	53	53
	الاستبيان	Corrélation Coefficient	.990**	.992**	1.000
		Sig. (2-tailed)	.000	.000	.
		N	53	53	53

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

4- اختبار التوزيع الطبيعي

Tests of Normalité

	Kolmogorov-Smirnov[a]			Shapiro-Wilk		
	Statistique	df	Sig.	statistique	df	Sig.
م1	.186	53	.000	.894	53	.000
م2	.202	53	.000	.898	53	.000

a. Lilli fors Significance Correction

5- تحليل البيانات الديموغرافية لعينة الدراسة

- المنصب الوظيفي

المنصب الوظيفي

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	استاذ جامعي	7	13,2	13,2	13,2
	إطار مالي	23	43,4	43,4	56,6
	محاسب	16	30,2	30,2	86,8
	محاسب معتمد	4	7,5	7,5	94,3
	محافظ الحسابات	2	3,8	3,8	98,1
	خبير محاسبي	1	1,9	1,9	100,0
	Total	53	100,0	100,0	

- الشهادة العلمية

الشهادة العلمية

		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	ليسانس	24	45,3	45,3	45,3
	ماستر	17	32,1	32,1	77,4
	ماجستير	7	13,2	13,2	90,6
	دكتوراه	3	5,7	5,7	96,2
	اخرى	2	3,8	3,8	100,0
	Total	53	100,0	100,0	

- التخصص العلمي

التخصص العلمي					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	مالية	10	18,9	18,9	18,9
	محاسبة	32	60,4	60,4	79,2
	محاسبة وجباية	7	13,2	13,2	92,5
	اخرى	4	7,5	7,5	100,0
	Total	53	100,0	100,0	

- عدد سنوات الخبرة

عدد سنوات الخبرة					
		Fréquence	Pourcentage	Pourcentage valide	Pourcentage cumulé
Valide	اقل من 5 سنوات	2	3,8	3,8	3,8
	من 5 الى 10 سنوات	21	39,6	39,6	43,4
	من 11 الى 15 سنوات	15	28,3	28,3	71,7
	اكثر من 15 سنة	15	28,3	28,3	100,0
	Total	53	100,0	100,0	

6- تحليل عبارات الاستبيان

- تحليل عبارات المحور الأول

Statistiques descriptives			
	N	Moyenne	Ecart type
توفر المحاسبة التحليلية معلومات دقيقة تساعد في اتخاذ القرارات	53	4,43	,572
تساهم المحاسبة التحليلية في تحديد تكاليف المنتجات والخدمات بدقة	53	4,43	,500
تساعد المحاسبة التحليلية في تحسين أداء المؤسسة	53	4,34	,618
تساهم المحاسبة التحليلية في ترشيد النفقات داخل المؤسسة	53	4,45	,574
تساعد المحاسبة التحليلية في اعداد ميزانيات تقديرية دقيقة	53	4,34	,618
توفر المحاسبة التحليلية بيانات تساعد في التخطيط المالي للمؤسسة	53	4,36	,522

تساهم المحاسبة التحليلية في تقييم الأداء المالي للمؤسسة	53	4,36	,653
تساعد المحاسبة التحليلية في معرفة نقاط القوة والضعف للمؤسسة	53	4,49	,505
أهمية المحاسبة التحليلية داخل المؤسسة	53	4,4009	,36964
N valide (liste)	53		

- تحليل عبارات المحور الثاني

Statistiques descriptives			
	N	Moyenne	Ecart type
تساهم المحاسبة التحليلية في تعزيز الشفافية داخل المؤسسة	53	4,40	,599
تساعد المحاسبة التحليلية في دعم مبادئ الحوكمة الجيدة	53	4,34	,618
توفر المحاسبة التحليلية معلومات دقيقة تدعم الرقابة على التسيير	53	4,30	,575
تساهم المحاسبة التحليلية في تحسين عملية اتخاذ القرار الإداري	53	4,47	,541
تدعم المحاسبة التحليلية مبدأ المساءلة داخل المؤسسة	53	4,38	,527
تساهم المحاسبة التحليلية في تحسين علاقة الإدارة بأصحاب المصالح	53	4,40	,494
تساعد المحاسبة التحليلية في تحديد مراكز المسؤولية بدقة،مما يسهل عملية تقييم أداء الإدارة	53	4,45	,539
دور المحاسبة التحليلية في دعم حوكمة الشركات	53	4,3908	,34672
N valide (liste)	53		

7- العلاقة بين المحور الأول والثاني

Corrélations				
			1م	2م
Rho de Spearman	1م	Coefficient de corrélation	1,000	,970**
		Sig. (bilatéral)	.	,000
		N	53	53
	2م	Coefficient de corrélation	,970**	1,000
		Sig. (bilatéral)	,000	.
		N	53	53
**. La corrélation est significative au niveau 0.01 (bilatéral).				

8- اختبار الفروقات

- المنصب الوظيفي

Tests statistiques[a,b]		
	م1	م2
H de Kruskal-Wallis	23,964	20,353
Ddl	5	5
Sig. asymptotique	,000	,001
a. Test de Kruskal Wallis		
b. Variable de regroupement : المنصب الوظيفي		

- الشهادة العلمية

Tests statistiques[a,b]		
	م1	م2
H de Kruskal-Wallis	9,790	9,440
Ddl	4	4
Sig. asymptotique	,044	,051
a. Test de Kruskal Wallis		
b. Variable de regroupement : الشهادة العلمية		

- التخصص العلمي

Tests statistiques[a,b]		
	م1	م2
H de Kruskal-Wallis	3,642	3,476
ddl	3	3
Sig. asymptotique	,303	,324
a. Test de Kruskal Wallis		
b. Variable de regroupement : التخصص العلمي		

- عدد سنوات الخبرة

Tests statistiques[a,b]		
	م1	م2
H de Kruskal-Wallis	3,396	3,023
ddl	3	3
Sig. asymptotique	,334	,388
a. Test de Kruskal Wallis		
b. Variable de regroupement : عدد سنوات الخبرة		