



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة أحمد دراية أدرار - الجزائر

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم التجارية



أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه (ل. م. د)
تخصص: مالية ومحاسبة
موسومة بـ:

مساهمة الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير في تحسين
الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية
-دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية العاملة في الجزائر-

من إعداد المترشح: بوطيبة براج

نوقشت وأجيزت علنا بتاريخ: 2024/6/6

أمام اللجنة المكونة من السادة

أ. د بوكار عبد العزيز	أستاذ التعليم العالي	جامعة أدرار	رئيسا
أ. د أقاسم حسنة	أستاذ التعليم العالي	جامعة أدرار	مقرراً و مشرفاً
د. بلعابد فايزة	أستاذ محاضر "أ"	جامعة بشار	ممتحناً
أ. د بن مسعود محمد	أستاذ التعليم العالي	جامعة أدرار	ممتحناً
د. بلبالي عبد الرحيم	أستاذ محاضر "أ"	جامعة أدرار	ممتحناً

الحمد لله وحده والصلاة والسلام على من لا نبي بعده، الحمد لله الذي وفقنا لإتمام
هذا العمل المتواضع والشكر له على ما منَّ به علينا من الصبر على العلم والتعلم
ونسأله المزيد، والشكر موصول إلى كل من ساعدنا في إنجاز هذه الدراسة من أساتذة
جامعة أدرار وغيرها من الجامعات، موظفي المؤسسات التي كانت محل الدراسة.

أهدي هذا العمل المتواضع إلى الوالدين الكريمين، وبالخصوص الوالدة التي
كانت حريصة على إتمامي لهذا العمل والتي لم تدخر عنا جهدها ولا دعواتها بالليل
والنهار، وإلى كل العائلة قريبتها وبعيدها.

الملخص :

تعمل مراقبة التسيير على تحقيق مختلف أهداف المؤسسة من خلال الأدوات التي تستخدمها، تقليدية أو حديثة، ومن أهم الأهداف التي تسعى المؤسسة لتحقيقها تحسين أدائها المالي. فمن خلال هذه الدراسة تطرقنا في جانبها النظري لمراقبة التسيير وأدواتها التقليدية والحديثة، ثم في جانبها التطبيقي حاولنا الوقوف على مدى مساهمة الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير في تحسين الأداء المالي باستخدام أداة الاستبيان التي وزعت على مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية. وخلصت الدراسة الى مجموعة من النتائج من أهمها أن لمراقبة التسيير وأدواتها اهتماما كبير لدى الباحثين والمفكرين منذ سنوات بعيدة وأنها نظام للرقابة والتوجيه والتحفيز كما بينت الدراسة عدم وجود تأثير ملموس للأدوات الحديثة لمراقبة التسيير على الأداء المالي.

الكلمات المفتاحية : مراقبة التسيير، الأدوات التقليدية، الأدوات الحديثة، الأداء المالي

summary :

Management control works to achieve the various objectives of the institution through the tools it uses, traditional or modern, and one of the most important goals that the institution seeks to achieve is to improve its financial performance. Through this study, we discussed the theoretical aspect of management control and its traditional and modern tools, and then in its applied side, we tried to determine the extent to which modern management control tools contribute to improving financial performance using the questionnaire tool that was distributed to a group of Algerian economic institutions. The study concluded with a set of results, the most important of which is that management control and its tools have been of great interest to researchers and thinkers for many years and that it is a system of control, guidance and motivation, as the study showed that there is no tangible impact of modern tools to monitor management on financial performance.

Keywords : Management control, traditional tools, modern tools, financial performance

الصفحة	المحتويات
	كلمة شكر و عرفان
	إهداء
	الملخص
I	فهرس المحتويات
IX	قائمة الجداول
XI	قائمة الأشكال
	قائمة الاختصارات والرموز
أ - ف	المقدمة العامة
2	الفصل الأول ماهية مراقبة التسيير
2	تمهيد
3	المبحث الأول: ظهور مراقبة التسيير
3	المطلب الأول: مراحل ظهور مفهوم مراقبة التسيير
7	المطلب الثاني: مراقبة التسيير ونظريات المنظمات
16	المطلب الثالث: مراقبة التسيير، المراجعة الداخلية والرقابة الداخلية
20	المبحث الثاني: ماهية مراقبة التسيير
20	المطلب الأول: مفهوم مراقبة التسيير
21	المطلب الثاني: أهداف مراقبة التسيير
25	المطلب الرابع: مهنة مراقبة التسيير
30	المطلب الخامس: مسار مراقبة التسيير
34	مبحث الثالث: مفاهيم وتوجيهات حول أداء المالي للمؤسسة
34	المطلب الأول: الأداء في المؤسسة، مفهوم وقياس
35	المطلب الثاني: تقييم الأداء
37	المطلب الثالث: متطلبات نجاح عملية تقييم الأداء
37	المطلب الرابع: أنواع الأداء
39	المطلب الخامس: مؤشرات الأداء المالي
42	خلاصة الفصل
44	الفصل الثاني الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير
44	تمهيد
45	المبحث الأول: المحاسبة التحليلية
45	المطلب الأول: تعاريف عن المحاسبة التحليلية وتطورها التاريخي
47	المطلب الثاني: أهداف المحاسبة التحليلية
48	المطلب الثالث: العلاقة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية
49	المطلب الرابع: مصطلحات لها علاقة بالمحاسبة التحليلية
51	المبحث الثاني: التحليل المالي
51	المطلب الأول: نبذة عن تاريخ ظهور التحليل المالي
52	المطلب الثاني: مفهوم التحليل المالي
53	المطلب الثالث: أنواع التحليل المالي
54	المطلب الرابع: أهداف التحليل المالي

54	المطلب الخامس: التحليل بالنسب المالية
60	المبحث الثالث: الموازنات التقديرية
60	المطلب الأول: تاريخ الموازنات التقديرية
61	المطلب الثاني: مفهوم الموازنات التقديرية
63	المطلب الثالث: الخطوات العامة لإعداد الموازنة التقديرية
65	المطلب الرابع: أنواع الموازنات التقديرية
68	المطلب الخامس: الانتقادات الموجهة للموازنات التقديرية
70	المبحث الرابع: بحوث العمليات
70	المطلب الأول: تاريخ ومفهوم بحوث العمليات
71	المطلب الثاني: مفهوم بحوث العمليات
72	المطلب الثالث: أهمية بحوث العمليات
72	المطلب الرابع: أسباب الحاجة إلى أساليب بحوث العمليات
73	المطلب الخامس: منهج بحوث العمليات في اتخاذ القرارات
78	المطلب السادس: أدوات بحوث العمليات
80	خلاصة الفصل
82	الفصل الثالث الأدوات الحديثة المراقبة التسيير
82	تمهيد
83	المبحث الأول: نظام التكاليف على أساس الأنشطة: Activity Based Costing
83	المطلب الأول: مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة
85	المطلب الثاني: دوافع أهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة
86	المطلب الثالث: خطوات تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة
89	المطلب الرابع: مقارنة بين نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة والأنظمة التقليدية للتكاليف
92	المطلب الرابع: الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة
94	المبحث الثاني: التكلفة المستهدفة
94	المطلب الأول: مفهوم التكلفة المستهدفة
95	المطلب الثاني: مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة
97	المطلب الثالث: مبادئ التكلفة المستهدفة
98	المطلب الرابع: خصائص التكلفة المستهدفة
99	المطلب الخامس: أهداف التكلفة المستهدفة
100	المطلب السادس: جوهر التكلفة المستهدفة
102	المطلب السابع: حدود التكلفة المستهدفة
104	المبحث الثالث: الكايزن (التحسين المستمر)
104	المطلب الأول: مفهوم الكايزن kaizen costing
105	المطلب الثاني: أهداف الكايزن
107	المطلب الثالث: منهجية الكايزن
108	المطلب الرابع: مقارنة بين أسلوب تكلفة الكايزن أسلوب التكاليف المعيارية
109	المطلب الخامس: الانتقادات الموجهة لتقنية الكايزن
110	المبحث الرابع: بطاقة الأداء المتوازن

110	المطلب الأول: مفهوم بطاقة الأداء المتوازن
111	المطلب الثاني: المكونات الأساسية لبطاقة الأداء المتوازن
113	المطلب الثالث: أبعاد بطاقة الأداء
116	المطلب الرابع: التوازن في بطاقة الأداء المتوازن
117	المطلب الخامس: العلاقات بين السبب والنتيجة
119	المطلب السادس: القواعد الأساسية لتنفيذ نموذج بطاقة الأداء المتوازن
120	المطلب السابع: حدود تطبيق بطاقة الأداء المتوازن
122	خلاصة الفصل
124	الفصل الرابع: الدراسة الميدانية
124	تمهيد
125	المبحث الأول: الطريقة والأدوات
125	المطلب الأول: الطريقة
128	المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة
146	المبحث الثاني: النتائج والمناقشة
146	المطلب الأول: النتائج.
158	المطلب الثاني: مناقشة النتائج.
166	الخاتمة
	قائمة المراجع

الصفحة	عنوان الجدول
16	جدول رقم 01: مقارنة بين النموذج الياباني والنموذج الأمريكي
27	جدول رقم 02: يوضح لنا دور المبتكر لمراقب التسيير وكذا دوره الكلاسيكي أو التقليدي
30	جدول رقم 03: كفاءات وقدرات التسيير حسب بوين وسيمون
55	الجدول رقم 04: أهم نسب السيولة مع كيفية حسابها وتفسيرها المالي
57	الجدول رقم 05: بعض نسب الربحية المتعارف عليها
58	الجدول رقم 06: نسب النشاط المستخدمة في التحليل المالي
59	جدول رقم 07: نسب الرفع المالي المستخدمة التحليل المالي
88	جدول رقم 08: أمثلة عن بعض الأنشطة ا ولمسبات التي يمكن أن تقابلها
89	جدول رقم 10: مقارنة بين نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الأنظمة التقليدية للتكاليف
108	الجدول رقم 09: أوجه الاختلاف بين تكلفة الكايزن والتكاليف المعيارية
126	جدول رقم 10: المؤسسات الاقتصادية المستجوبة
129	جدول رقم 11: أهم الرسائل والبحوث التي اعتمدت في إعداد عبارات الاستبيان
130	الجدول رقم 12: درجات مقياس ليكرت الخماسي
131	الجدول رقم 13: مستويات الموافقة لمقياس ليكرت
131	الجدول رقم 14: اعتدالية الخطأ العشوائي للمتغير التابع الأداء المالي
133	الجدول رقم 15: عامل تضخم التباين VIF عند كل متغير مستقل
135	الجدول رقم 16: نتائج اختبار المقياس لمتغير نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC
136	الجدول رقم 17: جدول صدق متغير نظام التكاليف على أساس الأنشطة abc
137	الجدول رقم 18: نتائج اختبار المقياس لمتغير بطاقة الأداء المتوازن BSC
138	الجدول رقم 19: جدول صدق متغير بطاقة الأداء المتوازن BSC
139	الجدول رقم 20: نتائج اختبار المقياس لمتغير التكلفة المستهدفة Target costing
141	الجدول رقم 21: صدق متغير التكلفة المستهدفة Target Costing
142	الجدول رقم 22: نتائج اختبار المقياس لمتغير الأداء المالي Financial performance
143	الجدول رقم 23: صدق متغير الأداء المالي
144	الجدول رقم 25: معاملات التحميل التقاطعية
146	الجدول رقم 26: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب البيانات الشخصية وبيانات عن المؤسسة
152	الجدول رقم 27: التحليل الوصفي لمتغير نظام التكاليف على أساس الأنشطة
154	الجدول رقم 28: التحليل الوصفي لمتغير بطاقة الأداء المتوازن
155	الجدول رقم 29: التحليل الوصفي لمتغير التكلفة المستهدفة

156	الجدول رقم 30: التحليل الوصفي لمتغير الأداء المالي
157	الجدول رقم 31: اختبار الفرض الأول
157	الجدول رقم 32: اختبار الفرض الثاني
158	جدول رقم 33: اختبار الفرض الثالث

الصفحة	عنوان الشكل
4	الشكل رقم 01: مؤشر العائد على الاستثمار
6	الشكل رقم 02: المفاهيم الأساسية لمراقبة التسيير
12	الشكل رقم 02: سلم حاجات ماسلو
28	شكل رقم 03: ارتباط مراقبة التسيير بالإدارة العامة
28	شكل رقم 05: ارتباط مراقبة التسيير بالمديرية المالية
29	الشكل رقم 06: ارتباط مراقبة التسيير بالمسؤولين التنفيذيين
31	شكل رقم 07: مراقبة التسيير في أربعة مراحل، مسار للتعلم
32	شكل رقم 08: دورة التخطيط
33	شكل رقم 09: مرحلة المتابعة التحليل
91	شكل رقم 10: نظام التكاليف التقليدي
91	شكل رقم 11: نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)
97	الشكل رقم 12: خطوات تطبيق التكلفة المستهدفة
111	الشكل رقم 13: العناصر ثلاثة لبطاقة الأداة المتوازن
115	شكل رقم 14: علاقة الأبعاد الأربعة ببعضها
118	الشكل رقم 15: علاقة السبب-النتيجة بين المنظورات الأربعة
127	شكل رقم 16: نموذج الدراسة
132	الشكل رقم 17: منحني QQ للخطأ العشوائي عند المتغير التابع الأداء المالي
133	الشكل رقم 18: المدرج التكراري للخطأ العشوائي عند المتغير التابع الأداء المالي
148	شكل رقم 19: المؤهل الوظيفي
149	شكل رقم 20: التصنيف الوظيفي
149	شكل رقم 21: الخبرة المهنية
150	شكل رقم 22: مجال عمل المؤسسة
150	شكل رقم 23: عدد عمال المؤسسة
151	شكل رقم 24: عمر المؤسسة
151	شكل رقم 25: الطبيعة القانونية للمؤسسة
152	شكل رقم 26: شكل الملكية القانونية

المقدمة العامة

تمهيد :

مع بداية القرن العشرين كانت المؤسسات الاقتصادية تشهد ازدهارا ورواجا وطلبا متزايدا على المنتجات، مما دفع هذه المؤسسات إلى الرفع من إنتاجها ولكن سرعان ما جاءت الأزمة الاقتصادية العالمية 1929 التي عرفت بأزمة الكساد الكبير والتي كانت بدايتها من سوق الأسهم الأمريكية في أكتوبر 1929، وكان تأثير الأزمة مدمرا على أغلب دول العالم الغنية منها والفقيرة، وانخفضت التجارة العالمية ما بين النصف والثلاثين.

ومع حلول سنة 1933 بدأت حدت الأزمة تخف وبدأ الاقتصاد الأمريكي في الانتعاش من جديد، ولكن الأثر السلبي الذي تركته الأزمة على المؤسسات الاقتصادية دفعها للتفكير الجدي في اتخاذ الإجراءات والوسائل التي تعيدها للمنافسة وتعزيز تحكمها في تسيير أنشطتها، ومن هذه الوسائل العمل على ترسيخ نظام محكم لمراقبة التسيير، الذي كان آنذاك عبارة عن أدوات وطرق كمية تهتم بالتخطيط والرقابة وحساب التكاليف، فظهرت البرمجة الخطية والمحاسبة التحليلية والتحليل المالي والموازنات التقديرية.

ومع نهاية القرن العشرين وتغير هيكل المؤسسات واستجابة لتحديات المنافسة الجديدة والحاجة لإدارة الأداء، توسع دور مراقبة التسيير من وسائل للرقابة والتخطيط إلى التحفيز والتوجيه، وظهرت معه وسائل حديثة لمراقبة التسيير استجابة للانتقادات التي تعرضت لها الوسائل التقليدية، فظهرت محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، بطاقة الأداء المتوازن، التكلفة المستهدفة وتكلفة الكايزن والكثير من الأدوات الأخرى التي تختلف في المضمون ولكنها تشترك في الهدف الرئيسي وهو تحسين أداء المؤسسة.

أداء المؤسسة الذي يعبر عن نجاح المؤسسة في تحقيق أهدافها، ومن أهم أهداف المؤسسة هي توفير الموارد المالية والحفاظ عليها والذي يعبر عنه بالأداء المالي.

وبالنظر الى ضعف أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ، وسوء التسيير الذي غلب على كثير من مؤسساتنا رغم ما يشهده الاقتصاد الجزائري من انفتاح على المؤسسات الأجنبية التي كان لها دور كبير في خلق المنافسة في السوق الجزائرية ومساهمتها في تحسين أنظمة التسيير في المؤسسات الجزائرية.

أولا: إشكالية البحث :

تحظى إشكالية تحسين الأداء المالي باهتمام كبير من طرف الباحثين والمسيرين وبالمقابل أدى ظهور الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير وانتشار استخدامها خاصة في المؤسسات الكبرى طرح الإشكالية التالية :

ما مدى مساهمة الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية؟

وتتضمن الإشكالية الأسئلة التالية :

- 1- ما هي مراقبة التسيير وما تاريخ ظهورها ؟
- 2- ما هي الأدوات التقليدية والأدوات الحديثة لمراقبة التسيير ؟
- 3- ما المقصود بالأداء والأداء المالي وما سبل قياسه ؟
- 4- هل يؤثر نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الأداء المالي ؟
- 5- هل تؤثر بطاقة الأداء المتوازن في تحسين الأداء المالي ؟
- 6- هل تؤثر التكلفة المستهدفة في تحسين الأداء المالي ؟

ثانيا: فرضيات الدراسة :

كمحاولة للإجابة على الأسئلة السابقة تم طرح الفرضيات التالية :

- 1- مراقبة التسيير نظام لتوفير المعلومات في المؤسسة ظهر مع بداية القرن العشرين إبان الحرب العالمية الأولى
- 2- أدوات مراقبة التسيير عديدة منها التقليدية كالمحاسبة التحليلية والحديثة كنظام التكاليف على أساس الأنشطة
- 3- الأداء هو مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها بكفاءة وفعالية والأداء المالي يعبر عن تحقيق المؤسسة لأهدافها المالية
- 4- يساهم نظام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين الأداء المالي
- 5- لا تساهم بطاقة الأداء المتوازن في تحسين الأداء المالي
- 6- تساهم التكلفة المستهدفة في تحسين الأداء المالي

ثالثا: مبررات اختيار الموضوع

- علاقة الموضوع بتخصص المالية والمحاسبة والرغبة في التعمق في دراسته.
- الميل الشخصي للأساليب الكمية في تسيير المؤسسة والرغبة في التعرف على واقع تطبيقها في المؤسسات الجزائرية.
- التعريف بأهمية مراقبة التسيير وأدواتها الحديثة في المؤسسات الاقتصادية وكونها نظام مراقبة دائم.
- تعتبر وظيفة مراقبة التسيير ملازمة لجميع وظائف الإدارة مما يتيح لنا دراسة العلاقة بين وظيفة مراقبة التسيير و باقي الوظائف الأخرى في المؤسسة (التمويل، المبيعات، المحاسبة، التدقيق،...).
- محدودية الاهتمام بالأدوات الحديثة لمراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

رابعا: أهمية الدراسة

تحظى مراقبة التسيير باهتمام كبير من عدة مفكرين وباحثين ويتلخص ذلك في الكم الوافي من الكتب والبحوث العلمية التي تطرقت إليها، وتعد الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير ذات أهمية كبيرة في توفير المعلومات التي تساعد الإدارة على اتخاذ القرارات، كما أنها تساهم وبشكل كبير في قيادة أداء المؤسسة وذلك بكشف الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب. ويعتبر

تحسين الأداء المالي من أهم الأهداف التي تسعى المؤسسات الاقتصادية لتحقيقها وذلك بغية الاستغلال الأمثل للموارد المالية التي تمثل أساس التطور والاستمرارية .
وبالنظر إلى المؤسسات الاقتصادية في الدول المتطورة نجد أنها قطعت أشواطاً كبيرة في استخدام الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير في التحكم في الأداء وتحسينه وبالمقابل لا تزال المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تعيش ضعفاً مالياً واضحاً، لذلك جاء هذا البحث للوقوف على مدى استخدام المؤسسات الجزائرية للأدوات الحديثة لمراقبة التسيير وهل يمكن لهذه الأخيرة التأثير على الأداء المالي لمؤسساتنا.

خامساً: منهج الدراسة

اعتمدنا في دراستنا على المنهج الوصفي التحليلي، وذلك بالتطرق للجانب النظري بجمع المعلومات الكافية والدقيقة عن موضوع الدراسة من خلال المصادر ذات الصلة بالموضوع من كتب ومقالات وأطروحات وملتقيات...، وفي الجانب التطبيقي استخدمنا أداء الاستبيان لجمع المعلومات ذات الصلة بالموضوع عن عينة الدراسة ثم من خلال المنهج الإحصائي قمنا بتحليل العلاقة بين متغيرات الدراسة واستخراج نتائج الدراسة.

سادساً: أهداف البحث

- تبيان أهمية استخدام الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير ودورها في تحسين التسيير في المؤسسات الاقتصادية.
- محاولة إظهار دور استخدام الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير في التحكم في الأداء المالي.
- تحسيس المسير الجزائري في الإسهامات الممكنة لاستخدام الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير .
- البحث عن العلاقة بين استخدام الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير وتحسين الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

سابعاً: حدود الدراسة

تم إجراء الدراسة الميدانية خلال سنة 2020 بالاختصار على بعض الولايات الجزائرية – وهران، الجزائر، غليزان، سطيف- مع التركيز على المؤسسات الاقتصادية الكبرى وذلك لاحتمال توفرها ومعرفة مسيرها للوسائل الحديثة لمراقبة التسيير.
كما تم الاختصار على ثلاث أدوات وهي نظام التكاليف على أساس الأنشطة وبطاقة الأداء المتوازن والتكلفة المستهدفة وهذا لكثرة البحوث التي تطرقت لهذه الأدوات من جهة وقلت البحوث التي تطرقت للأدوات الحديثة الأخرى من جهة أخرى.

ثامنا: صعوبات الدراسة

من أهم الصعوبات التي واجهتنا في دراسنا قلت البحوث التي حاولت الربط بين استخدام الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير وتحسين الأداء المالي والأداء عموما.

عدم استجابة الكثير من المؤسسات الكبيرة في الجزائر للاستبيانات الموزعة وحرص الكثير من المسؤولين عن الإجابة على أسئلة الاستبيان .

تاسعا: الدراسات السابقة

دراسة درويش عمار "محاسبة الأنشطة كبديل إستراتيجي للتحكم في تكاليف المؤسسات الاقتصادية، رسالة دكتوراه في إدارة الأعمال، جامعة الجيلالي الياابس-سيدي بلعباس- 2015- 2016

هدفت الدراسة إلى معرفة إلى أي مدى يمكن للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) كبديل استراتيجي عن نظم التكاليف التقليدية بهدف التحكم في تكاليفها وتعزيز قدرتها التنافسية، حيث تناولت الدراسة في جانبها النظري مفهوم محاسبة التكاليف، أهدافها والعوامل المؤثرة في تصميمها، ثم تطرق الباحث إلى نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بشيء من التفصيل، فقدم نبذة عن ظروف وتاريخ نشأة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، مفهومها، مبادئها، مقوماتها، مراحل تصميمها والصعوبات التي تواجه تطبيقها، ثم حاول الباحث تبين دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة كأداة للإدارة الاستراتيجية للتكاليف، ثم قام الباحث في الجانب التطبيقي للدراسة بالبحث في مدى توفر شروط تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية ومدى مساهمة هذا النظام في تحسين الأداء وتعزيز القدرة التنافسية لدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال دراسة ميدانية لعينة من المؤسسات الاقتصادية على مستوى الغرب الجزائري واعتمد الباحث في جمع البيانات على الاستبيان الذي قام بتحليله و معالجته باستخدام مختلف الطرق الإحصائية المناسبة وخلصت الدراسة إلى : توفر مقومات تطبيق نظام ABC في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إلا أن التطبيق الفعلي لهذا النظام بالمؤسسات محل الدراسة ظل مغيبا بشكل كلي، بحيث لم تطبقه سوى مؤسسة واحدة وذلك راجع إلى عدة أسباب ذكر منها الباحث: تعقيد و صعوبة وضع نظام ABC و تشغيله، عدم اطلاع المسؤولين على مبادئ النظام، مميزاته وفوائده، ارتفاع تكلفة وضعه مقارنة بالنظام التقليدي للتكاليف، أن هناك غياب للموارد المالية والمادية والبشرية لتسييره.

دراسة كامل يوسف بركة "دور أساليب المحاسبة الإدارية في تفعيل حوكمة الشركات، دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة" رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية بغزة، 2012

هدفت الرسالة إلى دراسة موضوع الحوكمة من جوانبه المختلفة ودراسة العوامل التي من الممكن أن تزيد من فعالية حوكمة الشركات وقد تم التركيز على أساليب المحاسبة الإدارية حيث تم

دراسة كل أسلوب من هذه الأساليب والتعرف على طبيعة تأثير كل أسلوب على مدى وأي هذه الأساليب أكثر تأثيراً وبخاصة تلك الأساليب التي تطبقها الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة .

تناول الباحث في الجانب النظري للدراسة مفهوم المحاسبة الإدارية وأهدافها، ثم تطرق إلى الأساليب التقليدية للمحاسبة الإدارية (أسلوب التكلفة الفعلية، أسلوب التكاليف المعيارية، أسلوب تحليل الانحرافات، أسلوب الموازنات التخطيطية والموازنة المرنة.....) و الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية (أسلوب الإدارة الشاملة، نظام الإنتاج في الوقت المحدد، نظام التكاليف المبني على الأنشطة، بطاقة الأداء المتوازن، محاسبة الانجاز، نظام الموازنات على أساس الأنشطة، والتكلفة المستهدفة)، كما تطرقت الدراسة إلى موضوع حوكمة الشركات بشيء من التفصيل..

وفي الجانب التطبيقي للدراسة قام الباحث بالاعتماد على أسلوب الاستبيان في جمع المعلومات اللازمة على مجتمع الدراسة المكون من الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها: أن الشركات الصناعية في قطاع غزة تطبق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية بشكل أكبر من الأساليب التقليدية، كما تبين للباحث أن أكثر الأساليب الحديثة استخداماً هي أسلوب إدارة الجودة الشاملة بوزن نسبي 86.3 % ثم يليه نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بوزن نسبي 80.3%.

دراسة نجوم قمازي " مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية دراسة استقصائية على المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف- 2017-2018

هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية عن طريق ترشيد القرارات وتحسين الأداء وزيادة القدرة التنافسية وذلك من خلال: تبيان ما يمكن أن يساهم به أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة وأسلوب التكلفة المستهدفة وأسلوب بطاقة الأداء المتوازن في تعظيم قيمة المؤسسة عن طريق تعزيز تنافسيتها، وتبيان أساليب المحاسبة الإدارية المطبقة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والصعوبات التي تحد من تطبيقها.

ولتحقيق هذه الأهداف قامت الباحثة بتصميم استبيان وتوزيعه على عينة من المؤسسات الاقتصادية الإنتاجية لولاية سطيف والذي مكنها من جمع المعلومات اللازمة لتحليلها ومعالجتها إحصائياً وتوصلت الباحثة إلى مجموعة من نتائج نذكر منها :

أن المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف لا تطبق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية ولكنها تؤكد على مساهمة الأدوات الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة، وتوافق على ضرورة تطبيق هذه الأساليب لما لها من فوائد.

أن المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف تؤكد على مساهمة أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة وأسلوب التكلفة المستهدفة وبطاقة الأداء المتوازن في تعظيم قيمة المؤسسة من خلال تنافسيتها.

أن هناك العديد من العوائق التي تحول دون تطبيق المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف للأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية.

دراسة نوبلي نجلاء " استخدام أدوات المحاسبة الادارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية -دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب، بسكرة-، رسالة دكتوراه في المحاسبة بجامعة محمد خيضر بسكرة، 2014-2015

هدفت الدراسة إلى محاولة الإجابة على الإشكالية الرئيسية: كيف يتم تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية باستخدام أدوات المحاسبة الإدارية، وذلك من خلال محاولة إبراز التحولات التي عرفت بها المحاسبة الإدارية، وتبيان أهمية تقييم الأداء المالي في تحقيق الكفاءة والفعالية، اعتمدت الباحثة في تحقيق هذه الأهداف على أسلوب المنهج الوصفي التحليلي الموافق للدراسة النظرية من أجل عرض ما هو متوفر من معلومات حول المحاسبة الإدارية والأداء المالي، بالإضافة إلى اعتماد منهج دراسة الحالة الذي حاولت من خلاله الباحثة تجسيد الجانب النظري في مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب ببسكرة، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج أهمها:

أن أدوات المحاسبة الإدارية تقوم بالتأثير الإيجابي على مختلف مؤشرات الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، فبعضها يساهم في عملية التقييم (كالتحليل المالي وبطاقة الأداء المتوازن)، والبعض الآخر يساهم في تحسين الفعلي لمؤشرات الأداء المالي (كالتكلفة المستهدفة وتحديد التكاليف على أساس الأنشطة).

لا تقوم مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة بتطبيق أي أداة من أدوات المحاسبة الإدارية الحديثة منها أو التقليدية في الوقت الحالي، إلا أنه قبل سنوات كانت الوحدة تقوم بإعداد الموازنات التقديرية.

إن مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب-بسكرة لا تقوم بقياس وتقييم الأداء المالي ولم تقم بإجراء أي دراسة من هذا القبيل بحجة أن إنتاجها لا تتحكم به التنافسية بقدر ما تتحكم به الشروط الموضوعية من طرف الدولة، فهي تعتمد على النتائج السنوية لمصلحة المحاسبة فقط في الحكم على النشاط المالي.

دراسة محمد الصغير قريشي بعنوان " واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر" وهي مقال منشور في مجلة الباحث عدد 2011/09

حاول الباحث من خلال هذه الدراسة تبيان واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الجزائرية وذلك بالتعرف على طبيعة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر ثم بمعرفة أي التقنيات وأدوات مراقبة التسيير مناسبة لهذا النوع من المؤسسات. قدم الباحث أولاً شرحاً للمصطلحات المتعلقة بالموضوع كمفهوم مراقبة التسيير وأهميتها وخطواتها، وتعريف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وأهميتها، ثانياً حاول الباحث تجسيد البحث ميدانياً وذلك من خلال إعداد استبيان وتوزيعه على مجموعة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والصغيرة في ولايات الجنوب الشرقي (ورقلة، غرداية ووادي سوف)، وبلغ عدد الاستبيانات الموزعة 50 استبيان لم يسترجع منها إلا 17 استبيان والتي قام الباحث بتحليلها ومعالجتها باستخدام برنامج spss للوصول إلى مجموعة من النتائج أهمها :

- أن أغلب المؤسسات محل الدراسة مسيرة من طرف أصحابها المالكين (64.7 %) والبقية من مسيرين ذوي خبرة (35.3%)، ومن حيث تمويلها وجد أن 12 مؤسسة ممولة ذاتيا و4 بتمويل ثنائي (بنكي-ذاتي) ومؤسسة واحدة ممولة بتمويل ذاتي وإعانة من طرف الدولة.

- غياب إستراتيجية واضحة في أغلب المؤسسات إلا خمسة منها (29.4 %)، أما من جانب اعتماد خطة سنوية أو وجود هيكل تنظيمي ونظام للمعلومات أو اهتمام هذه المؤسسات بأفرادها فإن أكثر من 50 % تعتمد هذه الأساليب في التسيير، ولكن في ظل عدم ارتباطها بإستراتيجية واضحة فإن عملية التسيير والرقابة تظل قاصرة عن إعطاء صورة شاملة لواقع عمل تلك المؤسسات، تستطيع من خلالها أن تستمر وتصمد أمام المنافسة.

- كما توصلت الدراسة إلى أن 64.7 % من المؤسسات محل الدراسة تطبق نظام رقابي بطريقة أو بأخرى يمكنها من متابعة نشاطها، وتتمثل مختلف أوجه نظم الرقابة المستعملة في مجموعة من نقاط نذكر منها :

- أن أغلب المؤسسات ((82.4 %) تعتمد على الموازنات التقديرية لكونها من الأدوات التقليدية الأكثر استعمالا لتحقيق الأهداف قصيرة المدى وهذا في حالة دقة التنبؤات وصحة بيانات الإنجازات الفعلية.

• وبالمقابل وجد الباحث أن نسبة ضئيلة (11.8 %) تطبق لوحة القيادة كأداة رقابية وقد يرجع ذلك إلى عدم فعالية نظام المعلومات أو عدم معرفة التقنيات المطبقة في هذا المجال.

• كما بينت الدراسة إلى أن المؤسسات محل الدراسة لا تستخدم أدوات الرقابة الحديثة ومنها التكاليف المستندة للنشاط وعلل الباحث ذلك بعدم الدراية بهذه التقنية، وقد لا نجدها أيضا في كثير من المؤسسات الجزائرية الكبرى نتيجة غياب الدقة والشفافية في نظام المعلومات أو عدم إعطاء تقييم الأداء الأهمية اللازمة له.

دراسة علي فايع محمد آل حسن، بعنوان " نظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) وأثره على الربح، دراسة تطبيقية على الشركات السعودية" وهي مقال تم نشره في مجلة الاستراتيجية والتنمية العدد 7/2017 بجامعة مستغانم

حاول الباحث من خلال هذه الدراسة عمل مقارنة بين نظامي ABC ونظام TDABC لاكتشاف العلاقة بينهما عن طريق التحليل والتجربة العددية. والتعرف على مدى تطبيق الشركات السعودية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت (TDABC) وأثر ذلك في تخفيض التكاليف،

أظهرت نتائج الدراسة إلى أن نظام ABC يجمع المعلومات من الموارد إلى النشاط حسب الموارد (الأعمدة)، في حين أن نظام TDABC يختار كل مورد على حدة. وظهر نتائج الدراسة أيضا أن نظام TDABC أكثر دقة من نظام ABC

كما اعتمد الباحث على أداة الاستبانة لجمع بيانات مجتمع الدراسة المتمثل في شركات المساهمة المدرجة في السوق المالي السعودي والبالغ عددها 170 شركة موزعة على 15 قطاعا بعضها قائم

والآخر مستحدث. واشتملت عينة الدراسة على مدراء وموظفي قطاعات (شركات الإسمنت، شركة الكهرباء، شركات الاتصالات، شركة سابك، بنك الراجحي) وهي تمثل 12.4 % من إجمالي مجتمع الدراسة، وهي نسبة مئوية مقبولة (سيكاران، 2006) هذا وقد تم إرسال استبانة الدراسة إلكترونياً إلى مدراء وموظفي الشركات المعنية، وكانت نسبة التجاوب 52 % لتمثل العينة النهائية والتي خضعت بياناتها للتحليل والتفسير في سياق الإجابة على فرضيات الدراسة الرئيسية .

وبينت نتائج البحث: وجود أثر معنوي لنموذج الانحدار لتطبيق الشركات السعودية لنظام (TDABC) في تخفيض التكاليف بالشركات السعودية، وهو تأكيد على وجود فاعلية وأثر لتطبيق الشركات السعودية لنظام (TDABC) في تخفيض التكاليف بالشركات السعودية؛ وإن إجمالي ما يؤثر به تطبيق الشركات لنظام (TDABC) في تخفيض التكاليف بالشركات السعودية من عوامل يبلغ (86.8%) وأن ما تبقى من الأثر والذي يبلغ ((31.4% يعزوه الباحث إلى عوامل ومتغيرات خارج نطاق الدراسة.

دراسة بن خليفة حمزة بعنوان "دور القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداء المؤسسات الاقتصادية، دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية (2011-2015) وهي أطروحة دكتوراه في المحاسبة بجامعة محمد خيضر - بسكرة -

سعت الدراسة إلى معرفة دور القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداء المؤسسات الاقتصادية، من خلال معرفة النظام المالي المحاسبي وكيفية الرقي به ليتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، كما حاول الباحث المساهمة في تقييم مجموعة من المؤسسات الاقتصادية بنموذج بطاقة الأداء المتوازن، واعتمد الباحث في ذلك على المنهج الوصفي للإلمام بالجانب النظري للدراسة، والمنهج التحليلي مع منهج دراسة الحالة لثلاث مؤسسات اقتصادية وهي مؤسسة توزيع وصيانة العتاد الفلاحي بالوادي، ومؤسسة الجزائرية للمياه وحدة الوادي ومجمع صيدال وذلك بإعداد بطاقة الأداء المتوازن لكل مؤسسة، وتوصلت الدراسة إلى أهمية الاعتماد على أبعاد بطاقة الأداء المتوازن في تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية، معالجة المشاكل المحاسبية ذات العلاقة بالاعتراف والقياس والإفصاح عند إعداد القوائم المالية للمؤسسات في فترة لا تزيد عن ثلاث سنوات، تحديث النظام المالي المحاسبي مع المعايير المحاسبية الدولية للمؤسسات محل الدراسة.

دراسة لبنى محمادي بعنوان " تطبيق آليات مراقبة التسيير الحديثة في المؤسسات العمومية الاستشفائية، دراسة تحليلية على مستوى المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد بوضياف بورقلة" وهي مقال منشور في مجلة الدراسات المالية والمحاسبية بجامعة الشهيد حمة لخضر بالوادي:

هدف الدراسة إلى ابراز وتوضيح واقع تطبيق آليات مراقبة التسيير الحديثة في المؤسسات العمومية، من خلال التعرف على الآليات الحديثة لمراقبة التسيير المطبق فيها ومدى تمكين هذه الآليات من تحقيق الأداء الأمثل لموارد المؤسسة، وقام الباحث بتجسيد هذه الدراسة على

المؤسسات العمومية الاستشفائية محمد بوضياف بورقلة ومحاولة جعل الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير تستجيب إلى متطلبات هذا النوع من المؤسسات.

من خلال الدراسة الميدانية التي قام بها الباحث وجد أن المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد بوضياف تستخدم بعض آليات مراقبة التسيير سواء التقليدية منها أو الحديثة، وذكر أن المؤسسة تستخدم أدوات مراقبة التسيير التقليدية منها: المحاسبة، الإحصاء، النسب المئوية، الموازنات التقديرية، وتستخدم أدوات مراقبة التسيير الحديثة منها: لوحة القيادة، نظام معلومات محاسبة التسيير، الإدارة الالكترونية متمثلة في مجموعة من البرامج (برنامج EPIPHARM ، برنامج SIRH، برنامج Patient ، برنامج المحاسبة الثلاثي (triple comptabilité hospitalière)

وتوصلت الدراسة إلى أن المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد بوضياف تتعرض أثناء القيام بعملها إلى عدة عراقيل ومشاكل أدت بها إلى الانحراف عن المسار الذي يوصلها إلى تحقيق أهدافها وفق ما هو مخطط له منها: غياب مصلحة خاصة بمراقبة التسيير، عدم إشراك الموظفين في إعداد لوحات القيادة ومختلف الأدوات الرقابية، تنوع المهام وصعوبة تحديد الأهداف وقياس رضا مستعملي الخدمة العمومية وغياب نظام التخطيط بسبب طبيعة الخدمة العمومية المطبقة في مختلف المؤسسات العمومية الاستشفائية.

دراسة حاب الله شريف بعنوان "أساليب المحاسبة الادارية بين النظرية والتطبيق، دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في الجزائر " وهي أطروحة دكتوراه في المحاسبة والمالية بجامعة أم البواقي، 2015-2016

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى استخدام الشركات الصناعية في الجزائر لأساليب المحاسبة الإدارية في مجالات التخطيط، الرقابة وتقييم الأداء وصنع القرار. ودراسة العلاقة بين درجة تطبيق الشركات الصناعية لأساليب المحاسبة الإدارية المختلفة والخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة، ثم تحديد أهم مزايا استخدام هذه الأساليب. ولتحقيق هذه الأهداف قام الباحث بتصميم استبانة وزعت على موظفي إدارة المالية والمحاسبة في تلك الشركات.

وقد أظهرت نتائج الدراسة أن الشركات الصناعية محل الدراسة تقوم بتطبيق أساليب المحاسبة الإدارية بمستوى قليل، وأن أكثر الأساليب استخداما وبدرجة كبيرة جدا في مجال التخطيط هي موازنة مشتريات المواد واللوازم وموازنة مبيعات المنتجات للفترة المقبلة. أما في مجال الرقابة وتقييم الأداء تعتبر درجة استخدامها متوسطة وأكثر الأساليب استخداما أسلوب نظام إدارة الجودة الشاملة وبدرجة أهمية كبيرة جدا، يليه أسلوب أسعار التكلفة وبدرجة استخدام متوسطة، كما تبين أنه لا توجد علاقة ذات دلالة إحصائية بين درجة تطبيق هذه الشركات لأساليب المحاسبة الإدارية والخصائص الديموغرافية لأفراد عينة الدراسة باستثناء المركز الوظيفي.

وبينت الدراسة أيضا أن أهم ميزات استخدام هذه الأساليب أنها تعمل على ضبط التكاليف وتخفيضها، وتساهم في زيادة القوة التنافسية للشركة، وأوضحت الدراسة إلى أن أهم معوقات استخدام هذه الأساليب هي غياب المنافسة، ويليها ارتفاع تكاليف استخدام هذه الأساليب من حيث الوقت والجهد ثم مقاومة الإدارة للتغيير.

دراسة بورنيسة مريم وخنفري خيضر بعنوان " مدى مساهمة الأدوات الحديثة لمحاسبة التسيير في تحسين الكفاءة التسييرية للمؤسسات" وهي مقال منشور في مجلة البشائر الاقتصادية، المجلد الرابع-العدد 2، 2018

هدفت الدراسة إلى معرفة مدى نجاعة وفعالية الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تحسين ومراقبة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية (سوناطراك، جو رويبة، بيوفارم، صيدال، سونلغاز)، هذا من جهة ومن ناحية أخرى تخفيض التكاليف. اعتمد الباحثان على المنهج الوصفي التحليلي في سرد الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير وعلى دراسة تطبيقية على عينة الدراسة بالإضافة إلى التقارير التسييرية والمالية للمؤسسات محل الدراسة طيلة فترة ثلاث سنوات (2014-2016) لتبيان فعالية هذه الأساليب في تحسين التسيير .

وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج نذكر منها :

ان مؤسسة سوناطراك تستخدم الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير بما يقارب 60% خاصة في السنوات الأخيرة 2016 و 2015، مقارنة بالسنوات السابقة، حيث سمح أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة في زيادة المردودية المالية لمؤسسة سوناطراك بـ % 3,42 سنة 2016 مقارنة بسنتي 2015 و 2014، إذ لم يتعدى مؤشر المردودية المالية 0,1% و 0,37% خلال السنتين.

اما مؤسسة صيدال فمن خلال تقاريرها التسييرية استنتج الباحثان أن نسبة تطبيقها للأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير تتراوح بين 25% و 30% وهي نسبة معتبرة، حيث كانت المؤسسة تعتمد على الأساليب التقليدية لمحاسبة التسيير (خاصة أسلوب التكلفة الكلية وأسلوب التكاليف المعيارية دون غيرهما)، لكن نتيجة توسيع رقعة تعاملاتها مع الأجانب، تبنت صيدال أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة باعتباره أسلوب يسعى إلى قياس وتخفيض التكاليف غير المباشرة، فمن خلال تطبيقها لهذا الأسلوب استطاعت المؤسسة أن تحسن من كفاءتها التسييرية من خلال تقليل التكاليف غير المباشرة المرتبطة بتصنيع الأدوية والقضاء على بعض الأنشطة التي لا تضيف قيمة. كما ساهم هذا الأسلوب في زيادة الربحية بمقدار 32% سنتي 2016 و 2017 مقارنة بالسنوات السابقة .

أما عن تطبيق أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة وأسلوب إدارة التكاليف على أساس الأنشطة في مؤسسة بيوفارم استنتجنا أنها تعدت تطبيق 35% لأسلوب ABC ، حيث سمح هذا الأسلوب بزيادة أرباحها السنوية نتيجة التسيير الجيد لتكاليفها الصناعية، الاستثمارية والتكاليف التشغيلية، وسمح أسلوب التكاليف من تحسين العمليات الإنتاجية للدواء والمستحضرات الطبية بشكل فعال، إذ ساهم هذا الأسلوب في تحسين الجودة وتقليل الوقت اللازم للعمليات الإنتاجية،

-أما عن مؤسسة سونلغاز ومؤسسة جو رويبة فإن كلاهما يتبعان الأساليب الكلاسيكية لمحاسبة التسيير، فتطبيقهما للأساليب الحديثة لم يتعدى نسبة 10% لمؤسسة سونلغاز وهذا في بعض فروعها فقط و 5% لمؤسسة جو رويبة، فمادامت نسبة التطبيق ضعيفة فإن مساهمة الأساليب الحديثة في تحسين الكفاءة التسييرية في هاتين المؤسستين ليست فعالة.

دراسة صالح بلاسكة بعنوان " قابلية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم الإستراتيجية في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية -دراسة حالة بعض المؤسسات الجزائرية " وهي رسالة ماجستير في إدارة الأعمال بجامعة فرحات عباس بسطيف، 2011-2012

سعت الدراسة إلى معرفة مدى قابلية استخدام بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية كأداة لتقييم الإستراتيجية، من خلال محاولة الباحث إعطاء نظرة شاملة عن الجانب النظري لبطاقة الأداء المتوازن، محاولة إيجاد أنجع الأدوات التي تساعد المؤسسة على تقييم إستراتيجيتها، بيان كيفية تقييم الإستراتيجية في المؤسسة، بيان قدرة البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة الاقتصادية الجزائرية على تبني بطاقة الأداء المتوازن كأداة حديثة للتقييم الاستراتيجي، كما اعتمد الباحث في الجانب التطبيقي للدراسة على أسلوب دراسة الحالة لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والتي بلغ عددها 16 مؤسسة وزعت على مسؤوليها استمارة أسئلة حيث بلغ عدد الاستمارات 64 استمارة قام الباحث بتحليل بياناتها لاستخلاص مجموعة من نتائج نذكر منها :

- ضعف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في انتهاج التوجه الإستراتيجي؛
- عدم الاهتمام بالموارد البشري مع ضعف التكوين خاصة فيما يخص الإدارة؛
- لا يوجد اهتمام فيما يتعلق بتقييم الإستراتيجية، نظرا لغياب النظرة الإستراتيجية في هذه المؤسسات؛
- انغلاق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على الخارج وضعف الاتصال مع الجامعة ومراكز البحث العلمي؛
- النظرة التقليدية للعلاقة مع الزبائن وضعف الاتصال معه رغم المنافسة الحادة القائمة؛
- قيام المنافسة على السعر وفي بعض الأحيان على حساب الجودة؛
- وجود استراتيجيات غير واضحة المعالم؛
- سوء الاستغلال الجيد لنتائج التشخيص الإستراتيجي والاعتماد في الغالب على التنبؤات الإحصائية قصيرة الأجل.

وفي الأخير استنتج الباحث أن هناك العديد من العقبات التي تعيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في انتهاج بطاقة الأداء المتوازن، وكذا عدم الاهتمام بتقييم الإستراتيجية، وعلى هذه المؤسسات تجاوزها والوقوف عليها والبدء من داخل المؤسسة، ولاسيما المستوى الاستراتيجي.

دراسة عمر محمد هديب بعنوان "نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن، وعلاقته بالأداء المالي -التطبيق ونموذج مقترح للقياس- وهي أطروحة دكتوراه في الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية بالأردن، 2009

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة لدى الشركات الصناعية في الأردن، وذلك من خلال تطوير نموذج مقترح للقياس، وبيان العلاقة بين تطبيق هذا النظام وتحسن الأداء المالي لهذه الشركات.

ولتحقيق أهداف الدراسة، قام الباحث بتصميم نموذج لقياس مدى تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة لدى الشركات الصناعية، وبيان علاقة درجة تطبيقه بتحسين الأداء المالي لها. حيث تم استخدام أسلوب المسح الشامل للمجتمع الإحصائي للدراسة المتمثل بكافة الشركات الصناعية العاملة في الأردن وصولاً إلى الشركات المطبقة لهذا النظام، كما اعتمد الباحث أسلوب المقابلات الشخصية مع المديرين الماليين للشركات المطبقة لهذا النظام لجمع البيانات الأولية المتعلقة بالدراسة.

ومن أهم النتائج التي أسفرت عليها الدراسة أن عدد الشركات الصناعية العاملة في الأردن المطبقة لنظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة أو شرعت بتطبيقه (16) شركة جميعها شركة مساهمة عامة، منها (05) شركات فقط اعتمدت تطبيقه، وباقي الشركات كانت ضمن مراحل التطبيق بدءاً من مرحلة التخطيط ولغاية مرحلة إنشاء النظام، كذلك أظهرت نتائج الدراسة وجود علاقة ايجابية بين تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة وتحسن الأداء المالي لشركتين من خمس شركات، أي بنسبة 40% من العينة النهائية للدراسة، بينما أظهرت الدراسة عدم وجود علاقة ايجابية بين تحسن الأداء المالي لثلاث شركات مثلت 60% من العينة النهائية للدراسة، حيث تبين أن متوسطات مؤشرات الأداء المالي لها قد انخفض على عكس ما كان متوقعاً، مما يشير إلى عدم وجود علاقة بين قيام الشركات بتطبيق النظام وتحسن الأداء المالي.

عاشراً: محتويات الدراسة

قسمت الدراسة على أربعة فصول، ثلاثة فصول للجانب النظري وفصل للجانب التطبيقي كما يلي:

الفصل الأول: ظهور مراقبة التسيير

تطرقنا في هذا الفصل للمفاهيم المتعلقة بمراقبة التسيير من خلال ثلاث مباحث، تناولنا في المبحث الأول ظهور مراقبة التسيير وتطورها التاريخي ونظريات المنظمة وعلاقتها بمراقبة التسيير، مراقبة التسيير والرقابة الداخلية والمراجعة الداخلية، المبحث الثاني مراقبة التسيير وتطرقنا فيه لمفهوم مراقبة التسيير، أهدافها وخصائصها ومهنة مراقبة التسيير، المبحث الثالث مفاهيم وتوجيهات حول الأداء المالي للمؤسسات وتطرقنا فيه لأداء المؤسسة، قياسه وتقييمه ومتطلبات نجاح عملية التقييم، ثم أنواع أداء المؤسسة وحاولنا التفصيل في الأداء المالي لتعلقه بدراستنا.

الفصل الثاني: الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير

تطرقنا في هذا الفصل للأدوات التقليدية لمراقبة التسيير من خلال أربعة مباحث، المبحث الأول محاسبة التسيير أو ما يعرف بالمحاسبة التحليلية، المبحث الثاني الميزانية التقديرية، المبحث الثالث التحليل المالي والمبحث الرابع بحوث العمليات .

الفصل الثالث: الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير

تطرقنا في هذا الفصل للأدوات الحديثة لمراقبة التسيير بالاختصار على أربعة أدوات لكل أداة مبحث، المبحث الأول نظام التكاليف على أساس الأنشطة، المبحث الثاني التكلفة المستهدفة، المبحث الثالث الكايزن أو ما يعرف بالتحسين المستمر، المبحث الرابع بطاقة الأداء المتوازن.

