

## أساليب المحاسبة الإدارية كألية لدعم تنفيذ حوكمة

## المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

## Management Accounting Methods as a Mechanism Supporting The Governance of Algerian Economic Institutions

نبيل حمادي، جامعة يحي فارس المدينة، [profhamadinabil@gmail.com](mailto:profhamadinabil@gmail.com)حسين جلاخ، جامعة يحي فارس المدينة، [housseyn.opescom@gmail.com](mailto:housseyn.opescom@gmail.com)

تاريخ الاستلام: 2020/01/21 تاريخ القبول: 2020/05/09 تاريخ النشر: 2020/06/06

**ملخص:** تهدف الدراسة إلى تقدير واختبار نموذج انحدار خطي متعدد لدور أساليب المحاسبة الإدارية في دعم ممارسة بعض آليات الحوكمة، بتحليل 98 استمارة استبيان لعينة من المؤسسات الاقتصادية. توصلت الدراسة إلى إثبات وجود علاقة إيجابية بين تحسين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية ومستوى فعالية الحوكمة، وبذلك فقد أوصت بضرورة تكيف هذه الأساليب حسب الخط الانتاجي الذي تحتويه المؤسسة والبحث عن الأسلوب المناسب له.

**الكلمات المفتاحية:** أساليب المحاسبة الإدارية؛ الحوكمة؛ المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

تصنيف JEL : G3, M110, M410

**Abstract:** This study aims to estimate and test a multiple linear regression model of the role of management accounting methods in supporting the practice of some governance mechanisms. The study analysed 98 questionnaire of a sample of economic institutions. The study found that there is a positive relationship between improving the application of management accounting methods and the of governance effectiveness level. Thus, it recommended the importance of adapting management accounting methods according to the production line in the institution and looks for the adequate method for it.

**keyword:** management accounting methods; governance; algerian economic institutions.

**JEL classification code :** G3, M110, M410

المؤلف المرسل: حسين جلاخ، الإيميل: [housseyn.opescom@gmail.com](mailto:housseyn.opescom@gmail.com)

**1. مقدمة:**

عرفت المؤسسات الاقتصادية تحولاً كبيراً منها انفصال الملكية عن التسيير، وما نتج عنها من تعارض في المصالح بين كل من المالك والمسير لتحقيق كل طرف لمصالحه الخاصة، وفي هذا الصدد يحاول الملاك معالجة هذا التعارض بمنح حوافز مناسبة للإدارة، وتصميم مجموعة من الآليات للرقابة على أداء الإدارة، أو ما يعرف بالتدقيق الخارجي لإضفاء الثقة والشرعية على القوائم المالية، والتأكد من أن الإدارة تسعى إلى تعظيم ثروة المؤسسة واستمرارها.

إلا أنه وفي العقود القليلة الماضية شهد العالم العديد من الأزمات المالية وانهيارات المؤسسات خاصة في الدول المتقدمة، والتي كان أبرزها انهيار مؤسسة ENRON للطاقة في الولايات المتحدة الأمريكية عام 2001 وكذلك أزمة مؤسسة ORLDCOM للاتصالات عام 2002، هذا ما أدى إلى زعزعة ثقة أصحاب المصالح بمهنة التدقيق، وبالتالي زيادة الاهتمام بمتطلبات حوكمة المؤسسات، حيث حاولت عدة دول منها الجزائر تبني هذا الأسلوب سنة 2009 لتحسين أداء المؤسسات.

وانطلاقاً من الدور الإيجابي الذي تلعبه حوكمة المؤسسات كنظام فعال للتسيير والرقابة على المؤسسة، فإنه أصبح لزاماً على المؤسسات خاصة الجزائرية تهيئة البيئة الخاصة بها للتكيف مع هذا النمط الرقابي الجديد والعمل على نزع جميع العراقيل التي تحد من تطبيق الحوكمة بالإضافة إلى البحث عن سبل تفعيلها.

إن من أهم العوامل التي من الممكن أن تؤدي إلى زيادة فعالية نظام حوكمة المؤسسات أساليب المحاسبة الإدارية، فحسب (خطاب، 2010، ص 1-18)، تعتبر هذه الأخيرة كأحد أساليب الرقابة على المؤسسة، من خلال تتبع حركة التكاليف ومنع ارتفاعها، وهذا ما سيزيد من العوائد ومنه خدمة أصحاب المصالح، وبالتالي تحسين مستوى الحوكمة، فعلى المسؤولين الإداريين الاعتماد على مخرجات أساليب المحاسبة الإدارية في اتخاذ قراراتهم وهذا لتعزيز مبادئ الحوكمة ودعم آلياتها من خلال الاستغلال الأمثل للموارد الاقتصادية المتاحة وتعظيم قيمة المؤسسة والعمل على خفض التكلفة وتحسين الجودة.

الملاحظ أن المؤسسات الجزائرية خلال العقدین الأخيرین عرفت منافسة شديدة ما أدى إلى تراجع الحصة السوقية نتيجة ارتفاع التكاليف وغياب تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية لما تمتاز به هذه الأخيرة في قدرتها على الموازنة بين خفض التكلفة من جهة والحفاظ على جودة المنتج من جهة أخرى، هذا ما يعني عدم التزام المؤسسة بمبادئ الحوكمة والذي أدى إلى عدم رضا أصحاب المصالح، وفي هذا الصدد فإن أهمية هذه الدراسة تمكن في محاولة البحث عن سبل تفعيل الحوكمة في الجزائر من خلال تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية.

#### إشكالية الدراسة:

مما سبق يمكن طرح السؤال الرئيسي التالي: ما العلاقة بين تحسين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية ومستوى فعالية الحوكمة بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة؟.

**فرضيات الدراسة:** كإجابة قبلية عن إشكالية الدراسة فإننا نطرح الفرضية التالية:

**الفرضية الرئيسية:** تحسين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية (التقليدية والحديثة) سيكون له أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى  $\alpha=0.05$  في زيادة دعم وتفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.

