الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

DEMOCRATIC AND POPULAR REPUBLIC OF ALGERIA

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

MINISTRY OF HIGHER EDUCATION AND SCIENTIFIC RESEARCH





جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم

Abdelhamid Ibn Badis University of Mostaganem

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

Faculty of Economics Commercial and Management Sciences

مراقبة التسيير المعمقة

مطبوعة موجهة إلى طلبة السنة الثانية ماستر محاسبة وتدقيق قسم العلوم المالية والمحاسبية

من إعداد الأستاذة :

د.زينات إسماء

السنة الجامعية 2026/2025

فهرس المحتويات :

المحور الأول : مراقبة التسيير في ظل بيئة الاعمال الحديثة

1- مفهوم مراقبة التسيير

1-1 التطور التاريخي لمراقبة التسيير

2-1 تعريف مراقبة التسيير

2- خصائص وأهداف مراقبة التسيير

1-2 خصائص مراقبة التسيير

2-2 أهداف مراقبة التسيير

3- مراقبة التسيير ، المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية

1-3 مستويات المراقبة

2-3 مراقبة التسيير والمراجعة الداخلية

3-3 مراقبة التسيير والرقابة الداخلية

4- مسار وتنظيم مراقبة التسيير

1-4 مسار مراقبة التسيير

2-4 تنظيم مراقبة التسيير

5- الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير (طبيعة محاسبة التسيير)

1-5 مفهوم محاسبة التسيير

2-5 اهمية محاسبة التسيير

3-5 دور محاسبة التسيير

4-5 خصائص محاسبة التسيير

5-5 المصطلحات المتعلقة بالتكاليف

6-5 محاسبة التسيير الحديثة

المحور الثاني : نظام التكاليف حسب الأنشطة ABC

1- مفهوم التكاليف على أساس الأنشطة Activity Based Costing (ABC)

1-1نشأة نظام التكاليف على أساس الأنشطة Activity Based Costing (ABC)

2-2 تعريف نظام التكاليف على أساس الأنشطة

2-3الفروقات بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC وأنظمة التكاليف التقليدية

2- أهمية وأهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

2-1 أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

2-2 أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

3-إجراءات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

3-1 المفاهيم الأساسية المرتبطة بنظام التكاليف على أساس الأنشطةABC

3-2 متطلبات تنفيذ وبناء نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

3-3 خطوات تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

4- مزايا وعيوب تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة

5 - دراسة حالة

المحور الثالث : إدارة التكاليف على أساس الأنشطة ABM (Activity-Based Management)

1-مفهوم إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (Activity-Based Management ABM)

2-علاقة نظام الادارة على أساس الأنشطة ABM بنظام ABC

3- أهمية وأهداف إدارة التكاليف على أساس الأنشطة ABM

3-1 أهمية إدارة التكاليف حسب الأنشطة ABM

3-2 أهداف إدارة التكاليف حسب الأنشطة ABM

3-مراحل وخطوات تطبيق إدارة التكاليف على أساس الأنشطة ABM

المحور الرابع : الموازنة على أساس الأنشطة Activity Based Budget (ABB)

1- مفهوم الموازنة على أساس الأنشطة Activity Based Budget (ABB)

2- أهمية الموازنة على أساس الأنشطة ABB

3- أهداف الموازنة على أساس الأنشطة ABB

4- مراحل إعداد الموازنة على أساس الأنشطة ABB

5- الخطوات الأساسية لتطبيق الموازنة على أساس الأنشطة ABB

6- أساليب إعداد الموازنة على أساس الأنشطة ABB

7- الموازنة على أساس الأنشطة ABB وعلاقتها بنظام ABC

المحور الخامس : لوحة القيادة الإدارية والاستراتيجية

1- مفهوم لوحة القيادة

1-1 خصائص لوحة القيادة الحديثة ومقارنتها بلوحة القيادة التقليدية

1-2 مراحل اعداد لوحة القيادة

1-3 مؤشرات لوحة القيادة

1-4 أشكال عرض لوحة القيادة

1-5 دراسة حالة عن إعداد لوحة القيادة

2- لوحة القيادة الإدارية

2-1 تعريف لوحة القيادة الإدارية

2-2 أهمية لوحة القيادة الإدارية

3-2 كيفية تصميم لوحة القيادة الإدارية الفعالة

4-2 المؤشرات المستخدمة في لوحة القيادة الإدارية

5-2 الصعوبات والتحديات في استخدام لوحة القيادة الإدارية

3 - لوحة القيادة الاستراتيجية

1-3 تعريف لوحة القيادة الاستراتيجية

2-3 أهداف لوحة القيادة الاستراتيجية

3-3 خصائص لوحة القيادة الاستراتيجية

4-3 مكونات لوحة القيادة الاستراتيجية

5-3 كيفية تصميم لوحة القيادة الاستراتيجية الفعالة

6-3 المؤشرات المستخدمة في لوحة القيادة الاستراتيجية

7-3 الصعوبات والتحديات في لوحة القيادة الاستراتيجية

8-3 الفرق بين لوحة القيادة الإدارية ولوحة القيادة الاستراتيجية

المحور السادس : بطاقة الأداء المتوازن Balanced Score Card

1- مفهوم بطاقة الأداء المتوازن BSC

1-1 نشأة بطاقة الأداء المتوزان BSC

2-1 تعريف بطاقة الأداء المتوازن BSC

3-1 خصائص بطاقة الأداء المتوازن BSC

4-1 أهداف بطاقة الأداء المتوازن BSC

2-مكونات وابعاد بطاقة الأداء المتوازنBSC

2-1 مكونات بطاقة الداء المتوازن BSC

2-2 محاور بطاقة الأداء المتوازن BSC

3-خطوات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن BSC

4- صعوبات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن BSC

5- دراسة حالة حول بطاقة الأداء المتوازن

المحور السابع : القياس المقارن Benchmarking

1- مفهوم القياس المقارن Benchmarking

1-1 نشأة القياس المقارن

2-1 تعريف القياس المقارن

2- أهمية و أهداف القياس المقارن

3- أنواع القياس المقارن

4- مبادئ القياس المقارن

5- مراحل القياس المقارن

المحور الثامن: إعادة هندسة العمليات Reengineering Administration

1 – مفهوم إعادة هندسة العمليات Reengineering Administration

2- أهداف إعادة هندسة العمليات

3- أبعاد إعادة هندسة العمليات

4-المراحل الرئيسية لإعادة الهندسة

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
01	مراحل تطور مفهوم مراقبة التسيير	5
02	مراقبة التسيير آلية للتنسيق والتنشيط	17
03	مقارنة بين أنظمة المراقبة	27
04	خصائص مراكز المسؤولية	37
05	بعض مسببات التكلفة في مختلف المؤسسات	69
06	خصائص لوحات القيادة مقارنة بالأدوات الرقابية الأخرى	113
07	جداول معتمدة في لوحة القيادة	118
08	شكل الاطار العام لجدول لوحة القيادة	119
09	شكل لوحة القيادة	120
10	مقارنة بين لوحة القيادة الإدارية والاستراتيجية	132
11	أهم مؤشرات ومقاييس بطاقة الأداء المتوازن BSC	139

رقم الشكل	عنوان الشكل	الصفحة
01	مفهوم مراقبة التسيير	7
02	الأبعاد الأربعة لمراقبة التسيير الحديثة	10
03	ركائز مراقبة التسيير	12
04	نظام المعلومات لمراقبة التسيير	16
05	مسار مراقبة التسيير داخل المؤسسة	29
06	دورة التخطيط	30
07	مرحلة المتابعة والتحليل	31
08	مخطط سير التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)	53
09	الإطار العام لنظام تكلفة الأنشطة ABC	63
10	المراحل المتبعة في تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC	67
11	مراحل تحديد مسببات التكلفة	71
12	ميكانيكية عمل نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC	73
13	نموذج عمل(ABM) (Activity-Based Management	83
14	العلاقة بين نظام ABM ونظام ABC	85
15	مخطط إعداد الموازنة على أساس الأنشطة ABB	101
16	خطوات تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة ABB	107
17	العلاقة بين الموازنة على أساس الأنشطة ABB و ABC	109
18	مراحل اعداد لوحة القيادة	115
19	التمثيلات البيانية المعتمدة في لوحة القيادة	117
20	المنبهات والاشارات المعتمدة في لوحة القيادة	118
21	مكونات بطاقة الأداء المتوازن BSC	137
22	محاور بطاقة الأداء المتوازن BSC	138
23	خطوات تنفيذ بطاقة الأداء المتوازن BSC	142
24	عجلة القياس المقارن Benchmarking	160
25	النموذج المفاهيمي لإعادة هندسة العمليات	165
26	مراحل وخطوات إعادة الهندسة	169

مقدمة:

تشهد بيئة الأعمال المعاصرة تحولات متسارعة نتيجة التطور التكنولوجي، واشتداد المنافسة، وتزايد متطلبات الجودة والكفاءة، الأمر الذي فرض على المؤسسات الاقتصادية البحث عن أساليب إدارية حديثة تمكنها من تحسين أدائها وتعزيز قدرتها التنافسية. وفي هذا السياق، برزت مراقبة التسيير كإحدى الوظائف الأساسية التي تساهم في توجيه المؤسسة نحو تحقيق أهدافها من خلال توفير المعلومات اللازمة للتخطيط، والرقابة، وتقييم الأداء، ودعم عملية اتخاذ القرار.

وقد شهدت مراقبة التسيير تطوراً ملحوظاً خلال العقود الأخيرة، حيث انتقلت من التركيز على الجوانب المالية والرقابية التقليدية إلى تبني مقاربات وأدوات حديثة تأخذ بعين الاعتبار مختلف أبعاد الأداء الاستراتيجي والتشغيلي. وأصبح نجاح المؤسسات مرتبطاً بقدرتها على توظيف هذه الأدوات بكفاءة من أجل التحكم في التكاليف، وتحسين استغلال الموارد، ورفع مستوى الأداء، ومواكبة التغيرات المستمرة في بيئة الأعمال.

وانطلاقاً من هذه الأهمية، تهدف هذه المطبوعة إلى تقديم عرض مبسط ومنظم لأهم المفاهيم والأساليب الحديثة في مجال مراقبة التسيير، حيث يتناول في البداية المفاهيم الأساسية لمراقبة التسيير من حيث أهميتها وأهدافها وأنواعها ومراحلها ، كما يتطرق إلى نظام التكاليف على أساس الأنشطة(ABC) ، وإدارة التكاليف على أساس الأنشطة(ABM) ، والموازنة على أساس الأنشطة(ABB) ، باعتبارها أدوات حديثة لتحسين إدارة الموارد وترشيد التكاليف. كذلك يتناول الكتاب لوحة القيادة الإدارية والاستراتيجية وبطاقة الأداء المتوازن كأدوات لقياس الأداء ومتابعة تنفيذ الاستراتيجية، إضافة إلى القياس المقارن الذي يساعد المؤسسات على الاستفادة من أفضل الممارسات وتحسين أدائها، وأخيراً إعادة هندسة العمليات التي تمثل مدخلاً حديثاً لإعادة تصميم العمليات وتحقيق تحسينات جوهرية في الأداء.

توجه هذه المطبوعة أساساً إلى طلبة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، لاسيما طلبة تخصص المحاسبة والتدقيق، كما يمكن أن يشكل مرجعاً مساعداً للباحثين والممارسين

المهتمين بمجال مراقبة التسيير الحديثة، بما يسهم في تعزيز معارفهم النظرية وتطوير قدراتهم التطبيقية في هذا المجال الحيوي.

المحور الأول : مراقبة التسيير في ظل بيئة الاعمال الحديثة

تمهيد

شهدت بيئة الأعمال المعاصرة تحولات جذرية نتيجة العولمة، وتسارع الابتكار التكنولوجي، وتزايد حدة المنافسة، وهو ما فرض على المؤسسات ضرورة تبني أساليب حديثة في التسيير تضمن لها الكفاءة والفعالية والاستمرارية. وفي هذا السياق، برزت **مراقبة التسيير** كأداة محورية لمواكبة هذه التحولات، حيث لم تعد تقتصر على الرقابة المالية التقليدية، بل أصبحت نظامًا متكاملاً يهدف إلى توجيه الأداء وربطه بالأهداف الاستراتيجية.

وتكتسي مراقبة التسيير أهمية خاصة باعتبارها حلقة وصل بين مختلف الوظائف الإدارية (التخطيط، التنظيم، التوجيه، الرقابة)، مما يجعلها أحد الركائز الأساسية في تحسين الأداء المؤسسي.

1-مفهوم مراقبة التسيير

1-1 التطور التاريخي لمراقبة التسيير :

عرفت مراقبة التسيير عدة تطورات تزامنت مع ازدياد حجم المؤسسات وتنوعها وتطورها لعملية التسيير ككل ، فأصبحت اليوم إحدى الوظائف الضرورية لقيادة المؤسسة من خلال مسارها الذي يتضمن وضع الأهداف المسطرة والوسائل المتاحة ، ومتابعتها وتصحيح الأخطاء والانحرافات ان وجدت بغية تحسين الأداء داخل المؤسسة

بدأت أولى المؤشرات في ميدان مراقبة التسيير تظهر في مرحلة الثورة الصناعية مع نهاية القرن التاسع عشر وبداية القرن العشرين ، وتزامنت مع كبر حجم المؤسسات وتنوعها ، فأصبحت من الضروري تحديد المهام والمسؤوليات وإن كانت مبادئ وطرق التسيير ظهرت ما بين 1850-1910 في الولايات المتحدة الامريكية وأوروبا فإن تجسيدها وتطبيقها بدأ تدريجيا مع تطور احتياجات المؤسسة ، أين وجد المسيرون أنفسهم في حاجة الى نظام مراقبة التسيير لتحسين أدائها .

وقد شهدت مراقبة التسيير أربعة مراحل أساسية :

المرحلة الأولى :

عرفت فترة تهاية القرن التاسع عشر بالولايات المتحدة الأمريكية تزايدا هائلا في اليد العاملة بالورشات ، مما أوجب قيام المدراء برفع كفاءة العمال وتحفيزهم لزيادة الإنتاجية ولأجل هذا تم وضع معايير لإنتاج وكذا تم تقسيم العمل وترشيد تحركات العمال في المصنع (وهذا ما يسمى بالطريقة التايلورية) ، مما نتج عنه فيما بعد المحاسبة باستخدام التكاليف المعيارية ، كما تم وضع نظام المكافأة والعلاوات ، من أجل رفع إنتاجية العمال وتحسين أداء المصانع ، وفي هذه الفترة تم استخدام نظام المعايير وادخل في المحاسبة .

عرفت هذه المرحلة الاستعمال المكثف للمحاسبة المالية بطريقة تسمح بالاطلاع على مردودية النشاطات والمنتجات المحققة والمباعة من طرف المؤسسة ، وفي هذه المرحلة ظهر أول استعمال لانظمة النسب والمؤشرات الخاصة بالأداء الاقتصادي منذ بداية القرن العشرين ، وظهر هذا التطور في المؤسسات الكيمايئية الامريكية خاصة مثل مؤسسة Dupont وهذا النظام وضع لأول مرة في حسابات الميزانية وحسابات النتائج من أجل ابراز خطوات تكوين المردودية في كل الهوامش التجارية

المرحلة الثانية:

وهي مرحلة بداية اللامركزية في المؤسسة وجاءت من طرف" Sloan" ، الذي وضع ميكانيزمات التنظيم وتقسيم هيكل المؤسسة الى عدة وظائف داخل المقر المركزي مثل الخزينة المالية ، البحث والتطوير ، وحاول فرض نظام استقلالية الأقسام في التسيير واجراء مقارنة داخلية مع الأقسام الأخرى من أجل تحديد الموارد الضرورية للاستثمارات الجديدة وتطويرها .

المرحلة الثالثة :

هي المرحلة التي تم تأسس نظام مراقبة التسيير والتي جاءت بعد الحرب العالمية الثانية في عصر الطرق التقنية والتنبؤ التقديري والتي طبقت في المؤسسات الخاصة ، هذه الأخيرة خصصت استراتيجية تخطيط العمليات والموازانات عن طريق الأقسام التي

تعتبر ذات أهمية في المستقبل بالنسبة للمسيرين ، ولكن ذلك في تخطيط عملياتهم وتسيير الميزانية الداخلية من أجل مطابقة الموارد مع الإهتمامات الخاصة .

المرحلة الرابعة :

هذه المرحلة التي تعتبر من أهم مراحل تطور مراقبة التسيير التي ظهرت في الستينات مع انتشار أسس الإدارة بالأهداف التي أنشأت نمط التنظيم التسلسلي الذي يعتمد على معالجة الأهداف ومقارنها بالنتائج الموازنية والذي استدعى عن طريق نظام مراقبة التسيير تصميم مراكز المسؤولية وبذلك رسمت مراقبة التسيير أولى مستويات المسؤوليات التسلسلية كما ساهمت مدارس التسير في تطور مفهوم مراقبة التسير على مراحل كما هو موضح في الجدول التالي :

الجدول رقم 01: مراحل تطور مفهوم مراقبة التسيير

تصور المؤسسة	**تصور مراقبة التسيير**
المدرسة الكلاسيكية	تميزت مراقبة التسيير في المقاربة الكلاسيكية بأنها قياسات كمية للانحرافات بين التوقعات والإنجازات الفعلية بهدف تحديد المسؤوليات ومن أهم رواد هذا الفكر : Tayor ,Bodeaux weber ,H.fayol
مدرسة العلاقات الإنسانية	مراقبة اجتماعية ، اقتصادية ، مشاركة واتصال وتحفيز (تحفيز العمال والحد من استغلالهم اللاانساني ، خلق العلاقات الجيدة بين الرؤساء والعمال ، وضع خطط العمل وتسطير الأهداف من بين روادها : Herzberg.Mayo .Mc Gregor

مدرسة النظم (المقاربة النظامية	قيادة المؤسسة ، نظام قائم على الاتصال والمعلومات ،والأداء ، نظام قائم على العلاقة بين الهيكل التنظيمي والأهداف

المصدر : ناصر دادي عدون و عبد الله قويدر الواحد ، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية ، دار المحمدية العامة ، الجزائر ، 2010 ، ص43 .

2-1 تعريف مراقبة التسيير

تعددت تعريفات مراقبة التسيير بتعدد المدارس الفكرية، إلا أنها تتفق في كونها نظامًا يهدف إلى ضمان الاستخدام الأمثل للموارد وتحقيق الأهداف المسطرة ، وهذا ما أدى الى ظهور العديد من الآراء والمفاهيم المتعلقة بها :

يعرف M.Gervals : مراقبة التسيير على أنها سيرورة عمليات يتأكد من خلالها المسيرون من أن الموارد المتاحة يتم استغلالها في اتجاه الاستراتيجية المحددة

ويعرفها Alzard : على أنها رقابة تسييرية تبحث عن إدراك ووضع وسائل معلوماتية موجهة ، لكل المسؤولين من التصرف وتحقيق التنسيق الاقتصادي العام بين الأهداف والوسائل وما هو محقق ، لذا يجب اعتبارها نظاما معلوماتيا لقيادة وتسيير المؤسسة ، كونها تراقب فعالية ونجاعة الأداء لبلوغ الأهداف .

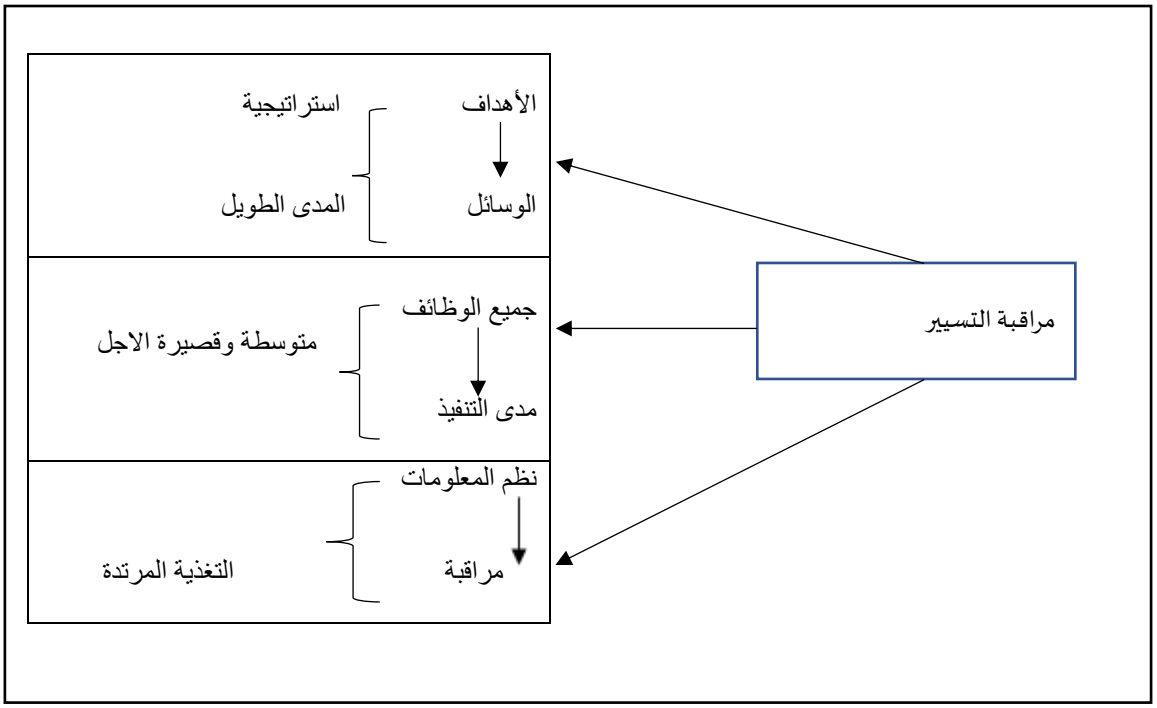
كما تعرف كذلك على أنها : مجموعة من العمليات والآليات التي تسمح للمسيرين بالتأكد من أن الموارد تُستخدم بكفاءة وفعالية لتحقيق الأهداف المحددة، مع إمكانية تصحيح الانحرافات في الوقت المناسب

او هي : نظام معلوماتي وتوجيهي يساعد الإدارة على التخطيط، المتابعة، والتقييم، من خلال توفير معلومات دقيقة وملائمة لاتخاذ القرار".

يمكن حوصلة هذه التعاريف في مفهوم أوسع وهو ان مراقبة التسسير هي العملية التي يتم من خلالها التأكد من استعمال الموارد المتاحة بكفاءة وفعالية وذلك من خلال جملة من الوسائل والأدوات الملائمة التي تسمح بتحديد الانحرافات بين ما هو مقدر وما تحقق فعلا

، بهدف المساعدة على توفير المعلومات الكمية والنوعية لإدارة المؤسسة لإتخاذ القرارات التصحيحية والمناسبة لضمان تحقيق أهداف المؤسسة وضمان استمراريتها .

الشكل رقم 01 : مفهوم مراقبة التسيير



Source: Alazard, C et Sépari, contrôle de gestion manuel et application, Dunod, 5ème édition 2001, p07

ومع التطورات الحديثة والتغيرات الحاصلة في مبادئ وتنظيم المؤسسات استدعى ضرورة تكييف مراقبة التسيير معه ، هذا التكييف كان من خلال المبادئ الأساسية التالية :

- **تتكون اللغة الجديدة للتسيير من مؤشرات مادية ومالية ومشتركة بين مراقبة التسيير والعملياتيين:** يعارض المنظور الجديد لتسيير وتنظيم المؤسسة طريقة القرار المركزية، حيث أصبحت الأدوات الكلاسيكية غير قادرة على توجيه النشاط نحو محاور التطور الجديدة من جهة لأهمية التعبير عن التحسينات بوحدات مادية كالأجل المتوسط لتسليم الطلبيات مثلا، ومن جهة أخرى لاستحالة تقدير أثر بعض القرارات المعزولة الناتجة

من تفاعل على تكاليف المؤسسة، حيث شكل تعقيد قياسها تحدي تطلب ضرورة الاعتماد على طرق جديدة لتوجيه الأنشطة الأساسية، المتمثلة في تحديد الأهداف وقياس الأداء على أساس مؤشرات مادية واقتصادية مع احترام نفس الصرامة المعتمدة في اعداد المؤشرات المالية، فكانت لوحة القيادة المشتركة بين مراقبة التسيير والعملياتيين للحصول على تقدير وحيد للأهداف والإنجازات، حيث تجمع المؤشرات المالية والمادية في لوحة قيادة مشتركة بينهم.

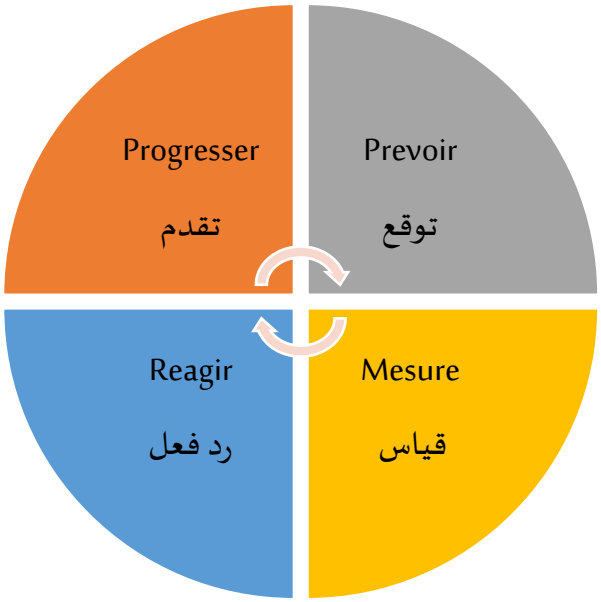
- **هيمنة وجهة النظر للمؤسسة ككل بدلا من التقسيم التسلسلي:** الميزة الثانية لهذا المسعى الجديد تتمثل في الاتصال ومخططات نشاط مستعرضة (Transversaux)، يجعل كل قطاع متضامن مع أداء المؤسسة، فمثلا التخفيض أجال تسليم الطلبيات يشترك في هذا الهدف كل من المصلحة التجارية المشتريات والموردين، الإنتاج والنقل، ما استدعى خلق لوحة القيادة مستعرضة، حيث تحتوي هذه الأخيرة بالإضافة إلى مؤشرات خاصة بالمسؤول المعني، مؤشرات أخرى للأنشطة المشتركة مع الوظائف الأخرى، ومع الأخذ بعين الاعتبار الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة.
- **تنفيذ قيادة متعددة الأهداف لكل مسؤول:** يقوم هذا المسعى على ذكاء كل الفاعلين في المؤسسة، للالتزام معا بأنشطة في كل المجالات التي تسمح بتركيبة تنمي مرونتها وانتاجيتها، فمثلا قرارات المسؤولون العملياتيون لن تتخذ بطريقة معزولة لكنها ستعكس في مجال نشاطهم تعدد أهداف المؤسسة، حيث يؤدي هذا المسعى إلى الاعتماد على وسائل قياس تغطي مجال واسع بفضل المؤشرات المادية التي تغطي هامش كبير للتقدير والقرار المستعملين، مقارنة بالوضعية الكلاسيكية المراقبة التسيير التي تقدر بطريقة دقيقة وتعاقدية الجزء بسيط من الواقع.
- **الأولوية المعطاة لمخططات النشاط والتقديرات** يعتمد تحديث مراقبة التسيير أساسا على التعبئة العامة لكل الكفاءات، ما أدى إلى عديد الاقتراحات للنشاط الأساسي موجهة بمواثيق وقواعد سلوك، بالإضافة إلى القدرة على التحكم في الأخطار المتأتية من الخارج،

استدعى الأمر بناء نظام تنشيط يقوم على مخططات النشاط والقيام بالتقديرات، هذا ما وجه التركيز إلى التقدير مقارنة بالأهداف بدلا من الإنجازات بالأهداف، من خلال:

- ✓ إعداد موازنة منتظمة شهريا تستمد أهدافها من الأنشطة المسؤولين مخططات التنفيذ والموارد الضرورية المحددة
- ✓ وضع عملية شهرية لتحيين التقديرات بالنظر للهدف السنوي؛
- ✓ اعداد هذه التقديرات لأفق السنة والأشهر الأولى الموالية؛
- ✓ تقوم التقديرات على أساس مخططات النشاط الملتزم بها من طرف المسؤولين العملياتيين فقط، ولا تتعداها إلى تلك المصالح المركزية
- ✓ عدم الاهتمام بالمنجز إلا بمقارنته مع التقديرات والأهداف.

➢ **بساطة وسائل التسيير شرط لفعاليتها:** يجب أن تساهم أدوات التسيير في تخفيض التعقيد، من خلال التركيز على إعطاء نتائج يمكن تفسيرها مباشرة، فالمؤشرات المادية تستمد بساطتها من اعتمادها على الموازنات والمحاسبة وعدم اكتفائها بضمان التحكم في تخصيص واستعمال الموارد لبلوغ الأهداف، بل ادراجها في عملية التحسين المستمر فهي تدرج ضمن " La route de deming" (تخطيط، فعل التحقق، رد فعل)، حيث تشكل الأبعاد الأربعة المراقبة التسيير التي نوضحها في الشكل التالي:

شكل رقم 02 : الأبعاد الأربعة لمراقبة التسيير الحديثة



Source: X.Bouin et F.X.Simon ; les nouveaux visages du contrôle de gestion ; 3 édition , edition Dunod ; Paris 2009 ; p 12

ووفق مبدأ **التحسين المستمر وفق أسلوب كايزن (Kaizen)** الذي يرتكز على إحداث تغييرات تدريجية وبسيطة بشكل مستمر في مختلف جوانب العمل داخل المؤسسة، بهدف الوصول إلى تحسين دائم في الأداء والجودة دون الحاجة إلى تغييرات جذرية مكلفة،ويعتمد هذا الأسلوب على إشراك جميع العاملين في عملية التحسين، مع التركيز على تطوير العمليات بدل الاقتصار على النتائج، والسعي إلى القضاء على مظاهر الهدر بمختلف أشكالها. كما يستند إلى اتخاذ قرارات مبنية على البيانات والعمل الجماعي، ويُوظَّف من خلال أدوات عملية ، مما يجعله منهجًا فعالًا لتحقيق تحسين مستدام في الإنتاجية وخفض التكاليف وتعزيز رضا العملاء.

2-خصائص وأهداف مراقبة التسيير

2-1 خصائص مراقبة التسيير

تتميز مراقبة التسيير بعدة خصائص تجعلها تختلف عن باقي الوظائف، من أهمها:

➢ **مراقبة التسيير مسار دائم للتعديل :**

يعرف المسار بأنه مجموعة الأحداث أو النشاطات المرتبطة فيما بينها من حيث الزمان والمكان والتي تؤدي إلى تحقيق نتيجة مشتركة معينة ، ويتم من خلال هذا المسار أن الموارد والطاقات قد حصلت واستعملت بكل فعالية وكفاءة ، ويسمح هذا المسار بالتدخل قبل خلال وبعد الأداء :

قبل : ويتعلق الامر بتحجيم الوسائل الضرورية لأهداف المحددة والتخطيط والموازانات هي الأداوات التي تستخدم عادة في هذه المرحلة .

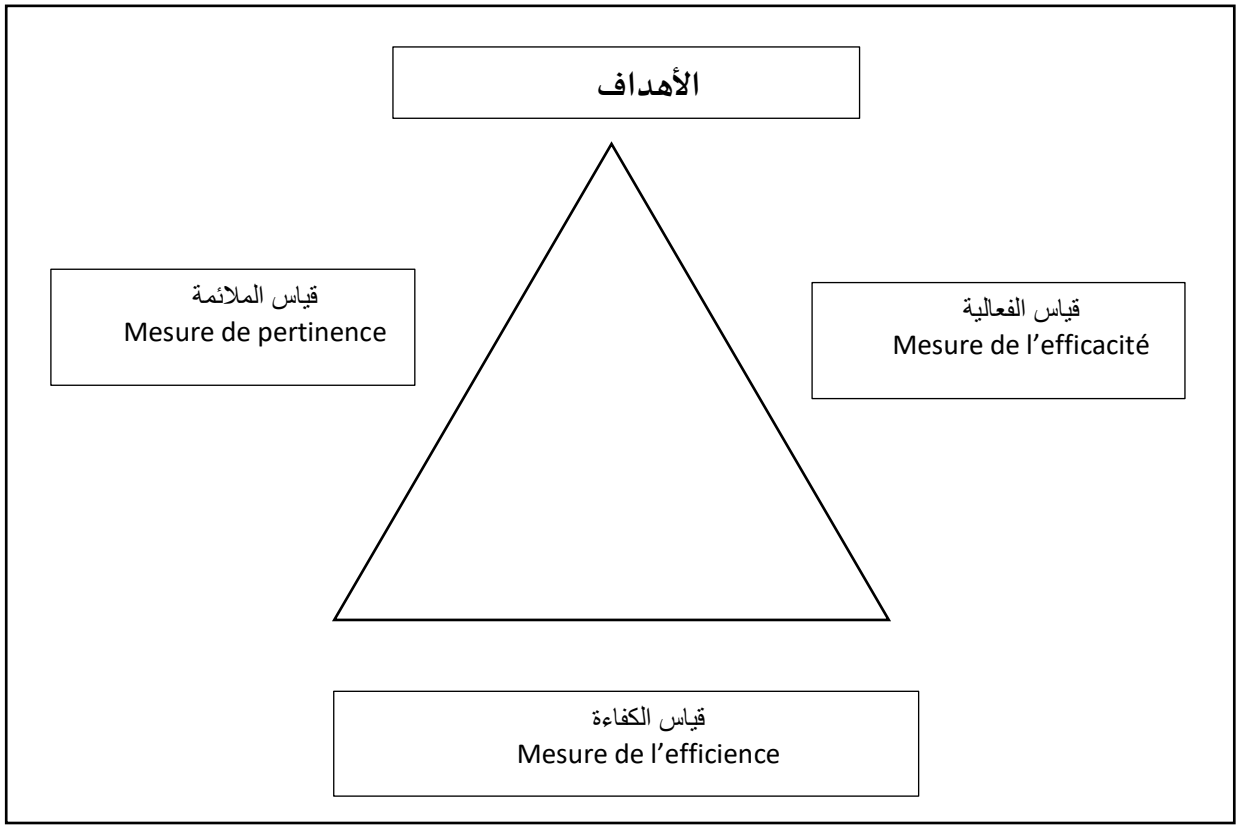
اثناء : يجب قياس النتائج أثناء فترة إنجازها ومقارنتها مع تلك المنتظرة بالأعمال التصحيحة واعلام المنفذين بنتائج أدائهم وكذلك لضمان التغذية المرتدة للمعلومات الى متخذي القرارات ، وفي هذه الحالة تعد تفويض المسؤوليات والصلاحيات ، لوحات القيادة وتنظيم المعلومات هي الأدوات المناسبة الواجب تسخيرها

بعد : هي مرحلة تحليل النتائج ، اين تقوم مراقبة التسيير بشرح أسباب الانحرافات بين التوقع والمحقق من اجل اثراء مسار التعلم الذي ستقوم المؤسسة من خلاله بتحسين أدواتها التنبؤية وبالتالي أدائها المستقبلي .

➢ **العلاقة بين الوسائل والأهداف والنتائج هي قاعدة مراقبة التسيير :**

لكل مؤسسة أهداف ووسائل توظفها لتحقق النتائج المرجوة في نهاية المسار وتعمل مراقبة التسيير على اكتشاف هذه العلاقة كما هو موضح في الشكل التالي :

الشكل رقم 03: ركائز مراقبة التسيير



Source :Charpentier Michel, Grandjean Philippe, Secteur public et contrôle de gestion Edition d'organisation, Paris 1998, P2

العلاقة بين (الأهداف–الوسائل) :

يتم التفكير في الأهداف والوسائل بصورة متزامنة ومترابطة، فمن جهة تشكل الوسائل المتوفرة لدى المؤسسة في زمن معين عائقا ينبغي أخذه بعين الاعتبار عند وضع الأهداف قصيرة المدى، فحتى يمكن تجسيد الأهداف المحددة لابد أن يكون لها احتمال كبير لتحقيقها بالوسائل المتاحة.

ومن جهة فإن تجزئة الأهداف العامة للمؤسسة إلى أهداف فرعية وتوزيعها على مختلف مراكز اتخاذ القرار للمؤسسة، لا يمكن أن يتم بصورة مستقلة عن الوسائل المتاحة، فالمسؤول عن منتوج أو خدمة معية يلتزم باحترام الهدف الذي يتم تحديده إذا وضع تحت تصرفه

الغلاف المالي اللازم لذلك وبالتالي فان العلاقة بين الأهداف والوسائل تطرح مشكلا مضاعفا للملاءمة:

-على المدى القصير الملاءمة بين الأهداف والوسائل المتاحة أو القابلة للاستعمال في وقت قصير.

-على المدى الطويل الملاءمة بين الوسائل المستغلة من أجل تحقيق الاختيارات الاستراتيجية، وهذه الأخيرة تتطلب أهدافا أبعد.

العلاقة بين(الأهداف – النتائج):

تتضمن المرحلة الموالية مقارنة النتائج المحققة مع الأهداف المبدئية لتقييم مدى تحقق هذه الأخيرة ومن خلال هذه المقارنة يمكننا تقييم مدى فعالية نشاطات المؤسسة، أي قدرة المؤسسة على تحقيق الأهداف المسطرة. ويوصف المسؤول الذي يحقق هدفه بالفعالية، فالفعالية إذن هي القدرة على تحقيق الأهداف المسطرة.

العلاقة بين (الوسائل-النتائج)

يؤدي تحديد الأهداف وتوفير النتائج إلى اعتماد مسارات معينة للنشاط من أجل تحقيق النتائج المسطرة والمشكل الذي سيطرح لاحقا هو تقييم ما إذا كانت النتائج المحققة كما ضبطت وفق نظام القياس المتاح يمكن اعتبارها مرضية بالنظر إلى الوسائل المستعملة.

والسؤال المطروح هو : هل حققت النتائج بأقل موارد ممكنة؟

وفي الأخير يمكننا القول أن مهمة مراقبة التسيير هي الربط بين القمة والقاعدة بهدف تحقيق الفعالية الكفاءة والملاءمة، ويقصد بالفعالية التمكن من تحقيق الأهداف المسطرة، أما الكفاءة فهي تحقيق هذه الأهداف بأقل موارد ممكنة من حيث التكاليف و الوقت ،وأخيرا الملاءمة هي توافق الأهداف مع الموارد المستخدمة لتحقيقها.

- **المساعدة على التحكم في الأداء:**

يعمل نظام مراقبة التسيير على تزويد المسؤولين والعاملين بالمعلومات اللازمة من خلال المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية، كما توفر لهم معلومات متزامنة مع نشاطها من خلال

لوحات القيادة، ومعلومات عن حالة السوق والمحيط الخارجي عن طريق أسلوب القياس المقارن (benchmarking) مثلا مما يساعد المسؤولين والعاملين على التحكم في أدائهم واتخاذ القرارات. فمصطلح التحكم المأخوذ من ترجمة مراقبة التسيير إلى الانجليزية management control وكلمة control في اللغة الانجليزية معناها أقرب إلى التحكم لا إلى الرقابة، وهذا لأن مصطلحcontrôle في اللغة الفرنسية يرتبط بمعنى الزجر والمنع أكثر منه، بمعنى الحماية وهو ما يجعل

المسؤولين والعاملين يتعاملون بتحفظ مع مراقب التسيير مما يحول دون مصداقية المعلومات وحسن تسييرها.

ذلك فإن مراقبة التسيير تتميز بسعيها للتحكم في التسيير، وليس العقاب، مما يمكنها من كسر الحواجز التي تحول دون سير المعلومات ومصداقيتها، ما يغير نظرة المسؤولين والعاملين لنظام مراقبة التسيير على أنها أداة للزجر والعقاب، حيث أن عمل مراقبة التسيير على التأكد من أن الأهداف المسطرة معقولة ومقبولة، وأن الوسائل المتاحة ملائمة لتحقيقها، والنتائج المطلوبة محددة وفق الاستراتيجيات المسطرة يجعل عملية قياس النتائج وتحليل الانحرافات منطقية يرتاح إليها الأفراد ويقتنعون بأنها أحسن وسيلة للتحكم في أدائهم وتحسينه.

2-2 **أهداف مراقبة التسيير :**

إن الحاجة للتكيف مع التغيرات التي شهدها المحيط نتجت عنها تطور في نظام مراقبة التسيير، الامر الذي جعل أهدافها في تطور مستمر، فبعد ما كانت في البداية تقوم على أساس الاستجابة للعقلانية الآلية وكانت تهدف الى القياس اللاحق للنتائج، أصبحت اليوم تعمل على قياس أداء النظام ككل بفعل التقلبات والاضطرابات التي لحقت بالمحيط واتساع مستويات عدم اليقين في مجال التسيير، الشيء الذي اوجب توسيع دائرة الأهداف لتشمل المعايير الكمية والمعايير النوعية وادماجها في المسار الاستراتيجي ، ومن أبرز الاهداف التي تسعى مراقبة التسيير إلى تحقيقها:

➢ **تصميم ووضع نظام للمعلومات :**

يعمل مراقب التسيير على وضع نظام المعلومات الخاص به إذ يسمح هذا الأخير بصياغة فرضيات حول تطور محيط المؤسسة و بوضع تقديرات مستقبلية لأداءات مختلف نشاطاتها على المدى المتوسط و القصير و كذلك الطويل المساعدة على إتخاذ القرارات الخاصة بهذه التنبؤات والتقديرات إظهار الفروقات بين الأداء الفعلي والتقديري والسماح بشرح أسبابها، واتخاذ إجراءات تصحيحية موافقة لها.

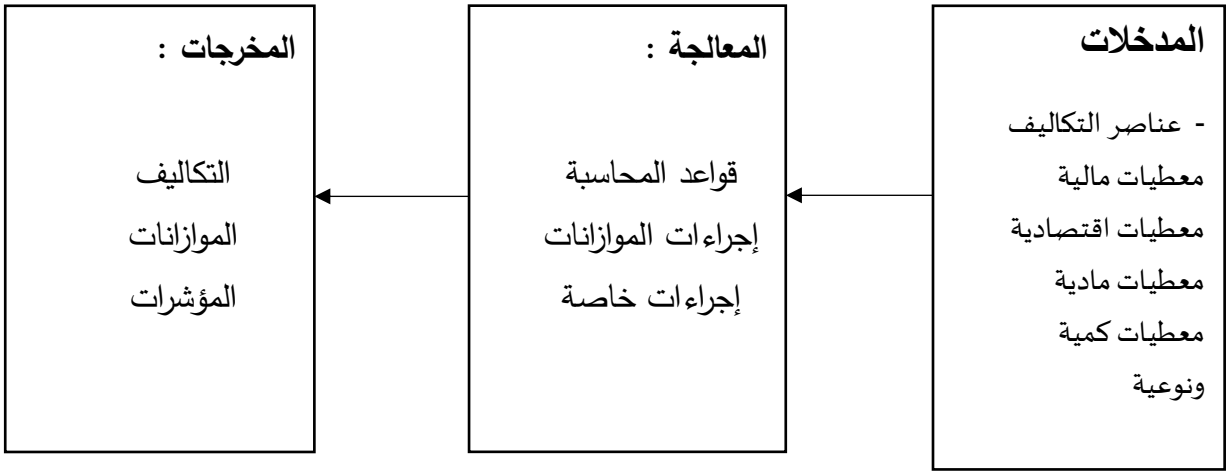
إذ يشمل نظام مراقبة التسيير على معلومات من المحاسبة العامة ، مستعملا في ذلك من المصادر كالميزانيات وجدول حسابات النتائج ، وأيضا من نظام المحاسبة التحليلة ان وجد معلومات ناتجة عن تنفيذ النشاطات عن طريق الوثائق المتداولة بين المصالح والورشات مثلا كالكميات المستهلكة، ساعات العمل .. معلومات مختلفة عن حالة سوق المؤسسة و أهم المتعاملين به

كما يعمل بعد تصميم هذا النظام على تحقيق الاستغلال الجيد له من طرف المسؤولين العمليين والإدارة، بشرح كيفية استعمال الأدوات و بالتالي جمع و الوصول إلى مختلف المعلومات كيفية توفير المعلومات الأساسية للوحات القيادة و الحصول على المؤشرات المناسبة مثلا) و القضاء على كل ما قد يعيق استعمالهم لها.

- ✓ **تتمثل المدخلات** في تكاليف وإيرادات المحاسبة العامة ومعطيات أخرى للمحاسبة التحليلية التدفقات المالية الخارجية والداخلية إضافة إلى المدخلات الأخرى (الاستراتيجية، التسويقية ...).
- ✓ **تتمثل المعالجة** في الإجراءات المحاسبية، وضع الموازنات، حساب التكاليف والفروقات.
- ✓ **أما المخرجات** فتتمثل في الموازنات المخططات التكاليف، الفروقات... الخ.

بالتالي يمكننا تمثيل نظام المعلومات لمراقبة التسيير بالشكل التالي:

شكل رقم 04 : نظام المعلومات لمراقبة التسيير



- **التوفيق والربط بين الإستراتيجية والمستوى التنفيذي**

أن الدور الأساسي لمراقبة التسيير هو مساعدة الإدارة على قيادة أفضل للإستراتيجية و هذا من خلال ضمان وكذا متابعة تنفيذها فعادة ما نلاحظ وجود فاصل بين هذه الإستراتيجية و التنفيذ اليومي ، و يتدخل هنا نظام مراقبة التسيير لوضع حد لهذه القطيعة. يتم ذلك من خلال إحداث تواصل في التصرفات بين المستويين سوءا فيما يتعلق بتبادل المعلومات، و أيضا بخصوص تناسق الأداء التسييري لهما، فحسب (GUEDJIN) تظهر المؤسسة التي تحقق المرودية، ليس فقط أنها تدرك تحديد إستراتيجية جيدة، ولكن أيضا أنها تتقن تسيير تلك الاستراتيجية.

ويمكن القول وفق ذلك أن القيام بالاستراتيجية يعني تحقيق المعادلة الثانية:

الإستراتيجية = تحديدها + تنفيذها

أشار أيضا Anthony الذي يرى بأن مراقبة التسيير هي مسار يتأكد من خلاله المسيرون من أنه تم الحصول على الموارد وتم استعمالها بفعالية وكفاءة من أجل تحقيق أهداف المنظمة ، كما وضح العلاقة بين مراقبة التسيير والاستراتيجية حيث

باعتبار ان مراقبة التسيير هي المسار الذي يسمح للمسيرين بالتأثير على الأعضاء الآخرين للمؤسسة من أجل تطبيق الاستراتيجية.

ومن هذا التعريف يمكن استخراج نمطين من الآليات:

- ✓ مراقبة التسيير آلية لتنسيق القرار Mécanisme de coordination de la decision
- ✓ مراقبة التسيير آلية للتنشيط Mécanisme d'animation

الجدول رقم 02 : مراقبة التسيير آلية للتنسيق والتنشيط

ألية لتنسيق القرار	الية للتنشيط
الهدف هو جعل نظام اتخاذ القرار أكثر فعالية وذلك من خلال تنسيق أفضل المراحل وإجراءات تخصيص الموارد.	الهدف هو التأثير على سلوك الأعضاء في الاتجاه المنتظر من طرف المؤسسة، وهو يتعلق بالجوانب الإنسانية (إقناعهم, مكافأتهم، تحفيزهم، تعليمهم)

Source :Teller Robert, Le contrôle de gestion « pour un pilotage intégrant stratégie et finance » Management société, Paris,2001.p10.

- ➢ تحقيق اللامركزية :

إن التغيير في المفاهيم الأفكار والمستوى الثقافي والمعيشي أثر كثيرا على درجة اللامركزية فلم يعد من الممكن اتخاذ كل القرارات على مستوى المديرية العامة، أو حتى حصر العملية على مجموعة من الأشخاص

إن الامركزية القرار لم تعد مجرد غاية تسعى إليها المؤسسة، وبالتالي يمكن التخلي عنها، بل هي ضرورة حتمية للسير الفعال للنشاطات، فإضافة لضغوط المحيط الخارجي، نجد إبداء الأفراد ذوي المؤهلات العليا الرغبة في ممارسة عملهم بقدر من

الحرية و الاستقلالية، والميل للمشاركة في القيادة، وهم بهذا يشكلون ضغط داخلي على المؤسسة.

مراقبة التسيير وسيلة أساسية لتحقيق الامركزية القرار، فإذا لم يكن للفرد إي مجال الحرية الأداء، وكان عمله بذلك يتضمن تنفيذ مهامه ضمن إجراءات محددة، تكون المراقبة المستخدمة هي عبارة عن مراقبة المطابقة وليس الكفاءة والفاعلية.

يجب أن تكون مراقبة التسيير فن التفويض مع بقاء المسؤول مطلع بسير العمليات، و يملك القدرة على التدخل لتصحيح المسار عند اللزوم. فاللامركزية لا تعنى إعطاء الفرد مطلق الحرية

بل هي منح الاستقلالية في إطار ترابط حتمي بين مختلف الوحدات العملية التابعة للمؤسسة، يجب أن تكون مراقبة التسيير جهاز عصبي يضمن تناسق مختلف مراكز القرارات .

مع مراعاة كيفية النجاح في تحقيق الامركزية القرار، دون أن يتسبب ذلك في تفكك أو انفجار المؤسسة بسبب العمل المنفصل للوحدات وغياب التناسق فيما بينها، و هو التحدي الرئيسي لمراقب التسيير الذي سيعمل من خلال تصميم مجموعة من أدواته إلى منحها نفس الصيغة و الشكل من جهة و يسمح بتكامل وتناسق الأداءات لكل الأقسام من جهة ثانية، مع التركيز دائما على ضرورة تعاون وتفاهم المسؤولين أثناء التصميم و عند إستغلال تلك الأدوات.

