

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère de l'Enseignement Supérieur
et de la Recherche Scientifique

Université Akli Mohand Oulhadj - Bouira -

Tasdawit Akli Muḥend Ulḥağ - Tubirett -

Faculté des Sciences Economiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion



جامعة البويرة

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة أكلي محمد أولحاج

- البويرة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه طور ثالث L.M.D

قسم: علوم التسيير

تخصص: مالية ومحاسبة

بعنوان:

أهمية تطبيق الإدارة على أساس الأنشطة "ABM" ودورها في تعزيز حوكمة المؤسسات
الإقتصادية

- دراسة إستكشافية على مجموعة مؤسسات إقتصادية جزائرية -

تحت إشراف:

د/ العرابي حمزة

إعداد الطالبة:

نوارة إيمان

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الجامعة	الصفة
د. سفير محمد	أستاذ محاضر أ	البويرة	رئيسا
د. العرابي حمزة	أستاذ محاضر أ	البلدية 2	مشرفا مقررا
أ. د. رميدي عبد الوهاب	أستاذ التعليم العالي	المدية	ممتحنا
د. شيخي بلال	أستاذ محاضر أ	بومرداس	ممتحنا
د. حيش علي	أستاذ محاضر أ	البويرة	ممتحنا
د. فرج شعبان	أستاذ محاضر أ	البويرة	ممتحنا

السنة الجامعية: 2018-2019

نوقشت يوم 03 جويلية 2019

الإهداء

أهدي هذا العمل إلى أعز ما في الوجود إلى الوالدين الكريمين أطال الله في عمرهما وجزاهما خير جزاء التماسا لرضاهما وتقديرا لتعبهما وعرفانا بجميلهما.

إلى أخي.

إلى من أنار لي سبيل تحصيل العلم ولو بقدر بسيط من المعرفة أساتذتي الكرام.

إلى كل من وسعتهم ذاكرتي ولم تسعهم مذكري.

شكر وتقدير

الشكر الأول والأخير للجليل رب العرش العظيم العالم فوق كل عليم الذي مهد لنا السبيل وهذا لما فيه الهدى والخير العميم.

واعترافا بالفضل وتقديرا للجميل أتوجه بجزيل الشكر وبأصدق معان التقدير والاحترام إلى الأستاذ "العراي حمزة" الذي تحمل عناء الإشراف بالتوجيه والنصائح القيمة.

كما أتقدم بأسمى معاني الشكر والتقدير إلى الأساتذة الأفاضل أعضاء اللجنة الموقرة على موافقتهم مناقشة هذه الأطروحة.

وفي الأخير أشكر كل من ساعدني من قريب أو بعيد خلال فترة إنجاز الأطروحة ولو بكلمة طيبة.

الملخص

بعد أن تطورت المحاسبة على أساس الأنشطة كنظام للمحاسبة التحليلية وامتدت لظهور الإدارة على أساس الأنشطة كأداة لمراقبة التسيير، جاءت هذه الدراسة بهدف معرفة أهمية تطبيق هذه الأداة وقياس مدى الالتزام بمبادئ الحوكمة في المؤسسات الجزائرية مع تحديد إمكانية الاستفادة من الإدارة على أساس الأنشطة لتعزيز حوكمة المؤسسات.

لتحقيق أهداف الدراسة والإجابة على أسئلة البحث تم الإعتماد على المنهج الوصفي التحليلي و إعداد استبيان لجمع البيانات وتحليلها بواسطة برنامج SPSS . وقد توصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج تمثلت أهمها في أن ضرورة تطبيق الإدارة على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تستمد أهميتها من توفر المتطلبات والعوامل التي تدعمها زيادة التنافسية، إرتفاع التكاليف وتعدد المنتجات . كما أن المعمول به في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مازال بعيدا عن المأمول سواء تعلق الأمر بالإدارة على أساس الأنشطة التي لم تجد المكانة اللائقة بما لحد الآن بالرغم من تأكيد فعاليتها في مؤسسات رائدة في دول متقدمة ودخولها حيز التطبيق في بعض المؤسسات الجزائرية أو الإلتزام بمبادئ الحوكمة خاصة فيما يتعلق بجانب الإفصاح والشفافية الذي لم يرقى بعد إلى المستوى المطلوب. بالإضافة إلى أن الإدارة على أساس الأنشطة تؤدي دورا في تعزيز الحوكمة خاصة انها تحقق العديد من الغايات التي تتفق مع ماتسعى إليه حوكمة المؤسسات.

وقدمت الدراسة مجموعة من التوصيات تمثلت أهمها: ضرورة إستخدام الأساليب الحديثة التي تهيء البنية التحتية المناسبة لتطبيق الإدارة على أساس الأنشطة وبعث عملية التعاون والاتصال بين الجامعات والمؤسسات الاقتصادية لسد النقص المسجل في المتخصصين في مجال المحاسبة التحليلية ومراقبة التسيير.

الكلمات المفتاحية:

المحاسبة على أساس الأنشطة، الإدارة على أساس الأنشطة، حوكمة المؤسسات، مراقبة التسيير.

Absrtact

The aim of the present study which comes as a result of the evolution of Activity Based Accounting as cost accounting one which led to the emergence of Activity Based Management as a tool of management control is to unveil the importance of applying such tool and to examine how much the Algerian enterprises are complying with governance principles, besides the possibility of using Activity Based Management to strengthen corporate governance.

Thus, to achieve the study's goals and to answer all of its questions, an analytical-descriptive approach has been adopted with a questionnaire to gather and analyse data through the SPSS program.

The conclusions are most important are : the application of Activity Based Management in Algerian Economic enterprises is necessary because of the availability of requirements and factors that are supported by the growing competitiveness, rising costs and products variety. Moreover, it is equally important because the system followed by the Algerian economic enterprises is still far from meeting the requirements, be it in Activity Based Management that has not occupied its deserved position so far, although it has proved efficient in leading enterprises, in developed countries and in spite of being applicable in some Algerian enterprises, or complying with governance principles, especially in terms of disclosure and transparency that have not reached yet the wanted level. Activity Based Management also contributes to promoting governance through achieving lots of goals that are in accordance with those of corporate governance.

The study's most important recommendations are : the necessity of applying modern ways that provide the proper infrastructure to apply Activity Based Management and encourage the cooperation and communication between the universities and economic enterprises, in order to supplement the lack of experts in cost accounting and management control.

Key words : Activity Based Costing, Activity Based Management, Corporate Governance, Management Control.

Résumé

Cette étude intervient après l'évolution qu'a connue la comptabilité par activités en tant que système de comptabilité analytique et l'apparition de la gestion par activités comme outil de contrôle de gestion. Elle vise à démontrer l'importance pour les entreprises économiques algériennes d'appliquer la gestion par activités, mesurer la prise en considération des principes de gouvernance ainsi que la possibilité de son renforcement grâce à la gestion par activités.

Afin de concrétiser les objectifs et traiter les questions soulevées par la problématique de recherche ont été adoptée l'approche descriptive analytique et réalisée un questionnaire pour permettre de rassembler les données résultantes de l'échantillon choisis pour la concrétisation de l'étude et analysées par programme SPSS.

L'étude permis d'obtenir un ensemble de résultats dont les importants sont les suivants : le recours à la gestion par activités trouve sa justification dans une concurrence accrue un coût de production élevé ainsi qu'une diversité des produits. Aussi, En dépit des résultats probants enregistrés par d'importantes entreprises dans les pays développés et certaines entreprises algériennes qui ont appliqué la gestion par activités, cette dernière peine à se généraliser en Algérie ; il en est de même pour la gouvernance notamment en ce qui concerne le principe de diffusion et transparence.

L'étude a proposé un ensemble de recommandation dont les importants sont les suivants : recommande la nécessité de recourir à des méthodes modernes en vue d'assurer un environnement favorable à l'application de la gestion par activités et relancer la collaboration des entreprises avec l'université pour pallier au déficit en matière de spécialistes en comptabilité analytique et contrôle de gestion.

Les mots clés : la comptabilité par activités, la gestion par activités, la gouvernance d'entreprise, le contrôle de gestion.

فهرس

المحتويات

فهرس المحتويات

الصفحة	العنوان
	الإهداء
I	شكر وتقدير
II	ملخص باللغة العربية
III	ملخص باللغة الإنجليزية
V	ملخص باللغة الفرنسية
VIII	فهرس المحتويات
v	قائمة الأشكال
v	قائمة الجداول
v	قائمة المختصرات
v	قائمة الملاحق
أ	مقدمة
43-01	الفصل الأول: الإطار النظري للإدارة على أساس الأنشطة
01	تمهيد
02	المبحث الأول: مدخل إلى نظام التكاليف على أساس الأنشطة
02	المطلب الأول: ماهية نظام التكاليف على أساس الأنشطة
11	المطلب الثاني: مراحل تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة
13	المطلب الثالث: أبعاد تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة، مزاياه وسلبياته
17	المبحث الثاني: ماهية الإدارة على أساس الأنشطة
17	المطلب الأول: مفهوم الإدارة على أساس الأنشطة
20	المطلب الثاني: أهداف واستخدامات الإدارة على أساس الأنشطة
21	المطلب الثالث: أدوات الإدارة على أساس الأنشطة
28	المبحث الثالث: تطبيق الإدارة على أساس الأنشطة وعلاقتها بنظام التكاليف على أساس الأنشطة
28	المطلب الأول: آلية تطبيق الإدارة على أساس الأنشطة
36	المطلب الثاني: أنواع تطبيقات الإدارة على أساس الأنشطة

38 43	المطلب الثالث: العلاقة بين نظامي الإدارة ومحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة خلاصة الفصل
89-45	الفصل الثاني: الإطار العام لحوكمة المؤسسات
45 46 46 54 57 59 59 62 67 72 72 77 85 89	تمهيد المبحث الأول: ماهية حوكمة المؤسسات المطلب الأول: حوكمة المؤسسات: مفهومها ونشأتها المطلب الثاني: أهمية وأهداف حوكمة المؤسسات المطلب الثالث: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة المؤسسات المبحث الثاني: حوكمة المؤسسات: خصائصها، نماذجها ومتطلبات فعاليتها المطلب الأول: خصائص حوكمة المؤسسات المطلب الثاني: نماذج حوكمة المؤسسات المطلب الثالث: متطلبات فعالية حوكمة المؤسسات المبحث الثالث: حوكمة المؤسسات: مبادئها، آلياتها ولمحة عن واقعها في الجزائر المطلب الأول: مبادئ حوكمة المؤسسات المطلب الثاني: آليات حوكمة المؤسسات المطلب الثالث: لمحة عن حوكمة المؤسسات في الجزائر خلاصة الفصل
133-91	الفصل الثالث: الإدارة على أساس النشطة كأداة لمراقبة التسيير وتعزيز حوكمة المؤسسات
91 92 92 95 96 103 103 106 112	تمهيد المبحث الأول: مدخل إلى مراقبة التسيير المطلب الأول: ماهية مراقبة التسيير المطلب الثاني: أهمية مراقبة التسيير في المؤسسة المطلب الثالث: العلاقة بين مراقبة التسيير وحوكمة المؤسسات المبحث الثاني: دور الإدارة على أساس الأنشطة في مراقبة التسيير المطلب الأول: دور الإدارة على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات المطلب الثاني: دور الإدارة على أساس الأنشطة في تحسين الأداء المطلب الثالث: دور الإدارة على أساس الأنشطة في خلق ميزة تنافسية للمؤسسة

124	المبحث الثالث: مساهمة الإدارة على أساس الأنشطة في تعزيز حوكمة المؤسسات
124	المطلب الأول: العلاقة بين الإدارة على أساس الأنشطة وحوكمة المؤسسات
126	المطلب الثاني: مساهمة الإدارة على أساس الأنشطة في إرساء مبادئ حوكمة المؤسسات
128	المطلب الثالث: الأنظمة الرقابية الحديثة في ظل الإدارة على أساس الأنشطة
133	خلاصة الفصل
174-135	الفصل الرابع: الدراسة الميدانية
135	تمهيد
136	المبحث الأول: طبيعة الدراسة الميدانية
136	المطلب الأول: منهجية الدراسة الميدانية
139	المطلب الثاني: تحضير استبيان الدراسة
141	المطلب الثالث: إختبار صدق وثبات الاستبيان
143	المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة
143	المطلب الأول: الأساليب المستعملة في تحليل نتائج الاستبيان
146	المطلب الثاني: تقديم خصائص عينة الدراسة
150	المطلب الثالث: تحليل نتائج محاور الدراسة
168	المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة المتعلقة بالاستبيان
168	المطلب الأول: إختبار اعتدالية التوزيع
169	المطلب الثاني: نتائج اختبار فرضيات الدراسة
174	خلاصة الفصل
176	خاتمة
182	المراجع
198	الملاحق

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	الرقم
05	مبدأ نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة	01
09	أهداف نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة	02
11	مراحل تطبيق مبدأ نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة	03
19	نموذج نظام الإدارة على أساس الأنشطة	04
28	آلية عمل الإدارة على أساس الأنشطة	05
37	استخدامات الإدارة على أساس الأنشطة في تحسين العمليات والقرارات الاستراتيجية	06
39	التداخل بين نظامي الإدارة ومحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة	07
41	الاختلاف بين نظامي الإدارة ومحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة من حيث الهدف	08
52	أسباب انهيار الشركات	09
57	الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة المؤسسات	10
59	خصائص حوكمة المؤسسات	11
62	العوامل المحددة لنماذج حوكمة المؤسسات	12
63	خصائص التفرقة بين نماذج حوكمة المؤسسات	13
70	المبادئ العشرة لضمان فعالية حوكمة الشركات	14
116	نموذج بورتر لقوى المنافسة الخمسة	15
118	نموذج سلسلة القيمة	16

119	تكامل سلسلة القيمة ضمن نظام الأعمال	17
123	دور الإدارة على أساس الأنشطة. في تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة	18
125	الأهداف الأساسية من تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة إلى جانب الحوكمة	19
128	تكامل نظامي الـ ABC/ABM مع الأنظمة الرقابية الأخرى	20
146	تمثيل نتائج عينة الدراسة حسب الدرجة العلمية	21
147	تمثيل نتائج عينة الدراسة حسب التخصص	22
148	تمثيل نتائج عينة الدراسة حسب المنصب الوظيفي	23
149	تمثيل نتائج عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية	24

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	الرقم
42	الاختلاف بين نظامي الإدارة ومحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة	01
53	أهم الموثيق والتقارير والتشريعات الصادرة عن الحكمة بمختلف دول العالم	02
124	نقاط التشابه والاختلاف بين نظام الإدارة على أساس الأنشطة وحكومة المؤسسات	03
140	مقياس ليكرت الخماسي	04
140	الإحصائيات المتعلقة بالاستبيانات الموزعة	05
142	معامل الثبات ألفا كرونباخ	06
144	تحديد الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي	07
146	توزيع أفراد العينة حسب الدرجة العلمية	08
147	توزيع أفراد العينة حسب التخصص	09
148	توزيع أفراد العينة حسب المنصب الوظيفي	10
149	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	11
150	معلومات وصفية لمدى حاجة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لتطبيق الإدارة على أساس الأنشطة	12
155	معلومات وصفية لفوائد تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للإدارة على أساس الأنشطة	13
160	معلومات وصفية حول التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بمبادئ حوكمة المؤسسات	14
164	معلومات وصفية حول المساهمة الإيجابية لتطبيق الإدارة على أساس الأنشطة في تعزيز حوكمة المؤسسات	15
168	اختبار التوزيع الطبيعي	16

170	إختبار الفرضية الأولى	17
171	إختبار الفرضية الثانية	18
172	إختبار الفرضية الثالثة	19

قائمة المختصرات

المختصر	معنى المختصر	الترجمة
ABC	Activity Based Costing	المحاسبة على أساس الأنشطة
ABM	Activity Based Management	الإدارة على أساس الأنشطة
TD-ABC	Time Driven Activity Based Costing	نظام التكاليف على أساس الأنشطة وفقاً للوقت
SPSS	Statistical Package for social Science	برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية

قائمة الملاحق

رقم الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
198	الاستبيان باللغتين العربية والفرنسية	01
206	الاستبيان باللغة الفرنسية	02
212	قائمة المؤسسات الموزع بها الاستبيان	03
214	قائمة بأسماء المحكمين	04
215	مخرجات برنامج SPSS	05

مقدمة

أثارت الانهيارات المالية التي حدثت في عدد من دول شرق آسيا وأمريكا اللاتينية سنة 1997 والفضائح المالية كأزمة شركة ENRON في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 2001 التساؤل حول مدى فعالية الأنظمة المحاسبية والرقابية. وقد تبين أن عدم تطبيق حوكمة المؤسسات بالشكل المطلوب قد زاد من حدة هذه الأزمات تبعا لغياب الاستقلالية في مجال الممارسات المحاسبية و القيام بالتلاعبات في التقارير المالية بتواطء من المدققين في بعض الحالات.

عقب ذلك حظيت حوكمة المؤسسات بإهتمام متزايد في شتى الاقتصاديات كأداة لمكافحة الفساد المالي والاداري لاسيما أن آفة الفساد لاتنحصر في ثقافة أو بلد كونها ظاهرة تغزو البلدان النامية والمتقدمة على حد سواء. فحتى الجزائر لم تكن بمنأى عن هذا الإشكال العالمي وعليه ولأجل فرض المزيد من الشفافية والصرامة في تسيير مؤسساتها للحد من تنامي ظاهرة الفساد أصدرت سنة 2009 ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات.

غير أنه وفي ظل تغير الظروف والمعطيات لم يعد التصدي لآفة الفساد وحدها المطلب الأساس لحوكمة المؤسسات إنما مكسب البقاء والاستمرارية صار الرهان الأسمى في البيئة الحالية الشديدة التنافسية. ففي ضوء المتطلبات الجديدة يستند نجاح المؤسسات على تحقيق التميز على المنافسين وفق عوامل النجاح الرئيسية التي تقتضي تخفيض التكاليف، تعظيم الأرباح بما يخدم مصالح المساهمين وإرضاء الزبائن باعتبارهم من أصحاب المصالح الآخرين. ولأجل تعزيز دور الحوكمة في هذا الشأن يتوجب على المؤسسات التي ترغب في تحسين مستوى تنافسيتها أن تولي اهتماماتها لتبني الطرق الحديثة لمراقبة التسيير التي تسمح لها بالتكيف مع الوضعيات المختلفة حسب المحيط الذي تعمل فيه.

وقد قدم الفكر المحاسبي المحاسبة على أساس الأنشطة كنظام للمحاسبة التحليلية تجاوز سلبيات الأنظمة التقليدية وامتد لظهور الإدارة على أساس الأنشطة. بحيث يعتبر تطبيقها مفيدا خاصة في حالة وجود منافسة شديدة تهدد المؤسسات لأنها تساهم في ارساء الركائز الأساسية للتنافسية بتخفيض التكاليف وتحقيق جودة المنتجات مراعية في ذلك إرضاء زبائن المؤسسات فضلا على ذلك تتجه أهدافها نحو تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة .

إشكالية الدراسة

تتلخص إشكالية الدراسة في التساؤل الآتي:

مامدى أهمية تطبيق الإدارة على أساس الأنشطة في تعزيز حوكمة المؤسسات الاقتصادية؟

الأسئلة الفرعية

تدرج تحت هذه الإشكالية الأسئلة الفرعية تتمثل الآتية:

1. ما مدى حاجة المؤسسات الجزائرية للتوجه نحو تطبيق الإدارة على أساس الأنشطة؟
2. ما المزايا التي ستحققها المؤسسات من تطبيقها لنظام الإدارة على أساس الأنشطة؟
3. هل تلتزم المؤسسات الجزائرية بمبادئ حوكمة المؤسسات؟
4. هل هناك مساهمة إيجابية لتطبيق الإدارة على أساس الأنشطة في تعزيز حوكمة المؤسسات؟

فرضيات الدراسة

تمت صياغة فرضيات الدراسة كمايلي:

1. ليست هناك حاجة لتطبيق الإدارة على أساس الأنشطة في المؤسسات الجزائرية؛
2. لا تحقق المؤسسات الجزائرية فوائد من تطبيق الإدارة على أساس الأنشطة؛
3. لا تلتزم المؤسسات الجزائرية بمبادئ حوكمة المؤسسات؛
4. تطبيق الادارة على أساس الأنشطة يعزز حوكمة المؤسسات.

مبررات اختيار الموضوع

تعود أسباب اختيار موضوع الدراسة إلى:

- الرغبة الذاتية في دراسة ومعالجة الحوكمة والتعمق في موضوع مراقبة التسيير؛
- بالنظر لتنامي أهمية حوكمة المؤسسات وتزايد الدراسات حولها التي انصبّت أغلبها حول علاقتها بالجانب المحاسبي، جاءت هذه الدراسة كمحاولة لإيجاد علاقة بينها وبين مراقبة التسيير من خلال طريقة الإدارة على أساس الأنشطة.

حدود الدراسة

- **الحدود الموضوعية:** اقتصرت الدراسة على بيان أهمية الإدارة على أساس الأنشطة والدور الذي تؤديه كأداة لمراقبة التسيير لتعزيز حوكمة المؤسسات. وعليه فموضوع الدراسة لن يتعدى حدود ذلك وستركز على الجوانب المشتركة بين الإدارة على أساس الأنشطة وحوكمة المؤسسات.
- **الحدود المكانية:** لم يتم تحديد منطقة معينة عند إجراء الدراسة الميدانية.
- **الحدود الزمنية:** أجريت الدراسة في الفترة 26 / 03 / 2018 بداية توزيع الاستبيان إلى غاية 13 / 06 / 2018.
- **الحدود البشرية:** تقتصر هذه الدراسة على آراء كل من مراقبي التسيير، مديري المالية والمحاسبة، المحاسبين والأطراف المعنية بالحوكمة (المدير العام، أعضاء مجلس الإدارة) في المؤسسات الاقتصادية.

الدراسات السابقة

لقد نال موضوع حوكمة المؤسسات قدرا وافرا من الأبحاث والدراسات سواء على المستوى المحلي من طرف الباحثين الجزائريين أو على المستوى الدولي من طرف الباحثين العرب والغرب، وعليه سيتم عرض بعض الدراسات التي لها علاقة بموضوع الدراسة.

الدراسات الأجنبية:

1. دراسة أسامة عبد المنعم، فارس سعود القاضي و خليل الدليمي (2015):

مقال بعنوان " دور المحاسب الاداري في تنفيذ متطلبات الحاكمة المؤسسية في الشركات الصناعية الأردنية المساهمة - دراسة ميدانية - من وجهة نظر المدققين الداخليين والخارجيين ". مجلة جامعة الأنبار للعلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 07، العدد 13، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة الأنبار، العراق. هدفت هذه الدراسة إلى بيان الدور الحقيقي للمحاسب الاداري في تنفيذ متطلبات الحاكمة المؤسسية في الشركات الصناعية الأردنية، حيث تم اختيار عينة من المدققين الداخليين والخارجيين لكبرى الشركات المساهمة الصناعية، من أهم النتائج التي تم التوصل إليها أن حاكمية الشركات يمكن اعتبارها من أهم الطرق التي تستخدم من قبل ادارة الشركات لإدارة مواردها المختلفة بهدف الوصول إلى هدف أسمى وهو تحقيق أهداف أصحاب المصالح والأطراف الأخرى ذات العلاقة بالشركة، أما أهم التوصيات التي تم تقديمها العمل الجاد على بذل المزيد من الجهود والمتابعة للمستجدات المتعلقة بتطبيق قواعد الحاكمة في الشركات خصوصا بما يتعلق بوظيفة المحاسب الاداري بهدف تنمية الوعي والدور الذي يقدمه للشركات على مختلف أنواعها .

2. دراسة Quang Linh Huynh (2015):

مقال بعنوان : « The Mutual Relationship Between Corporate Governance and

Manangement Accounting :Which Occurs First »

American Journal of Applied Sciences

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على العلاقة المتبادلة بين حوكمة المؤسسات والمحاسبة الإدارية حيث تم اختبار هذه العلاقة على عينة من المؤسسات في الفيتنام مع الاعتماد على نماذج متطورة للرسوم البيانية للتحقق من هذه الدراسة، أهم النتائج المتوصل إليها تثبت الترابط بين حوكمة المؤسسات والمحاسبة الإدارية وتأثير ذلك على تحسين أداء المؤسسات ذلك أن الهيكل الجيد لحوكمة المؤسسات هو الدافع الأول لتبني تقنيات المحاسبة الإدارية التي تساعد على تحقيق الاستفادة للمؤسسات، من أهم ما التوصيات التي تم

تقديمها تعميم ممارسات حوكمة المؤسسات وتقنيات المحاسبة الإدارية من أجل تحقيق التنافسية في ظل بيئة الأعمال المتغيرة.

3. دراسة بشرى نجم عبد الله المشهداني وحسين راغب طلب (2015):

مقال بعنوان " دور المحاسب الإداري في تنفيذ آليات حوكمة الشركات ". مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 19، العدد 71، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، العراق.

هدفت هذه الدراسة إلى تسليط الضوء على تطوير دور المحاسب الإداري من حيث الطبيعة، النطاق وكذلك موقعه في الهيكل التنظيمي للمؤسسات وبما ينسجم مع متطلبات تنفيذ مبادئ وآليات حوكمة المؤسسات في بيئة الأعمال المعاصرة، حيث قام الباحثان بدراسة ميدانية في عينة من الشركات الصناعية العراقية المختلطة، من أهم النتائج التي تم التوصل إليها أن حوكمة المؤسسات تستند في تنفيذها على مجموعة من الآليات التي تعمل على تحقيق أهدافها بما ينسجم مع تحقيق مصالح المساهمين وأصحاب المصالح الآخرين، حيث أثر تنفيذ تلك الآليات على الدور الذي يؤديه المحاسبين الإداريين الذين تحولوا إلى أعضاء مهمين في فريق الإدارة يمتلكون القدرة على التأثير في قرارات وسلوكيات الإدارة من خلال ما يمكنهم تقديمه من معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات وفقا لنماذج حديثة ومتوافقة مع المتطلبات والاحتياجات الراهنة، أما أهم التوصيات التي تم تقديمها ضرورة تطوير دور المحاسبين بشكل عام والمحاسبين الإداريين بشكل خاص ومستوى أدائهم ومشاركتهم في تنفيذ آليات حوكمة المؤسسات.

4. دراسة كامل يوسف بركه (2012):

مذكرة ماجستير بعنوان " دور أساليب المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات " كلية التجارة، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة.

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة الحوكمة من جوانبها المختلفة والتعرف على أهم العوامل التي من الممكن أن تؤثر عليها وركزت على أساليب المحاسبة الإدارية لما لها من دور كبير في العمل المالي والإداري في الشركات، حيث قام الباحث بإعداد استبيان وزع على عينة من الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة، من أهم النتائج التي توصل إليها الباحث أن تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة يساهم بشكل كبير

وفعال في زيادة فعالية حوكمة الشركات، أما أهم التوصيات التي تم تقديمها ضرورة تنمية الوعي لدى مدراء الشركات الصناعية في قطاع غزة بأهمية أساليب المحاسبة الإدارية ودورها في تقديم المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات.

5. دراسة Azzouz Elhamma & Fatma Ben Slama (2012):

مقال بعنوان «Le contrôle de gestion, en tant que mécanisme de gouvernance des entreprises, et la rentabilité : cas des sociétés marocaines »

Revue de chercheur N° 8, université d'Ouargla.

هدفت الدراسة إلى تسليط الضوء على دور مراقبة التسيير في حوكمة المؤسسات، وتم التركيز في دراسة هذه العلاقة على مقاييس مراقبة التسيير متمثلة في مراقبة وتقييم الميزانية والمسيرين ومن جهة أخرى المردودية، حيث قام الباحثان بدراسة تجريبية على عينة مكونة من 62 مؤسسة متواجدة في المغرب، من أهم النتائج التي تم التوصل إليها أن 50% من المؤسسات محل الدراسة تتوفر على نظام للمكافآت يركز على تحقيق أهداف الميزانية والذي بدوره يساهم في تحسين المردودية بالتالي تحقيق الانشغال الرئيسي للمساهمين والاستجابة للانفعالات الكبرى لحوكمة المؤسسات.

6. دراسة محمد شحاته خطاب خطاب (2010):

ورقة عمل بعنوان "التكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات، إطار مقترح: دراسة نظرية وتطبيقية"، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة حول مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون، السعودية.

هدفت هذه الدراسة إلى وضع إطار مقترح كامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات من خلال دراسة العلاقة التبادلية بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات، حيث تم إجراء دراسة ميدانية لاختبار مدى أهمية ودور أدوات إدارة التكلفة في تفعيل دور حوكمة الشركات من اجل الوصول بالشركة إلى الهدف الأكبر وهو تحقيق درجة من البقاء والنمو والاستمرارية في سوق تتصف بحدة المنافسة، من أهم ما توصل إليه الباحث إلى أن هناك آثار لتطبيق حوكمة الشركات يدعمها تطبيق أدوات إدارة التكلفة.

الدراسات المحلية:

1. دراسة بكوش لطيفة (2017):

أطروحة دكتوراه بعنوان " مساهمة التسيير على أساس الأنشطة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية - دراسة حالة - مجمع صيدال " كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير ، تخصص محاسبة ونظم المعلومات، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر.

هدفت هذه الدراسة بشكل أساس إلى توضيح كيفية تحسين الأداء من خلال ممارسات التسيير على أساس الأنشطة، حيث قامت الباحثة بدراسة حالة على مستوى مصنع جسر قسنطينة بمجمع صيدال لصناعة الأدوية. من أهم النتائج التي تم التوصل إليها انه يمكن استغلال المعلومة على أساس الأنشطة في إطار التسيير على أساس الأنشطة بهدف تحسين الأداء من منظور العملاء لأن المؤسسة لن تحقق مستوى جيد من الأداء إلا إذا راعت بعد العملاء. أما أهم التوصيات المقدمة هي ضرورة اهتمام مجمع صيدال بتطبيق أساليب المحاسبة الادارية التي تساهم في تدارك المشاكل الحالية لتسييرها خصوصا في مجال تخفيض التكاليف وتحسين الأداء كتنسيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة وبطاقة الأداء المتوازن.

2. دراسة غضاب رانية (2015):

أطروحة دكتوراه بعنوان " استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة، التسيير، التسعير والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية " كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر.

هدفت هذه الدراسة إلى دراسة العلاقة التي تربط التكامل بين أنظمة التكلفة، التسيير، التسعير والموازنة على أساس الأنشطة ودوره في بناء الميزة التنافسية بالمؤسسة الاقتصادية، حيث قامت الباحثة بدراسة حالة على مستوى مؤسسة المطاحن الكبرى بسكرة، من أهم النتائج التي تم التوصل إليها أن التكامل القائم بين الأنظمة القائمة على أساس الأنشطة يسمح بتوسيع انتاج المعلومات المحاسبية ليشمل معلومات غير مالية، كما أن تحليل سلسلة القيمة يعد مدخلا ناجعا لتخفيض تكاليف الأنشطة بالمؤسسة بالاستناد إلى القيمة المضافة للتعاضد الناتج عن التعاضد بين الأنظمة القائمة على أساس الأنشطة وهندسة القيمة، ، أما أهم

التوصيات التي تم تقديمها ضرورة التحول التدريجي نحو نظام التكلفة على أساس الأنشطة والأنظمة المتكاملة معه مع ضرورة انشاء أقسام مستقلة لحاسبة التكاليف خاصة الصناعية وتدعيمها بالكوادر البشرية المؤهلة علميا وعمليا.

3. دراسة براهيمية إبراهيم (2015):

أطروحة دكتوراه بعنوان " محاسبة التسيير ودورها في الرقابة الاستراتيجية وترشيد القرارات في المؤسسة الاقتصادية". كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، قسم علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر.

هدفت هذه الدراسة إلى إبراز العلاقة بين أداة محاسبة التسيير والرقابة الاستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية إلى جانب إبراز العلاقة بين محاسبة التسيير وعملية ترشيد القرار في المؤسسة، من أهم النتائج التي تم التوصل إليها أن هناك علاقة بين أساليب وتقنيات محاسبة التسيير وما تتطلبه الرقابة الاستراتيجية على مستوى المؤسسة أيضا من معلومات وكلها ترتبط باستراتيجية المؤسسة انطلاقا من توفير محاسبة التسيير لمعلومات عن أنشطة خلق القيمة بالمؤسسة وتحديد المسببات الهيكلية والتنفيذية من أجل تفعيل الرقابة الاستراتيجية، أما أهم التوصيات التي تم تقديمها بالنظر إلى الموقع والمكانة التي يحتلها نظام محاسبة التسيير في إطار أنظمة المعلومات كون معلوماته مستقبلية وتنبؤية، بالرغم من ذلك فإن هياكل المؤسسة ومكاتب الخبرة المحاسبية لا تهتم إلا بجانب المحاسبة المالية باعتبارها قانونية ما يفرض وجود نظام لمحاسبة التسيير على مستوى المؤسسة الاقتصادية.

4. دراسة درحمون هلال وزموري منير (2015):

مداخلة بعنوان " مساهمة نظام إدارة التكلفة على أساس الأنشطة ABM في تحقيق الميزة التنافسية". الملتقى الدولي حول أدوات التسيير الحديثة في منظمات الأعمال ودورها في الوقاية من الأزمات: دراسة بعض التجارب، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 02، الجزائر.

هدفت هذه الدراسة لتوضيح أحد الأساليب الحديثة للتسيير والمتمثلة في نظام إدارة التكلفة على أساس الأنشطة والأثر الذي يحققه استخدامه بالشكل الذي يؤدي إلى تحقيق ميزة التكلفة المنخفضة، وقد تم التوصل إلى أن التحسين النسبي للمؤسسة الناتج عن ميزة التكلفة لا يتطلب تغييرا كبيرا للاستراتيجية بقدر ما يتطلب انتباهها وإدراكها ووعيا من قبل المسيرين، فالمؤسسة الرائدة تعتمد على برامج تسمح بمراقبة تكاليف الأنشطة المنتجة للقيمة من خلال دراستها وتطورها عبر الزمن ومقارنتها بتلك المعتمدة من قبل المنافسين لاتخاذ قرارات مناسبة تدعم مركز التنافسي.

5. دراسة إسماعيل حجازي وسعاد معاليم (2012):

مقال بعنوان: "دور التسيير على أساس الأنشطة ABM في تحسين الأداء" مجلة العلوم الإنسانية العدد 28، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر.

هدفت هذه الدراسة إلى محاولة التعرف على مدى مساهمة التسيير على أساس الأنشطة في تحسين الأداء، من أهم النتائج التي تم التوصل إليها الباحثان أنه نظرا لأهمية ميدان المحاسبة وخاصة المحاسبة التحليلية ولأهمية هذه الأخيرة في عملية اتخاذ القرار لما توفره من معلومات تمكن من تغذية نظام معلومات اتخاذ القرار بالنسبة للمسيرين سواء على المستوى الاستراتيجي أو العملي كان من الالزامي توفير الأنظمة المناسبة لضمان العملية التسييرية ومستوى أداء عال، والتي منها نظام المحاسبة على أساس الأنشطة ونظام التسيير على أساس النشطة نظير أهميته بالنسبة للعملية التسييرية وخاصة ما تعلق بتطوير تحسين أداء المؤسسات.

ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

تعد هذه الدراسة من بين الدراسات القليلة والحديثة التي أولت اهتماما لتعزيز حوكمة المؤسسات من خلال الدور الذي تقدمه الطرق الحديثة للمحاسبة التحليلية ومراقبة التسيير. إلى جانب محاولة دراسة أهمية تطبيق الإدارة على أساس الأنشطة في تعزيز حوكمة المؤسسات الاقتصادية وإسقاط إشكالية الدراسة على عينة من المؤسسات في الجزائر.

أهمية الدراسة

تتبع أهمية الدراسة بالنظر إلى المكانة والأهمية التي أصبحت تكتسبها حوكمة المؤسسات وهذا باعتبارها أحد أهم الأنظمة التي يعتمد عليها لكسب ثقة المساهمين و ضمان بقاء المؤسسات التي تواجه العديد من التحديات على رأسها موجة الأزمات سواء منها المالية أو تلك فرضتها شدة التنافسية، مما يشكل دافعا للبحث عن السبل والآليات التي من شأنها تدعيم هذا النظام.

أهداف الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق مايلي :

1. معرفة مدى ضرورة تطبيق الإدارة على أساس الأنشطة في المؤسسات الجزائرية؛
2. بيان ومعرفة أهمية تطبيق الادارة على أساس الأنشطة في المؤسسات؛
3. معرفة مدى التزام المؤسسات الجزائرية بمبادئ حوكمة المؤسسات ؛
4. معرفة وتحديد إمكانية الاستفادة من الإدارة على أساس الأنشطة لتعزيز حوكمة المؤسسات.

منهج الدراسة

لإجابة عن إشكالية الدراسة والتساؤلات المطروحة وكذا اختبار صحة الفرضيات تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي في الجانب النظري لوصف متغيرات الدراسة، والتطبيقي لوصف عينة الدراسة وتحليل نتائج الدراسة الميدانية.

تقسيم الدراسة وهيكلتها

قصد الإجابة على الإشكالية الرئيسية والأسئلة الفرعية المطروحة فقد تم تقسيم الدراسة إلى أربعة فصول: ثلاثة فصول نظرية وفصل تطبيقي، سبقتهم مقدمة وتلتهم خاتمة.

الفصل الأول: جاء هذا الفصل تحت عنوان " الإطار النظري للإدارة على أساس الأنشطة " وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاث مباحث تم خلالها تقديم لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ثم نظام الإدارة على أساس الأنشطة مع ابراز العلاقة الترابط بينهما.

الفصل الثاني: جاء هذا الفصل تحت عنوان: "الإطار الفكري لحوكمة المؤسسات " وقد اشتمل على ثلاثة مباحث تم خلالها عرض لنشأة وتطور حوكمة المؤسسات وأهم المفاهيم المرتبطة بها فضلا عن مبادئها، آلياتها مع تقديم للمحة عنها في الجزائر.

الفصل الثالث: جاء هذا الفصل تحت عنوان: " الإدارة على أساس الأنشطة كأداة لمراقبة التسيير وتعزيز حوكمة المؤسسات " وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث اشتملت على عرض حول مفاهيم مراقبة التسيير وأهميتها مع توضيح علاقتها بحوكمة المؤسسات ثم ابراز للدور الذي تؤديه الإدارة على أساس الأنشطة كأداة لمراقبة التسيير والمبحث الأخير تم خلاله الوقوف على علاقة الإدارة على أساس الأنشطة بحوكمة المؤسسات ومدى مساهمتها في إرساء مبادئها مع فرضها لرقابة أكثر في ظل تكاملها مع أنظمة رقابية أخرى.

الفصل الرابع: جاء هذا الفصل تحت عنوان: "الدراسة الميدانية " وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث عرضت من خلالها طبيعة الدراسة الميدانية مع تحليل نتائج الدراسة واختبار صحة الفرضيات. حيث كانت الغاية الأساسية من الجانب التطبيقي إجراء بدراسة استكشافية لواقع المؤسسات الاقتصادية في الجزائر من خلال استبيان تم تحضيره لهذا الغرض.

الفصل الأول

الإطار النظري للإدارة على

أساس الأنشطة

تمهيد

تعتبر المحاسبة التحليلية من أهم أنظمة المعلومات التي تستخدم في مراقبة التسيير وصنع القرارات، غير أن طرقها التقليدية لاقت العديد من الانتقادات خاصة مع ازدياد حدة المنافسة بين المؤسسات وسعيها في سبيل تحقيق التفوق والتميز على منافسيها الذي يكون بالتركيز على عدة عوامل أساسية كتحقيق رغبات الزبائن وتخفيض التكاليف، وهو ما فسح المجال للبحث عن طرق حديثة لتخفيض التكاليف فظهر نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الذي يعد من أهم الأنظمة التي قدمها الفكر المحاسبي بالنظر إلى دقة المعلومات التي يوفرها للإدارة حول التكاليف والأنشطة والتي تتخذ قرارات التحسين على أساسها، كما أنه تطور بالموازاة مع ذلك ليمس جوانب العملية الإدارية فظهرت الإدارة على أساس الأنشطة التي تركز على إدارة المؤسسة من خلال إدارة الأنشطة التي تمارسها.

وعليه سيتم في هذا الفصل تقديم مايلي:

المبحث الأول: مدخل إلى نظام التكاليف على أساس الأنشطة؛

المبحث الثاني: ماهية الإدارة على أساس الأنشطة؛

المبحث الثالث: تطبيق الإدارة على أساس الأنشطة وعلاقتها بنظام التكاليف على أساس الأنشطة.

المبحث الأول: مدخل إلى نظام التكاليف على أساس الأنشطة

لقد ظهرت الحاجة لنظام جديد للمحاسبة التحليلية يكون أكثر دقة نتيجة النقائص والانتقادات الموجهة إلى الأنظمة التقليدية لحساب التكاليف إلى جانب العديد من التغيرات التي طرأت في بيئة المؤسسات وساهمت في ظهور نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC، الذي سيتم تقديمه من خلال ما سيأتي:

المطلب الأول: ماهية نظام التكاليف على أساس الأنشطة

أولاً: لمحة تاريخية عن نشأة نظام التكاليف على أساس الأنشطة

أدى التغير في بيئة المؤسسات في ظل ازدياد حدة المنافسة إلى ظهور افتراضات جديدة كالحصة السوقية نوعية المنتجات و عدد الزبائن المتعاملين معهم، ما دفع الكثير من الباحثين في أواخر القرن الماضي إلى البحث عن أساليب متطورة بديلة عن الطريقة التقليدية لتخصيص تكاليف الصنع غير المباشرة التقليدية التي تعتمد على استعمال أساس واحد للتحميل يرتبط فقط بمستوى النشاط أو الإنتاج، لذلك تم إيجاد طريقة لتحديد التكلفة بالاعتماد على نظام التكاليف على أساس النشاط ABC "Activity Based Costing" بدلاً من الطريقة التقليدية التي تعتمد على مركز التكاليف كمجمعات التكلفة. إذ أن الطريقة الجديدة تؤدي إلى تخصيص دقيق لتكاليف الصنع غير المباشرة مما يوفر المعلومات اللازمة للإدارة لغرض اتخاذ القرارات السليمة.¹

لقد ظهر مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في 1986² في إطار الأعمال التي تم القيام بها في الولايات المتحدة الأمريكية من طرف أساتذة باحثين من جامعة (Harvard) إلى جانب المجتمع العالمي للبحث في ميدان الكمبيوتر (CAM-I)* "Consortium for advanced Manufacturing International"، وهو مجمع للبحث والتطوير تشارك فيه كبرى المجمعات الصناعية، منظمات حكومية أمريكية مكاتب التدقيق، باحثين، جامعيين وجمعيات.³ حيث يمكن ارجاع عوامل ظهور نظام ABC إلى:

¹ قاسم محمد عبد الله، أهمية استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية العراقية: دراسة تطبيقية في الشركة العامة للزيوت النباتية، مجلة المثنى للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 2، العدد 2، العراق، 2012، ص 8.

² Olivier Hugues, **Réconcilier la qualité et le contrôle de gestion**, Editions afnor, France, 2011, P35.

*Consortium for Advanced Manufacturing -International

³ Zelinschi Dragos, **Genèse et évolutions d'une innovation : la méthode ABC**, archive HAL, France 2010, P 5.

- الدراسة التي تم القيام بها في سنوات الستينات في شركة Général Electric تم البحث فيها عن طريقة أفضل للتحكم في التكاليف غير المباشرة من خلال مراقبة الأنشطة التي تسبب هذه التكاليف، وقد انصبت الدراسة على تحليل تكاليف الأنشطة ومسببات هذه الأنشطة؛¹

- البرنامج الذي أطلقه مجمع CAM-I الذي يعرف بـ "نظام تسيير التكاليف" CMC حيث يعتبر هذا البرنامج حصيلة جهود كثيرة ومتواصلة لأكبر الخبراء المحاسبين والمراجعين كذا الجامعيين والباحثين الذين ضمهم هذا المجمع الذي كانت إحدى أهدافه بناء نظام محاسبي ملائم للمحيط الصناعي ذو التكنولوجيا العالية.²

وقد توسع الاهتمام بنظام ABC وامتد لظهور نظام الإدارة على أساس الأنشطة "ABM" Activity Based Management التي اعتمدت على المفاهيم الإدارية الاستراتيجية³، فقد تطور نظام ABC بالموازاة مع متطلبات السوق حيث كان في البداية يمثل نموذجاً أحادي البعد بمعنى أنه كان نظاماً موجهها لحساب تكاليف أكثر دقة فحسب ولكن هذا النموذج سرعان ما تحول إلى نموذج ذو بعدين يقدم نوعين من المعلومات، معلومات متعلقة بالتكلفة وأخرى حول العمليات.⁴

وفي عام 2003 ظهر نظام التكاليف على أساس الأنشطة وفقاً للوقت TD-ABC لأول مرة من خلال دراسة (Kaplan & Anderson) عام 2003 كبديل يستهدف تطوير نظام ABC.⁵

¹ Jean-Luc Arrégle et autre, **Les nouvelles approches de la gestion des organisations**, Economica, Paris, 2001, P176.

² Patrick Piget, **De la comptabilité de gestion au contrôle gestion**, 7ème édition, Economica, Paris, 2015, P P71-72.

³ سليمان حسين البشتاوي، تطبيق المعرفة الجديدة: نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة ABCM: دراسة تطبيقية في القطاع الصناعي الأردني، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 34، العدد 1، الأردن، 2007، ص ص 88-89.

⁴ Patrick Piget, **op-cit**, P P71-72.

⁵ ناصر نور الدين عبد اللطيف، دراسات في المحاسبة الإدارية الاستراتيجية لأغراض تحسين الأداء والإنتاجية وتدنية التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2014، ص ص 113-114.

ثانيا: مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة

يقوم نظام ABC على فكرة رئيسية تقوم حول كيفية توزيع التكاليف غير المباشرة على المخرجات سواء كانت سلعا أو خدمات، حيث يتم توزيع التكاليف على المنتجات وفقا للعلاقة السببية بين التكاليف والمنتجات أي يعتمد على استخدام الأنشطة كأساس لتتبع تكاليف تلك الأنشطة وعلى ذلك قدمت العديد من التعاريف لهذا النظام، فيما يلي أهم بعض التعريفات لنظام ABC:

عرف نظام ABC بأنه: " نظام لقياس المعلومات التشغيلية والمالية التي تتصل بأداء الأنشطة الهامة للمؤسسة، بهدف تسهيل إدارتها والسيطرة على عملياتها ".¹

وعرف نظام ABC بأنه: " النظام الذي يستهدف تخصيص التكاليف الإضافية على المنتجات أو الخدمات المنتجة باستخدام عملية من خطوتين والتي تركز على الأنشطة حيث تركز الخطوة الأولى على وعاء تكلفة النشاط، كما تركز الخطوة الثانية على النشاط على مستوى الوحدة المنتجة ".²

وقد عرف كذلك Villarmois et Tondeur نظام ABC بأنه: " طريقة لحساب التكاليف تستند على منهج التكلفة الكلية مع مراعاة مفهوم الأنشطة لتوفير المعلومات ذات الصلة فيما يتعلق بإدارة المؤسسة ".³

وعرف كذلك نظام ABC بأنه: " نظام يتلاءم جدا مع المحاسبين الإداريين بسبب إمكانيةه في التخلص من مشكلات أنظمة التكاليف التقليدية المتمثلة بتوزيع التكاليف غير الدقيق وما ينتج عنه من قرارات تسعير خاطئة، كذلك فشل الانحرافات المحاسبية في الرقابة على العمليات بسبب عدم تفسيرها لنتائج العمليات بشكل صحيح ودفع الإدارة للتركيز على الأداء المالي للمدى القصير ".⁴

¹ Jean-Luc Arrégle et autre, **op-cit** , PP175-176.

² مكرم عبد المسيح باسيللي، المحاسبة الإدارية الأصالة والمعاصرة، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2007، ص154.

³ Azzouz Elhamma, **la comptabilité par activité au Maroc : une étude empirique utilisant la théorie de la contingence**, revue de chercheur n 8, université de Ouargla, 2010, P40.

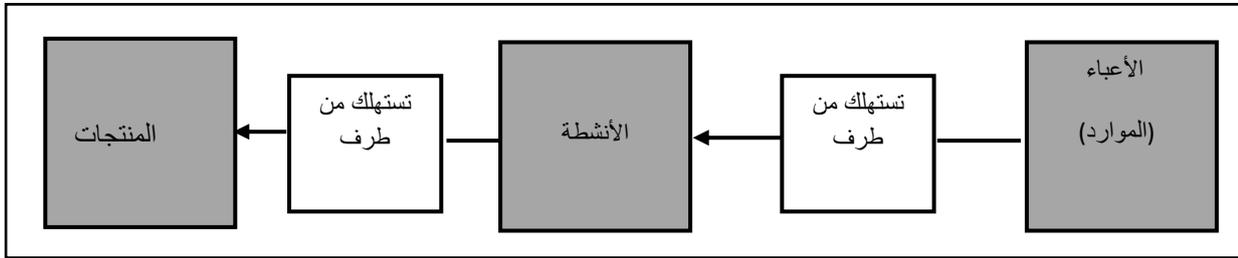
⁴ فاطمة صالح مهدي الغريان، عباس نوار كحيط الموسوي، التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 80، العراق، 2010، ص19.

الفصل الأول: الإطار النظري للإدارة على أساس الأنشطة

وعرف نظام ABC أيضا بأنه: " نظام معلومات يتكون من مدخلات (بيانات مالية أو غير مالية) وعمليات تشغيل (تحديد الأنشطة وتخصيص التكاليف إليها) ومخرجات (معلومات عن تكاليف المنتجات والأنشطة) ".¹

من خلال ما سبق ذكره يتبين بأن الـ ABC هو نظام لحساب التكاليف يقدم معلومات مالية وغير مالية عن تكاليف الأنشطة والسلع أو الخدمات تفيد الإدارة في اتخاذ القرارات ويقوم على مبدأ أساسي يمثله الشكل التالي:

الشكل (1): مبدأ نظام ABC



Source : Béatrice et Francis Grand Guillot, **la comptabilité de gestion (coût complets et méthode ABC, coût partiels, coût préétablis et coût cible, analyse des écarts)**, 14^{ème} édition, lextenso éditions, France, 2014, P110.

يتضح من الشكل أعلاه أن نظام ABC يفترض أن الأنشطة التي تستهلك الموارد المتاحة هي التي تسبب التكلفة وأن المنتجات هي التي تتحمل بتكلفة هذه المنتجات ويكون ذلك حسب درجة استفادة كل منتج من النشاط المعين، وعلى ذلك فالمنتج الذي لا يستخدم نشاط معين لا يتحمل أي تكاليف من هذا النشاط.²

ثالثا: مقومات نظام التكاليف على أساس الأنشطة

حتى يمكن لنظام الـ ABC من تأدية وظيفة القياس فإنه يجب الاستناد على عدد من المقومات الهامة التي تتفاعل معا لينتج عنها ما يسمى بميكانيكية العمل في النموذج وهذه المقومات هي:

¹ عبد السلام لفتة، أسلوب ABC ودوره في تحديد تكلفة مشروعات قطاع المقاولات، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 19، العدد72، جامعة بغداد، العراق، 2013، ص37.

² نائل عدس، نضال خلف، محاسبة التكاليف مدخل حديث، الطبعة الأولى، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص286.

1. **الأنشطة:** تعتبر الأنشطة بؤرة التركيز في ظل نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، فالنشاط يعتبر العمود الفقري والركيزة الأساسية التي يعتمد عليها هذا النظام، حيث تتكون المؤسسة من مجموعة أنشطة تتفاعل معا في علاقات تبادلية لتحقيق أهداف محددة، ويحتاج أي نشاط إلى مجموعة من الموارد لتحقيق الهدف منه، والنشاط هو مجموعة من العمليات التي تقوم بإنجاز عمل محدد ويختلف باختلاف المنظور المستخدم والهدف من التحليل، ويعرف النشاط بأنه الحدث الذي يسبب استخدام الموارد في المؤسسة.¹

صنفت الأنشطة حسب Cooper & Kaplan أبرز رواد نظام ABC بالاعتماد على معيار المستوى التسلسلي أو الطبقي للأنشطة إلى أربع فئات رئيسية هي:

1.1 **أنشطة على مستوى الوحدة المنتجة:** هي الأنشطة التي يرتبط حدوثها بإنتاج وحدة منتج معينة، بمعنى أن الموارد التي تستهلكها هذه الأنشطة تكون متناسبة طرديا مع الوحدات المنتجة، ومن أمثلة هذه الأنشطة: تركيب الأجزاء، الصباغة... إلخ.

2.1 **أنشطة على مستوى الدفعة:** هي الأنشطة التي تم أدائها لدعم عملية الإنتاج بالنسبة لكل دفعة من دفعات الإنتاج وبالتالي فإن الموارد التي تستهلكها هذه الأنشطة تتناسب طرديا مع عدد الدفعات أو المجموعات المنتجة من كل منتج، ومن أمثلة هذه الأنشطة: إعداد الآلات، عمليات الأمر بالشراء، عمليات الأمر بالإنتاج... إلخ.

3.1 **أنشطة على مستوى نوعية المنتجات:** هي الأنشطة التي تم القيام بها لدعم العمليات الخاصة بكل نوع من أنواع المنتجات على حدة، لهذا فإن الموارد المستهلكة من طرف هذه الأنشطة تكون تابعة لدرجة تعقيد المنتج أو درجة تعقيد عمليات التصنيع، وهنا يمكن أن تكون تكاليف هذه الأنشطة في هذا المستوى مختلفة عن تكاليف منتج آخر عند نفس المستوى وذلك بسبب اختلاف مسارات العملية أو التشغيل بالنسبة لكل منتج ومن أمثلة هذه الأنشطة: رقابة الجودة، اختبارات المنتج، تصميم المنتج... إلخ.

¹ حنان جابر لحسن، التكامل بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة وتحليل سلسلة القيمة كأداة لخفض تكاليف القطاع المصرفي دعما لقدرة التنافسية في ظل الأزمة العالمية، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد 10، العدد 01، السعودية، 2011، ص 20.

4.1 أنشطة على مستوى المصنع: هي تلك الأنشطة التي تم القيام بها لدعم عمليات المؤسسة كك، لكونها تخدم التنظيم ككل ولا يمكن ربطها بالمنتجات وحدها، ولهذا فإن الموارد التي تستهلكها هذه الأنشطة لا يمكن تتبعها لأغراض تكلفة محددة ومن أمثلة هذه الأنشطة: الإدارة العامة، الحراسة، الإنارة... إلخ.¹

2. العمليات (المسار): نظام ABC يركز على البحث عن الأسباب الحقيقية للتكاليف من خلال إيجاد علاقة كاملة بين الموارد، الأنشطة والتكاليف إلى جانب التركيز على الرؤية الشاملة للأداء بإظهار مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة، بذلك فإن هذا الامتداد للتحليل نحو العمليات يقود المؤسسة إلى نظرة مختلفة تماما، حيث يتم الانتقال من النظرة العمودية المرتكزة على المدخل الوظيفي إلى النظرة الأفقية المرتكزة على المدخل العملي.

ومصطلح العملية هو (Processus) أو (Process) في الأصل هو كلمة لاتينية تعني تتابع أحداث ما خلال فترة من الزمن.² و يعرف على أنه مجموعة من الأنشطة المتسلسلة والمرتبطة فيما بينها بهدف محدد من أجل تقديم منتج أو خدمة أو معلومات أخرى تحمل قيمة لزبون داخلي أو خارجي.³

3. غرض (وحدة) التكلفة: غرض التكلفة هو وحدة يتم تحميل التكاليف عليها، سواء كانت وحدة مخرجات (منتج أو خدمة)، أو وحدة تنظيمية (قسم، وظيفة... إلخ)، وهو في نفس الوقت يعبر عن الشيء المراد معرفة تكلفته سواء كان منتجات، زبائن، قنوات توزيع أو مجالات وظيفية. وغرض التكلفة قد يكون نهائيا أو متوسطا:

- **غرض التكلفة النهائي:** هو المنتج النهائي الذي من أجله يتم إنفاق التكاليف، من أبرز خصائصه أنه أصل ملموس أو غير ملموس يقوم المالك بتحويله خارج المؤسسة بعد أن تكبد فيه تكاليف يتم عادة مقابلتها بإيرادات؛

¹ إسماعيل حجازي وسعاد معاليم، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، الطبعة الأولى، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص ص 110-111.

² إسماعيل حجازي وسعاد معاليم، نفس المرجع السابق، ص 117.

³ Thierry jacquot et Richard Milkoff, **comptabilité de gestion (analyse et maîtrise des coûts)**, Pearson Education, 2éme édition, France, 2011, P 240.

- **غرض التكلفة المتوسط:** هو نشاط يتم داخل المؤسسة ويستنفذ تكاليف بهدف تحقيق منفعة داخل نطاق المؤسسة ذاتها، كما هو الحال في نشاط إدارة شؤون العاملين.¹

4. **وعاء التكلفة:** يمثل أقل مستوى من التفصيل يتم عنده تجميع وتوزيع التكاليف سواء كان هذا المستوى يتعلق بنشاط واحد أو مجموعة متكاملة من الأنشطة لها نفس معدلات الاستخدام ويستخدم في إعداد معدل التحميل.

5. **مسبب (محرك) التكلفة:** يمثل مقياس يعكس السبب الرئيسي في تكوين عناصر التكلفة داخل كل نشاط أو وعاء تكلفة، وينبغي اختياره بحيث ينطوي على علاقة سببية واضحة مع مراعاة وجود مستويين لمسببات التكلفة:

- **المستوى الأول:** يقصد به تلك المسببات التي تستخدم في تخصيص الموارد المتاحة على الأنشطة؛
- **المستوى الثاني:** يقصد به تلك المسببات التي تستخدم لتخصيص وتتبع تكاليف الأنشطة على الخدمات.²

صنفت مسببات التكلفة حسب Cooper & Kaplan ، بالاعتماد على معيار درجة تسلسل تكاليف الأنشطة إلى أربع مستويات من السببية وهي:

1.5 **مسببات التكلفة على مستوى الوحدات المنتجة (حجم الإنتاج):** وهي مسببات تستهلك بعض الموارد بالتناسب مع حجم المنتوجات وبذلك فهي تتعلق بالأنشطة التي يتم أدائها في كل مرة تنتج فيها وحدة منتوج.

2.5 **مسببات تكلفة على مستوى الدفعات:** وهي مسببات تستهلك الموارد في كل مرة يتم فيها إنتاج دفعة من المنتجات، حيث تتولد التكاليف على مستوى دفعة الإنتاج تبعا لعدد دفعات الإنتاج وليس لعدد الوحدات المنتجة أو المبيعة بمعنى أنه لا توجد علاقة بين تكاليف الدفعة والحجم الذي تشمله هذه الدفعة من وحدات.

¹ أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف الأنشطة ABC للاستخدامات الإدارية، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص 78.

² ناصر نور الدين عبد اللطيف، دراسات حديثة في المحاسبة الإدارية المتقدمة (لأغراض قياس وتصميم وتقييم الأداء وترشيد التكاليف)، بدون طبعة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2015، ص 67.

3.5 مسببات تكلفة على مستوى نوعية المنتجات: وهي المسببات التي تنشأ نتيجة الحاجة إلى عدم إنتاج كل نوع من أنواع المنتجات بهذه الأنشطة وبناء عليه فإن المسببات في هذا المستوى يمكن أن ترتبط ببعض المنتجات دون أخرى، كنشاط الفحص لبعض المنتجات أو إصدار أوامر التعديلات الهندسية لمقابلة المواصفات المطلوبة من الزبائن.

4.5 مسببات على مستوى المصنع: وهي المسببات التي تتعلق بأنشطة الدعم العام التي تعتبر ضرورية لدعم عمليات التصنيع في المؤسسة ككل وتشترك فيها جميع المنتجات على اختلاف أنواعها، غير أنه في الحقيقة يعد من الصعوبة بمكان تحديد العلاقة السببية بين هذه الأنشطة ومختلف أغراض التكلفة ولهذا فإنه يتم تحديد هذه المسببات في كثير من المؤسسات بطريقة كيفية.¹

رابعا: أهداف نظام ABC

يهدف نظام ABC إلى استعادة نظام المحاسبة التحليلية لأهميته والفكرة التوجيهية له هي البحث عن تحسين الإجراءات المتعلقة بتخصيص التكاليف غير المباشرة، التي أصبحت تكتسب أهمية متزايدة في نظم الإنتاج الحديثة.² والشكل التالي يوضح أهداف نظام ABC:

الشكل (2): أهداف نظام ABC



المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الأردن، 2008، ص165.

¹ إسماعيل حجازي وسعاد معاليم، مرجع سبق ذكره، ص 115.

² Alain Amintas et Raymond Guillouzo, **comptabilité de gestion**, 2ème édition, hachette-éducation, Paris, 2011, P156.

يتضح من الشكل أن نظام ABC يسعى إلى تحقيق الأهداف التالية:

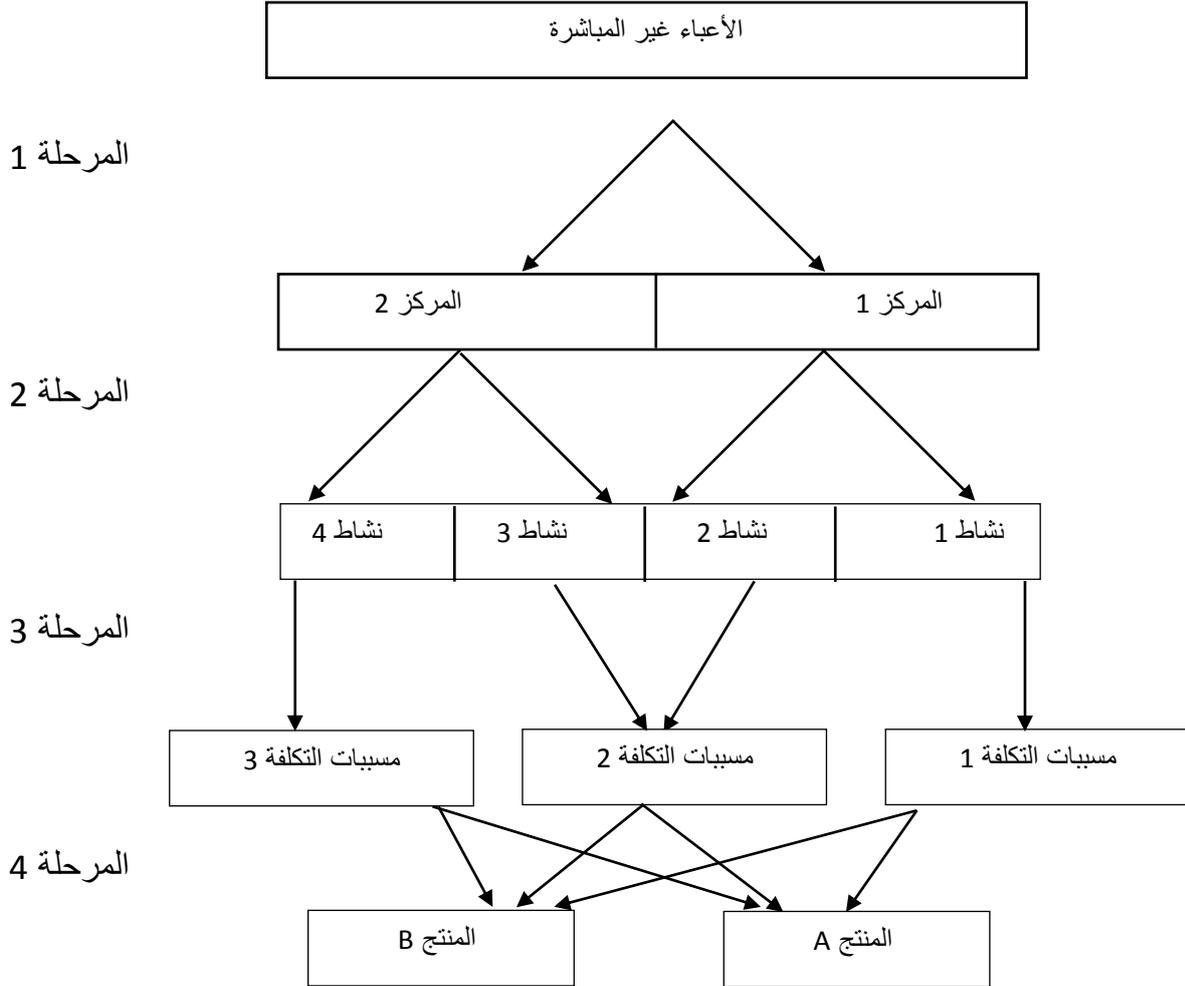
- تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة؛
- تقديم معلومات مفيدة للإدارة في اتخاذ القرارات وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قيم ما؛
- التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة؛
- يساعد إدارة المؤسسة في إعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدة؛
- يساعد نظام ABC إدارة المؤسسة في تخفيض التكاليف من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج والعمل على تخفيض تكاليف مثل تلك الأنشطة؛
- تحديد تكلفة المنتج بالدقة المطلوبة.¹

¹ إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الأردن، 2008، ص164.

