



الموضوع

أثر المحاسبة الإدارية في تطبيق حوكمة الشركات
دراسة حالة مؤسسة تيندال - بالمسيطة -

مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية

تخصص: مالية وحوكمة المؤسسات

إشراف الأستاذ(ة):

■ بعيسي سامية

إعداد الطالب(ة):

■ زيان مسعودة

السنة الجامعية: 2014-2015

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

کتابک ۱۴۱۷

اهداء

الى اليد الطاهرة التي ازاله من امامي اشواق الطريق ورسمت المستقبل لخطوط الامل والثقة الى
الذي لا تنفخ الكلمات والشكر والعرفان بالجميل ابي الحبيب
الى من رقع العطاء امام قدميها واعطتنا من دمها وروحها وعمرها حبا وتسميها ودعنا لغد اجمل الى
الغالية التي لا ترى الامل الا من عينيها امي الحبيبة.
الى من بهم اكبر وعلمهم اعتمد الى الشموع التي تدير حياتي الى من بوجودهم اكتسب قوة ومحبة
لا حدود لها. الى من عرفني معهم معي الحياة اخوتي الاعزاء: خالد، فاتح، بلال، نور الدين
الى من ارى السعادة في ضمكته ونبع المحبة والحنان اخواتي الغاليات: الهام، امال، وردة، وزوجها
العزيز محمد.

الى ورود المنزل وبهجتة : اشرفه ، امير ، انيس ، ايهم ، ليهم
الى من فارقنا بدون وداع الى روح الابن الثاني " عميرة " رحمة الله عليه
الى روح الغالية تواء روي سعاد رحمة الله عليها.
الى عمي الجيلاني وزوجته الغالية
الى من جمعني بهم الاقدار الى الدرور النفيسة والجواهر الغالية : اسيا ، سعاد ، صديقة ، حفراء .
الى من عرفني به القدر يس
الى الفرائحتين الغاليتين سهيلة ومريم.
الى الوجه المنعم بالبراءة الى من ارى التفاهل بعينه انور وامه الغالية
الى الوردتين الجميلتين زهرة و ياسمين

مسعود
مسعود

تشكرات

اللهم أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علينا وعلى والوالدين.....الخ
ياحي، ياقي، نشكر الله ونحمده على هدايته لنا وما كنا لنهتدي لهدا لو لا أن
هدانا الله.

نتقدم بالشكر الجزيل إلى الأستاذة الفاضلة: بعيسى سامية التي كانت مرشدا، وموجها،
وذاقنا لي.

ونتوجه بخالص الشكر إلى كل الأساتذة المحترمين الذين لم يبخلوا علينا بإرشاداتهم
ونصائحهم وتوجيهاتهم وخص بالذكر الأساتذة: هنشونة، عبة فريد، رحمانى موسى،
خنشور جمال، عز الدين بوطي، عديسة شمرة، بوناصر نسرين، بن فرحات.
كما لا ننسى هذه الفرصة ونتقدم بالشكر إلى الأخوة الأفاضل: حمزة هرون، نبيل بلوطار
على مجهوداتهم معي.

الى من وقف بجانبى في السراء والضراء وساندني في انجاز هذه المذكرة يس.

ملخص الدراسة:

باللغة العربية

توصلت الدراسة إلى أن تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة يساهم بشكل كبير في زيادة فعالية حوكمة الشركات، أن الشركات تطبق قواعد وإجراءات الحوكمة حيث بينت الدراسة أن الشركة تقوم بتدعيم عنصر النزاهة والشفافية في المعاملات التي تقوم بها الشركة وأنها تقوم بتحسين عملية استخدام الموارد واستغلالها استغلال أمثل.

الكلمات المفتاحية: المحاسبة الإدارية، حوكمة الشركات.

باللغة الاجنبية

Study summary:

The study found that the application of traditional and modern management accounting techniques significantly contribute to increasing the effectiveness of corporate governance, that companies apply the rules and procedures of governance where the study showed that the company is to strengthen the integrity and transparency in transactions undertaken by the company element and it improves the process of resource use and exploitation of the exploitation of the optimum .

Key words: management accounting, corporate governance



قائمة الجداول

قائمة الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01 - 1	خصائص تطبيق نظام بطاقة الأداء المتوازن.	20
01-3	توزيعات مقياس ليكارت الخماسي.	56
02-3	نتائج ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان.	57
03-3	المتوسطات الحسابية وفقا لدرجات سلم ليكارت الخماسي.	57
04-3	توزيع أفراد العينة حسب الجنس.	58
05-3	توزيع أفراد العينة حسب المسمى الوظيفي.	59
06-3	توزيع أفراد حسب المؤهل العلمي.	59
07 - 3	توزيع أفراد العينة حسب عدد سنوات الخبرة.	60
08 - 3	حساب الانحرافات المعيارية والمتوسطات الحسابية لعبارات المحاسبة الإدارية.	60-61
09 - 3	حساب الانحرافات المعيارية والمتوسطات الحسابية لعبارات حوكمة الشركات.	63-65
10 - 3	حساب الانحرافات المعيارية والمتوسطات الحسابية لكل من المحاسبة الإدارية وحوكمة الشركات.	66
11 - 3	حساب معامل الارتباط للمحور الأول.	67
12 - 3	حساب معامل الارتباط للمحور الثاني	67
13 - 3	حساب معامل الارتباط بين أبعاد المحاسبة الإدارية وحوكمة الشركات	69
14 - 3	حساب معامل الارتباط للمحور الأول والثاني	70

قائمة الأشكال

قائمة الأشكال:

الصفحة	العنوان	الرقم
31	خصائص حوكمة الشركات.	01 -1
33	أهمية حوكمة الشركات.	02 -1
54	الهيكل التنظيمي لمؤسسة تيندال بالمسيلة.	01-3

المقدمة العامة

لقد شهدت بيئة الأعمال تطورات جذرية والتي تميزت بحدة المنافسة المحلية والعالمية والتطورات التكنولوجية، بالإضافة إلى تنوع الأنشطة في المشروع الواحد وتعدد عملية اتخاذ القرار ذلك نظرا لتزايد المتغيرات التي تؤثر على اتخاذ القرارات المختلفة، وترتب على هذا التطور زيادة الحاجة إلى استخدام العديد من الأساليب والنماذج الحديثة التي تمكن من توفير المعلومات اللازمة للإدارة حتى تتمكن من حل العديد من المشاكل المختلفة واتخاذ القرارات، ويعد النظام المحاسبي من أهم الأنظمة المنتجة للمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات.

وتعتبر المحاسبة الإدارية من أهم فروع النظام المحاسبي فهي تتخصص بتقديم معلومات لإدارة المؤسسة في القيام بوظائفها التخطيط، الرقابة، التوجيه واتخاذ القرارات كما أنها تساعد الأطراف الداخلية والخارجية على اتخاذ قرارات اقتصادية رشيدة ومحكمة، ولعل ما يميز المحاسبة الإدارية عن غيرها من فروع المحاسبة الأخرى أنها تقدم معلومات ذات طبيعة مستقبلية وهذا يسمح بأن تكون المعلومات منسقة ومتسقة وتستجيب لتطلعات متخذ القرار كما يجب أن تكون تتسم بالشفافية والرشادة وتعطي التصور الواضح لمتخذ القرار بحيث تبعده عن دائرة الشك والمخاطرة غير المحسوبة وذلك لتجنب حدوث ما يعرف بالفساد الإداري، وتطبيق الحوكمة.

اكتسب موضوع حوكمة الشركات أهمية بالغة في الوقت الراهن نظرا لتزايد العديد من المشاكل كالتلاعبات في الحسابات المالية، الغش المالي وفساد الأنظمة الإدارية، هذا ما أدى إلى إفلاس بعض المؤسسات، من هنا بدأ التوجه نحو تطبيق نظام الحوكمة في الشركات وذلك بهدف تصحيح ومعالجة الخلل والتحكم في الأزمات، وإدارة المؤسسات بأسلوب رشيد وكفؤ.

من هنا نقول أن التوجه نحو الحوكمة، أدى إلى البحث عن أنسب الأساليب والوسائل التي تؤدي فعلا وتساهم في تحقيقها وتطبيقها في الواقع، ولعل المحاسبة الإدارية تعد من بين الأساليب التي لها تأثير على وجود أنظمة محكومة في الشركات.

بناء على ذلك تأسست **إشكالية** هذا البحث والتي نطرحها في السؤال التالي:

ما هو أثر المحاسبة الإدارية في تطبيق الحوكمة في الشركات؟

الأسئلة الفرعية:

إن التساؤل السابق يقودنا إلى طرح الأسئلة الفرعية تدرج تحت الإشكالية الرئيسية وتتمثل هذه الأسئلة في:

✓ هل توجد علاقة بين المحاسبة الإدارية وحوكمة الشركات؟



- ✓ هل تؤثر الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية على تجسيد حوكمة الشركات؟
- ✓ هل تساهم الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في التطبيق الفعلي لحوكمة الشركات؟
- ✓ هل توجد علاقة بين المحاسبة الإدارية وحوكمة الشركات في مؤسسة " تيندال " المؤسسة الجزائرية للأقمشة الصناعية التقنية؟

لأجل تحليل الإشكالية والخروج بنتائج لهذه الدراسة وضعنا الفرضيات التالية:

الفرضيات:

بغرض تقديم إجابات أولية على التساؤلات السابقة ارتأينا اقتراح الفرضيات التالية:

- (1) توجد علاقة بين المحاسبة الإدارية وحوكمة الشركات.
- (2) تؤثر الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية على تجسيد حوكمة الشركات.
- (3) تساهم الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في التطبيق الفعلي لحوكمة الشركات.
- (4) توجد علاقة للمحاسبة الإدارية في تطبيق حوكمة الشركات في مؤسسة تيندال.

أهداف البحث:

نسعى من خلال البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:

- (1) تسليط الضوء على موضوع المحاسبة الإدارية وتبيين أثرها على تطبيق حوكمة الشركات.
- (2) التوعية بضرورة بتطبيق المحاسبة الإدارية لما لها من دور فعال على زيادة فعالية حوكمة الشركات.
- (3) إبراز أهمية تطبيق الحوكمة في الشركات من خلال ممارسة المحاسبة الإدارية.
- (4) تحديد وحصر الأسباب التي أدت إلى زيادة الاهتمام بموضوع الحوكمة.

أهمية البحث:

يعد هذا الموضوع من المواضيع المهمة في الساحة الاقتصادية، خاصة في ظل تزايد ضغوطات عوامل البيئة التي تتميز بسرعة التنظيم، ويعد نظام الحوكمة من الأنظمة التي تساهم في التحكم في المشاكل التي تقع فيها الشركات، كما أنها تساهم في زيادة فعاليتها في تحقيق الأهداف ونحاول من هذه الدراسة إبراز اثر ممارسة المحاسبة الإدارية في تجسيد ملامح الحوكمة.

مبررات اختيار الموضوع:

هناك عدة مبررات شخصية وموضوعية يمكن إجمالها فيما يلي:

- (1) توافق هذا الموضوع مع تخصص الدراسة (مالية وحوكمة مؤسسات) وعدم توفر الكثير من الدراسات السابقة التي أثارَت إشكالية موضوع المحاسبة الإدارية على حسب اطلاعي.
- (2) الرغبة في توضيح أهمية المحاسبة الإدارية ودورها في ترشيد سياسات وأنظمة الشركة.
- (3) التعرف على الدور الذي تلعبه حوكمة الشركات في القضاء على الغش والفساد المالي.

منهجية الدراسة:

المنهج الوصفي والمنهج التحليلي: وذلك من أجل وصف وتحليل المعلومات المتعلقة بمتغيري الدراسة المحاسبة الإدارية وحوكمة الشركات.

منهج دراسة الحالة: حيث تم اختيار مؤسسة من المؤسسات الجزائرية وهي المؤسسة الجزائرية للأقمشة الصناعية التقنية (تيندال) بالمسيلة ثم إسقاط الدراسة النظرية على الواقع، واختبار مدى تأثير المحاسبة الإدارية مع تجسيد ملامح نظام الحوكمة في المؤسسة محل الدراسة.

هيكل الدراسة:

يهدف الإلمام بجميع جوانب الموضوع وكذا محاولة منا الإجابة على الإشكالية، ولتحقيق أهداف الدراسة اعتمدنا في دراستنا إلى تقسيم الموضوع إلى ثلاث فصول وهي كالآتي:

الفصل الأول: سنتناول فيه المفاهيم المرتبطة بالمحاسبة الإدارية، ويتضمن ثلاث مباحث أساسية تتناول بالتفصيل أساسيات في المحاسبة الإدارية انطلاقاً من نشأة وتطور المحاسبة الإدارية إلى تعريفها وخصائصها وكذلك أهدافها ووظائفها وصولاً منا إلى أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة وأهم ما يميز المحاسبة الإدارية عن بعض الأنظمة الأخرى.

الفصل الثاني: خصص لموضوع حوكمة الشركات، وتضمن أربع مباحث أساسية، تتناول الإطار المفاهيمي لحوكمة الشركات، كما تتضمن مبادئ، معايير واليات حوكمة الشركات، وكذا أهم نظرياتها والأطراف التي تساعد على نجاحها والأطراف التي تحتاج إليها حوكمة الشركات، كما تضمن أيضاً مساهمة المحاسبة الإدارية في تطبيق الحوكمة في الشركات.

الفصل الثالث: وهو متعلق بالدراسة التطبيقية حيث سيتم فيه اكتشاف واقع مساهمة المحاسبة الإدارية في تطبيق الحوكمة في المؤسسة محل الدراسة وفيه سنتطرق إلى التعريف بالمؤسسة محل الدراسة وكذا منهجية الدراسة التطبيقية، ثم تحليل وتفسير نتائج الدراسة الميدانية .

صعوبات الدراسة:

خلال قيامنا بهذه الدراسة واجهتنا بعض الصعوبات نذكر منها:

- 1) قلة المراجع التي تعالج موضوع المحاسبة الإدارية وحوكمة الشركات.
- 2) قلة الدراسات في هذا الموضوع وخاصة المحاسبة الإدارية في الجزائر.

الدراسات السابقة:

1. ناريمان إبراهيم صباح،(واقع استخدام المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية في غزة)، مذكرة ماجستير، غير منشورة، الجامعة الإسلامية ، غزة، 2008.

تهدف هذه الدراسة إلى التعرف على أكثر الأساليب تطبيقا وتحديد مجالات استخدامها، ومن أهم نتائجها أن الشركات الصناعية تقوم باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية في مجالات متعددة أهمها التعرف المسبق على تكاليف الإنتاج.

2. كامل يوسف بركة، دور أساليب المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات - دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة - رسالة ماجستير، محاسبة وتمويل، غير منشورة، الجامعة الإسلامية، غزة- فلسطين، 2012.

حيث تهدف هذه الدراسة إلى دراسة موضوع الحوكمة من جوانبه المختلفة ودراسة العوامل التي من الممكن أن تزيد من فعالية حوكمة الشركات وقد تم التركيز على أساليب المحاسبة الإدارية، حيث دراسة أسلوب من هذه الأساليب والتعرف على طبيعة تأثير كل أسلوب على مدى وأي هذه الأساليب الأكثر تأثيرا وبخاصة تلك الأساليب التي تطبقا، ومن أهم النتائج التي توصل إليها أن أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة يساهم بشكل كبير في زيادة فعالية حوكمة الشركات.

3. خلوف عقيلة " حوكمة البنوك ودورها في تفعيل حوكمة الشركات والحد من التعثر المؤسسي "مذكرة ماجستير تخصص نقود ومالية، غير منشورة، جامعة الجزائر، 2009-2010.

لقد توصلت هذه الدراسة إلى جملة من النتائج أهمها:

- ❖ توفر المنظومة المصرفية العربية مجموعة من العوامل الايجابية المساعدة على نجاح عملية تكيف النشاط المصرفي العربي مع العاملين هما خصوصيات الاقتصاديات منفردة،المشاكل التنظيمية والتشريعية .
- ❖ تطبيق الحوكمة في المنظومة المصرفية الجزائرية لم يرقى إلى المستوى المطلوب.

الإضافات العلمية:

من خلال دراستنا لموضوع أثر المحاسبة الإدارية ارتأينا أن نضيف صبغة جديدة في الموضوع حيث كانت هناك إضافات في دراسة بعض الأساليب الجديدة مثل إدارة الجودة الشاملة ومحاوة تطبيقها في المؤسسة محل الدراسة.

الفصل الأول: الإطار العام

للمحاسبة الإدارية

تمهيد:

تعتبر المحاسبة الإدارية وظيفة هامة في المؤسسة لأنها تزودها بالمعلومات التي تساعد في التخطيط والرقابة، وترشيد القرارات، حيث أصبحت الشركات تركز أكثر على تقدير تكاليف منتجاتها، وعلى تصنيف عملياتها إلى أنشطة متعددة للحصول على معلومات أكثر دقة، ونتيجة للتغيرات المختلفة في تقنية المعلومات وأذواق المستهلكين فقد تغير دور المحاسب الإداري من الدور التقليدي في توفير المعلومات إلى أكثر فاعلية بوضعه ضمن الفريق الإداري المتكامل الذي يسعى للتخطيط واتخاذ القرارات الملائمة لتحقيق أفضل الأرباح للشركة.

وعلى الرغم من توجه العديد من الكتاب والمفكرين نحو الاهتمام بهذا الموضوع والكتابة في حيثياته، الذي ظهر مع ظهور أزمة الكساد سنة 1929، إلا أن التطبيق الفعلي لهذا المفهوم يبقى متفاوت نسبيا خاصة بالنسبة للدول العربية، وبالنسبة للممارسة المحاسبة الإدارية كانت تعتمد على بعض الأساليب التقليدية، ثم توسع استخدامها ليشمل كذلك الأساليب الحديثة.

تأسيسا على ذلك خصص هذا الفصل لتوضيح بعض الأدبيات النظرية المتعلقة بالمحاسبة الإدارية وقد قسم إلى الأتي:

المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإدارية.

المبحث الثاني: أهداف ووظائف المحاسبة الإدارية.

المبحث الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية وعلاقتها ببعض الأنظمة.

المبحث الأول: ماهية المحاسبة الإدارية.

تواجه المحاسبة الإدارية الآن تحديا كبيرا في البيئة المتسارعة التغيير الذي يتطلب بالمقابل استجابة سريعة لمواكبة هذه التغيرات، وهذه الأخيرة أوجدت حاجة كبيرة للكثير من الطرق والأساليب والنظم التي تعمل في خدمة الشركة، سواء كانت في جانب تحسين النوعية أو خفض التكاليف أو كلاهما، مما جعل المحاسب الإداري في حيرة من أمره من ناحية ترتيب هذه الأساليب الكثيرة لتحقيق هدفه في تقديم المعلومات المفيدة لتعظيم قيمة الشركة.

المطلب الأول: نشأة وتطور المحاسبة الإدارية.

نشأت المحاسبة الإدارية نتيجة ظهور الأزمة الاقتصادية عام 1929م، التي أدت إلى وجود كساد وإفلاس الكثير من الشركات ونشر للبيانات غير الصحيحة للشركات، حيث أدى إلى إنشاء إدارات جديدة تعتمد على البحث العلمي للإدارة¹.

• في عام 1931م ظهرت وظيفة تسمى وظيفة المراقب المالي، وتأسست جمعية المراقبين الماليين هدفها تصحيح الأخطاء ورسم سياسات جديدة، حيث أصدرت 117 تخصصا منها:

✓ إعداد الموازنات التقديرية.

✓ إعداد التقارير.

✓ التامين على ممتلكات المشروع.

✓ تجميع التكاليف.

• في عام 1949م تشكلت لجنة جديدة من قبل جمعية المراقبين ووضعت ستة وظائف فقط للمراقبين الماليين وهي:

1. وضع خطة موحدة للرقابة على أعمال المشروع من خلال إدارات مستقلة وتشمل:

✓ برامج التمويل.

✓ تخطيط الأرباح.

✓ برامج الاستثمارات.

✓ معايير التكلفة.

✓ التنبؤ بالمبيعات.

2. قياس الأداء الفعلي والمخطط (التكاليف الفعلية).

3. دراسة تأثير العوامل الخارجية على نشاط المشروع وقد تطور هذا إلى التنبؤ في الموازنات التقديرية.

4. توفير الحماية على الأصول المشروع وذلك لوجود نظام دقيق وفعال للتدقيق الداخلي والخارجي.

¹ فيصل جميع السعيدة، المحاسبة الإدارية لتخصص نظم المعلومات المحاسبية، ط1، دار المسيرة، عمان، 2007، ص: 15- 16 .

5. إعداد التقارير إلى الحكومة وذلك عن طريق الضرائب مثلاً.
6. قياس وتقدير صلاحية أغراض المشروع ومدى كفاءة السياسات والهيكل التنظيمي.

المطلب الثاني: تعريف المحاسبة الإدارية.

تعتبر المحاسبة الإدارية من أهم المصطلحات الحديثة التي انتشرت في مختلف جوانب الحياة الاقتصادية وعليها أن تنهض لتواكب متطلبات المجتمع واحتياجات المديرين التي تتغير بوتيرة متسارعة وعليه فإن للمحاسبة الإدارية عدة تعريفات منها:

التعريف الأول: تمثل المحاسبة الإدارية " مجموعة من الطرق والنظم والأساليب المختلفة التي يتبناها المحاسب ويقوم بتطبيقها بدرجة عالية من الكفاءة الشخصية وبحذق، فن وقدرة علمية وعملية في سبيل مساندة الإدارة بهدف تحقيق أكبر قدر من الكفاءة التي يحققها المشروع كوحدة إقتصادية"¹.

التعريف الثاني: المحاسبة الدارية هي " نظام للمعلومات يختص بتجميع، تحليل، تبويب وتخزين بيانات أساسية ناتجة من نظم أخرى فرعية للمعلومات في الشركة لغرض إنتاج معلومات ذات طابع كمي، مالية أو غير مالية، تقدم إلى الإدارة العليا لاستخدامها في مجال التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة على تنفيذ الخطط"².

التعريف الثالث: المحاسبة الإدارية هي " نظم للإعداد ومعالجة المعلومات مصمم لمساعدة المديرين في التخطيط واتخاذ القرارات ومراقبة العمليات، ويتم إعداد مجموعات مختلفة من المعلومات لكل هذه الأهداف المختلفة، وتعتمد المحاسبة الإدارية في تكوين مادتها العلمية على مجموعة متنوعة من فروع المعرفة مثل: علم الإقتصاد، علم الإدارة، وبحوث العمليات..."³.

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

تتصف المعلومات المحاسبية في أساسها بخصائص عدة تميزها عن غيرها من المعلومات، وترتبط هذه الخصائص بالمعلومات التي تقدمها المحاسبة الإدارية، باعتبار أن مجال استخدامها تستدعيه محددات ومتطلبات مستقبلية لنشاطات الشركات، ويمكننا إبراز الخصائص التالية:

¹ يحي محمد أبو طالب، نظم المعلومات الإدارية والمحاسبية، دار أمين، مصر، 2000، ص14.

² علي أحمد أبو حسن، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص14.

³ حمد حسين طاهر، المحاسبة الإدارية، ط1، دار وائل، عمان، 2002، ص14.