- **مساعدة المسؤولين العمليين على التعلم و التدرب**

من المسموح للإنسان أن يرتكب خطأ، لكنه من غير الجائز أن يعيد نفس الخطأ مرة أخرى، فمن الضروري إذا الاستفادة من الأخطاء السابقة ليكون ذلك بداية المسار تدريب.

تهدف مراقبة التسيير إلى تفضيل هذا التدريب عند المسؤولين العمليين، و يستطيع بذلك المسير أن يتكون بصفة مستمرة و يتمكن بالتالي من تطوير خبراته من خلال مواجهة قراراته بالنتائج المتحصل عليها.

فإذا لم تكن هذه النتائج تلك التي قدرها، فيجب في هذه الحالة أن يبحث عن السبب، **هل كان من الممكن أن يتنبأ بذلك ؟ هل كان من الضروري أن يتصرف بصفة أخري و هل كان قادرا على ذلك؟ ماذا يمكنه أن يفعل عندئذ ؟.**

مراقبة التسيير تساعد المسؤول إذا في التدريب وتحسين أداءه من الميدان، بإجباره على واجهة تقديراته مع تحقيقاته باستمرار بواسطة تحليل الانحرافات و البحث عن أسبابها و تكون هذه فرصة للمسؤول للتحليل و التفكير حول الماضي و ما كان منتظرا في الحاضر بالتالي يستطيع تعرف على مواقع الخلل وتحسين أداءه في المستقبل.

3- مراقبة التسيير ، المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية

ازدياد حاجة المؤسسات إلى الرقابة أدى إلى ظهور وظائف مختلفة كلها تعمل تحت غطاء الرقابة فمنها من تهدف إلى التحكم في سير نشاط المؤسسة ومنها من تهدف إلى توجيهه إلى المسار المطلوب، كما أن كل رقابة تنطلق من قياس نتائج النشاط ومقارنتها بأهدافه المحددة سابقا لمعرفة هل هناك توافق أو انحراف، فبتعدد أهداف الرقابة تعددت أنماطها ومن أنماط الرقابة داخل المؤسسة نجد المراجعة الداخلية، الرقابة الداخلية ومراقبة التسيير.

3-1 مستويات المراقبة

تختلف أصناف المراقبة باختلاف معايير تصنيفها، فنجد من حيث الزمن ما يعرف بالمراقبة القبلية المراقبة الآنية والمراقبة اللاحقة، أما من حيث التنظيم فتصنف الى ثلاث: المراقبة المفاجئة، المراقبة الدورية والمراقبة المستمرة، كما نجد المراقبة الداخلية والمراقبة الخارجية حسب مصدرها، اما من حيث الشمولية تكون مراقبة التسيير على مستوى الأفراد المراقبة على مستوى الأنشطة الوظيفية ومراقبة الأداء الكلي للمؤسسة، ويمكن ادراج المراقبة الاستراتيجية مراقبة التسيير والمراقبة الوظيفية ضمن أصناف مراقبة التسيير حسب مستويات الرقابة.

أولا: من حيث الزمن: إن وظيفة الرقابة تستوجب القياس الفعلي سواءا كان قبل التنفيذ أو اثناء التنفيذ او حتى بعد التنفيذ ونجد أن مراقبة التسيير تنقسم الى:

- **الرقابة القبلية:** يعتبر هذا الصنف مراقبة وقائية اذ تتطلب توافر متطلبات انجاز العمل قبل بدأ عملية التنفيذ كونه متعلق بالرقابة المستقبلية بهدف تقليل الانحرافات بين النتائج المتوقعة والنتائج الفعلية التي من شانها المساعدة في التنبؤ بالمشاكل المستقبلية والاستعداد لها.
- **الرقابة الآنية:** تقوم على معالجة الانحرافات وتصحيح الأخطاء اثناء عملية التنفيذ والتأكد من انجاز العمل وفق المواصفات المتفق عليها.
- **الرقابة اللاحقة او البعدية:** تكون هذه المراقبة على شكل دورات عادة ما تكون أسبوعيا أو شهريا من خلال وضع برامج دورية للمراقبة على أن يتم تنفيذها مسبقا والهدف منها وقائي أكثر منها علاجي لتفادي الأخطاء، على أن يتم هذا النوع من المراقبة بعد انجاز النشاط

ثانيا: من حيث التنظيم: هناك ثلاثة أنواع حسب هذا المعيار:

- **المراقبة المفاجئة** تتم بشكل مفاجئ وبدون انذار مسبق لغرض اكتشاف الأخطاء والانحرافات والتمكن من تقييم الأفراد، من خلال القيام بجولات تفتيشية لمعرفة مدى انضباطهم وسير أعمالهم وفق الخطة المسطرة.
- **المراقبة الدورية** :وتكون على شكل دورات أسبوعية أو شهرية، وتكون هذه الرقابة وقائية أكثر منها علاجية.
- **المراقبة المستمرة:** تكون طوال أيام السنة، تقوم بمتابعة عمليات التنفيذ باستمرار والقيام بعملية التقييم الدائم للأداء.

ثالثا: من حيث المصدر: وهناك نوعان من مراقبة التسيير:

- المراقبة الداخلية: وتعني المراقبة الذاتية أي Autocontrôle تتم داخل المؤسسة على جميع الأنشطة والمهام، والغرض منها ضبط الاعمال الجارية في المؤسسة للوصول الى الأهداف المرسومة، من خلال:

✓ مراجعة مخطط المؤسسة الداخلي.

✓ مراجعة سياسة القيادة واستراتيجياتها المتبعة في النشاط.

✓ تقييم محيط المؤسسة من الجانب الاجتماعي والاقتصادي.

✓ تقدير حصة المؤسسة في السوق.

✓ تقدير احتياجات الزبائن وتصنيفهم.

- **المراقبة الخارجية** :تقوم بها جهات متخصصة ومستقلة عن المؤسسة غالبا ما تكون تابعة لجهاز الدولة كمراقبة مجلس المحاسبة للعمليات المالية على الدوائر الحكومية ومراقبة مدققي الحسابات الميزانيات المؤسسات

رابعا: من حيث شموليتها تنقسم مراقبة التسيير حسب هذا المعيار إلى ثلاث أنواع:

- **على مستوى الافراد:** تقوم هذه المراقبة بالتركيز على أداء الافراد لأعمالهم والتعرف على سلوكهم وهذا باستخدام عدة مؤشرات الكفاءة، الإنتاجية، معدل الغياب والتأخر.
- **المراقبة على الأنشطة الوظيفية:** وتشمل كل وظائف وانشطة المؤسسة كالتسويق التمويل الإنتاج وإدارة الموارد البشرية، حيث تقوم بقياس أداء كل منها بمؤشرات.
- **المراقبة على الأداء الكلي للمؤسسة** : من خلالها يمكن تقييم أداء المؤسسة الكلي خلال فترة زمنية وهذا عن طريق مؤشرات ومعايير كمثل الربحية، الحصة السوقية للمؤسسة من اجل معرفة مدى كفاءتها في تحقيق الأهداف المسطرة.

خامسا من حيث البنية الهيكلية للمؤسسة : حسب هذا المعيار تبنى أنظمة المراقبة بشكل يضمن الفعالية ، النجاعة و التقليل من مجموع مسارات التسيير ، و يتم التعبير عنها في ثلاث مستويات :

- ✓ ضمان ملائمة الاختيارات الإستراتيجية على المدى الطويل (رقابة إستراتيجية)
- ✓ ضمان الملائمة و متابعة المخططات العملية (رقابة التسيير)
- ✓ ضمان الفعالية و نجاعة العمليات(المراقبة العملية)

و تسير هاته الأنواع الثلاث ضمن المؤسسة حسب دورة زمنية من المدى الطويل إلى القصير الأجل كمايلي :

- **المراقبة الإستيراتيجية :** هي المسار الذي من خلاله تعرف أهداف المنظمة والإستراتيجيات من أجل بلوغها ، و لا يمثل مسار القرار الإستراتيجي صفة نظامية على عكس مسار رقابة التسيير علما أن أفق المراقبة الإستراتيجية هو المدى البعيد .

يقصد بتعريف الإستراتيجية اختيار مجالات الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة و منحها الموارد بشكل يحفظها ويطورها ، حيث تطبق الاختيارات الإستراتيجية على مستويين :

المستوى الإجمالي (corporate strategy : إستراتيجية الشركة) : يقوم هذا المستوى على اختيار المهام ، المهن ، مجالات الأنشطة الإستراتيجية

مستوى مجال النشاط (business strategy : استيراتيجية الأعمال) : بهذا المستوى تعرف أنواع الإستراتيجية التي ستستخدم في مجالات الأنشطة الإستراتيجية (DAS) لبلوغ الأهداف المحددة ، معبر عنها بأجزاء من الأسواق أو النتائج المالية .

ترتبط تغيرات الإستراتيجية بنوعين من المحفزات (العواقب والفرص (و يتكون مسار التخطيط الإستراتيجي من أربع مراحل :

- جمع المعلومات – مسار تعريف العواقب و الفرص.
- بحث الإستراتيجيات – إيجاد خطوط جديدة للقيادة لمعالجة المشكل المطروح بسبب التهديد أو من أجل سحب جزء من الفرصة.

- التقييم – تقدير نتائج كل اختيار من الاختيارات .
- القرار – الاختيار

➢ **مراقبة التسيير** : مراقبة التسيير هو المسار الذي يؤثر من خلاله المسيرون على باقي أعضاء المنظمة من اجل استخدام الإستراتيجية كما تكمن مهمة رقابة التسيير أيضا في تدريج إستراتيجيات المدى الطويل في برامج قصيرة الأجل عادة ما تكون سنة .

تتخذ قرارات مراقبة التسيير في إطار توجيهات التخطيط الإستراتيجي ، فمسار مراقبة التسيير هو مسار نظامي و يتكون من عدد من المسارات الثانوية التي تتسلسل ضمن سلسلة مقررة : إعداد برنامج (البرمجة)، تحضير الموازنات ، إنجازها و تقييم الأداءات.

الهدف الرئيسي للنظام هو تسهيل التنسيق ما بين الأفراد اللذين :

–لا تتباعد أهدافهم الشخصية مع اهداف المؤسسة – يجب على مراقبة التسيير تدنية الانحرافات

–من الممكن أنه لم يتم إعلامهم بشكل صحيح عن إستراتيجيات المنظمة .

تمارس مراقبة التسيير على كامل الخط الهرمي من طرف المسؤولين باتجاه التابعين لهم ، مما يبين أنها لا تخص مراقب التسيير فقط ، و ليست الميكانيزم الوحيد الذي يفضل استخدام الإستراتيجيات ، فهيكلة المنظمة ، ثقافة و تسيير الموارد البشرية كلها تلعب دورا أساسيا إلى جانب مراقبة التسييرو وفق Henri Bouquin تتواجد مراقبة التسيير في تقاطع بين ثلاث مهام رئيسية :

✓ **ضمان التناسق بين الإستراتيجية والعمليات اليومية** : يجب على مراقبة التسيير ضمان أن العمليات اليومية تسمح باستخدام الإستراتيجية المحددة ، و أن تأخذ المقاربة الإستراتيجية بالحسبان الوقائع الملاحظة على المستوى العملي ...

✓ **توجيه سلوكيات الجهات الفاعلة المستقلة** : أي تفويض المسؤوليات فيما يخص الموارد و النتائج .

✓ نمذجة العلاقات الموجودة بين النتائج المتابعة والموارد المستغلة للحصول عليها

➢ **المراقبة العملية :**

مراقبة المهام هو المسار المتمثل في ضمان تنفيذ المهام الخاصة بالفاعلية و النجاعة في أفق قصير جدا ، حيث يعبر عن الفعالية بالمقارنة مع الأهداف المحددة ، بينما تقاس النجاعة بحجم المخرجات المنتجة بوحدة المدخلات حيث تتوفر عدد من المهام على أنظمة معلومات كالتموين ، مراقبة المخزون ، رقابة الجودة المحاسبة التحليلية ، تسيير الخزينة ..... الخ يقوم بهذا النوع من المراقبة مديري المستويات الدنيا من خلال الاشراف على تنفيذ الخطط التشغيلية متابعة النتائج اليومية اليومية للأنشطة ، اتخاذ الإجراءات الصحيحة عند الطلب ... إلخ ، و تقدم تغذية رجعية عما يجري في المنشأة و على المدى القريب و للتعرف أيضا على مدى تحقيق كل من الأهداف القصيرة والطويلة الأجل.

تعتبر المراقبة روح العملية الإدارية و هي تتكامل مع الوظائف الإدارية الأخرى (التخطيط ، و التنظيم و الوجيه) ، فهناك تأثير على تنظيم المؤسسة المركزي واللامركزي ، على العملية الرقابية و درجة الدقة المطلوبة فيها ، كما أن للوضع التنظيمي الأقسام المؤسسة أو المنظمة تأثيرا هاما على العملية الرقابية . و تساهم المراقبة الدقيقة الواعية في إنجاز الخطط كما تعمل على تصحيح الانحرافات في الخطة و تؤدي إلى مواجهة المشاكل الطارئة و العمل على حلها بما يتناسب و الموقف الطارئ و بالتالي فإن المراقبة لا تعمل منعزلة عن التخطيط . إضافة لذلك ، فعندما يشارك أفراد المنظمة في وضع الخطة يساهم هذا الأمر إلى حد كبير في تنمية عملية المراقبة الذاتية ، و هذا ناتج عن اقتناع الأفراد بأهداف الخطة التي شاركوا في وضعها ، و اعتبار المعايير التي ساهموا في إعدادها لتقييم أدائهم هي المعايير الدقيقة وبذلك تسهل مهمة توجيههم وتصحيح الانحرافات التي قد تطرأ على أدائهم للواجبات الملقاة على عاتقهم و تسهل مهمة المراقبة عليهم .

يتم ترجمة الخطط إلى أهداف مرحلية واضحة و سهلة القياس و وضع المعايير الرقابية المناسبة لها، ويبرز هذا الأمر عندما يتم تقسيم المنظمة إلى مراكز مستقلة (مثل مراكز الربحية بالقطاع الخاص) مما يسهل مهمة المراقبة و استقلال كل مركز على حده.

3-2 مراقبة التسيير والمراجعة الداخلية

عرفت المراجعة بأنها "عملية منتظمة وموضوعية للحصول على أدلة الإثبات وتقويمها فيما يتعلق بحقائق حول وقائع وأحداث اقتصادية. وذلك للتحقق من درجة التطابق بين تلك الحقائق والمعايير المحددة وإيصال نتائج هذا التحقق إلى المستخدمين المهتمين بها. "

بيمنا عرف المعهد الفرنسي للمدققين والمراقبين الداخليين: "المراجعة الداخلية هي عملية خبرة مستقلة، تساعد الإدارة على رقابة نشاطاتها المراجعة الداخلية تسمح بإبداء رأي حول فعالية وسائل الرقابة المتاحة للمديرين"

ونظرا لتداخل أهداف مراقبة التسيير مع أهداف المراجعة الداخلية واشتراكهما في كثير من الخصائص وصعوبة التفرقة بينهما سنحاول تبيان أوجه التشابه وأوجه الاختلاف بين مراقبة التسيير والمراجعة الداخلية

أ- أوجه التشابه بين مراقبة التسيير والمراجعة الداخلية:

كلاهما يهتمان بجميع أنشطة المؤسسة، فمراقبة التسيير والمراجعة الداخلية لهما صفة الشمولية.

كل من مراقب التسيير والمراجع الداخلي ليسوا تنفيذيين، فهما يعملان على جذب الانتباه، تقديم توصيات واقتراحات ولكنهما لا يملكان السلطة التنفيذية.

كلتا الوظيفتان حديثتان نسبيا ولا تزالان في تطور مستمر واهتمام من قبل المفكرين والأكاديميين.

عادة ما يكون الاتصال الهرمي لمراقبة التسيير والمراجعة الداخلية في المستوى الأعلى، ما يضمن لهما الاستقلالية عن باقي وظائف المؤسسة.

ب- أوجه الاختلاف بين مراقبة التسيير والمراجعة الداخلية:

ورغم ما ذكرناه من تشابهات إلا أن المراقبة التسيير والمراجعة الداخلية اختلافات كبيرة كافية للتفريق والتمييز بينهما والتي سنقوم بتفصيلها فيما يلي:

من حيث الهدف المراجعة الداخلية تهدف إلى التحكم في نشاطات المؤسسة عن طريق تشخيص أجهزة الرقابة الداخلية، بينما تهدف مراقبة التسيير إلى التحكم في نشاطات المؤسسة عن طريق معرف الأداء، قياسه متابعته وتقديم الترتيبات التي يتعين اتخاذها لاستعادة الوضع.

من حيث مجال التطبيق، رغم أن كلاهما يهتمان بجميع نشاطات المؤسسة، إلا أن مراقبة التسيير تهتم بالأنشطة التي لها معطيات رقمية أو قابلة للترقيم، بينما المراجعة الداخلية تذهب لأبعد من هذا، فهي تطبق حتى على المجالات التي تعتمد معطياتها على الملاحظة الحسية مثل: الأمن النوعية، العلاقات الاجتماعية، المحيط... إلخ .

3-3 مراقبة التسيير والرقابة الداخلية

عرفت لجنة رعاية المؤسسات الرقابة الداخلية على أنها " عملية ينفذها مجلس الإدارة، القادة والموظفون في المنظمة، تهدف إلى توفير ضمان مقبول فيما يتعلق بتحقيق أهداف المنظمة "4 وفي سنة 1995 أضافت لجنة معايير الرقابة الكندية coco إلى التعريف السابق حيث وصفت الرقابة الداخلية بعناصر المنظمة متضمنة الموارد، النظم العمليات الثقافة والمهام التي تساعد معا على تحقيق الأهداف. 5

تتمحور الرقابة الداخلية في مفهومين أساسيتين هما الرقابة والأمن وبذلك تختلف عن مراقبة التسيير التي تعتمد على الاستشارة ومساعدة المسؤولين على التحكم في تسيير المؤسسة كما تعتبر الرقابة الداخلية مصدر للمعلومات بالنسبة لمراقبة التسيير وتصحيح الأخطاء.

من تعريفات السابقة يتضح لنا أن الرقابة الداخلية ليست وظيفة، بل هي مجموعة من العمليات المهام، تعليمات تنفيذ المهام، نظم وثقافة تفضي إلى تحقيق رقابة على أصول المؤسسة وأنشطتها. بينما مراقبة التسيير هي وظيفة من وظائف المؤسسة.

جدول رقم 03 : مقارنة بين أنظمة المراقبة

	مراقبة التسيير	**الرقابة الداخلية**	**المراجعة الداخلية**	**المراجعة الخارجية**
هدف المراقبة	تقييم وتحكم	-تسيير الأعمال بطريقة مرئية وفعالة -ضمان احترام السياسات	ضمان أمان المؤسسة	-ضمان موثوقية المعلومات -اثبات الحالات المحاسبية والمالية
المسؤول المكلف بالمراقبة	-مستشار وضعه مع العاملين الدائمين يمس كل مجالات المؤسسة	-مسؤولية تسلسية يهتم بمجموع الإجراءات والقواعد التنظيمية	-وضعه مع العالمين المستقلين -يهتم بالمنظور المحاسبي والمالي	-خارجي عن المؤسسة مستقل ، مفوض -يهتم بالقواعد المحاسبية والجبائية بالإضافة الى جوانب أخرى
التقنيات المستعملة	تقنيات : -دقة الادراج في الموازنة budgétisation -معلومات : اجمالية ، كمية ، نوعية	تقنيات التفتيش -محاسبية ، مالية معلومات : إجراءات وقواعد التنظيم	تقنيات التفتيش للمعلومات المحاسبية ، المالية الجبائية ، الإدارية	تقنيات تفتيش ومن اهم المعلومات المستعملة: محاسبية -مالية قانونية -جبائية
أجالها	الاجل القصير والمتوسط ،والاجل الطويل	الاجل القصير والمتوسط	الاجال القصير :الدورة المعنية	الأجال القصير : الدورة المعنية

الأثار على القرار	تساعد على القرار بصفة عامة (في كل المجالات)	تساعد على اتخاذ القرار بطريقة محددة ، إجراءات وتنظيم	هي ليست مرتبطة بالقرار لكن بالتفتيش والمتابعة	هي ليست مرتبطة بالقرار لكن بالتفتيش والمتابعة

المصدر : Jamel Eddine Ziedi, contrôle de gestion et analyse stratégique, l'imprimerie officielle de la République Tunisienne, Tunisie, 20.p25

4-مسار وتنظيم مراقبة التسيير

4-1 مسار مراقبة التسيير

يعرف المسار على أنه مجموعة من النشاطات المنظمة في شكل شبكة، وفق طريقة تسلسلية أو متوازية، بحيث يقوم بتوليف و استخدام عدد من الموارد، طاقات و كذلك كفاءات لأجل خلق نتيجة أو مخرجات، تكون ذات قيمة بالنسبة لمن هو خارجي عن ذلك المسار.

يشمل نظام مراقبة التسيير بمثل هذا التعريف جملة من الأنشطة المتتابعة و التي يمكن تجميعها إلى أربعة مراحل أساسية هي : التخطيط التنفيذ المتابعة و التحليل، و أخيرا التصحيح.

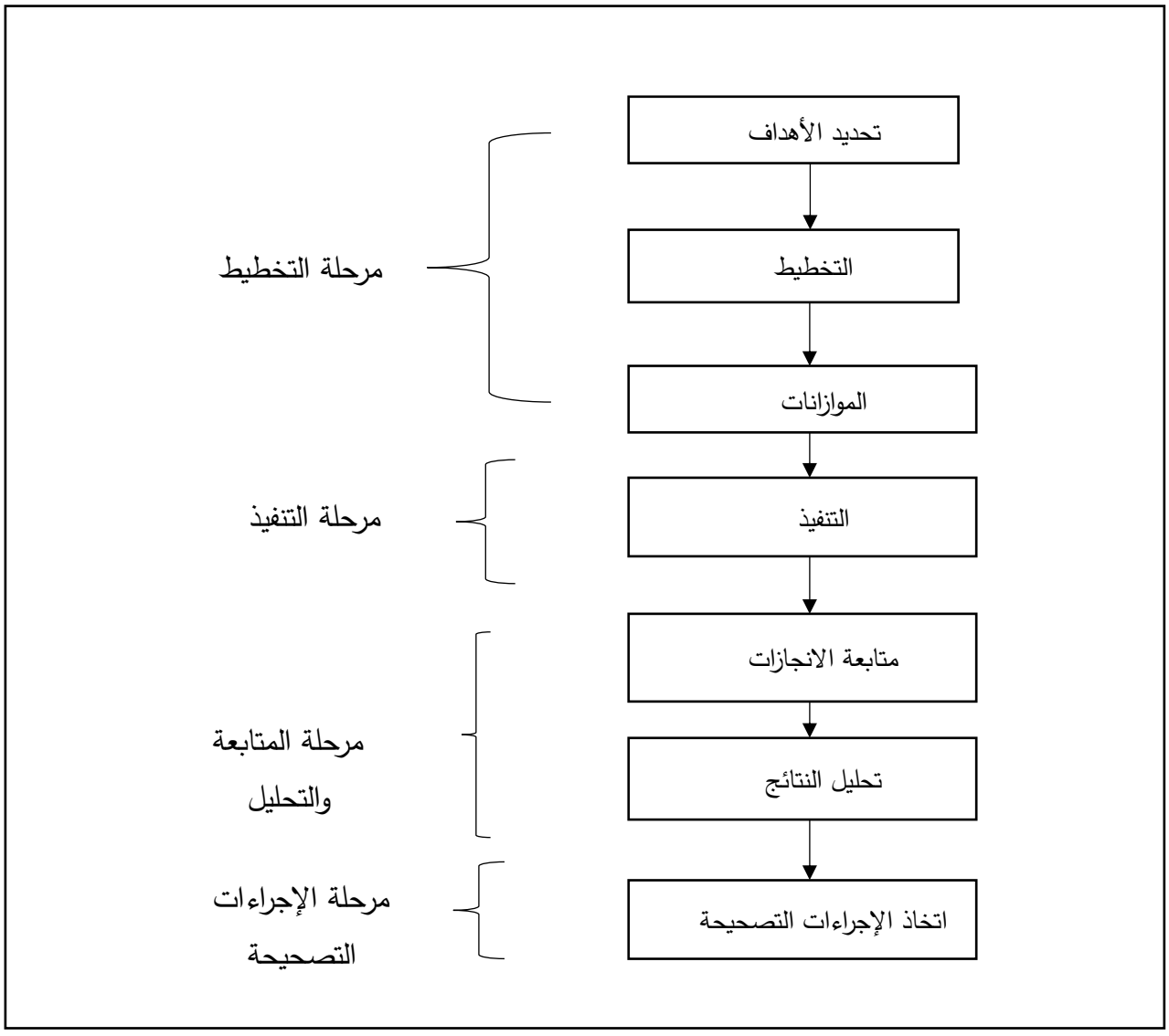
تستلزم هذه المراحل تدخل عدة مستويات تنظيمية و بالتالي مسؤوليات مختلفة، إضافة إلى استخدام وسائل عديدة تختلف حسب طبيعة المرحلة النتيجة المنتظرة من هذا المسار تحقيق قيادة جيدة للعمليات التسييرية خاصة، مما يسمح بتحقيق الأهداف (انظر الشكل التالي).

يعتبر هذا المسار جوهر عمل نظام مراقبة التسيير، و هو يمثل نقطة اندماجه مع تسيير المؤسسة ككل، بحيث توسع مجال دراسته ليتدخل في مرحلة التخطيط التي طالما كانت حكرا على الإدارة العامة ويستمر إلى غاية نهاية مرحلة التنفيذ.

يلعب هذا المسار ثلاثة أدوار أساسية الأول دور الكاشف (eclaireur) الذي يقدم المعلومات اللازمة و يوضح النتائج المنتظرة من القرارات التي سيتم اتخاذها بمختلف

المستويات التنظيمية وأيضا دور المساند (Assistant) الذي يعمل على المساعدة في تحديد الأهداف و وضع برامج العمل، إضافة إلى قيامه بمتابعة الأداء وقياس النتائج وأيضا تقديم الاقتراحات و التوصيات التي على ضوءها سيتم التخطيط للمستقبل.

الشكل رقم 05: مسار مراقبة التسيير داخل المؤسسة



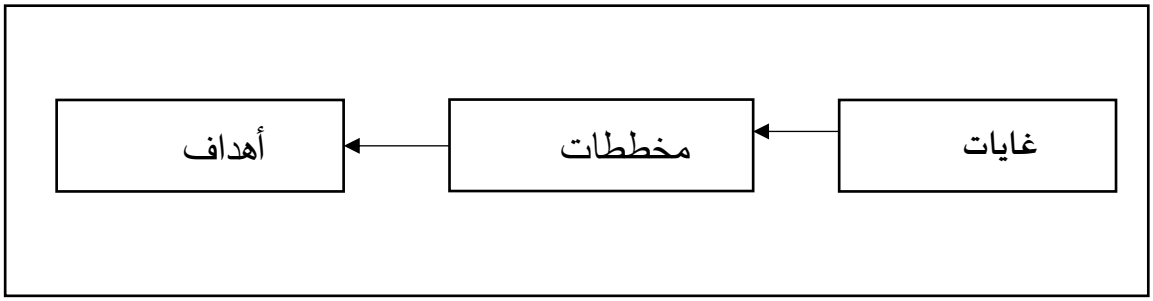
المصدر : من اعداد الأستاذة بناءا على :

Hélène loning et autres ; CONTROLE DE GESTION organisation, outil et pratique ; 3eme édition ; dunod ; Paris ;2008 ; P03

المرحلة 01 : التخطيط

تسمح هذه المرحلة بالانتقال من الغايات الى الأهداف المحددة القابلة للتنفيذ وذلك بتصميم مخططات تسمح بتنفيذها :

الشكل رقم 06 : دورة التخطيط



المصدر : Bescos Pierre-Laurent, Mendoza Carla, « Les besoins d'informations des managers sont-ils satisfaits ? », La Revue Francaise de Gestion , n°121, 1998, PP117-128.

في هذه المرحلة نجد مراقبة التسيير بالمعنى الواسع لها، و يتم من خلالها تحديد الإستراتيجيات و الأهداف طويلة الأجل،و يقوم مراقب التسيير في هذه المرحلة بتزويد إدارة المؤسسة بالمعلومات الكمية اللازمة للتفكير الإستراتيجي، و يساعد بعدها المديرين على الترجمة العملية للسياسات المختارة أي إكسابها الصيغة الاقتصادية ،يتم بعدها تقسيم الخطة الإستراتيجية إلى المدى المتوسط (3-5) سنوات، وهذا دائما بمساعدة مراقب التسيير، مع برمجة الوسائل اللازمة لتحقيق تلك الأهداف.

تبدأ بعدها مرحلة إعداد الميزانيات و التي توافق المدى القصير (أقل من سنة)، تسمح هذه الأخيرة بتحقيق الأهداف قصيرة الأجل، من الضروري أن تكون الميزانيات متناسقة و مرتبطة بمختلف مصالح المؤسسة.

المرحلة 2 : التنفيذ L'EXECUTION

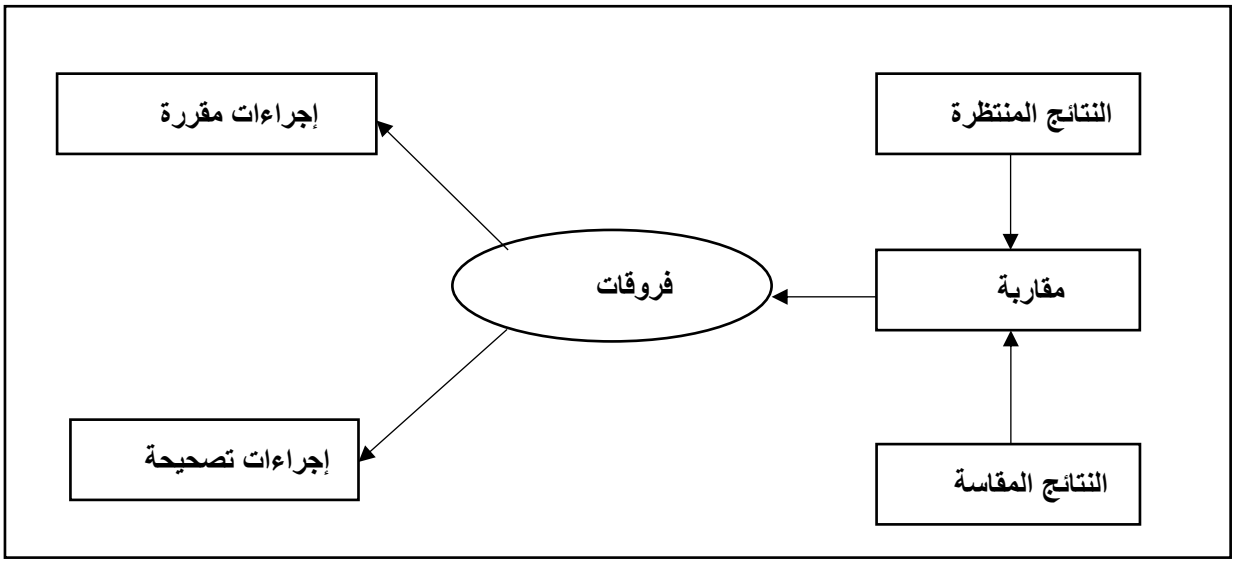
بعدما تم التخطيط لما سيشرع في تنفيذه، و هذا انطلاقا من الاختيارات الإستراتيجية، تأتي مرحلة التنفيذ، أي القيام بخطط العمل التي تم إعدادها، بتحقيقها في الميدان و على

أرض الواقع. تجسد هذه المرحلة عملية تحقيق الأهداف وتعتبر بذلك غاية العمل التسييري ككل.

المرحلة 3 : المتابعة و التحليل LE SUIVI ET L'ANALYSE

إن النشاطات المخطط لها تعطي نتائج تعتمد جزئيا على الظروف المحيطة وبالتالي يصعب تحليل هذه النتائج مما يستوجب ضرورة وجود نظام للقياس، ففي الواقع لا يمكن معرفة النتائج المتحصل عليها بصورة مباشرة، أي أن تحديدها يتطلب وضع مؤشرات، ومجموع المؤشرات المعتمدة في النهاية من أجل وصف واقع النتائج تشكل " نظام القياس، إن الهدف من هذه المرحلة هو مقابلة ومقارنة النتائج المقاسة بتلك المنتظرة أو المتوقعة، وكذا تحليل الفروقات التي لا يمكن تفاديها لتحديد فيما إذا كانت تشكل انحرافا بالنسبة لمخطط النشاط وهذا يتضمن اتخاذ إجراءات تصحيحية، أو ببساطة إذا كانت هذه الفوارق تندرج ضمن المجال المحدد والمقبول لأي عمل تنبؤي.

الشكل رقم 07 : مرحلة المتابعة والتحليل



المصدر : لشهب صفاء ، مراقبة التسيير العمومي ، رسالة دكتوراه ، جامعة الجزائر 03 ، 2015 ص 62 .

المرحلة 4 : الإجراءات التصحيحية LES ACTIONS CORRECTIVES

تتطلب الانحرافات الخارجة عن المجال المقبول للعمل التنبئي ضرورة اتخاذ إجراءات تصحيحية، هذه التصحيحات تتم في غالب الأحيان على الأعمال الواجب القيام بها أي طريقة التنفيذ، أو على الوسائل التي ينبغي توفيرها وكيفية استعمالها، كما يمكن أن تتم هذه التصحيحات في الحالات القصوى على الأهداف والغايات في حد ذاتها والتي تستوجب إعادة النظر فيها، في هذه المرحلة يقوم مراقب التسيير بتقديم التوصيات والاقتراحات الواجب اتخاذها فقط فهو غير مسؤول عن اتخاذ القرارات بهذا الشأن لأن هذه الأخيرة لا تندرج ضمن صلاحياته.

يسمح هذا المسار بمساعدة المسؤولين وأفراد المؤسسة على تحسين أدائهم من خلال مختلف المراحل السابقة، فهو وسيلة لتحليل الانحرافات والبحث عن أسبابها وبالتالي يستطيع هؤلاء المسؤولين والأفراد التعرف على أخطائهم وتحسين أدائهم في المستقبل، وعليه فإن مسار مراقبة التسيير يهدف إلى التدريب والتعليم وإلى تحسين جودة العمل التسييري ككل.

4-2 تنظيم مراقبة التسيير

يعمل مراقب التسيير على إمداد الإدارة العامة والمسؤولين العمليين بالمعلومات اللازمة التي على ضوءها يقومون باتخاذ القرارات المناسبة التي تحقق لهما أهدافهم وفق الأجال المحدد و الوسائل المتاحة.

يمكن أن ينجح مسار مراقبة التسيير كما رأيناه سابقا، في حالة ما إذا كان مراقب التسيير على علم بمجال عمل المسؤولين و كذا السلطات المخولة لديهم والتي تمكنهم من التأثير و اتخاذ القرارات بشأن أحد أجزاء المؤسسة كالتكاليف، رقم الأعمال أصول المؤسسة)، خاصة في حالة ضرورة تعديل المسار أو تصحيح الأخطاء.

لهذا السبب وفي إطار الهيكلة التنظيمية للمؤسسة، يقوم مراقب التسيير بتقسيم هذه الأخيرة إلى مجموعة من مراكز المسؤولية، لكل منها مسؤول عنها فوضت إليه السلطات اللازمة وحددت له الأهداف المنتظرة، كما أنها تملك وسائل المراقبة كالميزانيات التي تبين مسؤولياتها وتسمح لها بمتابعة إنجازاتها، وتوضح أيضا طموحات الإدارة العامة في ذلك المجال.

أ- مراكز المسؤولية تعريف و خصائص :

يمكن تعريف مركز المسؤولية على أنه فرع من المؤسسة يتصف بالخصائص التالية :

- ✓ نشاط متجانس (إنتاج، بيع,ساعات عمل .... الخ)؛
- ✓ وجود مسؤول عن هذا الفرع (يملك السلطة اللازمة لاستخدام الوسائل)؛
- ✓ مسؤوليات مفوضة مع أهداف محددة ؛
- ✓ وسائل (لتمويل خطة العمل)؛
- ✓ نتائج يمكن قياسها

تتمثل الفكرة الأساسية التي تقوم على أساسها مراكز المسؤولية هي أن تفويض السلطة يجعل الأفراد مسؤولين ومحفزين أكثر بالمؤسسة من هذا التحفيز المتزايد تنتج في ذات الوقت كفاءة اقتصادية ورضا أكبر للافراد

وبالتالي فمركز المسؤولية مجموعة جزئية من المؤسسة قد تكون مصلحة، إدارة مصنع أو فرع، تملك هذه المجموعة الجزئية السلطة المفوضة لاستخدام الوسائل المادية البشرية والمالية في إطار خطة عمل محددة تسعى إلى تحقيق هدف خاص بها.

معنى الهدف في إطار مراقبة التسيير هو إمكانية التأثير الفعلي على النتيجة، يجب أن يكون هذا الهدف محدد في التاريخ والقيمة التاريخ هو نهاية سنة الميزانية، أما الطابع الكمي فهو يعنى قابليته للقياس " ،قد يكون ذلك من خلال حجم الإنتاج أو هامش الربح ... الخ ..

كنتيجة لهذا التعريف فانه لا يمكن وضع مراكز مسؤولية في المستويات الدنيا للهيكل التنظيمي، فوجود الهدف يستلزم تفويض السلطة، وهذه الأخيرة تسمح بالتأثير الفعلي على عنصر أو أكثر من عناصر الميزانية من خلال إصدار الأوامر، إتخاذ القررات..) و بالتالي إمكانية التأثير على الأداءات، في حين أن طبيعة تلك المستويات التنظيمية الدنيا لا تمكنها من الحصول على السلطة الكافية لذلك.

ب المبادئ الأساسية التي تبنى عليها مركز المسؤولية :

ترتكز عملية تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من المراكز المسؤولية على احترام ثلاثة مبادئ هي :

- **مبدأ تداخل المسؤولية:** LE PRINCIPE GIGOGNE DE RESPONSABILITE

يؤكد هذا المبدأ من جهة على الطابع المتشابك أو المندمج للتفويض، فالمسؤول يتلقى تفويض من رئيسه و هو بدوره يفوض باتجاه مساعديه و من جهة أخرى يركز هذا المبدأ على الحقوق والواجبات المرتبطة بعملية التفويض هذه.

- **مبدأ قابلية المراقبة:** LE PRINCIPE DE CONTROLABILITE

يعتبر هذا المبدأ مزيج لمبدأ العدالة (Justice) وإمكانية العمل (Faisabilite) و يرتبط بعملية تقييم أداء مركز المسؤولية، و هو يقضى بأن عملية قياس أداء مركز المسؤولية يجب أن تكون قائمة على أساس العناصر التي يتحكم فيها ذلك المركز، ويقصد بذلك الأهداف المنتظرة منه يجب أن تكون محددة في المدة و القيمة.

و نظرا لكون الأهداف أساس التقييم، فمن الضروري أن تملك هذه المراكز القدرة الفعلية على التأثير في معايير التقييم هذه و بصفة واضحة، وليس أن يكون عملها ضعيف مقارنة مع تأثيرات المراكز الأخرى أو عوامل خارجية التي يكون مفعولها أكبر بكثير.

- **مبدأ الشمول :** PRINCIPE D' EXHAUSTIVITE

ويتمثل في التأكد من أنه قد ثم إلحاق كل حساب من حسابات الميزانية أو جدول الحسابات و النتائج على الأقل بمركز للمسؤولية (رقم الأعمال التكاليف، الاستثمارات). بحيث يجب أن تغطى هيكلة مراكز المسؤولية مجموع المؤسسة بدون وجود أي فجوة أو نقصان، ونتأكد بذلك من أن كل معيار من المعايير الخاصة بتقييم أداء المؤسسة موجودة في يد مسؤول معين يتحكم بها و يتابع تطورها خلال الزمن.

ج أنواع مراكز المسؤولية:

يمكننا أن نميز بين المراكز التالية:

- **مراكز التكاليف: LES CENTRES DE COUTS**

مركز التكلفة هو دائرة النشاط التي يتم محاسبة المسؤول عنها عن ما يحدث بها من تكاليف فقط بمعنى أنه طبقا لمفهوم مراكز التكلفة فإن عناصر التكاليف كلها أو بعضها تدخل في نطاق تحكم و رقابة ومسؤولية مدير مركز التكلفة، بعكس الإيرادات التي لا تدخل في هذه المساءلة.

و بعد مركز التكلفة أكثر أنواع مراكز المسؤولية شيوعا واستخداما، كون الكثير من دوائر النشاط بالمؤسسة يمكن اعتبارها و توضيحها كمراكز تكلفة أكثر من غيرها من مراكز المسؤولية عند إستحالة قياس مدى تأثير هذه الأقسام على أرباح المؤسسة.

و هنا يكون من الأفضل توصيف هذا القسم على أساس أنه مركز تكلفة، أي يتم محاسبة المسؤول عن هذا القسم عن ما يحدث به من عناصر التكاليف، مع مراعاة أن التكاليف التي تكون موضع المساءلة و محاسبة المسؤول عن مركز التكلفة هي التكاليف التي يمكنه التحكم فيها Controlabies و التي تدخل في إدارته و نطاق رقابته .

- **مراكز رقم الأعمال : LES CENTRES DE CHIFFRE D'AFFAIRES**

مركز رقم الأعمال أو مركز الإيرادات هو مركز تتمثل مخرجاته الأساسية في رقم الأعمال بمعنى أن المسؤول عنه لا يتحكم في سعر البيع الذي يحدد في المستوى الأعلى و لا

في تكاليف مركزه لأنه مقيد بميزانية و إنما هو يهدف إلى تعظيم المبيعات أو رقم الأعمال وفق سعر محدد مع تحقيق أفضل استخدام للموارد المخصصة له.

فالمسئولية هنا ترتبط بالحصول على حجم معين من المبيعات أو رقم الأعمال، لكنها لا تتعلق بمردودية المنتجات .

والهدف من متابعة هذا المركز هو تتبع هدف رقم الأعمال أو المبيعات المحققة، مما يتطلب وضع نظام معلومات سريع جدا، يمكن من إعطاء معلومات حقيقية و مسايرة لوضعية السوق و النتائج المتحصل عليها من قبل المؤسسة.

"تتمثل المراقبة من خلال مراكز رقم الاعمال في التأكد من أن رقم الأعمال المحقق مطابق للتقديرات، وتستعمل في ذلك المعلومات الصادرة عن المحاسبة التحليلية و كذا الإحصائيات المتواجدة لدى المديرية التجارية كما يتم إضافة إلى ذلك استخدام معايير أخرى للتقييم كحصة السوق، أو نسبة الزبائن الجدد".

- **مراكز الأرباح : LES CENTRES DE PROFIT**

في هذا المستوى تظهر القرارات التي تهدف إلى استباق تطور السوق و نتائج المؤسسة بهدف التأثير على النشاط التجاري أو مستوى التكاليف.

مركز الربحية :هو دائرة النشاط التي يتم محاسبة المسؤول عنها (المدير) عن ما يحدث بها من تكاليف و ما تحققه من إيرادات .

فالمسئول عنها يستطيع التحكم في مستوى المبيعات من خلال الحجم او السعر ، ومستوى المصاريف تكاليف الشراء أو إنتاج المنتجات المباعة، التكاليف العامة المباشرة، بهدف تحقيق الربح.

تتم المراقبة في هذا المركز من خلال جدول حسابات النتائج التابع له و بالارتكاز أيضا على التكاليف المعيارية.

- **مراكز الاستثمارات : LES CENTRES D INVESTISSEMENTS**

تتعلق مراكز الاستثمار بالعناصر الثلاثة التالية : رقم الأعمال (حجم و سعر المبيعات) التكاليف المباشرة و حجم الأصول المستخدمة و بالتالي فمراكز الاستثمارات هي مراكز للأرباح ذات مسؤولية إضافية هي التحكم في الاستثمارات، تختلف هذه الأخيرة حسب نوعيتها و هي عموما أصول تستخدم في إطار النشاط الاستغلالي للمؤسسة (آلات و معدات نقل مخزونات ذات الأجل الطويل....

و هي بذلك دائرة النشاط الذي يتم محاسبة المسؤول عنها عن العائد على ما تم إستثماره من موارد.

يمكننا إيجاز مختلف خصائص مراكز المسؤولية في الجدول أدناه.

الجدول رقم 04 : خصائص مراكز المسؤولية

نوع المركز	المثال التطبيقي	مؤشرات الأداء الرئيسية	مجال التحكم	المدى الزمني	الهدف الرئيسي
مركز التكاليف	ورشة الإنتاج	تكلفة الوحدة، الانحرافات	التكاليف	قصير الأجل	تنفيذ برنامج الإنتاج بأقل تكلفة ممكنة
مركز رقم الأعمال	مصلحة المبيعات	حجم المبيعات، معدل النمو	رقم الأعمال	قصير الأجل	تعظيم حجم المبيعات
مركز الأرباح	المديرية التجارية	هامش الربح، الربح الصافي	التكاليف + رقم الأعمال	قصير الأجل	تعظيم الربح
مركز الاستثمارات	الفروع	ROI، القيمة الاقتصادية	التكاليف + رقم الأعمال + الاستثمارات	طويل الأجل	تعظيم مردودية الاستثمارات
مركز التكاليف التقديرية	مصلحة إدارية	مستوى الخدمة، احترام الميزانية	المصاريف التقديرية	طويل الأجل	تحسين جودة الخدمات

المصدر : من اعداد الأستاذ (ة) بالاعتماد على :

Alzard ,C,&Sépari,S,Contrôle de gestion ,Dunod ; pp 188-189.

5-الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير (طبيعة محاسبة التسيير)

5-1 مفهوم محاسبة التسيير

توفر محاسبة التسيير جميع المعلومات المساعدة في اتخاذ القرار، حيث لا تقتصر فقط على حساب التكاليف وانما تسعى إلى دراسة التكاليف والتحكم فيها ، وهي عبارة عن مجموعة من التقنيات والممارسة المحاسبية المشتقة من النظرية المحاسبية تهدف إلى تخصيص ومراقبة التكاليف بطريقة دقيقة، تسمح للقائمين في المؤسسة على تحديد كل من الأداء الاستراتيجي والأداء المالي".

وبمعنى اخر هي : عبارة عن مجموعة من الإجراءات المستخدمة في جمع وتبويب وتسجيل بيانات التكاليف وتحليلها، من أجل تقديم المعلومات الأساسية للمسؤولين لأغراض التسعير، تقييم الأداء وممارسة مختلف الوظائف الإدارية".

نستنتج ان محاسبة التسيير تهدف إلى

- ✓ تحديد التكاليف وتخصيصها لغرض تحديد مدى نجاعة وفعالية أداء المؤسسات.
- ✓ تساعد على تحديد السعر العادي أو المقبول للمنتجات المباعة.
- ✓ تحدد السعر الأدنى للمنتجات المباعة لكي تضمن هامش ربح معين.
- ✓ تساهم في تحديد المنتجات التي تضيف قيمة.
- ✓ فصل تكلفة الإنتاج الفرعية عن تكلفة الإنتاج.
- ✓ تحديد الفضلات والمهملات التي قد تنتج أثناء عملية الإنتاج.
- ✓ إمكانية تقييم فاعلية مختلف وظائف المؤسسة.

5-2 اهمية محاسبة التسيير

تتلخص أهمية محاسبة التسيير في العناصر التالية:

- ✓ تساعد على اتخاذ قرارات استراتيجية (قبول أو رفض الطلبية، إلغاء انشطة منتجات ... إلخ).

- ✓ مراقبة بعدية من خلال تحليل الفوارق بين التكاليف الفعلية والتكاليف التقديرية.
- ✓ تقييم مختلف منتجات المؤسسة بأساليب تسييرية بحثة.
- ✓ تحديد تكاليف كل منتج على حدى.

5-3 دور محاسبة التسيير

تلعب محاسبة التسيير دورا رئيسيا في تسيير المؤسسات وذلك من خلال مساهمتها في:

- ✓ وضع المعادلات التقديرية نحو الانشطة والعمليات الموجهة لتحقيق الاهداف المرتقبة.
- ✓ وضع معادلات الاداء التي تكشف الانحرافات حالة وقوعها وابلاغ الادارة عنها.
- ✓ انجاز تقارير الاداء التي تعطي صورة واضحة ومتكاملة عن المنشأة ككل بما فيها وحدات الانتاج والاقسام، بالإضافة الى الادارات عن مدى الالتزام بتنفيذ الخطط الموضوعية.
- ✓ الاهتمام بالعنصر البشري وخلق روح التعاون بين المدراء والعمال من اجل تحفيزهم للوصول الى الاهداف المخطط لها ، ويظهر هذا الأمر عند القيام بالميزانيات التقديرية، حيث يشارك في انجازها كل من المدراء ورؤساء الاقسام وحتى يشعر العامل بمكانته داخل مجال عمله.

5-4 خصائص محاسبة التسيير

تتميز محاسبة التسيير بالخصائص التالية:

- ✓ الاهتمام بكل التفاصيل المتعلقة بتحليل العمليات.
- ✓ التركيز على الاحداث الفعلية بين الماضي والحاضر.
- ✓ التركيز والاهتمام بكل العمليات المتعلقة بالمشروع سواء كانت مالية او غير مالية.
- ✓ القيام بتحليل النتائج بالاعتماد على طرق احصائية ورياضية بالإضافة الى اعداد البيانات والمعلومات الازمة لاتخاذ القرارات الرشيدة.
- ✓ ترجمة النتائج وتقييمها على ضوء الاهداف المخطط لها لنشاط المشروع.

5-5 المصطلحات المتعلقة بالتكاليف

يعتبر حساب التكاليف وضبطها جوهر عمل محاسبة التكاليف، حيث تساعد في تحديد أسعار البيع المناسبة وإتخاذ القرارات والرقابة.

أ- تعريف التكلفة

تعرف التكلفة بأنها تضحية مادية إختيارية بهدف الحصول على منفعة مادية في الحاضر أو المستقبل وهي تتكون من الكمية والسعر".