المطلب الثاني: مراحل تطبيق نظام ABC

يحدد نظام ABC تكلفة المنتجات من خلال أربع خطوات يتم خلالها تحميل الأعباء غير المباشرة لتكلفة المنتجات كما يوضحها الشكل أدناه:

الشكل (3): مراحل تطبيق نظام ABC



Source : Christian Goujet et autres, **comptabilité de gestion**, 7ème édition, Dunod, paris, 2007, P117.

وفيما يلي شرح لهذه المراحل:

المرحلة الأولى: يتم فيها تحديد وتصنيف الأنشطة التي لها علاقة بمنتجات المؤسسة مع ضرورة إدراج كافة أنشطة سلسلة القيمة (تصميم المنتج، الإنتاج، التوزيع... إلخ)، ثم تسجل هذه الأنشطة في دليل الأنشطة محتويات هذا الدليل قد تكون من عدة مصادر بما في ذلك الاعتماد على المقابلات مع الموظفين الذين يقومون بالأنشطة. بخصوص الأنشطة التي تم تحديدها تصنف إلى : أنشطة مرتبطة بالوحدات المنتجة أو المباعية، أنشطة مرتبطة بالدفعات، أنشطة مرتبطة بالنماذج، أنشطة مرتبطة بالزبائن أو بميكمل المؤسسة.

المرحلة الثانية: يتم فيها تقدير تكلفة الأنشطة التي تم تحديدها في المرحلة الأولى والتي تخص الموارد المستهلكة من خلال الأنشطة والتي تشمل الموارد البشرية (مثل أجور العمال الخاصة بالإنتاج أو صيانة الآلات) وتكاليف الموارد المادية (مثل الآلات والمباني)، حيث يتم استقاء هذه المعلومات اعتمادا على المقابلات مع الموظفين والبيانات المالية التي يصدرها قسم المحاسبة، بعدها وبمجرد تقييم تكاليف الموارد تحسب التكلفة الكلية لكل نشاط من الأنشطة.

المرحلة الثالثة: حساب تكلفة وحدة العمل لكل نشاط من الأنشطة، فاعتمادا على التكلفة الكلية للنشاط التي تم تحديدها خلال المرحلة الثانية يمكن حساب تكلفة وحدة العمل، هذا الأخير تربطه علاقة سببية مع تكلفة النشاط.

المرحلة الرابعة: تحميل تكلفة النشاط إلى المنتجات وهذا بتحميل تكلفة وحدة العمل التي تم تحديدها خلال المرحلة الثالثة المتعلقة بتكلفة النشاط إلى المنتجات.¹

¹ Hilton et autres, **comptabilité de gestion et contrôle des coûts (stratégies des décisions des entreprises)**, traduction par Georges Langlois, 1ère édition, bibliothèque national, Paris, 2010, P 190.

المطلب الثالث: أبعاد تطبيق نظام ABC، مزاياه وسلبياته

يقدم نظام ABC مخرجات تتمتع بالدقة ويتعدى استخدامها إلى مراقبة التسيير في المؤسسة ما يسجل مؤشرا إيجابيا لصالح نظام ABC إلى جانب العديد من المزايا غير ان هذا لا يعني كمال هذا النظام الذي تشوبه بعض النقائص وهذا ما سيتم تقديمه في هذا المطلب.

أولا: أبعاد تطبيق ABC في مراقبة التسيير

أدى تطبيق نظام ABC إلى توفير قدر من المعلومات أدت إلى فتح آفاق واسعة لتطوير العملية الإدارية وزيادة فعاليتها وذلك من خلال تحليل الأنشطة وتحديد تكاليفها ومن ثم وفر الأساس لإدارة المؤسسة بمستوياتها المختلفة لتقييم تلك الأنشطة.¹ حيث امتد مجال تطبيق نظام ABC إلى ظهور نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM والموازنة على أساس الأنشطة ABB.

1. الإدارة على أساس الأنشطة

تعد الإدارة على أساس الأنشطة الإطار الذي يعمل من خلاله نظام ABC بحيث يشكّلان نظاما متكاملًا لإدارة المؤسسة مبني على أسس واحدة، حيث يعد نظام ABC الأداة الرئيسية والفاعلة لمراقبة التسيير في نظام ABM من حيث اعتبارها مصدر رئيسي للمعلومات التي تساعد على اتخاذ القرارات.² وسيتم لاحقًا التعرض لنظام ABM بشيء من التفصيل.

2. الموازنة على أساس الأنشطة

يستخدم نظام ABB فلسفة نظام ABC الذي يعتبر أن الأنشطة هي التي تسبب التكلفة، فإذا تم تحديد الأنشطة المحددة للتكاليف يمكن تحديد تكلفة المخرجات وبشكل دقيق وهذا يجب أن يؤدي إلى اعداد موازنات أكثر دقة، ما يعني ان الحصول على موازنات أكثر دقة يعني الحصول على فائدة أكثر من استخدام الموازنات من خلال زيادة التوقع بتطبيق وتحقيق التكاليف المتوقعة للمستويات المخططة لكل الأنشطة داخل المؤسسة، بالتالي فإن الرقابة من خلال الموازنات التقديرية تصبح أكثر تحقّقا عند استخدام الموازنات على

¹ نايث مرزوق محمد العربي، محاضرات وتمارين محلولة في مراقبة التسيير، منشورات جامعة باجي مختار، عنابة، 2011، ص 66.

² نايث مرزوق محمد العربي، مرجع سبق ذكره، ص 66.

الفصل الأول: الإطار النظري للإدارة على أساس الأنشطة

أساس الأنشطة، إلى جانب ذلك يكون من السهل على الرقابة على التكاليف نظرا للمعرفة المسبقة للأنشطة التي تسبب التكاليف.¹

ويعرف نظام ABB على أنه: "تقدير لتوقعات الأنشطة المزمع إنجازها بالمؤسسة يكون نتيجة القيام بعملية التخطيط والتحكم في التكاليف لاشتقاق موازنة فعالة تعنى بحمل العمل المنتبئ به وتحقيق الأهداف الاستراتيجية المتفق عليها".²

يتمتع نظام ABB بميزة أساسية في كون المسؤولين عن تحقيق الموازنة يجب أن يكونوا على التحكم في الأحداث والأنشطة التي تؤثر في الأداء للأنشطة التي في نطاق مسؤولياتهم، ففي حال تم اعتبار أن هذه الحالة مستمرة قد يشكل ذلك بعض المشاكل للمسؤولين عن الموازنات، مثال في حالة اتخاذ الإدارة العليا لقرار زيادة مستوى النشاط للمؤسسة قد يؤدي هذا إلى ارتفاع قيمة التكاليف لبعض المديرين في المستويات الدنيا من الإدارة الأمر الذي يرفع التكاليف عن المستوى المقدر والمخطط لهؤلاء المديرين، ففي هذه الحالة قد يحمل المديرين في المستوى الأدنى قد يحملون مسؤولية ارتفاع التكاليف رغم أن تغير مستوى النشاط كان فوق صلاحيات هؤلاء المديرين، بمعنى آخر نجد التكلفة تم تحريكها من خلال أنشطة ليست تحت سيطرة ومسؤولية المدير الذي تقع على عاتقه مسؤولية التكاليف.

ويعمل نظام ABB على أساس أن المدير المسؤول على رقابة نشاط ما هو المسؤول عن التكاليف التي يسببها هذا النشاط.³

¹ ايدي ميلاني، بيتر اتريل، ترجمة زهير عمرو دردر، المحاسبة الإدارية لمتخذي القرارات، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2013، ص 263-264.

² غضاب رانية، استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة، التسيير، التسعير والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة مؤسسة المطاحن للجنوب بسكرة-، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2014، ص 62.

³ ايدي ميلاني، بيتر اتريل، ترجمة زهير عمرو دردر، مرجع سبق ذكره، ص 264.

ثانيا: مزايا وسلبيات نظام ABC

1. مزايا نظام ABC

- يقدم نظام ABC المزيد من المعلومات الدقيقة عن التكلفة التي تجعل المدراء يركزون على اغتنام الفرص لتحقيق التحسين المستمر، وطوال الفترة المتعلقة بالتخطيط، التشغيل، وأنشطة الرقابة الخاصة بهم يقوم المدراء باستخدام المعلومات المقدمة لهم من خلال نظام ABC، ففي الفصل الأول يتم تحديد التخطيط على أنه تطوير للأهداف والغايات قصيرة وطويلة الأجل الخاصة بمؤسسة ما وتحديد الموارد الضرورية لتحقيق تلك الأهداف، ويقدم استخدام نظام ABC فيما يتعلق بعملية تحديد الموازنة المزيد من التقديرات الدقيقة لهذه الموارد.
- تساعد المعلومات الدقيقة التي يقدمها نظام ABC في اتخاذ القرارات اليومية من قبل المدراء (القرارات التشغيلية). ويقوم المدراء باستخدام هذه المعلومات لاتخاذ قرارات أفضل والمتعلقة بإضافة أو التخلص من المنتجات أو تصنيع أو شراء المكونات المستخدمة في عملية التصنيع واستراتيجيات التسويق والتسعير...إلخ.
- يقدم أيضا نظام ABC مكاسب تتعلق بوظيفة الرقابة الخاصة بالمدراء، حيث يتم تتبع التكاليف التي تبدو غير مباشرة باستخدام أنظمة الحجم القائم على التكلفة بالنسبة لأنشطة محددة تستخدم محركات التكلفة، وتسمح هذه الطريقة للمدراء بأن يلاحظوا بطريقة أفضل ما السبب وراء تكبد التكاليف وما الذي يؤدي إلى القيام بعمليات رقابة أفضل.
- تستفيد المؤسسات التي لديها نسب عالية نسبيا من التكاليف الإضافية مقارنة بالمواد المباشرة والعمالة المباشرة، من نظام ABC وغالبا ما يكون هو الحال مع مؤسسات التصنيع ذات الآليات العالية أو المؤسسات التي قامت بتطبيق تقنيات الإنتاج الرشيق، ولتلاحظ أن الشركات الخدمية مثل المؤسسات القانونية أو مكاتب المحاسبين والمراجعين القانونيين المعتمدين قد تمتلك أيضا تكاليف إضافية عالية مقارنة بالمواد المباشرة أو العمالة المباشرة وبالمثل قد تستفيد من تطبيق وتنفيذ نظام ABC.¹

¹ نضال محمود الرمحي، المحاسبة الإدارية، دار الفكر، عمان، الأردن، 2013، ص ص 138-139.

- يساهم نظام ABC في التحديد الدقيق لتكلفة المنتجات أو الخدمات إلى جانب السعي نحو خفض التكاليف مع التركيز على التحسين والتطوير المستمر ما من شأنه أن يحقق ويعزز الميزة التنافسية للمؤسسات.

2. سلبيات نظام ABC

على الرغم من مزايا نظام ABC إلا أن هناك بعض السلبيات في هذا النظام والتي جعلته محل العديد من الانتقادات منها:

- صعوبة تجميع الأعمال والمهام في صورة أنشطة، وصعوبة تجميع واستقصاء ومن ثم توفير البيانات الأساسية لتطبيق نظام ABC؛
- صعوبة تحديد الأنشطة وكذلك صعوبة تحديد مسببات التكلفة وصعوبة ربط مسبب التكلفة بوحدة التكلفة في مرحلة تصميم النظام؛
- مرور الزمن يؤدي تغيير نوعية المنتجات ومن ثم نوعية الأنشطة إلى إعادة دراسة وتحديد الأنشطة والمسببات من فترة إلى أخرى، كما أنه من الصعوبة تطبيق نظام ABC في المؤسسات الخدمية؛¹
- أن نظام ABC ما هو إلا تطوير لنظم التكاليف المتعارف عليها والتي تعتمد في تحميل وتخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة على علاقة السبب - النتيجة مع إجراء تفاصيل أكثر في مراكز الأنشطة؛
- يتطلب تطبيق نظام ABC تكلفة مرتفعة وجهدا كثيرا وهذا ما يجعل العديد من المؤسسات الصناعية تتردد في استخدامه؛
- تطبيق نظام ABC لا يتم إلا في سياق إجراء تغيير إداري شامل وضمن منظومة إدارة الجودة الشاملة مع التوجه نحو جعل مسألة إرضاء الزبائن مسألة محورية توجه الإنتاج وجميع أنشطة المؤسسة، غير أن هذا الانتقاد نفسه ينقلب ليصبح تطبيق النظام ميزة، لا بل ضرورة، في ظل تنافس شديد محليا وعالميا.²

¹ ناصر نور الدين عبد اللطيف، مرجع سبق ذكره، ص ص 104-105.

² محمد سرور الحريري، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار المنهجية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2015، ص ص 37-38.

المبحث الثاني: ماهية الإدارة على أساس الأنشطة

لقد تطور نظام ABC وامتد لظهور الإدارة على أساس الأنشطة التي تستخدم مخرجاته في العديد من المجالات لتحقيق مجموعة من الأهداف مع الاعتماد على بعض الأدوات، وهذا ما سيتم عرضه في هذا المبحث.

المطلب الأول: مفهوم الإدارة على أساس الأنشطة

تقوم الفكرة الرئيسية لنظام ABM على اعتبار أن إدارة الأنشطة هي الطريقة التي يمكن خلالها تحسين القيمة التي يستلمها الزبون وتحسين الأرباح التي يمكن تحقيقها من إنتاج هذه القيمة باستخدام المعلومات التي يقدمها نظام ABC. وسنقدم فيما يلي تعاريف متعددة لتوضيح الـ ABM:

عرف نظام ABM بأنه: " تقنية تركز على الأنشطة كهدف يتعلق بالتكلفة ومن ثم تخفيض تكاليف تلك الأنشطة على المنتجات، الخدمات والزبائن".¹

وعرف نظام ABM كذلك بأنه: " منهج واسع متكامل يركز انتباه الإدارة على الأنشطة التي تستهدف تحسين قيمة الزبون والربح الناتج عنه من خلال تحسين دقة تقييم التكاليف بتتبعها أولاً إلى الأنشطة ومن ثم إلى المنتجات أو الزبائن المستهلكين لتلك الأنشطة".²

وعرف نظام ABM أيضاً بأنه: " أسلوب يعتمد على مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات وذلك عن طريق الاستعانة بمعلومات نظام ABC لإرضاء الزبائن وإشباع حاجاتهم وتحسين الأرباح".³

¹ خديجة عرقوب، الإدارة بالأنشطة ABM وآلية تطبيقها في المؤسسات، مجلة الاقتصاد الإسلامي العالمية الإلكترونية، العدد 38، 2015، ص55.

² يوسف أحمد خلف، خالص حسن يوسف الناصر، دور الوعي التكاليفي للمستويات الإدارية في تفعيل تقنيات إدارة الكلفة الإستراتيجية بالوحدات الصناعية (دراسة استطلاعية في الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية في محافظة نينوى)، مجلة دراسات محاسبية و مالية، المجلد السابع، العدد 18، العراق، 2012، ص 263.

³ أسامة سالم القيسي، أنظمة التكاليف الحديثة في بيئة التصنيع المتطورة، مجلة المحاسب العربي، العدد الثالث عشر، نوفمبر، 2012، ص6.

الفصل الأول: الإطار النظري للإدارة على أساس الأنشطة

وعرف نظام ABM كذلك بأنه: " طريقة لإدارة المؤسسة تسمح بتوجيهها استراتيجيا بهدف تحسين الأداء من خلال خطوات التحسين المستمر"¹

وعرف كذلك نظام ABM بأنه: " أحد أنظمة المحاسبة الإدارية الحديثة ويقوم على استخدام نظام ABC أساسا لمساعدة الإدارة في القيام بمهامها المختلفة، كالتهيئة، إعداد الموازنات التقديرية على أساس الأنشطة واتخاذ القرارات الإدارية بأنواعها المختلفة وأهمها قرارات تسعير المنتجات".²

وقد عرف نظام ABM بأنه: " نظام لإرضاء الزبائن وتحسين الربحية عن طريق قرارات التسعير وتشكيلة المنتجات وكيفية تخفيض التكاليف وتحسين العمليات وإيجاد طرق لتخفيض استهلاك الموارد بالتخلص من الأنشطة غير المضيفة للقيمة."³

وعرف نظام ABM أيضا على أنه " أسلوب للإدارة التي تستغل المعلومات التي يقدمها نظام ABC حول التكاليف لتحديد من جهة الأنشطة غير المضيفة للقيمة للاستغناء عنها أو على الأقل التقليل منها، ومن جهة أخرى تحديد الأنشطة المضيفة للقيمة لتطويرها، بالتالي إلغاء النفقات غير الضرورية المتعلقة بالأنشطة غير المضيفة للقيمة"⁴

وعرف أيضا نظام ABM بأنه: " طريقة حديثة للإدارة والأداء التي تستجيب للتغيرات في السوق، المنافسة ولانشغالات متخذي القرار التي تركز على إرضاء الزبائن وتحديد مواقع المؤسسة لمواجهة المنافسة، وهذه الطريقة غالبا ما ترتبط بنظام ABC "⁵

وعرف نظام ABM كذلك على أنه " النشاط الذي يهدف إلى تحليل مختلف التكاليف التي يقيسها نظام ABC من أجل استكمال تحديد أسبابها والقيام بإجراءات التحسين الضرورية"⁶

¹ Claude Alazard et Sabine Sépari, **contrôle de gestion manuel et application**, 2^{ème} édition, Dunod, Paris, 2010, P588.

² رضوان محمد العناني، مدى تطبيق شركات الكهرباء في الأردن لنظام التكاليف والإدارة المبنية على الأنشطة، مجلة الزرقاء للدراسات والبحوث الإنسانية، المجلد 9، العدد 1، الأردن، 2009، ص 89.

³ ناصر نور الدين عبد اللطيف، مرجع سبق ذكره، ص 33.

⁴ Charles Horngren et autre, traduction par Georges Langlois, **comptabilité de gestion**, 4^{ème} édition, Pearson Education, France, 2009, P384.

⁵ Béatrice et Francis Grandguillot, **l'essentiel du contrôle de gestion**, 4^{ème} édition, Gualino éditeur, lextenso éditions, Paris, 2009, PP 125-127.

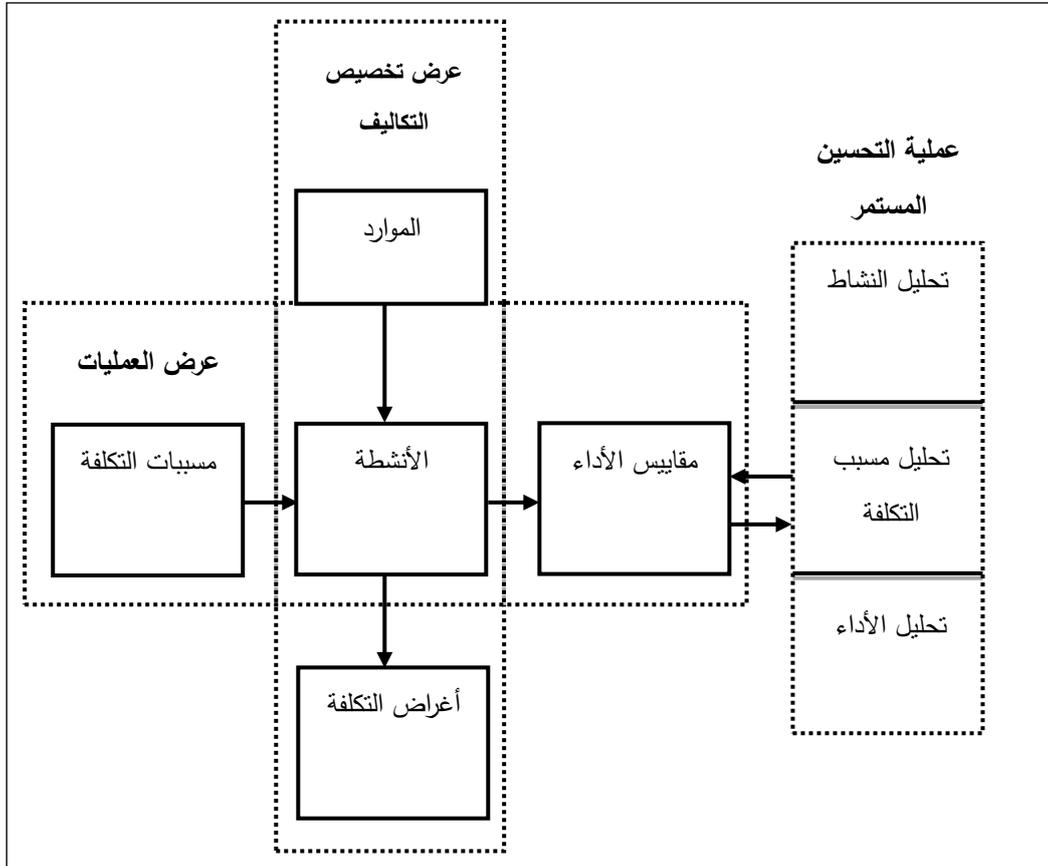
⁶ Olivier Hugues, **Op-cit**, P 147.

الفصل الأول: الإطار النظري للإدارة على أساس الأنشطة

من التعاريف السابقة يتضح أن نظام ABM يتميز بـ:

- يعتمد على مخرجات نظام ABC التي تتخذ الإدارة قرارات على أساسها؛
- يركز على إرضاء الزبائن وتحسين الربحية؛
- يستهدف خفض التكاليف من خلال استبعاد الأنشطة غير المضيفة للقيمة؛
- يركز على التحليل الشامل لمختلف عمليات وأنشطة المؤسسة التي تستهلك الموارد للقيام بعملية التحسين المستمر كما يوضحه الشكل التالي:

الشكل (4): نموذج نظام ABM



La source : : Sailaja, BasaK, Viswandhan, **Activity based cost management: an effective tool for quality performance measurement in manufacturing industries**, international journal of scientific & engineering research, volume 04, issue 01, January, 2013, P3.

يتضح من الشكل أن الأنشطة هي العامل المشترك بين نظام ABC ونظام ABM وأن هناك بعدين للأنشطة المنجزة في المؤسسة، البعد الأول يظهر عموديا يتعلق بالتكلفة وهو الذي يتمثل بنظام ABC الذي

الفصل الأول: الإطار النظري للإدارة على أساس الأنشطة

يستهدف حساب التكاليف ، أما البعد الثاني يظهر أفقياً يتعلق بالعمليات وهو الذي يتمثل بنظام ABM الذي يركز على تحليل الأنشطة وأدائها مع البحث عن مسببات تكلفتها.

المطلب الثاني: أهداف واستخدامات الإدارة على أساس الأنشطة

أولاً: أهداف الإدارة على أساس الأنشطة

يتمثل الهدف الأساسي لنظام ABM في:

- تحديد واستبعاد الأنشطة التي إما أن تكون: غير ضرورية ويمكن الاستغناء عنها أو ضرورية لكنها غير كفؤة وقابلة للتحسين؛¹
- اتخاذ مجموعة من الإجراءات التي يمكن تنفيذها في المؤسسة لتحسين كفاءة وفعالية الأنشطة والعمليات الخاصة بها استناداً إلى المعلومات التي يقدمها نظام ABC حول التكاليف المتعلقة أساساً بالأنشطة، العمليات، الخدمات والزبائن.²
- يهدف نظام ABM لتسيير الآليات الأساسية لقياس أداء المؤسسة في تنفيذ الأنشطة التي تسمح بالوصول إلى الأهداف السابق تحديدها³، وهو بذلك يسعى للاستجابة للاحتياجات الشاملة للأداء.⁴
- تحديد كفاءة وفعالية جميع الأنشطة المنجزة في المؤسسة؛
- تحديد وتقييم الأنشطة الجديدة والتي من الممكن أن تحسن الأداء المستقبلي للمؤسسة؛⁵
- تحسين العلاقة " قيمة - تكلفة " للعمليات والأنشطة، سعياً للوصول للتحسين المستمر لها.⁶

¹ معاد خلف ابراهيم، تأثير التكامل بين التقنيات المستجدة في محاسبة التكاليف وتربطها في خدمة منظمات الأعمال، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد9، العدد27، العراق، 2013، ص235.

² Yves De Rongé, **comptabilité de gestion**, 3ème édition, De Boeck, Paris, imprimé en Belgique, Bruxelles, 2013, P 318.

³ Yves De Rongé, **Op-cit.** , P338.

⁴ Jean-Luc Arrégle et autre, **Op-cit** , P176.

⁵ علي حازم يونس اليامور، استخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة الـ **ABM** في تحديد فرص تخفيض التكلفة دراسة حالة في معمل ألبان الموصل، مجلة تنمية الرافدين، العدد 98، المجلد 32، العراق، 2010، ص232.

⁶ Béatrice et Francis Grandguillot, **Op-cit**, P 126.

ثانيا: استخدامات الإدارة على أساس الأنشطة

يؤدي نظام ABM دورا هاما في العملية الإدارية للمؤسسة حيث يستخدم في عدة مجالات منها تخفيض التكاليف، اتخاذ القرارات، تحليل ربحية الزبائن ترشيد تنظيم المؤسسة، التشخيص الجيد لمسببات التكاليف. ولعل أهم المواضيع التي يساهم فيها نظام ABM هو المساهمة في تحسين أداء المؤسسة.¹ وفيما يلي أهم استخدامات نظام ABM:

1. يستخدم نظام ABM في قياس فعالية العمليات والأنشطة التشغيلية الرئيسة داخل المؤسسة وتحديد كيفية قياس تلك العمليات، بغية تقليل التكاليف وزيادة القيمة للزبون كقياس عملية تدفق المواد الخام في العملية التصنيعية، وقياس جودة المواد الخام والمصنعة... الخ؛
2. يستخدم نظام ABM في تطوير التركيز الإداري من خلال تخصيص الموارد على الأنشطة الرئيسية التي تضيف القيمة، وعلى الزبائن والمنتجات ومن خلال المحافظة على الميزة الاستراتيجية للمؤسسة باستخدام أساليب التحسين المستمر؛
3. يستخدم نظام ABM لتحليل موجه التكلفة، تحليل النشاط وقياس الأداء ويتضمن تحليل موجه التكلفة لعمليات الفحص، التحديد والتفسير لتأثيرات موجهات التكاليف، والغرض منه هو البحث عن الجذور المسببة لتكلفة النشاط².

المطلب الثالث: أدوات الإدارة على أساس الأنشطة

لقد فرضت المنافسة على المؤسسات التركيز على زبائنها الذي صار إرضاءهم هدفا تسعى إليه كل مؤسسة ما يفرض عليها التحسين المستمر لأدائها استجابة لرغباتهم، ونظام ABM باعتباره موجهها لهذا المسعى فهو يعتمد على أداتين أساسيتين للتحسين هما: إعادة الهندسة والمقارنة المرجعية.

¹ إسماعيل حجازي وسعاد معاليم، دور التسيير على أساس الأنشطة ABM في تحسين أداء المؤسسة، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 28، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، ص108.

² حيدر شاكر نوري، محمود حسن جمعة، تقنيات إدارة الكلفة الاستراتيجية، العدد 63، مجلة ديالى للبحوث الإنسانية، العراق، 2014، ص296.

أولاً: إعادة الهندسة

1. تعريف إعادة هندسة العمليات

تعرف إعادة هندسة العمليات على أنها: "إعادة التفكير الأساسي وإعادة التصميم الجذري للعمليات، ودراسة وفحص وتحليل تدفق الأنشطة والمعلومات المكونة للعمليات الجوهرية بالمؤسسة لاستبعاد أي عمل لا يضيف قيمة، تحسين تدفق العمل وتخفيض زمن دورة التشغيل، تحقيق تحسينات جوهرية في معايير الأداء الهامة مثل: تخفيض التكلفة، تحسين الجودة، تطوير الخدمة، تحقيق المرونة وسرعة إنجاز العمل، وذلك باستخدام تكنولوجيا المعلومات المتطورة كعامل تمكين أساسي يسمح للمؤسسات بإعادة هندسة نظم أعمالها".¹

وتعرف إعادة الهندسة أيضاً بأنها: "إعادة نظر أساسية وإعادة تصميم جذرية لنظم وأساليب العمل لتحقيق نتائج هائلة في مقاييس الأداء العصرية مثل: التكلفة، السرعة، الجودة ومستوى الخدمة".²

مما سبق يتضح بأن إعادة الهندسة تسعى لإحداث تغييرات جذرية في عمليات المؤسسة وتحسين الأداء من خلال خفض التكاليف وتحسين جودة المنتج أو الخدمة حيث يتحقق الهدف الأول من خلال استبعاد أي عمل لا يضيف قيمة وهو ما يتفق مع معنى ABM.

2. العناصر الأساسية لمفهوم إعادة هندسة العمليات

- إعادة التفكير بصورة أساسية: إن طرح بعض الأسئلة مثل: لماذا نقوم بهذا العمل؟ أو لماذا نتبع أسلوباً معيناً في أدائه؟ يدفع الكثير في المؤسسة إلى إعادة النظر في الأسس والفرضيات التي تحدد أساليب العمل المتبعة والتي قد يثبت في كثير من الوقت بأنها مفاهيم خاطئة أو مواكبة للزمن.
- إعادة التصميم بصورة جذرية: وتعني التغيير من الجذور وليس مجرد تغييرات سطحية للوضع القائم وذلك يعني التخلي عن جميع الهياكل والإجراءات السابقة جذرياً، وابتكار أساليب جديدة ومستحدثة لأداء العمل.

¹ محمد عدنان أبو الراغب، مها رشيد شاويش، منهج الجودة الياباني الكايزن في تطوير وتحسين الإنتاجية، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص 109.

² إسماعيل محمد الصرايرة، التحليل الاستراتيجي في إعادة هندسة العمليات الإدارية، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012، ص 37.

- نتائج تحسين هائلة: إعادة الهندسة تهدف إلى تحقيق تحسينات هائلة وفائقة في معدلات الأداء الهامة مثل: التكلفة، الجودة، الخدمة وسرعة إنجاز العمل.
- العمليات الرئيسية: يتميز مبدأ إعادة الهندسة بتركيزه على العمليات وليس الإدارات، فالعمليات تعني مجموعة الأنشطة المتعلقة بالعمل ابتداء من طلب الزبون وانتهاء بتقديم الخدمة المطلوبة بما يحقق الصورة الشاملة لأعمال المؤسسة.¹

3. مقومات نجاح إعادة هندسة العمليات

- توجد عدة مقومات لنجاح إعادة هندسة العمليات والتي من أهمها ما يلي:
- إدراك كاف لرغبات وتوقعات الزبائن؛
 - تحليل سليم لموقف المؤسسة وتصميم أهداف التغيير؛
 - إيمان الإدارة بأهمية التغيير وتشجيع العاملين عليه؛
 - تحديد العمليات الجوهرية ذات الأولوية الأولى لتكون موضعاً لإعادة الهندسة، ثم التحرك لتلك التالية لها في الأهمية حتى تكتمل إعادة الهندسة كلياً؛
 - تحليل سليم لكل عملية جوهرية إلى عناصرها؛
 - تشجيع الاقتراحات والابتكار، حيث تعتمد إعادة الهندسة على قدرات التخيل لدى العاملين كأساس للابتكار؛
 - موضوعية إعادة بناء الهيكل التنظيمي كنتيجة لإعادة تصميم العمليات، فقد تلغى وحدة تنظيمية أو أكثر، أو تستحدث أخرى، أو يعاد تصميم اختصاصات قسم أو إدارة أو موظف؛
 - صياغة جديدة وواعية للسياسات والإجراءات وخرائط تدفق العمل تراعي هيكل العمل الجديد بعد إعادة الهندسة؛
 - إعادة تصميم موضوعية لمعايير الأداء لقياس الفرق بين وقت وتكلفة العمليات قبل وبعد إعادة البناء؛
 - الاستفادة من تكنولوجيا المعلومات في بناء نظام متطور للمعلومات يكون أساساً لقرارات وتحركات سريعة ورشيقة؛

¹ إسماعيل محمد الصرايرة، مرجع سبق ذكره، ص39.

- النظر لمعارضة بعضهم للتغيير كرد فعل طبيعي، وفهم أسباب المعارضة كأساس للمعالجة.¹

ثانيا: المقارنة المرجعية

قصد تحسين الأداء وتحقيق رضا الزبائن بالتميز عن المنافسين سواء بالجودة أو السعر وجب على المؤسسات تقييم أدائها مقارنة بمنافسيها للوصول لمستوى أفضل وتزيل العيوب التي تكتنف أنشطتها فبرزت المقارنة المرجعية كأداة تساعد على تحقيق ذلك.²

1. تعريف المقارنة المرجعية

تعرف المقارنة المرجعية بأنها: " عملية مستمرة ونظامية لتقييم المنتجات، الخدمات، العمليات والمعارف مقارنة مع المنافسين الأكثر تميزا (الأفضل)، ومع المؤسسات المعروفة بأنها رائدة أو مهيمنة على السوق".³

وتعرف المقارنة المرجعية كذلك على أنها: " عملية قياس ومقارنة أداء المؤسسة مع أداء مؤسسة أو مؤسسات أخرى مماثلة تنتج نفس السلعة أو تقدم نفس الخدمة".⁴

من التعاريف السابقة يتبين أن المقارنة المرجعية هي أداة تهدف لتحسين أداء المؤسسة من خلال مقارنته مع أداء المؤسسات المنافسة في نفس القطاع أو ضمن نفس المؤسسة ما بين الوحدات الفرعية.

من مزايا المقارنة المرجعية أنها تساعد المؤسسة في تخفيض التكاليف الناجمة عن سوء التقدير أو التنفيذ ومنه الرفع من الأرباح⁵، لذلك اعتمدها نظام ABM كأداة لتحقيق أهدافه.

¹ صلاح شيخ ديب، تقويم فرص تطبيق إعادة هندسة العمليات كمدخل لتحسين القدرة التنافسية -دراسة ميدانية على شركات صناعة الدواء الحاصلة على شهادة الايزو في محافظة حلب-، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 31، العدد 1، سوريا، 2009، ص 36.

² إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 272.

³ صلاح بلاسكة، نور الدين مزياني، مساهمة المقارنة المرجعية في قيادة وتقييم أداء المؤسسات "دراسة مقارنة شركتي الحظنة/المراعي"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 04، الجزائر، 2013، ص 61.

⁴ أحمد بن عيشاوي، إدارة الجودة الشاملة (الأسس النظرية والتطبيقية والتنظيمية في المؤسسات السلعية والخدمية)، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013، ص 89.

⁵ صلاح بلاسكة، نور الدين مزياني، مرجع سبق ذكره، ص 64.

2. أهمية المقارنة المرجعية

تتمثل أهمية المقارنة المرجعية فيما يلي:

- التأثير في القرارات الاستراتيجية لصناعة العمليات؛
- تحسين العمليات وفهم متطلبات الزبون؛
- وضع معايير الأداء الداخلية؛
- مساعدة المؤسسات على قيادة استراتيجياتها بشكل منظم وكفء؛
- يمكن اعتبارها الأساس في وضع الأهداف الداخلية ومعرفة مؤشرات الأداء؛
- تساعد المؤسسة على الاستخدام الأفضل للموارد؛
- التعرف على نقاط القوة في المؤسسة قصد تعزيزها ونقاط الضعف لمعالجتها؛¹

مما سبق يتبين بأن أهمية المقارنة المرجعية تكمن في كونها أداة تستخدم لقياس وتقييم الأداء مع تحقيق التحسين المستمر للمؤسسات. ولتحقيق ذلك يمكن تطبيق مختلف أشكال المقارنة المرجعية والتي تختلف تبعا للجهة التي يتم المقارنة معها (الشريك)، ومن هذا المنطلق تقسم المقارنة المرجعية إلى:

أ. **المقارنة المرجعية الداخلية:** هي التي تتم في داخل المؤسسات الكبيرة والتي لها عدة فروع ووحدات إدارية، وهنا يمكن مقارنة أداء مدير أو إدارة بأداء مدير آخر أو إدارة أخرى في نفس المؤسسة، كما يمكن أن تتم أيضا المقارنة بين عمليات أو منتجات لنفس المؤسسة.

ب. **المقارنة المرجعية الخارجية:** هي التي تتم بين المؤسسات، حيث تتم مقارنة مؤسسة ما بمؤسسة أخرى متماثلة أو غير متماثلة معها في النشاط، وقد تقتصر المقارنة على أحد أنشطة أو خدمات المؤسسة بنشاط أو خدمة في مؤسسة أخرى، وقد تمتد المقارنة إلى مؤسسات خارج الدولة عندما لا تتوفر المؤسسات المتميزة في الأداء في مجال من مجالات العمل داخل هذه الدولة، ومن أشكال المقارنة المرجعية الخارجية نحدد: المقارنة المرجعية التنافسية، المقارنة المرجعية الوظيفية، المقارنة المرجعية الاستراتيجية... إلخ.²

¹ علاء فرحان طالب، عبد الفتاح جاسم محمد، أساسيات المقارنة المرجعية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 33-34.

² صلاح بلاسكة، نور الدين مزباني، مرجع سبق ذكره، ص 61-62.

3. مراحل المقارنة المرجعية

لقد أوضح Mccredit & Shafer ثلاث مراحل يتم من خلالها المقارنة المرجعية وهي:

المرحلة الأولى: يتم فيها الاعداد للمقارنة من خلال الحصول على دعم من الإدارة العليا في تحديد الأنشطة التي تحتاج إلى تحسين والمتمثلة بالأنشطة التي تعمل على خدمة الزبون بشكل أفضل.

المرحلة الثانية: تتضمن جمع البيانات من مصدرين أساسيين:

- الأولى هي البيانات المنشورة في التقارير والسجلات؛

- والثاني هو البحث الأساسي عن الشركات التي تعتبر الرائدة في مجال صناعة الشركة والتي حصلت على جوائز لتحقيقها النوعية الجيدة من خلال الاتصال بتلك الشركات وإجراء مقابلات معهم ومع عاملينهم وزيارة مواقعهم في الانترنت.

المرحلة الثالثة: تحليل البيانات التي تحصل عليها من خلال مقارنتها مع أداء المؤسسة لاتخاذ ما يلزم لتحسين مركز المؤسسة التنافسي وعليه تعتبر المقارنة المرجعية أداة تفيد في الأول التحسين المستمر لأداء المؤسسة والثاني الحصول على معلومات عن موقع نسب للمؤسسة في المنافسة.

وقد تم تحديد النقاط الثلاثة الآتية كإرشادات مهمة عند تطبيق المقارنة المرجعية:

- لا تقارن كل شيء مع الأفضل في مستوى الأعمال لأنه لا توجد مؤسسة يمكنها أن تكون الأفضل بكل شيء؛

- قارن فقط الأفضل في صف العمليات والأنشطة التي تعتبر استراتيجيا الأكثر أهمية؛

- اجث عن المقارنات الداخلية والقطاعية والصناعية للأنشطة أقل أهمية.

وقد تبين كذلك بأن معرفة اختلاف التكاليف لدى المؤسسات التي تعمل في نفس القطاع مهمة لأغراض التخطيط والرقابة حيث يفضل إعداد جدول ترتب فيه المؤسسات المنافسة من الأقل تكلفة إلى الأكثر

لوحة القياس المعنية فمثلا في مجال الطيران لو كان الهدف هو التكلفة (وحدة القياس هي المقعد بالطائرة) وقد يكون طول الرحلة أو نوع الطائرة لكن المهم هو أن يكون موحدًا ما بين المؤسسات المقارنة.¹

¹ إسماعيل يحيى التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص 374-375.

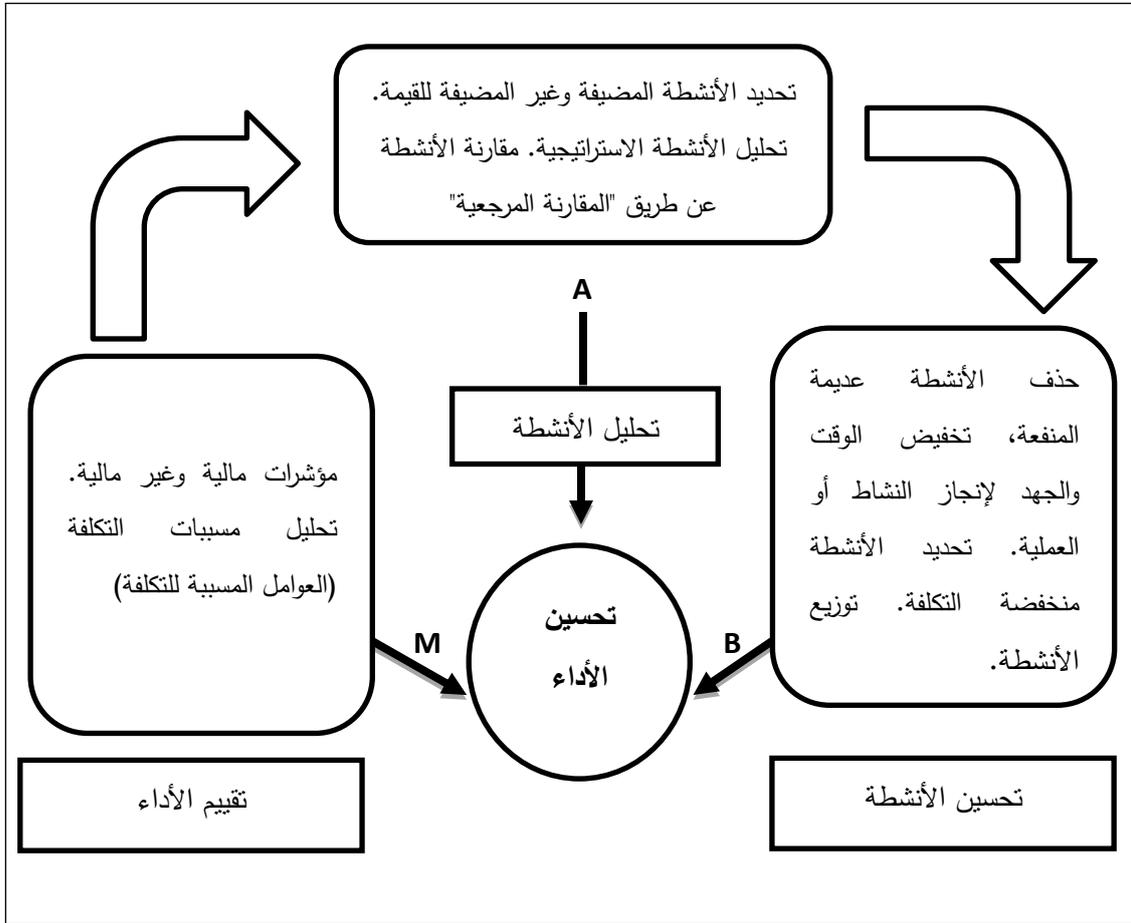
المبحث الثالث: تطبيق الإدارة على أساس الأنشطة وعلاقتها بنظام التكاليف على أساس الأنشطة

توجد مراحل محددة يتطلب اتباعها لتطبيق نظام الـ ABM الذي يستخدم في جانبيين هما الجانب الاستراتيجي والجانب التشغيلي وهذا ما سيتم عرضه في هذا المبحث مع إبراز العلاقة بين كل من نظامي الـ ABC والـ ABM.

المطلب الأول: آلية تطبيق الإدارة على أساس الأنشطة

ويتم تطبيق ABM باتباع ثلاثة مراحل مبينة في الشكل الموالي:

الشكل (5): آلية عمل نظام ABM



Sources : Eric Cauvin, Bruno Neunreuther, **La contribution du contrôle de gestion au management de la valeur**, Revue française de gestion, n 196, 2009/6, P181.

يتضح من خلال هذا الشكل بأن نظام ABM يعمل من خلال ثلاثة مراحل هي:

1. تحليل الأنشطة؛

2. تحسين الأنشطة؛

3. تقييم الأداء.

وهذا بهدف الوصول إلى تحسين الأداء. وفيما يلي شرح لهذه المراحل:

أولاً: تحليل الأنشطة:

يعمل نظام ABM في مرحلته الأولى على تحليل الأنشطة التي سبق تحديدها وحساب تكلفتها¹ وذلك لمعرفة مدى تلاؤمها مع استراتيجيات المؤسسة وقدرتها على تحقيق الأهداف الموضوعية وتقييم أدائها وتحديد الأنشطة المضيئة للقيمة وتلك غير المضيئة للقيمة.² ويمكن القول أن تحليل الأنشطة يتم وفق المراحل الآتية:

- تحديد أهداف العمليات ويتم ذلك عن طريق تحديد احتياجات المستهلك ورغباته والتوقعات المنتظرة حول العملية؛
- التسجيل بواسطة المخططات: وهي عملية تسجيل الأنشطة التي تستخدم في إنتاج المنتج أو تقديم الخدمة وتكون عملية التسجيل من البداية إلى النهاية؛
- تصنيف الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة وأنشطة لا تضيف قيمة لأجل القيام بالتحسين المستمر من خلال زيادة كفاءة جميع الأنشطة.³

تفرز مرحلة التحليل عدد كبير من الأنشطة لمعالجتها: أنشطة مضيئة للقيمة، أنشطة غير مضيئة للقيمة وأخرى تتضمن الوجهتين معاً، وهذا غالباً ما يؤدي إلى التركيز على الأنشطة الحرجة أي الأكثر استهلاكاً للموارد، ويمكن استخدام " loi de Pareto " الذي يسمح بالبحث عن 20% من الأنشطة التي تستهلك 80 % من التكاليف.⁴

¹ Eric Cauvin, Bruno Neunreuther, **La contribution du contrôle de gestion au management de la valeur**, Revue française de gestion, n 196, 2009/6, P181.

² حديجة عرقوب، مرجع سبق ذكره، ص 57.

³ علي حازم يونس اليامور، مرجع سبق ذكره، ص ص 234-235 (بتصرف).

⁴ Eric Cauvin, Bruno Neunreuther, **Op.cit**, P 182

- التمييز بين الأنشطة المضيفة للقيمة والأنشطة غير المضيفة للقيمة:

1. الأنشطة المضيفة للقيمة

تعرف الأنشطة المضيفة للقيمة على أنها: " تلك الأنشطة التي يرى الزبون أنها تزيد من منفعة السلعة التي يشتريها أو الخدمة التي تقدم له، مثال ذلك لوحة القيادة في السيارة تعد نشاطا مضيفا للقيمة في مؤسسة لتصنيع السيارات".¹

وتعرف الأنشطة المضيفة للقيمة كذلك على أنها: " الأنشطة الذي يمكن استبعادها دون أن يؤثر ذلك على خصائص المنتج كتلك المتعلقة بوظيفته أو بجودته".²

يتضح من التعريف الأول أنه يأخذ بعين الاعتبار وجهة نظر الزبون بينما التعريف الثاني لا يركز على الزبون إنما المنتج في حد ذاته.

2. الأنشطة غير المضيفة للقيمة

تعرف الأنشطة غير مضيفة للقيمة على أنها: " تلك الأنشطة التي تكون فيها فرص تخفيض التكلفة ممكنة وبالشكل الذي لا يؤثر على القيمة من وجهة نظر الزبون، مثل: أنشطة التخزين، التعبئة، التفريغ وإعادة التصنيع...إلخ. فتكاليف هذه الأنشطة يمكن أن تخفض من دون تخفيض في قيمة المنتج المقدم الزبون، وهي الأنشطة التي لا يتوقع الزبون أن يدفع ثمنها للحصول عليها، والتقرير عن تكاليف هذه الأنشطة يثير انتباه الإدارة إلى الكميات الكبيرة للضياع التي يمكن أن تحدث في المؤسسة".³

وتعرف الأنشطة غير مضيفة للقيمة كذلك على أنها: " تلك الأنشطة التي لها صلة بالإسراف وأيضا بتكاليف الجودة مثل إعادة تصنيع المنتجات المعيبة، أما بالنسبة للبعض فإن كل ما لا يعالج في الإنتاج يمكن اعتباره غير مضيف للقيمة فعلى سبيل المثال في مجال النقل والإمداد نقل المواد نحو ورشة الإنتاج أو تحويل المنتج من ورشة إلى أخرى يعتبر نشاط غير مضيف للقيمة".

¹ علي حازم يونس اليامور، مرجع سبق ذكره، ص 234.

² Eric Cauvin, Bruno Neunreuther, **Op-cit**, P181.

³ علي حازم يونس اليامور، نفس المرجع السابق، ص 234.

مما سبق يتضح بأن تحديد النشاط المضيف للقيمة يثير التساؤل على مدى قدرة النشاط في خلق القيمة للزبون أو مساهمته في خلق القيمة للعملية التي تضم أنشطة حول هدف مشترك، مما يدفع إلى أخذ بعين الاعتبار الموارد التي يستهلكها النشاط مع القيمة المنتظر خلقها، أي أن التحليل تعدى من مجرد الحساب إلى بعد استراتيجي وهو التحكم بين التكلفة والقيمة ولم يعد الأمر يقتصر على تصنيف الأنشطة والعمليات في مقابل تلك التي تخلق قيمة أو تلك التي لا تخلق قيمة بالنسبة للعميل.¹

فالأنشطة التي تضيف قيمة من وجهة نظر الزبون تحاول المؤسسة تخفيض تكلفتها من خلال تحسين أدائها وتنفيذها بكفاءة، أما الأنشطة التي لا تضيف قيمة من وجهة نظر الزبون فهي الأنشطة التي يجب أن تعطى لها أولوية قصوى لأنه تكون فيها فرص تخفيض التكلفة ممكنة دون تخفيض قيمة المنتج المقدم للزبون، فإنه يتم ترتيبها بحسب إمكانية التخفيض من الأكبر إلى الأصغر وحذفها أو تنفيذها بشكل أكثر كفاءة، كتخفيض حركة المواد، تحسين تدفق الإنتاج وتخفيض المخزون.²

3. الأنشطة التي تتضمن الوجهتين معا

هناك بعض الأنشطة لا يمكن تصنيفها على أنها مضيضة للقيمة أو غير مضيضة للقيمة لأنها تتضمن الوجهتين معا مثل نشاط الفحص ومناولة المواد فهذه الأنشطة غير مضيضة للقيمة من وجهة نظر الزبون لكنها تحدث في معظم المؤسسات الصناعية، وفي سبيل تخفيض هذه التكاليف تحاول المؤسسات تصميم المنتج والعملية الصناعية عن طريق تطبيق نظام الإنتاج في الوقت المحدد وإدارة الجودة الشاملة، ومحاوله تمييز ما هو مضيف للقيمة عن ما هو غير مضيف للقيمة يوفر إطارا عاما يفيد في تطبيق أسلوب هندسة القيمة التي تهدف إلى تخفيض التكاليف غير المضيضة للقيمة عن طريق تخفيض كمية مسبب التكلفة لهذه الأنشطة غير المضيضة للقيمة، كما يوصي عادة باستكمال تحليل الأنشطة عن طريق المقارنة المرجعية (سواء كانت داخلية أو خارجية) التي سبق التعرض لها والتي يمكن أن تتحقق على أساس عدة معايير مثل: المدة، الموارد المستهلكة، الجودة... إلخ.

¹ Eric Cauvin, Bruno Neunreuther, **Op-cit**, P P181.

²مخديجة عرقوب، مرجع سبق ذكره، ص ص 57-58.

ثانيا: تحسين الأنشطة

ما يميز نظام ABM عن الأنظمة التقليدية لحساب وإدارة التكلفة الاهتمام الذي توليه ليس فقط للمنتجات ولكن أيضا للأنشطة، ولقد تأكد في الواقع بأن المنتجات ما هي إلا تجسيد للقدرة التنافسية للأنشطة. فالمؤسسة قد توفر العوامل التنافسية التي تركز على التحكم في تكاليف الأنشطة والقيمة التي تخلقها¹. فبعد قيام المؤسسة بتحديد وتحليل أنشطتها يأتي دور تحسين أداء هذه الأنشطة من خلال اتخاذ القرارات المناسبة بشأنها سواء كان هذا التحسين جذري متعلق بإعادة تصميم الأنشطة والذي يرتبط بإعادة هندسة العمليات أو التحسين المستمر للأنشطة².

ولتحقيق هذا الهدف توجد عدة استراتيجيات يمكن استخدامها كما يلي:

- 1. استبعاد الأنشطة غير المضيئة للقيمة:** بعض الأنشطة يمكن استبعادها لأنها لا تخلق قيمة للزبون (أو غير ضرورية لسير المؤسسة)، ومع ذلك فإن هذا لا يؤدي بالضرورة إلى الحذف النهائي و العشوائي للنشاط بل يمكن التفكير بشأن إعادة تنظيم المؤسسة، على سبيل المثال: تحويل المنتج من ورشة إلى أخرى نشاط غير مضيئ للقيمة للزبون النهائي لكن لا يمكن استبعاده و الأكيد أن الورشتين منفصلتين جغرافيا ومنه فإن وضعية المصنع تصبح العامل المسبب للنشاط (للتكلفة) وعليه إعادة تنظيم المصنع أي تقرب الورشتين يسمح (بالقضاء) على العامل المسبب واستبعاد نشاط تحويل المنتجات.
- 2. تخفيض الوقت والجهد اللازمين لإنجاز العمل:** يمكن أن يستند هذا التخفيض على تحسين العمليات وتصميم المنتجات، على سبيل المثال الوقت المستغرق لتهيئة الآلات يمكن تخفيضه من خلال التجربة، تنسيق أفضل بين مختلف الأطراف الفاعلة، توفير أفضل الأدوات مع مراعاة ألا تكون هذه الطريقة على حساب الوضعية الاستراتيجية للمؤسسة إنما في إطار سلسلة القيمة.
- 3. تحديد الأنشطة منخفضة التكلفة:** يجب على مصممي المنتجات وعمليات التصنيع اختيار الأنشطة الأقل تكلفة فتصميم المنتج واختيار مكوناته يمكن أن يؤدي إلى عمليات محددة لتجميعه: تجميع آلي أو حربي (يدوي)، هذا الاختيار يجب أن يأخذ في الاعتبار المراحل الأولى لتصميم المنتج بمقارنة التكاليف المرتبطة بنموذج التجميع.

¹ Eric Cauvin, Bruno Neunreuther, **Op-cit**, P P181-182

²تحديجة عرقوب، نفس المرجع السابق، ص ص 57-58.

4. تغيير طريقة استخدام الأنشطة ثم إعادة تخصيص الموارد لتخفيض التكاليف مع خلق القيمة؛¹
5. تخفيض الموارد المستخدمة: حيث أن العمليات التي تستخدم موارد أكثر مما هو مخطط يعتبر إسرافاً،
6. تخفيض الأخطاء: والتي تكون ناتجة في أغلب الأحيان عن العمالة الرديئة والتي تتطلب إعادة التصحيح.
7. تحقيق أو التفوق على توقعات المستهلكين: حيث يمكن تحسين العمليات عن طريق تحقيق توقعات الزبائن أو التفوق عليها.
8. جعل العمليات أكثر أمناً: إن مكان العمل الآمن أكثر إنتاجية وفعالية، حيث يتم الإنتاج بمعدلات أكثر من المكان غير الآمن.²

ثالثاً: تقييم الأداء

يتطلب نظام ABM التعرف على الأنشطة الاستراتيجية لقياس وتقييم أدائها من خلال مجموعة من المؤشرات المالية وغير المالية التي تستخدم معا لتوفر صورة واضحة عن العمليات الداخلية في المؤسسة وتوفر بيانات مهمة حول مدى إنجاز برامج التحسين والتطوير في المؤسسة، مثل الوقت، الجودة، التكلفة... إلخ وفيما يلي توضيح لهذه المقاييس:³

1. مقياس الوقت: يعد الوقت عاملاً مهماً في العملية الإنتاجية، وأحد المؤشرات في الحكم على فعالية أداء الأنشطة على مستوى المؤسسة، ولا يقصد به أن تؤدي العملية الإنتاجية في الوقت المحدد لها فحسب، بل يجب أن يتم استغلال هذا الوقت بكفاءة عالية. إن الوقت الإجمالي للعملية الإنتاجية يتكون من مجموع الأوقات الآتية: وقت الشغل، وقت الفحص، وقت الحركة والتنقل، وقت الانتظار والتخزين، حيث أن الوقت الذي يضيف قيمة هو وقت الشغل أما الوقت الذي لا يضيف قيمة فهو يمثل وقت الفحص ووقت الانتظار والتخزين ووقت الحركة والانتقال، وهو يمثل وقتاً ضائعاً لا يوجد

¹ Eric Cauvin, Bruno Neunreuther, **Op-cit**, P 182.

² خديجة عرقوب، مرجع سبق ذكره، ص ص 57-58.

³ علي حازم يونس الياصور، مرجع سبق ذكره، ص 236.

قيمة للزبون، وتحدث زيادة هذا الوقت بسبب عدم كفاءة العملية التصنيعية التي قد تنتج عن ضعف الصيانة والتوقف المفاجئ للآلات والمكائن.¹

2. مقياس الجودة: تعد الجودة من العوامل الرئيسية التي تسهم بشكل مباشر في تحقيق رضا المستهلك والجودة هي مدى توافق المنتجات والخدمات في المواصفات والأداء مع المعايير والمتطلبات المحددة لها مسبقاً، ويتطلع المستهلك إلى جودة أعلى في المنتجات والخدمات وتبذل المؤسسات جهوداً كبيرة لتحسين جودة ما تقدمه من منتجات وخدمات من خلال تبنيها مبدأ إدارة الجودة الشاملة بحيث تشمل جميع أنشطة المؤسسة.

ويتعلق تحسين الجودة بأمرين هما: الأول يتعلق بعملية التطبيق أما الثاني يتعلق بعملية القياس، فعادة ما يتطلب تطبيق برنامج تحسين الجودة التركيز للحصول على منتجات سليمة من دون عيوب من المرة الأولى أي من بداية كونها فكرة في مرحلتها البحث والتصميم ومروراً بعملية الإنتاج حتى تصبح بيد الزبون، ويكتمل برنامج تحسين الجودة بعملية القياس أيضاً بحيث يضمن وجود مقاييس أداء ملائمة تشجع على تحقيق الجودة، فهناك مقاييس عديدة يمكن من خلالها معرفة مستوى جودة ما تقدمه المؤسسات من منتجات وخدمات، وهذه المقاييس تؤدي دوراً مركزياً في أي برنامج جودة من هنا تستخدم المؤسسات مجموعة متنوعة من مقاييس الجودة منها: نسبة الإنتاج المعيب كجزء من المليون، نسبة الإنتاج الجيد إلى إجمالي الإنتاج، نسبة الكفاية الإنتاجية، التلف، إعادة التصنيع، معدل العمليات الواقعة تحت رقابة الأدوات الإحصائية.

3. مقياس التكلفة: ان استخدام نظام ABC في قياس تكلفة العمليات يساهم في تحسين دقة تكلفة المنتج أو الخدمة من خلال استخدام موجهات تكلفة متعددة لتتبع تكلفة الأنشطة للمنتجات والخدمات المرتبطة بالأنشطة التي تستهلك موارد المؤسسة، حيث يركز نظام ABC على مسببات التكلفة.

¹خديجة عرقوب، مرجع سبق ذكره، ص58.

وفي إطار عمل نظام ABM يتم تحليل مسببات التكلفة، فمسبب التكلفة عبارة عن مقياس يعكس السبب الجوهري في خلق وتكوين عنصر التكلفة داخل مجاميع التكلفة وهو معامل يستخدم في قياس الموارد والتكاليف المستنفذة ويحملها بشكل أفضل على الأنشطة أو الأغراض النهائية للتكلفة، إن تحديد تكلفة كل نشاط يتطلب تخصيص الموارد على الأنشطة مما يتعين وجود علاقة سببية بين كل من النشاط والموارد المستنفذة فيه التي تحدد عن طريق مسببات التكلفة، فالتكاليف التي تحدث في إنجاز كل نشاط من أنشطة المؤسسة يمكن أن تزيد اعتمادا على نوعين رئيسيين لمحركات التكلفة :

- **محركات التكلفة الهيكلية أو التسلسل الهرمي والطبقي لمحركات التكلفة:** وهي التي تحدد نوعية التكاليف والموارد المستنفذة في أداء أنشطة المؤسسة وهي السبب الرئيسي في تكوين التكاليف وهيكلها العام وفكرة التسلسل الهرمي أو الطبقي لمحركات التكلفة جاءت من ملاحظة أن مستويات مختلفة لمحركات التكلفة تؤثر في تكاليف مختلفة.

- **محركات التكلفة الإجرائية أو التنفيذية:** وهي التي تحدد كيفية أداء وتنفيذ المؤسسة لأنشطتها وأعمالها وأسباب استهلاك الموارد في ذلك العمل، وهي مجموعة السياسات والطرقات والإجراءات التي تستخدمها المؤسسة لغرض إنجاز أعمالها، حيث أن هناك مجموعة من العوامل التي تؤثر في التكلفة منها كيفية تنفيذ العاملين لإجراءات التحسين المستمر، سلوك العاملين وإمكانيات المؤسسة لرفع جودة المنتجات، دورة كفاءة الوقت في تقديم وتطوير منتجات جديدة، مدى كفاءة العمليات في التصميم والتنفيذ، كيفية العمل بكفاءة وفاعلية مع المجهزين أو المستهلكين لتخفيض التكلفة في إنجاز الأنشطة، وإدارة التكلفة إدارة فعالة يجب العمل على تحليل مسببات التكلفة ومعرفة السبب الرئيسي أو الأساس لتكاليف هذه الأنشطة. حيث يتطلب الأمر فحص وتحديد وتفسير تأثيرات مسببات التكلفة على تكاليف الأنشطة، ونتائج هذا التحليل غالبا ما تستخدم من قبل الإدارة في برامج التحسين المستمر، المساعدة في خفض الوقت وتحسين الجودة وتخفيض التكلفة وهذا التحليل يعد الأنشطة كنقطة بداية، ثم البحث

عن العوامل التي تسبب تغيير تكاليف هذه الأنشطة، وهي عبارة عن جهد منفق لتحديد العوامل التي تعد السبب الرئيسي لتكاليف الأنشطة المختلفة في المؤسسة.¹

المطلب الثاني: أنواع تطبيقات الإدارة على أساس الأنشطة

تصنف تطبيقات نظام ABM إلى نوعين هما:

1. **نظام ABM التشغيلي**: يقصد بنظام ABM التشغيلي مجموعة الإجراءات التي تحسن الكفاءة وتزيد مستوى طاقة الإنتاج وتخفض التكاليف، وتعمل على عمل الأشياء الصحيحة وإنجاز الأنشطة بكفاءة، وتبحث هذه الطريقة عن تحقيق الكفاءة واستغلال الموجودات من أجل تقليل التكاليف²، وتتضمن تطبيقاتها لبعض التقنيات الإدارية مثل: إدارة النشاط وإعادة هندسة العمليات، وإدارة الجودة الشاملة وقياس الأداء.³
2. **نظام ABM الاستراتيجي**: يقصد بنظام ABM الاستراتيجي مجموعة أنشطة العمليات التي تمكن من القيام بالأشياء الصحيحة وذلك من خلال تعديل الطلب على الأنشطة بحيث يتحقق: تخفيض للتكلفة والزيادة في الأرباح⁴، كما يشير هذا النظام إلى عمل الأشياء الملائمة أو اختيار الأنشطة الملائمة لغرض استخدامها في إنجاز الأهداف وكما تعمل على تبديل الطلب على الأنشطة من أجل زيادة الربحية بافتراض أن كفاءة الأداء تبقى مستقرة، ومن الأمثلة عليها تبديل مزيج الطلب للأنشطة من التطبيقات غير المربحة من خلال تقليص الحاجة إلى الأنشطة غير المربحة، وتتضمن تطبيقات الإدارة على أساس النشاط الاستراتيجي لتصميم العملية، خط الإنتاج، العلاقات مع الموردين، العلاقات مع الزبون وتجزئة السوق، وقنوات التوزيع.⁵

والشكل التالي يوضح استخدامات نظام ABM التشغيلي و ABM الاستراتيجي:

¹علي حازم يونس الياصور، مرجع سبق ذكره، ص 235.