1. الملائمة:

إن ملائمة المعلومات المحاسبية تعد من أهم الخصائص التي تتصف بها المعلومات، بحيث يجب أن تكون هامة ومفيدة عند دراسة المشكلة واتخاذ القرار بشأنها، وكلما ركزت المعلومات المحاسبية على ذات الموضوع كلما نجم عن ذلك اختصار للوقت والجهد، ومن هنا تبرز أهمية المحاسبة الإدارية في مجال اتخاذ القرار والرقابة¹.

2. التوقيت:

وبعني أن الحاجة إلى المعلومات المحاسبية ترتبط بوقت استخدامها، خاصة وأن كثيرا من التقارير المحاسبية تفقد قيمتها والحاجة إليها بسرعة شديدة، ذلك لأن المعلومات المالية بالذات يكون لها حساسية خاصة بالنسبة لمرور الوقت.

3. الصحة والدقة:

وهي الخاصية الثالثة التي يجب توافرها في المعلومات والبيانات المحاسبية، وهي خاصية على درجة كبيرة من الأهمية، لأنه لا فائدة من الحصول على معلومات فورية بسرعة لكنها غير دقيقة وخاطئة، لأن توافر معلومات خاطئة ومظلمة من شأنها أن تؤدي بالمدير إلى اتخاذ قرارات خاطئة طبعا.

4. البيانات والمعلومات:

كثيرا ما يحدث خلط بين البيانات والمعلومات، ولكن للفرقة بين كل منهما نقول أن البيانات هي المادة الخام أو حجر الأساس في نظام المعلومات، أما المعلومات فهي مجموعة البيانات التي جمعت وأعدت بطريقة ما جعلتها قابلة للاستخدام، وعليه فتقرير التكاليف الذي يوضح تكاليف العمالة لشهر ما قد يكون مفيدا ونافعا لمشرف دون الآخر، وبالتالي فهو يمثل معلومة بالنسبة له دون الآخرين².

المطلب الثالث: خصائص المحاسبة الإدارية.

تتسم المحاسبة الإدارية بسمات عدة لها دلالاتها في توفير المعلومات التي تتلاءم والأغراض الرئيسية في عمل الشركات الهادفة للربح بصورة عامة، ومن بين هذه الخصائص ما يلي:

✓ إن المحاسبة الإدارية موجهة لخدمة الأطراف الداخلية، حيث تركز على إعداد التقارير للمستخدمين الداخليين (الإدارة).

¹ سليمان سفيان، مجيد الشرع، المحاسبة الإدارية لاتخاذ القرارات والرقابة، دار الشروق، عمان، 2002، ص22.

² ليستراي هيتجر، سيرج ماتولش، المحاسبة الإدارية، ترجمة احمد حجاج، دار المريخ، الرياض، 2000، ص: 27، 28.

- ✓ إن جوهر المحاسبة الإدارية هو القياس والتوصيل، فالقياس يشتمل على قياس القيم المستقبلية بالإضافة إلى القيم الفعلية، ويكون قياس نقدي وغير نقدي، أما توصيل المعلومات فيتم للإدارة داخل الشركة.
- ✓ إن الهدف من المحاسبة الإدارية هو خدمة الإدارة في ممارسة وظائفها المختلفة من تخطيط، رقابة واتخاذ القرارات.

المبحث الثاني: أهداف و وظائف للمحاسبة الإدارية.

لكي تقوم إدارة الشركة بأنشطة التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات تحتاج إلى معلومات مختلفة تحصل عليها من مصادر متنوعة سواء الخبراء الماليين، أو الاقتصاديين أو إدارات الإنتاج والمشتريات والمخازن والتسويق والمحاسبين بالشركة، حيث أن للمحاسبة الإدارية أهداف متعددة تطمح لتحقيقها.

المطلب الأول: أهداف المحاسبة الإدارية.

تحتاج المسؤولية الإدارية على مختلف المستويات إلى معلومات كمية تفصيلية من المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف، لكي يقوم المحاسب الإداري على تصنيف وتبويب هذه المعلومات لاستخلاص المفيد والنافع منها لتقديمها إلى الجهات الإدارية المختلفة لتحقيق الأهداف التالية¹:

- ❖ تخطيط العمليات الاقتصادية.
- ❖ الرقابة على العمليات الاقتصادية.
- ❖ حل المشاكل التي تواجه الإدارة في أعمالها اليومية.

إن تتضح مهام المحاسبة الإدارية في المساعدة على اتخاذ القرارات الإدارية في مختلف المستويات الإدارية بعد إزالة حالة عدم التأكد بواسطة التخطيط والذي يصبح غير ذي فائدة إذا لم تصحبه رقابة، والتي تعني التحقق من وضع الخطط أو الخطة المحددة مسبقاً موضع التنفيذ، ومتابعة تنفيذها ومقارنتها مع الخطط أو الخطة الموضوعية لاكتشاف الانحرافات واتخاذ الإجراءات العاجلة والدقيقة لتصويبها.

المطلب الثاني: وظائف المحاسبة الإدارية.

إن العمليات الإدارية تحقق أهدافها من خلال الأفراد التابعين لها، بممارسة وظائفها القيادية لمختلف المستويات الإدارية، حيث ومن غير المعقول أن تقوم الإدارة العليا وحدها بكل المهام التي تحقق أهداف الشركة لذا لابد من توزيع المسؤوليات وتحديد السلطات لكل مستوى إداري، بحيث يضمن تضافر جهود الجميع لتحقيق

¹ وليد ناجي حيالي، المدخل في المحاسبة الإدارية، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 1991، ص6.

أهداف الشركة، وان هذه الوظيفة لا يمكن النهوض بها إلا من خلال الأداء الفعلي للوظائف الإدارية، والملخصة في وظيفتين أساسيتين هما التخطيط والرقابة وفيما يأتي تفاصيلهما¹:

أولاً: اعتماد التخطيط في المحاسبة الإدارية:

يعرف التخطيط بأنه التحديد المسبق لما يراد عمله والكيفية التي يتم بها إنجازه، حيث أن نجاح الشركة في تحقيق أهدافها يعتمد على توجيه الموارد البشرية، المادية والمالية المتاحة نحو الاستخدام الأمثل، ونحتاج إليه عند ممارسة المحاسبة الإدارية عند وضع الأهداف والاختيار بين البدائل والقيام بأنشطة أخرى نوضحها من خلال التطرق إلى مراحل عملية التخطيط التالية:

1. تحديد الهدف: إن الإدارة تقوم بتحديد الأهداف طبقاً للموارد المتاحة عن طريق الإجابة على سلسلة من الاستفسارات بغية التعرف على البدائل المتيسرة، ومنها على سبيل المثال: ما حجم المخزون الذي يحتفظ به؟ ما حجم الإنتاج الملائم؟.....الخ.

بعد دراسة الإدارة هذه الأمور تستطيع تحديد نوع الأهداف التي يجب تحقيقها سواء كانت قصيرة، متوسطة أو طويلة الأجل، وبالنسبة للمحاسبة الإدارية تهتم بترجمة الأهداف من صيغتها الوصفية إلى صورة كمية، باستخدام بيانات محاسبية وسبل رياضية وإحصائية للتنبؤ واستنتاج معلومات تساعد على قياس أثر تحقيق الأهداف على زيادة الربحية وزيادة قيمة المؤسسة.

2. دراسة التنبؤات: تنحصر وظيفة المحاسبة الإدارية في دراسة السبل التي تحددها الإدارة بأساليب كمية وذلك باستخدام مؤشرات ونظم معلوماتها في ترجمتها إلى قيم مالية باستخدام معادلات رياضية وأساليب إحصائية في التنبؤ؛ مثل استخدام نقطة التعادل لتخطيط ربحية الشركة، وأن صنع القرار لاختيار أفضل البدائل يكون أدق من عدم دقة البيانات، ومجرد كونها توقعات للقيم والتغيير السريع في الظروف المحيطة والمواجهة إلى التخطيط بهذه الصورة فإنها أفضل من البدء بالعمل الفعلي بدون أية دراسة أو توقع.

3. تجميع الموارد: تقوم المحاسبة الإدارية بإعداد قوائم تفصيلية للاحتياجات المالية المستقبلية، وكذلك التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من المشروع طيلة فترة الخطة، وربط هذه التدفقات بالموازنات الرأسمالية واحتساب تكلفة الفرص البديلة لكل مشروع استثماري على مستوى الخط الإنتاجي الواحد، أو المراكز الاستثمارية على المستوى الشامل للشركة بشكل عام.

¹ يوحنا عبد آل ادم، صالح الرزق، المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة، ط2، دار حامد، عمان، 2006، ص16.

4. ترتيب بدائل الاستثمار: في ضوء المعادلات والمؤشرات المحددة في المرحلة السابقة تقوم الإدارة بدراسة اتجاهات كل بديل وتحديد مستوى أهميته، أما دور المحاسبة الإدارية فإنه ينحصر في وضع المعدلات التقديرية لكل الأنشطة التي تساهم في تحقيق الهدف، وذلك بترجمة البدائل والسياسات المذكورة أنفاً إلى موازنات تخطيطية بحيث يتم تصوير قائمة الأموال المحددة وأوجه استخدام الأموال.

تأسيساً على ما سبق يمكن القول أن المحاسبة الإدارية تهتم بوضع معدلات للأداء وربط وتنسيق تلك المعدلات بين مختلف الأنشطة، وتسجيل ذلك على مستوى الإدارة وعلى مستوى الأفراد لأجل تحقيق مفاهيم محاسبة المسؤولية، وأن يسمح باكتشاف مصادر الانحراف في حالة حدوثه وإعلام الإدارة بذلك بغية اتخاذ قرار التصحيح¹.

ثانياً: وجود الرقابة في المحاسبة الإدارية:

تعني الرقابة أن يقوم المديرون باتخاذ القرارات وهي الإجراءات الخاصة بقياس وتصحيح الأداء الفعلي لضمان تحقيق أهداف وخطط الشركة، بمعنى التأكد من التنفيذ الفعلي يطابق الخطط الموضوعة واتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة في حالة وجود انحرافات عن الخطط الموضوعة حيث أن دور المحاسبة الإدارية في تحقيق مراحل الرقابة².

ثالثاً: اعتماد التنظيم في المحاسبة الإدارية:

إن وظيفة المحاسبة الإدارية في هذه الحالة تنحصر في فاعلية النظام المحاسبي المطبق كنظام محاسبة المسؤولية، وربط المعدلات التقديرية بتنفيذ الخطة وتحديد المسببات بصورة كمية لا تقبل الشك والتأويل، وكذلك لا بد أن يكون النظام المحاسبي المطبق مرناً على نحو يحدد الانحراف الكمي ويعالج الانحراف البديل كمي أيضاً مصوراً لكل النتائج المترتبة وفق التصحيح الجديد.

رابعاً: اعتماد التوجيه والتقييم في المحاسبة الإدارية:

إن وظيفة المحاسبة الإدارية تنحصر في قياس الأحداث المالية في المشروع بواسطة نظم محاسبية موحدة واستخلاص المؤشرات التي ترشد المنفذين إلى وسائل تمنع التكرار وتزيد من الترابط والتكامل بين جميع الأنشطة والأفراد الساعين لتحقيق الأهداف.

¹ المرجع نفسه، ص 18.

² ري اتش جاريسون، اريك نورين، المحاسبة الإدارية، ترجمة محمد عصام الدين زايد، احمد حامد حجاج، دار المريخ، الرياض، 2002، ص 15.

كما أن وظيفة المحاسبة الإدارية تتمثل أيضا في التحليل المالي للانحرافات وتقييمها ودقة وصول المعلومات في الوقت المناسب، وبالتكلفة الملائمة طبقا لنوع النشاط، ومقارنة التنفيذ الفعلي لخطط الشركة وقوائمها المالية للسنوات السابقة والشركات المماثلة، كذلك تحدد فاعلية القرارات الإدارية وأهميتها في متابعة التنفيذ وتحفيز العاملين وتدريبهم على كسب الخبرات بأفضل الطرق لتطوير قابليتهم لأداء المهام الموكل إليهم.

المبحث الثالث: أساليب المحاسبة الإدارية وعلاقتها ببعض الأنظمة الأخرى

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

المطلب الأول: الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية

هناك عدة أساليب تقليدية للمحاسبة الإدارية تختلف عن بعضها البعض وتتمثل في ما يلي:

أولاً: التكاليف المعيارية

تعتبر التكاليف المعيارية من بين الطرق التي تستخدم من أجل عملية التقييم والرقابة وبمثابة الخطوة الأولى في عملية الرقابة على عناصر التكاليف:

1- المفهوم:

إن التكاليف المعيارية تندرج ضمن التكاليف التقديرية ويعطيها المخطط المحاسبي التعريف التالي:

تكاليف محسوبة مسبقا من اجل إعطاء أرقام للحركات الكمية والقيمة داخل المحاسبة التحليلية من اجل إبراز الانحرافات المسجلة بين الأعباء الحقيقية والأعباء التقديرية¹.

كما يمكن تعريف التكاليف المعيارية بأنها تكاليف إنتاجية محددة مقدما تحسب بقياس كميات معينة وأسعار معينة ومستوى تشغيل معين².

¹ زعيط نور الدين، مراقبة التكاليف بتقنية الانحرافات وتحسين أداء ومردود المؤسسة، أبحاث اقتصادية وإدارية ، العدد الأول، جوان 2007، صص: 91-92.

² حسين بلعجوز، نظام المعلومات المحاسبي ودوره في اتخاذ القرارات الإنتاجية، مؤسسة الثقافة الجامعية، الجزائر ، 2009، ص 260.

2- أهداف التكاليف المعيارية:

يحقق استخدام التكاليف المعيارية أهدافا متعددة للإدارة ففي البداية، ونتيجة لحدة المنافسة بين الشركات تمثل الهدف الرئيسي للتكاليف المعيارية في رقابة وخفض تكلفة الوحدة المنتجة، ولكن مع ازدياد أهمية الإدارة العلمية في تحقيق أهداف الشركة، ازداد الاهتمام بتطوير نظام التكاليف المعيارية وتوسعت أهدافها وياتت تحتل أهمية خاصة في المجالات التالية:

❖ **المساعدة في التخطيط:** تقوم فكرة التكاليف المعيارية على التحديد المسبق وبصورة علمية وموضوعية لعناصر تكاليف الإنتاج المتغيرة منها والثابتة لفترة مستقبلية معينة، ويخدم هذا التحديد المسبق أغراضا أهمها:

- ✓ المساعدة في تحديد أسعار بيع المنتجات.
- ✓ المساعدة في تحديد دخل الشركات أو قياس أرباحها مسبقا.
- ✓ تساعد التكاليف المعيارية الإدارة في وضع الخطط وفي ترجمة هذه الخطط كميا وماليا على ضوء التوقعات المستقبلية.

❖ **المساعدة في الرقابة:** وذلك من خلال المقارنة بين التكاليف المعيارية والتكاليف الفعلية، وتحديد الانحرافات وتحليل أسبابها تتم الرقابة على التكاليف وأيضا تعمل على تقييم أداء الشركة ككل.

❖ **المساعدات في اتخاذ القرارات:** حيث تعتبر التكاليف المعيارية العنصر الأساسي في تحديد الحد الأدنى للسعر الذي يمكن قبوله وتساعد في تحديد مستويات الإنتاج التي تحقق أعلى ربح ممكن.

❖ **السرعة في الحصول على بيانات التكاليف للأغراض المختلفة:** ففي نظام التكاليف المعيارية لا حاجة للانتظار إلى نهاية الدورة المالية حتى تجمع التكاليف الفعلية، بل تستخدم التكاليف المعيارية المحددة مقدما وعلى أسس علمية بدلا منها

ثانيا: الموازنات التخطيطية

تعد الموازنات التخطيطية أحد أهم الأساليب التي تستخدمها الإدارة العلمية من أجل التوصل للأهداف الإستراتيجية التي تم وضعها من خلال الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة سواء المادية أو البشرية، وهناك عدة تعريفات للموازنات التخطيطية نذكر منها ما يلي:

1- **الموازنة:** هي للتعبير المالي عن مختلف القرارات والأعمال المستقبلية أي أنه مستحيل مناقشة التخطيط والخطط بدون مناقشة الموازنات في الشركة¹.

¹ ناصر دادي عدون وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية (حالة البنوك)، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2004، ص 47.

2-الموازنات التخطيطية: هي أداة إدارية مهمة وهي خطة مستقبلية تتم صياغتها بطريقة تبين وتترجم أهداف الشركة من خلال تعبير رقمي كمي يقود إلى تحقيق الأهداف التي تسعى إدارة الشركة العليا لتحقيقها في المستقبل من خلال تحديد التكلفة والسعي إلى تفصيلها، وكذلك رسم طريق تحقيق الإيرادات المستهدفة والعمل على تعظيمه¹.

3-وظائف الموازنات التخطيطية:

يمكن تلخيص الوظائف الرئيسية للموازنات التخطيطية في الآتي²:

• وظيفة التخطيط:

نظرا لان الموازنات التخطيطية تمثل خطة كمية وقيمة لتحقيق الأهداف المختلفة للشركة، كما تحتوي على مجموعة الأنشطة اللازمة لتحقيق الأهداف، والمفاضلة بين البدائل المختلفة وتقييمها واختيار البديل أو مجموعة البدائل المناسبة، فإن إعداد الموازنة التخطيطية يدعو الإدارة إلى التفكير في المستقبل وتخطط لما يلزم اتخاذه لتجنب العقبات والصعوبات التي تعيق تحقيق الأهداف.

• وظيفة التنسيق:

تفيد الموازنات التخطيطية في تنسيق أوجه الأنشطة المختلفة بالشركة فهي أداة تنسيق بين الأنشطة والإيرادات والشراء والتمويل وغيرها من الأنشطة بما يؤدي إلى التناسق التكامل والتوافق بين هذه الأنشطة وتفاذي النظرة الجزئية للأمور.

• وظيفة الاتصال:

تعد الموازنات التخطيطية أداة لتوصيل المعلومات الخاصة بالخطط والسياسات التي تم الاتفاق عليها للفترة المقبلة إلى المستويات الإدارية المختلفة بالشركة، ومن أمثلة المعلومات التي يتم توصيلها من خلال الموازنات التخطيطية حجم الإيرادات الواجب تحقيقها وكمية الإنتاج المستهدفة، وكمية المشتريات اللازمة، والحد الأقصى للمبالغ التي تتفق على العلاقات العامة خلال فترة الموازنة.

¹ زيد محمود موسى عليان، مدى أهمية استخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة، مذكرة ماجستير غير منشورة، محاسبة، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، جوان 2009، ص14.

² الشركة القابضة لمياه الشرب والصرف الصحي، دليل إعداد الموازنات التخطيطية وخطط وموازنة التشغيل والصيانة لشركات مياه الشرب والصرف الصحي، مصر، جوبلية، 2012، ص 3.

• وظيفة الرقابة:

إن النتائج الفعلية المحققة يتم قياسها في ضوء مستويات الأداء المستهدفة الواردة بالموازنات التخطيطية ويتم تحديد الانحرافات بمقارنة النتائج الفعلية مع التقديرات، وتحليل هذه الانحرافات إلى أسبابها وحسب مراكز المسؤولية وذلك حتى يمكن للإدارة اتخاذ الإجراءات العلاجية التي تكفل تفادي تكرار حدوث الانحرافات غير المرغوب فيها، وتشجيع انحرافات الكفاية والعمل على استثمار مسبباتها.

• وظيفة التحفيز :

يمكن أن تستخدم الموازنات التخطيطية كوسيلة لتحفيز الأفراد وحثهم على تحقيق أهداف الشركة من خلال توجيههم لتحقيق الأهداف الرقمية التي تتضمنها تلك الموازنات على أن تكون تلك الأهداف طموحة وواقعية في آن واحد.

• وظيفة تقييم الأداء:

يمكن استخدام مستويات الأداء الواردة بالموازنات التخطيطية كأساس لتقييم أداء المسؤولين بالشركة طالما أن تلك المستويات معدة طبقاً لمعايير سليمة ومدروسة، كما أن نظام الحوافز يمكن ربطه مع تحقيق الأهداف بالموازنات التخطيطية، بحيث يمنح للعاملين بالشركة مكافآت وحوافز إذا ما تحققت تلك الأهداف نتيجة تقصيرهم أو إهمالهم.¹

ثالثاً: محاسبة المسؤولية.

في هذا الفرع سنتطرق إلى بعض المفاهيم الخاصة بالمحاسبة المسؤولية وهي كالتالي:

1. المفهوم:

لقد نشأت محاسبة المسؤولية كأسلوب من أساليب المحاسبة الإدارية يهدف أساساً إلى الرقابة وتقييم الأداء عن طريق تحديد مسؤولية العاملين في الشركة بمستوياتهم الإدارية المختلفة، وذلك عن طريق الأداء الفعلي وما ترتب عليه من نتائج مفضلة أو غير مفضلة وذلك نتيجة لقياسها بالأداء المخطط.

وتعرف على أنها نظام محاسبي يصمم في ضوء تدرج السلطة والمسؤولية داخل الشركة ويتأسس على إعداد التقارير التي توفر المعلومات التي تمكن من تحديد وتقييم مدى نجاح كل مسؤول في الاضطلاع بمستوياته مما ينعكس على تحقيق أهدافه الشركة.²

¹ المرجع نفسه، ص 5.

² أحمد زامل ، المحاسبة الإدارية مع تطبيقات الحاسب الآلي، الجزء الثاني ، معهد الإدارة العامة، الرياض، 2000، ص 509.

2. طبيعة وأهداف محاسبة المسؤولية:

إن البحث في طبيعة وأهداف محاسبة المسؤولية ولو بشكل تعادلي إلى فهم أفضل لنظام محاسبة المسؤولية، وفيما يلي أهم النقاط المتعلقة بطبيعة وأهداف هذا النظام:¹

- ❖ تمثل محاسبة المسؤولية مدخلا حديثا لتطوير المحاسبة وتقريرها الرقابية دون تغيير في نظرية المحاسبة ومبادئها المقبولة عموما، فتطوير نظام محاسبة المسؤولية يتطلب فقط إعادة صياغة النظام المحاسبي ونظام التقارير للربط المباشر بالهيكل الإداري للمنظمة الاقتصادية.
- ❖ تسمح محاسبة المسؤولية بالرقابة عند المنبع، وبذلك تحقق رقابة فعالة فمحاسبة المسؤولية تمكن من تتبع بنود التكاليف والإيرادات في النقطة التي يحدث فيها إنفاق التكاليف أو خلق الإيرادات بالنسبة لكل مركز مسئولية على حدة.
- ❖ تساعد محاسبة المسؤولية في تقييم الأداء الخاص بكل مستوى من المستويات الإدارية في الهيكل التنظيمي بصورة مستقلة وتقييم أداء الشركة الاقتصادية ككل، فمحاسبة المسؤولية هي أسلوب رقابي يهدف إلى متابعة تنفيذ الخطط والتقرير عن الانحرافات الطارئة وصعوبات التنفيذ لاتخاذ القرارات التصحيحية.
- ❖ تساهم محاسبة المسؤولية في تطبيق نظام الإدارة بالأهداف، وذلك بط بين الموازنات التخطيطية وبين مراكز المسؤولية هدفا يسعى المركز إلى تحقيقه، فتقارن النتائج التي تم التوصل إليها بالأهداف التي سبق تحديدها.