#### أهداف الدراسة:

نهدف من خلال هذه الدراسة إلى البحث عن سبل تفعيل الحوكمة بالمؤسسات الجزائرية بالاعتماد على أساليب المحاسبة الإدارية وتحديد مدى تأثيرها على مستوى الحوكمة.

**نموذج الدراسة:** بناء عن تساؤلات الدراسة وفرضياتها فإنه يمكن التعبير عن متغيرات الدراسة من خلال الشكل أدناه حيث تم اعتماد متغيرين أساسيين لبناء نموذج الدراسة الافتراضي وهما أساليب المحاسبة الإدارية والحوكمة.

#### الشكل 01: نموذج الدراسة.



**المصدر:** من إعداد الباحثين بالاعتماد على أسئلة وفرضيات الدراسة.

## الدراسات السابقة:

في إطار علاقة أساليب المحاسبة الإدارية بالحوكمة فإننا نجد العديد من الدراسات السابقة التي بحثت في هذا المجال ويمكن صياغة أهم النتائج التي توصلت إليها:

دراسة (mayanja & van, 2011, p12050-12065) أجريت هذه الدراسة علي مستوى مجموعة من المؤسسات في بتسوانا تبين للباحث من خلالها ضعف تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسات محل الدراسة والذي أدى بدوره إلى الفشل في توصيل معلومات إلي مجلس الإدارة لدعم قراراته، وبذلك أصبحت القرارات المالية الكبيرة تتخذ على مستوى الإدارة العليا دون الاعتماد على معلومات المحاسبة الإدارية، كما أوصت هذه الدراسة بضرورة الاهتمام أكثر بوظيفة المحاسبة الإدارية والاستفادة من تقاريرها في عملية اتخاذ القرارات لتحسين مستوى الحوكمة، وفي هذا الصدد أشارت دراسة (han & wang, 2014, p216-235) إلى أن هيكل حوكمة المؤسسات يلعب دور الوساطة في الربط ما بين اعتماد نظام المحاسبة الإدارية والأداء المالي، كما أن اعتماد نظام المحاسبة الإدارية يحدد هيكل حوكمة المؤسسات مما يحسن الأداء المالي، وتأكيدا لنتائج هذه الدراسة جاءت دراسة (huynh, 2015, p403-410) والتي أثبتت أن الهيكل الجيد لحوكمة المؤسسات يعتبر القوة الدافعة لتبني المحاسبة الإدارية، هذه الأخيرة سوف تساعد أليات حوكمة المؤسسات بالمعلومات، كما أن المديرين سوف يقومون ببناء نظام فعال للمحاسبة الإدارية يتناسب مع هيكل حوكمة المؤسسات لتحقيق أفضل أداء ممكن.

ومواكبنا لتطورات البيئة الاقتصادية والتطورات التي عرفتها أساليب المحاسبة الإدارية جاءت دراسة (نعمان، 2017)، لمعالجة مشكلة عدم دقة البيانات التي توفرها الأنظمة التقليدية للمحاسبة الإدارية في المؤسسات العراقية مما انعكس سلبا على القرارات التي تتخذ في شتي المجالات، هذا بالإضافة إلى أن هذه الأنظمة لم تعد قادرة على توفير مؤشرات أداء تمكن من قياس وتحسين الأداء واحكام الرقابة على عناصر التكاليف في ظل بيئة تمتاز بالمنافسة، حيث قامت بتحديد أثر نظام التكاليف على أساس الأنشطة على جودة المعلومات المحاسبية وتحسين الأداء، توصلت هذه الدراسة إلى أن هذا النظام يسمح بتوفير بيانات أكثر

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

أما فيما يتعلق بالبيئة الجزائرية فقد كشفت دراسة (حاج الله، 2016) واقع تطبيق المحاسبة الإدارية وأن أكثر الأساليب المستخدمة في المؤسسات محل الدراسة في مجال التخطيط أسلوب الموازنات التقديرية، أما في مجال الرقابة وتقييم الأداء فيعتبر أسلوب إدارة الجودة الشاملة من بين أكثر الأساليب استعمالاً، يليه أسلوب تحليل الانحرافات، أما في مجال اتخاذ القرارات فيعتبر أسلوب أسعار التكلفة الأكثر استعمالاً، كما شكل غياب المنافسة وارتفاع تكلفة تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية أهم المعوقات التي تحد من تطبيق هذه الأساليب، وقد أوصت هذه الدراسة بضرورة زيادة الاهتمام بتطبيق مختلف الأساليب وإشراك جميع الأفراد ما يسمح برفع الكفاءة وتحسين أداء المؤسسة، أما فيما يتعلق بالعلاقة بين المحاسبة الإدارية والحوكمة بالبيئة الجزائرية فقد توصلت دراسة (تقارير، 2017) إلى أنه لأساليب المحاسبية الإدارية الأثر البالغ في تعزيز حوكمة المؤسسات، حيث أن أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية تؤثر على تفعيل حوكمة المؤسسات بوزن نسبي 80.576%، أما أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة تؤثر على تفعيل حوكمة المؤسسات بوزن نسبي 80.04%، كما يعد أسلوب محاسبة المسؤولية من أحسن الأساليب التقليدية في المحاسبة الإدارية تأثيراً على حوكمة المؤسسات بوزن نسبي 81.6%، أما أحسن أسلوب تأثيراً في حوكمة المؤسسات بالنسبة للأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية يتمثل في أسلوب الإنتاج في الوقت المحدد بوزن نسبي 80.86%، وفي نفس السياق أظهرت دراسة (جلاخ و حمادي، 2018، ص 152-168) رغبت المؤسسات الجزائرية في التحول إلى الأنظمة الحديثة للمحاسبة الإدارية، كما أثبتت وجود علاقة إيجابية بين تحسين تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة وتحسين مستوى الإفصاح والشفافية.