وتعرف أيضا بأنها التضحية بالمبالغ التي تتحملها المؤسسة في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة أو منفعة ما أو تحقيق هدف معين".

أما التكلفة الكلية فتعرف بأنها "حجم المصاريف المنفقة منذ بداية عملية الشراء إلى نهاية عملية البيع والتي تتكون من تكلفة الشراء، تكلفة الإنتاج، تكلفة التوزيع، لكن له تكلفة نهائية واحدة".

ب تصنيف التكاليف

تصنف التكاليف وفق أسس عديدة أهمها:

- **التكلفة حسب الطبيعة**

يطلق على هذا التصنيف أيضا بالتصنيف النوعي، ويعتمد على طبيعة عنصر التكلفة:

- تكلفة المواد

تشمل كافة العناصر الملموسة الضرورية لعملية إنتاج سلعة أو خدمة، مثل المواد الخام ومواد التعبئة والتغليف ومواد النظافة والمواد واللوازم المكتبية .....

- تكلفة العمل

هي مجموع الأجور المدفوعة للعمال مقابل قيامهم بأعمال تمكن المؤسسة من تحقيق أهدافها.

- تكلفة الخدمات

تشمل كافة أنواع الخدمات سواء كانت هذه الخدمات إنتاجية كالصيانة والإهتلاك" والخدمات التسويقية كإيجار معارض البيع، والخدمات الإدارية والتمويلية "كالهاتف والإتصالات".

- **التكلفة حسب الوظيفة**

تقسم التكاليف حسب معيار الوظيفة إلى:

- تكاليف الإنتاج

هي كل التكاليف المتعلقة بإنتاج وصنع المنتجات من تكلفة المواد واللوازم والأجور المباشرة والمصاريف الصناعية.

- تكاليف التموين

هي كل التكاليف المتعلقة بالتموين والشراء. وتشمل سعر الشراء والمصاريف الملحقة بعملية الشراء النقل، التأمينات الرسوم الجمركية).

- التكاليف الإدارية

هي كل التكاليف المتعلقة بالإدارة في المؤسسة وتشمل الأجور والمصاريف الإدارية، ومختلف المصاريف التي تنفق في الإدارة العامة كمصاريف الإستقبال.

- تكاليف التوزيع

هي مختلف التكاليف التي تتحملها المؤسسة في سبيل تصريف وتوزيع المنتوج، وتشمل المصاريف الداخلية والخارجية كالنقل الإشهار وخدمات ما بعد البيع.

- تكاليف التمويل

هي كل التكاليف المتعلقة بالتمويل والتي تتحملها المؤسسة لتسيير المشروع، ووضع مختلف السياسات الجميع الأعمال التي تقوم بها كفوائد القروض ومصاريف البنوك.

- **التكلفة حسب العلاقة بوحدة المنتج**

تنقسم التكاليف حسب معيار العلاقة بوحدة المنتج إلى تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة

-التكاليف المباشرة

هي التكاليف المرتبطة بوحدة إنتاج أو خدمة معينة، يمكن تحميلها مباشرة في تكلفة معينة دون الحاجة إلى حسابات وسيطية مسبقة و يكفي فقط تحديد الكمية المستهلكة من هذه الأعباء و تكلفة كل عنصر وتتمثل هذه الأعباء غالبا في التموينات الأخرى تكلفة المواد الأولية المستعملة مثل التغليفات اليد العاملة المباشرة ، أعباء النقل ، ..... ألخ

- التكاليف غير المباشرة

هي تكاليف يصعب تمييزها عكس التكاليف المباشرة، وهي ترتبط بمنتوج معين ولكن لا يمكن أن تنسب له بطريقة عملية واقتصادية من دون اللجوء إلى التقدير وتوزيع التكلفة، لأنها ترتبط بمجموع الإنتاج ككل مثل تكلفة الزيوت المستخدمة في تشغيل الآلات، إهتلاك الآلات، تكاليف الصيانة.

- **التكلفة حسب علاقتها بالفترة المحاسبية**

تصنف التكلفة حسب علاقتها بالفترة المحاسبية إلى نوعين:

-التكاليف الإيرادية

هي تكاليف تدفع مقابل السلع والخدمات وتستهلك خلال عملية إنتاجية واحدة وتستفيد منها الفترة المحاسبية التي أنفقت خلالها. ولا يوجد لها منافع مستقبلية، وترصد في قائمة الدخل.

- التكاليف الرأسمالية

هي تكاليف تستفيد منها أكثر من فترة محاسبية واحدة، وتؤدي إلى زيادة أصول المؤسسة. وتصنف كأصل وتحول إلى قائمة الدخل عند إستهلاكها.

- **التكلفة حسب علاقتها بحجم الإنتاج**

يتم تصنيف التكاليف وفق هذا الأساس إلى متغيرة وثابتة وشبه متغيرة

- التكاليف المتغيرة

هي التكاليف التي تتغير بتغير حجم الإنتاج، فكلما زاد حجم الإنتاج زاد مجموع هذه التكاليف والعكس صحيح. وليس شرطا أن تكون نسبة الزيادة في عنصر التكلفة متساوية مع نسبة الزيادة في حجم النشاط.

- **التكاليف الثابتة**

هي التكاليف التي لا ترتبط بحجم الإنتاج، فهي تبقى ثابتة مهما تغير حجم الإنتاج حتى لو كان مساويا للصفر. ويرجع ذلك إلى ارتباط التكاليف الثابتة بعامل الزمن.

- **التكاليف شبه المتغيرة وشبه الثابتة**

هي تكاليف تجمع بين التغير والثبات، تتغير بتغير حجم الإنتاج، ولكن ليس بنفس النسبة، وبالتالي فهي تتغير بنسبة أقل من نسبة تغير التكاليف المتغيرة، مثل تكاليف الصيانة، فهناك أعمال صيانة تقوم بها المؤسسة دوريا وهناك أعمال صيانة فجائية لمعاجلة التوقفات؛ ويكون الجزء المتغير فيها أكبر من الجزء الثابت؛ أما بالنسبة للتكاليف شبه الثابتة فتكون بالعكس، حيث يكون الجزء الثابت فيها أكبر من المتغير.

- **التكلفة حسب الزمن**

تصنف التكاليف حسب وقت حدوثها إلى تكاليف حقيقية، وتكاليف تقديرية، وتكاليف معيارية

- **التكاليف الحقيقية**

هي تكاليف حدثت خلال فترات سابقة ووقعت فعلا، وتعرف أيضا بالتكاليف التاريخية.

- **التكاليف التقديرية**

هي التكاليف المتوقع حدوثها خلال فترة مستقبلية، حيث يتم حسابها بناءا على التقدير الشخصي والخبرة السابقة.

- **التكاليف المعيارية**

هي التكاليف التي ينبغي أن تحدث مستقبلا، وتحسب بناءا على تجارب هندسية عملية وعلمية.

- **التكلفة من ناحية أثرها على إتخاذ القرارات**

تصنف التكاليف حسب هذا الأساس إلى:

- **تكاليف ملائمة**

تعرف أيضا بالتكاليف التفاضلية وهي عبارة عن الفرق بين تكلفتين بديلتين، أي تكاليف تتأثر بالبدائل المطروحة، فإختيار أي بديل يؤثر عليها.

- تكاليف غير ملائمة

تعرف أيضا بالتكاليف الغارقة وهي تكاليف لا يرتبط وجودها بإتخاذ قرار معين، ولا تتأثر به، أي أن المؤسسة تتحملها في كل الأحوال.

- تكلفة الفرصة البديلة

تعني اقتصاديا الأموال المصروفة على أحسن البدائل المعروضة نتيجة توظيف الأموال على استخداماتها الحالية.

تكلفة مضافة

هي بمثابة التكلفة التفاضلية الصافية، وتتميز عن التكلفة التفاضلية من خلال أن التكلفة المضافة تعني زيادة التكلفة التفاضلية الخاصة بأحد البدائل عن التكلفة الخاصة بأقل تلك البدائل تكلفة.

ت- مراحل حساب التكلفة

تختلف مراحل حساب التكلفة من مؤسسة إلى أخرى بإختلاف طبيعة نشاطها:

- **في المؤسسات التجارية**

إن المؤسسات التجارية هي المؤسسات التي تمارس نشاطا تجاريا يتمثل في شراء وإعادة بيع السلع والبضائع دون إجراء أي تحويل عليها. ويتم حساب تكلفة الشراء وسعر التكلفة من خلال العلاقة:

تكلفة الشراء = ثمن المشتريات + مصاريف الشراء

سعر التكلفة = تكلفة المشتريات المباعة + مصاريف التوزيع

- **في المؤسسات الصناعية**

إن المؤسسات الصناعية هي المؤسسات التي تقوم بإجراء تعديلات على السلع والبضائع وتحويلها من حالتها الخام إلى منتجات قابلة للبيع. ويتم حساب تكلفة الشراء وتكلفة الإنتاج وسعر التكلفة كما يلي:

تكلفة الشراء = ثمن المشتريات + مصاريف الشراء
تكلفة الإنتاج = تكلفة شراء المواد المستهلكة + مصاريف الإنتاج
سعر التكلفة = تكلفة إنتاج المنتجات المباعة + مصاريف التوزيع

- **المؤسسات الخدمية**

يتمثل نشاط المؤسسات الخدمية في تقديم الخدمة للزبائن، ويحسب سعر التكلفة لها من خلال

سعر التكلفة = تكلفة الخدمة المقدمة + مصاريف تقديم الخدمة

ث- العناصر المكونة للتكاليف

تعتبر المحاسبة المالية أهم مصدر المعلومات محاسبة التكاليف، حيث يتم الحصول على أعباء محاسبة التكاليف بواسطة أعباء المحاسبة المالية مع إستبعاد الأعباء غير المعتبرة، وإضافة جزء آخر يسمى بالأعباء الإضافية. ويمكن توضيح هذه العناصر في الآتي:

- **الأعباء المعتبرة**

تدخل الأعباء المعتبرة في تكوين التكلفة النهائية، وتتمثل في المصاريف حسب طبيعتها، وهي تدخل في الاستغلال العادي والجاري للمؤسسة وتوجد ضمن المجموعة السادسة من حسابات المحاسبة المالية من مخطط النظام المحاسبي المالي.

- **الأعباء غير المعتبرة**

هي أعباء مسجلة في المحاسبة العامة لكنها لاتؤخذ بعين الاعتبار في حساب التكاليف مثل أعباء الأنشطة غير العادية

- **العناصر الإضافية**

وهي أعباء نظرية غير موجودة في المحاسبة المالية، ولكنها تحسب وتدمج ضمن التكاليف بغرض إعطائها مضمون اقتصادي مناسب يسمح بإقامة مقارنة بين المؤسسات مهما كان شكلها القانوني، ومهما كانت إستراتيجيتها التمويلية، وتتمثل في فائدة رأس المال الخاص، وكذلك أجرة صاحب المؤسسة.

يمكن التعبير عن المعالجات المحاسبية المختلفة والتي تسمح بالإنتقال من أعباء المحاسبة المالية إلى أعباء المحاسبة التحليلية بالعلاقة التالية:

أعباء المحاسبة التحليلية =أعباء المحاسبة المالية + العناصر الإضافية – الأعباء غير المعتبرة

5-6 محاسبة التسيير الحديثة :

إن المعلومات التي تنتجها محاسبة التسيير باستخدام الأساليب الحديثة تشكل جزءا هاما في نظام المعلومات المحاسبية، سوف نتناول معظم هذه الطرق في الوحدات اللاحقة بالتفصيل، وبالرغم من ذلك تقدم نظرة موجزة عن بعضها والتي نعتبرها كتمهيد ومدخل لدراسة هذه الأساليب الحديثة والتي من أهمها إدارة الجودة الشاملة التكلفة المستهدفة، إعادة هندسة العمليات وهندسة القيمة ، نظام الإنتاج بالتوقيت ومحاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

- **إدارة الجودة الشاملة :** هو مفهوم نسبي يختلف النظر إليه جهة الاستفادة منه سواء الزبون أو المصمم أو المجتمع وغيرها، وعليه فأن عملية إشباع رغبات المستهلك تتطلب من المؤسسة أن تتحمل التكلفة التي أصبحت تسمى بكلفة الجودة في العالم الصناعي فهي ذات أهمية كبيرة إذ أصبح الترابط بين إدارة الجودة وقبول السوق

للمنتجات محل الاهتمام الصناعي وشاغل تفكير رجال الأعمال والاقتصاد، واهم مبادئ الجودة الشاملة

تعد إدارة الجودة مهمة جميع الإدارات وتعد برامج تحسين الأداء مهمة جميع العاملين تتطلب الجودة وقتا لتنفيذها

بعد متلقي الخدمة الركيزة الأساسية لجميع عمليات تحسين الجودة

ضرورة وجود نظام للمعلومات يعتمد عليه أثناء العمل باستخدام الطرق العلمية.

الجودة عملية تشمل المؤسسة كلها وتحسين الجودة عملية مستمرة لا تنتهي.

- **التكلفة المستهدفة**

تعرف على أنها: النشاط الذي يهدف إلى تخفيض تكاليف دورة حياة المنتجات الجديدة، مع المحافظة والتأكيد على مواصفات الجودة والثقة والمتطلبات الأخرى للعملاء، ومن خلال فحص كل الأفكار الممكنة لتخفيض التكلفة عند مراحل البحوث والتطوير والتصميم الهندسي والتخطيط للمنتجات الجديدة، واهم مبادئ التكلفة المستهدفة:

- ✓ تحديد سعر البيع المستهدف للتكلفة
- ✓ التركيز على العملاء :
- ✓ التركيز على عملية التصميم
- ✓ التركيز على تصميم المنتج

- **هندسة العمليات وهندسة القيمة**

من أهم أدوات التغيير وتحسين الأداء والتي تسعى المؤسسة إلى تطبيقه بفعالية ونجاح أسلوب إعادة هندسة العمليات وهندسة القيمة.

عرفها مايكل هامر Michel Hammer على أنها: إعادة التفكير الجذري وإعادة التنظيم الجذري لعمليات مؤسسة للوصول إلى تحسينات ملموسة في مقاييس الأداء سواء بالنسبة للتكاليف الجودة الخدمة وسرعة الأداء

كما تعرف كذلك بأنها: إعادة التصميم السريع والجذري للعمليات الإدارية والاستراتيجية ذات القيمة وكذلك للنظم والسياسات والهياكل التنظيمية بالمساندة بهدف تعظيم تدفقات العمل وزيادة الإنتاجية بصورة خارقة"

وأهم المبادئ التي تقوم عليها إعادة هندسة العمليات المتمثلة في:

- ✓ إعادة التفكير في الوضع الحالي مع التركيز على العميل والعمليات وليس على الوظائف.
- ✓ شمولية المؤسسة ككل العمليات النظم السياسات الهياكل)
- ✓ حشد البيانات والمعلومات والمبررات اللازمة لاتخاذ القرارات السليمة
- ✓ الاستخدام المناسب للأدوات الإدارية للتأكد من دقة المعلومات وما سيتم إنجازه

اما هندسة القيمة: تعرف بأنها عملية فحص لكل عنصر في المنتج لتحديد ما إذا كانت تكلفته يمكن

تخفيضها، مع الحفاظ على الحالة الوظيفية وجودة أداء المنتج، وتبدأ هندسة القيمة بتقييم مدى استعداد العملاء المتوقعين لدفع السعر المناسب لخصائص ومواصفات المنتج.

- **نظام التكاليف على أساس الأنشطة**

هو طريقة تقود إلى تحسين الأنظمة التقليدية للتكاليف عن طريق التركيز على الأنشطة كأغراض أساسية للتكلفة إذ يتم تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة أو ما يسمى بتكلفة الموارد على الأنشطة التي استفادت منها ومن ثم يتم تخفيض تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات وفقا لمعدل استفادتها من هذه الأنشطة."، لهذا النظام عدة خصائص نذكر منها :

- ✓ يساهم نظام التكاليف على أساس الأنشطة في زيادة كفاءة أداء الأنشطة واتخاذ القرارات الصحيحة لما يقدمه من معلومات دقيقة.

- ✓ يساهم في تعظيم الإنتاج في الوقت المحدد بهدف تحقيق الكلفة حيث أن تحديد دور كل نشاط في الإنتاج وبيان الأنشطة الغير المتعلقة بالكامل يساعد في معالجتها ويخصص تكلفتها.
- ✓ يساعد في تعيين الفرص المتاحة أمام الإدارة لتخفيض الكلف بكل دقة ووضوح حيث بين المراحل والعمليات التي يمر بها المنتوج والأنشطة التي تساهم في تكوينه بشكل منفصل، وأن تخفيض كلفة أي نشاط الأنشطة الزائدة والغاء كلفتها سيؤدي إلى تخفيض كلفة المنتوج التام، ويعتبر ذلك هدف وسبب إيجاد النظام خصوصا في الشركات ذات المنافسة العالية.

المحور الثاني : نظام التكاليف حسب الأنشطة ABC

1-مفهوم التكاليف على أساس الأنشطة (Activity Based Costing (ABC

1-1 نشأة نظام التكاليف على أساس الأنشطة (Based Costing (ABC Activity

تاريخيا من أوائل الدراسات التي تناولت عملية تخصيص التكاليف غير المباشرة على المنتجات دراسة Cooper 1987) (and Kaplan حول إستخدام النظام الجديد المسمى بنظام التكاليف على أساس الأنشطة(Activity Based Costing (ABC ، وكذلك ظهوره نتيجة للإنتقادات الموجهة إلى نظم التكاليف التقليدية التي لم تعد قادرة على مواجهة التطور الحاصل في أنظمة الإنتاج والخدمات وأساليب التسيير الحديثة، حيث عمل هذا النظام على كيفية تحسين قياس التكاليف وتخفيضها وأصبحت المعلومة أكثر دقة ويمكنها أن تؤثر على قرارات المؤسسة، إن الأنظمة التقليدية أصبحت عاجزة عن رقابة العمليات وقياس تكلفة الإنتاج للأسباب التالية :

- ✓ تجميع الإنحرافات بشكل إجمالي على مستوى الأقسام وعدم حصرها بالمنتجات
- ✓ التركيز على النتائج الإجمالية المالية ، وليس على الأنشطة الفعلية التي تسبب هذه النتائج

- ✓ إعتماد الأنظمة التقليدية على بعض المقاييس المرتبطة بالحجم مثل ساعات العمل المباشرة كقاعدة الإسترداد التكاليف غير المباشرة
- ✓ إختلاف الحجوم الإنتاجية
- ✓ تنوع درجة التعقيد في تصنيع المنتجات.

2-2 تعريف نظام التكاليف على أساس الأنشطة

ولقد تعددت تعاريف نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC حسب اختلاف عدد من وجهات النظر حيث عرف بأنه "نظام تكاليف يرتكز على تحليل أنشطة المؤسسة وتوفير المعلومات الخاصة بها من مقاييس مالية وغير مالية، وإيجاد العلاقات بين هذه الأنشطة تمهيدا لدمجها في مجموعات متجانسة، بهدف تحديد تكلفتها من خلال تخصيص التكاليف غير المباشرة، ومن هناك تحميلها على المنتجات أو الخدمات باستخداممحركات التكلفة من أجل إيجاد الدقة المطلوبة في أرقام التكاليف، للاعتماد عليها في اتخاذ مختلف القرارات المناسبة".

كما عرف نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة كذلك بأنه أسلوب متطور يسعى إلى تحقيق الدقة في تخصيص التكاليف غير المباشرة، من خلال تحديد وتجميع الأنشطة في مجمعات للتكلفة مع استخدام العديد من مسببات التكلفة الملائمة لتتبع تلك التكاليف إلى الأنشطة، ومنها إلى هدف التكلفة، ما يؤدي إلى فهم أكثر للتكاليف والحصول على معلومات أكثر دقة تساعد الإدارة في عملية اتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة".

ووفقا لـ Cooper 1990 فإنه عرف نظام ABC على أنه " نظام يقوم بتحليل الأنشطة التي تمارس في الشركة، ومن ثم تجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط على حدة ، حيث يتم تخصيصها على الأنشطة التي تقوم بها الشركة أولاً، ثم يتم تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات أو العملاء، وذلك بحسب الاستفادة منها.

وعرفها Gering 1999 بأنه ذلك النظام الذي يقوم أولا بتخصيص الموارد على الأنشطة التي استفادت منها، ثم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة وفقا لمعدل استفادتها من هذه الأنشطة .

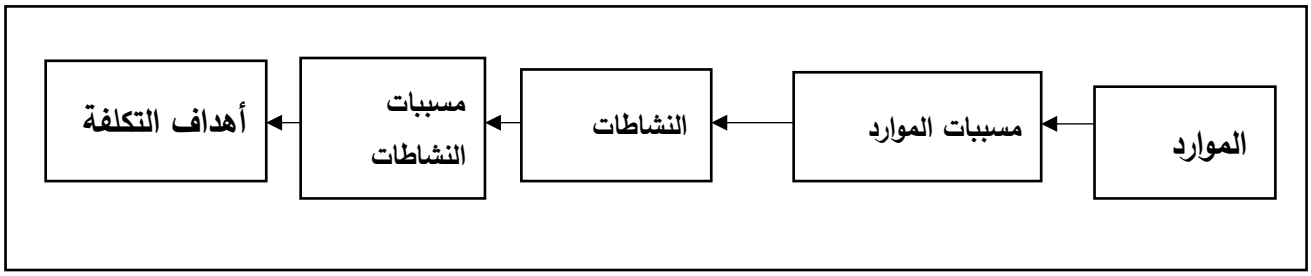
ويعتبر نظام التكاليف على ABC حلقة الوصل بين التكاليف (الموارد) وبين أغراض التكلفة، يقود إلى أن المبدأ الأساس له هو أن المنتجات أو أي غرض تكلفة آخر لا يستهلك موارد وإنما يستهلك أنشطة وهذه الأنشطة بدورها تستهلك الموارد ، والهدف من هذا المبدأ الرئيسي هو الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي وذلك من خلال الربط بين الموارد و الأنشطة التي تستخدم تلك الموارد ، التي تستخدم تلك الموارد، وهذا ما يساعد الإدارة على تركيز إهتماماتها على المنتجات والأنشطة الأكثر فعالية وتأثيرا على زيادة أرباح ، ويعتمد نظام تخصيص التكاليف على أساس الأنشطة على مبدأين:

- ✓ **أن الأنشطة تستهلك موارد المؤسسة**
- ✓ **وأن مواضيع التكلفة (المنتجات)تستهلك الأنشطة.**

كما يتضح من التعاريف أن طريقة التكاليف على أساس الأنشطة تعمل على تتبع الأعباء من خلال إعتمادها على مبدأ مسببات التكلفة التي تربط بين الموارد والنشاطات، ثم بين النشاطات وأهداف التكلفة، وهذا ما يسمح بزيادة درجة الدقة في تخصيص الأعباء بطريقة مباشرة، في حين أنها تعتبر وتعالج كأعباء غير مباشرة في الطرق التقليدية.

وأخيرا يمكن القول أن طريقة التكاليف على أساس الأنشطة تقوم على أساس أن الانشطة تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك النشاطات، وبهذا سمحت بالانتقال من المنطق التقليدي لتوزيع الاعباء غير المباشرة وتحميلها على المنتجات والخدمات الى منطق استهلاك الموارد من طرف النشاطات على اسس اكثر دقة وفق الشكل التالي :

الشكل رقم 08 : مخطط سير التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)



من اعداد الباحث بناءا على :

Claude alzard et sabine sépari ; contrôle de gestion ; 2eme édition ; dunod ; paris ;2010 ; P11

كما يتميز نظام التكاليف على أساس الأنشطة بعدة خصائص من بينها:

– يساعد نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تعيين الفرصة المتاحة أمام الإدارة لتخفيض التكاليف بكل دقة ووضوح، حيث يبين العمليات والمراحل التي يمر بها المنتوج والأنشطة التي تساهم في تكوينه بشكل منفصل، وأن تخفيض تكلفة أي نشاط أو إيقاف الأنشطة الزائدة وإلغاء تكلفتها سيؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتوج التام، ويعتبر ذلك هدف وسبب إيجاد النظام وخصوصا في المؤسسات ذات المنافسة العالية

– يعود سبب وجود اختلافات في تكلفة منتوج عن آخر إلى كيفية استخدام هذه المنتوجات للموارد الاقتصادية كما ونوعا والتي تتمثل في الأنشطة وذلك ما تعجز عن إيضاحه الطرق التقليدية بسبب استخدام معدل تحميل واحد والذي يعني وجود مجمع تكلفة واحد أو عدد محدود جدا منها، والذي يحتوي مختلف التكاليف الخاصة بالقسم أو المستخلصة بغض النظر عن الأنشطة، وترتبط هذه التكاليف بأساس تحميل واحد تتباين قدرته التأثيرية في أنواع هذه التكاليف؛

–يساهم هذا النظام في تعظيم التكاليف من خلال السيطرة على النوعية وتحسينها، لذا يتطلب توفير عناصر إدارية تؤمن بإدخال مفاهيم النظام حيث يمكنه ربطه مثلا بنظام الإنتاج في الوقت المحدد بهدف تخفيض التكلفة حيث أن تحديد دور كل نشاط في الإنتاج

وبيان الأنشطة التي تعاني من الاختناقات والأنشطة غير المتعلقة بالكامل يساعد بمعالجتها وخفض تكلفتها.

وعليه يمكن القول أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يحث على إيجاد قاعدة بيانات لدمج مميزات معينة لطلبات معينة ، وعمليات أو زبائن من توفير أفضل المعلومات.

إن نظام التكاليف المبني على الأنشطة يزود بأفضل المعلومات والتي بدورها تساعد الإدارة على تفهم نظام المنافسة ونقاط القوة والضعف التي تمكنها من أداء مهامها بالكفاءة.

2-3 الفروقات بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC وأنظمة التكاليف التقليدية

إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ويشابه أنظمة التكاليف التقليدية في أن كلاهما يقوم بعملية تخصيص التكاليف غير المباشرة على عدة مراحل، وأن اختلاف النظامين من حيث فلسفة وإجراءات التجميع وإعادة التجميع على مستوى كل مرحلة بالإضافة إلى اختلاف المبدأ الذي يقوم عليه كل من النظامين ويمكن ذكر أهم الفروقات بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة والأنظمة المحاسبية التقليدية كما يلي:

نظام التكاليف على أساس الأنشطة	الأنظمة المحاسبية التقليدية
يقدم معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة داخل أي قسم	يقدم معلومات تكلفة كاملة عن وظيفة كاملة وتكون تجميعية لمختلف الأنشطة في مختلف الأقسام التي يمر بها الإنتاج ويصعب تحليلها
التركيز على الأنشطة واعتبارها هدف التكلفة الأساس	التركيز على المنتجات واعتبارها هدف التكلفة
يستخدم مؤشر تكلفة لكل نشاط داخل كل قسم انتاجي، ويتم قياسه بقسمة تكلفة النشاط المحددة على مقياس المخرجات لذلك النشاط أي العامل المسبب لتكلفة ذلك النشاط	يستخدم معدل تحميل (واحد) للتكاليف الصناعية غير المباشرة داخل أو يتم استخدام بمعدل تحميل متخصص لكل قسم انتاجي ويتم تحديده بقسمة مجموع التكاليف غير المباشر المخططة على أساس التحميل المختار
تتعدد استخدامات مجمعات التكاليف في القسم الواحد ويتخصص كل مجمع منها بنشاط معين لتسهيل حساب تكلفة وحدة النشاط	استخدام مجمع واحد للتكاليف الصناعية غير المباشرة في كل قسم أو عدة مجمعات للمؤسسة
تعتبر الأسس المستخدمة في توزيع التكاليف غير المباشرة وفي تحميل هذه التكاليف في نفسها العامل المسبب ذات (احتمال عال)	قد تكون أسس التوزيع أو التحميل هي نفسها العامل المسبب (احتمال ضعيف)

في الغالب لا يستند العامل المسبب إلى متغيرات مالية بل متغيرات أخرى مثل الوقت، عدد الأجزاء كمية الإنتاج	تتضمن أسس التحميل متغيرات مالية تمثل تكلفة العمل المباشر أو تكلفة المواد المباشرة
تحديد تكلفة المنتوج بتجميع كلف الأنشطة التي قامت بتكوينها	تحديد تكلفة المنتوج بقسمة مجموع التكاليف على كمية الإنتاج
يتم التشغيل بالحسابات المتقدمة جدا	يمكن أن يكون التشغيل يدويا أو بالحسابات

المصدر : إسماعيل يحي التكريتي ، محاسبة التكاليف المتقدمة(قضايا معاصرة) ، دار حامد للنشر والتوزيع ، الأردن ، الطبعة الأولى ، ص ص 166،167

من خلال الجدول فإن الأنظمة التقليدية تركز على المنتجات وتقسم التكاليف غير المباشرة على أساس الوظائف (الشراء، الإنتاج، التوزيع ويتم تحميل هذه التكاليف على المنتجات على أساس وحدة قياس التي تم تحديدها وفق متغيرات مالية مثل تكلفة العمل المباشر) أجور العمال، ساعات اليد العاملة ويتم تحديد تكلفة المنتوج بقسمة مجموع التكاليف على كمية الإنتاج، أما نظام التكاليف على أساس الأنشطة يركز على الأنشطة ويعطي لنا معلومات تفصيلية عن تكاليف كل نشاط داخل كل قسم، ويتم توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات وفق مسببات التكلفة والتي بدورها لا تستند إلى متغيرات مالية، ويتم تحديد تكلفة المنتوج بتجميع تكاليف الأنشطة الضرورية التي قامت بتكوينها.

2-أهمية وأهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة (Based Costing (ABC Activity

2-1 أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة Activity Based Costing :ABC

لقد أصبحت أسعار المنتجات والخدمات تتحدد في ظل ظروف خارجة عن إرادة وتحكم المؤسسات ، بسبب التطور التكنولوجي الهائل وتزايد حدة المنافسة، من أجل تقديم منتجات ترضي المستهلكين مما قلص من دورة حياة المنتج ، ولم يعد أما المؤسسات خيارات سوى التركيز على تخفيض التكلفة مع المحافظة على الجودة ، وهذا من أجل تقديم منتج يمكن المنافسة به في الأسواق مع تحقيق الأرباح الكافية .

لقد ازداد الاهتمام في الآونة الأخيرة بنظام ABC كنظام لتحليل التكاليف وأداة فعالة لمراقبة التسيير ، تتدارك ثغرات الأنظمة التقليدية ، وتقديم معلومات ليس فقط من أجل تحديد التكاليف وإنما المساعدة في عملية التسيير وتبرز أهمية هذا النظام :

-في مجال التخطيط :

إن التحليل على أساس الأنشطة يمكن من دراسة كل نشاط تقوم به المؤسسة بشكل مستقل ،مما يسمح بتصنيف الأنشطة إلى أنشطة مضيفة للقيمة وأنشطة غير مضيفة للقيمة ، هذا التصنيف يعتبر ذا أهمية كبيرة في عملية التسيير (نظام التسيير على أساس الأنشطة ABM) .

حيث يتم العمل على تعزيز الأنشطة المضيفة للقيمة والوصول إلى التميز فيها، ومحاولة القضاء أو التقليل من الأنشطة غير المضيفة للقيمة إلى أدنى حد ممكن

تشكل مجموعة الأنشطة المضيفة للقيمة سلسلة القيمة بالنسبة للمؤسسة ،والتي تساهم في تدعيم القدرة التنافسية للمؤسسة.

إن تقديم معلومات أفضل عن تكاليف كل نشاط والتعرف مقدما على موجهات التكلفة يمكن من التنبؤ بالأنشطة وتكاليفها وبذلك تعتبر معلومات نظام ABC مصدرا لإعداد الموازنات (الموازنات على أساس الأنشطة ABB)

-الرقابة على التكاليف :

يمارس نظام ABC الرقابة على عناصر التكاليف على مستوى الأنشطة مع وجود علاقة سببية بين التكلفة والنشاط مما يجعل قياس وتحليل الانحرافات في ظل نظام

ABC ذو دلالة كبر ونتائج أفضل ، في حين تركز الأنظمة التقليدية الرقابة على مستوى المنتج النهائي .

– يمكن نظام ABC من تخصيص التكلفة على العناصر الملائمة المختلفة (منتجات، عملاء، قنوات توزيع....) باستخدام موجهات التكلفة التي ترتبط بعلاقة سببية مناسبة مع عناصر التكلفة وبالتالي تجنب النتائج المضللة

– إن تحديد دور كل نشاط في العملية الإنتاجية وبيان الأنشطة التي لا تضيف القيمة يساعد في معالجتها ويخفض من تكاليفها مما يساهم في تعظيم الإنتاج من خلال السيطرة على النوعية وتحسينها.

– التحليل على أساس الأنشطة يسهل التحكم في التكاليف بالتركيز على الأنشطة التي تستهلك الموارد. وذلك من خلال تحديد الأنشطة المضيفة للقيمة والأنشطة غير المضيفة للقيمة

– التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة من خلال تحديد نصيب كل منتوج من الأنشطة باستخدام موجهات التكلفة الملائمة)

– يساعد نظام ABC على تعيين الفرص المتاحة لتخفيض التكلفة بكل دقة من خلال توفير معلومات أوضح عن الأنشطة وموجهات التكلفة، تسمح للمسير بالقضاء على التكاليف المرتبطة بالأنشطة غير المضيفة للقيمة.

–قياس الأداء :

– يشكل نظام ABC أداة لقياس الأداء ، في مساعدة النظام يتم تحديد الأنشطة وتحديد المشرف على كل نشاط، ومن ضمن المقاييس المستخدمة في تقييم أداء المشرفين هو تخفيض التكلفة وبالأخص تكلفة وحدة العامل الموجه

– يساعد نظام ABC على تقييم أداء الأنشطة من خلال تحديد مدى مساهمة الأنشطة في تحقيق القيمة المنتظرة من قبل العميل .

– يساهم نظام ABC في خفض وترشيد الموارد من خلال :

– خفض عدد مرات تنفيذ الأنشطة من خلال تحسين مستوى الأداء عند تنفيذ العمليات وكذلك من خلال التطوير المستمر للمنتجات.

– رفع الكفاءة في أداء الأنشطة والتي تمكن من أدائها بأقل الموارد الممكنة باستخدام المناهج الحديثة مثل إدارة الجودة الشاملة .

– يوفر نظام ABC مجموعة من المقاييس غير المالية من خلال مؤشرات غير مالية لقياس موجهات التكلفة والتي تشمل الوقت والجودة .

– إن إدارة التكلفة تحديد الأنشطة الأكثر ارتباطا بالتكاليف يمثل مساهمة في قياس الأداء بفعالية وبصورة أدق مما يتيتح فرصة إعادة توزيع الموارد بصورة أفضل .

– أثبتت الدراسات درجة الارتباط العالية بين تطور الأداء المالي وتطبيق نظام ABC ، كما أن النظام يوفر معلومات دقيقة عن التكلفة ، الأمر الذي يزيد من دقة المؤشرات والمقاييس والنسب المالية مما يساعد على التعرف على الوضعية المالية الصحيحة للمؤسسة .

–اتخاذ القرار :

إن اتخاذ القرارات الإدارية الصائبة يحقق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة ، تطبيق نظام ABC يوفر معلومات دقيقة عن تكاليف الأنشطة ومن ثمة تكاليف المنتجات .

تحديد تكاليف المنتجات بدقة كبيرة يسمح بتوفير معلومات تساعد على اتخاذ قرارات التسعير التي تتأثر بالتكلفة ، مما يسهل على إدارة المؤسسة اختيار وتطبيق سياسات سعرية ملائمة .

– يساعد نظام ABC في إعطاء صورة واضحة عن الأنشطة المسببة للتكاليف ،ومن ثمة اتخاذ القرارات المناسبة بشأن تطويرها أو التقليص منها.

– إن تطيق نظام ABC يوفر قدرا من الشفافية والدقة في المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات .

يمكن القول أن نظام ABC أداة لها أهمية كبيرة في عملية التسيير من خلال توفير معلومات أكثر تفصيلا عن التكاليف ، والتي تساهم في قياس الأداء بفعالية وتعطي صورة أكثر واقعية عن وضعية المؤسسة وتمكنها من الرقابة على عناصر تكاليفها، وأداء أنشطتها ، والمساهمة الفعالة في قرارات التسعير الصائبة.

2-2 أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

تتمثل الأهداف الأساسية لطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في:

- ✓ تحديد الأنشطة المستهلكة لكل منتوج
- ✓ حساب عدد كبير من مواضيع التكلفة كتكلفة الأنشطة، تكلفة العمليات، تكلفة المنتجات؛
- ✓ تحديد أسعار تكلفة المنتجات والذي يعتبر أكثر ملائمة من خلال تحليل أدق عناصر التكاليف
- ✓ تفسير استهلاك الموارد (الأعباء غير المباشرة لضمان أفضل فهم لمصدر التكاليف وسلوكها؛
- ✓ تحسين نوعية القرارات المتخذة وأداء المؤسسة
- ✓ زيادة جودة المنتج وفق بيئة الأعمال الحديثة وخفض تكلفة المخزون والتركيز على طلب العملاء؛
- ✓ خفض وترشيد الموارد من خلال تخفيض عدد مرات تنفيذ الأنشطة وحذف الأنشطة التي لا تضيف قيمة؛
- ✓ زيادة فاعلية الدور الرقابي، حيث أن معرفة الأنشطة المتعلقة بالتكاليف غير المباشرة يؤدي إلى تحديد المسؤولية عن تلك التكاليف وبالتالي إخضاعها لرقابة أكثر فعالية.

3-إجراءات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

تعتمد النظم التقليدية على تخصيص التكاليف غير المباشرة على مرحلتين، الأولى تخصيص تكاليف الأقسام الثانوية على الأقسام الرئيسية ، والثانية تخصيص ما تجمع لدى الأقسام الرئيسية على المنتجات ، كذلك بدوره نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC يتضمن مرحلتين ، تختص الأولى بتحديد مجموعات تكلفة الأنشطة بينما تتناول الثانية نصيب المنتجات أو الخطوط الإنتاج من هذه المجموعات ، هذا على المستوى النظري ، أما عمليا فإن مراحل تطبيق نظام ABC تختلف من مؤسسة إلى أخرى ويتوقف ذلك على طبيعة المؤسسة والأهداف المتوخاة من النظام .

يعتمد تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة على مراحل بنائه وخطوات تصميمه ، وبما أن الهدف من تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ليس فقط تخصيص للتكاليف غير المباشرة بل يتعداه إلى قياس وتسعير كل الموارد المستخدمة لدعم الإنتاج وتسليم المنتجات أو الخدمات للعملاء وتحديد ربحية الزبون ، لذا فإن تصميم النظام يجب أن يكون إطارا متكاملا وشاملا يحدد أولا الأنشطة التي تستهلك الموارد ثم يتتبع مصادر التكاليف التي ارتبطت بتلك الموارد الخاصة بالأنشطة ثم تخصيص تكاليف النشاط على المنتجات من خلال تحديد موجه الكلفة لكل نشاط، وذلك بحساب معدل كلفة لذلك الموجه واستخدامه كأساس لتحميل النشاط على وحدة المنتج النهائي .

3-1 المفاهيم الأساسية المرتبطة بنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

قبل البدءا في تحديد خطوات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة يجب شرح بعض المفاهيم المرتبطة بهذا النظام وهي :

- **مفهوم الأنشطة :**

حسب نظام التكاليف على أساس الأنشطة فإن الأنشطة هي السبب في حدوث التكلفة، فإنها تمثل مجموعة العمليات أو الإجراءات أو الأفعال في دورة الإنتاج التي تقوم باستهلاك الموارد أو عناصر التكاليف بغرض إنتاج المخرجات النهائية المتمثلة في وحدات التكلفة أو وحدات الإنتاج.

كما يعرف النشاط على أنه: " البؤرة أو نقطة الارتكاز الأساسية في ظل نظام محاسبة تكاليف الأنشطة ، وهو حدث أو إجراء يؤدي إلى عمل ما أو هو مجموعة من الأحداث أو الإجراءات التي تتكامل معا لأداء عمل معين الأنشطة تعتبر مجموعة العمليات التي تمثل العمل الذي يتم أدائه داخل الوحدة الاقتصادية .

أما مركز النشاط فهو عبارة عن دائرة أنشطة متجانسة أو متكاملة يمكن التقرير عن التكاليف بناء على أساسها.

يمثل أقل مستوى من التفصيل يتم عنده تجميع وتوزيع التكاليف س
يتعلق بنشاط واحد أو مجموعة متكاملة من الأنشطة لها نفس معدلا
في إعداد معدل التحميل .

- **مسببات التكلفة :**

مسبب التكلفة يمثل مقياس يعكس السبب الأساسي في تكوين عنصر التكلفة داخل كل نشاط أو وعاء تكلفة، وينبغي اختياره بحيث ينطوي على علاقة سببية واضحة، وهو العامل الذي يؤدي إلى حدوث التكلفة ، مسبب التكلفة Cost DRIVER هو الحدث الذي أدى إلى إنشاء التكلفة ومعرفة الارتباطات بين الأنشطة وعواملها المفسرة هي أساس البناء وحساب التكلفة الوحدوية فمن الممكن ترجمة مسببات التكلفة إلى وحدات العمل مثل ساعات عمل اليد العاملة المباشرة ، ساعات عمل الآلات و كذا ، و للإشارة فانه من الممكن وجود مسبب تكلفة مشترك بين مجموعة من الأنشطة المتجانسة على عكس الطريقة التقليدية فان هذه المرحلة اللاحقة لا توجد لأنه لا يتم تحميل المصاريف غير المباشرة الى مراكز الإنتاج مباشرة في المرحلة الأولى لم يكن هناك تحديد للأنشطة.

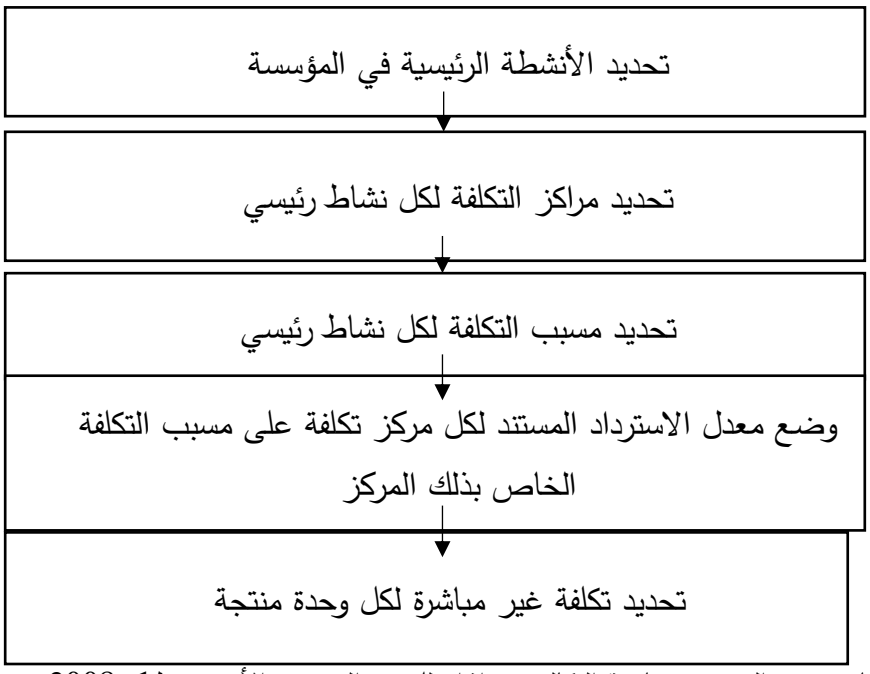
- **مجمعات التكلفة**

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، مجمعات أو أوعية التكلفة تتمثل في مراكز لتجميع التكاليف

الخاصة بنشاط أو أكثر سواء كان رئيسي أو فرعي لتحميلها على المنتجات النهائية للمنشأة، باستخدام محركات تكلفة مناسبة، وهي أحد المقومات الأساسية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة للوصول إلى بينات تكلفة دقيقة يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الإدارية، وعليه تعرف مجمعات التكلفة على أنها ذلك المستوى من التفصيل الذي يتم عنده تجميع التكاليف الخاصة بالأنشطة ثم توزيعها على المنتجات النهائية .

ويتميز هذا المدخل بزيادة عدد مجمعات التكلفة المرتبطة بزيادة عدد الأنشطة المسببة للتكاليف، بخلاف نظام التكاليف التقليدي الذي يجمع التكاليف في مجموعة واحدة فقط في حالة استخدام معدل واحد للتحميل، أو في عدة مجمعات محددة تبعا للأقسام المختلفة الواردة بالهيكل التنظيمي في المنشأة، ويمكن تلخيص الأركان الأساسية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة وترابطها وفق المخطط الإنسيابي التالي :

الشكل رقم 09: الإطار العام لنظام تكلفة الأنشطة ABC



المصدر : عماد يوسف الشيخ ، محاسبة التكاليف ، اثراء للنشر والتوزيع ، الأردن ، ط1 ،2008 ، ص 114

2-3 متطلبات تنفيذ وبناء نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

لبناء نموذج تنفيذي لنظام ABC يرى (كومبتون ، (1996) أنه يجب توفر منت خطوات ، يمكن توضيح أهم مراحل بناء نظام التكاليف على أساس الأنشطة كما يلي :

-**تشكيل الفريق** : يجب تجميع فريق متعدد التخصصات التصميم نظام ABC يعكس بشكل صحيح عمل الشركة ، حيث اختيار هذا الفريق والمكلف بالمشروع بدوام كامل و أن يكون من ثلاثة إلى خمسة أشخاص ، و يجب أن تشمل ممثلين عن التصنيع والتسويق والمعلومات الإدارية أنظمة (MIS) والمحاسبة ، يجب أن يكون جميع أعضاء الفريق منفتحين وعلى دراية حول عمليات الشركة وتحظى باحترام كبير ، وتكوين الفريق من مختلف دوائر المؤسسة يوفر نقل المعرفة ، ونشر الوعي بفوائد النظام .

-**قرارات إختيار التصميم** : التحديد خيارات تصميم نموذج النظام ABC ، يجب اتخاذ ستة قرارات رئيسية من خلال:

الإجابة على الأسئلة مهمة قبل الشروع في عملية بناء النظام وهي كما يلي :

- هل يجب دمج النظام مع النظام الحالي أم يجب أن يكون نظاما مستقلاً ٢ ، - ما مدى دقة النظام ؟

- هل يجب أن يكون التصميم الأولي معقدا أم بسيطا ؟

- هل ينبغي الموافقة على تصميم رسمي قبل التنفيذ ؟

هل يجب على النظام الإبلاغ عن التكاليف التاريخية أو المستقبلية؟

التدريب : هو عملية مستمرة طوال حياة المشروع، فالتدريب عامل مهم لتطبيق فعال للنظام، وعند تصميم أي برنامج تدريبي يجب معالجة ثلاث مجموعات وعناصر هي :

الإدارة : يجب أن يكون لدى الإدارة معرفة كافية عن ABC و الفوائد المحتملة و المتوقعة لنظام ABC .

المنفذون : يجب أن يكون لدى فريق التنفيذ معرفة كافية احتياجات التصميم الفني وقدرات نمذجة البرامج وتنظيم المشروع ، يجب أن تكون لديه المعرفة الكافية حول تقنية تصميم النظام ، ومهارات التصميم المعلوماتية.

المستخدمون : يجب على كل من يستخدم النظام أن يفهم مزايا نظام معلومات ABC و كيف يمكن استخدام هذه المعلومات في صنع القرار .

جمع المعلومات :هو تحديد متطلبات المعلومات المستخدميها ويعد عنصر حيوي في تنفيذ نظام ABC ، يجب على كل مرحلة من مراحل جمع المعلومات أن تشمل عضوا من فريق التنفيذ والمستخدم ، يجب استكشاف النظام والمعلومات اللازمة. ك متطلبات لكل مستخدم عن طريق محاولة الإجابة على الأسئلة التالية : ما هي القرارات الرئيسية التي يجب أن أتخذها ؟ ما هي معلومات التكلفة الأخرى التي ستكون مفيدة في تنفيذ المسؤوليات ؟ ، التوثيق وتدوين الملاحظات المراجعات السجلات والملاحظات ، المقابلات والاستبيانات والواجهات مع أنظمة المعلومات الموجودة هي بعض من التقنيات التي يمكن استخدامها في هذه الخطوة .

إنشاء نموذج النظام ABC : هذه هي أهم الخطوة في تصميم ملف نظام معلومات ABC يحتوي كل نموذج على مجموعة من الموارد ومحركات الموارد والنشاط المراكز والأنشطة ومحركات التكلفة وعناصر التكلفة وأهداف التكلفة مخطط التدفق هو موصى به لاكتساب فهم أفضل لتعقيدات تخصيص التكلفة كنقطة البداية ، يمكن استخدام المخطط التنظيمي في النموذج عملية التحويل المخطط التنظيمي المخطط انسيابي ABC عن طريق تقسيم المهام إلى أقسام ، تسمى مراكز الموارد ،ومراكز النشاط التحلل الوظيفي ، للقيام بذلك يجب إنشاء مراكز النشاط في هذه الخطوة ، كل الأنشطة ذات الصلة لإنجاز سمة معينة يجب تجميعها. هذه المجموعات من الأنشطة التشكيل مراكز النشاط مستعمل أنشطة التجميع على تقليل مستوى التفاصيل إلى حد كبير ، ولكنه سيقلل أيضا من مقدار الجهد

المطلوب القاعدة العامة الجيدة هي عدم القيام بذلك لديها أكثر من 20 – 25 مركز نشاط المشروع ABC

بعد تحليل وتحديد الموارد ومحركات التكلفة خطوة حاسمة في بناء نموذج المشروع ABC. قاعدة عامة يجب إتباعها في اختيار الموارد و محركات التكلفة هي اختيار السائقين الذين سيظهرون علاقة السبب والنتيجة بعد يتم تحديد محركات الموارد والتكلفة ، وتخصيص الموارد المراكز النشاط ، أخيرا يتم تخصيص الأنشطة في مراكز النشاط للمنتجات اعتمادا على الأنواع أنشطة يجب استخدام تقنية الكمبيوتر خاصة في هذه الخطوة .