3. مقومات نجاح محاسبة المسؤولية

- ❖ يتمثل الهدف الأساسي لأي نظام إداري في التأكد من أن المديرين يعملون في تجانس نحو تحقيق أهداف الشركة ككل، ويتوقف نظام المحاسبة الإدارية في تحقيق هذا الهدف على توافر ثلاثة مقومات أساسية هي:²
- ❖ معايير لتقييم الأداء تؤثر على سلوك المديرين بما يدفعهم إلى إظهار أقصى ما عندهم لتحقيق أهدافهم وأهداف الشركة ككل، فكل شخص يطلب منه تنفيذ عمل معين يرغب في أن يبدو أحسن ما يكون في هذا العمل، ولذلك عندما يتم تقييم المدير بناءا على معيار معين فيستعمل هذا المدير بطريقة تمكنه من تحقيق هذا المعيار بأحسن ما يمكن.
- ❖ تقارير عن الأداء توضح للمدير مدى التقدم الذي أحرزه في تحقيق هذا المعيار المستخدم في تقييمه بما يساعده على تطوير أداءه وفقا للنتائج التي يضمنها تقرير الأداء.

¹ جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، المحاسبة الإدارية مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، ط1، دار الثقافة، الرياض، 1996، ص ص: 414- 415.

² أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص ص: 122- 123.

❖ اشتمال تقارير الأداء على العناصر الخاضعة لرقابة المدير المسئول فقط، بمعنى ضرورة استبعاد التكاليف غير الخاضعة للرقابة من تقارير الأداء وإلا سيشعر المدير بعدم عدالة التقييم وبالتالي يفقد حماسه في تحقيق الأهداف المسئول عنها.

رابعاً: تحليل التعادل.

يعتبر تحليل التعادل من أساليب المحاسبة الإدارية المهمة وفي ما يلي بعض النقاط المهمة:

1- المفهوم:

يعتبر تحليل التعادل من أدوات تحديد حجم الإنتاج الذي يتساوى عنده إجمالي التكاليف مع إجمالي الإيرادات وبالتالي يكون عند هذه النقطة لا ربح ولا خسارة.

وتعرف نقطة التعادل بأنها " هي النقطة التي يلتقي فيها جميع الإيرادات مع جميع التكاليف الكلية بحيث لا يحقق ربح ولا خسارة"¹.

2- أهمية تحليل التعادل.

تكمن أهمية تحليل التعادل فيما يلي:²

- أ- مساعدة الإدارة في التخطيط: إن استخدام تحليل التعادل يمكن الغدارة من التخطيط وذلك عن طريق:
- تحديد كمية المبيعات اللازمة لتحقيق الربح المخطط.
 - تحديد المزيج البيعي في حالة بيع عدة أصناف ذات هوامش ربح مختلفة.
 - اتخاذ قرارات سليمة بالنسبة للسلع التي لا يغطي سعرها في السوق تكاليفها.
 - تحديد أنسب سعر بالنسبة لمنتج معين في ضوء ظروف السوق وظروف المشروع.
 - إعداد الموازنات التخطيطية والتي يعبر تحليل التعادل أساساً لتحديد البيانات التي يمكن استخدامها في عملية تقدير الموازنات.
- ب- مساعدة الإدارة في الرقابة وتقييم الأداء: تعتبر وظيفة التخطيط وظيفه مكملة لوظيفة الرقابة فوجود التخطيط لا بد أن يرتبط بعمليات الرقابة وتقييم الأداء وإلا لا فائدة كثيرة لعملية التخطيط ، وبالتالي فإن تحليل التعادل كما أن له في مساعدة الإدارة في عمليات التخطيط .

¹ فيصل جميع السعائده، مرجع سابق، ص 51

² آل ادم الرزق، صالح الرزق، مرجع سابق، ص 86.

3- تحليل التعادل ونقطة التعادل:

كما ذكر في تعريف التعادل بأنه النقطة التي تتساوى عندها إجمالي الإيرادات مع إجمالي التكاليف بحيث لا يكن نستنتج العلاقة التالية:

$$\text{الإيرادات الإجمالية (المبيعات)} = \text{التكاليف الثابتة} + \text{التكاليف المتغيرة} + \text{الأرباح المحققة.}$$

وبالتالي لا بد من توافر مجموعة من الفرضيات:

- يمكن فصل التكاليف الثابتة عن التكاليف المتغيرة وذلك لأننا نعلم أن التكاليف الثابتة متغيرة للوحدة الثابتة للمجموع، أما التكاليف المتغيرة فهي ثابتة للوحدة ومتغيرة للمجموع.
- ثبات التكاليف الثابتة في الأمد القصير.
- أن التحليل يتم إما لسلعة واحدة أو لمزيج من السلع.

4- العوامل التي تؤثر على متغيرات تحليل التعادل.

من أهم متغيرات تحليل التعادل:

- ✓ سعر البيع.
- ✓ حجم المبيعات.
- ✓ مستوى التكاليف.
- ✓ التكلفة المتغيرة للوحدة
- ✓ إجمالي التكاليف الثابتة.
- ✓ مزيج المنتجات المباعة.

المطلب الثاني: الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية

ظهرت أساليب حديثة تعمل على مواكبة التطور الحادث، ومن أهم هذه الأساليب:

أولاً: إدارة الجودة الشاملة TQM.

إن مفهوم إدارة الجودة الشاملة من المفاهيم الحديثة حيث بدأ تطبيق المفهوم في القطاع الصناعي في اليابان أولاً ثم في الولايات المتحدة الأمريكية فيما بعد، وهو يهدف إلى تحسين نوعية الإنتاج أو الخدمات والحد من الفاقد وتحقيق رضا الزبون.

1- المفهوم:

يمكن تعريف إدارة الجودة الشاملة بأنها مدخلا إداريا لأداء الأعمال تحاول تعظيم المركز التنافسي للشركة من خلال عمليات التحسين المستمر لجودة منتجاتها، خدماتها، العاملين فيها، عملياتها التي تقوم بها، وبيئتها، وبإشراك جميع العاملين فيها من أجل تحقيق رضا الزبون.¹

2- أهداف إدارة الجودة الشاملة TQM:

تسعى الشركة إلى جملة من الأهداف منها²:

- ✓ تحقيق تكاليف الإنتاج وذلك بتخفيض الجهد والوقت الضائعين.
- ✓ تلبية حاجات ورغبات الزبائن والمستهلكين، حيث تكون المنتجات مطابقة للمواصفات.
- ✓ تحقيق الميزة التنافسية للشركة، واكتسابها في تلك الأسواق حيث تؤدي إدارة الجودة الشاملة إلى تعزيز القدرة التنافسية في الشركة.
- ✓ تحقيق المنفعة لأفراد الشركة وزيادة إنتاجيتهم، وذلك بتنمية روح الفريق والعمل الجماعي، حيث يؤدي شعورهم بالانتماء للشركة إلى ولائهم المطلق به.
- ✓ يسعى نظام الجودة الشاملة لتحقيق أهداف الشركة وامتلاك ميزة تنافسية حيث تتمثل مدخلات النظام في الموارد المالية والبشرية، وتعتبر تلبية احتياجات الزبائن وتطوير مهارات الأفراد كمخرجات.

3- مبادئ إدارة الجودة الشاملة TQM:

وهي مجموعة المبادئ التي تقود تصميم وتشغيل نظام إدارة الجودة الشاملة بالإضافة إلى نظام الشركة ككل وتتمثل هذه المبادئ في³:

- ✓ توفير الرؤيا والالتزام لدى الإدارة العليا: أن تكون إدارة الجودة الشاملة جانبا من الرؤيا والعهيدة التي تؤمن بها الإدارة العليا وتعمل على تحقيقها، أي أن إدارة الجودة الشاملة مائلة في صورة الشركة التي تتطلع الإدارية العليا لتحقيقها، أنها جادة ومتحمسة لتحقيق تلك الصورة.
- ✓ التركيز على العميل والانطلاق منه: العميل محور الاهتمام الرئيسي للشركة ومختلف الأنشطة فيها، والبداية تكون بالتعرف على حاجات ورغبات وتوقعات العملاء ثم العمل على تحقيق أقصى إشباع ممكن لها أو ما يفوقها العملاء يمكن أن يكونوا خارجيين أو داخليين.

¹ عواطف إبراهيم حدادة، إدارة الجودة الشاملة، ط1، دار الفكر، عمان، 2009، ص205.

² خان محمد ناصر، أهمية تسيير الموارد البشرية في إدارة الجودة الشاملة في المؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل)،

أطروحة ماجستير غير منشورة، علوم التسيير، تخصص تسيير المؤسسات، جامعة محمد خيضر، بسكرة- الجزائر، 2007-2008، ص: 46-47.

³ عبد الله الطائي، عيسى قداد، إدارة الجودة الشاملة، دار الياوزي، عمان، 2008، ص: 77-80.

- ✓ **توطيد العلاقة مع الموردين:** خلق علاقة شراكة مع الموردين بما يجعل منهم امتداد للشركة يوفر لها يد العون والدعم لتحقيق أهدافها، من خلال توفير احتياجاتها بالكم والنوع والتوقيت والسعر الملائم بالإضافة إلى تبادل المعلومات والخبرات ويسري ذات المنطق على المورد الداخلي.
- ✓ **تمكين العاملين:** خلق بيئة عمل وتوفير القدرات والمهارات والمعارف لدى العاملين، بالإضافة إلى اندماجهم في الشركة وأنشطتها، بما يمكنهم من اتخاذ قراراتهم بأنفسهم لحل المشاكل في العمل والتحسين المستمر وينصب ذلك من بين أمور كثيرة في بناء شبكات الاتصال بين العاملين ورفع الحواجز بالإضافة إلى تشجيع وبناء العمل والتدريب والتحفيز وغيرها.
- ✓ **التحسين المستمر:** أن تكون عملية التحسين في مختلف أوجه عمل الشركة ونظامها لا نهاية لها.
- ✓ **المقارنة المرجعية:** عملية مستمرة ومتواصلة لقياس النتائج والعمليات ومقارنتها مع المنافسين والمميزين وهي تتطلب معايير وأدوات ووسائل للقياس والمقارنة والتفسير وتقترب بنظام للمعلومات وتوفير التغذية العكسية في الشركة.
- ✓ **المعرفة بأدوات الجودة واستعمالها:** وهي تعلم استخدام مجموعة من الأدوات الوسائل العلمية من قبل العاملين لقياس الجودة وتحسينها وحل المشاكل ومن بين هذه الأدوات "تصميم التجارب، المدرج التكراري...".

ثانياً: نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC.

يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC من أهم الأنظمة التي تقوم عليها المحاسبة الإدارية وهي كالتالي:

1- المفهوم:

هو نظام يقوم على أساس تجميع التكاليف غير المباشرة للشركة في مواضع التكلفة ليتم توزيعها بعد ذلك على المنتج النهائي بواسطة مسببات التكلفة وذلك للوصول إلى التكلفة الحقيقية للمنتج النهائي مما يؤدي إلى دعم اتخاذ القرارات الإدارية السليمة¹.

2- المبادئ الأساسية لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC

من المهم قبل وأثناء استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الأخذ بعين الاعتبار المبادئ والافتراضات الكامنة في هذا النظام وفهمها جيداً، وذلك لأن إهمالها يؤدي إلى تسوية مخرجات نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة.

¹ عبد العزيز الرومي، اثر استخدام نظام التكلفة المبني على الأنشطة ABC في تحسين أساليب قياس وتخصيص التكاليف غير المباشرة في الجمعيات التعاونية في دولة الكويت، أطروحة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2011-2012، ص 29.

فنظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة يقوم على مجموعة من المبادئ يتقدمها حسب الأهمية مبدأين هما¹:

- إن الأنشطة تستهلك الموارد وإن اقتناء الموارد يحمل مجموعة تكاليف.
- إن المنتجات أو الخدمات تستهلك ببساطة.

3- أهمية نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC.

تتبع أهمية نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة من هدفه الذي يسمح للإدارة بتركيز الاهتمام على المنتجات أو الخدمات المقدمة، والعمليات الإنتاجية بما يخدم زيادة الأرباح بالإضافة إلى التطور التكنولوجي الهائل وتزايد حدة المنافسة التي تواجهها الشركة محليا ودوليا، فأصبحت أسعار المنتجات أو الخدمات تتحدد في ظروف خارجة عن الإرادة وتحكم الشركة، ومن ثم يعد أمام الإدارة خيارات سوى التركيز على تخفيض التكلفة مع المحافظة على جودة المنتج².

4- خطوات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC.

تتمثل المراحل العامة لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة فيما يلي³:

- ✓ **مرحلة الدراسة المبدئية:** تبدأ هذه المرحلة نتيجة لوجود رغبة للتطوير والتغيير للنظم القائمة في حالة وجود مشاكل تنظيمية ولا يوجد لها حلول، أو أن المعلومات المتاحة لا تكابل الطلب عليها.
- ✓ **مرحلة تبني النظام:** عندما ترى الشركة أن نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة يمكن أن يقدم الحلول المطلوبة، تأتي هذه المرحلة، وفيها يقوم مقترحي النظام بجملة لتدريب الموارد اللازمة بتنفيذه، والحصول على الموافقات، وقد تفشل هذه الجهود بسبب اعتقاد البعض أن النظام أكثر تعقيدا أو أقل كفاءة من النظم الأخرى.
- ✓ **مرحلة التحليل:** ويقوم فيها المسؤولين عن التنفيذ بدراسة الموارد والربط بينهما تبين الأنشطة، ثم تخصيصها على وحدات التكلفة، ويجب إعطاء عنصر الوقت والتدريب الضروري أهمية في هذه المرحلة.

¹ أمين بن سعد، نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء (دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتهيئة الري)، أطروحة ماجستير، غير منشورة، علوم تجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 3، الجزائر، 2009-2010، ص 96.

² أشرف عزمي مسعود أو معلى، أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC على تعظيم الربحية 5 دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بالمحافظة العاصمة عمان، أطروحة ماجستير، غير منشورة، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، 2008، ص 29.

³ أمين بن سعد، مرجع سابق، ص 99.

✓ **مرحلة القبول:** وهي مرحلة حاسمة عند متخذ القرار للموافقة على أن معلومات النظام الجديد ستؤدي إلى تحسين القرارات، ولا يأتي القبول إلا عند اقتناع وفهم العاملين بمعلومات نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة.

✓ **مرحلة الاستخدام:** تظهر هذه المرحلة عندما يكون نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة احد أجزاء نظام المعلومات الإداري للشركة ويظهر نتائجه لاستخدامها لاتخاذ القرارات.

ثالثاً: الإنتاج في الوقت المحدد JIT.

ظهر هذا النظام أولاً، وتم تطويره بواسطة اليابانيين، واستعمل أولاً في الصناعات النمطية، واستخدمته شركة تويوتا لصناعة السيارات استخداماً محدوداً في بادئ الأمر إلا أن هذا النظام نال اهتمام الكثير من الباحثين نتيجة لما حققه من فوائد للشركات الصناعية التي تبنته، وفيما يلي سنتطرق إلى بعض العناصر وهي كالتالي:

1- المفهوم:

هو فلسفة يابانية في مجال إدارة أعمال الشركات الصناعية تقوم على أساس الإنتاج وفقاً لطلب المستهلك الذي يحدد الكمية، الجودة ووقت التسليم المحدد، حيث يتم إنتاج هذه الطلبات في وقتها المحدد، فهذه الفلسفة عمل تتحدد بكيفية إدارة الموارد البشرية من حيث إجراء وبيئة العمل¹.

2- أهداف نظام الإنتاج في الوقت المحدد JIT.

يعد نظام الإنتاج في الوقت المحدد ثورة في نظم رقابة المخزون السلعي، مما يؤدي إلى عملية ضبط الوقت الذي يعمل على خفض تكاليف الإنتاج نتيجة تخفيض فترات التوريد.

من خلال هذا فإن لنظام الإنتاج في الوقت المحدد مجموعة من الأهداف أهمها:

- الاستغناء عن كافة أنواع المخزون أو تخفيضه إلى ادنى حد ممكن.
- الحد من الهدر في الوقت والموارد والعمليات الإنتاجية.
- الشراء بالكميات والوقت المناسبين لتلبية احتياجات المستهلكين في الوقت المناسب وبالجودة المناسبة.
- تنمية الثقة والعلاقة بين الشركة ومجهزها من خلال وضع أهداف طويلة الأجل تؤدي إلى ثقة متبادلة بينهما.

¹ محمد عبد الوهاب العزاوي، عبد السلام محمد خميس، نظم التصنيع اليابانية ونظام الإنتاج في الوقت المحدد، دار اثراء، عمان، 2010، ص 97.

رابعاً : بطاقة الأداء المتوازن

تعتبر بطاقة الأداء المتوازن من الأساليب الحديثة التي تطبق في الشركات وفيما يلي أهم النقاط التي سنتطرق إليها:

1- المفهوم:

يعد نظام بطاقة الأداء المتوازن من أهم أدوات الرقابة الإستراتيجية التي تسعى إلى تقييم مدى تحقيق الشركة لأهدافها بالإضافة إلى سعيها إلى زيادة قدرة الشركة على تغيير خياراتها الإستراتيجية تبعاً للتغيرات المستمرة التي تحدث في البيئة الداخلية والبيئة الخارجية، حيث يعرف نظام بطاقة الأداء المتوازن بأنه: "نظام إداري يهدف إلى مساعدة الملاك والمديرين على ترجمة رؤية واستراتيجيات مؤسساتهم إلى مجموعة من الأهداف والقياسات الإستراتيجية المترابطة"¹.

2- خصائص تطبيق نظام بطاقة الأداء المتوازن.

لتطبيق هذا النظام لابد من توفر عدة خصائص وهي كالتالي:

جدول رقم (1-1) خصائص تطبيق نظام بطاقة الأداء المتوازن.

القطاع الحكومي	القطاع الخاص	الصفة
القيمة المحققة كمهام عمل، الفعالية	التنافسية	الهدف الاستراتيجي العام
الإنتاجية، الكفاءة، القيمة المحققة	الرياح و النمو	الأهداف المالية
دافعو الضرائب، مستقبلي الخدمة، المشرعون	المساهمون، المشترون، المديرون	الأطراف ذات العلاقة
رضا العملاء	رضا العملاء	النتائج المرجوة

المصدر: المنظمة العربية للتنمية الإدارية، البعد الاستراتيجي لتقييم الأداء المتوازن، القاهرة، 2005، ص 37.

3- أهمية بطاقة الأداء المتوازن:

إن نظام بطاقة الأداء المتوازن يمكن الشركات من ترجمة رؤية الشركة وإستراتيجيتها إلى التنفيذ والذي يتكون من أربعة أبعاد وهي (البعد المالي، بعد العميل، بعد عمليات الأعمال، بعد التعلم والنمو).

¹ عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، رمضان فهم غربية، التخطيط الاستراتيجي بقياس بطاقة الأداء المتوازن، المكتبة العصرية، 2006 مصر، ص 192.

وتتمثل أهمية هذا النظام فيما يلي:¹

- التركيز على التنظيم ككل من حيث البنود الأساسية القليلة التي تحتاجها كي تبديع اختراق الأداء .
- كما يساعد تكامل البرامج المختلفة للشركة مثل: الجودة، إعادة الهندسة، مبادرات خدمة العملاء.
- تحديد المقاييس الإستراتيجية نحو المستويات الأقل مثل: وحدات المديرين، العاملين، كما يتمكن من خلاله الموظفين من تحديد المطالب الخاصة لتحقيق أداء إجمالي ممتاز... الخ.
- أداة فاعلة في تطبيق الإستراتيجية وإدارة الأداء الاستراتيجي في هذه الشركات

4- أهداف بطاقة الأداء المتوازن

1. بيان فاعلية تنفيذ إستراتيجية الشركة.
2. جعل خطوات التنفيذ الفعلية متواكبة مع إستراتيجية الشركة.
3. ترجمة مهام وخطط الشركة في شكل مجموعة من معايير الأداء بحيث تعطي إطار للقياس الاستراتيجي.

بالإضافة إلى أهداف أخرى تحقق الغرض من استخدام هذا النظام، وقد لوحظ أن نظام بطاقة الأداء المتوازن يعني التوازن بين الأهداف: طويلة الأجل ولا قصيرة الأجل، وبين المعايير المالية وغير المالية، والعوامل التابعة والأخرى المتبوعة، والعوامل الداخلية والخارجية للأداء²

المطلب الثالث: علاقة المحاسبة الإدارية ببعض الأنظمة الأخرى.

للمحاسبة الإدارية علاقة ببعض الأنظمة الأخرى ومن بين هذه الأنظمة المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف.

أولاً: علاقة المحاسبة الإدارية بالمحاسبة المالية.

تعتبر المحاسبة المالية من أهم الأنظمة المحاسبية وفي مايلي مفهوم وعلاقة المحاسبة الادارية بالمحاسبة المالية:

✓ تعريف المحاسبة المالية:

تعتبر المحاسبة المالية إحدى مجالات المعرفة والتي تتميز بتعدد أبعادها فهي تتميز بأنها نشاط خدمي إلى جانب أنها تتميز بطبيعة وصفية تحليلية ومنه فإن المحاسبة المالية هي ذلك الجزء من المحاسبة المتعلق في الأساس بإعداد القوائم المالية عامة الاستخدام للدائنين والمستثمرين وغيرهم من المستفيدين خارج الشركة.³

¹ زياد عبد الحليم الذبيبة، مدى تطبيق النظام المتوازن الأداء (BSC) في المصارف التجارية البنينة دراسة تطبيقية على المصارف التجارية اليمنية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد التاسع، جامعة الزرقاء، الأردن، جوان 2011، ص 153.

² المرجع نفسه، ص 154.

³ جنكينز، جاكسون، المحاسبة الإدارية، ترجمة نضال محمود الرمحي، ط1، دار الفكر، عمان، 2013، ص15.

ويمكن تعريفها بأنها مجموعة تحديد وقياس وتوصيل معلومات اقتصادية يمكن استخدامها في عملية التقييم واتخاذ القرارات بواسطة من يستخدمون هذه المعلومات¹.

✓ مقارنة بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية:

تتشابه المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية من حيث توفيرهما للمعلومات وكلاهما يعتمدان على بيانات نظام المحاسبة الأساسي وإجراءاته، وأفراده والكمبيوتر المستخدم في تجميع وتخزين البيانات المالية عن الأحداث الاقتصادية داخل المنظمة والذي يضم في احد أجزاءه نظام محاسبة التكاليف التي تجمع بيانات التكاليف لاستخدامها المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية لتحديد تكاليف الإنتاج والمساعدة في وضع الأسعار وكلاهما يستخدمان في المحاسبة المالية والإدارية.

إلا انه وبوجود تشابه بوجود اختلاف بين المحاسبة الإدارية والمحاسبة المالية ناتج عن حقيقة ان كلاهما يخدم جمهورا مختلفا عن الآخر تختلف معه الحاجة للمعلومات التي يمكن إدراجها كالأتي:

❖ **من ناحية المستخدمين:** يلاحظ إن الأهداف المحاسبة الإدارية تركز على المدراء وحاجتهم داخل الشركة بدلا من الاهتمام بمن هم خارج الشركة، كما تهتم المحاسبة المالية بهم وتقوم بالإبلاغ المالي لهم.

❖ **من ناحية الاستخدامات:** من منظور الإبلاغ المالي (الشفافية) وجود الإفصاح عن النشاط الاقتصادي للشركة كحقيقة بدون تلوين لأغراض التأثير على السلوك المستخدمين باتجاه معين ويجب ان تكون المعلومات المحاسبية بعقلانية (واقعية) وبموضوعية وأن تعد هذه المعلومات بحيادية، بينما لا تتناسب هذه المعايير مع المحاسبة الإدارية حيث توفر المعلومات لكي تكون مفيدة فإنها يجب أن تكون مشابهة للواقع وترتبط بالمستقبل بدلا من ارتباطها بالوقت الحاضر².