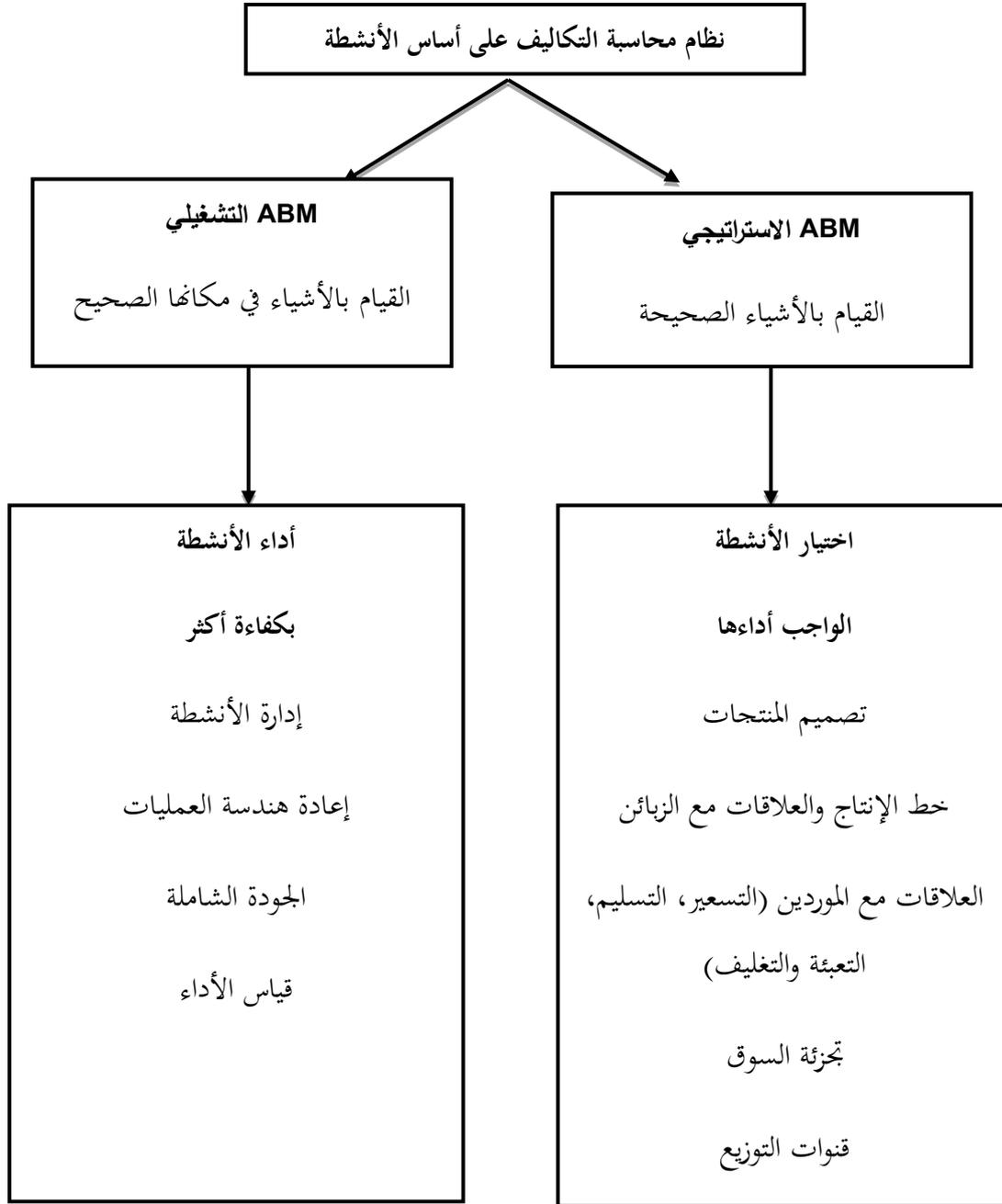
²إسماعيل حجازي وسعاد معاليم، مرجع سبق ذكره، ص 108.

³حيدر شاكر نوري، محمود حسن جمعة، مرجع سبق ذكره، ص 297.

⁴إسماعيل حجازي وسعاد معاليم، نفس المرجع السابق، ص 108.

⁵حيدر شاكر نوري، محمود حسن جمعة، نفس المرجع السابق، ص 297.

الشكل (6): استخدام نظام ABM في تحسين العمليات والقرارات الاستراتيجية



Source: Stefan Pete, Ildiko Reka Cardos, **activity based costing and activity based management, implementation is the solution for organizations to gain profitability**, Romanian Journal of Economics, 2011, P158.

من الشكل أعلاه يتضح أن نظام ABM التشغيلي و ABM الاستراتيجي يستخدمان المعلومات التي يقدمها نظام ABC وذلك من أجل:

- اجراء تحسينات على العمليات والأنشطة بالاعتماد على عدة أدوات كإعادة هندسة العمليات، وهذا فيما يخص الجانب التشغيلي لنظام ABM؛
- اتخاذ القرارات الاستراتيجية المتعلقة بتخفيض التكاليف وزيادة الربحية كتصميم المنتجات، وهذا فيما يخص الجانب الاستراتيجي لنظام ABM.

المطلب الثالث: العلاقة بين نظام ABC ونظام ABM

يوفر نظام ABM الإطار الملائم والمرن لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة، لذلك ينصح الخبراء عند وضع أحد النظامين مراعاة متطلبات النظام الآخر سواء يتم تصميم وضع النظامين في مرة واحدة أو بصفة مستقلة لضمان الانسجام تحقيق أقصى حد للفاعلية والأداء الجيد. ويتطلب عند وضع نظام الإدارة على أساس الأنشطة تعيين فريق مشرف على هذا المشروع يتكون من رئيس أو مدير المؤسسة، مسؤول تنفيذي له دراية جيدة بالميدان الصناعي للمؤسسة، مراقب تسيير له دراية جيدة بالإجراءات المحاسبية.¹

وفي ظل العلاقة بين نظام ABC ونظام ABM يبرز الارتباط الوثيق بين النظامين في ظل وجود توافق وترابط بينهما، ولكن بالمقابل توجد اختلافات بين النظامين.

أولاً: التوافق بين نظام ABC ونظام ABM

إن أول عمل يتطلب القيام به عند وضع نظام الإدارة على أساس الأنشطة يتمثل في التحليل الهيكلي للمؤسسة ويتم على ثلاث مراحل متتابعة:

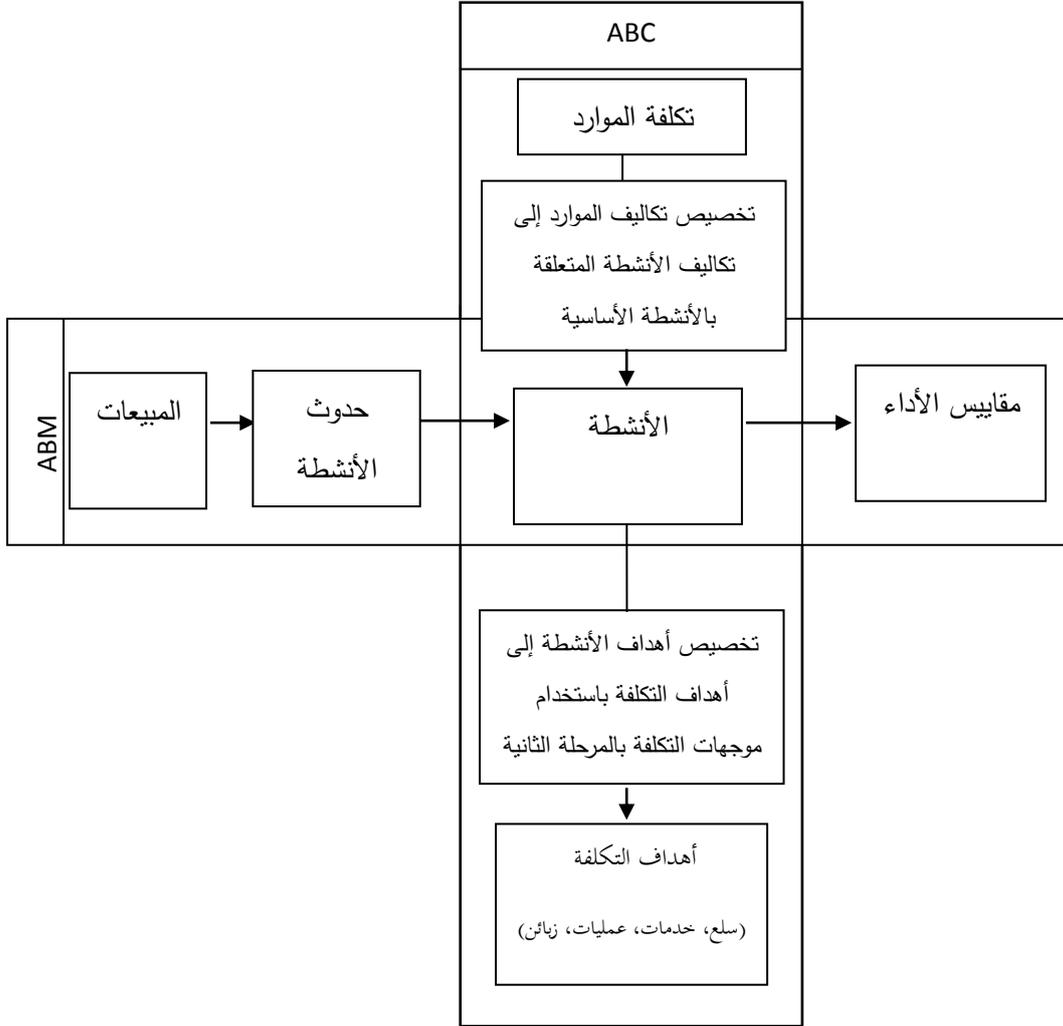
- **المرحلة الأولى:** تحديد السلطات والصلاحيات للطواقم المسير ومختلف العوائق والمشاكل المطلوب التكفل بها (تحليل المسؤوليات، اختيار المؤشرات التسييرية، لوحة القيادة... الخ)؛
- **المرحلة الثانية:** تحديد نشاطات التسيير (دراسة المؤهلات الصناعية، اختيار النشاطات، مسببات التكلفة... الخ)؛
- **المرحلة الثالثة:** تحديد العمليات الأولية (وصف النشاطات، إعداد مصفوفة النشاطات، الربط بين الهيكل الصناعي والتسييري والهيكل المحاسبي... الخ).

¹ نايت مرزوق محمد العربي، مرجع سبق ذكره، ص ص 66-67.

نجد أن المرحلة الثانية والثالثة تعدان مراحل مشتركة بين ABC و ABM.¹

وبخصوص الترابط أو التداخل بين النظامين فيظهر من خلال الشكل التالي:

الشكل (7): التداخل بين نظام ABC ونظام ABM



المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي وآخرون، المحاسبة الإدارية (قضايا معاصرة)، الطبعة الأولى دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 32.

يوضح هذا الشكل التداخل (الترابط) بين نظام ABC ونظام ABM:

1. تمثل الأنشطة المحور الأساسي الذي تعمل عليه كل من النظامين؛

¹ نايت مرزوق محمد العربي، مرجع سبق ذكره، ص 67.

2. تحليل الأنشطة في نظام ABM يهدف إلى التحسين التشغيلي للأنشطة باعتباره مدخل للرقابة التشغيلية.

3. تتمم ABC فقط بتكلفة الأنشطة (أي تكاليف المرحلة الأولى) مما يعني أن مخرجات المرحلة الأولى من ABC تمثل مدخلات لنظام ABM¹، هذا الأخير الذي يركز على فكرة أن نظام ABC يوفر جميع المعلومات المرتبطة بالأنشطة في كامل سلسلة القيمة (التصميم، الإمداد، الإنتاج، التوزيع... إلخ) وبذلك سيكون متخذي القرار على دراية بمسببات التكاليف والأرباح وهذا يمكن نظام ABM من استخدام هذه المعلومات لتحسين الإدارة.²

يمكن القول إن نظام ABM يتكامل مع نظام ABC من حيث المعلومات التي يوفرها هذا الأخير في تحليل العمليات لتحليل فعالية الأنشطة وتصنيفها إلى أنشطة تضيف قيمة وأنشطة لا تضيف قيمة وبالشكل الذي ينعكس أثره على إدارة التكلفة بقصد تخفيضها من خلال إدارة الأنشطة المسببة لها.³ وبذلك تكون المؤسسة قادرة على تقييم ربحية أنشطتها لكونها على دراية بمصدر تكاليفها، ما يجعل من اتخاذ القرارات يستند على المقارنة بين تكاليف الأنشطة والقيمة التي يتم إنشاؤها للعميل.⁴

¹ إسماعيل يحيى التكريتي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص 32-33.

² Georges Langlois, *Op-cit*, P P 185-186.

³ درحون هلال وآخرون، مساهمة نظام الإدارة على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول أدوات التسيير الحديثة في منظمات الأعمال ودورها في الوقاية من الأزمات: دراسة بعض التجارب، المنعقد بكلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليلة 2، الجزائر، يومي 4 و5 ماي 2015، ص 7.

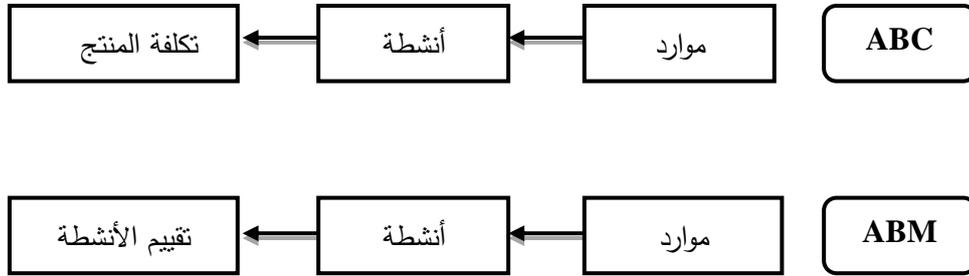
⁴ Georges Langlois, *op-cit*, P 186.

ثانيا: الاختلاف بين نظام ABC ونظام ABM

على الرغم من أن نظام ABM يرتبط ارتباطا وثيقا بنظام ABC غير أنهما يختلفان. ويمكن إبراز هذا الاختلاف من حيث: الهدف، المخرجات وآلية العمل كما يلي:

1. يركز نظام ABC على الأنشطة بهدف قياس تكاليف إنتاج المنتج أو تقديم الخدمة بينما نظام ABM يركز على الأنشطة بهدف (تقييم الأنشطة) لإدارتها وتحسين كفاءتها¹، كما هو موضح في الشكل التالي:

الشكل (8): الاختلاف بين نظام ABC ونظام ABM من حيث الهدف



المصدر: إسماعيل يحيى التكريتي، المحاسبة الإدارية قضايا معاصرة، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، 2007، ص 31.

2. يوفر نظام ABC المعلومات المتعلقة بتكاليف الأنشطة التي تتكون منها المؤسسة للقيام بوظائفها، بينما نظام ABM يستخدم هذه المعلومات بطرق مختلفة في سبيل تحسين قيمة المؤسسة في الأسواق المالية وتحسين الربحية للمؤسسة.

3. يقوم نظام ABC على تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة يتم فيها تخصيص تكاليف الموارد المستخدمة من آلات وعمل ومواد خام وتقنيات على الأنشطة التي تسببت في استنفاد هذه الموارد ثم توزيع تكاليف هذه الأنشطة على المنتجات التي استفادت من هذه الأنشطة، وهذا يتطلب تحديد الأنشطة التي تتكون منها المؤسسة وتحديد مجتمعات التكلفة ومسببات التكلفة ومعدلاتها، أما في ظل نظام ABM فيتم تحديد القيمة المستلمة من قبل المستهلك لكل نشاط وتحديد أي الأنشطة تضيف قيمة وحذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة، ثم تحديد فرص تحسين الأنشطة التي تضيف قيمة وحذف

¹ إسماعيل يحيى التكريتي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 31.

الفصل الأول: الإطار النظري للإدارة على أساس الأنشطة

الأنشطة التي لا تضيف قيمة، وهو يقوم على مجموعة من التحليلات هي تحليل الأنشطة، تحليل مسببات التكلفة وتحليل الأداء.¹

من خلال العرض السابق يتبين أن نظامي ABC و ABM مترابطان ومتكاملان لكن مع ذلك فهما يختلفان، ويتلخص ذلك من خلال الجدول الآتي:

الجدول (1): الاختلاف بين نظام ABC ونظام ABM

نظام ABC	نظام ABM
التركيز على توزيع التكاليف وتحميلها على وحدة الخدمة بدقة.	التركيز على تخفيض التكاليف وتحميلها على وحدة الخدمة بدقة.
قياس التكلفة التي يتوجب على الإدارة دفعها من خلال تحديد الأنشطة اللازمة لأداء الخدمة.	دراسة إجراءات إدارة تلك التكلفة وتقليلها إلى أقل درجة ممكنة دون التأثير على الجودة في الأداء.
التركيز على التكاليف الفعلية والتي حددت ضمن الميزانية.	التركيز على التكاليف التي سيتم دفعها على الأنشطة المستخدمة لتحقيق أفضل أداء ممكن.
قياس التكلفة عموديا عن طريق مركز التكلفة.	قياس التكلفة أفقيا من خلال عمليات المؤسسة والتبادل فيما بينها.
تحديد تكلفة المنتج بما تم استهلاكه ومن قبل الأنشطة المستخدمة في الأداء وتطوير وتحسين القرارات التشغيلية.	تحديد تكلفة المنتج بهدف تحسين قرارات التسعير والتطوير والتحسين المستمر للتخطيط الاستراتيجي وبما يحقق الربحية من الزبائن وتحليلها.

المصدر: سليمان البشناوي، الاتجاهات الاستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة نحو تحسين وتطوير أداء الخدمات المصرفية وخفض تكلفتها، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية)، المجلد 28، العدد 8، فلسطين، 2014، ص 11.

يتضح من الجدول السابق أن تطبيق نظام ABM يستلزم وجود نظام ABC فهو يعتمد بالأساس على مخرجاته ويحققان معا عدة مزايا بالرغم من أن لكل منهما مجالا يعمل فيه يظهر من خلاله الاختلاف بينهما.

¹ علي حازم يونس اليامور، مرجع سبق ذكره، ص 232.

خلاصة الفصل

تم في هذا الفصل عرض نشأة وتطور نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة مع سرد مجموعة من المفاهيم الأساسية المرتبطة بهذا النظام، كما تم كذلك عرض لنظام الإدارة على أساس الأنشطة، أهدافه واستخداماته بالإضافة إلى تحديد آلية تطبيقه من خلال المراحل التي تشكل إطار عمله، وفي الأخير تم تبيان العلاقة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ونظام الإدارة على أساس الأنشطة مع إبراز التوافق والاختلاف بين النظامين.

وقد تبين من خلال هذا الفصل بأن الإدارة على أساس الأنشطة تستخدم المخرجات من المعلومات التي يقدمها نظام التكاليف على أساس الأنشطة لاتخاذ القرارات وتعمل كأداة فعالة لمراقبة التسيير بهدف التحكم في التكاليف باستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة واتخاذ الإجراءات الضرورية لتخفيض التكاليف خدمة لأصحاب المصالح من الزبائن والمساهمين ولتحسين الأداء، وهذا يتوافق مع متطلبات وأهداف العديد من الأنظمة الأخرى التي تحكم إدارة ورقابة المؤسسات كنظام الحوكمة التي سيتم عرضه خلال الفصل الثاني.

الفصل الثاني

الإطار العام لحوكمة المؤسسات

تمهيد

حوكمة المؤسسات لها أصول تاريخية حيث تعود جذورها لظهور نظرية الوكالة التي ارتبطت بفكرة الفصل بين الملكية والإدارة، غير أنه ومنذ عام 1997 ومع انفجار الأزمة المالية الآسيوية وغيرها من الأزمات والفضائح المالية التي هزت كبرى الشركات العالمية تعاظم الاهتمام بمفهوم حوكمة المؤسسات التي حظيت باهتمام كبير من قبل الكثير من المؤسسات، المنظمات الدولية والحكومات.

وعليه سيتم في هذا الفصل تقديم مايلي:

المبحث الأول: ماهية حوكمة المؤسسات؛

المبحث الثاني: حوكمة المؤسسات: خصائصها، نماذجها ومتطلبات فعاليتها؛

المبحث الثالث: حوكمة المؤسسات: مبادئها، آلياتها ولحمة عن واقعها في الجزائر.

المبحث الأول: ماهية حوكمة المؤسسات

تعد حوكمة المؤسسات من المواضيع الحديثة التي نالت حظا وافرا من الكتابات العلمية بالرغم من أن بداياتها الحقيقية لا تتعدى أواخر عقد التسعينات من القرن العشرين، ومرد ذلك إلى العديد من العوامل والأسباب التي كان لها الأثر على زيادة الاهتمام بحوكمة المؤسسات وسيتم عرض لذلك من خلال ما سيأتي:

المطلب الأول: حوكمة المؤسسات: مفهومها ونشأتها

أولا: مفهوم حوكمة المؤسسات

على المستوى العالمي لا يوجد تعريف موحد متفق عليه بين كافة الاقتصاديين والقانونيين والمحللين لمفهوم حوكمة المؤسسات حيث يرجع ذلك إلى تداخله في العديد من الأمور التنظيمية، الاقتصادية، المالية والاجتماعية للمؤسسات وهو الأمر الذي يؤثر على المجتمع والاقتصاد ككل.¹

وفيما يلي أهم بعض التعريفات لحوكمة المؤسسات:

عرفت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية حوكمة المؤسسات بأنها: "مجموعة العلاقات ما بين ادارة الشركة، مجلس ادارتها، مساهميها والجهات الأخرى التي لها اهتمام بالشركة (أصحاب المصالح) كما يحدد قواعد وإجراءات اتخاذ القرارات المتعلقة بشؤون الشركة، كذلك يحدد الهيكل الذي يتم من خلاله وضع أهداف الشركة ووسائل تحقيقها ووسائل الرقابة على الأداء".²

وعرفها معهد المدققين الداخليين بأنها: "عمليات تتم من خلال اجراءات تستخدم بواسطة ممثلي أصحاب المصالح لتوفير الاشراف على المخاطر وادارتها بواسطة الادارة ومراقبة مخاطر المنظمة والتأكيد على كفاية الضوابط الرقابية لتجنب هذه المخاطر، مما يؤدي إلى المساهمة المباشرة في إنجاز أهداف وحفظ قيم الشركة".³

كذلك عرفها تقرير Cadbury الصادر في المملكة المتحدة في ديسمبر 1992 بأنها: "النظام الذي بمقتضاه تدار المؤسسات وتراقب".⁴

¹ محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجلس الادارة والمدبرين التنفيذيين، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2008، ص15.

² Pierre Cabane, **Manuel de gouvernance d'entreprise**, editions eyrolles, Paris, 2013, P 23.

³ مصطفى يوسف كافي، الأزمة الاقتصادية العالمية وحوكمة الشركات، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي، عمان، الأردن، 2013، ص206.

⁴ Hélène Ploix, **Gouvernance d'entreprise**, 2ème édition, Pearson Education, paris, France, 2006, P16.

وقد عرفت مؤسسة التمويل الدولية بأنها: "مجموعة الهياكل والعمليات اللازمة لتوجيه وضبط المؤسسات وتحديد وتوزيع الحقوق والواجبات بين المشاركين الرئيسيين في الشركة بما فيهم المساهمين وأعضاء مجلس الإدارة والمدراء وكذلك تحديد القواعد والاجراءات الخاصة باتخاذ القرارات بشأن أمور الشركة".¹

كما عرفها G.Charreaux بأنها: "مجموعة الميكانيزمات التي تهدف إلى تحديد السلطات والتأثير على قرارات المديرين، أي بعبارة أخرى تحكم قيادتهم للشركة وتعرف مجال سلطاتهم".²

وقد عرف القانون البلجيكي حوكمة المؤسسات بأنها: " مجموعة من القواعد والسلوكيات التي تدير المؤسسات ويتحكم فيها طبقا لها، ويحقق نموذج جيد لحوكمة المؤسسات هدفه بأن يحافظ على توازن سليم بين الملكية والإدارة وكذلك التوازن بين الأداء والالتزام".³

كذلك عرفها Williamson بأنها: " استراتيجية تتبناها المؤسسة في سعيها لتحقيق أهدافها الرئيسية وذلك ضمن منظور أخلاقي ينبع من داخلها باعتبارها شخصية معنوية مستقلة وقائمة بذاتها، ولها من الهيكل الإداري والأنظمة واللوائح الداخلية ما يكفل لها تحقيق تلك الأهداف بقدراتها الذاتية وبمناى عن تسلط أي فرد فيها وكذلك بالقدر الذي لا يضرب مصالح الفئات الأخرى ذات العلاقة".⁴

من خلال التعريفات السابقة يتضح بأن مفهوم حوكمة المؤسسات تندرج ضمنه العناصر الآتية:

- حوكمة المؤسسات هي نظام متكامل للرقابة المالية وغير المالية؛
- حوكمة المؤسسات زيادة على رقابة المؤسسات تقوم بتوجيه إدارتها؛
- حوكمة المؤسسات تضبط العلاقات بين جميع الأطراف ذات الصلة بها مع تحديد المسؤوليات الصلاحيات؛

¹ حاكم محسن الربيعي وحمد عبد الحسين راضي، حوكمة البنوك، الطبعة الأولى، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011، ص25.

² Thierry Wiedeman, **Développement durable et gouvernement d'entreprise**, éditions d'organisation, France, 2003, PP107.

³ وليد ناجي الحيايلى وحسين عبد الجليل آل غزوي، حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، الأردن، 2005، ص24-25.

⁴ زياد عبد الحليم الذبية وآخرون، نظم المعلومات في الرقابة والتدقيق، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2011، ص 185.

- تعتمد حوكمة المؤسسات على مجموعة من الآليات الرقابية لحماية مصالح كل الأطراف المتعاملة مع المؤسسة ويحدد المسؤوليات والصلاحيات؛
- تخدم الحوكمة المؤسسات بضمان استمراريتها مع ضمان مصالح المساهمين وكافة أصحاب المصالح الآخرين.

ثانيا: نشأة وتطور حوكمة المؤسسات

مصطلح حوكمة المؤسسات (ترجمة للمصطلح الإنجليزي Corporate Governance) ارتبط بتطور المنظمات، حيث أخذ مفهومه من فكرة الفصل بين الملكية والادارة بالنسبة للشركات الكبرى التي جاء بها Berle & Means سنة 1932 الذين كان لهما الفضل في ظهور نظرية الوكالة.¹

وتعد حوكمة المؤسسات تطور طبيعي لنظرية الوكالة وهذا الأمر يدفع إلى إلقاء بعض الضوء على هذه النظرية ومناقشتها بشيء من الإيجاز كما يلي:

1. تعريف نظرية الوكالة

تعرف نظرية الوكالة على أنها علاقة تعاقدية بين طرفين بحيث يتراضى الطرفين على أن يقوم أحدهما (الوكيل) بتمثيل الآخر (الموكل) بشكل كلي أو جزئي. ويصف Meckling علاقة الوكالة بأنها عقد يقوم بموجبه واحد أو أكثر من الأفراد (الأصيل أو الموكل) بتعيين واحد أو أكثر (الوكيل) لكي ينجز بعض الأعمال والخدمات بالنيابة عنه، وفي المقابل يفوض الأصيل الوكيل في اتخاذ بعض القرارات.²

2. مشكلات الوكالة

تتبلور نظرية الوكالة بالعلاقة التعاقدية بين كل من المدراء، المالكين والدائنين في الشركات، والتي ينشأ عنها ما يعرف بمشكلة الوكالة الناتجة عن الفصل بين الإدارة والملكية والتي تتمثل بتضارب المصالح بين كل من المالكين والمدراء والتي تعرف بتكاليف الوكالة للملكية، وما بين كل من المالكين والدائنين والتي تعرف بتكاليف الوكالة للديون. ويرجع السبب الجوهرى وراء ظهور مشاكل الوكالة إلى عدم تماثل المعلومات، وذلك لأن الإدارة عادة تمتلك معلومات تخص المؤسسة وتقوم باستغلالها لصالحها على حساب مصلحة المالكين الذين لا تتوفر

¹ Olivier Meier, **Entreprises multinationales** (Stratégie_Restructuration_Gouvernance), Dunod, 2005, p262.

² زياد عبد الحميد الذبية وآخرون، مرجع سبق ذكره ، ص ص 189-190.

لديهم مثل تلك المعلومات، مما يسبب التضارب في المصالح ويتعارض مع أهداف المؤسسة ويؤدي إلى استنزاف مواردها وبالتالي تراجع ثقة المستثمرين بها وانخفاض قيمتها السوقية. وبذلك تقوم نظرية الوكالة بمعالجة المشاكل التالية:

- معالجة مشكلتي الاختيار المعاكس والخطر الأخلاقي اللتان قد تنشآن نتيجة الفصل بين الملكية والإدارة مما يخلق ما يعرف في علم المالية بتضارب المصالح بين كل من المساهمين والمدراء، هذا التضارب يؤدي بدوره إلى تحمل المؤسسة لتكاليف الوكالة التي قد تزيد من تكاليف جمع الأموال من خارج المؤسسة وبالتالي زيادة الاعتماد على الأموال المتولدة داخل المؤسسة باعتبارها أرخص مصدر للتمويل؛
- ينشأ كذلك نوع آخر من التضارب بين حاملي الأسهم وأصحاب الدين لأن المؤسسة تتجه لاستخدام الدين في التمويل وهذا التضارب ناتج عن مشكلة نقل الثروة فيما بينهم وذلك لشعور أصحاب الدين بأن المالكين سوف يقومون بتبديد أموالهم واستخدامها لتحقيق مصالحهم على حسابهم وهو ما يؤثر على قدرة المؤسسة في دفع التزاماتها، مما يدفع بأصحاب الدين لطلب علاوة مما يؤدي إلى زيادة تكلفة التمويل من المصادر الخارجية والتي بدورها تؤدي إلى تخلي المؤسسة عن بعض الفرص الاستثمارية المربحة (التي يكون صافي القيمة الحالية لها موجبا) وبالتالي تحدث مشكلة نقص الاستثمارات مما ينعكس بشكل سلبي على ربحية المؤسسة وقيمتها في السوق.¹

وبالتالي أدى ظهور نظرية الوكالة إلى زيادة الاهتمام بضرورة وجود مجموعة من اللوائح والقوانين التي تعمل على حماية مصالح المساهمين، ففي عام 1976 قام كل من "Meckli & Jensen" بالاهتمام بمفهوم حوكمة المؤسسات وإبراز أهميته في الحد أو التقليل من المشاكل التي قد تنشأ من الفصل بين الملكية والإدارة والتي مثلتها نظرية الوكالة، ثم لاحق ذلك مجموعة من الدراسات العلمية والعملية والتي أكدت على أهمية الالتزام بمبادئ حوكمة المؤسسات وأثرها على زيادة ثقة المستثمرين في أعضاء مجلس إدارة الشركات.² من جهة أخرى دفعت عوامل أخرى إلى زيادة الاهتمام بالحوكمة منها:

¹ زياد محمد زريقات وآخرون، تكاليف الوكالة والحاكمة المؤسسية: دليل من الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان للأسواق المالية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 12، العدد 2، الأردن، 2016، ص 310. (بتصرف)

² محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري، الطبعة الثانية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009، ص 14-15.

- الأزمات المالية التي شهدتها العالم منها أزمة الكساد العظيم، والأزمة الآسيوية وأزمة يوم الاثنين الأسود إلى جانب الأزمة المالية عام 2008 التي تبين فيما بعد بأن لها علاقة بالحوكمة؛¹
- الفضائح المالية التي شهدتها الكثير من الشركات العالمية بصفة عامة والأمريكية بصفة خاصة². وفيما يلي عرض مختصر لانهيار شركة إنرون وشركة وورلد كوم بالولايات المتحدة الأمريكية:

✓ شركة إنرون

- شركة إنرون إحدى أكبر شركات الطاقة في العالم سابقا، كانت تحظى بمكانة ريادية ضمن تصنيف الشركات الأمريكية غير أنها انهارت فيما بعد، ومن أهم الأسباب التي كانت خلف انهيارها ما يلي:
- ركزت الشركة على متطلبات السوق المالي حيث انصب اهتمامها على عقود المشتقات المتداولة في الأسواق غير المنظمة أي العقود المتداولة خارج البورصة، والتي لم تكن ملزمة بالإفصاح عن حجم المخاطر المرتبطة بها؛
- استغلال الشركة للثغرات المالية والمحاسبية التي استفادت منها في إخفاء مقنن للمعلومات من خلال تزايد اعتمادها على العمليات المقيدة خارج الميزانية التي يصعب اكتشافها؛
- قيام شركة التدقيق الكبيرة (آرثر أندرسون) التي كانت مكلفة بمراجعة حسابات الشركة بتقديم خدمات استشارية لا علاقة لها بمراجعة الحسابات وهو الأمر الذي يعد دليلا على عدم استقلالية وحياد المدققين وقد تعدى الأمر إلى حد تقديم الشركة لمكافآت لموظفي شركة آرثر أندرسون لإغماض أعينهم عن المخالفات وعدم الالتزام بالفحص والتمحيص الأمين للمستندات الأمر الذي فتح المجال للقيام بالتلاعبات؛
- تقديم معلومات مضللة حيث يتم إظهار نتائج الشركة على أنها أرباح بينما هي في الحقيقة خسائر وتلك الأرباح ماهي إلا وهمية، ولم يتوقف الأمر عند ذلك إنما قام مسؤولون في الشركة ببحث أقاربهم وأصدقائهم لشراء أسهم الشركة عندما كانت تتداول بأسعار متدنية ومع ظهور الأرباح الوهمية قاموا ببيعها بأضعاف السعر الذي اشتروها بها وفي عام 2000 عندما ارتفع سعر السهم إلى 90 دولار قاموا بتسريب إشاعة

¹ وليد ناجي الحياي وحسين عبد الجليل آل غزوي، مرجع سبق ذكره، ص36.

² عبد الله جوهر، الإدارة في الشركات والمؤسسات (القيادة، التسويق، العمل المؤسسي، تخطيط وإدارة القوى العاملة، الحوكمة)، الناشر مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2014، ص210.

مفادها أن سعر السهم في طريقه إلى 140 دولار بينما كانوا يتخلصون هم وأقاربهم من الأسهم التي سبق شراؤها.

وقد كانت الأسباب التي سبق ذكرها وراء انهيار الشركة ففي 15 أغسطس 2001 أخذ سعر السهم طريقه إلى الانخفاض بـ 42 دولار أي انخفض أكثر من النصف في غضون سنة واحدة وعندما أصبحت الفضيحة معروفة للجميع انخفض سعر السهم في نفس العام إلى دولار واحد فقط، وفي يناير 2006 تم إحالة كبار المسؤولين التنفيذيين ورئيس المحاسبة إلى المحكمة وقد احتوت لائحة الاتهام على 53 تهمة من أبرزها الاحتيال على البنوك وتزويد البنوك والمحاسبين ببيانات غير صحيحة والتلاعب في سعر السهم والتداول بمعلومات داخلية إضافة إلى تهمة غسيل الأموال.

✓ شركة وورلدكوم

وورلدكوم كانت إحدى الشركات الأمريكية الرائدة في قطاع الاتصالات، غير أنها فقدت مكانتها بعد انهيارها الذي كانت خلفه العوامل والأسباب الآتية:

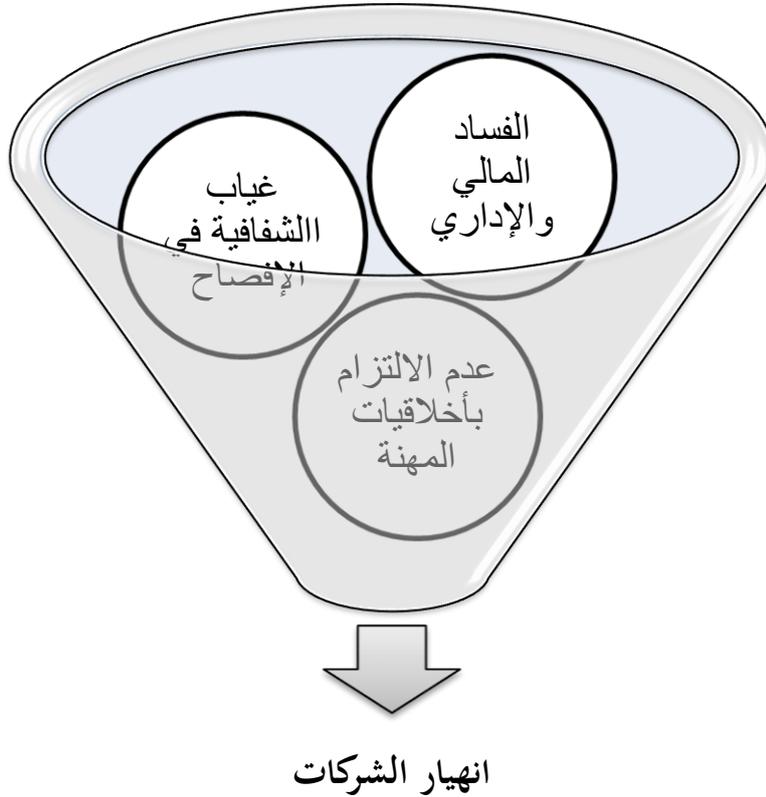
- استخدام الشركة لحيل محاسبية لإخفاء حقيقية مركزها المالي بداية من عام 1999 حتى ماي 2002 وفي ذات السياق قامت بمنح مكافآت للمدير التنفيذي حينذاك بيرنارد أيرس الذي سبق له شراء أسهم الشركة بأسعار منخفضة؛
- فشل شركة التدقيق آرثر أندرسون في الكشف عن المخالفات والتجاوزات التي تحدث بالشركة إلى أن حل مراقب حسابات آخر كشف عن وجود مخالفات قيمتها 8,3 بليون دولار أعلن عنها عام 2000 وبناء عليه تم سحب تقرير شركة التدقيق السابقة، كما قامت لجنة الأوراق المالية والبورصة في إجراء التحقيقات التي كشفت أن الشركة قد ضخمت أصولها بقيمة 11 بليون دولار.

وقد قادت العوامل والأسباب السابق ذكرها شركة وورلد كوم إلى الإفلاس حيث تقدمت في 21 يوليو من عام 2000 بطلب الحماية مستفيدة في ذلك من الفصل الحادي عشر من قانون الإفلاس الذي يعطيها الحق في إعادة الهيكلة بعدها غيرت الشركة اسمها إلى إم سي آي ونقلت مقرها من ولاية ميسيسيبي إلى ولاية فرجينيا وذلك في 14 أبريل 2003 وفي 15 مارس 2005 أدين بيرنارد أيرس المدير التنفيذي السابق بتهمة الاحتيال و التآمر وتقديم وثائق غير صحيحة وحكم عليه بالسجن 25 عاما كما وجه إلى مسؤولين آخرين

تهمة التلاعب في الحسابات ويعود سبب كل هذه المشاكل إلى عدم الإفصاح والشفافية والتي تعتبر من أهم الركائز التي تعتمد عليها حوكمة المؤسسات، ولو تم تطبيق حوكمة المؤسسات بالشكل المطلوب لما حدث مثل هذا التلاعب والاحتيال من قبل المدير التنفيذي.¹

مما سبق يمكن القول أن انهيار هذه الشركات كان بسبب غياب حوكمة المؤسسات وعدم الالتزام بمتطلباتها:

الشكل (09): أسباب انهيار الشركات



المصدر: من إعداد الباحثة.

وفي هذا السياق صدرت العديد من الموثائق، التقارير والقوانين عن عدد من الجهات المهنية والتشريعات بمختلف دول العالم المتعلقة بالحوكمة أهمها مايلي:

¹ وليد ناجي الحياي وحسين عبد الجليل آل غزوي، مرجع سبق ذكره، ص 30-33. (بتصرف)

الجدول (02): أهم المواثيق والتقارير والتشريعات الصادرة عن الحوكمة بمختلف دول العالم

سنة الاصدار	الدولة	المواثيق والتقارير
1987	الولايات المتحدة	تقرير لجنة Treadway-تقرير اللجنة الوطنية عن التقارير المالية الاجتماعية
1992	الولايات المتحدة	تقرير لجنة COSO بعنوان "الرقابة الداخلية إطار متكامل"
1999	الولايات المتحدة	تقرير لجنة Blue Ribbon بعنوان "توصيات تحسين فعالية لجنة المراجعة"
2002	الولايات المتحدة	قانون Sarbanes-Oxely
2004	الولايات المتحدة	تقرير لجنة COSO بعنوان "إدارة المخاطر إطار متكامل"
1992	المملكة المتحدة	تقرير لجنة Cadbury بعنوان "الجوانب المالية لحوكمة الشركات"
1994	المملكة المتحدة	تقرير لجنة Rutteman بعنوان "الرقابة لداخلية والتقارير المالية"
1998	المملكة المتحدة	تقرير لجنة Hampel بعنوان "التقرير النهائي للجنة حوكمة الشركات"
1999	المملكة المتحدة	تقرير لجنة Turn ball بعنوان "الرقابة الداخلية: دليل المديرين في الميثاق الموحد"
2003	المملكة المتحدة	تقرير لجنة Smith بعنوان " دليل الميثاق الموحد للجنة المراجعة"
2003	المملكة المتحدة	The combined code-الميثاق الموحد
2003	المملكة المتحدة	تقرير لجنة Higgs بعنوان "فحص دور وفعالية المديرين غير التنفيذيين"
2002،1994	جنوب إفريقيا	تقرير لجنة King Ropert
2001،1994	كندا	تقرير لجنة Dey بعنوان "إرشادات لتحقيق حوكمة الشركات"
1999	فرنسا	تقرير لجنة Vieant
2000	ألمانيا	ميثاق حوكمة الشركات الألمانية
2009	الجزائر	ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات الجزائرية

المصدر: عبد الله جوهر، الإدارة في الشركات والمؤسسات (القيادة، التسويق، العمل المؤسسي، تخطيط وإدارة القوى العاملة،

الحوكمة)، الناشر مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2014، صص 213-214. (بتصرف)

من الجدول السابق يتضح أن حوكمة المؤسسات صارت محل اهتمام العديد من دول العالم بما في ذلك الجزائر وهذا سعيًا منها للحد من تنامي وزحف الفساد المالي والإداري.

المطلب الثاني: أهمية وأهداف حوكمة المؤسسات

يؤدي تطبيق حوكمة المؤسسات إلى تحقيق العديد من الإيجابيات على المستوى الجزئي أي في نطاق المؤسسة وكذا على المستوى الكلي كما ان أهدافها تخدم المستويين معا وهذا ما سيتم تقديمه خلال هذا المطلب.

أولا: أهمية حوكمة المؤسسات

تقدم حوكمة المؤسسات العديد من المزايا والمنافع التي يمكن للمؤسسات وحتى الدول من أن تجني ثمارها نظير أهميتها المتمثلة في الآتي:

- تخفيض المخاطر المتعلقة بالفساد المالي والاداري التي تواجهها المؤسسات والدول؛
- رفع مستويات الأداء للشركات وما يترتب عليه من دفع عجلة التنمية والتقدم الاقتصادي للدول التي تنتمي اليها تلك الشركات؛
- جذب الاستثمارات الوطنية وتشجيع رأس المال المحلي على الاستثمار في المشروعات الوطنية؛
- زيادة قدرة الشركات الوطنية على المنافسة العالمية وفتح أسواق جديدة لها؛
- الشفافية، الدقة والوضوح في القوائم المالية التي تصدرها الشركات وما يترتب عليها من ذلك زيادة ثقة المستثمرين بها واعتمادهم عليها في اتخاذ القرارات؛¹
- تحقيق الاستفادة القصوى الفعلية من نظام المحاسبة والرقابة الداخلية خاصة فيما يتعلق بعمليات الضبط الداخلي؛
- تحقيق أعلى قدر من الفعالية لمراجعي الحسابات خاصة وأنهم على درجة مناسبة من الاستقلال وعدم خضوعهم لأي ضغوط من جانب مجلس الإدارة.²
- تؤدي حوكمة المؤسسات الجيدة في المجتمع إلى توزيع وتخصيص أمثل للموارد وزيادة في القدرة التنافسية للمؤسسات؛
- تحقيق الانضباط المالي والإداري والسلوكي في كافة المؤسسات؛

¹محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري، مرجع سبق ذكره، ص ص31-32.

²مصطفى يوسف كافي، مرجع سبق ذكره، ص215.

- بث السلوكيات والأخلاقيات وبث بيئة تتوفر فيها الشفافية؛¹

الأهمية التي تكتسيها الحوكمة تتعدى حدود المؤسسة إلى محيطها، حيث ينعكس تطبيقها على جذب الاستثمارات الأجنبية ما من شأنه نفع الاقتصاد الوطني وجعل حوكمة المؤسسات عنصرا أساسيا في تحقيق التنمية ودعم النمو على المدى الطويل.

ثانيا: أهداف حوكمة المؤسسات

اختلفت المفاهيم المستخدمة للتعبير عن أهداف حوكمة المؤسسات، منها المنافع أو الدوافع أو البواعث ولكنها جميعا تدخل ضمن الأهداف والمزايا التي تؤدي إلى تحقيق التميز والجودة في الأداء وهي أساس جيد للاستقامة والصحة الأخلاقية في المؤسسات.² حيث أن الممارسة الجيدة للحوكمة في المؤسسات سيساعدها على جذب الاستثمارات ودعم الأداء الاقتصادي والقدرة على المنافسة في المدى الطويل وذلك من خلال تحقيق الأهداف التالية:

- حماية حقوق المساهمين وتحقيق عائداتهم وذلك بتبني معايير الشفافية في التعامل معهم لمنع حدوث الأزمات الاقتصادية؛
- منع المتاجرة بالسلطة في الشركة وذلك من خلال ضمان وجود هياكل ادارية يمكن معها محاسبة الادارة أمام المساهمين، كما تضمن توزيع واضح لأدوار كل من مجلس الإدارة والإدارة العليا بما يحقق التنوع والتكامل؛
- الإشراف على المسؤولية الاجتماعية للشركة في ضوء قواعد الحوكمة الرشيدة؛
- تحسين الادارة داخل الشركة والمساعدة على تطوير الاستراتيجيات وزيادة كفاء الأداء؛
- ضمان مراجعة الأداء المالي وحسن استخدام أموال الشركة من خلال تكامل نظم المحاسبة والمراجعة³؛
- ادارة المخاطر المختلفة وذلك من خلال ادارة ذات كفاءة وفعالية للمخاطر إضافة لوجود نظام رقابة داخلية يعمل بالتنسيق مع المراجع الخارجي؛

¹ مدحت محمد أبو نصر، الحوكمة الرشيدة فن إدارة المؤسسات عالية الجودة، الطبعة الأولى، المجموعة العربية للتدريب والنشر، مصر، 2015، ص50.

² عبد الله جوهر، مرجع سبق ذكره، ص219.

³ مصطفى يوسف كافي، مرجع سبق ذكره، ص222.

- تحقيق ميزة تنافسية للشركة من خلال إضافة قيمة لها في القطاع أو السوق الذي تعمل فيه، حيث يتم من خلالها التعرف على نقاط القوة والضعف في الشركة وفعاليتها مع الفرص والتحديات البيئية؛¹
- تعمل حوكمة المؤسسات على حماية حقوق أصحاب المصالح المختلفة، توفير المعلومات وسلامة قنوات الاتصال، كما تسهم في وضع استراتيجية واضحة تكون مرتبطة أساسا بأهداف المؤسسة، وإن الخطة الموضوعية من قبل المؤسسين في بداية عمل المؤسسة وتقييمها خلال عمر المؤسسة سيجعل من الإدارة الاستراتيجية للمؤسسة حقيقية، وهذا لن يتم إلا بربط أهداف المؤسسة بمجمل الخطط والإجراءات التي تضعها الإدارة. زيادة على ذلك فإن مراجعة الخطط أولا بأول ومعالجة الثغرات أثناء التطبيق في عمر المؤسسة سينمي من الإدارة الاستراتيجية ونظرتها نحو المستقبل وسيجعل من آراء المعنيين وملاحظاتهم المختلفة وسيلة دائمة للتطوير والتعديل والتغيير وهذا سيعكس نفسه على إنتاج المؤسسة وسلامة هذا الإنتاج مما يعني أن حوكمة المؤسسات مظلة تفرض نفسها على أداء المؤسسة وكافة المتعاملين معها والعاملين فيها.²

الأهداف المذكورة لحوكمة المؤسسات تسهم في الحد من الصراعات السلبية والاستخدامات السيئة لموارد المؤسسة، كما تزيد من كفاءة الأداء المالي والتشغيلي للمؤسسة وتعزز الثقة في تقاريرها المالية ما من شأنه أن يرسم صورة جيدة للمؤسسة ويحسن من سمعتها في المجتمع وينعكس ذلك حتما على دورها الاجتماعي ويجعل لها ميزة تنافسية ويعزز ثقة المستثمرين فيها ويحميها من الأزمات المالية الأمر الذي من شأنه تفعيل دور الأسواق المالية في جذب الاستثمارات وزيادتها.

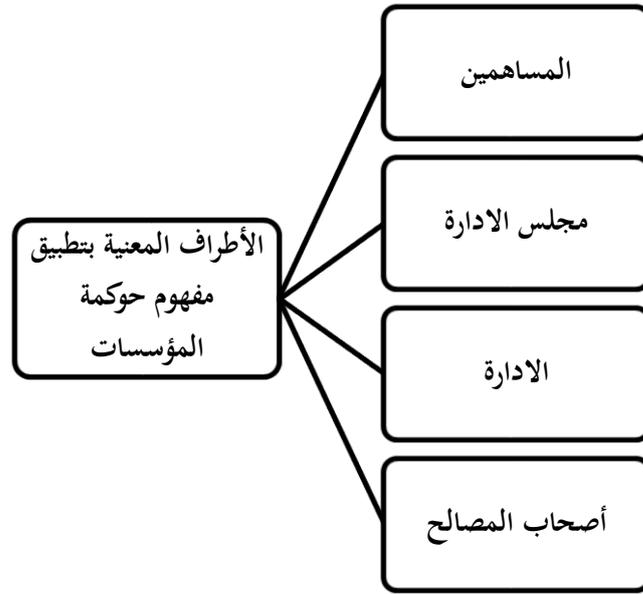
¹ عبد الرحيم سيد عباس بله، دور تطبيق حوكمة الشركات في الحد من أساليب المحاسبة الإبداعية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الرياض، العدد 12، 2012، ص 57.

² زياد عبد الحميد الذبية وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 193.

المطلب الثالث: الأطراف المعنية بتطبيق حوكمة المؤسسات

هناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتتأثر في التطبيق السليم لقواعد حوكمة المؤسسات وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد، هذه الأطراف تظهر من خلال الشكل كما يلي:

الشكل (10): الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة المؤسسات



المصدر: محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والاداري، الطبعة الثانية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009، ص15.

1. **المساهمين:** وهم من يقومون بتقديم رأس مال للشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم وذلك مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم وأيضاً تعظيم قيمة الشركة على المدى الطويل، كما لهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الادارة المناسبين لحماية حقوقهم.
2. **مجلس الادارة:** وهم من يمثلون المساهمين وأيضاً الأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح ومجلس الادارة يقوم باختيار المديرين التنفيذيين والذين يوكل إليهم الادارة اليومية لأعمال المؤسسة بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم كما يقوم مجلس الادارة برسم السياسات العامة للشركة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين.

3. الإدارة: وهي المسؤولة عن الإدارة الفعلية للمؤسسة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة وتعتبر إدارة المؤسسة هي المسؤولة عن تعظيم أرباح المؤسسة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤوليتها تجاه الافصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين.

4. أصحاب المصالح: هم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل المؤسسة مثل الدائنين، الموردين، العمال والموظفين ويجب ملاحظة أن هؤلاء قد تكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة ومختلفة في بعض الأحيان، فالدائنون على سبيل المثال يهتمون بقدرة المؤسسة على السداد في حين يهتم الموظفون بقدرة الشركة على الاستمرار.¹

إلى جانب الأطراف التي سبق ذكرها توجد أطراف أخرى رقابية تعد طرفا مهتما وفاعلا في عملية الحوكمة وتؤثر إلى حد بعيد في نجاحها تجسدها فئة "المراجعين" و "مراقبي التسيير".

¹ محمد مصطفى سليمان، مرجع سبق ذكره، ص15-16.

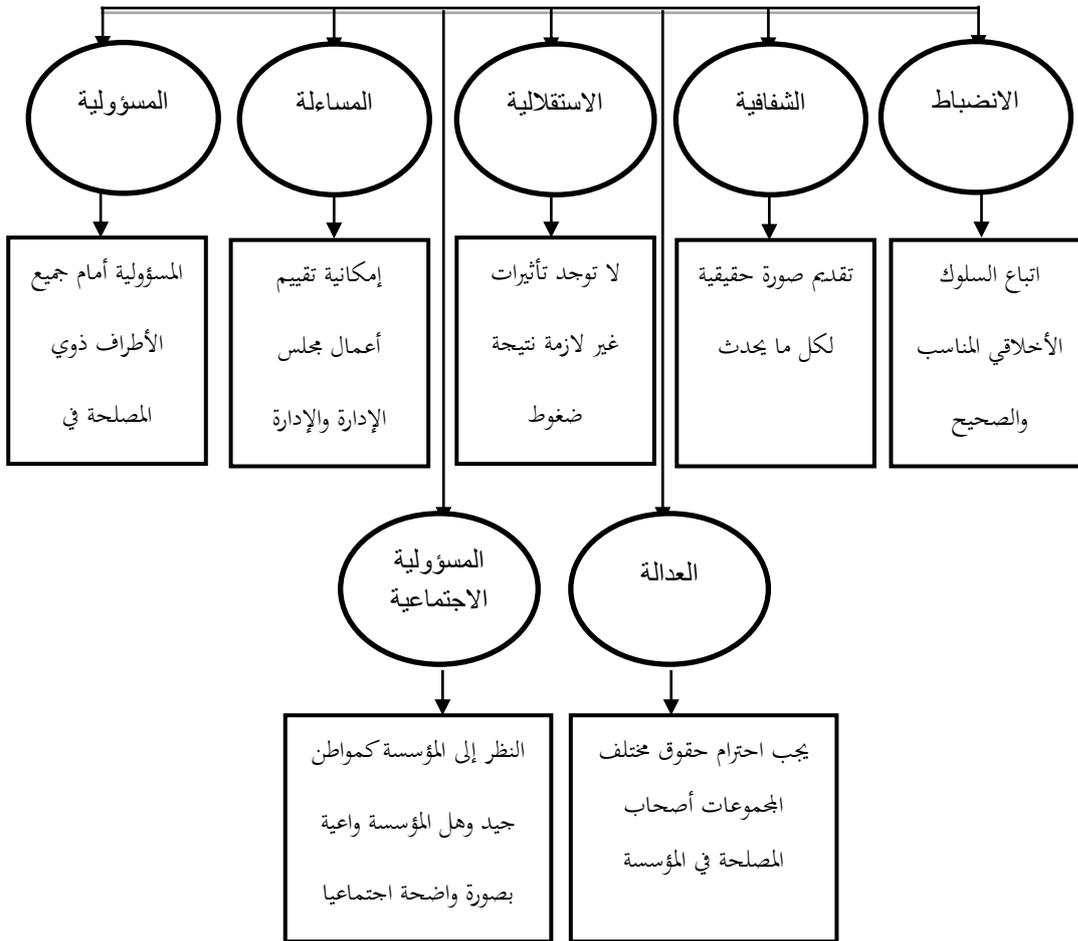
المبحث الثاني: حوكمة المؤسسات: خصائصها، نماذجها ومتطلبات فعاليتها

تتميز حوكمة المؤسسات بمجموعة من الخصائص وتتخذ عدة نماذج، كما أن فعالية تطبيقها تتحدد بمدى توفر بعض العوامل والمعايير التي سيتم عرضها في هذا المبحث.

المطلب الأول: خصائص حوكمة المؤسسات

تتميز حوكمة المؤسسات بعدة خصائص كما هي مبينة في الشكل التالي:

الشكل رقم (11): خصائص حوكمة المؤسسات



المصدر: زياد عبد الحليم الذبية وآخرون، نظم المعلومات في الرقابة والتدقيق، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن،

1. الإفصاح والشفافية: هي دعامة هامة لضمان العدالة والنزاهة والثقة في إجراءات إدارة الشركات وإدارة أفرادها واتخاذ القرارات الرشيدة، حيث تؤمن هذه الدعامة توصيل معلومات صحيحة وواضحة وكاملة عن أداء الشركة عن طريق توفر نظام فعال للتقارير يتسم بالشفافية ليس للإدارة والمساهمين فحسب بل لجميع الأطراف ممن يستخدمون المعلومات المالية المنشورة للشركة لاتخاذ القرارات من قبل المستثمرين الحاليين والمحتملين، المقرضين، الزبائن، الموظفين والجهات الحكومية ذات المصلحة.

2. المساءلة: هي قاعدة تقضي بمحاسبة المسؤولين الذين يقومون بتنفيذ الأعمال في الشركة عن تبعات أعمالهم ونتائج قراراتهم، بمعنى آخر تحمل الجهات المعنية في الشركة تبعات الأعمال المناطة بهم وهذا يتطلب من مجلس الإدارة أن يحدد المهتم الإداري ومسؤوليات وصلاحيات كل مسؤول في موقعه مما يسهل على جميع المتعاملين في الشركة معرفة حدود عملهم خدمة للشركة وتحقيقا لاستراتيجيتها التي بنيت عليها أهدافها، فالأطراف الخاضعة للمساءلة المحاسبية عند تطبيق الحوكمة أمام أصحاب المصالح هم (مجلس الإدارة، لجنة التدقيق، الإدارة العليا، التدقيق الداخلي، التدقيق الخارجي، المشرعين والجمعيات المهنية).

3. المسؤولية: تكون المسؤولية الأساسية عن الحوكمة الجيدة متروكة للمديرين والمدققين وتزويد المساهمين بضمان موضوعي ومستقل بالاعتماد على التقارير المالية والمعلومات الأخرى المقدمة من الشركة، ان هذا الدور الحيوي يبرر الموقع الخاص للمدققين تحت قانون الشركات، وترتبط المسؤولية بدعامة المساءلة من حيث القيام بإجراءات تصحيحية أو المعاقبة على سوء الإدارة، وهي بطبيعة الحال تدرج ضمن خط تفويض السلطات في كل شركة حيث تساعد المسؤولية في تنفيذ العمليات الخاصة بالشركة بشكل أفضل من خلال تعرف العاملين على الأعمال المطلوبة منهم ومحاسبتهم عليها.

4. تحقيق العدالة والإنصاف: وهي الاحترام والاعتراف بحقوق كل الأطراف ذات المصالح بما يكفل المساواة، ومن هذه الأطراف مصالح أقلية المساهمين، حيث اهتمت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بحماية حقوق مصالح أقلية المساهمين عن طريق وضع نظم تمنع العاملين في داخل الشركة بما فيهم المديرين وأعضاء مجلس الإدارة من الاستفادة من منصبهم في الشركة بالمتاجرة في الأسهم.

5. الاستقلالية: هي الآلية التي تقلل أو تلغي تضارب المصالح مثل هيمنة مساهم كبير على مجلس الإدارة، وهذه الآلية تبدأ من كيفية تشكيل المجالس وتعيين اللجان إلى تعيين مدقق الحسابات بحيث لا تسمح بتأثير أي نفوذ على قرارات مجلس الإدارة وأعمال الشركة.
6. الانضباط: من خلال اتباع السلوك الأخلاقي المناسب والصحيح وتبني قوانين وتشريعات وتعليمات توضح الحقوق وتحدد الواجبات وهي تعد صمام الأمان الرئيس الضامن للحوكمة.
7. المسؤولية الاجتماعية: النظر إلى المؤسسة باعتبارها المواطن الجيد من خلال رفع الوعي الاجتماعي وبمستوى عالي من السلوك المثالي والقيم للعاملين فيها.¹

¹ مصطفى عبد الحسين علي وآخرون، دور الحوكمة في تحسين الأداء الاستراتيجي للإدارة الضريبية، مجلة دراسات مالية ومحاسبية، المجلد 8، العدد 22، بغداد، 2013، ص ص 103-104.

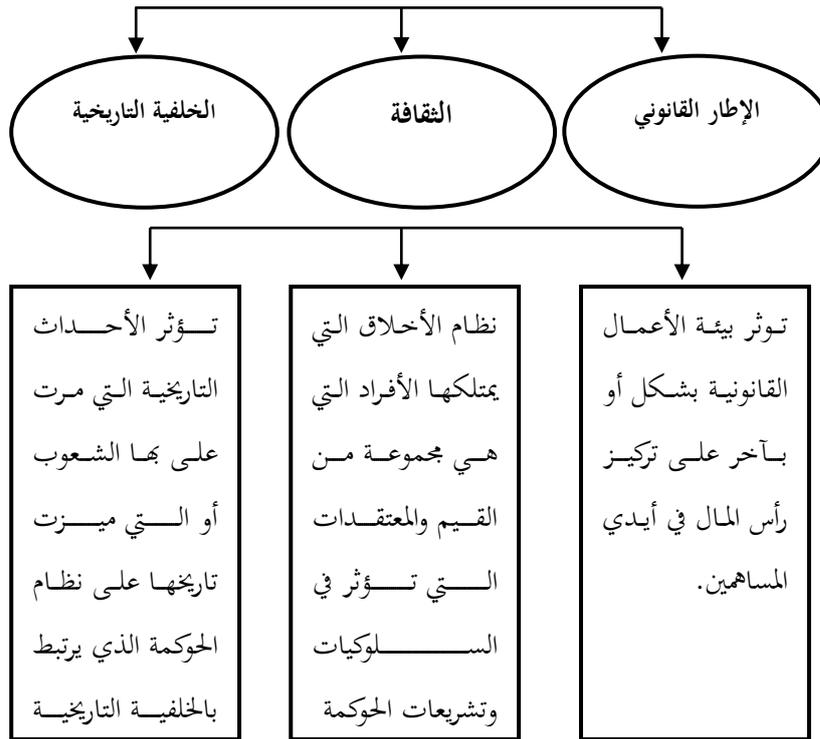
المطلب الثاني: نماذج حوكمة المؤسسات

هنالك عدة عوامل تتحدد على أساسها نماذج حوكمة المؤسسات وتختلف من دولة إلى أخرى ما يعني استحالة إيجاد نموذج موحد لحوكمة المؤسسات، لذلك سيتم في هذا المطلب عرض أهم خصائص التفرقة بين نماذج حوكمة المؤسسات والعوامل التي تتحكم فيها ثم عرض لأهم هذه النماذج على المستوى الدولي.

أولاً: محددات وخصائص التفرقة بين نماذج حوكمة المؤسسات

يعتقد "Prowse" أن المقارنة النظرية بين الممارسة الدولية لحوكمة المؤسسات تبين لنا أن نماذج الحوكمة تتحكم فيها ثلاثة عوامل رئيسية كما هي مبينة في الشكل التالي:

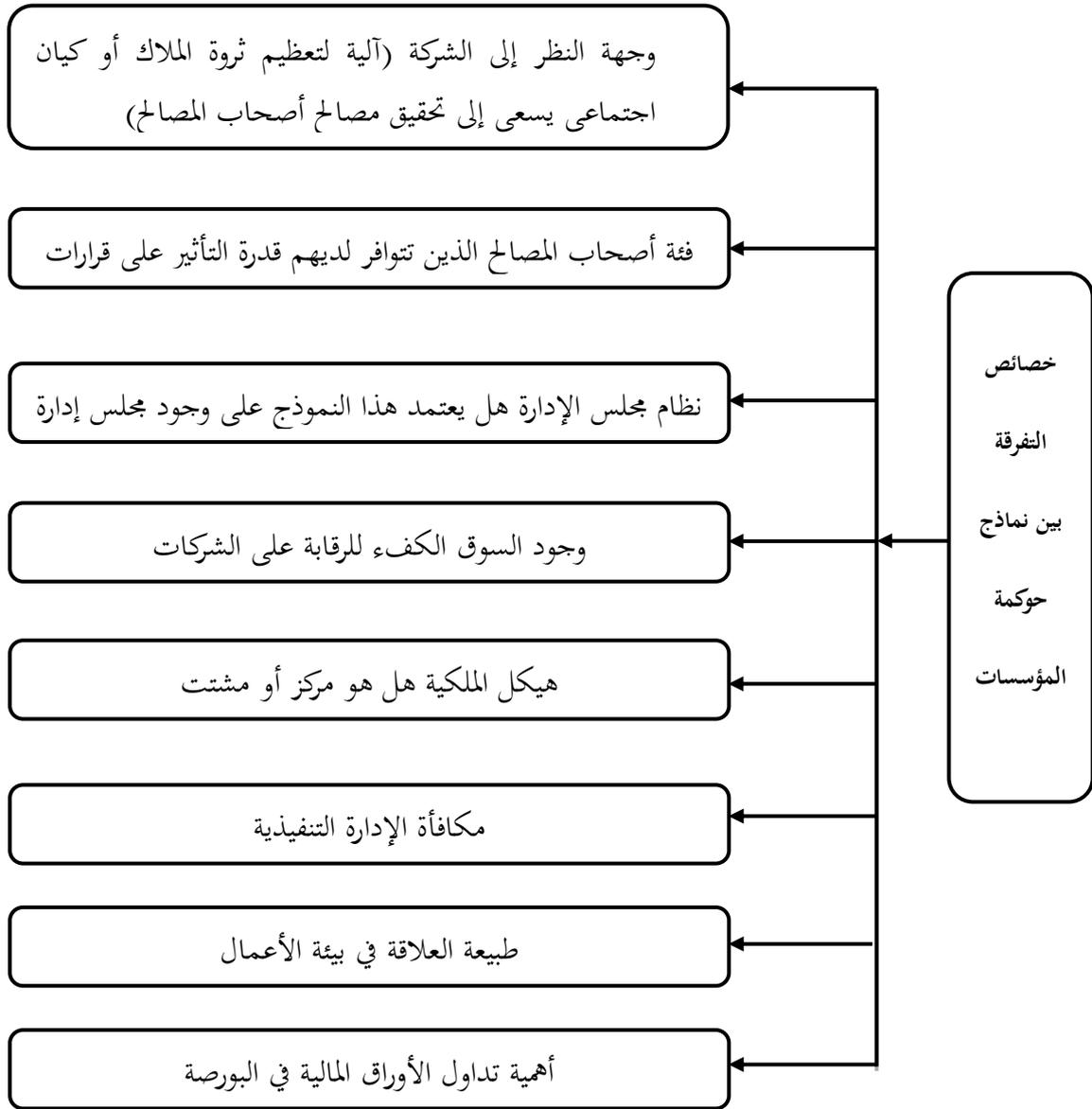
الشكل (12): العوامل المحددة لنماذج حوكمة المؤسسات



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على ضويفي حمزة، فعالية تطبيق مبادئ الحوكمة في دعم مقومات الإفصاح وأثرها على الأداء المالي (مع دراسة ميدانية لمجموعة من الشركات التابعة لمجمع سونلغاز)، أطروحة دكتوراه، تخصص مالية ومحاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2015، ص ص44-45.