الفصل الرابع: الدراسة الميدانية

يتضمن هذا الفصل مبحثين، المبحث الأول الطريقة والأدوات والمبحث الثاني النتائج ومناقشتها.

الفصل الاول :

مراقبة التسيير

تمهيد:

يعتبر موضوع مراقبة التسيير من المواضيع التي تشغل بال كثير من مسيري المؤسسات وملاكها وكذا الباحثين لما لهذا الموضوع من تأثير على أداء المؤسسات الاقتصادية وحتى مؤسسات الدولة، ولقد عرف هذا الموضوع تحولات هامة عبر التاريخ وذلك بسبب التطور الكبير الذي طرأ على المؤسسات الاقتصادية سواءً من جانب كبر حجم العمال أو رقم الأعمال أو حتى من جانب اتساع المناطق الجغرافية التي صارت تشغلها هذه المؤسسات، لذلك سنحاول في هذا الفصل تسليط الضوء على ماهية مراقبة التسيير بدءاً من مراحل ظهورها وتطورها مع نظريات المنظمات، ثم مفهوماً وأهدافها وخصائصها، توضيح عمل مراقبة التسيير في المؤسسة من خلال التطرق لمهنة مراقبة التسيير ومسارها في المؤسسة، وفي الأخير سنحاول التطرق لمفهوم الأداء المالي وما يتبعه من مفاهيم وتوجيهات حول الأداء وتقييمه.

المبحث الأول: ظهور مراقبة التسيير

إن التطور الذي عرفه العالم في السنوات الأخيرة في كافة نواحي الحياة، السياسية، الاقتصادية والمالية. فرض عدة معطيات جديدة على الدول ومؤسساتها، خاصة في ثمانينات القرن الماضي الذي نتج عنه تطور سريع في طرق التسيير والإدارة، حيث توجهت المؤسسات الاقتصادية إلى الاهتمام أكثر بالتحكم في نشاطاتها عن طريق مراقبة تسييرها بشكل دائم ومستمر، ففي هذا المبحث سنحاول عرض مفهوم مراقبة التسيير ومراحل تطورها، عملية مراقبة التسيير، كما سيتم التطرق لمهنة مراقبة التسيير كمهنة داخل المؤسسة الاقتصادية.

المطلب الأول: مراحل ظهور مفهوم مراقبة التسيير

بدأت المراحل الأولية لمراقبة التسيير بالظهور في مرحلة الثورة الصناعية مع نهاية القرن التاسع عشر وبداية القرن العشرين، وتزامنت مع كبر حجم وحدات الإنتاج وتنوعها، فأصبح لزاما على المؤسسات تحديد المهام والمسؤوليات وفرض رقابة دائمة على المنفذين.

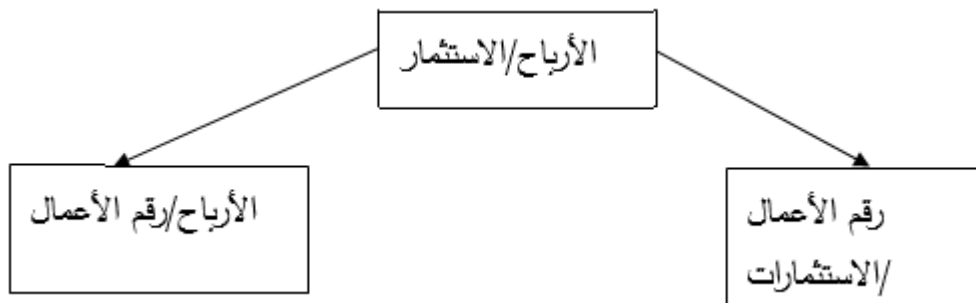
رغم أن مبادئ وطرق التسيير ظهرت مع بداية القرن العشرين في الولايات المتحدة الأمريكية ثم في أوروبا، إلا أن تطبيقها جاء تدريجيا مع تطور احتياجات المؤسسة أين وجد المسيريون أنفسهم في حاجة إلى مراقبة التسيير لتحسين الأداء داخل المؤسسة، وعليه يمكن تقسيم مراحل ظهور مراقبة التسيير إلى أربعة مراحل وهي كما يلي:¹

الفرع الأول: المرحلة الأولى: سنوات 1920 نموذج سلوان - براون (ظهور العلاقة بين المعلومة والأداء)

ظهر هذا النموذج في المؤسسة الأمريكية لصناعة السيارات جنرال موتورز على يد كل من سلوان وبراون حيث أدت الاضطرابات الاقتصادية سنة 1920 إلى البحث في التحكم في استثمارات المؤسسة ومخزوناتا التي كانت مصدر للمشاكل التي كانت تعاني منها خزينة المؤسسة، حيث وضع سلوان نظام التقرير (systeme de reporting) لكل من التموينات، المخزونات، الموزعين، الخزينة والاستثمارات وكانت هذه التقارير أساس المرافقة أو التغيير في الشهر الموالي.

في حين أتى براون من الشركة الأم ديون dupant company التي كانت عبارة عن تكتل من المؤسسات وجاء بطريقة للرقابة المالية لم تكن معروفة في ميدان صناعة السيارات وهي مؤشر العائد على الاستثمار return on investment (ROI) والمسايي لنسبة الأرباح/الاستثمارات والذي نحصل عليه بضرب مؤشر الهامش العملي (الربح/رقم الأعمال) الذي يترجم مسعى تعظيم الهامش بالتحكم في أسعار التكلفة والمبيعات، ومؤشر رقم الأعمال/الاستثمارات والذي يؤكد الرغبة في تعظيم أفضل للأصول.

الشكل رقم 01: مؤشر العائد على الاستثمار



المصدر:

Une histoire comparée du contrôle de gestion et de décisionnelle ; colloque international organisé par le CREFIGE les 20 et 21 mars 2003 ; p03

¹ سعاد عقون، مساهمة مراقبة التسيير في عصرنة التسيير العمومي، رسالة دكتورا، جامعة الجزائر 3، 2015، ص56

أدى هذا النموذج إلى تحقيق هدفين أساسيين: التحقق من حسن استعمال التفويض والقيادة، والثاني استرجاع المعلومات عن التسيير والتكاليف وهو ما سمي بالتقرير، وسجل هذا النموذج المصمم في إطار التحكم في التكاليف والتوجه لترشيد الوظائف الإنتاجية القاعدية ولادة ما يعرف بالمراقبة العملية *contrôle opérationnelle* وكانت بذلك بداية نشأت أسس مراقبة التسيير.

الفرع الثاني: المرحلة الثانية: 1940-1970 بروز مراقبة التسيير

شهدت هذه المرحلة بداية الحرب العالمية الثانية، حيث قام الأمريكيون والإنجليز بالبحث في الأساليب الكمية لحل المشاكل التي واجهتهم حينئذ فكانت بحوث العمليات أول طريقة تم انتهاجها في تلك الفترة لتحديد الوسائل أكثر أمناً للإنزال العسكري ونقل المؤن والأفراد والبحث عن الأمثلة في اتخاذ القرارات.

وفي بداية 1945 استعان فورد الأصغر الذي تولى قيادة شركة فورد بعد أبيه بضباط من فرع المراقبة الإحصائية للجيش الأمريكي للطيران من بينهم روبرت ماك *Robert Mac Na* لتطبيق نموذج البرمجة الخطية في ورشاته، وانتقل هذا البرنامج إلى البنثول باسم البرمجة الخطية للأعمال *programming business system* على يد روبرت ماك، ثم إلى بعض الشركات الوطنية الكبرى في فرنسا (رونو) تحت تسمية ترشيد خيارات الموازنة *RCB*.

ترشيد خيارات الموازنة وسيلة تساعد على اتخاذ القرارات وتهدف إلى الوصول إلى الحل الأمثل في صرف النفقات العمومية بالاعتماد على مناهج موضوعية ولا سيما الوسائل الحسابية، حيث ينبنى هذا النظام على تحديد الأهداف البعيدة المدى وعرض أنجع الوسائل لبلوغها وترجمة تلك التي لها طابع مالي على شكل اعتمادات موازنة ينبغي طلبها في قانون المالية الموالي.

رغم التقدم الذي شهدته بحوث العمليات من الناحية النظرية إلى أن نتائجها على أرض الواقع لم تحقق ما كان مرجوا منها. وبدأت الانتقادات حيث كتب *B. buy* سنة 1968 في صحيفة *AFIRO* مقالاً عنوانه «*il faut désoptimiser la recherche opérationnelle*»، وفضلت العديد من المؤسسات البقاء خارج حيز تطبيق هذه النماذج الرياضية. بالمقابل كان لهذا التقارب العقلاني والتوسع النظري أساس لإعداد النماذج المالية لمراقبة التسيير المبنية على أسس الاقتصاد النيوكلاسيكي والتي ركزت على هدف تعظيم الأرباح وبالتالي تخفيض تكاليف والزيادة في المداخل (الإيرادات).

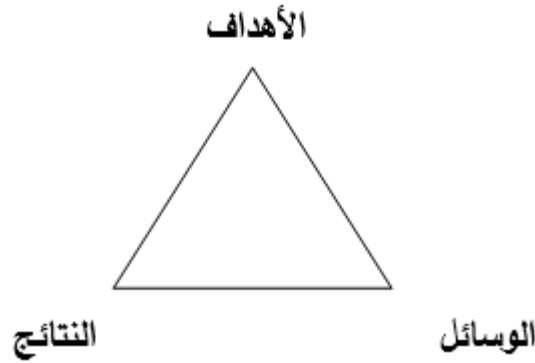
ومن هذا المنطلق بدأ تركيز مراقبة التسيير على النتائج المالية المنتظرة مع مراعات حدود الوسائل أو الموازنات المخصصة لمختلف مسؤولي فروع المنظمة، وضمن هذا الإثراء لطرق التسيير حدد مفهوم مراقبة التسيير بشكل أفضل حيث ميز روبرت أونونوني في كتابه التخطيط ونظام المراقبة سنة 1965 بين:

التخطيط الاستراتيجي: مسار القرارات المرتبطة بأهداف المنظمة.

مراقبة التسيير: المسار الذي يضمن من خلاله المسيرين أنه تم الحصول واستخدام الموارد بفعالية وفاعلية في إطار تحقيق أهداف المنظمة.

مراقبة المهام أو المراقبة العملية: المسار المتمثل في ضمان تطبيق المهام بفعالية وفاعلية. تدور مراقبة التسيير في هذا التصور، حول ثلاث مفاهيم أساسية: الأهداف، الموارد أو الوسائل والنتائج.

الشكل رقم 02: المفاهيم الأساسية لمراقبة التسيير



المصدر:

Abdelkrim Toudjine ; la pratique du contrôle de gestion ABC/ABM ; office des publication universitaires ; 2017 ; p24

الفرع الثالث: المرحلة الثالثة: 1960-1970 من التحكم في التكاليف إلى التحكم في القيمة

شهدت هذه الفترة تطور المنافسة وتنوع في المنتجات والذي نتج عنه التوجه من الفكر التaylorي المرتكز على التحكم بتكاليف الإنتاج إلى فكرة إدماج أهداف جديدة لضمان بقاء المؤسسة وتصديها لمنافسيها.

وبهذا ظهرت فكرة القيمة، فاستمرارية المؤسسة وقدرتها على المنافسة تعكس قيمتها في السوق، هذه القيمة مرتبطة بقيمة منتجاتها، وهذه الأخيرة محددة من قبل الزبون الذي له الاختيار بين المنتجات وهذا الاختيار يفوق مجرد الأخذ بعين الاعتبار للتكلفة فقط. ووجب بذلك إدماج معايير جديدة مثل الجودة، تخفيض الأجل،، والإنتاج الواسع لم يعد بمقدوره عزل المركز العملي للإنتاج عن محيطه، والمؤسسة لم تعد محصورة فقط في وحداتها الإنتاجية بل هي تسلسل للنشاطات، فالمعايير والأهداف والتقارير لم تعد مرتبطة فقط بالتكاليف، بل بجميع نشاطات المؤسسة. تزامن هذا التوسع في مراقبة التسيير مع إنشاء لوحة القيادة، التي أخذت بعين الاعتبار لهذا التقارب متعدد الأبعاد، وتطورت هذه الأخيرة بتطور المعلوماتية التي سمحت لأنظمة المعلومات بإدماج عدد متزايد من المعطيات.

وساهم علم النفس الاجتماعي في إظهار أهمية الجانب النفسي في أماكن العمل وإدخال تقاربات جديدة كتحفيز العمال وظروف العمل في المؤسسة، وبدأ الاهتمام أكثر بالتفصيل في أنشطة المؤسسة.

الفرع الرابع: المرحلة الرابعة: 1980 التأكيد على القيادة الاستراتيجية

شهدت هذه المرحلة انتقادات واسعة للمقاييس المالية التي كانت من أساسيات مراقبة التسيير، وهذا لأن حصول المديرين على المعلومات المالية فقط يوجه طاقتهم نحو تحسين النتائج المالية قصيرة الأجل حتى ولو كان هذا على حساب الأهداف الطويلة والمتوسطة الأجل، ونتج عن هذه الانتقادات ظهور دراسات وتصورات جديدة لمراقبة التسيير منها ما جاء به روبرت أونتوني في كتابه «the management control fonction» في سنة 1988 حيث احتفظ بنفس النظرة السابقة للمراقبة العملية وأضاف تعريفات جديدة لكل من:

التخطيط الاستراتيجي: والذي أصبح مسار القرارات والأهداف العامة للمنظمة والاستراتيجيات لتحقيقها.

مراقبة التسيير: المسار الذي يؤثر من خلاله المديرون على أعضاء المنظمة لتنفيذ الاستراتيجيات.

المطلب الثاني: مراقبة التسيير ونظريات المنظمات

مهمة مراقبة التسيير هي توجيه الأفراد نحو الأهداف المرجوة من قبل المديرين.

النظرية الكلاسيكية تعتبر الفرد كسولا ومحدودا بالمعرفة. يجب عليها إذا تبسيط العمل بما يتوافق مع القدرات البدنية للعامل. مهمة الرقابة هي إعلام التسلسل الهرمي عن مردودية الأفراد التي ربما يعاقبون عليها.

نظرية العلاقات الإنسانية تعتبر بان الفرد كائن حساس ويتأثر، فيجب على التسلسل الهرمي أخذه بعين الاعتبار وإشراكه في تحديد أهداف المنظمة حتى يتم تحفيزه.

أما النظريات الحديثة فتعتبر الفرد عقلانيا وانتهازيا، ويتصرف في الاتجاه المسطر من طرف المنظمة مع البحث عن منفعة الخاصة، الرقابة يجب أن تكون نظاما يتطور باستمرار للحد من الانحرافات.

الفرع الأول: مراقبة التسيير والمدرسة الكلاسيكية

اهتم الفكر الكلاسيكي بمزايا مركزية المنظمات، فالفرد كائن اقتصادي رشيد يتم دفعه للعمل عن طريق الحوافز المادية التي تعد الوسيلة الأساسية لجعل السلوك الإنساني يتوجه بكل طاقته نحو تحقيق الأهداف المبتغاة للمؤسسة الاقتصادية المعنية¹. وكان للتطور الذي شهدته الولايات المتحدة الأمريكية خاصة في القطاع الصناعي وظهور مجموعة من الرواد فيما يسمى بالحركة العلمية للعمل أمثال تايلور وهنري جانت وهارتون إيميرسون وغيرهم من المفكرين الذين انصب اهتمامهم في دراسة الأسس الكفيلة بتطوير الإنتاجية الصناعية².

¹ دبالا الحج عارف، الرقابة الادارية ودورها في تحقيق كفاءة العمل الاداري في أجهزة الادارة العامة في القطر العربي السوري، جامعة دمشق، رسالة دكتورى، ص33، 1996

² خليل محمد حسن الشماخ، خضير كاظم حمود، نظرية المنظمة، دار المسيرة، الأردن، 2009، ص50

فتايلور الذي اشتهر بدراسته للزمن والحركة كمحاولة منه لتحقيق الزيادة في الإنتاجية، لاحظ بأن هذا الأمر يحده قيدان: الأول جهل الإدارة بالطرق العلمية اللازمة لتحديد كمية العمل وزمانه بالنسبة للأعمال الإنتاجية داخل التنظيم، والثاني كسل وتكاسل العمال في تأدية العمل وبسبب الميل الغريزي في الإنسان ناحية الكسل من جهة وعدم وجود حافز تشجيعي لزيادة الجهد في تأدية العمل من ناحية أخرى. فطور مفهوما جديدا لمنظمات الأعمال وسماه المنظمة العلمية للعمل OST التي كان هدفها الرئيسي تحسين إنتاجية المؤسسات الصناعية ومن أهم النقاط التي جاء بها¹:

- تقسيم العمل الذي يسمح بتكوين أسرع للعمال.
- الفصل بين التخطيط والتنفيذ الذي يضمن النوعية في إعداد العمل.
- تحفيز العمال عن طريق نظام المكافآت حسب المردودية.

وكان لتايلور الفضل في إرساء وسيلة من وسائل مراقبة التسيير، المحاسبة الصناعية والتي تعتبر وسيلة لقياس النتائج والتي تطورت مؤخرا إلى مراقبة التسيير.

أما المهندس الفرنسي فايول الذي اتجه من خلال دراسته وتحليله للعمليات الإدارية إلى إيجاد مبادئ وقواعد تعد بمثابة مرتكزات رئيسية يعتمد عليها المدراء في أعمالهم وتحقيق الأهداف الاقتصادية للمؤسسات التي يعملون فيها. توصل فايول إلى وجود ستة أنشطة أساسية في أية منظمة وهي²:

- 1- النشاطات الفنية، كالإنتاج أو التصنيع.
- 2- النشاطات التجارية، كالبيع والشراء.
- 3- النشاطات المالية، كالحصول على رؤوس الأموال واستخدامها في الفعاليات الاستثمارية.
- 4- النشاطات المحاسبية لتحديد المركز المالي للمؤسسة وإعداد الإحصائيات.
- 5- نشاطات الوقاية والضمان مثل التأمين لحماية الممتلكات والأفراد.
- 6- النشاطات الإدارية وهي التخطيط والتنظيم، والرقابة وإصدار الأوامر والتنسيق.

وأكد فايول على جانب النشاط الإداري، واعتبر أن الرقابة تتمثل في التأكد من تنفيذ العمل وفق البرامج والأوامر والمبادئ المحددة، لتكون الرقابة فعالة يجب أن تكون سريعة متنوعة بالجزاء، وألا تدمج الازدواجية في الإدارة وأن تكون بالتالي محددة مسبقا بأكثر صرامة³.

أما أرويك الذي عمل ضابطا في الجيش البريطاني ومستشارا وباحثا في الإدارة، أكد في كتابه "عناصر الإدارة" على جوانب الانضباط، والقيادة والتنظيم، لم يختلف كثيرا عما توصل إليه فايول من حيث تقسيم الوظائف الإدارية، إلا أنه أكد على أن التخطيط يتضمن ما ينطوي عليه المستقبل من خلال التنبؤ⁴.

¹ G Langlois et autres ; contrôle de gestion ; édition BERTI ; Alger ; 2005 ; p24

² خليل محمد حسن الشماخ، مرجع سبق ذكره، ص 51

³ سعاد عقون، مرجع سبق ذكره، ص 73

⁴ خليل محمد حسن الشماخ، خضير كاظم حمود، مرجع سبق ذكره، ص 51

وقام أرويك بجمع وربط كل من أفكار تايلور وفايول وتوني في إطار نظري واحد، فاعتبر أن وظيفة الرقابة تتأثر بدرجة مركزية السلطة، واختيار الأفراد للمشروع. ومحاولة تحقيق المساواة بينهم، فهو ينظر إلى المركزية على أنها تقديم السلطة النهائية وحل الصراعات والنزاعات التي تنشأ من تفويض السلطة، ولضمان عدم نشوء هذه الصراعات يجب أن يتم اختيار رجال الإدارة على أساس الكفاءة والخبرة وبالتالي فإن درجة الوحدة والتضامن التي توجد في المشروع تتوقف بصفة مباشرة على عملية تعيين الإداريين بالمشروع¹.

وبذلك اتصفت الرقابة من منظور المدرسة الكلاسيكية بالصرامة والتشدد في تنفيذ التعليمات، ما يؤدي إلى تطويع المرؤوسين وانقيادهم لسلطات رؤسائهم دون احتجاج وإلا عرضوا أنفسهم للعقوبات، ويظهر ذلك في المصطلحات التي استخدمت في تعريف الرقابة كمصطلح القوة والسلطة.

الفرع الثاني: مراقبة التسيير ومدرسة العلاقات الإنسانية

لمواجهة الخلل الناجم على التنظيم التaylorي أو البيروقراطي (التغيب، تكلفة عدم العمل)، ذهب مجموعة من الباحثين وبالأخص مدرسة العلاقات الإنسانية إلى البحث في عوامل التحفيز، والتي وجدت تطبيقها في مجال مراقبة التسيير.

ماسلو وضع هرم الحاجات أو ما يعرف بهرم ماسلو لتسلسل الحاجات التي يبحث الإنسان عن إشباعها، حيث برهن بأن الحاجات غير المشبعة هي التي تشكل عوامل التحفيز وقسم الحاجات إلى خمس مجموعات تبعا لأهميتها النسبية²:

- 1- **الحاجات الفيزيولوجية:** وتتضمن الحاجات الجسمانية والأساسية للحياة وحفظ النوع، مثل الحاجة للطعام والماء والنوم، وتأتي في أسفل السلم الهرمي وتشكل قاعدته الأساسية، باعتبارها الحاجات الرئيسية لضمان بقاء العنصر البشري.
- 2- **حاجات الأمان والطمأنينة:** وتعتبر عن حاجات الفرد للأمن والطمأنينة وتجنب المخاطر ولا تتضمن هذه المخاطر المادية للفرد بل تتناول الجوانب المتعلقة بالأمن النفسي والمعنوي واستقراره، وضمان مستقبله وتأتي في الحلقة الثانية من السلم، وقد أشار الله سبحانه وتعالى لأهمية هاتين الحاجتين بقوله جل وعلا "فليعبدوا رب هذا البيت الذي أطعمهم من جوع وآمنهم من خوف" سورة قريش.
- 3- **الحاجات الاجتماعية:** وتتضمن الشعور بالود والألفة والمحبة مع الآخرين وتبادل المشاعر الاجتماعية والإنسانية معهم وتكوين الأصدقاء والزملاء والتعبير عن التوافق وعن التفاعل مع الجماعة.
- 4- **الحاجة للتقدير:** وتتضمن حاجات الفرد للشعور بأنه موضع اعتزاز واحترام وتقدير الآخرين، واعترافهم له، بمكانة اجتماعية معينة، وتتبع هذه الحاجات عادة خلال شعوره بضرورة الحصول على احترام الآخرين.

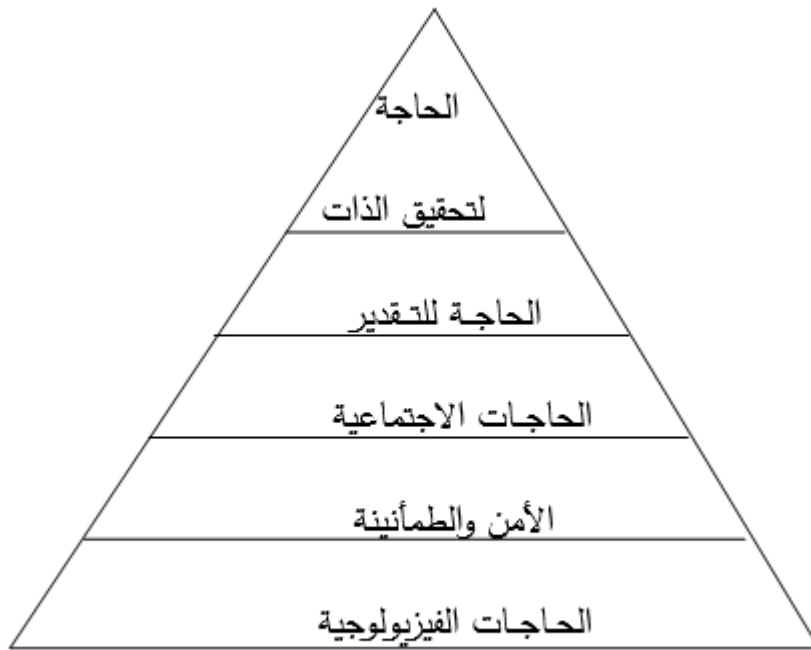
¹ ديالا الحج عارف، مرجع سبق ذكره، ص33.

² خليل محمد حسن الشماخ، خضير كاظم حمود، مرجع سبق ذكره، ص134

5- **حاجة تحقيق الذات:** تعبر هذه الحاجات عن رغبة الفرد في تكوين كيان متميز ومستقل له من خلال مواهبه وقدراته وإمكاناته ويشير إلى مدى استعدادة للتعبير عن ذلك. وتشكل هذه الحاجة، في نظر ماسلو، أعلى السلم الهرمي للحاجات.

ويوضح الشكل التالي سلم حاجات ماسلو:

الشكل رقم 02: سلم حاجات ماسلو



المصدر: من إعداد الباحث

قام هيرزبيرغ بتطوير الدراسات السابقة بالتأكيد على أنه ليست كل الحاجات مصدر للإرضاء والتحفيز، فالحاجات الأولية تشكل استياء كبيرا إذا لم تكن مشبعة، بالمقابل فإن الإشباع الزائد لا يزيد من مستوى التحفيز، فالحاجات العليا (الانتماء، الاحترام...) هي التي تشكل حوافز¹.

الإنسان ليس كائن عقلائي يقوم بالتحكيم بين المكافآت والترفيه، كما بينه ماك قريغور في نظرية x و y فإن الإنسان مجبول على مقاومة التغيير، ولا يسير ولا يخضع إلا عن طريق القوة وسلطة العقاب، بل يمكن أن يتحول إلى إنسان يتحفز بالعمل وله القدرة على المبادرة. ومن سمات نظرية Y التي يؤمن بها ماكغريغور أن الرقابة الخارجية بالتهديد والعقاب لا تشكل العنصر الأهم في التأثير في السلوك الإنساني، بل أن الرقابة الذاتية للفرد هي أكثر تأثيرا في هذا المجال، هذا

¹ G langois et autres ; op-cit ; p 25

خصوصا إذا كان الالتزام بالأهداف العامة للمنظمة يرتبط أساسا بمدى العوائد المتحققة للفرد من الانجاز الأفضل¹.

من الأنظمة التي تتوافق مع مراقبة التسيير المستوحاة من النظريات السابقة نجد الإدارة بالأهداف والتي تتمثل في تقبيد مسؤولي الوحدات بالأهداف وليس بالأعمال. يعتبر هذا النظام شكل من أشكال اللامركزية حيث تمنح الإدارة العامة لمراكز المسؤولية الحرية في اختيار الوسائل الضرورية لتحقيق الأهداف المسطرة، مما يجعل منها عاملا محفزا يعطي للمسؤولين حرية التصرف في المؤسسة بشرط إتمام مهامهم ويعتبر بيتر دروكير أول من جاء بهذا المفهوم ثم تبناه عدة مفكرين بعده.

الفرع الثالث: مراقبة التسيير والنظريات الإدارية الحديثة:

ركزت المدرسة الكلاسيكية على الجوانب الرسمية في العلاقات التنظيمية داخل المنظمة، مثل تقسيم العمل، والعقلانية، والهيكل التنظيمي، واعتبرت أن الرقابة الصارمة والدقيقة هي السبيل الأمثل لتحقيق أهداف المنظمة ومنع الانحرافات. أما المدرسة السلوكية والتي استدركت ما وقعت فيه المدرسة الكلاسيكية من تجاهلها للجانب الإنساني، حيث اعتبرت أن الفرد يحب العمل ويندفع للوصول إلى الكفاءة المطلوبة إذا هيئ له المناخ الملائم للعمل، وأكدت على الاهتمام بحاجات الأفراد التي تساعد في زيادة قدراتهم وتنمية مشاعرهم تجاه المنظمة مما يخلق نوع من الرقابة الذاتية.

لكن سرعان ما توالى الانتقادات على المدرسة السلوكية وذلك بكونها تجاهلت أن الإنسان كائن معقد وذو حاجات متعددة لا يمكن الوصول إلى تلبية كل حاجاته وإشباعها للرقى به إلى الأداء المرغوب، وذلك لأنه يعمل ضمن نظام مفتوح محيط يتأثر بالبيئة المحيطة به من خلال العوامل الاقتصادية والاجتماعية والسياسية المحيطة².

وفي محاولة لتغطية ثغرات المدارس السابقة جاءت النظريات الحديثة للمنظمة منها نظرية النظم، النظرية الموقفية (الشرطية)، النظرية اليابانية (Z)، ورؤوا بوجوب التركيز على العملية الرقابية من الناحية التطبيقية لها، وذلك من خلال الخطوات التالية³:

- وضع المعايير.
- قياس الأداء ومقارنته بالمعايير.
- تصحيح الفرق بين النتيجة والمخطط له.

انطلقت نظرية النظم من حقيقة اعتبار المنظمة وحدة اجتماعية هادفة، وجعلت ذلك المنطلق قاعدة فكرية في التعامل مع المتغيرات التي أرسى جوانبها النظرية⁴.

¹، خليل محمد حسن الشماع، خضير كاظم حمود، مرجع سبق ذكره، ص72

² دبالا الحج عارف، مرجع سبق ذكره، ص40

³ حسين أحمد الطراونة، توفيق صالح عبد الهادي، الرقابة الإدارية، دار الحامد، عمان، الأردن، 2011، ص28

⁴ خليل محمد حسن الشماع، خضير كاظم، مرجع سبق ذكره، ص83

فمراقب التسيير في ظل نظرية النظم تمارس بشكل مباشر من خلال نظام التتابع الذي يتميز بقدراته على الإدراك المباشر للبيئة من خلال خاصية التغذية العكسية، وبشكل غير مباشر من خلال نظام التتابع المفتوح ولذلك فإن واجب مراقبة التسيير اعتبار العناصر الأساسية المكونة لنظامها¹:

- **المدخلات: مادية** مثل رأس المال والآلات والمعدات، **بشرية** العاملون بمختلف طبقاتهم، **المعنوية** مثل الأهداف والسياسات والمعلومات عن البيئتين الداخلية والخارجية والفرص المتاحة والقيود، **تكنولوجية** مثل أساليب العمل والأداء والمعرفة الفنية المتاحة.
- **العمليات أو النشاطات:** وهي العمليات التي تتم داخل المؤسسة والتي تمثل سلوك مراقبة التسيير من أجل تحويل المدخلات إلى مخرجات تتوافق مع المعايير المحددة. مثل اتخاذ القرارات، توفير المناخ التنظيمي، الاتصال.....الخ.
- **المخرجات:** وهي الانجازات التي يتم الوصول إليها وتظهر في شكل أداء محقق للمعايير المخططة تؤكد أن النشاط والتصرفات الرقابية تجاوزت مع المعايير المحددة سلفاً والمشتقة من المدخلات أو قصرت عن الوصول إليها. وتصل إلى المجتمع في شكل سلع أو خدمات مقابل ثمن نقدي أو غيره من أشكال التعويض الاجتماعي.
- **البيئة:** وتشمل البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة بعواملها الاقتصادية والاجتماعية والثقافية والسياسية.
- **التغذية العكسية:** هي الطريقة التي تمكن الجهاز الرقابي قياس مدى تحقيقه للأهداف المطلوبة من خلال رصد ردود الأفعال الإيجابية والسلبية، الداخلية والخارجية على المخرجات والتي تؤدي إلى معرفة مدى تقبل البيئة لها، حيث تصبح هذه المخرجات جزءاً من المدخلات في دورة العملية الرقابية المقبلة.

ارتكزت النظرية الموقفية (الشرطية) على حقيقة عدم الثبات والاستقرار في الظواهر التنظيمية، ومن رواد هذا المدخل لورنس ولورش حيث اعتبروا بأن الإدارة والرقابة داخل التنظيم يجب أن تتوافق وتتغير حسب الظروف البيئية المحيطة، والأخذ بعين الاعتبار حالة عدم التأكد في سير الأنشطة الإدارية.

وخلص كل من لورنس ولورش بضرورة تجاوز الحالة المثالية التي تركز على "ما ينبغي أن يكون" إلى الحالة الواقعية التي تبحث في "ما هو كائن فعلاً" وبأن لكل حالة ظرفها ومتغيراتها، مما يلغي إمكانية وجود نمط واحد لمراقبة التسيير يناسب جميع الأحوال والظروف.²

أما نظرية Z أو النظرية اليابانية التي جاء بها عالم الإدارة الياباني ويليام أوشي نتيجة للدراسة التي قام بها سنة 1981 بالمقارنة بين إنتاجية المؤسسات الأمريكية وإنتاجية المؤسسات اليابانية حيث لاحظ أن هذه الأخيرة حققت أرقاماً قياسية بـ 400% مقارنة بنظيراتها الأمريكية، وأن هذه الزيادة في الإنتاجية لا ترتبط بالسياسات الاستثمارية والمالية للمؤسسة، وإنما ترجع أساساً لكيفية

¹ ديالا الحج عارف، مرجع سبق ذكره، ص 43

² بوريب طارق، الرقابة الإدارية وعلاقتها بالتطوير لتنظيمي، رسالة ماجستير، جامعة بسكرة، 2015، ص 43

إدارة العنصر البشري والاهتمام به. فوضع نموذجاً إدارياً جديداً سماه نظرية Z وجدول التالي يوضح خصائص هذا النموذج مقارنة بنظيره الأمريكي¹.

جدول رقم 01: مقارنة بين النموذج الياباني والنموذج الأمريكي

النموذج	الياباني	الأمريكي
الخصائص		
التوظيف	مدى الحياة	قصير الأجل
التقويم والترقية	بطيئة	سريعة
المسار المهني	عدم التخصص	التخصص
الرقابة	ضمنية	علنية وصريحة
اتخاذ القرارات	بصفة جماعية	بصفة فردية
المسؤولية	جماعية	فردية
الاهتمام بالفرد	شامل	جزئي

وتعد مراقبة التسيير المتبعة في اليابان على درجة عالية من الدقة والمفاهيم الضمنية التي قد تبدو غير واضحة للعديد من غير اليابانيين. فهي غالباً ما تمثل فلسفة البناء التربوي والثقافي للمجتمع الياباني الذي يألف العمل وكأنه في وسط عائلة منسجمة تستهدف تحقيق النجاح المستمر للمنظمة التي يعمل بها الفرد، فالثقافة المشتركة، والثقة المتبادلة بين الإدارة والعاملين تعد أساساً مركزياً في تحقيق الرقابة الإدارية الضمنية على أداء الأفراد وعاملاً رئيسياً في تحقيق الأهداف².

المطلب الثالث: 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 سابقاً لمعرفة هل هناك توافق أو انحراف، فبتعدد أهداف الرقابة تعددت أنماطها ومن أنماط الرقابة داخل المؤسسة نجد المراجعة الداخلية، الرقابة الداخلية ومراقبة التسيير.

الفرع الأول: مراقبة التسيير والمراجعة الداخلية:

¹ رفيقة حروش، اقتصاد وتسيير المؤسسة، دار الأمة، الجزائر، 2013، ص108

² خليل محمد حسن الشماع، خضير كاظم، مرجع سبق ذكره، ص109

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."¹

بيمنا عرّف 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".²

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

1- أوجه التشابه بين مراقبة التسيير والمراجعة الداخلية:³

- 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.

2- أوجه الاختلاف بين مراقبة التسيير والمراجعة الداخلية:

ورغم ما ذكرناه من تشابهات إلا أن لمراقبة 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.⁴

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.⁵

¹ 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 ; 7^{eme} édition ; praris ; 2010 ; p94

⁴ Jacques Renard ; op-cit ; p95

⁵ Op cit p 95

من حيث الدوريات، فالمراجع الداخلي يقوم بمهامه المختلفة على مدار السنة حسب درجة الخطر، بينما مهام مراقب التسيير مرتبطة بحد كبير على نتائج المؤسسة والتقارير الدورية.¹

من حيث منهجية العمل، فمنهجية عمل مراقب التسيير تركز على المعلومات التشغيلية (المتوقعة والمحقة) وهي إلى حد كبير تحليلية واستنتاجية، كما أن منهجية مراقبة التسيير مرنة تتغير بتغير الهدف المنشود، بينما منهجية عمل المراجع الداخلي ثابتة لا تتغير مهما تغير الهدف كما أن لها مبادئ أساسية أربعة يجب احترامها وهي: البساطة، الدقة، نسق المفردات والتكيف.²

من حيث الزمن، فالمراجعة الداخلية عادة ما تأتي بعد تنفيذ العمليات، وتسهر على احترام الجوانب والشروط القانونية والتقنية للمحاسبة، أما مراقبة التسيير فتأتي في مختلف أطوار العمليات، أي قبل، أثناء وبعد تنفيذ العمليات، هدفها تقييم أداء المسيرين.³

الفرع الثاني: 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 معاً على تحقيق الأهداف.⁵

تتمحور الرقابة الداخلية في مفهومين أساسيين 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.⁶

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.

¹ Op cit p96

² Op cit 96

³ نايت مرزوق محمد العربي، محاضرات وتمارين محلولة في مراقبة التسيير، منشورات جامعة باجي مختار عنابة، 2011، ص15.

⁴ Jacques renard, comprendre et mettre en œuvre le contrôle interne, eyrolles, 7^{eme} édition, paris, 2010, p4

⁵ Jacques renard, op-cit, p4

⁶ قرشي محمد الصغير، لوحة القيادة كأداة لمراقبة تسيير المؤسسات البنكية، مذكرة ماجستير، جامعة ورقلة، 2004، ص 18

المبحث الثاني: ماهية مراقبة التسيير

كان لمصطلح مراقبة التسيير حظ وافر من اهتمام المفكرين والباحثين منذ سنوات بعيدة ومن أشهر من كتب عنها روبرت أونتوني، وله تعريفات عدة اختلفت وتطورت مع تطور دور ومهمة مراقبة التسيير في المؤسسة. في هذا المبحث سنحاول التطرق لمفهوم مراقبة التسيير، أهدافها، خصائصها، مهنة مراقبة التسيير ومسار مراقبة التسيير.

المطلب الأول: مفهوم مراقبة التسيير

كان لروبرت أونتوني السبق في تعريف مراقبة التسيير فقد عرفها:¹

في 1965 على أن مراقبة التسيير هي " المسار الذي يتأكد من خلاله المديرون على أن الموارد حُصِّلَت واستعملت بكفاءة وفاعلية لتحقيق أهداف المنظمة".

وفي 1988 قدم أونتوني تعريفاً آخر وهو أن "مراقبة التسيير هي المسار الذي يؤثر من خلاله المديرون على أعضاء المنظمة لتنفيذ الاستراتيجيات"

كما عرفها هنري بوكان مراقبة التسيير بأنها وسيلة تساعد المديرين على فهم وتوقع المستقبل والتصرف في نتائجه، كما أنها تساعد المديرين على توجيه تصرفات موظفيهم والتحكم فيها.²

وعرفها سيمون في 1995 بأنها "مجموع العمليات والإجراءات، تركز على المعلومات يستعملها المديرون في حفظ وتعديل مظاهر نشاطات المنظمة".³

أما جيري في فقد عرفها بأنها "هي العملية التي يتأكد من خلالها المديرون من أن الموارد موجودة ومستعملة بفعالية وفاعلية بما يتماشى وتحقيق أهداف المنظمة ومن أن التوجهات المقدمة متطابقة مع الاستراتيجيات المحددة"⁴

وفي 2012 عرفها روبرت كابلن في كتابه المحاسبة الإدارية بأن "مراقبة التسيير هي عملية تزويد المديرين والعمال في المؤسسة بالمعلومات ذات الصلة، سواء المالية أو غير المالية، لصناعة القرار، تخصيص الموارد، الرقابة والتقييم وتحسين الأداء".⁵

وفي 1982 عرفها المخطط المحاسبي الفرنسي بأنها " مجموعة الإجراءات المتخذة لتزويد المديرين من مختلف المسؤولين بمعطيات رقمية ودورية تخص سير المؤسسة، وتؤدي مقارنة هذه

¹ Stéphanie chatelain et autres ; évolution et performance du contrôle de gestion ; économie et management ; n°123 ; avril 2007 ; p12

² Sabine sépari et autres ; management et contrôle de gestion ; dunod ; 2^{ème} édition ; paris ; 2014 ; p2

³ Stéphanie chatelain et autres ; opcit p 12

⁴ سليم عماد الدين، مراقبة التسيير في الجماعات المحلية، رسالة ماجستير، جامعة بومرداس، 2007، ص22

⁵ Robert S kaplan et autres ; Management accounting ; pearson ; 6^{ème} édition ; new jersey ; 2012 ; p2

المعطيات مع المعطيات السابقة أو المتوقعة إلى حث المسيرين على اتخاذ الإجراءات التصحيحية الملائمة¹

ومن التعاريف السابقة يمكن تقديم تعريف لمراقبة التسيير بأنها "نظام يعمل على تزويد المسؤولين بالمعلومات اللازمة، التي تساعد على التحكم في أدائهم واتخاذ القرارات، وتوجيه سلوك أفراد المنظمة لتحقيق الأهداف المسطرة بكل كفاءة وفعالية.

كما يمكن تعريفها أيضا: هي التحقق المستمر بأن المنظمة تتجه نحو تحقيق الأهداف المسطرة من طرف المسيرين، مع التأكد من أن الموارد استعملت بكل كفاءة وفعالية.

المطلب الثاني: أهداف مراقبة التسيير

الفرع الأول: تدنية التكاليف²:

أول ما ظهرت مراقبة التسيير في المؤسسات الصناعية الأمريكية، في مرحلة هيمنة الإنتاج على الاقتصاد، فكان هدف مراقبة التسيير في تلك الفترة قياس وتحليل التكاليف عن طريق أولى وسائل مراقبة التسيير المحاسبة التحليلية أو ما كان يسمى المحاسبة الصناعية، التي كانت تهتم بالتحكم في التكاليف وخاصة المباشرة منها. فمراقبة التسيير نظام لقياس والتحكم في الإنتاجية الصناعية وخاصة تكاليف العمل المباشرة.

الفرع الثاني: تنظيم وتنسيق اللامركزية³:

تتمثل اللامركزية في تفويض السلطة التي كانت في بادئ الأمر تحفيزا للأفراد ولإعطاء بعض الحريات للمسؤولين، ولكنها ومع اتساع حجم المؤسسات وتعدد أنشطتها أصبحت من الضروريات، وبناء على ذلك يتطلب هذا التفويض للسلطة التحديد الواضح للأهداف الواجب الوصول إليها مع مراعاة حدود السلطة الموكلة لكل مسئول وإعلام الإدارة العامة بفعاليتها والرقابة على حسن استخدامها.

ولأن مراقبة التسيير وسيلة تنسيق فإنها تسهر على تجانس الأهداف المسطرة لكل مركز مسئولية مقارنة مع الإستراتيجية المتبعة، وتنظيم نظام المعلومات الذي يسمح للوحدات اللامركزية بمعرفة مدى تحقيق الأهداف المسطرة.

الفرع الثالث: توفير المعلومات⁴:

ينبغي أن تمرر المعلومات في المؤسسات اللامركزية عموديا وأفقيا، وتكمن مهمة مراقبة التسيير حينئذ في معالجة تدفق المعلومات في المؤسسة بهدف تحسين الأداء.

¹ Claude alzard et sabine sépari ; op-cit ; p9

² Ibid; p16

³ Ibid; p 16

⁴ Ibid; p 17

فالمعلومات العمودية يمكن أن تكون إما تصاعديا أو تنازليا، ففي الاتجاه التصاعدي تستقبل مراقبة التسيير المعلومات من مراكز المسؤولية أو من المستويات التنفيذية لثعالج وترسل إلى الإدارة العليا لتقييمها، أما في الاتجاه التنازلي فإن مراقبة التسيير تستقبل المعلومات الصادرة من الإدارة العامة المتمثلة في معلومات عن المحيط الاقتصادي وكذا الاختيارات الإستراتيجية المحددة وتمريرها إلى المستويات التنظيمية مع تقديم إيضاحات وتفسيرات.

أما تدفق المعلومات الأفقي فمراقبة التسيير فيه تسهر على تمرير المعلومات عرضيا لتلبية احتياجات التنسيق بين الوحدات التابعة لنفس المستوى التنظيمي.

الفرع الرابع: التحكم في الأداء:

ولكي تكون المؤسسة ذات أداء جيد يجب أن تتوفر فيها عدة شروط ومنها الفعالية والكفاءة، تكون المؤسسة ذات كفاءة إذا استطاعت تحقيق الأهداف المسطرة، وتكون ذات فعالية إذا استطاعت أن تصل إلى أعلى النتائج بأقل الوسائل.

وإذا عدنا إلى أول تعريف لمراقبة التسيير الذي اقترحه روبرت أونطوني نجد أنه وظف فيه المصطلحين (الفعالية والكفاءة) للتعبير عن الهدف من مراقبة التسيير، أما هنري بوكان فقد استعمل في تعريفه مصطلح التحكم وربطه بتصرفات الأفراد، أما تعريف روبرت كابن صاحب فكرة بطاقة الأداء المتوازن التي تعتبر اليوم من الوسائل الحديثة لمراقبة التسيير، فقد أورد مصطلح تحسين الأداء عن طريق قياس ومعالجة المعلومات المالية وغير المالية.

الفرع الخامس: التحفيز وتنظيم الاتصال:

كما سبق وذكرنا، أثرت المدرسة السلوكية على توجه مراقبة التسيير نحو الاهتمام بالعنصر البشري، واعتبار الفرد محبا للعمل ومندفعا للوصول إلى الكفاءة المطلوبة إذا هيئ له المناخ الملائم للعمل، وأكدت على الاهتمام بحاجات الأفراد التي تساعد في زيادة قدراتهم وتنمية مشاعرهم تجاه المنظمة مما يخلق نوع من التحفيز والرقابة الذاتية، ويولد شعور بتحمل المسؤولية لدى المسؤولين وهذا ما يوفره نظام مراقبة التسيير. وكما لاحظنا في التعريف الثاني لروبرت أونطوني الذي استعمل فيه مصطلح التأثير للتعبير عن دور مراقب التسيير.

إلى جانب اهتمام مراقبة التسيير بتحفيز العنصر البشري، تهتم أيضا بتنظيم الاتصال مع جميع أعضاء وهياكل المؤسسة للحصول على المعلومات اللازمة، من خلال التواصل مع الإدارة العامة والمسؤولين في المؤسسة انطلاقا من تحديد الأهداف وصولا إلى تحقيق النتائج المحققة خاصة في المؤسسات التي تعتمد على نظام لا مركزي.

المطلب الثالث: خصائص مراقبة التسيير

مما سبق من تعريفات لمراقبة التسيير وبالا اعتماد على ما استخلصه المنظرون في المجال يمكن أن نتطرق للخصائص التي يتميز بها نظام مراقبة التسيير بشيء من التفصيل كما يلي:

الفرع الأول: مراقبة التسيير مسار دائم للضبط¹:

عرف المسار بأنه مجموعة الأحداث والنشاطات المرتبطة فيما بينها من حيث الزمان والمكان تؤدي إلى تحقيق نتيجة مشتركة معينة. ويتم من خلال هذا المسار التأكد من أن الطاقات والموارد قد تم الحصول عليها واستعمالها بفاعلية وكفاءة، ويسمح هذا المسار بالتدخل قبل، خلال وبعد الأداء.

فمن خلال أدوات مراقبة التسيير المختلفة يمكن التحكم في الأداء بعديا عن طريق الموازنات التقديرية مثلا، كما يمكن التحكم في الأداء أثناء وقبل عن طريق لوحات القيادة والمحاسبة التحليلية.

الفرع الثاني: إيجاد علاقة بين الوسائل والأهداف والنتائج²:

تقضي هذه الخاصية بأن مراقبة التسيير تبحث عن التوليفة الأمثل بين الوسائل والأهداف والنتائج، كما بيناه سابقا في مثلث مراقبة التسيير*، فعند تحديد الأهداف تعتبر الوسائل المتاحة لدى المؤسسة قيدا لا بد من مراعاته، فحتى يمكن تجسيد الأهداف المحددة لا بد أن يكون لها احتمال كبير لتحقيقها بالوسائل المتاحة أي ملائمة الوسائل للأهداف المحددة.

كما أن قياس مراقبة التسيير للنتائج المحقق عن طريق أدواتها المختلفة ومقابلة هذه النتائج مع الأهداف المحددة يُمكن من معرفة فعالية التسيير في المؤسسة، وتسمح مراقبة التسيير أيضا بمعرفة مدى كفاءة التسيير عن طريق مقابلة النتائج المحققة مع الوسائل المتاحة.

الفرع الثالث: تساعد المسؤولين والعاملين على التحكم في أدائهم التسييري³:

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 مصطلح contrôle في اللغة الفرنسية يرتبط بمعنى الزجر والمنع أكثر منه، بمعنى الحماية وهو ما يجعل

¹ ناصر دادى عدون وعبد الله قويدر الوحد، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية، الجزائر، 2010، ص 46

² Ibid ; p47

³ Ibid ; p 48

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 ومصادقيتها، 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.

المطلب الرابع: مهنة مراقبة التسيير

من وظيفة تقنية تقليدية تعمل على تصميم وتفسير أدوات التسيير المالية أساسا وتقييم أداء مراكز المسؤولية والمسؤولين عنها. مهنة مراقبة التسيير تطورت إلى وظيفة إرشاد وتوجيه واتصال، هذا التغيير انعكس على مراقب التسيير، مركزه الوظيفي وحتى الكفاءات والقدرات المنوطة بمراقب التسيير¹.

وحتى يتسنى لمراقب التسيير ممارسة وظائفه الجديدة، لا بد من تغيير موقعه في الهيكل التنظيمي للمؤسسة وكذا القدرات اللازمة لمهنة مراقبة التسيير.

الفرع الأول: دور مراقب التسيير

1- المهام التقليدية لمراقب التسيير:

القيام بمهمة إعداد وتشخيص لاحتياجات مراقبة التسيير في المؤسسة، وتصميم الأدوات والإجراءات اللازمة لتلك الاحتياجات.

الإشراف على التشغيل التقني للأدوات التقديرية، كالميزانية التقديرية، تحليل التجانس بين الأرقام المسجلة والمقدرة، والسهر على احترام التوجيهات الواردة من الإدارة العليا.

يُعنى مراقب التسيير بتفسير شكل النتيجة وذلك بتحليل التكاليف والنتائج والأدوات بأثر رجعي. عمليا يقوم مراقب التسيير بمقارنة التقديرات مع الانجازات وتحديد الانحرافات مع تبرير طرق الحساب المستعملة.

وفي الأخير يعمل على ضمان إعلام المستوى الهرمي الأعلى حول المخطط المالي والتجاري عن طريق نظام التقارير (reporting).

2- الدور المبتكر لمراقبة التسيير:

¹ Langlois et autres ; opcit ; p 29.

بالإضافة إلى المهام التقنية السالفة الذكر أضيف لمراقب التسيير مهام التوجيه والمساعدة على اتخاذ القرارات بالموازاة مع الإدارة العامة حول المشاريع الاستثمارية، مشاكل التسيير المرتبطة بالمسؤولين التشغيليين.