❖ **من ناحية الهدف:** المحاسبة الإدارية تهدف إلى تحديد تكلفة الوحدة المنتجة والمباعة أيضا والوحدات تحت التشغيل والرقابة على التكاليف أما المحاسبة المالية فهدفها تحديد نتائج أعمال المشروع وإعداد القوائم المالية والتدفق النقدي.

❖ **من ناحية درجة الإلزامية:** المحاسبة الإدارية اختيارية حسب إدارة المشروع أما المحاسبة المالية فهي إلزامية وتقرضها القوانين على كل مشروع³.

¹ احمد نور، المحاسبة المالية، القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبية الدولية والعربية والمصرية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003-2004، ص13.

² بثينة راشد حميدي الكعبي، ملامح الإطار المفاهيمي للمحاسبة الإدارية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد89، السنة الرابعة والثلاثون، 2011، ص39.

³ فيصل جميع السعيدة، مرجع سابق، ص17.

ثانياً: العلاقة بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف.

تعتبر محاسبة التكاليف الحجر الأساس للمحاسبة الإدارية وفي ما يلي بعض المفاهيم وعلاقتها بالمحاسبة الإدارية:

✓ تعريف محاسبة التكاليف:

محاسبة التكاليف هي فرع من فروع المحاسبة تهتم بتقدير، تجميع وتسجيل وتوزيع وتحليل وتفسير البيانات الخاصة بالتكلفة الصناعية والبيعية الإدارية، وهي أداة هادفة فكل إجراء من إجراءاتها يهدف إلى تغطية حاجة من الإدارة، فهي تعمل على مد الإدارة بالبيانات التي تعتمد عليها في الإشراف على تنفيذ المهام، كما أنها ضرورية كأداة إدارية تستخدم في حل المشاكل المختلفة التي تتعرض لها إدارة المشروع يوماً بعد يوم.¹

✓ مقارنة بين المحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف.

تهتم محاسبة التكاليف في توفير المعلومات التفصيلية اللازمة عن تكلفة المنتج بالإضافة إلى التحليلات والأساليب الفنية لأغراض التخطيط والرقابة فمن حيث أوجه التشابه:

- ✓ التعامل في الأحداث الاقتصادية.
- ✓ تحتاج المحاسبة الإدارية إلى معلومات من محاسبة التكاليف.
- ✓ كلا الفرعين ينتميان إلى فرع من فروع المحاسبة وهو المحاسبة لخدمة الأطراف الداخلية.

أما من ناحية أوجه الاختلاف فيختلفان من عدة نواحي²:

- من ناحية الهدف: فالهدف من محاسبة التكاليف هو تحديد تكلفة الإنتاج في حين أن المحاسبة الإدارية تهدف لحل المشكلات الإدارية والمفاضلة بين البدائل المتاحة.
- من حيث ناحية الفترة المحاسبية: محاسبة التكاليف لها وقت محدد، بينما لا يوجد قيود على الوقت (فترة غير محددة بالمحاسبة الإدارية).
- من ناحية درجة الدقة: تتسم محاسبة التكاليف بالموضوعية وخاصة عند حصر المخزون، والمحاسبة الإدارية تتسم بالحكم الشخصي والتنبؤ.
- من ناحية مجال الاهتمام: تهتم محاسبة التكاليف بعناصر التكلفة وتحليلها (الأقسام الإنتاجية فقط)، في حين أن المحاسبة الإدارية لها مجالات متعددة في كافة الأنشطة ووظائف الإدارة.

¹ صباح عبد الله الرزق، عطا الله وراد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، دار زهران، عمان، 1999، ص 8.

² مصطفى يوسف كافي، مرجع سابق، ص 28.

خلاصة الفصل:

يتضح مما سبق أن المحاسبة الإدارية تعتبر من أهم الأنظمة المحاسبية التي تعمل على زيادة قدرة الشركات الاقتصادية على المنافسة، وذلك لما لها من أهمية في توفير بيانات ومعلومات محاسبية تتصف بالدقة والوضوح والموضوعية لإدارة الشركة من أجل ترشيد القرارات الإدارية والمساعدة على أداء وظائف الإدارة من تخطيط وتنسيق ورقابة وتوجيه. حيث أن ومن خلال أساليبها استطاعت أن تغطي احتياجات الشركات المختلفة.

الفصل الثاني : الإطار النظري

لحوكمة الشركات

تمهيد:

برزت مسألة حوكمة الشركات في السنوات الأخيرة باعتبارها أساساً للتنمية الاقتصادية وقد شكلت اهتمام السلطات الإشرافية والرقابية والشركات والكثير من الباحثين، ويتضح ذلك في الشركات. حيث زاد الاهتمام في الآونة الأخيرة بتطبيق مفهوم حوكمة الشركات، وقد حاز هذا الموضوع على اهتمام المجتمع الدولي نظراً لأهمية المتنامية له في ضمان حسن سير العمل والاستقرار وتجنب الأزمات في المؤسسات المالية وغير المالية، خاصة بعد سلسلة الأزمات المالية التي شهدتها الأوساط المالية نتيجة التلاعب في بيانات الشركات، حيث انهارت وأفلست مجموعة كبيرة من الشركات العالمية.

وعليه في هذا الفصل سيتم التعرف على أهمية حوكمة الشركات والهدف من وراء تطبيقها وكل ما يتعلق بها، بعد التطرق إلى ظروف نشأتها وتطورها وتحديد مفهومها.

المبحث الأول: ماهية حوكمة الشركات.

يعد مفهوم حوكمة الشركات من أهم المصطلحات التي أخذت تنتشر على المستوى العالمي خلال العقدتين الأخيرين، وقد زاد الاهتمام بالحوكمة في معظم الاقتصاديات الناشئة والمتقدمة نظرا لارتباطهم بالجوانب التنظيمية، الاقتصادية، الاجتماعية والبيئية، ولما لها من أهمية وأهداف ترمي إليها، وبالتالي فقد جاءت الحوكمة كضرورة ومرشد هادي للشركة، خاصة في ظل تعارض المصالح ما بين أطراف العمليات الاقتصادية سواء كانوا من المستثمرين وأصحاب رأس المال، أو عاملين في المشروعات أو المديرين لها.

المطلب الأول: نشأة ودوافع ظهور حوكمة الشركات.

إن حوكمة الشركات مصطلح حديث النشأة انتشر استخدامه مؤخرا مع ظهور بعض المشاكل داخل الشركات وفي ما يلي سنتطرق الى التعرف أكثر على هذا المصطلح.

أولا: نشأة حوكمة الشركات.

منذ عام 1997 ومع انفجار الأزمة المالية الآسيوية، اخذ العالم ينظر نظرة جيدة إلى حوكمة الشركات، والأزمة المالية المشار إليها، قد يمكن وصفها بأنها كانت أزمة ثقة في الشركات والتشريعات التي تنظم نشاط الأعمال والعلاقات فيما بين شركات الأعمال والحكومة، وقد كانت المشاكل العديدة التي ظهرت أثناء الأزمة ومعاملات الموظفين الداخليين والأقارب والأصدقاء بين شركات الأعمال وبين الحكومة ، وحصول الشركات على مبالغ هائلة من الديون القصيرة الأجل في نفس الوقت الذي حرصت فيه على عدم معرفة المساهمين بهذه الأمور وإخفاء هذه الديون من خلال طرق ونظم محاسبية (مبتكرة) ، وما إلى ذلك.

كما إن الأحداث الأخيرة ابتداء بفضيحة شركة إنرون Enron وما تلي ذلك من سلسلة اكتشافات تلاعب الشركات في قوائمها المالية، اظهر بوضوح أهمية حوكمة الشركات حتى في الدول التي كان من المعتاد اعتبارها اسواق مالية (قريبة من الكمال).¹

وقد اكتسبت حوكمة الشركات أهمية أكبر بالنسبة للديمقراطيات الناشئة نظرا لضعف النظام القانوني الذي لا يمكن معه إجراء تنفيذ العقود وحل المنازعات بطريقة فعالة ، كما أن ضعف نوعية المعلومات تؤدي إلى منع الإشراف والرقابة وتعمل على انتشار الفساد وانعدام الثقة، ويؤدي أتباع المبادئ السليمة لحوكمة الشركات إلى

1 خالد ممدوح إبراهيم، حوكمة الانترنت، ط1، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2011 ص ص: 46-47.

خلق الإحتياجات اللازمة ضد الفساد وسوء الإدارة، ومع تشجيع الشفافية في الحياة الاقتصادية ومكافحة مقاومة الشركات للإصلاح.

وقد أدت الأزمة المالية إلى اتخاذ نظرة عملية جيدة عن كيفية استخدام حوكمة الشركات الجيدة لمنع الأزمات المالية القادمة ، ويرجع هذا إلى أن حوكمة الشركات ليست مجرد شيئاً خلاقياً جيد نقوم بعمله فقط بل أن حوكمة الشركات مفيدة لشركات الأعمال ومن ثم فإن حوكمة الشركات لا ينبغي أن تنتظر حتى تفرض عليها أساليب الإدارة الجيدة التي ينبغي عليها إتباعها في عملها.¹

ثانياً : دوافع ظهور حوكمة الشركات .

يشير احد الباحثين (1998) إلى أن السبب الرئيسي في الاهتمام بموضوع الحوكمة هو الانفصال بين الملكية والإدارة بالإضافة إلى أسباب أخرى، بينما لخصت بعض الدراسات السابقة أهم الأسباب والدوافع التي تؤكد ضرورة تبني مفهوم حوكمة الشركات في البنود التالية:².

- ✓ الفصل بين الملكية والإدارة والرقابة على الأداء.
- ✓ تحسين الكفاءة الاقتصادية .
- ✓ إيجاد الهيكل الذي تحدد من خلاله أهداف الشركة ووسائل تحقيق تلك الأهداف ومتابعة الأداء .
- ✓ المراجعة والتعديل للقوانين الحاكمة في أداء الشركة بحيث تتحول مسؤولية الرقابة إلى كلا الطرفين وهما مجلس إدارة الشركة، والمساهمون ممثلون في الجمعية العمومية للشركة .
- ✓ عدم الخلط بين المهام والمسؤوليات الخاصة بالمديرين التنفيذيين ومهام مجلس الإدارة ومسؤوليات أعضائه.
- ✓ تقييم أداء الإدارة العليا وتعزيز المساءلة ورفع درجة الثقة.
- ✓ تمكين الشركات من الحصول على تمويل من جانب عدد اكبر من المستثمرين المحليين والأجانب.
- إمكانية مشاركة المساهمين والموظفين والدائنين والمقرضين والاطلاع بدور المراقبين بالنسبة لأداء الشركة

¹ مرجع نفسه ، ص 48.

² عوض سلامة الرحيل، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات، حالة السعودية، المؤتمر الدولي الاول حول، التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات (تدقيق الشركات، تدقيق المصارف والمؤسسات المالية- تدقيق الشركات الصناعية)، الشارقة، سبتمبر 2005.

المطلب الثاني: مفهوم وخصائص حوكمة الشركات.

بالرغم من احتلال مصطلح حوكمة الشركات مكانة كبيرة إلا أنه لم يتم الاتفاق على مفهوم وتعريف موحد له بين المختصين والمهتمين بتطبيقه حيث سنتطرق في هذا المطلب إلى بعض المفاهيم المقدمة لحوكمة الشركات وهي كما يلي:

أولاً: مفهوم حوكمة الشركات.

لحوكمة الشركات عدة تعاريف تختلف باختلاف اهتمامات الباحثين حيث تعرف بأنها:

❖ لغويًا:

الحكمة: وما تقتضيه من التوجيه والإرشاد.

الحكم: ما تقتضيه من السيطرة على الأمور بوضع الضوابط والقيود التي تحكم السلوك.

الاحتكام: ما تقتضيه من الرجوع إلى مرجعيات أخلاقية وثقافية وخبرات تم الحصول عليها من خلال تجارب سابقة.

التحاكم: طلباً للعدالة الخاصة عند انحراف السلطة وتلاعبها بمصالح المساهمين.¹

❖ اصطلاحاً:

التعريف الأول: تعرف حوكمة الشركات على أنها " مجموعة من القوانين والقواعد والمعايير التي تحدد العلاقة بين إدارة الشركة من ناحية وحملة الأسهم وأصحاب المصالح والأطراف المرتبطة بالشركة (مثل: حملة السندات، العمال، الدائنين، المواطنين) من ناحية أخرى."

التعريف الثاني: "نظام متكامل للرقابة المالية وغير المالية عن طريقه يتم إدارة الشركة والرقابة عليها"

التعريف الثالث: "هي مجموعة من الطرق التي يمكن من خلالها أن يتأكد المستثمرون من تحقيق ربحية معقولة لاستثماراتهم."

¹ طارق عبد العال حمادة، حوكمة الشركات (المفاهيم المبادئ التجارب، الحوكمة في المصارف)، الدار الجامعية مصر، الاسكندرية، 2005، ص 12

"مجموعة من القواعد التي يتم بموجبها إدارة الشركة والرقابة عليها وفق هيكل معين ويتضمن توزيع الحقوق والواجبات فيما بين المشاركين في إدارة الشركة."¹

ومن خلال التعاريف السابقة يتضح لنا أن مفهوم حوكمة الشركات هو: " حوكمة الشركات هي ذلك النظام الذي هدف إلى ضبط العمل داخل الشركة وتوجيهه نحو انجاز أعمال الشركة بدرجة عالية من الشفافية والملائمة والدقة وبما يحقق أغراض الشركة في خدمة المساهمين والمجتمع وغيرهم من أطراف العلاقة بنزاهة وموضوعية.

ثانيا : خصائص حوكمة الشركات.

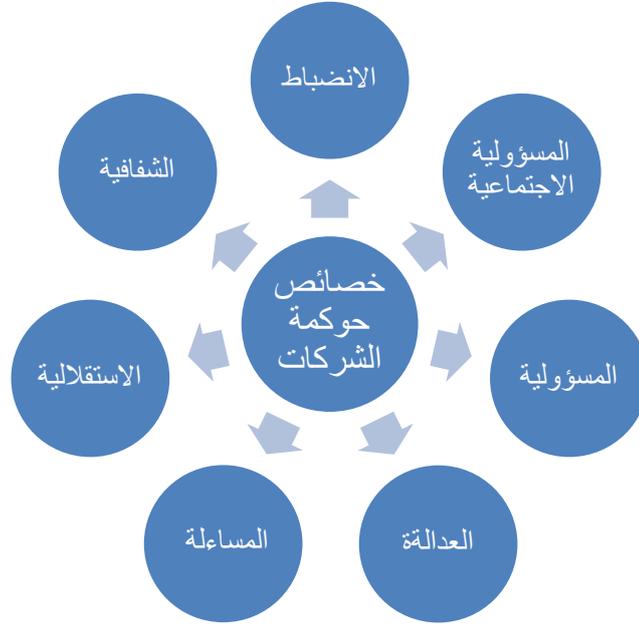
تتسم حوكمة الشركات بعدة خصائص تتمثل فيما يلي:

- ✓ الانضباط: أي إتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح.
- ✓ الشفافية: أي تقديم صورة حقيقية لكل ما يحدث.
- ✓ الاستقلالية: أي لا توجد تأثيرات وضغوط غير لازمة.
- ✓ المساءلة: أي إمكانية تقييم وتقدير أعمال مجلس الإدارة والإدارة التنفيذية.
- ✓ العدالة: أي يجب احترام حقوق مختلف المجموعات أصحاب المصلحة في الشركة.
- ✓ المسؤولية: وجود مسؤولية أمام جميع الأطراف ذوي المصلحة في الشركة.
- ✓ المسؤولية الاجتماعية: أي النظر إلى الشركة كمواطن جيد

¹ حماد طارق عبد العال، مرجع سابق، ص23.

والشكل التالي يوضح باختصار خصائص حوكمة الشركات:

الشكل (1-2): خصائص حوكمة الشركات



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على طارق عبد العال حماد، مرجع سابق، ص 30.

المطلب الثالث: أهمية وأهداف حوكمة الشركات.

من خلال الخصائص التي تتسم بها الحوكمة، يمكن القول أن المؤسسات التي تطبق هذا النظام بإمكانها تحقيق جملة من الفوائد والمزايا، كنزاهة الإدارة، الوفاء بالالتزامات والتعهدات وغيرها، بشكل قانوني واقتصادي سليم، من هنا تبرز أهميتها التي أثبتتها العديد من الدراسات والمؤتمرات العالمية.

أولاً: أهمية حوكمة الشركات.

إن اهتمام العديد من الباحثين والهيئات والمؤسسات العالمية بموضوع حوكمة الشركات يعكس أهميته، التي نوضحها في النقاط التالية¹:

¹ محسن احمد الخضيرى، " حوكمة الشركات "، ط1، مجموعة النيل العربي، القاهرة، 2005، ص57.

- محاربة الفساد الداخلي في الشركات، وعدم السماح بوجوده أو باستمراره بل القضاء عليه وعدم السماح بعودته مرة أخرى.
- تحقيق وضمن النزاهة والاستقامة لكافة العاملين في الشركات بدءاً من مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين إلى أدنى عامل فيها.
- تحقيق السلامة والصحة وعدم وجود أي أخطاء عمديه أو انحراف متعمد، أو غير متعمد، ومنع استمرار هذا الخطأ أو القصور، بل جعل كل شيء في إتمامه العام صالحاً.
- محاربة الانحرافات وعدم السماح باستمرارها، خاصة تلك التي يشكل وجودها تهديداً للمصالح، أو إن باستمرارها يصعب تحقيق نتائج جيدة للأعمال، وتحتاج إلى تدخل إصلاحي عاجل.
- تقليل الأخطاء إلى أدنى قدر ممكن، بل استخدام النظام الحمائي الوقائي الذي يمنع حدوث هذه الأخطاء وبالتالي يجنب الشركات تكاليف وأعباء هذا الحدوث.
- تحقيق الاستفادة القصوى والفعالية من نظم المحاسبة والرقابة الداخلية، خاصة فيما يتصل بعمليات الضبط الداخلي، وتحقيق فاعلية الإنفاق، وربط الإنفاق يحدث داخل الشركة.
- تحقيق أعلى قدر للفاعلية من مراجعي الحسابات الخارجيين خاصة وأنهم على درجة مناسبة من الاستقلالية، وعدم خضوعهم لأي ضغط من جانب إدارة الشركة، أو من جانب المديرين التنفيذيين

ثانياً: أهداف حوكمة الشركات.

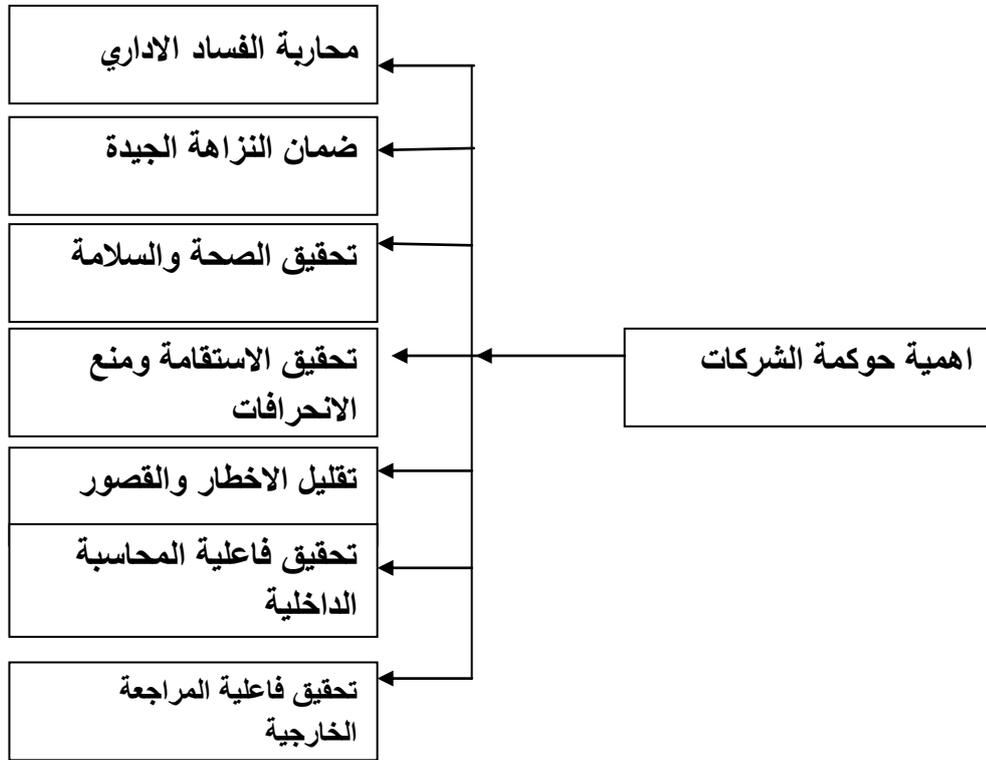
تعمل حوكمة الشركات على تحقيق مجموعة من الأهداف التي تخدم جميع الأطراف بدون استثناء ومن أهدافها:¹

- ✓ تحقيق العدالة، الشفافية، وحق المساءلة بما يسمح لكل ذي مصلحة أن يستجوب الإدارة.
- ✓ حماية المساهمين بصورة عامة سواء الأقلية أو الأغلبية وتعظيم عائدتهم.
- ✓ منع المتاجرة بالسلطة.
- ✓ مراعاة مصالح المجتمع والعمال.
- ✓ تدفق الأموال المحلية والدولية وتشجيع جذب الاستثمار.
- ✓ ضمان قيام مؤسسات ناجحة تسعى لخدمة المجتمع بشكل عام والمساهمين بشكل خاص.
- ✓ التعزيز من مستوى المسؤولية لدى المسيرين.

¹ غضبان حسام الدين، محاضرات في نظرية الحوكمة، ط1، دار الحامد، عمان، 2015، ص: 68-69.

- ✓ تحسين الصورة الذهنية للمسيرين.
- ✓ تحسين عملية صنع القرار.
- ✓ تحسين مصداقية المؤسسات.
- ✓ تشجيع الاعتبارات الأخلاقية.
- ✓ ضمان تحقيق قدر كافي من الطمأنينة للمستثمرين وحملة الأسهم على تحقيق عائد مناسب.
- ✓ توفير مصادر تمويل متعددة للمؤسسات.
- ✓ العمل على تدعيم استقرار الشركات من خلال تجنب الدخول في مشاكل تنظيمية ومحاسبية.
- ✓ تدعيم الكفاءة والنزاهة في أسواق رؤوس الأموال.

الشكل (2-2) اهمية حوكمة الشركات.



المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على محسن أحمد الخضيرى، مرجع سابق ص 59.

المبحث الثاني: أساسيات حوكمة الشركات.

تعتبر حوكمة الشركات تشكيلة من النظم والمبادئ والمعايير يمكن إتباعها بهدف تقيين وتنظيم العلاقة بين إدارة الشركة وبين كافة الجهات ذات الصلة التي تتعامل معها على النحو الذي يحمي ويحافظ على الحقوق ويؤدي الواجبات.

المطلب الأول: مبادئ حوكمة الشركات.

حددت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) في عام 2005 عدة مبادئ لحوكمة الشركات تتمثل في ما يلي:

المبدأ الأول: حقوق المساهمين.