أما بخصوص التفرقة بين نماذج الحوكمة فقد أشار العديد من الباحثين مثل (Dore) عام 1993 و (Weimer & Pape) عام 2000، أن هناك العديد من الأبعاد والخصائص التي يمكن أن تستخدم لوصف وتحديد الاختلافات بين النماذج الدولية للحوكمة وتنحصر هذه الخصائص في الشكل التالي:

الشكل (13): خصائص التفرقة بين نماذج حوكمة المؤسسات



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على ضويفي حمزة، فعالية تطبيق مبادئ الحوكمة في دعم مقومات الإفصاح وأثرها على الأداء المالي (مع دراسة ميدانية لمجموعة من الشركات التابعة لمجمع سونلغاز)، أطروحة دكتوراه، تخصص مالية ومحاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2015، ص ص44-45.

ثانيا: النماذج الدولية لحوكمة المؤسسات

بالنسبة لـ Shleifler فإن أحسن أنظمة حوكمة المؤسسات في العالم موجودة في الولايات المتحدة الأمريكية، ألمانيا، اليابان، إنجلترا ومن أشهر نماذج حوكمة الشركات المساهمة ما يلي:

أ. النموذج الأنجلو سكسوني:

يعتمد هذا النموذج من قبل العديد من الدول على رأسها الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة كما أن هناك دول أخرى تعتمده مثل أستراليا، نيوزلندا، كندا، جنوب إفريقيا وبعض دول الكومنولث.¹ ويعرف هذا النموذج بتسميات أخرى كالنموذج المساهماتي (Shareholder) والنموذج الخارجي التي يعرف بتشتت هيكل الملكية أين يكون هناك عدد كبير من أصحاب الأسهم (الملاك) يملك كل منهم عدد صغير من أسهم الشركة، وعادة ما لا يكون هناك حافز لدى صغار المساهمين لمراقبة نشاط الشركة عن قرب كما أنهم يميلون إلى عدم المشاركة في القرارات أو السياسات الإدارية.²

هذا النموذج تدعمه نظرية الوكالة حيث يعتبر أن المؤسسة مسؤولة فقط امام المساهمين فالهدف حسبه هو تعظيم قيمتهم، حيث أن كل جهود المسيرين هو تعظيم قيمة السهم والمشكل الذي يمكن أن يطرأ هو الاختلاف بين الملكية والسلطة مما يتطلب العمل على كيفية إيجاد عناصر توافق بين المسيرين وأصحاب الأسهم. فالنموذج المساهماتي نظام يحرص العلاقة فقط بين المساهمين والمسيرين أو ما يعرف بالرؤية المساهماتية، حيث تعطى السلطة للمساهمين كحماية شرعية وقانونية من أجل الحفاظ على حقوقهم ضد أي محاولة انتهاكيه لرؤوس أموالهم من طرف المسيرين، وكما سبق الذكر فإن هذا النموذج يطبق في الولايات المتحدة الأمريكية التي يشترط قانونها أولوية المساهم، حيث ينطوي حق الملكية على حق الهيمنة والرقابة والذي يطلق عليه الاقتصاديون "حق الهيمنة المتبقية"، وهو الحق في اتخاذ القرارات المتصلة باستخدام أصول الشركة التي لا تخضع بشكل صريح وفقا للقانون أو للعقود لهيمنة أي طرف آخر، وحقيقة الأمر أن حق المساهمين في التأثير على الجرى المعتاد للنشاط بالشركة يعد محدودا باختيار أعضاء مجلس الإدارة.³

¹ محمد سفير، أهمية اعتماد المعايير المحاسبية IAS/IFRS في إرساء مبادئ حوكمة الشركات، أطروحة دكتوراه، تخصص مالية ومحاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2015، ص47.

² محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري، مرجع سبق ذكره، ص28.

³ غضبان حسام الدين، محاضرات في نظرية الحوكمة، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص73-74.

يعطي النموذج الأنجلو سكسوني الأولوية لحماية المساهمين فالشركات التي تعتمد على هذا النموذج تعتمد على الأعضاء المستقلين في مجلس الإدارة لمراقبة السلوك الإداري للأعضاء التنفيذيين، ويميل أعضاء مجلس الإدارة إلى الإفصاح بشكل واضح وبدرجة متساوية عن المعلومات وتقييم الأداء الإداري بشكل موضوعي وحماية مصالح وحقوق المساهمين بقوة ونتيجة لهذا يعتبر هذا النموذج أكثر قابلية للمحاسبة وأقل فساداً، وبالرغم من ذلك تشوبه نقاط ضعف منها:

- يميل الملاك المشتتون إلى الاهتمام بتعظيم الأرباح في الأجل القصير وليس في الأجل الطويل ويؤدي ذلك إلى الخلافات بين أعضاء مجلس الإدارة وأصحاب الشركات؛
- تواتر التغيرات في هيكل الملكية نظراً لأن المساهمين قد لا يرغبون في التخلي عن استثماراتهم على أمل تحقيق أرباح أكثر ارتفاعاً في مكان آخر وكلا الأمرين يؤدي إلى إضعاف استقرار الشركة.¹

ب. النموذج الداخلي لحوكمة المؤسسات

يعرف كذلك بنموذج البنوك أو النموذج الألماني الياباني، ويتصف بملكية مركزة أي أن السيطرة على الشركة يكون في يد عدد صغير من الأفراد أو العائلات أو الشركات القابضة أو البنوك، ويطلق عليهم الداخليين، وتوجد هذه الهياكل من الملكية في معظم الدول خاصة تلك التي يحكمها القانون المدني وبشكل أساسي في ألمانيا، اليابان وفرنسا، ويمارس الداخليون سيطرتهم من خلال امتلاك معظم أسهم الشركة أو معظم حقوق التصويت والقيام بإدارة الشركة بالتمثيل المباشر في مجلس الإدارة، ويعتمد على البنوك كآلية رقابية. ويتضمن النموذج الداخلي لحوكمة الشركات النماذج التالية:

- النموذج الألماني لحوكمة المؤسسات: يسعى النموذج الألماني لحوكمة المؤسسات إلى تحقيق أهداف ومصالح جميع الأطراف في الشركة، وتطبق في العديد من الدول كألمانيا، سويسرا، نيوزلندا، النمسا وبعض الدول الاسكندنافية، ويتكون مجلس الإدارة الاشرافي في هذا النموذج من أعضاء يمثلون حملة الأسهم والموظفين، وينص القانون الألماني على أن يكون نصف أعضاء مجالس إدارة الشركات التي يعمل فيها حوالي ألفين موظف ممثلين للعاملين على أن يرأس هذا المجلس عضو ممثل لحملة الأسهم. ويشتمل هيكل ملكية الشركات في هذا النموذج الألماني على أموال الملاك، والديون لتمويل عمليات الشركات ويعتبر كل من

¹ محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري، مرجع سبق ذكره، ص 29.

المستثمر المؤسسي والبنوك من أبرز المساهمين في هذه الشركات، كما تتميز الشركات بوجود تركيز ملكية عالية. ونسبة لتركز الملكية لا تعتبر آلية السوق كأحد آليات الرقابة على الشركات، بالإضافة إلى الحواجز والقيود القانونية التي تحد من استخدام هذه الآلية.

يتضح مما سبق أنه وفق النموذج الألماني فإن قوة التأثير على إدارة الشركة تكون من جانبين هما المساهمين وأصحاب المصالح الآخرين الذي يسعى هذا النموذج بدوره لتحقيق رغباتهم ومصالحهم.

- النموذج الياباني لحوكمة الشركات

يقوم هذا النموذج على النظرة الاجتماعية للشركات من حيث اعتبارها جزءا من المجتمع، تعمل على تحقيق مصالح جميع الأطراف بما فيهم حملة الأسهم، ويعتبر حملة الأسهم، الموظفين، البنوك وكبار العملاء اهم الفئات في النموذج الياباني دورا مهما ومؤثرا، فالبنوك تتوفر لديها القدرة في التأثير على إدارة الشركات اليابانية، ويرجع ذلك لنسبة ملكيتها في هذه الشركات، بالإضافة إلى أنها مصدر تمويلي لهذه الشركات، ويتكون مجلس الإدارة من عدد كبير من المديرين من داخل الشركة فقط. ويتميز هيكل الملكية في هذا النموذج بوجود درجة عالية من تركيز الملكية، ويعتمد النموذج الياباني على مجلس إدارة واحد لإدارة الشركات اليابانية، والهيكلة اليابانية لحوكمة الشركات مبني على الجمعيات العمومية، مجلس الإدارة، المديرين ومكتب المراجعين، وتعد آلية السوق للرقابة على الشركات آلية غير نشطة في هذا النموذج بالإضافة إلى انه لا يعتمد على أسلوب ربط المكافآت بالأداء¹.

ومما سبق يمكن القول أن النموذج الياباني لا يراعي مصلحة المساهمين فقط إنما يأخذ بعين الاعتبار أصحاب المصالح الآخرين، كما يتميز بتركز الملكية مثل النموذج الألماني.

جـ. النموذج اللاتيني لحوكمة المؤسسات

يدخل في نظام هذا النموذج الذي يعتبر مزيج بين النماذج الأنجلوسكسونية والنموذج الألماني-الياباني العديد من الدول مثل: اسبانيا، إيطاليا، بلغاريا وتأتي على رأسهم فرنسا التي ستكون العينة الممثلة لهذا النموذج. حيث يخضع الإطار القانوني لحوكمة المؤسسات في فرنسا إلى التوجيهات الأوروبية التي تصدر عن

¹ عبد المطلب عثمان محمود دليل، نموذج مقترح لقياس أثر تطبيق حوكمة الشركات في كفاءة سوق الأوراق المالية (دراسة ميدانية)، أطروحة دكتوراه، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، مصر، 2015، ص ص88-89.

البرلمان الأوروبي. حيث يتم الاعتماد عليها من قبل الدول الأعضاء مع وجود درجة معينة من الحرية حسب التشريعات الوطنية لكل دولة. وقد وضع الاتحاد الأوروبي في هذا السياق التقرير الذي نشر في 2002 والذي كان يهدف إلى تحديث قانون الشركات وتشديد معايير الحوكمة. وجاء هذا التقرير بـ10 توجيهات يأتي على رأسها إلزامية نشر تقرير سنوي عن الحوكمة في الشركات المدرجة في البورصة، حماية حقوق المساهمين وتقوية نفوذهم والشفافية فيما يتعلق بأجر المدير التنفيذي. وقد أدى تنفيذ هذه التوجيهات إلى صياغة خطة لإصلاح توجيهات بشأن لجنة المراجعة، دون المديرين المستقلين ومراقبة أجور كبار المديرين التنفيذيين والإفصاح عن المعلومات المالية.

طبقا للقانون الفرنسي الشركات لها الحرية في الاختيار ما بين أن يقوم بإدارتها مجلس إدارة واحد أو يقوم بإدارتها مجلسا إدارة، هما المجلس التنفيذي والمجلس الإشرافي كما هو معمول به في ألمانيا مثلا. ففي سنة 2004 كان حوالي 76% من الشركات المقيمة في بورصة CAC40 الفرنسية اختارت إدارتها بمجلس واحد، وهذا يدل على انخفاض الاعتماد على مجلس الإدارة. كما أن آلية السوق في عملية الرقابة على الشركات المقيمة فيها غير نشطة في هذا النموذج وهذا راجع إلى نسبة تركز الملكية للحكومة والشركات العائلية.¹

المطلب الثالث: متطلبات فعالية حوكمة المؤسسات

يتطلب الوصول إلى نظام فعال لحوكمة المؤسسات توفر مزيج متكامل من المحددات (الضوابط) في بيئة أعمال المؤسسات وبالمقابل ينبغي استخدام معايير لقياس هذه الفعالية، بينما يقتضي وضع الحوكمة موضع التطبيق توفر مجموعة من المبادئ لضمان فعاليتها. وهذا ما سيتم عرضه من خلال هذا المطلب كما يلي:

أولاً: محددات (ضوابط) حوكمة المؤسسات

التطبيق السليم لمبادئ حوكمة المؤسسات يستلزم توفر مجموعتين من المحددات خارجية وداخلية:

1. المجموعة الأولى: تشمل المحددات الخارجية وتمثل البيئة أو المناخ الذي تعمل من خلاله المؤسسات والتي

قد تختلف من دولة إلى أخرى، وهي عبارة عن:

¹ محمد سفير، مرجع سبق ذكره، ص51.

- القوانين واللوائح التي تنظم العمل بالأسواق مثل قوانين الشركات وقوانين سوق المال والقوانين المتعلقة بالإفلاس وأيضا القوانين التي تنظم المنافسة والتي تعمل على منع الاحتكار؛
- وجود نظام مالي جيد بحيث يضمن توفير التمويل اللازم للمشروعات بالشكل المناسب الذي يشجع الشركات على التوسع والمنافسة الدولية؛
- كفاءة الهيئات والأجهزة الرقابية مثل هيئات سوق المال والبوصات وذلك عن طريق احكام الرقابة على الشركات والتحقق من دقة وسلامة البيانات والمعلومات التي تنشرها وأيضا وضع العقوبات المناسبة والتطبيق الفعلي لها في حالة عدم التزام الشركات؛
- دور المؤسسات غير الحوكمة في ضمان التزام أعضائها بالنواحي السلوكية والمهنية والأخلاقية والتي تضمن عمل الأسواق بكفاءة. وتتمثل هذه المؤسسات غير الحكومية في جمعيات المحاسبين والمراجعين ونقابات المحامين على سبيل المثال.

2. المجموعة الثانية: تشمل المحددات الداخلية وتتمثل القواعد والأساليب التي تطبق داخل الشركات والتي تتضمن وضع هياكل إدارية سليمة توضح كيفية اتخاذ القرارات داخل الشركات وتوزيع مناسب للسلطات والواجبات بين الاطراف المعنية بتطبيق مفهوم حوكمة المؤسسات مثل مجلس الإدارة والإدارة والمساهمين وأصحاب المصالح وذلك بالشكل الذي لا يؤدي إلى تحقيق مصالح المستثمرين على المدى الطويل.¹

ثانيا: معايير حوكمة المؤسسات

أكدت الدراسة التي قدمها" بسيوني السعدني، 2009 " أن هناك مجموعة من المؤشرات التي يتم بموجبها قياس مدى فاعلية الحوكمة، بصفة خاصة في الأسواق الإستثمارية المختلفة ومن خلال مجموعة من المعايير تعكس وتوضح بصفة عامة القيم التي تسود وتؤثر على حوكمة المؤسسات فالحوكمة لها عدة معايير يتم استخدامها للحكم على تواجد هذه الحوكمة ومدى تطبيق استخدامها وأهم هذه المعايير ما يلي:

1. مدى وجود بيان بالتشريعات، القوانين واللوائح المتضمنة لأفضل أساليب ممارسة سلطة الادارة في مجالس ادارة الشركات وهل من السهل الحصول عليها وهل نصوصها واضحة وصياغتها سليمة، سهولة الفهم وهل

¹ محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري (دراسة مقارنة)، الطبعة الثانية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009 ص ص 22-24.

هي كافية وهل هي متسقة مع حزمة التشريعات الأخرى بحيث يبطل أحدها الآخر أو يعطل تنفيذه أو يجد لمن يخالف أحكامها مخرجا من تلقي العقوبات الخاصة بالمخالفة لأحكامها.

2. مدى المشاركة النسبية لغير المديرين التنفيذيين في صنع القرارات، في توجيه مسار العمل، وفي تحديد مجالات النشاط وهو أمر بالغ الأهمية حيث من شأنه أن يوفر أداة جيدة للتوجيه، للرقابة، لتحسين الاشراف ولتحقيق مزيد من الشفافية فضلا على أن هذه المشاركة ستوضح الحقائق وتظهرها وتعمل في الوقت ذاته على معالجة أي قصور أو أي انحراف وبشكل مؤثر وسريع وإصلاح أي خطأ قد يحدث في الشركة.

3. مدى وجود وتقسيم للعمل والأدوار بين مجلس الادارة وبين المسؤول التنفيذي الرئيسي خاصة ما يخلقه ويوجده هذا الفصل من حيوية وفاعلية تتصل بتحديد الرؤية الاستراتيجية واختيار ورسم السياسات وما يتصل أيضا بالتكتيكات التنفيذية المختلفة التي تتم من وقت لآخر في العمل ومدى توافقه أو اتساقه مع احتياجات ومتطلبات مصالح العمل ومصالح أصحاب رؤوس الأموال المستثمرة في المشروع.

4. مدى وجود لجان رئيسة تابعة لمجلس الادارة تتناول الأعمال التي تحتاج إلى بحث ودراسة تفصيلية وتتناول الأنشطة التي تحتاج إلى تطوير والتي من شأنها دراسة وبحث الجديد وعمليات الإصلاح التي تحتاج إليها الشركة خاصة فيما يتعلق بعمليات الإحلال، التجديد، التحسين الدائم، التطوير المستمر لخطوط الإنتاج، مدى مناسبة التكنولوجيا المتبعة، مدى أهمية تطبيق الجديد في تكنولوجيا الإنتاج والتسويق والتمويل وبما يتلاءم مع كفاءة الشركة وقدرتها على تحقيق أهدافها التي تسعى إليها. حيث تقوم هذه اللجان بتقديم تقاريرها إلى مجلس الادارة بما يساعد مجلس الادارة على فهم حقيقة ما يجري في الشركة وفي الإحاطة بعناصر الخطر ومجالاته.

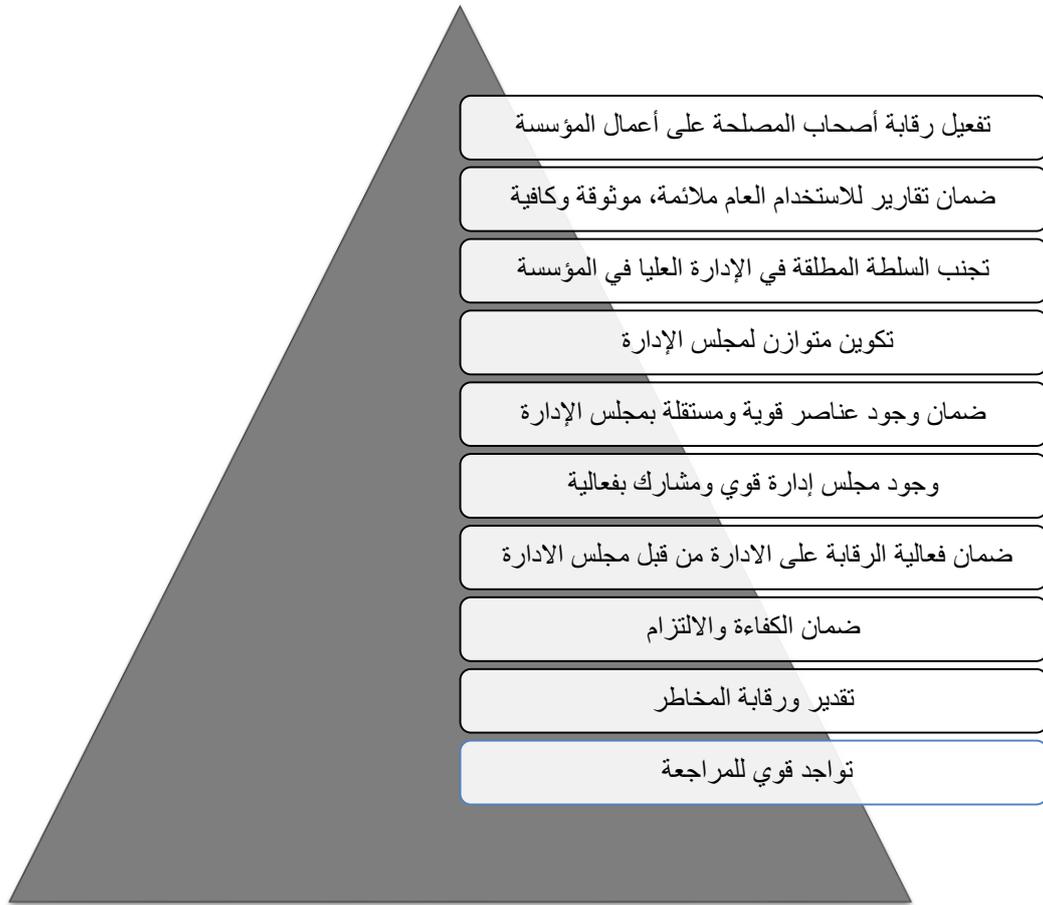
5. مدى ودرجة الإفصاح عن مرتبات ومكافآت كبار المديرين وما يتصل بها من إنجازات وأعمال تم القيام بها ومدى ما حققه كل منهم من نتائج واتساقها مع ما يتم التعاقد عليه معه وكم الأداء والتحسين والتطوير الذي تم على يديه، مدى تناسب الدخل الذي حصل عليه مع النتائج التي تم التوصل إليها، من ثم الحكم

على مدى كفاءة مجلس الإدارة ومدى امكانية استمرار أعضاء المجلس في شغل هذه المناصب أو القيام بإحلال أفراد آخرين محلهم لتحقيق نتائج أفضل.¹

رابعاً: جودة نظام حوكمة المؤسسات

وضع حوكمة المؤسسات موضع التطبيق وجعلها نظاماً متميزاً بالجودة ينبغي الالتزام بالمبادئ التالية:

الشكل (14): المبادئ العشرة لضمان فعالية حوكمة الشركات



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (المفاهيم-المبادئ-التجارب-المتطلبات)، الطبعة الثانية، الدار الجامعية، القاهرة، 2007، ص 30-31.

¹ مصطفى حسن السعدني، الشفافية والإفصاح في إطار حوكمة الشركات، ندوة حوكمة الشركات العامة والخاصة من أجل الإصلاح الاقتصادي والهيكلية المنعقدة أيام 19-23 نوفمبر 2006، المنظمة العربية للتنمية، القاهرة، مصر، ص 152-153.

إلى جانب المبادئ العشر السابق ذكرها والتي من شأنها أن توفر جودة نظام الحوكمة توجد عوامل أخرى تساهم في نجاح الحوكمة منها:

- إيجاد قيم ملائمة للمستفيدين يمكن أن تكون موضوعا للحوكمة؛
- العمل على إيجاد التوازن بين اهتمامات المستفيدين؛
- تأسيس مجموعة من القيم الأساسية التي من خلالها تعمل المؤسسة وقبول جميع العاملين في هذه المؤسسات لهذه القيم الأساسية؛
- جعل إدارة المخاطر بالمؤسسة أجزاء متكاملة من نظام حوكمة المؤسسات؛
- الميل إلى الاتجاه الاستراتيجي؛
- قياس وتقييم الاتجاه الاستراتيجي بصفة دورية للمؤسسة واتباع الإجراءات التي تضمن استمرار التقدم والتخطيط واتساقها مع الأهداف؛
- ضمان أن المطالب المعقولة من المستفيدين من أجل الحصول على المعلومات يتم مقابلتها وأنها مفهومة وحقائقية؛
- تمكين الفاعلين الأساسيين من الإبداع والتعبير عن إمكانياتهم الإنسانية؛
- تدعيم الثقة والاحترام؛
- التمكين، التسهيل، التنظيم أكثر من التحكم؛
- القدرة على التعامل مع القضايا المعاصرة.¹

¹ مدحت محمد أبو النصر، مرجع سبق ذكره، ص 67.

المبحث الثالث: حوكمة المؤسسات: مبادئها، آلياتها ولمحة عن واقعها في الجزائر

التوجه نحو تطبيق الحوكمة يقتضي توفر مرجعية أساسية لتطبيقها وهو ما تجسد في إصدار ما يعرف بمبادئ حوكمة المؤسسات التي تعمل على صيانة حقوق المساهمين شأنها شأن آليات الحوكمة وهو ما سيتم عرضه في هذا المبحث مع القاء نظرة على ممارسات حوكمة المؤسسات في الجزائر.

المطلب الأول: مبادئ حوكمة المؤسسات

أصدرت العديد من المنظمات إرشادات وتوصيات متعلقة بتطبيق حوكمة الشركات، ففي عام 1999 ظهرت رؤية جديدة لأول مرة من طرف وزراء الدول الأعضاء في منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية حيث تم إصدار مبادئ حوكمة المؤسسات التي تشكل مرجعية على المستوى الدولي، هذه المبادئ ليس لها طابع الإلزامية وإنما هي عبارة عن خطوط إرشادية تؤسس مرجعية للاستعانة والاسترشاد بها عند تطبيق الحوكمة.¹

تستهدف المبادئ مساعدة حكومات الدول الأعضاء وحكومات الدول غير الأعضاء في غمار جهودها لتقييم وتحسين الأطر القانونية والتنظيمية لموضوع حوكمة المؤسسات في تلك الدول بالإضافة إلى توفير المقترحات لأسواق الأوراق المالية، المستثمرين، الشركات وغيرها من الأطراف التي تلعب دور في عملية وضع أساليب سليمة لحوكمة المؤسسات وترتكز المبادئ على الشركات التي يتم تداول أسهمها في البورصات، لكنها تعد أيضا في حدود معينة أداة مفيدة لتحسين أساليب حوكمة المؤسسات الأخرى التي لا تتداول أسهمها في البورصات ومن بينها الشركات الخاصة والشركات المملوكة للدولة وتمثل تلك المبادئ أساسا مشتركا تعتبره الدول الأعضاء في منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية بمثابة ضرورة لتطوير أساليب حوكمة المؤسسات والغاية الأساسية هي أن تكون تلك المبادئ موجزة، مفهومة ويسهل الوصول إليها من جانب المجتمع الدولي.² وفيما يلي أهم سمات المبادئ الست الرئيسية وفقا لما أصدرته منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية عام 2004:

المبدأ الأول: ضمان إطار فعال لحوكمة المؤسسات

تضمنت الورقة الصادرة عام 2014 عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ستة مبادئ حيث تم إدراج مبدأ سادس تمثل في ضمان وجود إطار فعال لحوكمة المؤسسات، حيث أشارت الورقة إلى أنه يجب أن يعزز

¹ Olivier Meier et Guillaume Schier, **Op-cit**, p272.

² طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات (المفاهيم، المبادئ، التجارب، تطبيقات الحوكمة في المصارف)، الدر الجامعية، مصر، 2005، ص39.

ويشجع إطار حوكمة المؤسسات الشفافية والكفاءة للأسواق المالية، وأن يكون هذا الإطار متسقاً مع أحكام القانون ويبين بوضوح توزيع المسؤوليات بين المشرفين المختلفين والجهات التنظيمية المسؤولة عن تطبيق القوانين¹، مع مراعاة المبادئ العامة التالية:

- ينبغي أن يشجع إطار حوكمة المؤسسات على شفافية وكفاءة الأسواق، وأن يكون متوافقاً مع أحكام القانون وأن يحدد بوضوح توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات الإشرافية، التنظيمية والتنفيذية؛
- ينبغي أن يتم وضع إطار حوكمة المؤسسات بهدف أن يكون ذا تأثير على الأداء الاقتصادي الشامل ونزاهة الأسواق والحوافز التي يخلقها للمشاركين في السوق مع تشجيع أسواق تتميز بالشفافية والفعالية؛
- ينبغي أن تكون المتطلبات القانونية والتنظيمية التي تؤثر في ممارسات حوكمة المؤسسات في نطاق اختصاص تشريع ما متوافقة مع أحكام القانون وذات شفافية وقابلة للتنفيذ؛
- ينبغي أن يكون توزيع المسؤوليات بين مختلف الجهات في نطاق اختصاص تشريعي ما محددًا بشكل واضح مع ضمان خدمة المصلحة العامة؛
- ينبغي أن تكون لدى الجهات الإشرافية، التنظيمية والتنفيذية السلطة ولنزاهة والموارد للقيام بواجباتها بطريقة متخصصة وموضوعية فضلاً عن أن أحكامها وقراراتها ينبغي أن تكون في الوقت المناسب وشفافة مع توفير الشرح التام لها.²

المبدأ الثاني: ضمان حقوق المساهمين

ينص هذا المبدأ على أنه "ينبغي أن يكفل إطار حوكمة المؤسسات حماية حقوق المساهمين وأن يسهل لهم ممارسة حقوقهم". هذا ويكفل إطار حوكمة المؤسسات حقوق المساهمين من خلال التأكيد على الآتي:

- حق الحصول على نصيب من الأرباح التي يتقرر توزيعها؛
- الحق في الحصول على نصيب من موجودات المؤسسة عند التصفية؛
- حرية نقل أو تحويل ملكية الأسهم؛

¹ أحمد حلمي جمعة، أخلاقيات مهنة المحاسبة والتحكيم المؤسسي، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص31.

² زياد عبد الحميد الذبية وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص ص194-195.

- حق حضور الاجتماعات العامة للمؤسسة؛

- المشاركة في القرارات الهامة التي تعرض على الجمعية العامة للمؤسسة.

كما يجب على المؤسسة تزويد المساهمين بالمعلومات الخاصة بها في الوقت المناسب بصفة منتظمة، كما يجب توفير الفرصة للمساهمين لانتخاب أعضاء مجلس الإدارة، مراقبة أعمالهم ورفع دعوى المسؤولية عليهم إذا تطلب الأمر ذلك.

ينبغي أن تكون للمساهمين أيضا الحق في المشاركة في القرارات التي تؤدي إلى تغييرات أساسية في المؤسسة
مثل:

- تعديل النظام الأساسي أو عقد التأسيس؛

- التراخيص بإصدار أسهم إضافية؛

- العملية الاستثنائية التي قد تسفر عن بيع المؤسسة.¹

المبدأ الثالث: المعاملة المتكافئة للمساهمين

جاء هذا المبدأ الثالث لتأكيد حماية رأس مال المؤسسة من جانب الأطراف ذات العلاقة به من مديري وأعضاء مجلس الإدارة والمساهمين ذي النسب الحاكمة في المؤسسة، ولضمان تنفيذ هذا المبدأ الهام الذي تعتمد عليه المؤسسة في مباشرة نشاطها، وضعت المنظمة مجموعة من الارشادات في هذا الصدد مثل ضرورة معاملة المساهمين بطريقة متساوية دون محاباة للبعض على حساب البعض الاخر بحيث تكون للمساهمين من الطبقة الواحدة ذات الحقوق، وأن يتم الإدلاء بالأصوات وفرزها عن طريق أمناء محايدين وأن يسمح للمساهمين بنظام التصويت عبر الحدود دون عوائق.²

¹ ناصر عبد الحميد على، حوكمة الشركات في الأسواق الناشئة، الطبعة الأولى، مركز الخبرات المهنية للإدارة، القاهرة، مصر، 2014، ص66.

² محمود الشويات، الحاكمية والفساد الإداري والمالي، وقائع المؤتمر العلمي المحكم الثالث، كلية إدارة الأعمال، الأردن، 2015، ص250.

المبدأ الرابع: دور أصحاب المصالح في الشركة

يجب أن ينطوي إطار حوكمة المؤسسات على الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح كما يرسبها القانون وأن يعمل على تشجيع التعاون بين المؤسسات وبين أصحاب المصالح في مجال خلق الثروة وفرص العمل وتحقيق الاستدامة للمشروعات القائمة على أسس مالية سليمة يجب مراعاتها:

- ينبغي أن يكفل إطار حوكمة المؤسسات على تأكيد احترام حقوق أصحاب المصالح التي يحميها القانون؛
- حينما يحمي القانون أصحاب المصالح فإن أولئك ينبغي أن تتاح لهم فرصة الحصول على تعويضات في حالة انتهاك حقوقهم؛
- يجب أن يسمح إطار حوكمة المؤسسات بوجود الآليات لمشاركة أصحاب المصالح وأن تكفل تلك الآليات بدورها تحسين مستويات الأداء؛
- حينما يشارك أصحاب المصالح في عملية حوكمة المؤسسات يجب أن تكفل لهم فرصة الحصول على المعلومات المتصلة بذلك.

المبدأ الخامس: الإفصاح والشفافية

ينبغي أن يكفل إطار حوكمة المؤسسات تحقق الإفصاح الدقيق وفي الوقت الملائم بشأن كافة المسائل المتصلة بتأسيس المؤسسة ومن بينها الموقف المالي، الأداء، الملكية وأسلوب ممارسة السلطة كما يلي:

1. يجب أن يشمل الإفصاح ولكن دون أن يقتصر على المعلومات التالية:
 - النتائج المالية والتشغيلية؛
 - أهداف الشركة؛
 - حق الأغلبية من حيث المساهمة؛
 - أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين الرئيسيين والمرتبات والمزايا الممنوحة لهم؛
 - عوامل المخاطرة المنتظرة؛
 - هياكل وسياسات حوكمة المؤسسات.
2. ينبغي إعداد ومراجعة المعلومات وكذلك الإفصاح عنها بأسلوب يتفق ومعايير الجودة المحاسبية والمالية كما ينبغي أن يفى ذلك الأسلوب بمتطلبات الإفصاح غير المالية وأيضاً بمتطلبات عملية المراجعة.

3. يجب القيام بعملية مراجعة سنوية عن طريق مراجع مستقل بهدف اتاحة التدقيق الخارجي والموضوعي للأسلوب المستخدم في اعداد القوائم المالية.

4. ينبغي أن تكفل قنوات توزيع المعلومات امكانية حصول مستخدمى المعلومات عليها في الوقت الملائم وبالتكلفة المناسبة.

المبدأ السادس: مسؤوليات مجلس الادارة

ينبغي أن يتيح إطار حوكمة المؤسسات الخطوط الإرشادية لتوجيه المؤسسات، كما يجب أن يكفل المتابعة الفعالة للإدارة التنفيذية من قبل مجلس الإدارة وأن تضمن مساءلة مجلس الإدارة من قبل المؤسسة والمساهمين من خلال:

- ينبغي أن يعمل أعضاء مجلس الإدارة على أساس توافر كافة المعلومات وكذلك على أساس سلامة القواعد المطبقة، كما يجب أن يعمل لتحقيق مصالح المؤسسة والمساهمين؛
- حينما ينتج عن قرارات مجلس الإدارة تأثيرات متباينة على مختلف فئات المساهمين، فإن المجلس يعمل على تحقيق المعاملة المتكافئة للمساهمين؛
- يجب أن يضمن مجلس الإدارة التوافق مع القوانين السارية وأن يأخذ بالاعتبار اهتمامات كافة أصحاب المصالح؛
- يتعين أن يقوم مجلس الإدارة بمجموعة من الوظائف الأساسية من بينها: مراجعة وتوجيه استراتيجية المؤسسة وخطط العمل؛ ضمان سلامة التقارير المالية للشركة ومن متطلبات ذلك وجود مراجع مستقل وإيجاد نظم الرقابة الملائمة، متابعة فعالية حوكمة المؤسسات التي يعمل المجالس في ظلها والإشراف على عملية الإفصاح والاتصالات.
- يجب أن يتمكن مجلس الإدارة من ممارسة التقييم الموضوعي لشؤون المؤسسة وذلك بصفة خاصة على نحو مستقل عن الإدارة التنفيذية من خلال: يتعين أن ينظر مجلس الإدارة في امكانية تعيين عدد كاف من الأعضاء غير التنفيذيين الذين يتصفون بالقدرة على التقييم المستقل للأعمال حينما تكون هناك امكانية لتعارض المصالح؛ يجب أن يخصص أعضاء مجلس الإدارة وقت كاف لمباشرة مسؤولياتهم.¹

¹ WWW.oecd.org / 18/11/2016/ 13:30.

المطلب الثاني: آليات حوكمة المؤسسات

تتعدد آليات حوكمة المؤسسات التي تعمل بصفة أساسية على حماية وضمن حقوق المساهمين وكافة الأطراف ذوي المصلحة المرتبطين بأعمال المؤسسة من خلال إحكام الرقابة والسيطرة على أداء ادارة المؤسسة ومراقبة الحسابات ويمكن تصنيف مجموعة الآليات المستخدمة إلى نوعين من آليات الحوكمة:¹

- آليات داخلية؛

- آليات خارجية.

أولاً: الآليات الداخلية لحوكمة المؤسسات

تنصب آليات حوكمة المؤسسات الداخلية على أنشطة وفعاليات المؤسسة واتخاذ القرارات اللازمة لتحقيق أهداف المؤسسة ويمكن تصنيف آليات حوكمة المؤسسات الداخلية إلى ما يلي:

1. مجلس الادارة

يعد مجلس الادارة أحسن أداة لمراقبة سلوك الادارة إذ أنه يحمي رأس مال المستثمر في المؤسسة من سوء الاستعمال من قبل الادارة وذلك من خلال صلاحياته القانونية في تعيين وإعفاء ومكافأة الادارة العليا، كما أن مجلس الادارة القوي يشارك بفعالية في وضع استراتيجية المؤسسة ويقدم الحوافز للإدارة ويراقب سلوكها ويقوم أدائها وبالتالي تعظيم قيمة المؤسسة.

ولكي يتمكن مجلس الادارة من القيام بواجباته في التوجيه والمراقبة يلجأ إلى تأليف مجموعة من اللجان من أعضائه غير التنفيذيين أبرزها ما يلي:²

- لجنة المراجعة؛

- لجنة المكافآت؛

- لجنة التعيينات.

¹ موسى اللوزي وآخرون، الأزمة المالية العالمية والأفاق المستقبلية، مكتبة المجتمع العربي، الجزء الثاني، الأردن، 2001، ص334.

² رقية حساني ومروة كرامة، آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد المالي والاداري، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات المنتدى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والاداري، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012، ص18.

1.1 لجنة المراجعة

تعتبر لجان المراجعة من المفاهيم التي تحظى باهتمام العديد من الدول كالولايات المتحدة، كندا، المملكة المتحدة وغيرها كما توصي العديد من المنظمات المهنية بتكوينها.¹ خاصة بعد القصور الذي عرفه دور المراجعة الخارجية في إضفاء المصدقية على صحة تقاريرها المالية ما دفع بالبحث عن آليات جديدة للإشراف على المؤسسات قصد رقابتها وتعزيز حوكمتها.

ظهرت فكرة تكوين لجان المراجعة في الولايات المتحدة الأمريكية بعد الانهيارات المالية الناجمة عن التلاعب في التقارير المالية لشركة McKesson & Robbin، التي أدت إلى قيام كل من بورصة نيويورك NYSE ولجنة تداول الأوراق المالية SEC بالتوصية بتشكيل لجنة مكونة من أعضاء غير تنفيذيين، وقد أخذ مفهوم لجنة المراجعة أهمية كبيرة خاصة بعد الانهيارات المالية في بداية القرن الحالي نتيجة توسع الفساد المالي والإداري، ففي الولايات المتحدة الأمريكية تم إصدار قانون "Sarbanes Oxley Act" الذي ألزم جميع الشركات بتشكيل لجان المراجعة، وذلك نظرا للدور الهام الذي تلعبه في منع حدوث الانهيارات المالية في المستقبل.²

- لجنة المراجعة وحوكمة المؤسسات

أكدت معظم الدراسات والتقارير الخاصة بحوكمة المؤسسات على ضرورة لجان المراجعة في المؤسسة التي تسعى إلى تطبيق الحوكمة، وذلك لدورها الحيوي في زيادة مصداقية وموثوقية القوائم المالية التي تعدها الإدارة للمساهمين والمستثمرين، وكذلك لمساندة الإدارة العليا للقيام بمهامها المنوط القيام بها بكفاءة وفاعلية، ولتدعيم استقلالية المراجع الخارجي وحماية حيادية المراجع الخارجي فضلا عن تحسين جودة أداء الرقابة الداخلية وما يستدعيه من رفع كفاءة المراجعة.³

¹ مجدي محمد سامي، دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 46، العدد 2، مصر، 2009، ص 19.

² محمد براق ومحمد قمان، دور حوكمة الشركات في التنسيق بين الآليات الرقابية الداخلية والخارجية للحد من الفساد المالي والإداري، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات المنتدى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، يومي 06 و07 ماي 2012، ص ص6-7.

³ طلال سليمان جريرة وآخرون، أثر الآليات المحاسبية للحوكمة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهتي نظر الشركات الصناعية المساهمة في الأردن ومدققي الحسابات الخارجيين، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 11، العدد 2، الأردن، 2015.

2.1 لجنة المكافآت

توصي أغلب الدراسات الخاصة بحوكمة المؤسسات والتوصيات الصادرة عن الجهات المهتمة بما بأنه يجب أن تشكل لجان المكافآت من أعضاء مجلس الادارة غير التنفيذيين وقد تضمنت ارشادات منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية تأكيداً على ضرورة أن تكون مكافآت أعضاء مجلس الادارة والادارة العليا معقولة وذلك لضمان تعزيز مصالح الشركة في الأمد البعيد من خلال جذب المهنيين من ذوي الكفاءات العالية، تتمركز وظائف لجنة المكافآت وواجباتها في تحديد الرواتب والمكافآت والمزايا الخاصة بالإدارة العليا.

3.1 لجنة التعيينات

يجب أن يتم تعيين أعضاء مجلس الادارة والموظفين من بين أفضل المرشحين الذين تتلاءم مهاراتهم وخبراتهم مع المهارات والخبرات المحددة من الشركة ولضمان الشفافية في تعيين أعضاء مجلس الادارة وبقية الموظفين فقد وضعت هذه اللجنة مجموعة من الواجبات منها تعيين أفضل المرشحين المؤهلين وتقوم مهاراتهم باستمرار وتوخي الموضوعية في عملية التوظيف... إلخ.¹

2. المراجعة الداخلية

ظهرت أهمية المراجعة الداخلية منذ نشأتها في الأربعينات من القرن الماضي، وقد تطور دورها واتسع نطاقه مع مرور الزمن ما جعل المراجعة الداخلية آلية داخلية لحوكمة المؤسسات، حيث تعاضم الاهتمام بالمراجعة الداخلية مع المتطلبات الجديدة التي فرضها قانون "Sarbanes Oxley Act" سنة 2002 بعد أزمات الإفلاس التي شهدتها كبرى المؤسسات الأمريكية في مجال قطاع الأعمال (مثل شركة أنرون، وورد كوم) وفي المجال المهني (مثل شركة اندرسون للمراجعة).²

¹ أمينة فداوي، "دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية"، أطروحة دكتوراه، تخصص مالية، محاسبة وتسويق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، 2014، ص66-67.

² حمادي نبيل، أثر تبني المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر لميثاق الحكم الراشد على جودة المراجعة المالية (دراسة ميدانية)، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 21، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2012، ص86. (بتصرف)

1.2 تعريف المراجعة الداخلية

عرف معهد المراجعين الداخليين المراجعة الداخلية على أنها: " نشاط مستقل، تأكيد موضوعي واستشاري مصمم لزيادة قيمة الشركة وتحسين عملياتها مساعدتها على إنجاز أهدافها بواسطة تكوين مدخل منظم ومنضبط لتقييم وتحسين فعالية إدارة المخاطر والرقابة وحوكمة المؤسسات". وحسب هذا التعريف تشتمل المراجعة الداخلية على وظيفتين هما:

- خدمة التأكيد الموضوعي: هي فحص موضوعي للأدلة بغرض توفير تقييم مستقل لفاعلية وكفاءة إدارة المخاطر والأنظمة الرقابية وعمليات الحوكمة بالإدارة، مثل ذلك: العمليات المالية، الأداء، الالتزام بالسياسات واللوائح التنظيمية وأمن نظام المعلومات؛
- الخدمات الاستشارية: وهي عمليات المشورة التي تقدم لوحدة تنظيمية داخل المؤسسة أو خارجها، وتحدد طبيعة ونطاق هذه العمليات بالاتفاق مع تلك المؤسسات، والهدف منها إضافة قيمة للوحدة وتحسين عملياتها، ومثال ذلك: النصح، تصميم العمليات، التدريب وهذا التطور أدى إلى حدوث تطور في أهداف المراجعة الداخلية والتي أصبحت:
- ✓ زيادة قيمة المؤسسة وتحسين عملياتها ومشاركة الإدارة في تخطيط الاستراتيجية وتوفير المعلومات التي تساعد على تنفيذ الاستراتيجية؛
- ✓ تقييم فعالية وإدارة المخاطر وتقييم فاعلية الرقابة وتقييم فاعلية عمليات حوكمة المؤسسات.¹

2.2 الدور الجديد للمراجعة الداخلية في ظل حوكمة المؤسسات

- يتمثل الدور الجديد للمراجعة الداخلية في ظل حوكمة المؤسسات فيما يلي:
- وجود وظيفة مراجعة داخلية فاعلة ترفع من مستوى ثقة المستثمرين بقدررة المؤسسة على تحقيق الأهداف التي تخطط للوصول إليها؛
- تعزز المراجعة الداخلية من زيادة قدرة المساهمين على مساءلة مجلس إدارة المؤسسة؛

¹ مسعود درواسي ومحمد الهادي ضيف الله، فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، يومي 06 و07 ماي 2012، ص8.

- يقوم المراجعون الداخليون عن طريق الأنشطة التي ينفذونها بزيادة المصداقية والعدالة من خلال ضمان دقة ونزاهة التقارير المالية التي ينشرها مجلس الإدارة؛
- تقوم وظيفة المراجعة الداخلية ضمن مهام عملها بالتحقق من وجود نظام رقابة داخلية فعال من ناحية التصميم ومن الناحية العملية، مما يجعل إدارة المؤسسة أكثر قدرة على تحقيق أهدافها ولديها قائمة بالمخاطر التي تعمل على إدارتها؛
- بما أن حوكمة المؤسسات تعنى برعاية المصالح الخاصة بما يسمى stakeholders في المؤسسة، فإن إدارة المراجعة الداخلية الفعالة تسهم في رعاية المصالح طالما أنها تعمل على مساندة الأنشطة المختلفة في المؤسسة على تحقيق أهدافها؛
- تعمل إدارة المراجعة الداخلية بالتعاون مع مجلس الإدارة ولجنة المراجعة على ضمان عمل أقسام المؤسسة بما يخدم مصالح حملة الأسهم وأصحاب المصالح، والذين ليس لهم اطلاع مباشر على سير العمل بالمؤسسة وإدارة المخاطر التي تلامس مصالحهم.¹

3. مراقبة التسيير

مع ظهور مفهوم تفويض السلطات (وفق مفهوم نظرية الوكالة) خاصة مع تزايد وتوسع شركات الأموال ظهرت ضرورة الحاجة الماسة إلى رقابة لاحقة أو بعدية تسمح بتقييم النتائج المتحصل عليها وهذا حسب الأهداف المسطرة. وهذا ما استلزم تعظيم أهمية ودور مراقبة التسيير.²

1.3 أدوات مراقبة التسيير وحوكمة المؤسسات

تزايد الاهتمام بمصطلح حوكمة المؤسسات نتيجة للمنافسة الحادة التي واجهتها العديد من الشركات الأمريكية من قبل الشركات اليابانية منذ الثمانينات من القرن الماضي، ونتيجة لتعرض العديد من الشركات العالمية العملاقة في العقد الأول من القرن الحادي والعشرين للإفلاس ، وبالتالي بدأ البحث عن مفهوم ينظم العلاقة بين إدارة المؤسسة والأطراف المتعاملة مع المؤسسة على أساس أن تنظيم هذه العلاقة في إطار

¹ يحيى سعيدي ولخضر أوصيف، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، مجلة الدراسات المالية والاقتصادية، جامعة الوادي، العدد 5، السنة 5، الجزائر، 2012، ص ص200-201.

² زين يونس، تفعيل المراجعة الداخلية عن طريق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الجزائرية للسيارات الصناعية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 46، السنة 8، 2010، ص6. (بتصرف)

قانوني وشرعي يجنب المؤسسة الوقوع في صراعات بين تلك الأطراف التي قد تؤدي في النهاية إلى التعرض للإفلاس.

ففي العقد الماضي ومع بداية القرن الحادي والعشرين لوحظ أن أكثر من 500 شركة على المستوى العالمي تسعى جاهدة نحو زيادة رفع مستوى دقة تقديرات التكاليف لديها والتطبيقات المحاسبية لمقابلة متطلبات المحاسبة المالية الحالية، ونتيجة صدور القانون الأمريكي Sarbanes Oxley Act وما يتطلبه من تكاليفات معينة للشركات زادت الحاجة إلى الاهتمام بالتكلفة وكيفية إدارتها ورقابتها. ويرى بعض الباحثين أن إهمال إدارة المؤسسة لأدوات إدارة التكلفة وعدم أخذ أساليبها كأهداف داخلية يزيد من فرص تعرض المؤسسة لضعف حصتها في السوق لمواجهتها بمنافسة حادة في السوق، كذلك يمكن اعتبار أن المشكلة الأساسية التي تواجه إدارة المؤسسة هي عدم وضع مفاهيم وأدوات إدارة التكلفة (المحاسبة التحليلية ومراقبة التسيير) المستحدثة أخيراً ودراستها واختيار أفضلها الذي من شأنه أن يدعم ويؤدي إلى تفعيل وتعزيز حوكمة المؤسسات وتجنّب المؤسسة للعديد من المشاكل التي قد تواجهها في المستقبل.¹

للإشارة فإن استعمال هذه الأدوات يختلف من مؤسسة إلى أخرى وذلك حسب درجة تطور المؤسسة، حجمها، هدفها، ثقافة المسيرين فيها ونوع مراقبة التسيير المعتمدة ولا يوجد ما يمنع استخدام أكثر من طريقة أو أداة من الأدوات الرقابية، فهناك أدوات تقليدية كثيرة الاستعمال كالموازنات التقديرية، نقطة التعادل، النسب المالية... إلخ، كما توجد أدوات رقابية حديثة تطبق في المؤسسات الأكثر تقدماً وتنظيماً كأسلوب الإدارة بالأهداف، إدارة الجودة الشاملة، تحليل سلسلة القيمة² ونظام ABC ونظام ABM. هذا الأخير الذي سيكون لاحقاً محور اهتمام الفصل التالي للتركيز أكثر حول أهميته ومناقشتها بشيء من التفصيل كأداة لمراقبة التسيير وتعزيز حوكمة المؤسسات.

¹ محمد شحاتة خطاب خطاب، التكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات، إطار مقترح: دراسة نظرية وتطبيقية، ورقة عمل مقدمة إلى الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة حول مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون، السعودية، يومي 18-19 ماي 2010، ص3. (بتصرف)

² محمد الصغير قريشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مجلة الباحث، العدد 11، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2011، ص ص 169-170.

ثانيا: الآليات الخارجية لحوكمة المؤسسات

تتمثل آليات حوكمة المؤسسات الخارجية في الرقابة التي يمارسها أصحاب المصالح الخارجيين على المؤسسة والضغوط التي تمارسها المنظمات الدولية المهتمة بهذا الموضوع. حيث يشكل هذا المصدر أحد المصادر الكبرى المولدة لضغط هائل من أجل تطبيق قواعد الحوكمة ومن ضمن أهم هذه الآليات ما يلي:

1. منافسة سوق المنتجات (الخدمات) وسوق العمل الإداري

تعد منافسة سوق المنتجات أو الخدمات أحد الآليات المهمة لحوكمة المؤسسات وذلك لأنها إذا لم تقم الإدارة بواجباتها بالشكل الصحيح أو أنها غير مؤهلة فإنها سوف تفشل في منافسة الشركات التي تعمل في نفس حقل الصناعة، بالتالي تتعرض للإفلاس وبالتالي فإن منافسة سوق المنتجات أو الخدمات تهدب سلوك الإدارة خاصة إذا كان هناك سوق فعال للعمل للإدارة العليا.

2. القوانين والتشريع

غالبا ما تشكل وتؤثر هذه الآليات على التفاعلات التي تجري بين الفاعلين الذين يشتركون بشكل مباشر في عملية الحوكمة، لقد أثرت بعض التشريعات على الفاعلين الأساسيين في عملية الحوكمة ليس فيما يتصل بدورهم ووظيفتهم في هذه العملية بل وعلى كيفية تفاعلهم مع بعضهم.

فعلى سبيل المثال قد فرض قانون Sarbanes Oxley Act متطلبات جديدة على الشركات المساهمة العامة تتمثل بزيادة عدد أعضاء مجلس الإدارة المستقلين وتقوية اشراف لجنة المراجعة على عملية اعداد التقارير المالية والطلب من المدير التنفيذي ومدير الشؤون الاجتماعية الشهادة على صحة التقارير المالية وعلى نظام الرقابة الداخلية ووضع خطوط اتصال فعالة بين المدقق الخارجي ولجنة التدقيق وتحديد قدرة المسؤولين في الشركة على المصادقة على المعاملات التي تخصهم في الشركة، بالتالي قد تكون مضرة بمصالح المالكين وأصحاب المصالح الآخرين في الشركة.¹

¹ رقية حساني ومروة كرامة، مرجع سبق ذكره، ص 19-20.

3. المراجعة الخارجية

لقد أكدت قواعد حوكمة المؤسسات أهمية المراجع الخارجي في تحقيق مبدأ الإفصاح والشفافية الذي يعد من المبادئ الأساسية لحوكمة المؤسسات من خلال استقلاليتها في المؤسسة التي يقوم بإبداء رأيه في حساباتها وعليه التأكد من مدى التزام المؤسسات بإعداد القوائم المالية وفقاً للمعايير المحاسبية المقبولة والمتعارف عليها بحيث يمكن إجراء المقارنات الزمنية والمكانية بين محتويات التقارير المالية للمؤسسة عبر الفترات الزمنية المتعاقبة وكذلك بين محتويات التقارير المالية للمؤسسات الأخرى.¹

ويؤدي المراجع الخارجي دوراً هاماً في حوكمة المؤسسات يتمثل بالآتي:

- تقديم نتائج فحصه لنظام الرقابة الداخلية إلى لجنة المراجعة قبل نشره لزيادة فعالية تقريره؛
- لا تتعاقد الإدارة مع المراجع الخارجي على أداء خدمات أخرى إلا بموافقة لجنة المراجعة؛
- لا تتحكم الإدارة في استمرار المراجع الخارجي وتقدير أتعابه؛
- يعد المراجع الخارجي تقرير مدى التزام الشركة بقواعد حوكمة المؤسسات؛
- حل مشكلة الوكالة وتخفيض نسبة تضارب في المصالح إلى أقل نسبة ممكنة يجعلها دعامة جيدة في بناء هيكل الحوكمة الجيد عن طريق إضفاء الثقة على الإفصاح والشفافية للبيانات والمعلومات والقوائم المالية المقدمة من قبل الإدارة؛
- توصيل الجوانب الوصفية للممارسات المحاسبية المتبعة لأطراف الحوكمة فيما يتعلق بالسياسات المحاسبية، ويتضمن توصيل ملاءمة السياسات المحاسبية للظروف الخاصة بالشركة، والتغيير في السياسات المحاسبية الجوهرية نتيجة الإصدارات الجديدة وبيان نطاق وتوقيت التغيير ومدى تأثيره على الدخل الحالي والمستقبلي للشركة.²

¹ مصطفى عبد الحسين على وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 107.

² عبد الرحمان عبد الله، التغيير الإداري للسياسات المحاسبية الآثار والدوافع والمعالجة (دراسة تطبيقية ميدانية للشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية)، أطروحة دكتوراه، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2016، ص 274.

المطلب الثالث: لمحة عن حوكمة المؤسسات في الجزائر

تعد الجزائر كغيرها من الدول العربية حديثة العهد بتطبيق المبادئ والممارسات السليمة لحوكمة المؤسسات وعلى الرغم من الجهود المبذولة مؤخرا فيها في هذا المجال، إلا أنه يبقى هناك الكثير أمامها ليتم عمله.¹ فتوجهها نحو حوكمة مؤسساتها كان ضرورة متنامية ومطلبا محوريا وأساسيا ساهم في خلق فكرة ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات الذي سيتم عرضه من خلال ما سيأتي:

أولا: حوكمة المؤسسات ضرورة متنامية في الجزائر

الجزائر ملزمة كغيرها من الدول بضمان حوكمة جيدة لمؤسساتها وهيكلها لتحقيق مستويات أفضل ومن أجل خلق القيمة لكل الأطراف الآخذة قصد بناء مؤسساتها خاصة مع تنامي ظاهرة الفساد في الاقتصاد الجزائري وتفشيته في مؤسساتها ومن مخلفاته الفضائح المالية التي هزت كبرى المؤسسات الوطنية قضية سوناطراك 1 و 2 سبقتها قضية بنك الخليفة والبنك التجاري والصناعي الجزائري (BCIA) مع مطلع 2003، فبعد أربع سنوات من النشاط والعمل للهيئات الإشرافية تبين أن ممارستها لتلك الأنشطة غير قانوني ويتنافى مع قواعد المهنة المصرفية من خلال عدم الالتزام باللوائح والقواعد التنظيمية التي أقرها بنك الجزائر.

لقد بادرت الجزائر باتخاذ عدة مقترحات لإصلاح الأوضاع الاقتصادية لمؤسساتها منها:

1. الهيكلة العضوية بداية من 1980 إلى جانب المرافقة لعمليات التطهير المالي، استقلالية المؤسسات، مخططات التقويم الداخلي للمؤسسات وعقود النجاعة، تحويل صناديق المساهمة إلى شركات قابضة عمومية، ثم إلى تسيير مساهمات الدولة، بعد ذلك مشروع بنك-مؤسسة (97-98)؛

2. بدأ مشروع هيكلية-تصفية (نهاية 2000) في إطار حوصصة المؤسسات العمومية، ولقد أثارت عمليات الحوصصة تغييرات جذرية تمس بصورة مباشرة مواضيع التسيير وإدارة الأعمال ولها علاقة مباشرة وأكيدة مع نظرية الوكالة التي تشكل الإطار النظري الخصب لحوكمة المؤسسات نتيجة للفصل الذي تحدته في ملكية المؤسسات واتخاذ القرار والرقابة التنظيمية في المؤسسة، وهذا ما نجده خصوصا

¹ كنان ندة، حسين القاضي، مبادئ حوكمة الشركات في سوريا (دراسة مقارنة مع مصر والأردن)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الثاني، سوريا، 2010، ص 676.

في شركات المساهمة سواء المنشأة بطبيعتها بين شركاء مساهمين او المنبثقة من حوصصة مؤسسة عمومية لصالح عمالها.¹

3. إصدار ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات في الجزائر في 2009 وتوجه السلطات العمومية نحو إقرار العمل بمبادئ ومقومات الحوكمة ومن المؤشرات الدالة على ذلك ما يلي:

- الانتقال نحو اقتصاد السوق ما جعل الشركات الجزائرية تخضع للالتزامات الدولية التي تقوم على الشفافية والإفصاح في إعداد ونشر القوائم المالية، وهذا ما استدعى مراجعة النظام المحاسبي باعتماد نظام محاسبي ومالي جديد وفقا للمعايير المحاسبية الدولية ابتداء من سنة 2010؛
- إلزام الشركات ذات المسؤولية المحدودة اعتماد مراجع حسابات خارجي يعمل وفق مدونة للسلوك والأخلاقيات بعدما كان هذا الإلزام يخص الشركات بالأسهم وإلزامها بنشر النتائج المحاسبية من خلال نشر القوائم المالية المعبرة عن المركز المالي؛
- إصلاح المنظومة المصرفية ومحاولة تعزيز دور الرقابة الداخلية كخطوة لإلزام البنوك الجزائرية بالعمل وفق مبادئ الحوكمة المصرفية، إلى جانب إنشاء بورصة بغرض إيجاد بدائل تمويلية؛
- مراجعة القانون التجاري بالشكل الذي يوضح كيفية اسناد وتوزيع المسؤوليات داخل الشركات فعادة ما تقع إدارة مجموعة كبيرة من الشركات على عاتق رئيس مدير عام، وهذا الأسلوب قليل الفعالية فيما يتعلق بالمراقبة والمساءلة، لأن النصوص القانونية تقضي بأن يراقب مجلس الإدارة المدير العام، ويفقد مجلس الإدارة هذا الدور عندما يكون رئيسه هو المدير العام.²
- إصدار المديرية العامة للضرائب في جانفي 2017 لتعليمة تلزم من خلالها المؤسسات على مسك محاسبة تحليلية وجعلها تحت استغلال الإدارة الجبائية في حالة الطلب عليها وفقا لما ورد في المادة 8 والمادة 44 من قانون المالية لعام 2017³، ما من شأنه أن يرفع من شفافية ونزاهة حسابات المؤسسة ويخلق نوع من الثقة بين المؤسسة والإدارة الجبائية حيث يعد غيابها إحدى أبرز المشاكل التي تواجه تطبيق الحوكمة في المؤسسات الجزائرية.

¹ غضبان حسام الدين، مرجع سبق ذكره، ص 277-278.

² عطوي سميرة، بديسي فهيمة، الحوكمة وقاية من الفساد الإداري والمالي الناتج عن المحاسبة الإبداعية، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد 27، الجزائر، 2012، ص 32-33.

³ : <https://www.mfdgi.gov.dz> : 20/07/2017 : 13 :25.

يمكن اعتبار الإجراءات المذكورة أعلاه من أهم الإصلاحات الهادفة لخلق بيئة تضمن خلق إطار فعال لحوكمة المؤسسات في الجزائر وتفعيل آليات الحوكمة التي يتوخى من العمل بها الحد من الفساد الإداري والمالي المنتشر بشكل كبير وكذلك ضمان استقرار المؤسسات الاقتصادية واستمراريتها.

ثانيا: ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات الجزائرية: النشأة والمفهوم

1. نشأة ميثاق الحكم الراشد للمؤسسات الجزائرية

في شهر جويلية من 2007 انعقد أول ملتقى دولي حول "الحكم الراشد للمؤسسات الجزائرية" وقد شكل هذا الملتقى فرصة مواتية لتلاقي جميع الأطراف الفاعلة في عالم المؤسسة وحدد لهذا الملتقى هدف جوهرى يتمثل في تحسيس المشاركين قصد الفهم الموحد والدقيق لمصطلح واشكالية الحكم الراشد للمؤسسة من زاوية الممارسة في الواقع وسبل تطوير الأداء ببلورة الوعي بأهمية الحكم الراشد في تعزيز تنافسية المؤسسات في الجزائر وكذا الاستفادة من التجارب الدولية.

خلال فعاليات هذا الملتقى تبلورت فكرة "اعداد ميثاق جزائري للحكم الراشد للمؤسسة" كأول توصية وخطوة عملية تتخذ وقد تفاعلت السلطات العمومية ممثلة في وزارة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصناعة التقليدية بدعمها للمشروع بواسطة قبول رعاية الملف وتكليف أحد اطاراتها السامية للمشاركة الفعلية في فوج العمل المكلف بتحرير ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر وكذا تسخير الدعم المادي، كما شاركت في المبادرة مجموعة من الهيئات والمؤسسات الدولية المقيمة بالجزائر مثل مؤسسة التمويل الدولية وبرنامج ميدا لتطوير المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وكذا المنتدى الدولي للحكم الراشد للمؤسسة.

وفي غضون الفترة الممتدة من نوفمبر 2007 إلى نوفمبر 2008 تمكن فريق العمل بعد سلسلة المشاورات مع الأطراف الفاعلة بأن يقيس ويعمق حالة الاستعجال لتبني ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة وكذا الحاجة إلى ادراجه ضمن السياق الدولي المتميز بالابتكار وتبادل الخبرات وفي هذا الشأن فقد شكلت مبادئ الحكم الراشد المعتمدة من طرف منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ضمن اصدارها لعام 2004 أهم المراجع التي استلهم منها فريق العمل مع تحريره أخذه بعين الاعتبار خصوصيات المؤسسة الجزائرية.¹

¹ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، إصدار 2009، ص13-14.

2. مفهوم الحكم الراشد للمؤسسات الجزائرية

في معناه الأكثر شمولاً فإن مفهوم الحكم الراشد يعتبر تلك العملية الإرادية والتطوعية للمؤسسة من أجل ادخال المزيد من الشفافية والصرامة في تسييرها، ادارتها ومراقبتها¹، فهو عبارة عن فلسفة تسييره ومجموعة التدابير العملية الكفيلة في آن واحد لضمان استدامة وتنافسية المؤسسة بواسطة:

- تعريف حقوق وواجبات الأطراف الفاعلة في المؤسسة؛

- تقاسم الصلاحيات والمسؤوليات المترتبة على ذلك.

وبصفة عامة فإن فحوى وتدابير الحكم الراشد مدونة ضمن ميثاق يشكل مرجع لجميع الأطراف الفاعلة في المؤسسة.

إن كل المؤسسات الجزائرية معنية مبدئياً غير أن الميثاق الحالي لا يدمج المؤسسات ذات رأسمال عمومي والتي تخرج إشكالية الحكم الراشد فيها عن نطاق الميثاق الحالي لأنها مرتبطة بمقاربة خاصة تتوقف على الاستعمال الجيد للأموال العمومية.

إن هذا الميثاق موجه بصفة خاصة إلى:

- مجموع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الخاصة؛

- المؤسسات المساهمة في البورصة أو التي تنتهي لذلك.²

¹ ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، إصدار 2009، ص14.