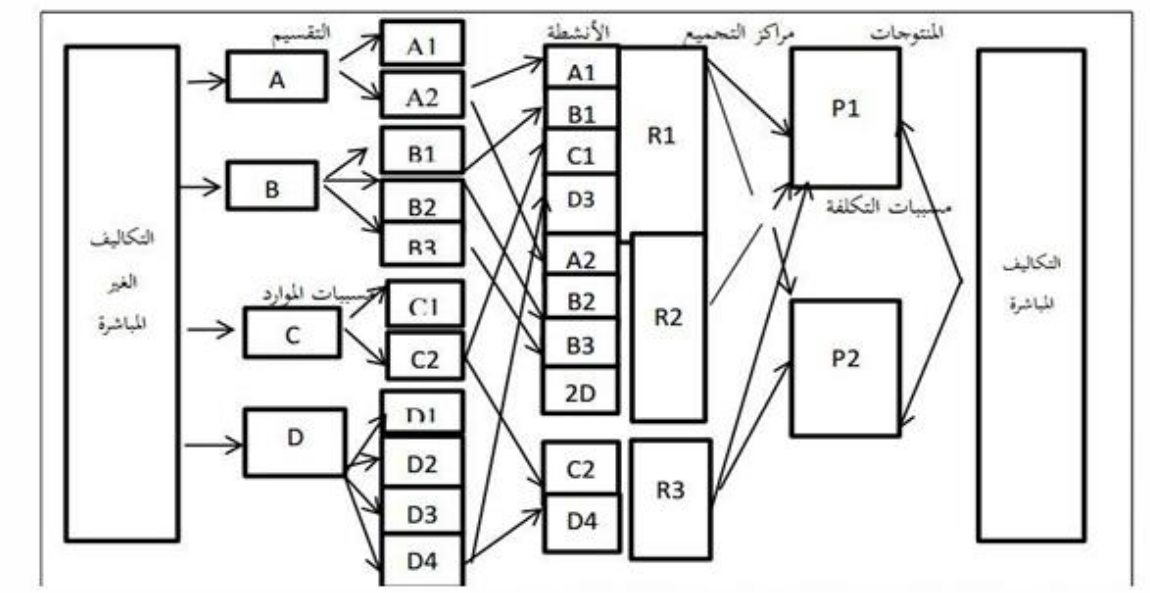
مراجعة وتقييم نموذج ABC : يجب على نظام ABC أن يمر بمرحلة ما بعد التنفيذ مثل أي مبادرات نظام أخرى ، من خلال الكشف عن المشاكل الخفية وحلها ، وضبط مكونات النظام بدقة ، ويجب أن يتعلم المستخدمون كيفية تشغيل النظام الضمان تحقيق النتائج المرجوة ، يجب أن يكلف أعضاء من فريق التكوين بالكشف عن المشاكل أو العوائق ، عن طريق مراقبة الأعمال وتعديلها ، وتقديم توصيات حول تحسينات النظام في مستقبل .

3-3 خطوات تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

يقوم تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC على الخطوات التالية حيث يتم تحديد وتحليل الأنشطة ومواردها ، ليتم بعدها تحديد تكاليف الأنشطة ومن ثم يتم تحديد تكاليف المنتجات.

ويختلف تصميم النظام الواجب وضعه للتكاليف من مؤسسة الأخرى تبعا لاختلاف حجم النشاط والظروف المحيطة بكل مؤسسة وعادة يتوقف تصميم النظام على حجم المؤسسات وتكاليف إدارتها ، إلى جانب طبيعة المنتجات التي تنتجها، والشكل الموالي يوضح أكثر المراحل المتبعة في تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة .

الشكل رقم 10: المراحل المتبعة في تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة ABC



Source : Langlois G., Bonnier C., Bringer M., « Contrôle de gestion », Berti éditions, Alger, 2008, P 84

➢ **الخطوة 01 : تحديد وتحليل الأنشطة ومواردها**

يبدأ نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC بتحليل الأنشطة اللازمة لإنتاج منتج أو أداء خدمة معينة.

أي يتم التعرف على الأنشطة وتحديدها . حيث يتم بعدها اعداد خريطة تدفق الأنشطة يبين فيها بالتفصيل كل خطوة في عملية التصنيع بدأ من استلام المواد الخام إلى غاية فحص وتسويق المنتج النهائي مع مراعاة تسجيل كل شيء على هذه الخريطة الخاصة وقت القيام بكل نشاط وذلك لأنه مؤشر جيد لقيمة الموارد التي يستهلكها المنتج . ومن ثم تصنف الأنشطة إلى مجموعتين الأولى تضم الأنشطة التي تضيف القيمة مثل نشاط استلام المواد الخام التي لا يمكن بدونها القيام بعملية الإنتاج، فالتخلي عن أي نشاط من أنشطة هذه المجموعة يؤدي على المدى البعيد إلى تخفيض المنفعة التي يحققها المنتج

للمستهلك. أما المجموعة الثانية تضم الأنشطة التي لا تضيف قيمة حيث أن هذه الأنشطة يمكن تخفيض تكلفتها دون تحفيض المنفعة التي يحققها المنتج للمستهلك. لذلك فمن مصلحة المؤسسة إلغاؤها وإعادة ترتيب العمليات بما يضمن تنفيذ الأنشطة بأقل وقت وأقل تكلفة وأعلى كفاءة ممكنة.

- **الخطوة 02 : توزيع الموارد بين الأنشطة**

ترتبط هذه المرحلة بالتوزيع الأولي للتكاليف غير المباشرة لكل قسم، حيث تسجل التكاليف غير المباشرة عادة على مستوى أقسام المؤسسة، ثم تقسم بين أنشطة كل قسم كما يلي:

في حالة وجود رابط مباشر بين التكلفة والنشاط، فإن التخصيص يكون مباشر

وفي حالة عدم وجود رابط مباشر بين التكلفة والنشاط فإن التكلفة توزع بالتناسب على أساس مفاتيح التوزيع المستخدمة لتخصيص الموارد على الأنشطة مسببات الموارد.

تتضمن تكاليف الأنشطة جميع العوامل الإنتاجية الموظفة لتنفيذ هذه الأنشطة حيث تتكون هذه العوامل الإنتاجية من أفراد آلات نظم الحاسب الآلي وموارد أخرى يمكن استخدامها وتتبعها. وتحديد هذه التكاليف تمر بثلاثة مراحل انطلاقا من تحديد العلاقة بين الأنشطة وتكاليف المواد وذلك من خلال فحص العلاقة السببية بين استخدام الموارد والمخرجات لكل نشاط والمحور الرئيسي لتحديد العلاقة السببية هو مقياس مسبب التكلفة والذي يكون مقياسا هاما لكل مقدار يتم استخدامه من عوامل الإنتاج لكل وحدة مخرجات من النشاط وتحديد مسبب تكاليف الموارد عن طريق توزيع تكاليف الموارد ليتم تحديد مقدار كل نشاط من هذه التكاليف.

- **الخطوة 03 : تحديد مسببات التكلفة**

بعد دراسة وتحديد النشاطات يتم تحديد مسببات التكلفة التي تعد من المميزات الرئيسية لهذه الطريقة بحيث يتم تحديد العلاقة بدقة بين الموارد التي تعد عناصر التكاليف بعد استهلاكها والأنشطة، أو بين الأنشطة وأهداف التكلفة، ويعني ذلك تخصيص الموارد على

مختلف الأنشطة في المرحلة الأولى، وأهداف التكلفة في المرحلة الثانية حسب ما تم استهلاكه في تلك العمليات وما تحتاج إليه بصفة فعلية.

ونظراً لتعدد الروابط والعلاقات بين الأنشطة والمنتجات، فإنه يمكن استخدام العديد من مسببات التكلفة، إلا أنه بصفة عامة يمكن تقسيم مسببات التكلفة إلى نوعين أساسيين هما:

النوع الأول: مسببات خاصة بالعمليات Transaction Cost Drivers

وتركز هذه النوعية من المسببات على عدد مرات تأدية النشاط الواحد وهي تستخدم في حالة إذا ما كانت مجموعة المنتجات تحتاج إلى نفس القدر من النشاط، وعلى سبيل المثال فإن أنشطة جدولة تشغيل الآلات للإنتاج وتشغيل أمر الشراء وصيانة جزء معين من الآلة يمكن أن تؤدي وتستغرق نفس الوقت والجهد بصرف النظر عن طبيعة المنتج النهائي .

النوع الثاني: مسببات خاصة بالفترة الزمنية Duration Cost Drivers

وتهتم هذه المسببات بالفترة الزمنية التي يستعرفها النشاط اللازم لإنتاج منتج معين، وتستخدم هذه النوعية في حالة اختلاف حجم النشاط المطلوب تأديته باختلاف نوعية وكمية المنتج النهائي، ومن أمثلة مسببات التكلفة الخاصة بالفترة الزمنية ساعات العمل المباشر، ساعات الفحص، ساعات تهيئة الآلة للتشغيل.

تتأثر مسببات التكلفة بالعوامل المؤثرة على تكاليف الأنشطة بالزيادة أو النقصان، والتي تتضمن الأحداث أو القوى التي تعد عوامل محددة بشكل مباشر لكلف الأنشطة، ومن ثم فهو مقياس كمي يعكس مخرجات النشاط ومن أمثلة موجهات التكلفة

جدول رقم 05: بعض مسببات التكلفة في مختلف المؤسسات

النشاط	مسببات التكلفة
جدولة الإنتاج	عدد دورات الإنتاج
طلب الشراء	عدد أوامر الشراء
استلام المواد	عدد مرات توريد المواد

مناولة المواد	عدد مرات أو وقت المناولة
إعداد تجهيز الآلات	عدد مرات التجهيز
تشغيل الآلات	ساعات تشغيل الآلات
صيانة الآلات	عدد مرات الصيانة
رقابة الجودة	عدد مرات التفتيش

المصدر : قورين حاج قويدر ، نظام محاسبة التكاليف ودوره في مراقبة التسيير بالمؤسسات الإقتصادية مجلة العلوم الإنسانية. العدد : 16 الجزائر، 2007، ص35.

تحديد مسبب التكلفة لـ نظام ABC وحساب معدل التكلفة لكل نشاط :

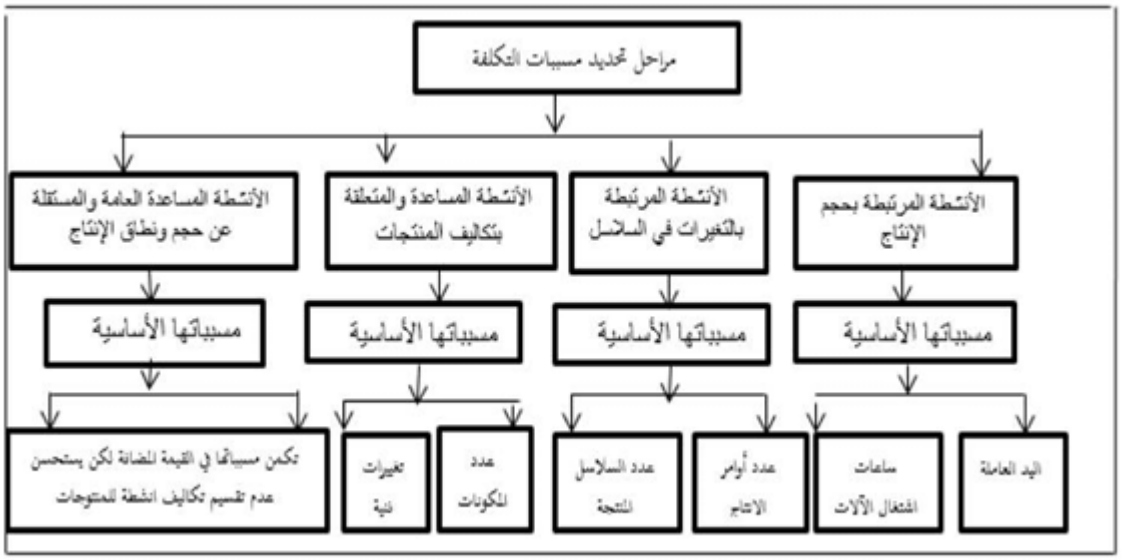
ويصعب في بعض الأحيان تحديد مسببات التكلفة بالنسبة لبعض الأنشطة نتيجة عدم وجود أسباب جوهرية كافية تبرر الوصول المسببات تكلفة مناسبة، وفي هذه الحالة يتم استخدام مقاييس عملية بديلة في تخصيص التكاليف، يطلق عليها " مسببات التكلفة البديلة " ، وهي تلك المعاملات التي تقيس درجة الاستفادة من الأنشطة بصورة غير مباشرة .

وبعد تحديد الأنشطة وتكاليفها ومراكزها وتحديد مختلف مسببات التكلفة لكل نشاط، نقوم بعملية حساب معدل التكلفة لكل وحدة مسبب تكلفة وذلك بقسمة مجموع التكاليف غير المباشرة المقدرة لكل نشاط على الحجم المقدر الأساس التحميل (مسبب التكلفة) حسب العلاقة التالية :

$$\text{معدل تحميل تكلفة النشاط أو (مركز التكلفة)} = \frac{\text{مجموع تكاليف النشاط (أو مركز النشاط)}}{\text{عدد وحدات مسبب النشاط المناسب}}$$

كما أن تحديد طبيعة مسببات التكلفة بعد أمرا أساسيا يجب الأخذ بعين الاعتبار السلوك المتسق للتكلفة و الذي يتطور بشكل متناسب مع مسببات التكلفة، حيث أثبتت التجربة إمكانية تجميع الأنشطة في أربع مراحل بحدها مبينة في الشكل أدناه

الشكل رقم 11 : مراحل تحديد مسببات التكلفة



المصدر : خنفري خيضر،بورنيسة مريم ، مدى مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تحسين الكفاءة التسييرية للمؤسسات ، مجلة البشائر الاقتصادية ، المجلد 04 ، العدد 02 جامعة بشار ، الجزائر ص 71 .

- **الخطوة 04 : تجميع التكاليف بمراكز التكلفة(Cost Pools):**

بعدما تصبح كافة الأنشطة اللازمة لإنتاج كل منتج موثقة في خريطة تدفق الأنشطة ، حيث تكون هناك العشرات من الأنشطة ، لذلك يجب العمل على تجميع الأنشطة المتجانسة (التي لها نفس السلوك الاقتصاد) ، في مراكز نشاط مستقلة Activity Centers ، أي أن مركز النشاط تحدث خلال مجموعة من التكاليف تعرف بتكلفة مركز النشاط أو حوض الكلفة Cost Pool ، ويعرف كذلك مركز النشاط بأنه ذلك الجزء من العملية الإنتاجية ، الذي يؤدي عملا متكررا لأداء وظيفة معينة ، ويتم تحديد تكاليف مركز النشاط بصورة مستقلة .

أي يتم في هذه المرحلة تجميع الأنشطة المختلفة بمراكز التكلفة (أحواض التكلفة والتي تضم مجموع تكاليف الأنشطة المتجانسة حيث يتحقق هذا التجانس من خلال :

- ✓ **وجود مسبب تكلفة مشترك** : غالبا ما يتسبب عامل مشترك في حدوث مجموعة معينة من الأنشطة حيث تشكل هذه الأنشطة المتجانسة عملية (Processus) قد تتعارض والهيكل التنظيمي السلمي الوظيفي المعروف تقليديا وذلك عند تجميع الأنشطة المنتمية إلى وظائف مختلفة بالمؤسسة.
- ✓ **وحدة عمل مشتركة** : يجب تجميع الأنشطة التي تستعمل نفس وحدة العمل لحساب سعر تكلفة المنتج النهائي في مجمع أنشطة مشترك.

➢ **الخطوة 05 : تحميل تكاليف الأنشطة لأغراض التكلفة**

يتم تحديد سعر التكلفة حسب نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) بالاعتماد على الخطوتين التاليتين :

- توزيع التكاليف على مراكز التكلفة(Cost Pooh) المحددة مسبقا
- تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات بعد تحديد تكلفة الأنشطة وتحديد المسببات والعدد المناسب لهذه المسببات تأتي أخيرا مرحلة تحديد سعر التكلفة، وذلك بقسمة تكلفة النشاط على عدد مولدات التكاليف لفترة معينة تتحصل على تكلفة الوحدة المسبب تكلفة النشاط الفعلي، أي تقوم بتخصيص تكاليف النشاط على المنتجات الفردية، وذلك من خلال تتبع جميع الأنشطة ذات الصلة بهذه الوحدة، وسير هذه الوحدة بين الأنشطة من بداية تصنيعها إلى أن تصبح وحدة تامة، ويكون تخصيص تكلفة النشاط على مختلف.

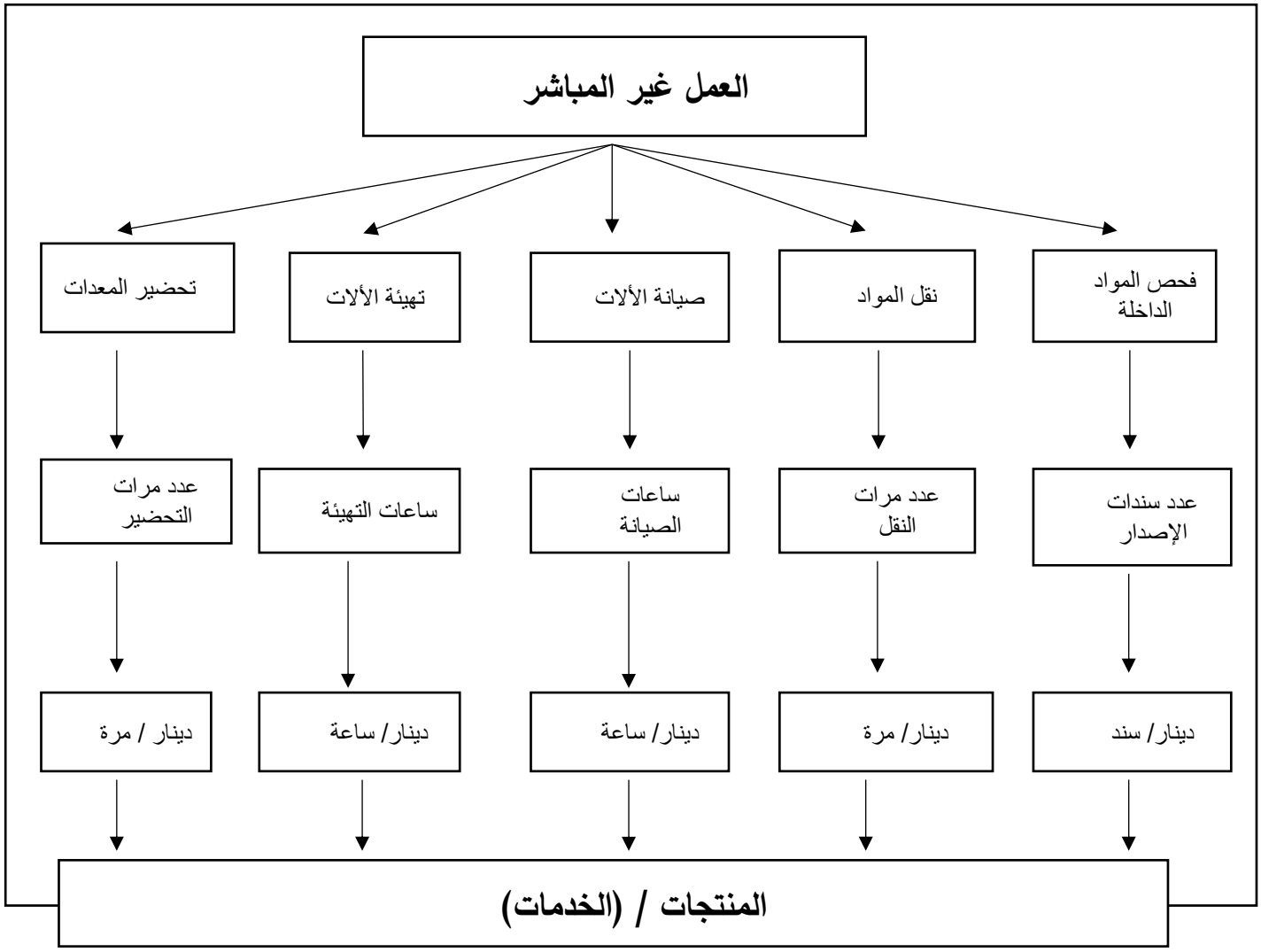
➢ **الخطوة 06 : حساب سعر التكلفة**

كمرحلة أخيرة يتم تحديد سعر التكلفة النهائي بعد تحديد وتحميل التكاليف المباشرة المحسوبة في الخطوة الثانية والتكاليف غير المباشرة في الخطوة السادسة، وعليه يتشكل سعر التكلفة الوحدوي وفقا للمعادلة أدناه:

سعر التكلفة الوحدوي = التكاليف المباشرة للوحدة + مجموع التكاليف الوحدوية المسببات

يمكن تمثيل الخطوات السابقة لتطبيق عن طريق توضيح ديناميكية عمل نظام ABC والنتيجة النهائية له من خلال الشكلين :

الشكل رقم12 : يمثل ميكانيكية عمل نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC



Source : Anthony Atkinson et al, Management Accounting, Fourth Edition, Pearson Prentice Hall, 2004. P : 98

4- مزايا وعيوب تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة

يوفر تطبيق أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة المزايا التالية:

- الأسلوب يعطي نفس الأهمية للتكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة؛
- يمكن الأسلوب من متابعة التكاليف غير المباشرة على مستوى النشاطات
- لا يحول الأسلوب تكاليف قسم إلى قسم أخر ؛
- سعر التكلفة هو أكثر دقة من باقي الأساليب الأخرى؛
- تحقيق الرقابة بأبعادها الثلاثة (القبلية، الآنية، البعدية)
- تخفيض التكاليف من خلال تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط، وتحقيق الكفاءة

-استخدام مجموعة من المؤشرات غير المالية لقياس مسببات التكلفة، حيث تتمثل هذه المؤشرات في التكلفة والوقت والجودة، كما تساعد في إعداد الموازنة المبنية على الأنشطة لتقويم الأداء.

لكن بالرغم من مزايا تطبيق أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، إلا أن هناك عيوب وبعض المشاكل منها:

-مشكلة استغلال الطاقة المتاحة:

في بعض الأحيان لا يتم إستغلال الطاقة المتاحة لأحد الأنشطة بالكامل وعليه فإن ذلك الجزء من التكاليف الثابتة المرتبطة بذلك النشاط لا يصح توزيعها بالكامل على وحدة المنتج وانما يتم تحميل المنتج بالجزء المستغل فقط وهنا تظهر مشكلة كيفية معاجة الجزء غير المستغل من تلك التكاليف وقد كان الحل المقترح لتلك المشكلة أن يتم تحميل ذلك الجزء من التكاليف غير المستغلة على قائمة الدخل باعتباره من الأعباء العامة ولا تحمل بها تكلفة المنتج وتعد هذه المعالجة خروجاً على نظام تكاليف النشاط وتطبيقا لمدخل التكلفة المستغلة

-مشكلة إختيار مسببات التكلفة

عند تحديد الأنشطة والأعمال التي تمارس داخل المنظمة ربما نجد إن لكل نشاط يمكننا عمل عدد كبير من مسببات التكلفة فكيف يتم المفاضلة بين هذه المسببات وكذلك قد يتم عمل مجمع تكلفة مكون من مجموعة من الأنشطة الفرعية الصغيرة والتي عادة ما تكون غير متجانسة فكيف تتم أيضا المفاضلة بين مسببات التكلفة المناسبة لهذا المجمع ، ويمكن لحل هذه المشكلة استخدام بعض الأساليب الإحصائيهة مثل أسلوب تحليل الإرتباط وذلك لتحديد درجة الإرتباط بين الأنشطة المجمعهة سويا في مجمع واحد للتكلفة وكذلك يمكن استخدام نفس الأسلوب لاختيار مسبب التكلفة صاحب أكبر معامل ارتباط مع عناصر التكاليف الخاصة بذلك النشاط .

-مشكلة ارتباط قيمة المنتج بالأنشطة

قد يتضح أن هناك نوعية من الأنشطة التي تمارس في المنظمة ولا تضيف قيمة للمنتج ولحل هذه المشكلة ينبغي حصر هذه الأنشطة للتخلص منها نهائياً ، وفي حالة عدم القدرة على التخلص من بعض الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج فإنه لابد من استبعاد التكاليف الخاصة بهذه الأنشطة من التحميل على المنتجات وتعالج باعتبارها أعباء عامة في قائمة الدخل.

المحور الثالث : إدارة التكاليف على أساس الأنشطة ABM (Activity-Based Management)

لقد تطور نظام ABC وامتد لظهور الإدارة على أساس الأنشطة ABM التي تستخدم مخرجاته في العديد من المحالات لتحقيق مجموعة من الأهداف مع الاعتماد على بعض الأدوات.

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 .

يهدف دراسة نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABM)، لمعرفة مدى اعتماد الإدارة بمفهومها الاستراتيجي الحديث على نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) لتطبيق نظام ABM الذي يعمل على إجراءات التحسين والتطوير المستمرين لأنشطة المؤسسة من خلال اعتماده على المعلومات المالية وغير المالية، مما يعزز قدرة المؤسسات على مواكبة متطلبات العصر الحالي والتغلب على المنافسة الحادة التي تسود البيئة المحيطة بها لضمان بقائها في السوق ومحافظتها على أرباحها بل ومحاولة زيادتها.

1-مفهوم إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (Activity-Based Management (ABM

هناك عدة تعاريف لنظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة نذكر منها :

" تقنية ترتكز على الأنشطة كهدف يتعلق بالتكلفة ومن ثم تخفيض تكاليف تلك الأنشطة على المنتجات الخدمات والزبائن"..

" منهج واسع متكامل يركز انتباه الإدارة على الأنشطة التي تستهدف تحسين قيمة الزبون والربح الناتج عنه من خلال تحسين دقة تقييم التكاليف بتتبعها أولا إلى الأنشطة ومن ثم إلى المنتجات أو الزبائن المستهلكين لتلك الأنشطة"

" أسلوب يعتمد على مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات وذلك عن طريق الاستعانة بمعلومات نظام ABC لإرضاء الزبائن وإشباع حاجاتهم وتحسين الأرباح.

هو :" طريقة لإدارة المؤسسة تسمح بتوجيهها استراتيجيا بهدف تحسين الأداء من خلال خطوات التحسين المستمر

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

" 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. "

أسلوب للإدارة التي تستغل المعلومات التي يقدمها نظام ABC حول التكاليف لتحديد من جهة الأنشطة غير المضيفة للقيمة للاستغناء عنها او على الأقل التقليل منها، ومن جهة أخرى تحديد الأنشطة المضيفة للقيمة لتطويرها، بالتالي الغاء النفقات غير الضرورية المتعلقة بالأنشطة غير المضيفة للقيمة .

" طريقة حديثة للإدارة والأداء التي تستجيب للتغيرات في السوق، المنافسة ولا نشغالات متخذي القرار التي تركز على إرضاء الزبائن وتحديد مواقع المؤسسة المواجهة المنافسة، وهذه الطريقة غالبا ما ترتبط بنظام ABC

" النشاط الذي يهدف إلى تحليل مختلف التكاليف التي يقيسها نظام ABC من أجل استكمال تحديد أسبابها والقيام بإجراءات التحسين الضرورية.

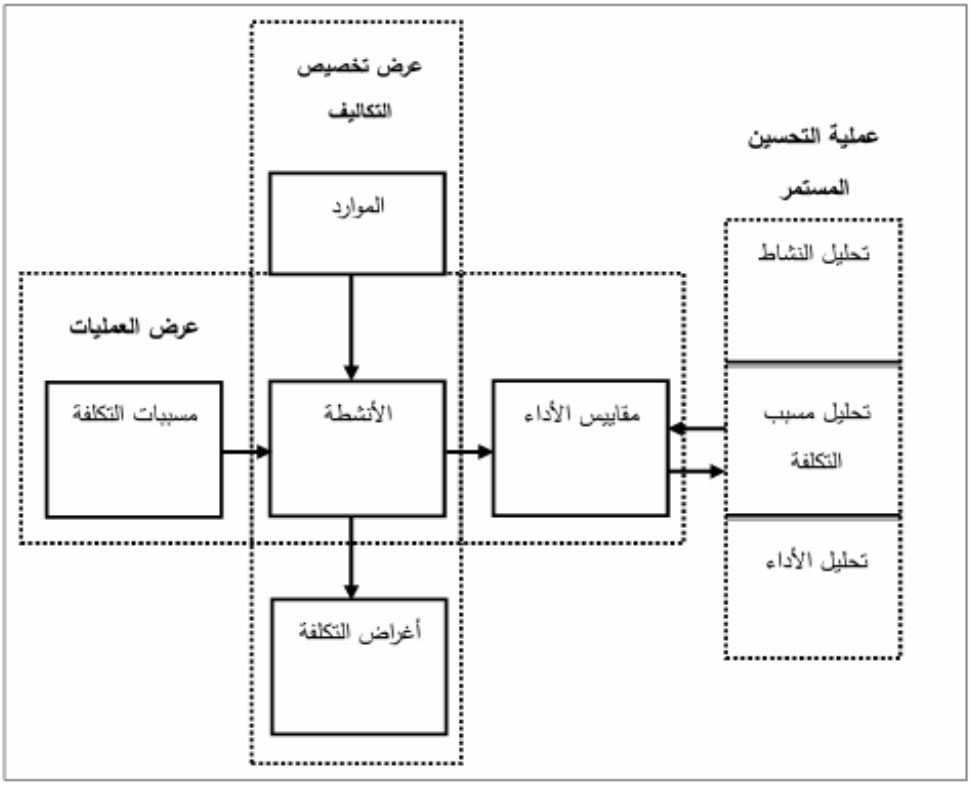
ما يمكن استخلاصه هو ان : إدارة التكاليف على أساس الأنشطة(Activity-Based Management) (ABM) هي منهجية إدارية تستخدم البيانات المستمدة من نظام التكاليف على أساس الأنشطة (Activity-Based Costing) (ABC) لتحسين كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية داخل المؤسسة.

كما يتمحور هذا النظام حول تحليل الأنشطة التي تقوم بها المؤسسة، وتحديد التكاليف المرتبطة بكل نشاط مما يساعد على فهم دقيق لكيفية استخدام الموارد وتكاليف المنتجات والخدمات.

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؛
- ✓ يرتكز على التحليل الشامل لمختلف عمليات وأنشطة المؤسسة التي تستهلك الموارد للقيام بعملية التحسين المستمر كما يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم 13: نموذج عمل(ABM) (Activity-Based Management)



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

2-علاقة نظام الادارة على أساس الأنشطة ABM بنظام ABC

يعد نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM الإطار الذي يعمل من خلاله نظام ABC، بحيث يشكلان نظام متكامل، إذ يعتبر نظام ABC أداة رئيسية لمراقبة التسيير في نظام ABM باعتباره مصدرا للمعلومات وفي الوقت نفسه يوفر نظام ABM الإطار الملائم والمرن لتطبيق نظام ABC حيث يرتكز نظام ABM على فكرة أن نظام ABC يوفر المعلومات الملائمة المتعلقة بأنشطة سلسلة القيمة التصميم، التموين، الإنتاج التوزيع ..... هذه المعلومات تعتبر قاعدة بالنسبة لنظام ABM من أجل تحسين عملية التسيير.

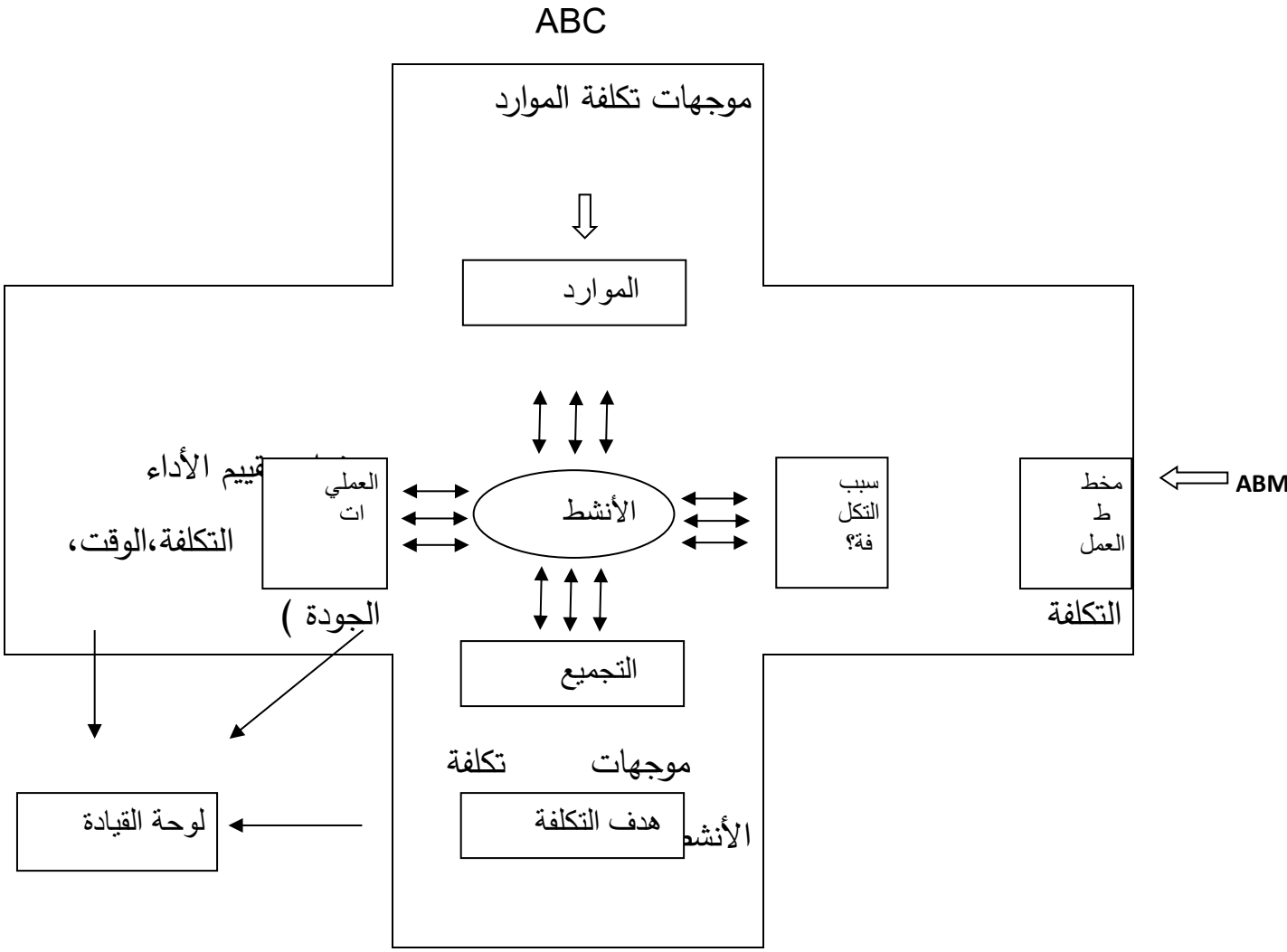
تمثل الأنشطة المحور الأساسي الذي يقوم عليه كل من النظامين ABM، ABC حيث أن مخرجات المرحلة الأولى من نظام ABC المتمثلة في تكلفة الأنشطة تمثل مدخلات نظام ABM .

إن تحليل الأنشطة في نظام ABC يهدف إلى تقديم بيانات عن المنتج أو المراحل الإنتاجية، بهدف تحديد تكلفة المنتج، أما في نظام ABM فإن التحليل يهدف إلى تحسين أداء هذه الأنشطة من خلال البحث عن المسببات الأصلية لحدوثها، ودراستها من أجل تقييمها بواسطة مؤشرات تقييم الأداء المالية وغير المالية.

ABM يقوم نظام ABC على تحليل الوضع القائم، إذ يقدم بيانات تمكن من تعديل هذا الوضع من خلال نظام

يرتكز كل من النظامين ABC و ABM على تحديد وقياس ومراقبة العوامل المنشئة للتكاليف مما يساهم في تنفيذ إستراتيجية رفع القيمة.

الشكل 14: العلاقة بين نظام ABM ونظام ABC



Source :ALAZARD Claude–SEPARI, Sabine, op.cit , p643

3- أهمية وأهداف إدارة التكاليف على أساس الأنشطة ABM

3-1 أهمية إدارة التكاليف حسب الأنشطة ABM

تبرز أهمية نظام ABM في التحكم في التكاليف، عن طريق فهمها بشكل جيد نتيجة لتحليل الأنشطة ومسبباتها، والعمل على أدائها بأقل التكاليف إلى جانب إلغاء الأنشطة التي لا تضيف القيمة، أي الاستغناء عن تكاليف هذه الأنشطة.

تعتبر إدارة التكاليف حسب الأنشطة ABM أسلوب لإدارة الأنشطة الرئيسية لتشغيل المؤسسة عن طريق تحديد هذه الأنشطة وكذلك تحديد كيفية قيام كل نشاط باستهلاك الموارد وهو ما يسمح بتصنيف الأنشطة إلى أنشطة مضيفة للقيمة، وأنشطة غير مضيفة للقيمة وذلك بهدف التخفيض من التكاليف.

يمكن نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة ABM إدارة المؤسسة من الإجابة على الأسئلة التالية:

هل يمكن تبسيط العمليات؟

– كيف يمكن تحقيقها بشكل مختلف؟

– ما الذي يمنع من تحقيق الأفضل؟

يسمح نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة ABM بإعادة تنظيم الأنشطة والعمليات من خلال:

–استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة، أو تخفيضها إلى أدنى مستوى ممكن

– إكتشاف فرص وأنشطة التحسين والتطوير المستمر، والتي تسمح بتخفيض تكاليف الأنشطة المضيفة للقيمة وتحسين أدائها؛

– إعادة تشكيل العمليات للتقليل من تعقيدها وذلك بالاستعانة بأنشطة ثانوية؛

– تحديد العوامل الأساسية المفسرة للتغير في التكاليف.

يساعد نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة ABM في إتخاذ القرارات الإستراتيجية والخاصة بالعمليات:

–**قرار التسعير** والذي يعتبر من أهم القرارات الإدارية، وهو يعتمد على اعتبارات التكلفة والتي يمكن تحديدها بدقة أكثر في ظل نظام ABC ، إلى جانب بعض الاعتبارات المحيطة

بتسويق المنتج من حيث طبيعة المنتجات المنافسة، والتدخل الحكومي، وغيرها من الظروف الناتجة عن المنافسة والتي تجعل من قرار التسعير قرار ذو أهمية.

-**مزيج المنتجات** :والتي هي من بين القرارات التي تحتاج لوجود 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.

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

-**قرار توفير موارد الإنتاج:** يوفر نظام ABC معلومات عن تكاليف الإنتاج تسمح باتخاذ قرارات إستراتجية تتعلق بتصنيع المنتجات نصف المصنعة أو الحصول عليها من خارج المؤسسة.

يعتمد نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة ABM على المقارنة المرجعية، من أجل دراسة ومقارنة وتقييم عمليات المؤسسة مع مؤسسات تؤخذ كمرجع باعتبارها الأفضل. ويقصد بالمقارنة المرجعية، البحث المستمر للحصول على أكثر الطرق كفاءة في إنجاز المهمة من خلال المقارنة مع مؤسسات أخرى، أو ضمن نفس المؤسسة ما بين وحداتها الفرعية وذلك من خلال الخطوات التالية:

- تحديد مهام وأهداف المؤسسة، مع الأخذ بعين الاعتبار ما ينتظره العملاء؛
- تحديد ووصف عمليات المؤسسة

من بين كل العمليات يتم تحديد العمليات الأكثر أهمية فيما يتعلق بتحقيق المهام والأهداف المحددة

– يتم اختيار مؤسسة مرجعية بالنسبة لكل عملية ذات أهمية؛

– التحديد من بين تجارب المؤسسات المرجعية، تلك القابلة للتكيف مع ثقافة المؤسسة؛ الشروع في التحسينات.

3-2 أهداف إدارة التكاليف حسب الأنشطة ABM

تلعب إدارة التكاليف على أساس الأنشطة ABM دورا حيويا في تمكين المؤسسات من فهم أفضل لتكاليفها، مما يسهم في تحسين كفاءة العمليات وتحقيق رضا العملاء وزيادة الربحية. وعموما تتمثل أهم أهداف إدارة التكاليف على أساس الأنشطة ABM في النقاط التالية:

- **تحسين تخصيص الموارد**

يتم ذلك من خلال معرفة الأنشطة التي تستهلك الموارد بشكل رئيسي، حيث يمكن تخصيص الموارد بشكل أفضل لضمان استخدامها بكفاءة عالية.

- **زيادة الكفاءة وتقليل الهدر**

تساهم إدارة التكاليف على أساس الأنشطة ABM في تحسين كفاءة العمليات عن طريق التخلص من الأنشطة غير الضرورية أو التي لا تضيف قيمة، ما يقلل من الهدر ويحسن أداء المؤسسة.

- **تحليل الربحية**

تعمل إدارة التكاليف على أساس الأنشطة ABM على تقييم مدى ربحية كل منتج أو خدمة أو حتى عميل، حيث يمكن تحديد الأنشطة التي تزيد من الربحية والأنشطة التي تؤدي إلى تكاليف غير ضرورية.

- **تحسين تكلفة المنتج والتسعير**

تؤدي إدارة التكاليف على أساس الأنشطة ABM إلى تقدير تكاليف المنتجات أو الخدمات بشكل أكثر دقة، مما يتيح تحديد أسعار تتماشى مع التكلفة الحقيقية والقيمة المضافة، وبالتالي تحقيق هوامش ربحية مناسبة.

- **تعزيز ثقافة التحسين المستمر**

تشجع إدارة التكاليف على أساس الأنشطة ABM على مراجعة العمليات وتقييم الأنشطة بانتظام للبحث عن فرص التحسين المستمر، ما يعزز من ثقافة الأداء المستدام.

- **تحقيق رضا العملاء**

عندما تتحسن كفاءة العمليات وتصبح التكاليف أكثر دقة، يمكن توجيه الموارد نحو الأنشطة التي تلبي احتياجات العملاء وتزيد من رضاهم، مثل تحسين جودة المنتج أو تقليل وقت التسليم.

4-مراحل وخطوات تطبيق إدارة التكاليف على أساس الأنشطة ABM

لتطبيق إدارة التكاليف على أساس الأنشطة، تحتاج الشركة إلى اتباع خطوات واضحة تمكنها من تحديد الأنشطة وتحليل التكاليف وربطها بالمنتجات أو الخدمات. وفيما يلي الخطوات الأساسية لتطبيق إدارة التكاليف على أساس الأنشطة:

أ- تحديد الأنشطة

تبدأ هذه الخطوة بتحديد جميع الأنشطة التي تجرى داخل المؤسسة، سواء كانت مرتبطة بالإنتاج أو الخدمات. حيث يتم تقسيم الأنشطة إلى أنشطة رئيسية تتعلق مباشرة بالمنتجات، وأنشطة غير رئيسية أو داعمة تساهم بشكل غير مباشر.

يمثل تحديد الأنشطة الخطوة الأولى والأساسية في تطبيق إدارة التكاليف على أساس الأنشطة، حيث يتم فيها تحديد جميع الأنشطة التي تساهم في تقديم المنتج أو الخدمة. ويساعد هذا التحديد في تقسيم العمليات إلى وحدات صغيرة قابلة للتحليل والتقييم، مما يجعل عملية تخصيص التكاليف أكثر دقة.

تتمثل أهم خطوات تحديد الأنشطة في:

- ✓ فهم العمليات التشغيلية بشكل شامل تبدأ عملية تحديد الأنشطة بفهم شامل لكيفية سير العمليات داخل المؤسسة، من استلام المواد الخام حتى تسليم المنتج النهائي، ويُساعد هذا في التعرف على جميع العمليات التي تساهم في خلق القيمة، سواء كانت مرتبطة مباشرة بالإنتاج أو الداعمة له.
- ✓ تصنيف الأنشطة حسب الوظائف أو الأقسام يتم تقسيم الأنشطة بناءً على الوظائف أو الأقسام (مثل الإنتاج المشتريات التسويق المبيعات الصيانة، وخدمة العملاء). يساعد التصنيف الوظيفي على تسهيل عملية تحديد الأنشطة من خلال التركيز على كل قسم على حدة، وفهم الأنشطة الأساسية التي يقوم بها.

✓ تحديد الأنشطة التي تستهلك الموارد في هذه الخطوة، يتم تحديد الأنشطة التي تستهلك أكبر قدر من الموارد، مثل المواد الوقت الطاقة، والموظفين. ويشمل ذلك تحديد الأنشطة التي تتطلب عمالة مكثفة أو استخدام معدات باهظة التكلفة، وهي الأنشطة التي يجب التركيز عليها عند تحليل التكاليف.

✓ تصنيف الأنشطة إلى أنشطة ذات قيمة مضافة وأنشطة غير ذات قيمة مضافة الأنشطة ذات القيمة المضافة هي الأنشطة التي تساهم بشكل مباشر في تحسين المنتج أو الخدمة وتلبية احتياجات العملاء، مثل عمليات الإنتاج أو الجودة والأنشطة غير ذات القيمة المضافة هي الأنشطة التي لا تؤدي إلى تحسين مباشر للمنتج أو خدمة العميل، مثل إعادة العمل أو الفحص الزائد، وتعتبر فرصا لتحسين الكفاءة وتقليل التكاليف.

✓ وضع وصف تفصيلي لكل نشاط يعد وصف تفصيلي لكل نشاط خطوة هامة لفهم نطاقه وتحديد الموارد التي يحتاجها بدقة. يجب أن يشمل الوصف تفاصيل مثل الوقت المستغرق المعدات أو الآلات المستخدمة والموظفين المسؤولين عن النشاط.

- ✓ تحديد علاقات الأنشطة ببعضها البعض يتم تحديد كيفية تفاعل الأنشطة مع بعضها البعض، حيث تتكون العمليات المعقدة غالبا من عدة أنشطة مترابطة. تساعد هذه العلاقات في فهم التسلسل الصحيح للأنشطة وتحديد تأثير كل نشاط على الأنشطة الأخرى.
- ✓ رسم خريطة للأنشطة تستخدم خريطة الأنشطة لتوضيح جميع الأنشطة المرتبطة بإنتاج المنتج أو تقديم الخدمة، وعرض التدفق بين هذه الأنشطة. تعتبر هذه الخريطة أداة بصرية فعالة تساعد في تحليل الأنشطة وتحديد أماكن التحسين الممكنة.
- ✓ التحقق من شمولية الأنشطة وتحديثها بانتظام بعد تحديد جميع الأنشطة، يتم التأكد من أن كل الأنشطة ذات الصلة قد تم تضمينها، وأنه لا توجد أنشطة مهمة تم إغفالها. ينبغي تحديث الأنشطة بانتظام لتتوافق مع أي تغييرات في عمليات الشركة أو السوق.

ب تحديد عوامل التكلفة

عوامل التكلفة هي المتغيرات التي تؤثر على استهلاك الموارد من قبل الأنشطة. ويشمل ذلك عدد ساعات العمل عدد مرات تشغيل الآلات، أو كمية المواد المستخدمة بحيث يجب اختيار عوامل التكلفة المناسبة لكل نشاط بدقة، لأن هذه العوامل هي التي ستحدد كيفية تخصيص التكاليف لاحقا.

يعتبر تحديد عوامل التكلفة هو خطوة أساسية في نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة، حيث تركز هذه الخطوة على تحديد العوامل التي تؤدي إلى استهلاك الموارد في كل نشاط تسمى هذه العوامل "محركات التكلفة، لأنها توضح السبب وراء التكاليف وتساعد في فهم كيفية توزيعها على الأنشطة المختلفة.

تتمثل أهم خطوات تحديد عوامل التكلفة في:

- ✓ تحديد الأنشطة وتخصيص الموارد لها :بعد تحديد الأنشطة، يتم التعرف على الموارد التي تستخدمها هذه الأنشطة، مثل العمالة المواد الخام الوقت، والمعدات وتخصيص الموارد لأنشطة معينة يظهر العوامل التي تؤثر على تكاليف هذه الموارد ويجعلها أكثر وضوحا.

- ✓ تحليل مسببات التكاليف داخل كل نشاط : لكل نشاط، يتم تحديد العوامل التي تؤثر على زيادة تكلفته، مثل عدد ساعات العمل، عدد الوحدات المنتجة، أو مرات التكرار ويساعد هذا التحليل في معرفة مدى تأثير هذه العوامل على استهلاك الموارد وتكاليف النشاط.
- ✓ تصنيف محركات التكلفة حسب طبيعتها :يتم تصنيف عوامل التكلفة إلى عدة أنواع حسب طبيعتها (محركات الحجم، محركات الوقت، محركات المعاملات محركات التعداد
- ✓ ربط محركات التكلفة بالتكاليف الفعلية للموارد: بعد تصنيف العوامل، يتم ربطها بالتكاليف الفعلية للموارد المستخدمة، مثل تكلفة العمالة، وتكلفة استهلاك الطاقة، وتكلفة المواد الخام ويساعد هذا الربط في تحديد تكلفة كل محرك تكلفة بدقة، مما يعطي صورة واضحة للتكاليف التي تؤثر عليها هذه العوامل.
- ✓ تحليل تأثير كل محرك تكلفة على الربحية : يتم تحليل تأثير كل محرك تكلفة على الربحية النهائية للمنتج أو الخدمة، بحيث يتم التعرف على العوامل الأكثر تأثيرًا في زيادة التكلفة وتقليل الربحية. ويمكن هذا التحليل من توجيه الجهود نحو تحسين أو تقليل تأثير محركات التكلفة العالية.
- ✓ تحديد محركات التكلفة الرئيسية للتحكم فيها : بناءا على التحليل، يتم تحديد محركات التكلفة التي يمكن التحكم فيها أو تحسينها، والتي تعتبر فرصة لتقليل التكاليف أو تحسين الكفاءة. ويتم التركيز على محركات التكلفة ذات التأثير الأكبر على تكاليف الأنشطة، والتي يمكن تحسينها دون التأثير على جودة المنتج أو الخدمة.
- ✓ تحديث عوامل التكلفة بشكل دوري: يجب تحديث عوامل التكلفة بانتظام، نظرا لأن ظروف السوق والتقنيات المستخدمة قد تتغير، مما يؤثر على تكاليف الموارد وطرق استهلاكها. ويساعد التحديث الدوري في الحفاظ على دقة التكاليف وإدارة الأنشطة بكفاءة أكبر.