ويشير مبدأ حقوق المساهمين إلى أن يكفل إطار حوكمة الشركات حماية حقوق المساهمين وتأمين أساليب تسجيل الملكية ونقل أو تحويل ملكية الأسهم والحصول على المعلومات الخاصة بالشركة والمشاركة والتصويت في الاجتماعات العامة للمساهمين وانتخاب أعضاء مجلس الإدارة والحصول على حصص من أرباح الشركة والحق في المشاركة والتعديلات في النظام الأساسي والأسهم الإضافية وأي معلومات قد تفسر عن بيع الشركة.

المبدأ الثاني: المعاملة المتكافئة للمساهمين.

وفي مبدأ المعاملة المتكافئة للمساهمين يجب أن يكفل إطار حوكمة الشركات المعاملة المتكافئة لجميع المساهمين ومن بينهم صغار المساهمين والمساهمين الأجانب، كما يجب أن تتاح الفرصة لكافة المساهمين للحصول على تعويض فعلي في حالة انتهاك حقوقهم.¹

المبدأ الثالث: دور أصحاب المصالح.

ينبغي في إطار حوكمة الشركات أن يعترف بحقوق أصحاب المصالح التي ينشئها القانون، أو تنشأ نتيجة الاتفاقيات متبادلة، وأن يعمل على تشجيع التعاون النشط بين الشركات وأصحاب المصالح في خلق الثروة، وفرص العمل، واستدامة الشركات السليمة.

¹ سيد عبد الرحمن عباس بله، دور تطبيق حوكمة الشركات في ممارسات اساليب المحاسبة الإبداعية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 12، لسنة 2012، الرياض، ص 55-56.

المبدأ الرابع: الإفصاح والشفافية.

وذلك من خلال الإفصاح بكل ما يتعلق بالموقف المالي للشركة، الأداء، الملكية وأسلوب ممارسات السلطة، وينبغي إعداد ومراجعة المعلومات، وكذا الإفصاح عنها بأسلوب يتفق ومعايير غير مالية وأيضاً بمتطلبات عمليات المراجعة.

المبدأ الخامس: مسؤوليات مجلس الإدارة .

هيكل مجلس الإدارة وواجباته القانونية وكيفية اختيار أعضائه ومهامه الأساسية ودوره في الإشراف على الإدارة التنفيذية نوع من العقاب في حالة الخطأ ووجود آلية لتصحيح الأخطاء وفي النهاية لا بد أن نعلم أن الحوكمة لها دور لا يقتصر على وضع القواعد والقوانين ومراقبة تطبيقها فقط بل يمتد ليشمل أيضاً ضرورة توفير البيئة اللازمة لإظهار المصادقية ، وهذا قد يتحقق بالتعاون بين الجهات المعنية المختلفة والمتمثلة في الحكومة والسلطة الرقابية والقطاع الخاص والمساهمين.¹

المطلب الثاني: آليات و محددات حوكمة الشركات.

هناك اتفاق على أن التطبيق الجيد لحوكمة الشركات من عدمه يتوقف على مدى توافر ومستوى جودة المعايير والمحددات ويكن عرضها كالتالي:

أولاً: آليات حوكمة الشركات:

وتعرف آليات حوكمة الشركات بأنها مجموعة الممارسات (مهام وخصائص) تضمن للشركة السيطرة على متغيرات بيئتها الداخلية، والتكيف مع متغيرات بيئتها الخارجية بالإفصاح على شفافية واضحة لتحقيق مطالب المصالح كافة وتنقسم إلى:²

(1) الآليات الداخلية: وتتمثل في مجموعة المتغيرات الموجودة في الشركة التي تؤثر سلباً أو إيجاباً على

أداء الشركة، ويمكن تصنيفها إلى:

¹ امير يوسف فرج، حوكمة الشركات، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية، 2000، ص51.

² مروة كرامة، حمزة فاطمة، آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر بسكرة -الجزائر، 06-07 ماي 2012، ص6.

- **مجلس الإدارة:** يعدُّ مجلس الإدارة أحسن أداة لمراقبة سلوك الإدارة، إذ أنه يحمي رأس المال المستثمر في الشركة من سوء الاستعمال من قبل الإدارة، وذلك من خلال صلاحياته القانونية في تعيين وإعفاء إستراتيجية الإدارة العليا، كما أنّ مجلس الإدارة القوي يشارك بفعالية في وضع إستراتيجية الشركة، ويقدم الحوافز المناسبة للإدارة، ويراقب سلوكها، ويقوم أدائها، وبالتالي تعظيم قيمة الشركة. ولكي يتمكن مجلس الإدارة من القيام بواجباته في التوجيه والمراقبة، يلجأ إلى تاليف مجموعة من اللجان، من بين أعضائه من غير التنفيذيين، أبرزها ما يلي:
- **لجنة التدقيق:** يتمثل دورها في زيادة الثقة والشفافية في المعلومات المالية التي تفصح عنها الشركات وذلك من خلال دورها في إعداد التقارير المالية، وإشرافها الداخلي في الشركات، وكذلك دورها في دعم هيئات التدقيق الخارجي وزيادة استقلاليتها في الشركات، فضلاً عن دورها في التأكيد على الالتزام بمبادئ حوكمة الشركات .
- **لجنة المكافآت:** وتتركز وظائف لجنة المكافآت وواجباتها في تحديد الرواتب والمكافآت والمزايا الخاصة بالإدارة العليا.
- **لجنة التعيينات:** لضمان الشفافية في تعيين أعضاء مجلس الإدارة وبقية الموظفين، فقد وضعت لهذه اللجنة مجموعة من الواجبات منها تعيين أفضل المؤهلين وتقويم مهاراتهم باستمرار، وتوخي الموضوعية في عملية التوظيف وكذلك الإعلان بين الوظائف المطلوب أشغالها.
- **التدقيق الداخلي:** يقوم المدققين الداخليين من خلال الأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية، العدالة، تحسين سلوك الموظفين العالمين في الشركات المملوكة للدولة، وتقليل مخاطر الفساد الإداري والمالي.
- (2) **الآليات الخارجية:** تمثل جميع العوامل التي تؤثر في أداء الشركة التي يكون مصدرها البيئة الخارجية المحيطة، وتعد من المصادر المهمة للضغط من أجل تطبيق قواعد الحوكمة، من الأمثلة على هذه الآليات:
- أ- **منافسة سوق المنتجات (الخدمات أو سوق العمل الإداري):** تعد الآليات المهمة لحوكمة الشركات وذلك لأنها لم تتم الإدارة بواجباتها بالشكل الصحيح، إنها سوف تفشل في منافسة الشركات التي تعمل في نفس حقل الصناعة، وبالتالي تتعرض للإفلاس، فمنافسة سوق المنتجات تجذب سلوك الإدارة وخاصة إذا كانت هناك سوق فعالة للعمل الإداري والإدارة العليا.
- ب- **الاندماجات والإكتسابات:** مما لا شك فيه أن الاندماجات والاكْتساب من الأدوات التقليدية لإعادة الهيكلة في قطاع الشركات في أنحاء العالم، لأن الاكْتساب آلية مهمة من آليات الحوكمة، وبدونه لا

يمكن السيطرة على سلوك الإدارة بشكلٍ فعّال، بحيث غالباً ما يتم الاستغناء عن خدمات الإدارات ذات الأداء المنخفض عندما تحصل عملية الاكتتاب أو الاندماج.

ج- **التدقيق الخارجي:** يؤدي المدقق الخارجي دوراً مهماً في المساعدة على تحسين نوعية الكشوفات المالية، ولتحقيق ذلك ينبغي عليه مناقشة لعينة التدقيق في نوعية تلك الكشوفات. ومع تزايد التركيز على دور مجالس الإدارة وعلى وجه الخصوص لجنة التحقيق في اختيار المدقق الخارجي والاستمرار في تكليفه، حيث أنّ لجان التدقيق المستقلة والنشيطة سوف تطلب تدقيقاً ذا نوعية عالية، وبالتالي اختيار المدققين والمختصين في حقل الصناعة التي تعمل فيها المؤسسة.

د- **التشريع والقوانين:** غالباً ما تشكل وتؤثر هذه الآليات على التفاعلات التي تجري بين الفاعلين الذين يشتركون بشكلٍ مباشر في عملية الحوكمة، لقد أثرت بعض التشريعات على الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة، ليس فيما يتصل بدورهم ووظيفتهم في هذه العملية، بل على كيفية تفاعلهم مع بعضهم.¹

ثانياً: محددات حوكمة الشركات.

نعرض في محددات حوكمة الشركات مجموعتين من المحددات بشيء من التفصيل كما يلي:

1. المحددات الخارجية:

تشير إلى المناخ العام للاستثمار في الدولة والذي يشمل على سبيل المثال: القوانين المنظمة للنشاط الاقتصادي (مثل: قوانين سوق رأس المال والشركات وتنظيم المنافسة ومنع الممارسات الاحتكارية والإفلاس)، وكفاءة القطاع المالي (البنوك وسوق المال) في توفير التمويل اللازم للمشروعات، ودرجة تنافسية أسواق السلع وعناصر الإنتاج وكفاءة الأجهزة والهيئات الرقابية (هيئة سوق المال والبورصة) في إحكام الرقابة.

وذلك فضلا عن بعض المؤسسات ذاتية التنظيم التي تضمن عمل الأسواق بكفاءة، ومنها على سبيل المثال: الجمعيات المهنية التي ميثاق شرق للعاملين في السوق، مثل المراجعين والمحاسبين والمحامين والشركات العاملة في سوق الأوراق المالية وغيرها بالإضافة إلى الشركات الخاصة للمهن الحرة مثل: مكاتب المحاماة والمراجعة والتصنيف الائتماني والاستثمارات المالية والاستثمارية، وترجع أهمية المحددات الخارجية إلى أن وجودها يضمن

¹ نفس المرجع، ص7.

تنفيذ القوانين والقواعد التي تضمن حسن إدارة الشركة، والتي تقلل من التعارض بين العائد الاجتماعي والعائد الخاص.¹

2. المحددات الداخلية:

تشير إلى القواعد والأسس التي تحدد كيفية اتخاذ القرارات وتوزيع السلطات داخل الشركة بين الجمعية العامة ومجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، والتي يؤدي توافرها من ناحية وتطبيقها من ناحية أخرى إلى تقليل التعارض بين مصالح هذه الأطراف الثلاثة، وتؤدي الحوكمة في النهاية إلى زيادة الثقة في الاقتصاد، وتعميق دور سوق المال، وزيادة قدرته على تعبئة المدخرات ورفع معدلات الاستثمار، والحفاظ على حقوق الأقلية أو صغار المستثمرين.

ومن ناحية أخرى تشجع الحوكمة على نمو القطاع الخاص ودعم قدراته التنافسية وتساعد المشروعات في الحصول على التمويل وتوليد الأرباح، وأخيراً خلق فرص العمل.²

المطلب الثالث: مكونات نظام حوكمة الشركات.

يعد نظام الحوكمة من النظم المرتبطة بتطبيق سياسات الحرية الاقتصادية وبتفعيل وإحكام آليات السوق، وفي الوقت نفسه فهي نظام يعمل على جذب الاستثمارات لأي دولة من الدول ولأي شركة من الشركات، فهي ترتبط بعمليات تحقيق نتائج ملموسة، وتتخلص مدخلات الحوكمة وكيفية تشغيلها ومخرجاتها فيما يلي:

1. مدخلات النظام:

حيث يتكون هذا الجانب مما تحتاج آلية الحوكمة من مستلزمات، وما يتعين توفيره لها من متطلبات، سواء كانت متطلبات قانونية، تشريعية، إدارية واقتصادية.

¹ خالد ممدوح إبراهيم، مرجع سابق، ص 57.

² محمد ياسين غادر، محددات الحوكمة ومعاييرها، المؤتمر العلمي الدولي، حول الإدارة في عصر المعرفة، جامعة الجنان طرابلس، لبنان، 15-17 ديسمبر 2012، ص 17.

2. نظام تشغيل الحوكمة:

ويقصد بها الجهات المسؤولة عن تطبيق الحوكمة، وكذلك المشرفة على هذا التطبيق وجهات الرقابة، وكل أسلوب إداري داخل الشركة أو خارجها مساهم في تنفيذ الحوكمة وفي تشجيع الالتزام بها وفي تطوير أحكامها والارتقاء بفعاليتها.

3. مخرجات نظام الحوكمة:

الحوكمة ليست هدفا في حد ذاتها ولكنها أداة ووسيلة لتحقيق نتائج وأهداف يسعى إليها الجميع فهي مجموعة من المعايير والقواعد والقوانين المنظمة للأداء والممارسات العلمية والتنفيذية للشركات ومن ثم الحفاظ على حقوق أصحاب المصالح وتحقيق الإفصاح والشفافية ومسؤوليات مجلس الإدارة.¹

المبحث الثاني: أساسيات حوكمة الشركات.

حوكمة الشركات كمفهوم لم تظهر كما هي عليه الآن، وإنما نشأت من خلال عدة نظريات فسرت ضرورة وجودها بالشركات لتفادي النقائص التي كانت تحكم عمل المديرين، وطبيعة العلاقة بين مالك الشركة ومديرها.

المطلب الأول: النظريات المفسرة لحوكمة الشركات.

للتعرف على الأصول النظرية للحوكمة يجب أولا التطرق للنظريات المفسرة للحوكمة والمتمثلة في أربعة نظريات أساسية اهتمت كل منها بجانب من جوانب الحوكمة.

أولاً: نظرية الوكالة.

تعرف نظرية الوكالة " بأنها إطار فكري استخدم كأداة بحث لتفسير ظاهرة العلاقات التعاقدية التي عرفت في ميادين كثيرة من ميادين العمل والفكر الإنساني، وتنشأ علاقة الوكالة عندما يفوض (يوكل) شخص معين (أو مجموعة من الأشخاص) يسمى الأصيل شخصا آخر (أو مجموعة من الأشخاص) يسمى الوكيل للقيام بأداء خدمة أو مهمة محددة بالنيابة عن الأصيل".²

¹ مروة كرامة، حمزة فاطمة، مرجع سابق، ص6.

² عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، إتحاد المصارف العربية، مصر، 2007، ص74.

ويعود ظهور نظرية الوكالة إلى الأمريكيين بيرل ومينز Pirle-Mins سنة 1932، اللذان أعدا تقريراً عن صورة أو شكل الشركة وضحا فيه أن الشركات يمكن أن تصبح كبيرة جداً لدرجة تستدعي فصل الملكية عن الرقابة، نظراً لأن حملة الأسهم هم الذين يملكون الشركة، والمديرون يراقبون الشركة التي لا يستطيع مساهموها جماعياً إنجاز القرارات اليومية اللازمة لتشغيل الأعمال¹، وهذا الفصل له آثاره على مستوى أداء الشركة ثم جاء دور جنسن وميكلينغ Jensen-Miking سنة 1976، اللذين قدما تعريفهما الشهير لنظرية الوكالة " نحن نعرف نظرية الوكالة كعلاقة يلجا بموجبها شخص (الرئيس) لخدمات شخص آخر (العامل) لكي يقوم بدله بمهمة ما، هذه الوظيفة تستوجب نيابته للسلطة"، وعليه فإن نظرية الوكالة أثارت مسألة مهمة تتعلق بالفصل بين ملكية رأس المال التي تعود للمساهمين ومهمة اتخاذ القرار والتسيير الموكلة للمسيرين الذين تربطهم بالشركة عقود تفرض عليهم العمل لصالح المساهمين من أجل زيادة خوصهم وخلق القيمة مقابل أجور يتقاضونها.²

أولاً: فرضيات نظرية الوكالة.

ارتكزت نظرية الوكالة على الفروض التالية:

- لا تكون أهداف الأصيل والوكيل متوافقة تماماً، وأن يكون هناك قدر من التعارض في المنافع بينهما.
- عدم التماثل في هيكل المعلومات لدى كل من الأصيل والوكيل، وذلك فيما يتعلق بموضوع الوكالة.
- أنه بالرغم من وجود تعارض في دوال أهداف الوكلاء والأصلاء، فإن هناك حاجة مشتركة للطرفين في بقاء العلاقة أو الشركة قوية في مواجهة الشركات الأخرى.
- يترتب على ما سبق ضرورة توافر قدر من اللامركزية للوكيل يمكنه من اتخاذ بعض القرارات والقيام ببعض التصرفات دون الرجوع للأصيل.
- رغبة الأصيل في تعميم عقود للوكالة تلزم الوكيل بالسلوك التعاوني الذي يعظم منفعة طرف الوكالة ويحول دون تصرف الكل على نحو يضر بمصالح الأصيل.³

¹ جمال لعمارة، منهجية الميزانية العامة للدولة في الجزائر، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، 2004، ص 49.

² جهاد حرب وآخرون، واقع النزاهة والفساد في العالم العربي خلاصة دراسات حالات ثمانية دول عربية 2009-2010، بيروت، لبنان، منظمة

برلمانيون عرب ضد الفساد، 2011.

³ Fateh debla, **le system de gouvernance des entreprises nouvellement priyatesses**, mémoire magister science économique, alteriel étude de quelque cas, p40.

3. مميزات علاقة الوكالة.

تتميز علاقة الوكالة بما يلي:¹

- تناظر العلاقة: الأصل يفوض الوكيل، فله حرية القرار، فالمشكل الذي قد يواجه الأصل هو ما يجب فعله حتى يختار الوكيل القرار الأمثل.
- العلاقة ناشئة تلقائياً: نشأت هذه العلاقة من استقلالية وتفكير الأفراد، كل طرف يرى أن ما يجب فعله يحقق منافع.
- العلاقات ما بين الأفراد: تكون مجسدة بعقود، يمكن أن تكون رسمية أو غير رسمية.
- سبب العلاقات: يعود سببها لتعدد التحويلات الوكالية.

4. الهدف من نظرية الوكالة.

الهدف من النظرية هو تقديم خصائص التعاقد الأمثل الذي يمكن أن تعقد بين الموكل والوكيل معتمدة في ذلك على المبدأ النيوكلاسيكي الذي يؤدي أن كل عون اقتصادي يبحث عن تعظيم مصلحته الخاصة قبل المصلحة العامة.²

ثانياً: نظرية تكلفة الصفقات.

تحليل تكاليف الصفقات حسب "كوز" لكل صفقة تكلفة تتغير بدلالة طبيعية الصفقة وبطريقة تنظيمها سواء حدثت في السوق أو المؤسسة أو تنظيم آخر قاطع المهام أن يكون فعال.

وهذه النظرية طورت بعد ذلك من طرف "ويليامسون Williamson" خلال الفترة (1975 - 1985).

مفهوم هذه النظرية يرتكز على مجموع المصاريف التي صدرت من أجل تحويل الملكية في المؤسسة، هذه المصاريف التي تراكمها حتما يؤدي إلى تكلفة ومجموع هذه الأخيرة يشكل تكاليف، إذن هذه التكاليف لها علاقة مباشرة بسلوك الأفراد المكلفين بتحويل الملكية حسب الأهداف الموافقة للسوق، هذا السلوك محدد بشروطين أساسيين وهما العقلانية المطلقة والمبادرة من أجل البحث عن الفائدة الشخصية للمؤسسة ورسم طريقة تنظيمية أساسية تبني عليها المؤسسة مسارها الداخلي وتحويل التكاليف إلى الخارج من أجل دعم المسار التسييري للمؤسسة.³

¹ عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات، مذكرة ماجستير تخصص مالية ومحاسبة، قسم علوم التسيير، جامعة المدية، 2008-2009، ص 4.

² Fateh debla, Ibid, p40.

³ جلاب محمد، حوكمة الشركات في المنظومة المصرفية ضمن التحولات الاقتصادية العالمية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال، جامعة الجزائر، 2009/2010، ص ص 86 - 87.

5. فرضيات نظرية تكلفة الصفقات.

تقوم هذه النظرية على عدة فرضيات منها:

- تعتبر السوق فضاء تعاقدية.
- عدم تدخل الدولة في إبرام الصفقات مما يزيد من حرية الأفراد.
- الأطراف المتعاقدة تتميز بالعقلانية والرشادة.

6. الهدف من نظرية تكلفة الصفقات.

تهدف هذه النظرية إلى قيام شركة ولجوء أطرافها إلى منح أحدهم سلطة التوجيه والرقابة إلى ما يحققه هذا الأسلوب من تخفيض في تكاليف الصفقات.

ثالثا: نظرية حقوق الملكية.

في الواقع هو عبارة عن مجموعة من الحقوق التي تخول للشخص الشيء المملوك والتمتع به أو التخلص منه حسب ما يراه مناسباً.

1. فرضيات نظرية حقوق الملكية.

تقوم نظرية حقوق الملكية على الفرضيات التالية:

- تعظيم المنافع.
- توجهات الأفراد معلومة داخل السوق.
- الأفراد يتصرفون بالعقلانية.

2. الهدف من نظرية حقوق الملكية.

تهدف نظرية حقوق الملكية إلى فهم كيفية تسيير مختلف التنظيمات، ذلك انطلاقاً من مفهوم حقوق الملكية حيث لا تعتبر حقوق الملكية علاقات بين الأفراد والأشياء بل هي علاقات بين الأفراد وطريقة استعمال هذه الأشياء فحقوق الملكية لا تتحقق إلا بشرطين هما الاستقلالية والتحويل.

رابعا: نظرية التجذر.

هي نظرية تفسر علاقات السلطة القائمة بين الفاعلين في المنظمات والذين يبحثون عن أدوات للتأثير على نظام القرارات بعد تفضيل وتخصيص المصالح والأهداف الشخصية، أصبح الشغل الشاغل مع تطور سلطة المساهمين في المؤسسة المعاصرة وأسلوب التمويل عن طريق الوساطة (لأسواق المالية)، هذه العلاقات خلقت مساحة وجو من المواجهات والتحالفات بين شكلين من السلطة:

- سلطة الملكية ممثلة في المساهمين والملاك.

- سلطة الإدارة ممثلة في المديرين الموكلين.

1. فرضيات نظرية التجذر.

تفترض نظرية التجذر، أن الفاعلين في المؤسسة يطورون استراتيجياتهم للحفاظ على مكانتهم بالمنظمة والعمل على حرمان المنافسين المحتملين من الدخول إليها، هذا يسمح لهم بالرفع من سلطتهم ومن مساحة إدراكهم لما يجري بالمنظمة، حيث أن المديرين يتكونون من وكلاء ذو هيئة؛ خاصة الذين يمكنهم استعمال موارد المؤسسة من أجل التجذر والرفع من قدرتهم وسلطتهم والحصول على مزايا أخرى (حرية النشاط، الحماية أثناء العمل والمكافآت).

وينتج تجذر المديرين كرد فعل عن الرقابة الداخلية والخارجية الموجهة إليهم، حيث تعمل إستراتيجية التجذر كمرحلة أولى على تحييد الرقابة الداخلية (مجلس الإدارة، المساهمين والأجراء) وكمرحلة ثانية تحييد الرقابة الخارجية، حيث عرف كل من أليكساندر وبيكيرو (ALEXANDRE et PEQUEROT) سنة 2000 إستراتيجية التجذر من جانب المديرين بأنها هادف إلى رفع مساحة الحذر والإدراك باستعمال وسائل تحت تصرفهم مثل رأس المال البشري، لتحديد الرقابة والرفع من تبعية مجموع شركاء المنشأة، عملية التجذر هذه تمر من خلال مجلس الإدارة الذي يتكون من المديرين الداخليين والخارجيين باعتبارهم من يقيم مشاريع الاستثمار المقترحة من طرف فريق الإدارة، وتوجيه إستراتيجية المؤسسة وتسعى نظرية التجذر كذلك إلى تفسير سبب استمرار مختلف الفاعلين عديمي الفعالية في الوجود في سوق يفترض أنه تنافسي والبقاء فيه للأفضل والأحسن.¹

2. معايير تصنيف تجذر المديرين.