² ميثاق الحكم الراشد، نفس المرجع السابق، ص18-19.

خلاصة الفصل

تم في هذا الفصل عرض نشأة وتطور حوكمة المؤسسات مع سرد مجموعة من المفاهيم الأساسية ذات الصلة بها، كما تم كذلك عرض لخصائصها، نماذجها ومبادئها التي يؤدي الالتزام بها إلى حماية حقوق المساهمين وأصحاب المصالح الآخرين وذلك في إطار توفر مزيج متكامل من المحددات وباعتماد مجموعة من الآليات الداخلية والخارجية، وفي الأخير تم إلقاء نظرة على ميثاق الحكم الراشد الذي يعد الإطار الرسمي لحوكمة المؤسسات في الجزائر الذي ترجو من خلاله ضمان استدامة وتنافسية مؤسساتها.

وقد تبين من خلال هذا الفصل أن الاهتمام الذي تحظى به حوكمة المؤسسات كانت وراءه العديد من العوامل في مقدمتها الانهيارات والأزمات المالية التي مست الكثير من دول العالم والتي دفعت بكبرى الشركات خاصة تلك المقيدة أسهمها في البورصات بالتوجه نحو تطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات التي من شأنها ضمان حماية حقوق المساهمين مع تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد وترشيد التكاليف خاصة مع أحداث الإخفاق والفشل التي سجلتها وظيفة المراجعة في أداء دورها كآلية للحوكمة مما استلزم تعظيم دور وظيفة مراقبة التسيير وأدواتها الحديثة التي تؤدي إلى تفعيل وتعزيز حوكمة المؤسسات وهذا ما سيتم عرضه خلال الفصل الثالث.

الفصل الثالث

الإدارة على أساس الأنشطة

كأداة لمراقبة التسيير وتعزيز

حوكمة المؤسسات

تمهيد

يلقى تطبيق الحوكمة ومراقبة التسيير اهتماما متزايدا في المؤسسات الاقتصادية كما تحظى هذه الأنظمة بمكانة بالغة الأهمية في ظل تنامي وتفشي آفة الفساد المالي والإداري من جهة، واشتداد حدة المنافسة من جهة أخرى. ومن هنا يتوجب إعطاء الأهمية اللازمة لتعزيز الحوكمة من خلال مراقبة التسيير وفق طرقه الحديثة لاسيما طريقة الإدارة على أساس الأنشطة التي ستكون محور اهتمام هذا الفصل.

وعليه سيتم في هذا الفصل تقديم مايلي:

المبحث الأول: مدخل إلى مراقبة التسيير؛

المبحث الثاني: دور الإدارة على أساس الأنشطة في مراقبة التسيير؛

المبحث الثالث: مساهمة الإدارة على أساس الأنشطة في تعزيز حوكمة المؤسسات.

المبحث الأول: مدخل إلى مراقبة التسيير

انصب اهتمام أدوات مراقبة التسيير التقليدية منها والحديثة بإشكالية التكاليف، وامتد مجال البحث فيها إلى علاقتها بحوكمة المؤسسات. لذلك سيتم خلال هذا المبحث تقديم لمراقبة التسيير وعلاقتها بالحوكمة.

المطلب الأول: ماهية مراقبة التسيير

أولاً: مفاهيم حول مراقبة التسيير

مسألة المراقبة ثم مراقبة التسيير تنشأ وتتطور مع الحجم المتزايد للمؤسسات، فمثلاً المؤسسة الحرفية التي تضم شخصاً واحداً والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في حجمها الابتدائي لا تحتاج إلى مراقبة التسيير، بل يكفيها حجمها فقط للمراقبة وظهور المؤسسات الكبيرة في بداية القرن العشرين ولد الحاجة إلى أدوات تمنع من انفجار بنية هذه المؤسسات، كما أن تطور الشركات متعدد الجنسيات وتوزيعها وتشتتها الجغرافي وحاجتها الماسة لتفويض السلطة أعلن عن ظهور مراقبة التسيير بعد الحرب العالمية الثانية خلال سنوات الخمسينات.¹

مراقبة التسيير ترجمت من الإنجليزية management control والتي تعني التحكم في التسيير بخلاف اللغة الفرنسية التي يحمل فيها مصطلح مراقبة التسيير Le contrôle de gestion مفهوماً سيئاً من اسمه الذي يثير المخاوف لأن فهمه ارتبط بالعقوبة والرقابة الممارسة للتحقق من تنفيذ الأعمال وفق المعايير الموضوعية، وكل هذه الافتراضات التي ارتبطت بها مفهوم مراقبة التسيير تحد في دوره، أهميته ومكانته الحقيقية حالياً في المؤسسات التي ترتبط بالحماية وليس بالعقوبة.²

وردت عدة تعاريف لمراقبة التسيير منها:

التعريف الأول: مراقبة التسيير هي: "مجموعة من الأنظمة التقنية والعمليات المحركة لهذه الأنظمة موضوعة من طرف المدير أو المسير لأجل التأثير في تصرفات العاملين معه للاستجابة لمتطلبات التطور في مؤسستهم".³

¹ صالح إلياس، بن أحمد سعدية، دور الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير في التحسين المستمر لأداء المؤسسة، مجلة الابتكار والتسويق، العدد الأول، جامعة سيدي بلعباس، الجزائر، 2014، ص 161.

² Michel Charpentier et Philippe Grandjean, **secteur public et contrôle de gestion (Pratique, enjeux et limites)**, éditions d'organisation, Paris, 1998, P21.

³ Zouhair Djerbi et autres, **contrôle de gestion**, 1^{er} édition, Dunod, Paris, 2004, P3.

التعريف الثاني : عرف Khemahem مراقبة التسيير على أنها : " العملية المنجزة داخل وحدة اقتصادية لضمان التنشيط والتحرك الفعال الدائم للطاقات والموارد المراد بها تحقيق الأهداف المسطرة من طرف هذه الوحدة".¹

التعريف الثالث: وفق المعيار الأمريكي فإن مراقبة التسيير هي : " عملية ينفذها مجلس الإدارة وإدارة المؤسسة والموظفون الآخرون، تم تصميمها لإعطاء تأكيد معقول بتحقيق الأهداف التالية:

- الثقة في التقارير المالية؛

- الالتزام بالقوانين واللوائح الملائمة؛

- فعالية وكفاءة العمليات".²

التعريف الرابع : عرف H. Bouquin مراقبة التسيير على أنها: " مجموعة العمليات والأنظمة التي يتم تصميمها للمديرين بشكل يسمح لهم بضمان الخيارات الاستراتيجية والأنشطة الجارية واتساقها بفضل الرقابة المنفذة".³

التعريف الخامس: عرف Robert N. Anthony مراقبة التسيير على أنها : " العملية التي من خلالها يقوم المديرين بالتأثير على أعضاء المؤسسة للوصول لتنفيذ الاستراتيجيات بفعالية وفاعلية".⁴

تناول هذا التعريف مؤشر الفعالية والفاعلية مايدفع إلى تقديم شرح مختصر لهذين المفهومين:

- **الفاعلية:** هي " قدرة المؤسسة في تحقيق أهدافها".⁵ كذلك تحدد بمقارنة النتائج بالأهداف أي ما تم القيام به مع ما كان متوقع القيام به.

- **الفاعلية:** تحدد بمقارنة النتائج بالوسائل أي ماتم القيام به مع ما كان ممكنا القيام به.⁶

¹ محمد خليل وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة، شبكة الأبحاث والدراسات الاقتصادية، ص 5، كتاب متاح على الموقع : <https://fr.scribd.com/doc/5764198/>

² بوقرة رابح، عريوة محاد، أثر المعايير المحاسبية الدولية في تفعيل أدوات مراقبة التسيير لتحسين الأداء في المؤسسات الاقتصادية، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد 1، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2014، ص 15.

³ Abdelkrim Toudjine, **la pratique du contrôle de gestion ABC/ABM**, office des publications universitaires, 2013, P15.

⁴ Georges Langlois et autres, **Contrôle de gestion Manuel et Application**, 4ème édition, P12.

⁵ بومدين يوسف، اعتماد بطاقة الأداء المتوازن البيئية كألية لتأهيل بيئة منظمات الأعمال وتفعيل دورها في التنمية المستدامة، مجلة علوم الاقتصاد، التسيير والتجارة، جامعة الجزائر3، العدد 26، 2012، ص 273-274.

⁶ Abdelkrim Toudjine, **Op-cit**, P25.

الفصل الثالث: الإدارة على أساس الأنشطة كأداة لمراقبة التسيير وتعزيز حوكمة المؤسسات

بالتالي الفعالية هي قدرة المؤسسة على تنفيذ مخططاتها، أما الفاعلية تكون لاحقا أي تتبع عملية التنفيذ وهي مقارنة الامكانيات المتاحة مع النتائج بما يؤدي لتحقيق الاستخدام الأمثل للموارد.

انطلاقا من مفهوم الفعالية والفاعلية يتبين أن تحسين الأداء يتم من خلال الوصول لتحقيق أهداف المؤسسة بفاعلية وفاعلية مثلما تسعى إليه عملية مراقبة التسيير .

من خلال التعاريف السابقة يمكن القول أن مراقبة التسيير تسمح بالتأكد من الاستغلال الرشيد للموارد المتاحة مع ضمان الوصول لأهداف المؤسسة وفقا للاستراتيجيات المحددة مسبقا إلى جانب كونها أداة تمكن من التحكم الجيد في التسيير.

ثانيا: مهام مراقبة التسيير

تهدف مراقبة التسيير إلى تصور ووضع أدوات معلوماتية لتنفيذها حتى تسمح للمسيرين بتحقيق انسجام بين الأهداف والوسائل والنتائج، ولمراقبة التسيير ثلاث مهام رئيسية:

1. تحسين الأداء: إن تحسين فعالية الأداء في المؤسسة يتطلب من مراقبي التسيير القيام بأعمال منها:

- التطوير والاستعمال الأمثل لأنظمة معلومات التسيير؛
- التأكد من أن تكلفة هذا النظام لا تفوق الفائدة المتحصل عليها؛
- وضع نظام معلومات للتقديرات عن طريق المخططات والموازنات التقديرية ومتابعة تحليل النتائج؛
- معرفة ودراية دقيقة للإيرادات والتكاليف.

2. التحكم في التطور: إن مسايرة التطور ومحاولة السيطرة عليه يجعل مراقب التسيير يشارك في:

- تحديد الموازنات التقديرية السنوية التي تكون متناسقة مع الخطط على المدى القصير؛
- وضع تخطيط على المدى المتوسط في إطار استراتيجية محددة؛
- إعلام الإدارة العامة بكل الانحرافات والفروقات الموجودة بين الموازنات فهي تمثل ترجمة للأهداف المحددة والمتفق عليها مسبقا بعد مناقشتها؛
- إعلام الإدارة العامة بالنتائج مع تزويدها بمختلف التفسيرات حول الانحراف وأسبابها.

3. الاستعمال الأمثل لوسائل الاستغلال

إن دراسة المردودية الاستثمارية الحالية والمرتبقة، وكذلك التسيير الأحسن للأفراد يقتزن بمدى التسيير الأمثل لوسائل الاستغلال، فمراقبة التسيير يمكنها المساهمة في بعض الدراسات الاقتصادية خصوصا تعريف السياسة المتبعة من طرف المؤسسة كما انها تعمل على استنتاج التحاليل الاقتصادية التي تقوم بها من أجل تحقيق: أكبر فعالية؛ أحسن مردودية؛ وأرباح ومردودية إنتاجية.¹

من خلال المهام الأساسية التي تؤديها مراقبة التسيير يتضح أن هذه الأخيرة تعمل كنظام يعمل من خلال المدخلات والمخرجات الخاصة به ذات الصلة بالمؤسسة ومحيطها، وقد ساهم تواجد مراقبة التسيير كوسيط في المصالح المالية والعملياتية للمؤسسة من تجسيد مهامه في سياق تحقيق التحسين المستمر.

المطلب الثاني: أهمية مراقبة التسيير في المؤسسة

الأهمية البالغة التي تكتسيها مراقبة التسيير داخل المؤسسة تكمن في تحقيق الأهداف المسطرة وذلك من خلال ضمان القدرة على التحكم والتسيير في المسار الاستراتيجي الصحيح مع تقديم التوجيهات اللازمة لتجنب الانحرافات السلبية التي تعيق تحقيق تلك الأهداف.² كما تستمد مراقبة التسيير أهميتها من العوامل التالية:

1. تغيير الظروف: تواجه كل المؤسسات تغيرا في الظروف البيئية وبشكل متزايد وتتخلل المدة بين صياغة

الأهداف ووضع الخطط وتنفيذها تغيرات كثيرة في المنظمة وفي البيئة معا، مما قد يعيق الأهداف وتنفيذ الخطط، ونظام مراقبة التسيير إذا ما صمم وتمت ممارسته بشكل سليم فإنه يساعد في توقع التغيير والاستعداد للاستجابة له، وكلما كالت الأفق الزمني للتخطيط كلما ازدادت أهمية مراقبة التسيير.

2. تراكم الأخطاء: لا تؤدي الأخطاء البسيطة أو المحدودة إلى إيذاء المؤسسة بشكل كبير، غير انه بمرور

الوقت قد تتراكم هذه الأخطاء ويتعاضم أثرها إذا ما بقيت بدون معالجة، فعدم الاستفادة من خصم

¹ العبد محمد، تداوتي يامنة، آثار وانعكاسات التوحيد المحاسبي على نظام مراقبة التسيير، مجلة دراسات في الاقتصاد والتجارة والمالية، المجلد 4، العدد2، جامعة الجزائر، 2015، صص 285-286.

² بوقرة رابح، عريوة محاد، أثر المعايير المحاسبية الدولية في تفعيل أدوات مراقبة التسيير لتحسين الأداء في المؤسسات الاقتصادية، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد 1، جوان 2014، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، الجزائر، ص 15.

ممنوح من قبل الموردين على طلبية واحدة قد لا يشكل خطأ جسيماً، ولكن الاستمرار في سياسة من هذا النوع يعني تضحية المؤسسة بفرص مالية مهمة قد تؤثر في أرباحها.

3. التعقيد المنظمي: عندما تقوم المؤسسة بإنتاج نوع واحد من السلع وتشتري عدداً محدوداً من المواد الأولية وتعمل ضمن هيكل بسيط وتواجه سوقاً رائجة فإن مهمة مراقبة التسيير تبدو أيسر بالنسبة للمسير، غير أن توسع المؤسسة في المنتجات والمشتريات والأسواق، تعقيد هيكلها، ازدياد حدة المنافسة، يجعلها تهتم بدرجة أكبر بعملية الرقابة والاستفادة من نتائجها في التخطيط واتخاذ القرار.¹

المطلب الثالث: العلاقة بين مراقبة التسيير وحوكمة المؤسسات

أولاً: مكانة مراقبة التسيير ضمن آليات حوكمة المؤسسات

يرى H. Bouquin بأن مراقبة التسيير هي العملية التي تستخدمها الإدارة لأجل التحكم والرقابة بما يعزز الحوكمة من وجهة نظر المساهمين وأصحاب المصالح الآخرين.² وتستمد مراقبة التسيير أهميتها كآلية لحوكمة المؤسسات لكونها تشكل الجزء المركزي للرقابة الداخلية، هذه الأخيرة تعرف على أنها: "جميع أنظمة الرقابة التي وضعتها الإدارة للتحكم في أنشطة المؤسسة على نحو منظم لضمان الحفاظ على سلامة الأصول وجعل تدفق المعلومات موثوقاً قدر الإمكان. فمفهوم الرقابة الداخلية يشتمل على الأمور المحاسبية والمالية زيادة على الحفاظ على أصول المؤسسة كما يتضمن الرقابة الموجهة لتحسين الكفاءة التشغيلية وتعزيز الالتزام بالسياسات الاستراتيجية للمؤسسة".

فالجملة الأخيرة من التعريف تشير إلى وظيفة مراقبي التسيير التي ظهرت الحاجة إليها مثلما كانت لوظيفة المدققين في كبرى المؤسسات التي يكون فيها فصل بين الملكية والإدارة والتي تستوجب علاقة وكالة.³

¹ محمد الصغير قريشي، مرجع سبق ذكره، ص 167.

² Jacques Renard et Sophie Nussbaumer, **Audit interne et contrôle de gestion**, édition d'organisation Eyrolles, Paris 2011, P 178.

³ Azzouz Elhamma et Fatma Ben Slama, **Op-cit**, PP3-4.

وبذلك يتضح أن الحاجة إلى خدمات مراقبة التسيير ظهرت في الوقت الذي سبق وأن كان الاهتمام موجها لكل من مجلس الإدارة ووظيفة التدقيق الذين أثبت كل منهما عجزه فيما بعد في الحد من مشاكل الوكالة وتحقيق متطلبات حوكمة المؤسسات:

1. بالنسبة لآلية التدقيق: التي طالما استحوذت على مواضيع البحوث والدراسات المتعلقة بموضوع حوكمة المؤسسات من الجانب الخاص بالمراقبة، فقد أثبتت محدوديتها من خلال محدودية الحوكمة المتمحورة أساسا حول تحقيق العوائد وخفض الصراعات بين المسيرين والمساهمين، في حين أن هناك وفقا لنظام الحوكمة أطرافا أخرى سواء داخل المؤسسة أو خارجها تكون المؤسسة ملزمة بتحقيق رضاهم. أما الانتقاد الثاني الموجه لعملية التدقيق مرتبطة بفشل مهمة المدقق بحد ذاته حيث يمكن أن يتغاضى عن استغلال كافة الموارد والجهود اللازمة للقيام بعملية تدقيق فعالة، لأن الزبون مثلا، وفقا لرأيه لا يمكنه الحكم عن مدى الجدية والفعالية في القيام بعملية التدقيق. من هذا المنطلق ظهر مفهوم مراقبة التسيير كأحدى آليات الحوكمة الجيدة.

2. بالنسبة لمجلس الإدارة. الذي تعتبره نظرية الوكالة إحدى آليات رقابة المساهمين للمسيرين غير أن عدم تماثل المعلومات بين المسيرين وأعضاء هذا المجلس يقلل من فعالية هذه الرقابة. وعليه فإن أعضاء مجلس الإدارة مطالبون بتقليص حجم اللاتماثل ويكون ذلك بالحصول على المعلومات المتعلقة بتسيير المؤسسة.

وعليه ولأجل الممارسة الجيدة لحوكمة المؤسسات والحد من مشاكل الوكالة قد يكون لمراقبة التسيير دورا في الحد من تضارب المصالح عن طريق السيطرة على أفعال المسيرين بالاستعانة بإجراءات الرقابة التي تسمح بقياس المخرجات الناجمة تصرفاتهم وفحص أداءهم ومنها مراقبة تنفيذ الخطط المرسومة لهم ومراقبة الميزانية. ويؤدي عدم تماثل المعلومات إلى "خلق فجوة بين المسيرين والمساهمين يتوجب على مجلس الإدارة معالجتها بواسطة الأنظمة الرقابية التي هي بحوزته والتي يلعب فيها مراقبي التسيير دورا بارزا من خلال المعلومات التي تحتويها لوحات قيادة الذين أشرفوا على تصميمها وتطبيقها."

ومن هذا المنطلق تكون مراقبة التسيير آلية هامة للحوكمة خاصة ماتعلق بالتوصيات والمعلومات التي تقدمها حول الآثار المترتبة عن السياسات المتبعة التي تسهم حتما في الخيارات الاستراتيجية وتقويم الأهداف والتي من دونها لن تستفيد المؤسسة من حوكمة ملائمة.¹

ثانيا: دور مراقبة التسيير في تطبيق الحوكمة.

يمكن لمراقبة التسيير من خلال أدواتها أن تضمن تطبيق مبادئ الحوكمة من خلال: دعم الإدارة لتحديد وإرساء مبادئ حوكمة المؤسسات والمساهمة في التحسين المستمر للأداء.

1. دعم الإدارة لتحديد وإرساء مبادئ حوكمة المؤسسات

تدعم مراقبة التسيير الإدارة لتحديد وإرساء مبادئ حوكمة المؤسسات من خلال: المساهمة في الإدارة الاستراتيجية للمؤسسة، المساهمة في تحديد وتنفيذ الهيكل التنظيمي للمؤسسة، المساهمة في تحقيق موثوقية المعلومات وتطبيق الشفافية في المؤسسة. وسيتم التفصيل فيها كما يلي:

1.1 المساهمة في الإدارة الاستراتيجية للمؤسسة

يستند القرار على المعلومة وبالتالي لا بد من أن تسبق المعلومة القرار في حد ذاته، حيث يتم تحليل المعطيات المتوفرة ودراسة الشروط والناتج المتعلقة بكل قرار ليتم المقارنة بينها واختيار الأنسب لكل موقف. ووفقا لذلك يضع مراقب التسيير في غالب الأحيان الخطة الاستراتيجية، والتي تتضمن في نفس الوقت مبادئ الحوكمة الفعالة، مما يسمح بتحديد الخيارات الاستراتيجية للمؤسسة على المديين المتوسط والبعيد. وفي هذا الإطار يتم وضع الموازنات السنوية بما يتماشى مع الاستراتيجية الموضوعية.

وعلى اعتبار مراقب التسيير فاعلا أساسيا في عملية تسيير المؤسسة فإنه يؤدي دورا مهما في تعريف وتحديد الخطة الاستراتيجية للمؤسسة كونه على معرفة جيدة بمهام المؤسسة، منتجاتها، أسواقها وميادين نشاطها وخصائص كل ميدان فيما يتعلق بالمخاطر والأرباح وكذا رؤوس الأموال المخصصة لكل منها. ويملك معلومات كافية تسمح له بتحديد العناصر الأكثر أولوية وأهمية وتوقع النتائج التي سيتم الحصول عليها، كما يمكن

¹ Jacques Renanrd et Sophie Nussbaumer, **Op-cit**, PP124-125.

استغلال المعلومات التي يمتلكها مراقب التسيير كمراجع للبحوث والدراسات التنبؤية التي تدعم تطوير الاستراتيجية مستقبلا.

بالإضافة إلى ذلك فإنه عند المساهمة في وضع الخطة الاستراتيجية فإنه يتم تجاوز العمليات الداخلية للمؤسسة وينفتح على الخارج، وعلى باقي الأطراف أصحاب المصلحة والعلاقة مع المؤسسة من عمال، زبائن وموردين. دون إهمال الحفاظ على البيئة والدور المجتمعي للمؤسسة.¹

1.2 المساهمة في تحديد وتنفيذ الهيكل التنظيمي للمؤسسة

تؤدي مراقبة التسيير دورا مزدوج فمن جهة، تقوم بتحديد هيكل تنفيذي يكون مرتبطا باستراتيجية المؤسسة ومؤهلا لدعمها من جهة أخرى، وهذا الدور يكتمل ويتعزز ويتوسع بتطوير نظام معلومات التسيير من خلال التقييم وفق طرق متجانسة لأداء الوحدات لغرض القيام بعملية المقارنة أو ما يعرف بالمقارنة المرجعية بين الوحدات.² والتي سبق الإشارة إليها في الفصل الأول كأداة من أدوات ABM.

1.3 المساهمة في تحقيق موثوقية المعلومات

الدافع الأكبر من إرساء حوكمة المؤسسات هو تعزيز ثقة المستثمرين في التسيير الأمثل للشركات المدرجة في البورصة، هذه الثقة تتركز على جودة وموثوقية المعلومات المنشورة أو المفصح عنها للمساهمين وأصحاب المصالح الآخرين.

بالرغم من أن مراقب التسيير يبقى بعيدا لأن يكون مسؤولا لوحده عن جودة وشفافية المعلومات في ظل تواجد المسؤولين الرئيسيين عن ذلك من الإدارة، المدير المالي ومدير التدقيق الداخلي لكن مع ذلك فإن مراقب التسيير يضمن شفافية وموثوقية المعلومات لسببين كمايلي:

- الأول: لكونه مشاركا في وضع قواعد التسيير وتحديد المعلومات: تحديد رقم الأعمال، مستويات مختلفة من الهوامش، حساب التكاليف وسعر التكلفة، المؤشرات والمردودية؛

¹ سعود وسيلة وقاسمي كمال، نظرة على مراقبة التسيير كآلية من آليات حوكمة الشركات، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات ملتقى وطني حول: مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، يوم 25/04/2017، جامعة البليدة 2، الجزائر، ص 14.

² Jacques Renanrd et Sophie Nussbaumer, **Op-cit**, P177.

- الثاني: باعتباره فاعلا في نظام معلومات التسيير الذي ينتج، يحول وينقل المعلومة.¹

4.1 تطبيق الشفافية في المؤسسة

وجود مراقبة التسيير في المؤسسة يقلل من وجود الضغوطات بين المساهمين والموظفين في المؤسسة، كما يساعد وجودها في الكشف عن مختلف الأخطاء وحالات الغش وبالتالي تحقيق مبدأ الشفافية، أي انعكاس الصورة الحقيقية لما يحدث في المؤسسة ومعاينة كل مسؤول عن حالات الغش والأخطاء المرتكبة.²

وفي إطار لامركزي تسمح التقارير التي يصدرها مراقب التسيير بالتأكد من أن مراكز المسؤولية تحترم الاتفاقات التي تم التوقيع عليها، بذلك تعد هذه التقارير وسيلة للرقابة من خلال:

- تركز انتباه المسيرين على الأهداف التي تم تفويضها للمسؤولين عن ذلك؛
 - يلخص المعلومات التي سيتم تقديمها للمسؤولين الأعلى سلميا؛
 - يسمح بالتأكد من ان الأهداف التي تم تفويضها قد تم تحقيقها، بالإضافة إلى تحكيم أداء المسيرين.³
- ### 2. المساهمة في تحسين الأداء

من ضمن مهام مراقبة التسيير المشاركة المباشرة في مختلف إجراءات تحسين الأداء الذي يكون وفق عدة مستويات بدءا من مراقبة تنفيذ الاستراتيجية إلى متابعة تنفيذ مخططات العمل.

1.2 مراقبة تنفيذ الاستراتيجية: فبمجرد اعتماد وقبول الخطة الاستراتيجية من قبل المساهمين وجب الشروع في تنفيذها بفعالية وأقصى سرعة ممكنة لأن نجاح المؤسسات المعاصرة يتحدد بمدى سرعة تنفيذ القرارات الاستراتيجية، ويأتي دور مراقب التسيير في التأكد من التناسق بين القرارات الاستراتيجية المتخذة والسياسات والإجراءات المتبعة على مختلف مستويات المؤسسة في سبيل تنفيذ هذه القرارات، حيث يقوم

¹ Jacques LAverty, **contrôle de gestion et gouvernance**, P4, site : www.valutis.fr/files/file/equipe/CV%20Jacques%20Lavity.pdf

² يدو محمد، سياخن مريم، رباحي صبرينة، دور أدوات مراقبة التسيير في ترسيخ الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول: مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، يوم 2017/04/25، جامعة البلديدة 2، الجزائر، ص 15.

³ سعود وسيلة وقاسمي كمال، مرجع سبق ذكره، ص 14.

مراقب التسيير بمتابعة مدى الاستغلال الأمثل للمجهودات والموارد ومدى توجيهها في الإطار العام للاستراتيجية، وذلك من خلال:¹

- وضع الموازنات ومخططات العمل المناسبة وذلك بالتنسيق مع المستويات العملية؛
- تحديد مؤشرات الأداء، العمليات والعوامل الرئيسية للنجاح لإعداد نظام توجيه استراتيجي يسمح بالتحقق أو للتحقق من التقدم في تنفيذ القرارات الاستراتيجية.

2.2 متابعة تنفيذ مخططات العمل

في إطار التقارير الجديدة للعمل بين وظيفتي مراقبة التسيير والتدقيق الداخلي والتقارب بين الوظيفتين (DAC) Direction Audit/ Contrôle de gestion، يتولى مراقبي التسيير بدورهم متابعة المسؤولين التشغيليين في تنفيذ مخططات العمل. وفي الواقع هذا التوجه الجديد دخل حيز التنفيذ في كبرى المؤسسات التي تضمن فيها مراقبة التسيير متابعة تنفيذ توصيات المدققين مما ساهم في تحقيق مايلي:

- تعزيز متابعة التوصيات من خلال إشراك محاور جديدة؛
- إثراء وتوسيع مجال تدخل مراقبة التسيير مما يمكنها من تقديم أفضل التقديرات المتعلقة بالموازنة؛
- المساهمة بشكل كبير في تطوير وتنشيط محيط العمل في إطار وحدة العمل الجديدة DAC.²

ثالثا: العلاقة التبادلية بين أدوات مراقبة التسيير وحوكمة المؤسسات

بالنظر لأهمية ودور مراقبة التسيير فإن تطبيقها يمكن من تدعيم وزيادة القدرة التنافسية للمؤسسات على أساس أن كل أداة من أدوات مراقبة التسيير ستزيد بقدر ما من إمكانيات المؤسسة، فتخطيط ورقابة العمليات يركز على ضرورة تخصيص ورقابة موارد المؤسسة بكفاءة وفاعلية.

فإستخدام المؤسسة لأدوات مراقبة التسيير سيحسن من عملية اتخاذ القرارات وخاصة القرارات الاستراتيجية التي تساعد في إجراء رقابة أفضل على عمليات المؤسسة وتخطيط أفضل وعلى أسس علمية سليمة نتيجة الاستناد إلى معلومات أكثر دقة، مما يؤثر في تدعيم القدرة التنافسية للمؤسسة وبالتالي تحقيق

¹ Jacques LAverty, **Op-cit**, P4.

² Jacques Renanrd et Sophie Nussbaumer, **Op-cit**, PP183-184.

الفصل الثالث: الإدارة على أساس الأنشطة كأداة لمراقبة التسيير وتعزيز حوكمة المؤسسات

منافع للمساهمين والأطراف المتعاملة مع المؤسسة مما يدعم من حوكمة المؤسسات. ومن الناحية العكسية نجد أن اتباع المؤسسة لحوكمة المؤسسات يقلل من الصراع الدائر بين أصحاب المصالح ويعمل على إبراز المعلومات بشفافية لكافة الأطراف المتعاملة مع المؤسسة، ويدعم ذلك ضرورة تبني الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير التي تحقق دقة في المعلومات التي تنتجها الإدارة.¹

¹ محمد شحاته خطاب خطاب، مرجع سبق ذكره، ص 11-12.

المبحث الثاني: دور الإدارة على أساس الأنشطة في مراقبة التسيير

سيتم خلال هذا المبحث تقديم للدور الذي يؤديه نظام الـ ABM كأداة حديثة لمراقبة التسيير من خلال مساهمته في اتخاذ القرارات، تحسين أداء المؤسسة وخلق ميزة تنافسية لها.

المطلب الأول : دور الادارة على أساس الأنشطة في اتخاذ القرارات

أولاً: ماهية اتخاذ القرار

تعد عملية اتخاذ القرار من المهام الأساسية التي يقوم بها المسير والمرتبطة بمختلف وظائفه: التخطيط، التنسيق، التوجيه، المراقبة، بحيث تتجلى قدرة المسير وكفاءته في القرارات المتخذة والنتائج المحصلة عليها من جراء ذلك على أرض الواقع.

1. تعريف اتخاذ القرار

يمكن تعريف اتخاذ القرار على أنه : "اختيار بين مجموعتين من البدائل، وتناول عملية اتخاذ القرارات الادارية، قرارات اتخذت في إطار تنظيم معين وذلك بواسطة أفراد تقع عليهم مسؤولية إدارة هذا التنظيم".¹ يتعين أن يتضمن مفهوم القرار عنصر الاختيار، فقبل اتخاذ قرار معين سنجد أن هناك بديلين أو أكثر من التصرفات تتنافس معاً لاختيار الأفضل، وإذا تم اتخاذ القرار فهذا يعني أن متخذ القرار قد انتقى بديلاً معيناً وهو راضٍ عنه.²

2. أهمية اتخاذ القرارات

إن أهمية عملية اتخاذ القرارات تنبع من كونها تشمل كل مجالات الحياة، وإن قدرة المؤسسة على الاستمرار يتوقف على قدرة إدارتها على اتخاذ القرارات الصحيحة والتطبيق الجيد لهذه القرارات. فقد تفشل مؤسسة ما إما لكون قراراتها جيدة ولكن تنفيذ القرار غير جيد أو لكون القرار غير جيد مع أن التنفيذ جيد، أو كليهما

¹ أوجتي نصيرة، بوهنة كلثوم، المحاسبة التحليلية ودورها في عملية اتخاذ القرارات -دراسة حالة مؤسسة BENTAL، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد 4، العدد 6، جامعة مستغانم، الجزائر، ص 317.

² حسين بلعجوز، دور معلومات محاسبة التسيير الاستراتيجية في صنع قرارات الاستثمار الرأسمالي، مجلة العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، العدد 7، جامعة المسيلة، الجزائر، 2012، ص 163.

وعلى هذا فإن نجاح المؤسسات عامة أم خاصة هادفة أم غير هادفة للربح يتوقف على قدرة هذه المؤسسات في اتخاذ القرارات الجيدة وبالتنفيذ الجيد لهذه القرارات.¹

ثالثا: أثر التسيير الاستراتيجي للتكلفة على اتخاذ القرارات

تعد بيانات التكاليف ذات أهمية خاصة لتسيير المؤسسة في اتخاذ القرارات الرشيدة حيث أن اتخاذ بعض القرارات غير المدروسة قد يفوت على المؤسسة فرصة تحقيق ربح أكبر أو قد يؤدي إلى الحاق خسائر كبيرة بها. فنجاح عملية التسيير بالنسبة للمؤسسة الاقتصادية تعتمد بشكل كبير على كفاءتها على القيام بوظائفها من تخطيط، تنظيم، رقابة واتخاذ القرار وكذلك على قدرتها على التخطيط السليم للإنتاج بما يحقق تخفيضا لعناصر التكاليف إلى أدنى حد ممكن، ومن ثم تحقيق أقصى أرباح ممكنة، وينبغي على المؤسسة أن تساهم مساهمة كبيرة في عملية التخطيط السليم عن طريق توفير المعلومات الملائمة التي تفيد في ترشيد القرارات الإدارية، ومن ثم تخطيط أرباح المشروع بما يحقق أفضل استخدام ممكن للموارد المتاحة.² وفي هذا الصدد يؤدي نظام ABM دورا هاما في عملية اتخاذ القرارات بحيث يسمح باتخاذ القرارات الاستراتيجية والخاصة بالعمليات كما يلي:

1. مزيج المنتجات: من بين القرارات التي تحتاج إلى معلومات دقيقة عن ربحية المنتجات، وتطبيق السياسات التسعيرية الملائمة والتي يوفرها تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة مما يسهل اختيار مجموعة المنتجات التي تساهم في تعظيم الأرباح.

2. قرار تصميم المنتجات: إن القياس الحقيقي لنجاح المؤسسة يعتمد على ملائمة منتجاتها لرغبات العملاء إضافة لتحقيقها لأهدافها من وراء إنتاج تلك المنتجات، لهذا تسعى المؤسسة دائما إلى تصميم المنتجات وتنفيذها بالشكل الذي يلي احتياجات المستهلكين من حيث الجودة، الثقة، الضمانات والسعر المناسب. إن قرار تصميم المنتج وتسعيه مرتبطان معا لأنهما يشكلان البدائل المطروحة من قبل الزبون في اختيار المنتج، لذا وجب العمل على تلبية طلبات الزبائن بسرعة تنافسية، وذلك بالاعتماد على الدقة والسرعة في تحليل طلبات الزبائن وتنفيذها بأقل تكلفة ممكنة.

¹ سليمان خالد عبيدات، مقدمة في إدارة الإنتاج والعمليات، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2010، ص 375.

² براهيم براهيم، التسيير الاستراتيجي للتكلفة مدخل لاتخاذ القرار وتحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي EIMS فرع ENIEM، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 15، جامعة الشلف، الجزائر، ص 128.

3. قرار توفير موارد الانتاج: يوفر نظام ABC معلومات عن تكاليف الانتاج تسمح باتخاذ قرارات استراتيجية تتعلق بتصنيع المنتجات نصف المصنعة أو الحصول عليها من خارج المؤسسة.¹

4. في مجال تسعير المنتجات

تعتبر قرارات التسعير من القرارات الهامة والحساسة داخل المؤسسة، والتي تؤثر على إيرادات وربحية المؤسسة في الأجل القصير والطويل وعلى استمرارية المؤسسة في أداء الأنشطة.

وأصبحت قرارات التسعير لا تعتمد فقط على بعد التكلفة وإنما أصبح الأمر أكثر تعقيدا في ظل وجود المنتجات المنافسة واختلاف طبيعة المنافسين والتوجه إلى تحسين المنتجات لتلبي رغبات المستهلك (الزبون)، لذلك يلعب نظام ABC دور فعال في مساعدة الإدارة في قرارات تسعير المنتجات من خلال تحديد تكلفة المنتجات بصورة دقيقة مقارنة بالنظم التقليدية للتكلفة بالإضافة إلى مساعدتها في تقليل التكاليف التي لا تضيف قيمة للمنتجات.

5. في مجال الربحية

يساعد النظام الإدارة في هذا المجال من خلال توفير معلومات تحليلية عن أنشطة المؤسسة والعلاقات بين الأنشطة المتعلقة بالعمليات الإنتاجية مما يساعد الإدارة في الاستغلال الأمثل لموارد المؤسسة المتاحة واختيار البديل الأفضل من بين البدائل المتاحة المتعلقة بالمزيج الإنتاجي.

6. في مجال تخفيض التكاليف

تسعى الإدارة إلى زيادة الربحية من خلال الارتقاء بجودة المنتجات والخدمات وتقليل التكاليف إلى أدنى قيمة ممكنة وهذا يتم من خلال تحليل الأنشطة داخل المؤسسة وإلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة أو إلغائها إلى أدنى حد ممكن.²

¹ قدوري هودة سلطان، التكامل بين أنظمة التكاليف، الموازنة والإدارة على أساس الأنشطة، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الابداع، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، يوم 25 أبريل 2017، ص13.

² سامح الحداد، الإدارة على أساس الأنشطة، مجلة مال وأعمال الإلكترونية، قسم العلوم الإدارية والمالية في الكلية الجامعة للعلوم التطبيقية، العدد الثاني، غزة، فلسطين، 2012، ص25-27.

المطلب الثاني: دور الإدارة على أساس الأنشطة في تحسين الأداء

يشكل تقييم الأداء جزءا من عملية مراقبة التسيير يتم وفقها متابعة مدى تحقيق الأهداف وتجسيد الاستراتيجيات في سياق الإشراف على تحسين الأداء. وفي هذا المطلب تم التركيز على أداة حديثة لمراقبة التسيير ممثلة في نظام الـ ABM لبيان دورها في تحسين الأداء من خلال ما سيأتي:

أولا: مفهوم قياس الأداء

قبل تقديم مفهوم تقييم الأداء فمن المناسب التعرض أولا لمفهوم الأداء ذاته:

1. مفهوم الأداء

الأداء هو الإنجاز ويقاس بمقاييس مختلفة تبعا لنوعه وطبيعته، كما يذكر البعض "أن مفهوم الأداء يشير إلى درجة تحقيق وإتمام المهام لوظائف الوحدة الإدارية، وهي تعكس الكيفية التي يحقق أو يشبع بها المدير متطلبات الإدارة".

وينتقد هذا التعريف الأداء، لأن مفهوم الأداء لا يشير في الحقيقة إلى درجة تحقيق وإتمام الوظائف، لأنه لكي نتوصل إلى درجة تحقيق وإتمام الوظائف لابد أن ننسبها إلى مستوى معين (مستهدف أو مخطط)، وهذا يمثل تعريف العملية تقييم الأداء وليس تعريف الأداء ذاته.

تعرفه المنظمة العالمية للتقييس (ISO 9000) إصدار 2000 بأنه " يشمل الكفاءة والفعالية، فهذه الأخيرة هي مدى بلوغ النتائج، أما الكفاءة هي العلاقة بين النتيجة المتحصل عليها والموارد المستعملة".

يركز هذا التعريف على عنصرين أساسيين هما الكفاءة والفعالية كمحددتين أساسيين لأداء.¹

2. تعريف قياس الأداء: يعرف بأنه عملية اكتشاف وتحسين تلك الأنشطة التي تؤثر على ربحية المنظمة

وذلك من خلال مجموعة من المؤشرات ترتبط بأداء المؤسسة في الماضي والمستقبل بهدف تقييم مدى

تحقيق المنظمة لأهدافها المحددة في الوقت الحاضر.²

¹ سمية أحمد ميلي، حسين بلعجوز، محاسبة التسيير ودورها في قياس وتقييم الأداء بالتطبيق على المؤسسة الاقتصادية في الجزائر، مجلة كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، العدد 16، جامعة المسيلة، الجزائر، 2016، ص 319-320.

² عبد الرحيم محمد، مرجع سبق ذكره، ص 193.

3. الهدف من قياس الأداء

يجب على المؤسسات أن تقيس نتائج أعمالها أو إدارتها حتى لو لم تحصل من خلال هذه النتائج على عائد أو مكافأة، لأن المعلومات التي يتم الحصول عليها تحول أداء المؤسسة إلى الأحسن. وإذا لم تستطع المنظمة قياس نشاطها لا يمكنها الرقابة عليه، وإذا لم تستطع رقابته لا يمكن إدارته وبدون القياس لا يمكن صناعة قرارات سليمة.¹ وعلى هذا تحتاج المؤسسات قياس الأداء للمزايا التالية:

- يساعد قياس الأداء في تحديد ما إذا كانت المؤسسة تحقق احتياجات العميل أم لا، هل نحن على علم بنوعية المنتجات والخدمات التي يحتاجها العميل؟؛
- يساعد قياس الأداء المؤسسة في فهم العمليات التي تقوم بها فهو يؤكد ما تعرفه المؤسسة ويوضح ما لا تعرفه، هل نحن نعرف المشكلات التي تواجه المؤسسة؟؛
- التأكد من أن القرارات التي يتم اتخاذها تكون على أساس الحقائق وليس على العواطف أو الآراء الشخصية، هل قراراتنا تتخذ بناء على المستندات والوثائق أم على الحدس والتخمين والتحيز الشخصي؟؛
- توضيح أي الأماكن أو القطاعات في المؤسسة تحتاج إلى إجراء التحسين والتطوير، ماهي الأماكن التي تعمل بكفاءة في المؤسسة؟ وكيف تستطيع إجراء التحسين والتطوير في الأماكن التي تحتاج إلى ذلك؟؛
- يساهم قياس الأداء في التأكد من أن التحسين والتطوير الذي تم التخطيط للقيام به حدث بالفعل؟ هل لدينا صورة واضحة عن التحسينات التي تم تنفيذها في المؤسسة؟؛
- يساعد قياس الأداء في تحديد المشكلات التي تظهر نتيجة التحيز الشخصي والاعتماد على العاطفة فلو تم القيام بالأعمال لفترات طويلة بدون القيام بقياس الأداء لهذه الأعمال على افتراض أنها تتم بشكل جيد فربما تكون النتائج صحيحة أو غير صحيحة، ولكن بدون قياس الأداء ليست هناك وسيلة تحدد هل الأعمال التي يتم تنفيذها تتم بطريقة صحيحة أو لا.²

¹ عبد الرحيم محمد، قياس الأداء: النشأة والتطور التاريخي والأهمية، ورقة عمل مقدمة في ندوة "قياس الأداء في المنظمات الحكومية مدخل قائمة قياس الإنجاز المتوازنة" المنعقد في القاهرة، فبراير 2007، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2009، ص 192-193.

² عبد الرحيم محمد، مرجع سبق ذكره، ص 194-195.

مما سبق يتضح أن قياس الأداء يسمح بالقيام بالرقابة وبتقييم أداء العمليات والإدارة لأجل القيام بتحسين المستمر.

4. مؤشرات قياس الأداء

يوجد عدد كبير من مؤشرات الأداء منها ما يتند إلى المعلومة المالية الداخلية التي يوفرها قسم المحاسبة (وهي المؤشرات التقليدية)، ومنها ما يرتكز على المعلومة المالية الخارجية (مثلا أسعار الأسهم) ومنها ما يستند إلى المعلومة غير المالية الداخلية (كآجال التصنيع) والخارجية (كرضا الزبائن). وعند التقييم للمؤسسة حرية اختيار أحد هذه المؤشرات.¹

1.1.4 مؤشرات الأداء المالية: تعد المؤشرات المالية من أقدم وأكثر الأدوات استعمالا في التحليل المالي وتقييم أداء المؤسسات، ويوجد عدد هائل من هذه المؤشرات أهمها معدل العائد على الاستثمار والقيمة الاقتصادية المضافة:

- **معدل العائد على الاستثمار:** يمثل نسبة صافي الربح إلى قيمة رأس المال المستثمر وهو من أهم المؤشرات المستخدمة في تقييم الأداء وقياس مدى نجاعة القرارات الاستثمارية؛
- **القيمة الاقتصادية المضافة:** وهو من مقاييس الأداء المالية الحديثة، تم تطويره واستخدامه من طرف أحد مكاتب الدراسات الأمريكية ويمكن حسابه وفق العلاقة التالية:

نتيجة الاستغلال بعد الضريبة - [متوسط تكلفة رأس المال بقيمتها السوقية (اجمالي الأصول في الديون المتداولة)]

وما يميز هذا المؤشر أن تقييم مستوى أداء المؤسسة يكون بالاعتماد على القيمة السوقية لمواردها الدائمة.²

¹ السعيد بريش، نعيمة يجاوي، أهمية التكامل بين أدوات مراقبة التسيير في تقييم أداء المنظمات وزيادة فعاليتها (دراسة حالة: ملينة الأوراس)، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 01، جامعة ورقلة، الجزائر، 2011، ص31.

² طرشي محمد ويخلف صورية، مرجع سبق ذكره، ص11.

الفصل الثالث: الإدارة على أساس الأنشطة كأداة لمراقبة التسيير وتعزيز حوكمة المؤسسات

وتعد القيمة الاقتصادية المضافة إحدى المفاهيم التي تلقى الكثير من الاهتمام من طرف المسيرين والباحثين والمهنيين، وذلك للعديد من الأسباب لعل أهمها كونها تمكن من قياس جديد للأداء أكثر مصداقية من المؤشرات التقليدية كالربح الصافي، الربح المتبقي حسب السهم، مردودية الأصول أو مردود الأصول المستثمرة.

كما أن اعتماد التكلفة الاقتصادية المضافة في قياس الأداء يرجع إلى عدة أسباب أهمها:

- تقيس العوائد الاقتصادية الحقيقية لإجمالي رأس مال المستثمر؛
- تعترف بصورة واضحة بتكلفة رأس المال سواء المملوك أو المقترض؛
- تعمل على تخفيض مشاكل الوكالة من خلال تحفيز المسيرين وتشجيعهم كأهم ملاك للمؤسسة؛
- تربط بشكل وثيق بين القيمة وثروة حملة الأسهم وتوجه نظر إدارة المؤسسة إلى الأداء الذي يؤدي إلى زيادة العائد لحملة الأسهم.
- إن القيمة الاقتصادية المضافة تعد بالإضافة إلى كونها مؤشرا لقياس الأداء طريقة للتسيير وطريقة للدفع إذ تمكن من قياس أداء المسيرين في مواجهة المساهمين مما يجعل من المسيرين يعملون أكثر للرفع من مستوى أداء المؤسسات كما أن ربط نظام الحوافز والمكافآت بمؤشر القيمة الاقتصادية المضافة يجعل من هذا الأخير دافعا للمسيرين.
- وعن كون هذا المؤشر يعد طريقة للتسيير فذلك يمكن ملاحظته من خلال قدرته على ترشيد القرارات والمساعدة على تقييم الاستراتيجيات والمشاريع الاستثمارية.¹

2.1.4 مؤشرات الأداء غير المالية

من دوافع الاهتمام بالمؤشرات غير المالية في عملية القياس هو القصور الذي يشوب مقاييس الأداء المالية والتي تعتمد على البيانات التاريخية. وقد تناول الكثير من الكتاب والعاملين في مجال الإدارة أهم أوجه القصور.

¹ إسماعيل حجازي وسعاد معالي، دور التسيير على أساس الأنشطة ABM في تحسين أداء المؤسسة، مرجع سبق ذكره، ص 110-111.

ويرى Kaplan and Norton أن أوجه القصور تتمثل في الآتي:

- الاعتماد على المقاييس المالية مثل العائد على الاستثمار، ربحية السهم تعطي إشارات مضللة لاتساعد المنظمة على التحسين والتطوير المستمر وعدم القدرة على الابتكار في الأنشطة التي تمكنها من المنافسة وتحقيق المتطلبات البيئية؛

- مقاييس الأداء المالية كانت مناسبة لعصر الصناعة ولكنها لا تناسب البيئة التنافسية التي تعمل فيها المنظمات الآن.¹

فقد جاءت هذه المؤشرات كضرورة فرضتها الحاجة إلى التكيف مع الظروف الجديدة والتي عجزت المؤشرات المالية لوحدها عن تفسيرها وتقييمها، كما أن العلاقات الجديدة بين المؤسسة ومختلف الأطراف المتعاملة معها جعلت من المؤشرات المالية غير صالحة لتقييم الأداء، فالمؤسسة الحديثة هي شبكة من العقود مع مختلف الأطراف الآخذة والذين قد يكونون داخليين أو خارجيين لهم المصلحة في أداء المؤسسة وقد يؤثرون عليها، ويظهر المؤشر غير المالي بوجهين:

- وجه داخلي يتجه نحو العمليات الأساسية كإرضاء الزبائن والجودة؛
- وجه خارجي يرتبط بالمحيط وتطورات الطلب والمنافسة.

ونتيجة لذلك فإن إعداد المؤشرات غير المالية يتطلب توضيح الأهداف الاستراتيجية والتركيز على العمليات الأساسية في خلق القيمة، وعلى المتغيرات والعوامل الأساسية للنجاح.

إن الأداء يبحث عن مدى خلق القيمة بالمؤسسة، هذه القيمة لم تعد حكرا على المساهمين وإنما أصبح حق الاستفادة منها يعود كذلك للعمال نظير جهودهم، للموردين مقابل توريداتهم للمسيرين لقاء تنظيمهم وللزبائن مقابل اقتنائهم لمنتجات المؤسسة. ووفقا لذلك فإن الأداء يجب أن يحقق نوعين من الأهداف أهداف ترتبط بتحقيق القيمة المالية للمؤسسة، وأهداف تتعلق بإرضاء الأطراف المتعاملة معها.²

¹ عبد الرحيم محمد، مرجع سبق ذكره، ص 207.

² السعيد بريش، نعيمة يجياوي، مرجع سبق ذكره، ص ص 32-33.

ثانيا: مساهمة نظام الإدارة على أساس الأنشطة في تحسين أداء المؤسسة

الهدف المرجو من كل الابتكارات التسييرية هو التحسين المستمر وبشكل مباشر وغير مباشر للأداء المالي أو العملي للمؤسسات.¹ و هذا يستلزم من المسيرين إلماما كافيا بمختلف المعلومات حول الأنشطة المختلفة التي تقوم بها المؤسسة وهذا ما يوفره نظام ABC كنظام مزدوج المعلومات - معلومات مالية وغير مالية- يتم استخدامها في نظام الـ ABM.² الذي يساهم في تحسين الأداء على مستويين مستوى الأداء المالي والأداء غير المالي:

1. على مستوى الأداء المالي

أجريت العديد من الدراسات حول نظامي ABC /ABM والأداء المالي منها الدراسة التي قام بها Zéghal والتي خصت قياس أثر تبني الابتكارات التسييرية كتسيير الجودة والإدارة على أساس الأنشطة والتي مست 500 مؤسسة من شمال أمريكا واعتمدت كمؤشر القيمة الاقتصادية المضافة بحيث توصلت إلى أن المؤسسات التي تبنت محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة تمكنت من زيادة بشكل واضح للقيمة الاقتصادية المضافة.

2. على مستوى الأداء غير المالي

كما سبق الذكر فإن الحاجة إلى مقاييس غير مالية صار أمرا ضروريا نتيجة التطورات الحاصلة في المحيط المتميز بشدة التنافسية ولعل تكامل نظامي الـ ABC /ABM شكل مدخلا جديدا لتحديد المقاييس الملائمة للتعامل مع الأداء منها: مقاييس الأداء المعتمدة على الوقت، مقاييس الأداء الخاصة بالموردين، مقاييس رضا المستهلكين.³

¹ إسماعيل حجازي وسعاد معاليم، دور التسيير على أساس الأنشطة ABM في تحسين أداء المؤسسة، مرجع سبق ذكره، ص 109.

² إسماعيل حجازي وسعاد معاليم، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، مرجع سبق ذكره، ص 199.

³ إسماعيل حجازي وسعاد معاليم، دور التسيير على أساس الأنشطة ABM في تحسين أداء المؤسسة، مرجع سبق ذكره، ص 112.

الفصل الثالث: الإدارة على أساس الأنشطة كأداة لمراقبة التسيير وتعزيز حوكمة المؤسسات

ومن وجهة نظر المهنيين في مجال محاسبة الأنشطة فإن نظام الـ ABM له دور فعال في تحسين وظائف التسيير المختلفة بالمؤسسة بحيث يسمح:

- بتخفيض الادقة في توجيه التكاليف وتحسين الأداء وذلك عن طريق البحث المستمر لتحديد الأنشطة التي ليس لها قيمة مضافة والعمل على إلغائها أو تحسينها؛
- تحسين الاستخدام للموارد المتاحة وذلك بتوضيح الاختيارات المتعلقة بالمناولة من الباطن والوصول إلى التنظيم الفعال للمهارات؛¹
- تحسين أداء المؤسسة بالتركيز على أفضل تسيير للشئانية (قيمة-تكلفة) وذلك بوضع القيمة المنتجة والتكاليف المستهلكة في علاقة واضحة؛
- تحسين الموقف التنافسي وتخصيص أفضل لموارد المؤسسة نحو الأنشطة التي تعطي احسن ميزة تنافسية؛
- تطبيق الاستراتيجية التي تساعد على تحقيق قيمة مضافة في نظر الزبون.²

المطلب الثالث: دور الادارة على أساس الأنشطة في خلق ميزة تنافسية للمؤسسة

يحظى مفهوم الميزة التنافسية باهتمام كبير، بحيث تمثل إحدى الركائز الأساسية التي تعتمد عليها المؤسسات على اختلاف أنواعها لضمان استمرارية أرباحها مقارنة مع منافسيها. وسيتم من خلال هذا المطلب تقديم لأبرز المفاهيم ذات الصلة بتنافسية المؤسسات مع توضيح دور نظام الـ ABM في خلقها.

أولاً: عموميات حول الميزة التنافسية

1. ماهية الميزة التنافسية

الميزة التنافسية تركز على تلبية حاجيات الزبون من النوعية والجودة وبالتالي استخدام وسائل إنتاج متطورة ويد عاملة مدربة بالرغم من أنها تؤدي إلى زيادة التكاليف على المدى القصير إلا أنها تؤدي إلى اقتحام المخرجات للأسواق العالمية.³

¹ إسماعيل حجازي وسعاد معاليم، دور التسيير على أساس الأنشطة ABM في تحسين أداء المؤسسة، مرجع سبق ذكره، ص 109.

² إسماعيل حجازي و معاليم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، مرجع سبق ذكره، ص 199.

³ حفيان عبد الوهاب، دور إدارة الموارد البشرية في تحقيق الميزة التنافسية للمنظمات، الطبعة الأولى، دار الأيام للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014، ص 45.

يمكن القول عن المؤسسة انها حققت ميزة تنافسية عندما تتمكن من تحقيق قيمة مضافة بنفس الاستراتيجية وفي نفس الفترة كما تشير الميزة التنافسية إلى الخاصية التي تميز المؤسسة عن غيرها من المؤسسات المنافسة وتحقق لها موقفا قويا تجاه الأطراف المختلفة.

وعرفت التنافسية حسب كل من (Hergert et Porter, Shanket.Gorindarajamp) بأنها تكمن في التسيير الجيد للأنشطة المنظمة، حيث حدد Porter ثلاث استراتيجيات لتحقيق ذلك وهي: السيطرة بواسطة التكاليف والتميز والتكثيف وبالتالي اكتساب ميزة تنافسية مرهون بما تملكه المؤسسة من موارد مختلفة وما تتمتع به من نقاط قوة تؤهلها لاكتسابها، فتنفرد بها عن غيرها في ظل الظروف البيئية الخارجية والداخلية المتغيرة باستمرار الأمر الذي يجعل من تلك الظروف ذات تأثير في عملية بناء الميزة التنافسية.¹

عرفها البكري بأنها: " قدرة المؤسسة على جذب أو استقطاب الزبائن وبناء المكانة الذهنية لها كمؤسسة أو لمنتجاتها، وزيادة القيمة المدركة من قبلهم وتحقيق رضائهم وحاجاتهم".²

2. أهمية الميزة التنافسية

لا تخلو الأبحاث والدراسات ضمن الاستراتيجية التنافسية من مفهوم المزايا التنافسية خصوصا بعد هيمنته على مختلف التوجهات، وجعل الميزة التنافسية مهمة بالنسبة للمؤسسات، وتبرز أهمية الميزة التنافسية من خلال الآتي:

- تعطي الميزة التنافسية مؤشرا قويا للمؤسسات لإحكام سيطرتها على قطاع السوق (الحصة السوقية) أكبر من منافسيها وقد يعني سيطرة المؤسسة على زبائن كثيرين مقارنة بالمنافسين؛
- تعد الميزة التنافسية سلاحا قويا تعتمد المؤسسة لمواجهة تحديات المؤسسات المنافسة، أي قيام المؤسسة بتنمية معرفتها التنافسية وقدراتها على تلبية احتياجات الزبائن في المستقبل عن طريق خلق التقنيات والمهارات الإنتاجية التي تمكنها من التكيف للفرص المتغيرة بشكل سريع؛
- تعتبر الميزة التنافسية معيارا مهما لنجاح المؤسسات، تميزها عن غيرها من المؤسسات الأخرى من حيث إيجاد نماذج مميزة جديدة يصعب على المنافسين تقليدها؛

¹حفيان عبد الوهاب، مرجع سبق ذكره، ص ص46-47.

² مروان محمد نجيب، دور المزيج التسويقي السياحي في تحقيق الميزة التنافسية (دراسة استطلاعية)، الطبعة الأولى، دار شتات للنشر، مصر، 2011، ص 66.

- أكثر المؤسسات الحديثة تعتمد على التكنولوجيا لتحقيق المزايا التنافسية من أجل البقاء والاستمرار. ذلك بسبب التغيرات المستمرة في التكنولوجيا، فإن عدم مواكبة هذا التغير يضع المؤسسات في مواجهة حقيقية للضعف أو الفشل. لذا تعمل المؤسسات على مواكبة التطورات التكنولوجية والاستفادة قدر الإمكان من المميزات التقنية الجديدة التي تنعكس على جودة الخدمة ونوعيتها.
- مما سبق نرى أهمية الميزة التنافسية لا تتجلى فقط في استجابتها للتحديات التي تواجه المؤسسات. وإنما باعتبارها منظومة متكاملة لاتخاذ قرارات تتعلق بالتفوق بالميزة التنافسية على منافسيها.¹

3. خصائص الميزة التنافسية

- يتفق العديد من الباحثين على أنه لتقول في مؤسسة أنها تمتلك فعلا ميزة تنافسية، على هذه الأخيرة أن تتصف بمجموعة من الخصائص أهمها:
- أن تكون مستمرة ومستدامة بمعنى أن تحقق المؤسسة سبق على المدى الطويل وليس القصير على المدى القصير؛
- تتسم بالنسبية مقارنة بالمنافسين أو مقارنتها في فترات زمنية مختلفة وهذه الصفة تبعد المؤسسة عن فهم الميزات في إطار مطلق صعب التحقيق؛
- أن تكون متجددة وفق معطيات البيئة الخارجية من جهة وقدرات وموارد المؤسسة الداخلية من جهة أخرى؛
- أن تكون مرنة بمعنى إمكانية إحلال ميزات تنافسية بأخرى بكل سهولة ويسر وفق اعتبارات التغيرات الحاصلة في البيئة الخارجية أو تطور موارد وقدرات وجدارات المؤسسة من جهة أخرى؛
- أن يتناسب استخدام هذه الميزات التنافسية مع الأهداف والنتائج التي ترى المؤسسة تحقيقها في المديين القصير والبعيد.²

¹ مروان محمد نجيب، مرجع سبق ذكره، ص ص 67-68.

² عبد الرزاق حميدي، مرجع سبق ذكره، ص ص 199-200.

4. الميزة التنافسية و إيجاد القيمة

إن المؤسسة تملك ميزة تنافسية عندما تكون نسبة ربحها أعلى من المعدل العام لنسبة الربح في الصناعة التي تعمل فيها، وهي تملك ميزة تنافسية مدعمة وقوية عندما تكون قادرة على المحافظة على نسبة الربح المذكورة على مدى عدد من السنين.

هناك شرطان رئيسيان يحددان نسبة ميزة المؤسسة وفيما إذا كانت تلك الميزة تنافسية أو لا هما:

1. القيمة التي يضعها المستهلكون على بضائع المؤسسة وعلى خدماتها.
2. كلفة إنتاج المؤسسة بصورة عامة كلما زادت القيمة التي يضعها الزبائن على منتجات المؤسسة كلما ارتفعت الأسعار التي يمكن أن تحملها المؤسسة لهذه المنتجات، على أية حال يمكن ملاحظة أن السعر الذي تحمل المؤسسة منتجاتها أو خدماتها به عادة هو أقل من القيمة التي يضعها الزبون على البضاعة أو الخدمة التي تقدمها الشركة وذلك لأن الزبون يحتجز مقدارا من تلك القيمة يسميه الاقتصاديون فائض المستهلك.

إن الزبون يربح هذا الفائض لأن المؤسسات تتنافس مع بعضها مع البعض الآخر من أجل العمل، لذلك عليها أن تعرض أسعار أقل على بضائعها وخدماتها كلما أمكنها ذلك فضلا عما تقدم فإنه من غير الممكن تجزئة السوق إلى تلك الدرجة التي تستطيع المؤسسة بموجبها أن تحمل كل زبون على حدى السعر الذي يعكس تخمين ذلك الزبون لقيمة المنتج وهذا ما يدعوه علماء الاقتصاد بالسعر الذي يحتفظ به المستهلك، لهذه الأسباب فإن السعر الذي تفرضه المؤسسة على بضائعها يميل إلى ان يكون أقل من القيمة التي يضعها عدد من الزبائن على المنتج.¹

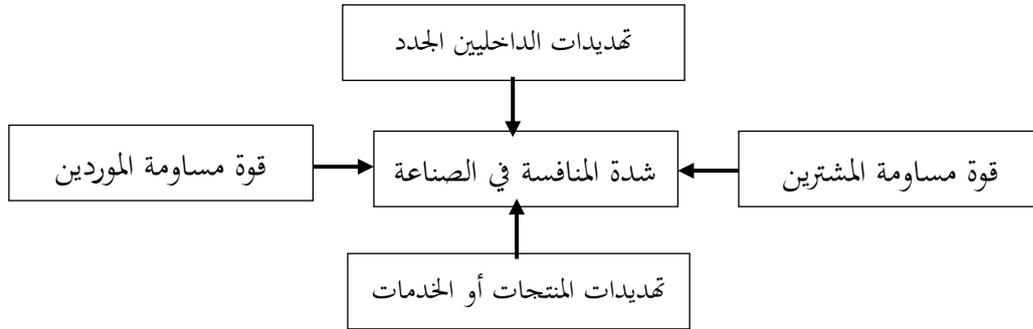
¹ فاضل حمد القيسي، علي حسون الطائي، الإدارة الاستراتيجية (نظريات -مداخل-أمثلة وقضايا معاصرة)، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014، ص ص185-186.

ثانيا: دور سلسلة القيمة في تحقيق ميزة تنافسية

1. مفهوم سلسلة القيمة

ظهر نموذج سلسلة القيمة لـ Porter بعد سنوات من ظهور نموذجه المعروف (قوى المنافسة الخمسة) الذي ارتكز على تحليل هيكل المنافسة في الصناعة والبحث عن الميزة التنافسية من خلال تحليل موقع المؤسسة وعلاقتها وتأثيرها المباشر على هذه القوى وتأثير القوى التنافسية على استراتيجية المؤسسة وأنشطتها ونجاحها في إدارة لعبة الأعمال. كان Porter يظن أن المصدر الأول والأخير للميزة التنافسية هي البيئة الخارجية (هيكل المنافسة) لكن اتضح له وللآخرين بعد ذلك أن الميزة التنافسية هي حالة معقدة ومركبة لا تتكون بسهولة في ظل علاقات المؤسسة مع بيئتها ذلك لأن الأصل في تكوين الميزة المؤسسة نفسها بما تملكه من موارد وقدرات. بمعنى آخر للميزة التنافسية بعد داخلي وبعد خارجي يتمثل البعد الخارجي بنموذج قوى المنافسة الخمسة والبعد الداخلي بسلسلة القيمة وهو النموذج الذي قدمه Porter استكمالا لتحليله السابق.¹

الشكل (15): نموذج Porter لقوى المنافسة الخمسة



المصدر: سعد غالب ياسين، نظم المعلومات الإدارية، الطبعة الأولى، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 93.