الملاحظ من خلال نتائج الدراسات السابقة أنها انقسمت إلى ثلاثة اتجاهات، دراسات أثبتت وجود علاقة بين المحاسبة الإدارية والحوكمة، ودراسات أثبتت وجود اختلافات في مستوى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية من بيئة إلى أخرى، ودراسات أكدت على ضرورة العمل على تحسين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية والتحول إلى الأساليب الحديثة لتحسين مستوى الحوكمة، من هنا جاءت دراستنا للكشف عن مستوى تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في البيئة الجزائرية، وتحديد أثر تحسين تطبيقها على مستوى فعالية الحوكمة.

## 2. أساليب المحاسبة الإدارية وحوكمة المؤسسات:

من الواضح أن المحاسبة الإدارية جاءت لسد حاجات أساسية (أهداف المحاسبة الإدارية) تخص المؤسسات الاقتصادية وتطورت بتطور هذه الأهداف (الحاجات) في ظل متغيرات البيئة الاقتصادية العالمية، وتعتبر المحاسبة الإدارية نظام داخلي لتوفير المعلومات المالية وغير المالية لإدارة المؤسسة بغرض اتخاذ القرارات وترشيد استهلاك الموارد (han & wang, 2014, p64) ظهرت أول مرة في التقرير الذي نشره فريق العمل من المجلس الأنجلو أمريكي للكفاية الإنتاجية بعنوان المحاسبة الإدارية عام 1950، من خلال دراسة ميدانية قام بها الفريق على مستوى مجموعة من المؤسسات في الولايات المتحدة الأمريكية (nishikant, 2015, p1) & arvid، وللبحث أكثر في تطور المحاسبة الإدارية فقد أصدرت الفيدرالية الدولية للمحاسبين سنة 1998 بيانا يعرض مراحل تطور المحاسبة الإدارية (shah, 2015, p12-19) (reinaldo, 2012, p18) حيث عرفت تطورا ضئيلا بالمقارنة مع المحاسبة المالية والتي تمكن الباحثين والهيئات من ضبط اطار نظري لها وتوحيد ممارساتها في محاسبة دولية موحدة من خلال اصدار المعايير.

ومن منطلق أن المحاسبة الإدارية تعمل على تحسين التسيير والرقابة على موارد المؤسسة لتحقيق أفضل أداء فإنها تشترك مع حوكمة المؤسسات في نفس الهدف، ضمان استمرار المؤسسة وتعظيم قيمتها في المستقبل خدمت لجميع الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة، وبالتالي يمكن تحديد كيفية مساهمة أساليب المحاسبة الإدارية في تحسين مستوى الحوكمة فيما يلي:

## 1.2. الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية وحوكمة المؤسسات:

اعتمدت المحاسبة الإدارية على عدة أساليب لقياس وتحليل التكاليف منذ نشأتها إلى يومنا هذا كاستجابة لتطورات البيئة الاقتصادية، حيث تتميز هذه الأساليب بالمرونة والتطور، شملت في بدايتها على أساليب عرفت بالأساليب التقليدية والتي ساهمت في توصيل المعلومات إلى إدارة المؤسسات الاقتصادية في ذلك الوقت، لتحسين أدائها وضمان الرقابة الفعالة على مواردها ومن بين هذه الأساليب نجد:

**أسلوب الموازنات التقديرية:** تمثل خطة مالية تحدد مقدماً الموارد اللازمة لتنفيذ الأنشطة المختلفة ولتحقيق الأهداف المطلوبة خلال فترة زمنية قادمة (جودة و أبو سردانة ، 2010، ص09).

**أسلوب محاسبة المسؤولية:** تعرف محاسبة المسؤولية بأنها عبارة عن أسلوب أو طريقة للمحاسبة عن التكاليف والإيرادات وتقييم الأداء (الكرعاوي، 2009، ص152)، من خلال تقسيم المؤسسة إلى مراكز مسؤولية.

**أسلوب التكاليف الكلية:** كما تسمى أيضاً بطريقة الأقسام المتجانسة أو طريقة مراكز التحليل، ويستند هذا الأسلوب على مبدأ أن كل عناصر التكاليف سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة، ثابتة أو متغيرة، مستغلة أو غير مستغلة هي تكاليف إنتاج يتم تحميلها على الوحدات المنتجة تامة الصنع أو غير تامة الصنع.

ويمكن تحديد كيفية مساهمة هذه الأساليب في تفعيل الحوكمة فيما يلي:

### 1.1.2. مجلس الإدارة:

تساهم الموازنات التقديرية في تنفيذ الأهداف الاستراتيجية لمجلس الإدارة باعتبارها خطة مستقبلية تبين كيفية الحصول على الموارد الاقتصادية المستقبلية وكيفية استخدامها هذا ما يسمح لمجلس الإدارة من متابعة وتقييم أداء الإدارة التنفيذية لخدمة أصحاب المصالح من خلال التخطيط لكافة أنشطة المؤسسة، توفير نظام متكامل للرقابة وتقييم الأداء، توفير الوعي التكاليفي للعاملين (الحارس، 2003، ص 290-292).

كما يساعد أسلوب محاسبة المسؤولية مجلس الإدارة في أداء مهامه، فعادة ما يتم تقسيم المؤسسة إلى أربعة مراكز مسؤولية وكل مركز له مديره ما يسهل على مجلس الإدارة مساهمة

المدير عن مجموعة من الأنشطة وتحميل المسؤوليات والرقابة، وتتمثل هذه المراكز الأربعة في: مركز التكلفة، مركز الإيراد، مركز الربحية، مركز الاستثمار (هدى خليل، 2014، ص 380-384).

أما أسلوب التكاليف الكلية فيساهم في دعم مجلس الإدارة بشكل محدود كون أن هذا الأسلوب يتميز بالعديد من العيوب التي تحد من فعاليته، وهذا نظرا لعدم الدقة في تحميل التكاليف غير المباشرة، والانتظار حتي نهاية الدورة لحساب التكلفة وبالتالي عدم تقادي تكاليف الهدر والضياع.