هناك ثلاثة معايير لتصنيف تجذر المديرين وهي²:

1- **التجذر والفعالية:** صنف جيرارد شارو (G.CHARREAU) في 1996 إستراتيجية تجذر المديرين

وفق هذا المعيار إلى:

أ- **التجذر المقابل للفعالية:** ويقوم على التلاعب بالمعلومات والرقابة على الموارد، حيث تقوم إستراتيجية المدير على عدم التبعية لأصحاب رأس المال الخارجيين.

ب- **التجذر المطابق للفعالية:** والذي يمر عن طريق الاستثمارات التي تخص المديرين.

¹ بادن عبد القادر، دور حوكمة النظام المصرفي في الحد من الأزمات المالية والمصرفية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2007-2008، ص28.

² بادن عبد القادر، مرجع سابق، ص29

- 2- التجذر التنظيمي والسوقي: أقر كوماز (P.Y.GOMEZ) في 1996 بوجود صيغتين من هذا المعيار:
- أ- التجذر التنظيمي: ويشتمل على حالات يوجه فيها المديرون الاستثمارات نحو الميادين التي يعرفونها جيدا، ويمكنهم ذلك من وضع سياسة أجور مقبولة للمستخدمين.
- ب- التجذر السوقي: ويعتبر أسلوب آخر لانتهازية المديرين من خلال وضع شبكة علاقات تفضيلية خارجية والتي تضم كل الشركاء الخارجيين للمنشأة.
- 3- إستراتيجية التلاعب والتحييد: وهي تصنف أيضا إلى:
- أ- إستراتيجية التلاعب: والتي يعدها المديرون بهدف الرفع واستغلال عدم تماثل المعلومات التي تميز العلاقة بين المديرين وباقي شركاء المنشأة.
- ب- إستراتيجية التحييد: وترتكز على منطق العدول الناتج إما عن ضياع المزايا وإما عن ظهور تكاليف محظورة وغير مسموح بها، وتحتاج هذه الإستراتيجية إلى رقابة داخلية تفرض من قبل مجلس الإدارة، باقي أعضاء المجلس والأجراء.
- المطلب الثاني: مراحل التطبيق الناجح لحوكمة الشركات.

يمكن تطبيق الحوكمة دفعة واحدة في أي شركة كانت بل يستوجب ذلك المرور بعدة مراحل هي:¹

1. رفع مستوى الوعي:

إن احد أهم التحديات التي تواجه نجاح حوكمة الشركات هو أن هذا المفهوم لم يكن موجود في اللغة المحلية ولذا تتركز المناقشات في الفترة الأولى على تحديد معنى التعبير وعلى محاولة تطبيقه في السياق المحلي وتتركز الجهود الأولية أيضا على جعل الأوساط التجارية والحكومات تدرك فوائد حوكمة الشركات.

2. وضع القوانين القومية:

ما ان يبرز الوعي في الأوساط التجارية لبلد ما، حتى يصبح بالإمكان بدء عملية تحديد مبادئ السلوك المحلية تشكل قضية في ما يتعلق بالامتثال، وغالبا ما يبدأ وضع القوانين القومية بالاعتماد على مبادئ منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية لحوكمة الشركات كقاعدة يتم الانطلاق منها، ومن خلال الانطلاق من مثل هذه القاعدة تستطيع الدول تطوير شركاتها ومبادئها والقوانين الخاصة التي تعالج الواقع المحلي فيما يتعلق بالتعامل التجاري والالتزام بالمعايير الدولية.

¹ صديقي خضرة، موري سمية، (التأصيل النظري لماهية حوكمة الشركات والعوائد المحققة) مداخلة مقدمة في إطار المؤتمر الوطني الثامن حول، متطلبات إرساء مبادئ الحوكمة في إدارة ميزانية الدولة، جامعة ألكلي محند و الحاج البويرة- الجزائر، 30-31 ديسمبر 2012، ص 12.

3. مراقبة التطابق:

عندما يتم رسمياً تبني قانون قومي للحكومة، يجب توضيح مدى تقيد الشركات به، ففي الغرب كانت أسواق المالية تقليدية ضامنة التقيد بحوكمة الشركات من خلال متطلبات الإدراج فيها، ولكن هذه الطريقة كثيراً ما تكون غير كافية خارج الدول الغربية الصناعية وفي الأماكن الأخرى.

4. إضفاء الطابع المؤسسي على حوكمة الشركات:

تأتي المرحلة الأخيرة في تطور حوكمة الشركات لدولة ما عندما يتقبل الوسط التجاري تلك الحوكمة لجزء طبيعي ومفيد من القيام بالأعمال التجارية، وعندما تكون الشركات التي تدعم التطبيق والامتثال لمبادئ حوكمة الشركات قد أصبحت ثابتة في مكانها وتشمل هذه الشركات مبادرات القطاع الخاص مثل المعاهد القومي للمديرين لتأمين التطور المهني المستمر.

المطلب الثالث: الأطراف التي تحتاج إليها حوكمة الشركات.

تقوم الحوكمة بتنظيم وتقسيم المسؤوليات والحقوق بين عدة أطراف رئيسية تتمثل فيما يلي:¹

1. **المساهمون:** وهم من يقومون بتقديم رأس المال عن طريق ملكيتهم للأسهم ومقابل الحصول على الأرباح ، وأيضا تعظيم قيمة الشركة عن المدى الطويل، وهم من لهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبة لحماية حقوقهم.
2. **مجلس الإدارة:** ويقوم برسم سياسات العامة للشركة باختيار المديرين التنفيذيين والذين يوكل إليهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة، بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم كلما يقوم بهيكله مختلف اللجان التابعة والتي تلعب دورا مهما في تفعيل دور الحوكمة في استقرار الشركات ومنها لجنة المراجعة ولجنة إدارة المخاطر.
3. **الإدارة:** الإدارة هي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء المالي إلى المجلس ، كما أنها المسؤولة عن تعظيم الأرباح بالإضافة إلى مسؤوليتها تجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها.

¹ أساسيات حوكمة الشركات، مصطلحات ومفاهيم، سلسلة النشرات التثقيفية لمركز أبو ظبي ، غرفة أبو ظبي، ص9.

4. أصحاب المصلحة: هم مجموعة الأطراف لهم مصلحة داخل المؤسسة مثل الدائنين ، الموردين ، العمال، الموظفين وقد تكون مصالحهم في بعض الأحيان متعارضة فمثلا، الدائنون تهمهم قدرة المؤسسة على السداد أما الموظفون فتهمهم قدرتها على الاستمرار. إن الترابط بين أصحاب العلاقة السالفة ذكرها ترابط وثيق ومهم، فالمساهمون هم المالكون الفعليون للشركة ولهم حقوق وتترتب عليهم واجبات كذلك، ويقوم المساهمون بتوكيل مجلس الإدارة لمراقبة أداء الإدارة التنفيذية، الذي يقوم بدوره بتعيين الإدارة التنفيذية أيضا لإدارة شؤون الشركة بالنيابة عنهم، كما يقوم المساهمون بانتخاب مجلس الإدارة وذلك من أجل الرقابة على الإدارة التنفيذية ، ويوجد أطراف آخرون لهم علاقة بالشركة، وهم بالتالي معنيون بتطبيق الشركة لقواعد الحوكمة ضمانا لحقوقهم من جهة وبتخفيض مستوى عدم التيقن المتعلق باستثماراتهم بالشركة من جهة أخرى، ومن ابرز هذه الأطراف الكومة، المجتمع، البنوك والموردين وموظفو الشركة...الخ وفي المحصلة فاعن جميع هذه الأطراف لها مصلحة في نجاح الشركة واستمرارها ، ولها حقوق يجب على الشركة المحافظة عليها وتوفيرها لهم.

المبحث الثالث: مساهمة المحاسبة الإدارية في تطبيق حوكمة الشركات

إن عصر التقدم الاقتصادي والتقنيات الحديثة وتطور نظم المعلومات الذي نعيشه اليوم يتطلب الحصول على أفضل وأدق المعلومات وأكثرها ملائمة ومرونة وذلك بأقل التكاليف لأن المعلومات الدقيقة والسليمة خاصة في المجالات الاقتصادية والإدارية، وبالتالي فقد جاءت المحاسبة الإدارية نتيجة التطورات واتساع حجم المشروعات الاقتصادية ملبية حاجات الشركات إلى توفير قدر كبير من البيانات والمعلومات التي يحتاجها المهتمون للمساعدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية السليمة وتطبيق مبادئ حوكمة تساعد في القضاء على الغش والفساد السائد في الشركات.

المطلب الأول: العلاقة بين المحاسبة الإدارية وحوكمة الشركات

لقد تطورت وظيفة المحاسبة الإدارية واتسعت أهدافها مع تزايد النشاط الاقتصادي وازدادت أهميتها في الشركة وأصبحت من الوظائف الأساسية المهمة، حيث أن الإدارة لم تعد تقتصر مهمتها على توفير الأموال اللازمة للنشاط الاقتصادي بل تعدتها إلى تنظيم سير الأموال والتخطيط والرقابة عليها، والعمل على اتخاذ القرارات الإدارية بما يحقق الأهداف المتعددة للأطراف المختلفة داخل الشركة.

فالمحاسبة الإدارية إذا وبأساليبها المختلفة التقليدية منها والحديثة تخدم الجو الملائم لخلق ما يسمى بحوكمة الشركات داخل الشركات وتعمل في القضاء على الفساد الإداري المتفشي.

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

المطلب الثاني: : دور الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية في حوكمة الشركات.

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

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

المطلب الثالث: دور أساليب المحاسبة الإدارية في تطبيق حوكمة الشركات

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

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

خلاصة الفصل:

بعد دراسة هذا الفصل والخاص بالتأصيل النظري والعلمي لحوكمة الشركات يمكن أن نستنتج أن حوكمة الشركات ظهرت بسبب سلسلة من الأزمات والأحداث التي شهدتها العالم والتي ساعدت في توضيحها كما جاءت رغبة في تفادي تكرار الانهيارات والفضائح المالية التي عصفت بالاقتصاد العالمي خلال نهاية القرن الماضي وبداية القرن الحالي، حيث تعتبر حوكمة الشركات عملية ترشيد وتنظيم والرقابة من أجل اتخاذ القرار، ادت بالزام العديد من الشركات بتطبيقها من أجل زيادة الشفافية والإفصاح خاصة في البيانات والمعلومات المالية من أجل الحد من الفساد المالي والإداري في الشركات.

الفصل الثالث: دراسة أثر المحاسبة
الإدارية في تطبيق الحوكمة بمؤسسة
تيندال.

الفصل الثالث: دراسة أثر المحاسبة الإدارية على تطبيق الحوكمة في مؤسسة تيندال

تمهيد:

تعتبر الدراسة الميدانية إسقاط لما جاء في الجانب النظري للبحث ولا يمكن القيام بهذه الدراسة دون إتباع إجراءات منهجية تسمح بتحديد الخطوات التي يجب المرور بها والمعلومات التي يجب الحصول عليها، بهدف الوصول إلى استخلاص النتائج الميدانية تقود للتأكد من صحة الفرضيات الموضوعة في إشكالية البحث من عدمها، وعليه سوف نعرض أهم النتائج التطبيقية المستخلصة من دراسة أهمية أثر المحاسبة الإدارية في تطبيق حوكمة الشركات، بناء على ذلك تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث وهما:

المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة " تيندال " المؤسسة الجزائرية للأنسجة الصناعية والتقنية.

المبحث الثاني: منهجية وإجراءات الدراسة الميدانية.

المبحث الثالث: تحليل البيانات وتفسير ومناقشة النتائج.

الفصل الثالث: دراسة أثر المحاسبة الإدارية على تطبيق الحوكمة في مؤسسة تيندال

المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة تيندال.

تعتبر مؤسسة " تيندال " إحدى الشركات الاقتصادية الجزائرية التي أنشأت من أجل إعادة بناء الاقتصاد الوطني من جديد

المطلب الأول: لمحة تاريخية لمؤسسة "تيندال".

إن فكرة إنشاء مؤسسة الأقمشة الصناعية جاء نتيجة إستراتيجية متبعة من طرف الحكومة قصد إنعاش الاقتصاد الوطني وذلك بعد عدة سنوات عديدة من الاستقلال بسبب الأوضاع الاقتصادية التي عاشتها البلاد وتعود أول خطوة اتبعتها الحكومة هي الانجاز هذه المؤسسة سنة 1970 حيث تم دراسة الخطوات، الخطوات المتعلقة بالمواد النسيجية لإنتاج 4500 طن سنويا أي ما يعادل 15.500.500 متر طولي من القماش، منها 5 ملايين متر طولي موجهة إلى قسم التفصيل، وكان هذا من طرف وزير الصناعة والطاقة ولقد تم تسجيله في برنامج خاص بالنسبة لولاية سطيف في 1971، ولكن بعد التقسيم الإدارية الجديد 1975/1974 الذي نتج عنه ميلاد ولاية المسيلة، الذي سجل بعقد مؤرخ في 1975/11/13 وتبلغ مساحته الكلية حوالي 329800 متر مربع منها 65561 متر مربع مغطاة، وقد بدأت الأشغال بتاريخ 1977/04/11 وانتهت سنته 1979 وفي 1980/12/01 تم الدخول الفعلي في الإنتاج وتعمل هذه المؤسسة في ظل نظام عمل متواصل وبعد إجراء إعادة الهيكلة انبثقت ما يسمى بالمؤسسة الجزائرية للأنسجة الصناعية والتقنية " تيندال " .

✓ موقع المؤسسة.

تقع مؤسسة " تيندال " المؤسسة الجزائرية للأنسجة الصناعية والتقنية في المنطقة الصناعية لولاية المسيلة في الجهة الجنوبية للولاية يحدها شمالا المؤسسة الوطنية للبناء ومن الجهة الشرقية سوناطراك ومن الجهة الجنوبية المؤسسة الوطنية للحديد والاسمنت ومن الجهة الغربية 160 سكن.

✓ نظام العمل بالمركب:

➤ الورشة الأولى من الساعة 5:00 صباحا إلى 13:00 زوالا.

➤ الورشة الثانية من الساعة 13:00 زوالا إلى 21:00 مساءا.

الفصل الثالث: دراسة أثر المحاسبة الإدارية على تطبيق الحوكمة في مؤسسة تيندال

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لمؤسسة تيندال.

تتمثل المهمة الرئيسية لمؤسسة "تيندال" في إنتاج الأقمشة الصناعية ذات الهدف الاقتصادي، هذا الهدف يترجم تطبيق برنامج إنتاجي يحقق كل سنة باستعمال وسائل مادية ومالية وبشرية.

1. الأقسام الإنتاجية:

أ- قسم الغزل:

- يشتغل بقسم الغزل: 167 عامل منها 41 عامل متعاقد 54 في إطار العقود المدعمة.
- مجموع المغازل 29376 مغزل ويتم العمل في قسم الغزل على عدة مراحل:
 - ✓ مرحلة الخلط.
 - ✓ مرحلة التسريح.
 - ✓ مرحلة السحب والبرم.
 - ✓ مرحلة الغزل النهائي.
 - ✓ مرحلة التمشيط. مرحلة التجميع.
 - ✓ عملية التدوير.

ب- قسم النسيج:

- يشتغل بقسم النسيج: 161 عامل منها: 62 عامل متعاقد 39 في إطار العقود المدعمة.
- ويتمثل اختصاص هذا القسم في الأقمشة المختلفة ابتداء من مختلف الخيوط التي تم صنعها عبر مراحل مختلفة:

- ✓ التسديد.
- ✓ التنشئة.
- ✓ الفحص.

ت- قسم التكملة:

- يشتغل بقسم التكملة: 63 عامل منها 16 عامل متعاقد 22 في إطار العقود المدعمة.
- يختص هذا القسم في صباغة الأقمشة، ويأخذ القسم عدة أنواع من الآلات الصباغة ذات الطاقة الإنتاجية، وتمر عبر عدة مراحل:

الفصل الثالث: دراسة أثر المحاسبة الإدارية على تطبيق الحوكمة في مؤسسة تيندال

- ✓ التثبيت والأكسدة بالنسبة لأنواع معينة من الأصبغة.
- ✓ الغسل.

- أما بالنسبة لمجموعات الصباغة المستعملة فنذكر منها:
 - ✓ الصباغات المباشرة.
 - ✓ الصباغات الكبريتية.
 - ✓ المواد الملونة.

وبعد عملية التبييض والصباغة تأتي عملية التجهيز النهائي وهي العملية النهائية التي ترمي إلى تحسين مظهر الأقمشة.

ث- قسم التفصيل والخياطة:

- يشغل بقسم التفصيل والخياطة: 89 عامل منها 10 عامل متعاقد 29 في إطار العقود المدعمة.
- يختص هذا القسم في صنع الخيم بجميع أنواعها المظلات سترة الخيم أغطية الشاحنات... الخ.

وينقسم إلى الرسم، التقطيع، التلحيم، الخياطة.

وهناك مرافق تابعة لأقسام الإنتاج نذكر منها:

أ- قسم الصيانة:

- يشغل بقسم الصيانة: 91 عامل منها 15 متعاقد 14 في إطار العقود المدعمة.
- يختص هذا القسم في المراقبة والصيانة المستمرة للآلات من الناحية الميكانيكية والكهربائية.

2- الأقسام الإدارية:

أ- قسم الإدارة:

- يهدف هذا القسم إلى الرقي والازدهار لمؤسسة وبالتالي تكوين رفاهية العمال وأهم المصالح الإدارية.

✓ دائرة المستخدمين والتكوين:

- يشغل بدائرة المستخدمين والتكوين: 14 عامل منها 04 عمال متعاقدين.
- وهي تهتم بكل ما يتعلق بشؤون العمال من الناحية الإدارية كالتعيين والمواظبة على الحضور والغياب وتكوين العمال مهنيا لرفع مستواهم المهني.

الفصل الثالث: دراسة أثر المحاسبة الإدارية على تطبيق الحوكمة في مؤسسة تيندال

✓ دائرة الشؤون الاجتماعية:

- يشغل بدائرة الشؤون الاجتماعية: 14 عامل منها 01 عامل متعاقدين.
- وهي تهتم بكل بالإشراف على كافة البرامج الثقافية والرياضية والاجتماعية التي تهتم العمال.

✓ مديرية المحاسبة و المالية:

- يشغل بمديرية المالية والمحاسبة: 11 عامل منها 01 عامل متعاقد.
- وهي تهتم بمراقبة المركز المالي للمؤسسة والقيام بمراقبة الميزانيات.

✓ دائرة التموين والتسويق:

- يشغل بدائرة التموين والتسويق: 07 عامل منها 02 عامل متعاقد.
- تقوم هذا الأخيرة بتسويق المنتج إلى الأسواق الوطنية وتصدير بعض الأنواع إلى الأسواق الدولية.
- عدد العمال الدائمون: 624 عامل وعدد العمال المتعاقدون: 70 والعدد الإجمالي حسب الإحصائيات دائرة المستخدمين إلى غاية نهاية شهر سبتمبر 2011 هو: 694 عامل.

الفصل الثالث: دراسة أثر المحاسبة الإدارية على تطبيق الحوكمة في مؤسسة تيندال

المبحث الثاني: منهجية وإجراءات الدراسة الميدانية.

يتناول هذا المبحث من الدراسة وصفا لمنهج الدراسة (بيانات الدراسة)، وأفراد مجتمع الدراسة وعينتها، وكذلك الأدوات والوسائل المستخدمة في جمع وتحليل البيانات، كما يتضمن وصفا للإجراءات التي تمت مراجعتها في تقنين أدوات الدراسة وتطبيقها، وأخيرا المعالجات التي اعتمدها الباحث عليها في تحليل الدراسة

المطلب الأول: حدود الدراسة الميدانية.

في هذا العنصر سوف يتم تحديد مكان إجراء الدراسة الميدانية، والتوقيت الزمني الذي تم فيه جمع البيانات وتحليلها، أي الفترة التي استغرقتها هذه الدراسة، إضافة إلى تحديد مجتمع وعينة الدراسة.

أولاً: الحدود الزمانية: من 02/ 02/ 2015 إلى غاية 04 / 04 / 2015.

ثانياً: الحدود المكانية: لقد أجريت هذه الدراسة في المؤسسة الجزائرية للأنسجة الصناعية والتقنية " تيندال " بالمسيلة.

ثالثاً: مجتمع الدراسة وعينتها: يتكون مجتمع الدراسة من الموظفين الإداريين في المؤسسة، وقد قمنا باختيار عينة عشوائية منه للشروع في هذه الدراسة ثم تعميم النتائج على جميع مفردات المجتمع، وقد بلغ حجم العينة 36 فرد، وقد تم توزيع الاستبانة على جميع أفراد العينة، واسترداد منها 33 وبعد تفحص الاستبيانات تم استبعاد 3 استبيانات نظرا لعدم تحقق الشروط المطلوبة منها، وبذلك يكون عدد الاستبيانات الخاضعة للدراسة 30 استبانة.

المطلب الثاني: أدوات ووسائل جمع البيانات.

يقتضي العمل الميداني ببعض الوسائل التي تساعدنا على جمع البيانات لتسهيل عملية التحليل وتمثل جل الوسائل التي اعتمدها في هذا البحث في الأدوات المعروفة التالية:

أولاً المقابلة: هي عبارة عن المحادثة موجهة بين الباحث وشخص أو أشخاص آخرين بهدف الوصول إلى حقيقة أو موقف معين يسعى الباحث لمعرفته من أجل تحقيق أهداف الدراسة.

الفصل الثالث: دراسة أثر المحاسبة الإدارية على تطبيق الحوكمة في مؤسسة تيندال

وأثناء فترة الدراسة بمؤسسة تيندال قمنا بإجراء مقابلة مع المحاسب في المؤسسة وكانت نتائج هذه المقابلة كما يلي:

ثانياً: الاستبيان: من أجل جمع المعلومات الأولية تم الاعتماد على أداة الاستبيان والتي تقوم على أساس إعداد الأسئلة المرتبطة والمكملة لبعضها البعض حول مشكلة البحث وفروضها ليجيب عليها المستقضي، ليتم بعد ذلك تفرغها وتبويبها وتحليلها واستخلاص النتائج منها للوصول إلى أهداف البحث.

وقد قمنا بتصميم الاستبيان مكون من جزئين كما يلي:

الجزء الأول: متعلق بالبيانات الشخصية والتي تتمثل في الجنس، المستوى الوظيفي، المؤهل العلمي، عدد سنوات الخبرة.

الجزء الثاني: ويتكون من محورين هما:

المحور الثاني: وهو جزء متعلق بالمحاسبة الإدارية يتكون من بعدين، كل بعد يتكون من عدة عبارات.

المحور الثالث: وهو جزء متعلق بحوكمة الشركات ويتكون من خمسة أبعاد.

وتم وضع العبارات على أساس مقياس " ليكارت " الخماسي ووزعت درجاته كما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم (3-1): يمثل توزيعات مقياس ليكارت الخماسي.

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
05	04	03	02	01

المطلب الثالث: الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات.