هذه المهام الجديدة لمراقب التسيير دعت إلى تصميم مؤشرات غير مالية أكثر ملائمة مثل المؤشرات النوعية، مؤشرات تجارية، أمنية، ومؤشرات رضا العملاء.

المهمة التوجيهية لمراقب التسيير من جانب الإدارة العامة تترجم في العمل على تحسين مسار تحديد الأهداف. عملية أسلوب المقارنة (Benchmarking) مثلا الذي يتمثل في مقارنة المؤسسة مع المؤسسات الأخرى ذات الأداء المتميز والذي يسمح بالتحقق من فعالية الأهداف المحددة.

مراقب التسيير يكرس جزءاً من وقته للتداول وتكوين الموظفين التشغيليين على عمليات ووسائل التسيير حتى يمكنهم قبول مختلف التغيرات والأدوات الجديدة.

جدول رقم 02: يوضح لنا دور المبتكر لمراقب التسيير وكذا دوره الكلاسيكي أو التقليدي.

الدور التقليدي	الدور المبتكر (الجديد)
- ترجمة السياسة العامة إلى خطط، برامج وميزانيات.	- منهج ديناميكي دائم لدعم التغيير في المؤسسة وفي الكفاءات.
- تحليل النتائج والانحرافات حسب التكاليف، الميزانيات ولوحات القيادة.	- تحسين نظام المعلومات وأدوات التسيير.
- الربط والتنسيق مع المصالح الأخرى.	- التداول، الاتصال، التوجيه والتكوين، تسيير المشاريع والأفراد.

المصدر: P29 ; op-cit ; claude alzard et sabine sépari

مراقبة التغيرات التي تتركز بصورة أساسية على التكوين، حيث أن نظام مراقبة التسيير هو الذي يتحمل هذه المهمة حيث يقوم بتنظيم حصص تكوينية داخلية لصالح الموظفين وبخاصة المبتدئين، يهدف من خلالها¹:

- تطوير ثقافة التسيير داخل المؤسسة،
- تبليغ الرسائل المتعلقة بمتابعة تحسين النتائج،
- تطوير الحوار مع المنفذين،
- المساهمة في تقديم صور ايجابية عن وظيفة مراقبة التسيير.

الفرع الثاني: وضعية مراقب التسيير في الهيكل التنظيمي للمؤسسة:

1- ارتباط الوظيفة:

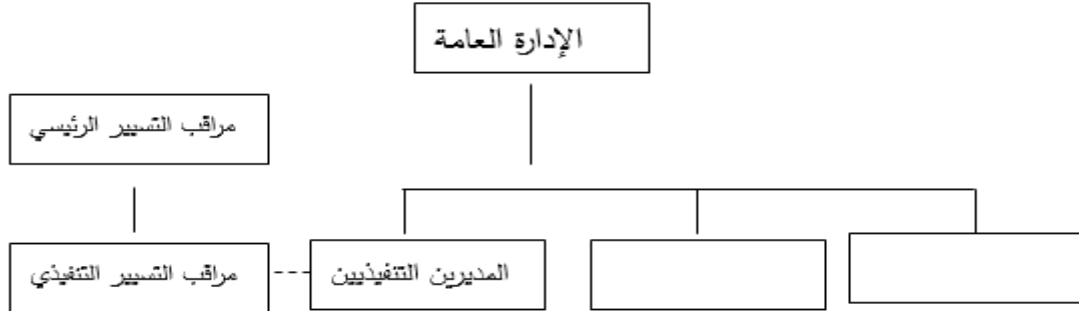
في الكثير من المؤسسات لا يزال مراقب التسيير مرتبطاً بالمديرية الإدارية والمالية، لذلك نجد أن دور مراقب التسيير هنا يتمثل في القيام بالوظائف التقليدية السالفة الذكر (الشكل رقم 04).

¹ دادي عدون وعبد الله قويدر، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية، الجزائر، 2010، ص79

بالمقابل عندما يرتبط مراقب التسيير مع الإدارة العامة مباشرة فإن دوره يتوسع أكثر نحو مهام التوجيه والاتصال (الشكل 05).

كما يمكن لمراقبة التسيير الارتباط مباشرة بالمسؤولين التنفيذيين كما يوضحه الشكل 3.

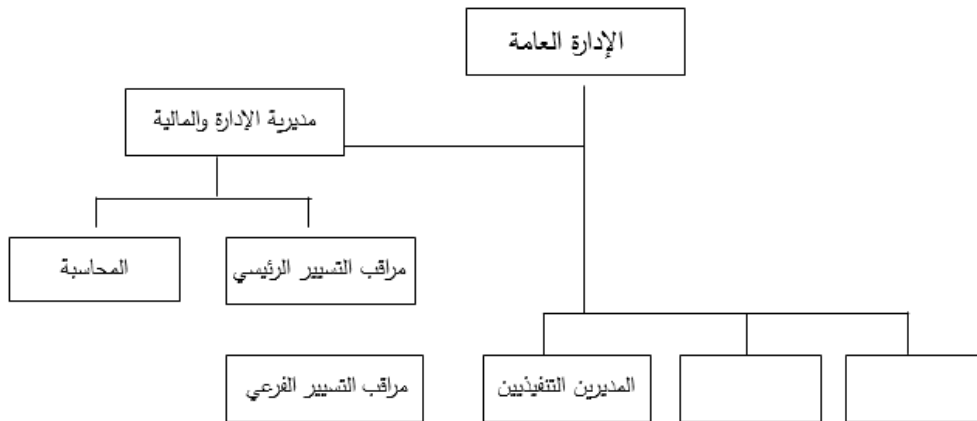
شكل رقم 03: ارتباط مراقبة التسيير بالإدارة العامة



المصدر:

Hélène Ioning et autres ; CONTROLE DE GESTION organisation 'outil et pratique ; 3eme édition ; dunod ; Paris ;2008 ; P285

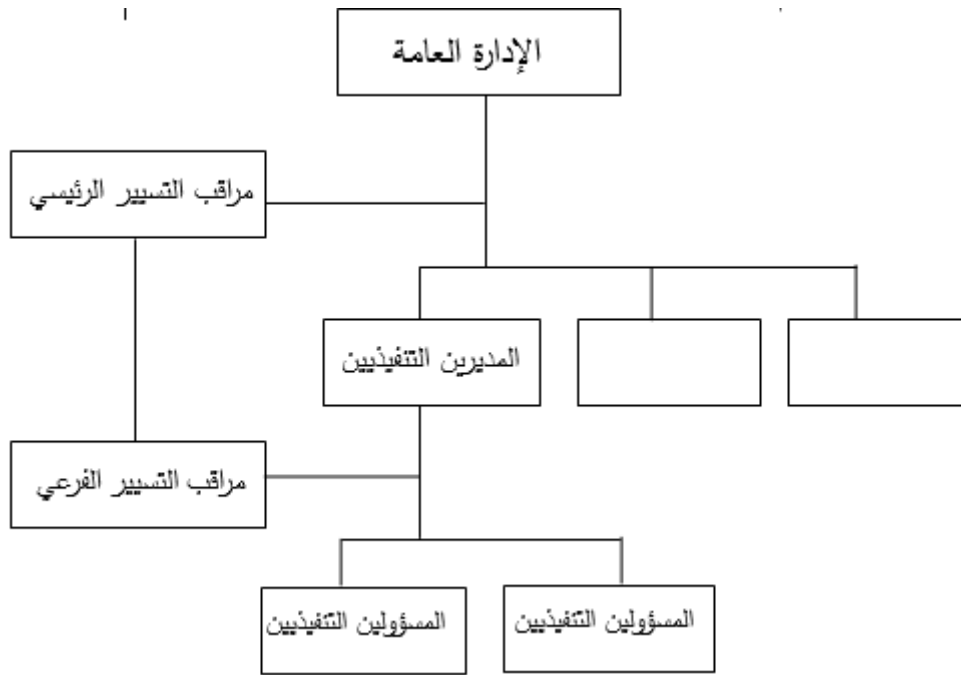
شكل رقم 05: ارتباط مراقبة التسيير بالمديرية المالية



المصدر:

Hélène Ioning et autres : CONTROLE DE GESTION organisation 'outil et pratique ; 3eme édition ; dunod ; Paris ;2008 ; P286

الشكل رقم 06: ارتباط مراقبة التسيير بالمسؤولين التنفيذيين



المصدر:

Hélène Ioning et autres ; CONTROLE DE GESTION organisation 'outil et pratique ; 3eme édition ; dunod ; Paris ;2008 ; P286

2- المستويات المختلفة لمراقب التسيير:

في المؤسسات الكبيرة الحجم غالبا ما تكون وظيفة مراقبة التسيير مستقلة (لامركزية). مراقب التسيير الرئيسي يساعد الإدارة في تشكيل الاستراتيجيات من خلال عمليات التخطيط. بينما مراقب التسيير الفرعي يساعد المديرين التشغيليين في إعداد ميزانياتهم، ملفاتهم الاستثمارية، ولوحاتهم القيادية. ويشارك أيضا في كتابة التقارير التي تحلل أسباب الانحرافات بين التقديرات والإنجازات.

الفرع الثالث: كفاءة (قدرات) مراقب التسيير:

خلصت نتائج الدراسة التي قام بها شيايبيلو chiapello حول مهنة مراقبة التسيير إلى اتفاق كل من الإدارة العامة والمسؤولين التشغيليين على أن المهارات الإنسانية لمراقبة التسيير تلعب دورا هاما في عمله.

مع ذلك يعطي المسؤولون التشغيليون أهمية كبيرة للقدرات التقنية والتنظيمية لمراقب التسيير وكذا صفة الصرامة التي يتمتع بها.

الجدول التالي تبيان للكفاءات والقدرات التي يجب توفرها في مراقب التسيير حسب بوين وسيمون

جدول رقم 03: كفاءات وقدرات مراقب التسيير حسب بوين وسيمون

القدرات الإنسانية	القدرات التقنية
-------------------	-----------------

- الأخلقية: صادق، متواضع	- صارم، منهجي، منظم
- الاتصال: التحاور، الحيوي، ديبلوماسي،	- موثوق، واضح
مكون، مقنع	- متجانس وغير متناقض
- ذهنية: متفتح، منتقد، مبدع	- القدرة على الاستنتاج
- جماعية: الاستماع، المرافقة، المشاركة	- القدرة على نشر المعلومات
- اجتماعية: إدارة الصراعات	- متحكم في المواعيد
- مقاولاتية: روحه ريادة المؤسسات.	- المعرفة العلمية بأدوات التسيير

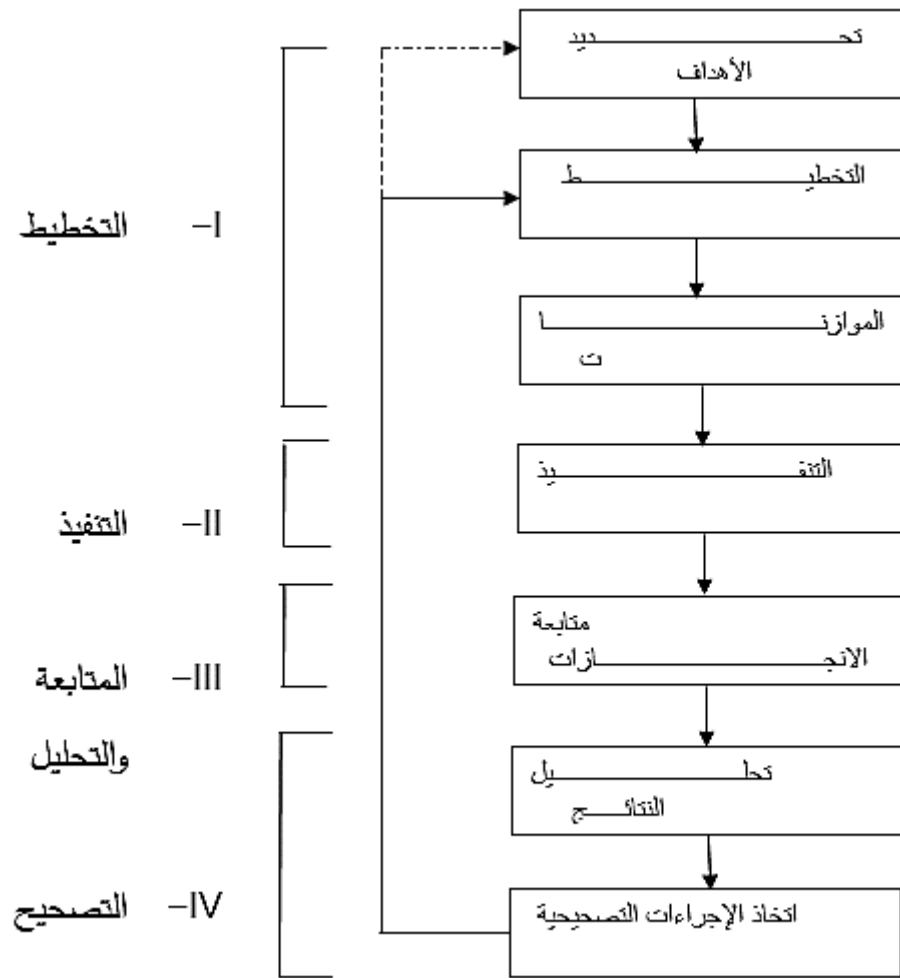
المصدر: P30 ; op-cit ; claude alzard et sabine sépari

المطلب الخامس: مسار مراقبة التسيير

ينظر إلى مراقبة التسيير على أنه مسار أو حلقة تستوجب الإثراء والتعلم التدريجي، يتكون هذا المسار من أربعة مراحل كما هو موضح في الشكل الموالي¹:

شكل رقم 07: مراقبة التسيير في أربعة مراحل، مسار للتعلم.

¹ Hélène Ioning et autres ; CONTROLE DE GESTION organisation, outil et pratique ; 3eme édition ; dunod ; Paris ;2008 ; P03



المصدر:

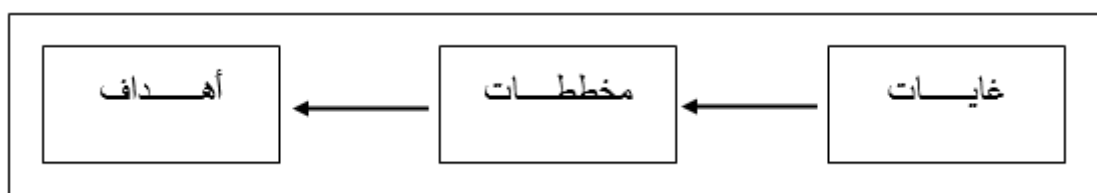
Hélène Ioning et autres ; CONTROLE DE GESTION organisation, outil et pratique ; 3eme édition ; dunod ; Paris ;2008 ; P03

وعليه تشكل المراحل المشار إليها يسار الشكل، التخطيط، التنفيذ، المتابعة والتحليل، والتصحيح أهم مراحل مسار مراقبة التسيير والتي سنقوم بشرحها فيما يلي¹:

مرحلة التخطيط (planification)

هي أول مراحل مسار مراقبة التسيير تسمح هذه المرحلة بترجمة الغايات إلى أهداف قابلة للتنفيذ وذلك بوضع مخططات لتنفيذ هذه الأهداف.

شكل رقم 08: دورة التخطيط



¹ لشهب صفاء، مراقبة التسيير في القطاع العمومي، رسالة دكتورى، جامعة الجزائر 3، 2015، ص62

المصدر: لشهب صفاء، مراقبة التسيير في القطاع العمومي، رسالة دكتورا، جامعة الجزائر 3، 2015، ص62

تتلقى الإدارة العامة للمؤسسة من مراقب التسيير المعلومات اللازمة التي تساعد المديرين على وضع الإستراتيجية العامة للمؤسسة (الإستراتيجية الطويلة المدى)، والتي تقسم فيما بعد بمراقبة مراقب التسيير إلى استراتيجيات متوسطة المدى (3-5 سنوات) ثم إلى قصيرة المدى (<1) عن طريق ما يسمى بالموازنات، والتي تسمح بمتابعة تنفيذ الأهداف القصيرة المدى.

مرحلة التنفيذ: (l'exécution)

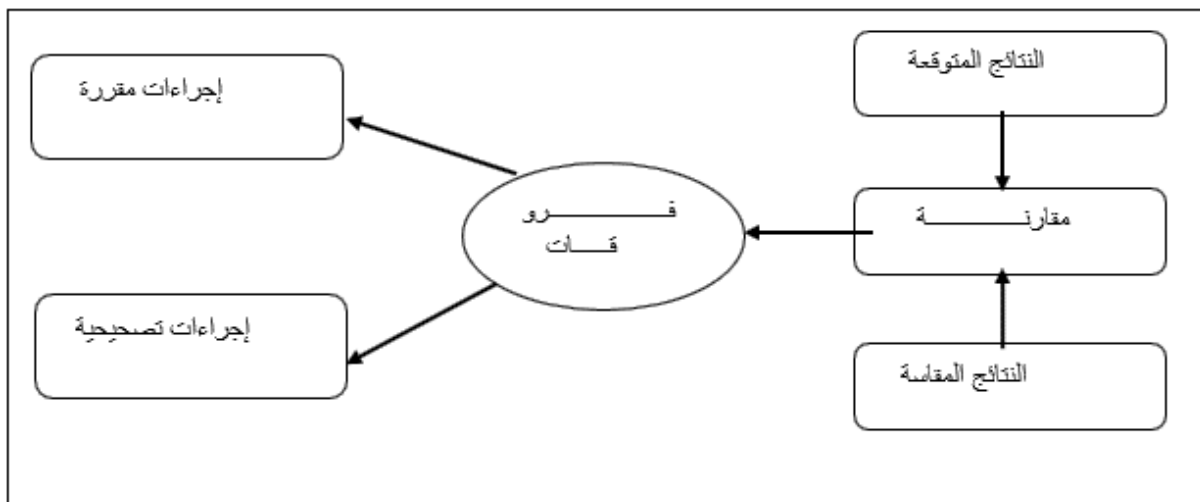
هي ثاني مرحلة من مراحل مسار مراقبة التسيير، فبعد قيام المؤسسة بوضع الخطط التي يجب السير عليها لتحقيق الأهداف المسطرة، تأتي مرحلة تنفيذ وهي ترجمة الخطط على أرض الواقع للوصول الأهداف الواجب المحددة.

مرحلة المتابعة والتحليل (le suivi et l'analyse):

هي ثالث مرحلة من مسار مراقبة التسيير، فباعتبار أن النتائج المحققة تتأثر بالظروف المحيطة بالمؤسسة فإنه من الضروري أن تتوفر المؤسسة على نظام للقياس، والذي هو عبارة عن مجموعة من المؤشرات التي تمثل وصفا لواقع النتائج، حيث تشتمل هذه المرحلة على هدفين أساسيين أولهما مقابلة ومقارنة النتائج المُقاسة بالنتائج المتوقعة، وثانيهما تحديد الانحرافات وتحليلها.

وبالتالي فإن هذه المرحلة تمثل مراقبة أولية، تسمح بالتحقق من أن المؤسسة تتوجه بصورة جيدة نحو تحقيق الأهداف المنتظرة.

شكل رقم 09: مرحلة المتابعة والتحليل



المصدر: لشهب صفاء، مراقبة التسيير في القطاع العمومي، رسالة دكتورا، جامعة الجزائر 3، 2015، ص62

مرحلة الإجراءات التصحيحية (les actions corrective):

هي آخر مرحلة من مسار مراقبة التسيير، يعتمد فيها مراقب التسيير على المرحلة السابقة (المتابعة والتحليل) لتقديم توصيات واقتراحات حول الإجراءات التصحيحية الواجب اتخاذها لمواجهة الانحرافات الخارجة عن المجال المقبول، تتم هذه التصحيحات في غالب الأحيان على الأعمال الواجب القيام بها أي طريقة التنفيذ، أو على الوسائل الواجب توفيرها وكيفية استعمالها، وفي الحالات الخاصة يمكن أن تقع هذه التصحيحات بإعادة النظر في الأهداف المسطرة في خطط المؤسسة، حيث أن مراقب التسيير في هذه المرحلة يقدم توصيات واقتراحات فقط دون أن تكون له صلاحية اتخاذ القرارات.

تساعد هذه المرحلة في تكوين قاعدة بيانات يمكن الاستناد إليها في وضع الخطط مستقبلاً.

يسمح مسار مراقبة التسيير من خلال مراحلها السابقة الذكر بمساعد مسؤولي المؤسسة وأفرادها على تحسين أدائهم فهو يمكنهم من معرفة أخطائهم عن طريق تحليل الانحرافات والبحث عن أسبابها، وعليه فإن مسار مراقبة التسيير يهدف إلى التعليم والتدريب وإلى تحسين جودة أداء التسيير ككل.

المبحث الثالث: مفاهيم وتوجيهات حول أداء المالي للمؤسسة

يتصف مصطلح الأداء عموماً ببعض من التعسف والنفور من قبل الجهات الفاعلة المعنية به، سواءً من أولئك الذين يقومون بالتقييم –الأداء- أو من يتم تقييمهم، ومع التطور الحاصل في بيئة الأعمال ازداد اهتمام أرباب الأعمال وملاك المؤسسات بمعرفة مستوى أداء مؤسساتهم، مما يوجب قياسه ثم البحث عن سبل تطويره.

لذا سنحاول في هذا المبحث الإحاطة بكل ما يتعلق بمصطلح الأداء الذي تضاربت حوله التعاريف وذلك راجع إلى تواجد مصطلحات أخرى تشكل روابط قوية معه كالكفاءة والفعالية.

المطلب الأول: الأداء في المؤسسة، مفهوم وقياس

بداية نشير إلى أن مصطلح الأداء هو المقابل للكلمة الانجليزية performance والتي تعني انجاز العمل أو الكيفية التي يبلغ بها التنظيم أهدافه، في حين جاء في قاموس encyclopedic dictionary world بمعنى مقارب وهو انجاز الأعمال كما يجب أن تتجز.

حسب philippe Lorino فإن الأداء في المؤسسة هو كل ما يساهم في تحسين توليفة القيمة-التكلفة، وهذا يعني تحسين خلق صافي القيمة (على العكس من ذلك، ليس الأداء بالضرورة، مما يساهم في خفض التكلفة أو زيادة القيمة، بمعزل، إذا لم يؤدي ذلك إلى تحسين قيمة التكلفة أو نسبة القيمة إلى التكلفة).¹

¹ ANDOME Sarah ; La contribution de la formation dans la performance de l'entreprise : Cas de l'entreprise SOBRAGA ; mémoire magister ; Université Mouloud Mammeri ; Tizi-Ouzou ; 2012 ; P7

ويرى Sabine sépari أن أداء المؤسسة يعتمد على هدف مزدوج للتحكم: الكفاءة الإنتاجية لجميع أنشطتها، وخاصة أنشطتها التشغيلية لإنتاج السلع أو الخدمات وموقعها في السوق، كما يمكن القول بأن الأداء هو السيطرة على المنافسة.¹

وعرف الاقتصادي petrson وآخرون الأداء بأنه قدرة المؤسسة على استخدام مواردها بكفاءة وإنتاج مخرجات متلائمة مع أهدافها ومناسبة لمستخدميها.

وفقاً لـ bourguignon يشير الأداء إلى تحقيق الأهداف التنظيمية، بغض النظر عن طبيعة وتنوع هذه الأهداف. هذا المعنى يمكن أن يفهم بالمعنى الدقيق للكلمة (النتيجة، الحصلة) أو بالمعنى الواسع العملية التي تؤدي إلى النتيجة (الإجراء). الأداء متعدد الأبعاد، تماماً مثل الأهداف التنظيمية.²

نكتفي بهذه التعريفات لأن المقام لا يسمح بسررد كل التعريفات والأقوال التي قيلت في مصطلح الأداء، ونقول إن الأداء هو السعي الدائم والمستمر في تحسين توليفة التكلفة - القيمة والتي تضم في طياتها التحكم في الكفاءة الإنتاجية لجميع أنشطتها والسهر الدائم على مجابهة المنافسة، والذي ينتج عنه استخدام الموارد بكفاءة عالية وإنتاج مخرجات ترضي مستخدميها، مما يوصل في نهاية الأمر إلى تحقيق الأهداف التنظيمية.

المطلب الثاني: تقييم أداء المؤسسة

يتم استخدام مصطلح الأداء دائماً تقريباً في سياق التقييم، ضمناً (اختبار الأداء، إدارة الأداء) أو صريح (تقييم الأداء). تقييم الأداء يأخذنا إلى التطرق إلى مفهومي أساسيين على المؤسسات والباحثين الإلمام بهما، الكفاءة والفعالية.

الكفاءة هي نسبة الموارد المستخدمة إلى النتائج المحققة، تكون المنظمة كفئة إذا كانت تحترم مجموع الوسائل المخصصة أو إذا حصلت على نتيجة أفضل من تلك الثابتة بوسائل مماثلة. تقاس الكفاءة بنسبة: النتائج التي تم الحصول عليها / النفقات المتكبدة. يجعل هذا الحساب من الممكن التأكد من أن الشركة تستخدم مواردها على النحو الأمثل.³

الفعالية هي درجة تحقيق الأهداف، نعتبر أن أي نشاط فعال إذا كانت النتائج التي تم الحصول عليها مطابقة للأهداف المحددة، ولكن لتقييم فعالية المنظمة بطريقة مطلقة، من الضروري التأكد من أن المنظمة في وئام مع بيئتها، وهذا يعني أنه من الضروري أن تأخذ في الاعتبار تصورات مختلف أصحاب المصلحة والهيئات التي لها علاقة بحياة هذه المنظمة، بما في ذلك الموظفين أنفسهم. يمكننا بعد ذلك التحدث عن التنظيم فعال.⁴

¹ Sabine sépari et autres ; opcit ; p57

² IASSAMEN Lynda ; Effet des pratiques de gestion des ressources humaines sur la performance des entreprises ; mémoire magister ; UNIVERSITE MOULOUD MAMMERI DE TIZI-OUZOU ; 2017 ; p

³ Dilem ; p8

⁴ IASSAMEN Lynda ; opcit ; P8

تعرف " المنظمة العربية للتنمية " تقييم الأداء بأنه "التأكد من كفاية استخدام الموارد المتاحة أفضل استخدام لتحقيق الأهداف المخططة من خلال دراسة مدى جودة الأداء واتخاذ الإجراءات التصحيحية لإعادة توجيه مسارات الأنشطة بما يحقق الأهداف المرجوة منها"¹

كما يقصد بتقييم الأداء: " قياس أداء أنشطة المنظمة بالاستناد إلى النتائج التي حققتها في نهاية الفترة المحاسبية التي عادة ما تكون سنة تقييمية واحدة، ومعرفة الأسباب التي أدت إلى تلك النتائج واقتراح الحلول اللازمة للتغلب على تلك الأسباب بهدف الوصول إلى أداء جيد في المستقبل.²

بناءً على ما سبق يمكن القول أن تقييم الأداء عملية جوهرية في المؤسسات التي تبحث عن التطور والنمو، وهو عملية مستمرة، وغير مستقلة عن العملية الإدارية، ولا يمكن حصر تقييم الأداء في متابعة تنفيذ الخطة، وإنما هو أشمل من ذلك إذ يشمل تقييم الأداء تقييم كفاءة وفعالية المؤسسة المشار إليه سابقاً بالإضافة إلى الوقوف على الانحرافات وتصحيحها، ويمكن هنا أن نشير إلى بعض الأهداف التي يحققها تقييم الأداء:

- معرفة مستوى تحقيق المؤسسة لأهدافها ومقارنته بما كان مخطط له.
- الكشف على نقاط الضعف في المؤسسة من أجل إيجاد الحلول المناسبة لها.
- الوقوف على كفاءة المؤسسة في استخدام مواردها وفعاليتها في تحقيق أهدافها.
- تصحيح الموازنات التخطيطية، ووضع خطط تتلاءم مع الإمكانيات المتاحة للمؤسسة.

المطلب الثالث: متطلبات نجاح عملية تقييم الأداء

لنجاح أي عمل لابد له من شروط وقيود يسير عليها، وكذلك لنجاح عملية تقييم الأداء يجب توفر مجموعة من الشروط نذكر منها:³

تحديد الهدف: لتتم عملية التقييم بشكل جيد، يجب على المؤسسة تحديد أهدافها بشكل دقيق وواضح.

وضع برنامج لإنجاز الأعمال: يتم إعداد خطة متكاملة لإنجاز الأعمال بشكل تفصيلي لكل مجال من مجالات المؤسسة، توضح فيها جميع الموارد المتاحة لها وكيفية استخدامها.

تحديد مراكز المسؤولية: يجب تحديد مسؤولية كل مركز من العملية الإنتاجية لغرض المساءلة وتوضيح أسباب الانحرافات التي تقع خلال عملية التنفيذ.

¹ علي سماي وليلى أولاد ابراهيم، تقييم أداء شركات التأمين باستخدام بطاقة الأداء المتوازن، مجلة دراسات، العدد الاقتصادي، المجلد 7، العدد 3، جامعة الأغواط، سبتمبر 2016، ص147

² عبد المجيد قدي ومديوني جميلة، أهمية تقييم الأداء في المنظمات الصحية دراسة حالة المؤسسة الاستشفائية الخاصة "البرتقال" بمدينة الشلف، مجلة الإستراتيجية والتنمية، المجلد 4، العدد 7، 163

³ علي سماي وليلى أولاد ابراهيم، مرجع سبق ذكره، 148

تحديد معايير الأداء: ونعني بها مجموعة من المقاييس والنسب التي يقاس بها الانجازات التي تحققها المؤسسة خلال نشاطها السنوي.

المطلب الرابع: أنواع الأداء

يعتمد تصنيف الأداء كغيره من التصنيفات المتعلقة بالظواهر الاقتصادية على نوع المعيار الذي يُستند إليه في التصنيف، ومن المعايير التي يصنف بها الأداء، معيار الشمولية، معيار الأجل معيار الطبيعة.

فمعيار الشمولية يصنف الأداء إلى أداء كلي وأداء جزئي وهو من أهم التصنيفات المعتمدة، ومعيار الأجل يصنف الأداء إلى أداء على المدى الطويل، المتوسط والقصير، أما معيار الطبيعة فيصنف الأداء إلى أداء اقتصادي، أداء اجتماعي، أداء سياسي،...الخ.

الفرع الأول: الأداء حسب معيار الشمولية¹

1- الأداء الكلي:

وهو الذي يتجسد في الانجازات التي ساهمت جميع العناصر أو الوظائف أو الأنظمة الفرعية للمؤسسة في تحقيقها، ولا يمكن نسبة انجازها إلى أي عنصر دون مساهمة باقي العناصر، وفي إطار هذا الأداء يمكن الحديث عن مدى وكيفيات بلوغ المؤسسة أهدافها الشاملة كاستمرارية، الأرباح، النمو...

2- الأداء الجزئي:

وهو الذي يتحقق على مستوى الأنظمة الفرعية للمؤسسة وينقسم بدوره إلى عدة أنواع مختلفة تختلف باختلاف المعيار المعتمد لتقسيم عناصر المؤسسة، حيث يمكن أن تقسم حسب المعيار الوظيفي إلى أداء مالي، أداء التسويق، أداء الإنتاجي، أداء وظيفة الأفراد...الخ

وفيما يلي محتوى كل نوع من أنواع الأداء الوظيفي في المؤسسة على النحو التالي:²

الفرع الثاني: الأداء المالي

يعكس هذا النوع من الأداء قدرة المؤسسة على تحقيق التوازن المالي، وبناء هيكل مالي فعال، بالإضافة إلى تحقيق أكبر مردودية وتعظيم العائد على الاستثمار لخلق القيمة للمساهمين ونقطة جذب مستثمرين جدد باستمرار، ومنح ثقة للمتعاملين مع المؤسسة مثل البنوك.

ويعرف الأداء المالي بتسليط الضوء على العوامل التالية¹:

¹ عبد الملوك مزهود، الأداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم وتقييم، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد الأول، 2001، ص89
² كيلاني صونية، إستراتيجية الجودة الشاملة ودورها في تحسين الأداء التسويقي للمؤسسات الاقتصادية دراسة مقارنة الجزائر والأردن، دكتوراه علوم، جامعة باتنة، 2016، ص85

- العوامل المؤثرة في المردودية المالية ؛
- أثر السياسات المالية المتبناة من طرف المسيرين على مردودية الأموال الخاصة؛
- مدى مساهمة معدل نمو المؤسسة في إنجاح السياسة المالية وتحقيق فوائض وأرباح؛
- مدى تغطية مستوى النشاط للمصاريف العامة

الفرع الثالث: الأداء التسويقي

يحدد هذا الأداء قدرة المؤسسة على تحقيق أهداف وظيفة التسويق بأكثر كفاءة وفعالية، من خلال زيادة مبيعاتها، رفع حصتها السوقية لمعظم المؤسسات الاقتصادية وتحسين صورة المؤسسة لدى عملائها.

الفرع الرابع: الأداء الإنتاجي

هو مدى كفاءة وفعالية وظيفة الإنتاج، أي مدى بلوغها لأهدافها (زيادة الإنتاج كمية وجودة، تخفيض مدة وتكاليف الإنتاج) من خلال الاستخدام الأمثل لمواردها الإنتاجية.

الفرع الخامس: أداء وظيفة الأفراد (الموارد البشرية)

يعكس هذا الأداء قدرة المورد البشري في المؤسسة ومساهمته في تحقيق أهداف المؤسسة، باكتشاف المواهب البشرية ومحاولة تنمية كفاءتهم لضمان التميز وذلك بوضع الشخص المناسب في المكان المناسب وتحسين أداءهم باستمرار.

الفرع السادس: الأداء التمويني

يعكس مدى كفاءة وفعالية وظيفة التموين إلى مدى قدرتها على تحقيق أهدافها التنموية لإمداد المؤسسة باحتياجاتها بالشروط المناسبة (الكمية، الأجل، الأسعار، الجودة) لضمان الاستمرار في عملياتها الإنتاجية.

المطلب الخامس: مؤشرات الأداء المالي

يعرف مؤشر الأداء بأنه " عبارة عن معلومة كمية تقيس كفاءة وفعالية كل أو جزء من عملية أو نظام (حقيقي أو بسيط) بالنسبة لمعيار أو مخطط أو هدف محدد، مقبول في إطار إستراتيجية المؤسسة".²

وتتعدد مؤشرات الأداء حسب نوع الأداء المراد قياسه، بيد أن أحدث التقسيمات التي عرفت مؤشرات الأداء هي ما جاء مع بطاقة الأداء المتوازن، التي ميزت بين مؤشرات الأداء المالية ومؤشرات الأداء غير المالية.

الفرع الأول: مؤشرات الأداء المالية

تعد المؤشرات المالية من أقدم المؤشرات التي استخدمت لقياس وتقييم أداء المؤسسات، وهي عبارة عن مؤشرات تعتمد على الأرقام المالية التي حققتها المؤسسة والمستخرجة من الوثائق

¹ دادن عبد الغاني، قراءة في الأداء المالي، والقيمة في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الباحث، العدد 04، 2006، ص 41
² نعيمة يحيوي، أدوات مراقبة التسيير بين النظرية والتطبيق دراسة حالة قطاع دراسة الحليب، أطروحة دكتوراه، جامعة الحاج لخضر بجانتة، 2009، ص 225

المحاسبية كالميزانية وحساب النتائج، وغيرها من المعطيات المالية التي توفرها مراقبة التسيير في المؤسسات، ويوجد عدد كبير من المؤشرات المالية نذكر من أهمها:

1- معدل العائد على الاستثمار:

يعبر هذا المؤشر عن التقييم المحاسبي للنتيجة والأموال المستثمرة، كما أنه يعكس المردودية لرقم الأعمال والأموال المستثمرة ويحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{معدل العائد على الاستثمار} = \frac{\text{النتيجة}}{\text{الأموال المستثمرة}}$$

2- القيمة المضافة الاقتصادية:

يعود فضل ابتكار هذا لمؤشر إلى المكتب الاستشاري الأمريكي STIWARD STERN في الثمانينات، يقوم هذا المؤشر بمقارنة العائد بتكلفة الموارد المستهلكة، وذلك بالاعتماد على

المعالجة المتكررة للأصول الصافية، وتحسب بالعلاقة التالية:

القيمة المضافة الاقتصادية = نتيجة الاستغلال بعد الضرائب- التكلفة المتوسطة لرأس المال المستثمر

3- معدل هامش الربح:

يعد أيضا من أكثر المؤشرات المالية انتشارا واستخداما ويحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{معدل هامش الربح} = \frac{\text{نتيجة الاستغلال}}{\text{رقم الأعمال}}$$

ويعبر هذا المؤشر عن الأرباح التي حققتها المؤسسة من خلال عملياتها الاستغلالية.

4- نسبة السيولة العامة:

وتسمى أيضا بنسبة التداول، وتعتبر من أقدم النسب وأكثرها انتشارا واستخداما وتستخدم كمؤشر أولي وأساسي لمعرفة قدرة المؤسسة على مواجهة التزاماتها القصيرة الأجل من أصولها المتداولة، وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{نسبة السيولة العامة} = \frac{\text{الأصول المتداولة}}{\text{الخصوم المتداولة}}$$

تتمثل الأصول المتداولة في المخزونات والقيم المحققة والقيم الجاهزة، أما الخصوم المتداولة فتتمثل في الديون القصيرة الأجل.

الفرع الثاني: المؤشرات غير المالية

بعد الانتقادات التي وجهت للأدوات التقليدية لمراقبة التسيير والتي كانت تعتمد على المؤشرات المالية فقط في قياس وتقييم وتقويم أداء المؤسسات، ظهرت بطاقة الأداء المتوازن التي ركزت على جانب آخر في قياس الأداء وذلك من خلال جمعها بين مؤشرات الأداء المالية وغير

المالية. وبهذا يكون للمؤسسة فرص أكثر لتحقيق النمو الدائم كلما ابتعدت عن المنطق الكلاسيكي للمؤشرات المالية كمعايير وحيدة للقياس واتجهت إلى المؤشرات غير المالية المتعددة الأبعاد.

ويوجد عدد كبير من المؤشرات غير المالية نذكر منها: مؤشر رضا الزبائن، معدل وفاء الزبائن، عدد المنتجات الجديدة، آجال تطوير منتجات جديدة، مؤشر رضا العمال.... إلخ.

وتتميز هذه المؤشرات بـ:¹

- علاقتها المحدودة باستراتيجية المنظمة.
- تعطي معلومات كمية غير مباشرة عن الأصول المعنوية.
- يمكن لها أن تحسن من أداء المسؤولين من خلال ضمان الشفافية في تقييم أدائها.

خلاصة الفصل:

تم التطرق في هذا الفصل للمفاهيم العامة المتعلقة بمراقبة التسيير والتي ظهر من خلال ما سبق أهميتها في إرساء الرقابة الدائمة على المؤسسة وتميزها عن سبل الرقابة الأخرى كونها وسيلة للوقاية من الانحرافات وتصحيحها لها بعد وقوعها، مع مراعاتها للجانب التحفيزي والتوجيهي الذي صار يشغله مراقب التسيير الذي يعتبر الركيزة الأساسية لتوجيه أداء المؤسسة إلى المستوى المرغوب من خلال مجموعة من الأدوات والوسائل التي هي في تطور مستمر منذ سنوات بعيدة بدءًا بالمحاسبة التحليلية والكثير من الأدوات التقليدية التي ظهرت معها وصولاً إلى الأدوات الحديثة التي سيأتي التفصيل فيها في الفصول القادمة، كما تم أيضاً في هذا الفصل التطرق لمفهوم الأداء المالي وسبل تقييمه والمعايير والمؤشرات المالية التي تستخدم لقياس الأداء المالي.

¹ يحيوي نعيمة، مرجع سبق ذكره، ص230

الفصل الثاني
الأدوات التقليدية لمراقبة
التسيير

تمهيد:

تعتبر مراقبة التسيير نظام للتأكد من الحصول على الموارد واستعمالها بكفاءة وفعالية، وكما رأينا فيما سبق أن لمراقبة التسيير أهداف مختلفة منها ما يتعلق بالتكلفة ومنها ما يتعلق بالتخطيط ومنها ما يتعلق بالحصول على الأموال، هذا التعدد ينبع من تعدد الأدوات التي يمكن لمراقب التسيير استخدامها، لذا سنحاول في هذا الفصل التطرق للأدوات التقليدية المستخدمة في مراقبة التسيير، وذلك بالاختصار على بعض هذه الأدوات وهي المحاسبة التحليلية، الميزانية التقديرية، التحليل المالي وبحوث العمليات، من خلال التعرّيج على تاريخ ظهور هذه الأدوات، تعريفها والهدف منها والعلاقة بما يقاربها من مصطلحات.

المبحث الأول: المحاسبة التحليلية

تعتبر المحاسبة التحليلية من أهم الأدوات التي اعتنت بحساب التكلفة في المؤسسة، كما تساعد هذه الأداة في ترشيد أداء الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، ورغم قدم ظهور هذه الأداة إلا أنها لا تزال تلقى اهتمام من الباحثين والمؤسسات على حد سواء، وهذا ما سيظهر لنا في هذا المبحث الذي سنحاول فيه تقديم عرض موجز لهذه الأداة من تعريفات وتاريخ ظهور كما سنحاول التمييز بينها وبين المحاسبة المالية وفي الأخير شرح بعض المصطلحات التي ينبغي لكل من يريد الاستزادة في تعلم هذه الأداة أن يتقنها.

المطلب الأول: تعاريف عن المحاسبة التحليلية وتطورها التاريخي

مع بداية القرن 19 كانت المحاسبة التحليلية تتكون من أنظمة لقياس تكلفة الإنتاج الفردية، مثل قطعة من الملابس أو سلاح¹، ومع نهاية القرن 19 ظهر أول كتاب حول المبادئ الأولية لتحليل التكلفة للمؤلف البريطاني روبرت هاميلتون.

ومع مطلع القرن 20 كان لمؤسستي GENERAL motors و duPont de Nemours السابق في تطبيق المحاسبة التحليلية حيث كان استعمالها آنذاك لأغراض التخطيط والرقابة²، فكانت بذلك الولايات المتحدة الأمريكية أول من انتهجت طرق حساب التكاليف وتحليلها وذلك للتطور الصناعي الذي كانت تشهده المنطقة في ذلك الوقت.

في ألمانيا وفي عام 1938 اقترحت الحكومة طريقة الأقسام المتجانسة لإظهار ومراقبة التكلفة الكلية لكل منتج مقارنة بسعر البيع، وكان ذلك تحضيراً للحرب العالمية الثانية³.

في فرنسا وفي عام 1928 اقترحت لجنة CEGOS (commission d'étude générale d'organisation scientifique) المبادئ الأساسية لطريقة الأقسام المتجانسة وكلف بهذه المهمة Emile Rimaillou أحد أعضاء اللجنة⁴.

وفي 1980 اقترح الأستاذين R. S Kaplan و R. copper بجامعة هارفارد الأمريكية طريقة التكلفة على أساس النشاط، لتغطية ضعف الطرق الكلاسيكية للمحاسبة التحليلية في مواكبة التطور الصناعي السريع في الولايات المتحدة الأمريكية، وبالأخص الارتفاع الكبير للتكاليف الثابتة في تكلفة الإنتاج⁵.

وتجدر الإشارة إلى أن للمحاسبة التحليلية عدة تسميات، فقد سميت بالمحاسبة الصناعية عند بداية ظهورها في أمريكا، أما في فرنسا فنجد أن المخطط الفرنسي المحاسبي سماها المحاسبة التحليلية وفي الكتب المتأخرة نجد تسمية محاسبة التسيير، كما نجدها في الكتب الانجليزية باسم محاسبة التكاليف costs accounting أو management accounting محاسبة التسيير.

تعريف المحاسبة التحليلية:

تعددت التعريف التي أسندت للمحاسبة التحليلية وذلك لكثرة المفكرين الذي اهتموا بها ولذلك لا يمكن إعطاء تعريف واحد للمحاسبة التحليلية، لكن رغم تعدد التعاريف إلا أنها كلها يصب في نفس الجوهر ومن تعاريف المحاسبة التحليلية:

¹ Robert S Kaplan et autres ; op-cit ; p4

² Op-cit ; p4

³ درحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير والمساعدة على اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2005، ص 117

⁴ Op-cit p 117

⁵ St_ephanie Chatelain-Ponroy, Samuel Sponem ; Evolution et performance de contrôle de gestion ; Economie et Management, 2007, p 13

المحاسبة التحليلية هي وسيلة لحساب وتحليل التكاليف الضرورية في عملية التنبؤ، القياس والرقابة على نتائج المؤسسة. تقدم للمديرين والمسيرين المعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات والمساهمة في تحسين أداء المؤسسة¹.

هي مجموعة النظريات والأساليب والإجراءات التي تستخدم في جمع وتسجيل وتحليل وتفسير تكاليف النشاط- سواء كانت إنتاجياً أو خدمياً- بهدف قياس تكلفة هذا النشاط وفرض الرقابة عليه وترشيد القرارات الإدارية².

محاسبة التكاليف -كفرع من فروع المحاسبة- تهتم بتجميع وتحليل وتفسير بيانات التكاليف لكل قسم أو أداة أو نشاط في المنشأة وتبويبها وتحليلها أيضاً حسب أصناف المنتجات مما يؤدي إلى ترشيد أداء الإدارة في التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات³.

كما عرفها Lasary في كتابه المحاسبة التحليلية بأنها⁴ " نظام معلومات داخلي خاص بهيكل المؤسسة وبطبيعة محيطها، الذي يسمح لمسيري المؤسسة:

- بمتابعة تطور التكاليف الوسيطة والتكاليف النهائية.
- باتخاذ مجموعة من قرارات التسيير.
- فهي تسمح إذن بالإجابة وبشكل دقيق على التساؤلات التالية:
- متى؟ وكيف؟ وأين؟ تخلق القيمة في المؤسسة

المطلب الثاني: أهداف المحاسبة التحليلية

من خلال التعاريف السالفة الذكر يمكن القول أن المحاسبة التحليلية أداة هامة في المؤسسة للتحكم في التكاليف من خلال تجميعها، تسجيلها، تبويبها وتحليلها للوصول إلى الحلول المثلى في اتخاذ القرارات التسييرية وتحقيق أهداف المؤسسة، وللمحاسبة التحليلية مجموعة من الأهداف نلخصها فيما يلي:

- قياس تكلفة استخدام كل عنصر من عناصر التكاليف*، وتكاليف الإنتاج في كل مرحلة أو قسم أو مركز التكلفة، والطلبات وأصناف المنتجات، وتكلفة إنتاج الوحدة وسعر التحويل للوحدة المنتجة من مركز إنتاجي إلى آخر أو إلى مخازن الإنتاج التام⁵.
- تحقيق الضبط الداخلي للتكلفة وذلك بتتبع حركة الداخلية لعناصر التكلفة في مرحلتي الحصول عليها واستخدامها بهدف المحافظة على أصول المنشأة ومنع الإسراف في الإنفاق ومحاربة الفاقد والضائع⁶.

¹ Georges Langois et autres ; op-cit ; p22

² السعيد محمد شعيب، محاسبة التكاليف، برنامج محاسبة البنوك والبورصات، جامعة القاهرة، ص8

³ نواف محمد فخر، محاسبة التكاليف الصناعية، دار أسامة، الأردن، 2013، ص15

⁴ درحمن هلال، op-cit، ص 116

⁵ نواف محمد فخر، مرجع سبق ذكره، ص29

*عناصر التكلفة هو قيمة الموارد المادية والبشرية والمالية المستخدمة في الإنتاج للحصول على منتج مادي أو خدمة محددة.

⁶ السعيد محمد شعيب، مرجع سبق ذكره، ص 8

- رفع كفاءة وفعالية الإدارة من خلال تزويدها بالبيانات والمعلومات اللازمة لترشيد وظائف التخطيط والرقابة وتقييم الأداء واتخاذ القرارات المناسبة.¹
 - تقسم أداء الأفراد والأقسام والأنشطة وتحسين خطط الحوافز.²
 - مساعدة الإدارة في تحديد التكاليف المستقبلية إعداد الموازنات التقديرية.³
 - المحافظة على أصول المؤسسة من خلال السماح للمراجعين بالتعرف على التقسيمات المختلفة للتكاليف داخل المؤسسة والمسؤولين عن هذه التكاليف.
- المطلب الثالث: العلاقة بين المحاسبة التحليلية والمحاسبة المالية:**

ظهرت المحاسبة كوسيلة لترتيب وتنظيم المعلومات المالية والاقتصادية والقانونية المؤثرة على الذمة المالية لفرد أو مؤسسة، حيث كانت في بادئ الأمر تعتمد على أساسا على القيد الوحيد في المحاسبة العامة، وتطورت هذه الأخيرة إلى أن ظهر مبدأ القيد المزدوج في سنة 1494 على يد لوكا باسيولي عالم الرياضيات في كتابه SUMMA DE ARITHMETICA الذي نشر في نفس السنة بالبندقية بإيطاليا، واستمرت المحاسبة في التطور تماشياً مع تطور المؤسسات الصناعية والمالية والتجارية إلى أن ظهر نوع آخر من المحاسبة وهو ما يسمى بالمحاسبة التحليلية أو الصناعية أو محاسبة التكاليف كما تم التطرق له سابقاً في تاريخ المحاسبة التحليلية.

رغم أن المحاسبة المالية هي الأساس الذي اشتقت منه المحاسبة التحليلية إلا أنهما تختلفان من عدة أوجه نوجزها فيما يلي⁴:

- 1- تهتم المحاسبة المالية بتسجيل العمليات المالية التي تعكس علاقة المؤسسة مع الغير من دائنين ومدينين ومقرضين ومصارف وأصحاب رأس المال... إلخ، بينما تتناول المحاسبة التحليلية الحركة الداخلية لعناصر التكاليف (تدفق عناصر التكاليف، تجميعها، تحليلها...) لهذا تعتبر المحاسبة المالية أداة لخدمة المستثمرين وأصحاب الحقوق، في حين تعتبر المحاسبة التحليلية أداة لخدمة إدارة المؤسسة.
- 2- المحاسبة المالية تقوم بقياس النتيجة الإجمالية للنشاط الاقتصادي من ربح أو خسارة وإعداد القوائم المالية للمؤسسة (الميزانية المالية، جدول حسابات النتائج، جدول تدفق الخزينة... إلخ) في نهاية الفترة المحاسبية، بينما المحاسبة التحليلية تقوم بتبويب عناصر التكاليف بشكل تحليلي وقياس تكلفة المراحل والمراكز والأنشطة والمنتجات المختلفة.
- 3- تهتم المحاسبة المالية بإثبات النفقات وتحميلها على السنة المالية وهي في ذلك تميز بين التكاليف الإيرادية* والتكاليف الرأسمالية*، بينما تهتم المحاسبة التحليلية بتسجيل النفقات وتخصيصها وتحميلها على مراكز التكاليف وأنواع السلع والمنتجات والطلبات المختلفة.
- 4- تهتم المحاسبة المالية بالقيم المالية أو النقدية فقط، بينما تهتم المحاسبة التحليلية بالكميات (كمية المواد المستخدمة، عدد ساعات العمل....) إلى جانب القيم النقدية.