### 2.1.2. الإفصاح والشفافية:

في ظل تأخر المؤسسات في إعداد القوائم المالية الختامية والمصادقة عليها وتدقيقها مما قد يؤدي إلى فقدانها لمنفعتها أو تكون غير ملائمة هذا من جهة، وحاجة المستثمرين إلى معلومات حول نشاط المؤسسة من جهة أخرى، أصبح لزاما إجراء إفصاح استباقي من خلال عرض قوائم مالية تظهر ضمنها أرقام مالية فعلية عن فترات سابقة وقوائم تخطط لها المؤسسة تظهر نتائجها في المرحلة المقبلة، وهذا ما تأمنه الموازنات التقديرية.

كما يساهم أسلوب محاسبة المسؤولية في دعم الإفصاح والشفافية من خلال التقارير التي يقدمها سواء تقارير من الأعلى إلى الأسفل أو العكس، أو تقارير ما بين مراكز المسؤولية. أما أسلوب التكاليف الكلية فنلاحظ أن القوائم المالية التي تعدها المحاسبة المالية تحتوي على بيانات حول التكاليف الإجمالية، تكلفة المبيعات، تكلفة المشتريات، تكلفة مخزون أول المدة، تكلفة مخزون آخر المدة، هذه البيانات هي مخرجات نظام التكاليف في المؤسسة، بهذا يمكن القول أن تحسين تطبيق هذا الأسلوب سوف يحسن دقة وصدق القوائم المالية.

### 3.1.2. التدقيق الداخلي:

من منطلق أن الموازنات التقديرية تسعى إلى تحسين عملية التخطيط والرقابة على الموارد للوصول إلى تحقيق أهداف المؤسسة، فإنها تشترك في نفس الهدف مع التدقيق الداخلي وبالتالي تساهم الموازنات التقديرية في دعم وتفعيل ألية التدقيق الداخلي من خلال مساعدته على معرفة وتحديد أهداف المؤسسة، بالإضافة إلى قياس وتقييم الأداء الفعلي لمختلف مراكز

المسؤولية، وتحديد الانحرافات والرقابة عليها ومعرفة أسبابها وتقديم التقارير عليها إلى الإدارة العليا مما يزيد من فعالية أداء المدقق الداخلي.

أما أسلوب محاسبة المسؤولية فيمكن المدقق الداخلي من: تحديد مركز المسؤولية والأهداف المطلوب منه، كما يمكنه من تسجيل الأداء الفعلي ومقارنته بالمعايير المحددة له، وتحديد الانحرافات وإعداد تقارير الأداء الملائمة (حاج الله، 2016، ص79).

كما يسمح أسلوب التكاليف الكلية للمدقق الداخلي من رقابة التكاليف وطريقة توزيعها على المنتجات بعد نهاية الدورة، للتأكد من عدم ضياعها والبحث عن سبل تخفيضها مستقبلاً.

## 2.2. الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية وحوكمة المؤسسات:

جاءت الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية كنتيجة للتطور الكبير الذي عرفته بيئة التصنيع وزيادة حجم المنافسة وكذا الانتقادات الموجهة إلى الأساليب التقليدية نتيجة عجزها في مواكبة هذه التطورات، ومن بين الانتقادات التي وجهت للأساليب التقليدية نجد (النجار، 2013، ص 347-348):

- أنها مقاييس تاريخية تعكس الماضي؛
  - أن مقاييس الأداء التقليدية تتجاهل القيمة المالية للأصول غير الملموسة للمؤسسة؛
  - التركيز على النتائج دون التركيز على مسببات النتائج.
- ومن بين الأساليب الحديثة نجد:

**أسلوب التكلفة المستهدفة:** عرف المجلس الاستشاري للتصنيع الدولي المتقدم (CAM-I) التكاليف المستهدفة بأنها نظام لتخطيط الأرباح وإدارة التكلفة يعتمد على سعر البيع والتركيز على العميل وتصميم المنتج ووجود فريق عمل متكامل ملزم بتطبيق النظام، ويتيح تطبيق نظام التكاليف المستهدفة ممارسة إدارة التكلفة في المراحل المبكرة لتطوير المنتج وتستمر تلك الممارسة خلال دورة حياة المنتج وذلك من خلال تعامل النشاط مع سلسلة القيمة الكلية (ذوادي، 2009، ص 210).

**أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة:** يوفر هذا النظام عموماً تكاليف منتجات أكثر دقة من أساليب حساب التكاليف التقليدية (cooper & kaplan, 1988, p98)، وقد عرفه (Davidson) بأنه نظام لتخصيص الكلفة على مرحلتين حيث يتم في المرحلة الأولى

تخصيص عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة على أحواض الكلف والتي تمثل الأنشطة ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيصها على المنتجات بموجب عدد الأنشطة اللازمة لإنائها (حجازي و معاليم ، 2018، ص27).

**أسلوب بطاقة الأداء المتوازن:** تعتبر بطاقة الأداء المتوازن الأداة الفعالة في تحقيق الأداء الاستراتيجي للمؤسسة الذي يشتمل على أربعة أبعاد: البعد المالي، بعد الزبائن، بعد العمليات الداخلية، بعد التعلم والابتكار، وهذا ما طرحه الباحثان (Kaplan & Norton, 1992) كإطار لتسهيل ترجمة استراتيجية المؤسسة إلى أعمال من خلال قائمة من المؤشرات أطلق عليها بطاقة الأداء المتوازن (kaplan & norton, 1992, p72) حيث اعتبر أن المتغيرات المالية وحدها لا تكفي لقياس أداء المؤسسات (jalbert & landry, 2003, p36). ويمكن تحديد كيفية مساهمة هذا الأساليب في تفعيل الحوكمة كما يلي:

### 1.2.2. مجلس الإدارة:

تطبيق المؤسسة لأسلوب التكلفة المستهدفة يدعم مجلس الإدارة في (الشفاحين، 2014، ص26-27):

- تسهيل العمل الجماعي بخلق لغة مشتركة وهدف مشترك يتمثل في التكلفة المستهدفة؛
- يساعد تطبيق هذا الأسلوب في التحسينات، مما ينعكس على أداء مجلس الإدارة؛
- المساعدة في تحسين العلاقات مع الموردين؛
- أما أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة فيساعد مجلس الإدارة على:
- معرفة الأنشطة التي تضيف قيمة والأنشطة التي لا تضيف لاتخاذ القرارات بشأنها؛
- المفاضلة بين الاستراتيجيات المتاحة وتحديد توليفة منتجات تحقق الأرباح المناسبة؛
- المساعدة في اتخاذ قرارات الاستثمار.