من أجل تحليل البيانات استعنا ببرنامج SPSS، حيث استخدمنا بعض الأساليب سيتم تحديدها فيما يلي:

1. بالنسبة لصدق وثبات الاستبيان: حيث تم تحكيم هذا الاستبيان ولتأكيد ثباته تم استخدام معامل ألفا كرونباخ لقياس مدى ثبات الاستبيان من ناحية العبارات الموضوعية وتعتبر قيمة مقبولة إذا كانت تمثل **88.45%**، لكل من عبارات الحوكمة والمحاسبة الإدارية أي (y, x) كانت نتائج ألفا كرونباخ كما يلي:

الفصل الثالث: دراسة أثر المحاسبة الإدارية على تطبيق الحوكمة في مؤسسة تيندال

الجدول رقم (2-3) نتائج ألفا كرونباخ لقياس ثبات الاستبيان.

المحاور	المحاسبة الإدارية	حوكمة الشركات
عدد العبارات	20	15
ألفا كرونباخ	%87.4	%89.5
مجموع ألفا كرونباخ	%88.45	
معامل الصدق	%94.04	

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

نلاحظ من الجدول رقم (2-3) أن كل نتائج معامل ألفا كرونباخ أكبر من 60%، حيث تراوحت بين (0.874-0.895)، أما بالنسبة لمعامل ألفا كرونباخ الإجمالي فقد بلغت قيمته (88.45%) وهذا ما يدل على ثبات أداة الدراسة (الاستبيان).

2. المتوسط الحسابي: بعد القيام بإعداد الاستبيان واختيار ثباته وصدقه تم توزيعه، حيث سنقوم بمعالجة البيانات الموجودة فيه عن طريق تحليل الإجابات المستلمة من أفراد العينة بالاستعانة ببرنامج الحزمة الإحصائية الاجتماعية SPSS الذي يساعد في تحديد المتوسط الحسابي وكذلك الانحراف المعياري لمختلف العبارات والمحاور، والجدول التالي يوضح المتوسطات الحسابية وفقا لدرجات سلم ليكارت الخماسي.

جدول رقم (3-3) المتوسطات الحسابية وفقا لدرجات سلم ليكارت الخماسي.

الإجابة	درجة السلم	المجالات
غير موافق بشدة	1	1.79 - 1
غير موافق	2	2.59 - 1.8
محايد	3	3.39 - 2.60
موافق	4	4.19 - 3.40
موافق بشدة	5	5 - 4.20

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS.

الفصل الثالث: دراسة أثر المحاسبة الإدارية على تطبيق الحوكمة في مؤسسة تيندال

3. الانحراف المعياري: يقاس به التشتت والتباعد في إجابات المستجوبين.

المبحث الثالث: تفرغ وتحليل نتائج الاستبيان.

في هذا المبحث تأتي عملية تفرغ البيانات في جداول تسجيل كافة النتائج من خلال إجابات المبحوثين والتي تم إخراجها بواسطة SPSS ، ثم تحليل تلك البيانات واختيار فروض الدراسة ، للخروج بنتائج نهائية.

المطلب الأول: تفرغ وتحليل نتائج الاستبيان.

بالنسبة لبيانات الاستبيان تم تقسيمها إلى جزأين: البيانات الشخصية، المحورين الأول والثاني، وعليه يكون التحليل كما يلي:

والجداول التالية تبين خصائص وسمات عينة الدراسة كما يلي:

القسم الأول: البيانات الشخصية:

1. الجنس:

الجدول رقم (3-4) توزيع عينة الدراسة حسب متغير الجنس

الجنس	التكرار	النسبة المئوية
ذكر	16	55.33
انثى	14	46.66
المجموع	30	100

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الاستبيان وبالاعتماد على SPSS

التعليق:

من خلال الجدول رقم (3-4) يتضح لنا توزيع النسب حسب الجنس لأفراد العينة تمثل في نسبة 55.33% ذكور، وما نسبته 46.66% إناث، أي سيطرة الفئة الذكورية على الفئة الأنثوية في التوظيف داخل المؤسسة.

الفصل الثالث: دراسة أثر المحاسبة الإدارية على تطبيق الحوكمة في مؤسسة تيندال

2. المؤهل الوظيفي:

الجدول رقم (3-5) توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل الوظيفي.

النسبة المئوية	التكرار	مجال الوظيفة الحالية
16.66	5	مكلف بالدراسات
23.33	7	رئيس فرع ودائرة
20	6	رئيس مصلحة
40	12	غير ذلك
100	30	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الاستبيان وبالاعتماد على SPSS.

التعليق:

من خلال الجدول نلاحظ أن معظم أفراد وظيفتهم مختلفة بنسبة 40%، وتليها وظيفة رئيس فرع ودائر، ثم رئيس مصلحة وفي الأخير تليها مكلف بالدراسات بنسبة 16.66%.

3. المؤهل العلمي:

الجدول رقم (3-6) توزيع عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي.

النسبة المئوية	التكرار	المؤهل العلمي
10	3	متوسط
40	12	ثانوي
50	15	جامعي
100	30	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الاستبيان وبالاعتماد على SPSS.

الفصل الثالث: دراسة أثر المحاسبة الإدارية على تطبيق الحوكمة في مؤسسة تيندال

التعليق:

من خلال الجدول رقم (3-6) نلاحظ أن معظم أفراد العينة درجتهم العلمية ما بين جامعي و ثانوي حيث نجد أن 15 فردا من عينة الدراسة حائز على شهادة جامعي من ليسانس وماجستير أي ما يعادل 50% و 12 فردا حائزين مستوى ثانوي أي ما يعال 40% ، و 3 أفراد حائزين على مستوى متوسط أي ما يعادل 10%.

4. عدد سنوات الخبرة:

الجدول رقم (3-7) توزيع عينة الدراسة حسب عدد سنوات الخبرة.

عدد سنوات الخبرة	التكرار	النسبة المئوية
اقل من 5 سنوات	12	40
من 5 إلى اقل من 10 سنوات	3	10
من 10 سنوات إلى اقل من 15 سنة	5	66.16
أكثر من 15 سنة	10	33.33
المجموع	30	100

المصدر: من إعداد الطالبة بناء على الاستبيان وبالاعتماد على SPSS.

التعليق:

من خلال الجدول نلاحظ النسب لعدد سنوات الخبرة كانت متفاوتة حيث كانت النسبة 10% أقل نسبة والتي كانت للفئة من 5 إلى أقل من 10 سنوات، أما بالنسبة للفئة أقل من 5 سنوات فقد كانت 40%، وفيما يخص الفئات من 10 إلى أقل من 15 سنة وفئة أكثر من 15 سنة فقد كانت نسبهما على التوالي: 66.16% و 33.33%.

ثانيا: تفريغ وتحليل بيانات المحور الأول وقياس اتجاهات المبحوثين.

بعد تفريغ بيانات الاستبيان في جداول تمت عملية حساب كل من المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لكل عبارة من عبارات الاستمارة وفقا لكل محور، ويمكن توضيح ذلك حسب الجداول التالية:

الفصل الثالث: دراسة أثر المحاسبة الإدارية على تطبيق الحوكمة في مؤسسة تيندال

جدول رقم (3-9) حساب الانحرافات المعيارية والمتوسطات الحسابية لعبارات المحاسبة الإدارية.

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	حسب الأهمية النسبية	اتجاه الآراء
	أ- الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية.	3,65	0,48	1	موافق
01	يستخدم أسلوب التكلفة الفعلية في توفير المعلومات اللازمة لعمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.	3,80	0,91	3	موافق
02	تقوم إدارة شركتكم بتقدير تكاليف الإنتاج قبل البدء بعملية الإنتاج.	4,00	0,76	2	موافق
03	يتم إعداد الموازنات في شركتكم على أساس حجم نشاط واحد.	3,36	0,81	7	محايد
04	يتم اتخاذ القرارات الرأسمالية في شركتكم في ضوء دراسة تعد لهذا الغرض.	3,64	0,75	5	موافق
05	تقوم الشركة بإعداد تقارير توضح الانحرافات التي تم اكتشافها.	3,68	0,94	4	موافق
06	تستخدم إدارة شركتكم أسلوب تحليل التعادل في عمليات التخطيط واتخاذ القرارات.	3,32	0,90	8	محايد
07	يتم استخدام أسعار التحويل في العمليات الداخلية.	3,36	0,81	6	محايد
08	في نهاية فترة الموازنات تقوم الجهات المختصة في شركتكم بمقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية لتحديد الانحرافات.	4,04	0,93	1	موافق
	ب- الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية.	3,60	0,52	2	موافق
09	تؤمن إدارة الشركة أن الجودة هي مقياس على تطور الشركة.	4,16	0,68	1	موافق

الفصل الثالث: دراسة أثر المحاسبة الإدارية على تطبيق الحوكمة في مؤسسة تيندال

10	تعمل الشركة على تدريب وتطوير الكفاءات لديها من اجل رفع مستوى الجودة في خدماتها المقدمة وتقدم حوافز لموظفيها أصحاب الابتكارات.	3,52	1,04	7	موافق
11	تلقى منتجات شركتكم وخدماتها قبولا عاما بين العملاء.	4,08	0,81	2	موافق
12	تتعامل شركتكم مع عدد محدد من الموردين لتوريد ماتحتاجه من مستلزمات ومواد.	3,96	0,79	3	موافق
13	تسعى شركتكم إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل الشركة.	3,88	0,83	4	موافق
14	تعمل شركتكم في ظل منافسة شركات لذا تحتاج لتقديم معلومات أكثر دقة حول تكلفة منتجاتها.	3,68	1,06	5	موافق
15	تستخدم شركتكم تكنولوجيا بشكل كبير في عملياتها.	2,84	0,89	12	محايد
16	يتم ترجمة الأهداف الإستراتيجية في شركتكم إلى مجموعة متكاملة من المقاييس التي تنعكس في صورة مقاييس أداء الإستراتيجية.	3,08	0,95	11	محايد
17	يتم التنسيق بين مختلف أقسام شركتكم للقيام بالعمل بصورة متوازنة معا لتحقيق النتائج والأهداف.	3,68	1,06	6	موافق
18	تقوم شركتكم بتحديد متطلبات العميل وتحليل الاستراتيجيات التنافسية ثم توضع الأهداف مثل: أهداف الوقت والجودة والتكلفة.	3,40	0,95	10	موافق
19	تعمل إدارة شركتكم على التنبؤ بالمبيعات والخدمات الجديدة التي يمكن إن تقدمها لعملائها،	3,48	0,77	9	موافق
20	يتم التركيز على إدارة الوقت والاختناقات في تعظيم الانجاز وتخفيض المخزون السلعي.	3,48	0,82	8	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS.

الفصل الثالث: دراسة أثر المحاسبة الإدارية على تطبيق الحوكمة في مؤسسة تيندال

تحليل نتائج الجدول حسب أبعاد المحاسبة الإدارية.

1- الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية.

من خلال النتائج المبينة في الجدول رقم (3-8) نلاحظ أن أغلب إجابات أفراد عينة الدراسة كانت إيجابية وذلك بالنسبة لمعظم العبارات الخاصة بالأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية، وهذا حسب نتائج المتوسطات الحسابية حيث كانت بين 3 و 4 وهذا يدل على موافقة الأفراد، حيث احتلت الأساليب التقليدية للمحاسبة التقليدية المرتبة الأولى فيما يخص الأهمية النسبية، حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 3.65. أما بالنسبة للانحراف المعياري فقد كانت قيمته 0.48 وهذا يعني أن هناك تقارب في إجابات الأفراد.

1- الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية.

من خلال النتائج المبينة في الجدول السابق نلاحظ أن أغلب إجابات أفراد عينة الدراسة كانت إيجابية وذلك بالنسبة لمعظم العبارات الخاصة بالأساليب الحديثة، وهذا حسب نتائج المتوسطات الحسابية وهذا ما يدل على موافقة الأفراد وهذا ما جعل المتوسط الحسابي الكلي 3.60 أما بالنسبة للانحراف المعياري الكلي فقد كانت قيمته 0.52، منخفض بمعنى أن جل العبارات كانت على عبارة موافق، وفيما يخص الأهمية فقد احتل المرتبة الثانية حسب الأهمية.

جدول رقم (3-10) حساب الانحرافات المعيارية والمتوسطات الحسابية لعبارات حوكمة الشركات.

الرقم	العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	حساب الأهمية النسبية	اتجاه الأفراد
1- حفظ حقوق المساهمين					
01	تقوم إدارة شركتكم بحفظ حقوق المساهمين من حيث حقهم في نقل ملكية الأسهم.	3,32	0,74	3	محايد
02	تقوم إدارة شركتكم بحفظ حقوق المساهمين من حيث اختيار مجلس الإدارة والحصول على عائد مجز من الأرباح.	3,64	0,86	1	موافق

الفصل الثالث: دراسة أثر المحاسبة الإدارية على تطبيق الحوكمة في مؤسسة تيندال

03	تقوم إدارة شركتكم بتحديد الحقوق والواجبات القانونية لرئيس وأعضاء مجلس الإدارة.	3,52	1,00	2	موافق
2- المعاملة المتكافئة للمساهمين.					
04	تضمن شركتكم التعامل بطريقة عادلة للمساهمين	3,32	1,00	3	محايد
05	تعمل إدارة شركتكم على توفير بيئة اقتصادية واجتماعية وقانونية تتصف بكل مقومات الكفاءة والصدق والعدالة.	3,64	0,87	1	موافق
06	تتوخى الإدارة العدالة والمساواة عند توزيع الحوافز بين المديرين أو الموظفين سواء كانت الحوافز مادية أو ترقيات أو إدارية.	3,52	1,30	2	موافق
3- دور اصحاب المصالح.					
07	تقوم إدارة شركتكم بالاعتراف بحقوق أصحاب المصالح التي ينشئها القانون.	3,64	0,81	1	موافق
08	تعمل إدارة شركتكم على تشجيع التعاون النشط بين الشركات وأصحاب المصالح في خلق الثروة وفرص العمل.	3,48	0,77	2	موافق
4- الإفصاح والشفافية					
09	تقوم إدارة شركتكم بالاعتراف بحقوق أصحاب المصالح التي ينشئها القانون.	3,48	1,22	2	موافق
10	تقوم إدارة شركتكم بالاعتراف بحقوق أصحاب المصالح التي ينشئها القانون.	3,92	1,11	1	موافق
12	تعمل إدارة شركتكم على تشجيع التعاون النشط بين الشركات وأصحاب المصالح في خلق الثروة وفرص العمل.	3,76	0,83	3	موافق
5- مسؤوليات مجلس الإدارة					
13	يتم انتخاب أعضاء مجلس الإدارة من خلال	3,84	1,14	2	موافق

الفصل الثالث: دراسة أثر المحاسبة الإدارية على تطبيق الحوكمة في مؤسسة تيندال

				خبراتهم الإدارية التي يتمتعون بها.	
موافق	3	0,85	3,68	تفسح الإدارة المجال أمام الأطراف ذات العلاقة بآء جراء الرقابة على الأعمال.	14
موافق	1	,920	3,88	تتوفر لدى شركتكم نظم محاسبية ومالية فعالة تضمن تشغيل عملية اتخاذ القرار الإداري بكفاءة عالية.	15

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS .

تحليل نتائج الجدول حسب أبعاد حوكمة الشركات.

من خلال النتائج المبينة في الجدول رقم (3-10) يمكن تحليل تلك النتائج كما يلي:

1- **حفظ حقوق المساهمين:** نلاحظ أن اغلب إجابات أفراد العينة كانت إيجابية وذلك بالنسبة لمعظم العبارات الخاصة ببعء حفظ حقوق المساهمين، حيث تراوحت قيم المتوسطات الحسابية بين 3.32 و 3.64، وهذا ما يدل على موافقة الأفراد، أما المتوسط الحسابي فقد بلغ 3.49، وهذا يعني أن معظم العبارات، كانت في الاتجاه الموافق، وبالنسبة للانحراف المعياري الكلي فقد كانت قيمته 0.65، حيث أن كل المستجوبين كانت لديهم نفس الإجابة، ومن ناحية الأهمية فقد احتل بعء حفظ حقوق المساهمين المرتبة الرابعة.

2- **المعاملة المتكافئة للمساهمين:** من خلال نتائج الجدول السابق نلاحظ أن كل إجابات أفراد العينات كانت إيجابية وذلك بالنسبة لمعظم العبارات الخاصة بالمعاملة المتكافئة، وحسب نتائج المتوسطات الحسابية حيث كانت بين 3 و 4 وهذا ما يدل على موافقة الأفراد على العبارات الخاصة بهذا البعء.

حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 3.4 وهذا يعني أن معظم العبارات كانت في الاتجاه موافق، أما بالنسبة للانحراف المعياري الكلي فكانت قيمته 0.82 وهي قيمة منخفضة هذا يعني أن تشتت العبارات كان ضعيف وكانت كل العبارات متقاربة فيما بينها أي أن كل المستجوبين كانت لهم نفس الإجابة، وفيم يخص الأهمية النسبية فقد أتت المعاملة المتكافئة للمساهمين المرتبة الخامسة.

الفصل الثالث: دراسة أثر المحاسبة الإدارية على تطبيق الحوكمة في مؤسسة تيندال

3- دور أصحاب المصالح: من خلال النتائج نلاحظ أن أغلب إجابات أفراد العينات كانت إيجابية وذلك بالنسبة لمعظم العبارات الخاصة بدور أصحاب المصالح، و هذا حسب نتائج المتوسطات الحسابية حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 3.56 أما بالنسبة للانحراف المعياري الكلي فكانت قيمته منخفضة، أما فيما يتعلق بالأهمية النسبية لبعد دور أصحاب المصالح فقد احتل المرتبة الثالثة.

4- الإفصاح والشفافية: من خلال النتائج المبينة في الجدول السابق نلاحظ أن اغلب إجابات إيجابية وذلك بالنسبة لمعظم العبارات الخاصة بمبدأ الإفصاح والشفافية، وهذا حسب نتائج المتوسطات الحسابية حيث كانت بين 3.48 و 3.98 وهذا ما يدل على موافقة الأفراد حيث بلغ المتوسط الحسابي الكلي 3.65 أما بالنسبة للانحراف المعياري الكلي فكانت قيمته منخفضة 0.63، و فيما يتعلق بالأهمية النسبية لبعد الإفصاح والشفافية فقد احتل المرتبة الثانية.

5- مسؤوليات مجلس الإدارة: من خلال النتائج المبينة في الجدول السابق نلاحظ أن أغلب إجابات الأفراد عينة الدراسة كانت إيجابية وذلك بالنسبة لمعظم العبارات الخاصة بمسؤوليات مجلس الإدارة ، وهذا حسب نتائج المتوسطات الحسابية حيث كانت بين 3.68 و 3.88، وهذا يدل على موافقة الأفراد وكان المتوسط الحسابي الكلي 3.80، أما بالنسبة للانحراف المعياري الكلي فكانت قيمته منخفضة 0.77 وهذا ما جعل مسؤوليات مجلس الإدارة في المرتبة الأولى فيما يخص الأهمية النسبية.

جدول رقم (3-11) حساب الانحرافات المعيارية والمتوسطات الحسابية لكل من المحاسبة الإدارية وحوكمة الشركات.

العبارات	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	الأهمية النسبية	اتجاه الآراء
المحاسبة الإدارية	3.62	0.5	1	موافق
حوكمة الشركات	3.58	0.71	2	موافق

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من خلال النتائج المبينة في الجدول رقم (3-11) نلاحظ أن أغلب إجابات أفراد عينة الدراسة كانت إيجابية وذلك بالنسبة لمعظم العبارات الخاصة بالمحورين المحاسبة الإدارية و حوكمة الشركات، وهذا حسب نتائج المتوسطات الحسابية حيث كان المتوسط الحسابي بالنسبة لمحور حوكمة الشركات بلغ 3.62، أما بالنسبة للانحراف المعياري فكانت قيمته منخفضة وهي 0.5 أما بالنسبة لحوكمة الشركات فقد بلغ المتوسط الحسابي 3.58، أما بالنسبة للانحراف المعياري 0.71 وهذا ما يدل على موافقتهم.

الفصل الثالث: دراسة أثر المحاسبة الإدارية على تطبيق الحوكمة في مؤسسة تيندال

في حين كان محور المحاسبة الإدارية أكثر أهمية إذ احتل المرتبة الأولى وهذا من وجهة نظر أفراد عينة الدراسة ويليه المحور الثاني حوكمة الشركات في المرتبة الثانية في وجهة نظر أفراد عينة الدراسة.

المطلب الثاني: اختبار الفرضيات وتفسير النتائج النهائية.

لمعرفة اثر المحاسبة الإدارية في تطبيق حوكمة الشركات قمنا بحساب معاملات الارتباط بين تقسيمات كل محور بصفة خاصة وبين المحاور بصفة عامة، وهذا لإثبات صحة النتائج المتوصل إليها سابقا وقياس مدى الارتباط بين أبعاد محوري الدراسة.

اولا: قياس الارتباط بين أبعاد المحور الأول: وذلك من خلال النتائج الموضحة في الجدول التالي:

جدول رقم (3-12) حساب معامل الارتباط للمحور الأول.

أبعاد المحاسبة الإدارية	الأساليب التقليدية	الأساليب الحديثة
الأساليب التقليدية	1	0.72
الأساليب الحديثة	0.72	1

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

من خلال النتائج المبينة في الجدول رقم (3-12) نستنتج الارتباطات الموجودة ما بين البعدين وكان تحليل نتائج الجدول كما يلي:

1. تحليل البعد الأول: من خلال النتائج نلاحظ أن التقسيم الأول له علاقة تامة مع نفسه لأن معامل الارتباط يساوي (1) ومتوسط مع الثاني لأن (SIG) جاء أقل من 0.05 ومعامل الارتباط كان 0.72.
2. تحليل البعد الثاني: من خلال النتائج نلاحظ أن التقسيم الثاني له علاقة تامة مع نفسه لأن معامل الارتباط يساوي (1) ومتوسطه مع الأول لأن (SIG) جاء أقل من 0.05 ومعامل الارتباط 0.72.

الفصل الثالث: دراسة أثر المحاسبة الإدارية على تطبيق الحوكمة في مؤسسة تيندال

ثانياً: قياس الارتباط بين ابعاد المحور الثاني: نوضح ذلك من خلال الجدول التالي:

جدول رقم (3-13) حساب معامل الارتباط للمحور الثاني.

أبعاد حوكمة الشركات	حفظ حقوق المساهمين	المعاملة لمتكافئة للمساهمين	دور أصحاب المصالح	الإفصاح والشفافية	مسؤوليات مجلس الإدارة
حفظ حقوق المساهمين	1	0.82	0.40	0.82	0.68
المعاملة لمتكافئة للمساهمين	0.82	1	0.49	0.77	0.79
دور أصحاب المصالح	0.40	0.49	1	0.74	0.34
الإفصاح والشفافية	0.82	0.77	0.74	1	0.71
مسؤوليات مجلس الإدارة	0.68	0.79	0.34	0.71	1

المصدر: من إعداد الطالبة اعتماداً على مخرجات SPSS.

من خلال النتائج المبينة في الجدول رقم: (3-13) نستنتج الارتباطات ما بين هذه الأبعاد وكان تحليل نتائج الجدول كما يلي:

1. تحليل البعد الأول: من خلال النتائج نلاحظ أن التقسيم الأول له علاقة تامة مع نفسه لأن معامل الارتباط يساوي (1) وضعيفة مع الثاني والثالث والرابع والخامس لأن معامل الارتباط كان 0.82 0.40، 0.82 و 0.68 على التوالي.