¹ نوفل محمد فخر، مرجع سبق ذكره، ص 29

² اسماعيل حجازي، محاسبة التكاليف الحديثة، دار أسامة، الأردن، 2012، ص 22

³ Ibid، ص 22

⁴ نوفل محمد فخر، مرجع سبق ذكره، ص 22

*التكاليف الإيرادية: هي التكاليف المرتبطة بنفقات الإنتاج، تصرف لتحقيق إيرادات خلال نفس الفترة
*التكاليف الرأسمالية: هي التكاليف المرتبطة بالنفقات الرأسمالية أو الاستثمارات على الأرض، والمنشآت، والمعدات والمخزونات

5- تعد المحاسبة التحليلية أداة تحليلية ورقابية هامة تقدم بيانات ومعلومات ضرورية وهامة للمستويات الإدارية المختلفة تبين مدى كفاءة الأداء ومواقع الخلل وأسباب الانحرافات مما يساعدها في تقييم الأداء واتخاذ القرارات الرشيدة ورسم السياسات واختيار البدائل الملائمة، بينما تعد المحاسبة المالية قوائم مالية تظهر الحالة المالية للمؤسسة وتعتبر كمصدر للمعلومات بالنسبة للمحاسبة التحليلية.

المطلب الرابع: مصطلحات لها علاقة بالمحاسبة التحليلية:

تهتم المحاسبة التحليلية بصفة رئيسية بدراسة التكاليف، وفي الكثير من أحيان يقع الخلط بين مصطلح التكلفة والمصطلحات الأخرى التي لها ارتباط بها، ومن هذه المصطلحات¹:

- 1- **المصاريف**: يعرف المصروف عادة بأنه "عملية خروج حقيقي لقيم جاهزة مباشرة، أو بعبارة أخرى خروج النقود، والمصروف يقابله الإيراد الذي يعتبر تحصيل على نقود"، وللمصاريف دور في الوقوف على نتائج المؤسسة من خلال مقابلتها مع الإيرادات وذلك على المدى الطويل لعدم تزامن العمليتين (المصاريف والإيرادات) مع النشاط الاستغلالي للمؤسسة.
- 2- **الأعباء**: العبء يتقابل مع الناتج، ويعملان معاً على تحديد نتيجة الدورة، ومن بين الأعباء: استهلاك البضائع والمواد واللوازم ومخصصات الاهتلاك.... إلخ. ففي حين نجد أن المصاريف تتميز بصفة المادية وهي سهلة الحساب وتحديد الزمن الذي تصرف فيه، فإن الأعباء لها الصفة غير المادية أو بعبارة أخرى لها صفة التجريدية وقابلة للتقييم.
- 3- **التكاليف**: هي مجموعة الأعباء المتعلقة بمرحلة معينة أو بمنتوج مادي معين أو خدمة مقدمة في مرحلة معينة قبل وصولها إلى المرحلة النهائية أي قبل وصولها إلى البيع وهناك عدة مصطلحات متعلقة بالتكلفة نذكر منها²:

- **التكاليف الثابتة**: هي التكاليف التي لا يتغير مجموعها مع تغير حجم النشاط وذلك ضمن مدى معين، وعليه فإذا زاد حجم النشاط أو نقص تبقى هذه التكاليف على حالتها.
- **التكاليف المتغيرة**: هي التكاليف التي يتغير مجموعها طردياً مع حجم النشاط وبنفس النسبة، بمعنى إذا زاد حجم النشاط بنسبة 15% فإن مجموع التكاليف المتغيرة يرتفع بنسبة 15%.
- **سعر التكلفة**: هو مجموع التكاليف التي يكلفها منتوج معين أو خدمة مقدمة ابتداءً من انطلاق عملية إعدادها وصولاً إلى المرحلة النهائية، فمثلاً سعر تكلفة منتوج في مؤسسة صناعية يحسب بالطريقة التالية:

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء (المباشرة وغير المباشرة)

تكلفة الإنتاج = تكلفة الشراء + مصاريف الإنتاج المختلفة

سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج + مصاريف التوزيع (أعباء التوزيع)

المبحث الثاني: التحليل المالي

¹ ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير محاسبة التحليلية، دار المحمدية، الجزائر، 2001، ص13
² طلال أبو غزاله، المحاسبة المالية والتكاليف، الطبعة الأولى، المجمع العربي الدولي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2014، ص183

تعتبر الأموال أساس قيام المؤسسات ومن أجلها يسخر المديرون والملاك جهودهم وخبرتهم، ومن أهم الأدوات القديمة التي اهتمت بتسيير الأموال التحليل المالي الذي يسعى للتوفيق بين السيولة المالية والربحية وحماية المؤسسة من المخاطر المالية، سنحاول في هذا المبحث تعريف أداة التحليل المالي، أهدافها ومختلف النسب التي تستخدم في التحليل المالي.

المطلب الأول: نبذة عن تاريخ ظهور التحليل المالي:¹

بدء الاهتمام بالتحليل المالي عندما أوصى كبار المصرفيين في نيويورك على ضرورة تحليل البيانات الواردة في المركز المالي في عام 1906، وكان الرأي حينئذ ضرورة إجراء تحليل شامل للبيانات من قبل المسؤولين عند منح التسهيلات الائتمانية وذلك عن طريق الدراسة والمقارنة حيث يسمح ذلك بمعرفة نقاط الضعف والقوة في تلك البيانات. ولأقت فكرة المقارنة قبولاً جيداً وبدأ التفكير في البيانات التي ينبغي مقارنتها. وفي عام 1908 تم اعتماد القياس الكمي بواسطة النسب في تحليل البيانات.

ولقد فرضت أزمة الكساد العالمية (1929-1933) بما أفرزته من إفلاس لشركات كثيرة في العالم إلى توجيه الاهتمام في التحليل المالي إلى قضيتين أساسيتين في المؤسسة، الأولى وهي دراسة سيولة المؤسسة وخاصة أن غالبية المؤسسات التي أعلنت إفلاسها كان بسبب وضع السيولة لديها، والقضية الثانية هي الربحية والقدرة على المنافسة، وهكذا تنامي الاهتمام بشكل متزايد بقائمة الدخل (جدول حسابات النتائج) وفاقت في أهميتها قائمة المركز المالي (ميزانية).

وكان لعمليات الاستثمار دور كبير في تطور التحليل المالي، حيث أن التفكير في الاستثمار يتطلب بالضرورة تكوين رأي عن الوضع المالي للمؤسسة بناءً على تحليل بياناتها المالية. ولقد استخدم لورنس تشيمبيرلين في كتابه مبادئ الاستثمار في السندات المنشور لأول مرة في عام 1911 عدة نسب لتحليل البيانات، منها نسبة مصاريف التشغيل إلى إجمالي الإيرادات وأطلق عليها اسم "نسبة التشغيل"، ونسبة هامش الربح إلى صافي الدخل وأطلق عليها اسم "عامل السلامة".

وحالياً اتسعت مصادر المعلومات للتحليل المالي ولم يعد الأمر يقتصر على قائمة الدخل والمركز المالي بل تعدى ذلك إلى كل البيانات المحاسبية وحتى البيانات الخارجية التي تتعلق بالمؤسسة.

المطلب الثاني: مفهوم التحليل المالي

يعرف التحليل المالي على أنه دراسة تفصيلية للبيانات والقوائم المالية للشركات من أجل الحصول على معلومات تستعمل في اتخاذ القرارات، وذلك بالتخطيط للمستقبل لتحقيق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة، وتقييم أداء الشركات ومن ثم كشف الانحرافات لمعرفة نقاط القوة والضعف للسياسة المالية التي تنتهجها المؤسسة، وبالتالي المساهمة في التوفيق بين السيولة

¹ محمد منير شاكر وآخرون، التحليل المالي مدخل صناعة القرار، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، 2008، ص10

والربحية وذلك لضمان حمايتها من مخاطر عدم تسديدها لالتزامات الدائنين من خلال الأموال المستخدمة في عمليات الاستغلال والاستثمار، وزيادة قدرتها التنافسية ومدى استمراريته في السوق¹.

التحليل المالي عبارة عن معالجة منظمة للبيانات المتاحة بهدف الحصول على معلومات تستعمل في اتخاذ القرار، وتقييم أداء المؤسسة في الماضي والحاضر، وتوقع ما ستكون عليه في المستقبل².

من خلال التعريفين السابقين تتضح معالم التحليل المالي، فهو عبارة عن تقييم للوضع المالي والاقتصادية للمؤسسة؛ من خلال المعلومات الواردة في قوائمها المالية لفترات ماضية وحاضرة بغية استشراف مستقبل المؤسسة، وذلك ما يساعد في عملية اتخاذ القرار، ويمكن التمييز بين نوعين من التحليل المالي وهما الأفقي والرأسي.

المطلب الثالث: أنواع التحليل المالي³

الفرع الأول: التحليل الأفقي:

وقوام هذا النوع من التحليل دراسة حركة الحسابات والنسب المالية على مدار عدة فترات مالية، وذلك للتعرف على مقدار واتجاه التغير الحادث في حركة الحساب أو النسبة على الفترة الزمنية مجال المقارنة، ما يوفر للتحليل المالي صفة الديناميكية التي يسعى إليها المحلل المالي، والتي تمكنه من تكوين صورة دقيقة عن واقع حال الشركة وعن اتجاهاتها المستقبلية.

الفرع الثاني: التحليل الرأسي

وقوام هذا النوع من التحليل مقارنة الأرقام في القوائم المالية للفترة المالية نفسها، ويمكن أن تتم هذه المقارنة بين بند معين كالمخزون السلعي، والقيمة الإجمالية للبند الذي تنتمي إليه وهي بند الأصول المتداولة ليظهر نتيجة المقارنة على شكل نسبة مئوية، كما يمكن أن تتم المقارنة بين رقمين يرتبطان بعلاقة سببية، وتكون حصيلة المقارنة نسبة مالية.

وبموجب العلاقة السببية القائمة بين حسابات وبنود القوائم المالية، يمكن اشتقاق عدد كبير من النسب المالية التي يمكن للمحللين استخدامها في تقييم أداء الشركات، وأوجه نشاطاتها المختلفة، ويمكن تقسيم هذه النسب إلى خمس مجموعات رئيسية على النحو التالي:

- **نسب السيولة (ratios de liquidité) :** وتستخدم كمؤشر تقييم القدرة على الوفاء بالالتزامات القصيرة الأجل.
- **نسب الربحية (ratios de profitabilité) :** وتستخدم لتقييم القدرة على توليد الأرباح، مثل نسبة الهامش، العائد على الأصول، العائد على حقوق المساهمين، ربحية السهم.

¹ سليمة طبائبية، تقييم الأداء لمالي لشركات التأمين باستخدام النسب المالية دراسة حالة الشركة الجزائرية للتأمينات، مجلة دراسات محاسبية ومالية، الإصدار 16، العدد 6، المعهد العالي للدراسات المالية والمحاسبية، جامعة بغداد، العراق، 2011، ص77

² وليد ناجي الحياي، التحليل المالي، الجامعة العربية المفتوحة بالدنمارك، 2007، ص 20

³ فهمي مصطفى الشبخ، التحليل المالي، الطبعة الأولى، رام الله، فلسكين، 2008، ص5

- **نسب الرفع المالي (ratios de levier):** وتستخدم لتقييم سياسة التمويل، ودرجة المخاطرة التي يتحملها المساهمون والدائنون بسبب تلك السياسة.
 - **نسب النشاط (ratios d'activité):** وتستخدم لتقييم الكفاءة في استخدام الشركة لمواردها المالية وأصولها المختلفة، مثل معدل دوران المخزون، معدل دوران المدينين، والفترة النقدية.
 - **نسب السوق (ratios de marché):** ويستفاد منها كمؤشرات للمستثمرين المتعاملين في سوق الأوراق المالية، ومن الأمثلة عليها: القيمة السوقية إلى العائد، ريع السهم، القيمة السوقية إلى التدفق النقدي، وعائد الاحتفاظ بالسهم.
- المطلب الرابع: أهداف التحليل المالي¹**

يهدف التحليل المالي بشكل عام إلى تقييم أداء المؤسسات من نقاط مختلفة تنسجم وأهداف مستخدم المعلومات، بحيث تظهر تلك المعلومات نقاط قوة وضعف الوحدة الاقتصادية من خلال ممارستها لنشاطها الاقتصادي وتكون عوناً في ترشيد القرارات المتخذة المتعلقة بالوحدة الاقتصادية، ويمكن تلخيص أهداف التحليل المالي في النقاط التالية:

- مساعدة الإدارة على اتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط والرقابة.
- تقييم الأداء للإدارة والأقسام وكذا تقييم السياسات الإدارية.
- دراسة وتقييم التوازن المالي للمؤسسة.
- دراسة وتقييم ربحية المؤسسة.
- دراسة وتقييم قدرة المؤسسة على تقييم التزاماتها المالية (دراسة السيولة).
- دراسة وتقييم المركز الائتماني للمؤسسة.
- دراسة وتقييم قدرة المؤسسة على الاستمرار (ال فشل المالي).

المطلب الخامس: التحليل بالنسب المالية

تعتبر النسب المالية من أهم أدوات التحليل المالي حيث تهدف إلى إيجاد العلاقة بين بندين من بنود القوائم المالية قد تحدد انطلاقاً من قائمة مالية واحدة أو قائمتين ماليتين مختلفتين. وعند تحليل المركز المالي والائتماني يمكن استخدام عدد معين كبير من النسب المالية المختلفة، حيث يمكن تقسيم هذه النسب إلى عدة أقسام رئيسية، يتم الاختيار بينها على أساس الغرض المقصود من الاختيار، وفيما يلي أهم النسب المالية التي يمكن أن تستخدم في التحليل المالي:

1- نسب السيولة*:

تهدف هذه المجموعة إلى تحليل وتقييم مركز رأس المال العامل*، وتستخدم هذه النسب للحكم على مدى توفر السيولة اللازمة للوحدة الاقتصادية، لسداد التزاماتها المستحقة¹، وتتمثل هذه النسبة عن طريق الأصول المتداولة إلى الخصوم المتداولة حيث تأخذ الصيغة التالية:

¹ محمد منير شاكر وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص22
*رأس المال العامل: هو فائض الأصول المتداولة على الخصوم المتداولة
*السيولة: هو ما تتوفر عليه المؤسسة من مبالغ مالية نقدية وما في حكم النقدية (شبه النقدية) في المدى القصير

$$\text{نسبة السيولة} = \frac{\text{الأصول المتداولة}}{\text{الخصوم المتداولة}}$$

وبمقارنة هذه النسبة لعدد من السنوات، ومقارنتها مع المعدلات المعيارية للمؤسسات المنافسة يستطيع المحلل وضع صورة واضحة عن حالة السيولة في المؤسسة، والجدول التالي يوضح لنا أهم نسب السيولة مع كيفية حسابها وتفسيرها المالي:

الجدول رقم 04: أهم نسب السيولة مع كيفية حسابها وتفسيرها المالي

اسم النسبة	كيفية حسابها	تفسيرها المالي
السيولة العامة	الأصول الجارية/الخصوم الجارية*100	تعتبر هذه النسبة مؤشر جيد لقياس السيولة القصيرة الأجل بالرغم من وجود بعض القيود، فبعض البنود مثل المصاريف المسبقة الدفع التي تمثل السداد المسبق للخصوم الجارية المستقبلية لا تعتبر مصدرا محتملا للسيولة.
السيولة المختصرة	(الأصول الجارية-المخزون السلعي) /الخصوم الجارية * 100	تبين مدى كفاءة المؤسسة في تغطية الالتزامات الجارية بالأصول سريعة التداول تتراوح ما بين 30% كحد أدنى و50% كحد أقصى إذا كانت مرتفعة فهي تدل على الحالة الجيدة وإمكانية الدفع دون صعوبات.
السيولة الفورية	النقديات/الأصول الجارية * 100	تمكن هذه النسبة من مقارنة مبلغ السيولة الموجودة تحت تصرف المؤسسة في أي وقت بالديون قصيرة الأجل وحدودها بين 20% كحد أدنى و30% كحد أقصى، فإذا كانت مرتفعة يعني أن هناك أموال غير مستغلة.

المصدر: يزيد تفرارات، استخدام أدوات التحليل المالي في تشخيص الوضع المالي للمؤسسة في ظل الإصلاح المحاسبي، مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، جامعة الجزائر 3، العدد 11، ص129

2- نسب الربحية:

الربحية مصطلح نسبي، يعبر عن العلاقة بين الأرباح الصافية، والمبيعات في المؤسسات التجارية، وعن الأرباح الصافية وقيمة الإنتاج في المؤسسات الصناعية. وتقاس هذه النسبة مدى قدرة المؤسسة على الكسب ومدى كفايتها في تحقيق الأرباح الصافية من النشاط العادي الذي تمارسه.²

ويحظى هذا المقياس باهتمام كبير من قبل عدة أطراف داخلية وخارجية عن المؤسسة، مثل الدائنون والمستثمرون المتوقعون وكذا المساهمون (المالكون)، الإدارة والعمال. والجدول يوضح بعض نسب الربحية المتعارف عليها:

¹ وليد ناجي الحياي، مرجع سبق ذكره، ص132
² وليد ناجي الحياي، مرجع سبق ذكره، ص132

الجدول رقم 05: بعض نسب الربحية المتعارف عليها

اسم النسبة	كيفية حسابها	تفسيرها المالي
معدل الربح إلى المبيعات	معدل الربح/رقم الأعمال خرج الرسم * 100	توضح مدى انخفاض سعر البيع الفردي دون تحقيق الخسائر.
صافي الربح بعد الضريبة على المبيعات	صافي الربح بعد الضريبة/ رقم الأعمال خارج الرسم * 100	تكمل هذه النسبة السابقة، وهي توضح أيضا المدى الذي يمكن للمؤسسة أن تخفض فيه سعر البيع الفردي قبل أن تتعرض للخسائر.
صافي الربح إلى مجموع الأصول	صافي الربح قبل الضريبة والفوائد المالية/مجموع الأصول * 100	الهدف من حساب هذه النسبة هو قياس مدى ربحية المؤسسة ككل.
صافي الربح إلى حقوق الملكية	صافي الربح بعد الضريبة/حقوق الملكية * 100	تدل هذه النسبة على معدل العائد الذي تحققه المؤسسة على حقوق الملكية.

المصدر: يزيد تفرارات، استخدام أدوات التحليل المالي في تشخيص الوضع المالي للمؤسسة في ظل الإصلاح المحاسبي، مجلة علوم الاقتصاد والتسيير والتجارة، جامعة الجزائر 3، العدد 11، ص 129

3- نسب النشاط:

تقيس هذه النسب درجة السرعة والكفاءة التي تتحول فيها الحسابات المختلفة إلى نقدية أو مبيعات¹. كما تسمى أيضا بنسب التداول لأنها تقيس مدى كفاية الأصول المتداولة المتوقع تحويلها إلى نقدية في فترة زمنية قصيرة لتغطية متطلبات الدائنين القصيرة الأجل، وفيما يلي أهم نسب النشاط المستخدمة في التحليل المالي:

الجدول رقم 06: نسب النشاط المستخدمة في التحليل المالي

اسم النسبة	كيفية الحساب	التفسير المالي
معدل دوران الأصول	صافي المبيعات / متوسط الأصول	تبين مدى كفاءة المؤسسة في استخدام أصولها لتوليد المبيعات أو الإيرادات.
معدل دوران رأس المال العامل	صافي المبيعات/ متوسط رأس المال العامل	تستخدم هذه النسبة لقياس كفاءة استخدام رأس المال العامل لتوليد المبيعات، حيث يتم تحديد عدد مرات استخداماته خلال فترة زمنية معينة. فكلما ارتفع هذا المعدل كلما تضاعف صافي المبيعات بمقدار عدد

¹ عبد الحميد مصطفى أبو ناعم، أساسيات الإدارة المالية، القاهرة، 1992، ص 199

مرات الأموال المستخدمة في تمويل هذه المبيعات.		
يشير انخفاض معدل دوران المخزون إلى انخفاض نسبة المبيعات، وبالتالي تراكم المخزون السلعي، مما يعرض المؤسسة إلى انخفاض في مستوى أسعار المواد.	صافي المبيعات/ متوسط المخزون	معدل دوران المخزون
تستخدم هذه النسبة كمؤشر للحكم على كفاءة المؤسسة في تحصيل ديونها، فكلما ارتفع المعدل عن السنوات السابقة أو المؤسسات المنافسة دل ذلك على تحسن إدارة المؤسسة في تحصيل ديونها.	صافي المبيعات الآجلة/ متوسط الذمم المدينة	معدل دوران الذمم المدينة

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مصادر مختلفة في التحليل المالي والإدارة المالية.

4- نسب الرفع المالي¹:

الرفع المالي هو استخدام المؤسسة لأدوات مالية ينتج عنه ارتفاع في الأرباح أو الخسائر، ويستخدم أيضا لوصف نسبة المديونية، وتعتبر هذه النسب من أكثر أدوات المراقبة أهمية، حيث أنها تساعد في تقييم الهيكل التمويلي للمؤسسة في تاريخ معين، فكلما قل اعتماد المؤسسة على القروض لتمويل أصولها، كانت المؤسسة أقل عرضة للخطر والعكس بالعكس، وفيما يلي أهم نسب الرفع المالي المستخدمة في التحليل المالي:

جدول رقم 07: نسب الرفع المالي المستخدمة التحليل المالي

اسم النسبة	كيفية الحساب	التفسير المالي
نسبة المديونية	مجموع الديون/مجموع الأصول * 100	تستخدم هذه النسبة لقياس درجة استخدام مصادر التمويل الخارجية في الهيكل التمويلي للمؤسسة. وتعتبر نسبة 40%، نسبة مقبولة في معظم المؤسسات، وكلما زادت النسبة عن 40% دل ذلك على اعتماد المؤسسة على المصادر الخارجية لتمويل نشاطها ما يشكل لها عبء ومخاطر محتملة.
نسبة التمويل الخاص	الأموال الخاصة/الأصول غير الجارية * 100	تشير هذه النسبة إلى تغطية الأصول غير الجارية بواسطة الأموال الخاصة، فإذا كانت هذه النسبة أقل من 100% يعني أنه تم تغطية جزء من الأصول غير الجارية بواسطة الخصوم غير الجارية.
نسبة الديون إلى حق الملكية	مجموع الديون/إجمالي حقوق الملكية * 100	تشير إلى نسبة الأموال المقدمة بواسطة المقرضين في مواجهة ما قدمه الملاك.
نسبة الرفع	الأموال الخاصة/	تفيد هذه النسبة في المقارن بين أموال المؤسسة

¹ عبد الحميد مصطفى أبو ناعم، مرجع سبق ذكره، ص 51

المالي	مجموع الديون *100	والأموال المقترضة من الغير بمختلف آجالها، والنسبة النموذجية ينبغي أن تكون أكبر أو تساوي 200%.
--------	-------------------	---

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مصادر مختلفة في التحليل المالي والإدارة المالية.

المبحث الثالث: الموازنات التقديرية

أدت زيادة حدة المنافسة في مجال الأعمال إلى ظهور عدة مؤسسات على الواجهة بسرعة ثم اندثارها بسرعة، ومما لا شك فيه أن سبب هذا الاندثار يعود بالدرجة الأولى إلى سوء التسيير، وكما هو معلوم أن هذا الأخير ينقسم أساسا إلى أربعة وظائف وهي التخطيط والتنظيم والتوجيه والرقابة، ذلك أن جل الصعوبات التي تلاحقها المؤسسات تكمن في عدم قدرتها على التحكم في الأزمات المالية التي تواجهها وذلك راجع إما إلى عدم تخطيطها للأحداث المستقبلية أو لسوء فيه، أو جهل المؤسسات بأدوات التخطيط. ومن أكثر الأدوات التي أهملتها هذه المؤسسات رغم انتشارها وأقدميتها الموازنات التقديرية وتسمى أيضا بالموازنات التخطيطية، سنحاول في هذا المبحث توضيح وشرح أهم الأسس التي تقوم عليها الموازنات التقديرية، مفهومها، أنواعها وأهم الانتقادات التي وجهت لهذه الأداة.

الفرع الأول: تاريخ الموازنات التقديرية

تعد الموازنات التقديرية من أقدم أدوات التخطيط استعمالا، حيث يعود تاريخها إلى عصر النبي يوسف عليها السلام في مصر الفرعونية كما حدثنا بذلك القرآن الكريم، عندما قام يوسف عليه السلام بإعداد موازنة للقمح المتوقع إنتاجه استنادا على رؤيا الملك ثم حدد حجم الإنفاق والاستهلاك

والادخار بناء على ذلك، وقد أعد يوسف عليه السلام موازنة استمر تطبيقها خمسة عشر عاما نجدها في قول الله تعالى: : قَالَ تَزْرَعُونَ سَبْعَ سِنِينَ دَأْبًا فَمَا حَصَدْتُمْ فَذَرُوهُ فِي سُنْبُلِهِ إِلَّا قَلِيلًا مِمَّا تَأْكُلُونَ (47) ثُمَّ يَأْتِي مِنْ بَعْدِ ذَلِكَ سَبْعٌ شِدَادٌ يَأْكُلْنَ مَا قَدَّمْتُمْ لَهُنَّ إِلَّا قَلِيلًا مِمَّا تُحْصِنُونَ (48) ثُمَّ يَأْتِي مِنْ بَعْدِ ذَلِكَ عَامٌ فِيهِ يُغَاثُ النَّاسُ وَفِيهِ يَعْرِضُونَ (49) يوسف 47-49

وفي الآيات المباركات مشروعا له ثلاث مراحل:¹

- المرحلة الأولى: تستمر سبع سنين حدد يوسف عليه السلام معالمها كالآتي:

- مدة الإنتاج: سَبْعَ سِنِينَ
- مستوى الإنتاج دأبا أي عملا دائما متواصلا زيادة ساعات العمل وزيادة استثمار الطاقة الإنتاجية وهذا يستدعي محاربة البطالة بجميع أنواعها.
- زيادة تنمية الوعي الادخاري (فَمَا حَصَدْتُمْ فَذَرُوهُ فِي سُنْبُلِهِ).
- تقييد الاستهلاك: (إِلَّا قَلِيلًا مِمَّا تَأْكُلُونَ).

- المرحلة الثانية: تستمر سبع سنين أيضا وحدد أهم معالمها كالآتي:

- تقييد وتنظيم الاستهلاك (ثُمَّ يَأْتِي مِنْ بَعْدِ ذَلِكَ سَبْعٌ شِدَادٌ يَأْكُلْنَ مَا قَدَّمْتُمْ لَهُنَّ).
- الاستعداد لإعادة الاستثمار (إِلَّا قَلِيلًا مِمَّا تُحْصِنُونَ) أي يجب الاحتفاظ بقليل من البذر لزراعته في السنة القادمة.

- المرحلة الثالثة: (ثُمَّ يَأْتِي مِنْ بَعْدِ ذَلِكَ عَامٌ فِيهِ يُغَاثُ النَّاسُ وَفِيهِ يَعْرِضُونَ)، أي يبذرون

ما احتفظوا به في سنبله من قبل سبع سنين، فإذا ما ارتفع النبات وغطى الأرض وزكا ثمره جمعه وعصروا زيوتهم وفاكهتهم وبهذا نستنتج أن يوسف عليه السلام وضع خطة مستقبلية لمواجهة الصعوبات المتوقعة، وذلك بالرفع من الإنتاج والموازنة بين متطلبات الإنتاج والاستهلاك والادخار.

المطلب الثاني: مفهوم الموازنات التقديرية

تعتبر الموازنات التقديرية من أهم وأكثر أدوات مراقبة التسيير انتشاراً، حيث عرفها Garisson et Noreen بأنها "خطة تفصيلية تتعلق باقتناء واستخدام الموارد المالية والموارد الأخرى خلال فترة زمنية محددة، وهي عبارة عن خطة للمستقبل، يعبر عنها بصورة كمية أو رقمية، وتعتبر الموازنة الشاملة بمثابة الملخص لكل المجالات الواردة بخطة المنشأة وأهدافها المستقبلية. فهي تضع أهدافا محددة للمبيعات، الإنتاج، التوزيع وأنشطة التمويل. وكذلك توضح الموازنة كيفية تحقيق تلك الأهداف"²

¹ نعيمة يحيوي، التوجهات الحديثة لنظام الموازنة التقديرية، مجلة العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، العدد3، 2009،

ص 2

² قرشي محمد الصغير رفاع شريفة، مطبوعة دروس في مراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة، 2015، ص 68

وتعرف الموازنة التقديرية بأنها أداة تخطيطية ورقابية في نفس الوقت ويتوقف المدى الزمني للموازنة على طبيعة نشاط المؤسسة حيث أنها تعد لعدة شهور قادمة أو لسنة قادمة أو لعدة سنوات في المستقبل.¹

ويستخلص من هذه التعاريف أن الموازنة التقديرية أداة تسيير في المؤسسة تركز على التخطيط للمستقبل بوضع أرقام تقديرية تقريبية لكل العمليات التي يتوقع حصولها مستقبلاً، مما يمكن المؤسسة من تحديد أهداف أنشطتها (الإنتاج، مبيعات، توزيع)، الأمر الذي يفضي إلى تسهيل عملية المتابعة والرقابة ويفعل التنسيق والاتصال داخل المؤسسة وللموازنة التقديرية أهمية بالغة على جميع مستويات التسيير داخل المؤسسة يمكن اختصارها فيما يلي:

- تساعد الموازنة التقديرية المؤسسة على المحافظة على الأموال وذلك بتحديد حجم الأموال الموجهة للإنفاق في حدود الإيرادات المتوقعة تحصيلها.
 - يتيح تحضير الموازنة فرصة التعرف على المشاكل المنتظر حدوثها، مما يتطلب عرض تلك المشاكل وفحصها والعمل على تفادي وقوعها خلال تنفيذ الخطة.
 - أداة مهمة لمراقبة التسيير واتخاذ القرارات باعتبارها تساعد على تحديد الفروق ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لتحسين أداء المؤسسة ككل.
 - وسيلة لتنفيذ إستراتيجية المؤسسة التي تتمثل في أهدافها العامة ونوعية منتجات الأسواق التي تعمل فيها وكيفية اكتساب الميزة التنافسية لمواجهة المنافسة، حيث تترجم هذه الإستراتيجية إلى خطط طويلة ومتوسطة المدى ثم تحول هذه الخطط إلى برامج قصيرة الأجل تتمثل في الموازنات التقديرية.
 - تعتبر الموازنات التقديرية أداة رقابية وتقييمية لأنها تحدد الأهداف الواجب تحقيقها لتتمكن المؤسسة فيما بعد بمقارنة تلك الأهداف مع ما تم انجازه فعلاً، وتكشف هذه المقارنة عن الانحرافات التي تمكن المؤسسة من تقييم فعال لأدائها.
 - تعتبر الموازنة التقديرية أداة إعلام واتصال إذ تقوم بالتنسيق بين خطط وأهداف مختلف الإدارات والأقسام، في ضوء الهدف المشترك لكل العاملين في المؤسسة، فتكون بذلك خطة متكاملة تتجسد في التنسيق بين مختلف الوظائف.
 - تعزز الموازنة حس الدافعية في المؤسسة إذا ما تم إشراك المستويات الدنيا في إعداد الموازنة، وقد ثبت من البحوث الميدانية أن اشتراك المديرين المسؤولين عن تنفيذ الموازنة اشتراكاً فعلياً في مرحلة إعدادها يؤدي إلى زيادة حرصهم على تنفيذ الموازنة وعلى زيادة فعاليتها.²
 - تتيح الموازنة فرصة تطبيق محاسبة المسؤولية عند تحديد مسببات الانحراف، وبذلك يشعر كل مسؤول بحدود مسؤوليته، وبالجداول الزمني الذي يرتبط به في تنفيذ النشاط المكلف به.³
- كما يمكن استخلاص بعض الخصائص للميزانية التقديرية التي نوجزها فيما يلي:¹

¹ أحمد فايد نور الدين وبرومة إلهام، استخدام الموازنة التقديرية للمبيعات كأسلوب فعال لمراقبة التسيير واتخاذ القرارات داخل المؤسسة، مجلة البحوث والدراسات، جامعة الوادي، العدد 20، 2015، ص 306

² مجموعة خبراء، الأساليب الحديث للتحليل المالي وإعداد الموازنات لأغراض التخطيط والرقابة، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، القاهرة، 2013، ص 134

³ قريشي محمد الصغير رفاع شريفة، مرجع سبق ذكره، ص 70

- أرقامها تقديرية وليست فعلية،
- تغطي فترة زمنية محددة غالباً ما تكون سنة،
- الشمولية (شاملة لكافة نشاطات المؤسسة)،
- تترجم نشاطات المؤسسة إلى أرقام تقديرية،
- أداة رقابية من خلال مقارنة المقدر مع الفعلي.

المطلب الثالث: الخطوات العامة لإعداد الموازنة التقديرية²

يشرف على إعداد الموازنة لجنة خاصة تسمى لجنة الموازنة حيث تقوم بإعداد وتنسيق تقديرات الموازنة للمؤسسة ككل وعادة ما تعد الموازنة لمدة سنة أو أقل، وعادة ما يترأس هذه اللجنة المدير العام للمؤسسة وعضوية مدير التسويق ومدير الإنتاج ومدير إدارة المشتريات والمدير المالي وبعض الأفراد الآخرين على حسب ظروف كل مؤسسة.

ويجب أن تبدأ اللجنة عملها بوقت كافٍ قبل بدء فترة الموازنة حتى يمكن تقديم تقديرات الموازنة في صورتها النهائية إلى مجلس إدارة المؤسسة للموافقة عليه قبل بدء فترة الموازنة وتتمثل الخطوات العامة لإعداد الموازنة فيما يلي:

- إعداد الخطوط العامة للموازنة: عن طريق تجميع الخطط التفصيلية للأقسام والإدارات، لتقوم اللجنة بمراجعتها ومناقشة المدير المسؤول عن كل قسم لتعديل أرقام الخطط الفرعية والتنسيق فيما بينها لتحقيق أهداف المؤسسة والوصول إلى خطة عملية قابلة للتحقيق وموافق عليها من المستويات الإدارية المسؤولة عن تنفيذها.
- دراسة العوامل الأساسية المتحركة في إعداد الموازنات: لكل مؤسسة عوامل تؤثر على سياسته العامة، وتختلف هذه العوامل من منتج لآخر ومن فترة لأخرى، وتحديد العوامل المتحركة يقلل من احتمالات الخطأ في التنبؤ بالمستقبل، ومن أهم هذه العوامل نجد:
 - طلب المستهلكين،
 - الطاقة الإنتاجية المتاحة،
 - المساحة المتاحة للمصنع ولتخزين المواد الخام والمنتجات النهائية،
 - مدى وفرة المواد الخام ومدى وفرة العمالة الماهرة،
 - مدى وقوة رأس المال الثابت ورأس المال العامل،
 - السياسات الإدارية للمؤسسة مثل تحديد حجم الإنتاج للمحافظة على سعر البيع مثلاً.
- إعداد التقديرات المختلفة لأنشطة وأقسام المشروع: والذي يجب أن يكون إعداداً مبدئياً وذلك لأن إعداد تقديرات أحد الأقسام ربما يتعارض مع تقديرات الأقسام الأخرى.
- التنسيق بين التقديرات الفرعية: التنسيق بين التقديرات المختلفة وتوحيدها في خطة شاملة للمؤسسة ككل مع تعديل التقديرات المختلفة في ضوء الأهداف العامة للمؤسسة والأهمية النسبية لهذه الأهداف، ويجب الرجوع إلى لجنة الموازنة لاتخاذ قرارات لحسم أي خلاف بين تقديرات الأقسام المختلفة.

¹ خليل محمد القصاص، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي وإعداد الموازنات التقديرية، اتحاد المصارف العربية الأردن، 2010، ص 368

² مجموعة خبراء، مرجع سبق ذكره، ص 144

- اعتماد مشروع الخطة من الإدارة العليا للمؤسسة: بعد إعداد مشروع الموازنة التقديرية الشاملة لأنشطة المؤسسة ككل تقدم للإدارة العليا ممثلة في مجلس الإدارة لاعتمادها والموافقة عليها، وبعد ذلك يصبح مشروع الموازنة خطة عمل معتمدة يلتزم بتنفيذها مديرو المؤسسة.
- المطلب الرابع: أنواع الموازنات التقديرية**

هناك عدة أنواع للموازنات التقديرية يمكن تصنيفها إلى الأصناف التالية:

- **من حيث وحدة القياس المستخدمة في التعبير عن التقديرات:** تقسم الموازنة إلى موازنات عينية ومالية ونقدية، فالموازنات العينية تشمل تقديرات مستقبلية لخطة المؤسسة في صورة عينية أو كمية أو فنية (للسلع والخدمات واليد العاملة). أما الموازنة المالية فتستخدم فيها الوحدة النقدية للقياس في ترجمة الموازنة العينية بالإضافة إلى توضيح الخطة التمويلية لمشروع الموازنة في حين أن الموازنة النقدية توضح خطة المقبوضات والمدفوعات النقدية للمشروع الموازنة.
- **من حيث إمكانية تعديل الموازنة:** تنقسم هنا إلى موازنات ثابتة والمرنة، فالموازنات الثابتة هي التي تعد لمرة واحدة خلال الفترة الزمنية المعدة لها على أساس حجم نشاط معين ثابت، فإذا حدث وتغير حجم النشاط الفعلي تغيراً كبيراً عن الموازنة الأصلية الثابتة أصبحت المقارنة بينهما غير ذات فعالية ولا معنى لها. أما الموازنة المرنّة هي التي يمكن تغيير بياناتها طبقاً لتغير حجم النشاط.
- **من حيث مدة الموازنة:** تقسم إلى طويلة الأجل وقصيرة الأجل، فالموازنة الطويلة الأجل تخص فترة طويلة نسبياً أكثر من سنة إذ تبلغ من ثلاث إلى خمس سنوات، والموازنة القصيرة الأجل تعد لسنة واحدة أو أقل وتسمى أيضاً بالموازنات التشغيلية وهي الأكثر استخداماً وتنقسم إلى عدة أنواع أهمها موازنة المبيعات، موازنة الإنتاج، الموازنة النقدية (الخزينة).

الفرع الأول: موازنة المبيعات¹

تعتبر المبيعات من أهم العناصر في عملية التنبؤ والتخطيط في المؤسسات الاقتصادية مهما كان نوعها (تجارية، صناعية، خدمات)، فموازنة المبيعات توضح حجم المبيعات المتوقعة بالوحدات النقدية، إذ تعتبر نقطة بداية إعداد الموازنات الأخرى وأساسها، وتعتمد موازنة المبيعات على الدراسة الجيدة لإمكانات المؤسسة ووضعية السوق والبيانات التاريخية المحققة في الماضي وبيانات المؤسسات المماثلة والمؤشرات المحاسبية والإدارية وأساليب التنبؤ من طرق رياضية وإحصائية.

¹ خليل محمد القصاص، مرجع سبق ذكره، ص 408

وفي أغلب الأحيان نجد أن موازنة المبيعات تتأثر بعدة عوامل خلال فترة الموازنة مثل الظروف الاقتصادية العامة، النمط الاستهلاكي للسلعة، سياسات التسعير، برامج الإعلان، الموقف التنافسي للسلع المتوقع.

وتكمن أهمية موازنة المبيعات في كونها تعتبر نقطة الأساس في إعداد الموازنات الأخرى، تحقيق الأهداف البيعية بأقل التكاليف والحصول على أكبر قدر ممكن من المبيعات، تنمية المبيعات عن طريق تحفيز مندوبي البيع لبلوغ الأهداف المحددة فيها، تقييم جهود مندوبي البيع وتحديد مسؤولية مديري الفروع ومناطق البيع عن النتائج التي توصلوا إليها.¹

الفرع الثاني: موازنة الإنتاج

يقصد بموازنة الإنتاج تحديد عدد الوحدات الواجب إنتاجها من كل منتج، ويتم ذلك بناءً على موازنة المبيعات وحجم الطاقة الإنتاجية وسياسة تخزين المنتج، ويعبر عنها بالعلاقة التالية:

$$\text{كمية الإنتاج} = \text{كمية المبيعات} + \text{مخزون آخر مدة} - \text{مخزون أول مدة}$$

لقيام بعملية الإنتاج يجب تنظيم مصالح وأقسام الإنتاج بحيث تسيير عملية الإنتاج على أفضل وجه ممكن، ويمكن الاستعانة بالطرق العلمية لبرمجة الإنتاج بطريقة تسمح بالاستخدام الأمثل للطاقة الإنتاجية، كتطبيق طريقة البرمجة الخطية ومصفوفة المواد، ومن ثم تقدير مصاريف الإنتاج المباشرة وغير المباشرة وذلك على النحو التالي:²

$$\text{تكاليف المواد الأولية للإنتاج} = \text{عدد الوحدات المنتجة} * \text{تكلفة المواد الأولية المقدرة لكل منتج}$$

ويتطلب إعداد موازنة الإنتاج إعداد الموازنات التقديرية أخرى أهمها موازنة المواد الخام المباشرة والتي يتم تحضيرها بعد إعداد موازنة الإنتاج وتهدف إلى تحديد كمية المواد الخام التي تحتاجها المؤسسة وكذلك الكمية الواجب شرائها وقيمتها.³

ونحتاج لإعداد هذه الموازنة ما يلي:

- كمية المواد الخام اللازمة لتصنيع الوحدة،
- سعر شراء الوحدة من المواد الخام،
- كمية الإنتاج المتوقعة،
- مخزون المواد الخام أول فترة،
- مخزون المواد الخام آخر الفترة.

الفرع الثالث: الموازنة النقدية

الموازنة النقدية وهي قائمة توضح التدفقات النقدية الداخلة والخارجة المتوقعة خلال فترة زمنية محددة، وتستقي هذه القائمة بياناتها من قائمتي الدخل والميزانية المقدرتين وحتى نتمكن من

¹ أحمد قايد نور الدين، بروية إلهام، مرجع سبق ذكره، ص308.

² قريشي محمد الصغير رفاع شريفة، مرجع سبق ذكره، ص72

³ المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، المحاسبة الإدارية والإدارة المالية، عمان، 2014، ص211

إعداد الموازنة التقديرية، لا بد من تحديد ثلاثة جوانب رئيسية وهي: الفترة التي تغطيها الموازنة وتكون غالبا سنة والبيانات المتعلقة بالمقبوضات النقدية ثم البيانات المتعلقة بالمدفوعات النقدية، وبالتالي فإن الأجزاء الرئيسية التي تتضمنها الميزانية التقديرية¹ هي:

- المقبوضات النقدية،
- المدفوعات النقدية،
- العجز أو الفائض في النقدية،
- الحد الأدنى للنقدية.

كما تساعد الميزانية التقديرية إدارة المؤسسة على إيجاد السبل السليمة لتوفير الأموال وتحديد استخداماتها خلال فترة معينة، حيث تحدد حجم الموارد المالية التي سوف تحتاج إليها المؤسسة لتنفيذ برامجها التشغيلية، ثم حجم الأموال الممكن توفرها من داخل المؤسسة والحجم الآخر اللازم والمتوقع توفيره من مصادر خارجية، وكذا تحديد أفضل الوسائل التمويلية المتاحة الداخلية منها والخارجية².

ومما سبق يتضح لنا أن أهم عنصرين في الميزانية النقدية هما المقبوضات والمدفوعات النقدية، فالمقبوضات النقدية هي كل التدفقات النقدية التي ترد إلى خزانة الوحدة الاقتصادية والناتجة عن عمليات تقوم بها المؤسسة مثل إصدار الأوراق المالية أو الاقتراض من المؤسسات المالية وكليهما من مصادر التمويل الخارجي، أو من مصادر تمويل داخلية مثل المبيعات النقدية وتحصيل حسابات البضائع وتحويل الأصول الثابتة إلى نقدية، وتتمثل المدفوعات النقدية في سداد تكاليف الإنتاج من مواد أولية وأجور العمال، ومصاريف البيع والتوزيع، وشراء أصول ثابتة جديدة،... إلخ.

المطلب الخامس: الانتقادات الموجهة للموازنات التقديرية

نظرا لكثرة الدراسات التي تناولت موضوع الموازنات التقديرية منذ ظهورها، سلطت عليها أقلام المفكرين واختصاصي المجال في مدى فعاليتها ونجاحتها كوسيلة تخطيط ورقابة، فأصبحت موضوعا للانتقاد سواء من طرف المؤسسات أو من طرف الأكاديميين ويمكن إيجاز الانتقادات التي وجهت للموازنة التقديرية في النقاط التالية³:

- ثقل نظام الموازنة، حيث يستغرق وقتا طويلا في إعداده يصل إلى أربعة أشهر بالإضافة إلى وقت المتابعة.
- تركيزها على تخفيض التكاليف وليس على خلق القيمة.
- التركيز على الموارد وكيفية استجلابها عوضا عن التركيز على احتياجات الزبائن.
- صعوبة الربط بين الإستراتيجية وأعمال العمال بسبب التعقيد والغموض الذي يحيط بمنظمات الأعمال.

¹ خليل محمد القصاص، مرجع سبق ذكره، ص 382

² وليد ناجي الحياي، مرجع سبق ذكره، ص 152

³ نعيمة يحيى، مرجع سبق ذكره، ص 4

- تعزيز الموازنات التقديرية لمبدأ الفصل بين الوظائف، في حين أن التحسين يقوم على أساس أفقي وتحليل على أساس العمليات.

أدت هذه الانتقادات إلى البحث عن تطوير الموازنة التقديرية وابتكار وسائل تتماشى مع التطورات الاقتصادية والاجتماعية لتصبح أكثر دقة وإتقان، ونتج عن هذه الانتقادات وسائل مستحدثة عرفت هي الأخرى انتشاراً وإقبالاً من قبل المؤسسات والأكاديميين منها التكاليف على أساس النشاط ABC والإدارة حسب النشاط AMB والموازنة التقديرية الصفرية التي سيتم التطرق لها بالتفصيل في المباحث القادمة.

المبحث الرابع: بحوث العمليات

في كل يوم يتخذ المدراء والمسирون قرارات تتعلق بالشراء أو البيع أو الاستثمار أو غيرها من أنشطة المؤسسة وتنصف هذه القرارات بصعوبة معرفة النتائج المتوقعة عن كل بديل من البدائل المتاحة أمام متخذي القرار، الأمر الذي يتطلب البحث عن الحل الأمثل من بين مجموعة البدائل بأسلوب علمي دقيقة. وتعتبر المدرسة العملية في الإدارة أول من نادى بتطبيق المنهج العلمي في اتخاذ القرارات الإدارية، وتعتبر بحوث العمليات من بين أهم المناهج العملية التي انتهجت في ذلك الوقت، حيث يعود تاريخ ظهورها كما أشرنا له سابقاً إلى الحرب العالمية الثانية حيث طبقها الانجليز والأمريكان بهدف الوصول إلى الاستخدام الأمثل للموارد الحربية التي كانت محدودة في ذلك الوقت.

المطلب الأول: تاريخ ومفهوم بحوث العمليات

بعد فترة الحرب العالمية الثانية، وبعد النجاح الذي حققته بحوث العمليات في المجال الحربي، بدأ الاهتمام بها من طرف رجال الأعمال وإدارة المؤسسات الاقتصادية والأكاديميين، ففي بريطانيا قام فريق من المهتمين بهذا المجال بتأسيس نادي بحوث العمليات سنة 1948، والذي غير اسمه فيما بعد إلى جمعية بحوث العمليات للمملكة المتحدة، والتي بدأت في إصدار مجلة علمية ربع سنوية، ابتداءً من سنة 1950، وقابله في أمريكا تأسيس جمعية بحوث العمليات ومعهد الإدارة العلمية في سنة 1950، وقد أصدرت هذه الجمعية مجلة بحوث العمليات سنة 1952. ثم انتقلت بحوث العمليات إلى باقي العالم وشاع استخدامها في كثير من المؤسسات الكبرى في شتى المجالات وأصبح لها دوريات علمية في الكثير من البلدان.¹

هناك عامل آخر سرع من نمو بحوث العمليات وهو إدخال دورات بحوث العمليات في مناهج العديد من الجامعات والكليات في الولايات المتحدة. تم تقديم برامج الدراسات العليا التي تؤدي إلى الحصول على درجات علمية عليا على مستوى الماجستير والدكتوراه في الجامعات الأمريكية الكبرى. بحلول منتصف الستينيات، تم إحراز العديد من التطورات النظرية في تقنيات بحوث العمليات، والتي شملت البرمجة الخطية، تحليل الشبكات، البرمجة الصحيحة، البرمجة غير الخطية، البرمجة الديناميكية، نظرية المخزون، طابور نظرية، والمحاكاة. في نفس الوقت، ظهرت تطبيقات جديدة لبحوث العمليات في مؤسسات الخدمات مثل البنوك والرعاية الصحية والاتصالات والمكتبات والنقل. بالإضافة إلى ذلك تم استخدام بحوث العمليات في الحكومات المحلية وحكومات الولايات والفيدرالية في تخطيطها وأنشطة صنع السياسات.²

المطلب الثاني: مفهوم بحوث العمليات

بعد الملخص التاريخي والفلسفي المقدم حول بحوث العمليات، نقدم مجموعة من التعريفات لهذا المنهج الذي ملئ المكتبات بالدراسات والكتب التي تناولته بإسهاب وتفصيل، ومن هذه التعريفات:

بحوث العمليات هو تطبيق أساليب العلوم على المشكلات المعقدة الناشئة في اتجاه وإدارة النظم الكبيرة من الرجال والآلات والمواد والمال في الصناعة والأعمال والحكومة والدفاع. تتمثل هذه التقنية في تطوير نموذج علمي للنظام، يشتمل على قياس عوامل مثل الصُدفة والمخاطر، والتي يمكن من خلالها التنبؤ ومقارنة نتائج القرارات أو الاستراتيجيات أو الضوابط البديلة. والغرض من ذلك هو مساعدة الإدارة على تحديد سياستها وإجرائاتها بشكل علمي.³

أما جمعية بحوث العمليات الأمريكية فقد اعتمدت التعريف التالي:

" ترتبط بحوث العمليات باتخاذ القرارات العلمية حول كيفية تصميم وعمل أنظمة المعدات- القوى العاملة- وفقاً لشروط تتطلب تخصيصاً في الموارد النادرة"⁴

¹ محمد كعبور، أساسيات بحوث العمليات، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس، ليبيا، 2005، ص34.

² A. Ravi Ravindran; OPERATIONS RESEARCH Applications; CRC Press; Taylor and francis group; Boca Raton Landon New York; 2008; p xx

³ Idem ; p xx

⁴ د. عطاء الله بن طيرش وآخرون، دراسة فعالية بحوث العمليات في اتخاذ القرارات، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، العدد الثالث/جوان 2، 2018، ص76

من التعريفين السابقين يتضح لنا أن بحوث العمليات هي عبارة عن علم قائم بذاته يعتمد على الطرق الرياضية والتي تستوجب معرفة علمية وخبرة عملية، تستهدف حل مشكلات معقدة للوصول إلى الحل الأمثل الذي يساعد على عملية اتخاذ قرارات التسيير.