كما أن بطاقة الأداء المتوازن تسمح بتحويل استراتيجية المؤسسة إلى لغة مشتركة يفهما جميع الأفراد في كافة المستويات الإدارية، وذلك بتضمين الاستراتيجية العامة مجموعة من الأهداف والمؤشرات والنتائج والمبادرات الاستراتيجية التي توفر إطار متكامل عن وضع المؤسسة ومركزها التنافسي، فمؤذج الأداء المتوازن يساعد المؤسسة على الموازنة بين الأهداف المالية والأهداف الأخرى قصيرة وطويلة الأجل من خلال: معرفة الأداء المالي

للمؤسسة، معرفة مدى رضا الزبائن حول المنتجات التي تقدمها المؤسسة، بناء استراتيجيية المؤسسة على الزبائن والعمل على ارضائهم، تطوير العمليات الداخلية وتحسين قدرات ومهارات العاملين، معرفة الأداء البيئي للمؤسسة.

### 2.2.2. الإفصاح والشفافية:

- يسمح أسلوب التكلفة المستهدفة من تحسين الإفصاح والشفافية من خلال:
- تقديم معلومات عن رغبات الزبائن للمساعدة في تخطيط وتصميم المنتج؛
- تقديم معلومات عن الخصائص الوظيفية للمنتج عبر مراحل الإنتاج المختلفة والتي يطلبها الزبون؛
- تقديم معلومات عن الأجزاء الجديدة المستخدمة في إنتاج المنتجات الجديدة، وإمكانية استبدالها بأخرى أقل تكلفة.

أما نظام ABC فقد أشارت دراسة (نعمان ، 2017، ص99-107) إلى أن هذا النظام يمكن من تحقيق جودة المعلومات المحاسبية ( الملائمة، الموثوقية، الثبات والاتساق، القابلية للمقارنة، الوضوح، الاكتمال)، كما أشار (جلاخ و حمادي ، 2018، ص160) إلى أن هذا النظام يعمل على ضمان صحة ودقة تعبير القوائم المالية ( قائمة المركز المالي، قائمة حساب النتيجة).

بالمقابل نجد أسلوب بطاقة الأداء المتوازن يحسن الإفصاح في التقارير المالية من خلال تضمينها لكافة جوانب الأداء بالمؤسسة سواء كانت في صورة مالية أو غير مالية من خلال:

- الإفصاح عن مقاييس الأداء الاستراتيجية ضمن التقرير السنوي؛
- توفير معلومات لمستخدمي التقارير المالية عن الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة؛
- توفير معلومات عن التطلعات المستقبلية للمؤسسة؛
- توفير معلومات عن العمليات الداخلية للمؤسسة.

### 3.2.2. التدقيق الداخلي:

يساعد أسلوب التكلفة المستهدفة المدقق الداخلي على زيادة قدرته في رقابة وتتبع التكاليف قبل حدوثها أي في مرحلة تطوير وتصميم المنتج، بما يحقق رقابة فعالة على تكاليف في المراحل المبكرة من دورة حياة المنتج.

أما أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة فيدعم عملية التدقيق الداخلي من خلال مساعدة المدقق الداخلي في تقديم الاستشارة الإدارية خاصة ما تعلق بالأنشطة غير المضيفة للقيمة لأجل تخفيضها أو التخلص منها، بالإضافة إلى توفيره المؤشرات اللازمة المتعلقة بأنشطة التشغيل وتحديد مواطن الضعف فيها في إطار قيامه بالتدقيق التشغيلي، وتقديم التوصيات وتوجيه الإدارة العليا إلى سبل التحسين المستمر اعتمادا على أسس أكثر دقة وموضوعية.

أما بطاقة الأداء المتوازن تسعى إلى ربط أداء الفرد بالمؤسسة لإنجاز الأهداف الاستراتيجية لما توفره من مقاييس مختلفة تحدد مدى نجاح كل فرد وكل قسم داخل المؤسسة وفق منظورات متعددة، هذا ما يمكن استخدامه لقياس وتحسين نشاط التدقيق الداخلي من خلال تكيف بطاقة الأداء المتوازن مع نشاط التدقيق الداخلي لجعله يعمل وفق المنظورات المتعددة لبطاقة الأداء المتوازن.

من خلال ما سبق يتضح أنه لأساليب المحاسبة الإدارية دور مهم في دعم ممارسة أليات الحوكمة، وفيما يلي سنقوم بالتأكد من هذه النتائج النظرية وهذ بإسقاطها على البيئة الجزائرية.

### 3. الدراسة التطبيقية:

بعد تحديد وتحليل نتائج الدراسات السابقة قمنا بإسقاطها على البيئة الجزائرية لتحديد مدى مساهمة أساليب المحاسبة الإدارية في دعم وتفعيل نظام الحوكمة بها.

#### 1.3. منهجية الدراسة:

تم اجراء دراسة تطبيقية بالاعتماد على الاستبانة مع استعمال برنامج SPSS كأداة لعرض وتبويب المعلومات التي تم جمعها، واستخدام بعض الأساليب الإحصائية مثل نموذج الانحدار المتعدد لنمذجة العلاقة بين متغيرات الدراسة.

#### 2.3. مجتمع وعينة الدراسة:

تم استخدام الاستبيان كأداة لجمع البيانات الأولية، وبالنظر الى طبيعة الموضوع قرر الباحثين أن يتكون مجتمع الدراسة من مجموعة من المؤسسات الاقتصادية بولاية المدية بالإضافة إلى المؤسسات المدرجة ببورصة الجزائر، ومجموعة من الممارسين لمهنة المحاسبة والتدقيق، تم اختيار عينة ملائمة وميسرة حجمها 110 مفردة، هذا في الفترة الممتدة من

01/09/2018 إلى غاية 30/12/2018 وقد بلغ عدد الاستثمارات المسترجعة 106 استثمارة، تم إقصاء 08 استثمارات منها، وبالتالي تم إجراء التحليل على 98 استثمارة.