- تعريف سلسلة القيمة

سلسلة القيمة تعبر عن سلسلة من الأنشطة، تضيف قيمة مضافة للمنتج أو الخدمة أي يصبح للمنتج قيمة يمكن التعبير عنها بمبلغ مالي يدفعه الزبون مقابل الحصول على هذا المنتج، مع ضرورة أن تكون قيمة المنتج تفوق تكاليفه وبذلك يمكن تعريف سلسلة القيمة على أنها: " مجموعة الأنشطة التي يتم من خلالها

¹ سعد غالب ياسين، نظم المعلومات الإدارية، الطبعة الأولى، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص 93-96.

الحصول على المنتج وبيعه للزبون ". وبذلك فهي تتكون من أنشطة أساسية والتي تساهم مباشرة الأنشطة الداعمة تساهم في تسهيل الأداء الجيد للأنشطة الأساسية.

لقد قدم بورتر "Porter" مفهوماً واسعاً لسلسلة القيمة وأعطاهما بعداً استراتيجياً من خلال وصفها بأنها عبارة عن تحليل كامل لأنشطة المؤسسة الاقتصادية التي تساهم في إضافة قيمة للمؤسسة من خلال خلق ميزة تنافسية لها، كون أن هذه الأنشطة قد تفيد في تحقيق كفاءة عالية من حيث تخفيض التكلفة وتسييرها استراتيجياً أو إيصال المنتج بأعلى جودة ومن ثم تحقيق ربح مستهدف.

لقد أشار جيامبالفو "JIAMBALVO" إلى أن سلسلة القيمة تعبر عن مختلف العمليات الداخلية للمؤسسة الاقتصادية والعلاقات الترابية المنبثقة عن تلك العمليات والفعاليات الداخلية ومع كل من الموردين والزبائن، ويكون الهدف إنتاج أقصى قيمة وبأقل تكلفة ممكنة، وبذلك أعطى هذا الشخص أهمية استراتيجية لدور التسيير الاستراتيجي للتكلفة للمساهمة في تصميم نظام للمعلومات يعبر عن مدخلات وعمليات ومخرجات نظام سلسلة القيمة وإخضاعها للتحليل والقياس.¹

2. نموذج سلسلة القيمة

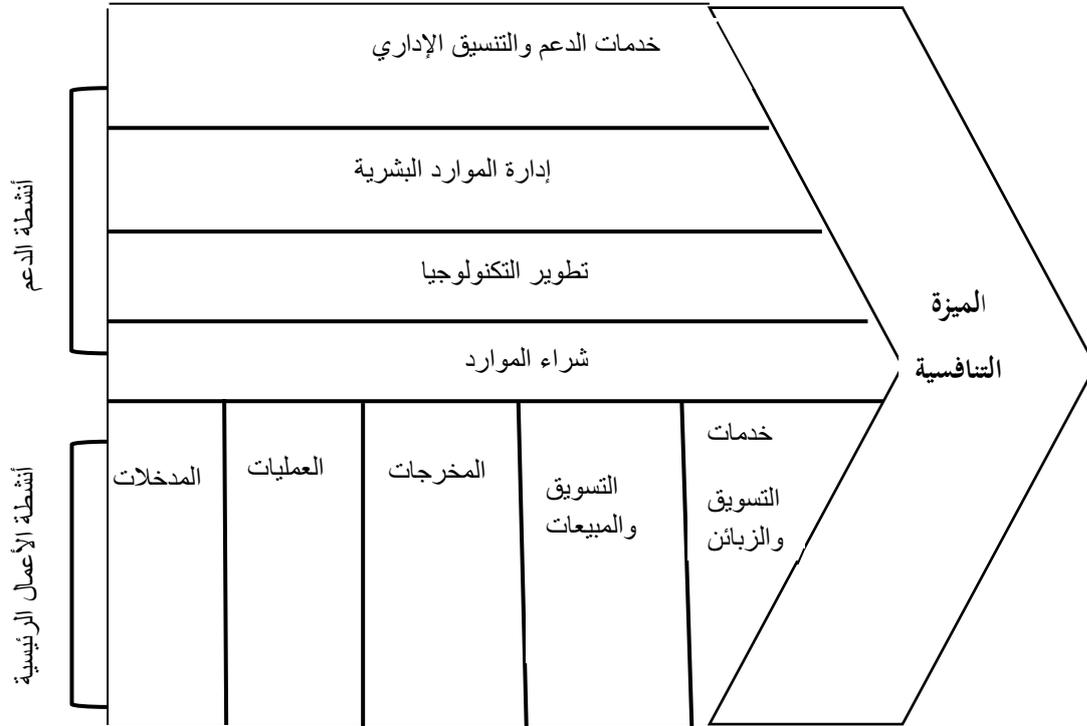
نموذج سلسلة القيمة الذي قدمه Porter هو تكتيك يستخدم لتحليل الأنشطة الرئيسية والأنشطة الداعمة في المؤسسة وذلك بهدف تحليل المصدر الداخلي للميزة التنافسية، وبالتالي تحديد عناصر القوة والضعف الداخلية الموجودة حالياً أو المحتملة، وتعتبر المؤسسة من منظور سلسلة القيمة عبارة عن سلسلة من الأنشطة التي تضيف قيمة إلى منتجاتها وخدماتها.

تحليل قيمة كل نشاط يتطلب أيضاً فهم وتحليل تكلفته ومتابعة التكلفة لتحديد مصادرها وذلك لارتباط هذا التحليل بقياس قيمة المخرجات من منتجات وخدمات. وتحقق المؤسسة أرباحاً عندما تكون قيمة المخرجات وهي حصيلة القيمة المضافة لكل أنشطة الأعمال أكبر من التكاليف التي تحملتها المؤسسة نظير كل أنشطة سلسلة القيمة.² كما هو موضح في الشكل التالي:

¹ براهمية براهميم، مرجع سبق ذكره، ص 137.

² سعد غالب ياسين، أساسيات نظم المعلومات الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص ص 70-72.

الشكل (16): نموذج سلسلة القيمة



المصدر: سعد غالب ياسين، أساسيات نظم المعلومات الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص70.

يتكون نموذج سلسلة القيمة من أنشطة الأعمال الرئيسية وأنشطة الدعم :

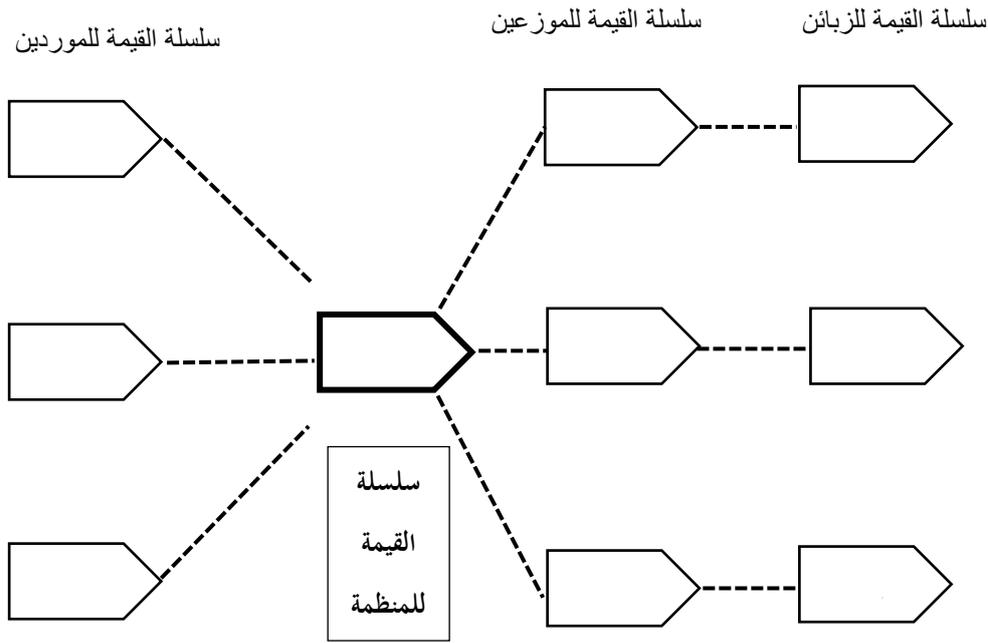
- أنشطة الأعمال الرئيسية هي تلك الأنشطة التي تساهم بشكل مباشر في إنتاج وتقديم قيمة أكبر لعملاء المنظمة من منافسيها وتعد أنشطة الإنتاج والبيع مثالا لهذه النوعية من الأنشطة؛
- أنشطة الدعم فهي توفر المدخلات والبنية الأساسية التي تدعم أنشطة القيمة الأولية ومن أمثلة هذه الأنشطة الموارد البشرية وأنظمة المعلومات المحاسبية وتتكامل أنشطة القيمة الأولية مع أنشطة قيمة الدعم من خلال روابط معينة لتكون ما يطلق عليه سلسلة القيمة كما يتضح في (شكل سلسلة القيمة)¹:

¹ محمد سمير أحمد، الإدارة الاستراتيجية وتنمية الموارد البشرية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2009، ص330.

الفصل الثالث: الإدارة على أساس الأنشطة كأداة لمراقبة التسيير وتعزيز حوكمة المؤسسات

بطبيعة الحال يمكن القول أن سلسلة القيمة للمؤسسة هي جزء من سلسلة قيمة لنظام الأعمال، فكما أن للمؤسسة سلسلتها من القيمة فإن هذه السلسلة ترتبط بسلسلة القيمة للموردين من طرف وسلسلة القيمة للمستفيدين أو المشترين الصناعيين وغيرهم. وكل سلسلة للقيمة لها أنشطتها الرئيسية والداعمة كما هو واضح في الشكل التالي:

الشكل (17): تكامل سلسلة القيمة ضمن نظام الأعمال



المصدر: سعد غالب ياسين، أساسيات نظم المعلومات الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009، ص72.

3. أهمية تحليل سلسلة القيمة لخلق ميزة تنافسية

تحليل سلسلة القيمة يبين لنا أن المؤسسة ما هي إلا تفاعلات متعاقبة لنشاطات تهدف إلى إيجاد القيمة، إن هذا المدخل في تحليل سلسلة القيمة يفيد لفهم لبنات بناء الميزة التنافسية. Porter تحليل سلسلة القيمة في كتابه الميزة التنافسية والذي يبين فيه أن القيمة هي المبلغ الذي يرغب الزبائن أن يدفعوه للمؤسسة مقابل السلع أو الخدمات التي تقدمها لهم، إن هذه القيمة نتجت عن سلسلة من العمليات التي تم بموجبها تحويل المدخلات إلى مخرجات (سلع وخدمات)، عن المؤسسة تضع أسعاراً لمخرجاتها من المفروض أن يزيد سعر الوحدة الواحدة من المخرجات على كلفتها واستناداً إلى ذلك يمكن أن تعد

الفصل الثالث: الإدارة على أساس الأنشطة كأداة لمراقبة التسيير وتعزيز حوكمة المؤسسات

المؤسسة ذات ربحية إذا زادت القيم التي تستلمها من الزبائن على التكلفة الكلية لإنتاج سلعتها وخدماتها ، عن إيجاد القيمة للزبائن والتي تزيد على تكلفة الإنتاج هي الفكرة الرئيسية في تحليل الميزة التنافسية للمؤسسة.

يعد تحليل القيمة تحليلاً محاسبياً ليلقي الضوء على القيمة المضافة الناتجة عن كل خطوة من خطوات عمليات التصنيع المعقدة وذلك لمعرفة أين يمكن التقليل من التكاليف وأين يمكن زيادة القيمة، عن هاتين الخطوتين أساسيتين لتحديد كل مجموعة من الأنشطة على حدة وأيضاً لتحديد مقدار القيمة المضافة لكل مجموعة من الأنشطة المذكورة وربط ذلك بتحليل الميزة التنافسية للمؤسسة.

إن واحدة من مظاهر تحليل سلسلة القيمة هو أن المعرفة بأن المؤسسات هي أكثر من كونها جمع عشوائي للآلات والأموال والناس، إن هذه الموارد لا قيمة لها بدون أن يتم توزيعها على أنشطة مستمرة تعمل على وفق أنظمة ينتج عنها سلع وخدمات يجري تقييمها من قبل الزبون. وبمعنى آخر فإن الكفاءات الموجودة في المؤسسة والتي تقوم بإنجاز نشاطات معينة وأن القدرة على إدارة الربط بين النشاطات والتنسيق بينهما هو مصدر الميزة التنافسية للمؤسسات.¹

لقد بين Porter أن فهم القدرة الاستراتيجية يجب أن يبدأ بتحديد أو تعريف مجاميع الأنشطة المولدة للقيمة، وفق نموذج سلسلة القيمة كما سبق عرضه في الشكل رقم (16).

¹فاضل حمد القيسي، علي حسون الطائي، مرجع سبق ذكره، ص 194-195.

ثالثا: نظام ABM ومساهمته في خلق ميزة تنافسية

1. علاقة نظام ABM بتحليل سلسلة القيمة

لقد ارتبط نموذج ABC الذي تعد مخرجاته مدخلات لنظام الـ ABM ارتباطا وثيقا بسلسلة القيمة التي قدمها M.Porter في كتابه المعنون الميزة التنافسية ومن خلال فكرة سلسلة القيمة فإنه يمكن فهم أن أصل الفكرة ينبع من إمكانية فحص مصادر الميزة التنافسية للمؤسسة من خلال النظر إلى وحدة نشاط معينة أنها مكان لإنشاء القيمة للزبون.

يسمح نظام ABC بتقديم المؤسسة على أنها مجموعة من الأنشطة المترابطة والمتناسقة مع بعضها وبهذا المعنى فهي توافق تماما النظرة التصورية التي قدمها Porter بشأن المؤسسة حيث يرى أن تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة الإستراتيجية سيكون أسلوبا هاما لفهم سلوك التكاليف وإدراك المصادر الموجودة والمحتملة لتحقيق الميزة التنافسية (سواء في مجال تخفيض التكاليف أو تحقيق التميز في الجودة أو إرضاء الزبائن) وذلك من خلال ماسماه بالأنشطة الأولية والأنشطة الداعمة.¹

كما سبق الذكر فإن سلسلة القيمة هذه تقسم نشاطات المؤسسة إلى مجموعة من نشاطات القيمة وهي عبارة عن تلك الأنشطة الجلية وذات الملامح المميزة التي ينبغي أداؤها لتنفيذ العمل أو القيام به في المقام الأول. وعليه يساعد مفهوم سلسلة القيمة في توضيح وتشخيص النشاطات التي يمكن تحويلها وتحليلها، وفي ذات السياق يمكن نظام الـ ABM من تحسين إدارة أنشطة سلسلة القيمة للحصول على ميزة تنافسية للمؤسسة وفق آلية عمله التي تركز على حذف الأنشطة غير مضيئة للقيمة لتخفيض التكاليف.

2. نظام الـ ABM لتحسين إدارة أنشطة سلسلة القيمة

لتخفيض التكاليف والحصول على ميزة تنافسية على المؤسسة إدارة سلسلة قيمتها على نحو أفضل من المنافسين. تحقيق ذلك يمكن أن يتم عن طريق السيطرة على موجهات التكلفة بشكل أفضل من المنافسين أو بإعادة ترتيب سلسلة القيمة. وفي هذا المجال هناك سؤالان يتطلبان الإجابة عنهما عند صياغة الميزة التنافسية للمؤسسة هما:

¹ اسماعيل حجازي و معالم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، مرجع سبق ذكره، ص198.

- هل يمكن تخفيض تكاليف النشاط مع الثبات في إيراداته؟

- هل يمكن زيادة إيرادات النشاط مع ثبات تكاليفه؟

مما لا شك فيه أن المجال الأوسع للمؤسسة في تحقيق الميزة التنافسية يتعلق بتخفيض تكاليف النشاط، إذ أن تخفيض التكاليف إنما يتأتى من تحسين الأداء الذي يعتمد على بشكل كبير على تحسين إدارة النشاط ومدى توفر المعلومات المطلوبة عن الأنشطة.¹

ويعد تطبيق نظامي ABC/ABM إحدى السبل الفعالة لتخفيض التكاليف، باستخدام المقارنة المرجعية وإعادة هندسة العمليات، فالأداة الأولى تفيد في مقارنة تكاليف أنشطة سلسلة القيمة للمؤسسة مع مثيلاتها المنافسة، أما الأداة الثانية فهي تدرج ضمن إحدى أهم الآليات التي تسمح بإتخاذ الإجراءات اللازمة لإدارة أنشطة سلسلة القيمة على نحو أفضل من المنافسين كما يمكن أن يتم ذلك في سياق عملية التحسين المستمر في ظل تبني نظام الجودة الشاملة وتكامله مع الأنظمة الرقابية الأخرى.

3. بناء الميزة التنافسية من خلال نظام الـ ABM

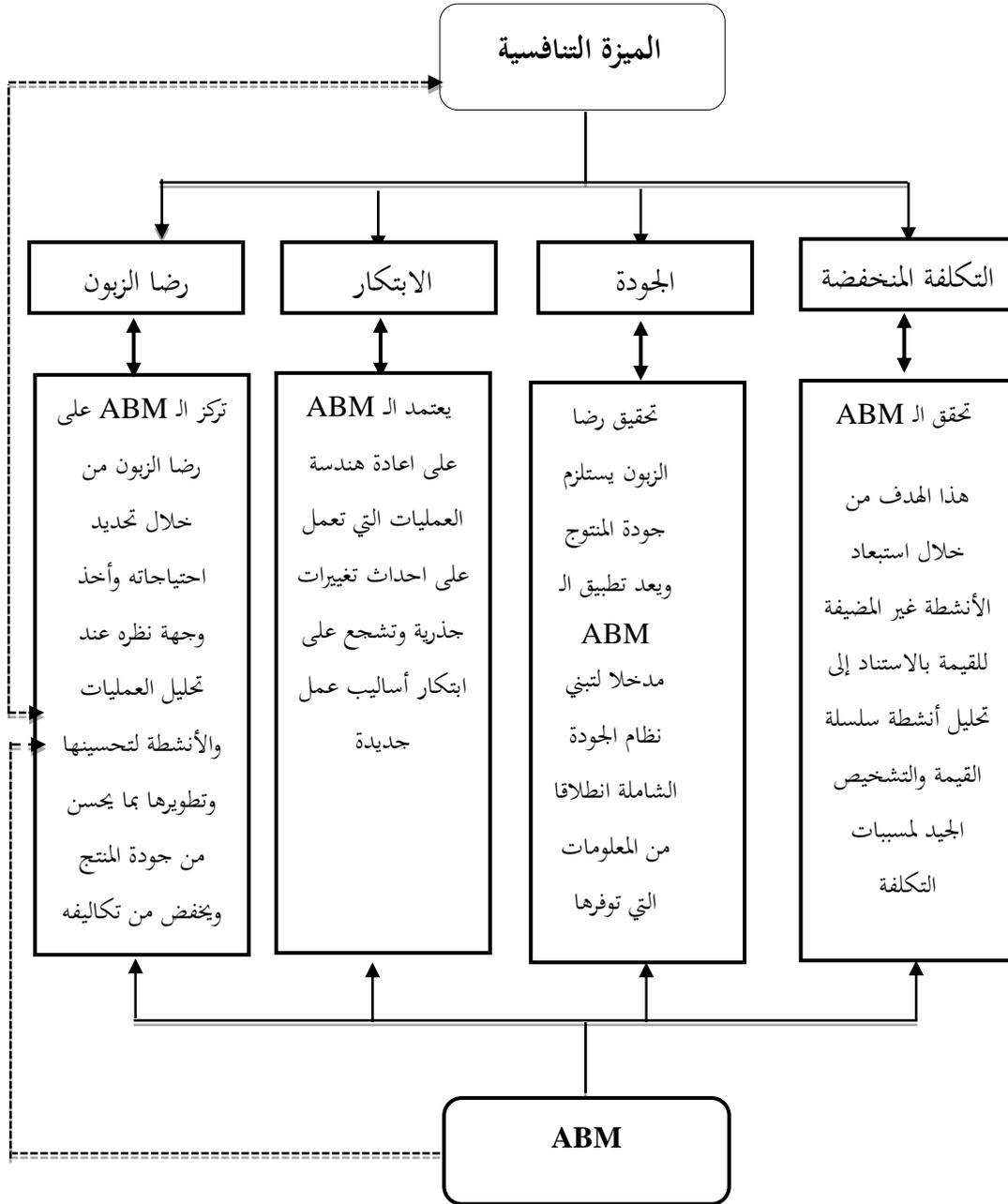
يمكن تطبيق نظام الـ ABM وفق آلية عمله التي تتكامل مع نظام الـ ABC المؤسسات التي تعتمد كأداة لمراقبة التسيير من تحقيق مركز تنافسي يراعي اهتمامات الزبون وفق أربع اعتبارات أساسية تشكل وحدات البناء العامة للميزة التنافسية هي:

- التكلفة المنخفضة؛
- الجودة الفائقة؛
- التجديد المستمر؛
- الاستجابة السريعة للزبون.

ويوضح الشكل أدناه دور نظام الـ ABM في خلق ميزة تنافسية كمايلي:

¹ عبد الكريم عبد الرحيم علي، تخفيض التكاليف باعتماد سلسلة قيمة الصناعة، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 22، المجلد 6، 2008، جامعة البصرة، ص ص181-182.

الشكل (18): دور الـ ABM في تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة



المصدر: من إعداد الباحثة.

المبحث الثالث: مساهمة نظام الـ ABM في تعزيز حوكمة المؤسسات

سيتم خلال هذا المبحث في بادئ الأمر اظهار العلاقة بين الـ ABM وحوكمة المؤسسات ثم بيان مساهمته في إرساء مبادئ حوكمة المؤسسات وعلاقته التكاملية مع أنظمة رقابية أخرى.

المطلب الأول: العلاقة بين نظام الـ ABM وحوكمة المؤسسات

لإبراز العلاقة بين الـ ABM و حوكمة المؤسسات من الضروري بيان مظاهر التداخل بين النظامين كمايلي:

الجدول: (3): نقاط التشابه والاختلاف بين نظام الـ ABM وحوكمة المؤسسات

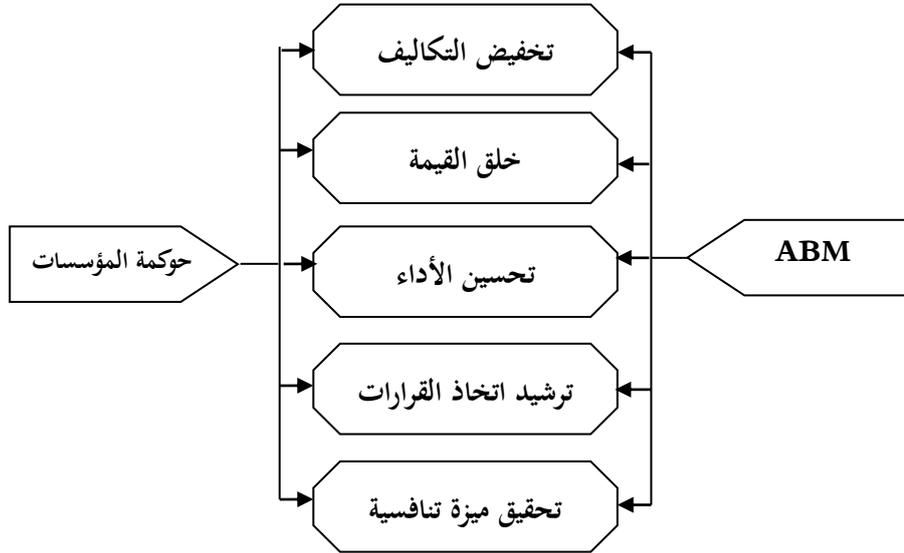
حوكمة المؤسسات	نظام الـ ABM
نظام لإدارة المؤسسات	نظام لإدارة المؤسسات
نظام لتسيير و رقابة المؤسسة	نظام لمراقبة التكاليف
نظام شمولي يهتم بكافة أنشطة المؤسسة	نظام شمولي يهتم بكافة أنشطة المؤسسة
نظام استراتيجي لتحقيق أهداف المؤسسة	نظام ذو توجه استراتيجي
نظام لتحسين الأداء وتعزيز القدرة التنافسية	نظام لتحسين الأداء وتعزيز القدرة التنافسية
تمكن من تحديد المسؤولية والقيام بالمساءلة	يمكن من اتخاذ القرارات
تهتم بالإفصاح عن المعلومات المالية وغير مالية	يوفر معلومات مالية ومعلومات غير مالية
تؤدي لخلق القيمة	يؤدي لخلق القيمة
يراعي مصالح المساهمين وأصحاب المصالح الآخرين (حسب النموذج التشاركي لحوكمة المؤسسات)	يراعي إرضاء الزبائن وتعظيم الأرباح
يعتمد على آليات داخلية وخارجية	يعتمد على نظام الـ ABC
تقوم على التركيز والاهتمام بالمساهمين (حسب النموذج المساهماتي لحوكمة المؤسسات)	يقوم بالتركيز و الاهتمام بالزبائن

المصدر: من إعداد الباحثة.

الفصل الثالث: الإدارة على أساس الأنشطة كأداة لمراقبة التسيير وتعزيز حوكمة المؤسسات

كما سبق يمكن القول أن هناك علاقة تبادلية بين نظام الـ ABM وحوكمة المؤسسات. وفي سياق التقارب بينهما يمكن من تحقيق عدة مزايا ويخدم بشكل أساسي في تحقيق الأهداف التالية:

الشكل رقم (3-5): الأهداف الأساسية من تطبيق نظام الـ ABM إلى جانب الحوكمة



المصدر: من اعداد الباحثة.

يتضح من خلال الشكل أن استخدام نظام الـ ABM كأداة لمراقبة التسيير يمكن من تحقيق غايات تسعى إليها كذلك حوكمة المؤسسات التي تحرص على تخفيض التكاليف، تحسين مستويات الأداء واتخاذ قرارات رشيدة استنادا للمعلومات (مالية وغير مالية) تتميز بالدقة في مسعى تدعيم القدرة التنافسية وخلق القيمة التي يسهم نظام الـ ABM في انشائها لزيائن المؤسسة من خلال التركيز على الأنشطة التي تسهم في إرضائهم ومساهمتها من خلال تحسين الأرباح.

المطلب الثاني: مساهمة نظام الـ ABM في إرساء مبادئ حوكمة المؤسسات

يؤثر تطبيق الإدارة على أساس الأنشطة في تعزيز حوكمة المؤسسات بالمساهمة في إرساء مبادئها كما يلي :

1. **تدعيم ضمان حقوق المساهمين:** يكفل نظام الـ ABM هذا المبدأ من خلال مايلي :
 - ضمان عدم اساءة الادارة استغلال أموال المساهمين يعد مطلب رئيسي من متطلبات حوكمة المؤسسات يبعد المؤسسة عن تعرضها للإفلاس ويساعد في تحقيق أسمى أهدافها لبقائها واستمراريتها، و يدعم هذا المطلب تطبيق نظام الـ ABM من خلال التحكم في التكاليف وترشيد استغلال موارد المؤسسة التي هي أموال المساهمين.¹
 - ضمان أرباح المساهمين بحيث يركز نظام الـ ABM على زيادة ربحية المؤسسة وبالتالي زيادة ربحية المساهمين، ويدعم هذا الغرض دقة القرارات الادارية المعتمدة على مخرجات هذا النظام من معلومات مالية وغير مالية.
2. **تدعيم دور اصحاب المصالح في المؤسسة:** يكفل إطار حوكمة المؤسسات على تأكيد احترام حقوق أصحاب المصالح. ويعد الزبائن من الأطراف التي لها مصالح في المؤسسة لذلك يعمل نظام الـ ABM على تحقيق رغباتهم وارضائهم.
3. **تدعيم الإفصاح والشفافية:** يساهم نظام الـ ABM في ذلك من خلال مايلي:
 - يمكن نظام مراقبة التسيير من توفير معلومات خلاف تلك التي يقدمها نظام المحاسبة المالية. بالتالي يمكن من توفير افصاح إضافي عن معلومات مالية وغير مالية لم تتضمنها القوائم المالية؛
 - يوفر نظام الـ ABM إلى جانب المعلومات المالية معلومات غير المالية التي تحظى بأهمية كبيرة من طرف متخذي القرارات؛
 - يوفر نظام الـ ABM معلومات ذات صلة بأداء المؤسسة يمكن الإفصاح عنها في تقرير مجلس الادارة لتدعيم مستوى الإفصاح لصالح المساهمين بما يمكنهم من متابعة مستوى الأداء.

¹ محمد شحاته خطاب خطاب، مرجع سبق ذكره، ص 18-19.

4. تدعيم مسؤوليات مجلس الإدارة

يكفل إطار حوكمة المؤسسات المتابعة الفعالة للإدارة من قبل مجلس الإدارة مع ضمان مساءلة هذا الأخير من قبل المساهمين على أساس توفر كافة المعلومات لمجلس الإدارة. وفي هذا الشأن يمكن نظام الـ ABM من تدعيم دور في سياق تنفيذ مهامه ومسؤولياته من خلال مايلي:

- تقديم نظام الـ ABM لمؤشرات غير مالية والتي أصبحت لاتقل أهمية عن المؤشرات المالية والتي تمكن من معرفة الأداء الاستراتيجي والسماح لمجلس الإدارة والجمعية العامة في المؤسسة بتقويم أداء استراتيجياتها الحالية؛

- يوفر نظام الـ ABM المعلومات لكل من مجلس الإدارة والإدارة عن الأداء التشغيلي والاستراتيجي الذي يسمح لمجلس الإدارة المستقل أن يراقب ويقوم استراتيجيات الإدارة الحالية وأن هذه المعلومات هي حاسمة للقرارات المختلفة ويمكن أن تساعد في اعداد التقارير المفيدة والأكثر فهما لمجلس الإدارة، حيث يزود نظام مراقبة التسيير المدراء بالمعلومات المتعلقة بالشركة وتتميز هذه المعلومات بالملائمة والموثوقية وتقدم بصيغة سهلة ومفهومة لأغراض متابعة أداء اللجان التنفيذية في الشركة؛

- توفير الأجوبة الملائمة عن توجيهات المؤسسة للتكيف مع التغيرات البيئية والقدرة على خلق القيمة في الأمد البعيد؛

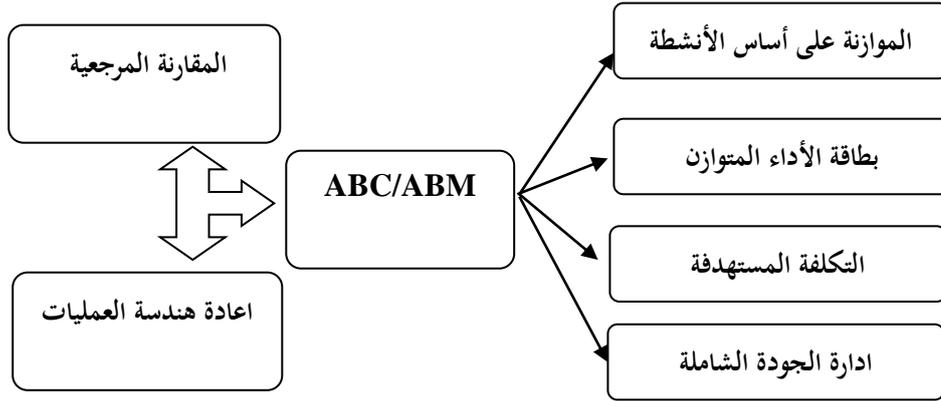
- جمع المعلومات حول الأنشطة المختلفة، معالجتها وتحليلها وتوصيلها للإدارة العليا عبر التقارير الداخلية التي تستعمل لاتخاذ القرارات والتي تثر في زيادة القيمة، فضلا عن عبر تقديم المعلومات الاستراتيجية ذات الصلة بالمؤسسة.¹

¹ بشرى نجم عبد الله المشهداني، حسنين راغب طلب، دور المحاسب الإداري في تنفيذ آليات حوكمة الشركات، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 19، العدد 71، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2010، ص462. (بتصرف)

المطلب الثالث: الأنظمة الرقابية الحديثة في ظل نظام الـ ABM

في سياق تطبيق نظام الـ ABM في المؤسسات يمكن تطبيق أنظمة أخرى في نفس الوقت متكامل فيما بينها. وهي موضحة في الشكل التالي:

الشكل رقم (20): تكامل نظامي الـ ABC/ABM مع الأنظمة الرقابية الأخرى



المصدر: من اعداد الباحثة.

الملاحظ من خلال الشكل أن نظام الـ ABM يرتبط ارتباطا وثيقا مع نظام الـ ABC بحيث يشكل تطبيقهما مدخلا متكاملًا لمراقبة التسيير بالاعتماد على أداتين سبق عرضهما في الفصل الأول هما : المقارنة المرجعية واعادة هندسة العمليات. هذا من جهة ومن جهة أخرى، يسمح تطبيق نظامي ABC/ABM من اعداد الموازنة على أساس الأنشطة التي سبق التعرض إليها خلال الفصل الأول. كما يمكن أن يتكامل هذا المنهج مع طرق أخرى هي (بطاقة الأداء المتوازن، التكلفة المستهدفة، ادارة الجودة الشاملة) سيتم التفصيل فيها كمايلي:

1. بطاقة الأداء المتوازن

ظهرت بطاقة الأداء المتوازن عام 1992 من طرف كل من Kaplan & Norton حيث كانت البداية بإجراء دراسة بعنوان " قياس الأداء في مؤسسة المستقبل " وهذا بمشاركة 12 مؤسسة في مجالات مختلفة في الولايات المتحدة الأمريكية وقد كان المحرك الأساسي لهذه الدراسة هو اقتناع المشاركين بأن طرق قياس

الأداء التقليدية لم تعد تفي بالغرض المطلوب واستغرقت الدراسة عاما كاملا وكانت النتيجة وضع حجر الأساس لمفهوم بطاقة الأداء المتوازن.¹

ويعرف Kaplan & Norton بطاقة الأداء المتوازن على أنها: " نظام يعمل على ترجمة رسالة واستراتيجية المؤسسة إلى مجموعة من المؤشرات الشاملة التي توفر اطارا للقياس الاستراتيجي والادارة الاستراتيجية".²

تعتبر بطاقة الأداء المتوازن أسلوبا مناسباً لتحقيق الأهداف المخططة في تطبيق استراتيجيات الجودة ورضا الزبائن حيث أنه يتم تصميم إطار عمل الرقابة من وجهة نظر المؤسسة من خلال أربع محاور رئيسية.³ هذه المحاور هي: المالي، العمليات الداخلية، الابتكار والتعلم والزبائن ولكل محور أهداف رئيسية يبنى على أساسها مؤشرات قادرة على تقييم وتطوير أداء المؤسسة في الأجل الطويل، بحيث يؤدي استخدام بطاقة الأداء المتوازن إلى خلق علاقة توازنية بين الأداء المالي (المساهمين) وغير المالي (الزبائن، العاملين، العمليات التشغيلية والداخلية). وذلك من خلال ربط المقاييس المالية التي تستهدف قياس النتائج المالية في الأجل القصير ومقاييس الأداء غير المالية (التشغيلية) التي تستهدف قياس مسببات ومحركات الأداء المالي في الأجل الطويل بمراحل ادارة الاستراتيجية.⁴

فكرة قياس الأداء المتوازن تركز على وصف المكونات الأساسية لنجاح المؤسسة وأعمالها، وذلك بمراجعة الاعتبارات التالية:

- **البعد الزمني:** تهتم عمليات قياس الأداء بثلاثة أبعاد زمنية هي الأمس، اليوم وغدا؛

- **البعد المالي وغير المالي:** حيث تراقب المؤشرات الرئيسية المالية وغير المالية بصفة متواصلة؛

¹ صالح إلياس، بن أحمد سعدي، دور الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير في التحسين المستمر لأداء المؤسسة، مجلة الابتكار والتسويق، العدد الأول، جامعة جيلالي ليايس، سيدي بلعباس، 2014، ص166.

² سترة العليجة، دور بطاقة الأداء المتوازن في تحقيق استراتيجية المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة : المؤسسة الوطنية لانتاج الاسمنت - عين الكبيرة، مجلة وحدة البحث في تنمية الموارد البشرية، المجلد 9، العدد 1، جامعة سطيف، الجزائر، جوان 2018، ص112.

³ حمزة العرابي، إيمان نورة، دور إدارة الجودة الشاملة في تعزيز حوكمة الشركات، مجلة الأبحاث الاقتصادية، العدد 14، جامعة البليدة 2، جوان، 2016، ص25.

⁴ فؤاد أحمد العفيري، مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية، بحث مقدم للندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، تحت شعار مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين، كلية ادارة الأعمال، جامعة الملك سعود، خلال الفترة 18-19 ماي 2010، ص18.

- البعد الاستراتيجي: تهتم عمليات قياس الأداء بربط التحكم التشغيلي قصير المدى برؤية واستراتيجية المؤسسة طويلة المدى؛

- البعد البيئي: تهتم عمليات قياس الأداء بكل من الأطراف الداخلية والخارجية عند القيام بتطبيق المقاييس.¹

مخرجات نظامي ABC/ABM كمدخلات لبطاقة الأداء المتوازن

باستخدام بيانات التكاليف على أساس الأنشطة يمكن تقييم الأداء الماضي وكذا دعم القرارات المستقبلية، حيث يؤثر سلوك المؤسسة واستهلاكها لمصاريفها، حيث تمثل مخرجاته مدخلات ممتازة لنظم قياس الأداء، سواء كانت بيانات ABC/ABM تقيس تكاليف النشاط، أو العمليات التي تتضمن الأنشطة أو المخرجات فهو يجعل من السهل وضع بطاقة الأداء المتوازن حيز العمل، هذا لأنه يوفر أرقاماً صحيحة وحقيقية وبشكل ملائم لدعم القرار، فتصميم بطاقة الأداء المتوازن دون وجود نظام تكاليف ملائم سيترك فجوات أو تخصيصات غير صحيحة ستعطل قياس النتائج.²

2. التكلفة المستهدفة

ظهرت تقنية التكلفة المستهدفة في اليابان خلال بداية السبعينات من القرن العشرين، حيث استخدمت من طرف مؤسسة "Toyota" سنة 1965 وفي أواخر الثمانينات انتشر استخدامها في أوروبا والولايات المتحدة الأمريكية.³

نظام التكلفة المستهدفة هو تقنية ادارية تبحث عن ربط أو بناء الفجوة بين التكلفة المحددة من خلال بحوث السوق (ماذا يريد الزبون أن يدفع) والتكلفة التي يمكن للمؤسسة أو تعرض أو توفر بها

¹ بومدين يوسف، بطاقة الأداء المتوازن مقارنة فكرية ومنهجية حديثة في مجال التغيير التنظيمي واطار مؤسسي داعم للابداع الدائم في منظمات الأعمال الحديثة، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول الابداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة. دراسة وتحليل تجارب وطنية ودولية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البلدة، يومي 18-19 ماي 2011، ص12.

² سارة عزازية، تكامل نظامي التكاليف والادارة على أساس الأنشطة واستخدامها في نظام تقييم الأداء الشامل وفقاً لبطاقة العلامات المتوازنة دراسة حالة ، أطروحة دكتوراه، قسم العلوم المالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، 2017، ص140.

³ عبد الوهاب بين بركة و حفصة بكرون، إدارة التكلفة استراتيجيا باستخدام تقنية التكلفة المستهدفة، مجلة دراسات، العدد الاقتصادي، العدد 28، جامعة الأغواط، 2017، ص157.

منتوجها¹.

يشتمل الأدب المحاسبي على العديد من التعاريف والمفاهيم المختلفة للتكلفة المستهدفة ومنها يمكن تبين أن التكلفة المستهدفة ليست مجرد تقنية لحساب التكاليف، وإنما نظام للإدارة الاستراتيجية للتكاليف ينطلق من دراسة السوق لتحديد السعر التنافسي وخصائص المنتج التي ترضي الزبائن، ثم تحديد التكلفة بطرح هامش الربح الذي الذي تحددته الاستراتيجية العامة للمؤسسة من هذا السعر التنافسي ل يتم العمل على بلوغ هذه التكلفة بالتركيز على تصميم المنتج وتضافر جهود وأشخاص من مختلف الأقسام لتخفيض التكلفة على كامل دور حياة المنتج مع ضمان جودته².

أبرز مزايا نظام التكلفة المستهدفة أنه يمكن من إيجاد فهم حقيقي للتكاليف، تخفيض التكاليف وممارسة الرقابة عليها بما يمكن من التغلب على المنافسين مع تحقيق التفاعل الإيجابي بين البيئة الداخلية والبيئة الخارجية للمؤسسة³.

- تكامل نظام الـ ABM مع منهج التكلفة المستهدفة

من دوافع الانتقال نحو تبني نظام الـ ABM ليس فقط تنظيم الأنشطة وزيادة التركيز على التكاليف إنما العمل على أخذ التكلفة المستهدفة بعين الاعتبار عند تصميم الانتاج، ومن ثم استخدام الأداء المستهدف لتوزيع التكاليف وتحديد المزيج الانتاجي الذي يعمل على زيادة ربحية المؤسسة والتغلب على المنافسة⁴. يؤدي نظامي الـ ABC و الـ ABM جزءا مهما بمنهج التكلفة المستهدفة فعن طريق فهم موجّهات التكلفة يمكن للمؤسسة أن تراقب بشكل أفضل تكاليفها.

ويتكامل منهج التكلفة المستهدفة مع نظامي الـ ABC و الـ ABM من حيث استخدام مخرجات كل نظام منهما كأداة لتخطيط الربحية المستقبلية للمؤسسة والمبني أساسا على تحديد دقيق وشامل لتكاليف الانتاج

¹ اليزيد ساحري، نظام التكلفة المستهدفة: مدخل استراتيجي لإدارة التكلفة، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد 12، جامعة باتنة، الجزائر، جوان 2017، ص292.

² راضية عطوي، التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض التكاليف - دراسة حالة -، مجلة الأبحاث الاقتصادية لجامعة البليدة 2، العدد 15، ديسمبر 2016، ص109.

³ مجدي وائل الكبيجي، مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية، مجلة دراسات العلوم الادارية، المجلد 41، العدد 2، الأردن، 2014، صص172-173.

⁴ سارة عزازية، مرجع سبق ذكره، 2017، ص49.

الفصل الثالث: الإدارة على أساس الأنشطة كأداة لمراقبة التسيير وتعزيز حوكمة المؤسسات

حيث أن تقنية التكلفة المستهدفة تعد ميكانيكية تطبيقية لنظم التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة بكونها تعتمد الهدف الوحيد الذي تسيير به إجراءاتها المتمثل بتقديم منتجات بأدنى تكاليف محسوبة وفق أسعار السوق التي يرغب الزبائن دفعها للمنتجات وكذلك معدلات الربحية المرغوبة من قبل الإدارة.

ويتركز مفصل الترابط بين كل من التكلفة المستهدفة ونظامي الـ ABC و ABM حول إجراءات التحليل الوظيفي للمنتجات حيث يمثل هذا المفصل نقطة انطلاق للتعرف على حجم ونوعية عناصر التكاليف التي ترتبط بكل وظيفة من وظائف المنتج وعمكائية بناء تصور شامل للأنشطة المطلوب تأديتها وفق إجراءات التحليل المعتمدة لنظامي الـ ABC و ABM.¹

3. إدارة الجودة الشاملة

يسمح التركيز على نظامي الـ ABC و ABM في التحديد المناسب للتكاليف وتخفيضها أساسا لدعم نظام إدارة الجودة الشاملة في مسعى تحسين جودة العمليات والمنتجات على حد سواء ويساعد الاعتماد على تقنيات نظامي الـ ABC و ABM في نجاح الجودة ومن ثم اكتساب المؤسسة ميزة تنافسية.

وفي إطار التفاعل بين نظام الجودة الشاملة ونظامي الـ ABC و ABM تمكن البيانات غير المالية عن رضا المستهلك وما يمكن أن توفره إدارة الجودة الشاملة في هذا المجال من تنبؤات حول رضا المستهلك، كذلك المقاييس المالية التي يوفرها نظام الـ ABC حول تكاليف الفشل وبالتحديد الفشل الخارجي مستوى تكاليف المنتج والأسعار المرافقة لها التي تعكس حتما رضا المستهلك ومن ثم مدى فاعلية نظام الجودة من وجهة نظر المستهلك.²

ومما يجب الإشارة إليه أن النظام المتكامل للمحاسبة التحليلية ومراقبة التسيير ABC/ABM يتفاعل مع أنظمة أخرى ويتكامل معها لم يتم التعرض إليها منها المسؤولية الاجتماعية بحيث توصي بعض الدراسات على أن يراعى في تطبيق نظام ABC أن يكون من ضمن مخرجاته ما يساعد على تقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسة الاقتصادية.

¹ سارة عزازية، مرجع سبق ذكره، ص 88-89.

² عباس نوار كحيط الموسوي، فاطمة صالح مهدي الغريان، التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 80، جامعة المستنصرية، العراق، ص 25-26.

خلاصة الفصل

تم في هذا الفصل تقديم عرض حول مراقبة التسيير على أساس أنها النظام الذي تعمل فيه الـ ABM والذي يتكامل بدوره مع حوكمة المؤسسات التي وبالرغم من وجود آليات محاسبية، لجان للتدقيق ووظيفة المراجعة إلا أنها لم تتمكن من مواجهة أزمات الفساد التي حلت بالعديد من المؤسسات مما أوجب مراعاة الاهتمام بأدوات مراقبة التسيير التي نالت طريقة الـ ABM النصيب الأوفر في هذا الفصل.

وقد تم عرض للدور الذي تؤديه هذه الطريقة ضمن وظيفة مراقبة التسيير في جوانب متعدد شملت المشاركة في صنع القرارات الاستراتيجية، انشاء للمؤسسة ميزة تنافسية مع تحسين مستوى الأداء. كما أن هذه الطريقة تقترن بأسمى الغايات التي تقوم لأجلها حوكمة المؤسسات انطلاقا من حماية مصالح المساهمين، الاشراف على استراتيجية المؤسسة وصولا لدعم تنافسيتها واستمراريتها بما يؤكد على تعزيز حوكمتها.

الفصل الرابع

الدراسة الميدانية

تمهيد

تمحورت الفصول السابقة حول الجانب النظري في إطار عرض متغيرات الدراسة والبحث في نظام الـ ABM وحوكمة المؤسسات. أما هذا الفصل فقد خصص للجانب التطبيقي الذي تم خلاله القيام بدراسة استكشافية لواقع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في سياق إشكالية الدراسة والفرضيات التي تمت صياغتها قصد اختبارها استنادا لآراء المهنيين لتعزيز الدراسة النظرية بالاعتماد على استبيان تم تحضيره لهذا الغرض.

وعليه سيتم في هذا الفصل التعرض إلى:

المبحث الأول: طبيعة الدراسة الميدانية ؛

المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة ؛

المبحث الثالث: اختبار فرضيات الدراسة.

المبحث الأول: طبيعة الدراسة الميدانية

يستند إنجاز الجانب الميداني إلى إطار يحدد منهجية الدراسة وعليه خصص هذا المبحث لتقديم المنهجية المتبعة عقب ذلك سيتم عرض مرحلة تحضير الاستبيان مرفقة بالاختبارات الأولية المتعلقة بشبائه ومصداقيته.

المطلب الأول: منهجية الدراسة الميدانية

أولاً: الغرض من الدراسة

الفصل التطبيقي للبحث يندرج ضمن الدراسات الاستكشافية أو الاستطلاعية التي تهتم باكتشاف الظواهر العلمية المتعلقة بمشكلة تحظى بأهمية كبيرة في مجال التخصص واستطلاع علاقتها بالظواهر الأخرى وإمكانية وضع الافتراضات العلمية لها وإمكانية بحثها والتوصل إلى نتائج علمية تخدم المجال العلمي الذي تتواجد فيه الظاهرة¹.

وقياساً على ذلك يشكل تطبيق الطرق الحديثة للمحاسبة التحليلية ومراقبة التسيير لتعزيز حوكمة المؤسسات موضوعاً بالغ الأهمية، بحيث ركزت الدراسة على أهمية ودور نظام الـ ABM بحيث تم تحضير استبيان لغرض ذلك.

وتهدف الدراسة أساساً إلى استكشاف وفهم مشكلة البحث وتمكن من تحقيق الأهداف التالية:

- صياغة مشكلة البحث صياغة دقيقة تمهيدا لدراستها دراسة متعمقة؛
- استطلاع القضايا وتبيان المسائل التي ينبغي أن يكون لها سبق البحث مستقبلاً وجدولة أهميتها زمنياً؛
- جمع المعلومات عن الإمكانات العلمية للقيام ببحث في المجال الواقعي الحي الذي ستجري فيه الدراسة².
- التعرف على إشكالية الدراسة وجمع معلومات وبيانات عنها؛

¹ مصطفى حميد الطائي، خير ميلاد أبو بكر، مناهج البحث العلمي وتطبيقاته في الاعلام والعلوم السياسية، الطبعة الأولى، دار وفاء لدنيا للطباعة والنشر، الاسكندرية، مصر، 2008، ص 90.

² سعيد يوسف البستاني، المنهجية والفضائل العلمية في الدراسات العليا والأبحاث الجامعية (قانون البحث العلمي)، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2014، ص 143.

- استطلاع الظروف التي يجري فيها البحث والتعرف على العقبات التي تقف في طريق إجرائه؛¹
- لقد أثبتت الدراسات أنه من خلال البحث الاستكشافي تتولد لدى الباحثين حالة التأكيد على ضرورة الدراسة بشكل أكبر حول تفاصيل النتائج للدراسات اللاحقة.²

ثانيا: المنهج المتبع

بالنظر لطبيعة موضوع الدراسة والأهداف المراد تحقيقها تم الاعتماد على المنهج الوصفي التحليلي لبيان أهمية تطبيق الـ ABM ودورها في تعزيز حوكمة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

ويعد المنهج الوصفي ملائما لطبيعة البحث والدراسة فهو يقوم على جمع الحقائق والمعلومات ومقارنتها وتحليلها وتفسيرها للوصول إلى تعميمات مقبولة. ولا يقتصر المنهج الوصفي على التعرف على متغيرات الدراسة وإنما يشمل تحليل البيانات وقياسها وتفسيرها والتوصل إلى وصف دقيق لنتائجها.³

وفي هذا السياق تم اعداد استبيان باللغة العربية واللغة الفرنسية **أنظر الملحق 1+2** وتوزيعه للحصول على البيانات الميدانية.

ثالثا: مجتمع وعينة الدراسة

1. مجتمع الدراسة : مجتمع الدراسة يتكون من المؤسسات الاقتصادية التي روعي فيها بعض الشروط من ناحية الشكل القانوني كما يلي:

- **الشكل القانوني :** تم تحديد شركات المساهمة والشركات ذات المسؤولية المحدودة باعتبار أن الأولى هي التي يكون فيها فصل الملكية عن الإدارة وهي الفكرة التي ارتبطت بظهورها حوكمة المؤسسات، أما الثانية فهي المعنية بميثاق الحكم الراشد الذي يهتم خصيصا بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر؛

¹ مروان عبد المجيد ابراهيم، أسس البحث العلمي لإعداد الرسائل الجامعية، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2000، ص39.

² جلال محمد النعيمي، البحث العلمي في إدارة الأعمال باستخدام تقنيات الحاسوب، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص91.

³ ماثيو جيدير، ترجمة ملكة أبيض، منهجية البحث العلمي، تنسيق محمد عبد النبي سيد غانم، ص 100-101، متاح على الموقع : <https://www.scribd.com/.../72471109-1-الباحث-دليل-البحث-دليل-الباحث-1>.

- طبيعة الملكية : تم أخذ بعين الاعتبار مؤسسات القطاع العام والخاص؛
- طبيعة النشاط: تم أخذ بعين الاعتبار المؤسسات التي تنشط في قطاع الصناعة والتي تم التركيز عليها إلى جانب المؤسسات الخدمية والتجارية التابعة للقطاع العام.
- 2. عينة الدراسة: عينة الدراسة تم اختيارها بشكل عشوائي حيث أنه تم توزيع استبيان الدراسة في مختلف المؤسسات الاقتصادية التي تتوفر فيها الشروط السابق ذكرها من حيث الشكل القانوني، طبيعة الملكية وطبيعة النشاط والتي قبلت الاجابة على الاستبيان (أنظر الملحق رقم 3)

رابعاً: حدود الدراسة الميدانية

- الحدود الموضوعية: ركزت هذه الدراسة على أهمية تطبيق الـ ABM في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ودور ذلك في تعزيز حوكمتها لذلك ارتبطت محاور الدراسة بحاجة المؤسسات لتبني نظام حديث لمراقبة التسيير والفوائد التي ستتحقق من تطبيقه وأثر ذلك على نظام الحوكمة.
- الحدود البشرية: تقتصر هذه الدراسة على آراء مهنيين فقط في المؤسسات الاقتصادية ممن يشغلون منصب مراقبي التسيير، مديري المالية والمحاسبة، المحاسبين والأطراف المعنية بالحوكمة (المدير العام، أعضاء مجلس الإدارة).
- الحدود المكانية: لم يتم تحديد منطقة معينة عند إجراء الدراسة الميدانية.
- الحدود الزمانية: أجريت الدراسة في الفترة 26 / 03 / 2018 بداية توزيع الاستبيان إلى غاية 13 / 06 / 2018.

المطلب الثاني: تحضير استبيان الدراسة

أولاً: هيكل الاستبيان

لتحقيق أهداف الدراسة تم الرجوع إلى الجانب النظري مع الاستعانة بمراجع في المنهجية ودراسات سابقة لصياغة فقرات الاستبيان التي تم عرضها على محكمين وتم إعادة صياغتها وفقاً لملاحظاتهم، حيث يتكون الاستبيان من جزئين كما يلي:

الجزء الأول: معلومات عامة خاصة بالمؤسسة الاقتصادية تشمل (اسم المؤسسة، نوع النشاط ومكان تواجدها) ومعلومات شخصية ووظيفية عن عينة الدراسة تشمل (الدرجة العلمية، التخصص، المنصب الوظيفي والخبرة المهنية).

الجزء الثاني: شمل أربع محاور أساسية هي:

- **المحور الأول:** حاجة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لتبني الـ ABM يتكون من 11 فقرة.
- **المحور الثاني:** فوائد تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لنظام الـ ABM يتكون من 10 فقرات.
- **المحور الثالث:** التزام المؤسسات الجزائرية بمبادئ حوكمة المؤسسات يتكون من 9 فقرات.
- **المحور الرابع:** المساهمة الإيجابية لتطبيق الـ ABM في تعزيز حوكمة المؤسسات يتكون من 9 فقرات.

ولضمان إجابة أفراد العينة على الاستبيان تم استبعاد الأسئلة ذات النهايات المفتوحة بحيث تم اعتماد الشكل المغلق في إعداد الاستبيان الذي يحدد الإجابات المحتملة لكل سؤال وفق مقياس ليكرت " LIKERT " الخماسي باعتباره من أكثر المقاييس شيوعاً في هذا المجال ويمكن المستجوبين من إبداء رأيهم في التعبير عن درجة موافقتهم وفق سلم متدرج كما يلي:

الجدول رقم (04): مقياس ليكرت الخماسي

المقياس	لأوافق بشدة	لأوافق	محايد	أوافق	أوافق بشدة
التدرج	1	2	3	4	5

المصدر: إيهاب عبد السلام محمود، تحليل البرنامج الإحصائي SPSS، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013، ص222.

ثانيا: عملية نشر الاستبيان

توزيع الاستبيان والحصول على الإجابات تم بالاعتماد على طريقتين كمايلي:

- طريقة التسليم المباشر لأفراد العينة؛
 - إرسال الاستبيان عن طريق البريد الإلكتروني حيث تم الحصول على البريد الإلكتروني لبعض أفراد العينة بواسطة تطبيق LinkedIn.
- حيث تم التوزيع في ولايات (عنابة - قالمة - سكيكدة) بطريقة التسليم المباشر أما بقية المؤسسات بواسطة البريد الإلكتروني.
- وقد تم توزيع 120 استبيان وعقب القيام بعملية الفرز والتبويب تقرر الإبقاء على 66 من مجموع الاستبيانات المستلمة والمقدرة بـ 82 استبيان حيث تقرر استبعاد 16 استبيان نظرا لعدم إكمال إجابات البعض منها والتضارب الموجود في إجابات بعضها الآخر.

ويوضح الجدول التالي الإحصائيات المتعلقة بالاستبيانات الموزعة:

الجدول (05): الإحصائيات المتعلقة بالاستبيانات الموزعة

النسبة المئوية	العدد	البيان
100%	120	عدد الاستثمارات الموزعة
68.33%	82	عدد الاستثمارات الواردة
13,33%	16	عدد الاستثمارات الملغاة
55%	66	عدد الاستثمارات الصالحة

المصدر: من إعداد الباحثة.

المطلب الثالث: اختبار صدق وثبات الاستبيان

أولاً: صدق الاستبيان: الصدق هو مدى نجاح الدراسة في قياس ما وضعت لقياسه، وفي الإجابة عن التساؤلات التي قامت للإجابة عنها أو اختبار الفروض التي استهدفت اختبارها. وبعد التحكيم في ظروف إجراء البحث ضرورة لتجنب التفسيرات غير صحيحة للنتائج التي قد تبدو أحياناً تفسيرات ممكنة ولكنها مضللة.¹

ولأجل ذلك تم عرض الاستبيان على الأستاذ المشرف لإجراء التعديلات الأولية عليه قبل أن يتم عرضه على محكمين قصد تقييمه من الجانبين الشكلي والموضوعي تم اختيارهم من الأساتذة ذوي الكفاءة والتخصص في موضوع البحث . (أنظر الملحق 4) وذلك لإقرار أو حذف أو تعديل أو إضافة فقرات للاستبيان.

وبناء على الملاحظات التي أبدتها الأستاذة المحكمين تم القيام بإجراء بعض التعديلات على فقرات ومحاور الاستبيان.

ثانياً: ثبات الاستبيان: معامل الثبات يعني استقرار المقياس وعدم تناقضه مع نفسه أي أنه يعطي نفس النتائج إذا أعيد تطبيقه على نفس العينة.² ويقدر الثبات بتحديد نسبة التغير المنتظم في المقياس والذي يقاس من خلال حساب مدى الارتباط بين درجات المقياس التي يحصل عليها عبر التطبيقات المختلفة للمقياس فإذا كان الارتباط قوياً كان المقياس أكثر ثباتاً.

وتوجد عدة أساليب لتقدير مدى ثبات المقياس. منها معامل ألفا كرونباخ Cronbach's alpha وهو عبارة عن متوسط معاملات الارتباط الناتجة عن تقسيم المقياس إلى نصفين بكل أشكال التقسيم الممكنة. وتتراوح قيمة معامل ألفا بين 0 و 1 وكلما اقتربت قيمته من الواحد كان الثبات مرتفعاً وكلما اقتربت من الصفر كان الثبات منخفضاً. وإذا كانت القيمة 0,6 فأقل فإن ذلك يعبر عن انخفاض مستوى ثبات المقياس.

¹ شيماء ذو الفقار زغيب، مناهج البحث والاستخدامات الإحصائية في الدراسات الإعلامية، الطبعة الأولى، الدار المصرية اللبنانية، القاهرة، مصر، 2009، ص41.

² وليد عبد الرحمان الفراء، تحليل بيانات الاستبيان باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، ص38. متاح على الموقع <https://kantakji.com>.

عدم الثبات يتضمن عدم الصدق وعلى الرغم من أن انخفاض مستوى الثبات له دلالة سلبية على الصدق فإن الثبات لا يعني في حد ذاته الصدق، فالثبات شرط ضروري ولكنه غير كاف لتحقيق الصدق.¹

لإجراء اختبار ثبات استبيان الدراسة الميدانية تم استخدام معامل الثبات ألفا كرونباخ "Cronbach's Alpha" (أنظر الملحق 5) وقد تم التوصل إلى النتائج الموضحة في الجدول التالي:

الجدول (06): معامل الثبات ألفا كرونباخ

معامل ألفا كرونباخ	عدد الفقرات	جميع الفقرات
0,83	39	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

تبين النتائج أن قيمة معامل الثبات ألفا كرونباخ مرتفعة بـ 0,83 ويمكن القيام بإجراء الدراسة.

¹ شيماء ذو الفقار زغيب، مرجع سبق ذكره، ص ص 78-82.

المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة

سيتم خلال هذا المبحث تقديم الأساليب الإحصائية المستخدمة في معالجة الاستبيان، والنتائج المتحصل عليها المتعلقة بعينة الدراسة ومحاور الاستبيان.

المطلب الأول: الأساليب المستعملة في تحليل نتائج الاستبيان

عقب القيام بجمع الاستبيانات تم الاعتماد في تحليل وعرض البيانات على برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية (SPSS20) Statistical Package for Social Science.

وللقيام بتحليل النتائج تم استخدام أساليب الإحصاء الوصفي والإحصاء الإستدلالي:

أولاً: الإحصاء الوصفي

تم الاعتماد على الإحصاء الوصفي لجمع المعطيات ووصفها وإظهارها بصيغة مفهومة وذات مدلول والتعامل مع المعطيات الإحصائية من دون تعميم.¹ بحيث تقتصر وظيفة الإحصاء الوصفي على وصف العينة فقط وذلك من خلال البيانات التي يتم جمعها من هذه العينة بواسطة مجموعة من الأساليب الإحصائية وهي:

1. الجداول الإحصائية ومن أهمها الجداول التكرارية (تكرارات ونسب مئوية)؛
2. تمثيلات بيانية لمعالجة البيانات الديموغرافية لعينة الدراسة؛²
3. حساب المقاييس الإحصائية : - مقاييس النزعة المركزية: تتطلب الدراسة حساب المتوسط الحسابي.
- مقاييس التشتت: تتطلب الدراسة حساب الإنحراف المعياري.

- المتوسط الحسابي: يمثل مركز البيانات الخام³ يمكن من معرفة مدى ارتفاع أو انخفاض آراء أفراد عينة الدراسة عن كل عبارة من عبارات محاور الاستبيان.

¹نبيل جعة صالح النجار، الإحصاء التحليلي مع تطبيقات برمجية SPSS، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص6.

² عايد عبدون كريم الكنان، مقدمة في الإحصاء وتطبيقات SPSS، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014، ص18.

³ جلال محمد النعيمي، مرجع سبق ذكره، ص217.

يمكن المتوسط الحسابي من تحديد درجة استجابة أفراد عينة الدراسة وفق قيمته كما يلي:

الجدول رقم (07): تحديد الأهمية النسبية للمتوسط الحسابي

المتوسط الحسابي	المستوى
من 1 إلى 1,79	غير موافق بشدة
من 1,80 إلى 2,59	غير موافق
من 2,60 إلى 3,39	محايد
من 3,40 إلى 4,19	موافق
من 4,20 إلى 5	موافق بشدة

المصدر: عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والإستدلالي باستخدام SPSS، ص541. متاح على الموقع site.iugaza.edu.ps/mbarbakh/files/2010/.../questionnaire_analyzis.pdf

كما هو معروف بأن المتوسط الحسابي لا يوضح مدى تجمع أو تبعثر البيانات حوله، حيث يمكن القول أن مقياس النزعة المركزية لاتعد كافية لوصف مجموعة من البيانات بشكل كامل. فقد يكون المتوسط الحسابي متساويا في بعض العينات رغم اختلاف توزيع بياناتها حول مركزها، لذا كان لابد من استخدام مقياس التشتت.¹

- **الانحراف المعياري:** هو مقياس لإختلاف البيانات وتشتتها.² يوضح مدى تشتت (تباين) الدرجات وينظر إليه لمعرفة مدى التجانس أو التباين.³ إذ أنه كلما كان الانحراف المعياري صغيرا كلما دل ذلك على أن متغيرات (مفردات) الدراسة تجتمع حول الوسط الحسابي للعينة وهذا يدل بوضوح على أن التباين في المفردات محدود وغير كبير بين مجتمع الدراسة وكلما كان الانحراف كبيرا كلما دل على أن تشتت المفردات عن الوسط الحسابي للعينة كبيرا وهكذا.

¹ جلال محمد النعيمي، مرجع سبق ذكره، ص217.

² لحسن عبد الله باشيوة، الإحصاء وتطبيقاته على الحزمة الإحصائية SPSS، الطبعة الأولى، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013، ص263.

³ صلاح أحمد مراد، الأساليب الإحصائية في العلوم النفسية والتربوية والاجتماعية، الطبعة الأولى، مكتبة الأجلو المصرية، القاهرة، مصر، 2011، ص86.

ثانيا: الإحصاء الإستدلالي

يشير الإحصاء الإستدلالي إلى مجموعة الأساليب المستخدمة للتوصل إلى استنتاجات من بيانات العينة إلى المجتمع الأكبر¹ يمكن الإحصاء الإستدلالي من تحليل وتفسير وتقدير واستخلاص الإستنتاجات بالاعتماد على عينة من المجتمع للتوصل إلى قرارات تخص المجتمع ويتعامل مع التعميم والتنبؤ.²

لذلك يرتبط اختبار الفرضيات بمفهوم الإحصاء الإستدلالي والذي يبدأ بتقدير معالم المجتمع من العينة المسحوبة منه ثم القيام بإختبار ما إذا كانت هذه المعالم المقدرة مطابقة إلى معالم المجتمع.³ ولإختبار فرضيات الدراسة المتعلقة بالاستبيان تم اعتماد اختبار (T-test):

- يستخدم اختبار (ت) لعينة واحدة One Sample T-Test في البحوث التي تضع افتراضات حول متغير واحد.⁴ لقياس الفرق المعنوي Significant Difference بين متوسط العينة ومتوسط مجتمع الدراسة والذي يعبر عنه بقيمة ثابتة.⁵

المعيار الذي يتم الاسترشاد به لإختبار فرضيات الدراسة يستند إلى التوزيع الاحتمالي للبيانات المستخدمة ولأجل القيام بهذا الاختبار يشترط أن يكون التوزيع طبيعياً. ولمعرفة ذلك تم القيام باختبار (K-S a 1 échantillon).