المطلب الثالث: أهمية بحوث العمليات

- إن استخدام بحوث العمليات والأساليب الرياضية ككل يساعد المديرين والمسيرين الذين يواجهون مشكلة اتخاذ القرارات الإدارية خاصة تلك التي تعتمد على عدد من الحقائق والمتغيرات المعقدة والمتداخلة مع بعضها، على اختيار القرارات المثلى مع توضيح وتفسير اختياراتهم.
- يعطي إتباع الأساليب الرياضية حلولاً أفضل من تلك التي تنتج عن غيرها من الأساليب، ومن أمثلة هذه الأساليب: البرمجة الخطية، نظرية صفوف الانتظار، نظرية المخزون، نظرية المباراة وغيرها.
- تزود الإدارة بالأدوات اللازمة لحل المشكلات المستعصية في الإنتاج والتخزين والتمويل والنقل... الخ، كما تمكنها من تقييم السياسات البديلة للتشغيل والاستثمار، وتساعد في تحديد احتياجات المنشأة في المدى الطويل.

المطلب الرابع: أسباب الحاجة إلى أساليب بحوث العمليات

- هناك عدة أسباب تُرغّب المؤسسات والهيئات باستعمال أساليب بحوث العمليات لحل مشاكلها، وضبط قراراتها بطريقة علمية ومن أهم هذه الأسباب:¹
- وجود مشكلة معقدة جداً، حيث تتداخل عدة عوامل وتعجز النظم المتوفرة عن إيجاد حل مناسب،
 - حينما يتطلب القرار تبريراً كمياً،
 - الحاجة إلى تقييم أو تقليل المخاطر كما هو الحال عند البدء في مشروع جديد حيث لا توجد خبرة مسبقة عن كيفية اتخاذ قرار منطقي،
 - تكرار المشكلة وعدم قدرة المؤسسة على الاستفادة من البيانات لحل المشكلة،
 - تحسين مستوى الأداء وتقليل المخاطر وتحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة،

المطلب الخامس: منهج بحوث العمليات في اتخاذ القرارات

كما أشرنا سابقاً إلى أن بحوث العمليات هي مجموع من الطرق والتقنيات الرياضية تبحث في حل المشاكل التي تواجهها المؤسسات، هذه التقنيات تشترك في كونها مبنية على منهج يتكون من مجموعة من المراحل التي يجب مراعاتها في بناء نماذج بحوث عمليات وهذه المراحل هي كالتالي:

¹ هاني عرب، محاضرات في بحوث العمليات، ملتقى البحث العلمي، 1429، ص7

1. تحديد مشكلة الاهتمام وجمع البيانات ذات الصلة،
 2. صياغة نموذج رياضي لتمثيل المشكلة،
 3. القيام بتطوير إجراء قائم على الكمبيوتر لاستنباط حلول للمشكلة من النموذج،
 4. اختبار النموذج وصقله حسب الحاجة،
 5. الاستعداد للتطبيق المستمر للنموذج على النحو الذي تحدده الإدارة،
 6. تنفيذ،
- سنحاول مناقشة كل مرحلة من هذه المراحل على حدة لتتضح الفكرة مع مراعاة الاختصار والاقتصار على الأهم.

الفرع الأول: تحديد مشكلة الاهتمام وجمع البيانات ذات الصلة

على عكس أمثلة الكتب المدرسية، فإن المشكلات العملية التي تواجهها فرق بحوث العمليات موصوفة في البداية لهم بطريقة غامضة وغير دقيقة. لذلك، فإن الدرجة الأولى من العمل هي دراسة النظام ذي الصلة وتطوير بيان محدد جيداً للمشكلة التي يتعين النظر فيها. يتضمن ذلك تحديد أشياء مثل الأهداف المناسبة، والقيود المفروضة على ما يمكن القيام به، والعلاقات المتبادلة بين المنطقة المراد دراستها والمجالات الأخرى في المنظمة، ومسارات العمل البديلة المحتملة، والحدود الزمنية لاتخاذ القرار، وما إلى ذلك. تعد عملية تعريف المشكلة هذه عملية بالغة الأهمية لأنها تؤثر بشكل كبير على مدى أهمية استنتاجات الدراسة. من الصعب استخراج إجابة "صحيحة" من المشكلة "الخاطئة"¹

الفرع الثاني: صياغة نموذج رياضي لتمثيل المشكلة

بعد تحديد مشكلة صانع القرار، فإن المرحلة التالية هي إعادة صياغة هذه المشكلة بشكل مناسب للتحليل. الأسلوب التقليدي للقيام بذلك هو بناء نموذج رياضي يمثل جوهر المشكلة. قبل مناقشة كيفية صياغة مثل هذا النموذج، نستكشف أولاً طبيعة النماذج بشكل عام والنماذج الرياضية بشكل خاص.

تعد النماذج أو التمثيلات المثالية جزءاً لا يتجزأ من الحياة اليومية. ومن الأمثلة الشائعة عليها الطائرات النموذجية، الصور، الكرات، وهلم جرا. وبالمثل، تلعب النماذج دوراً مهماً في العلوم والأعمال، كما يتضح من نماذج الذرة، ونماذج التركيب الوراثي، والمعادلات الرياضية التي تصف قوانين الحركة الفيزيائية أو التفاعلات الكيميائية، والرسوم البيانية، والخرائط التنظيمية، ونظم المحاسبة الصناعية. هذه النماذج لا تقدر بثمن لاستخلاص جوهر موضوع الاستقصاء، وإظهار العلاقات المتبادلة، وتسهيل التحليل.²

¹ Hillier and Lieberman; INTRODUCTION TO OPERATIONS RESEARCH; MC Graw Hill Higher; new york; 7th Edition; 2001; P 7

² Ibidem ; P10

والنموذج الرياضي هو صياغة المشكلة صياغة كمية أو رياضية مناسبة، وتأخذ هذه الصياغة صوراً مختلفة حسب طبيعة المشكلة والمعياري المستخدم لاتخاذ القرار، والنموذج الرياضي هو عرض مبسط للواقع في صورة رياضية. وحيث إن الواقع أكثر تعقيداً من أن يتم التعبير عنه تماماً في صورة رياضية فإن النموذج يكون عادة أقل تعقيداً من الواقع. ويمكن تحديد غرضان أساسيان وراء بناء النماذج وهما:

- تحليل سلوك النظام من أجل تحسين أدائه.
 - تحديد الشكل الأمثل للنظام، وذلك في المستقبل «ما الذي يجب أن يكون عليه النظام».
- ويوضح النموذج - في صورة رياضية - الهدف المراد تحقيقه، وكذلك المحددات أو القيود التي يراد في إطارها تحقيق ذلك الهدف.¹

الفرع الثالث: القيام بتطوير إجراء قائم على الكمبيوتر لاستنباط حلول للمشكلة من النموذج

بعد صياغة نموذج رياضي للمشكلة قيد النظر، تتمثل المرحلة التالية في تطوير إجراء (عادةً إجراء يعتمد على الكمبيوتر) لاستنتاج حلول للمشكلة من هذا النموذج. قد تعتقد أن هذا يجب أن يكون الجزء الرئيسي من الدراسة، لكنه في الواقع ليس في معظم الحالات. فهي خطوة بسيطة نسبياً، حيث يتم تطبيق إحدى الخوارزميات القياسية (إجراءات الحل المنتظم) لبحوث العمليات على جهاز كمبيوتر باستخدام إحدى حزم البرامج المتاحة بسهولة.²

بالنسبة لممارسي بحوث العمليات ذوي الخبرة، فإن إيجاد حل هو الجزء الممتع، في حين أن العمل الحقيقي يأتي في الخطوات السابقة والتالية، السمة الشائعة في بحوث العمليات هي البحث عن الحل الأمثل أو الأفضل. في الواقع، تم تطوير العديد من الإجراءات، لإيجاد مثل هذه الحلول لأنواع معينة من المشاكل. ومع ذلك، يجب الاعتراف بأن هذه الحلول مثالية فقط فيما يتعلق بالنموذج المستخدم. نظرًا لأن النموذج هو بالضرورة تمثيل مثالي بدلاً من تمثيل دقيق للمشكلة الحقيقية، لا يمكن أن يكون هناك أي ضمان مؤكد بأن الحل الأمثل للنموذج سيثبت أنه أفضل حل ممكن يمكن تنفيذه للمشكلة الحقيقية. ومع ذلك، إذا تم صياغة النموذج واختباره جيدًا، فيجب أن يكون الحل الناتج تقريبًا جيدًا لمسار العمل المثالي للمشكلة الحقيقية. لذلك، بدلاً من استنفاد الوقت في المطالبة بالمستحيل، يجب إجراء اختبار للنجاح العملي لمفهوم بحوث العمليات أو دراسة ما إذا كان يوفر دليلاً أفضل للعمل مما يمكن الحصول عليه بوسائل أخرى.

الفرع الرابع: اختبار النموذج وصقله حسب الحاجة³

إن الإصدار الأول من نموذج رياضي كبير يحتوي حتماً على العديد من العيوب. لا شك في أن بعض العوامل أو العلاقات المتبادلة ذات الصلة لم تُدمج في النموذج، ولا شك في أن بعض العوامل لم يتم تقديرها بشكل صحيح. هذا أمر لا مفر منه، بالنظر إلى صعوبة التواصل وفهم جميع جوانب ودقة المشكلة التشغيلية المعقدة وكذلك صعوبة جمع بيانات موثوقة. لذلك، قبل استخدام النموذج، يجب اختبار بدقته لمحاولة تحديد وتصحيح أكبر عدد ممكن من العيوب. في النهاية، بعد

¹ د. عطاء الله بن طيرش وآخرون، مرجع سابق، ص76

² Hillier and lieberman; opcit; p14

³ Hillier and lieberman; opcit; p16-17

سلسلة طويلة من النماذج المحسنة، خلص فريق بحوث العمليات إلى أن النموذج الحالي يعطي نتائج صحيحة إلى حد معقول. على الرغم من أن بعض العيوب البسيطة لا تزال مخبأة في النموذج (وربما لا يتم اكتشافها على الإطلاق)، فقد تم التخلص من العيوب الرئيسية بما فيه الكفاية بحيث يمكن الآن استخدام النموذج بشكل موثوق.

نظرًا لأن فريق بحوث العمليات قد يقضي شهرًا في تطوير جميع القطع التفصيلية للنموذج، فمن السهل "فقد الغابة للأشجار". لذلك، بعد اكتمال التفاصيل ("الأشجار") من الإصدار الأولي للنموذج، هناك طريقة جيدة لبدء التحقق من صحة النموذج وهي إلقاء نظرة جديدة على النموذج العام ("الغابة") للتحقق من وجود أخطاء أو إشرافات واضحة. يفضل أن تشمل المجموعة التي تقوم بهذه المراجعة فردًا واحدًا على الأقل لم يشارك في صياغة النموذج. إعادة النظر في تعريف المشكلة ومقارنتها بالنموذج قد تساعد في الكشف عن الأخطاء. من المفيد أيضًا التأكد من أن جميع التعبيرات الرياضية متناسقة الأبعاد في الوحدات المستخدمة. يمكن في بعض الأحيان الحصول على معلومات إضافية حول صحة النموذج من خلال تغيير قيم العوامل و/ أو متغيرات القرار والتحقق لمعرفة ما إذا كان ناتج النموذج يتصرف بطريقة معقولة. غالبًا ما يظهر هذا بشكل خاص عند تعيين العوامل أو المتغيرات لقيم متطرفة بالقرب من الحد الأقصى أو الحد الأدنى.

الفرع الخامس: الاستعداد للتطبيق المستمر للنموذج على النحو الذي تحدده الإدارة

ماذا يحدث بعد اكتمال مرحلة الاختبار وتطوير نموذج مقبول؟ إذا كان النموذج سيستخدم مرارًا وتكرارًا، فإن الخطوة التالية هي تثبيت نظام لتطبيق النموذج على النحو الذي تحدده الإدارة. سيشمل هذا النظام النموذج وإجراءات الحل (بما في ذلك تحليل الأمثلة) وإجراءات التشغيل للتنفيذ. ثم، حتى مع تغير الموظفين، يمكن استدعاء النظام على فترات منتظمة لتوفير حل رقمي محدد.

الفرع السادس: تنفيذ¹

بعد تطوير نظام لتطبيق النموذج، فإن المرحلة الأخيرة من دراسة بحوث العمليات هي تنفيذ هذا النظام على النحو الذي تحدده الإدارة، هذه المرحلة هي مرحلة حرجية لأنها هنا، وهنا فقط، يتم جني فوائد الدراسة. لذلك، من المهم لفريق بحوث العمليات أن يشارك في إطلاق هذه المرحلة، للتأكد من ترجمة الحلول النموذجية بدقة إلى إجراء تشغيل وتصحيح أي عيوب في الحلول التي يتم اكتشافها بعد ذلك.

يعتمد نجاح مرحلة التنفيذ إلى حد كبير على دعم كل من الإدارة العليا وإدارة التشغيل. من المرجح أكثر أن يحصل فريق بحوث العمليات على هذا الدعم إذا أبقى الإدارة على اطلاع جيد وشجع التوجيه النشط للإدارة طوال فترة الدراسة. تساعد الاتصالات الجيدة على التأكد من أن الدراسة تحقق ما تريده الإدارة وتستحق التنفيذ، كما أنها تعطي الإدارة شعورًا أكبر بملكية الدراسة، مما يشجع دعمها للتنفيذ.

¹ Hillier and lieberman; opcit; p20

تتضمن مرحلة التنفيذ عدة خطوات. أولاً، يقدم فريق بحوث العمليات إدارة التشغيل شرحاً دقيقاً للنظام الجديد الذي سيتم اعتماده وكيفية ارتباطه بواقع التشغيل. بعد ذلك، يتقاسم هذان الطرفان مسؤولية تطوير الإجراءات اللازمة لتشغيل هذا النظام. ترى إدارة التشغيل بعد ذلك أنه يتم إعطاء تلقين مفصل للموظفين المعنيين، ويتم بدء مسار العمل الجديد. إذا نجح، يمكن استخدام النظام الجديد لسنوات قادمة. مع وضع ذلك في الاعتبار، يراقب فريق بحوث العمليات التجربة الأولية من خلال الإجراءات المتخذة ويسعى إلى تحديد أي تعديلات يجب إجراؤها في المستقبل.

خلال الفترة بأكملها التي يتم خلالها استخدام النظام الجديد، من المهم الاستمرار في الحصول على تعقيبات حول مدى جودة عمل النظام وما إذا كانت افتراضات النموذج لا تزال محققة. عند حدوث انحرافات كبيرة عن الافتراضات الأصلية، ينبغي إعادة النظر في النموذج لتحديد ما إذا كان ينبغي إجراء أي تعديلات في النظام. يمكن أن يكون تحليل وظيفة الأمثلية الذي تم إجراؤه مسبقاً مفيداً في توجيه عملية المراجعة هذه.

المطلب السادس: أدوات بحوث العمليات

قد أشرنا سابقاً إلى أن بحوث العمليات تعتبر الآن كعلم يساعد متخذي القرار على اتخاذ قراراتهم، إذ تعتمد في ذلك على مجموعة من الوسائل والأدوات نذكر منها، البرمجة الخطية ونظرية القرار، نظرية الاحتمالات، شجرة القرارات، نظرية المباريات..... إلخ، ونقتصر في دراستنا هذه بشرح مبسط للبرمجة الخطية فقط.

الفرع الأول: البرمجة الخطية

تعتبر البرمجة الخطية أحد الأساليب الرياضية المهمة التي تستخدم في ترشيد عملية اتخاذ القرارات المختلفة في منظمات الأعمال، بدأ استخدامها بصورة فعلية في سنة 1947 على يد العالم الرياضي George Dantzing لحل بعض مشكلات التخطيط في المجالات العسكرية، وقد ازداد تطبيقها لحل الكثير من المشكلات الصناعية والاقتصادية والعسكرية وذلك بالتوافق مع الزيادة في استخدام الحواسيب وتطورها وظهور البرمجيات الحديثة على نطاق واسع.¹

وكتعريف للبرمجة الخطية يمكن القول بأنها "طريقة رياضية فعالة لاختيار الخطة المثلى، فهي إجراء للبحث عن الحل الأفضل لمشاكل الأعمال التي تتضمن تفاعل متغيرات متعددة، والتي تشمل اختيار أفضل مزيج للموارد التي تؤدي إلى أقصى الأرباح أو أقل التكاليف".²

- شروط استخدام البرمجة الخطية

حتى يمكن استخدام البرمجة الخطية لحل المشكلة قيد الدراسة يجب توفر بعض الشروط نذكر منها:³

- ينبغي استخدامها في حالة ندرة الموارد وحتى في وفرتها،

¹ علي يوسفات، البرمجة الخطية المتعددة الأهداف (الماهية والتطبيقات)، مجلة الحقيقة، المجلد 11، العدد 20، 2012، ص306
² قازي أول محمد شكري، أوانان بومدين، فعالية تطبيق أسلوب البرمجة الخطية في صنع القرار وترشيده داخل المؤسسة الصناعية، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 8، العدد 8، ديسمبر 2013، ص112
³ قازي أول محمد شكري وأوانان بومدين، مرجع سابق، ص112

- يجب أن يكون هناك هدف محدد ومعبر عنه بطريقة كمية،
- يفترض أن تكون هناك بدائل مختلفة لتحقيق الهدف،
- يفترض أن تكون العلاقات بين المتغيرات التي تتركب منها المشكلة خطي،.
- أن توجد قيود على المتغيرات الداخلة في دالة الهدف والقيود الهيكلية تستبعد منها القيم السالبة،

- حل البرمجة الخطية بطريقة السيمبلكس:

هناك عدت طرق لحل مسائل البرمجة الخطية فمنها الطريقة البيانية التي تعتمد على السلم البياني لحل المشكلة التي تكون بمتغيرين إثنين فقط، وهناك طريقة السيمبلكس التي طورها العالم George Dantzing بعد الحرب العالمية الثانية في عام 1947، تعد طريقة السيمبلكس أسلوباً متطوراً لحل مسائل البرمجة الخطية التي تتكون من أكثر من متغيرين، وهي من أفضل إنجازات القرن الماضي في مجال بحوث العمليات والبرمجة الخطية، وازدادت أهميتها مع تزايد إمكانيات وضع وتطوير برامج حاسوبية لتطبيق الطريق وإيجاد حلول بالسرعة المذهلة، وبالدقة العالية. ومهما كان عدد المتغيرات (مئات، آلاف...) فالحل يمكن أن يتوفر في خلال ثواني¹.

خلاصة الفصل:

تطرقنا في هذا الفصل للأدوات التقليدية لمراقبة التسيير واقتصرنا فيها على أربع أدوات، المحاسبة التحليلية والتي تهتم بالتكاليف التي تعتبر العنصر الأساس في العملية التسييرية خاصة في المؤسسات الإنتاجية الكبيرة، ثم التحليل المالي الذي يعتبر أداة للتخطيط والتقييم والرقابة يهتم

¹ هاني عرب، مرجع سابق، ص26

بالأموال من البحث عن مصدرها وصولاً إلى سبل صرفها، ثم الموازنات التقديرية التي تعتبر أداة للتخطيط والرقابة في نفس الوقت تعمل على وضع خطة مستقبلية مترجمة في أرقام، ثم بحوث العمليات التي تعتبر كعلم قائم بحد ذاته يهدف لحل المشكلات المعقدة للوصول إلى الحل الأمثل الذي يساعد على عملية اتخاذ قرارات التسيير، هذه الأدوات منها ما أصبح استخدامها في المؤسسات نادراً ومنها ما تطور استعمالها حتى انبثق عنها أدوات جديدة صنف كأدوات حديثة في مراقبة التسيير، وهذا ما سنتناوله في الفصل القادم.

الفصل الثالث

الأدوات الحديثة لمراقبة

التسيير

تمهيد:

مع نهاية القرن العشرين ازداد انتشار العلم وازداد عدد الجامعات والمدارس والذي تولد عنه بشكل طبيعي زيادة عدد الباحثين والأساتذة المتخصصين في الكثير من العلوم، ومن هذه العلوم علم التسيير الذي عرف هو الآخر تطورا ملحوظا، وفي جانب مراقبة التسيير شهدت هي الأخرى تغيرات كبيرة سواء من جانب الدور الذي صارت تشغله في المؤسسات من وسيلة للرقابة إلى وسيلة للتوجيه والتحفيز، أو من جانب الأدوات المستخدمة، فظهرت الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير لتعوض النقص الذي عرفته الأدوات التقليدية، في هذا الفصل سنحاول التطرق لبعض الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير ونخص منها نظام التكاليف على أساس الأنشطة، التكلفة المستهدفة، تقنية الكايزن (التحسين المستمر) وبطاقة الأداء المتوازن.

المبحث الأول: نظام التكاليف على أساس الأنشطة: Activity Based Costing

بعد الانتقادات التي عرفتها الأنظمة التكاليف التقليدية، وجب البحث عن أنظمة حديثة تتوافق مع متطلبات التطور الحاصل في المؤسسات الاقتصادية ومتطلبات التحديد الدقيق للتكاليف خاصة غير المباشرة منها في هذا المبحث سنحاول إيضاح المفاهيم الأساسية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة، المفهوم، الأهمية، خطوات التطبيق وأهم الانتقادات التي وجهت لهذا النظام.

إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة تشكل كنظام قابل للتطبيق من قبل الباحثان كوبر وكابلان وذلك عام 1987 كنظام جديد لحساب التكاليف وسرعان ما طبق من طرف العديد من المؤسسات الصناعية منها والتجارية معلنة نجاحه في تلبية احتياجاتها المعلوماتية.

المطلب الأول: مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

تقوم منذ 1986 مجموعة دولية من الشركات والمستشارين بأبحاث تعاونية حول الإنتاج وعواقبه. وفي إطار برنامج البحث المسمى نظام إدارة التكلفة بإشراف الباحثين الأمريكيين كوبر وبورتر وميلر الذين بنو بحثهم انطلاقاً من فكرة أن المنتجات لا تستهلك الموارد وإنما تستهلك الأنشطة، والأنشطة المختلفة للمؤسسة تسمح بإعطاء منتجات مختلفة، والذي أفضى إلى أفضلية تقسيم المؤسسة حسب الأنشطة وليس حسب الوظائف أو المنتجات¹.

تعددت التعاريف التي أوردتها الأكاديميون المتخصصون في المجال في كتبهم وأبحاثهم وكلها تنصب تحت نفس المفهوم ويمكن ذكر بعض منها على النحو التالي:

"هو نظام لتخصيص التكاليف الصناعية على المنتجات على أساس مدى استفادة كل منتج من أنشطة الخدمات الإنتاجية في الشركة، ويركز هذا النظام على مصادر وجود التكاليف بصرف النظر عن التخصيص، بمعنى أنه يركز على مسببات التكلفة"².

"هو عبارة عن طريقة جديدة لتوزيع التكاليف تنفادى إلى حد كبير عيوب الطرق التقليدية، وتساهم في توفير معلومات أكثر دقة عن علاقة السببية، الأمر الذي يساهم في تحقيق رقابة أفضل على الأنشطة والموارد الإنتاجية والطاقات المتاحة وكيفية استغلالها، حيث يقوم مدخل التكاليف على أساس الأنشطة على فكرة أن إنتاج المنتجات أو توفير الخدمات يحتاج إلى وحدات اقتصادية، وأن هذه الوحدات تحتاج إلى ممارسة العديد من الأنشطة لتحقيق تلك الغاية، وأن تلك الأنشطة تحتاج إلى موارد (تكلفة)"³.

ومن التعريفين السابقين يتضح لنا أن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة هو نظام يقوم على أن المنتجات تستهلك الموارد والموارد تستهلك الأنشطة، إذ يجب تقسيم المؤسسة على أساس الأنشطة ليتم بعد ذلك التركيز على الأنشطة التي تعطي أكبر قيمة للمنتج ولهذا النظام عدة مزايا نوردتها فيما يلي⁴:

توفير المؤشرات التي تساعد على تحديد أهمية الأنشطة معبرا عنها في شكل تكلفة وفي تحديد مجالات الوفرة والإسراف في هذه التكلفة مما يمكّن الإدارة من اتخاذ القرارات المرتبطة بتخصيص الموارد طبقاً لأهداف كل نشاط.

تحديد علاقة التكاليف بالأفراد وبالتالي تقييم مسؤولياتهم تجاه أساليب استخدام الموارد المتاحة لهم، ويساعد ذلك الإدارة على توجيه أسلوب الرقابة لتحقيق هدف الكفاية في الأداء.

تحديد الأنشطة الأكثر ارتباطاً بالتكاليف ومن ثم إلغاء الأنشطة عديمة المنفعة مما يتيح للإدارة فرصة إعادة توزيع الموارد بصورة أفضل.

¹ Claude alzard et sabine Sépari ; opcit ; p529

² أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص63

³ رشيد قريرة، أسامة عامرة، مجلة العلوم الإدارية والمالية، جامعة الوادي، الجزائر، العدد 01- جوان 2018، ص47.

⁴ محمد سرور الحريري، المحاسبة الإدارية المتقدمة، دار المنهج، عمان، الطبعة الأولى، 2016، ص34

توفير بيانات تكلفة أكثر دقة وملائمة للوحدة المنتجة أو الخدمة المقدمة وتحديد مواطن الإسراف ويتم ذلك من خلال تركيز الإدارة على مسببات التكلفة.

تحديد المزيج الأمثل للمنتجات والعملاء، حيث يساعد هذا النظام الإدارة على فهم أفضل للطريقة التي يتم بها توليد الأرباح، وبالتالي يستطيع المديرون الاستفادة من هذا الفهم في زيادة الربحية من خلال التخلص من المنتجات والعملاء الأقل ربحية، والتقليل من احتمالية إنباع إستراتيجية تشغيلية أو تسويقية ينجم عنها بيع المنتج بأقل من التكلفة المحسوبة على أساسه.

المطلب الثاني: دوافع وأهمية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

نظرا لأهمية قياس التكلفة ومعرفة مصادرها والبحث عن التحكم فيها خاصة في المؤسسات الصناعية، زادت ضرورة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في ظل المنافسة التي تعرفها المؤسسات الاقتصادية، وفيما يلي تلخيص لأهمية ودوافع تطبيق هذا النظام:

تغير الأهمية النسبية لمكونات التكلفة حيث يواجه المديرون في الوقت الحاضر، وخصوصا في المؤسسات التي تتصف عملياتها الصناعية بالكثافة الآلية والتجهيزات الإلكترونية، بالزيادة غير العادية في التكاليف الصناعية غير المباشرة. حيث يقوم هذا النظام على الربط بين التكاليف الصناعية غير المباشرة وبين الأنشطة أو المصادر التي تسبب وجود هذه التكاليف ثم تخصيص هذه الأنشطة على المنتجات مما يعطي دقة أكبر في تحديد التكلفة.

زيادة حدة المنافسة حيث تركز المؤسسات المنافسة على زيادة الربحية في ظل مستوى الأسعار الحالي بدلا من تخفيض الأسعار فإنها تسعى إلى إنباع نظام أكثر دقة في حساب التكاليف، بمعنى أنه يجب التركيز على ترشيد استخدام الموارد المتاحة لكي تكون أكثر ربحية بدلا من تخفيض الأسعار.

التقرير عن أرباح عالية تحققها المنتجات التي تتطلب عمليات صناعية معقدة وكثيرة، رغم أن أسعار بيعها ليست عالية مقارنة بمثيلاتها في السوق¹.

عدم دقة الطرق التقليدية في معالجة وتحميل الأعباء غير المباشرة خاصة بعد ارتفاع نسبتها مع توسع نشاط المؤسسات التقليدية².

المطلب الثالث: خطوات تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة:

¹ محمد سرور الحريري، مرجع سبق ذكره، ص33
² طوابية أحمد، محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة-دراسة حالة شركة نفطال، مجلة الاقتصاد والإحصاء التطبيقي، الجزائر، العدد 8، 2001، ص83

يرتكز تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة على مجموعة من المراحل، واختلفت الأبحاث والدراسات في تعداد هذه المراحل لذا سنحاول تلخيصها وضبطها في أربعة مراحل أساسية وهي كالتالي:

- تحديد الأنشطة وقياس تكلفتها وتحديد مراكز النشاط
- اختيار مسببات (محركات) تكاليف النشاط
- تحديد معدل التكلفة لكل نشاط
- تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات

الفرع الأول: تحديد الأنشطة وقياس تكلفتها وتحديد مراكز النشاط:

1- **تحديد الأنشطة:** إن أولى مراحل تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة تنطلق من تحديد الأنشطة التي تتم من خلالها العملية الإنتاجية. وقد عرف جيرفي Gervais النشاط على أنه "مهمة خاصة أو مجموعة من المهام المنجزة من نفس الطبيعة والتي تسمح بإضافة قيمة لإنتاج منتج معين"، ويتم تحديد الأنشطة من خلال دراسة المؤسسة والتعرف على طبيعة العمل في كل قسم وكيفية سير العمليات الإنتاجية، فتحدد الأنشطة بدقة يساعد على ربط التكاليف بهذه الأنشطة¹، وقد صنفنا الأنشطة حسب عدة معايير إلى عدة فئات ومن أبرز التصنيفات التي قدمت في هذا الباب تصنيف كل من cooper et kaplan والذين يعتبران من أهم مؤسسي نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وقد اعتمدا في تصنيفهما للأنشطة على معيار المستوى التسلسلي أو الطبقي للأنشطة. تصنيف الأنشطة وفقا لهذا المعيار إلى أربع فئات رئيسية هي:²

- **أنشطة على مستوى الوحدة المنتجة:** وهي الأنشطة التي يرتبط حدوثها بإنتاج وحدة منتج معينة بمعنى أن الموارد التي تستهلكها هذه الأنشطة تكون متناسبة طرديا مع الوحدات المنتجة ومن أمثلة هذه الأنشطة: التقطيع، ترطيب الأجزاء، القلاد (التشكيل)، الصباغة.... الخ.
- **أنشطة على مستوى الدفعة:** وهي الأنشطة التي تم أداءها لدعم عمليات الإنتاج بالنسبة لكل دفعة من دفعات الإنتاج وبالتالي فإن الموارد التي تستهلكها هذه الأنشطة تتناسب طرديا مع عدد الدفعات المنتجة من كل منتج ومن أمثلة هذه الأنشطة: إعداد الآلات، عمليات الأمر بالشراء، عمليات الأمر بالإنتاج، مناولة المواد... الخ.
- **أنشطة على مستوى نوعية المنتجات:** وهي الأنشطة التي تم القيام بها لدعم العمليات الخاصة بكل نوع من أنواع المنتجات على حدة ولهذا فإن الموارد المستهلكة من طرف هذه الأنشطة تكون تابعة لدرجة تعقيد المنتج أو درجة تعقيد عمليات التصنيع، ومن أمثلة هذه الأنشطة نجد رقابة الجودة، اختبار المنتج، إدارة مخزون القطع، تصميم... الخ.
- **أنشطة على مستوى المصنع:** وهي تلك الأنشطة التي تم القيام بها لدعم عمليات المؤسسة ككل، لكونها تخدم التنظيم ككل ولا يمكن ربطها بالمنتجات وحدها ولهذا فإن الموارد التي

¹ محمد الصديق الفضيل، نظام التكاليف على أساس الأنشطة كأداة حديثة وفعال في المحاسبة الإدارية، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، العدد 13، جوان 2018

² اسماعيل حجازي ومعاليم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة، الأردن، 2013، الطبعة الأولى، ص111

تستهلكها هذه الأنشطة لا يمكن تتبعها لأغراض تكلفة محددة ومن أمثلة هذه الأنشطة، الإعلان عن المؤسسة، الإدارة العامة، الإنارة العامة، الحراسة... إلخ. وتجدر الإشارة إلى أنه لا يوجد تصنيف موحد للأنشطة يمكن اعتماده في تقسيم أنشطة المؤسسة فلكل مؤسسة خصوصياتها في تصنيف أنشطتها تختلف عن خصوصيات مؤسسة أخرى.

2- قياس تكلفة كل نشاط: بعد تجميع الأعمال في صورة أنشطة يتم تحديد التكاليف المجمعة لكل نشاط على حدة، وتكلفة النشاط هي مجموع تكاليف عوامل الإنتاج (الموارد) التي أمكن تتبعها، ويتطلب تحديد تكلفة النشاط حصر تكاليف الموارد التي تستهلك لمعرفة كل تكاليف النشاط خلال فترة معينة، ويعتبر ذلك تبويبا للتكلفة طبقا لعلاقاتها بالأنشطة المنفذة خلال الفترة، الأمر الذي يحقق الرقابة على تكاليف الطاقة المتاحة للأنشطة، ويتم تتبع التكاليف الخاصة باستخدام الموارد على الأنشطة من خلال فحص العلاقة السببية بين استخدام الموارد والمخرجات لكل نشاط، والنقطة الأساسية لتحديد هذه العلاقة السببية هي مقياس النشاط (مسبب التكلفة).¹

3- تحديد مراكز التكلفة:

غالبا ما ينتج عن عملية تحديد الأنشطة كم هائل ومتنوع من الأنشطة، ونظرا لعدم الجدوى الاقتصادية لاستخدام عدد كبير من الأنشطة لحاجة الإدارة إلى التقرير عن تكلفته بشكل مستقل وكذا صعوبة تحديد العلاقة بين مختلف الأنشطة والوحدات المنتجة وتعتها، يلجأ مصمم النظام إلى تجميع العديد من الأنشطة التي لها نفس السلوك الاقتصادي في مركز تجميع واحد يسمى مركز التكلفة والذي يكون له نفس المسبب.²

4- اختيار مسببات (محركات) تكاليف النشاط:

تعتبر مسببات التكاليف العنصر الأساسي والابتكار الجديد في نظام محاسبة التكاليف من خلال الأنشطة، وسبب التكلفة هو وحدة القياس الموحدة لكل نشاط وهو المتغير الذي يؤثر في تكلفة النشاط صعوداً أو هبوطاً تأثيراً مباشراً.³

وعند اختيار مسببات التكلفة يتم الموازنة بين مدى دقة القياس المطلوبة لهذا المسبب ومقدار كلفته حيث تتناسب طردياً، فكلما كانت دقة القياس المطلوبة عالية رافقتها زيادة في التكاليف.⁴

والجدول التالي يوضح أمثلة عن بعض الأنشطة والمسببات التي يمكن أن تقابلها.

جدول رقم 08: أمثلة عن بعض الأنشطة والمسببات التي يمكن أن تقابلها

النشاط	المسبب (المحرك) الممكن
- التصنيع	- زمن التصنيع
- مراقبة الشحن	- عدد الشحنات المرسلة
- التخزين	- عدد الاستقبالات
- تسيير الموردين	- عدد الموردين

المصدر: p533; Claude alzarde et sabine Sépari ; contrôle de gestion

¹ محمد الصديق الفضيل، مرجع سبق ذكره، ص272

² اسماعيل حجازي ومعاليم سعاد، مرجع سبق ذكره، ص135

³ Claude alzarde et sépari ; opcit ; p532

⁴ عمر محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي، الأردن، 2009، ص64

5- تحديد معدل التكلفة لكل نشاط¹:

بعد الاستقرار على مسبب التكلفة لكل نشاط، يتم حساب معدل تكلفة كل نشاط وذلك عن طريق قسمة تكلفة النشاط على إجمالي المسببات (المحركات) التي استنفذت في هذا النشاط وذلك من خلال العلاقة الرياضية التالية:

$$\text{معدل تكلفة النشاط} = \frac{\text{تكلفة النشاط}}{\text{إجمالي مسبب التكلفة المستنفذ بواسطة النشاط}}$$

6- تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات:

يتم في هذه المرحلة عملية تحميل التكاليف غير المباشرة للمنتجات وذلك بالاعتماد على معدل تكلفة كل نشاط، ويلاحظ أن اختيار مسبب التكلفة هو ما يميز نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

ويتحدد نصيب كل منتج من التكاليف غير المباشر في ضوء كل من:²

- عدد الأنشطة التي استفاد منها المنتج،
 - مقدار ما استنفذه المنتج من مسببات (محركات) تكلفة كل نشاط
- المطلب الرابع: مقارنة بين نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة والأنظمة التقليدية للتكاليف:

جدول رقم 10: مقارنة بين نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة والأنظمة التقليدية للتكاليف:

محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة	محاسبة التكاليف التقليدية
يقدم معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة داخل أي قسم.	يقدم معلومات كلفة كاملة عن كلفة كاملة، وتكون تجميعية لمختلف الأنشطة في مختلف الأقسام التي يمر بها الإنتاج ويصعب تحليلها.
التركيز على الأنشطة واعتبارها هدف التكلفة الأساسي.	التركيز على المنتجات واعتبارها هدف التكلفة الأساسي.
يهدف إلى تحليل العمليات وتحسين الأداء الشامل للمؤسسة.	يهدف إلى مراقبة التكاليف وتحسين الأداء المحلي للأقسام.
توزيع التكاليف غير المباشرة عادة مبني على متغيرات مالية مثل تكلفة العمل المباشر أو تكلفة المواد المباشرة.	توزيع التكاليف غير المباشرة عادة مبني على متغيرات غير مالية مثل عدد أجزاء المنتج أو عدد ساعات الفحص.

¹ صلاح بسيوني عيد وآخرون، محاسبة التكاليف، جامعة القاهرة، الطبعة الأولى، 2017، ص320

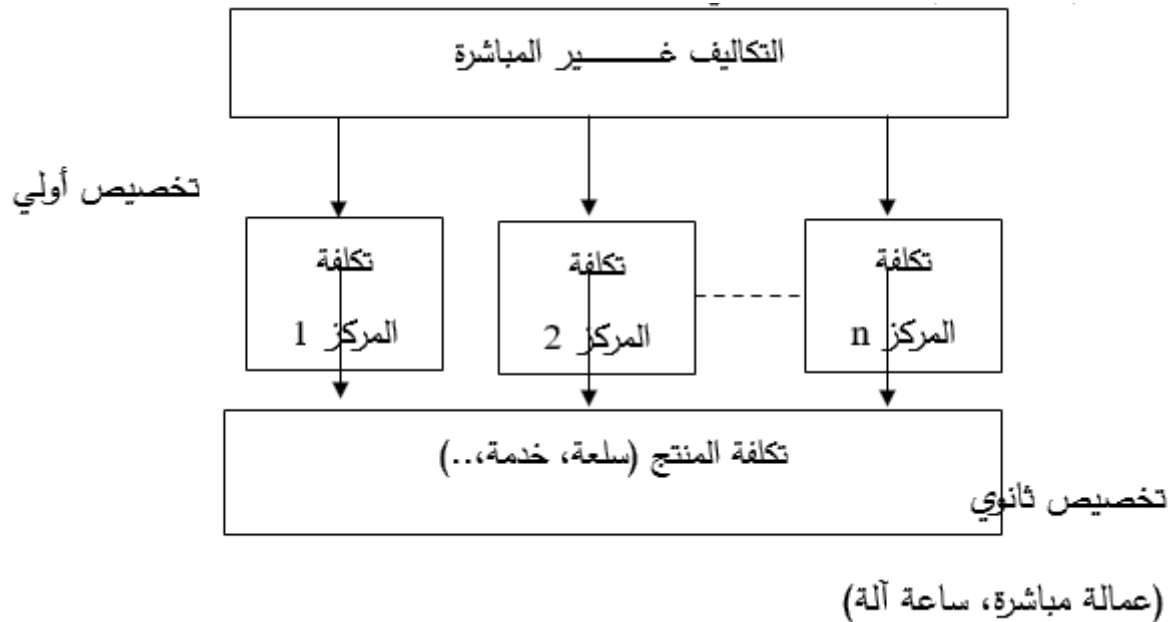
² صلاح بسيوني وآخرون، محاسبة التكاليف، ص 321

يوفر النظام معلومات مالية دقيقة إضافة إلى معلومات غير مالية حول العمليات والأنشطة.	يوفر معلومات مالية فقط.
تحدد تكاليف المنتج بتجميع تكاليف الأنشطة التي قامت ببناؤه.	تحدد تكاليف المنتج بقسمة مجموع التكاليف على كمية الإنتاج.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مجموعة من المصادر.¹

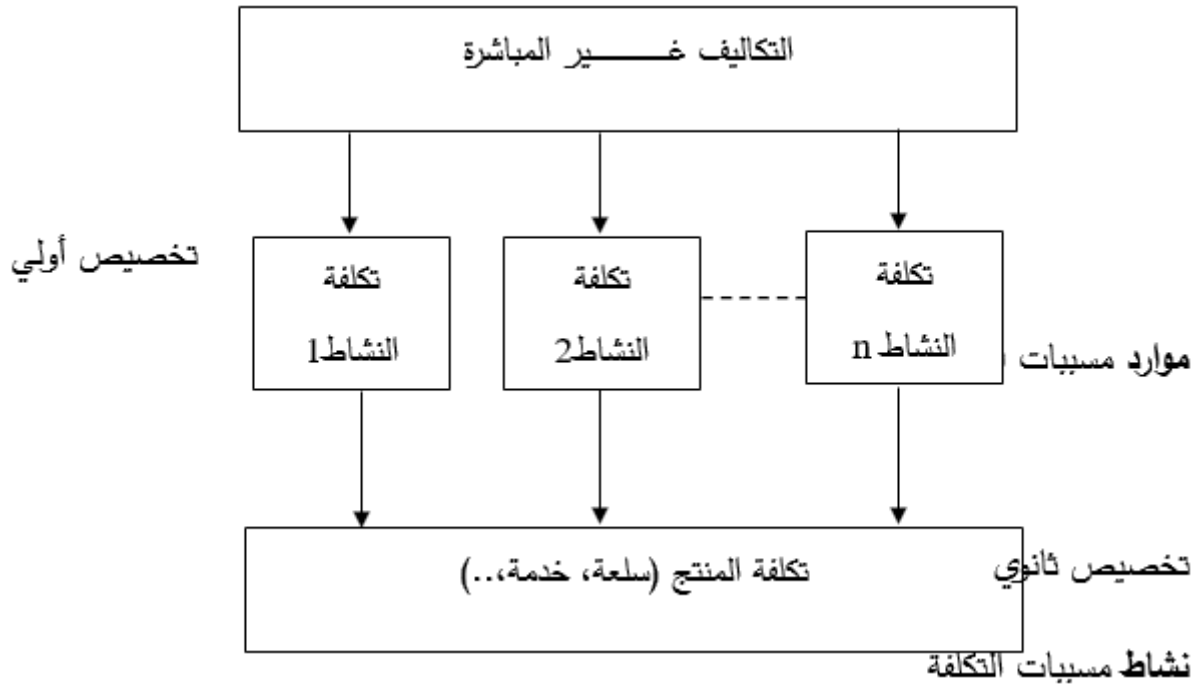
ولعل الشكل التالي يوضح الاختلاف بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة والنظام التقليدي في حساب وتحميل تكاليف المنتج.

شكل رقم 10: نظام التكاليف التقليدي



شكل رقم 11: نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

¹ اسماعيل حجازيو معاليم سعاد، مرجع يبق ذكره، ص144/ عمر محمد هديب، مرجع يبق ذكره، ص53/درويش مصطفى الجخلب، دور أساليب المحاسبة الادارية الحديثة في تطوير الأداء المالي، رسالة ماجستير، الجامعة الاسلامية - غزة، 2007، ص30



المصدر:

Colin drury ; Management and Cost Accounting ; 10th Edition ; British Library ; United Kingdom ; 2018 ; p258

المطلب الرابع: الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة:

- على الرغم من كل سلبيات النظام التقليدي للتكاليف والتي تداركها وعالجها نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، وبالرغم من الجوانب الايجابية التي يفرزها هذا النظام إلا أنه لم يسلم هو الآخر من العيوب والانتقادات التي أشارت إليها بعض الدراسات والمتمثلة:
- ارتفاع تكاليف تطبيقه، فهذا النظام يتطلب تكلفة مرتفعة بالإضافة إلى جهد كبير الأمر الذي جعل العديد من المؤسسات الصناعية تتردد في استخدامه¹.
- صعوبة تطبيقه، وتكمن هذه الصعوبة في اختيار مسببات التكلفة التي تعتبر لبّ النظام وأساسه، إذ يجب على إدارة المؤسسة تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط للحصول على تحديد دقيق لتكلفة المنتج².
- صعوبة توزيع بعض التكاليف غير المباشرة على الأنشطة نظرا لصعوبة تحديد مسبب (المحرك) التكلفة المناسب الأمر الذي يؤدي إلى عدم دقة تكاليف المنتجات نتيجة للتوزيع العشوائي لبعض التكاليف غير المباشرة مثل اهتلاك مباني المصنع أو التأمين عليها وما شابه ذلك³.

¹ محمد سرور الحريري، مرجع سابق، ص37

² محمد سرور الحريري، مرجع سابق، ص37

³ محمد الصديق الفضيل، مرجع سابق، ص274

- كما أن التجارب العلمية في بعض الشركات أثبتت أن تطبيق هذا النظام ليس في جميع الأحوال ذا عائد يفوق تكلفة التطبيق فقد تبين أنه كلما صغر حجم المؤسسة كلما زادت تكلفته عن عائده.¹
- وعموماً فإن نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة هو نظام ممتاز ويفضل استخدامه عند توافر الخصائص التالية:²
- المنافسة الشديدة.
- التكاليف غير المباشرة غير المرتبطة بالحجم تمثل نسبة عالية من إجمالي التكاليف غير المباشرة، بالإضافة إلى كون التكاليف غير المباشرة في حد ذاتها ذات أهمية كبيرة في المؤسسة.
- تنوع في منتجات المؤسسة بالإضافة إلى التنوع في الموارد التي تستهلكها هذه المنتجات. بينما يفضل استخدام نظام التكاليف التقليدي في حالة توافر الميزات التالية:³
- مستوى المنافسة منخفض.
- التكاليف غير المباشرة غير المرتبطة بالحجم تمثل نسبة منخفضة من إجمالي التكاليف غير المباشرة بالإضافة إلى كون التكاليف غير المباشرة في حد ذاتها غير ذات أهمية كبيرة في المؤسسة.
- مجموعة المنتجات متجانسة نوعاً ما بالإضافة إلى عدم التنوع في موارد المؤسسة.

المبحث الثاني: التكلفة المستهدفة

¹ محمد سرور الحريري، مرجع سابق، ص38

² colin drury; Management and Cost Accounting; 10th Edition; British Library; United Kingdom; 2018; p267

³ Colin drury ; opcit ; p267

التكلفة المستهدفة ظهرت في اليابان في السبعينات من القرن الماضي، استخدمت عمليا في صناعة السيارات وبالخصوص في شركة تويوتا، تحقق على إثرها ازدهار صناعة السيارات في اليابان وفي أواخر الثمانينات انتشر استخدامها في أوروبا وأمريكا¹. لكن فكرة التكلفة المستهدفة لم تظهر من العدم بل كانت اجتهادا من خبراء يابانيين في صناعة السيارات الذين قاموا بتطوير فكرة هندسة القيمة* التي ظهرت في أمريكا²، في هذا المبحث سنحاول التعريف بأسلوب التكلفة المستهدفة والتطرق لمفهومها، مراحل تطبيقها، خصائصها، أهدافها وحدود هذا الأسلوب.

المطلب الأول: مفهوم التكلفة المستهدفة

سبق التطبيق العملي للتكلفة المستهدفة ظهورها النظري في أبحاث ودراسات المتخصصين لكن سرعان ما تعددت الكتابات والثناء عليها من قبل الأكاديميين، حيث قال البروفيسور في جامعة طوكيو ماساياسو تاناكا " بصفتي أستاذًا ومستشارًا في إدارة التكاليف وتحديد التكاليف المستهدفة لأكثر من 40 عامًا، فأنا مؤمن تمامًا بالحاجة إلى استخدام مفاهيم تقدير التكاليف المستهدفة ومنهجيتها. لكي تكون الشركات كبيرة، فإنها تحتاج إلى تحديد التكاليف المستهدفة"³

وتعددت التعاريف والدراسات التي تطرقت لأسلوب التكلفة المستهدفة فقد عرفها روبن كوبر "التكلفة المستهدفة هي طريقة منظمة لتحديد تكلفة دورة الحياة التي يجب أن ينتج بها منتج مقترح ذو وظائف ونوعية محددة لتوليد مستوى الربحية المرغوب فيه طوال دورة حياته عند بيعه بسعر البيع المتوقع"⁴

وعرفها د. محمد سعيد أبو العز، بأنها نشاط يهدف لخفض التكلفة على مدى دورة حياة المنتجات الجديدة مع التأكيد على الجودة ومتطلبات العميل الأخرى من خلال تفحص كل الأفكار الممكنة لخفض التكلفة في مراحل تخطيط المنتج والبحوث والتطوير⁵.

وعرفها يتاكا كوتو في مقاله المنشور سنة 1993 على أنها "أسلوب لتخفيض تكاليف المنتجات على مدار حياتها بأكملها، مع تلبية متطلبات المستهلك من الجودة والموثوقية وغيرها، وذلك بالنظر في جميع الأفكار التي تمكّن من خفض التكاليف خلال التخطيط والتصميم والتطوير"⁶

¹ عبد الوهاب بن بركة، حفصة بكرون، إدارة التكلفة استراتيجيا باستخدام تقنية التكلفة المستهدفة، مجلة دراسات، جامعة الأغواط، العدد 28، 2017، ص157

² براهيمية براهيم، محاسبة التسيير ودورها في الرقابة الإستراتيجية وترشيد القرارات في المؤسسات الاقتصادية، أطروحة دكتورى، جامعة الشلف، 2015،

*هندسة القيمة: أسلوب منهجي لتحسين قيمة السلع أو المنتجات أو الخدمات عن طريق فحص الوظيفة، وهي نسبة مهمة إلى التكلفة، وبالتالي يمكن أن تزداد القيمة من خلال تحسين وظيفة أو خفض تكلفة

³ Jim rains; Target cost management; Taylor and Francis Group; United States of America ;2011; p1

⁴ Robine cooper and regine slagmulder; target costing and value engineering; The IMA Foundation for Applied Research; New JERSEY ;1997; p72

⁵ أفاسم عمر وسلوس الشيخ، إدارة تكاليف سلسلة الإمداد من خلال التكامل بين أسلوب إدارة التكلفة المستهدفة وأسلوب تحليل سلسلة القيمة، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، جامعة تمانغست، العدد 1، 2012، ص252

⁶ Yataka koto; target costing support systems: lessons from leading Japanese companies; management accounting research; Japan; 4 ;1993; p33-47

ومن خلال التعاريف السابقة يمكن القول إن تقنية التكلفة المستهدفة هي أسلوب جيد وفعال من أساليب إدارة التكلفة، تميز عن الأساليب السابقة بمراعاته للمستهلك الذي يعتبر هدف العملية الإنتاجية، وذلك من خلال البحث في كل السبل التي تؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتج خلال دورة حياته وفي جميع مراحل إنتاجه من تخطيط وتصميم وتطوير مع المحافظة على الجودة والنوعية المرغوبة لدى المستهلكين.

المطلب الثاني: مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة:

حتى تتمكن المؤسسة من تطبيق التكلفة المستهدفة على منتجاتها يحب عليها مراعاة مجموعة من المراحل. اختلف التفصيل في هذه المراحل إلا أننا سنحاول عرضها على أربعة مراحل مختصرة كما أقرها كولين دوري في كتابه المناجمنت ومحاسبة التكاليف¹.

الفرع الأول: المرحلة 1: تحديد السعر المستهدف

يتم في هذه المرحلة تحديد السعر المستهدف الذي يرضى العملاء بدفعه مقابل حصولهم على المنتج، وذلك من خلال دراسة السوق بمعرفة أسعار المنتجات المنافسة وقيمة التمايز بالنسبة للمنتجات المنافسة، مع مراعاة مستوى الوظائف والسمات التي يجب أن يحققها المنتج لتلبية رغبات العملاء، تؤدي هذه المرحلة إلى تحديد سعر البيع المستهدف.