الفصل الثالث: دراسة أثر المحاسبة الإدارية على تطبيق الحوكمة في مؤسسة تيندال

2. تحليل البعد الثاني: من خلال الجدول نلاحظ أن البعد الثاني له علاقة تامة مع نفسه لأن معامل الارتباط يساوي (1) و وجود علاقة ضعيفة مع الأول والثالث والرابع والخامس فقد كانت ضعيفة لأن معامل الارتباط كان 0.82، 0.49، 0.77 و 0.79 على التوالي.
3. تحليل البعد الثالث: من خلال النتائج نلاحظ أن بعد دور أصحاب المصالح له علاقة تامة مع نفسه لان معامل الارتباط كان يساوي (1) ووجود علاقة ضعيفة مع البعد الأول والثاني ، الرابع والخامس حيث كان معامل الارتباط يساوي 0.40، 0.49، 0.74 و 0.34 على التوالي.
4. تحليل البعد الرابع: من خلال الجدول نلاحظ أن بعد الإفصاح والشفافية له علاقة تامة مع نفسه لان معامل الارتباط يساوي (1) وله علاقة ضعيفة مع باقي الأبعاد.
5. تحليل البعد الخامس: من خلال الجدول نلاحظ أن بعد دور أصحاب المصالح له علاقة تامة مع نفسه حيث أن معامل الارتباط يساوي (1) ووجود علاقة ضعيفة مع الأبعاد الأول والثاني ولثالث والرابع.

ثالثاً: قياس الارتباط بين أبعاد المحاسبة الإدارية وحوكمة الشركات.

جدول رقم (3-14) حساب معامل الارتباط بين أبعاد المحاسبة الإدارية وحوكمة الشركات.

المحاسبة الإدارية وحوكمة الشركات	حفظ حقوق المساهمين	المعاملة المتكافئة للمساهمين	دور أصحاب المصالح	الإفصاح والشفافية	مسؤوليات مجلس الإدارة
الأساليب التقليدية	0.68	0.77	0.63	0.67	0.69
الأساليب الحديثة	0.66	0.66	0.21	0.66	0.65

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج

من خلال النتائج المبينة في الجدول رقم (3-14) نستنتج أن الارتباطات الموجودة بين أبعاد كل من المحاسبة الإدارية وحوكمة الشركات كما يلي:

الفصل الثالث: دراسة أثر المحاسبة الإدارية على تطبيق الحوكمة في مؤسسة تيندال

1. تحليل البعد الأول: من خلال الجدول نلاحظ أن لبعده الأساليب الحديثة ارتباط قوي مع كل من حماية حقوق المساهمين ، المعاملة المتكافئة للمساهمين، دور أصحاب المصالح، الإفصاح والشفافية و مسؤوليات مجلس الإدارة، لأن معامل الارتباط كان 0.68، 0.77، 0.63، 0.67، 0.69 على التوالي.

2. تحليل البعد الثاني: من نتائج الجدول نلاحظ أن لبعده والأساليب الحديثة علاقة قوية مع كل من حماية حقوق المساهمين ، المعاملة المتكافئة للمساهمين، دور أصحاب المصالح، الإفصاح والشفافية و مسؤوليات مجلس الإدارة، لأن معامل الارتباط كان 0.66، 0.66، 0.21، 0.66، 0.65 على التوالي.

ثالثا: اختبار صحة الفرضيات: بالاعتماد على النتائج المتحصل عليها في التالي:

جدول رقم (3-15) حساب معامل الارتباط للمحور الأول والثاني.

البيان	معامل ارتباط بيرسون	مستوى الدلالة	التفسير
المحاسبة الإدارية	0.782	0.00	توجد علاقة
حوكمة الشركات			

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

بعد اختبار صحة الفرضيات عند مستوى دلالة 0.05 تحصلنا على النتائج التالية:

H_0 : لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة الإدارية وحوكمة الشركات عند مستوى دلالة 0.05.

H_1 : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة الإدارية وحوكمة الشركات عند مستوى دلالة 0.05.

وعليه نستنتج أن مستوى الدلالة لكل من المحاسبة الإدارية وحوكمة الشركات يساوي 0.00 ، وهو أقل من 0.05 إذا نرفض فرضية العدم (H_0) ونقبل الفرضية البديلة (H_1) عند معامل ارتباط بيرسون 0.782 التي نقول أنها توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين المحاسبة الإدارية وحوكمة الشركات.

الفصل الثالث: دراسة أثر المحاسبة الإدارية على تطبيق الحوكمة في مؤسسة تيندال

خلاصة الفصل:

إن للمحاسبة الإدارية أهمية كبيرة من خلال ما تقدمه داخل الشركات من معلومات محاسبية مهمة تساعد في التخطيط واتخاذ القرارات بشكل رشيد هذا ما يساعد الشركات على تطبيق الحوكمة بشكل أفضل، ومن خلال النتائج التي توصلنا إليها يمكن القول أن للمحاسبة الإدارية أثر كبير في تطبيق حوكمة الشركات.

وبالنسبة لدراسة وقياس أثر المحاسبة الإدارية في تطبيق حوكمة الشركات بمؤسسة " تيندال " المؤسسة الجزائرية للأقمشة الصناعية التقنية فقد اتضحت لنا النتائج التالية:

- ✓ يوجد تطبيق لحوكمة الشركات في مؤسسة تيندال.
- ✓ هناك تطبيق فعلي لبعض المبادئ بشكل كبير.
- ✓ لمبدأ دور مجلس الإدارة دور كبير في تطبيق الحوكمة داخل الشركة.



الخاتمة العامة

من خلال دراستنا النظرية والتطبيقية تبين لنا أن ما ظهر في الفترة الأخيرة من أحداث عالمية أثر بشكل كبير على اقتصاديات الدول الأمر الذي أدى إلى ظهور ما يعرف بالمحاسبة الإدارية وحوكمة الشركات وذلك لما لهما من أهمية بالغة في معالجة الفساد الإداري والغش المالي الذي كان متفشي ونشر ما يعرف بالإفصاح والشفافية في الشركات.

ومن خلال الدراسة التي جمعت بين الشقين النظري والتطبيقي ، وبعد اختبار الفرضيات التي تم طرحها في مقدمة الدراسة وتم التوصل إلى النتائج التي عرضت في الفصل التطبيقي إلا أن هناك نتائج نظرية ويمكن سرد أهمها فيما يلي:

نتائج الدراسة:

من خلال دراستنا توصلنا إلى نتائج التالية:

1. الحوكمة تركز على مجموعة من الركائز ذات الصبغة الأخلاقية كالثقة، الشفافية، المسؤولية الاجتماعية ...
2. للحوكمة آثار ايجابية في الشركات أهمها ضمان النزاهة والشفافية.
3. للمحاسبة الإدارية أثر كبير في تطبيق حوكمة الشركات .
4. أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية كانت أو الحديثة دور كبير وفعال في زيادة ورفع كفاءة الشركات.
5. أن هناك علاقة كبيرة بين المحاسبة الإدارية وحوكمة الشركات في المؤسسة محل دراسة الحالة تيندال.
6. أن لمجلس الإدارة دور فعال في مؤسسة تيندال .

التوصيات:

من خلال ما توصلنا إليه من نتائج يمكن أن نقترح بعض الأفكار التي قد تكملها في ما يلي:

1. أن تقوم إدارة الشركة بتحديد الحقوق والواجبات القانونية لرئيس و أعضاء مجلس الإدارة.
2. أن تقوم إدارات الشركات على تشجيع التعاون النشط بين الشركات وأصحاب المصالح في خلق الثروة وفرص العمل.
3. أن تفسح الإدارة المجال أمام الأطراف ذات العلاقة بإجراء الرقابة على الأعمال.
4. أن تقوم الشركات بإعداد تقارير توضح الانحرافات التي تم اكتشافها.

أفاق البحث:

1. دور حوكمة الشركات في تخفيض مخاطر الأعمال.
2. أثر التطبيق الفعال لحوكمة الشركات على القرارات الإدارية.
3. دور أساليب المحاسبة الإدارية في إتخاذ القرارات الإدارية.
4. دور عنصر النزاهة والشفافية في معاملات الشركة.



قائمة المصادر والمراجع

قائمة المراجع

أولاً: المراجع بالعربية

• الكتب:

1. اتش جارسون، اريك نورين، المحاسبة الإدارية، ترجمة محمد عصام الدين زايد، احمد حامد حجاج، دار المريخ، الرياض، 2002.
2. أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الادارية المتقدمة، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2000
3. احمد نور، المحاسبة المالية، القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبية الدولية والعربية والمصرية، الإسكندرية، الدار الجامعية، 2003-2004.
4. امير يوسف فرج، حوكمة الشركات، دار المطبوعات الجامعية، ب ت ن، الاسكندرية، ص51.
5. جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، المحاسبة الإدارية مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، ط1، عمان، دار الثقافة، 1996،
6. جمال لعمارة، منهجية الميزانية العامة للدولة في الجزائر، دار الفجر للنشر والتوزيع، القاهرة، 2004،
7. جينكينز ، جاكسون ، سويرز ، المحاسبة الإدارية، ترجمة نضال محمود الرمحي، ط1، عمان، دار الفكر، 2013.
8. حسين بلعجوز، نظام المعلومات المحاسبي ودوره في اتخاذ القرارات الإنتاجية، الجزائر، مؤسسة الثقافة الجامعية، ، 2009.
9. حمد حسين طاهر، المحاسبة الإدارية، ط1، دار وائل، عمان، 2002.
10. خالد ممدوح إبراهيم، حوكمة الانترنت، ط1، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية، 2011
11. سليمان سفيان، مجيد الشرع، المحاسبة الإدارية لاتخاذ القرارات والرقابة، دار الشروق، عمان، 2002،
12. صباح عبد الله الرزق، عطا الله وراد خليل، محاسبة التكاليف الفعلية، عمان، دار زهران، 1999.
13. عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، رمضان فهيم غربية، التخطيط الاستراتيجي بقياس بطاقة الأداء المتوازن، مصر، المكتبة العصرية، 2006.
14. عبد الله الطائي، عيسى قدادة، ادارة الجودة الشاملة، عمان، دار الياوزي، 2008
15. عدنان بن حيدر بن درويش، حوكمة الشركات ودور مجلس الإدارة، إتحاد المصارف العربية، مصر، 2007، ص74.

قائمة المراجع

16. علي أحمد أبو حسن، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002،
17. عواطف إبراهيم حدادة، إدارة الجودة الشاملة، ط1، دار الفكر، عمان، 2009،
18. غضبان حسام الدين، محاضرات في نظرية الحوكمة، دار الحامد، ط1، عمان، 2015
19. فيصل جميع السعيدة، المحاسبة الإدارية لتخصص نظم المعلومات المحاسبية، ط1، دار المسيرة، عمان، 2007.
20. ليستراي هيتجر، سيرج ماتولش، المحاسبة الإدارية، ترجمة احمد حجاج، دار المريخ، الرياض، 2000.
21. محسن احمد الخضيرى، " حوكمة الشركات "، مجموعة النيل العربي، ط1، القاهرة، 2005
22. محمد عبد الوهاب العزاوي، عبد السلام محمد خميس، نظم التصنيع اليابانية ونظام الإنتاج في الوقت المحدد، عمان، دار اثراء، 2010، ص.
23. ناصر دادي عدون وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية (حالة البنوك)، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2004
24. وليد ناجي حيالي، المدخل في المحاسبة الإدارية، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدنمارك، 1991،
25. يحي محمد أبو طالب، نظم المعلومات الإدارية والمحاسبية، دار أمين، مصر، 2000،
- يوحنا عبد آل ادم، صالح الرزق، المحاسبة الإدارية والسياسات الإدارية المعاصرة، ط2، دار حامد، عمان، 2006،

• مذكرات:

1. أشرف عزمي مسعود او معلى، أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة ABC على تعظيم الربحية دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة بالمحافظة العاصمة عمان)، اطروحة ماجستير، غير منشورة، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الاوسط، الاردن، 2008.
2. أمين بن سعد، نظام التكاليف المبني على اساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء (دراسة حالة المؤسسة الوطنية لتهيئة الري)، اطروحة ماجستير، غير منشورة، علوم تجارية، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر3، الجزائر، 2009-2010.
3. بادن عبد القادر، دور حوكمة النظام المصرفي في الحد من الأزمات المالية والمصرفية، رسالة ماجستير في علوم التسيير، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، 2007-2008.

قائمة المراجع

4. جلاب محمد، حوكمة الشركات في المنظومة المصرفية ضمن التحولات الاقتصادية العالمية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال، جامعة الجزائر، 2009-2010.
 5. خان محمد ناصر، أهمية تسيير الموارد البشرية في إدارة الجودة الشاملة في المؤسسة الاقتصادية (دراسة حالة المؤسسة الوطنية لصناعة الكوابل)، أطروحة ماجستير غير منشورة، علوم التسيير، تخصص تسيير المؤسسات، جامعة محمد خيضر، بسكرة- الجزائر، 2007-2008.
 6. زيد محمود موسى عليان، مدى أهمية استخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة العامة، مذكرة ماجستير غير منشورة، محاسبة، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، الأردن، جوان، 2009.
 7. عبد العزيز الرومي، اثر استخدام نظام التكلفة المبني على الانشطة ABC في تحسين اساليب قياس وتخصص التكاليف غير المباشرة في الجمعيات التعاونية في دولة الكويت، اطروحة ماجستير غير منشورة، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الاوسط، الاردن، 2011-2012.
 8. عمر علي عبد الصمد، دور المراجعة الداخلية في تطبيق حوكمة المؤسسات، مذكرة ماجستير تخصص مالية ومحاسبة، قسم علوم التسيير، جامعة المدينة، 2008-2009.
- **الملتقيات والمؤتمرات**
1. عوض سلامة الرحيل، لجان المراجعة كأحد دعائم حوكمة الشركات، حالة السعودية، المؤتمر الدولي الاول حول، التدقيق الداخلي في إطار حوكمة الشركات (تدقيق الشركات، تدقيق المصارف والمؤسسات المالية تدقيق الشركات الصناعية)، الشارقة، سبتمبر 2005.
 2. فريد عبة، مريم طبني، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري، ملتقى دولي حول حوكمة الشركات، كالية للحد من الفساد المالي والإداري 06-07 ماي 2012 بسكرة جامعة محمد خيضر بسكرة الجزائر
 3. محمد ياسين غادر، محددات الحوكمة ومعاييرها، المؤتمر العلمي الدولي، حول الادارة في عصر المعرفة، جامعة الجنانا طرابلس، لبنان، 15-17 ديسمبر 2012.
 4. مروة كرامة، حمزة فاطمة، آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري، الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، جامعة محمد خيضر بسكرة - الجزائر، 06-07 ماي 2012.

قائمة المراجع

5. صديقي خضرة، موري سمية، (التأصيل النظري لماهية حوكمة الشركات والعوائد المحققة) مداخلة مقدمة في اطار المؤتمر الوطني الثامن حول، متطلبات إرساء مبادئ الحوكمة في إدارة ميزانية الدولة، جامعة أكلي محند و الحاج البويرة- الجزائر، 30-31 ديسمبر 2012.

• المجالات

1. زعيط نور الدين، مراقبة التكاليف بتقنية الانحرافات وتحسين أداء ومردود المؤسسة، أبحاث اقتصادية وإدارية ، العدد الأول، جوان 2007.

2. زياد عبد الحليم الذبيبة، مدى تطبيق النظام المتوازن الأداء (BSC) في المصارف التجارية اليمنية دراسة تطبيقية على المصارف التجارية اليمنية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد التاسع، جامعة الزرقاء، الأردن، جوان 2011.

3. بثينة راشد حميدي الكعبي، ملامح الإطار المفاهيمي للمحاسبة الادارية، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 89، السنة الرابعة والثلاثون، 2011.

4. جهاد حرب وآخرون، واقع النزاهة والفساد في العالم العربي خلاصة دراسات حالات ثمانية دول عربية 2009-2010، بيروت، لبنان، منظمة برلمانيون عرب ضد الفساد، 2011.

ثانيا :المراجع باللغة العربية

1. Fateh debla, le system de gouvernance des entreprises nouvellement priyatesses, mémoire magister science économique, alteriel étude de quelque cas.

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

République Algérienne Démocratique et Populaire

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

Ministère de l'Enseignement Supérieur et de la Recherche Scientifique

جامعة محمد خيضر - بسكرة-

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم علوم اقتصادية



الموضوع

اثر المحاسبة الإدارية في تطبيق حوكمة الشركات

إشراف الأستاذة:

بوعيسى سامية

إعداد الطالبة:

زيان مسعودة

استبانة البحث

أخي الكريم، أختي الكريمة.

السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته.

ويعد:

تقوم الباحثة باء جراء دراسة بعنوان أثر تطبيق المحاسبة الإدارية في تطبيق حوكمة الشركات، وذلك استكمالا لمتطلبات الحصول على شهادة الماستر تخصص مالية وحوكمة المؤسسات ، نرجو منكم التكرم بالإجابة على فقرات الاستبيان وذلك بوضع إشارة (x) في الخانة التي تعبر عن رأيكم، علما إن البيانات التي ستقدمونها ستعامل بسرية تامة ولن تستخدم إلا في مجال هذه الدراسة لأغراض البحث العلمي فقط، وإن دقة النتائج التي ستتوصل لها هذه الدراسة تتوقف على مدى تجاوبكم مع فقرات الاستبيان الذي بين يديكم، لذا نرجو منكم إعطاء الأهمية المناسبة للبحث العلمي في الجزائر.

مع خالص الشكر على تعاونكم مسبقا.

بيانات عامة:

الرجاء وضع علامة (X) في الخانة المناسبة:

أنثى

ذكر

(1) الجنس:

(2) المسمى الوظيفي:

مكلف بالدراسات	رئيس فرع ودائرة	رئيس مصلحة	غير ذلك

(3) المؤهل العلمي:

متوسط	ثانوي	جامعي

(4) عدد سنوات الخبرة:

من 5 إلى أقل من 10 سنوات

أقل من 5 سنوات

أكثر من 15 سنة

من 10 سنوات إلى أقل من 15 سنة

المحور الأول: المحاسبة الإدارية

حيث في هذا المحور سنتطرق إلى الأساليب التقليدية والأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية.

الرقم	الفقرة	موافق بشدة 5	موافق 4	محايد 3	غير موافق 2	غير موافق بشدة 1
الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية						
01	يستخدم أسلوب التكلفة الفعلية في توفير المعلومات اللازمة لعمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات.					
02	تقوم إدارة شركتكم بتقدير تكاليف الإنتاج قبل البدء بعملية الإنتاج.					
03	يتم إعداد الموازنات في شركتكم على أساس حجم نشاط واحد.					
04	يتم اتخاذ القرارات الرأسمالية في شركتكم في ضوء دراسة تعد لهذا الغرض.					
05	تقوم الشركة باعداد تقارير توضح الانحرافات التي تم اكتشافها.					
06	تستخدم إدارة شركتكم أسلوب تحليل التعادل في عمليات التخطيط واتخاذ القرارات.					
07	يتم استخدام أسعار التحويل في العمليات الداخلية.					
08	في نهاية فترة الموازنات تقوم الجهات المختصة في شركتكم بمقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المعيارية لتحديد الانحرافات.					
الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية						
09	تؤمن إدارة الشركة أن الجودة هي مقياس على تطور الشركة.					
10	تعمل الشركة على تدريب وتطوير الكفاءات لديها من اجل رفع مستوى الجودة في خدماتها المقدمة وتقدم حوافز لموظفيها أصحاب الابتكارات.					

					11	تلقي منتجات شركتكم وخدماتها قبولا عاما بين العملاء.
					12	تتعامل شركتكم مع عدد محدد من الموردين لتوريد ماتحتاجه من مستلزمات ومواد.
					13	تسعى شركتكم إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة من خلال تحليل الأنشطة داخل الشركة.
					14	تعمل شركتكم في ظل منافسة شركات لذا تحتاج لتقديم معلومات أكثر دقة حول تكلفة منتجاتها.
					15	تستخدم شركتكم تكنولوجيا بشكل كبير في عملياتها.
					16	يتم ترجمة الأهداف الإستراتيجية في شركتكم إلى مجموعة متكاملة من المقاييس التي تنعكس في صورة مقاييس أداء الإستراتيجية.
					17	يتم التنسيق بين مختلف أقسام شركتكم للقيام بالعمل بصورة متوازنة معا لتحقيق النتائج والأهداف.
					18	تقوم شركتكم بتحديد متطلبات العميل وتحليل الاستراتيجيات التنافسية ثم توضع الأهداف مثل: أهداف الوقت والجودة والتكلفة.
					19	تعمل إدارة شركتكم على التنبؤ بالمبيعات والخدمات الجديدة التي يمكن إن تقدمها لعملائها،
					20	يتم التركيز على إدارة الوقت والاختناقات في تعظيم الانجاز وتخفيض المخزون السلعي.

المحور الثاني: حوكمة الشركات

وفي هذا المحور سنتطرق إلى مبادئ حوكمة الشركات

الرقم	الفقرة	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
حفظ حقوق المساهمين						
21	تقوم إدارة شركتكم بحفظ حقوق المساهمين من حيث حقهم في نقل ملكية الأسهم.					
22	تقوم إدارة شركتكم بحفظ حقوق المساهمين من حيث اختيار مجلس الإدارة والحصول على عائد مجز من الأرباح.					
23	تقوم إدارة شركتكم بتحديد الحقوق والواجبات القانونية لرئيس وأعضاء مجلس الإدارة.					
المعاملة المتكافئة للمساهمين						
24	تضمن شركتكم التعامل بطريقة عادلة للمساهمين					
25	تعمل إدارة شركتكم على توفير بيئة اقتصادية واجتماعية وقانونية تنتصف بكل مقومات الكفاءة والصدق والعدالة.					
26	تتوخى الإدارة العدالة والمساواة عند توزيع الحوافز بين المديرين أو الموظفين سواء كانت الحوافز مادية أو ترقيات أو إدارية.					
دور أصحاب المصالح						
27	تقوم إدارة شركتكم بالاعتراف بحقوق أصحاب المصالح التي ينشئها القانون.					
28	تعمل إدارة شركتكم على تشجيع التعاون النشط بين الشركات وأصحاب المصالح في خلق الثروة وفرص العمل.					
29						
الإفصاح والشفافية						
30	تقوم إدارة شركتكم بتدعيم عنصر النزاهة والشفافية في المعاملات التي تقوم بها الشركة سواء كانت هذه المعاملات داخلية أو خارجية، مالية أو غير مالية.					
31	توفر إدارة شركتكم الشفافية والدقة والوضوح في القوائم المالية					

					التي تصدرها الشركات.
					32 تقوم الإدارة بالإفصاح العادل في الوقت المناسب عن دور مراقب الحسابات وملكية النسبة العظمى من الأسهم والتصرفات المالية لأعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين.
					33 يوجد في شركتكم إطار فعال لحوكمة الشركات يعمل على رفع مستوى الشفافية.
مسؤوليات مجلس الإدارة					
					34 يتم انتخاب أعضاء مجلس الإدارة من خلال خبراتهم الإدارية التي يتمتعون بها.
					35 تفسح الإدارة المجال أمام الأطراف ذات العلاقة بآء إجراء الرقابة على الأعمال.
					36 تتوفر لدى شركتكم نظم محاسبية ومالية فعالة تضمن تشغيل عملية اتخاذ القرار الإداري بكفاءة عالية.