### 3.3. أداة الدراسة:

لجأ الباحثين إلى الاستقصاء لجمع البيانات المتعلقة بالدراسة الميدانية وذلك بالاعتماد على استثمارات استقصاء تم إعدادها على ضوء ما توصلت إليه الدراسات السابقة من نتائج وبناء على مقاييس مستخدمة في هذه الدراسات وقد شملت الاستبانة على أربعة محاور، المحور الأول خصص لمعرفة خصائص عينة الدراسة أما المحور الثاني فقد خصص لمعرفة واقع تطبيق الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية، أما المحور الثالث فقد خصص لمعرفة واقع تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية، في حين خصص المحور الرابع لوصف واقع الحوكمة، وقد تم تصميم استثمارات الاستبيان بالشكل المناسب لأهداف وفرضيات الدراسة من خلال الاعتماد على دراسات سابقة.

### 4.3. صدق وثبات أداة القياس:

تم تأكيد صدق أداة القياس بعرض الاستبيان على مجموعة من الأساتذة المختصين للحكم على محتوى الأسئلة ومدى ملاءمتها وشموليتها للموضوع المبحوث، وبغرض التأكد من فهم مفردات العينة لأسئلة الاستبيان، تم توزيع 30 استثمارة على العينة الاستطلاعية، حيث قُمت بإعادة صياغة بعض الأسئلة لإزالة الغموض الذي انتاب بعضها، كما اعتمدنا على معامل ألفا كرو نباخ لتأكد من صلاحية المقياس وقد بلغت قيمة هذا المعامل 0.93، وتعتبر هذه القيمة كافية للحكم على وجود الاتساق الداخلي لعبارات الاستبيان وتحقيق شرط الاعتمادية على المقاييس المستخدمة كونها تتجاوز نسبة 0.6 المتعارف عليها، وهذا يعني أن المقاييس تتمتع بدلالة ثابتة ومقبولة.

### 4. نتائج الدراسة:

#### 1.4. التعريف بنموذج أساليب المحاسبة الإدارية - الحوكمة:

تم صياغة نموذج انحدار خطي متعدد بهدف دراسة طبيعة وحجم تأثير المتغيرات الفرعية لأساليب المحاسبة الإدارية، كمتغيرات مستقلة على المتغير التابع المتمثل في الحوكمة، كما تم حساب الخطأ المعياري للتقدير Std. Error of the Estimate الذي يقاس تشتت قيم

متغيرات هذه النماذج عن خط الإنحدار بهدف التأكد من وجود علاقة خطية بين متغيرات النموذج، بحيث كلما كانت قيمة هذا المؤشر صغيرة تنقلص الأخطاء العشوائية وبالتالي وجود علاقة خطية تسمح بتحقيق جودة تمثيل خط الإنحدار لنقاط شكل الانتشار، والجدول الموالي يوضح مختلف النتائج:

**الجدول 01: التعريف بنموذج الحوكمة وأساليب المحاسبة الإدارية.**

$\hat{G} = f(\hat{T}, \hat{M}) = G_0 + \alpha_1 \hat{T} + \alpha_2 \hat{M}$ نموذج الحوكمة أساليب المحاسبة الإدارية	
	قيمة الخطأ المعياري للتقدير: 0.24؛
$\hat{G}$	القيمة التقديرية للحوكمة، وهي متغيرة تابعة لأساليب المحاسبة الإدارية؛
$(\hat{T}, \hat{M})$	متغيرات مستقلة تتمثل في: الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية $\hat{T}$ ، الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية $\hat{M}$ ؛
$G_0$	مستوى الحوكمة عند انعدام أساليب المحاسبة الإدارية، أي عدم تطبيق المؤسسة لأساليب المحاسبة الإدارية؛
$\alpha_1$	الميل الحدي للأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية، والذي يعني أنه كلما قامت المؤسسة بتحسين تطبيق الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية زاد مستوى الحوكمة بنسبة $\alpha_1$ ؛
$\alpha_2$	الميل الحدي للأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية، والذي يعني أنه كلما قامت المؤسسة بتحسين تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية، زاد مستوى الحوكمة بنسبة $\alpha_2$ ؛

المصدر: من إعداد الباحثين بناء عن فرضيات الدراسة والدراسات السابقة

#### 2.4. تقدير نموذج أساليب المحاسبة الإدارية - الحوكمة:

الجدول الموالي يلخص نتائج تقدير معالم نموذج الحوكمة أساليب المحاسبة الإدارية:

الجدول 02: نتائج تقدير معالم نموذج الحوكمة أساليب المحاسبة الإدارية.

النموذج:	قيمة المعلمة	قيمة التأثير	نسبة التأثير على الحوكمة	الخطأ المرافق لاختبار T	معامل التحديد R <sup>2</sup>	الخطأ المرافق لاختبار F
$\hat{G} = f(\hat{T}, \hat{M})$	المعلمة	التأثير	على الحوكمة	اختبار T	R <sup>2</sup>	اختبار F
			على الحوكمة	Sig. (T-test)		Sig. (F-test)
G <sub>0</sub>	1.01	1.01	1.77%	0.000		
$\alpha_1$	0.24	0.72	1.26%	0.050	0.44	0.000
$\alpha_2$	0.40	1.2	2.1%	0.000		

المصدر: من إعداد الباحثين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss

تم إعداد هذا الجدول بالاعتماد على دراسة (حمادي ، 2012 ، ص166) حيث أن:  
 -قيمة التأثير على الحوكمة = قيمة المعلمة x 3 (التي تمثل الإجابة بنعم في الاستبيان)؛  
 -نسبة التأثير على الحوكمة =  $\left\{ \begin{array}{l} \text{قيمة التأثير على الحوكمة} \\ \text{القيمة الكلية لمستوى فعالية الحوكمة ( عدد عبارات المتغير التابع 3x)} \end{array} \right\} \times 100$ .  
 بعد قيامنا بتقدير نموذج الحوكمة-أساليب المحاسبة الإدارية سيتم فيما يلي اختبار هذا النموذج وتقديم التحليلات المناسبة.