الفرع الثاني: المرحلة 2: تحديد هامش الربح المستهدف والتكلفة المستهدفة

يعتمد تحديد هامش الربح المستهدف على العائد المخطط للاستثمار في المؤسسة ككل والربح كنسبة مئوية من المبيعات. يتم بعد ذلك خصم الربح المستهدف لكل منتج من سعر بيعه لإعطاء التكلفة المستهدفة لكل منتج وذلك بالعلاقة التالية:

التكلفة المستهدفة = سعر البيع المستهدف – الربح المستهدف

الفرع الثالث: المرحلة 3: تقدير التكلفة الفعلية للمنتج

يتم هنا تحديد مواصفات المنتج المطلوبة ومستوى الجودة، وذلك من خلال تحديد مكونات المنتج الجزئية والشكل النهائي المتوقع له، وبحساب التكاليف المباشرة وغير المباشرة تحصل المؤسسة على التكلفة الفعلية المقدرة للمنتج ليتم فيما بعد مقارنتها بالتكلفة المستهدفة.

الفرع الرابع: المرحلة 4: مقارنة التكلفة المستهدفة بالتكلفة الفعلية المتوقعة

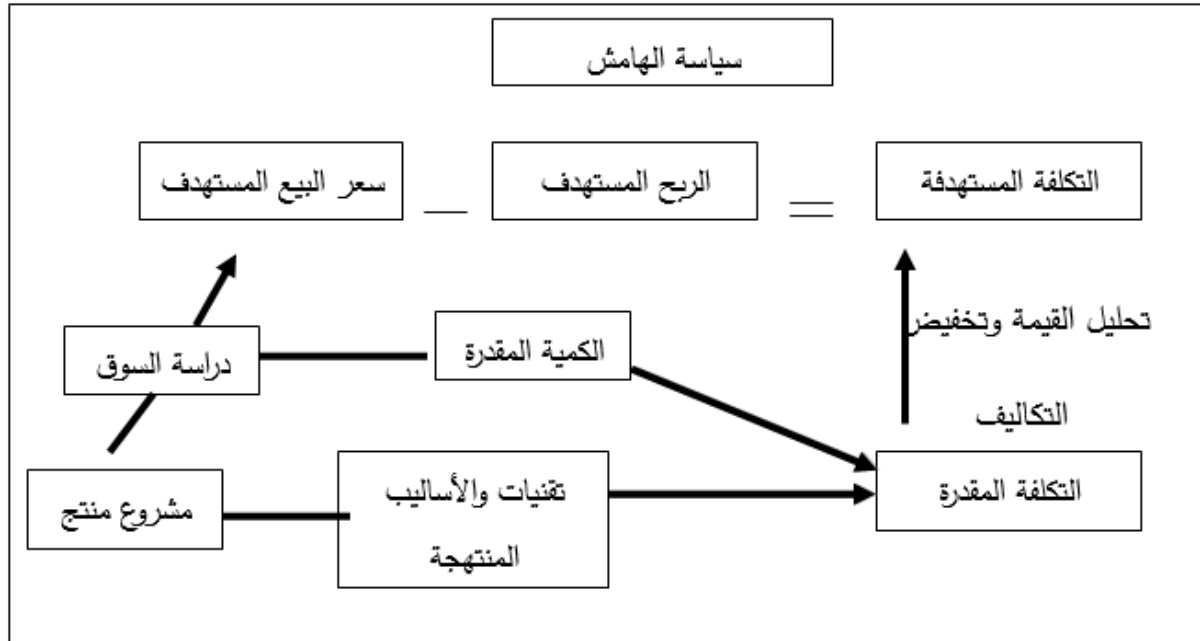
إذا كانت التكلفة الفعلية المتوقعة أعلى من التكلفة المستهدفة، يتم بذل جهود مكثفة لإغلاق الفجوة بحيث تساوي التكلفة الفعلية المتوقعة التكلفة المستهدفة. بدلاً من تصميم المنتج وتحديد مقدار تكلفته، فإن التكلفة المستهدفة تعكس الإجراء وتحدد التكلفة المستهدفة للمنتج وتتخذ خطوات لتصميم منتج لا يتجاوز التكلفة المستهدفة. ولتحقق هذه المرحلة يجب إشراك كافة أعضاء فريق المؤسسة والممثلون في المصممين والمهندسين، ومسؤولي المشتريات والتصنيع والتسويق

¹ Colin drury ; opcit ; p593

وموظفي مراقبة التسيير، إذ يجب على الفريق أن يكون متكاملًا ولا يوجد فيه مجموعة معينة تفرض آرائها وتفضيلاتها. على سبيل المثال، يمكن للمصممين أن يدخلوا ميزات على المنتج ترفع من تكلفته ولا يقدرها العملاء، لذلك فإن الهدف الموحد للفريق هو القضاء على التكاليف الزائدة التي لا يقدرها العملاء.

ويمكن توضيح خطوات تطبيق التكلفة المستهدفة في الشكل الموالي:

الشكل رقم 12: خطوات تطبيق التكلفة المستهدفة



المصدر: georges langois ;opcit ;p104

المطلب الثالث: مبادئ التكلفة المستهدفة

قدم هيلتون مجموعة من المبادئ التي قام على أساسها أسلوب التكلفة المستهدفة، وهذه المبادئ هي التي ميزت هذا الأسلوب عن غيره من الأساليب وهي¹:

- **السعر المستهدف:** يقود إلى حساب التكلفة: تقنية التكلفة المستهدفة تعتمد على تحديد السعر المستهدف أولاً وعليه يتم تحديد التكلفة المستهدفة وهذا عكس الأساليب التقليدية التي تتحدد فيها تكلفة المنتج أولاً والسعر كمرحلة أخيرة.
- **التركيز على الزبون:** لتحقيق النجاح في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يجب وضع الزبون أساس عملية التصميم والتصنيع من خلال تحديد المنتج الذي يلبي أو يفوق طلبات وحاجات الزبائن من حيث النوعية والسعر الذي يرغب فيه.
- **التركيز على تصميم المنتج:** التصميم هو العنصر الأساسي في التكلفة المستهدفة حيث يجب

¹ سليمان مليكة، تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة وأثرها في تحقيق التحسين المستمر للجودة، مجلة الباحث، جامعة سكيكدة، العدد 8، 2013، ص 81

تصميم المنتج الذي يحقق التكلفة المستهدفة من أول مرة من خلال تخصيص المواد الأولية المناسبة والمكونات الرئيسية.

- **تكاليف دورة حياة المنتج:** التكلفة التقليدية تركز على مرحلة الإنتاج فقط ولا تعطي أهمية لباقي تكاليف دورة حياة المنتج التي تبدأ بمرحلة دراسة كيفية إرضاء الزبون وتنتهي بخروج المنتج من السوق، حيث تنفق المؤسسة تكاليف مهمة قبل التصنيع وتستمر في الإنفاق خلال مراحل التصنيع والبيع وخدمات ما بعد البيع وتتحقق هذه التكاليف على طول فترة حياة المنتج.
- **تحليل سلسلة القيمة:** في بعض الأحيان تكون التكلفة الفعلية المتوقعة أعلى من التكلفة المستهدفة حيث تساعد تحليل سلسلة القيمة على تحديد فرص تخفيض التكلفة وحذف التكاليف التي لا تضيف قيمة من أجل تخفيض التكلفة الفعلية المتوقعة.

المطلب الرابع: خصائص التكلفة المستهدفة

تتميز التكلفة المستهدفة بعدة خصائص تستدعي اهتمام المؤسسات بها لمواجهة المنافسة والارتقاء بالأداء إلى أعلى درجاته وقد جمع الدكتور غسان فلاح هذه الخصائص في مقاله المنشور سنة 2008 والتي نوجزها فيما يلي¹:

- تستخدم التكلفة المستهدفة كأداة للرقابة كونها تطبق في مرحلة التخطيط والتصميم للمنتجات والتي تتميز بها عن التكاليف المعيارية التي تطبق عند مرحلة الإنتاج.
- يساعد مدخل التكلفة المستهدفة في خلق مستقبل تنافسي قوي للشركة من خلال التركيز على الإدارة الموجهة بالسوق.
- يساعد على إنتاج أجزاء عديدة من المنتج في وقت واحد بدلاً من إنتاجها بصورة متتابعة، مما يساعد على تقليل الزمن المخصص للتصنيع، ومن ثم تخفيض التكلفة الناتجة عن ذلك.
- تناسب التكلفة المستهدفة المنتجات التي تتصف بقصر دورة حياتها أكثر من المنتجات التي لها دورة حياة طويلة، وذلك لسهولة تحديد تكاليف المدخلات بدقة في الأجل القصير، وسرعة التعرف على ردود فعل العملاء تجاه المنتج الجديد.
- يقوم مدخل التكلفة المستهدفة على تحديد تكاليف الإنتاج للمنتج بما يحقق مستوى الربح عند بيعه ومن ثم فإن هذا المدخل يساعد إدارة المنشأة على تحقيق مستويات التكاليف التي تعكس الأداء المالي المقترح.
- كذلك يهتم أسلوب التكلفة المستهدفة بمؤشرات الأداء غير المالي، مثل تحديد المواصفات التي توافق رغبات العملاء، تحديد سعر البيع الذي يحقق الحصة السوقية المستهدفة، توفير رؤية منهجية جديدة في التسعير، دراسة وتحليل بدائل تصميم المنتجات، الاهتمام بدورة حياة المنتج.
- تعمل التكلفة المستهدفة على تنمية وتعميق فكرة فريق العمل بين المصممين والمهندسين وجميع العاملين داخل المنشأة.

المطلب الخامس: أهداف التكلفة المستهدفة

¹ غسان فلاح المطارنة، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية - المجلد 24- العدد الثاني 2 -، ص 290

تشارك التكلفة المستهدفة مع الأدوات الأخرى في عدة أهداف منها سعي كل منها للتحكم في تكاليف المنتجات ورفع أرباح المؤسسة من خلال خفض التكاليف إلا أنه يمكن ذكر بعض الأهداف التي تميز التكلفة المستهدفة عن غيرها من أدوات مراقبة التسيير الحديثة:

- تحديد سعر البيع الذي يحقق للمنشأة الحصة السوقية،
 - تحديد هامش الربح الذي تسعى المنشأة له قبل طرح المنتج في السوق،
 - إنتاج المنتجات بالجودة المنافسة والتي تفي باحتياجات العميل،
 - تحقيق أهداف الإدارة من خلال الأرباح والمنافسة على المدى الطويل،
 - خفض تكاليف المنتج إلى الحد الذي يضمن تحقيق الربح المستهدف والسعر المنشود،
 - مراقبة دورة حياة المنتج من البداية حتى البيع وخدمات ما بعد البيع.
- وقدم dukker في بحثه المقدم سنة 2003 أهدافاً أخرى منها:¹
- دفع المصممين إلى النظر بوضوح في قيمة خصائص المنتج في عيون السوق والسعر الذي يرغب فيه العملاء.
 - ضمان عدم تقديم منتجات غير مربحة وتحقيق مفاضلة مثالية بين التكلفة والوظائف والجودة.
 - الجمع بين هدف تحقيق التكلفة وتحقيق الجودة وتلبية احتياجات العملاء وتقديم منتجات جديدة في الوقت المناسب.

المطلب السادس: جوهر التكلفة المستهدفة²

وضع كل من روبن كوبر وريغين مجموعة من الأسئلة توضح عمل تقنية التكلفة المستهدفة والأهداف التي تحققها ثم وضعوا أجوبة لهذه الأسئلة المتمثلة في سبعة أسئلة نلخصها فيما يلي:

- 1- ما هي مبيعات الشركة وأهداف الربح على المدى الطويل؟
 - 2- أين ستكون منطقة بقاء المنتج الجديد عند إطلاقه؟
 - 3- ما هو هامش الربح المستهدف؟
 - 4- هل مستوى تخفيض التكلفة واقعي؟
 - 5- كيف يمكننا تحقيق هذا الهدف لخفض التكاليف؟
 - 6- هل هناك ظروف غريبة تخفف من التكلفة المستهدفة؟
 - 7- كيف يمكننا توزيع خفض التكاليف بين المكونات؟
- يتعامل السؤال الأول مع الأهداف الإستراتيجية للشركة، تبدأ الإدارة العليا عملية تحديد التكاليف المستهدفة من خلال تحديد أهداف المبيعات والربح طويلة الأجل للشركة، ولدعم هذه الأهداف يجب إجراء تحليلات تفصيلية لعميل كل منتج واتجاهاته التنافسية وذلك لتحديد مزيج المنتجات التي تعتبر الأكثر احتمالاً لتمكين الشركة من تحقيق أهدافها على المدى الطويل.

¹ Dekker. H, and Smidit, P., A survey of the Adoption and Use of Target Costing in Dutch Firms, International Journal of Production Economics, Vol. 84 Issue 3, 2003, pp. 293-305.

² Robine cooper and regine slagmulder; target costing and value engineering; The IMA Foundation for Applied Research; New JERSEY ;1997; p75

يركز السؤال الثاني على مستوى التحليل على المنتجات الفردية في خطة المنتج على المدى الطويل. الشركات التي تعتمد على التكلفة المستهدفة تنفق موارد كبيرة على تحليل السوق لتحديد كيفية تطور رغبات العملاء والمنتجات المنافسة مع مرور الوقت. الهدف من ذلك هو إطلاق منتجات ترضي العملاء أكثر من معادلات المنافسين، بالسعر المناسب وفي الوقت المناسب، داخل مناطق بقائهم على قيد الحياة. غالبًا ما تكون التفاعلات الوثيقة جدًا مع العملاء مطلوبة لتمكين الشركة من التنبؤ بموقع مناطق البقاء في المستقبل.

يتعلق السؤال الثالث بهامش الربح الذي يجب أن يحققه المنتج الجديد. نقطة الانطلاق المعتادة لتحديد هامش الربح المستهدف لمنتج جديد هي الهامش الذي حققته المنتجات المماثلة في الماضي. إذا بقي كل شيء كما هو، فسيتم استخدام هذا الهامش لتحديد التكاليف المستهدفة.

تم تصميم السؤال الرابع لضمان وضع أهداف قابلة للتحقيق لتخفيض التكاليف. لكي تكون التكلفة المستهدفة ناجحة، يجب تطبيق عدة شروط. أولاً، يجب أن ينظر جميع المشاركين في عملية التصميم إلى التكاليف المستهدفة كنتيجة لعملية غير منحازة. ثانياً، يجب أن تكون أهداف خفض التكاليف صعبة ولكن قابلة للتحقيق معظم الوقت. حدد اليابانيون تكاليفهم المستهدفة حتى يتمكنوا من إنشاء أهداف "رؤوس أطراف"، أي أنه يمكن تحقيقها بجهد كبير ولكن ليس مستحيلًا. ثالثاً، يجب فهم متطلبات المنتج بشكل واضح.

السؤال الخامس يتطلب تطبيق هندسة القيمة. هندسة القيمة هو جهد منظم لتحليل وظائف السلع والخدمات حتى تتمكن أي شركة من إيجاد طرق لتحقيق هذه الوظائف مع تلبية التكاليف المستهدفة. تساعد هندسة القيمة في إدارة المفاضلة بين الوظيفة والتكلفة، وهما السمتان السائدتان في ثلاثية البقاء. الهدف من معظم برامج هندسة القيمة اليابانية ليس تقليل تكلفة المنتجات إلى الحد الأدنى ولكن تحقيق مستوى محدد من خفض التكاليف الذي يحدده نظام تقدير التكاليف المستهدف للشركة.

يتعامل السؤال السادس مع الشروط الخاصة التي تقلل فيها الشركة هدف الربح للمنتج بشكل أكبر وبالتالي تخفف التكلفة المستهدفة. في بعض الأحيان، تجد الشركات أنه من الضروري إطلاق منتجات تتجاوز تكاليفها المستهدفة. يبدو أن هذه المنتجات تنتهك القاعدة الأساسية، ولكن غالبًا ما يكون لها عائدات مستقبلية مرتبطة بها لا يتم تسجيلها في أسعار البيع الفردية الخاصة بها. إذا تم تضمين هذه العائدات الإضافية في اشتقاق التكلفة المستهدف، عندئذٍ يمكن أن يكون إطلاق هذه المنتجات مفيداً للشركة.

يتعامل السؤال الأخير مع تحليل هدف خفض التكاليف على مستوى المكون. بمجرد تحديد التكلفة المستهدفة لمنتج جديد، تقوم فرق تصميم المنتجات متعددة الوظائف بتحليلها لتحديد التكاليف المستهدفة للمكونات والتركيب الفرعي. لا يتم نشر هدف خفض التكلفة بالتساوي في جميع الوظائف الرئيسية والمكونات والتجمعات الفرعية التي تحتويها. يتم استخدام الاتجاهات التاريخية والتصاميم التنافسية والبيانات الأخرى لتقدير مقدار التكلفة التي يمكن إزالتها من كل مكون أو تجميع فرعي. يتم استخدام عملية تكرارية للتأكد من أنه بمجرد تعيين التكاليف المستهدفة للمكون

والتجمع الفرعي، فإنها تضيف ما يصل إلى التكلفة المستهدفة للمنتج. في العديد من الشركات، يكون كبير المهندسين مسؤولاً عن تحديد الموضوعات الرئيسية للمنتج الجديد. يتم اختيار هذه السمات لإعطاء المنتج الجديد شخصية مميزة تأمل الشركة أن تتمكن من أن يكون ناجحاً عند إطلاقه. على سبيل المثال، بالنسبة إلى السيارات، قد تكون السمات أكثر هدوءاً ولكنها أكثر رياضية. سيقوم فريق التصميم بتخصيص المزيد من التكاليف لتلك الميزات، ولكن بموجب القاعدة الأساسية، يجب إخراج كل دولار إضافي لتحسين ميزة السيارة في مكان آخر.

المطلب السابع: حدود التكلفة المستهدفة

رغم ما تميز به هذا الأسلوب من وضوح هدفه وفعاليته في تحسين الأداء إلا أنه وكغيره من الأدوات الحديثة تشوبها بعض العيوب وتطراً عليه بعض الانتقادات والتي نوجزها فيما يلي:¹ تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يحتاج إلى تكاليف لتجريب وتطوير المنتج، والتي تعتبر من التكاليف الاختيارية، وهذا النوع من التكاليف يصعب إدخاله في تحديد قيمة التكلفة المستهدفة لعدم وضوح العلاقة بين المدخلات والمخرجات بهذه التكلفة.

- اختلاف الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها كل قسم من أقسام المنظمة نتيجة التنافس التنظيمي بين الأقسام المختلفة، مما يؤدي إلى صعوبة تطبيق التكلفة المستهدفة، ما لم يتم التنسيق بين هذه الأهداف.
- تمسك معظم المديرين بالمفاهيم التقليدية والإجراءات الروتينية، وعدم الرغبة في تحمل المسؤوليات، ومقاومة روح التغيير، قد تعوق تطبيق أو نجاح أسلوب التكلفة المستهدفة.
- أن نجاح تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يحتاج إلى الخبرات الفنية المؤهلة لدراسة التجارب السابقة في هذا المجال وخاصة التجربة اليابانية، لتجنب تحديد تكلفة مستهدفة يصعب الوصول إليها، مما يترتب عليه زيادة الضغوط والإحباط لفريق العمل.
- عدم وجود إطار يتسم بالعمومية يحدد متطلبات وخطوات التنفيذ نظراً لتركيز معظم الأبحاث التي تناولت هذا المدخل على تحليل التجارب الناجحة لبعض الشركات اليابانية مما أدى إلى نتائج تتسم بالخصوصية.²
- صعوبة استمرارية المحافظة على خطة التكلفة المستهدفة في إطار تطور تكنولوجي سريع ومتزايد ودخول منافسين جدد للأسواق.³
- صعوبة إعادة تصميم المنتج من أجل تكلفة أقل الذي هو أساس التكلفة المستهدفة لأن معظم التكاليف (والتي تتضمن المواد الأولية، التصنيع، التسويق، التوزيع) تتحدد أثناء مرحلة التصميم الأولي.

المبحث الثالث: الكايزن (التحسين المستمر):

¹ سامي محمد أحمد غنيمي، مدى فعالية دور التكلفة المستهدفة في زيادة القدرة التنافسية لخدمات البنوك التجارية، مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق، العدد 01، 2014، ص28

² سالم عبد الله حلس ومحمد حسن الحداد، مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 20، العدد 02، ص 307

³ سالم عبد الله حلس ومحمد حسن الحداد، مرجع سابق، ص308

الكايزن هو ترجمة للمصطلح الياباني kaizen، kai وتعني بالانجليزية change أي التغيير و zen التي تعني بالإنجليزية good أي للأفضل، ويعد أسلوب الكايزن من بين الأساليب الحديثة التي ظهرت في اليابان في ثمانينات القرن الماضي، تم تقديمه وتطبيقه لأول مرة بواسطة إيمي في عام 1986 لتحسين الكفاءة والإنتاجية والقدرة التنافسية في شركة تويوتا في أعقاب المنافسة المتزايدة وضغط العولمة. ومنذ ذلك الحين، أصبحت الكايزن جزءاً من نظام التصنيع الياباني وساهمت بشكل كبير في نجاح المؤسسات اليابانية¹، سنتناول في هذا المبحث أهم الأسس النظرية المتعلقة بهذا الأسلوب من مفهوم، أهداف، منهجية الكايزن والانتقادات التي وجهت لهذا الأسلوب.

المطلب الأول: مفهوم الكايزن kaizen costing:

التحسين المستمر أو الكايزن هو أداة حديثة من أدوات مراقبة التسيير وهو فلسفة يابانية، اختلفت المصادر في مبتكرها على باحثين يابانيين، فقد جاء في الموقع الرسمي لموسوعة الويكيبيديا أن مبتكرها "تايشي أوهونو" وهي وسيلة لقيادة المؤسسات الصناعية والمؤسسات المالية²، ولكن البحوث العلمية في العديد من المجالات تذكر أن مبتكرها "ماساكي إيمي". ولهذه التقنيات عدة تعريفات كلها تنصب تحت معنى واحد ومن التعريفات:

أن تقنية الكايزن هو نظام يوفر البيانات ذات الصلة لدعم أنظمة الإنتاج الهزيل. تركز تقنية الكايزن على خفض التكاليف خلال مرحلة تصنيع المنتج³.

التحسين المستمر هو عملية البحث المنسق الذي يتناول أفضل السبل لانجاز الأشياء وأن الهدف من عملية التحسين المستمر هو التفوق على المعايير الحالية للصناعة وتحديد المشكلات وحلها بمهارة لخلق ميزة تنافسية جديدة⁴.

تكلفة الكايزن أو التحسين المستمر، تقنية لتقليل تكاليف مكونات المنتجات بمقدار محدد مسبقاً، يتم تطبيقها أثناء مرحلة التصنيع لدورة حياة المنتج، إنها تحقق أهدافها الخاصة بتخفيض التكلفة من خلال زيادة كفاءة عملية الإنتاج⁵.

من التعاريف السابق يتضح أن الكايزن تعمل على خفض تكاليف المنتج فهي بهذا تتوافق مع تقنية التكلفة المستهدفة في هذا الهدف إلا أن الفرق بينهما في كون التكلفة المستهدفة تطبق انطلاقاً من مرحلة تصميم المنتج إلى غاية خروجه من السوق، بينما تقنية الكايزن تطبق أثناء مرحلة تصنيع المنتج.

وقد ذكر روبن كوبر نوعان من تكلفة الكايزن، تكلفة الكايزن منتج خاص ومنتج عام. فالأولى يتم استخدامها في ظل توفر شرطين: الأول عندما يتم إطلاق منتج أعلى من تكلفته

¹ Saima Akter and others; Implementation of kaizen for continuous improvement of productivity in garment industry in Bangladesh; American Academic & Scholarly Research Journal Vol 7, No. 3, May 2015; p231

² <https://ar.wikipedia.org/wiki/المستمر> عملية التحسين

³ Robert S Kaplan et others; management accounting; Pearson edition; 6th edition; New Jersey ;2012; p273

⁴ قصير بن عودة، نظام تقييم الأداء وعلاقته بالتحسين المستمر في ظل معايير موصفات الأيزو 9000، مجلة التنمية البشرية، العدد 11، نوفمبر 2018، ص108

⁵ Robine cooper and regime slagmulder; op-cit; P56

المستهدفة وثنائياً، عندما تُهدد ربحية المنتج الحالي بتخفيض الأسعار. في كلتا الحالتين، يتم إنشاء فرق هندسية لإيجاد طرق لخفض التكاليف دون تغيير وظائف المنتج، على سبيل المثال، عن طريق استبدال المكونات المعدنية بمكونات بلاستيكية أو تقليل عدد الأجزاء عن طريق التحول إلى مكونات أكثر تكاملاً.

النوع الثاني من تكلفة كايزن لا يركز على المنتجات الفردية ولكن على جعل عمليات الإنتاج للشركة أكثر كفاءة. فاليئات التي لها دورة حياة المنتجات قصيرة، غالباً ما تمتد عمليات الإنتاج عبر عدة أجيال من المنتجات، مما يقلل من تكلفة عملية الإنتاج ويمكن أن يؤدي إلى تحقيق وفورات طويلة الأجل¹.

المطلب الثاني: أهداف الكايزن:

لتقنية الكايزن أهداف تميزه عن غيره من التقنيات وهي²:

- أ- تحسين كفاءة الخط.
- ب- الحد من النفايات.
- ت- الحد من DHU: العيوب لكل مائة وحدة (DHU) هي العدد الإجمالي للعيوب الموجودة في جميع الأجهزة التي تم فحصها في مئات الوحدات.
- ث- زيادة درجة S5: يتشكل أساس كايزن من S5 وهي الخمس المفاهيم التي تبدأ بحرف S وهي:
 - 1- Seiri (اختيار)؛
 - 2- Suitable (مناسب) إعداد مناسب لمكان العمل، مع القضاء على كل شيء عديم الفائدة.
 - 3- Seito-order سيتو - ترتيب (النظامية) ؛ النظافة في مكان العمل، والأدوات بالطريقة التي تمكن من الاستخدام البسيط والسريع،
 - 4- Seiso-clearness (التنظيف) ؛ تعني تحسين البيئة المحيطة بالمرافق الإنتاجية لتقليل التلف والهدر والهدف إدامة وتحسين الجودة.
 - 5- Seiketsu (توحيد) ؛ تذكير الموظفين بواجباتهم في جانب العناية بالأدوات والمعدات المستخدمة وحفظ ترتيب مكان العمل،
- ج- تطبيق إجراء التشغيل القياسي (SOP) لجميع المشغلين من خلال القضاء على الأنشطة غير ذات القيمة المضافة.

كما يترتب على تطبيق الكايزن عدة فوائد تميزها عن سابقتها من الأدوات التي تهتم بالتكاليف ومن هذه الفوائد³:

- اكتشاف قدرات وإمكانيات جديدة.
- تحسن ملموس في معنويات العاملين.
- تقليل الأخطاء.

¹ dilem; p57

² Saima Akter and others; opcit; p231

³ أبو بكر بوسالم، شهيد هدى، دور أسلوب كايزن (النموذج الياباني) في تحسين أداء المؤسسة، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، العدد 8، ديسمبر 2017، ص635

- تقليل في التكلفة والزمن والمساحة وزيادة في الكفاءة.

المطلب الثالث: منهجية الكايزن: ¹

وللإلمام بكيفية بتطبيق تقنية الكايزن في المؤسسات وضع الباحثون الثلاثة **Puneet Sharma, M.P. Singh, Neeraj Kumar Sharma** مجموعة من الخطوات يمكن بها ضبط منهجية الكايزن في المؤسسة.

الخطوة 1: تحديد المنطقة التجريبية - تعريف المنطقة التجريبية هو الخطوة الأولى نحو استمرار أنشطة التحسين. عادة ما يتم تعريف عمليات الاختناق في المنطقة التجريبية. من أجل العثور على عملية عنق الزجاجة، يتم تعيين الإجراءات العامة للأعمال وكذلك تدفق معالجة أمر المبيعات بدءًا من إدخال الأمر وحتى التسليم والمدفوعات من العميل.

الخطوة 2: تحديد الخسائر - في الأساس، يتم تحديد الخسائر من الشذوذ. مثل الضياع الكلي للوقت ويختلف نوع الخسائر من مؤسسة لأخرى مع اعتبار وجود خسائر أخرى غير مرئية.

الخطوة 3: الفريق المنظم - في هذه الخطوة، يتم تجميع الفريق ويتوقع أن يتوصل إلى حل للمشكلة ونجاح في المشروع الذي تم إجراؤه.

الخطوة 4: تنفيذ المشروع - في هذه الخطوة، يمكن استخدام عجلة * PDCA كنهج لحل المشكلات. يتم حل المشاكل بشكل أكثر فعالية عند استخدام النظام المنهجي، في نهج PDCA، هناك 7 خطوات يجب إتباعها خطوة بخطوة دون تخطي.

- عرف المشكلة
- كشف السبب الجذري
- جمع البيانات
- البيانات التي تم جمعها بالفعل قبل بدء خطوات كايزن.
- تنفيذ الحلول
- فحص ومراقبة النتائج
- توحيد الحلول

الخطوة 5: مطابقة الفعالية - في هذه الخطوة، يتم تعريف فعالية خطوات كايزن ونهج حل المشكلات باستخدام المقارنات بين قبل وبعد التنفيذ.

الخطوة 6: المتابعة - في هذا القسم، من أجل التأكد من أن العمليات تعمل في حالة طبيعية حتى بعد عمليات التنفيذ، يمكن اتخاذ بعض الإجراءات لضمان الاستقرار والموثوقية للتحسينات التي تم تنفيذها ومن هذه الإجراءات: إشراك العمال، صرامة إنفاذ الإدارة العليا.

¹ Puneet Sharma and others; PROCESS IMPROVEMENT BY IMPLEMENTATION OF KAIZEN AS A QUALITY TOOL WITHIN DEFINED CONSTRAINTS; International Journal of Science and Technology; Special Issue Vol.1 Issue 1 ;2015; p 186

* PDCA: هي اختصار للكلمات الإنكليزية (plan-do-check-act) والتي تعني خطط - نفذ - تحقق - صحح وتمثل إحدى أهم آليات إدارة الأعمال وتطوير الجودة. يطلق على هذا المفهوم أيضا رباعية ديمنج أو رباعية شويهارت

المطلب الرابع: مقارنة بين أسلوب تكلفة الكايزن وأسلوب التكاليف المعيارية:

الجدول رقم 09: أوجه الاختلاف بين تكلفة الكايزن والتكاليف المعيارية*

مفهوم تكلفة الكايزن:	مفهوم التكاليف المعيارية:
• نظام لخفض التكاليف • يفترض التحسين المستمر في التصنيع • الهدف هو تحقيق معايير خفض التكاليف	• نظام للتحكم في التكاليف • يفترض الاستقرار في عمليات التصنيع الحالية • الهدف هو تلبية معايير أداء التكلفة
تقنية تكلفة الكايزن	تقنية التكاليف المعيارية
• يتم وضع المعايير سنوياً أو نصف سنوي • يتضمن تحليل التباين في التكاليف تكاليف كايزن المستهدفة مقابل مبالغ خفض التكلفة الفعلية. • يحدث التحقيق عندما لا يتم الوصول إلى تخفيض التكاليف المستهدفة (Kaizen)	• يتم تحديد أهداف خفض التكلفة وتطبيقها شهرياً، ويتم تطبيق أساليب التحسين المستمر (Kaizen) طوال العام لتحقيق الأهداف. • يتضمن تحليل فروق التكلفة مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المعيارية. • يحدث تباين التكلفة عند عدم استيفاء المعايير
من لديه أفضل معرفة لخفض التكاليف؟	من لديه أفضل معرفة لخفض التكاليف؟
العمال هم الأقرب إلى العملية وبالتالي يعرفون أفضل	يقوم المديرون والمهندسون بتطوير المعايير لأن لديهم الخبرة الفنية

المصدر: Atkinson and others ; opcit ; P275

المطلب الخامس: الانتقادات الموجهة لتقنية الكايزن¹:

لقد تم انتقاد كايزن للتكاليف أيضاً لنفس الأسباب التي انتقدت لأجلها التكلفة المستهدفة والتي تطرقنا إليها في المطلب السابق، بالإضافة إلى كون تقنية الكايزن تضع ضغوطاً هائلة على الموظفين لتقليل كل تكلفة يمكن تخيلها. ولمعالجة هذا المشكلة، تستخدم بعض شركات السيارات اليابانية فترة سماح في التصنيع قبل تقديم نموذج جديد مباشرة. تتيح هذه الفترة، التي يطلق عليها

¹ Atkinson and others ; opcit ; p274

* التكاليف المعيارية هي تكلفة محدد مسبقاً وفق أسس علمية وتنبؤات دقيقة وذلك بوضع معايير نمطية بالكمية والقيمة لعناصر التكلفة.

فترة استدامة التكلفة، الفرصة للموظفين لمعرفة أي إجراءات جديدة يمكن تطبيقها قبل أن تفرض الشركة كايزن أو التكلفة المستهدفة عليهم.

ومن الشواغل الأخرى أن تكلفة كايزن تؤدي إلى تحسينات تدريجية أكثر من كونها جذرية. هذا يمكن أن يسبب قصر النظر لأن الإدارة تميل إلى التركيز على التفاصيل بدلا من النظام العام.

المبحث الرابع: بطاقة الأداء المتوازن

بطاقة الأداء المتوازن (Balance ScoreCard) أحد أهم وأحدث أدوات قياس أداء المؤسسات وتحقيق التوازن الداخلي، ابتكرها كل من روبرت كابلان وديفيد نورتون (BSC) في عام 1992. تستخدم حوالي 50% من أكبر 1000 شركة في الولايات المتحدة بعض نسخ بطاقة الأداء المتوازنة، بما في ذلك Microsoft و American Express و ExxonMobil و Allstate و Apple Computer¹ والزخم لا يزال مستمرا. أصبحت بطاقة الأداء مقبولة وفعالة على نطاق واسع بحيث أشادت بها مجلة هارفارد بيزنس ريفيو مؤخرا باعتبارها واحدة من 75 فكرة أكثر نفوذا في القرن العشرين، سنحاول في هذا المبحث الإحاطة بالإطار النظري لهذه الأداة من خلال التطرق لمفهومها، مكوناتها، أبعادها، القواعد الأساسية لتنفيذ بطاقة الأداء المتوازن، وفي الأخير الانتقادات التي وجهت لها.

المطلب الأول: مفهوم بطاقة الأداء المتوازن

نظام لقياس الأداء وإعداد التقارير يحقق التوازن بين المقاييس المالية وغير المالية، ويربط الأداء بالمكافآت، ويعترف بشكل واضح بالصلة بين قياس الأداء والأهداف والغايات التنظيمية.²

هي نظام إداري وخطة إستراتيجية لتقييم أنشطة وأداء المنشأة وفق رؤيتها وإستراتيجيتها، يوازن هذا النظام بين الجوانب المالية ورضا العملاء، وفعالية العمليات الداخلية، وجوانب التعلم والتطوير والإبداع في المؤسسة سواء كانت ربحية أو غير ربحية، خدمية أو صناعية، حكومية أو غير حكومية، صغيرة أو كبيرة.³

توصف بطاقة الأداء المتوازن بأنها مجموعة مختارة بعناية من التدابير القابلة للقياس الكمي المستمدة من إستراتيجية المنظمة. تمثل التدابير التي تم اختيارها لبطاقة الأداء أداة للقادة لاستخدامها في إبلاغ الموظفين وأصحاب المصلحة الخارجيين بالنتائج ومحركات الأداء التي من خلالها ستحقق المنظمة مهمتها وأهدافها الإستراتيجية.⁴

¹ Charles T. Horngren and others; introduction in management accounting; pearson Education; 6th edition; L. sundem; 2014; p370

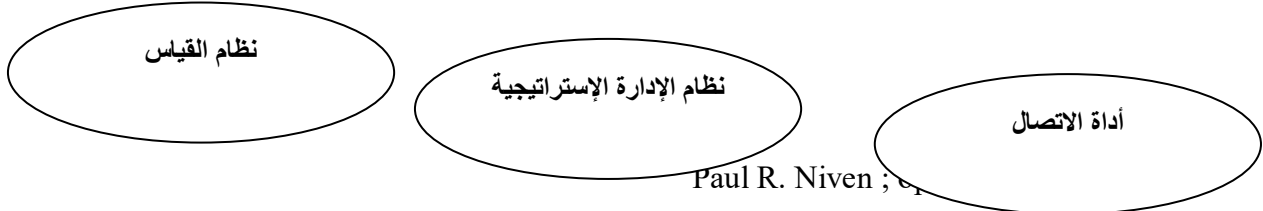
² Charles T. Horngren and others; opcit; p371

³ محمد سرور الحريري، مرجع سابق، ص103

⁴ Paul R. Niven; balanced scorecard step-by-step for government and nonprofit agencies; John Wiley & Sons; New Jersey ;2003; p15

والتعاريف السابقة لبطاقة الأداء المتوازن لا يمكنها أن تلخص لنا كل شيء عن بطاقة الأداء إلا أن **Paul R. Niven** حاول حصرها في ثلاث عناصر ليفهم المقصد العام من هذه الأداة: نظام القياس، ونظام الإدارة الإستراتيجية، وأداة الاتصال (أنظر الشكل رقم...)

الشكل رقم 13: العناصر ثلاثة لبطاقة الأداء المتوازن



المطلب الثاني: المكونات الأساسية لبطاقة الأداء المتوازن:

تقوم بطاقة الأداء المتوازن على مكونات ثمانية أساسية كما أشار إلى ذلك kaplan robert و daived norton و المكونات الثمانية هي:¹

الفرع الأول: الرؤية المستقبلية للمؤسسة

تبتدئ بطاقة الأداء المتوازن بتحديد رؤية المؤسسة، وتعبّر الرؤية عن الصورة التي يرتقب أن تصير إليها المؤسسة مستقبلاً، وكلما كانت هذه الرؤية واضحة كلما سهل تحديد العناصر الأخرى ضمن البطاقة.

الفرع الثاني: الإستراتيجية

وهي قرارات مؤثرة تتخذها المؤسسة لتعظيم قدرتها على الاستفادة مما تتيحه البيئة من الفرص لوضع أفضل البدائل لحمايتها مما تفرضه عليها من تهديدات، وتتكون من الإجراءات والعمليات الضرورية لتحقيق الأهداف التي قامت المؤسسة بتحديدتها.

الفرع الثالث: المنظور (البعد)

مكون يدفع باتجاه إستراتيجية معينة وفق تحليل لمؤشرات مهمة في هذا المنظور ومن ثم العمل على تنفيذ هذه الإستراتيجية للوصول إلى المقاييس الواردة في المنظور. وتحتوي بطاقة الأداء على أربع منظورات كما سيأتي شرحها بالتفصيل فيما يُستقبل (المنظور المالي، منظور العملاء، منظور العمليات الداخلية، منظور التعلم والنمو).

الفرع الرابع: الأهداف

تمثل الأهداف النتائج النهائية للنشاط والتي ترغب المؤسسة في تحقيقها أو الوصول إليها حيث تختلف هذه الأهداف من منظور إلى آخر إلا أنها تتكامل معاً لتحقيق الهدف العام لإستراتيجية المؤسسة.

¹ اللويزة سعادة، بطاقة الأداء المتوازن من أجل القيادة الإستراتيجية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة ماجستير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013، ص29
* مجس: مجهر

الفرع الخامس: المقاييس أو المؤشرات

وهي بمثابة المِجَس* الذي يحدد حالة الهدف المراد تحقيقه عن طريق مقارنته بقيمة محددة سلفاً.

الفرع السادس: المستهدفات أو المعايير

مقدار عددي محدد يتم القياس بناءً عليه وهو بمثابة نتيجة مرغوبة للهدف المراد تحقيقه مثلاً 75%.

الفرع السابع: المبادرات الإستراتيجية

وهي المشاريع أو الخطوات الإجرائية التشغيلية اللازم تنفيذها لتحقيق الهدف، مثل فتح فروع جديدة.

الفرع الثامن: علاقات السبب والنتيجة

مكون لا يظهر بشكل واضح في البطاقة إنما هو عبارة عن علاقات تربط الأهداف بعضها ببعض سواء كان ذلك داخل المنظور الواحد أو بين الأهداف ضمن منظورات مختلفة.

المطلب الثالث: أبعاد بطاقة الأداء

ناقشنا فيما سبق محدودية الأدوات التقليدية وحتى الحديثة منها التي كان أغلب تركيزها على الأداء المالي، ورغم ما توفره من مراجعة ممتازة لما حدث في الماضي، إلا أنها غير كافية في معالجة آليات خلق القيمة الحقيقية في مؤسسة اليوم، مثال ذلك تجاهلها للأصول غير الملموسة مثل المعرفة وشبكات العلاقات. فبطاقة الأداء أداة لتغطية الأداء الشامل في المؤسسة تتألف من أربعة أبعاد نوجزها فيما يلي:

الفرع الأول: البعد (المنظور) المالي

يعتبر الجانب المالي أحد أهم جوانب تقييم الأداء، تمثل نتائج هذا المنظور مقياساً للوقوف على مستوى الأرباح المحققة لاستراتيجية المؤسسة من خلال خفض مستويات التكاليف، وتعد الأهداف المالية محور تركيز أهداف مقاييس المنظورات الأخرى للبطاقة، وعليه يعد هذا المنظور المحصلة النهائية لكل التغيرات والتحليلات التي تتم فيها والتي قد تكون في شكل تعظيم للربحية.¹

الفرع الثاني: بعد (منظور) العملاء

يعتبر جانب العملاء المصدر الرئيسي لإيرادات المؤسسة ويتوقف مدى زيادة هذه الإيرادات على مدى إرضاء المتطلبات الحالية للعملاء والتنبؤ بالتطلعات المستقبلية لهم ومحاولة إرضائها. وعليه فمعظم المؤسسات تعتمد إلى وضع متطلبات عملائها في قلب استراتيجياتها، ويحتوي هذا البعد على عدة مقاييس (مؤشرات) نذكر منها:²

أ. **الحصة السوقية:** تعد الحصة السوقية إحدى المقاييس المستخدمة في تقييم المنافسة الحالية، وتقاس على أساس نسبة مبيعات المؤسسة إلى حجم المبيعات الكلية للسوق.

¹ حمزة رملي، قياس الأداء الإستراتيجي لمجمع صيدال لصناعة الأدوية في الجزائر، نموذج لقياس الأداء الاستراتيجي بالاعتماد على بطاقة الأداء المتوازن الجيل III، مجلة الإستراتيجية والتنمية، المجلد، العدد 12، 2017، ص304

² حمزة رملي، مرجع سابق، ص305

ب. الاحتفاظ بالعملاء الحاليين: يعد هذا المقياس دليلاً على مستوى رضا العملاء على ما تقدمه المؤسسة، والرفع من نسبة هذا المقياس تحافظ أو تزيد من الحصة السوقية للمؤسسة، كما أن الاحتفاظ بالعملاء الحاليين أسهل من إقناع عملاء جدد.

ج. كسب عملاء جدد: يمثل هذا المقياس قدرة المؤسسة على كسب عملاء جدد، ويقاس بنسبة مبيعات العملاء الجدد من المبيعات الكلية خلال فترة زمنية محددة،

د. رضا العملاء: يتم هنا التركيز على قياس نظرة الزبائن إلى المنتجات والخدمات التي تقدمها لهم المؤسسة فضلاً عن المشاكل التي يواجهونها من تعاملهم مع المؤسسة.

الفرع الثالث: بعد (منظور) العمليات الداخلية

من خلال هذا المنظور تركز المؤسسة على العمليات الداخلية التي يجب التفوق فيها من أجل الاستمرار في تقديم قيمة للعملاء وإرضائهم، ولتحقيق هذا الغرض، قد تضطر المؤسسة إلى تحديد عمليات داخلية جديدة تماماً بدلاً من تركيز جهودها على التحسين التدريجي للعمليات الحالية. تطوير الخدمات وتقديمها، والشاركة مع المجتمع، وتقديم التقارير هي أمثلة على العناصر التي يمكن تمثيلها في هذا المنظور¹.

بعد (منظور) التعلم والنمو:

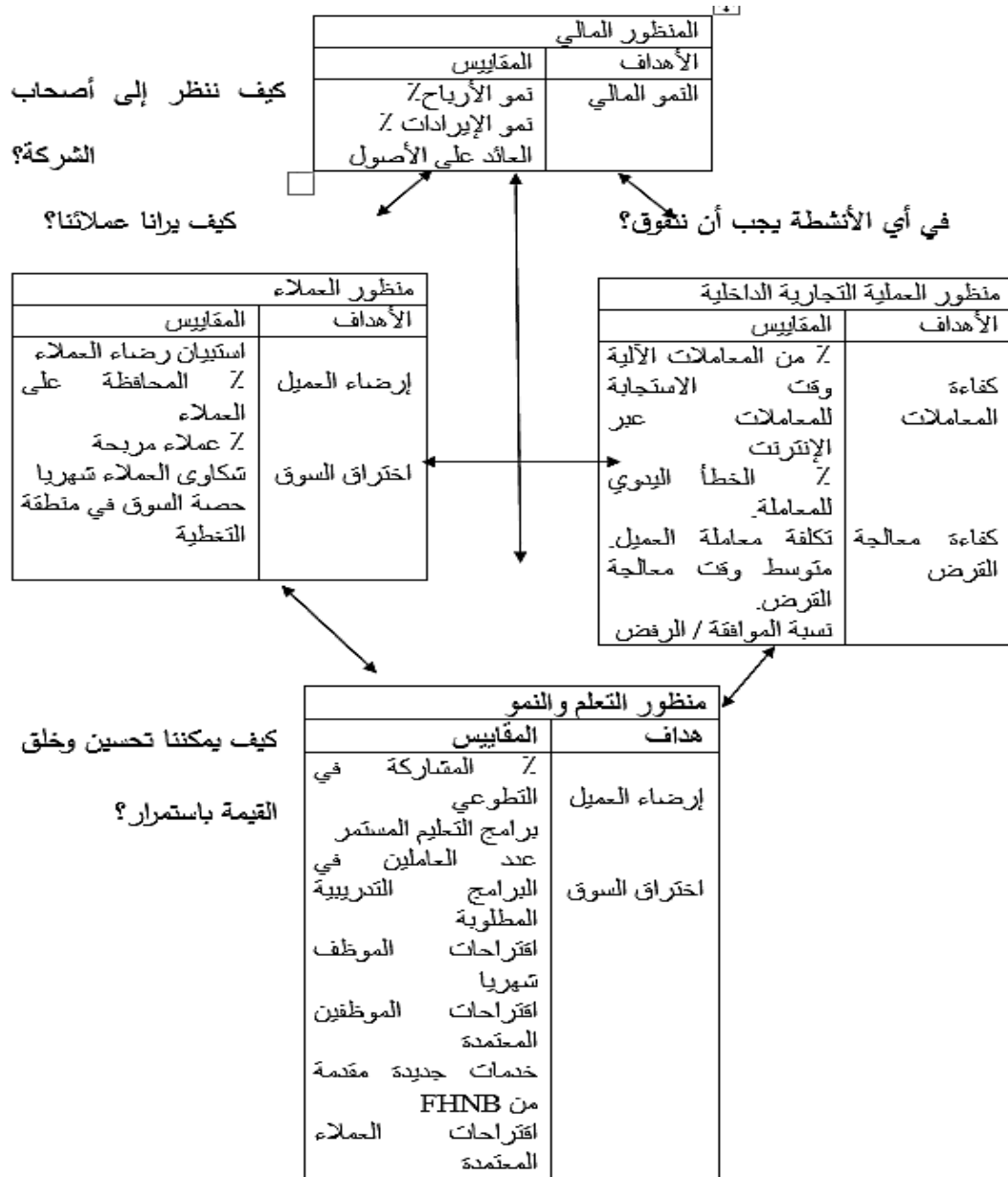
إذا كنت ترغب في تحقيق نتائج طموحة للعمليات الداخلية والعملاء وأصحاب المصلحة الماليين، أين توجد هذه المكاسب؟ التدابير في منظور التعلم والنمو في بطاقة الأداء المتوازن هي بالفعل عوامل التمكين للوجهات الثلاث الأخرى. في جوهرها، فهي الأساس الذي تقوم عليه بطاقة الأداء المتوازن. بمجرد تحديد التدابير والمبادرات ذات الصلة في وجهات نظر العميل والعمليات الداخلية الخاصة بك، يمكنك التأكد من اكتشاف بعض الفجوات بين البنية التحتية التنظيمية الحالية لمهارات الموظفين وأنظمة المعلومات والمناخ التنظيمي (على سبيل المثال، الثقافة) والمستوى الضروري لتحقيق النتائج التي تريدها. ستساعدك التدابير التي تصممها في هذا المنظور على سد هذه الفجوة وضمان الأداء المستدام للمستقبل.

يمكن أن يكون لمهارات الموظف ورضا الموظفين وتوافر المعلومات والمواءمة مكان في هذا المنظور كمقاييس لتمثيله².

شكل رقم 14: علاقة الأبعاد الأربعة ببعضها

¹ Paul R. Niven ; opcit ; p18

² Paul R. Niven ; opcit ; p18



المصدر:

Ronald W. hilton ; David E. platt ; managerial accounting ; 10th Edition ; by McGraw-Hill ; New York ; United States ; 2014 ; p515

المطلب الرابع: التوازن في بطاقة الأداء المتوازن:¹

أثناء تطوير بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسة، قد تحصل بعض المقاومة للمصطلح نفسه، وقد يشعر البعض أن بطاقة الأداء المتوازن تمثل أجنحة تنفيذية تجتاح الإدارة في جميع أنحاء البلاد، وبالتالي فإن مجرد ذكر هذه الكلمة الطنانة يمنع الموظفين من قبول الأداة بغض النظر عن فعاليتها. قد يمثل هذا مصدر قلق في المؤسسة. في حين قد يفضل الآخرون استخدام أسماء أخرى للأداة - مثل نظام إدارة الأداء أو لوحة النتائج أو أي عدد آخر - لكن Paul R niven يرى أنه من

¹ Paul R. Niven ; opcit ; p190

* مؤشرات التأخر: التدابير التي تركز على النتائج في نهاية الفترة الزمنية. تميز الأداء التاريخي عادة.
** المؤشرات التقدم: تقيس "القيادة"، أو تؤدي إلى أداء مؤشرات التأخر. يقيس عادة العمليات والأنشطة الوسيطة

المهم استخدام مصطلح بطاقة الأداء المتوازن عند وصف هذه الأداة باستمرار، لأن مفهوم التوازن هو محور هذا النظام، خاصة فيما يتعلق بثلاثة مجالات:

• التوازن بين مؤشرات النجاح المالية وغير المالية:

تم تصميم بطاقة الأداء المتوازن في الأصل للتغلب على أوجه القصور في الاعتماد على مقاييس الأداء المالية من خلال موازنتها مع محركات الأداء في المستقبل. هذا لا يزال مبدأ مبدأ النظام.