ج تجميع التكاليف حسب الأنشطة

في هذه الخطوة، يتم تجميع التكاليف لكل نشاط على حدة، وذلك من خلال تصنيف التكاليف إلى تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة.

تجميع تكاليف الأنشطة هو مرحلة أساسية في نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة حيث يتم جمع تكاليف الأنشطة المختلفة ووضعها في مراكز تكلفة" محددة بناءا على الأنشطة التي تستهلك الموارد. يهدف تجميع التكاليف إلى توضيح تكلفة كل نشاط بدقة وإظهار التكلفة الحقيقية لكل منتج أو خدمة تقدمها المؤسسة. تتمثل أهم خطوات تجميع تكاليف الأنشطة فيما يلي:

- ✓ **تحديد مراكز التكلفة لكل نشاط** :تبدأ عملية التجميع بتحديد مراكز التكلفة التي يتم فيها تجميع تكاليف الأنشطة المترابطة. ويخصص مركز تكلفة محدد لكل نشاط رئيسي أو مجموعة من الأنشطة المتشابهة، مثل "مركز تكلفة الصيانة" أو "مركز تكلفة الإنتاج".
- ✓ **جمع التكاليف المباشرة لكل نشاط:** يتم جمع التكاليف المباشرة المرتبطة مباشرة بكل نشاط، مثل تكلفة المواد الخام العمالة المباشرة، أو المعدات المستخدمة. وتسهم هذه الخطوة في حساب تكلفة كل نشاط بدقة دون تأثير العوامل غير المباشرة.
- ✓ **توزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة** : التكاليف غير المباشرة مثل تكاليف الكهرباء، الإيجار، أو التكاليف الإدارية يتم توزيعها على الأنشطة المختلفة بناءا على محركات التكلفة التي تم تحديدها سابقا.
- ✓ **حساب إجمالي تكلفة كل نشاط** :بعد تخصيص التكاليف المباشرة وغير المباشرة، يتم حساب التكلفة الإجمالية لكل نشاط من خلال جمع هذه التكاليف.
- ✓ **تحليل تكاليف الأنشطة وتحديد النشاطات ذات التكلفة العالية:** بعد تجميع التكاليف، يتم تحليل كل مركز تكلفة وتحديد الأنشطة ذات التكلفة العالية. يساعد

هذا التحليل في توجيه الجهود نحو الأنشطة التي تتطلب تحسينات لتقليل التكاليف أو زيادة الكفاءة.

- ✓ **إعداد تقارير تكاليف الأنشطة للإدارة** يتم إعداد تقارير تتضمن معلومات تفصيلية عن تكاليف كل نشاط ومركز تكلفة، حيث تقدم للإدارة لرؤية شاملة عن كيفية استهلاك الموارد. تساعد هذه التقارير في دعم اتخاذ القرارات الاستراتيجية لتحسين العمليات وتقليل التكاليف.
- ✓ **مراجعة وتحديث بيانات التكلفة بانتظام** :بما أن تكاليف الأنشطة تتأثر بتغيرات السوق أو التحسينات التشغيلية، يجب مراجعة بيانات التكلفة وتحديثها بشكل دوري ويسهم هذا التحديث في الحفاظ على دقة تكلفة الأنشطة وتقديم بيانات دقيقة وملائمة لتحليل الأداء.

د حساب تكلفة المنتج أو الخدمة

بعد تخصيص التكاليف لكل نشاط يتم تجميع التكاليف المرتبطة بكل منتج أو خدمة. ويتم تحميل التكاليف على المنتجات أو الخدمات بناءا على استفادتها من كل نشاط. هذه الخطوة تمكن المؤسسة من تحديد تكلفة المنتج أو الخدمة بدقة أعلى مما يساعد في تحسين استراتيجيات التسعير وزيادة الربحية.

تتمثل أهم خطوات حساب تكلفة المنتج أو الخدمة في إدارة التكاليف حسب الأنشطة في:

- تحديد الأنشطة

تحديد محركات التكلفة

جمع التكاليف المباشرة

- تجميع تكاليف الأنشطة
- حساب التكلفة الإجمالية للمنتج
- إضافة التكاليف الإضافية (إذا لزم الأمر)

هـ تحليل الربحية وتقييم الأداء

بعد حساب التكاليف، يتم تحليل مدى ربحية كل منتج أو خدمة بناءا على تكاليف الأنشطة. ويساعد هذا التحليل في تقييم الأداء العام للأنشطة ومعرفة الأنشطة التي تساهم بشكل أكبر في الربحية وتلك التي تشكل عبنا ماليا.

يمثل تحليل الربحية وتقييم الأداء خطوة أساسية في عملية إدارة التكاليف على أساس الأنشطة، حيث يتم فحص مدى فعالية الأنشطة المختلفة في تحقيق الأرباح وتقييم كفاءة العمليات. هذه الخطوات تساعد في اتخاذ قرارات مدروسة لتحسين الربحية وتحديد الفرص المتاحة لتحسين الأداء.

تتمثل أهم خطوات تحليل الربحية وتقييم الأداء في:

- ✓ **تحديد تكاليف الأنشطة الأساسية وغير الأساسية:** يتم أولا تحديد الأنشطة الرئيسية التي تضيف قيمة مباشرة إلى المنتج أو الخدمة، مثل الإنتاج والتسويق، مقابل الأنشطة غير الأساسية أو الداعمة، مثل الصيانة والإدارة. ويسمح هذا التحديد بمعرفة الأنشطة التي تساهم فعليا في خلق القيمة وتحقيق الأرباح، مما يسهل التركيز على تحسينها.
- ✓ **تخصيص التكاليف للمنتجات أو الخدمات بدقة:** بعد تجميع التكاليف حسب الأنشطة، يتم توزيع هذه التكاليف على المنتجات أو الخدمات التي تستفيد من هذه الأنشطة. ويسمح هذا التخصيص بمعرفة التكلفة الحقيقية لكل منتج أو خدمة، وبالتالي تحديد المنتجات أو الخدمات الأكثر ربحية والأقل ربحية.
- ✓ **تحليل هامش الربح لكل منتج أو خدمة** : يتم حساب هامش الربح عن طريق طرح تكاليف الأنشطة من الإيرادات التي يولدها كل منتج أو خدمة. ويُساعد هامش الربح في تقييم مدى ربحية كل منتج، وتحديد المنتجات أو الخدمات ذات العوائد الأعلى أو تلك التي قد تسبب خسائر.

- ✓ **تقييم الكفاءة التشغيلية للأنشطة:** يتم تقييم مدى كفاءة الأنشطة في استخدام الموارد المتاحة لتقديم المنتجات أو الخدمات. ويشمل التقييم معرفة ما إذا كانت هناك أي أنشطة يمكن تحسينها أو تقليل تكاليفها دون التأثير على الجودة أو الإنتاجية. كما يتم أيضا دراسة إمكانية التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة مباشرة.
- ✓ **تحديد الأنشطة ذات القيمة المضافة والأنشطة غير المضافة :** تصنيف الأنشطة إلى ذات قيمة مضافة تسهم مباشرة في تلبية احتياجات العملاء وزيادة القيمة وذات قيمة غير مضافة أنشطة تستهلك موارد دون أن تضيف قيمة واضحة). حيث أن تحليل الأنشطة غير المضافة يساهم في معرفة الأنشطة التي يمكن التخلص منها أو تحسينها لتحقيق فوائد.
- ✓ **تحليل استجابة التكلفة والإيراد لتغيرات السوق:** يتم دراسة كيفية تأثير التغيرات في حجم الإنتاج أو الأسعار على الربحية. ويساعد هذا التحليل على فهم السيناريوهات المختلفة وتحليل النقطة التي يتم عندها تحقيق الأرباح (نقطة التعادل).
- ✓ **مقارنة الأداء بالمؤشرات السابقة والمعايير الصناعية :** يتم مقارنة نتائج الأداء الحالية بالأداء السابق أو بالمعايير المطبقة في نفس الصناعة. حيث تساعد هذه المقارنة في تحديد ما إذا كانت المؤسسة تتقدم نحو تحقيق أهدافها أم لا، وكذلك تحديد مدى قدرتها على المنافسة في السوق.
- ✓ **إعداد تقارير الأداء المالي وتحليلها :** إعداد تقارير دورية تعكس الأداء المالي بناءً على الأنشطة وقياس الربحية وتحديد العوامل المؤثرة فيها. وهذه التقارير تساعد في عرض البيانات بطريقة واضحة للإدارة وتسهيل عملية اتخاذ القرارات.

و- اتخاذ القرارات وتحديد فرص التحسين

بناءا على النتائج والتحليل، يتم اتخاذ قرارات لتحسين كفاءة الأنشطة وتقليل التكاليف. وتتضمن القرارات تحديد الأنشطة التي يمكن تحسينها، الأنشطة التي يمكن التخلص منها، أو الأنشطة التي تحتاج إلى إعادة هيكلة.

في إطار إدارة التكاليف على أساس الأنشطة تعد عملية اتخاذ القرارات وتحديد فرص التحسين من أهم الخطوات التي تسهم في تعزيز الأداء وزيادة الربحية. فبعد تحليل الربحية وتقييم الأداء، تستطيع المؤسسة تحديد الأنشطة التي يمكن تحسينها، وإجراء التعديلات اللازمة لتحسين كفاءة العمليات وتقليل التكاليف.

وفيما يلي توضيح لكيفية اتخاذ القرارات وتحديد فرص التحسين

- ✓ **تحليل الأنشطة لتحديد الفعالية والكفاءة:** يتم تحديد الأنشطة التي تستهلك الموارد بشكل غير فعال والتي لا تضيف قيمة واضحة إلى المنتج أو الخدمة. حيث تعتبر الأنشطة ذات القيمة غير المضافة، مثل عمليات إعادة العمل أو الفحص الزائد فرصا لتقليل التكلفة من خلال تحسين الكفاءة أو التخلص منها إذا كانت غير ضرورية.
- ✓ **استخدام مؤشرات الأداء لاتخاذ قرارات فعالة** : مؤشرات الأداء التي تم تحديدها وتقييمها أثناء التحليل تساعد في تحديد الأنشطة التي تحقق أفضل نتائج وأقل تكاليف ويتم التركيز على الأنشطة ذات القيمة العالية لتحسينها، والحد من الأنشطة ذات القيمة المنخفضة أو تحسينها لتقليل التكاليف.
- ✓ **تحديد فرص التحسين وفقا للبيانات المالية والتشغيلية** : تستند القرارات إلى البيانات المالية، حيث يتم التركيز على الأنشطة التي تتسبب بتكاليف مرتفعة مقارنة بالعوائد الناتجة عنها. ويتم تحليل الفرص المتاحة للتحسين من خلال تقليل الهدر، تحسين استخدام الموارد أو زيادة الإنتاجية في الأنشطة ذات القيمة المضافة.
- ✓ **تطبيق منهج التحسين المستمر** : تشجيع ثقافة التحسين المستمر تساعد على البحث عن طرق مبتكرة لتعزيز الكفاءة وتخفيض التكاليف في الأنشطة المختلفة. ويعتمد على أدوات

تحسين العمليات مثل منهجية كايزن (Kaizen) أو ستة سيغما (Six Sigma لتحليل الأنشطة وتحسين العمليات بطرق مستدامة.

- ✓ **إعادة تخصيص الموارد** : بناءا على تحليل التكلفة والعائد للأنشطة المختلفة، يتم إعادة تخصيص الموارد إلى الأنشطة الأكثر فائدة وربحية. وتساهم هذه الخطوة في تعظيم الاستفادة من الموارد، حيث يتم تخصيصها بفعالية لتحقيق أفضل النتائج الممكنة.
- ✓ **تحليل التكلفة مقابل المنفعة** : يستخدم تحليل التكلفة مقابل المنفعة لمقارنة تكلفة الأنشطة بالعوائد المتوقعة منها. وبناءا على هذا التحليل، يتم اتخاذ قرارات بإلغاء الأنشطة التي تستهلك موارد كبيرة وتحقق عوائد منخفضة، وتحسين أو تعزيز الأنشطة ذات العائد العالي.
- ✓ **الاستفادة من التقنيات الحديثة لتعزيز كفاءة الأنشطة** : يمكن استخدام التكنولوجيا، مثل التحليلات المتقدمة لتقليل تكاليف الأنشطة وتحسين الإنتاجية. حيث تساعد الرقمنة في تقليل وقت العملية، الحد من الأخطاء وتخفيض التكاليف العامة للأنشطة.
- ✓ **إجراء تجارب لتحسين الأنشطة والتأكد من فعاليتها** : بعد اتخاذ قرارات التحسين، يتم تنفيذ تجارب على الأنشطة للتحقق من فعالية التعديلات وأثرها على التكاليف والأداء. وتساعد هذه التجارب في تأكيد نجاحالتحسينات، وتصحيح المسار عند الحاجة قبل تطبيقها على نطاق أوسع.

ز- المتابعة والمراقبة

بعد تطبيق الخطوات وتخصيص التكاليف، يجب متابعة النتائج بشكل دوري للتأكد من فعالية النظام وإجراء التعديلات عند الحاجة. حيث تساعد المراقبة في تقييم الأداء على المدى الطويل وتحقيق التحسين المستمر.

تمثل المتابعة والمراقبة الخطوة الأخيرة والحيوية في تطبيق نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة ABM، حيث تضمن استمرار تحسين الأداء وتحقق استدامة الكفاءة والفعالية تشمل هذه الخطوة عملية الرصد المنتظم وتحليل الأنشطة والتكاليف، وتحديد أي انحرافات عن الأهداف والخطط الموضوعة واتخاذ الإجراءات التصحيحية إذا لزم الأمر.

تتمثل أهم خطوات المتابعة والمراقبة في إدارة التكاليف على أساس الأنشطة في:

- ✓ **إعداد نظام لرصد الأداء بانتظام** :يتم وضع نظام متابعة لرصد أداء الأنشطة بصورة دورية (يومية، شهرية أو فصلية حسب نوع النشاط وأهميته ويساعد ذلك على قياس مؤشرات الأداء التي تم تحديدها أثناء عملية التحليل، ويتيح للمؤسسة تحديد مدى تحقق الأهداف المالية والإنتاجية.
- ✓ **تحديد مقاييس الأداء الأساسية لكل نشاط** : يتم وضع مؤشرات الأداء الرئيسية لكل نشاط، مثل الوقت، التكاليف، ونسبة الأخطاء، والتي تتيح متابعة أداء الأنشطة وفق معايير دقيقة. حيث يساعد ذلك في تحليل الانحرافات بشكل مبكر واتخاذ إجراءات تصحيحية فورية.
- ✓ **مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط** : يتم مقارنة التكاليف الفعلية والأداء الفعلي بالمعايير المخططة، مما يتيح التعرف على أي انحرافات أو تجاوزات للتكاليف. ويسهل هذا التحليل تحديد الأنشطة التي تتطلب مزيدا من التركيز أو التحسين لضبط التكاليف وتقليل الهدر.
- ✓ **تحليل أسباب الانحرافات واتخاذ إجراءات تصحيحية** : عند اكتشاف انحرافات في الأداء أو تجاوز في التكاليف، يتم تحليل الأسباب الأساسية لهذه الانحرافات. وبناءا على هذا التحليل، يتم اتخاذ قرارات تصحيحية مثل تحسين العمليات إعادة تخصيص الموارد، أو تحسين تدريب الموظفين.
- ✓ **مراجعة وتحديث خطط التحسين والتكاليف بشكل دوري** : مع مرور الوقت وتغير الظروف الاقتصادية أو متطلبات السوق، يتم مراجعة وتحديث خطط التحسين والتكاليف وفقاً للمتغيرات الجديدة.
- ✓ **إعداد تقارير أداء دورية للإدارة العليا** : ترفع تقارير دورية للإدارة تتضمن معلومات مفصلة عن أداء الأنشطة، مستوى تحقيق الأهداف، وأي تحديات تم رصدها. وهذه التقارير تساعد

الإدارة في متابعة مستوى تقدم النظام، وتدعم اتخاذ قرارات استراتيجية مبنية على بيانات دقيقة.

- ✓ **الاستفادة من التكنولوجيا للتحليل والمتابعة** : يمكن استخدام أنظمة برمجيات التحليل المالي وأنظمة تخطيط الموارد التي توفر تقارير دقيقة وفورية عن أداء الأنشطة. وتسهم التكنولوجيا في تحسين سرعة ودقة المراقبة وتوفر رؤى واضحة عن استهلاك الموارد وتكاليف الأنشطة المختلفة.
- ✓ **تشجيع ثقافة المراقبة والتحسين المستمر بين الموظفين** : تعزيز ثقافة المراقبة المستمرة والتحسين بين الموظفين من خلال تدريبهم على أهمية متابعة الأداء ورفع التقارير المنتظمة.

المحور الرابع : الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) Activity Based Budget

يعد نظام الموازنة على أساس النشاط (ABB) أحد الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية التي يمكن أن تكدون ذات فائدة في إدارة تكاليف الخدمات المعاونة و المشتركة في المؤسسات ذلك أنه يوفر رؤية أعمق لمدى استغلال الطاقة واستخدام الموارد في تلك الخدمات.

كما أن الموازنة على أساس النشاط هي أداة تخطيط ورقابة قوية تزيد من كفاءة التكلفة عن طريق القضاء على الأنشطة التي لا تضيف قيمة وبالتالي هي جزء من التكلفة الإدارة على أساس النشاط التي تحلل التكاليف وإمكانية الربحية بشكل اسهل و أكثر دقة وتوفر المعلومات عن تحسدين عمليات الإنتاج، التسعير وتحليل ربحية العملاء .

1- مفهوم الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) Activity Based Budget

الموازنة على أساس الأنشطة ABB هي عملية إعداد موازنة مالية تتعلق بالنفقات وتخصص الموارد بناءا على الأنشطة التي تحتاج إليها المؤسسة للوصول إلى أهدافها. حيث يتم في هذه الطريقة تحديد كل نشاط تقوم به المؤسسة، وتقدير تكلفة كل نشاط باستخدام محركات التكلفة المناسبة، ومن ثم إعداد الموازنة بناءا على هذه التقديرات.

ترتكز الموازنة على أساس الأنشطة Activity Based Budget (ABB) على فهم الأنشطة وعلاقتها في تحقيق الأهداف الإستراتيجية، وذلك من خلال التحكم في الأنشطة باعتبارها السبب الأساسي في تحسين النتائج. وتعرف الموازنة على أساس الأنشطة ABB على أنها تعبير كمي عن الأنشطة المتوقعة للمؤسسة، تعكس توقع الإدارة بحجم العمل، وكذلك المتطلبات المالية وغير المالية للوصول إلى الأهداف الاستراتيجية، وكذا التغيرات المخططة لتحسين الأداء، وذلك بتحديد نوع وكمية العمل المراد أداؤه، وكذا تكلفة هذا العمل".

كما تعرف كذلك على أنها ترجمة مالية لخطة كمية تغطي جميع أوجه نشاط المشروع لفترة مستقبلية في صورة شاملة ومنسقة، وتتخذ هدفا يتم على أساسه متابعة نتائج التنفيذ الفعلي والرقابة عليها، ويمكن الإدارة من إتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة الإنحرافات والتوصل إلى الكفاية القصوى".

يتضح من المفاهيم السابقة أن المكونات العامة للموازنة على أساس الأنشطة ABB تتمثل في أنها:

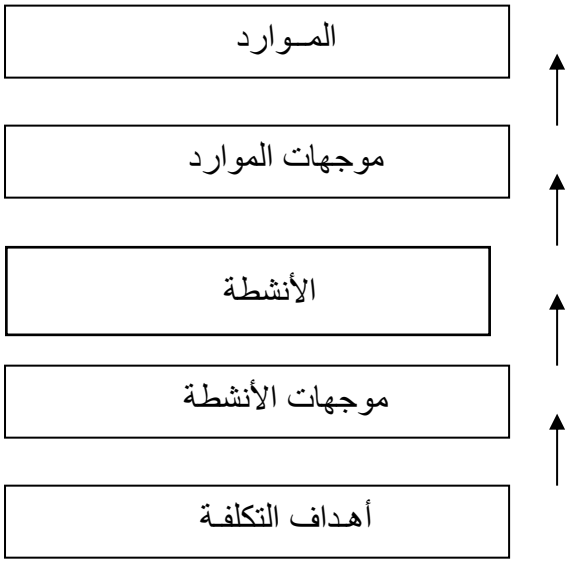
– عملية مخططة وتقديرية وتوقعية توضح وتترجم أهداف المؤسسة في صورة عينية ومالية ونقدية؛

– تخطيط للأنشطة الفرعية التي تتكامل وتتفاعل فيما بينها؛

– رقابة على تلك الأنشطة الرئيسية والفرعية، وأداة لتقييم الأداء.

ويبين الشكل الموالي مخطط إعداد الموازنة على أساس الأنشطة ABB

الشكل رقم15 :مخطط إعداد الموازنة على أساس الأنشطة ABB



Source : Xavier Bouin, François-Xavier Simon, Tous gestionnaires : finance et gestion pour managers, Malakoff, Dunod, DL 2016 ;p142

إعداد الموازنة على أساس الأنشطة ABB يسمح بتحديد الطاقة المطلوبة من كل نشاط، ثم تخصيص الموارد الضرورية اللازمة لتنفيذ هذا النشاط عند ذلك المستوى من الطاقة.

تركز الموازنة على أساس الأنشطة على متطلبات العملاء، وبالتالي فهي تعمل على تحليل احتياجاتهم وربطها بالأهداف الإستراتيجية.

إشراك جميع العمال في تحضير وإعداد الموازنة من خلال تعريف وتحديد الأنشطة يعزز العمل الجماعي إلى جانب توفير المعلومات.

استخدام الموازنة على أساس الأنشطة ABB يساعد على تخطيط العمليات المستقبلية بشكل أدق من خلال تحديد التكاليف المباشرة، وغير المباشرة، مما يسمح بالرقابة على عناصر التكاليف وجعل القسم الأكبر منها تكاليف متغيرة مرتبطة بتأدية النشاط.

تضع الموازنة على أساس الأنشطة أهدافا للتحسين المستمر للعمليات على خلاف الموازنة التقليدية التي تقوم على تكرار تاريخي للعمليات السابق

2-أهمية الموازنة على أساس الأنشطة ABB

تكمن أهمية الموازنة على أساس الأنشطة ABB في قدرتها على تقديم رؤية شاملة ودقيقة حول التكاليف المرتبطة بالأنشطة، مما يساعد المؤسسات على تحقيق أهدافها بكفاءة أكبر.

أ. تحسين تخصيص الموارد

تساعد الموازنة على أساس الأنشطة ABB في توجيه الموارد المالية والبشرية نحو الأنشطة التي تضيف قيمة حقيقية للمؤسسة، مما يقلل من الهدر ويزيد من الكفاءة من خلال تخصيص الموارد بدقة لكل نشاط تتمكن الإدارة من تحسين استخدام الموارد لتحقيق أهداف المؤسسة.

ب. زيادة دقة التكاليف

تعتمد موازنة ABB على تحليل تفصيلي للتكاليف المرتبطة بكل نشاط مما يزيد من دقة الموازنة. وبذلك تتيح هذه الدقة رؤية واضحة لتكاليف الأنشطة المختلفة، مما يسهل مقارنة التكاليف الفعلية بالمخطط لها وتحديد أي انحرافات.

ت. دعم التخطيط الاستراتيجي

تربط الموازنة على أساس الأنشطة بين الأنشطة التشغيلية والأهداف الاستراتيجية للمؤسسة، مما يجعل من السهل رؤية مدى مساهمة كل نشاط في تحقيق تلك الأهداف. يدعم هذا الربط التخطيط الاستراتيجي ويساعد في تخصيص الموارد للأنشطة التي تؤثر بشكل مباشر على نجاح المؤسسة.

ث. تحديد الأنشطة غير الضرورية

يتم ذلك من خلال تحليل التكاليف المرتبطة بالأنشطة المختلفة. ويتيح هذا التحليل للمؤسسة التخلص من الأنشطة التي تستهلك موارد دون أن تساهم في تحقيق الأهداف، مما يسهم في تخفيض التكاليف.

ج. تحسين عملية اتخاذ القرارات

تقدم موازنة ABB معلومات دقيقة ومحدثة حول تكاليف الأنشطة، مما يسهم في دعم عملية اتخاذ القرار. يمكن للإدارة استخدام هذه المعلومات لتحديد الأنشطة الأكثر فعالية من حيث التكلفة، واتخاذ قرارات تتعلق بتقليل النفقات أو زيادة الاستثمارات في الأنشطة ذات العائد الأكبر.

ح. زيادة الشفافية والمساءلة

تتيح موازنة ABB تحسين الشفافية في المؤسسة. كما يسهل هذا الأسلوب من عملية متابعة الأداء المالي لكل نشاط على حدة، مما يساعد في تحسين المساءلة لدى الإدارات والأقسام المختلفة.

خ. تحقيق الكفاءة التشغيلية

تسهم موازنة ABB في تحسين الكفاءة التشغيلية للمؤسسة. حيث يمكن استخدام هذه المعلومات لتطوير أساليب عمل أكثر فعالية وتقليل الهدر، مما يسهم في تحسين الأداء المالي بشكل عام.

د. التكيف مع التغييرات في بيئة العمل

تتيح موازنة ABB للمؤسسات التكيف بسرعة مع التغيرات في البيئة الاقتصادية أو السوقية، حيث تعتمد على تحليل الأنشطة وتحديث التكاليف بشكل مستمر. وهذا يسهل على المؤسسة اتخاذ قرارات مالية واستراتيجية تتناسب مع الظروف المتغيرة.

ذ. تحليل فجوات الأداء

تسهل موازنة ABB متابعة الأداء الفعلي مقارنة بالمخطط، مما يساعد في تحديد الفجوات وتحليل الانحرافات في التكاليف. يمكن استخدام هذه المعلومات لاتخاذ إجراءات تصحيحية سريعة، وتحسين التحكم في التكاليف.

3-أهداف الموازنة على أساس الأنشطة ABB

الموازنة على أساس الأنشطة هي أداة متقدمة تهدف إلى تحسين تخصيص الموارد وتوفير رؤية دقيقة للتكاليف، مما يمكن الإدارة من تحسين الكفاءة وتوجيه الموارد نحو الأنشطة الأكثر أهمية لتحقيق الأهداف الاستراتيجية.

- ✓ تخصيص الموارد بكفاءة: يساعد تخصيص الموارد بناءا على تكلفة الأنشطة الفعلية في تحسين استخدام الموارد وتجنب الإنفاق غير الضروري.
- ✓ تحقيق الأهداف الاستراتيجية : من خلال تحليل الأنشطة وربطها بالأهداف، يتم توجيه الموارد نحو الأنشطة التي تساهم مباشرة في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة.
- ✓ زيادة دقة الموازنة : تعتمد موازنة ABB على تحليل تفصيلي للأنشطة والتكاليف، مما يزيد من دقة التقديرات.
- ✓ تحسين القدرة على اتخاذ القرارات : توفر الموازنة معلومات مفصلة عن تكاليف الأنشطة، مما يساعد الإدارة على اتخاذ قرارات أفضل بشأن تقليل التكاليف أو تحسين العمليات.
- ✓ تحقيق التوازن بين الجودة والتكلفة : تسهم موازنة ABB في تحقيق التوازن الأمثل بين تكلفة الأنشطة وجودة المنتجات أو الخدمات المقدمة، مما يعزز من رضا العملاء ويزيد من قيمة المؤسسة.
- ✓ المراقبة والتحكم في الأداء المالي: تتيح الموازنة على أساس الأنشطة مراقبة التكاليف الفعلية لكل نشاط مقارنة بالتكاليف المخطط لها، مما يساعد في الكشف عن أي انحرافات وتحليل أسبابها. توفر هذه العملية أداة فعالة للتحكم في التكاليف واتخاذ إجراءات تصحيحية إذا لزم الأمر.

4- مراحل إعداد الموازنة على أساس الأنشطة ABB

تقوم الموازنة على أساس الأنشطة ABB على أساس تحليل أهداف التكلفة (المنتجات) لمعرفة ما هي الأنشطة المطلوبة لإنجازها، ولتحديد الموارد المطلوب إدراجها، بالموازنة اللازمة لأداء هذه الأنشطة، وذلك وفق المراحل التالية:

أ. تقدير كمية المبيعات والإنتاج للفترة المقبلة:

يتم تقدير كمية المبيعات، والإنتاج، إضافة إلى تحديد المزيج الإنتاجي، وفئة العملاء المستهدفين، إضافة إلى معلومات حول إجراءات إنجاز خطة المبيعات والإنتاج، مثل تحديد عدد مرات التصنيع لكل منتج، طرق الشحن، أوامر الشراء للمواد الأولية، طلبات العملاء المتوقعة وغيرها من المعلومات ، التي تمكن من تحديد الأنشطة التي تحتاجها المؤسسة والطاقة التشغيلية لكل نشاط، وهذا ما يستدعي توفير معلومات أكثر تفصيلا من تلك التي يتطلبها إعداد الموازنة التقليدية.

ب. التنبؤ بالأنشطة التي تحتاج إليها المؤسسة، والطاقة التشغيلية لكل نشاط :

إن إعداد الموازنة على أساس الأنشطة ABB يستوجب شمولها لكافة الأنشطة، اللازمة لإنتاج وبيع المنتجات :نشاط تطوير وتصميم المنتج، نشاط الاستلام، نشاط معالجة المواد ، نشاط فحص المنتجات، و غيرها من الأنشطة.

إلى جانب تحديد المستوى التشغيلي لكل نشاط من الأنشطة بناءا على معطيات خطة الإنتاج والمبيعات.

ت. تحديد الموارد اللازمة لتنفيذ الأنشطة :

بعد وضع قائمة الأنشطة اللازمة لتنفيذ خطة المبيعات، والإنتاج يتم وضع تقديرات حول الموارد اللازمة لتنفيذ كل نشاط، من حيث الكمية والمواصفات حتى يمكن للأنشطة، الوصول إلى الطاقة التشغيلية المطلوبة والمحددة سابقا.

ث. تحديد الموارد الفعلية التي يجب توفيرها:

يتم تحويل الحاجة إلى الموارد إلى تقدير إجمالي للموارد التي يجب توفيرها وذلك حسب الإمكانيات المالية والفنية المتاحة للمؤسسة، حيث يتم تخصيص الموارد المتاحة على أساس تقديرات وسياسة وإستراتيجية إدارة المؤسسة.

ج. تحديد طاقة كل نشاط:

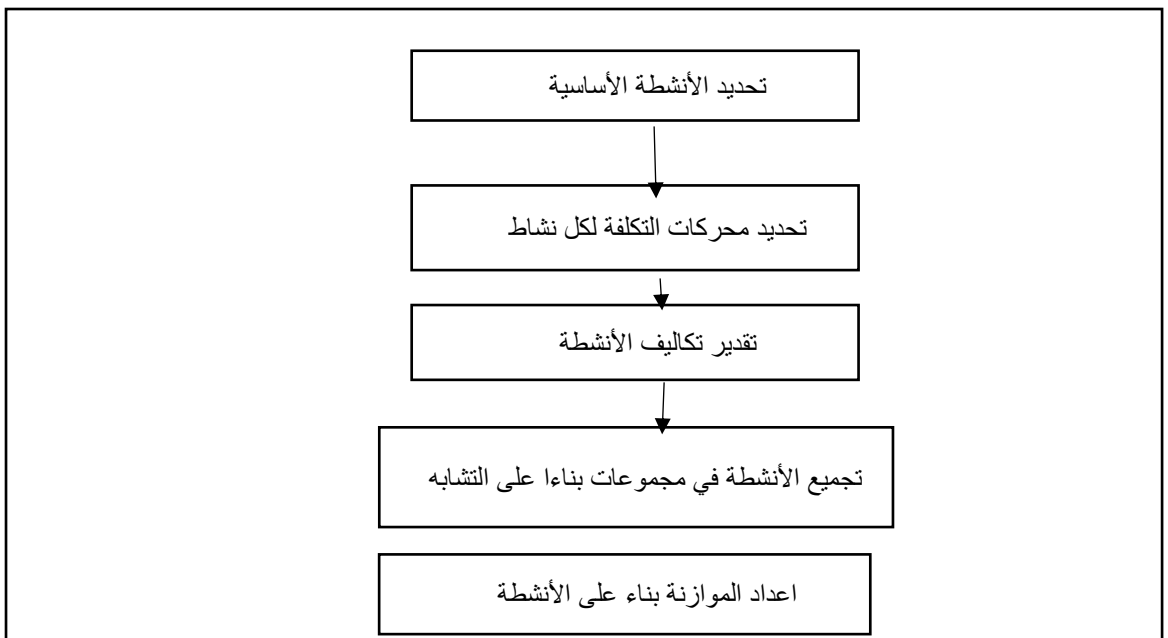
يجب حساب الطاقة الإنتاجية لكل نشاط من الأنشطة، في ظل الموارد المخصصة لكل نشاط، وتحديد عنصر الموارد الذي يتحكم بالطاقة الإنتاجية القصوى للنشاط، تعتبر هذه المرحلة من أعقد المراحل، حيث أن تحديد الطاقة المطلوبة من النشاط يتطلب معرفة نماذج طلبات البيع، جدولة الإنتاج والمشتريات والشحن والموارد التي يمكن استخدامها في أنشطة متنوعة.

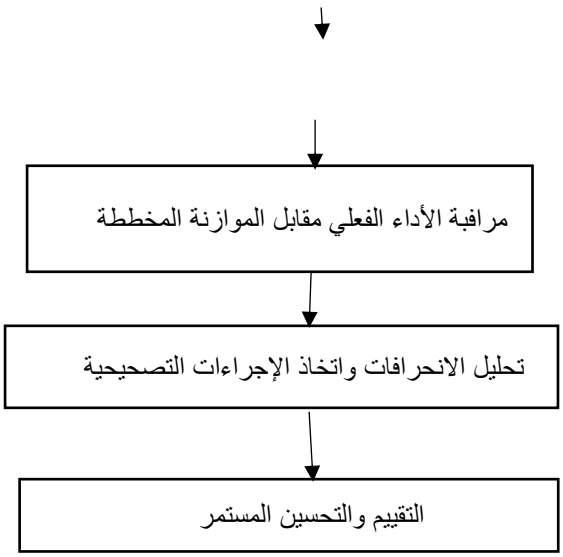
إن إعداد الموازنة على أساس الأنشطة ABB هو احد أساليب تزويد نظام تخطيط الموارد بمعلومات ذات قيمة تستخدم في توزيع المواد المتاحة على الأنشطة المختلفة ، من خلال تقييم حجم النشاط الضروري لتحقيق أهداف المبيعات والإنتاج عن طريق تحديد موجهات الأنشطة وموجهات الموارد .

5-الخطوات الأساسية لتطبيق الموازنة على أساس الأنشطة ABB

تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة ABB يتطلب اتباع خطوات منهجية لتحليل الأنشطة وتخصيص التكاليف بدقة كما هو موضح في الشكل التالي :

الشكل رقم 16: خطوات تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة ABB





6-أساليب إعداد الموازنة على أساس الأنشطة ABB

يعتمد إعداد الموازنة على أساس الأنشطة ABB على عدة أساليب تهدف إلى تخصيص الموارد المالية بدقة بناءا على الأنشطة الأساسية التي تقوم بها المؤسسة. هذه الأساليب تسهم في تحسين دقة الموازنة وتقليل الهدر، وزيادة كفاءة استخدام الموارد. وفيما يلي بعض الأساليب الأساسية في إعداد الموازنة على أساس الأنشطة:

أ -الأسلوب التقليدي لتحليل الأنشطة

يعتمد هذا الأسلوب على تحليل الأنشطة الأساسية التي تقوم بها المؤسسة وتحديد التكاليف اللازمة لكل نشاط حيث يتم تخصيص الموارد بناءا على تكلفة الوحدة لكل نشاط، ومن ثم تقدير الموازنة الإجمالية لكل نشاط بناءا على حجمه المتوقع.

ب- أسلوب التوقعات المستقبلية للنشاط

يقوم هذا الأسلوب على تقدير الطلب المتوقع للمنتجات أو الخدمات وتحليل كيفية تأثيره على الأنشطة. حيث تعتمد المؤسسة في هذا الأسلوب على بيانات تاريخية وتوقعات مستقبلية لتحديد الأنشطة المطلوبة لتلبية الطلب. ويتم تقدير الموازنة بناءا على الأنشطة المستقبلية المتوقعة ومحركات التكلفة المحتملة، مثل زيادة الإنتاج أو تقديم خدمات إضافية.

ج -أسلوب التحسين المستمر

يهدف هذا الأسلوب إلى تقليل التكاليف وتحسين الكفاءة على مدى فترات زمنية طويلة من خلال تحسين الأنشطة بانتظام. ويتم تخصيص الموارد المالية لأنشطة محددة بهدف تحسين الأداء وتخفيض التكاليف على المدى الطويل، ويشمل ذلك تبسيط العمليات أو تحسين الإنتاجية.

يساعد هذا الأسلوب المؤسسات في بناء موازنة مرنة تتكيف مع التطورات المستمرة وتعمل على تحسين العمليات بشكل مستدام.

د –أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة الصفرية

في هذا الأسلوب، يتم إعداد الموازنة من الصفر لكل نشاط دون الاعتماد على بيانات سابقة ، بحيث تبدأ المؤسسة من نقطة الصفر في تحديد التكاليف لكل نشاط بناءا على الاحتياجات الفعلية وليس على أساس الميزانيات السابقة.

يساعد هذا الأسلوب في إعادة تقييم جميع الأنشطة وتحديد الأنشطة الأكثر فائدة للمؤسسة، مما يساهم في التخلص من الأنشطة غير الضرورية وتقليل الهدر.

هـ– أسلوب الموازنة المستندة إلى الأداء

يركز هذا الأسلوب على تحقيق أهداف معينة وتحسين الأداء بحيث يتم تخصيص الموارد بناءا على الأداء المتوقع لكل نشاط والنتائج التي يسهم في تحقيقها.

يساعد هذا الأسلوب في تحسين الإنتاجية وتوجيه الموارد للأنشطة الأكثر تحقيقا للأهداف الاستراتيجية للمؤسسة.

و– أسلوب الموازنة المتغيرة بناءا على الأنشطة

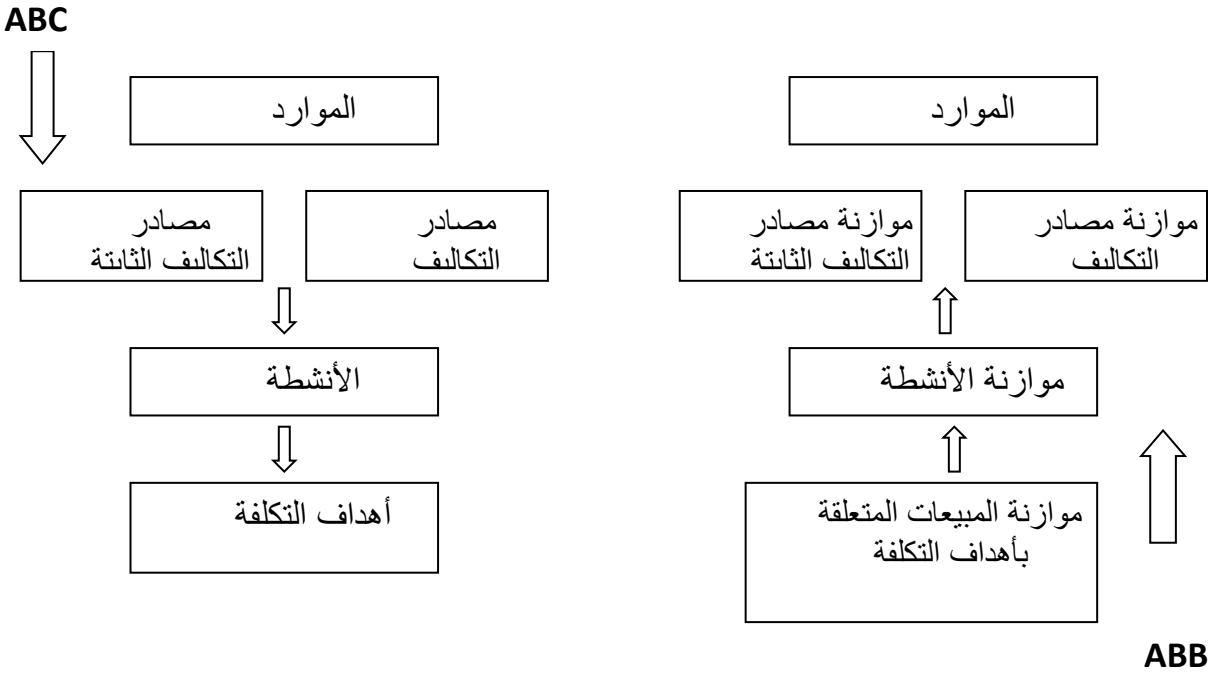
يسمح هذا الأسلوب بتغيير الموازنة وفقا للتغيرات في حجم النشاط. ويتم فيه تخصيص الموارد بناءا على معدلات التكلفة المرتبطة بالنشاط ومستوى النشاط المتوقع، بحيث تتغير الموازنة بتغير حجم الإنتاج أو الطلب. ويساهم هذا الأسلوب في مرونة الموازنة وتكيفها مع أي تقلبات في الطلب أو التكاليف.

7–الموازنة على أساس الأنشطة ABB وعلاقتها بنظام ABC

لقد وصف Kaplan and Cooper نظام الموازنة على أساس النشاط ABB بأنها نظام التكاليف على أساس النشاط ABC معكوسا والحاجة إلى نظام الموازنة على أساس النشاط نابعة من التحفظات على عملية إعداد الموازنة التقليدية في المؤسسات و التي تكون

عادة ممثلة بمفاوضات و نقاشات بين المديرين والإدارة العليا بإضافة نسبة للموازنة في السنوات السابقة، لكن مع نظام الموازنة على أساس النشاط المديرين يميلون إلى اعتبار ما هي حاجتهم الحقيقية من الموارد.

الشكل رقم 17: العلاقة بين الموازنة على أساس الأنشطةABB و ABC



Source : HORNGREN sundem stratton and others :management accounting 13 th ED new jersey prentice hll 2005 P315.

يبين المخطط أن أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة يسير عكس اتجاه نظام ABC، والذي يقوم على مبدأ الربط كمرحلة أولى بين الأنشطة والموارد المستخدمة من قبل هذه الأنشطة، ثم الربط في المرحلة الثانية بين تكاليف الأنشطة وأهداف التكلفة (وحدات منتجة، عملاء، مشروع....) وذلك بهدف الوصول إلى مستوى من الدقة في احتساب التكاليف.

أما الموازنة على أساس الأنشطة ABB، والتي تعني خطة مالية تنطلق من تحديد موازنة المبيعات المتعلقة بكل منتج، ليتم بعدها تحديد كل الأنشطة اللازمة لتحقيق هذه

الموازنة، ومن ثمة تقدير الموارد اللازمة لأداء هذه الأنشطة من تكاليف متغيرة وتكاليف ثابتة.

يستخدم نظام ABC كوسيلة لتجهيز الموازنة على أساس الأنشطة باعتبار هذه الأخيرة ترتكز على الأنشطة والتي يمكن تحديد تكاليفها بشكل أكثر دقة من خلال نظام ABC.

المحور الخامس : لوحة القيادة الإدارية والاستراتيجية

مثلما هو الحال عليه في عملية قيادة الطائرة ، التي تستوجب وجود لوحة قيادة تزود الطيار بالمعلومات الضرورية للتحكم بها، و ذلك عن طريق المؤشرات المحتواة فيها كمؤشر الإرتفاع عن سطح الأرض، مؤشر البنزين، السرعة، الخ.... نفس الشيء بالنسبة للسيارة أو السفينة أو غيرهما من المركبات ، كذلك هو الحالب النسبة للوحات القيادة في المؤسسات، حيث أنها تحتوي على مجموعة من المؤشرات التي تزود المسؤولين بالمعلومات الضرورية و في حينها، من أجل قيادة المؤسسة أو الوحدة التي تخص كل مسؤول و توجيه الأنشطة نحو مساراتها الصحيحة.

لوحة القيادة Tableau de Bord هي إحدى الأدوات الأساسية المراقبة التسيير، و هي تنتمي إلى نظام المعلومات التسييري الكلي للمؤسسة بحيث تساعد على توفير أهم المعلومات الخاصة بمختلف نشاطات المؤسسة، كما تضمن تقديم المعلومات المرتدة عن تحقيق الأهداف ليتم تفسيرها و تصحيحها وهي بهذا تعتبر من أهم الأدوات المساعدة على اتخاذ القرارات.

1-مفهوم لوحة القيادة

لقد ظهر مصطلح لوحة القيادة حسب Malo منذ سنة 1932 في فرنسا في مجال النظام المحاسبي وقيادة المؤسسة على شكل متابعة النسب والبيانات الضرورية التي تسمح للمسير أو القائد بمتابعة تسيير المؤسسة نحو تحقيق الأهداف المحددة، وذلك عن طريق المقارنة بين النسب المحصل عليها والنسب المعيارية، ليتطور هذا المصطلح بالولايات المتحدة الأمريكية سنة 1948 وكان معمول به من طرف المؤسسات التي تقوم على نظام التسيير التقديري. وقد اختلفت تسمية هذه الأداة من جدول التسيير ، جدول المراقبة، إلى لوحة القيادة ومع بداية التسعينيات ودخول مفاهيم التسيير الأمريكية

أصبحت لوحة القيادة تعني نظام التقارير Reporting إلى أن دخلت عمليات القيادة الخاصة بمتابعة وتحقيق الأهداف، ولقد تعددت التعاريف الخاصة بها

حيث عرفت على أنها أداة تسمح باختيار وتنظيم وعرض مؤشرات الأداء الأساسية بطريقة موجزة ودقيقة مصحوبة بتقرير شامل يوفر نظرة عامة لحالة المؤسسة مع إمكانية التعمق في تفاصيل أنشطة المؤسسة الاستراتيجية .

أيضا هي مجموع المؤشرات والمعلومات الأساسية التي تسمح بأخذ رؤية شاملة حول وضعية نشاط المؤسسة والمعلومات الأساسية وكشف الاختلالات والانحرافات المسجلة في مركز ما، وتكون بلغة واحدة لجميع أفراد المؤسسة وبالتالي فهي تساعد على اتخاذ القرارات اللازمة لتحقيق الأهداف الإستراتيجية

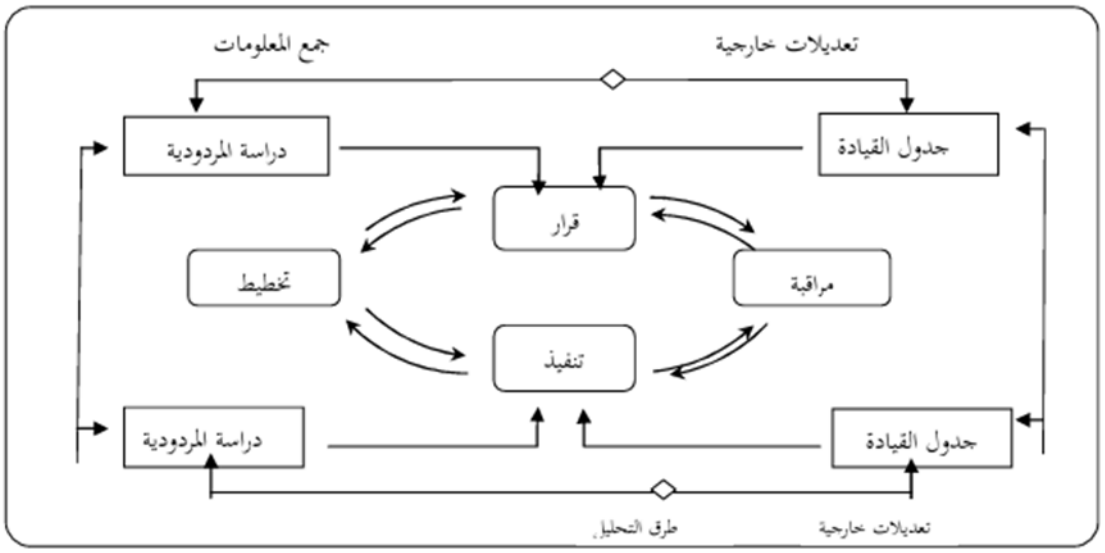
هي تشخيص دائم في المؤسسة يرتكز على إبراز وضعيتها بصفة منتظمة ودورية، حيث تظهر المعلومات المتعلقة بالتسيير بواسطة نسب في جداول رقمية أو منحنيات أو رسوم بيانية، فلوحة القيادة في التسيير موجزة معبرة، يستطيع من خلالها المسير تقديم تسلسل الأحداث، ويعيد فحص ومواجهة التوجهات وتصحيح القرارات .