¹ صلاح أحمد مراد، مرجع سبق ذكره، ص ص21-22.

² نبيل جمعة صالح النجار، مرجع سبق ذكره، ص6.

³ نائل فيصل شاهر، اختبار الفرضيات الإحصائية، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013، ص67.

⁴ شيماء ذو الفقار زغيب، مرجع سبق ذكره، ص288.

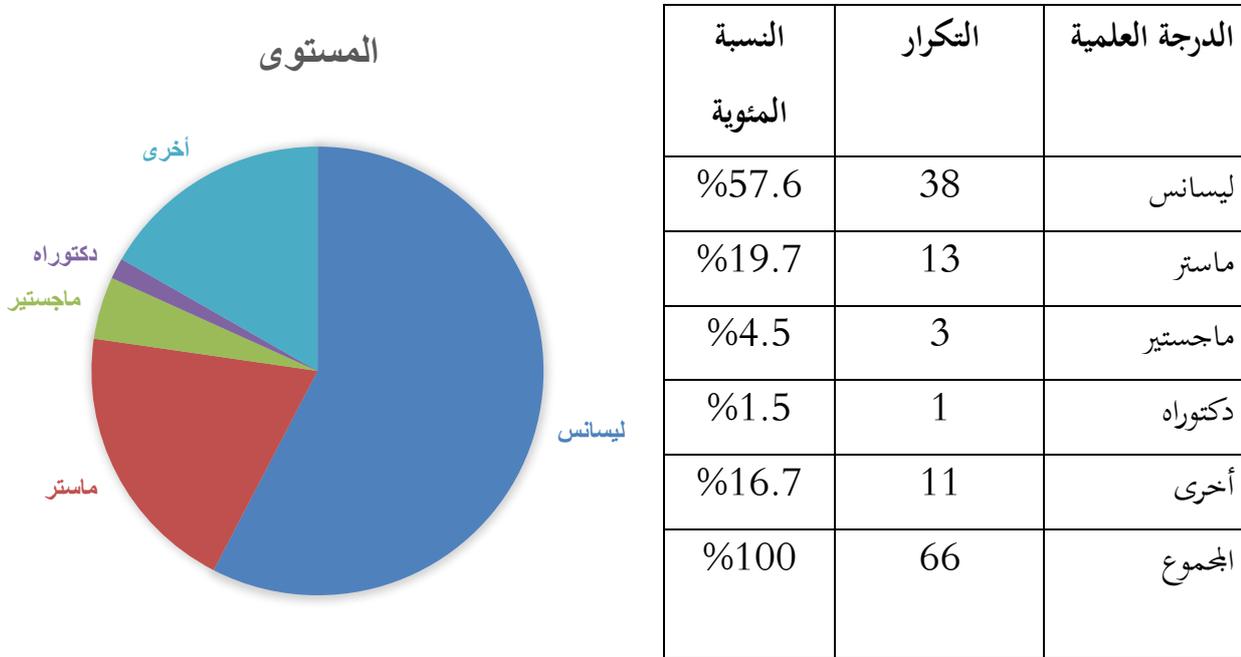
⁵ إيهاب عبد السلام محمود، تحليل البرنامج الإحصائي SPSS، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص176.

المطلب الثاني: تقديم خصائص عينة الدراسة

سيتم في هذا المطلب عرض خصائص عينة الدراسة من حيث (الدرجة العلمية، التخصص، المنصب الوظيفي والخبرة المهنية) وهذا يفيد التأكد من مدى كفاءة أفراد عينة الدراسة وفهمهم لمختلف فقرات محاور الاستبيان الدراسة لتقديم الإجابات المناسبة والضرورية لإنجاز هذه الدراسة.

1. الدرجة العلمية

الجدول (08): توزيع أفراد العينة حسب الدرجة العلمية الشكل (21): تمثيل نتائج عينة الدراسة حسب الدرجة العلمية



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS

يتضح من خلال النتائج المبينة في الجدول والملخصة في التمثيل البياني أن الدرجة العلمية لغالبية أفراد عينة الدراسة هي ليسانس تليها فئة حاملي شهادة الماجستير فالدكتوراه في حين شكلت نسبة 16,7% الفئة من حاملي الشهادات العلمية الأخرى من خريجي معاهد ومراكز التكوين.

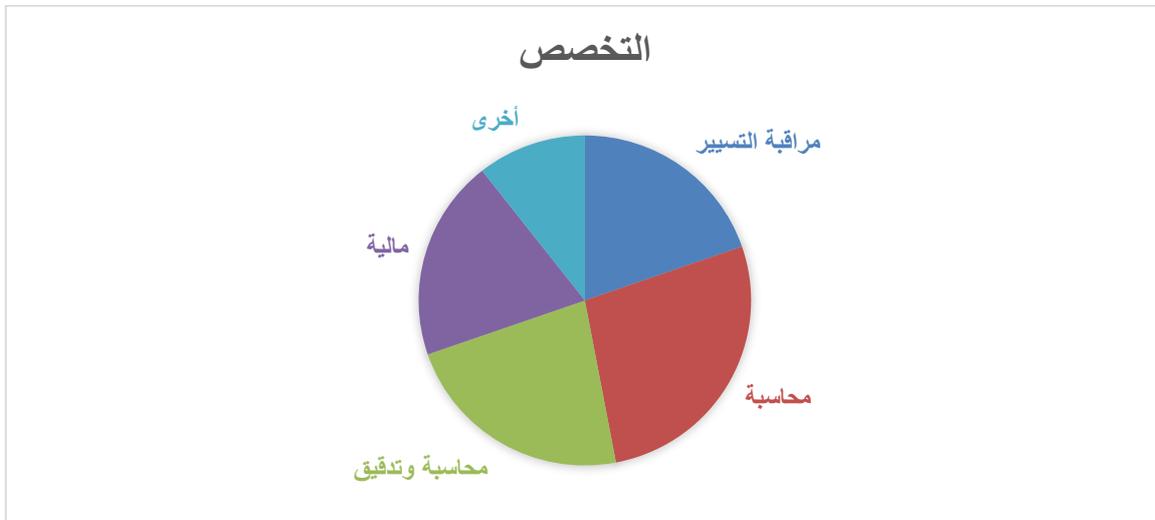
2. التخصص العلمي

الجدول (09): توزيع أفراد العينة حسب التخصص

التخصص	التكرار	النسبة المئوية
مراقبة التسيير	13	%19.7
محاسبة	18	%27.3
تدقيق ومحاسبة	15	%22.7
مالية	13	%19.7
أخرى	7	%10.6
المجموع	66	%100

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS

الشكل (22): تمثيل نتائج عينة الدراسة حسب التخصص



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يتضح من خلال النتائج المبينة في الجدول والملخصة في التمثيل البياني أن النسبة الأكبر لأفراد العينة من المتخصصين في المحاسبة بينما شكل تخصص التدقيق والمحاسبة النسبة الثانية يليه تخصص مراقبة التسيير فالمالية والملاحظ أن المستجوبين مؤهلين لفهم استبيان الدراسة مما يضيف مصداقية على إجاباتهم.

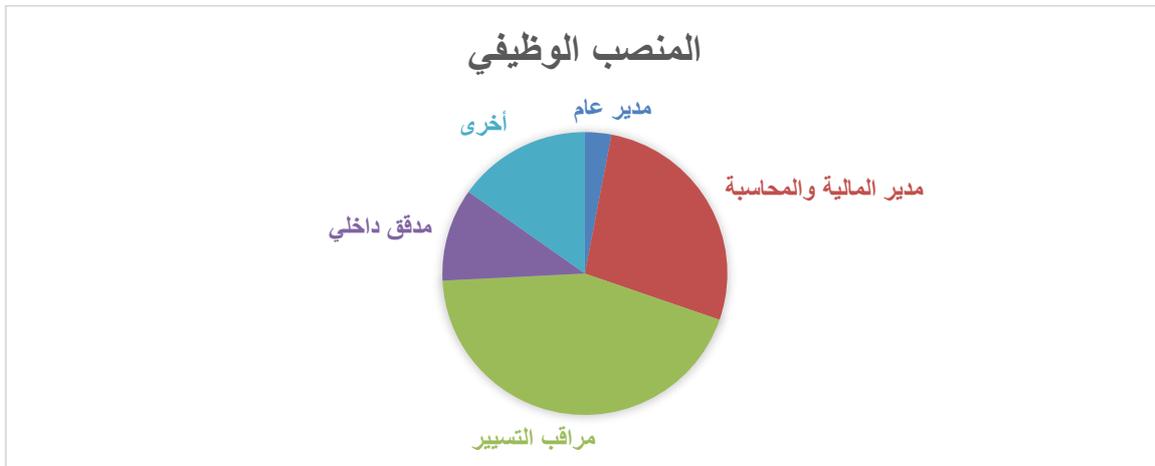
3. المنصب الوظيفي

الجدول (10): توزيع أفراد العينة حسب المنصب الوظيفي

المنصب الوظيفي	التكرار	النسبة المئوية
مدير عام	2	3%
مدير مالية ومحاسبة	18	27.3%
مراقب تسيير	29	43.9%
مدقق داخلي	7	10.6%
أخرى	10	15.2%
المجموع	66	100%

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

الشكل (23): تمثيل نتائج عينة الدراسة حسب المنصب الوظيفي



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

تبين نتائج الجدول الممثلة بيانيا توزيع أفراد العينة حسب المنصب الوظيفي أن غالبية أفراد العينة هم من مراقبي التسيير بنسبة 43.9% وهذا مؤشر إيجابي لأنهم على علم ودراية أكثر من غيرهم بإشكالية موضوع الدراسة بينما يمثل مديري المالية والمحاسبة النسبة الثانية والنسبة الثالثة كانت مناصب أخرى ضمت المحاسبين لأن بعض المؤسسات لا تتوفر على منصب مراقب تسيير في حين شكلت فئة المدققين نسبة 10.6% وفي الأخير نسبة 3% لمنصب مدير عام.

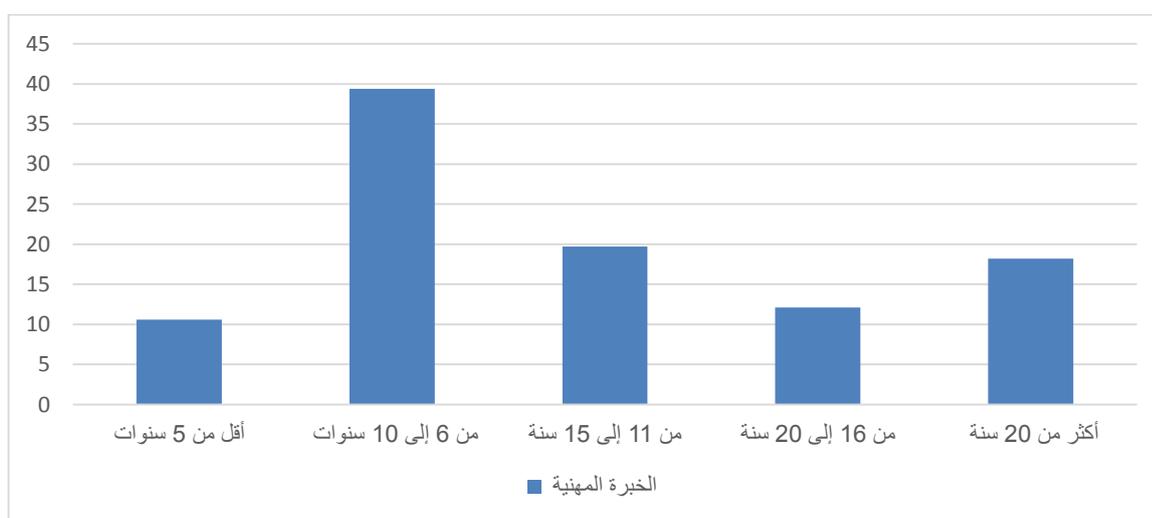
4. الخبرة المهنية

الجدول (11): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية

الخبرة المهنية	التكرار	النسبة المئوية
أقل من 5 سنوات	7	10.6%
من 6 إلى 10 سنوات	26	39.4%
من 11 إلى 15 سنة	13	19.7%
من 16 إلى 20 سنة	8	12.1%
أكثر من 20 سنة	12	18.2%
المجموع	66	100%

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

الشكل (24): تمثيل نتائج عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يبين الجدول مرفق بالتمثيل البياني نتائج أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية التي تظهر أن غالبية أفراد العينة خبرتهم تقل عن 15 سنة في حين تمثل نسبة المستجوبين الذين تتجاوز خبرتهم 16 سنة 30,3% بينما الأقلية من المستجوبين تقل خبرتهم عن 5 سنوات.

المطلب الثالث: تحليل نتائج محاور الدراسة

بالاعتماد على نتائج الإحصاء الوصفي سيتم عرض إجابات أفراد عينة الدراسة على فقرات محاور الاستبيان ثم تقاسم تحليل وتفسير لهذه النتائج.

1. نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول حاجة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لتطبيق الـ ABM

الجدول رقم (09-04) : معلومات وصفية لمدى حاجة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لتطبيق الـ ABM

الانحراف المعياري المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	موافقة بشدة	موافقة	محايد	غير موافقة	غير موافقة بشدة	العدد النسبة	الفقرة
0,67	4,22	21	42	-	3	-	العدد	تواجه مؤسساتكم منافسة محلية	
			31,8	63,6	-	4,5	-	%	
1,25	3,46	12	33	-	16	5	العدد	تواجه مؤسساتكم منافسة أجنبية	
			18,2	50	-	24,2	7,6	%	
1,22	3,16	5	34	-	21	6	العدد	المنتجات المنافسة لمنتجات مؤسساتكم تتميز بانخفاض أسعارها	
			7,6	51,5	-	31,8	9,1	%	
1,14	3,66	13	37	-	13	3	العدد	نظام المحاسبة التحليلية المعتمد في مؤسساتكم يمكن من تحديد تكلفة المنتجات بدقة	
			19,7	56,1	-	19,7	4,5	%	
1,00	3,81	12	43	1	7	3	العدد	تسعى مؤسساتكم لتحقيق حصة سوقية إضافية من خلال تقديم منتجات بأقل الأسعار المقدمة من قبل المنافسين	
			18,2	65,2	1,5	10,6	4,5	%	
0,57	4,22	19	44	2	1	-	العدد	تهتم مؤسساتكم برضا الزبائن وانشغالاتهم	
			28,8	66,7	3	1,5	-	%	
0,84	3,96	14	44	-	8	-	العدد	تعاني مؤسساتكم من مشكلة ارتفاع التكاليف وتسعى لتخفيضها	
			21,2	66,7	-	12,1	-	%	
0,86	3,89	10	48	1	5	2	العدد	تعاني مؤسساتكم من ارتفاع التكاليف غير المباشرة التي تشكل نسبة كبيرة من التكاليف الكلية	
			15,2	72,7	1,5	7,6	3	%	

1,26	3,77	24	23	1	16	2	العدد	يتم تصنيع أكثر من منتج في مؤسستكم
		36,4	34,8	1,5	24,2	3	%	
1,17	3,62	17	27	2	20	-	العدد	تستخدم مؤسستكم التكنولوجيا بشكل واسع في عملياتها الانتاجية
		25,8	40,9	3	30,3	-	%	
1,17	3,34	12	19	20	10	5	العدد	توجد ضرورة لتغيير نظام المحاسبة التحليلية المطبق في مؤسستكم إذا لم يكن النظام المعتمد لديكم هو المحاسبة على أساس الأنشطة ABC
		18,2	28,8	30,3	15,2	7,6	%	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يتعلق الجدول أعلاه بالمحور الأول للاستبيان الذي خصص لمعرفة مدى ضرورة توجه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لتطبيق نظام الـ ABM وقد تم استطلاع آراء عينة الدراسة في هذا الشأن من خلال (11 فقرة) وتحليلها بالاعتماد على الأدوات الإحصائية المبنية في الجدول، بحيث تبين مايلي:

- الفقرة الأولى متعلقة بمدى وجود منافسة محلية بين المؤسسات، الملاحظ من خلال المتوسط الحسابي الذي قدر بـ 4,22 وانحراف معياري ضعيف قدر بـ 0,67 يعكس قلة تشتت إجابات المستجوبين أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تنشط في بيئة تنافسية فيما بينها ومرد ذلك على سبيل المثال لا الحصر هو التوسع الملحوظ الذي تشهده الجزائر في عديد القطاعات سواء تعلق الأمر بالصناعات الثقيلة كدخول مصنع الحديد والصلب بالمنطقة الصناعية بلارة جيغل مرحلة الاستغلال مع مطلع 2018 كذلك هو الحال بالنسبة للصناعات الغذائية التي يشهد قطاعها منافسة كبيرة حتى قطاع الموائء البحرية تنافسه حاليا الموائء الجافة. فتأييد وموافقة المستجوبين قدر بـ 85,4 % منها 31,4 % كانت بشدة مما يشير إلى وجود منافسة محلية شديدة.

- الفقرة الثانية متعلقة بمدى وجود منافسة أجنبية في مواجهة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، تشير النتائج إلى أن تأييد وموافقة المستجوبين قدر بنسبة 58,2 % في حين 31,8 % من المستجوبين يقرون بغياب منافسة أجنبية في مواجهة مؤسساتهم ماجعل من قيمة الانحراف المعياري 1,25 مرتفعة توحى بتشتت كبير نوعا ما في الإجابات لكن تبقى في اتجاه الموافقة فالمتوسط الحسابي قدر بـ 3,46 ما يؤكد وجود منافسة أجنبية تواجه بعض المؤسسات الاقتصادية وإن غابت في البعض الآخر فذلك

لوجود بعض السياسات الحمائية التي تتبعها الدولة لحماية المنتج المحلي من المنافسة الأجنبية، ومن ضمن القرارات التي تم اتخاذها في هذا الشأن منع استيراد المنتجات الأجنبية البديلة للمنتجات المحلية، غير أن هذا الإجراء لظالما رافقه تحفيز وتشجيع مستمر لإقتحام الأسواق العالمية للولوج للمنافسة التي لن تكون إلا في سياق تحسين جودة المنتج وتخفيض التكاليف.

- الفقرة الثالثة متعلقة بما إذا كانت المنتجات المنافسة لمنتجات المؤسسات تتميز بإنخفاض أسعارها، تظهر النتائج تفاوت في آراء المستجوبين بين مؤيد ومعارض بانحراف معياري قدره 1,22 في حين بلغ المتوسط الحسابي 3,16 وهي درجة تميل إلى مستوى الحياد وتفسير ذلك متعلق بالنتائج حيث ما نسبته 40,9 % من الإجابات كانت بغير موافق في حين 59,1 % من الإجابات كانت موافق وموافق بشدة هذه الأخيرة تعكس إشكالية ارتفاع التكاليف في معظم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية التي تؤدي حتما بدورها إلى ارتفاع أسعار المنتجات.

- الفقرة الرابعة متعلقة بما إذا كان نظام المحاسبة التحليلية المطبق في المؤسسات يمكن من تحديد تكلفة المنتجات بدقة، تشير قيمة المتوسط الحسابي المقدرة بـ 3,66 إلى وجود موافقة ضعيفة على دقة المعلومات التي يقدمها نظام المحاسبة التحليلية حول تكلفة المنتجات وإن كانت قيمة الانحراف المعياري 1,14 توحي بوجود تشتت في آراء المستجوبين من أفراد عينة الدراسة بحيث قدرت نسبة غير الموافقين بـ 24,2 % وتفسير ذلك يعود إلى كون بعض المؤسسات من عينة الدراسة لا تتوفر على نظام للمحاسبة التحليلية.

- الفقرة الخامسة تقيس مدى سعي المؤسسات نحو تحقيق حصة سوقية إضافية من خلال تقديمها لمنتجات بأقل الأسعار مقارنة بما يقدمه المنافسين، الملاحظ من خلال النتائج أن هناك ما نسبته 83,4 % من المستجوبين أفراد عينة الدراسة أبدوا موافقتهم في هذا الشأن حيث قدر المتوسط الحسابي بـ 3,81 بانحراف معياري بقيمة 1,00، وتعكس هذه النتائج إدراك المسيرين في المؤسسات بأن تخفيض تكاليف المنتجات هو إحدى مفاتيح التميز على المنافسين لكسب حصص سوقية إضافية.

- الفقرة السادسة متعلقة بمدى اهتمام المؤسسات برضا زبائنهم وانشغالاتهم، تبين النتائج درجة موافقة كبيرة حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي بـ 4,22 بإنحراف معياري في الإجابات بـ 0,57 وتعتبر إيجابية العبارة مؤشر إيجابي يعكس حرص المؤسسات على إرضاء زبائنهم وتلبية انشغالاتهم وإدراكهم بأن رضا العميل هو إحدى أسس كسب رهان المنافسة. وإن كان تحقيق ذلك مرتبطاً بتبني الطرق والأنظمة الحديثة لحساب التكاليف ومراقبة التسيير.
- الفقرة السابعة تقيس مدى ارتفاع التكاليف وسعي المؤسسات نحو تخفيضها، تبين النتائج أن مانسته 87,8% من المستجوبين أفراد عينة الدراسة يؤكدون معاناة مؤسساتهم من إشكالية ارتفاع التكاليف وبذلك قدرت قيمة المتوسط الحسابي بـ 3,96 بإنحراف معياري قدر بـ 0,84 وهذه النتيجة تؤكد إشكالية التكاليف المرتفعة التي تعاني منها غالبية المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وتفسير ذلك مرتبط بنوع الأنظمة التقليدية المستخدمة في حساب التكاليف والتي أثبتت عجزها في تخفيض التكاليف، كما أن هناك من المؤسسات من لا تعتمد إطلاقاً على نظام للمحاسبة التحليلية ومراقبة التسيير .
- الفقرة الثامنة تقيس مدى ارتفاع التكاليف غير مباشرة وارتفاع نسبتها في هيكل التكاليف الكلية، وقد اتجهت اجابات المستجوبين أفراد عينة الدراسة نحو تأكيد هذه العبارة حيث بلغ المتوسط الحسابي 3,89 والانحراف المعياري للإجابات 0,86 وتعود إشكالية ارتفاع التكاليف غير مباشرة كما سبق الذكر إلى النقائص التي تعاني منها أنظمة المحاسبة التحليلية ومراقبة التسيير بالنظر لطبيعة هذه الأنظمة التي تغيب في البعض من المؤسسات وإن وجدت فالغالبية منها أنظمة تقليدية.
- الفقرة التاسعة متعلقة بما إذا كان هناك تعدد للمنتجات أي يتم إنتاج أكثر من منتج على مستوى المؤسسة الواحدة وتتجه إجابات غالبية المستجوبين أفراد عينة الدراسة نحو تأييد وموافقة هذه العبارة حيث بلغ المتوسط الحسابي 3,77 بإنحراف معياري قدره 1,26 يدل على وجود تشتت في إجابات أفراد عينة الدراسة فما نسبته 27,2% لا تقدم أكثر من منتج، أما بخصوص تلك التي تتعدد فيها المنتجات ليس لها من بديل عن استخدام نظام لحساب التكاليف و مراقبة التسيير لتحديد أي من مزيج من المنتجات أو المنتج الذي يسمح لها بتغطية التكاليف وتحقيق الأرباح.

- الفقرة العاشرة تخص مدى استخدام المؤسسات للتكنولوجيا بشكل واسع في عملياتها الانتاجية، وتبين النتائج وجود تشتت في إجابات المستجوبين حيث يقدر الانحراف المعياري بـ 1,17 فيما يقدر المتوسط الحسابي بـ 3,62 يؤكد على وجود موافقة ضعيفة من طرف 66,7% من المستجوبين أفراد عينة الدراسة على استخدام مؤسساتهم للتكنولوجيا في حين 30,3% أبدوا رأيهم بعدم استخدام مؤسساتهم للتكنولوجيا التي يعد غيابها عائقا امام تحقيق التقدم والتطور للمؤسسات فضلا على أنها تمكن من استحداث آليات عمل جديدة لتغيير سيورة العمليات الانتاجية ما من شأنه أن يساهم في تخفيض التكاليف.

- الفقرة الحادية عشر والأخيرة للمحور خصصت لمعرفة آراء المستجوبين فيما إذا كانت هناك ضرورة لتغيير نظام المحاسبة التحليلية المطبق إن لم يكن النظام المطبق هو الـ ABC ، وتشير النتائج أن غالبية المستجوبين أفراد عينة الدراسة يوافقون على تغيير نظام المحاسبة التحليلية بينما يقدر الانحراف المعياري بـ 1,17 يظهر تشتت في إجابات المستجوبين الذين أبدى 22,8% منهم عدم موافقتهم لقناعتهم بالنظام المطبق بينما 30,3% منهم أبدى موقفا حياديا بالنظر لعدم معرفتهم بنظام الـ ABC وفوائده.

2. نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول فوائد تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ل ABM

الجدول رقم (13) : معلومات وصفية لفوائد تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لتطبيق الـABM

الانحراف المعياري المتوسط الحسابي	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	العدد النسبة	الفقرة
0.61	4,45	33	31	1	1	-	التعرف على الأنشطة المسببة للتكاليف والسيطرة والرقابة عليها
		50	47	1.5	1.5	-	
0.8	4.31	30	31	2	2	1	التركيز على إرضاء الزبائن قصد تحسين الأرباح
		45.5	47	3	3	1.5	
0,69	4,36	30	32	2	2	-	التركيز على التحليل الشامل لمختلف عمليات وأنشطة المؤسسة
		45.5	48.5	3	3	-	
0,75	4,12	21	34	9	2	-	تحديد الأنشطة المضيفة للقيمة بالنسبة للمنتجات المقدمة
		31.8	51.5	13.6	3	-	
1,07	3,71	16	28	11	9	2	تحديد الأنشطة غير المضيفة للقيمة من وجهة نظر الزبون (مثل: التخزين، إعادة التصنيع...) قصد تخفيض تكاليفها أو حذفها
		24.2	42.4	16.7	13.6	3	
0,72	4,25	25	36	2	3	-	تحديد كفاءة وفعالية جميع العمليات والأنشطة المنجزة في المؤسسة
		37.9	54.5	3	4.5	-	
0,72	4,25	26	33	5	2	-	أخذ تكلفة المنتج بعين الاعتبار عند تصميم المنتج
		39.4	50	7.6	3	-	
0,8	3,96	17	33	13	3	-	إعادة ترتيب عمليات التصنيع والإدارة
		25.8	50	19.7	4.5	-	
0,83	4,04	21	30	12	3	-	مقارنة أداء مؤسستكم مع المنافسين
		31.8	45.5	18.2	4.5	-	
0,5	4,48	32	34	-	-	-	المعرفة الشاملة بمصادر التكلفة لاتخاذ القرارات المناسبة
		48.5	51.5	-	-	-	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يتعلق الجدول أعلاه بالمحور الثاني للإستبيان الذي خصص لمعرفة فوائد ومزايا تطبيق نظام الـ ABM من طرف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، حيث تم استطلاع آراء عينة الدراسة في هذا الشأن من خلال (10 فقرات) وتحليلها بالاعتماد على الأدوات الإحصائية المبينة في الجدول، بحيث تبين مايلي:

- الفقرة الأولى متعلقة بمدى أهمية التعرف على الأنشطة المسببة للتكاليف والسيطرة والرقابة عليها، وبحسب إجابات المستجوبين من عينة الدراسة فإن ذلك له أهمية كبيرة فالمتوسط الحسابي للعبارة يقدر بـ 4,45 بانحراف معياري 0.61 وتبرز أهمية التعرف على الأنشطة المسببة للتكاليف في تخفيض التكاليف بحيث يسمح ذلك بالتحكم في الأنشطة باتخاذ الاجراءات الضرورية لذلك كأن يتم حذفها إن أمكن ذلك أو البحث في كيفية التقليل من تكاليفها.

- الفقرة الثانية متعلقة بمدى أهمية التركيز على إرضاء الزبائن قصد تحسين الأرباح، تشير النتائج إلى إبداء المستجوبين أفراد عينة الدراسة موافقتهم بنسبة كبيرة فالمتوسط الحسابي يقدر بـ 4.31 بانحراف معياري يقدر بـ 0.8 ويحظى إرضاء الزبائن بقدر كبير من الأهمية تبعا للمزايا التي تتأتى من كسب ولائهم فالزبون هو المستهدف من العملية الإنتاجية مايعني ضرورة الاستجابة لرغباته بضمان نوعية المنتجات سواء كانت سلعا أو خدمات من حيث الجودة والسعر الملائم، غير أن تحقيق ذلك لم يعد سهل المنال مع تزايد المنافسة لذلك يبقى فكرة التغيير في أنظمة التسيير في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية خاصة تلك المرتبطة بحساب التكاليف ومراقبة التسيير من بين أفضل السبل لتحقيق ذلك.

- الفقرة الثالثة تقيس مدى أهمية التركيز على التحليل الشامل لمختلف عمليات وأنشطة المؤسسة، وتبين النتائج موافقة كبيرة لذلك فقد بلغ المتوسط الحسابي 4,36 بانحراف معياري 0,69 ويعتبر تحليل عمليات وأنشطة المؤسسة مفيدا يؤدي لتخفيض التكاليف لأن هذه المرحلة تسمح بتقييم أداء الأنشطة بعد تصنيفها إلى أنشطة مضيضة وغير مضيضة للقيمة.

- الفقرة الرابعة حول أهمية تحديد الأنشطة المضيضة للقيمة بالنسبة للمنتجات المقدمة، وتشير النتائج إلى موافقة المستجوبين على ذلك حيث قدرت قيمة المتوسط الحسابي 4,12 بإنحراف معياري 0,75 ويعتبر مفهوم تحديد الأنشطة المضيضة للقيمة بالنظر للقيمة المضافة التي يقدمها للمنتج أمراً بالغ الأهمية لأنه يسمح بالتعرف على الأنشطة غير مضيضة للقيمة لإستبعادها إن أمكن ذلك أو التوجه نحو إحداث تغييرات في سيرورة عمليات المؤسسة للحد من الإسراف بالتكاليف.
- الفقرة الخامسة تقيس مدى أهمية تحديد الأنشطة غير مضيضة للقيمة من وجهة نظر الزبون، تشير النتائج إلى وجود تفاوت في الإجابات بين موافق بنسبة 66,6% وغير موافق بنسبة 16,6% ومحاييد بنسبة 16,7% بإنحراف معياري يقدر بـ 1,07 ومتوسط حسابي يقدر بـ 3,71 يشير إلى اتجاه إيجابي بالنسبة لأهمية تحديد الأنشطة غير مضيضة للقيمة من وجهة نظر الزبون فأخذ وجهة نظر الزبون بعين الاعتبار سيؤدي لحذف أو تقليل العديد من الأنشطة التي تخلق تكاليف للمؤسسة من دون أن تكون لها قيمة مضافة بالنسبة للزبون كما أنه بالإمكان الإستغناء عنها والأمثلة كثيرة في هذا الشأن بدءاً من التخزين، وإعادة تصنيع المنتجات المعيبة... إلخ، الأهم في هذا الإجراء أنه يساهم في تخفيض تكلفة المنتجات.
- الفقرة السادسة تمحورت حول أهمية تحديد كفاءة وفعالية جميع العمليات والأنشطة المنجزة في المؤسسة تبين النتائج اتجاه غالبية أفراد عينة الدراسة نحو الموافقة بمانسبته 92,4% ومتوسط حسابي 4,25 بإنحراف معياري 0,72 ويسمح تحديد كفاءة وفعالية الأنشطة والعمليات بتقييم أدائها لتحسينه استناداً إلى معلومات مالية وغير مالية (الوقت، الجودة...). خلافاً لما كانت تتطلبه عملية تقييم الأداء سابقاً والتي كانت تستند إلى معلومات مالية حول التكاليف توفرها أنظمة مراقبة التسيير، هذه الأخيرة سايرت متطلبات البيئة التنافسية وتعدت مخرجاتها المعلومات المالية إلى معلومات غير مالية مثلما يقدمها نظام ABC/ABM.

- الفقرة السابعة تقيس آراء المستجوبين أفراد عينة الدراسة حول أهمية أخذ تكلفة المنتج بعين الاعتبار عند تصميم المنتج، وتظهر النتائج موافقة بنسبة 89,4% ومتوسط حسابي 4,25 بانحراف معياري 0,72 وتستمد هذه العبارة أهميتها من كونها قائمة على مبدأ طريقة التكلفة المستهدفة المستخدمة لتخفيض التكاليف بالرجوع إلى أخذ وجهة نظر الزبون من حيث سعر المنتج ثم السعي والعمل على تصميم منتج بتكلفة تحقق ذلك السعر ومما هو جدير بالذكر أن هذه المنهج المتبع كفيلا جدا بتخفيض التكاليف والحد من هذه الإشكالية التي ترهق معظم المؤسسات.
- الفقرة الثامنة متعلقة بمدى أهمية إعادة ترتيب عمليات التصنيع والإدارة، الملاحظ أن اتجاه الاجابات يتجه نحو الموافقة حيث بلغ المتوسط الحسابي 3,96 بينما المتوسط الحسابي 0,8 وإن كانت نسبة المحايدون قد بلغت 19.7% فذلك لعدم الاستيعاب الجيد للعبارة التي تندرج في إطار إعادة هندسة العمليات التي لازال مفهومها غامضا لدى مسيري المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بالرغم من فوائدها العديدة والحاجة إليها خاصة أن تغيير عمليات الانتاج وسيروة القيام بالأنشطة والعمليات في سياق الابتكار والتجديد المستمر هو إحدى السبل للتقليل من الأنشطة غير مضيئة للقيمة واستبعادها لتخفيض التكاليف.
- الفقرة التاسعة متعلقة بمدى أهمية مقارنة أداء المؤسسات مع منافسيها، أظهرت النتائج موافقة لغالبية المستجوبين أفراد عينة الدراسة بما نسبته 77,3% بحيث كان اتجاه آرائهم إيجابيا وقدر المتوسط الحسابي بـ 4,04 بانحراف معياري 0,83 مع أن ما نسبته 18.2% كان اتجاههم حياديا وهذا مرده إلى نقص المعرفة الجيدة بالطرق الحديثة المستخدمة في التسيير فالعبارة تقيس أهمية المقارنة المرجعية والتي بالرغم من أهميتها إلا أنها لا تحظى بالتطبيق الواسع ولعل إحدى أهم الأسباب في ذلك عدم إطلاع مسيري المؤسسات على المستجدات المحيطة بها والتقنيات المعتمدة من طرف غيرها من المؤسسات.

- الفقرة الأخيرة للمحور الثاني تقيس آراء المستجوبين أفراد عينة الدراسة حول أهمية المعرفة الشاملة بمصادر التكلفة لاتخاذ القرارات المناسبة، تبين النتائج اتجاه الموافقة لهذه العبارة حيث قدر المتوسط الحسابي بـ 4,48 بإنحراف معياري قيمته 0,5 وقد كان اتجاه المستجوبين ايجابيا بالنظر إلى الحاجة لاتخاذ القرارات بناء على المعلومات التي تقدمها أنظمة المحاسبة التحليلية ومراقبة التسيير كما هو الحال بالنسبة لنظامي ABC/ABM هذا من جهة، ومن جهة أخرى تحديد مصادر التكلفة سيكون له الأثر على تخفيض التكاليف والتحكم فيها.

3. نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول التزام المؤسسات الجزائرية بمبادئ حوكمة المؤسسات

الجدول رقم (14) : معلومات وصفية حول التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بمبادئ حوكمة المؤسسات

الانحراف المعياري المتوسط الحسابي	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	العدد النسبة	الفقرة	
1,18	3,21	9	21	17	13	6	العدد	توجد قوانين تشجع على شفافية وكفاءة الأسواق
		13,6	31,8	25,8	19,7	9,1	%	
1,05	3,18	5	24	19	14	4	العدد	الجهات الإشرافية، التنظيمية والتنفيذية تتخذ قراراتها بشفافية تامة في الوقت المناسب مع تقديم الشرح الوافي والكافي لها
		7,6	36,4	28,8	21,2	6,1	%	
0,93	3,72	11	34	16	2	3	العدد	يوجد إطار يحمي حقوق المساهمين
		16,7	51,5	24,2	3	4,5	%	
0,92	3,83	12	40	7	5	2	العدد	يوجد إعلام مستمر ومنتظم للمساهمين من طرف الإدارة بوضعية المؤسسة
		18,2	60,6	10,6	7,6	3	%	
1,05	3,5	10	27	19	6	4	العدد	يوجد تكافؤ في المعاملة بين مختلف المساهمين
		15,2	40,9	28,8	9,1	6,1	%	
0,86	3,83	9	46	4	5	2	العدد	يوجد إطار يعترف ويضمن حصول أصحاب المصالح (زبائن، موردين، بنوك...) على حقوقهم
		13,6	69,7	6,1	7,6	3	%	
1,09	3,18	6	24	16	16	4	العدد	يوجد إفصاح عن المخاطر المتوقعة
		9,1	36,4	24,2	24,2	6,1	%	
0,61	4,19	18	45	1	2	-	العدد	يوجد مجلس إدارة يسعى أعضاؤه لتحقيق مصالح المؤسسة والمساهمين
		27,3	68,2	1,5	3	-	%	
0,83	3,77	12	32	17	5	-	العدد	يخصص أعضاء مجلس الإدارة وقت كاف لممارسة مهامهم ومسؤولياتهم
		18,2	48,5	25,8	7,6	-	%	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يتعلق الجدول أعلاه بالمحور الثالث للاستبيان الذي خصص لمعرفة ما إذا كانت المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تلتزم بمبادئ حوكمة المؤسسة أو غير ذلك، حيث تم استطلاع آراء عينة الدراسة في هذا الشأن من خلال (8 فقرات) وتحليلها بالاعتماد على الأدوات الإحصائية المبينة في الجدول، بحيث تبين مايلي:

- الفقرة الأولى متعلقة بمدى وجود قوانين تشجع على شفافية وكفاءة الأسواق، تبين النتائج تباين بين آراء المستجوبين حيث قدر الانحراف المعياري بـ 1,18 و متوسط حسابي بـ 3.21 وبذلك فقد لزم المستجوبين أفراد عينة الدراسة الحياد بخصوص تطبيق هذا المبدأ، من جهة أخرى لا يمكن إغفال الآراء المعارضة بشأن ذلك والمقدرة نسبتها بـ 28,8% والتي تشير لعدم فعالية إطار حوكمة المؤسسات بالنظر لنقص الشفافية وطبيعة البيئة القانونية التي تنشط فيها المؤسسات الجزائرية.

- الفقرة الثانية مخصصة لقياس مدى توفر إطار فعال لحوكمة المؤسسات من خلال التزام الجهات الإشرافية و التنظيمية والتنفيذية باتخاذ قراراتها بشفافية تامة في الوقت المناسب مع تقديم الشرح التام لها، الملاحظ أن هناك تشتت في الإجابات حيث لزم المستجوبين الحياد بخصوص هذا المبدأ، فقد قدر المتوسط الحسابي بـ 3.18 بإنحراف المعياري بـ 1.05 وهي نتائج مماثلة تقريبا لنتائج العبارة الأولى حتى أن نسبة المعارضين قدرت بـ 27.3% والتي لا يمكن التغاضي بشأنها لكونها تشير لعدم فعالية إطار حوكمة المؤسسات في الجزائر.

- الفقرة الثالثة مرتبطة بمبدأ حوكمة المؤسسات الذي يكفل حماية حقوق المساهمين، تظهر النتائج أن حقوق المساهمين يتم التكفل بها حيث يقدر المتوسط الحسابي بـ 3,72 بإنحراف معياري بـ 0,93 وقد ساهم القانون التجاري الجزائري في تكريس هذا المبدأ من خلال تحديد التزامات المساهمين وحقوقهم سواء كان ذلك ضمن القانون الأساسي للشركة أو غير ذلك، كما أن القانون التجاري يكفل بحماية حقوق المساهمين من خلال ممارسة حقوقهم في إطار الجمعيات العامة التي تنعقد بصفة عادية و غير عادية.

- الفقرة الرابعة مخصصة لمعرفة مدى ضمان حقوق المساهمين من خلال حقهم في الإعلام المستمر والمنظم من طرف الإدارة بوضعية المؤسسة، وتشير النتائج إلى وجود موافقة من طرف المستجوبين حيث قدر المتوسط الحسابي بـ 3,83 بإنحراف معياري بـ 0,92 في حين قدرت نسبة الإجابات بموافق وموافق بشدة بـ 78,8%. وفي إطار ما ينص عليه القانون التجاري بإمكان المساهمين الوصول

إلى أي وثيقة في الشركة لتمكينهم من اتخاذ قراراتهم بشأن التسيير، كما يعزز وجود مجلس الإدارة وتعيين محافظ الحسابات من حماية حقوق المساهمين.

- الفقرة الخامسة تمحورت حول مدى الالتزام بمبدأ المعاملة المتكافئة بين مختلف المساهمين، تبين النتائج موافقة بخصوص احترام هذا المبدأ حيث قدر المتوسط الحسابي بـ 3,5 بإنحراف معياري 1,05. فموجب القانون التجاري الجزائري يمارس مجلس الإدارة صلاحياته غير أنه لا يوجز بأي حال من الأحوال المساس بمبدأ المساواة بين المساهمين. أما عن ميثاق الحكم الرشد للمؤسسات في الجزائر وفي إطار إرساء هذا المبدأ ولكي يتمتع المساهمين بحقوقهم فقد أوجب على الجمعية العامة اعتماد مبادئ التنظيم والتسيير التي تسمح للمساهمين من ممارسة صلاحياتهم كاملة مع مراعاة مشاركة جميع المساهمين في نقاشات ومداولات الجمعية العامة.

- الفقرة السادسة متعلقة بمدى التزام المؤسسات الاقتصادية في الجزائر بمبدأ يكفل دور أصحاب المصالح (زبائن، موردين، بنوك...) من خلال وجود إطار يضمن حقوقهم، تشير النتائج أن اجابات المستجوبين اتجهت نحو الموافقة فقد قدر المتوسط الحسابي بـ 3,83 بإنحراف معياري 0,86. يمكن القول بأن تعيين محافظ الحسابات ووجود مجلس الإدارة إلى جانب ماتنص عليه أحكام القانون التجاري وقوانين المستهلك التي تحمي الزبون يشكل إطار لحماية حقوق أصحاب المصالح، كما أنه ومنذ الشروع في حوصصة المؤسسات الاقتصادية العمومية التي كرست لمبدأ الفصل بين الملكية والادارة تم إرساء الركائز لتوفير الحماية لأصحاب المصالح ومختلف الأطراف المعنية بحوكمة المؤسسات.

- الفقرة السابعة ترتبط بمبدأ الإفصاح والشفافية حيث تقيس العبارة مدى الالتزام بالإفصاح عن المخاطر المتوقعة، الملاحظ من خلال النتائج حياد أفراد عينة الدراسة فالمتوسط الحسابي قدر بـ 3,18 بإنحراف معياري 1,09 في حين ما نسبته 30,3% أقرروا بغياب الإفصاح الذي يعد من أهم ركائز الحوكمة الذي وبالرغم من اعتماد النظام المحاسبي المالي المتوافق مع المعايير المحاسبية منذ 2010 إلا أن مستوى الإفصاح والشفافية لم يرقى بعد إلى المستوى المطلوب مثلما هو ملزم دوليا طبقا للمعايير المحاسبية الدولية.

- الفقرة الثامنة متعلقة بمبدأ مسؤوليات مجلس الإدارة ومدى توفر هذه الآلية الداخلية للحوكمة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وتظهر النتائج أن الموافقة جاءت بدرجة مرتفعة بمتوسط حسابي 4,19 وانحراف معياري 0,61 وتساهم هذه الآلية في توفير الحماية للمؤسسة والمساهمين مع مراعاة اهتمامات أصحاب المصالح بفضل مسؤولياته الأساسية ذات الأهمية من مشاركته في استراتيجية المؤسسة، ضمان سلامة التقارير المالية و مراقبة سلوك الادارة.
- الفقرة التاسعة تندرج ضمن سياق مبدأ الحوكمة الخاص بمسؤوليات مجلس الادارة بحيث تقيس آراء المستجوبين أفراد عينة الدراسة بخصوص التزام أعضاء مجلس الإدارة بأداء مسؤولياتهم التي تتطلب بذل العناية المهنية وتخصيص الوقت الكافي لممارسة مهامهم، ويتضح أن غالبية الإجابات كانت بموافق وموافق جدا بما نسبته 66,7% في مقابل 25,8% من المستجوبين اتخذوا موقفا حياديا بالنظر لقلّة خبرة بعض أفراد عينة الدراسة عن الخمس (5) سنوات، بينما بلغ المتوسط الحسابي بـ 3,77 بانحراف معياري قدره 0,83 مما يشير إلى ممارسة أعضاء مجلس الإدارة لمهامهم بما يسهم في تحقيق مصالح المؤسسة والمساهمين.

4. نتائج إجابات أفراد عينة الدراسة حول المساهمة الإيجابية لتطبيق الـ ABM في تعزيز حوكمة المؤسسات

الجدول رقم (15): معلومات وصفية حول المساهمة الإيجابية لتطبيق الـ ABM في تعزيز حوكمة المؤسسات

الانحراف المعياري المتوسط الحسابي	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	العدد النسبة	الفقرة
0,77 3,98	14	41	8	2	1	العدد	اعتماد نظامي المحاسبة والإدارة على أساس الأنشطة لمراقبة التسيير
	21,2	62,1	12,1	3	1,5	%	
0,75 4,16	22	36	5	3	-	العدد	ممارسة رقابة فعالة على كافة أنشطة المؤسسة
	33,3	54,5	7,6	4,5	-	%	
0,58 4,5	36	27	3	-	-	العدد	الاعتماد على معلومات دقيقة (مالية وغير مالية) لاتخاذ القرارات الاستراتيجية
	54,5	40,9	4,5	-	-	%	
0,52 4,4	28	37	1	-	-	العدد	تحسين العلاقة مع زبائن مؤسستكم وإرضائهم باعتبارهم طرفا رئيسيا في نظام الحوكمة
	42,4	56,1	1,5	-	-	%	
0,78 4,06	20	32	12	2	-	العدد	تحسين الأرباح بما يخدم مصلحة المساهمين باعتبارهم طرفا رئيسيا في نظام الحوكمة
	30,3	48,5	18,2	3	-	%	
0,82 3,96	17	34	11	4	-	العدد	الاهتمام بتخفيض التكاليف التي ترتبط بالإشكالية التي قامت لأجلها حوكمة المؤسسات
	25,8	51,5	16,7	6,1	-	%	
0,86 4,07	22	32	7	5	-	العدد	مراقبة التسيير وفق التحليل الشامل لعمليات مؤسستكم سيساهم في تحقيق الشفافية بما يقلل من الضغوطات بين المساهمين وإدارة المؤسسة
	33,3	48,5	10,6	7,6	-	%	
0,76 3,68	10	27	27	2	-	العدد	اعداد بطاقة الأداء المتوازن التي تضمن التوازن خدمة لكافة أصحاب المصالح
	15,2	40,9	40,9	3	-	%	
0,52 4,4	28	37	1	-	-	العدد	تحسين أداء المؤسسات وخلق ميزة تنافسية لها بما يضمن بقاءها واستمراريتها
	42,4	56,1	1,5	-	-	%	

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

يتعلق الجدول أعلاه بالمحور الرابع للإستبيان الذي يقيس مدى مساهمة تطبيق نظام الـ ABM في تدعيم حوكمة المؤسسات، حيث تم استطلاع آراء عينة الدراسة في هذا الشأن من خلال (9 فقرات) وتحليلها بالإعتماد على الأدوات الإحصائية المبينة في الجدول، بحيث تبين مايلي:

- الفقرة الأولى تركز على قدر كبير من الأهمية لأنها تتعلق بتطبيق نظامي ABC/ABM تبين النتائج قيمة المتوسط الحسابي 3,98 بانحراف معياري قيمته 0,77 وتشير إلى موافقة المستجوبين أفراد عينة الدراسة على إدارة المؤسسة وفق هذين النظامين المترابطين فيما بينهما لأن توجه المؤسسات الاقتصادية الجزائرية نحو اعتماد الأنظمة الحديثة لحساب التكاليف ومراقبة التسيير سيحقق مزايا عديدة للمؤسسات.

- الفقرة الثانية تتعلق بأهمية ممارسة رقابة على كافة أنشطة المؤسسة وأثر ذلك على تعزيز حوكمة المؤسسات، الملاحظ أن 89,8% من الإجابات كانت موافق وموافق بشدة بمتوسط حسابي 4,16 وتشتت ضعيف 0,75 وهذا يعكس موافقة المستجوبين لوجود تأثير إيجابي في تعزيز حوكمة المؤسسات ويرجع ذلك إلى أن هذا الإجراء يؤدي لتخفيض التكاليف باعتبار أن الأنشطة هي المسبب الرئيسي للتكاليف حسب فلسفة نظام الـ ABC وليس الموارد مثلما كان معتقدا.

- الفقرة الثالثة تقيس مدى أهمية الاعتماد على معلومات مالية وغير مالية لاتخاذ القرارات الإستراتيجية ذلك أن اهتمام المؤسسات لم يعد محصورا في قياس وتحسين الأداء المالي بعد أن فرضت البيئة التنافسية على المؤسسات أن توجه اهتمامها لإرضاء الزبائن وتحقيق جودة منتجاتها باعتبارهم وحدات أساسية لبناء مزايا تنافسية التي تشكل محور اهتمام المعلومات غير المالية، والملاحظ من النتائج اتجاه الإجابات نحو موافقة كبيرة بمتوسط حسابي 4,5 بتشتت ضعيف حيث قدر الانحراف المعياري بـ 0,58 وهو ما يبين أن اتخاذ القرارات الإستراتيجية لتحسين الأداء يتطلب مزيجا من المعلومات المالية وغير المالية استجابة لمتطلبات البيئة التنافسية التي تعد غاية تحقيقها من الأهداف الأساسية التي يسعى نظام الـ ABM لتحقيقها.

- الفقرة الرابعة تقيس آراء المستجوبين أفراد عينة الدراسة بخصوص تحسين العلاقة مع زبائن مؤسساتهم وأثر ذلك على تعزيز حوكمة المؤسسات، وتشير النتائج إلى أن مانسته 98.5% من الإجابات تركزت في درجة موافق وموافق بشدة بمتوسط حسابي قدر بـ 4,4، بإنحراف معياري 0,52. فإرضاء الزبائن يرتبط بتطبيق مبدأ حوكمة المؤسسات الذي يكفل الاعتراف بحقوق أصحاب المصالح وضمان حقوقهم بما فيهم الزبائن.
- الفقرة الخامسة متعلقة بأثر تحسين أرباح المساهمين على تعزيز حوكمة المؤسسات، وتشير النتائج إلى موافقة المستجوبين حيث قدر المتوسط الحسابي بـ 4,06، بإنحراف معياري 0,78، فالإهتمام بتحسين أرباح المساهمين يرتبط بحماية حقوقهم التي يضمنها إطار حوكمة المؤسسات في ظل استمرارية المؤسسات وبقائها التي يساهم نظام الـ ABM في تحقيقها.
- الفقرة السادسة تقيس آراء المستجوبين أفراد عينة الدراسة بخصوص مدى أهمية تخفيض التكاليف في تعزيز حوكمة المؤسسات، وقد تركزت الإجابات في درجة موافق بمتوسط حسابي 3,96، وإنحراف معياري 0,82، فهذا الاتجاه يعكس ادراك المستجوبين لأهمية تخفيض التكاليف التي فرضت على غالبية المؤسسات الاعتماد على أنظمة حديثة لحساب التكاليف ومراقبة التسيير منها ABC/ABM إلى جانب تبني ممارسات حوكمة المؤسسات التي قامت لأجل هذه الإشكالية كما تسعى من خلال مبادئها إلى تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد وترشيد التكاليف.
- الفقرة السابعة تعلق بقياس آراء المستجوبين فيما يتعلق بإمكانية تعزيز حوكمة المؤسسات من خلال مراقبة التسيير وفق التحليل الشامل لعمليات المؤسسة بما يساهم في تحقيق الشفافية و يقلل من الضغوطات بين المساهمين وإدارة المؤسسة، وقد تركزت غالبية الإجابات في درجة الموافقة بمتوسط حسابي 4,07، بإنحراف معياري 0,86، وتفسير ذلك مرتبط بأهمية مراقبة التسيير بصفة عامة و أدائها الحديثة بصفة خاصة، بالنظر لأهميتها في ممارسة الرقابة وتقييم أداء المؤسسات للحد من تضارب المصالح من خلال رقابة المسيرين مع إمكانية السيطرة على تصرفاتهم من طرف الإدارة العليا ومجلس الإدارة بالاستعانة بالمخرجات التي يقدمها نظام مراقبة التسيير والتي تمكن من متابعة أدائهم.

- الفقرة الثامنة تمحوت حول أهمية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن لتعزيز حوكمة المؤسسات، والملاحظ من الإجابات أن الموافقة ليست بدرجة كبيرة حيث قدر المتوسط الحسابي بـ 3,68 بإنحراف معياري 0,76 في حين نسبة 40,9% من المستجوبين اتخذوا موقفاً حيادياً بخصوص تطبيق بطاقة الأداء المتوازن وذلك لعدم معرفتهم بها ونقص المعلومات بمدى أهميتها. فهي تضمن التوازن لخدمة كافة أصحاب المصالح الذين يشكلون أهم الأطراف الرئيسية المرتبطة بحوكمة المؤسسات.
- الفقرة التاسعة متعلقة بأهمية تعزيز حوكمة المؤسسات من خلال تحسين أدائها مع خلق ميزة تنافسية لها لضمان بقائها واستمراريتها، وتشير النتائج إلى أن 98,5% من الإجابات تركزت في درجة موافق وموافق بشدة بمتوسط حسابي 4,4 وانحراف معياري 0,52. ويمكن القول في هذا الشأن أن الرد الإيجابي للمستجوبين مرتبط بمكانة وأهمية نظام حوكمة المؤسسات في تحقيق الاستمرارية التي تعد مطلباً صعب المنال في ظل تزايد التنافسية.

المبحث الثالث : اختبار فرضيات الدراسة المتعلقة بالاستبيان

سيتم خلال المبحث عرض لنتائج اختبار الفرضيات المرتبطة بالاستبيان الذي تم بواسطة الأساليب الإحصائية الملائمة لهذا الغرض بعد التأكد من التوزيع الطبيعي للبيانات من خلال إجراء اختبار اعتدالية التوزيع.

المطلب الأول: اختبار اعتدالية التوزيع

لمعرفة ما إذا كانت البيانات تتبع التوزيع الطبيعي تم القيام باختبار (K-S a 1 échantillon). والجدول التالي يوضح نتائج الإختبار:

الجدول (16): اختبار التوزيع الطبيعي

المحور	عنوان المحور	قيمة Z	مستوى الدلالة
الأول	حاجة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لتطبيق نظام ABM	0,71	0,68
الثاني	فوائد تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لنظام ABM	1,01	0,25
الثالث	التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بمبادئ حوكمة المؤسسات	1,03	0,23

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

تظهر النتائج بأن قيمة (Sig) مستوى الدلالة لكل محور أكبر من 0,05 ما يدل على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي.

المطلب الثاني: نتائج اختبار فرضيات الدراسة

بالاعتماد على برنامج SPSS تم استخدام اختبار T للعينة البسيطة one Simple T test (أنظر الملحق 5).
تم صياغة فرضيات الدراسة المراد اختبارها إحصائياً بالصيغة العدمية ليتم اختبارها اعتماداً على المعلومات التي تم الحصول عليها بواسطة الاستبيان من خلال آراء المستجوبين:

الفرضية الأولى:

H0: ليست هناك حاجة لتطبيق نظام الـ ABM في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

H1: هناك حاجة لتطبيق الـ ABM في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

الفرضية الثانية:

H0: لا تحقق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية فوائد من تطبيق نظام الـ ABM.

H1: تحقق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية فوائد من تطبيق نظام الـ ABM.

الفرضية الثالثة:

H0: لا تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بمبادئ حوكمة المؤسسات.

H1: تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بمبادئ حوكمة المؤسسات.

وقد تم صياغة الفرضية العدمية H0 مقابل الفرضية البديلة H1 إذ يتم في حالة قبول أحدهما رفض الفرضية الأخرى عند مستوى دلالة (Sig) 5% وفق قاعدة القرار كما يلي:

قبول الفرضية العدمية (Sig) $< 5\%$

قبول الفرضية البديلة (Sig) $> 5\%$

أولاً: اختبار الفرضية الأولى

بالاعتماد على برنامج SPSS تم استخدام اختبار T للعينة البسيطة one Simple T test عند مستوى دلالة 5% والجدول أدناه يبين نتائج اختبار الفرضية الأولى: (أنظر الملحق 5)

" ليست هناك حاجة لتطبيق الإدارة على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية "

الجدول رقم (17): اختبار T للعينة البسيطة one Simple T test للفرضية الأولى

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	مستوى الدلالة	درجة الحرية	قيمة T	الفرضية H0
0.41	3.74	0.00	0.65	72.56	حاجة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لتبني نظام الـ ABM

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

تبين النتائج في الجدول بأن متوسط درجة الموافقة قدر بـ 3.74 في حين قدر مستوى الدلالة بـ 0.00 (Sig) وهي أقل من 5% وعليه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة:

" توجد حاجة لتبني المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لنظام الـ ABM "

يمكن القول بأن نتيجة اختبار هذه الفرضية التي أظهرت أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في حاجة لتبني نظام الـ ABM مردها إلى عوامل أساسية بالأخص المنافسة واشكالية ارتفاع التكاليف. وبما أن الأهمية تنبع من الحاجة فتوفر العوامل السابق ذكرها يجعل من تبني الـ ABM ضروري ويبين أهمية تطبيق هذا النظام في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

ثانيا: اختبار الفرضية الثانية

بالاعتماد على برنامج SPSS تم استخدام اختبار T للعينة البسيطة one Simple T test عند مستوى دلالة 5% والجدول أدناه يبين نتائج اختبار الفرضية الثانية :

" لا تحقق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية فوائد من تطبيق نظام الـ ABM " :

الجدول رقم (18): اختبار T للعينة البسيطة one Simple T test للفرضية الثانية

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	مستوى الدلالة	درجة الحرية	قيمة T	الفرضية H0
0,44	4,19	0.00	0.65	75,83	فوائد تطبيق نظام الـ ABM في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

تبين النتائج في الجدول بأن متوسط درجة الموافقة قدر بـ 4,19 في حين قدر مستوى الدلالة بـ 0.00 (Sig) وهي أقل من 5% وعليه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة: " تحقق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية فوائد من تطبيق نظام الـ ABM " .

ثالثا: اختبار الفرضية الثالثة

بالاعتماد على برنامج SPSS تم استخدام اختبار T للعينة البسيطة one Simple T test عند مستوى دلالة 5 % والجدول أدناه يبين نتائج اختبار الفرضية الثالثة:

" لا تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بمبادئ حوكمة المؤسسات "

الجدول رقم (19): اختبار T للعينة البسيطة one Simple T test للفرضية الثالثة

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	مستوى الدلالة	درجة الحرية	قيمة T	الفرضية H0
0,63	3,60	0,00	0,65	46,47	التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بمبادئ حوكمة المؤسسات

المصدر: من إعداد الباحثة بالاعتماد على مخرجات SPSS.

تبين النتائج في الجدول بأن متوسط درجة الموافقة قدر بـ 3,60 وهي درجة موافقة ضعيفة في حين قدر مستوى الدلالة بـ 0.00 (Sig) وهي أقل من 5% وعليه يتم رفض الفرضية العدمية وقبول الفرضية البديلة:

" تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بمبادئ حوكمة المؤسسات "

ما يجب التعقيب عليه في هذا الشأن وبالإستنادا إلى النتائج السابق عرضها وتحليلها والتي تشير إلى وجود تفاوت بين إجابات المستجوبين أفراد عينة الدراسة وتباين بين إجاباتهم في نفس الفقرة ومن فقرة إلى أخرى. فإنه لا يمكن قبول هذه الفرضية بشكل مطلق إنما بشكل نسبي. فحتى وإن كانت النتائج قد أكدت وجود مؤشرات إيجابية فيما يخص دور مجلس الإدارة وضمان حقوق المساهمين والأطراف الأخرى من أصحاب المصالح غير أن ما تعلق بفعالية إطار حوكمة المؤسسات و مبدأ الإفصاح والشفافية لم يرقى بعد إلى المستوى المطلوب قياسا على النتائج المتحصل عليها من الدراسة الميدانية.

غير ان هناك دراسة لصالح محمد يزيد بعنوان " أثر التدقيق الداخلي كآلية للحوكمة على رفع تنافسية المؤسسة: دراسة حالة صيدال خلال الفترة 2015/2010 " أثبتت أن مؤسسة صيدال تطبق مبادئ

حوكمة المؤسسات. وفي سياق مقارنة نتائج اختبار الفرضيتين في كلتا الدراستين يظهر هناك تباين بينهما ويمكن رد ذلك إلى مايلي:

- **اختلاف عينة الدراسة:** بحيث اقتصرت الدراسة التي أجريت سنة 2015 في مجمع صيدال بينما الدراسة التي تم القيام بها امتدت لمختلف المؤسسات الاقتصادية في الجزائر مع مراعاة بعض الشروط؛
- **اختلاف قطاع النشاط:** بالنظر لكون مجمع صيدال الذي ينشط في مجال صناعة الأدوية وباعتباره مدرجا في بورصة الجزائر فهو معني بتطبيق ميثاق الحكم الراشد، لذلك أكد اختبار الفرضية على أن مجمع صيدال يطبق مبادئ حوكمة المؤسسات بينما اختلفت نتيجة اختبار الفرضية المتعلقة بالدراسة التي تم القيام بالنظر لكون غالبية المؤسسات من عينة الدراسة غير مدرجة في بورصة الجزائر.

خلاصة الفصل

تم في هذا الفصل عرض الجانب المنهجي للدراسة الميدانية إلى جانب سرد المراحل المتعلقة بعملية تحضير وتوزيع الاستبيان على العينة المستهدفة ومن ثم إجراء اختبارات الصدق، الثبات واعتدالية التوزيع التي تعد ضرورية للانتقال إلى عملية تحليل إجابات المستجوبين واختبار الفرضيات المرتبطة بالاستبيان احصائيا.

واستنادا إلى البيانات المتحصل عليها من الإجابات تم تقديم خصائص عينة الدراسة، النتائج المرتبطة بمحاور الاستبيان مرفقة بالتحليل والتفسير، كما تم اختبار الفرضيات المرتبطة بالاستبيان ووفق هذا الأساس تم التوصل إلى استنتاجات سيتم طرحها في الخاتمة.

خاتمة

تعد الحوكمة منفذ المؤسسات لكي تبقى في مأمن عن التعرض للأزمات المالية وتفرض لنفسها مكانة في سوق تشتد فيها التنافسية من خلال فرض رقابة صارمة على أعمالها بالإعتماد على مجموعة من الآليات التي لها القدرة على حماية حقوق المساهمين وتعزيز الإفصاح والشفافية في التقارير المالية مع الحفاظ على مصالح كافة الأطراف المعنية.

وفي ظل بيئة الأعمال الحديثة توجد ضرورة لدعم التنافسية وتعزيز حوكمة المؤسسات الاقتصادية، التي كانت الهدف الأساسي للدراسة من خلال تبني الإدارة على أساس الأنشطة بصفتها من الآليات الحديثة لمراقبة التسيير.

نتائج اختبار الفرضيات

من خلال الدراسة الميدانية والنظرية تم اختبار مدى صحة فرضيات الدراسة كمايلي:

- الفرضية الأولى تنص على أنه لا توجد هنالك حاجة لتبني الإدارة على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال نتائج الدراسة الميدانية تم نفيها وقبول الفرضية البديلة: " توجد حاجة لتبني المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لنظام الـ ABM ". حيث أظهرت نتيجة اختبار هذه الفرضية أن حاجة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لتبني نظام الـ ABM مردها إلى عوامل أساسية بالأخص المنافسة واشكالية ارتفاع التكاليف. وبما أن الأهمية تنبع من الحاجة فتوفر العوامل السابق ذكرها يجعل من تبني الـ ABM ضروري ويبين أهمية تطبيق هذا النظام في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.
- الفرضية الثانية تنص على أنه لا توجد فوائد من تطبيق الإدارة على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. وبالاستناد إلى نتائج الدراسة الميدانية تم نفي هذه الفرضية وقبول الفرضية البديلة: " تحقق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية فوائد من تطبيق نظام الـ ABM ".
- الفرضية الثالثة تنص على أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لا تلتزم بتطبيق مبادئ حوكمة المؤسسات. من خلال نتائج الدراسة الميدانية تم نفي هذه الفرضية وقبول الفرضية البديلة: " تلتزم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بمبادئ حوكمة المؤسسات " غير أنه لم يتم قبول هذه الفرضية بشكل مطلق إنما بشكل نسبي فحتى وإن كانت النتائج قد أكدت وجود مؤشرات إيجابية فيما يخص

دور مجلس الإدارة وضمن حقوق المساهمين والأطراف الأخرى من أصحاب المصالح غير أن ما تعلق بفعالية إطار حوكمة المؤسسات و مبدأ الإفصاح والشفافية لم يرقى بعد إلى المستوى المطلوب قياساً على النتائج المتحصل عليها من الدراسة الميدانية.