### 3.4 اختبار نموذج الحوكمة -أساليب المحاسبة الإدارية: $\hat{G} = f(\hat{T}, \hat{M})$

من خلال الجدول رقم (02) يمكن صياغة النموذج المقدر للعلاقة: الحوكمة وأساليب

$$\hat{G} = f(\hat{T}, \hat{M}) = 1.01 + 0.24\hat{T} + 0.4\hat{M}$$

القيمة الابتدائية للحوكمة G<sub>0</sub> في حالة عدم تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية في المؤسسات تساوي 1.01 نقطة من مجموع 57 نقطة أي ما نسبته 1.77% وهي نسبة تأثير المتغيرات العشوائية ماعدا أساليب للمحاسبة الإدارية (التقليدية والحديثة)، أما النسبة الباقية عن 100% والمقدرة با 98.23% فهي نسبة تأثير أساليب المحاسبة الإدارية.

$\alpha_1 = 0.24$ ، والذي يعني أنه كلما قامت المؤسسة بتحسين تطبيق الأساليب التقليدية

للمحاسبة الإدارية المتمثلة في (أسلوب الموازنات التقديرية، أسلوب محاسبة المسؤولية، أسلوب

التكلفة الكلية) بوحدة واحد مع افتراض ثبات الأساليب الأخرى، زادة فعالية الحوكمة بقيمة 0.72 نقطة من مجموع 57 نقطة، أي ما نسبته 1.26% من النسبة الكلية للحوكمة؛  $\alpha_2 = 0.4$ ، والذي يعني أنه كلما قامت المؤسسة بتحسين تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية المتمثلة في (أسلوب التكلفة المستهدفة، أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، أسلوب بطاقة الأداء المتوازن) بوحدة واحدة مع افتراض ثبات الأساليب الأخرى، زادة فعالية الحوكمة بقيمة 1.2 نقطة من مجموع 57 نقطة، أي ما نسبته 2.1% من النسبة الكلية للحوكمة؛

اختبار (t- test): من الجدو السابق يتضح أن كل المتغيرات المستقلة للأساليب التقليدية والحديثة للمحاسبة الإدارية كانت معنوية من الناحية الاحصائية حسب اختبار t عند مستوى معنوية  $P \leq 0.05$ ، وبالتالي فالفرضية الرئيسية صحيحة، أي أن تحسين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية (التقليدية والحديثة) سيكون له أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى  $\alpha=0.05$  في زيادة دعم وتفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة، وتعتبر هذه الأساليب مفسرات حقيقة للحوكمة؛

معامل التحديد  $R^2$  بلغ 0.44 مما يعني أن المتغيرات المستقلة التفسيرية (الأساليب التقليدية، الأساليب الحديثة)، لها القدرة على تفسير 44% من التغيرات التي تحصل على مستوى الحوكمة، أما الباقي 66% فيعزى إلى عوامل عشوائية أخرى؛

اختبار (F - test): الخطأ المرافق للإحصائية F بلغ 0.000 وهو أقل من القيمة 0.05، مما يؤكد القبول الكلي للنموذج والقوة التفسيرية العالية لنموذج الانحدار الخطي المتعدد من الناحية الاحصائية.

## 5.الخاتمة:

تمثل الهدف الأساسي من هذه الدراسة في تحديد أثر تحسين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية على حوكمة المؤسسات، وكانت نتائج الدراسة كالتالي:  
من خلال اختبار النموذج تم قبول الفرضية الرئيسية تحسين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية (التقليدية والحديثة) سيكون له أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى  $\alpha=0.05$  في زيادة

دعم وتفعيل حوكمة المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة، حيث تم الإبقاء على المتغيرات المستقلة لأساليب المحاسبة الإدارية المتمثلة في الأساليب التقليدية والأساليب الحديثة كعوامل مؤثرة حقيقية على تحسين مستوى الحوكمة حيث ظهر الميل الحدي لكل من متغيرة الأساليب التقليدية والحديثة، موجبا وقد بلغت قيمته على التوالي: 0.24، 0.4، كما أن نتائج الاختبار الجزئي (T- test) والكلبي (F - test) كانت مقبولة، وقيمة معامل التحديد بلغت 0.44 بينت أن المتغيرات الفرعية لأساليب المحاسبة الإدارية لها قدرة على تفسير التغيرات التي يمكن أن تحصل في مستوى فعالية الحوكمة بنسبة 44 %، هذا ما يتفق مع دراسة (تقرارات، 2017) التي توصلت أن أساليب المحاسبة الإدارية التقليدية تؤثر على تفعيل حوكمة المؤسسات بوزن نسبي 80.576%، أما أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة تؤثر على تفعيل حوكمة المؤسسات بوزن نسبي 80.04%.

بناء على النتائج السابقة أوصت هذه الدراسة بما يلي:

- فيما يتعلق بأساليب المحاسبة الإدارية:
- تقييم تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية والعمل على نزع العراقيل التي من الممكن أن تحد أو تعرقل تطبيق هذه الأساليب؛
- تكييف أساليب المحاسبة الإدارية حسب الخط الإنتاجي الذي تحتويه المؤسسة، والبحث عن الأساليب المناسبة له؛
- إنشاء قسم خاص بالمحاسبة الإدارية تابع مباشرة إلى مجلس الإدارة أو الإدارة العليا؛
- ضرورة تكوين المحاسبين الإداريين بهدف الاطلاع على مستجدات المحاسبة الإدارية؛
- العمل على تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية لما لها من دور فعال في تحسين الأداء وتحسين تنافسية المؤسسة؛
- الاستفادة من تجارب المؤسسات الرائدة في تطبيق الحوكمة والمحاسبة الإدارية.
- فمما يتعلق بالحوكمة:
- على مجلس الإدارة الاعتماد أكثر على مخرجات المحاسبة الإدارية في الرقابة على الأداء؛
- على مجلس الإدارة تسهيل عملية اتصال المحاسب الإداري بجميع الأقسام في المؤسسة؛