وعليه نستنتج ان جداول او لوحات القيادة تعد أسلوبا واداة في أن واحد لمراقبة التسيير، وتضم مجموعة محددة من المؤشرات تقع مسؤوليتها تحت شخص واحد وتسمح باتخاذ القرارات وتقييم الوضعية وتحسينها، وتتميز لوحات القيادة ب:

- ✓ تسهيل عملية الاتصال من اجل تسهيل عملية المراقبة واتخاذ القرار.
- ✓ يتم اعدادها وتمثيلها في وقت قصير بشكل مناسب وهادف لجلب انتباه المسيرين، يتم التركيز فيها على النقاط التي تسمح بمتابعة أداء كل مسير.
- ✓ تهتم بالسير الحسن من خلال استغلال مفاتيح التسيير.
- ✓ تكون واضحة وسهلة التفسير، حيث تسمح لجميع المعنيين بالتحاور حول نتائج أدائهم، ومن ثم لاتفاق على الاجراءات التصحيحية المناسبة وفي الوقت المناسب.
- ✓ كل مسؤول او مسير له لوحة قيادة خاصة به.
- ✓ يتم اعدادها بشكل دوري حسب احتياجات المسؤولين ولمواكبة التغيرات، سواء كانت داخلية أو خارجية.

✓ لوحة القيادة أداة لاتخاذ القرار.

الشكل رقم 18: موقع لوحة القيادة ضمن مراقبة التسيير



Source ALAZARD Claude, Sabine SÉPARI , Contrôle de gestion (MANUEL ET APPLICATIONS). 5eme édition. Dunod, France,2018,p268 .

1-1 خصائص لوحة القيادة الحديثة ومقارنتها بلوحة القيادة التقليدية

يمكن إستنتاج بعض الخصائص التي تميز لوحة القيادة منها ما يلي :

✓ **تناسق المعلومات** : تكون المعلومات من الوثائق المستعملة في عمليات المؤسسة وفي مختلف المستويات ، من جهات متعارف عليها وبلغت واضحة من سرعة إنتقالها

✓ **المؤشرات المناسبة** : يتم إختيار المؤشرات بما يعبر عن طبيعة النشاط ويقيس مستوى الأداء في كل مركز مسؤولية ، تتعلق هذه المؤشرات إما بنشاط فترة سابقة أو بالتنبؤ بمستوى نشاط أو هدف معين ، تظهر في شكل نسب ، جداول ، أشكال بيانية أو علامات .

✓ **أداة إتصال وتفاوض** : تعتبر لوحة القيادة أداة إتصال وتفاوض بين مختلف المصالح والمراكز في المؤسسة من خلال تقديم التقارير والمؤشرات ومعرفة مختلف مستويات الأداء أو من خلال المنافسة الدورية حول القيادة ومراجعتها

✓ **هرمية لوحة القيادة** : حيث تخصص لكل مستوى لوحة القيادة، أو لكل مركز مسؤولية لوحة القيادة مناسبة لطبيعته وأهدافه ، لينتج من محصلة هذه المراكز لوحة القيادة شاملة على مستوى الإدارة العليا .

- ✓ **وسيلة تنبؤ** تبرز بعد تحديد الإنحرافات في مركز مسؤولية ومعرفة أسبابها والقيام بالإجراءات التصحيحية ، فهذه العملية تجعل من لوحة القيادة المشخص الحقيقي الوضعية المؤسسة مما يؤدي بالمسيرين إلى إعتمادها كوسيلة تنبؤ تساعد في التنبؤ تساعد في إتخاذ القرارات المستقبلية وتحديد الأهداف العملية
- ✓ **وسيلة لقياس الأداء** من خلال مقارنة الأهداف المسطرة بالإنجازات واستخلاص الإنحرافات (إيجابية أو سلبية) ومن ثم إتخاذ قرارات والقيام بالتصحيحات المناسبة .
- ✓ **أداة تحفيز** : لوحة القيادة مرآة عاكسة لما يحقق المسؤولين بعضهم البعض من نتائج أعمال في فترات مختلفة ، مما يؤدي إلى تحفيز بعضهم البعض من أجل تحسين وضعيتهم ليصلوا إلى مستوى أداء أعلى .

ويمكن تلخيص أهم خصائص لوحات القيادة ، مقارنة بالأدوات الرقابية الأخرى فيما يلي :

الجدول رقم06: خصائص لوحات القيادة مقارنة بالأدوات الرقابية الأخرى

لوحة القيادة	**الأدوات الرقابية الأخرى للرقابة الإدارية**
تتضمن معلومات غير مالية (نوعية)	تتضمن معلومات مالية بحته
امكانية وجود معلومات تخص المحيط الخارجي المؤسسة	مصدر المعلومات يكون من داخل المؤسسة
مختلف احتياجات مع يتناسب محتواه المسؤولين	محتواها معياري "لكل المسؤولين
عرض المعلومات فيها يتماشى مع النشاط اليومي للمسؤولين	عرض المعلومات يكون في العموم شهريا
معطيات قليلة، مركز حول النقاط الأساسية المهمة والتي تسمح بالعمل	معطيات كثيرة، حد مفصلة، شمولية
تمثيل البيانات يكون في شكل جذاب وفعال	تمثيل البيانات يكون معقدا
سرعة في القراءة، والتحميل	تأخذ وقتا في تحميل معلوماتها
مرنة وقابلة لتحديد والتعديل	صعوبة في تطوير هذه الأدوات

سرعة في تحصيل المعلومات (من 1 يوم إلى 3 أيام)	بطئ في تحصيل المعلومات (من 10 أيام إلى يوم 25 يوم)

المصدر : بونقيب أحمد، رحيم حسين، دور لوحات القيادة في دعم فعالية مراقبة التسيير، أبحاث اقتصادية والإداري، العدد الرابع، جامعة بسكرة، الجزائر ، 2008، ص 04

تلاحظ أنه مقارنة بتلك النظم التقليدية، لوحات القيادة و من خلال مؤشراتها المحتواة فيها تمتاز بسرعة توفير المعلومة، و لكن ذلك يكون على حساب الدقة والتفصيل في تقصي الأحداث، قد قدمت ثلاث تحسينات أساسية تمثلت في :

- ✓ إعطاء نظرة أكثر توازنا" عن الأداء، بمعنى دمج كل أبعاد الأداء و تجنب النظرات الجزئية؛
- ✓ إعطاء نظرة بعيدة المدى عن الأداء؛
- ✓ تسهيل اتخاذ القرارات الإدارية.

1-2 مراحل اعداد لوحة القيادة

تمر عملية اعداد لوحة القيادة ب أربعة مراحل كما هو موضح في الشكل التالي :

الشكل رقم18 : مراحل اعداد لوحة القيادة



المصدر : : بونقيب أحمد، رحيم حسين، مرجع سبق ذكره

أ. تحديد الأهداف : بعد تحديد مسؤولي القطاعات المعنية بوضع لوحات القيادة يتعين تحديد الأهداف التي تعتبر السبب الرئيسي في وجود لوحات القيادة، ويجب أن يكون الهدف ممكنا و محددا و معقولا، و من الأفضل أن يكون وليد جلسات حوار و مناقشات مع الإدارة كي يكون أكثر قابلية للتحقيق.

ب. تحديد العناصر الأساسية لتحقيق الأهداف : و هذا ما يسمح بتحديد المعايير التي تؤثر على الهدف و تسمى بالعوامل الأساسية للتسيير أو المتغيرات الإستراتيجية، وهي متغيرات نشاط خاصة بكل مركز مسؤولية كما يتم في هذه المرحلة ما يلي: تحديد المعلومات الضرورية جمع المعلومات المتوفرة في المؤسسة و تصنيف عناصرها، البحث عن المعلومات غير المتوفرة و دراسة سبل الحصول عليها،

ت. اختيار المؤشرات الملائمة بعدما يتم تحديد العناصر التي سيتم قياسها ينبغي البحث عن المؤشرات التي تسمح بمتابعة هذا القياس، فعلى المسؤول الاختيار من بين المؤشرات المتوفرة ما يراها أكثر ملائمة التحديد نشاطه و يتم ذلك وفق المبدأين التاليين: تقليص عدد المؤشرات لتجنب التعقيد و التداخل إشراك المسؤولين في عملية اختيار المؤشرات.

ث. بناء لوحة القيادة و اختيار الشكل الملائم لها بعد اختيار المؤشرات، يتعين اختيار الشكل الموافق لتقديمها، أي بناء لوحات القيادة بتبني أدوات تسمح بالإظهار السهل و القراءة السريعة للمؤشرات العامة لمتابعة النشاط كاللوحات الإحصائية، المقتطفات ، الرسومات البيانية ... و التصميم العام للوحة القيادة يظهر أربعة مناطق كما يلي: منطقة المؤشرات الاقتصادية تمثل مختلف المؤشرات التي يتم اختيارها كعناصر أساسية في عملية التسيير في المراحل السابقة منطقة النتائج و قد تكون دورية أو تراكمية متعلقة بالنشاط، كمية أو كيفية، كما تظهر هناك عناصر أخرى خاصة بالأداء المالي المراكز المسؤولية مثل هامش المساهمة في رقم الأعمال بالنسبة لمراكز الإيرادات النواتج والأعباء بالنسبة لمركز الأعباء، نتائج وسيطية كلقيمة المضافة أو قدرة التمويل الذاتي بالنسبة لمركز الأرباح.

1-3 مؤشرات لوحة القيادة

تتكون لوحة القيادة منن مجموعة المؤشرات التي هي عبارة عن معلومات محددة ، مفيدة ، ملائمة للمسير معبر عنها في أشكال و وحدات مختلفة . و ترتكز المؤشرات التي تعتمد في لوحة القيادة بشكل أساسي على تقديم فكرة حول مستوى تحقيق الأهداف ، الأمر الذي يتطلب التفكير حول محتواها وتحديدها بشكل دقيق مع الإشارة إلى أن " المؤشر قضية قابلة للنقاش و ما هو إلا وسيلة قياس ، إلا أن الحقيقة التي يسعى إليها هي أكثر تعقيدا " ، و للمؤشر وظائف متعددة :

- ✓ متابعة النشاط
- ✓ تشخيص وضعية أو مشكل ما
- ✓ السهر ومراقبة المحيط و التغييرات

يتعدد مجال تحليل المؤشرات، حيث يمكن أن تقاس وفقا لاحتياجات المستعملين من خلال التدابير ذات الصلة بكل متغيرات النشاط : المردودية ، الزمن ، النوعية ، التدفقات ، الإنتاجية ، معدل الهامش ، المخزون ، الأمن ، الخدمة .... الخ. و عليه هناك عدة معايير لتصنيف هذه المؤشرات :

- مؤشرات النتيجة أو التقدم : معلومة عن نتيجة النشاط المنتهي أو عن النشاط الجاري.

- مؤشرات مالية و غير مالية
- مؤشر مالي أو دقيق : يمكن أن يكون المؤشر تلخيصي (indice synthetique) ، تم حسابه من خلال عدد من المعلومات لتقديم صورة متعددة الأبعاد مستهدفة مقياسا وحيدا جد دقيق .
- مؤشر التبليغ أو القيادة : يمكن أن يكون المؤشر المطلوب من طرف مستوى هرمي معين من أجل مراقبة الالتزامات (التبليغ) ، لكن يمكنه أيضا مساعدة المسؤول في توجيه نشاطه .

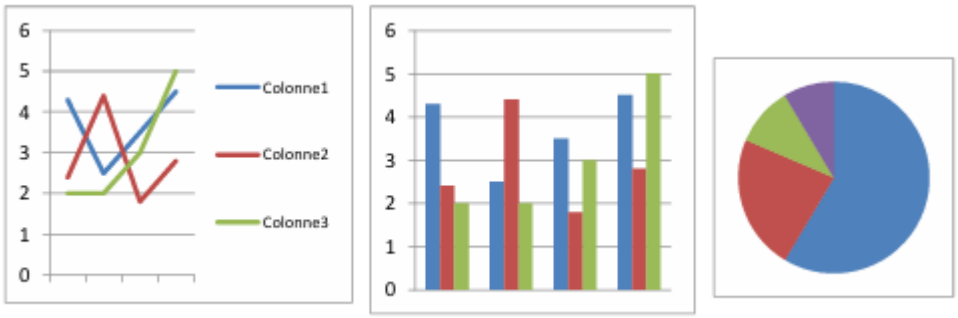
و تعرض مؤشرات لوحة القيادة بأشكال مختلفة أكثرها شهرة :

أ- الانحرافات يتم استخراج معظمها من أنظمة المراقبة، بحيث يجب أن تستخلص الانحرافات التي لها علاقة بالجوانب الأساسية للنشاط. ففي كل مستوى تدريجي يجب على لوحة لقيادة أن تحتوي على الانحرافات.

ب-النسب وهي تمثل علاقة بين مجموعتين أو عنصرين مالين أو كميين وهذه النسب حتى تؤدي دورها التقييمي والقيادي لابد أن تعبر عن الحقيقة، وتكون بسيطة وسهلة الاستيعاب.

ت-التمثيلات البيانية Les graphiques : يسمح التمثيل البياني بتصوير التطورات و توضيح التغيرات ، و له عدة أشكال منها : الأعمدة البيانية و الدوائر النسبية و المنحنيات البيانية.

الشكل رقم 19: التمثيلات البيانية المعتمدة في لوحة القيادة



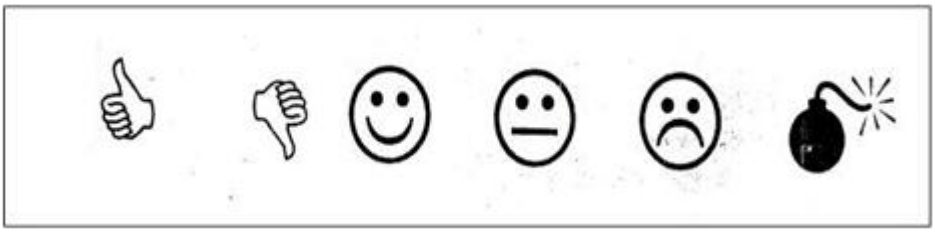
المصدر : من اعداد الباحث

ث-المنبهات (Alarmes)

ويتعلق الأمر بإشارات مرئية تظهر لتبين حدوث الحرافات خطيرة نتجت عنحدوث شيء غير عادي في سير العمليات، كافتراب المؤشر من منطقة الخطر، فمثلا عند تجاوز نسبة شكاوى العملاء جدا تظهر إشارة ضوئية تنبه المسؤولين الضرورة معالجة الوضع بسرعة، بينما إذا لم تصدر أي إشارة فهذا يعني أن العملية تسير بشكل جيد.

ويمكن أن تعرض هذه الوسيلة في أشكال مختلفة توضع بعضها كالتالي :

الشكل رقم 20: المنبهات والاشارات المعتمدة في لوحة القيادة



المصدر : من اعداد الباحث

ج- الجداول :

هي عبارة عن ترتيب المعلومات في شكل أعمدة وصفوف تسمح بمقارنة المعلومات المختلفة بين التقديرات والنتائج المحققة واستخراج الفروقات فهي الأداة الأكثر إستعمالا في لوحة القيادة وعادة ما تكون في شكل نموذج عام ، لكن قدرتها على إعطاء نظرة شاملة ودقيقة عن العمليات تتناسب عكسيا مع كثافتها .

تحتوي الجداول على أرقام وبيانات تزود المسؤولين بمعلومات مفصلة وتسمحلمستعمليها بالقيام بعمليات حسابية تكميلية. غير أن قدرة الجداول على إعطاء نظرة شمولية وسريعة حول سير العمليات تبقى ضعيفة ، والجدول الموالي يمثل لوحة قيادة تم عرضها على شكل جدول :

جدول رقم 07: جداول معتمدة في لوحة القيادة

	جدول متابعة نشاط تجاري لشهر ...				
المؤشرات	شهر السابق	الشهر الحالي	الفرق	+	-
عدد الزيارات الفعلية والمحققة					
معدل التكرار اليومي للزيارات					

عدد الزبائن الجدد					
عدد الطلبات الجديدة					

Source: P. Boisselier, contrôle de gestion: cours et application, Vuibert, 2eme édition, Paris, 2001, p 75.

4-1 أشكال عرض لوحة القيادة

يختلف محتوى جدول القيادة حسب المسؤول المعني المستوى والمؤسسة، غير انه توجد عناصر تشترك فيها جميع لوحات القيادة وتتمثل في:

- ✓ الشكل العام.
- ✓ المؤشرات.
- ✓ الوسائل المستعملة.

ولتوجيه عمل المؤسسة يتوجب احترام قواعد لوحات القيادة وتتمثل في:

- ✓ يجب تقديم جميع صفحات الجدول بشكل معياري بهدف تسهيل قراءتها.
- ✓ اعداد دقيق للصفحات بحيث تتناسب مع أهمية الموضوع، بحيث تكون الأولوية ليمين واعلى الصفحة.
- ✓ اختيار منحنيات ملائمة وليس الغرض منه تجميل الجدول، بل لمل تضيفه من قيمة مضافة من خلال تلخيص وضع المؤسسة.

والجدول التالي يوضح لنا نموذج الجدول القيادة:

الجدول رقم 08: شكل الاطار العام لجدول لوحة القيادة

لوحة القيادة			
	النتائج	الأهداف	الإنحرافات
الموضوع 1 المؤشر A الموضوع 2 المؤشر B			

Source : Claude Alazard & Sabine Separi, contrôle de gestion, Manuel et Application, 2 éme édition, Dunod, Paris ,2010 , P, 59

من خلال الجدول يتبين ان جدول القيادة يتألف من أربعة مناطق وهي:

المنطقة الأولى: وتدعى منطقة المعالم الاقتصادية وتضم المؤشرات الأساسية لجدول القيادة.

المنطقة الثانية: منطقة النتائج المتعلقة بالنشاط وتضم معلومات كمية نوعية ومالية حول النشاط المعني قد تكون في صورة تراكمية أو لفترة محددة.

المنطقة الثالثة: منطقة الأهداف المحددة وتقدم بنفس شكل النتائج من حيث التراكم والمدة.

المنطقة الرابعة: منطقة الانحرافات بين النتائج والاهداف على ان تقدم بصورة نسبية أو بالقيمة المطلقة.

ويتم تصميم لوحة القيادة بالشكل الذي يجعلها سهلة لمساعدة المسيرين في اتخاذ القرارات ومعرفة مناطق الخلل والانحرافات، لذا ينبغي عند تصميمها من :

- ✓ الحفاظ على عدد قليل من المؤشرات المهمة بالنسبة للمسيرين.
- ✓ تخصيص وثيقة لمستعمليها وتحديد الأهداف الموكلة اليه.
- ✓ جمع المعلومات لتسهيل الحوار بين مختلف المسؤولين.

وفي الشكل التالي سنعرض واحد من أكثره تفصيلا :

الجدول رقم 09: شكل لوحة القيادة

البيان	الشهر				المتراكم السنوي			
	الميزانية المرجعية	المحقق	الانحراف	السنة ن1	الميزانية المرجعية	المحقق	الانحراف	السنة ن1
المؤشر								

Source: MAHMOUD ZOUAOUI, Budgets, Contrôle Budgétaire et tableaux de bord, IFID, 25 Promotion Tunis, 2006-2007, P 171

5-1 دراسة حالة عن إعداد لوحة القيادة :

مؤسسة تقوم باستيراد مركبات أجهزة الكمبيوتر و هي شركة مختصة في تركيب و بيع الأجهزة الإعلامية بواسطة وحدتين في باريس و ليون تتوفر وحدة ليون على مصلحة ما بعد البيع التي تضمن متابعة كل الأجهزة المباعة من قبل الشركة كما تقدم خدمات متنوعة (اعداد و بيع بمواصفات خاصة، بيع اللواحق المحيطة الأخرى، خدمات صيانة الأجهزة أخرى) تصل إلى الأمانة العامة لليون العديد من الاحتجاجات المتعلقة بمصلحة ليون المشار إليها، أغلب العملاء يفسرون أن زمن تدخل المصلحة جد طويل بالفعل فإن الزمن المتوسط للانتظار يقدر : 72 ساعة للعملاء بضواحي ليون و 18 ساعة لعملاء ليون. يشير العملاء إلى أن نوعية الخدمات المقدمة من قبل الوكالة التجارية المنافسة وضع معدات تحت التصرف ، مصلحة الرقم الاستعجالي 24/24 سا، و 7/7 أيام الصيانة في المكان المدة المتوسطة للتدخل 12 ساعة.

من أجل إرضاء أحسن للعملاء فان مراقب التسيير يقترح خصوصا للسنة المقبلة:

- إنشاء مصلحة ما بعد البيع بضواحي ليون.

-المساعدة الهاتفية.

-الاستعانة بمجهودات مكاتب طلبة المدارس الكبرى بليون.

-بيع المعلومات المتعلقة بالأجهزة و البرمجيات.

يطلب اقتراح لوحة قيادة "نوعية" لمصلحة ما بعد البيع للشركة، الفترة الزمنية للوحدة القيادية تكون سنوية.

الحل:

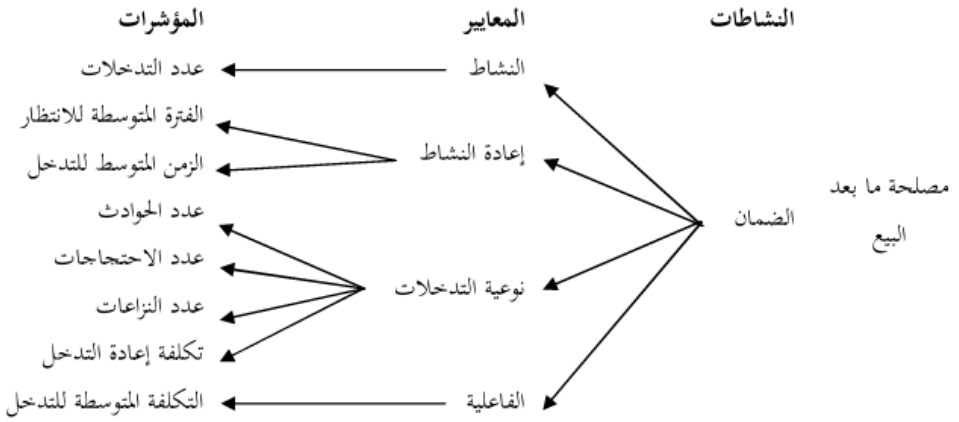
تحديد مجال التحليل :

- ✓ إن لوحة القيادة تخص مصلحة ما بعد البيع.
- ✓ إن لوحة القيادة تهتم بالنوعية.
- ✓ إن لوحة القيادة سنوية.

تحديد المعايير واختيار المؤشرات إن المعايير النوعية يمكن أن تخص الاستجابة لحاجيات العملاء (السرعة ، نوعية التدخلات، إرضاء العملاء) أو إلى تكاليف النوعية أو اللانوعية.

الطريقة المعتمدة لنشاط الضمان لمصلحة ما بعد البيع:

االطريقة المعتمدة لنشاط الضمان



اقتراح لوحة القيادة للتدخل

لوحة القيادة لمصلحة ما بعد البيع السنة: n				
معايير	قيم الدورة n	القيم المستهدفة	انحرافات	قيم الدورة n+1
الضمان:				
- عدد التدخلات				
- الفترة المتوسطة للانتظار				
- الزمن المتوسط للانتظار				
- عدد الإرجاعات				
- عدد النزاعات				
- التكلفة الإجمالية لعدد التدخلات				
- التكلفة المتوسطة للتدخل				
خدمات خارج الضمان:				
- عدد المكالمات				
- الفترة المتوسطة للانتظار				
- معدل عدم إعطاء رد				
بيع الأجهزة:				
- الفترة المتوسطة للتسليم				
- عدد التدخلات ما بعد البيع (ضمان)				
صيانة:				
- عدد التدخلات				
- الفترة المتوسطة للانتظار				
- عدد الاحتجاجات				
- عدد التدخلات المتكررة				
- تكلفة التدخلات المتكررة				

2 – لوحة القيادة الإدارية

لوحة القيادة الإدارية أداة أساسية لتحسين أداء المؤسسات واتخاذ قرارات أكثر كفاءة من خلال تصميمها بشكل صحيح وتحديثها بانتظام.

2-1 تعريف لوحة القيادة الإدارية

تعرف لوحة القيادة الإدارية على أنها أداة رقمية تستخدم لتوفير رؤية شاملة عن أداء المؤسسة من خلال جمع وعرض وتحليل البيانات المهمة المتعلقة بالأهداف الاستراتيجية، العمليات التشغيلية، ومؤشرات الأداء الرئيسية."

2-2 أهمية لوحة القيادة الإدارية

تتمثل أهمية لوحة القيادة الإدارية بالنسبة للمؤسسة في النقاط التالية:

- ✓ تحليل البيانات واتخاذ قرارات مدروسة بدلا من الاعتماد على التخمين؛

- ✓ توفير رؤية شاملة ودقيقة حول التقدم نحو الأهداف؛
- ✓ إظهار الانحرافات أو المشكلات بسرعة، مما يمكن من معالجتها فورا؛-
- ✓ توفير أداة مشتركة تضمن تعاونا أفضل بين الفرق المختلفة
- ✓ عرض معلومات واضحة وسهلة الفهم يمكن مشاركتها مع الجميع.

2-3 كيفية تصميم لوحة القيادة الإدارية الفعالة

إن خطوات تصميم لوحة القيادة الإدارية الفعالة تتمثل في:

أ- تحديد الهدف وهو ما الذي تريد تحقيقه المؤسسة من لوحة القيادة، مثل تحسين الإنتاجية أو مراقبة المبيعات.

ب اختيار المؤشرات المناسبة: ويكون التركيز على المؤشرات التي تظهر الأداء الفعلي بوضوح.

ج تخصيص العرض للمستخدم من خلال تصميم اللوحة بناءا على احتياجات المستخدم المدير التنفيذي مشرف العمليات.....

د استخدام التصميم البسيط من خلال تقليل التعقيد والتركيز على تقديم المعلومات الأساسية بوضوح.

هـ- ضمان التكامل ويتم بربط لوحة القيادة بمصادر البيانات المختلفة لتوفير تحديثات تلقائية.

2-4 المؤشرات المستخدمة في لوحة القيادة الإدارية

تركز لوحة القيادة الإدارية على مراقبة وتحليل الأداء التشغيلي اليومي للمؤسسة. لذلك تشمل المؤشرات المستخدمة فيها مقاييس دقيقة ومباشرة تعكس كفاءة وفعالية العمليات اليومية. وفيما يلي أهم المؤشرات الشائعة في لوحة القيادة الإدارية :

- ➢ **المؤشرات المالية** : نجد منها

- الإيرادات اليومية أو الشهرية قياس إجمالي الدخل المتحقق خلال فترة محددة.
-النفقات التشغيلية رصد التكاليف المرتبطة بالعمليات اليومية.
- الربحية التشغيلية: الربح المتحقق من العمليات الأساسية بعد خصم التكاليف.

نسبة المصروفات إلى الإيرادات لمعرفة كفاءة التحكم بالتكاليف.

- ➢ **مؤشرات أداء الموارد البشرية** والتي منها

–معدل الإنتاجية لكل موظف قياس كمية العمل المنجز لكل موظف في وحدة زمنية.
معدل دوران الموظفين نسبة الموظفين الذين يغادرون المؤسسة خلال فترة زمنية محددة.
– نسبة الحضور : تتبع التزام الموظفين بالحضور اليومي.
– ساعات العمل الإضافية: لقياس عدد الساعات الإضافية التي يتم العمل فيها.
–معدل رضا الموظفين يمكن قياسه من خلال استبيانات دورية.

- **مؤشرات العمليات التشغيلية** : نجد منها

– نسبة الإنجاز اليومي: قياس عدد المهام المكتملة مقارنة بالمخطط لها.
– كفاءة استخدام الموارد قياس كيفية استخدام الموارد (مثل المعدات أو الوقت بشكل فعال.
– وقت الدورة الوقت اللازم لإكمال عملية أو منتج معين.
– معدل العيوب أو الأخطاء عدد الأخطاء أو المنتجات المعيبة مقارنة بالإجمالي.
– سرعة الاستجابة للمشاكل متوسط الوقت المستغرق لحل المشكلات التشغيلية.

- **مؤشرات المبيعات والتسويق**

–عدد العملاء الجدد العملاء الذين تم اكتسابهم خلال فترة معينة.
– معدل التحويل نسبة العملاء المحتملين الذين يتحولون إلى عملاء فعليين.
– متوسط قيمة الصفقة متوسط قيمة المبيعات لكل عملية بيع.
المخزون المتاح: الكمية المتوفرة من المنتجات في المستودعات.
– نسبة تحقيق أهداف المبيعات مقارنة المبيعات الفعلية بالأهداف المحددة.

- **مؤشرات رضا العملاء**

– وقت الاستجابة الوقت المستغرق للرد على استفسارات أو طلبات العملاء.
– نسبة شكاوى العملاء المحلولة نسبة الشكاوى التي تم التعامل معها وحلها بنجاح.
– معدل رضا العملاء يقاس من خلال استطلاعات العملاء.
– معدل الاحتفاظ بالعملاء : نسبة العملاء الذين استمروا في التعامل مع المؤسسة.

- **مؤشرات إدارة المشاريع**

– نسبة التقدم في المشاريع مقارنة نسبة الإنجاز الفعلي بالمخطط.
–عدد المشاريع المكتملة المشاريع التي تم إنجازها خلال الفترة الزمنية المحددة.

– معدل الالتزام بالميزانية مقارنة التكاليف الفعلية للمشروع بالتكاليف المخططة.
–مدة تأخير المشاريع عدد الأيام أو الأسابيع التي تأخرت فيها المشاريع عن الجدول الزمني.

- **مؤشرات تقنية المعلومات**

– مدة تعطل النظام الوقت الذي تكون فيه الأنظمة غير متاحة.
– زمن حل المشكلات التقنية الوقت المستغرق لإصلاح الأعطال التقنية.
– أداء الشبكة سرعة الشبكة ووقت الاستجابة.
– عدد الحوادث التقنية المبلغ عنها عدد القضايا التقنية التي تم الإبلاغ عنها يوميًا أو أسبوعيا.

- **مؤشرات إدارة المخزون وسلسلة التوريد**

– معدل دوران المخزون عدد المرات التي يتم فيها تجديد المخزون خلال فترة زمنية معينة.
– دقة المخزون مقارنة الكمية المسجلة بالمخزون الفعلي.
– وقت التسليم الوقت المستغرق لتوصيل الطلبات إلى العملاء.
– نسبة المنتجات التالفة أو المفقودة قياس كفاءة إدارة المخزون.

2-5 الصعوبات والتحديات في استخدام لوحة القيادة الإدارية

تتمثل الصعوبات والتحديات في استخدام لوحة القيادة الإدارية فيما يلي:

– **جودة البيانات:** قد تؤدي البيانات غير الدقيقة أو غير المحدثة إلى اتخاذ قرارات خاطئة. ويكون الحل بتحسين جودة إدخال البيانات وضمان التحديث المستمر.

– **تفسير البيانات:** قد يواجه المستخدمون صعوبة في فهم البيانات إذا كانت معقدة جدا. ويكون الحل بتبسيط العرض واستخدام الرسوم البيانية التوضيحية.

– **تحديات التكامل:** فربط لوحة القيادة بأنظمة المؤسسة المختلفة قد يكون معقدا. والحل يكمن في استخدام أدوات تدعم التكامل بسهولة.

– **مقاومة التغيير:** حيث قد يرفض الموظفون أو المديرون التكيف مع النظام الجديد. والحل يكون بتقديم تدريب ودعم لتسهيل التبني.

3 – لوحة القيادة الاستراتيجية

لوحة القيادة الاستراتيجية تعتبر أداة أساسية لنجاح المؤسسات بتصميمها واستخدامها بشكل صحيح، يمكن للمؤسسة تحقيق أهدافها بشكل أكثر كفاءة وتوجيه عملياتها نحو النجاح طويل الأجل.

3-1 تعريف لوحة القيادة الاستراتيجية

تعرف لوحة القيادة الاستراتيجية على أنها أداة رقمية تستخدم لتتبع أداء المؤسسة على المستوى الاستراتيجي، مع التركيز على الأهداف طويلة الأجل والرؤية العامة".

تسمح لوحة القيادة الاستراتيجية للفريق الإداري برصد تحقيق الأهداف الاستراتيجية، وتسمح بمتابعة تنفيذ الأهداف الاستراتيجية في كل مستوى من مستويات المؤسسة.

يستخدم هذا النوع من لوحات القيادة لتسيير المؤسسة، ليس للتحليل أو التنفيذ ولكن للإبلاغ أو التنبيه.

ويجب أن تتضمن لوحة القيادة الاستراتيجية مؤشرات الأداء المفتاحية KPI الاستراتيجية مع الأهداف وعتبات للأداء الجيد والسيء، وذلك لتمكين المسؤولين من التسيير الفعال لهذه الاستراتيجية، وهي تسمح على سبيل المثال بـ:

- ✓ تقديم لمحة عامة حول أداء المؤسسة؛
- ✓ مقارنة الفترة السابقة
- ✓ التأكد من أن الأهداف قد تحققت؛
- ✓ تحديد الحالات الشاذة التي وقعت خلال الفترة وبالتالي فهي تسمح للفريق الإداري بتقييم أداء المؤسسة وتحديد المعلومات الرئيسية للقيادة الجيدة.

تعرض هذه اللوحة مؤشرات الأداء الرئيسية التي تقيس مدى تقدم المؤسسة نحو تحقيق استراتيجيتها، وتساعد في اتخاذ القرارات الصحيحة المبنية على البيانات والمعلومات الدقيقة.

تقوم لوحة القيادة الإستراتيجية بتجميع المعطيات الضرورية للسيطرة على تنفيذ الإستراتيجية على المدى الطويل نسبيا، وتستعمل من قبل الإدارة العليا (مثلا الحصة السوقية، التكاليف والأسعار، فائض الإنتاج، الاستثمارات .....

تقوم لوحة القيادة الإستراتيجية على ثلاث أسس أساسية تتمثل في:

- **دمج أهداف ذات بعد إستراتيجي بداخل لوحة القيادة** : تمكن الرئيس من قيادة وحدته التنظيمية (مصلحة دائرة أو قسم نحو الأهداف المسطرة، من خلال التحليل المستمر لطريقة عمل مجال مسؤولياته واتخاذ القرارات الضرورية.
- **عملية تفصيل ومقارنة المؤشرات المرتبطة بالنتائج الآنية والنتائج المستقبلية:** حيث أن النتائج الآنية تتشكل من التكاليف التي تتحملها المؤسسة والإيرادات التي تحققها، بينما النتائج المستقبلية (المنتظرة) لا تظهر إلا في نشاطات لاحقة للمؤسسة. كما تسمح أيضا المؤشرات المرتبطة بالمستقبل بإعطاء تفسير للنتائج الآنية في نفس الفترة والتنبؤ بالفترة اللاحقة.
- **العمل على دمج واختيار مؤشرات ذات طابع كمي ونوعي:** وهو ما يساعد في التقييم الكفء والفعال لأنشطة المؤسسة ونتائجها.

3-2 أهداف لوحة القيادة الاستراتيجية

تتمثل أهداف لوحة القيادة الاستراتيجية عموما في العناصر التالية:

- **تحديد الاتجاه العام** بمراقبة تحقيق الأهداف الاستراتيجية المرتبطة برؤية المؤسسة وأهدافها.
- **التقييم المستمر** : وذلك بتقييم دوري وشامل للأداء التنظيمي.
- **تحسين القرارات الاستراتيجية** من خلال توفير بيانات موثوقة لدعم عمليات التخطيط واتخاذ القرارات.
- **التواصل الفعال:** من خلال تعزيز الشفافية بين الأقسام المختلفة داخل المؤسسة.

3-3 خصائص لوحة القيادة الاستراتيجية

تتميز لوحة القيادة الاستراتيجية بمجموعة من الخصائص، والتي منها:

- التركيز على الأهداف طويلة الأجل تعكس الأداء العام على مدى فترات زمنية ممتدة (شهرية، فصلية، سنوية).
- البيانات المبسطة : تقدم رؤية شاملة ومركزة دون التعمق في التفاصيل التشغيلية.
- التوجيه نحو المستقبل : تساعد في تحليل الاتجاهات والتنبؤ بالأداء المستقبلي.
- القابلية للتخصيص: يمكن تخصيصها لتناسب احتياجات المؤسسة أو الأقسام المختلفة.

3-4 مكونات لوحة القيادة الاستراتيجية

إن أهم مكونات لوحة القيادة الاستراتيجية يمكن ذكرها في العناصر التالية:

- **الرؤية والأهداف:** تعرض في مقدمة اللوحة لتذكير المستخدمين بالأهداف العامة للمؤسسة.
- **مؤشرات الأداء الرئيسية** تظهر أداء المؤسسة في الجوانب الأساسية مثل:

المالية: الربحية العائد على الاستثمار.

العملاء: رضا العملاء، نمو السوق. –

العمليات كفاءة الإنتاج، وقت تسليم المنتجات.

–التطوير الابتكار، تدريب الموظفين.

- **الرسوم البيانية:** تستخدم لتوضيح الاتجاهات وتقديم مقارنة سهلة بين الأداء الفعلي والمستهدف.
- **التقارير التحليلية:** تقارير دورية تبرز الإنجازات والانحرافات.
- **التنبيهات** :وهي إشعارات تلقائية عند تحقيق الأهداف أو وجود انحرافات تستوجب التدخل.

3-5 كيفية تصميم لوحة القيادة الاستراتيجية الفعالة

تتمثل أهم خطوات تصميم لوحة القيادة الاستراتيجية الفعالة في:

أ- **تحديد الأهداف:** يجب أن تكون الأهداف واضحة وقابلة للقياس.

ب –**اختيار المؤشرات الصحيحة:** التركيز على المؤشرات التي تعكس الأداء الاستراتيجي بدقة.

ج- **تصميم مبسط:** تقديم المعلومات بطريقة منظمة وسهلة الفهم.

د **تحديث مستمر** : ضمان أن البيانات محدثة وموثوقة.

هـ –**إتاحة الوصول للمستخدمين المناسبين:** تحديد صلاحيات الوصول بما يتناسب مع مستوى كل مستخدم.

3-6 المؤشرات المستخدمة في لوحة القيادة الاستراتيجية

لوحة القيادة الاستراتيجية تعتمد على مؤشرات أداء رئيسية تستخدم لقياس تقدم المؤسسة نحو تحقيق أهدافها طويلة الأجل ورؤيتها العامة هذه المؤشرات تركز على الأداء الكلي

بدلا من التفاصيل التشغيلية اليومية، مما يتيح للإدارة العليا متابعة الاتجاهات الاستراتيجية واتخاذ قرارات مدروسة.

أ- المؤشرات المالية:

-العائد على الاستثمار: نسبة العائد المالي الذي تحقق مقارنة بالتكاليف المستثمرة.

- هامش الربح الصافي : النسبة المئوية للأرباح بعد خصم جميع التكاليف مقارنة بالإيرادات.

- النمو في الإيرادات معدل الزيادة في الإيرادات على أساس سنوي.

-النفقات مقابل الإيرادات مقارنة التكاليف التشغيلية بالإيرادات العامة.

القيمة الاقتصادية المضافة قياس صافي القيمة المضافة بعد تغطية تكاليف رأس المال.

ب- مؤشرات العملاء والسوق

- نسبة رضا العملاء درجة رضا العملاء عن منتجات أو خدمات المؤسسة.

- معدل الاحتفاظ بالعملاء: النسبة المئوية للعملاء الذين استمروا في التعامل مع المؤسسة خلال فترة معينة.

- نمو الحصة السوقية: التغير في نسبة المؤسسة في السوق مقارنة بالمنافسين.

- صافي نقاط الترويج قياس ولاء العملاء واستعدادهم للتوصية بالمؤسسة.

- معدل الحصول على عملاء جدد عدد العملاء الجدد المكتسبين مقارنة بالمخطط.

ج -مؤشرات العمليات الداخلية

-كفاءة العمليات التشغيلية: نسبة العمليات التي تم تنفيذها بكفاءة وضمن الجدول الزمني.

-معدل تحقيق الأهداف النسبة المئوية للأهداف التشغيلية التي تم تحقيقها مقارنة بالمخطط.

- وقت الدورة الوقت المطلوب لإكمال عملية أو خدمة معينة.

- معدل الأخطاء أو العيوب: عدد الأخطاء أو العيوب في العمليات مقارنة بالإجمالي.

- معدل الالتزام بالجدول الزمني: نسبة المشاريع التي تم تسليمها ضمن الوقت المحدد.

د- مؤشرات التعلم والتطوير

- معدل تدريب الموظفين: نسبة الموظفين الذين تلقوا تدريبا لتحسين مهاراتهم خلال فترة معينة.

-نسبة الابتكار : عدد المنتجات أو الخدمات الجديدة التي تم إطلاقها مقارنة بالإجمالي.

– معدل رضا الموظفين قياس رضا الموظفين عن بيئة العمل والمؤسسة.
– معدل الاحتفاظ بالموظفين النسبة المئوية للموظفين الذين استمروا بالعمل لفترة طويلة.
– مستوى النضج التنظيمي: قياس تقدم المؤسسة في تطوير نظم وإجراءات عمل فعّالة.

هـ –مؤشرات النمو والتوسع

– النمو في الإيرادات الدولية : قياس توسع المؤسسة في الأسواق الدولية.
–عدد الأسواق الجديدة المستهدفة: عدد الأسواق التي دخلتها المؤسسة خلال فترة معينة.
– معدل توسع الفروع أو العمليات عدد الفروع أو الوحدات الجديدة التي تم افتتاحها.
– معدل استحواذ الشركاء الجدد عدد الشراكات الجديدة التي تم إنشاؤها لدعم التوسع.

و – مؤشرات الابتكار والاستدامة

–عدد الابتكارات الجديدة: عدد المنتجات أو العمليات المبتكرة التي تم تقديمها.
– الالتزام بمعايير الاستدامة : قياس الامتثال لمبادئ المسؤولية الاجتماعية والبيئية.
– خفض استهلاك الموارد التقدم في تقليل استخدام الموارد مثل الطاقة والمياه.
– إعادة التدوير أو إدارة النفايات: نسبة المواد المعاد تدويرها أو التي أديرت بشكل مستدام.

3-7 الصعوبات والتحديات في لوحة القيادة الاستراتيجية

هناك مجموعة من الصعوبات والتحديات في تطبيق لوحة القيادة الاستراتيجية والاي منها:

أ- **صعوبة اختيار المؤشرات:** اختيار الكثير من المؤشرات قد يسبب تشتيتا. ويكون الحل بالتركيز على المؤشرات الأكثر تأثيرا على الأهداف الاستراتيجية.

ب **البيانات غير المحدثة** : قد تؤدي البيانات غير المحدثة إلى قرارات خاطئة ، وهو ما يوجب استخدام تقنيات متمكنة لتحديث البيانات في الوقت الفعلي.

ج- **مقاومة التغيير** : قد تواجه المؤسسة رفضا من بعض الموظفين لتبني اللوحة. ويتم التغلب على ذلك بتقديم تدريب مكثف وتوضيح فوائدها.

د- تعقيد التصميم: الذي يجعل من الصعب على المستخدمين فهم البيانات. وعيه يجب اعتماد تصميم بسيط يركز على المعلومات الأساسية.

3-8 الفرق بين لوحة القيادة الإدارية ولوحة القيادة الاستراتيجية

لوحة القيادة الإدارية ولوحة القيادة الاستراتيجية هما أدوات تحليلية تساعد المؤسسات في إدارة بياناتها وأدائها، لكنهما تختلفان في الهدف الجمهور المستهدف، ومجال الاستخدام.

وفيما يلي مقارنة توضيحية بينهما:

الجدول 10 : مقارنة بين لوحة القيادة الإدارية والاستراتيجية

المعيار	لوحة القيادة الإدارية	لوحة القيادة الإستراتيجية
الهدف	دعم العمليات اليومية واتخاذ قرارات تشغيلية فورية.	متابعة تحقيق الأهداف طويلة الأجل والرؤية الاستراتيجية.
مجال الإستخدام	العمليات التشغيلية والتفصيلية (مثل الإنتاج المبيعات).	الأداء العام للمؤسسة على المستوى الكلي.
الفئات المستهدفة	المشرفون ومديرو العمليات.	الإدارة العليا وصناع القرار الاستراتيجي.
المعيار	قصير الأجل (يومي، أسبوعي).	طويل الأجل (شهري، سنوي).
التركيز الزمني	مؤشرات دقيقة وتفصيلية مثل أعداد المنتجات، وقت التنفيذ.	مؤشرات شاملة وعامة مثل الربحية ، نمو السوق ...الخ
المؤشرات المستخدمة	بيانات تشغيلية في الوقت الفعلي أو شبه فوري.	بيانات تحليلية وتاريخية مع نظرة تنبؤية.
طبيعة البيانات	تفاصيل دقيقة حول العمليات والإجراءات اليومية.	ملخصات ومقارنات على مستوى الأداء الكلي.
التفاصيل المعروضة	تقارير يومية أو أسبوعية تركز على كفاءة العمليات.	تقارير دورية شهرية ربع سنوية تركز على الإنجاز الاستراتيجي
التقارير	قرارات تحسين العمليات التشغيلية وإصلاح الأعطال	قرارات توجيهية وتعديلات على الاستراتيجية المؤسسية
المخرجات	برامج تشغيلية وأدوات ذكاء الأعمال	أدوات تخطيط استراتيجي وتحليلات متقدمة
الأدوات التقنية	قصير الاجل (يومي ، اسبوعي)	طويل الاجل (شهري ، سنوي)

المصدر : بولحبال فريد ، مطبوعة دروس موجهة الى طلبة السنة أولى ماستر ، جامعة أم البواقي

المحور السادس : بطاقة الأداء المتوازن Balanced Score Card

1- مفهوم بطاقة الأداء المتوازن BSC

جاءت بطاقة الأداء المتوازن (Balanced Score Card) كرد لـ فقدان الملاءمة لنظام مراقبة التسيير مع نهاية التسعينات ، وكان السبب في فقدان هذه الملاءمة، هو التركيز في قياس الأداء على الجوانب المالية.

ويرجع انفراد وأصالة بطاقة الأداء المتوازن حسب مناصريها إلى مبدأين رئيسيين: الطابع المتعدد الأبعاد للأداء، حيث يقاس بالاعتماد على مجموعة من المؤشرات مقسمة الى أربعة منظورات المالي، الزبائن المسارات الداخلية، الابتكار والتعلم، ووجود نموذج ضمني يربط هذه المؤشرات المختلفة فيما بينها .

1-1 نشأة بطاقة الأداء المتوزان BSC

ترتكز الأنظمة المحاسبية التقليدية على القياس المالي لأداء المنظمات، مما يؤدي إلى خلق حالة خلط بين إستراتيجية المنظمة وطرق قياس الأداء، بالإضافة إلى أ تعكس قيمة أغلب الأصول غير الملموسة التي تمثل جانبا مهما للقيمة السوقية، كالمعرفة والمهارة لدى العاملين ، العلاقات مع الزبائن والمديرين وغيرها، ولأن المؤشرات المالية تعالج الأداء المتوازن الحالي والماضي، فقد اتجهت المنظمات إلى تطوير وابتكار أنظمة ومؤشرات أداء تعالج المستقبل، وتأخذ في اعتبارها الأصول غير الملموسة.

وقد تعرضت بيئة الأعمال الداخلية والخارجية المجموعة من التغيرات، استدعت بالمنظمات إلى إيجاد أداة قياس تتماشى وهذه التغيرات، ومن أبرز هذه التغيرات ما يلي:

-زيادة حدة المنافسة على المستوى المحلي والدولي

-ظهور ثورة تكنولوجية في مجال الإنتاج وأنظمة المعلومات

-ظهور تغيرات وتحولات جذرية في أهداف المنظمات للمحافظة على بقائها وسط ظروف المنافسة الشديدة، حي أصبح العميل هدفها الأساسي،

-حدوث تغيرات جذرية في نظام وفلسفة الإدارة ومداخل اتخاذ القرارات وأساليب الإنتاج، ترتب عليها تطبيق الإدارة الإستراتيجية، فلسفة التوقيت المنضبط للمخزون الجودة الشاملة

-تركيز المقاييس التقليدية على النتائج في الأجل القصير، غير أن المؤسسات أصبحت تركز كذلك على الأجل الطويل نظرا لأهميته البالغة.

و نتيجة لهذه التغيرات ظهر ما يعرف ببطاقة الأداء المتوازن .Balanced ScoreCard

"ولدت بطاقة الأداء المتوازن من التحدي، في سياق الأنجلوسكسون، لنظم تقييم الأداء الذي كان يركز حصريا على رصد النتائج المالية في أوائل التسعينات، كتبا كابلان (Kaplan) ونورتون (Norton) مقالا تطرقا فيه إلى فقدان مراقبة التسيير أهميتها بسبب تركيز قياس الأداء على الجوانب المالية فقط. ابتدءا من هذه النتيجة و باستخدام دراسات

تجريبية أجريت بين عامي 1984 و 1992 ، طورا أداة تضم أبعادا مالية وغير مالية لم يكن أي منهما متميز عن الأخر، تسمح التدابير المالية فيها بفهم آثار الإجراءات المتخذة (مؤشرات الأداء المتأخرة أو بأثر رجعي، في حين تسمح التدابير غير المالية في نفس الوقت بتوسيع رؤية أداء المؤسسة في نهج متعدد المعايير و التوقع الأفضل لما يمكن أن يكون عليه الأداء المستقبلي للمؤسسة مؤشرات الأداء المتقدم أو التنبؤي التي لم تكن صلتها بالتدابير المالية النهائية قد درست على وجه التحديد)".

2-1 تعريف بطاقة الأداء المتوازن BSC

طرح مفهوم لوحة القيادة المتوازنة من طرف) روبرت كابلن و دافيد نورتن R. Kaplan & D. Norton) ونوقشت لأول مرة في جامعة هارفارد عام 1992. حيث تعتمد علي الرؤية والأهداف الإستراتيجية ، التي يتم ترجمتها إلي نظام ، لمقاييس الأداء، ينعكس بدوره في صورة اهتمام وتوجه استراتيجي عام ، يسعى كل فرد في المنظمة إلى تحقيقه ، و من ثم صمما نموذج جديد من لوحات القيادة المتعددة الأبعاد أطلقا عليه تسمية The Balanced Scorecard أي لوحة القيادة المتوازنة ، حيث تعددت التعاريف للوحة القيادة المستقبلية بإختلاف الخلفية العلمية والعملية .