- الفرضية الرابعة تنص على ان تطبيق الادارة على أساس الأنشطة يعزز حوكمة المؤسسات. من خلال الفصول النظرية ونتائج الدراسة الميدانية تم اثبات صحة هذه الفرضية بحيث يمكن تطبيق الادارة على أساس الأنشطة من التسيير الجيد للتكاليف والتحكم فيها و تحسين مستوى الأداء مع ترشيد القرارات الادارية وزيادة القدرة التنافسية و المساهمة في إرساء مبادئ الحوكمة.

نتائج الدراسة

- حوكمة المؤسسات تعبر عن مجموعة من القواعد والآليات التي تدار وتراقب بها المؤسسات ولأجل تحصيل منافعها لا مناص من الالتزام بمبادئها وتبني كافة الآليات التي من شأنها أن تحقق فاعليتها ؛
- حوكمة المؤسسات يمكن اعتبارها من أهم الأنظمة التي تستخدم من قبل ادارة المؤسسات لتسيير مواردها المختلفة بأقصى كفاءة وفعالية و يدعم تطبيق الإدارة على أساس الأنشطة تحقيقها لهذه الغاية؛
- توفر الإدارة على أساس الأنشطة معلومات مالية وغير مالية تفيد المساهمين وغيرهم من المستخدمين للتقارير المالية الداخلية على وجه الخصوص. لأنها تعطي صورة واضحة عن العمليات الداخلية في المؤسسة بما في ذلك توضيح أهدافها الاستراتيجية فضلاً عن تطورات بيئتها التنافسية إلى جانب كونها دعامة أساسية لاتخاذ القرارات وتقييم مستوى أداء المؤسسات؛
- المنافسة التي تواجه المؤسسات الاقتصادية صار من الممكن تجاوزها بتطبيق الادارة على أساس الأنشطة التي تعتمد أساساً على تحسين ادارة أنشطة سلسلة القيمة وحذف الأنشطة غير المضافة للقيمة لتخفيض التكاليف؛
- تعزز الإدارة على أساس الأنشطة حماية الزبائن وفق منهج الطريقة الذي يركز على خلق القيمة لهم من خلال التركيز على الأنشطة التي تسهم في إرضائهم بما يؤدي لتحسين أرباح المؤسسة وخلق القيمة للمساهمين بدورهم؛

- الحوكمة تهدف بشكل أساسي لتحسين مستوى أداء المؤسسات وهو ما تسعى إليه الإدارة على أساس الأنشطة؛
- الإدارة على أساس الأنشطة تعطي صورة مفصلة عن أنشطة المؤسسة واجراءات العمل بها وهو ما يخدم الحوكمة بشكل أساسي؛
- تعزز الإدارة على أساس الأنشطة حماية أصحاب المصالح في المؤسسة وهو ما تسعى إليه الحوكمة؛
- تسمح الإدارة على أساس الأنشطة من خلال تحديد وتشخيص الأنشطة المسببة للتكاليف بترشيد التكاليف الذي تسعى إليه كافة المؤسسات لخلق القيمة لزيائنها ودعم تنافسيتها وهو ما تسعى إليه حوكمة المؤسسات؛
- من المتطلبات التي تدعم تطبيق الإدارة على أساس الأنشطة هو إمكانية تكامله مع أنظمة أخرى كبطاقة الأداء المتوازن؛
- أظهرت الدراسة الميدانية أن ضرورة تطبيق الإدارة على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تستمد أهميتها من توفر المتطلبات والعوامل التي تدعمها زيادة المنافسة، ارتفاع التكاليف وتعدد المنتجات؛
- المعمول به في غالبية المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مازال بعيدا عن المأمول فالإدارة على أساس الأنشطة لم تجد المكانة اللائقة بها لحد الآن بالرغم من تأكيد فعاليتها في مؤسسات رائدة في دول متقدمة ودخولها حيز التطبيق في بعض المؤسسات الجزائرية؛
- المسيرين في المؤسسات الاقتصادية لا يولون الاهتمام والحرص الكافي لاستخدام المحاسبة التحليلية بشكل خاص والأساليب الحديثة لمراقبة التسيير بشكل عام. بالنظر لعدم الدراية الكافية بها؛
- التزام المؤسسات الجزائرية بمبادئ الحوكمة لازال بعيدا عن المأمول فيما يتعلق بفعالية إطار حوكمة المؤسسات وجانب الإفصاح والشفافية الذي لم يرقى بعد إلى المستوى المطلوب.

الاقتراحات

- ضرورة استخدام الأساليب الحديثة التي تهيء البنية التحتية المناسبة لتطبيق الإدارة على أساس الأنشطة منها المقارنة المرجعية؛
- اقامة دورات تكوينية للرفع من كفاءة المدققين ومراقبي التسيير لمواكبة التطورات التي تطرأ على المهنة تبعا للدور الفعال الذي يؤديه في عملية الحوكمة؛
- يجب تعميم وتعميق الوعي لدى المسيرين بجدوى تطبيق حوكمة المؤسسات والأساليب الحديثة لمراقبة التسيير. وذلك يستدعي اشراكهم في ملتقيات و دورات تكوينية لتدعيم معارفهم للنهوض بالعملية التسييرية للمؤسسة؛
- بعث عملية التعاون والاتصال بين الجامعات والمؤسسات الاقتصادية لسد النقص المسجل في المتخصصين في مجال مراقبة التسيير؛
- مواكبة المستجدات والتطورات التي تشهدها أنظمة التسيير في المؤسسات بتحديد البرامج البيداغوجية في الجامعات وتدریس طريقة الإدارة على أساس الأنشطة وغيرها من المواضيع المعاصرة ذات الصلة بمجال مراقبة التسيير؛
- تسجيل واعتماد بحوث تتعلق بهذا الموضوع على مستوى الجامعة في بحوث أكاديمية كاللكتوراه بالتنسيق مع مؤسسات صناعية. وبعث فكرة معالجة الإشكاليات التي تعاني منها المؤسسات كمواضيع بحث في ظل استراتيجية هادفة بحيث يتم تقديم حلول وتوصيات للمؤسسات و تكون نتائج هذه البحوث قاعدة لإنجاز أبحاث مستقبلية في سياق الاستمرارية لمعالجات إشكاليات أخرى في مؤسسات اقتصادية جزائرية؛
- تفعيل دور محابر وفرق البحث على مستوى الجامعات بالتنسيق مع مسيري المؤسسات ومهنيين من خبراء ومختصين في المحاسبة التحليلية ومراقبة التسيير للبحث بمواضيع هامة لتفعيل حوكمة المؤسسات الجزائرية؛
- في الأخير لقد أضحي جليا بأن تطوير أدوات مراقبة التسيير جاء نتيجة النقائص الموجهة للأدوات التقليدية، ولأن أي ابتكار جديد لا يخلو من الانتقادات فلا بد من اجراء عملية التكامل

بين مختلف الأدوات بإستخدامها بشكل متكامل وليس جزئي لتجاوز النقائص التي تشوبها للتسيير والتحكم الجيد في للتكاليف.

آفاق البحث

من البحوث التي يمكن تناولها في المستقبل:

- تقييم أداء المؤسسات وفق طريقة الإدارة على أساس الأنشطة ؛
- أهمية تكامل الطرق الحديثة لمراقبة التسيير لتحسين تنافسية المؤسسات؛
- أثر تطبيق الإدارة على أساس الأنشطة في مؤسسة اقتصادية : دراسة حالة.

قائمة

المراجع

قائمة المراجع

أولاً: المراجع باللغة العربية

الكتب:

- 1- أحمد بن عيشاوي، إدارة الجودة الشاملة (الأسس النظرية والتطبيقية والتنظيمية في المؤسسات السلعية والخدمية)، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013.
- 2- أحمد حلمي جمعة، أخلاقيات مهنة المحاسبة والتحكم المؤسسي، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
- 3- أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف الأنشطة ABC للاستخدامات الإدارية، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.
- 4- إسماعيل حجازي وسعاد معاليم، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، الطبعة الأولى، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012.
- 5- إسماعيل محمد الصرايرة، التحليل الاستراتيجي في إعادة هندسة العمليات الإدارية، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2012.
- 6- إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
- 7- إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)، دار الحامد للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، الأردن، 2008.
- 8- ايدي ميلاني، بيتر اتريل، ترجمة زهير عمرو ددر، المحاسبة الإدارية لمتخذي القرارات، دار المريخ للنشر، الرياض، السعودية، 2013.
- 9- إيهاب عبد السلام محمود، تحليل البرنامج الإحصائي SPSS، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013.
- 10- إيهاب عبد السلام محمود، تحليل البرنامج الإحصائي SPSS، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2013.

- 11- ثائر فيصل شاهر، اختبار الفرضيات الإحصائية، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013.
- 12- جلال محمد النعيمي، البحث العلمي في إدارة الأعمال باستخدام تقنيات الحاسوب، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
- 13- جلال محمد النعيمي، البحث العلمي في إدارة الأعمال باستخدام تقنيات الحاسوب، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
- 14- جلال محمد النعيمي، البحث العلمي في إدارة الأعمال باستخدام تقنيات الحاسوب، الطبعة الأولى، إثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
- 15- حاكم محسن الربيعي وحمد عبد الحسين راضي، حوكمة البنوك، الطبعة الأولى، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.
- 16- حفيان عبد الوهاب، دور إدارة الموارد البشرية في تحقيق الميزة التنافسية للمنظمات، الطبعة الأولى، دار الأيام للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014.
- 17- زياد عبد الحلیم الذبيبة وآخرون، نظم المعلومات في الرقابة والتدقيق، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2011.
- 18- زياد عبد الحلیم الذبيبة وآخرون، نظم المعلومات في الرقابة والتدقيق، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، 2011.
- 19- سعد غالب ياسين، أساسيات نظم المعلومات الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- 20- سعد غالب ياسين، نظم المعلومات الإدارية، الطبعة الأولى، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- 21- سعيد يوسف البستاني، المنهجية والفضائل العلمية في الدراسات العليا والأبحاث الجامعية (قانون البحث العلمي)، الطبعة الأولى، منشورات الحلبي الحقوقية، بيروت، لبنان، 2014.
- 22- سليمان خالد عبيدات، مقدمة في إدارة الإنتاج والعمليات، الطبعة الثانية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2010.

- 23- شيماء ذو الفقار زغيب، **مناهج البحث والاستخدامات الإحصائية في الدراسات العلمية**، الطبعة الأولى، الدار المصرية اللبنانية، القاهرة، 2009 .
- 24- شيماء ذو الفقار زغيب، **مناهج البحث والاستخدامات الإحصائية في الدراسات العلمية**، الطبعة الأولى، الدار المصرية اللبنانية، القاهرة، 2009.
- 25- شيماء ذو الفقار زغيب، **مناهج البحث والاستخدامات الإحصائية في الدراسات الإعلامية**، الطبعة الأولى، الدار المصرية اللبنانية، القاهرة، مصر، 2009.
- 26- صلاح أحمد مراد، **الأساليب الإحصائية في العلوم النفسية والتربوية والإجتماعية**، الطبعة الأولى، مكتبة الأنجلو المصرية، القاهرة، مصر، 2011.
- 27- صلاح أحمد مراد، **الأساليب الإحصائية في العلوم النفسية والتربوية والإجتماعية**، الطبعة الأولى، مكتبة الأنجلو المصرية، 2011.
- 28- طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات (المفاهيم، المبادئ، التجارب، تطبيقات الحوكمة في المصارف)**، الدر الجامعية، مصر، 2005.
- 29- طارق عبد العال حماد، **حوكمة الشركات (المفاهيم-المبادئ-التجارب -المتطلبات)**، الطبعة الثانية، الدار الجامعية، القاهرة، 2007.
- 30- عايد عبدون كريم الكناني، **مقدمة في الإحصاء وتطبيقات SPSS**، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014.
- 31- عبد الله جوهر، **الإدارة في الشركات والمؤسسات (القيادة، التسويق، العمل المؤسسي، تخطيط وإدارة القوى العاملة، الحوكمة)**، الناشر مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، 2014.
- 32- علاء فرحان طالب، عبد الفتاح جاسم محمد، **أساسيات المقارنة المرجعية**، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2009.
- 33- غضبان حسام الدين، **محاضرات في نظرية الحوكمة**، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
- 34- فاضل حمد القيسي، علي حسون الطاني، **الإدارة الاستراتيجية (نظريات -مداخل-أمثلة وقضايا معاصرة)**، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2014.

- 35- لحسن عبد الله باشيوة، الإحصاء وتطبيقاته على الحزمة الإحصائية SPSS، الطبعة الأولى، الوراق للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013.
- 36- محمد سرور الحريري، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار المنهجية للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2015.
- 37- محمد سمير أحمد، الإدارة الاستراتيجية وتنمية الموارد البشرية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، 2009.
- 38- محمد عدنان أبو الراغب، مها رشيد شاويش، منهج الجودة الياباني الكايزن في تطوير وتحسين الإنتاجية، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
- 39- محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ودور أعضاء مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2008.
- 40- محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والاداري، الطبعة الثانية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2009.
- 41- محمد مصطفى سليمان، دور حوكمة الشركات في معالجة الفساد المالي والإداري (دراسة مقارنة)، الطبعة الثانية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2009.
- 42- مدحت محمد أبو نصر، الحوكمة الرشيدة فن إدارة المؤسسات عالية الجودة، الطبعة الأولى، المجموعة العربية للتدريب والنشر، مصر، 2015.
- 43- مروان عبد المجيد ابراهيم، أسس البحث العلمي لإعداد الرسائل الجامعية، الطبعة الأولى، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، 2000.
- 44- مروان محمد نجيب، دور المزيج التسويقي السياحي في تحقيق الميزة التنافسية (دراسة استطلاعية)، الطبعة الأولى، دار شتات للنشر، مصر، 2011.
- 45- مصطفى حميد الطائي، خير ميلاد أبو بكر، مناهج البحث العلمي وتطبيقاته في الاعلام والعلوم السياسية، الطبعة الأولى، دار وفاء لندنيا الطباعة والنشر، الاسكندرية، مصر، 2008.
- 46- مصطفى يوسف كافي، الأزمة الاقتصادية العالمية وحوكمة الشركات، الطبعة الأولى، مكتبة المجتمع العربي، عمان، الأردن، 2013.

- 47- مكرم عبد المسيح باسيل، المحاسبة الإدارية الأصالة والمعاصرة، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2007.
- 48- موسى اللوزي وآخرون، الأزمة المالية العالمية والأفاق المستقبلية، مكتبة المجتمع العربي، الجزء الثاني، الأردن، 2001.
- 49- ناصر عبد الحميد على، حوكمة الشركات في الأسواق الناشئة، الطبعة الأولى، مركز الخبرات المهنية للإدارة، القاهرة، مصر، 2014.
- 50- ناصر نور الدين عبد اللطيف، دراسات حديثة في المحاسبة الإدارية المتقدمة (لأغراض قياس وتصميم وتقييم الأداء وترشيد التكاليف)، بدون طبعة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، مصر، 2015.
- 51- ناصر نور الدين عبد اللطيف، دراسات في المحاسبة الإدارية الاستراتيجية لأغراض تحسين الأداء والإنتاجية وتدنية التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2014.
- 52- نايت مرزوق محمد العربي، محاضرات وتمارين محلولة في مراقبة التسيير، منشورات جامعة باجي مختار، عنابة، 2011.
- 53- نائل عدس، نضال خلف، محاسبة التكاليف مدخل حديث، الطبعة الأولى، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2011.
- 54- نبيل جمعة صالح النجار، الإحصاء التحليلي مع تطبيقات برمجية SPSS، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
- 55- نضال محمود الرححي، المحاسبة الإدارية، دار الفكر، عمان، الأردن، 2013.
- 56- وليد ناجي الحياي وحسين عبد الجليل آل غزوي، حوكمة الشركات وأثرها على مستوى الإفصاح في المعلومات المحاسبية، الطبعة الأولى، مركز الكتاب الأكاديمي، عمان، الأردن، 2005.

المذكرات والرسائل:

- 1- أمينة فداوي، "دور ركائز حوكمة الشركات في الحد من ممارسات المحاسبة الابداعية"، أطروحة دكتوراه، تخصص مالية، محاسبة وتسويق، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، 2014.

- 2- سارة عزازيرة، تكامل نظامي التكاليف والادارة على أساس الأنشطة واستخدامها في نظام تقييم الأداء الشامل وفقا لبطاقة العلامات المتوازنة دراسة حالة ، أطروحة دكتوراه، قسم العلوم المالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، 2017.
- 3- ضويفي حمزة، فعالية تطبيق مبادئ الحوكمة في دعم مقومات الإفصاح وأثرها على الأداء المالي (مع دراسة ميدانية لمجموعة من الشركات التابعة لمجمع سونلغاز)، أطروحة دكتوراه، تخصص مالية ومحاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2015.
- 4- غضاب رانية، استخدام التكامل بين التقنيات الحديثة لأنظمة التكلفة، التسيير، التسعير والموازنة على أساس الأنشطة لبناء الميزة التنافسية للمؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة مؤسسة المطاحن للجنوب بسكرة-، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، قسم العلوم التجارية، تخصص تدقيق محاسبي، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2014.
- 5- محمد سفير، أهمية اعتماد المعايير المحاسبية IAS/IFRS في إرساء مبادئ حوكمة الشركات، أطروحة دكتوراه، تخصص مالية ومحاسبة، قسم علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2015.

المجلات :

- 1- أسامة سالم القيسي، أنظمة التكاليف الحديثة في بيئة التصنيع المتطورة، مجلة المحاسب العربي، العدد الثالث عشر، نوفمبر، 2012.
- 2- إسماعيل حجازي وسعاد معاليم، دور التسيير على أساس الأنشطة ABM في تحسين أداء المؤسسة، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 28، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر.
- 3- أوبختي نصيرة، بوهنة كلثوم، المحاسبة التحليلية ودورها في عملية اتخاذ القرارات -دراسة حالة مؤسسة BENTAL، مجلة الاستراتيجية والتنمية، المجلد 4، العدد 6، جامعة مستغانم، الجزائر.
- 4- براهيمية براهيم، التسيير الاستراتيجي للتكلفة مدخل لاتخاذ القرار وتحسين تنافسية المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة المؤسسة الصناعية للعتاد الصحي EIMS فرع ENIEM ، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، العدد 15، جامعة الشلف، الجزائر.

- 5- بشرى نجم عبد الله المشهداني، حسنين راغب طلب، دور المحاسب الاداري في تنفيذ آليات حوكمة الشركات، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، المجلد 19، العدد 71، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة بغداد، 2010.
- 6- بوقرة رابح، عريوة محاد، أثر المعايير المحاسبية الدولية في تفعيل أدوات مراقبة التسيير لتحسين الأداء في المؤسسات الاقتصادية، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد 1، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2014.
- 7- بومدين يوسف، اعتماد بطاقة الأداء المتوازن البيئية كآلية لتأهيل بيئة منظمات الأعمال وتفعيل دورها في التنمية المستدامة، مجلة علوم الاقتصاد، التسيير والتجارة، جامعة الجزائر3، العدد 26، 2012.
- 8- حسين بلعجوز، دور معلومات محاسبة التسيير الاستراتيجية في صنع قرارات الاستثمار الرأسمالي، مجلة العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، العدد 7، جامعة المسيلة، الجزائر، 2012.
- 9- حمادي نبيل، أثر تبني المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر لميثاق الحكم الراشد على جودة المراجعة المالية (دراسة ميدانية)، أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 21، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2012.
- 10- حمزة العراي، إيمان نواره، دور إدارة الجودة الشاملة في تعزيز حوكمة الشركات، مجلة الأبحاث الاقتصادية، العدد 14، جامعة البليدة 2، جوان، 2016.
- 11- حنان جابر لحسن، التكامل بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة وتحليل سلسلة القيمة كأداة لخفض تكاليف القطاع المصرفي دعماً لقدرته التنافسية في ظل الأزمة العالمية، مجلة البحوث المحاسبية، المجلد 10، العدد 01، السعودية، 2011.
- 12- حيدر شاكر نوري، محمود حسن جمعة، تقنيات إدارة الكلفة الاستراتيجية، العدد 63، مجلة ديالى للبحوث الإنسانية، العراق، 2014.
- 13- خديجة عرقوب، الادارة بالأنشطة ABM وآلية تطبيقها في المؤسسات، مجلة الاقتصاد الإسلامي العالمية الإلكترونية، العدد 38، 2015.

- 14- راضية عطوي، التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض التكاليف - دراسة حالة -، مجلة الأبحاث الاقتصادية لجامعة البليدة 2، العدد 15، ديسمبر 2016.
- 15- رضوان محمد العناتي، مدى تطبيق شركات الكهرباء في الأردن لنظام التكاليف والإدارة المبني على الأنشطة، مجلة الزرقاء للدراسات والبحوث الإنسانية، المجلد 9، العدد 1، الأردن، 2009.
- 16- زياد محمد زريقات وآخرون، تكاليف الوكالة والحاكمية المؤسسية: دليل من الشركات الصناعية الأردنية المدرجة في بورصة عمان للأسواق المالية، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 12، العدد 2، الأردن، 2016.
- 17- زين يونس، تفعيل المراجعة الداخلية عن طريق النظام المحاسبي المالي في المؤسسة الجزائرية للسيارات الصناعية، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 46، السنة 8، 2010.
- 18- سامح الحداد، الإدارة على أساس الأنشطة، مجلة مال وأعمال الإلكترونية، قسم العلوم الإدارية والمالية في الكلية الجامعة للعلوم التطبيقية، العدد الثاني، غزة، فلسطين، 2012.
- 19- سترة العلجة، دور بطاقة الأداء المتوازن في تحقيق استراتيجية المؤسسة الاقتصادية دراسة حالة : المؤسسة الوطنية لإنتاج الاسمنت - عين الكبيرة، مجلة وحدة البحث في تنمية الموارد البشرية، المجلد 9، العدد 1، جامعة سطيف، الجزائر، جوان 2018.
- 20- السعيد بريش، نعيمة يحياوي، أهمية التكامل بين أدوات مراقبة التسيير في تقييم أداء المنظمات وزيادة فعاليتها (دراسة حالة: ملبنة الأوراس)، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 01، جامعة ورقلة، الجزائر، 2011.
- 21- سليمان البشتاوي، الاتجاهات الاستراتيجية لتكامل نظامي التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة نحو تحسين وتطوير أداء الخدمات المصرفية وخفض تكلفتها، مجلة جامعة النجاح للأبحاث (العلوم الإنسانية)، المجلد 28، العدد 8، فلسطين، 2014.

- 22- سليمان حسين البشتاوي، تطبيق المعرفة الجديدة ABCM نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة دراسة تطبيقية في القطاع الصناعي الأردني، مجلة دراسات العلوم الإدارية، المجلد 34، العدد 1، الأردن 2007.
- 23- صالح إلياس، بن أحمد سعدي، دور الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير في التحسين المستمر لأداء المؤسسة، مجلة الابتكار والتسويق، العدد الأول، جامعة سيدي بلعباس، الجزائر، 2014.
- 24- صالح إلياس، بن أحمد سعدي، دور الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير في التحسين المستمر لأداء المؤسسة، مجلة الابتكار والتسويق، العدد الأول، جامعة جيلالي لياس، سيدي بلعباس، 2014.
- 25- صلاح بلاسكة، نور الدين مزياني، مساهمة المقارنة المرجعية في قيادة وتقييم أداء المؤسسات "دراسة مقارنة شركتي الحضنة/المراعي"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، العدد 04، الجزائر، 2013.
- 26- صلاح شيخ ديب، تقويم فرص تطبيق إعادة هندسة العمليات كمدخل لتحسين القدرة التنافسية دراسة ميدانية على شركات صناعة الدواء الحاصلة على شهادة الايزو في محافظة حلب، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 31، العدد 1، سوريا، 2009.
- 27- طلال سليمان جريرة وآخرون، أثر الآليات المحاسبية للحكومة في الحد من ممارسات المحاسبة الإبداعية من وجهتي نظر الشركات الصناعية المساهمة في الأردن ومدققي الحسابات الخارجيين، المجلة الأردنية في إدارة الأعمال، المجلد 11، العدد 2، الأردن، 2015.
- 28- عباس نوار كحيط الموسوي، فاطة صالح مهدي الغريان، التكامل بين ادارة الجودة الشاملة وأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة، مجلة الادارة والاقتصاد، العدد 80، جامعة المستنصرية، العراق. عبد الرحيم سيد عباس بله، دور تطبيق حوكمة الشركات في الحد من أساليب المحاسبة الابداعية، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، الرياض، العدد 12، 2012.
- 29- عبد السلام لفتة، أسلوب ABC ودوره في تحديد تكلفة مشروعات قطاع المقاولات، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 19، العدد 72، جامعة بغداد، العراق، 2013.

- 30- عبد الكريم عبد الرحيم علي، تخفيض التكاليف باعتماد سلسلة قيمة الصناعة، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 22، المجلد 6، جامعة البصرة، 2008.
- 31- عبد الوهاب بين بريكة و حفصة بكرون، إدارة التكلفة استراتيجيا باستخدام تقنية التكلفة المستهدفة، مجلة دراسات، العدد الاقتصادي، العدد 28، جامعة الأغواط، جانفي 2017.
- 32- عطوي سميرة، بديسي فهيمة، الحوكمة وقاية من الفساد الإداري والمالي الناتج عن المحاسبة الإبداعية، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد 27، الجزائر، 2012.
- 33- علي حازم يونس اليامور، استخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة ال ABM في تحديد فرص تخفيض التكلفة دراسة حالة في معمل ألبان الموصل، مجلة تنمية الرافدين، العدد 98، المجلد 32، العراق، 2010.
- 34- العيد محمد، تدلاوتي يامنة، آثار وانعكاسات التوحيد المحاسبي على نظام مراقبة التسيير، مجلة دراسات في الاقتصاد والتجارة والمالية، المجلد 4، العدد 2، جامعة الجزائر، 2015.
- 35- فاطمة صالح مهدي الغريان، عباس نوار كحيط الموسوي، التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 80، العراق، 2010.
- 36- قاسم محمد عبد الله، أهمية استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية العراقية: دراسة تطبيقية في الشركة العامة للزيوت النباتية، مجلة المثني للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 2، العدد 2، العراق، 2012.
- 37- كنان ندة، حسين القاضي، مبادئ حوكمة الشركات في سوريا (دراسة مقارنة مع مصر والأردن)، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 26، العدد الثاني، سوريا، 2010.
- 38- مجدي محمد سامي، دور لجان المراجعة في حوكمة الشركات وأثرها على جودة القوائم المالية، مجلة كلية التجارة للبحوث العالمية، جامعة الإسكندرية، المجلد 46، العدد 2، مصر، 2009.

39- مجدي وائل الكبيجي، مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية، مجلة دراسات العلوم الادارية، المجلد 41، العدد 2، الأردن، ، 2014.

40- محمد الصغير قريشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مجلة الباحث، العدد 11، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، 2011.

41- مصطفى عبد الحسين علي وآخرون، دور الحوكمة في تحسين الأداء الاستراتيجي للإدارة الضريبية، مجلة دراسات مالية ومحاسبية، المجلد 8، العدد 22، بغداد، 2013.

42- معاد خلف ابراهيم، تأثير التكامل بين التقنيات المستجدة في محاسبة التكاليف وتربطها في خدمة منظمات الأعمال، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 9، العدد 27، العراق، 2013.

43- يحيى سعيدي ولخضر أوصيف، دور المراجعة الداخلية في تفعيل حوكمة الشركات، مجلة الدراسات المالية والاقتصادية، جامعة الوادي، العدد 5، السنة 5، الجزائر، 2201.

44- اليزيد ساحري، نظام التكلفة المستهدفة: مدخل استراتيجي لادارة التكلفة، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد 12، جامعة باتنة، الجزائر، جوان 2017.

45- يوسف أحمد خلف، خالص حسن يوسف الناصر، دور الوعي التكاليفي للمستويات الإدارية في تفعيل تقنيات إدارة الكلفة الإستراتيجية بالوحدات الصناعية (دراسة استطلاعية في الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات الطبية في محافظة نينوى)، مجلة دراسات محاسبية و مالية، المجلد السابع، العدد 18، العراق، 2012.

الملتقيات والمؤتمرات

1- بومدين يوسف، بطاقة الأداء المتوازن مقارنة فكرية ومنهجية حديثة في مجال التغيير التنظيمي واطار مؤسسي داعم للابداع الدائم في منظمات الأعمال الحديثة، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول الابداع والتغيير التنظيمي في المنظمات الحديثة. دراسة وتحليل تجارب وطنية ودولية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سعد دحلب، البليدة، يومي 18- 19 ماي 2011.

2- حمود الشويات، **الحاكمية والفساد الإداري والمالي**، وقائع المؤتمر العلمي المحكم الثالث، كلية إدارة الأعمال، الأردن، 2015.

3- درحمون هلال وآخرون، **مساهمة نظام الإدارة على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية**، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الدولي حول أدوات التسيير الحديثة في منظمات الأعمال ودورها في الوقاية من الأزمات: دراسة بعض التجارب، المنعقد بكلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، الجزائر، يومي 4 و5 ماي 2015.

4- رقية حساني ومروة كرامة، **آليات حوكمة الشركات ودورها في الحد من الفساد المالي والإداري**، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2012.

5- سعود وسيلة وقاسمي كمال، **نظرة على مراقبة التسيير كآلية من آليات حوكمة الشركات**، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات ملتقى وطني حول: مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، جامعة البليدة 2، الجزائر، يوم 2017/04/25.

6- فؤاد أحمد العفيري، **مدخل متكامل لإدارة التكاليف في ظل المنافسة في الشركات الصناعية**، بحث مقدم للندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، تحت شعار مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين، كلية إدارة الأعمال، جامعة الملك سعود، خلال الفترة 18-19 ماي 2010.

7- قدوري هودة سلطان، **التكامل بين أنظمة التكاليف، الموازنة والإدارة على أساس الأنشطة**، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، يوم 25 أفريل 2017.

8- محمد براق ومحمد قمان، **دور حوكمة الشركات في التنسيق بين الآليات الرقابية الداخلية والخارجية للحد من الفساد المالي والإداري**، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، يومي 06 و07 ماي 2012.

9- محمد شحاتة خطاب خطاب، التكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات، إطار مقترح: دراسة نظرية وتطبيقية، ورقة عمل مقدمة إلى الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة حول مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون، السعودية، يومي 18-19 ماي 2010.

10- مسعود درواسي ومحمد الهادي ضيف الله، فعالية وأداء المراجعة الداخلية في ظل حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات المنتدى الوطني حول: حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري، كلية العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، يومي 06 و 07 ماي 2012.

11- يدو محمد، سياخن مريم، رباحي صبرينة، دور أدوات مراقبة التسيير في ترسيخ الحوكمة في المؤسسات الاقتصادية، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات المنتدى الوطني حول: مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبلاغ، جامعة البليدة 2، الجزائر، يوم 25/04/2017.

المنشورات

1- عبد الرحمان عبد الله، التغيير الإداري للسياسات المحاسبية الآثار والدوافع والمعالجة (دراسة تطبيقية ميدانية للشركات المدرجة بسوق الخرطوم للأوراق المالية)، أطروحة دكتوراه، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2016.

2- عبد الرحيم محمد، قياس الأداء: النشأة والتطور التاريخي والأهمية، ورقة عمل مقدمة في ندوة "قياس الأداء في المنظمات الحكومية مدخل قائمة قياس الإنجاز المتوازنة" المنعقد في القاهرة، فبراير 2007، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2009.

3- عبد المطلب عثمان محمود دليل، نموذج مقترح لقياس أثر تطبيق حوكمة الشركات في كفاءة سوق الأوراق المالية (دراسة ميدانية)، أطروحة دكتوراه، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، مصر، 2015.

4- عز عبد الفتاح، مقدمة في الإحصاء الوصفي والإستدلالي باستخدام SPSS.

5- ماثيو جيدير، ترجمة ملكة أبيض، منهجية البحث العلمي، تنسيق محمد عبد النبي سيد غانم.

6- محمد خليل وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة، شبكة الأبحاث والدراسات الاقتصادية.

7- مصطفى حسن السعدي، الشفافية والإفصاح في إطار حوكمة الشركات، ندوة حوكمة الشركات العامة والخاصة من أجل الإصلاح الاقتصادي والهيكلي المنعقدة، منشورات المنظمة العربية للتنمية، القاهرة، مصر أيام 19-23 نوفمبر 2006.

8- ميثاق الحكم الراشد للمؤسسة في الجزائر، إصدار 2009.

9- وليد عبد الرحمان الفراء، تحليل بيانات الاستبيان باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS.

ثانيا: المراجع باللغة الأجنبية

Livres:

- 1- Abdelkrim Toudjine, **la pratique du contrôle de gestion ABC/ABM**, office des publications universitaires, 2013.
- 2- Alain Amintas et Raymond Guillouzo, **comptabilité de gestion**, 2ème édition, hachette-éducation, Paris, 2011.
- 3- Béatrice et Francis Grand Guillot, **la comptabilité de gestion (coût complets et méthode ABC, coût partiels, coût préétablis et coût cible, analyse des écarts)**, 14ème édition, lextenso éditions, France, 2014.
- 4- Béatrice et Francis Grandguillot, **l'essentiel du contrôle de gestion**, 4é édition, Gualino éditeur, lextenso éditions, Paris, 2009.
- 5- Charles Horngren et autre, traduction par Georges Langlois, **comptabilité de gestion**, 4eme édition, Pearson Education, France, 2009.
- 6- Christian Goujet et autres, **comptabilité de gestion**, 7ème édition, Dunod, paris, 2007.
- 7- Claude Alazard et Sabine Sépari, **contrôle de gestion manuel et application**, 2 éme édition, Dunod, Paris, 2010.
- 8- Georges Langlois et autres, **Contrôle de gestion Manuel et Application**, 4ème édition.
- 9- Hélène Ploix, **Gouvernance d'entreprise**, 2eme édition, Pearson Education, paris, France, 2006.
- 10- Hélène Ploix, **Gouvernance d'entreprise**, 2eme édition, Pearson Education, paris, France, 2006.
- 11- Hilton et autres, **comptabilité de gestion et contrôle des coûts (stratégies des décisions des entreprises)**, traduction par Georges Langlois, 1ére édition, bibliothèque national, Paris, 2010
- 12- Jacques Renanrd et Sophie Nussbaumer, **Audit interne et contrôle de gestion**, édition d'organisation Eyrolles, Paris 2011.

- 13- Jean-Luc Arrégle et autre, **Les nouvelles approches de la gestion des organisations**, Economica, Paris, 2001.
- 14- Michel Charpentier et Philippe Grandjean, **secteur public et contrôle de gestion (Pratique, enjeux et limites)**, éditions d'organisation, Paris, 1998.
- 15- Olivier Hugues, **Réconcilier la qualité et le contrôle de gestion**, Editions afnor, France, 2011.
- 16- Olivier Meier, **Entreprises multinationales (Stratégie_Restructuration_Gouvernance)**, Dunod, 2005.
- 17- Patrick Piget ,**De la comptabilité de gestion au contrôle gestion**, 7ème édition, Economica , Paris, 2015.
- 18- Pierre Cabane, **Manuel de gouvernance d'entreprise**, editions eyrolles, Paris, 2013.
- 19- Thierry jacquot et Richard Milkoff, **comptabilité de gestion (analyse et maîtrise des coûts)**, Pearson Education, 2ème édition, France, 2011.
- 20- Zouhair Djerbi et autres, **contrôle de gestion**, 1ér édition, Dunod, Paris, 2004.

Reuves et Etudes :

- 1- Zelinschi Dragos, **Genèse et évolutions d'une innovation : la méthode ABC**, archive HAL, France 2010
- 2- Azzouz Elhamma, **la comptabilité par activité au Maroc : une étude empirique utilisant la théorie de la contingence**, revue de chercheur n 8, université de Ouargla, 2010.
- 3- Sailaja, BasaK, Viswandhan, **Activity based cost management: an effective tool for quality performance measurement in manufacturing industries**, international journal of scientific & engineering research, volume 04, issue 01, January, 2013.
- 4- Eric Cauvin, Bruno Neunreuther, **La contribution du contrôle de gestion au management de la valeur**, Revue française de gestion, n 196, 2009/6.
- 5- Stefan Pete, Ildiko Reka Cardos, **activity based costing and activity based management, implementation is the solution for organizations to gain profitability**, Romanian Journal of Economics, 2011.

مواقع الانترنت:

WWW.oecd.org

<https://www.mfdgi.gov.dz>

الملاحق

الملحق رقم 01: الاستبيان باللغتين العربية والفرنسية

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire
Ministère de l'Enseignement Supérieur
et de la Recherche Scientifique
Université Akli Mohand Oulhadj - Bouira -
Tasdawit Akli Muhend Ulhag - Tubirett -
Faculté des Sciences Economiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة أكلي محمد أولحاج
- البويرة -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

بعد التحية والتقدير: سيدي المحترم / سيدتي المحترمة...

هذا الاستبيان يندرج في إطار التحضير للحصول على شهادة الدكتوراه تخصص مالية ومحاسبة بعنوان:

" أهمية تطبيق الإدارة على أساس الأنشطة ABM ودورها في تعزيز حوكمة المؤسسات الاقتصادية "

يقصد بحوكمة المؤسسات " النظام الذي بمقتضاه تتم إدارة ورقابة المؤسسات ".

يقصد بالإدارة على أساس الأنشطة (ABM) " الطريقة التي تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات وتهدف إلى تحليل مختلف التكاليف التي يقيسها نظام المحاسبة على أساس الأنشطة (ABC) من أجل استكمال تحديد أسبابها والقيام بإجراءات التحسين الضرورية".

وحتى يمكن القيام بهذه الدراسة فإننا نحتاج تعاونكم من خلال خبرتكم، لذلك نرجو من سيادتكم الإجابة بدقة على الاستبيان، كما نؤكد لكم أن المعلومات المتحصل عليها ستعامل بسرية ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي

Madame / Monsieur

Ce questionnaire entre dans le cadre de la préparation d'un doctorat en finance et comptabilité intitulée «**L'importance d'application de la gestion par les activités et son rôle dans le renforcement du gouvernance des entreprises**».

On entend par la gouvernance des entreprises « le système par lequel les entreprises sont dirigées et contrôlées »

On entend par la Gestion par les activités /**Activity based management (ABM)** la méthode de gestion qui exploite l'information sur les coûts produite par la méthode ABC, pour repérer d'une part les activités non créatrices de valeur à éliminer ou, tout au moins, à réduire et, d'autre part, les activités créatrices de valeur à développer.

Pour cela cette étude ne peut se réaliser sans votre collaboration vue votre expérience dans ce domaine.

Nous vous demandons de bien vouloir répondre précisément au questionnaire, nous vous assurons que les information recueillies seront traitées de manière confidentielle et ne seront utilisées que pour des fins scientifiques.

المشرف

العراي حمزة

الباحثة

نوارة إيمان

أولاً: معلومات عامة: الرجاء وضع علامة (X) أمام الإجابة المناسبة

L'ENTREPRISE..... المؤسسة
L'ACTIVITÉ..... النشاط
LIEU (WILAYA)..... المكان (الولاية)

NIVEAU INSTRUCTION

1- الدرجة العلمية:

دكتوراه ماجستير ماستر ليسانس
DOCTORAT MAGISTER MASTER LICENCE

AUTRES, PRÉCISEZ..... أخرى، حدد

SPÉCIALITÉ:

2- التخصص:

مراقبة التسيير محاسبة وتدقيق مالية محاسبة
CONTROLE DE GESTION AUDIT&COMPTA FINANCE COMPTABILITÉ

AUTRES, PRÉCISEZ..... أخرى، حدد

POSTE OCCUPÉ

3- المنصب الوظيفي

مدير المالية والمحاسبة مراقب تسيير مدير عام
D. FINANCE & COMPTABILITÉ CONTROLEUR DE GESTION D. GÉNÉRAL

عضو مجلس الادارة مدقق داخلي
MEMBRE CONSEIL D'ADMINISTRATION AUDITEUR INTERNE

AUTRES, PRÉCISEZ..... أخرى، حدد

EXPÉRIENCE PROFESSIONNELLE

4- الخبرة المهنية:

من 11 إلى 15 سنة من 6 إلى 10 سنوات أقل من 5 سنوات
DE 11 A 15ANS DE 6 A 10 ANS MOINS DE 5ANS

أكثر من 20 سنة من 16 إلى 20 سنة
PLUS DE 20 ANS DE 15 A 20ANS

Veuillez indiquer x devant la réponse appropriée

يرجى وضع إشارة X أمام الإجابة المناسبة

المحور الأول: توجد حاجة لدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لتبني الإدارة على أساس الأنشطة Le premier axe: Les entreprises économiques algériennes ont besoin d'adopter la gestion par les activités						
موافق بشدة Entièrement d'accord	موافق D'accord	محايد neutre	غير موافق Non d'accord	غير موافق بشدة Non entièrement d'accord		الرقم
					تواجه مؤسستكم منافسة محلية Votre entreprise confronte une concurrence locale	1
					تواجه مؤسستكم منافسة أجنبية Votre entreprise confronte une concurrence étrangère	2
					المنتجات المنافسة لمنتجات مؤسستكم تتميز بانخفاض أسعارها Les produits qui sont en concurrence avec vos produits sont à bas prix	3
					نظام المحاسبة التحليلية المعتمد في مؤسستكم يمكن من تحديد تكلفة المنتجات بدقة Le système de comptabilité analytique utilisé dans votre entreprise permet de donner avec précision le coût des produits	4
					تسعى مؤسستكم لتحقيق حصة سوقية إضافية من خلال تقديم منتجات بأقل الأسعار المقدمة من قبل المنافسين Votre entreprise essaie de réaliser une part du marché en proposant des produits à moindre coût par rapport aux produits proposés par les concurrents	5
					تهتم مؤسستكم برضا الزبائن وانشغالاتهم Votre entreprise s'intéresse à la satisfaction de la clientèle et de leur préoccupation	6
					تعاني مؤسستكم من مشكلة ارتفاع التكاليف وتسعى لتخفيضها Votre entreprise souffre des coûts élevés et tente de les baisser	7

					تعاني مؤسساتكم من ارتفاع التكاليف غير المباشرة التي تشكل نسبة كبيرة من التكاليف الكلية Votre entreprise souffre des coûts indirects élevés qui représentent un pourcentage important de l'ensemble des coûts	8
					يتم تصنيع أكثر من منتج في مؤسساتكم Votre entreprise propose plus d'un produit	9
					تستخدم مؤسساتكم التكنولوجيا بشكل واسع في عملياتها الانتاجية Votre entreprise utilise la technologie dans son opération de production	10
					توجد ضرورة لتغيير نظام المحاسبة التحليلية المطبق في مؤسساتكم إذا لم يكن النظام المعتمد لديكم هو المحاسبة على أساس الأنشطة ABC Il est nécessaire de changer le système de comptabilité analytique appliqué au sein de votre entreprise, dans le cas où le système adopté n'est pas la comptabilité à base d'activités (ABC)	11

المحور الثاني : فوائد تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لنظام الإدارة على أساس الأنشطة Le deuxième axe : Les intérêts de l'application du système (ABM) la gestion par les activités par les entreprises algériennes						
موافق بشدة Entièrement d'accord	موافق D'accord	محايد neutre	غير موافق Non d'accord	غير موافق بشدة Non entièrement d'accord		الرقم
					هل ترى أن هنالك أهمية في العناصر التالية: Selon vous y a-t-il une importance dans les éléments suivants :	
					التعرف على الأنشطة المسببة للتكاليف والسيطرة والرقابة عليها Connaître les activités coûteuses et les maîtriser	1
					التركيز على إرضاء الزبائن قصد تحسين الأرباح Se concentrer sur la satisfaction des clients afin d'améliorer les bénéfices	2
					التركيز على التحليل الشامل لمختلف عمليات وأنشطة المؤسسة Se concentrer sur l'analyse totale des diverses opérations et activités de l'entreprise	3

				<p>تحديد الأنشطة المضيفة للقيمة بالنسبة للمنتجات المقدمة</p> <p>Déterminer les activités donnant plus de valeur aux produits proposés</p>	4
				<p>تحديد الأنشطة غير المضيفة للقيمة من وجهة نظر الزبون (مثل: التخزين، إعادة التصنيع...) قصد تخفيض تكاليفها أو حذفها</p> <p>Déterminer les activités qui n'apportent pas de valeur selon le client (tel que le stockage, le recyclage...) afin de baisser ses frais ou les supprimer</p>	5
				<p>تحديد كفاءة وفعالية جميع العمليات والأنشطة المنجزة في المؤسسة</p> <p>Déterminer l'efficacité et l'efficience de toutes les opérations et activités réalisées au sein de l'entreprise</p>	6
				<p>أخذ تكلفة المنتج بعين الاعتبار عند تصميم المنتج</p> <p>Prendre en considération le coût du produit lors de sa conception</p>	7
				<p>إعادة ترتيب عمليات التصنيع والإدارة</p> <p>Réorganiser les opérations de fabrication et de l'administration</p>	8
				<p>مقارنة أداء مؤسستكم مع المنافسين</p> <p>comparer la performance de votre entreprise avec celle des concurrents</p>	9
				<p>المعرفة الشاملة بمصادر التكلفة لاتخاذ القرارات المناسبة</p> <p>Bien connaître les sources du coût pour prendre les bonnes décisions</p>	10

المحور الثالث : التزام المؤسسات الجزائرية بمبادئ حوكمة المؤسسات

Troisième axe: L'engagement des entreprises algériennes aux principes de la gouvernance d'entreprise

موافق بشدة Entièrement d'accord	موافق D'accord	محايد neutre	غير موافق Non d'accord	غير موافق بشدة Non entièrement d'accord		الرقم
					توجد قوانين تشجع على شفافية وكفاءة الأسواق Il existe des lois qui encouragent la transparence et l'efficacité des marchés	1
					الجهات الإشرافية، التنظيمية والتنفيذية تتخذ قراراتها بشفافية تامة في الوقت المناسب مع تقديم الشرح الوافي والكافي لها Les organes de supervision, d'organisation et d'exécution prennent leur décision en toute transparence et au bon moment tout en fournissant la bonne explication	2
					يوجد إطار يحمي حقوق المساهمين Il existe un cadre qui protège les droits des actionnaires	3
					يوجد إعلام مستمر ومنتظم للمساهمين من طرف الإدارة بوضعية المؤسسة Il existe des informations continues et organisées pour les actionnaires fournies par l'entreprise	4
					يوجد تكافؤ في المعاملة بين مختلف المساهمين Il y a un équilibre dans le traitement entre les différents actionnaires	5
					يوجد إطار يعترف ويضمن حصول أصحاب المصالح (زبائن، موردين، بنوك...) على حقوقهم Il y a un cadre qui reconnaît et garantit l'obtention des parties prenantes (clients, fournisseurs, banques...) de leurs droits	6
					يوجد إفصاح عن المخاطر المتوقعة Il y a une diffusion des risques prévus	7

				يوجد مجلس إدارة يسعى أعضاؤه لتحقيق مصالح المؤسسة والمساهمين Il y a un conseil d'administration dans lequel les membres tentent de réaliser les intérêts de l'entreprise et des actionnaires	8
				يخصص أعضاء مجلس الإدارة وقت كاف لممارسة مهامهم ومسؤولياتهم Les membres de conseil d'administration consacrent le temps qu'il faut pour pratiquer leurs tâches et leurs responsabilités	9

المحور الرابع: المساهمة الإيجابية لتطبيق الإدارة على أساس الأنشطة في تعزيز حوكمة المؤسسات
Le quatrième axe: La participation positive d'adopter la gestion par les activités (ABM) dans le renforcement de la gouvernance d'entreprise

موافق بشدة Entièrement d'accord	موافق D'accord	محايد neutre	غير موافق Non d'accord	غير موافق بشدة Non entièrement d'accord	الرقم
				في رأيك هل العناصر التالية تؤدي إلى تعزيز حوكمة المؤسسات Pensez-vous que les éléments suivants permettent la renforcement de la gouvernance d'entreprise	
				اعتماد نظامي المحاسبة والإدارة على أساس الأنشطة لمراقبة التسيير L'adoption de systèmes de comptabilité et de gestion par les activités (ABC/ABM) pour contrôler le gestion	1
				ممارسة رقابة فعالة على كافة أنشطة المؤسسة Exercer un contrôle efficace sur toutes les activités de l'entreprise	2
				الاعتماد على معلومات دقيقة (مالية وغير مالية) لاتخاذ القرارات الاستراتيجية Se baser sur des informations précises (financières ou non financières) pour prendre des décisions stratégiques	3
				تحسين العلاقة مع زبائن مؤسستكم وإرضائهم باعتبارهم طرفا رئيسيا في نظام الحوكمة Améliorer les relations avec les clients de votre entreprise et les satisfaire étant donné qu'ils sont une partie importante dans le système de gouvernance	4

				<p>تحسين الأرباح بما يخدم مصلحة المساهمين باعتبارهم طرفا رئيسيا في نظام الحوكمة</p> <p>Améliorer les bénéfices pour les actionnaires étant donné qu'ils sont une partie importante du système de gouvernance</p>	5
				<p>الاهتمام بتخفيض التكاليف التي ترتبط بالإشكالية التي قامت لأجلها حوكمة المؤسسات</p> <p>Baisser les frais qui sont relatifs à la problématique de la gouvernance des entreprises</p>	6
				<p>مراقبة التسيير وفق التحليل الشامل لعمليات مؤسستكم سيساهم في تحقيق الشفافية بما يقلل من الضغوطات بين المساهمين وإدارة المؤسسة</p> <p>Le contrôle de gestion selon l'analyse totale des opérations propres à votre entreprise contribue à la réalisation de la transparence qui diminue les pressions entre les actionnaires et l'administration de l'entreprise</p>	7
				<p>اعداد بطاقة الأداء المتوازن التي تضمن التوازن خدمة لكافة أصحاب المصالح</p> <p>Préparer la Balanced Scorecard (BSC) qui assure l'équilibre entre toutes les parties prenantes</p>	8
				<p>تحسين أداء المؤسسات وخلق ميزة تنافسية لها بما يضمن بقاءها واستمراريتها</p> <p>Améliorer la performance des entreprises et créer un avantage concurrentiel qui lui permettrait la survie et continuité</p>	9

الملحق 02: الاستبيان باللغة الفرنسية

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
République Algérienne Démocratique et Populaire

Ministère de l'Enseignement Supérieur
et de la Recherche Scientifique
Université Akli Mohand Oulhadj - Bouira -
Tasdawit Akli Muḥend Ulḥağ - Tubirett -
Faculté des Sciences Economiques,
Commerciales et des Sciences de Gestion



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة أكلي محمد أولحاج
- البويرة -
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

Madame / Monsieur

Ce questionnaire entre dans le cadre de la préparation d'un doctorat en finance et comptabilité intitulée «**L'importance d'application de la gestion par les activités (ABM) et son rôle dans le renforcement du gouvernance d'entreprise**».

On entend par la gouvernance des entreprises « le système par lequel les entreprises sont dirigées et contrôlées »

On entend par la Gestion par les activités /**Activity based management (ABM)** la méthode de gestion qui exploite l'information sur les coûts produite par la méthode ABC, pour repérer d'une part les activités non créatrices de valeur à éliminer ou, tout au moins, à réduire et, d'autre part, les activités créatrices de valeur à développer.

Pour cela cette étude ne peut se réaliser sans votre collaboration vue votre expérience dans ce domaine.

Nous vous demandons de bien vouloir répondre précisément au questionnaire, nous vous assurons que les information recueillies seront traitées de manière confidentielle et ne seront utilisées que pour des fins scientifiques.

Veillez agréer mes meilleure salutation et je vous remercie d'avance pour votre collaboration.

Présenté par :

Nouara Iméne

Informations générale

L'entreprise.....

L'activité.....

Lieu (Wilaya)

Veillez indiquer X devant la réponse appropriée

Niveau d'instruction

Licence

Master

Magister

Doctorat

Autres, précisez.....

Spécialité

Contrôle de gestion

Comptabilité

Audit et comptabilité

Finance

Autres, précisez.....

Poste occupé

D. Général

D. finance & comptabilité

Contrôleur de gestion

Auditeur interne

Membre de conseil d'administration

Autres, précisez.....

Expérience professionnelle

MOINS DE 5ANS

DE 6 A 10 ANS

DE 11 A 15ANS

DE 16 A 20ANS

PLUS DE 20 ANS

Veillez indiquer **x** devant la réponse appropriée

Le premier axe: Les entreprises économiques algériennes ont besoin d'adopter la gestion par les activités						
موافق بشدة Entièrement d'accord	موافق D'accord	محايد neutre	غير موافق Non d'accord	غير موافق بشدة Non entièrement d'accord		N
					Votre entreprise confronte une concurrence locale	1
					Votre entreprise confronte une concurrence étrangère	2
					Les produits qui sont en concurrence avec vos produits sont à bas prix	3
					Le système de comptabilité analytique utilisé dans votre entreprise permet de donner avec précision le coût des produits	4
					Votre entreprise essaie de réaliser une part du marché en proposant des produits à moindre coût par rapport aux produits proposés par les concurrents	5
					Votre entreprise s'intéresse à la satisfaction de la clientèle et de leur préoccupation	6
					Votre entreprise souffre des coûts élevés et tente de les baisser	7
					Votre entreprise souffre des coûts indirects élevés qui représentent un pourcentage important de l'ensemble des coûts	8
					Votre entreprise propose plus d'un produit	9
					Votre entreprise utilise la technologie dans son opération de production	10
					Il est nécessaire de changer le système de comptabilité analytique appliqué au sein de votre entreprise, dans le cas où le système adopté n'est pas la comptabilité à base d'activités (ABC)	11

Le deuxième axe : Les intérêts de l'application du système (ABM) la gestion par les activités par les entreprises algériennes

موافق بشدة Entièrement d'accord	موافق D'accord	محايد neutre	غير موافق Non d'accord	غير موافق بشدة Non entièrement d'accord	Selon vous y a-t-il une importante dans les éléments suivants :	N
					Connaître les activités coûteuses et les maîtriser	1
					Se concentrer sur la satisfaction des clients afin d'améliorer les bénéfices	2
					Se concentrer sur l'analyse totale des diverses opérations et activités de l'entreprise	3
					Déterminer les activités donnant plus de valeur aux produits proposés	4
					Déterminer les activités qui n'apportent pas de valeur selon le client (tel que le stockage, le recyclage...) afin de baisser ses frais ou les supprimer	5
					Déterminer l'efficacité et l'efficience de toutes les opérations et activités réalisées au sein de l'entreprise	6
					Prendre en considération le coût du produit lors de sa conception	7
					Réorganiser les opérations de fabrication et de l'administration	8
					comparer la performance de votre entreprise avec celle des concurrents	9
					Bien connaître les sources du coût pour prendre les bonnes décisions	10

Troisième axe: L'engagement des entreprises algériennes aux principes de la gouvernance d'entreprise

موافق بشدة Entièrement d'accord	موافق D'accord	محايد neutre	غير موافق Non d'accord	غير موافق بشدة Non entièrement d'accord		N
					Il existe des lois qui encouragent la transparence et l'efficacité des marchés	1
					Les organes de supervision, d'organisation et d'exécution prennent leur décision en toute transparence et au bon moment tout en fournissant la bonne explication	2
					Il existe un cadre qui protège les droits des actionnaires	3
					Il existe des informations continues et organisées pour les actionnaires fournies par l'entreprise	4
					Il y a un équilibre dans le traitement entre les différents actionnaires	5
					Il y a un cadre qui reconnaît et garantit l'obtention des parties prenantes (clients, fournisseurs, banques...) de leurs droits	6
					Il y a une diffusion des risques prévus	7
					Il y a un conseil d'administration dans lequel les membres tentent de réaliser les intérêts de l'entreprise et des actionnaires	8
					Les membres de conseil d'administration consacrent le temps qu'il faut pour pratiquer leurs tâches et leurs responsabilités	9

Le quatrième axe: La participation positive d'adopter la gestion par les activités (ABM) dans le renforcement de la gouvernance d'entreprise						
موافق بشدة Entièrement d'accord	موافق D'accord	محايد neutre	غير موافق Non d'accord	غير موافق بشدة Non entièrement d'accord		
					Pensez-vous que les éléments suivants permettent la renforcement de la gouvernance d'entreprise	N
					L'adoption de systèmes de comptabilité et de gestion par les activités (ABC/ABM) pour contrôler le gestion	1
					Exercer un contrôle efficace sur toutes les activités de l'entreprise	2
					Se baser sur des informations précises (financières ou non financières) pour prendre des décisions stratégiques	3
					Améliorer les relations avec les clients de votre entreprise et les satisfaire étant donné qu'ils sont une partie importante dans le système de gouvernance	4
					Améliorer les bénéfices pour les actionnaires étant donné qu'ils sont une partie importante du système de gouvernance	5
					Baisser les frais qui sont relatifs à la problématique de la gouvernance des entreprises	6
					Le contrôle de gestion selon l'analyse totale des opérations propres à votre entreprise contribue à la réalisation de la transparence qui diminue les pressions entre les actionnaires et l'administration de l'entreprise	7
					Préparer la Balanced Scorecard (BSC) qui assure l'équilibre entre toutes les parties prenantes	8
					Améliorer la performance des entreprises et créer un avantage concurrentiel qui lui permettrait la survie et continuité	9

الملحق رقم (3) قائمة المؤسسات الموزع بها الاستبيان

الولاية	نوع النشاط	اسم المؤسسة
Annaba	Production et distribution des gaz	Lind Gaz Algerie
Annaba	Charpente chaudronnerie maintenance industrielle	ENCC SPA unité Promech
Alger	Réparation Navale	Entreprise Nationale de la Réparation Navale ERENAV EPE Spa
ALGER	GROUPE	SPA ARCOFINA
Alger	Commercialisation de véhicules	RENAULT ALGERIE
Alger	Production de matériaux de construction	LAFARGEHOLCIM ALGERIE
Hassi Messaoud - Ouargla	Géophysique (Parapétrolier)	ENTREPRISE NATIONALE DE GEOPHYSIQUE
Rouiba ALGER	(Commerce/Distribution et Froid)	GROUPE FRIGOMEDIT (LES ENTREPOTS FRIGORIFIQUES DE LA MEDITERRANEE)
ALGER	Entreposage Frigorifique, transformation et Activité Commerciale	EPE SPA FRIGOMEDIT
Annaba-Oran	Production des produits chimiques et des engrais	FERTIAL SPA
Bejaia	Production conditionnement ventes Laits UHT et boissons...	TCHINLAIT-CANDIA
Annaba	Manutention et Assistance aux Navires	Entreprise Portuaire d'Annaba
Annaba	Distribution de l'électricité et du gaz	Sonelgaz
Annaba	Travaux Maritimes et Hydraulique	SOTRAMEST
Annaba	Laminoir A Chaud	KBF Steel SPA
Annaba	Transport Routier de Minerais	SOMIPHOS
Annaba	Industrie Pharmaceutique	SAIDAL SPA

Annaba	Production des Matières Ferroviaire	Ferrovial SPA
Annaba	Bois et Dérivés	EPE SPA Divindus Trading Compay
Annaba	Production et Commercialisation de produits sidérurgies	Sider El Hadjar
Annaba	Etudes et Réalisations	BATENCO EST
Annaba	Agro- Alimentaire	SARL laiterie lait El-Maida
SKIKDA	Fabrication Carton Ondule	Sarl SAFICO
Annaba	Montage et Maintenance Industrielle	EPE ENCC SPA SMIND
Annaba	Réalisation Générales Travaux publiques et Hydrauliques	GTH Annaba
SKIKDA	Industrie des Ciment	Société des Ciment HDJAR SOUD
Annaba-Guelma- Eltarf	Distribution Matériaux de Lons	Société de ciment Hamma Bouziane
Annaba	Commercialisation des Produits Pétroliers	NAFTAL SPA
Guelma	Sommellerie et Production Pates	SARL MOUMINS AMOR BENAMOR
Annaba	Fabrication et Ventes des équipements (Boulangerie, Pâtisserie)	EPE ESTEP SPA Des équipements Professionnels
Annaba	Minoterie, Semoulerie et pâtes Alimentaires	ش.ذ.م.م ياقوت
Annaba	انتاج العجائن الغذائية	ش.ذ.م.م محبوبة
Guelma	صناعة الدراجات والدراجات النارية وتطبيقاتها	مؤسسة الدراجات والدراجات النارية
Annaba	صناعة المشروبات الغازية	الشركة العالمية للمشروبات

الملحق رقم (04) قائمة بأسماء المحكمين

الجامعة	اللقب والاسم
جامعة عنابة	أ.د جاوحدو رضا
جامعة عنابة	د. سماش كمال
جامعة البويرة	د. سفير محمد
جامعة عنابة	أ.د هوام جمعة
جامعة عنابة	أ. سوسة بدر الدين

الملحق رقم (05) مخرجات برنامج SPSS

Fiabilité

Remarques	
Résultat obtenu	14-JUL-2018 15:10:07
Commentaires	
Entrée	<p>C:\Users\pc\Desktop\tr SPSS\Sans titre2.sav</p> <p>Données</p> <p>Ensemble de données actif</p> <p>Filtrer</p> <p>Poids</p> <p>Scinder fichier</p> <p>N de lignes dans le fichier de travail</p> <p>Entrée de la matrice</p> <p>Définition de valeur manquante</p> <p>Gestion des valeurs manquantes</p> <p>Observations prises en compte</p> <p>Syntaxe</p>
	<p>Ensemble_de_données1</p> <p><aucune></p> <p><aucune></p> <p><aucune></p> <p>66</p> <p>Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme manquantes.</p> <p>Les statistiques reposent sur l'ensemble des observations dotées de données valides pour toutes les variables dans la procédure.</p> <p>RELIABILITY</p> <p>/VARIABLES=Q1 Q2 Q3 Q4 Q5 Q6 Q7 Q8 Q9 Q10 Q11 Q12 Q13 Q14 Q15 Q16 Q17 Q18 Q19 Q20 Q21 Q22 Q23 Q24 Q25 Q26 Q27 Q28 Q29 Q30 Q31 Q32 Q33 Q34 Q35 Q36 Q37 Q38</p> <p>/SCALE('ALL VARIABLES') ALL</p> <p>/MODEL=ALPHA.</p>
Ressources	<p>Temps de processeur 00:00:00,00</p> <p>Temps écoulé 00:00:00,00</p>

[Ensemble_de_données1] C:\Users\pc\Desktop\tr SPSS\Sans titre2.sav

Echelle : TOUTES LES VARIABLES

Récapitulatif de traitement des observations

		N	%
Observations	Valide	66	100,0
	Exclus ^a	0	,0
	Total	66	100,0

a. Suppression par liste basée sur toutes les variables de la procédure.

Statistiques de fiabilité

Alpha de Cronbach	Nombre d'éléments
,836	38

Test-t

Remarques		
Résultat obtenu		14-JUL-2018 15:29:30
Commentaires		
	Données	C:\Users\pc\Desktop nouveau SPSS\Sans titre2.sav
Entrée	Ensemble de données actif	Ensemble_de_données1
	Filtrer	<aucune>
	Poids	<aucune>
	Scinder fichier	<aucune>
	N de lignes dans le fichier de travail	66
	Définition de manquante	Les valeurs manquantes définies par l'utilisateur sont traitées comme manquantes.
Traitement des valeurs manquantes	Observations prises en compte	Les statistiques de chaque analyse sont basées sur les observations ne comportant aucune donnée manquante ou hors intervalle pour aucune variable de l'analyse.
Syntaxe		T-TEST /TESTVAL=0 /MISSING=ANALYSIS /VARIABLES=Axe1 Axe2 Axe3 Axe4 /CRITERIA=CI(.95).
Ressources	Temps de processeur	00:00:00,02
	Temps écoulé	00:00:00,02

[Ensemble_de_données1] C:\Users\pc\Desktop\nouveau SPSS\Sans titre2.sav

Statistiques sur échantillon unique

	N	Moyenne	Ecart-type	Erreur standard moyenne
Axe1	66	3,7438	,41916	,05159
Axe2	66	4,1985	,44978	,05536
Axe3	66	3,6380	,68999	,08493

Test sur échantillon unique

	Valeur du test = 0					
	t	ddl	Sig. (bilatérale)	Différence moyenne	Intervalle de confiance 95% de la différence	
					Inférieure	Supérieure
Axe1	72,562	65	,000	3,74380	3,6408	3,8468
Axe2	75,833	65	,000	4,19848	4,0879	4,3091
Axe3	42,835	65	,000	3,63805	3,4684	3,8077