• التوازن بين المكونات الداخلية والخارجية للمنظمة:

يمثل أصحاب المصلحة الماليون (الممولون المقرضون وما إلى ذلك) والعملاء المكونات الخارجية الممثلة في بطاقة الأداء المتوازن، بينما يمثل الموظفون والعمليات الداخلية مكونات داخلية. تدرك بطاقة الأداء المتوازن أهمية الموازنة بين الاحتياجات المتناقضة أحياناً لجميع هذه المجموعات في تنفيذ الإستراتيجية بفعالية.

• التوازن بين مؤشرات التأخر والمؤشرات التقدم:

تمثل مؤشرات تأخر الأداء العام بشكل عام. قد تشمل الأمثلة النموذجية رضا العملاء أو الإيرادات، عادة ما تكون موضوعية ويمكن الوصول إليها، كما أنها لا تحتاج إلى أي قوة تنبؤية. مؤشرات التقدم، في المقابل، هي محركات الأداء التي تؤدي إلى تحقيق مؤشرات التأخر. وغالباً ما تشمل قياس العمليات والأنشطة. مؤشرات التقدم عادةً ما تكون تنبؤية بطبيعتها. يجب أن تشمل بطاقة الأداء على مزيج من مؤشرات التأخر والتقدم.

المطلب الخامس: العلاقات بين السبب والنتيجة¹

الاستراتيجية هي مجموعة من الفرضيات حول السبب والنتيجة. يجب أن يجعل نظام القياس العلاقات (الفرضيات) بين الأهداف (والمقاييس) في وجهات النظر المختلفة واضحة بحيث يمكن إدارتها والتحقق من صحتها. يجب أن تتخلل سلسلة السبب والنتيجة جميع وجهات النظر الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن. على سبيل المثال، قد يكون العائد على رأس المال الموظف إجراءً لقياس النتائج في المنظور المالي. يمكن تكرار محرك هذا التدبير وتوسيع المبيعات من العملاء الحاليين، نتيجة درجة عالية من الولاء بين هؤلاء العملاء. لذلك، يتم تضمين ولاء العملاء في بطاقة النتائج (في منظور العميل) لأنه من المتوقع أن يكون لها تأثير قوي على العائد على رأس المال الموظف. ولكن كيف ستحقق المؤسسة ولاء العملاء؟ قد يكشف تحليل مراجع العملاء أن تسليم الطلبات في الوقت المحدد له قيمة عالية من قبل العملاء.

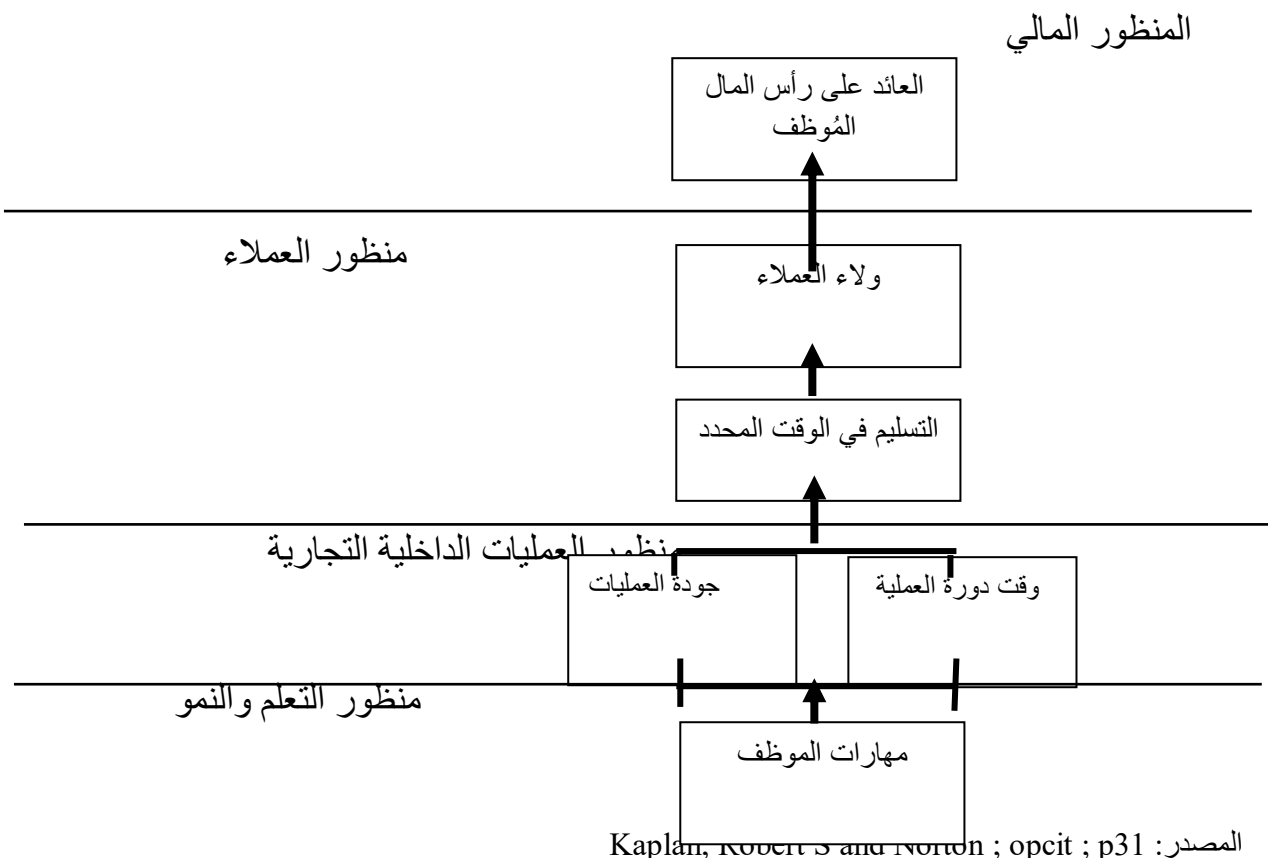
¹ Kaplan, Robert S., and Norton, David P; "The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action", Boston, MA: Harvard Business School Press ;1996; p30

وبالتالي، من المتوقع أن يؤدي تحسين في تسليم الطلبات في الوقت المحدد إلى زيادة ولاء العملاء، والذي بدوره من المتوقع أن يؤدي إلى أداء مالي أعلى. يتم دمج كل ولاء العملاء وتسليم الطلبات في الوقت المحدد في منظور العملاء من بطاقة الأداء.

تستمر العملية من خلال السؤال عن العمليات الداخلية التي يجب على الشركة التفوق فيها لتحقيق تسليم استثنائي في الوقت المحدد. لتحقيق تسليم الطلبات في الوقت المحدد محسن، قد يحتاج العمل إلى تحقيق أوقات دورة قصيرة في عمليات التشغيل والعمليات الداخلية عالية الجودة، وكلاهما من العوامل التي يمكن أن تكون تدابير بطاقة الأداء في المنظور الداخلي. وكيف تقوم المؤسسات بتحسين الجودة وتقليل أوقات دورة عملياتها الداخلية؟ من خلال تدريب وتحسين مهارات الموظفين العاملين لديها، وهو الهدف الذي سيكون مرشح لمنظور التعلم والنمو. يمكننا الآن أن نرى كيف يمكن إنشاء سلسلة كاملة من العلاقات بين السبب والنتيجة كمتجه رأسي من خلال وجهات الأربعة لبطاقة الأداء.

والشكل الموالي يوضح كيفية إنشاء علاقة السبب-النتيجة بين المنظورات الأربعة.

الشكل رقم 15: علاقة السبب-النتيجة بين المنظورات الأربعة



المطلب السادس: القواعد الأساسية لتنفيذ نموذج بطاقة الأداء المتوازن:

لا يخفى على أحد أن تنفيذ الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير له من الصعوبة بمكان، سواء من جانب المديرين وقابليتهم لتغيير طرقهم التقليدية، أو من جانب المرؤوسين ومدى مدافعتهم للتغيير،

ومن هنا يمكن التنبيه إلى بعض القواعد يجب مراعاتها وأخذها بعين الاعتبار لتنفيذ بطاقة الأداء، أطلق عليها القواعد الذهبية الأساسية لتنفيذ بطاقة الأداء كما أشار إليها البتاتوني في مقاله المنشور سنة 2004 وهي:

- 1- ضرورة تبني وتدعيم الإدارة العليا لتطبيق مقاييس نموذج BSC مع وجوب أن يكون ذلك التدعيم واضحاً لكل العاملين بالمنظمة.
- 2- يجب إدراك أنه لا توجد هناك حلول معيارية تناسب كل المنظمات، نظراً لاختلاف عوامل البيئة الداخلية والخارجية التي تؤثر على تلك المنظمات.
- 3- يجب إدراك أن تحديد وفهم إستراتيجية المنظمة إنما هي نقطة البداية في مشروع نموذج (BSC)، فعندما يتم تحديد وفهم المتطلبات الإستراتيجية لنجاح المنظمة يتم اختيار مجموعة من المقاييس تتفق مع الإستراتيجية وتعكس مدى تنفيذ الأهداف المحددة.
- 4- ضرورة إدراك أثر مؤشرات الأداء على سلوك العاملين مع التأكد من أن تغييرها سيؤثر على ذلك السلوك وذلك للتشجيع على التحسين.
- 5- ضرورة إدراك صعوبة القياس الكمي لكل مقاييس الأداء؛ لذلك ينبغي أن ندرك أن هناك مقاييس كمية ومقاييس كيفية.
- 6- يجب تحديد عدد محدود من الأهداف والمقاييس تتوافق مع السمات الفريدة التي تميز كل تنظيم أعمال، ولا شك أن ذلك يقضى على ظاهرة إغراق الإدارة بكم هائل من المعلومات يفوق القدرة التحليلية لها وما يترتب عليه من إعاقة العمل الإداري.
- 7- ضرورة الاعتماد على مدخل الاتصال من أسفل لأعلى ومن أعلى لأسفل التنظيم؛ وذلك لإدراك التغيرات المستمرة.
- 8- يجب عدم البدء بتحليلات عميقة ولكن يفضل أن تبدأ بتحليلات بسيطة وتقريبية؛ بهدف التعلم والتحسين مع توسيع الاستخدام بالتدرج حتى لا تكون هناك فجوة بين التحليل والتطبيق.
- 9- ضرورة إدراك دقة وبساطة أنظمة نقل المعلومات من البداية؛ كي لا يتم نقل معلومات خاطئة إلى المستخدم النهائي للنظام.

المطلب السابع: حدود تطبيق بطاقة الأداء المتوازن

- عدم تضمين جميع أصحاب المصلحة في بطاقة الأداء المتوازن، ولا سيما الموردين والسلطات العامة، والتي يمكن أن تكون حاسمة للعديد من المؤسسات.¹

¹ Jorge Gomes and Mário Romão; ADVANTAGES AND LIMITATIONS OF PERFORMANCE MEASUREMENT TOOLS: THE BALANCED SCORECARD; ISEG, School of Economics and Management, Lisbon University - Rua Miguel Lúpi 20, 1249, Lisboa, Portugal ;2014; p9

- الخلل في عملية العلاقة بين السبب والنتيجة أمر بالغ الأهمية، حيث أن الافتراضات غير الصالحة تؤدي إلى توقع نتائج مؤشرات أداء مغلطة، مما يؤدي إلى سلوكيات تنظيمية مختلفة وظيفياً وأداء دون المستوى الأمثل.¹
- تحتوي بطاقة الأداء المتوازن على فشل كبير في بنائها، بمجرد تركيز الإدارة بشكل صارم على مجموعة من المؤشرات والمقاييس المحددة مسبقاً، يجعلها غير قادرة على الرد على بعض الأسئلة البسيطة والأساسية مثل "ماذا يفعل منافسونا".²
- ضعف التركيز أو انعدامه على المنافسة والتطورات التكنولوجية، مما يهدد بفقدان المؤسسة سيطرتها على تنفيذ إستراتيجيتها.³
- وذكرت الأستاذة سليلة مالية من جامعة الجزائر 3 مجموعة من الصعوبات نذكرها فيما يلي:⁴
- يحتاج إعداد بطاقة الأداء المتوازن إلى رؤية مشتركة لإستراتيجية متفق عليها، لذلك قد لا تكون هناك رؤية معينة متفق عليها، وإذا تم الاتفاق عليها قد لا تكون واضحة بالنسبة لكل المستويات الإدارية.
- يمكن أن تكون تكاليف تطبيق بطاقة الأداء المتوازن أكبر من المنفعة التي ستولدها البطاقة.
- نقص الموظفين المؤهلين القادرين على التعامل مع نظام بطاقة الأداء المتوازن، مما قد يؤدي إلى مقاومة تطبيق هذا النظام وتكون لديهم اتجاهات سلبية اتجاه استخدام بطاقة الأداء المتوازن وخاصة إذا كانوا لا يدركون أهدافها.
- عملية وضع وتحديد المقاييس في بطاقة الأداء المتوازن معقدة جداً، وصعوبة تحديد الحد الأمثل من المقاييس المستخدمة التي تظهر الأداء بشكل متكامل.
- عدم وجود مقاييس لبعض متغيرات الأداء، حيث أن وجودها يعد ذا أهمية كبيرة لوضع الإستراتيجية محل التنفيذ، وبالتالي عدم وجود هذه المقاييس يؤدي إلى عدم قدرة الإدارة على توجيه أدائها.

¹ Delem; p9

² Jorge Gomes and Mário Romão; The Balanced Scorecard: Keeping Updated and Aligned with Today's Business Trends; International Journal of Productivity Management and Assessment Technologies Volume5; Issue 2; July-December 2017; p 5

³ Delem p5

⁴ سليلة مالية، دور بطاقة الأداء المتوازن في تقييم أداء المؤسسة، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة زيان بن عاشور، العدد الاقتصادي 35، الجلفة، 2017، ص291

خلاصة الفصل:

تم في هذا الفصل التعريف بالأدوات الحديثة لمراقبة التسيير الذي تبين لنا فيه أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعد من الأساليب المهمة في مجال حساب التكاليف والذي يعطي صورة دقيقة وتصور مغاير لحساب التكاليف مقارنة بالأسلوب التقليدي، وأن تقنية التكلفة المستهدفة هي أسلوب جيد وفعال من أساليب إدارة التكلفة، تتميز عن الأساليب السابقة بمراعاته للمستهلك الذي يعتبر هدف العملية الإنتاجية، وأن تقنية الكايزن هو نظام يوفر البيانات ذات الصلة لدعم أنظمة الإنتاج الهزيل ويركز على خفض التكاليف خلال مرحلة تصنيع المنتج، وأن بطاقة الأداء المتوازن نظام إداري وخطة استراتيجية لتقييم أنشطة وأداء المنشأة من عدة جوانب وفق رؤية المؤسسة واستراتيجيتها، ومما سبق يظهر ضرورة توجه المؤسسات الاقتصادية نحو استخدام هذه الأدوات لترقى بأدائها ولتواجه التحديات الراهنة في عالم صار تسوده منافسة شديدة وتطور تكنولوجي سريع.

**الفصل الرابع (الدراسة
الميدانية) : مدى مساهمة
الأدوات الحديثة لمراقبة
التسيير في تحسين الأداء
المالي**

تمهيد:

بعد ما تطرقنا للجانب النظري من الدراسة والذي كان في ثلاث فصول، سنتطرق في الفصل الرابع للجانب التطبيقي من الدراسة والمتمثل في محاولة الإجابة على الإشكالية الرئيسية المتعلقة بمساهمة الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية مقتصرين على ثلاث أدوات وهي نظام التكاليف على أساس الأنشطة والتكلفة المستهدفة وبطاقة الأداء المتوازن.

يحتوي الفصل على بحثين رئيسيين، المبحث الأول الطريقة والأدوات والمبحث الثاني مناقشة النتائج.

المبحث الأول: الطريقة والأدوات

يشتمل هذا المبحث على التعريف بمجتمع وعينة الدراسة والإشارة إلى المؤسسات الاقتصادية المعنية ونموذج الدراسة والأدوات المستخدمة، بما في ذلك أدوات تحليل البيانات والمعالجة الإحصائية وتم التطرق لكل عنصر على النحو التالي:

المطلب الأول: الطريقة**الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة****1. مجتمع الدراسة:**

تمثل مجتمع الدراسة في المؤسسات الاقتصادية الرائدة بمختلف أنشطتها الموزعة على أربع ولايات (غليزان، الشلف، الجزائر وهران) وسبب اختيار هذه الأخيرة كونها أقرب إلى تطبيق الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير.

2. عينة الدراسة:

تتمثل عينة الدراسة في 21 مؤسسة اقتصادية موزعة على الولايات المذكورة أعلاه، والتي يحتمل أن تكون لديها معرفة وتطبيق للأدوات الحديثة لمراقبة التسيير، تم توزيع حوالي 70 استبيان منها 22 استبيان إلكتروني والباقي تم توزيعه على مستوى المؤسسات، تم استرجاع 54 استبيان والتي ألغينا منها 6 استبيانات لعدم قابليتها للتحليل، لبقى لدينا 48 استبيان قابل للتحليل والجدول التالي يبين لنا المؤسسات الاقتصادية المستجوبة.

جدول رقم 10: المؤسسات الاقتصادية المستجوبة

الرقم	اسم المؤسسة	المنطقة
1	ترانس كانال غرب - المديرية العامة-	وادي ارهيو - غليزان-
2	ترانس كانال غرب-الوحدة 02-	وادي ارهيو - غليزان-
3	أورسيم وادي ارهيو	وادي ارهيو - غليزان-
4	مصنع فولسفاغن	م.ص سيدي خطاب - غليزان-
5	مجمع Kplast	سطيف
6	هينكل الجزائر	م.ص الرويبة - الجزائر-
7	شركة السهوب	تبسة
8	سوناطراك	حاسي مسعود-ورقلة-
9	مصنع الاسمنت ومشتقاته ECDE	م.ص وادي سلي - الشلف-
10	المجمع الصيني للبناء ERCEG	وادي ارهيو - غليزان-
11	مصنع أغذية الأنعام GAOUAB	م.ص وادي تليلات-وهران-
12	شركة توزيع المنتجات الكيماوية Distrim spa	م.ص الرويبة - الجزائر-
13	المؤسسة الوطنية لخدمات الآبار -مدرسة التصنيع والأشغال-	م.ص الرويبة - الجزائر-
14	المؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية	م.ص الرويبة - الجزائر-
15	SAPPL.MERCEDES BENZ	م.ص الرويبة - الجزائر-
16	الجزائرية للأنابيب الحديدية	م.ص الرويبة - الجزائر-
17	مصنع النسيج TAYAL	م.ص سيدي خطاب - الجزائر-
18	حمود بوعلام وحدة وادي تليلات	م.ص وادي تليلات-وهران-
19	الديوان الوطني للسقي والصرف الصحي	الجزائر
20	كاستال بلاستيك	م.ص وادي تليلات-وهران-
21	Companie industrielle des plastiques et mentaux	وهران

3.وحدة المعاينة:

وتمثلت وحدة المعاينة في موظفي الإدارة للمؤسسات الاقتصادية المعنية بالبحث وبالأخص الموظفين الذين لهم علم واطلاع على الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير من مدراء ونائبيهم رؤساء الأقسام والمحاسبين ومراقبي التسيير.

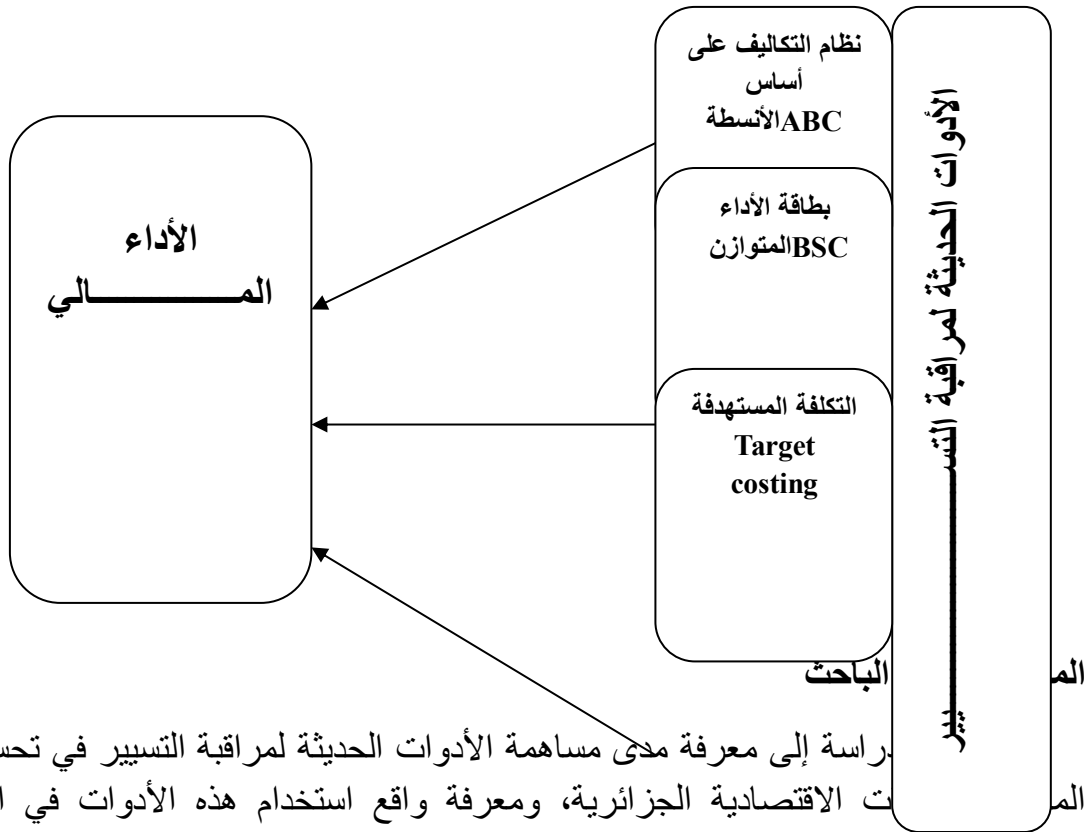
الفرع الثاني: متغيرات ونموذج الدراسة

من أجل الإجابة على إشكالية الدراسة والتساؤلات الفرعية لها فإن متغيرات الدراسة تتمثل فيما يلي:

✓ المتغير المستقل: الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير

✓ المتغير التابع: الأداء المالي.

وتم صياغة نموذج الدراسة والذي يتضمن فرضيات الدراسة كما هو موضح في الشكل التالي: شكل رقم 16: نموذج الدراسة



دراسة إلى معرفة مدى مساهمة الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير في تحسين الأداء الاقتصادي الجزائرية، ومعرفة واقع استخدام هذه الأدوات في المؤسسات الجزائرية. ولكثرة الأدوات التي ظهرت مؤخرا اقتصرنا الدراسة على ثلاث أدوات رئيسية والتي يرى الباحث-من جهة نظره ومن خلال الاطلاع على الدراسات السابقة- أنها أهم الأدوات التي يجب على المؤسسات تركيز الاهتمام عليها، وهذه الأدوات الثلاث هي نظام التكاليف على أساس الأنشطة وبطاقة الأداء المتوازن والتكلفة المستهدفة.

المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في الدراسة

الفرع الأول: أداة الدراسة

تمثلت أداة الدراسة في الاستبيان، حيث تكون الاستبيان من جزئين، كما يلي:

1. الجزء الأول:

يتضمن أولا المعلومات الشخصية للمجيب على الاستبيان (المؤهل العلمي، التصنيف الوظيفي، الخبرة المهنية)، وثانيا معلومات عن المؤسسة (مجال عمل المؤسسة، عدد العمال، عمر المؤسسة، الطبيعة القانونية وشكل الملكية)

2. الجزء الثاني:

متعلق بمتغيرات الدراسة يتضمن محورين كالتالي:

1-2. المحور الأول:

خصص بمعرفة مدى تطبيق [وإمكانية تطبيق] المؤسسات الاقتصادية للأدوات الحديثة لمراقبة التسيير وقد تضمن بدوره ثلاث أبعاد.

1-1-2- البعد الأول:

يتعلق بمدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC والذي تضمن تسع (09) فقرات من 01 إلى 09.

2-1-2- البعد الثاني:

يتعلق بمدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية لبطاقة الأداء المتوازن والذي تضمن ثلاث عشر فقرة (13) فقرات من 10 إلى 22.

3-1-2- البعد الثالث:

يتعلق بمدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية لأسلوب التكلفة المستهدفة Target costing والذي تضمن إحدى عشر (11) فقرة من 23 إلى 33.

2-2. المحور الثاني:

خصص لمعرفة الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال ستة عشر (16) فقرة تدور حول قياس الأداء المالي وبعض مؤشرات الأداء المالي كالربحية والسيولة والعائد على الاستثمار.

وفي الأخير تم طرح سؤال اختياري يتمثل في الأسباب التي يمكن تكون كمعوقات أمام استخدام المؤسسات الاقتصادية للأدوات الحديثة لمراقبة التسيير.

جدول رقم 11: أهم الرسائل والبحوث التي اعتمدت في إعداد عبارات الاستبيان

البعد أو المحور	المصدر (رسائل وبحوث)
● نظام التكاليف على	- عادل جواد الرفاعي، مدى قدرة المنظمات الأهلية بقطاع

غزة على تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقويم الأداء التمويلي، رسالة ماجستير 2011. - محار عبد الله خليل، تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، رسالة ماجستير، 2012 - فادي خليل ظاهر الأسطر، بطاقة الأداء المتوازن وعلاقتها بعملية اتخاذ القرارات الإدارية، دراسة تطبيقية على المصارف الوطنية بقطاع غزة، رسالة ماجستير، 2011 - صباح فوزي صالح، الإدارة الإستراتيجية للتكلفة ودورها في اتخاذ القرارات في شركات قطاع الخدمات في قطاع غزة، رسالة ماجستير، 2014	أساس الأنشطة ABC ● بطاقة الأداء المتوازن BSC ● التكلفة المستهدفة Target costing
- سليم لعقون، أثر تطبيق إدارة الجودة الشاملة على أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، دراسة بعض المؤسسات الاقتصادية بولاية سطيف، أطروحة دكتورى 2018	الأداء المالي

المصدر: إعداد الباحث

الفرع الثاني: مقياس الأداة

تم الاعتماد على مقياس " ليكرت الخماسي " في عملية تحليل الاستبيان والإجابة على مختلف فقراته كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم 12: درجات مقياس ليكرت الخماسي

غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	2	3	4	5

المصدر: إعداد الطالب

ولتحديد مستوى دراجة الموافقة، والذي حدد بثلاث مستويات وهي مرتفع، متوسط، منخفض وذلك بناءً على المعادلة التالية:

طول المجال = (الحد الاعلى للمقياس - الحد الأدنى للمقياس) / عدد مستويات المقياس

طول المجال = $(5-1) / 3$

طول المجال = 1.33

وبذلك تكون المستويات موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم 13: مستويات الموافقة لمقياس ليكرت

المتوسط	الاهمية النسبية	درجة الموافقة
2.33 - 1	20 % - 46.6 %	ضعيفة
3.66 - 2.34	46.8 % - 73.2 %	متوسطة

مرتفع	73.4 % - 100 %	3.67 – 5
-------	----------------	----------

المصدر: إعداد الطالب

الفرع الثالث: تشخيص البيانات

الخطوة الأساسية للتحليل واعتماد أدوات إحصائية لاختبار الفروض هي تشخيص البيانات من حيث عدة جوانب حتى نتمكن من معرفة الأدوات المسموح بها لإجراء التحليل الإحصائي أو المناسبة ولعل أهم تلك الجوانب هي اختبار تبعية البيانات للتوزيع الطبيعي سواء للمتغيرات أو الأخطاء العشوائية للنماذج المراد استخدامها وبما أننا بصدد النمذجة البنائية فسيتم التركيز على اختبار تبعية الأخطاء العشوائية للتوزيع الطبيعي بالإضافة للكشف عن التعدد الخطي.

1. اختبار التوزيع الطبيعي:

سيتم اختبار التوزيع الطبيعي للأخطاء العشوائية عند المتغير التابع الأداء المالي والموضحة نتائجه في الجدول التالي:

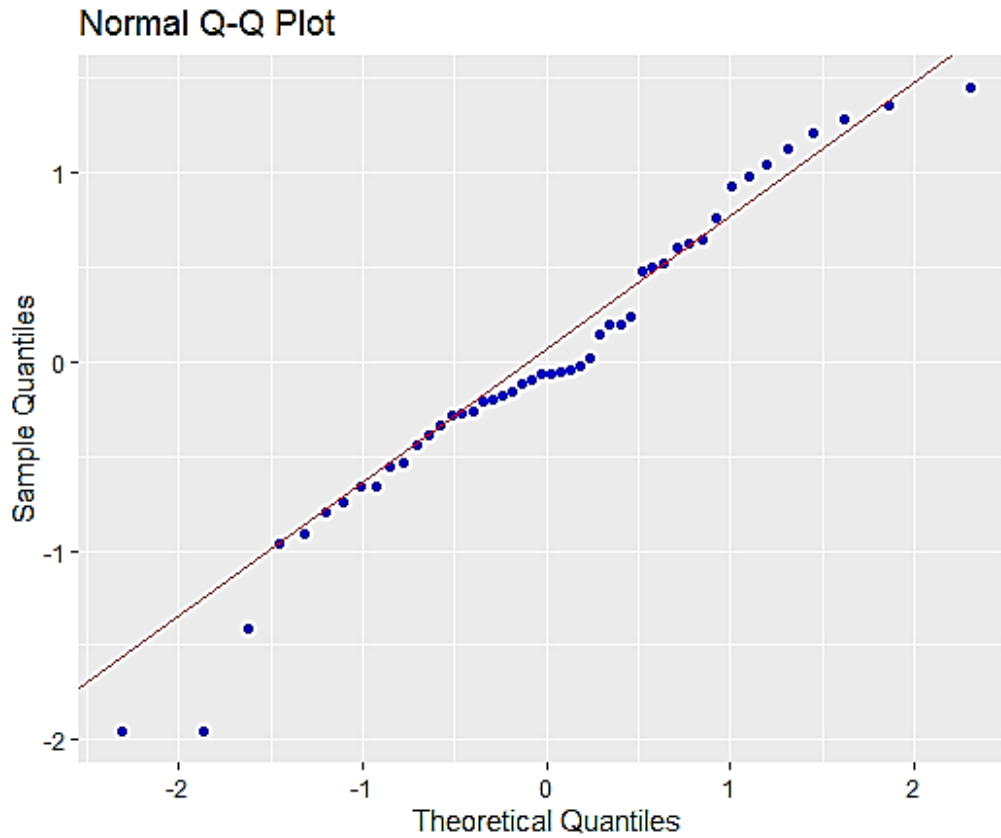
الجدول رقم 14: اعتدالية الخطأ العشوائي للمتغير التابع الأداء المالي

الاختبار	الإحصاء	القيمة الاحتمالية
Shapiro-Wilk	0.9691	0.2331
Kolmogorov-Smirnov	0.0954	0.7750
Cramer-von Mises	4.5935	0.0000
Anderson-Darling	0.439	0.2817

المصدر: إعداد الطالب باستخدام حزمة R 4.0.2 plspm بمساعدة الاستاذ ساوس

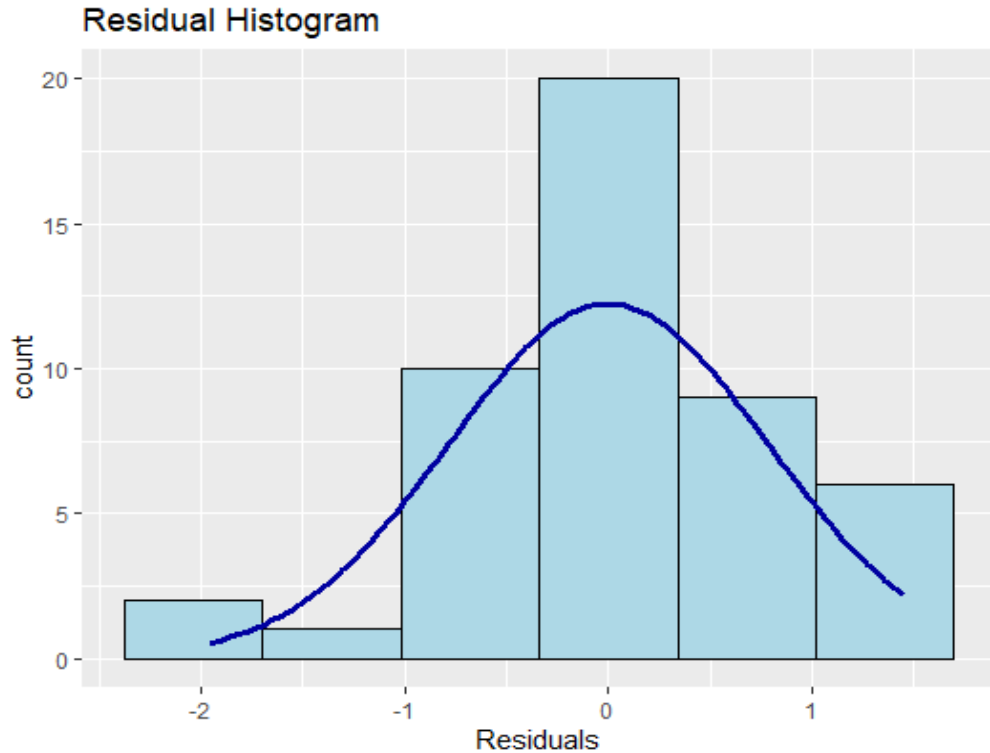
من خلال الجدول أعلاه يتضح ان القيم الاحتمالية للخطأ العشوائي عند المتغير التابع الأداء المالي كان معنوي حيث تعدت القيمة الاحتمالية لأغلب الاختبارات القيمة المعنوية الاسمية 0.05 سواء اختبار شابيرو بلغ 0.2331 واختبار كرموغلوف 0.775 واختبار اندرسن 0.2817 مما يدل على ان الخطأ العشوائي عند المتغير التابع الأداء المالي كان يتبع التوزيع الطبيعي وهو بذلك لا يخالف شرط اعتدالية الخطأ العشوائي كم يمكن الاستدلال بالمنحنى التالي:

الشكل رقم 17: منحنى QQ للخطأ العشوائي عند المتغير التابع الأداء المالي



المصدر: إعداد الطالب باستخدام حزمة `plspm` R 4.0.2
 من خلال الشكل أعلاه يتضح النقاط تتجمع حول المستقيم مما يدل على تبعية بيانات الخطأ العشوائي عند المتغير التابع الأداء المالي للتوزيع الطبيعي

الشكل رقم 18: المدرج التكراري للخطأ العشوائي عند المتغير التابع الأداء المالي



المصدر: إعداد الطالب باستخدام حزمة **plspm R 4.0.2**

من خلال الشكل أعلاه يتضح أن كل البيانات تقع داخل التوزيع الطبيعي مما يدل على تبعية بيانات الخطأ العشوائي للمتغير التابع الأداء المالي للتوزيع الطبيعي.

2. اختبار التعدد الخطي:

سيتم اختبار التعدد الخطي للمتغيرات المستقلة باستخدام مؤشر عامل تضخم التباين والموضحة نتائجه في الجدول التالي:

الجدول رقم 15: عامل تضخم التباين VIF عند كل متغير مستقل

Target cost	balanced Scorecard	ABC
1.294591	2.317005	2.145785

المصدر: إعداد الطالب باستخدام حزمة **plspm R 4.0.2**

من خلال الجدول أعلاه يتضح ان عامل تضخم التباين عند كل متغير مستقل سجل قيم أقل من 5 وهذا دليل كافي عن استقلال هذه المتغيرات عن بعضها البعض.

الفرع الرابع: صدق وثبات أداة الدراسة

أولاً: اختبار صدق مقياس متغير الدراسة وصدق تمايز النموذج

1. اختبار صدق مقياس متغير الدراسة

اختبار صدق متغيرات نموذج يعتمد على قاعدة القرار الخاصة بالباحثين Ravand, H., & Baghaei, P. (2016) والتي تنص أن تقييم النموذج في مرحلته الأولى يمر على صدق المتغيرات أو أحادية البعد للمتغيرات الكامنة للدراسة بالنسبة للمتغيرات المقاسة أي أن المتغيرات المقاسة تقيس متغير كامن واحد فقط والتي يجب ان يكون معامل الفا كرونباخ ومعامل DG.rho عالية تتعدى 0.7 وكلما كانت اقرب من الواحد تكون جيدة كما أن الجذر الكامن للعامل

الأول يكون أكبر من الواحد والجذر الكامن للعامل الثاني يجب أن يكون أقل من الواحد الصحيح، كذلك معاملات التحميل للمتغيرات المقاسة تكون أعلى من 0.7 وفي حالة معاملات التحميل محصورة بين 0.4 و 0.7 يتم دراسة أثر الزيادة والنقصان مع مؤشر متوسط التباين المستخرج واعتماد العتبة 0.5 له أما في حالة معاملات التحميل الأقل من 0.4 يتم حذفها نهائياً من المقياس واعتماد المتغيرات المقاسة التي تحقق الشروط السابقة. (Ravand, 2016)

1.1. اختبار صدق مقياس متغير نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

يوضح الجدول التالي نتائج اختبار صدق المقياس لمتغير نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

الجدول رقم 16: نتائج اختبار المقياس لمتغير نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

الرمز	المتغير	معامل التحميل Loading
Q1	يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC من المفاهيم المعروفة لديكم	0.325
Q2	تعمل مؤسستكم على توفير نظام محاسبي سليم يمكن من خلاله جمع المعلومات التفصيلية عن التكاليف	0.459
Q3	تقوم مؤسستكم بالفصل بين التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة	0.675
Q4	تقوم مؤسستكم بتحديد الأنشطة التي تتم من خلالها العملية الإنتاجية (مثل أنشطة التقطيع، التركيب، طلاء، أمر بالشراء....)	0.620
Q5	تعمل مؤسستكم على تقسيم الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة للمنتج وأنشطة لا تضيف قيمة للمنتج	0.641
Q6	تعمل مؤسستكم على تخفيض وتقليص الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج مثل تكاليف التخزين والمناولة	0.860
Q7	تقوم مؤسستكم بالتركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج	0.844
Q8	يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة ثم إعادة تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات والخدمات	0.848
Q9	تعمل المؤسسة دوماً على تشكيل فريق عمل متكامل ومتخصص في نظام ABC	0.798
الفاكرونباخ: C.alpha: 0.872		
مؤشر DG.rho: 0.900		
الجذر الكامن للعامل الأول (eig.1st): 4.56		
الجذر الكامن للعامل الثاني (eig.2 nd): 1.17		
متوسط نسبة التباين المستخرج AVE: 0.486		

كما يعرض الجدول التالي نتائج صدق المتغير المستقل نظام التكاليف على أساس الأنشطة، حيث يتضح أن هذا المتغير حذفت منه العبارة الأولى والتي لم تكن منسجمة مع هذا المتغير حيث

سجلت تشبعات أقل من 0.7 تؤثر على متوسط نسبة التباين المستخرج لذلك فإن هذا المتغير أصبح يقاس بـ 08 عبارات تعطي مؤشرات صدق جيدة.

الجدول رقم 17: جدول صدق متغير نظام التكاليف على أساس الأنشطة abc

الرمز	المتغير	معامل التحميل Loading
Q2	تعمل مؤسساتكم على توفير نظام محاسبي سليم يمكن من خلاله جمع المعلومات التفصيلية عن التكاليف	0.408
Q3	تقوم مؤسساتكم بالفصل بين التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة	0.649
Q4	تقوم مؤسساتكم بتحديد الأنشطة التي تتم من خلالها العملية الإنتاجية (مثل أنشطة التقطيع، التركيب، طلاء، أمر بالشراء....)	0.620
Q5	تعمل مؤسساتكم على تقسيم الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة للمنتج وأنشطة لا تضيف قيمة للمنتج	0.667
Q6	تعمل مؤسساتكم على تخفيض وتقليص الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج مثل تكاليف التخزين والمناولة	0.871
Q7	تقوم مؤسساتكم بالتركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج	0.816
Q8	يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة ثم إعادة تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات والخدمات	0.882
Q9	تعمل المؤسسة دوماً على تشكيل فريق عمل متكامل ومتخصص في نظام ABC	0.755
الفا كرونيباخ C.alpha: 0.878		
مؤشر DG.rho: 0.905		
الجذر الكامن للعامل الأول (eig.1st): 4.38		
الجذر الكامن للعامل الثاني (eig.2 nd): 0.971		
متوسط نسبة التباين المستخرج AVE: 0.523		

2.1. اختبار صدق مقياس متغير بطاقة الأداء المتوازن:

يوضح الجدول التالي نتائج اختبار صدق مقياس المتغير بطاقة الأداء المتوازن:

الجدول رقم 18: نتائج اختبار المقياس لمتغير بطاقة الأداء المتوازن BSC

الرمز	المتغير	معامل التحميل Loading
-------	---------	--------------------------

g		
0.566	تحرص مؤسساتكم على التقييم الشامل لأدائها-تقييم الأداء من عدة جوانب- دوريا	Q10
0.837	تمتلك مؤسساتكم رؤية إستراتيجية واضحة المعالم تحرص على السير عليها	Q11
0.679	تقوم مؤسساتكم بتحديد أهداف إستراتيجية بناءً على رؤيتها الإستراتيجية	Q12
0.622	تقوم مؤسساتكم بتحديد الأهداف المالية مسبقا	Q13
0.587	تقوم مؤسساتكم بقياس وتقييم مدى تعظيم ثروة المساهمين	Q14
0.453	تقوم مؤسساتكم بالتأكد من مدى تخفيض التكاليف إلى حدها الأدنى	Q15
0.691	تعمل مؤسساتكم على معرفة مستوى رضا زبائنهم والعمل على تحسينه	Q16
0.663	تقوم مؤسساتكم بقياس مؤشر المحافظة على الزبائن الحاليين وجلب زبائن جدد	Q17
0.853	تقوم مؤسساتكم بقياس درجة الاستغلال الأمثل للطاقة الإنتاجية المتاحة	Q18
0.800	تعمل مؤسساتكم على معرفة مدى مواكبتها للتكنولوجيا الحديثة المستخدمة في نشاطها	Q19
0.855	يتم تقييم مستوى دقة العمليات الداخلية في المؤسسة والعمل على تطوير آلية العمل	Q20
0.764	تعمل مؤسساتكم على تطوير وتدريب العاملين لديها	Q21
0.807	تعمل مؤسساتكم على معرفة مدى مواكبة العاملين لديها للتطورات الحاصلة في ميدان عملهم	Q22
الفا كرونباخC.alpha: 0.918		
مؤشر DG.rho: 0.931		
الجذر الكامن للعامل الاول (eig.1st): 6.71		
الجذر الكامن للعامل الثاني (eig.2 nd): 1.56		
متوسط نسبة التباين المستخرج AVE: 0.513		

كما يعرض الجدول التالي نتائج صدق المتغير المستقل بطاقة الأداء المتوازن، حيث يتضح أن هذا المتغير تم حذف منه الكثير من العبارات والتي لم تكن منسجمة مع هذا المتغير حيث سجلت تشبعات اقل من 0.7 تؤثر على متوسط نسبة التباين المستخرج لذلك فان هذا المتغير أصبح يقاس بـ 06 عبارات تعطي مؤشرات صدق جيدة.

الجدول رقم 19: جدول صدق متغير بطاقة الأداء المتوازن BSC

الرمز	المتغير	معامل التحميل Loadin g
Q11	تمتلك مؤسستكم رؤية إستراتيجية واضحة المعالم تحرص على السير عليها	0.797
Q18	تقوم مؤسستكم بقياس درجة الاستغلال الأمثل للطاقة الإنتاجية المتاحة	0.893
Q19	تعمل مؤسستكم على معرفة مدى مواكبتها للتكنولوجيا الحديثة المستخدمة في نشاطها	0.816
Q20	يتم تقييم مستوى دقة العمليات الداخلية في المؤسسة والعمل على تطوير آلية العمل	0.894
Q21	تعمل مؤسستكم على تطوير وتدريب العاملين لديها	0.796
Q22	تعمل مؤسستكم على معرفة مدى مواكبة العاملين لديها للتطورات الحاصلة في ميدان عملهم	0.874
الفا كرونباخ: C.alpha: 0.920		
مؤشر DG.rho: 0.938		
الجذر الكامن للعامل الاول (eig.1st): 4.30		
الجذر الكامن للعامل الثاني (eig.2 nd): 0.631		
متوسط نسبة التباين المستخرج AVE: 0.716		

3.1. اختبار صدق مقياس متغير التكلفة المستهدفة:

يوضح الجدول التالي نتائج اختبار صدق المقياس لمتغير التكلفة المستهدفة:

الجدول رقم 20: نتائج اختبار المقياس لمتغير التكلفة المستهدفة Target costing

الرمز	المتغير	معامل التحميل Loadin g
Q23	تعمل مؤسستكم في سوق يتميز بشدة وكثافة المنافسة مما يتطلب تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة	0.685
Q24	تتبنى مؤسستكم فلسفة أن العميل (الزبون) هو أهم عنصر في السوق	0.798
Q25	تأخذ مؤسستكم بعين الاعتبار رغبات الزبائن وميولاتهم عند الإقدام على إنتاج منتج جديد	0.674
Q26	تهتم مؤسستكم بمؤشرات الأداء غير المالية مثل رضا العملاء وسمعة المؤسسة اجتماعيا	0.765
Q27	تعمل مؤسستكم على معرفة مستوى وعي العملاء ومقدرتهم على المقارنة بين المنتجات من حيث السعر والجودة والخصائص	0.666

0.735	تقوم مؤسستكم بتحديد سعر مستهدف لمنتجاتها قبل البدء بعملية الإنتاج	Q28
0.648	تقوم مؤسستكم بتحديد هامش الربح المستهدف للمنتج قبل بداية إنتاجه	Q29
0.779	تقوم مؤسستكم بالتوفيق بين خططها وأفكار وعقلية العاملين لديها	Q30
0.727	تقوم مؤسستكم بالاتصال المباشر بالعاملين وشرح وجهة نظرها حول آليات تخفيض التكاليف	Q31
0.800	تهتم المؤسسة بتكاليف المنتج في مرحلة التصميم والتخطيط	Q32
0.806	تقوم مؤسستكم بتشكيل فريق عمل متكامل من مصممين ومهندسين ومختلف العاملين في المؤسسة لدراسة تكاليف إنتاج منتج قبل بداية إنتاجه	Q33
الفا كرونباخ C.alpha: 0.916		
مؤشر DG.rho: 0.929		
الجذر الكامن للعامل الأول (eig.1st): 6.01		
الجذر الكامن للعامل الثاني (eig.2 nd): 1.15		
متوسط نسبة التباين المستخرج AVE: 0.543		

يعرض الجدول التالي نتائج صدق المتغير المستقل التكلفة المستهدفة، حيث يتضح أن هذا المتغير حذفت منه عبارتان والتي لم تكن منسجمة مع هذا المتغير حيث سجلت تشبعات أقل من 0.7 تؤثر على متوسط نسبة التباين المستخرج لذلك فإن هذا المتغير أصبح يقاس بـ 09 عبارات تعطي مؤشرات صدق جيدة.

الجدول رقم: 21: صدق متغير التكلفة المستهدفة Target Costing

الرمز	المتغير	معامل التحميل Loading
Q23	تعمل مؤسستكم في سوق يتميز بشدة وكثافة المنافسة مما يتطلب تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة	0.739
Q24	تتبنى مؤسستكم فلسفة أن العميل (الزبون) هو أهم عنصر في السوق	0.786
Q25	تأخذ مؤسستكم بعين الاعتبار رغبات الزبائن وميولاتهم عند الإقدام على إنتاج منتج جديد	0.627
Q26	تهتم مؤسستكم بمؤشرات الأداء غير المالية مثل رضا العملاء وسمعة المؤسسة اجتماعيا	0.746
Q28	تقوم مؤسستكم بتحديد سعر مستهدف لمنتجاتها قبل البدء بعملية الإنتاج	0.760
Q30	تقوم مؤسستكم بالتوفيق بين خططها وأفكار وعقلية العاملين لديها	0.775
Q31	تقوم مؤسستكم بالاتصال المباشر بالعاملين وشرح وجهة نظرها حول آليات تخفيض التكاليف	0.738
Q32	تهتم المؤسسة بتكاليف المنتج في مرحلة التصميم والتخطيط	0.816

0.826	تقوم مؤسستكم بتشكيل فريق عمل متكامل من مصممين ومهندسين ومختلف العاملين في المؤسسة لدراسة تكاليف إنتاج منتج قبل بداية إنتاجه	Q33
الفا كرونباخ C.alpha: 0.912		
مؤشر DG.rho: 0.928		
الجذر الكامن للعامل الأول (eig.1st): 5.29		
الجذر الكامن للعامل الثاني (eig.2 nd): 0.991		
متوسط نسبة التباين المستخرج AVE: 0.576		

4.1. اختبار صدق مقياس متغير الأداء المالي:

يوضح الجدول التالي نتائج اختبار صدق المقياس لمتغير الأداء المالي:

الجدول رقم 22: نتائج اختبار المقياس لمتغير الأداء المالي Financial performance

الرمز	المتغير	معامل التحميل Loading
Q34	تمتلك مؤسستكم نظاما محاسبيا يساعد على قياس الأداء المالي	0.295
Q35	تقوم مؤسستكم بتقييم الأداء المالي دوريا	0.408
Q36	تحرص مؤسستكم على تحسين الأداء المالي باستمرار	0.720
Q37	تمتلك المؤسسة موارد مالية كافية لتمويل نشاطاتها	0.710
Q38	لدى المؤسسة هامش ربح تجاري جيد	0.736
Q39	هناك تناسب بين حجم الأموال المستثمرة والأرباح المحققة	0.852
Q40	لدى مؤسستكم تحكم جيد في التكاليف	0.670
Q41	مستوى نمو مبيعات المؤسسة جيد مقارنة بمنافسيها	0.739
Q42	تلقى منتجات المؤسسة قبولا جيدا في السوق	0.560
Q43	تستحوذ المؤسسة على أكبر عدد من العملاء (الزبائن) مقارنة بمنافسيها	0.325
Q44	مستوى السيولة المالية كاف لسير نشاط مؤسستكم	0.785
Q45	تحظى مؤسستكم بسمعة جيدة لدى المؤسسات المالية التي تتعامل معها	0.746
Q46	لدى المؤسسة قدرة على الوفاء بالتزاماتها تجاه الغير (موردين، بنوك، دولة....)	0.736
Q47	تحقق مؤسستكم عائدا جيدا على استثماراتها	0.729
Q48	تحقق مؤسستكم أهدافها بأقل تكلفة ممكنة	0.634
Q49	تستغل مؤسستكم مواردها المتاحة بأعلى مستوى	0.680
الفا كرونباخ C.alpha: 0.898		
مؤشر DG.rho: 0.915		

الجذر الكامن للعامل الاول (eig.1st): 6.76
الجذر الكامن للعامل الثاني (eig.2 nd): 2.40
متوسط نسبة التباين المستخرج AVE: 0.420

يعرض الجدول التالي نتائج صدق المتغير التابع الأداء المالي، حيث يتضح أن هذا المتغير تم حذف منه الكثير من العبارات والتي لم تكن منسجمة مع هذا المتغير حيث سجلت تشبعات اقل من 0.7 تؤثر على متوسط نسبة التباين المستخرج لذلك فان هذا المتغير أصبح يقاس بـ 06 عبارات تعطي مؤشرات صدق جيدة.