- ضرورة إيجاد تكامل بين مجلس الإدارة، التدقيق الداخلي، قسم المحاسبة الإدارية، بالإضافة إلى تحقيق التفاعل بين مختلف أليات الحوكمة؛
- وضع شروط أساسية يجب أن يتمتع بها الشخص ليتقلد منصب عضو مجلس إدارة تتضمن الكفاءة، الخبرة، الاستقلالية؛
- إشراف مجلس الإدارة على اللجان الفرعية له حسن اختيار أعضائها؛
- تعيين مدقق التكاليف بهدف التحقق من حسابات التكلفة، دقة حسابات التكلفة، تقارير التكلفة، تقنيات حساب التكاليف؛
- العمل على اشراك المحاسب الإداري أكثر في عملية الإفصاح والشفافية؛
- تحسين الإفصاح والشفافية من خلال إرفاق القوائم المالية بالتقارير الإدارية الداخلية والقوائم المخطط لها للسنوات القادمة بما يمكن المستخدمين لها من تحديد الأهداف المستقبلية للمؤسسة ومدى فعالية المؤسسة في استغلال مواردها لاتخاذ قرارات الاستثمار بها.

### 6. قائمة المراجع:

1. Mayanja mk, Van der poll hm, management accounting: an instrument for implementing effective corporate governance, affrican journal of business management, vol05, N30, 2011.
2. David han-Min wang, Quang linh huynh, The Role of Corporate Governance in the Link between Management Accounting System and Firm Performance, Asian journal of finance and accounting, vol 06, N01, 2014.
3. Quang Linh Huynh, The Mutual Relationship Between Corporate Governance and Management Accounting: Which Occurs First? American Journal of Applied Sciences, vol 12 (06), 2015.
4. David han-Min wang, Quang linh huynh, Linkages among corporate governance, management accounting practice and organizational performance, evidence from a southeast asian country, Romanian Economic and Business Review, Vol09, No1, 2014.
5. Nishikant jha, Arvind ubale, jani camr, introduction to management accounting, first edition, himalaya publishing house, university of mumbai, 2015.

6. Shah Kamal, Historical Evolution of Management Accounting, The cost and management, Vol43, No4, july-august, 2015.
7. Reinaldo Guerreiro and all, external disclosure and management accounting artefacts do top-ranked companies in quality of financial reporting, tend to rank high in adoption of modern management accounting artefacts?, International Journal of Business and Commerce, Vol-01, No-09, May 2012.
8. Jalbert Terrance, Landry Steven, Which Performance Measurement is best for your company, Management Accounting Quarterly, vol 4, no3, 2003.
9. Cooper, Robin & Kaplan, Robert S, measure cost right: make the right decisions, harvard business review, september-october 1988.
10. Robert S Kaplan, David. P Norton, Balanced Scorecard Measures That Drive Performance, Harvard Business Review, (janury, february) 1992.
11. لبنى هاشم نعمان، أثر نظام التكاليف اساس الأنشطة على جودة المعلومات المحاسبية وتحسين الأداء- دراسة ميدانية تطبيقية على عينة من الشركات الصناعية العراقية، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، السودان، جامعة النيلين، 2017.
12. حاب الله الشريف، أساليب المحاسبة الإدارية بين النظرية والتطبيق - دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في الجزائر، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص محاسبة ومالية، الجزائر، جامعة أم البواقي، 2016.
13. تفرات يزيد، دور أساليب المحاسبة الإدارية في حوكمة المؤسسات الاقتصادية - دراسة حالة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، الجزائر، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2017.
14. جلاخ حسين، حمادي نبيل، أثر نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الإفصاح والشفافية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، 11، (02)، 2018.
15. عبد الحكيم مصطفى جوده، جمال عبد الرحمن أبو سردانه، تقييم نظام الموازنة التخطيطية في أمانة عمان الكبرى دراسة ميدانية، مجلة البصائر، المجلد 13، العدد2، 2009.

16. نجم عبد عليوى الكرعاي، مزايا ومشاكل التكامل بين نظام محاسبة المسؤولية ونظام تكاليف الأنشطة، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 11، العدد 4، 2009.
17. أسامة الحارس، المحاسبة الادارية، الطبعة الأولى، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 2003.
18. هدى خليل ابراهيم، دور محاسبة المسؤولية كألية للرقابة وتقييم الأداء بحث تطبيقي في الشركة العامة لتسويق الأدوية والمستلزمات الطبية، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، العدد 41، 2014.
19. جميل حسن النجار، أثر تطبيق بطاقة الأداء المتوازن على تعزيز المركز التنافسي الاستراتيجي دراسة تطبيقية على قطاع المؤسسات المالية العاملة في قطاع غزة، مجلة جامعة القدس المفتوحة للأبحاث والدراسات، العدد 29، رقم 1، 2013.
20. ذواوي مهدي، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة للإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المجلد 09 العدد 09، 2009.
21. إسماعيل حجازي، سعاد معاليم، نظام التكاليف على أساس الأنشطة عوامل التنبئي ونجاح التطبيق، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2018.
22. محمد شحاتة خطاب، التكامل بين أدوات إدارة التكلفة وحوكمة الشركات، إطار مقترح: دراسة نظرية وميدانية، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة، بعنوان مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين، 18-19 مايو 2010، جامعة الملك خالد، المملكة العربية السعودية.
23. رياض مصلح الشقاحين، مدى ادراك أهمية تطبيق التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الالكترونية المساهمة العامة الأردنية، مجلة بحوث جامعة حلب، سلسلة العلوم الاقتصادية، العدد 10، 2014.
24. حمادي نبيل، أثر تطبيق الحوكمة على جودة المراجعة المالية دراسة حالة الجزائر، اطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر 03، 2012.