- وفقا لـ Kaplan&Norton 1992 فإنه عرفها " هي مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية تقدم للإدارة العليا بصورة واضحة وشاملة وسريعة لأداء المنظمة ، وهي بطاقة تسجيل ذات أربعة محاور هي المحور المالي، العملاء، العمليات الداخلية، والتعلمو النمو، تقدم بصورة متوازنة عن الأداء التشغيلي فضلاً عن قيادة أداء المنظمة للمستقبل"
- حسب Niven في سنة 2002 يرى أن بطاقة الأداء المتوازن هي مجموعة مختارة من مقاييس لإستراتيجيات الوحدة الاقتصادية وتمك تلك المقاييس أداة يستخدمه المدراء في اتصالاتهم مع العاملين وحملة الأسهم الخارجيين ملم يجعلها تساهم في تحقيق رسالة الوحدة و أهدافها الإستراتيجية .

وبناءً على التعريفات السابقة، يمكن القول أن بطاقة الأداء المتوازن تعتبر نظام متكاملا لتقييم وإدارة الأداء الاستراتيجي ويتم ذلك من خلال تكامل مجموعة من مقاييس الأداء المالية وغير المالية وتتكون بطاقة الأداء المتوازن من أربعة محاور

رئيسية تقيس الأداء الداخلي وتشمل بعد العمليات الداخلية وبعد التعلم والنمو، والأداء الخارجي و تشمل البعد المالي وبعد الزبائن. يتم قياس الأداء من خلال المعلومات المتبادلة بين هذه المحاور الأربعة، مع الأخذ في الاعتبار الأبعاد الزمنية الثلاثة الماضي، الحاضر، والمستقبل.

1-3 خصائص بطاقة الأداء المتوازن

يمكن استخلاص أهم الخصائص المميزة لهذا النموذج، وهي:

-الارتباط بإستراتيجية ورؤية المنظمة تتم ترجمة رؤية المنظمة واستراتيجياتها إلى أهداف ومقاييس ضمن أربع مجموعات تشكل أساس عملية التقييم، مما يحقق التوازن بين مختلف جوانب الأداء.

-عرض نتائج البيانات المالية وتقييم محركات الأداء : تعرض نتائج البيانات المالية التي تمثل تصور للماضي) بالإضافة إلى تقييم محركات الأداء التي تمثل تصورا للمستقبل، مما يحقق التوازن بين الأهداف القصيرة والطويلة المدى.

-توفير المعلومات المناسبة للإدارة توفر بطاقة الأداء المتوازن المعلومات اللازمة لتمكين الإدارة من إعادة توحيد الأداء وضمان التوافق مع الأهداف المحددة، مع الوفاء بمتطلبات أصحاب المصلحة.

-تعدد أبعاد التقييم: يتعامل النظام مع أربعة أبعاد رئيسية تشكل تقييما متكاملا، وهي: البعد المالي، بعد العمليات الداخلية، بعد الزبائن، وبعد النمو والتعلم.

-أداة للإدارة واتخاذ القرارات تعتبر بطاقة الأداء المتوازن أداة حيوية للإدارة تستخدم في اتخاذ القرارات، ولا سيما تلك المتعلقة بالاستراتيجية، من خلال تقديم رؤية شاملة ومتوازنة لأداء المنظمة.

-تحقق التوازن المفقود في مقاييس الأداء التقليدية .

1-4 أهداف بطاقة الأداء المتوازن BSC

ويرى كل من KAPLAN & NORTON أن بطاقة الأداء المتوازن تهدف إلى ثلاثة أهداف أساسية وهي :

- **إيصال الإستراتيجية** :نشر الإستراتيجية الموضوعة من قبل الإدارة العليا، كما أنها تسمح بوضع عوامل النجاح الرئيسية للمؤسسة، وتوجيه الأنشطة ومن ثم اقتناص الفرص واجتناب التهديدات.
- **التوفيق بين الأنشطة لتحقيق الأهداف الإستراتيجية** :بحيث تعمل على التنسيق فيما بينهم على مختلف المستويات بغرض تحقيق الأهداف الإستراتيجية.
- **قياس الأداء:** تحت مقولة ما يمكن قياسه يمكن إدارته؛ فهذا يعتبر من أبرز الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها لأن قياس الأداء يمكن المؤسسة من معرفة حالتها ووضعيتها. وبالتالي اتخاذ القرارات.

2- مكونات وابعاد بطاقة الأداء المتوازن BSC

2-1 مكونات بطاقة الداء المتوازن BSC

تعتبر بطاقة الأداء المتوازن من الأدوات الحديثة في القيادة، وتضم ثمانية عناصر أساسية تتبلور من خلالها آلية عمل هذه البطاقة، حسبKAPLAN & NORTON ، تتمثل في:

-**الرؤية المستقبلية** :والتي تبين إلى أين تتجه المنظمة، وماهي الهيئة المستقبلية التي ستكون عليها.

-**الإستراتيجية:** والتي تتألف من مجمل الأفعال والإجراءات المهمة لتحقيق الأهداف أو خطط تحقيق الأهداف التي قامت المنظمة بتحديدها.

-**الأبعاد** : يدفع باتجاه تبني إستراتيجية معينة وفق تحليل المؤشرات مهمة في هذا البعد ومن ثم العمل على تنفيذ هذه الإستراتيجية للوصول إلى المؤشرات الواردة في البعد. وهناك أربعة أبعاد أساسية في بطاقة الأداء المتوازن، وهي: البعد المالي، بعد الزبائن بعد العمليات الداخلية، وبعد التعلم والنمو.

بالإضافة إلى هذه الأبعاد الأربعة، فإن كل بعد يتكون من أربعة أقسام متكاملة، فيما بينها ويختلف كل قسم من محور لآخر وهذه الأقسام، هي :

-**الأهداف:** النتائج المراد تحقيقها، والأهداف بشكل عام موزعة على أبعاد بطاقة الأداء المتوازن وتحمل نفس الأهمية الإستراتيجية ويجب أن تكون محددة وقابلة للقياس وقابلة

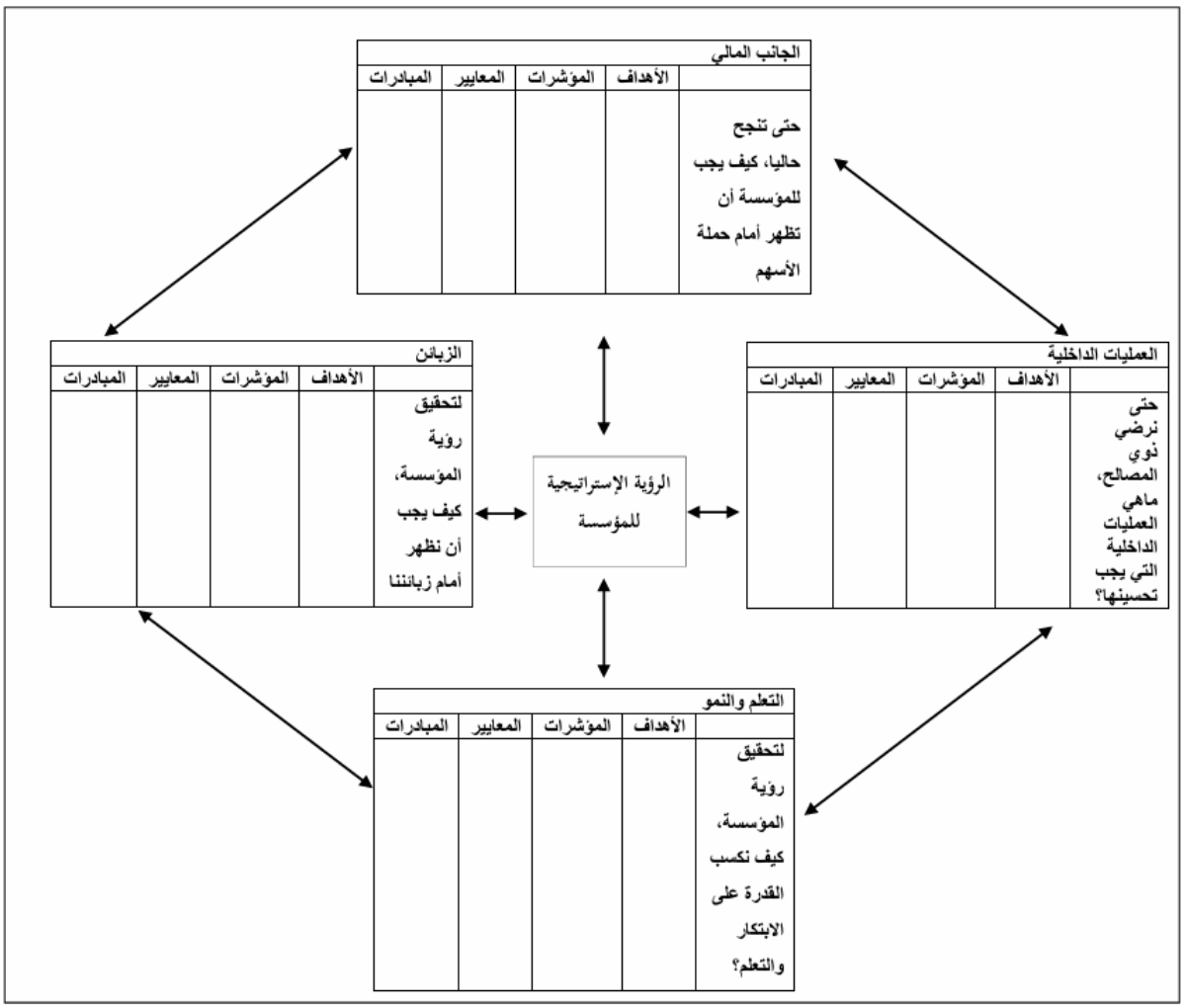
للتحقيق ومعقولة ومحددة بوقت زمني لإتمامها. مثال ذلك: زيادة نسبة رضا الزبائن للخدمة المقدمة بنسبة 10% في نهاية العام الحالي.

-**المؤشرات أو القياسات** : تمثل الجانب الذي يحدد حالة الهدف المراد تحقيقه عن طريق مقارنته بقيمة محددة سلفا. مثال ذلك: مؤشر رضا الزبائن.

-**المعايير أو النتيجة**: مقدار محدد أو نسبة محددة يتم القياس بناء عليه لتحديد مقدار الإنحراف (سلبا أو إيجابا عن الهدف المقرر تحقيقه مع الإستعانة ببعض الألوان القياسية والتي تسهل عملية استقراء الحالة بشكل سريع. مثال ذلك 80%.

-**المبادرات** :وهي برامج العمل التي توجه الأداء الإستراتيجي وتسهل التنفيذ في جميع مستويات المؤسسة.

شكل رقم 21 : مكونات بطاقة الأداء المتوازن BSC

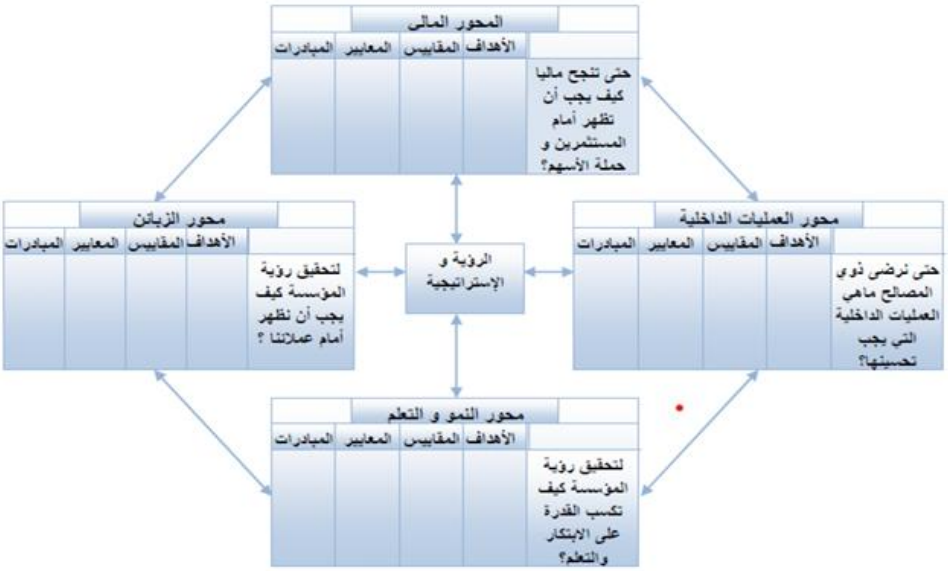


Source : KAPLAN, R.S, NORTON, D.P, le tableau de bord prospectif, pilotage stratégique : les 4 axes du succès, édition d'organisation, Paris, France, (2002), p 21.

2-2 محاور بطاقة الأداء المتوازن BSC

تتكون بطاقة الأداء المتوازن BSC من أربعة محاور كما هي موضحة في الشكل التالي:

الشكل رقم 22: محاور بطاقة الأداء المتوازن BSC



Source: Jessica Keyes, Implementing the project management balanced sorecard, CRC Press, USA, 2011, p 02.

- **المحور المالي:** يتناول بشكل عام جوانب تتعلق بالربحية، والايرادات والقيمة المضافة... وغيرها. حيث تراعي استراتيجية الربحية هيكل التكلفة المصمم لتقليل النفقات وضمان استخدام أكبر كفاءة للأصول.
- **محور العملاء:** يشمل المؤشرات التي ينبغي أن تجيب على سؤالين على الأقل: "من هم العملاء المستهدفون؟" و "ما القيمة التي تقدمها المؤسسة لعملائها ؟ " . تختار المؤسسات عموما أحد الاتجاهات الثلاثة التالية: التميز التشغيلي أسعار منخفضة وجودة عالية ، ريادة المنتج (تقديم أفضل منتج)، أو الولاء مع العميل الاهتمام بالتعاون طويل الأجل بدلا من العلاقات قصيرة الأجل). يتناول هذا المحور في الواقع العلاقة بين العمليات الداخلية وعلاقات العملاء، ويهدف

بشكل رئيسي إلى تحقيق رضا العملاء، ويهدف إلى تحديد مؤشرات مثل: عدد السلع التي يعيدها العملاء، والحصة السوقية.... الخ.

- **محور العمليات الداخلية:** يحدد الأنشطة الحاسمة ويأخذ بعين الاعتبار المؤشرات المخصصة للعمليات الرئيسية في المؤسسة التي تحتاج إلى مراقبة وتحسين مستمرين من أجل إضافة قيمة إلى الخدمات المقدمة للعملاء، مثل خدمة التسليم والتطوير، والتقارير، والابتكار، وتطوير منتجات جديدة تهدف الى اختراق أسواق جديدة أو جذب عملاء جدد، وجودة المنتج، ومدة الإنتاج، ونسبة السلع المعيبة... الخ.
- **محور النمو والتعلم التنظيمي:** يضم مؤشرات حول مدى رضا الموظفين، وتوافرهم، ومدى نشر المعلومات، وغيرها ... الخ.

ضمن كل هذه الفئات، يجب على المؤسسة أن تحدد بدقة المكونات التالية:

الأهداف: وهي تلك الأهداف التي يجب تحقيقها على المستوى الاستراتيجي؛

القياسات: وهي التقييم الفعلي للتقدم نحو هدف معين؛

النتائج المتوقعة : وهي التقديرات القيمية لكل هدف؛

المبادرات: وهي الإجراءات التي ستتخذ لتسهيل تحقيق الأهداف المحددة.

كما يمكن من خلال الجدول التالي ان نبرز أهم المؤشرات والمقاييس التي يتناولها كل محور من محاور BSC

الجدول رقم 11: أهم مؤشرات ومقاييس بطاقة الأداء المتوازن BSC

المحور	المؤشر
المحور المالي	القيمة المضافة تطور المبيعات التدفقات النقدية العائد على راس المال المستثمر
محور العملاء	رضى العملاء ولاء الزبائن الحصة السوقية والربحية

محور العمليات الداخلية	الابتكار: قدرة المؤسسة على كشف وتحديد حاجات الزبائن المستقبلية الإنتاج قياس الجودة دورة الإنتاج، التكاليف خدمة ما بعد البيع الضمان التصليح، معالجة الاعطاب والمسترجعات
التعلم التنظيمي	مؤشرات الرضا لدى العمل ، معدل دوران العمال ، توفر نظام معومات ، معدل الأجور ، معدل العمال المكونين

Zahir Ahmed, Jamal Youssef, Lahmouchi Mohammed, L'influence des composantes du tableau de bord prospectif sur la performance organisationnelle des PME Marocaines: Une exploration théorique, Revue Internationale du Chercheur, Volume (02), Numéro (02), 2021, p112

3- خطوات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن BSC :

إن بناء بطاقة الأداء المتوازن يختلف من من مؤسسة لأخرى حسب طبيعة عملها وفلسفتها وتفكيرها الاستراتيجي، فبعض المؤسسات تحصر مهمة بناء بطاقة الأداء المتوازن الأولي بأشخاص محدودين لهم اطلاع كافي على موقف المنظمة الاستراتيجي الحالي، في حين إنمنظمات أخرى تحاول بناء بطاقة الأداء المتوازن من خلال مشاركة أوسع وعلى مختلف مستويات المنظمة.

لقد تعددت آراء الكتاب والباحثين حول الخطوات اللازمة لتصميم وتطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن، والتي يراعي فيها الترتيب والوقت المخصص لكل خطوة يتم تكييفهما طبقا لخصائص وظروف كل مؤسسة على حده.

وتبدأ عمليات بناء بطاقات قياس الأداء المتوازن من المستويات العليا إلى المستويات الأدنى بدءا من إستراتيجية المؤسسة حيث تترجم البطاقة إلى أهداف وقياسات أداء ملموسة تمثل توازنا بين كل من :

– قياس الأداء الجانب العملاء وحلة الأسهم والعمليات الداخلية المرتبطة بيم مع التطوير والتعلم والنمو ؛

– قياسات أداء الأعمال الماضية والعمليات المستقبلية؛

– قياسات الأداء المهموسة وغير الملموسة .

و يعتمد زمن تشييد بطاقة الأداء المتوازن داخل المؤسسة الحى عدة أشياء مها :

–درجة التزام الفريق التنفيذي ببرنامج بطاقة الأداء المتوازن؛

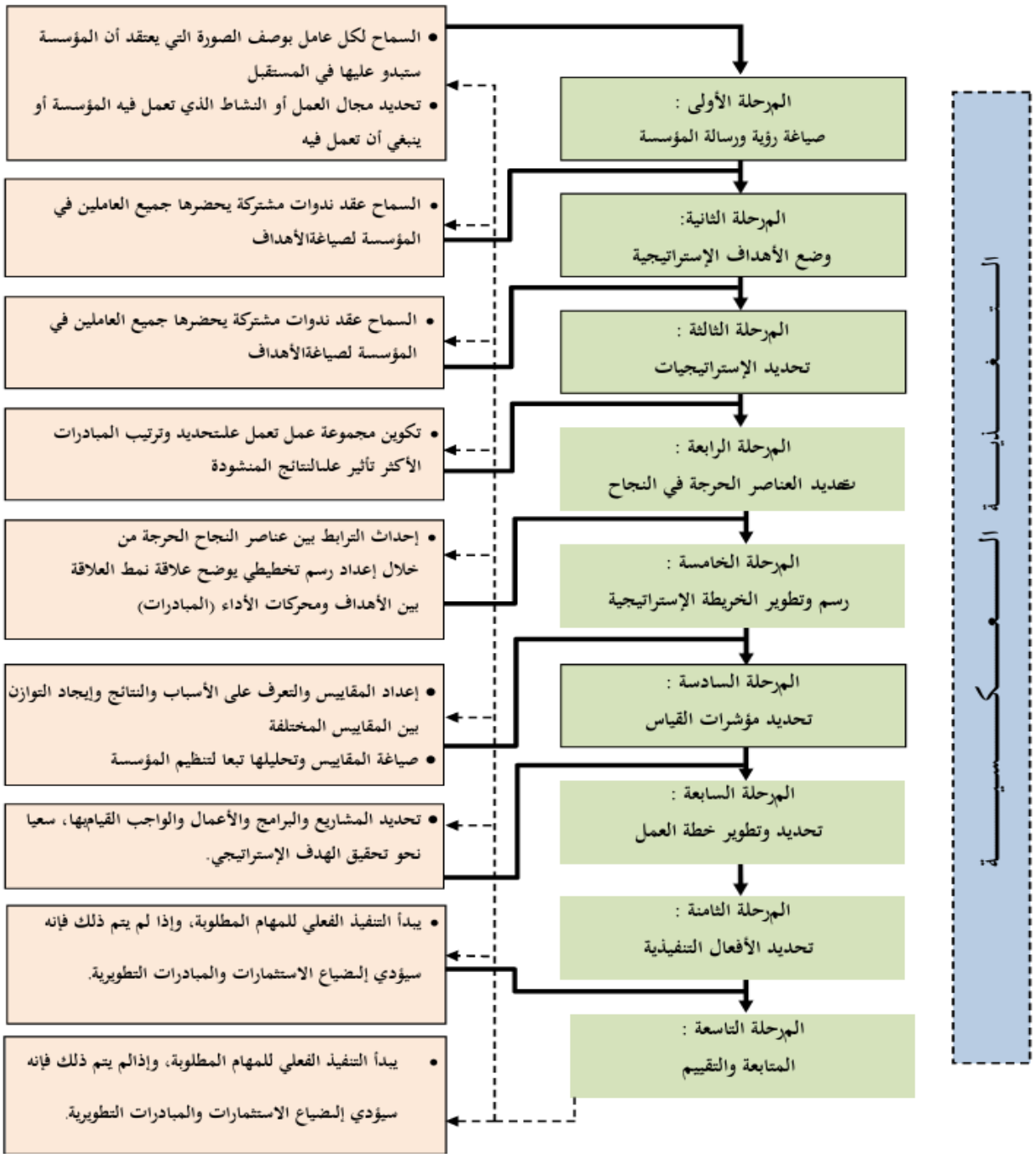
–حجم الموارد المسخرة المشروع؛

– درجة تعقد أو بساطة المؤسسة التي تعتزم إعتماد بطاقة الأداء المتوازن؛

– إستعداد المؤسسة لاستيعاب التغيير الذي يحدث بفعل اعتماد بطاقة الأداء المتوازن

وفي هذا الشأن يعرض الشكل التالي تصور عام مقترح لبرنامج التطبيق من خلال مراحل رئيسية فبداية التصور بالرؤية وتنتهي بالمتابعة والتقييم كما يلي :

الشكل رقم 23: خطوات تنفيذ بطاقة الأداء المتوازن BSC



المصدر : من اعداد الباحث

الخطوة الأولى: صياغة رؤية ورسالة المؤسسة

تعبر الرؤية عن طموحات المؤسسة و تصوراتها عما ستكون عليه في المستقبل البعيد وهي تساعد في صياغة الرسالة، وهذه الأخيرة تظهر في شكل وثيقة مكتوبة تدل على الغرض الأساس الذي وجدت المؤسسة منأجله، أو المهمة الجوهرية لها ، وتتم هذه العملية

عن طريق عقد مقابلات مع اكبر عدد ممكن من الأفراد رجال الإدارة العليا – وذلك بمشاركة أطراف خارجية قصد الاسترشاد بهم للحصول على صورة أكثر موضوعية حول موقف الصياغة والاتجاهات فيها، لتحديد رؤية المنظمة ورسالتها والغايات والأهداف التي ترغب في الوصول إليها،

– صياغة رؤية المؤسسة : يقوم نموذج بطاقة الأداء المتوازن على رؤية شاملة ومشتركة، لذا يجب التأكد من وجود رؤية مشتركة لأن المقاييس سيتم بنائها وصياغتها في ضوء هذه الرؤية.

– صياغة مجالات الرؤية : بعد صياغة الرؤية الشاملة للمؤسسة ومفهوم العمل تأتي مرحلة دراسة اختيار مجالات الرؤية التي يتم بناء المقاييس عليها، وحسب Norton و Kaplan هناك أربع منظورات : منظور الرؤية المالي العملاء، العمليات الداخلية ، التعلم والنمو ، بالإضافة إلى البعد الخامسة والذي يمثل المنظور البيئي المجتمعي هذه العملية يضبطها منطق العمل مع وجود علاقات تبادلية واضحة بين مختلف مجالات الرؤية والمتمثلة في :

أ– العملاء: كيف يرانا العملاء ؟ تم مقاييس الأداء الخاصة بوجهة نظر العملاء بتحقيق رضاهم من خلالمقاييس الجودة، الدقة في التسليم تخفيض السعر وتحسين الخدمات المقدمة لهم؛

ب– أصحاب رأس المال : تم مقاييس الأداء الخاصة بوجهة نظر أصحاب رأس المال بتحقيق أهدافهم الرئيسة مثل إستمرارية المنظمة نمو ، المبيعات زيادة أرباح التشغيل، وزيادة الحصة من السوق؛

ج –العمليات الداخلية : تركز مقاييس أداء العمليات الداخلية على ما يجب أن نتفوق في فيه ضوء الإمكانيات والموارد المتاحة للمنظمة ؛

د– التطوير والابتكار : تركز مقاييس هذا الجانب على الاستمرار في التحسين والتطوير والابتكار لتحقيق أهداف الفئات المختلفة المهتمة بأداء المنظمة؛

هـ– المجتمع والبيئة : من وجهة نظر بعض الباحثين أن ، الأداء المجتمعي والبيئي لا يعتبر محركاً مستقلاً للأداء وإنما هو محرك ضمني في محركات الأداء الأربعة السابقة، لذا فإنه لا يجب أن يظهر كمحرك مباشر للأداء، كما أن الأداء المجتمعي والبيئي قد

أصبح من المحركات الأساسية والضرورية لأي منظمة ترغب في البقاء والنمو والاستمرار ، إذ أن هذا الأداء لم يعد اختيارياً، وإنما أصبح يتسم بالإلزام القانوني في بعض جوانبه والإلزام الأدبي في بعض الجوانب الأخرى، وأن مقاييس الأداء الأخرى لا يمكن أن تفي بكل احتياجاته

الخطوة الثانية: وضع الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة

بعد وضع الاستراتيجيات وتحديد الأهداف الإستراتيجية بدقة من أولويات التصميم ، حيث تترجم عملية صياغة إستراتيجية المؤسسة من خلال وضع مخطط مفصل والذي يصف النشاطات اللازم القيام بها بدلالة الوسائل والقيود من أجل الوصول إلى هدف ثابت في زمن محدد

يبدأ تصميم بطاقة الأداء المتوازن عادة من قبل فريق من الإدارة العليا، يعملون معا لترجمة رؤية المؤسسة وإستراتيجيتها إلى أهداف إستراتيجية محددة، بحيث يتم إيجاد نموذج مشترك للمؤسسة ككل يساهم فيه كل الأطراف ذات العلاقة بالمؤسسة. و تهدف هذه العملية إلى إيجاد نوع من الاتفاق في الآراء والفهم المشترك عن رؤية المؤسسة وإستراتيجيتها بين المديرين، وذلك من خلال ترجمتها إلى أسلوب عملي يمكن للمديرين فهمه وإستخدامه في ترشيد تصرفا تهم على إختلاف مستوياتهم ، وعليه فإن رؤية المؤسسة وإستراتيجيتها يتم ترجمتهما إلى مجموعة متكاملة من الأهداف التي تحدد محركات النجاح على المدى الطويل .

الخطوة الثالثة : تحديد إستراتيجيات العامة للمنظمة ورؤية الإدارة العليا

تحدد الإدارة العليا إستراتيجية المنظمة في ضوء دورة حياتها، ودورة حياة منتجاتها، ومستوى المنافسة الذي يتعرض له وإمكانياتها ومواردها في الداخل، فإذا كانت المنظمة جديدة وفي مرحلة النمو وتتعرض لمنافسة شديدة، فإنها ستركز على محركات الأداء الخارجية مثل رضى العملاء، الأداء البيئي، التجديد والابتكار في مجال تكنولوجيا الإنتاج في ضوء التكنولوجيا المطبقة لدى المنافسين، وذلك بما يعمل على تدعيم المركز التنافسي لها ، أما إذا كانت المنظمة في مرحلة النضج والاستقرار ومنتجاتها تتمتع باستقرار سوقي وموقف تنافسي مناسب، فإن الإدارة العليا تحدد إستراتيجيتها على أساس محركات الأداء الداخلية مثل التشغيل الداخلي والمساهمين من ، خلال التحسين المستمر في مجالات

الإنتاج ونظم المعلومات والأساليب الإدارية بما ، يعمل على تخفيض التكاليف وتحسين الإنتاجية من ناحية، وزيادة العائد وزيادة القيمة للمساهمين من ناحية أخرى ..

هدف هذه الخطوة بعد وضع الأهداف هو ترجمة رؤية المؤسسة إلى صورة ملموسة وبالتالي تحقيق التوازن العام بين المختلفة، وإن صياغة لإستراتيجية عملية معقدة تتطلب العديد من المدخلات في صورة موارد وهذا راجع تعدد المتغيرات التي يلزم دراستها.

الخطوة الرابعة : تحديد عوامل النجاح الحاكمة

خلال هذه الخطوة يتم الانتقال من التوصيفات والإستراتيجيات إلى المنافسة وتحديد ما يكون مطلوبا لنجاح المقياس وما هي العوامل ذات التأثير الأكبر على نتائج المرجو تحقيقها، ولابد من ترتيب هذه العوامل حسب الأولويات، وهذه العوامل هي الأكثر أهمية لتحقيق الأهداف الإستراتيجية، والأسلوب المناسب لبدء هذه الخطوة هو تكوين مجموعات نقاشية لتقرر هذه العوامل.

يتم تحديد العناصر الحرجة في النجاح وذلك من خلال تكوين مجموعة نقاش لتقرير جملة العوامل والمبادرات الأكثر أهمية لتحقيق الأهداف الإستراتيجية السابق وضعها وترتيبها حسب أولوياتها ضمن كل بعد من أبعاد البطاقة ، هذا بالإضافة إلى الربط أفقيا بين تلك العوامل تفاديا لتفوق عامل ما على حساب آخر، أو الإزدواج أو التضارب

الخطوة الخامسة : رسم وتطوير الخريطة الإستراتيجية

الخريطة الإستراتيجية للمؤسسة عبارة عن رسم تخطيطي بسيط لإستراتيجية المؤسسة مكون من صفحة واحدة تقوم بتصوير ووصف أهداف المؤسسة بشكل تسلسلي ومن المفترض التركيز على عدد محدود من الأهداف والأخذ بعين الإعتبار الجانب السلبي ما بين الأهداف، فالتفكير بالأهدافو الجانب السلبي يساعد فريق الإدارة في التركيز على الأنشطة القابلة للقياس والمطلوبة لإيصال رؤيتهم المستقبلية، حيث يتم في هذه الخطوة رسم خريطة إستراتيجية للمؤسسة تصف مختلف الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة مقسمة على أبعاد بطاقة الأداء المتوازن مع بيان إرتباطات السبب والنتيجة من خلال تحديد التحسينات المطلوب إدخالها على النتائج. فالخريطة الإستراتيجية تعمل على تحديد العلاقات بين الأهداف ومسبباتها (محركات) وأثرها، وتساعد في خلقتوازن بين الأهداف

والمبادرات، وتعمل على الاتساق المنطقي لبطاقة الأداء المتوازن في التسلسل في تحقيق الأهداف.

الخطوة السادسة : تحديد مقاييس الأداء للأهداف الإستراتيجية المرتبطة بمحركات الأداء

بعد تحديد عوامل النجاح التي تم استخراجها من الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة يجب التعبير عن هذه العوامل كميا، أي يجب قياسها، يتم ذلك من خلال اختيار المؤشر المناسب الذي يقيس بدقة عامل النجاح المراد تقيمه، حيث تتضمن هذه الخطوة صياغة مقاييس للتعرف على الأسباب والنتائج وإيجاد توازن فيما بينها ويفضل إشراك كل من له صلة بتنفيذ وإعدادها ، وتشتمل هذه الخطوة على المراحل التالي :

- **إعداد المقاييس والتعرف على الأسباب والنتائج وإيجاد التوازن بين المقاييس المختلفة:** يتم إعداد مقاييس رئيسية حيث لا بد من مراعاة التوازن بين المقاييس المختلفة في مجالات الرؤية المحددة، وإيجاد علاقات سبب ونتيجة واضحة بينها
- **صياغة المقاييس الشاملة** : يتم هنا تجميع المقاييس وعرضها للموافقة على الأشخاص المعنيين، ولتسهيل التنفيذ يجباطلاع كل فرد في المؤسسة على ما تضمنته عملية إعداد المقاييس .
- **تحليل المقاييس** : يتم تحليل المقاييس وفقا لحجم المؤسسة وهيكلها التنظيمي إلى مستويات تصبح عندها هذه المقاييسملموسة وقابلة للفهم بدرجة كبيرة، لتحقيق الهدف منها وهو توضيح للأفراد تأثير رؤية المؤسسة وأهدافها العامة على العمليات اليومية.

الخطوة السابعة : تحديد وتطوير خطة العمل

تتضمن هذه الخطوة تحديد كيفية تقييم النجاح في استخدام بطاقة الأداء المتوازن من خلال نقطتين :

-**صياغة الأهداف** : يجب أن توضع أهداف لكل مقياس مستخدم، وتحتاج المؤسسة إلى أهداف قصيرة المدى و أهدافطويلة المدى حتى يتسنى لها تفقد مسارها بصورة متواصلة واتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب.

ومن الضروري أن تكون الأهداف منسجمة مع الرؤية الشاملة والإستراتيجية العامة وألا يكون هناك تناقض أو تعارض بينها، ولهذا السبب ينبغي إحداث ترابط وتكامل بين الأهداف أفقياً و رأسياً على حد سواء .

-**وضع خطة العمل** : حتى تكتمل المقاييس لابد من وضع الخطوات اللازمة لتحقيق الأهداف والرؤية ويجب أن تشملهذه الخطوات الأفراد المسؤولين وجداول زمنية لإعداد التقارير المرحلية والنهائية.

الخطوة الثامنة : تحديد الأفعال التنفيذية

تشمل هذه الخطوة تحديد الأنشطة والأفعال المبدئية لتحقيق الأهداف وتطبيق الخطة ويتطلب ذلك تحديد الأهداف السنوية وتخصيص الموارد وتقسيم المسؤولية.

ويتطلب تبيان الأنشطة والأفعال الواجب البدء في تنفيذها لتحقيق الأهداف والانتقال بالخطة إلى الواقع، وهذا يتطلب تحديد الأهداف السنوية وتوزيع وتخصيص الموارد وتحديد المسؤوليات، وتدعيم البرامج، ويقوم فريق من المنظمة على تنفيذ مقياس الأداء المتوازن، ويشمل ذلك ربط المقاييس بقواعد البيانات وأنظمة المعلومات وتعريف الموظفين العاملين في كافة أقسام المنظمة بمقياس الأداء المتوازن. ويتم في هذه المرحلة وضع وتنفيذ نموذج BSC ، بالإضافة إلى كل ما سبق محاولة ربط ذلك بالدافعية، ويراعى عند ممارسة الأفعال التنفيذية أيضا أنها تؤثر في كل من العاملين والمديرين بالمؤسسة وتتأثر بهم .

الخطوة التاسعة : المتابعة والتقييم

للتأكد من سلامة تطبيق بطاقة الأداء المتوازن لا بد من متابعتها بشكل مستمر للتأكد من أنها تنجز الوظيفة المقصودة باعتبارها أداة ديناميكية للإدارة الإستراتيجية. ومن الضروري استخدامها في العمليات اليومية للمؤسسة وعلى مستوى كل المستويات الإدارية في المؤسسة.

ويتم ذلك من خلال متابعة المقاييس المعدة في جميع المستويات الإدارية والحرص على اللجوء إليها بشكل مستمر في العمليات اليومية للمؤسسة. إذن يجب أن تكون عملية تسجيل درجات قياس الأداء المتوازن جزءا من العمل اليومي للمؤسسة.

4- صعوبات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن BSC

تتفاوت أهمية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن ودرجة إعاقتها حسب طبيعة عمل المؤسسة ، ونذكر هنا بعض المعوقات، كالتالي:

- ✓ ارتفاع التكلفة المادية لتطبيق النظام.

- ✓ عدم توفر الخبرات الفنية اللازمة لتصميم النظام وتطبيقه على الحاسوب وربطه مع بقية الأنظمة الإلكترونية للمنظمة وعدم توافر الإطارات القادرة على تدريب الموظفين على النظام.
- ✓ طول الفترة الزمنية المطلوبة لوضع النظام وتطبيقه بشكل كامل.
- ✓ عائق الرؤية ممثلة في عدم وضوح الإستراتيجية بالقدر الكافي للأشخاص المعنيين بتطبيقها.
- ✓ عائق الإدارة حيث أن نظم الإدارة مصممة لتتيح التحكم في العمليات وقلة الوقت المستغرق في الإستراتيجية.
- ✓ عائق عمليات التنفيذ في فصل النواحي المالية عن التخطيط الإستراتيجي في المنظمة.
- ✓ عائق الأفراد في عدم ربطها بأهداف ودوافع وكفاءة الأفراد في المنظمة.
- ✓ ثقافة المؤسسة تكمن الصعوبة هنا في توجيه سلوك كل الموظفين في المؤسسة على اختلاف ثقافاتهم وآرائهم نحو هدف مشترك.
- ✓ كثرة المعايير وغموضها تلجأ المنظمة أحيانا إلى وضع معايير لقياس وتقييم الأداء، لكنها قد تفرط في عددها مما يؤدي إلى فقدانها للمعنى والدور الذي وضعت من أجله، كما أن كثرتها تؤدي إلى صعوبة تحقيقها كلها من قبل الموظفين وبالتالي التأثير على معنوياتهم.
- ✓ عدم دقة المعلومات يتطلب تطبيق نظام الأداء المتوازن القيام بتشخيص عام للبيئة الداخلية والخارجية. وبالتالي فإن عدم صدق المعلومات ومحدوديتها قد يؤدي إلى بناء النموذج بصورة خاطئة.

5- دراسة حالة حول بطاقة الأداء المتوازن

تعمل مؤسسة **النجاح الصناعية** في مجال إنتاج الأجهزة الكهرومنزلية، وتسعى الإدارة إلى تحسين أدائها الاستراتيجي وتعزيز قدرتها التنافسية في السوق. وقد وضعت الإدارة مجموعة من التوجهات الاستراتيجية لتحقيق أهدافها المستقبلية، والمتمثلة فيما يلي:

- تحسين المردودية المالية وتعظيم العائد على الاستثمار .
- زيادة رقم الأعمال من خلال رفع حجم المبيعات .

- كسب ولاء العملاء وتحسين مستوى رضاهم .
- تحسين كفاءة العمليات الداخلية عبر التسيير الأمثل للمخزون وزيادة إنتاجية العاملين .
- رفع عدد الأسواق المستهدفة لتوسيع النشاط التجاري .
- توفير مناخ عمل محفّز داخل المؤسسة .
- تطوير قدرات العاملين وتحسين كفاءاتهم المهنية .
- ضمان سلامة العاملين وتشجيع روح المسؤولية والانتماء داخل المؤسسة .

ترى إدارة المؤسسة أن تحقيق الأهداف المالية يتطلب أولًا تحسين رضا العملاء، والذي بدوره يعتمد على كفاءة العمليات الداخلية، في حين أن تطوير الموارد البشرية وبيئة العمل يمثلان الأساس لتحسين العمليات وتحقيق الأداء الاستراتيجي.

المطلوب:

1. صنّف الأهداف السابقة وفق أبعاد بطاقة الأداء المتوازن الأربعة :
   - البعد المالي
   - بعد العملاء
   - بعد العمليات الداخلية
   - بعد التعلم والنمو
2. اقترح مؤشرات أداء مناسبة (KPIs) لكل هدف استراتيجي .
3. اقترح مبادرات تنفيذية تساعد المؤسسة على تحقيق الأهداف المحددة
4. قم ببناء الخريطة الاستراتيجية لبطاقة الأداء المتوازن مع توضيح علاقات السبب والنتيجة بين الأهداف.

الحل :

ج1- تصنيف الأهداف وفق أبعاد بطاقة الأداء المتوازن

البعد	الأهداف الاستراتيجية
البعد المالي	تحسين مستوى المردودية المالية – زيادة رقم الأعمال (المبيعات) – تعظيم العائد على الاستثمار
بعد العملاء	كسب ولاء العملاء – الرفع من مستوى رضا العملاء – زيادة حجم المبيعات
بعد العمليات الداخلية	–التسيير الأمثل للمخزون – زيادة إنتاجية العاملين – الحصول على أكبر عدد من الأسواق
بعد التعلم والنمو	توفير مناخ ملائم ومحفز للعمل داخل المؤسسة – تطوير قدرات العاملين – ضمان سلامة العاملين – تنمية روح المسؤولية وحب العمل لدى العاملين

ج 2- اقتراح مؤشرات الأداء المناسبة (KPIs)

البعد	الهدف الاستراتيجي	مؤشر الأداء (KPI)
البعد المالي	تحسين مستوى المردودية المالية	معدل المردودية المالية(%)
البعد المالي	زيادة رقم الأعمال	معدل نمو المبيعات(%)
البعد المالي	تعظيم العائد على الاستثمار	معدل العائد على الاستثمار(ROI)
بعد العملاء	كسب ولاء العملاء	نسبة الاحتفاظ بالعملاء / معدل تكرار الشراء

بعد العملاء	الرفع من مستوى رضا العملاء	نسبة رضا العملاء (%) أو نتائج استبيانات الرضا
بعد العملاء	زيادة حجم المبيعات	حجم المبيعات السنوية / عدد الوحدات المباعة
بعد العمليات الداخلية	التسيير الأمثل للمخزون	معدل دوران المخزون / نسبة نفاد المخزون
بعد العمليات الداخلية	زيادة إنتاجية العاملين	متوسط الإنتاج لكل عامل
بعد العمليات الداخلية	الحصول على أكبر عدد من الأسواق	عدد الأسواق الجديدة المكتسبة
بعد التعلم والنمو	توفير مناخ محفّز للعمل	معدل رضا العاملين / معدل الغياب
بعد التعلم والنمو	تطوير قدرات العاملين	عدد ساعات التدريب أو عدد الدورات التكوينية
بعد التعلم والنمو	ضمان سلامة العاملين	معدل حوادث العمل
بعد التعلم والنمو	تنمية روح المسؤولية وحب العمل	معدل الالتزام الوظيفي / تقييم الأداء الوظيفي

ملاحظة هامة :

يُفضَّل أن تكون مؤشرات الأداء:

- قابلة للقياس .(Quantifiable)
- مرتبطة مباشرة بالهدف الاستراتيجي .
- واضحة وسهلة المتابعة .
- قابلة للمقارنة زمنياً لقياس التحسن في الأداء.

ج 3- المبادرات التنفيذية

تُعد المبادرات التنفيذية الآليات العملية التي تعتمدها المؤسسة لتحويل الأهداف الاستراتيجية إلى نتائج ملموسة. وفي بطاقة الأداء المتوازن لا تُقترح المبادرات بشكل عشوائي، بل يجب أن ترتبط بعلاقة سبب–نتيجة تؤدي في النهاية إلى تحسين الأداء المالي.

البعد	الهدف الاستراتيجي	مؤشر الأداء (KPI)	المبادرات التنفيذية المقترحة
البعد المالي	تحسين مستوى المردودية المالية	معدل المردودية المالية (%)	ترشيد التكاليف التشغيلية وتحسين استغلال الموارد
البعد المالي	زيادة رقم الأعمال	معدل نمو المبيعات (%)	تكثيف الحملات التسويقية وتوسيع قنوات التوزيع
البعد المالي	تعظيم العائد على الاستثمار	معدل العائد على الاستثمار (ROI)	تحسين إدارة الاستثمارات واختيار المشاريع الأكثر ربحية
بعد العملاء	كسب ولاء العملاء	نسبة الاحتفاظ بالعملاء / معدل تكرار الشراء	إنشاء برامج ولاء وتقديم عروض تحفيزية وخدمة ما بعد البيع
بعد العملاء	الرفع من مستوى رضا العملاء	نسبة رضا العملاء (%) أو نتائج استبيانات الرضا	إجراء استبيانات دورية ومعالجة شكاوى العملاء بسرعة
بعد العملاء	زيادة حجم المبيعات	حجم المبيعات السنوية / عدد الوحدات المباعة	تحسين جودة المنتجات وتوسيع قاعدة العملاء
بعد العمليات الداخلية	التسيير الأمثل للمخزون	معدل دوران المخزون / نسبة نفاد المخزون	اعتماد نظام رقمي لإدارة المخزون وتحسين التخطيط
بعد العمليات الداخلية	زيادة إنتاجية العاملين	متوسط الإنتاج لكل عامل	تحسين تنظيم العمل وتحفيز العمال وفق نظام مكافآت
بعد العمليات الداخلية	الحصول على أكبر عدد من الأسواق	عدد الأسواق الجديدة المكتسبة	التوسع الجغرافي والدخول إلى أسواق جديدة

بعد التعلم والنمو	توفير مناخ محفّز للعمل	معدل رضا العاملين / معدل الغياب	تحسين ظروف العمل وتطوير أساليب التحفيز
بعد التعلم والنمو	تطوير قدرات العاملين	عدد ساعات التدريب أو عدد الدورات التكوينية	تنظيم دورات تدريبية وتأهيل مهني مستمر
بعد التعلم والنمو	ضمان سلامة العاملين	معدل حوادث العمل	تطبيق إجراءات السلامة المهنية وتوفير وسائل الحماية
بعد التعلم والنمو	تنمية روح المسؤولية وحب العمل	معدل الالتزام الوظيفي / تقييم الأداء الوظيفي	تعزيز ثقافة العمل الجماعي والمشاركة في اتخاذ القرار

التحليل العام للعلاقة السببية في بطاقة الأداء المتوازن

يمكن تحليل العلاقة بين الأبعاد الأربعة كما يلي:

التعلم والنمو ← العمليات الداخلية ← العملاء ← الأداء المالي

عندما تستثمر المؤسسة في تكوين العاملين وتحسين بيئة العمل، تتحسن كفاءتهم المهنية. تحسن الكفاءات يؤدي إلى رفع جودة العمليات الداخلية مثل الإنتاج، إدارة المخزون، وتقليل الأخطاء.

العمليات الفعالة تؤدي إلى تحسين جودة المنتجات والخدمات وبالتالي ارتفاع رضا العملاء وولائهم.

زيادة رضا العملاء تنعكس على زيادة المبيعات والأرباح وتحسين المردودية المالية.

وبذلك تصبح بطاقة الأداء المتوازن أداة تربط بين الأهداف التشغيلية اليومية والرؤية الاستراتيجية للمؤسسة بشكل متكامل.

ج 4- بناء الخريطة الاستراتيجية لبطاقة الأداء المتوازن

تُبنى الخريطة الاستراتيجية في بطاقة الأداء المتوازن على أساس العلاقة السببية بين الأبعاد الأربعة، بحيث تبدأ المؤسسة من بعد التعلم والنمو باعتباره الأساس، ثم

تنتقل إلى العمليات الداخلية، وبعدها بعد العملاء، لتصل في النهاية إلى الأهداف المالية والشكل التالي يوضح ذلك :



المحور السابع : القياس المقارن

أدى التزايد في حدة المنافسة العالمية والتطور السريع في التكنولوجيا إلى تطوير أنظمة حديثة و استعمال أساليب و تقنيات متقدمة تستطيع من خلالها المؤسسة إلغاء أو تقليص الفجوة في الأداء بينها و بين المؤسسات الرائدة ومن أهم هذه الأساليب الذي اثبت نجاحا هائلا في التطبيق في الدول المتقدمة أسلوب القياس المقارن Benchmarking، إذ أن استخدامه بشكل صحيح من شانه أن يساهم في تحسين مؤشرات الأداء وتحديد عناصر القوة و نقاط الضعف و تعزيز وتدعيم تحسين الجودة في المؤسسة .

1- مفهوم القياس المقارن Benchmarking

1-1 نشأة القياس المقارن

يعتبر مفهوم القياس المقارن Benchmarking أحد المفاهيم الحديثة التي ظهرت خلال القرن العشرين و أخذت به كثيرا من الشركات المحلية والدولية. وتعتبر شركة Xerox أول شركة أمريكية تطبق هذا المفهوم بشكل علمي وعلي نطاق واسع ، ففي أواخر عام 1970 أردت الشركة أن تدرس أسباب تفوق الشركات اليابانية عليها في مجال إنتاج آلات تصوير المستندات بجودة عالية وسعر بيع وتكلفة أقل من تكلفة إنتاجها بشركة Xerox فقامت الشركة بشراء آلات التصوير اليابانية وتفكيكها ودراستها ومعرفة سر قوتها وانخفاض تكاليفها، واستفادت من ذلك في تحسين آلاتها وزيادة جودتها بدرجة كبيرة. وبالرغم من أن العملية ركزت في البداية علي دراسة المنتجات المنافسة، إلا إنها امتدت إلى دراسة إجراءات العمل في الشركة ووظائف العاملين، والأداء التنظيمي. كما شملت الدراسة زيادة الإنتاجية ورفع قيمة العمل ككل. لذا نجد إن البحث وراء الأساليب الأفضل لا ينحصر في نشاط معين بل يشمل كل الأنشطة الأخرى بما في ذلك النشاط التسويقي. وتعتبر شركة Ford من الشركات الرائدة في هذا المجال في الوقت الحاضر، وكانت من أوائل الشركات الدولية التي طبقت هذا المفهوم أيضا. فقد واجهت منتجاتها منافسة شديدة من جانب السيارات الأوربية واليابانية مما جعلها تتبع أسلوبا جديدا في إنتاج سيارتها الجديدة Taurus حيث قامت بتكوين فريق من المتخصصين العاملين في جميع المجالات الوظيفية، بالإضافة إلى ممثلين للمستهلكين وممثلين للموزعين وقام الفريق بدراسة أحسن الخصائص التي يرغبها المستهلكين في كل السيارات المنتجة في العالم، ثم ضمنت من هذه الخصائص في

سيارة Taurus 400 التي أعتبرها العملاء الأكثر أهمية بالنسبة لهم. و في الوقت IBM, general motor, Hewlett الحاضر يستخدم القياس المقارن وبصورة نمطية عدة شركات مثل Packard, Motorola فبينما تسترشد بعض الشركات بأحسن الممارسات المتبعة في نفس الصناعة وتلجأ بعض الشركات الأخرى إلى دراسة الممارسات الممتازة في كل الصناعات الأخرى في العالم و الاستفادة منها. و في الحالة الأخيرة يذهب التحليل إلي ابعد من التحليل التنافسي التقليدي و لعل من أفضل الأمثلة علي ذلك ما تقوم به شركة Motorola من البحث في جميع الصناعات بصورة شاملة – وليست صناعتها فقط – بهدف اكتشاف أفضل الطرق لأداء أعمالها، و في هذا لا يكتفي مديرو الشركة بتحقيق التكافؤ مع المنافسين وإنما يسعون علي التفوق عليهم.

1-2 تعريف القياس المقارن

على الرغم من الاختلاف في التسميات: القياس المقارن، القياس المرجعي، المقارنة المرجعية، المعايرة النموذجية، القياس بالغير، المقارنات القياسية، التقييم المقارن التفوق المقارن، المقارنة بالأفضل المقارنة بالتميز المقارنة المعيارية الاقتداء بالتجارب الناجحة، المقارنات التحسينية، المقارنة المرجعية بالمنافسين، إلا أنه يوجد إجماع شبه تام للمعنى المقصود به وهو التحسين من خلال التعلم من الآخرين، وأتخذ مصطلح القياس المقارن Benchmarking العديد من المفاهيم، فقد سماه البعض أداة وسماه آخرون أسلوب، وفريق ثالث أطلق عليه طريقة، وفريق آخر يراها عملية، كما توجد عدة تعاريف للقياس المقارن تتباين فيما بينها تبعا لمجال النشاط المستهدف، وان الدلائل التاريخية تشير إلى أن مصطلح القياس المقارن تم ابتكاره من قبل الكاتب Robert Camp في كتابه القياس المقارن البحث عن أفضل الممارسات في الصناعة والتي تؤدي إلى الأداء المتميز.

يعتبر القياس المقارن أحد المفاهيم الحديثة التي ظهرت في السنوات الأخيرة وأخذت به الكثير من الشركات المحلية والدولية، وقد عرف :

بأنه "فن البحث عن الأسباب وراء تفوق الشركات الأخرى في الأداء والاسترشاد بممارستها في تحسين أداء الشركة المعنية ".

كما عرف بأنه "تقنية" وأسلوب منظم للتعلم من الآخرين، من خلال الملاحظة لنماذج الأداء المتميزة التي قد تتوفر داخل المؤسسة أو المؤسسات الأخرى التي لها خبرات في مجالات معينة للعمل والتي يمكن إجراء مقارنة معها بأسلوب شرعي".

هو : "وسيلة نظامية لقياس ومقارنة أداء أي مؤسسة استنادا إلى منظومة من المعايير القياسية أو المتفق عليها، وذلك بهدف تحديد مدى جودة المؤسسة ومخرجاتها وخطط التطوير اللازمة لتحقيق أهدافها".

وهي الطريقة أو التقنية لتحديد **من هو الأفضل؟ من الذي وصل إلى المعايير القياسية؟** وما هي هذه المعايير؟ كأن نحدد ما هي **أفضل مؤسسة مبيعات؟** ما هو قسم خدمة الزبائن الأكثر استجابة؟ ما هي أكفأ عملية إنتاجية؟ وكيف يمكن قياس هذه المعايير، من خلال قياس أداء المؤسسة ومقارنته بأفضل أداء للمؤسسة المنافسة في نفس العمل لتحديد كيفية وصول المؤسسة الى الأداء المتميز، واستخدام المعلومات التي يتم معرفتها كأساس لتحديد الأهداف والإستراتيجيات والتطبيق.

كما يعرف القياس المقارن على أنه: "نموذج لتحسين العمليات الخاصة بالمؤسسة، وذلك بواسطة مقارنتها بالعمليات المماثلة لها والتي تتم بطريقة أفضل في مؤسسات أخرى، وهي عملية مستمرة لتقييم الأداء الخاص بنشاط معين للمؤسسة بالأداء العالمي الأفضل للمؤسسات الرائدة.

ومما سبق يمكن تعريف القياس المقارن بأنه "قياس أداء المؤسسة مقارنة بأفضل معايير أداء المؤسسات الأخرى في مجالها مع بيان كيفية تحديد معايير الأفضل في الصناعة وكيفية تطبيقها لبيان مستويات الأداء، ثم استخدام المعلومات المستخرجة كأساس لبناء وصياغة الغايات والإستراتيجيات، والممارسات الإدارية المختلفة".

ومن التعريفات السابقة يتبين أن القياس المقارن يتميز بالأتي:

-عملية مستمرة لتقييم أداء المؤسسة أو أحد أنشطتها أو خدماتها، ولا تتوقف عند حد معين ولكنها تدور في دورة مستمرة هدفها تحسين أداء المنظمة؛

- أن عملية التقييم تتم في إطار الرؤية المقارنة لأفضل نموذج في هذا المجال أو الخدمة سواء في داخل المؤسسة أو خارجها؛

- تحقيق الشراكة بين المنافسين بهدف تبادل المعلومات في سبيل الارتقاء بالأداء.

2 – أهمية و أهداف القياس المقارن

تبرز أهمية القياس المقارن من خلال :

–يسمح بوضع أهداف واقعية وفعلية للمؤسسة؛

–تحسين الأداء من خلال سد تحليل وسد الفجوات والتحسين المستمر ؛

–التعلم من الآخرين وزيادة الثقة في تطوير وتطبيق منهج جديد؛

–زيادة التعاون والتفاهم ضمن إطار من التفاعل بين المؤسسات.

كما تلجأ المؤسسات والوحدات الإدارية إلى تطبيق القياس المقارن لتحقيق مجموعة من الأهداف والتي

منها:

– ترشيد النفقات، لأن تطبيق القياس المقارن يؤدى إلى تخفيض تكاليف الإنتاج أو الخدمات التي تكون مرتفعة، حيث تلجأ المؤسسات إلى البحث عن المؤسسات التي تقوم بتأدية نفس النشاط أو الخدمة بتكلفة أقل؛

–إتاحة فرص التعلم المستمر، ونقل الخبرات والمعارف من المؤسسات الأخرى بهدف تغيير نظم وأساليب العمل التقليدية وإحداث تغيير في الثقافة التنظيمية

–إتاحة الفرصة للمؤسسة للتوجه داخليا وخارجيا نحو النماذج الأفضل للأداء والجودة التي توفر لها فرص تحقيق رضاء العملاء؛

– تحسين القدرات الإبداعية والتجديدية لفريق العمل المسؤول عن تحسين الأداء، حيث تتسع فرص الابتكار أمامهم لتشمل جميع المؤسسات المشاركة معهم في عملية القياس المقارن؛

– توفير فرص التعاون بين المؤسسات وتشجيع المنافسة فيما بينها على تحسين الأداء وإدخال آليات السوق ضمن إستراتيجيات العمل؛

تمكين الإدارة العليا من الإجابة علي مجموعة من الأسئلة مثل: أين نحن الآن؟ وأين نريد أن نكون ؟ وكيف نصل إلي حيث نريد؟ وكيف نبقى حيث نريد؟؛

– تغيير ثقافة المؤسسة بحيث تصبح مواجهة لحل المشاكل والأداء والتركيز على تحقيق الأهداف والتركيز على الأولويات.

يتفق القياس المقارن مع الجودة الشاملة في إنهما يهدفان إلي التحسين المستمر. كما أن القياس المقارن من خلال تحديده لنواحي القصور وسبل تحسينها يفيد إدارة الجودة الشاملة.

3- أنواع القياس المقارن

يمكن تصنيف القياس المقارن إلى أربعة أصناف كالتالي:

القياس المقارن الداخلي Benchmarking Interne

يهتم هذا الصنف من القياس المقارن بالتجارب الناجحة لوحدات أو أنشطة أو أقسام داخل المنظمة، عبر الكفاءة في تسيير الموارد والسرعة في الانجاز، كما تعتبر الرقابة على الانحرافات أهم أسس عملية القياس المقارن الداخلي.

القياس المقارن الخارجي: Benchmarking ecterne

يتضمن القياس مع الشركات الرائدة في نفس المجال والقطاع، ما يحقق الانفتاح على تجارب ونجاحات الآخرين.

القياس المقارن الوظيفي : Benchmarking fonctionnel

يشمل مقارنة مجالات محددة مع المنظمات الرائدة في العالم والتي تنشط في نفس القطاع من خلال توفير البيانات اللازمة للوظائف المشتركة بين المنظمات.

القياس المقارن الشامل : Benchmarking générique

يسمح القياس المقارن الشامل بتوسيع دائرة المقارنة لتشمل القطاعات الغير المتماثلة، ما يساهم في توليد أفكار إبداعية والتعرف على المؤسسات المتميزة.

4- مبادئ القياس المقارن

إن القياس المقارن ينبغي أن يتسم بالحرص على تحقيق الفائدة المشتركة للطرفين المقارن، والمقارن به، ووضع بيت الخبرة الأمريكي للقياس المقارن النقاط التالية كمبادئ الأخلاقيات تلك العملية على النحو التالي:

أ- مبدأ الشرعية

يعنى التبادل، أي تحاشي أي عمل قد يعد من قبيل سرقة مجهودات الآخرين أو معرفة أسرار لا يرغب الآخرون في كشفها أو استخدام المعلومات التي تحصل عليها المؤسسة في إضرار الآخرين، ويتضمن ذلك البعد عن التصرفات على أساس الشك أو الرجوع إلي المستشار القانوني عند الشك.

ب مبدأ الثقة

يعنى ذلك عدم نقل أي معلومات يتم الحصول عليها من الشركاء في عملية المقارنة إلى طرف أخر إلا بموافقة هؤلاء الشركاء.

ج- مبدأ التبادل

يتمثل ذلك في إعطاء الشركاء في عملية المقارنة نفس القدر من المعلومات من نفس النوع ومن الأفضل توضيح هذا الغرض استعداد لتبادل المعلومات.

د -مبدأ الاستخدام

لا يجب استخدام المعلومات التي يتم الحصول عليها من المقارنة في الدعاية والإعلان والتسويق، بل يجب استخدامها فقط في تحسين العمليات.

هـ -مبدأ الاتصال

لا يجب الاتصال مباشرة بالوحدة أو القسم الذي ترغب المؤسسة في إجراء المقارنة معه، بل يجب أن يكون ذلك من خلال المديرين المسؤولين.

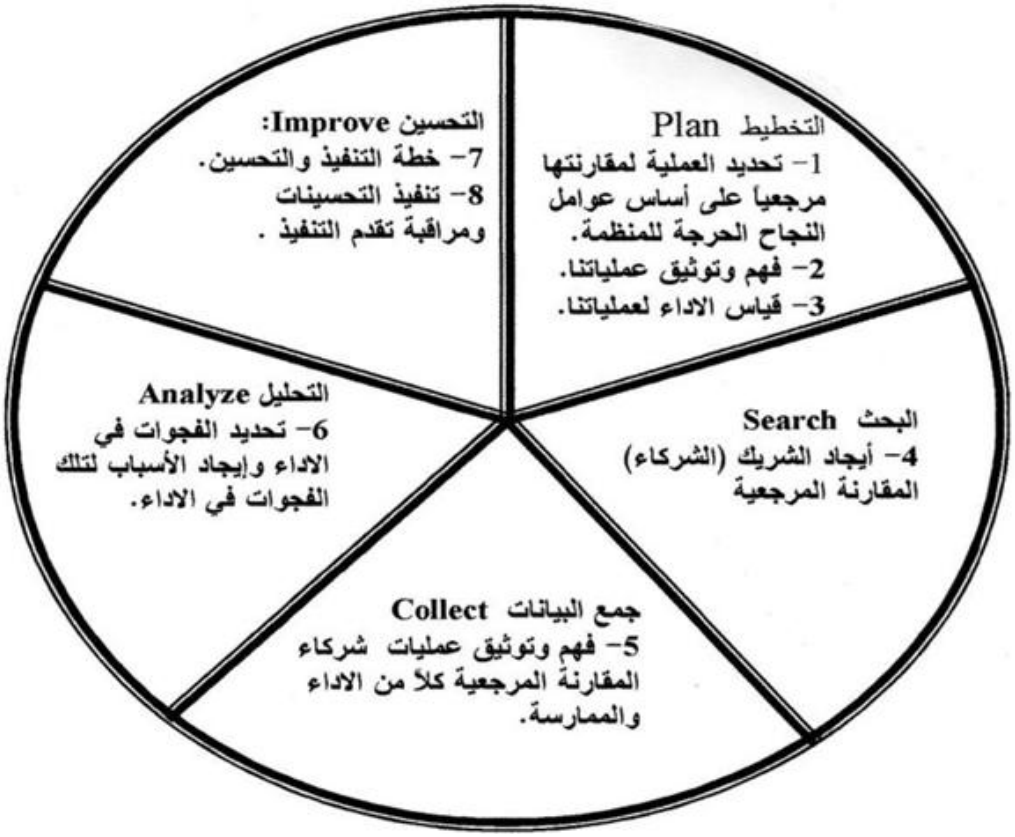
و -مبدأ الاتصال بطرف ثالث

لا يجب الإفصاح عن أسماء الأفراد المشتركين في عملية القياس المقارن والممارسات في المؤسسة أو الشركاء لجهة ثالثة إلا بموفقة الجميع.

5- مراحل القياس المقارن

تقوم المؤسسات التي تتبع القياس المقارن بإتباع مجموعة من العمليات التي تتناسب واحتياجاتها وثقافة المؤسسة، ويعبر Ansersen عن مراحل القياس المقارن من خلال عجلة المقارنة المرجعية والشكل التالي يوضح ذلك :

الشكل رقم 24 : عجلة القياس المقارن Benchmarking



المصدر : شهيدي محمد ، فعالية القياس المقارن في تحسين جودة المنتجات الصناعية ، مجلة العلوم الاقتصادية ، المجلد 6 ، العدد 6 ، 2011 ، ص49

- ✓ **تحديد الوظائف المراد قياسها ومقارنتها** :ويتعلق بتحديد الوظائف المراد قياسها ومقارنتها، حيث يتم تحديد الأنظمة الهامة التي تمكن من تحقيق رؤية المؤسسة، ويشار إلى هذه الأنشطة بأنها عوامل النجاح الحرجة، ومن المهم لفريق الإدارة أن يتفق على العمليات التي سوف يتم متابعتها ودراستها على الرغم من ان كل عمليات المؤسسة تساهم في أدائها لوظائفها و مهامها إلا أن هناك مجموعة من العمليات تعتبر جوهر هام للمؤسسة وعادة تؤثر تلك الوظائف بشكل مباشر أو غير مباشر على إدراك المستهلك للمؤسسة، و عند فهم العمليات الداخلية وتوثيقها يمكن اتخاذ قرار ببدء الدراسة، وتحديد فريق العمل الذي سوف يكلف بالدراسة.
- ✓ **اختيار المؤسسة الأفضل أداء :** ويلاحظ أن القياس المقارن عملية يتم من خلالها التعلم، حيث تقوم المؤسسة بزيارة عدة مؤسسات لإجراء العملية، ولكن قد يبدد

ويستغرق وقتا كثيرا، وقد يكون من الاحسن الاعتماد على المعلومات التي تم جمعها و توفيرها وتركيز التحري حتى يمكن اختيار المؤسسة أو المنافس الأفضل أداء، ويجب أن ينتح من عملية التخطيط قائمة محدودة من المنافسين الذين سوف يتم مقارنة الأداء بهم، ويتطلب تحديد نطاق وحدود الدراسة ونوع القياس المقارن المطلوب.

- ✓ **تجميع البيانات وتحليلها:** عادة ما يتم البحث عن نوعين من المعلومات معلومات وصفية عن كيفية أداء الأفضل في المجال ومقاييس النتائج الخاصة بالممارسة، حيث يعتمد الباحث على المصادر الداخلية والمعلومات المتاحة في المصادر الثانوية والقيام بالأبحاث الميدانية أو مزيج من هذه المصادر ويؤخذ في الاعتبار التكلفة والوقت والجودة والسلامة في جمع هذه المعلومات.
- ✓ **تحديد أهداف للأداء لضمان التحسين والتفوق :**إن الاستفادة من البيانات التي يتم جمعها خلال هذه العملية يستلزم فهم وتوثيق والتعبير عن أداء أفضل المنافسين في شكل كمي قابل للقياس لبد من إجراء تحليل إضافي لتحديد الأسباب الجذرية للفجوات وعادة تنتج فجوات من ممارسة العمليات نفسها أو ممارسات مؤسسات عموما وأيضا للهيكل التنظيمي وهيكل العمليات.
- ✓ **تطبيق خطة التحسين:** عند اكتشاف فجوات سلبية نتيجة عملية التقييم يتم إجراء التغيير، ولكي يحدث ذلك يجب توصيل نتائج الدراسة للأفراد العاملين بالمؤسسة أين يتم ترجمة الأهداف وخطط العمل الى تطبيق العمليات من خلال دمج التغيير في عملية التخطيط وتوفير الموارد اللازمة للتحسين.

المحور الثامن: إعادة هندسة العمليات Reengineering Administration

لقد برز مفهوم " إعادة الهندسة " كأحد الآليات المعتمدة من قبل المسيرين والإداريين، في محاولتهم الوصول إلى تكييف مؤسساتهم مع التغيرات التي تحدث في بيئة الأعمال، حيث أصبحت المناهج التي اتبعتها المؤسسات في العهود السابقة غير قادرة على الوفاء باحتياجات المؤسسات في القرن 21، كونها تحتاج إلى تغيير جذري في تأدية نشاطاتها وعملياتها من أجل تحسين الأداء، أي السرعة في الإنجاز والتكلفة الأقل، وهو ما تسعى إليه إعادة الهندسة، من خلال معالجة الفجوة بين النتائج المستهدفة والنتائج المحققة فعلا، وبالتالي وصول المؤسسة إلى الاستغلال الأمثل لطاقاتها ومستوى الجودة والكفاءة في تأدية النشاطات المختلفة. وقد كان لظروف البيئة المتسمة بالديناميكية والسرعة وحدة التغيير، سببا دفع بالمؤسسات العالمية إلى تغيير توجهاتها الاستراتيجية السابقة وتبني توجهات جديدة.

1 – **مفهوم إعادة هندسة العمليات** Reengineering Administration

إعادة هندسة العمليات أو ما يطلق عليها "الهندرة" هي كلمة جديدة في قاموس اللغة العربية مركبة من كلمتين هما (هندسة) و(إدارة) وهي ترجمة للمصطلح الإنجليزي (Reengineering Administration)، ظهرت سنة (1992) وعرفاها Hammer et Champy ،" كتابهما المعنون بـReengineering the Corporation " عندما أطلق الكاتبان على أنها: "إعادة التفكير المبدئي والأساسي وإعادة تصميم العمليات الإدارية بصفة جذرية بهدف تحقيق تحسينات جوهرية فائقة وليست هامشية تدريجية في معايير الأداء الحاسمة مثل التكلفة والجودة والخدمة والسرعة" ,

وعرفت كذلك : "ذلك الانتباه الحاد والحذر في الفجوة التنظيمية بين التنظيمات القائمة فيما يتعلق بمستويات الأداء والإنتاج من خلال العمل على تطوير وتحديث أساليب العمل بشكل يساعد على إحداث طفرة في الأداء خلال فترة زمنية قصيرة

وحسب (Mische et Bennis) فهي : "عملية إعادة تشكيل المنشأة وإجراء تحول ثقافي من خلال تحدي الاعتقادات التقليدية، والممارسات الإدارية، ونشاطات الأعمال والنماذج التنظيمية، وإعادة تشكيل الموارد البشرية، والرأسمالية للمشروع، وإعادة ترتيبها على شكل عمليات وهياكل تنظيمية متقاطعة وظيفيا لتعظيم المركز التنافسي والقيمة المضافة

وعرفت أيضا على أنها : الطريقة المفضلة لتطوير الأداء في المنظمات بإعادة التفكير الجوهري والجذري في عمليات المنظمة التي تمكنها من التكيف مع البيئة المحيطة لتحقيق تحسينات جذرية في الأداء والإبداع والمرونة والجودة .

يتضح مما سبق أن إعادة الهندسة تتعلق بإعادة تنظيم جذري عميق للمؤسسات فيما يتعلق بعملية إنشاء القيمة وهذا من خلال التوجه نحو الزبون وتسيير العمليات والاستعمال الذكي للتكنولوجيات الحديثة في ميدان المعلومات من طرف أعضاء أكفاء في المؤسسة، وكل هذا يعتبر بمثابة نقطة انطلاق تسمح بالوصول إلى الأهداف الطموحة.

كما يمكن من التعاريف السابقة استنتاج مجموعة من العناصر الأساسية التي تنطوي عليها عملية إعادة الهندسة للمؤسسات وهي:

– طريقة جديدة للتفكير ؛

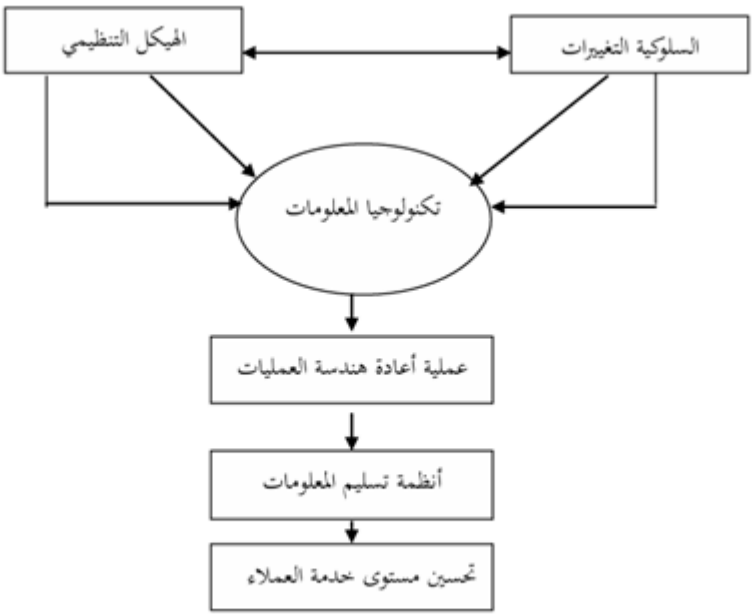
إعادة تصميم العمليات؛

الابتكار والتجديد؛

– التحسين الجذري.

إذا يمكن اعتبار إعادة الهندسة بمثابة نموذج جديد يتضمن مجموعة من الآليات لتحسين أسلوب تشغيل المؤسسات، ويساعد هذا النموذج على تحسين قدرات المديرين في مواجهة المنافسة من خلال بناء رؤى جديدة ورسالة جديدة للمؤسسة تساعد على اقتراح وتطبيق سلسلة من الاستراتيجيات،ويمكن توضيح إعادة هندسة العمليات من خلال الشكل التالي :

الشكل رقم 25: النموذج المفاهيمي لإعادة هندسة العمليات



Source: A. Gunasekaran, B. KOBU, Modelling and analysis of business process reengineering, International Journal of Production Research, vol. 40, no. 11, 2002, p2525.

2-أهداف إعادة هندسة العمليات :

أحدث منهج إعادة الهندسة ثورة حقيقية نتيجة لما يحمله من أفكار جديدة قادرة على نقل المؤسسات من وضع حالي إلى آخر أفضل من خلال إحداث تحسينات جوهرية في معايير الأداء. ويمكن إبراز أهم أهداف إعادة الهندسة في النقاط التالية:

- **تحقيق تغيير جذري في الأداء** من خلال القيام بالعمل بناء على احتياجات العملاء وبالشكل الذي يلبي رغباتهم وبما يتماشى مع أهداف المؤسسة؛

- **التركيز على العملاء** وذلك من خلال تحديد رغباتهم وإعادة بناء عمليات المؤسسة من أجل تحقيقها؛

- **تحقيق السرعة في الأداء** : إن الحصول على المعلومات بسهولة وفي الوقت المناسب من شأنه أن يساهم في نجاح عملية اتخاذ القرارات؛

- **تحقيق الجودة** : في منتجات وخدمات المؤسسة لتتناسب مع متطلبات واحتياجات زبائنها؛

-**تخفيض التكاليف** : التي تشكل عبئا على عاتق المؤسسة بإلغاء العمليات غير المدرة للقيمة؛

– **التفوق على المنافسين** : إن الاستغلال الأمثل لموارد المؤسسة وترشيد العمليات من شأنه أن يدفع المؤسسة إلى تعزيز مركزها التنافسي والتفوق على منافسيها.

وعموما تتمثل الأهداف الكلية لإعادة الهندسة عموما في انسياب وربط العمليات معا وبالتالي تحسين الأداء، بشكل محدد، وبذلك نجد أن إعادة الهندسة تهدف إلى ضمان:

– التركيز على النتائج، وليس المهام

– التركيز على النقاط الأكثر منطقية؛

. تأدية العمليات بشكل مرتب، وهي متسلسلة على أساس ماذا يجب أن يتبع، وما هي الأنشطة المتوازية المتصلة؛

– إلغاء الأنشطة والمهام غير الضرورية أو جمعها في عملية واحدة؛

– إزالة العوائق بين فرق العمل وأنشطتهم؛

– تغيير الوظائف من المهام البسيطة إلى متعددة الأبعاد، وبالتالي أداء عمل متعدد المهارات؛

سرعة انجاز الخدمات وتحقيق قيمة مضافة، ومواجهة التغيرات الحاصلة بكفاءة وفاعلية؛

– المرونة في انجاز الخدمات، وزيادة القدرة التنافسية؛

– الحصول على تكنولوجيا متطورة لسرعة انجاز الاعمال، وتقديم الخدمات بجودة عالية.

3 – **أبعاد إعادة هندسة العمليات**

ترتكز إعادة هندسة العمليات على جملة من الأبعاد، تتمثل فيما يلي:

- **إعادة بناء الهيكل التنظيمي** : إن عملية إعادة بناء الهيكل التنظيمي للمؤسسة تعتبر من أهم الأبعاد التي ينبغي مراعاتها عند الشروع بعملية إعادة هندسة العمليات، وذلك لما له من دور هام في تسهيل تدفق الأعمال بين الوحدات الإدارية المختلفة داخل المؤسسة، فبعد أن يقوم الرئيس الإداري بتصميم الهيكل التنظيمي الخاص بالمؤسسة وفقا لأفضل الأسس والممارسات التنظيمية، فينبغي ألا يتصور بأنه قد وصل إلى مرحلة الكمال، وأن المؤسسة ستبقى على تلك الحالة بدون تغيير، كما أن إعادة التنظيم تعني إجراء الدراسة اللازمة لهيكل المؤسسة وإجراء التغييرات عليه لإزالة العيوب ونقاط الضعف منه .

- **التزام الإدارة العليا بفلسفة الهندرة ودعم تطبيقها:** وهو أن تتخذ الإدارة العليا مجموعة من القرارات الخاصة بإعادة هندسة العمليات، وأن تكون الإدارة مستوعبة ومحفّزة على تطبيق هذه البرامج من خلال تهيئة المناخ التنظيمي الملائم لهذه التطبيقات.
- **تمكين العاملين:** لا يمكن بأي حال من الأحوال تجاهل أهمية التمكين في نجاح تطبيق إعادة هندسة العمليات، ووفقا لإعادة هندسة العمليات يتم تحويل العاملين في المستويات الإدارية الدنيا لاتخاذ قرارات ذات علاقة بعملهم، وعليه فإن العنصر البشري يعد عنصر حاسم في تحقيق فعالية إعادة هندسة العمليات .
- **إعادة بناء الثقافة التنظيمية** : ويعتبر هذا العنصر من أهم العناصر التي تسهم بشكل فعال في توفير بيئة مساعدة ومساندة لنجاح تطبيق إعادة هندسة العمليات، حيث تشمل:
  - ✓ توفير الثقافة التنظيمية المساندة لعملية إعادة هندسة العمليات؛
  - ✓ إيجاد البيئة الصالحة وتوليد الثقة والإيمان المشترك بضرورة نجاح جهود إعادة هندسة العمليات؛
  - ✓ إيجاد ثقافة خلاقة عن طريق تحفيز العاملين للخلق والإبداع في العمل وتحمل المسؤولية والإصرار على تحقيق الأهداف.
- **تكنولوجيا المعلومات** : تلعب تكنولوجيا المعلومات دوران أساسيان في عمليات إعادة هندسة العمليات أولهما دور الممكن، حيث تعد تكنولوجيا المعلومات أحد الممكنات الأساسية لإنجاح عملية إعادة هندسة العمليات، وثانيهما دور المنفذ والذي من خلاله يمكن أن تساعد تكنولوجيا المعلومات القائمين على إعادة هندسة العمليات في إنجاز عمل أسهل من خلال نمذجة عملية إعادة هندسة العمليات .

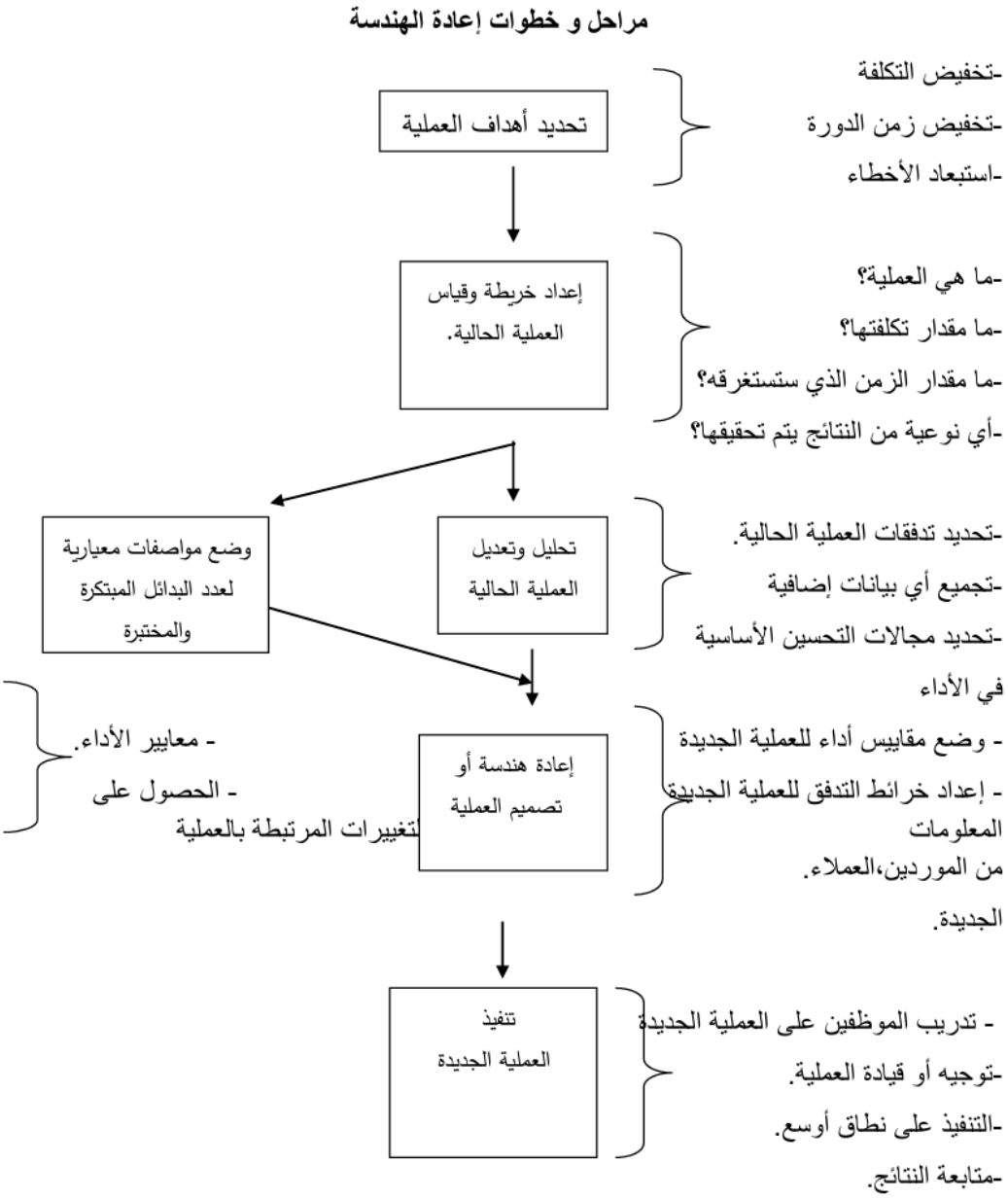
نستنتج من خلال ما سبق بأن أبعاد إعادة هندسة العمليات هي الأساس الجوهري الذي تقوم عليه هذه الفلسفة، لأنها تركز على أهم عناصر البيئة الداخلية للمؤسسة، فنجد بأنها تركز على إعادة بناء الهيكل التنظيمي وجعله أفقيا وليس عموديا حتى يضمن ذلك تسهيل تدفق المعلومات بين مختلف المصالح داخل المؤسسة، كذلك فإنها تركز على إعادة بناء الثقافة التنظيمية وجعلها ثقافة إيجابية تحفز العاملين على أداء كل ما هو أفضل، إضافة إلى ذلك فهي تركز على تمكين العاملين من خلال منحهم حق المشاركة

في اتخاذ القرارات كما تركز على تكنولوجيا المعلومات والاتصالات وتعتمد عليها بشكل أساسي في عملية نجاحها، إضافة إلى أهم بعد من بين هذه الأبعاد ألا وهو دعم وتأييد الإدارة عليا فلا يمكن لأي عنصر داخل المؤسسة أن ينجح بدون دعم الإدارة العليا.

4-المراحل الرئيسية لإعادة الهندسة

تمر عملية إعادة الهندسة بمراحل أساسية، والتي تسمح للمؤسسة بالتخطيط والإعداد الجيد لإنجاحبرنامج إعادة الهندسة، وتختلف المراحل حسب المفكرين ولكن على العموم هناك مجموعة من المراحل متفق عليها بين مجمل الخبراء في المجال كما يوضحها الشكل الموالي:

الشكل رقم 26 : مراحل وخطوات إعادة الهندسة



أ- تحديد متطلبات العملاء وأهداف العملية

تحاول المؤسسة في هذه المرحلة فهم تطلعات العملاء وتحديد الموقع الحالي المكتسب من طرف العملية ومدى وفائه لمتطلبات العملاء. وبالطبع يتم ذلك بالاستعانة ببحوث ودراسات رضا العملاء، والتي تسمح بتحديد المجالات التي تحتاج إلى التطوير والتحسين.

وتتمثل أهداف عملية إعادة الهندسة التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها في العناصر التالية:

- زيادة الإنتاجية عن طريق تحقيق تدفق العمل؛
- تعظيم عائد الملاك من خلال تنفيذ المهام بطرق مبتكرة؛
- تحقيق نتائج عالية؛
- إلغاء المستويات الإدارية والأنشطة الإدارية والمناصب الإدارية غير الضرورية؛
- إحكام وظائف وعمليات المؤسسة.

ب **إعداد خريطة للعملية الحالية وإجراء القياسات اللازمة بشأنها**

تنطلق هذه العملية برسم خرائط توضيحية للعمليات التي تؤديها المؤسسة وإعطاء مسميات لهذه العمليات، من أجل الوصول إلى الفهم الأفضل والجيد والمفصل للعملية الحالية قبل اقتراح الحلول لتحسينها، والتي تمس عملية الشراء، عملية التخزين عملية التصنيع، عملية البيع .... أو بعبارة أخرى تنطلق من وقت استلام المدخلات إلى غاية تسليم المخرجات وما يصاحب ذلك من تسلسل وانسياب، وتوقف وتعطيل، وصيانة وانتظار .....

إن فحص العمليات القديمة كلا على حدة يساعد المؤسسة على معرفة العمليات المعيبة، المتقادمة، غير الملائمة، التي تحدث مشكلات وتسبب نقص في الجودة أو ارتفاع في التكاليف، وعليه يمكن للمؤسسة في هذه المرحلة اللجوء إلى ما يسمى "القياس المقارن" والتي تعني مقارنة أداء المؤسسة بأداء أقوى المنافسين من أجل اكتشاف أسرار النجاح والتعامل معها.

ج تحليل وتعديل العملية الحالية (التحليل الداخلي)

تتمثل هذه المرحلة في تحديد التعديلات اللازمة للعملية الحالية، وتعتبر من أهم وأصعب الخطوات وعليه فقد تستغرق وقتا طويلا وتتطلب جهودا معتبرة، لأنه سوف يتم من خلالها تحديد التغيير المطلوب القيام به في العمليات التي تم دراستها سابقا، ولهذا فالأمر يتطلب الحيطة والحذر وبعد النظر وكفاءة عالية لدى الفريق القائم بهذه المهمة، فضلا عن الإبداع والتفكير الإبتكاري والعمل الجماعي، والذي عادة ما يكون على شكل فرق عمل في مجالات وظيفية مختلفة، وبهذا تصل المؤسسة إلى وصف واقتراح النموذج الجديد من خلال تحديد

الأنشطة وأولوياتها والوقت اللازم لكل منها والإدارات المختلفة المسؤولة عنها وكيفية الاستفادة من تكنولوجيا المعلومات، مع ضرورة تكييف هذا النموذج مع متغيرات البيئة.
وبالتالي إعادة هندسة تكنولوجيا المعلومات المرتبطة بالعملية، وكل ذلك حتى لا تكون هناك ازدواجية بين الوحدات التنظيمية، وعدم تأديتها لنفس العمل وما يسببه من حجم البيانات وتكرارها ... وبالتالي فإن الحل هو دمج هذه الأقسام في قسم واحد وإزالة الحواجز بينها، وهذا ما يسمح بالوصول إلى تحقيق الأهداف من التغيير والتي تتجلى في الجوانب التالية:

- زيادة سرعة العمليات؛
- اختصار عدد الخطوات للعملية الواحدة؛
- استبعاد الخطوات التي لا تضيف قيمة للعملية؛
- إلغاء الخطوات المرتفعة التكاليف؛
- رفع مستوى جودة العملية؛
- تحقيق تكامل الخطوات والتدفق الطبيعي لانسياب العملية لزيادة كفاءة الأداء الكلي.

د إعادة تصميم أو بناء العمليات

يساهم حسن سير المراحل السابقة إلى حد كبير في نجاح عملية إعادة هندسة العمليات، والإدارة الكفؤة هي التي بإمكانها تصميم جيد لعملياتها واختيار أحسن البدائل وأسرعها وأدقها، وهو ما يتم طبعا بالاستخدام الأمثل والمحكم لكل من :

- التكنولوجيا الحديثة
- تكنولوجيا المعلومات
- التفكير الابتكاري.

حتى تتم العمليات الجديدة في أحسن الظروف وبمردودية أكبر من سابقتها، يتحتم على المؤسسة التغيير المستمر والفحص الدائم للعمليات من أجل التأكد من الحاجة إلى تغييرات أو تحسينات إضافية أخرى، وكل هذا يتطلب تغير في الهياكل التنظيمية، لتكون قليلة المستويات الإدارية ونطاق إشراف واسع، وهنا تبرز تغيرات أخرى متمثلة في الخصائص السلوكية اللازمة للموظفين لتنفيذ العمل بعد إعادة الهندسة من خلال الاتصالات الإقناع الالتزام التعليم والتدريب.....

هـ تنفيذ العمليات الجديدة (التطبيق والمتابعة)

يتوقف نجاح التنفيذ أو التطبيق على الإنجاز المحكم للمراحل السابقة، وعليه يتم في بعض الأحيان تطبيق العمليات على نطاق ضيق، وذلك بعد تدريب العاملين على العمليات الجديدة من أجل تقليل قدر المستطاع للأخطاء والصعوبات، وتمثل هذه المرحلة مؤشرا للنجاح ولهذا فإنها تتطلب عدة أمور أهمها:

إجراء اختبارات ومحاولات استكشاف للمدخل الجديد؛

-المتابعة المستمرة للنتائج المحققة

- إعادة تدريب الموظفين وبشكل مكثف.

لهذا فإن تطبيق ومتابعة العمليات الجديدة دوريا تسمح بتحسين ورفع القيمة المضافة الناجمة عن إعادة الهندسة، كما تساعد على التأكد من ملائمة الممارسات الإدارية الجديدة والفعالية التنظيمية وتمكن الموظفين وهذا من خلال طرح وكشف مجموعة من التساؤلات أهمها:

-هل تسير العمليات الجديدة بنجاح؟

-هل يفهمها الموظفون المختصون جيدا؟

-هل هناك أخطاء، أو نقاط اختناق؟

-ما أسبابها إن وجدت؟

-هل العمليات الجديدة أثبتت فعلا أنها أسرع / أرخص / أكفأ ؟

-هل تحسنت الطرق المقدمة للعملاء ؟

وهو ما يؤدي إلى تحديد درجة فاعلية عملية إعادة هندسة العمليات والتي قد تدوم في بعض الأحيان شهور وحتى السنة والسنتين، والمهم هو أن يصحب ذلك نتائج إيجابية ومرضية تتمثل بالأخص في زيادة رضا العملاء.

الخاتمة :

في ختام هذه المطبوعة البيداغوجية، يتضح أن مراقبة التسيير الحديثة أصبحت تمثل إحدى الركائز الأساسية لضمان فعالية الأداء وتحقيق الاستدامة داخل المؤسسات المعاصرة، خاصة في ظل بيئة أعمال تتسم بالتغير السريع، وشدة المنافسة، والتطور التكنولوجي المتسارع. فلم تعد مراقبة التسيير تقتصر على الوظائف التقليدية المرتبطة بالرقابة والتقييم المالي فقط، بل أصبحت نظاماً متكاملاً لدعم اتخاذ القرار، وتحسين الأداء، وتعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة.

وقد سعت هذه المطبوعة إلى تقديم رؤية علمية وتطبيقية لمختلف المفاهيم المرتبطة بمراقبة التسيير الحديثة، من خلال إبراز تطورها، وأهدافها، ووظائفها، وعلاقتها بالتحولات التي تشهدها بيئة الأعمال المعاصرة. كما تم التركيز على أهم أدوات مراقبة التسيير الحديثة التي أضحت ضرورية لرفع كفاءة الأداء وتحقيق الانسجام بين الأهداف الاستراتيجية والعمليات التشغيلية للمؤسسة.

كما سعت هذه المطبوعة إلى تقديم معالجة علمية وبيداغوجية متكاملة لأهم مفاهيم وأدوات مراقبة التسيير الحديثة، حيث خُصص **المحور الأول** لتناول الإطار المفاهيمي لمراقبة التسيير في ظل بيئة الأعمال الحديثة، من خلال عرض مختلف المفاهيم الأساسية المرتبطة بها، وإبراز أهميتها في تحسين الأداء وترشيد القرارات الإدارية,

كما تطرق **المحور الثاني** إلى نظام التكاليف على أساس الأنشطة(ABC) ، باعتباره أحد النظم الحديثة التي ساهمت في تجاوز قصور نظم التكاليف التقليدية، من خلال تحسين دقة تخصيص التكاليف وربطها بمسبباتها الحقيقية، بما يساعد الإدارة على اتخاذ قرارات أكثر كفاءة. وفي امتداد لهذا الطرح، عالج **المحور الثالث** إدارة التكاليف على أساس الأنشطة(ABM) ، التي تهدف إلى تحسين الأداء وتقليل الأنشطة غير المضيفة للقيمة، بما يعزز الكفاءة التشغيلية ويرفع من تنافسية المؤسسة.

أما **المحور الرابع** فقد تناول الموازنة على أساس الأنشطة(ABB) ، باعتبارها أداة حديثة للتخطيط والرقابة ترتكز على تحليل الأنشطة وربط الموارد بالأهداف المتوقعة، مما يسمح بإعداد موازنات أكثر واقعية ودقة. في حين خصص **المحور الخامس** لدراسة لوحة القيادة

الإدارية والاستراتيجية، ودورها في توفير المعلومات الضرورية لمتابعة الأداء، واكتشاف الانحرافات، وتوجيه القرارات الإدارية في الوقت المناسب.

وفي إطار الاهتمام بقياس الأداء الاستراتيجي، تناول **المحور السادس** بطاقة الأداء المتوازن، باعتبارها من أبرز الأدوات الحديثة التي تسمح بقياس الأداء من خلال أبعاد مالية وغير مالية، بما يحقق التوازن بين الأهداف قصيرة وطويلة المدى، ويربط الأداء التشغيلي بالرؤية الاستراتيجية للمؤسسة. كما تناول **المحور السابع** القياس المقارن، الذي يتيح للمؤسسة الاستفادة من أفضل الممارسات وتحسين أدائها من خلال المقارنة المرجعية مع المؤسسات الرائدة.

واختُتمت بـ **المحور الثامن** المتعلق بإعادة هندسة العمليات، التي تمثل مدخلاً حديثاً لإحداث تغييرات جذرية في العمليات التنظيمية، بهدف تحسين الجودة، وتقليص التكاليف، ورفع سرعة الأداء والاستجابة لمتطلبات البيئة التنافسية.

وانطلاقاً مما سبق، يمكن التأكيد أن فعالية مراقبة التسيير الحديثة لا تتحقق فقط من خلال تبني الأدوات والأساليب الحديثة، وإنما تتطلب أيضاً تهيئة بيئة تنظيمية مناسبة، وتطوير نظم معلومات فعالة، وتأهيل الموارد البشرية القادرة على استيعاب هذه المقاربات الحديثة وتوظيفها بالشكل الأمثل. كما أن التكامل بين مختلف أدوات مراقبة التسيير الحديثة يمثل عاملاً أساسياً لتحقيق الأداء المتميز وضمان استدامة المؤسسة في ظل بيئة أعمال متغيرة وديناميكية.

وفي الأخير، يبقى مجال مراقبة التسيير الحديثة مفتوحاً أمام مزيد من البحث والتطوير، خاصة مع بروز التحول الرقمي، والذكاء الاصطناعي، وتحليل البيانات الضخمة، وهي متغيرات من شأنها إعادة تشكيل ممارسات مراقبة التسيير مستقبلاً، بما يفرض على المؤسسات والباحثين ضرورة مواكبة هذه المستجدات لتحقيق مزيد من الفعالية والتميز المؤسسي.

المراجع :

صالح خالص صافى. (2007). رقابة تسيير في ظل اقتصاد السوق ،ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.

صالح خالص صافي. (2008). ،تسيير ميزانيات المؤسسة في ظل اقتصاد السوق ،(دراسة حالات) ، المطبعة العصرية برج الكيفان، الجزائر أكتوبر.

ناصر دادي عدون. (2010). عبد الله قويدر الواحد،مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الإقتصادية(المؤسسة العمومية بالجزائر)،دار المحمدية العامة ،الجزائر.

ناصر دادي عدون. (د.س). تقنيات مراقبة التسيير(المحاسبة التحليلية)،دار المحمدية العامة، الجزائر.

ناصر دادي عدون، معزوي ليندة، لهواسي هجيرة. (2004). مراقبة التسيير في المؤسسة الإقتصادية(حالة البنوك)، دار المحمدية العامة،الجزائر.

- نبيلة بوزيان. (2005). تقنيات مراقبة التسيير(ملخص الدروس، تمارين مقترحة، حلول التمارين)، دار الهناء للنشر والطباعة والتوزيع،الجزائر.

هواري معراج،مصطفى الباهي. (2011). مدخل إلى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر.

- ALAZARD Claude, Sabine SÉPARI. (2018). Contrôle de gestion (MANUEL ET APPLICATIONS). 5eme édition. Dunod, France.
- Argenti, J. (2018). Management techniques: a practical guide. Routledge.
- Hemici Farouk, Bounab Mira. (2016). Techniques de Gestion. 4eme édition. Dunod, France.
- LANGLOIS Georges, BONNIER Carole, BRINGER Michel. (2005). Contrôle de Gestion. Berti Editions, Alger.
- LECLÈRE Didier, RIQUIN Mark, VIDAL Olivier. (2013/2014). Le Contrôle de Gestion, Outil de Modélisation. Le Centre National d'Enseignement à Distance (CNED), Lyon. France.
- Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A. (2007). Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives. Pearson education.

-Kaplan, R. S. & Norton, D.P, "The Balaced Scorecard- Measureas that Drive Performance", Harvad Business Review , 1992, P 53 4 - Kaplan, R. S. & Norton, D.P, "le tableau de bord prospectif", éd ,organisation, paris,1998, P 18 5 -Charles T. Horngren et autres,contrôle de gestion et gestion budgétaire, 4èmeédition, France : Pearson éducation, 2010 , P 92
Langlois G., Bonnier C., Bringer M., « Contrôle de gestion », Berti : éditions, Alger, 2008, P 84
Rick hases and others; principles of auditing; pearson eduction limited; england; seceon edition; 2005; p11 2
Claude alzard et sabine sépari ; contrôle de gestion ; 2eme édition ; dunod ; paris ;2010 ; P11 3 Jacques Renard ; théorie et pratique de l'audit interne ; édition eyrolles ; 7eme édition ; praris ; 2010 ; p94
Burlaud Alain, Jougleux Muriel, Livian Yves-Frédéric, Management et contrôle de gestion-manuel et application, 4e Edition, Edition Foucher, .Vanves, 2010, P115
Bescos Pierre-Laurent, Mendoza Carla, « Les besoins d'informations des managers sont-ils satisfaits ? », La Revue Francaise de Gestion , n°121, .1998, PP117-128