الجدول رقم 23: صدق متغير الأداء المالي

الرمز	المتغير	معامل التحميل Loadin g
Q37	تمتلك المؤسسة موارد مالية كافية لتمويل نشاطاتها	0.846
Q38	لدى المؤسسة هامش ربح تجاري جيد	0.823
Q39	هناك تناسب بين حجم الأموال المستثمرة والأرباح المحققة	0.879
Q40	لدى مؤسستكم تحكم جيد في التكاليف	0.792
Q44	مستوى السيولة المالية كاف لسير نشاط مؤسستكم	0.876
Q47	تحقق مؤسستكم عائدا جيدا على استثماراتها	0.857
الفا كرونباخ C.alpha: 0.921		
مؤشر DG.rho: 0.938		
الجذر الكامن للعامل الاول (eig.1st): 4.30		
الجذر الكامن للعامل الثاني (eig.2 nd): 0.800		
متوسط نسبة التباين المستخرج AVE: 0.716		

الجدول رقم 24: معيار Fornell-Larcker

PF	TC	Bsc	Abc	
			0.725	Abc
		0.846	0.479	Bsc
	0.761	0.722	0.410	TC
0.785	0.594	0.639	0.386	PF

المصدر: إعداد الطالب باستخدام حزمة plspmR 4.0.2

يلاحظ من الجدول أعلاه ارتفاع القيم المتعلقة بالارتباطات بين المتغيرات الكامنة بعضها البعض والتي تمثل الجذر التربيعي لمتوسط التباين المستخرج عند كل متغير كامن مع أكبر معاملات الارتباط بين المتغيرات الكامنة المختلفة، والتي تمثل البناءات المختلفة الممكنة، وعليه يمكن القول إن النموذج له صلاحية تمايز أفضل مقارنة بالبناءات الأخرى الممكنة، بالإضافة لذلك

يتم تحليل معاملات التحميل التقاطعية مع معاملات التحميل الخارجية لكل متغير كامن من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم 25: معاملات التحميل التقاطعية

المتغيرات الكامنة البند	نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC	بطاقة الأداء المتوازن BSC	التكلفة المستهدفة TC	الأداء المالي PF
Q2	0.408	0.2936	0.1849	0.0926
Q3	0.649	0.0346	0.0336	0.0545
Q4	0.620	0.0203	0.1345	0.585
Q5	0.667	0.1866	0.2236	0.2164
Q6	0.871	0.4520	0.4005	0.4398
Q7	0.816	0.3533	0.3425	0.1579
Q8	0.882	0.4476	0.3406	0.4032
Q9	0.755	0.4941	0.3255	0.1512
Q11	0.376	0.7974	0.6145	0.5152
Q18	0.398	0.8927	0.5677	0.4618
Q19	0.315	0.8157	0.5809	0.4988
Q20	0.369	0.8935	0.7839	0.5840
Q21	0.429	0.7956	0.5181	0.4415
Q22	0.513	0.8744	0.5860	0.4766
Q23	0.154	0.4183	0.7391	0.4113
Q24	0.278	0.5176	0.7856	0.3049
Q25	0.421	0.4886	0.6268	0.1171
Q26	0.305	0.6230	0.7461	0.1843
Q28	0.402	0.4823	0.7595	0.4199
Q30	0.325	0.6610	0.7747	0.5117
Q31	0.150	0.4134	0.7384	0.4474
Q32	0.399	0.6979	0.8165	0.6060
Q33	0.363	0.6450	0.8263	0.4606
Q37	0.306	0.3999	0.4632	0.8463
Q38	0.386	0.4416	0.3668	0.8225
Q39	0.400	0.5842	0.5932	0.8793
Q40	0.243	0.5407	0.5783	0.7923
Q44	0.330	0.4930	0.445	0.8758
Q47	0.229	0.5110	0.4031	0.8575

مصدر: إعداد الطالب باستخدام حزمة plspmR 3.5.1

المبحث الثاني: النتائج والمناقشة

يعرض هذا المبحث النتائج المتوصل إليها ومناقشة فروض الدراسة.

المطلب الأول: النتائج.

الفرع الأول: التحليل الوصفي لعينة الدراسة

بعد توزيع حوالي 70 استبيان منها 22 استبيان إلكتروني والباقي تم توزيعه على مستوى المؤسسات، تم استرجاع 54 استبيان والتي ألغينا منها 7 استبيانات لعدم قابليتها للتحليل، ليبقى لدينا 47 استبيان قمنا بتفريغ بياناتها وتحليلها والجدول التالي يوضح البيانات الشخصية وبيانات المؤسسة لعينة الدراسة.

الجدول رقم 26: توزيع أفراد عينة الدراسة حسب البيانات الشخصية وبيانات عن المؤسسة

المتغير	الفئات	التكرار	النسبة المئوية %
المؤهل العلمي	ليسانس	16	33.33%
	ماستر	26	54.16%
	ماجستير	1	2.08%
	دكتوراه	0	00%
	شهادة أخرى	5	10.41%
	المجموع	48	100%
التصنيف الوظيفي	محاسب	14	29.17%
	مراقب تسيير	7	14.58%
	رئيس قسم	15	31.25%
	نائب مدير	1	2.083%
	مدير	3	6.25%
	وظيفة أخرى	8	16.67%
	المجموع	48	100%
الخبرة المهنية	أقل من 5 سنوات	19	39.58%
	ما بين 5-10 سنوات	11	22.91%
	ما بين 10-20 سنوات	14	29.17%
	أكثر من 20 سنة	4	8.33%
	المجموع	48	100%

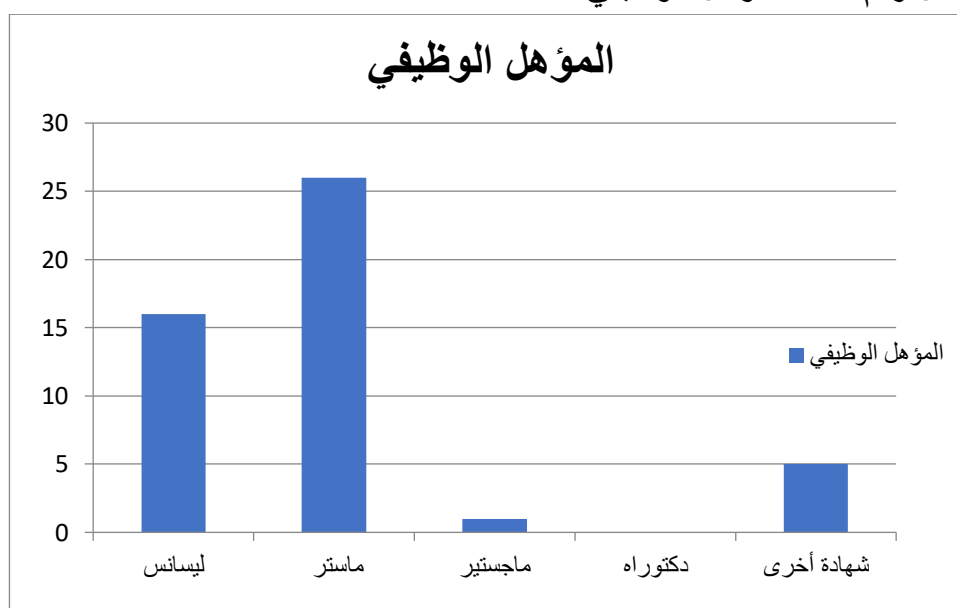
ما هو مجال عمل مؤسستك	الصناعة	38	79.17%
	المالية والتأمينات	1	2.08%
	النقل	0	00%
	السياحة	0	00%
	الخدمات	3	6.25%
	التجارة	1	2.083%
	صنف آخر	5	10.42%
	المجموع	48	100%
عدد عمال مؤسستكم	أقل من 50 عامل	6	12.5%
	ما بين 50-250 عامل	14	29.17%
	ما بين 250-500 عامل	4	8.33%
	أكثر من 500 عامل	24	50%
	المجموع	48	100%
ما هو عمر مؤسستكم	أقل من 5 سنوات	9	18.75%
	ما بين 5-10 سنوات	5	10.42%
	ما بين 10-20 سنوات	2	4.16%
	أكثر من 20 سنة	32	66.66%
	المجموع	48	100%
الطبيعة القانونية للمؤسسة	عامة	23	47.92%
	خاصة	15	31.25%
	مختلطة	10	20.83%
	المجموع	48	100%
شكل الملكية القانونية	شركة ذات مسؤولية محدودة (SARL-EURL)	6	12.5%

شركة مساهمة	36	75%
صنف آخر	6	12.5%
المجموع	48	100%

المصدر: اعداد الطالب

من خلال نتائج الجدول أعلاه وما هو موضح في الشكل أدناه بالنسبة للمؤهل العلمي يظهر أن 26 موظفا من أصل 48 موظف مستجوب متحصلون على شهادة ماستر ما يعادل بنسبة (50.72%) كما هو موضح في الشكل التالي:

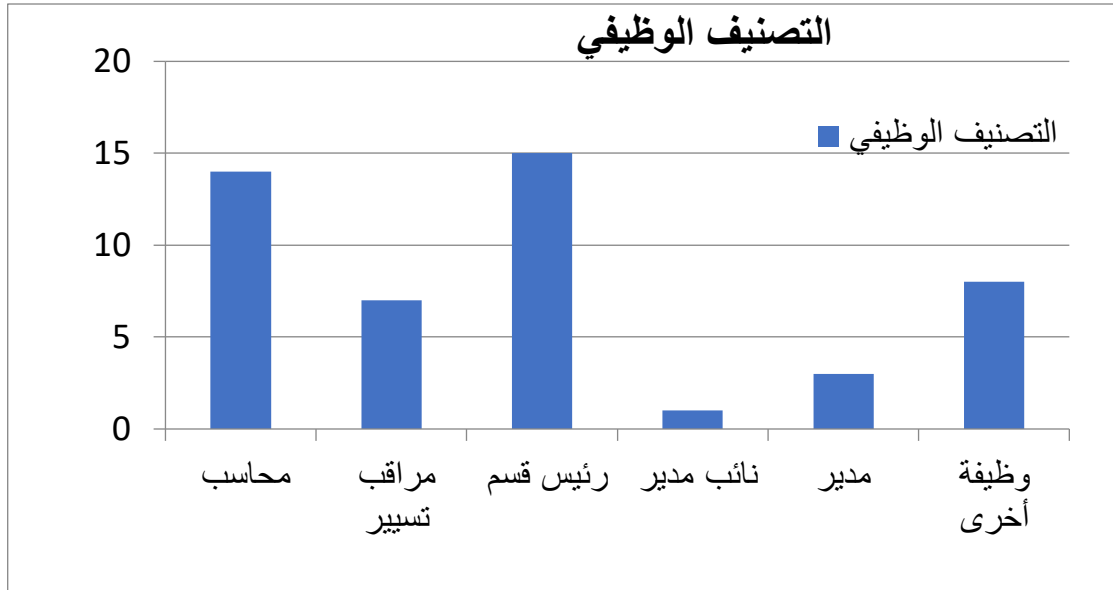
شكل رقم 19: المؤهل الوظيفي



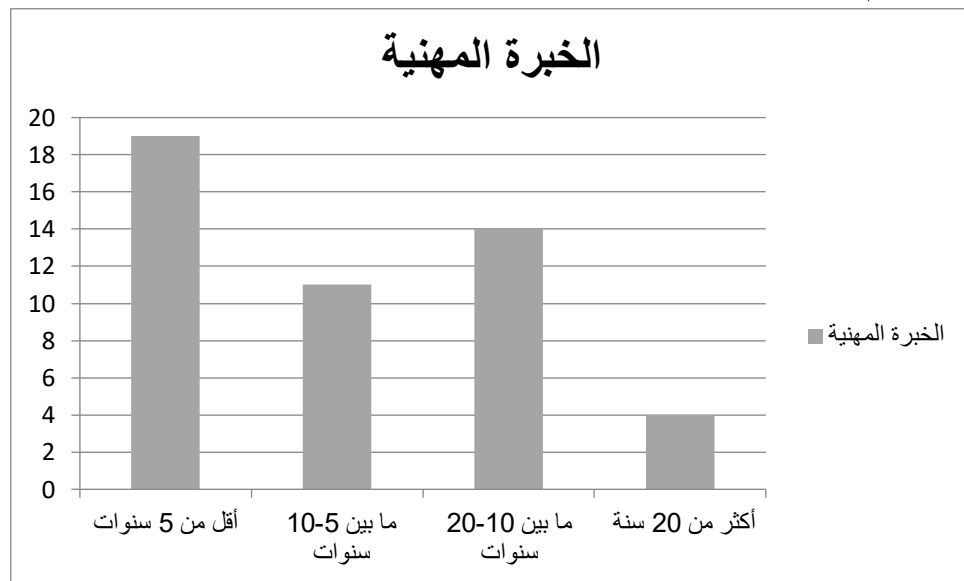
المصدر: من اعداد الطالب باستخدام برنامج إكسيل

وبالنسبة للتصنيف الوظيفي للمستجوبين فيظهر لنا الشكل أدناه أن أغلبهم كانوا رؤساء أقسام بنسبة 31.25% ومحاسبين بنسبة 29.16% ما يفوق نسبة 60% بينهما.

شكل رقم 20: التصنيف الوظيفي

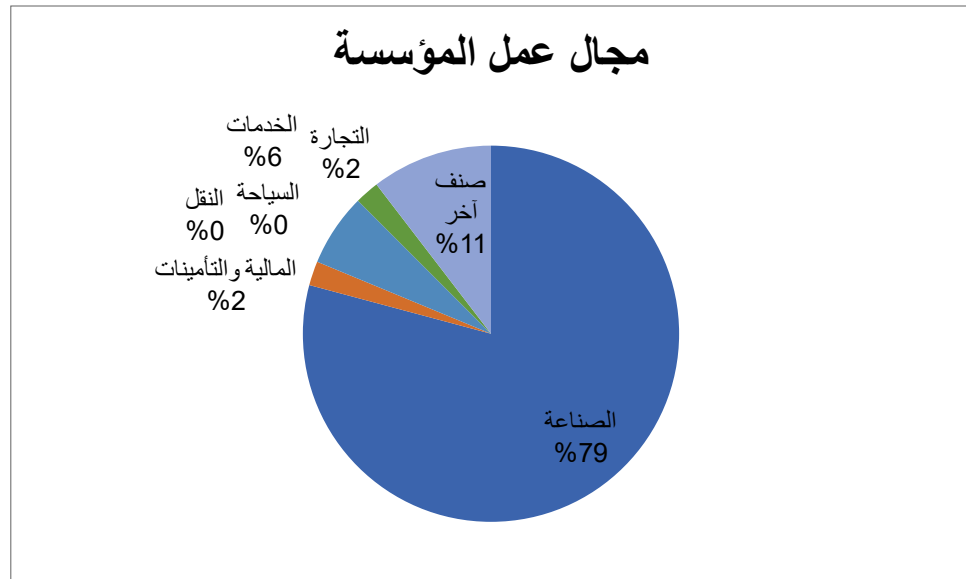


أما بالنسبة للخبرة المهنية فكانت أكبر نسبة لفئة أقل من 5 سنوات خبرة بنسبة مئوية قاربت 40 % كما هو موضح في الشكل الموالي.
شكل رقم 21: الخبرة المهنية

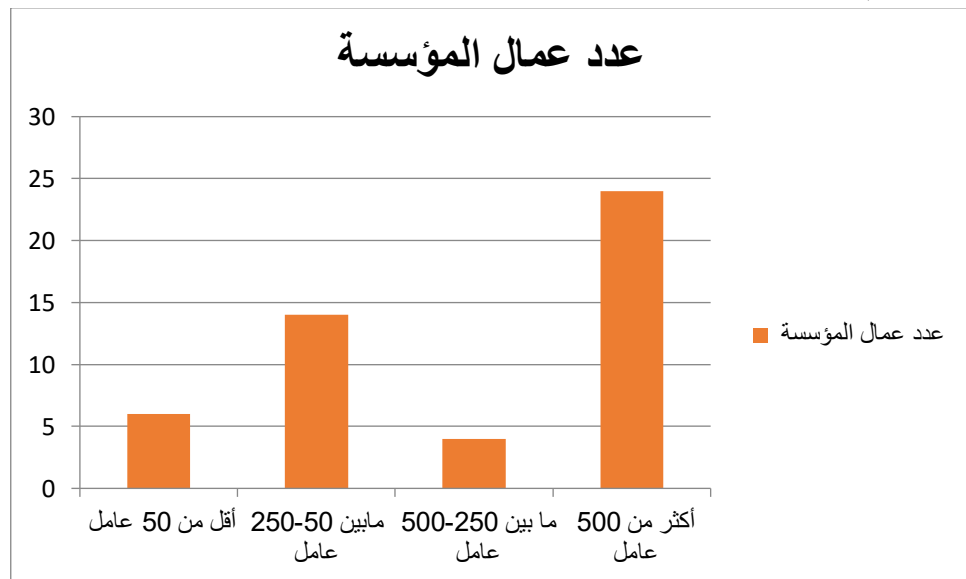


وبالنسبة لمجال عمل المؤسسة فقد كانت أغلب المؤسسات المستجوبة مؤسسات صناعية بنسبة 79% كما هو موضح في الشكل التالي:

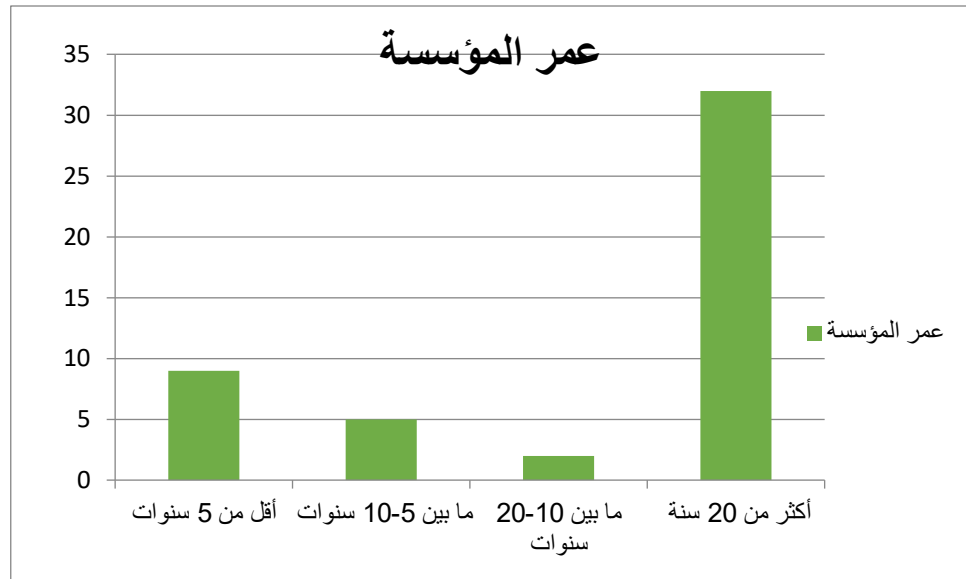
شكل رقم 22: مجال عمل المؤسسة



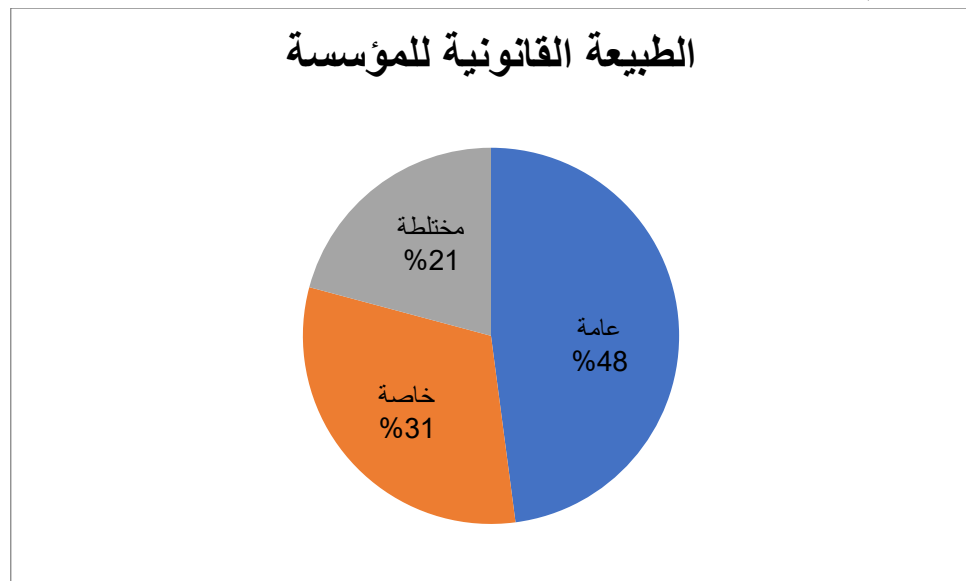
كما يوضح الشكل التالي عدد عمال المؤسسات المستجوبة والذي يظهر أن أغلب هذه المؤسسات فاق عدد عمالها 500 عامل بنسبة 50%.
شكل رقم 23: عدد عمال المؤسسة



أما فيما يتعلق بعمر المؤسسة فإن أغلبها فاق عمرها 20 سنة بنسبة 67% كما هو موضح في الشكل التالي:
شكل رقم 24: عمر المؤسسة

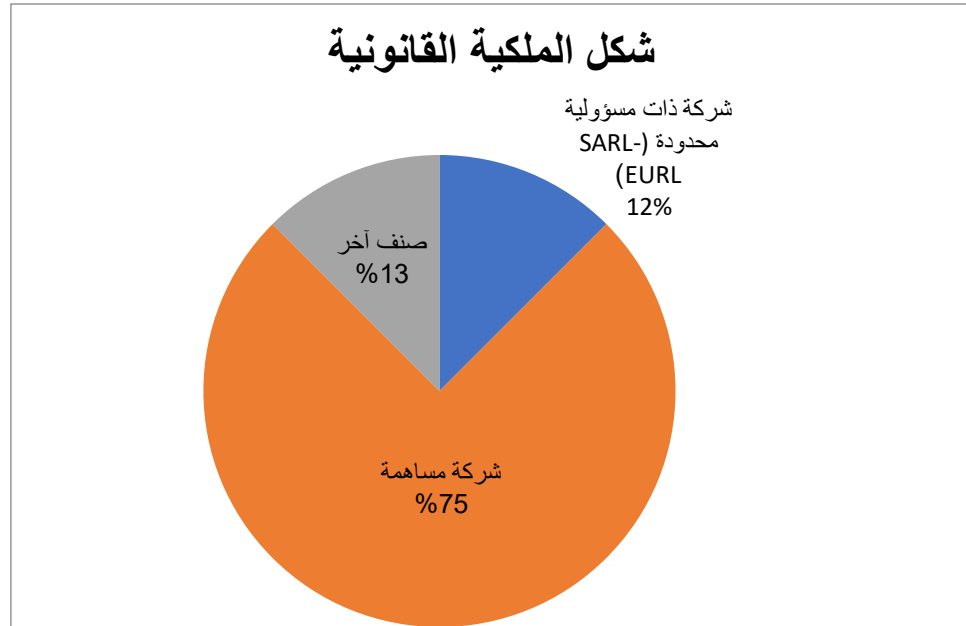


يوضح الشكل الموالي توزيع طبيعة الملكية القانونية للمؤسسات المستجوبة والذي يبين أن ما نسبته 48% كان للمؤسسات العامة و 21% للمؤسسات المختلطة و 31% للمؤسسات الخاصة. شكل رقم 25: الطبيعة القانونية للمؤسسة



كما أن أغلب المؤسسات كانت مؤسسات ذات مساهمة كما هو موضح في الشكل التالي:

شكل رقم 26: شكل الملكية القانونية



الفرع الثاني: التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة

يعتمد التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة على المتوسط الحسابي والاهمية النسبية لقياس مركز درجة الموافقة في العينة والانحراف المعياري ومعامل الاختلاف لقياس تشتت درجة الموافقة في العينة والترتيب يكون على أساس معامل الاختلاف للبند الداخلة في المتغيرات.

1. المتغير المستقل نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

يوضح الجدول التالي نتائج التحليل الوصفي لمتغير نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

الجدول رقم 27: التحليل الوصفي لمتغير نظام التكاليف على أساس الأنشطة

الدرجة	الترتيب	معامل الاختلاف	الانحراف المعياري	الأهمية	المتوسط الحسابي	البند
مرتفعة	1.00	25.39	1.02	80.42	4.02	Q2
مرتفعة	2.00	27.48	1.04	75.42	3.77	Q3
مرتفعة	3.00	32.21	1.19	73.75	3.69	Q4
متوسطة	5.00	33.95	1.10	64.58	3.23	Q5
متوسطة	7.00	38.17	1.21	63.33	3.17	Q6
متوسطة	6.00	34.87	1.22	70.00	3.50	Q7
متوسطة	4.00	33.69	1.01	60.00	3.00	Q8
متوسطة	8.00	44.60	1.33	59.58	2.98	Q9
متوسطة				68.39	3.42	البعد ككل

المصدر: إعداد الطالب باستخدام R 3.5.1

يوضح الجدول اعلاه التحليل الوصفي للمتغير الكامن نظام التكاليف على أساس الأنشطة وبنوده حيث سجل البند Q2 "تعمل مؤسستكم على توفير نظام محاسبي سليم يمكن من خلاله جمع المعلومات التفصيلية عن التكاليف" متوسط 4.02 بنسبة أهمية بلغت 80.42% وهي بذلك تقع في مجال درجة الموافقة المرتفعة حيث احتلت الترتيب الأول بأقل تشتت أي اتفاق كبير للمستجيبين على هذا البند ضمن هذا المتغير في حين سجل البند Q9 "تعمل المؤسسة دوما على تشكيل فريق عمل متكامل ومتخصص في نظام ABC" متوسط 2.98 بنسبة أهمية بلغت 59.58% وهي بذلك تقع في مجال درجة الموافقة المتوسطة حيث احتلت الترتيب الأخير بأكبر

البند	المتوسط الحسابي	الأهمية	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الترتيب	الدرجة
Q10	3.85	77.08	1.17	30.27	3	مرتفعة
Q11	3.44	77.08	1.13	30.27	73	متوسطة
Q18	3.77	68.75	1.37	39.76	47	متوسطة
Q19	3.71	75.42	1.19	33.56	54	مرتفعة
Q20	3.67	74.73	1.24	33.65	25	مرتفعة
Q21	3.77	73.33	1.19	29.58	12	مرتفعة
Q22	3.58	75.42	1.12	29.58	61	متوسطة
BCS	3.68	71.63	1.22	33.98	6	متوسطة

تشتت أي درجة اتفاق أدنى للمستجيبين على هذا البند ضمن هذا المتغير. في حين جاء المتوسط العام للمتغير الكامن نظام التكاليف على أساس الأنشطة بمتوسط 3.42 وأهمية نسبية 68.39% أي بدرجة موافقة متوسطة.

1. المتغير المستقل بطاقة الأداء المتوازن:

يوضح الجدول التالي نتائج التحليل الوصفي لمتغير بطاقة الأداء المتوازن:

BCS	3.68	73.69	-	-	-	مرتفع
-----	------	-------	---	---	---	-------

الجدول رقم 28: التحليل الوصفي لمتغير بطاقة الأداء المتوازن

المصدر: إعداد الطالب باستخدام R 3.5.1

يوضح الجدول أعلاه التحليل الوصفي للمتغير الكامن بطاقة أداء المتوازن وبنوده حيث سجل البند Q21 "تعمل مؤسستكم على تطوير وتدريب العاملين لديها" متوسط 3.77 بنسبة أهمية بلغت 75.42% وهي بذلك تقع في مجال درجة الموافقة المرتفعة حيث احتلت الترتيب الأول بأقل تشتت أي اتفاق كبير للمستجيبين على هذا البند ضمن هذا المتغير في حين سجل البند Q11 "تمتلك مؤسستكم رؤية إستراتيجية واضحة المعالم تحرص على السير عليها" متوسط 3.44 بنسبة أهمية بلغت 68.75% وهي بذلك تقع في مجال درجة الموافقة المتوسطة حيث احتلت الترتيب الأخير بأكثر تشتت أي درجة اتفاق أدنى للمستجيبين على هذا البند ضمن هذا المتغير. في حين جاء المتوسط العام للمتغير الكامن بطاقة الأداء المتوازن بمتوسط 3.68 وأهمية نسبية 73.69% أي بدرجة موافقة مرتفعة.

3. المتغير المستقل التكلفة المستهدفة:

يوضح الجدول التالي نتائج التحليل الوصفي لمتغير التكلفة المستهدفة:

الجدول رقم 29: التحليل الوصفي لمتغير التكلفة المستهدفة

البند	المتوسط الحسابي	الأهمية	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الترتيب	الدرجة
Q23	3.54	70.83	1.01	28.51	1	متوسطة
Q24	3.75	75.00	1.23	32.78	3	متوسطة
Q25	3.52	70.42	1.24	35.15	7	متوسطة
Q26	3.48	69.58	1.22	35.07	6	متوسطة
Q28	3.40	67.92	1.23	36.32	8	متوسطة
Q30	3.15	62.92	1.03	32.78	4	متوسطة
Q31	2.98	59.58	1.25	41.83	9	متوسطة
Q32	3.48	69.58	1.01	29.04	2	متوسطة
Q33	3.46	69.17	1.15	33.19	5	متوسطة
TC	3.42	68.34				متوسطة

المصدر: إعداد الطالب باستخدام R 3.5.1

يوضح الجدول أعلاه التحليل الوصفي للمتغير الكامن التكلفة المستهدفة وبنوده حيث سجل البند Q23 "تعمل مؤسستكم في سوق يتميز بشدة وكثافة المنافسة مما يتطلب تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة" متوسط 3.54 بنسبة أهمية بلغت 70.83% وهي بذلك تقع في مجال درجة الموافقة المتوسطة حيث احتلت الترتيب الأول بأقل تشتت أي اتفاق كبير للمستجيبين على هذا البند

ضمن هذا المتغير في حين سجل البند Q31 "تقوم مؤسستكم بالاتصال المباشر بالعاملين وشرح وجهة نظرها حول آليات تخفيض التكاليف" متوسط 2.98 بنسبة أهمية بلغت 59.58% وهي بذلك تقع في مجال درجة الموافقة المتوسطة حيث احتلت الترتيب الأخير بأكبر تشتت أي درجة اتفاق أدنى للمستجيبين على هذا البند ضمن هذا المتغير. في حين جاء المتوسط الحسابي للمتغير ككل 3.42 وأهمية نسبية 68.34% أي بدرجة موافقة متوسطة.

4. المتغير التابع الأداء المالي:

يوضح الجدول التالي نتائج التحليل الوصفي للمتغير التابع الأداء المالي:

الجدول رقم 30: التحليل الوصفي لمتغير الأداء المالي

البند	المتوسط الحسابي	الأهمية	الانحراف المعياري	معامل الاختلاف	الترتيب	الدرجة
Q37	3.02	60.42	1.34	44.51	5	متوسطة
Q38	3.29	65.83	1.07	32.54	1	متوسطة
Q39	2.94	58.75	1.23	41.79	4	متوسطة
Q40	3.31	66.25	1.19	35.86	2	متوسطة
Q44	2.79	55.83	1.34	47.86	6	متوسطة
Q47	3.06	61.25	1.16	37.75	3	متوسطة
المحور ككل	3.07	61.39	-	-	-	متوسطة

المصدر: إعداد الطالب باستخدام R 3.5.1

يوضح الجدول أعلاه التحليل الوصفي للمتغير التابع الأداء المالي وبنوده حيث سجل البند Q38 "لدى المؤسسة هامش ربح تجاري جيد" متوسط 3.29 بنسبة أهمية بلغت 65.83% وهي بذلك تقع في مجال درجة الموافقة المتوسطة حيث احتلت الترتيب الأول بأقل تشتت أي اتفاق كبير للمستجيبين على هذا البند ضمن هذا المتغير في حين سجل البند Q44 "مستوى السيولة المالية كاف لسيير نشاط مؤسستكم" متوسط 2.79 بنسبة أهمية بلغت 55.83% وهي بذلك تقع في مجال درجة الموافقة المتوسطة حيث احتلت الترتيب الأخير بأكبر تشتت أي درجة اتفاق أدنى للمستجيبين على هذا البند ضمن هذا المتغير. في حين جاء المتوسط العام للمتغير التابع الأداء المالي بمتوسط 3.07 وأهمية نسبية 61.39% أي بدرجة موافقة متوسطة.

المبحث الثالث: اختبار الفروض ومناقشة النتائج

المطلب الأول: اختبار الفروض

الفرع الأول: الفرض الأول

ينص الفرض الأول على أنه "يوجد أثر معنوي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة على الأداء المالي" ولاختبار هذا الفرض يعرض الجدول التالي نتائج اختبار الفرض الأول:

الجدول رقم 31: اختبار الفرض الأول

النتيجة	القيمة الاحتمالية	إحصاء ستودنت	الانحراف المعياري	التقدير أو الأثر
---------	-------------------	--------------	-------------------	------------------

ABC نحو الأداء المالي	0.106	0.133	0.801	0.4275	غير معنوي
--------------------------	-------	-------	-------	--------	-----------

المصدر: إعداد الطالب

من خلال الجدول رقم 31 يتضح أن الأثر المباشر لنظام التكاليف على أساس الأنشطة على الأداء المالي كان ايجابيا قدر بـ **0.106** وهو أثر غير معنوي، وعليه يرفض الفرض الأول أي " لا يوجد أثر معنوي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة على الأداء المالي".

الفرع الثاني: الفرض الثاني

ينص الفرض الثاني على أنه " يوجد أثر معنوي لبطاقة الأداء المتوازن على الأداء المالي" ولاختبار هذا الفرض يعرض الجدول التالي نتائج اختبار الفرض الثاني:

الجدول رقم 32: اختبار الفرض الثاني

النتيجة	القيمة الاحتمالية	إحصاء ستودنت	الانحراف المعياري	التقدير أو الأثر	بطاقة الأداء نحو الأداء المالي
معنوي	0.0671	1.88	0.178	0.34	

المصدر: إعداد الطالب

من خلال الجدول رقم 32 يتضح أن الأثر المباشر لبطاقة الأداء المتوازن على الأداء المالي كان ايجابيا قدر بـ **0.34** وهو أثر معنوي عند مستوى الاحتمالية 10%، وعليه يقبل الفرض الثاني أي " يوجد أثر معنوي لبطاقة الأداء المتوازن على الأداء المالي".

الفرع الثالث: الفرض الثالث

ينص الفرض الثالث على أنه " يوجد أثر معنوي لأسلوب التكلفة المستهدفة على الأداء المالي" ولاختبار هذا الفرض يعرض الجدول التالي نتائج اختبار الفرض الثالث:

جدول رقم 33: اختبار الفرض الثالث

النتيجة	القيمة الاحتمالية	إحصاء ستودنت	الانحراف المعياري	التقدير أو الأثر	التكلفة المستهدفة نحو الأداء المالي
غير معنوي	0.1018	1.67	0.171	0.286	

المصدر: إعداد الطالب باستخدام حزمة plspm

من خلال الجدول رقم 33 يتضح أن الأثر المباشر لأسلوب التكلفة المستهدفة على الأداء المالي كان ايجابيا قدر بـ **0.286** وهو أثر غير معنوي، وعليه يرفض الفرض الثالث أي " لا يوجد أثر معنوي لأسلوب التكلفة المستهدفة على الأداء المالي".

المطلب الثاني: مناقشة النتائج.

يستعرض هذا المطلب مناقشة نتائج الدراسة والمتعلقة بالتحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة وفروض الدراسة.

الفرع الأول: مناقشة عينة الدراسة

من خلال نتائج الجدول رقم 19 بالنسبة للمؤهل العلمي يظهر أن ما يقرب 90 % من الموظفين المستجوبين متحصلون على شهادة الليسانس والماستر وهو ما يتوافق مع متطلبات الدراسة، بينما جاءت نسبة المحاسبين (29.17%) أكبر من نسبة مراقبي التسيير (14.58%) فيما يتعلق بالمسمى الوظيفي وهذا راجع إلى إمكانية وجود أكثر من منصب محاسب في المؤسسة بخلاف منصب مراقب التسيير الذي لا يوجد في الغالب إلا منصب واحد، أما بالنسبة لمتغير الخبرة المهنية فكانت نسبة فئة "أقل من 5 سنوات خبرة" (39.58%) أي أكثر من 60% فاقت خبرتهم 5 سنوات في وظائفهم مما يزيد نتائج دراستنا جودة ودقة، وبالنسبة لمتغير مجال عمل المؤسسة فإن 79% من أفراد عينة الدراسة موظفون في مؤسسات صناعية وهذا راجع إلى كثرة هذا النوع من المؤسسات في الاقتصاد الجزائري مقارنة بالمجالات الأخرى وإلى صعوبة الوصول إلى المؤسسات التي تنشط في مجالات أخرى، وفيما يتعلق بعدد عمال المؤسسة فكانت النسبة الأكبر إلى فئة أكثر من 500 عامل بنسبة (50%) وهو ما يزيد في جودة الدراسة، أما بالنسبة لعمر المؤسسة فأغلب المستجوبين موظفون في مؤسسات فاق عمرها 20 سنة بنسبة 67% وهو أمر إيجابي بالنسبة لدراستنا، بينما توزعت نسبة الطليعة القانونية للمؤسسات بين العامة بنسبة 48% والخاصة بنسبة 31% والمختلطة بنسبة 21% وهي نسب متفاوتة، أما بالنسبة لشكل الملكية القانونية فأغلب أفراد عينة الدراسة موظفون في شركات ذات أسهم (75%) وهذا لغلبة هذا النوع من المؤسسات في السوق الجزائرية وخاصة المؤسسات الكبيرة.

الفرع الثاني: مناقشة نتائج متغيرات الدراسة

بينت الدراسة بخصوص التحليل الوصفي لمتغيرات الدراسة ما يلي:

1. مناقشة نتيجة المتغير المستقل نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

من خلال الجدول رقم 27 الذي يوضح التحليل الوصفي لمتغير نظام التكاليف على أساس الأنشطة وبنوده. احتل البند Q2 الترتيب الأول بمتوسط حسابي 4.02 وأهمية نسبية 80.42% وبدرجة موافقة مرتفعة مما يدل على امتلاك المؤسسات الاقتصادية الجزائرية نظاما محاسبيا سليما يمكن من خلاله جمع المعلومات التفصيلية عن التكاليف، يليه في الترتيب البند Q3 بمتوسط حسابي 3.77 وأهمية نسبية 75.42% وبدرجة موافقة مرتفعة والذي يدل على حرص المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة، وجاء في الترتيب الثالث Q4 أيضا بدرجة موافقة مرتفعة بأهمية نسبية 73.75% ومتوسط حسابي 3.69 والذي يدل على قيام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتحديد الأنشطة التي تتم من خلالها العملية الإنتاجية (مثل أنشطة التقطيع، التركيب، طلاء، أمر بالشراء....)، وجاء البند Q8 رابع الترتيب بدرجة موافقة متوسطة الذي يشير إلى تخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة ثم إعادة تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات والخدمات بمستوى متوسط في المؤسسات الاقتصادية، ويليه في الترتيب البند Q5 و Q7 و Q6 على الترتيب بدرجة موافقة متوسطة التي تشير إلى تطبيق متوسط

للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية للبند Q5 "يتم تقسيم الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة للمنتج وأنشطة لا تضيف قيمة للمنتج والبند Q7 "تقوم مؤسستكم بالتركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج" والبند Q6 "تعمل مؤسستكم على تخفيض وتقليص الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج مثل تكاليف التخزين والمناولة" وهذه الأخيرة - البنود Q5;Q6;Q7- هي لب نظام التكاليف على أساس الأنشطة، بينما احتل البند Q9 الترتيب الأخير ضمن هذا المتغير مما يدل على عدم حرص المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على تشكيل فريق عمل متكامل ومتخصص في نظام التكاليف على أساس الأنشطة.

ومن خلال ما سبق وبالنظر إلى المتوسط الحسابي للمتغير ككل 3.42 وأهمية بنسبة 68.39% يمكن القول إن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لا تطبق نظام التكاليف على أساس الأنشطة إلا أنها ليست بعيدة عن إرساء هذا النظام في تسيير نشاطاتها وهذا ما يتوافق مع دراسة (درويش عمار، 2016) التي أشارت إلى توفر مقومات تطبيق نظام ABC في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إلا أن التطبيق الفعلي لهذا النظام بالمؤسسات محل الدراسة ظل مغيبا بشكل كلي، بحيث لم تطبقه سوى مؤسسة واحدة.

2. مناقشة نتيجة المتغير المستقل بطاقة الأداء المتوازن:

من خلال الجدول رقم 28 الذي يوضح التحليل الوصفي لمتغير بطاقة الأداء المتوازن وبنوده. احتل البند Q21 الترتيب الأول بمتوسط حسابي 3.77 وأهمية نسبية 75.42% وبدرجة موافقة مرتفعة مما يدل على اهتمام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطوير وتدريب العاملين لديها، يليه في الترتيب البند Q20 بمتوسط حسابي 3.67 وأهمية نسبية 73.33% وبدرجة موافقة مرتفعة والذي يدل قيام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتقييم مستوى دقة العمليات الداخلية لديها والعمل على تطوير آلية العمل، وجاء في الترتيب الثالث Q10 أيضا بدرجة موافقة مرتفعة وبأهمية نسبية 77.08% ومتوسط حسابي 3.85 والذي يدل على حرص المؤسسات محل الدراسة على التقييم الشامل لأدائها-تقييم الأداء من عدة جوانب- دوريا، كما حقق أيضا البند Q18 والبند Q19 درجة موافقة مرتفعة اللذان يشيران إلى قيام المؤسسات محل الدراسة بقياس درجة الاستغلال الأمثل للطاقة الإنتاجية المتاحة وعلى معرفة مدى مواكبتها للتكنولوجيا الحديثة المستخدمة في نشاطها، بينما احتل البند Q11 الترتيب الأخير ضمن هذا المتغير بدرجة موافقة متوسطة الذي يعبر عن امتلاك المؤسسات محل الدراسة رؤية إستراتيجية واضحة المعالم تحرص على السير عليها.

ومن خلال ما سبق وبالنظر إلى المتوسط الحسابي للمتغير ككل 3.68 وأهمية بنسبة 73.70% يمكن القول أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تهتم بتقييم الأداء من جوانب مختلفة وتملك إستراتيجية تبني عليها أهدافها إلا أنها لا تطبق فعليا بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أدائها، لكنها تمتلك عدة مقومات يمكنها من خلالها تطبيق هذه الأداة مستقبلا، وقد اختلفت هذه الدراسة مع دراسة (صالح بلاسكة، 2012) التي أشارت إلى وجود العديد من العقبات التي تعيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في انتهاج بطاقة الأداء المتوازن، وكذا عدم الاهتمام بتقييم الإستراتيجية. وعلى هذه المؤسسات تجاوزها والوقوف عليها والبدء من داخل المؤسسة، ولاسيما المستوى الاستراتيجي.

3. مناقشة نتيجة المتغير المستقل التكلفة المستهدفة:

من خلال الجدول رقم 29 الذي يوضح التحليل الوصفي لمتغير التكلفة المستهدفة وبنوده. احتل البند Q23 الترتيب الأول ضمن هذا المتغير بمتوسط حسابي 3.54 وأهمية نسبية 70.83% بدرجة موافقة متوسطة مما يوضح لنا مستوى المنافسة في السوق الذي تنشط فيه المؤسسات محل الدراسة، كما كانت كل البنود هذا المتغير بدرجة موافقة متوسطة وبمتوسطات حسابية متقاربة، الذي يدلنا على أن مقومات هذا المتغير لم تكن في المستوى المطلوب منها عدم الاهتمام الكافي لهذه المؤسسات بتكاليف المنتج في مرحلة التصميم والتخطيط، عدم قيام هذه المؤسسات بتحديد سعر مستهدف لمنتجاتها قبل البدء بعملية الإنتاج، وعدم توفيق هذه المؤسسات بين خططها وأفكارها وعقلية العاملين لديها، كما يلاحظ عدم وجود اتصال بالعاملين لشرح وجه نظر المؤسسة حول آلية تخفيض التكاليف.

وبالنظر إلى المتوسط الحسابي للمتغير ككل 3.42 ونسبة الأهمية 68.34% ودرجة الموافقة المتوسطة، يمكن القول على أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لا تطبق أسلوب التكلفة المستهدفة في تسييرها، ولا تملك حتى المقومات التي يمكن من خلالها تبني هذا الأسلوب في المستقبل القريب، وهذا ما توافق مع دراسة طائوش قدوسي وخرار أخضر، التي أثبتت وجود معوقات تحول دون تطبيق نظام التكلفة المستهدفة، وتتركز معظم المعوقات التي أشارت إليها الدراسة في عدم وجود أفراد مؤهلين إدارياً وعملياً في مجال التكاليف.

4. مناقشة نتيجة المتغير التابع الأداء المالي:

من خلال نتائج الجدول 30 الذي يعبر عن التحليل الوصفي للمتغير التابع الأداء المالي، نلاحظ أن كل بنود هذا المتغير سجلت درجة موافقة متوسطة مما يجعل المغير ككل في درجة الموافقة المتوسطة، مما يدل على المستوى المتوسط للأداء المالي للمؤسسات محل الدراسة، واحتل البند Q38 الترتيب الأول بمتوسط حسابي 3.29 والذي يعبر عن امتلاك هذه المؤسسات هامش ربح تجاري جيد، يليه في الترتيب البند Q40 بمتوسط حسابي 3.31 والذي يوضح لنا مستوى تحكم هذه المؤسسات في التكاليف، واحتل البند Q47 الترتيب الأخير بمتوسط حسابي 3.01 والذي يعبر عن ضعف مستوى السيولة المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية،

ومن خلال النتائج الكلية لهذا المتغير يتضح لنا أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ليس لها اهتمام جيد بمستوى أدائها المالي الذي يعتبر ركيزة استمرارية نشاطها وتطوره.

الفرع الثالث: مناقشة نتائج الفروض

1. مناقشة نتيجة الفرضية الأولى

بينت الدراسة أنه " لا يوجد أثر معنوي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة على الأداء المالي" وهذا ما تم تأييده بدراسة عمر محمد هديب بعنوان "نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن، وعلاقته بالأداء المالي -التطبيق ونموذج مقترح للقياس- التي أظهرت عدم وجود علاقة ايجابية بين تحسن الأداء المالي لثلاث شركات مثلت 60% من العينة النهائية للدراسة، حيث تبين أن متوسطات مؤشرات الأداء المالي لها قد انخفض على عكس

ما كان متوقعا، مما يشير إلى عدم وجود علاقة بين قيام الشركات بتطبيق النظام وتحسن الأداء المالي.

بينما تعارضت دراستنا مع دراسة دراسة نوبلي نجلاء " استخدام أدوات المحاسبة الادارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب، بسكرة- التي أكدت على مساهمة نظام التكاليف على أساس الأنشطة في التحسين الفعلي لمؤشرات الأداء المالي.

2. مناقشة نتيجة الفرضية الثانية:

بينت الدراسة أنه يوجد أثر معنوي لبطاقة الأداء المتوازن على الأداء المالي وهذا ما توافق نوعا ما مع دراسة نوبلي نجلاء التي بينت أن أدوات المحاسبة الادارية تقوم بالتأثير الايجابي على مختلف مؤشرات الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية، فبعضها يساهم في عملية التقييم (كالتحليل المالي وبطاقة الأداء المتوازن).

وتم تأييد نتائج الفرضية الثانية بدراسة ماهر موسى درغام ومروان محمد أبو فضة " أثر تطبيق أنموذج الأداء المتوازن في تعزيز الأداء المالي الاستراتيجي للمصارف الوطنية الفلسطينية" التي بينت إمكانية استخدام مقاييس الأداء في أنموذج BSC بجوانبه الأربعة معا، لتعزيز الأداء المالي الاستراتيجي للمصارف الوطنية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة.

3. مناقشة نتائج الفرضية الثالثة:

بينت الدراسة أنه لا يوجد أثر معنوي لاستخدام التكلفة المستهدفة على الأداء المالي وهذا ما تعارض مع دراسة بشاير خالد قاسم العبانية "أثر استخدام التكلفة المستهدفة في تحسين الأداء المالي في البنوك التجارية الأردنية" التي خلصت إلى وجود أثر ذو دلالة إحصائية لاستخدام التكلفة المستهدفة المتمثلة بـ) التركيز على العملاء، قيادة السعر، ضبط التكاليف، الكوادر الفنية، التخطيط، الموردين) في الأداء المالي في البنوك التجارية الأردنية، كما بينت الدراسة أن تطبيق التكلفة المستهدفة يساهم في تحسين قدرة الإدارة على تحقيق هامش مجمل الربح، وتحسين قدرتها على تحقيق الأرباح من الأموال المتاحة لها، كما بينت أيضا أن تطبيق التكلفة المستهدفة يساهم في تحسين صافي الربح قبل الضرائب إلى مطلوبات المتداولة، وإلى تحسين الإيرادات إلى الموجودات الثابتة.

بينما توافقت دراستنا مع دراسة شلباية نضال جبر محمود "أثر تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة على الأداء المالي: دراسة تطبيقية على المستشفيات الخاصة" التي توصلت إلى أنه لا يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.05$) لاستخدام مدخل التكلفة المستهدفة على توفر السيولة في المستشفيات الخاصة في الأردن، غير أنه يوجد أثر ذو دلالة إحصائية عند مستوى الدلالة ($\alpha \geq 0.05$) لاستخدام مدخل التكلفة المستهدفة على تحقيق الربحية في المستشفيات الخاصة في الأردن.

الخاتمة

الخاتمة:

بعد التغير الذي شهده العالم في السنوات الأخيرة وخاصة في محيط المؤسسات الاقتصادية الذي فرض على المؤسسة ضرورة التفكير الدائم في السبل والأدوات التي توجد لها أفضل الحلول وتسمح لها بالبقاء والاستمرار في نشاطها، فكان للأدوات الحديثة لمراقبة التسيير النصيب الوافر من الاهتمام لدى المؤسسات الكبرى في الدول المتقدمة مما زاد من قوتها وسيطرتها على الأسواق العالمية. وبالمقابل لا تزال الكثير من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تعاني من سوء التسيير والعجز المالي الذي أرهقها بالديون لدى المؤسسات المالية.

إن الأهمية الممنوحة للأدوات الحديثة لمراقبة التسيير لدى المؤسسات العالمية طرح علينا الاشكال عن مدى اهتمام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بهذه الأدوات ومدى معرفة المسؤولين والمسيرين عندنا بهذه الأدوات، ثم إن الضعف المالي الذي تعاني منه مؤسساتنا جعلنا نتوجه بهذا البحث لمحاولة معرفة مدى مساهمة الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية.

ومن خلال هذا البحث توصلنا إلى مجموعة من النتائج والاستنتاجات التي يمكن توضيحها في النقاط التالية:

النتائج النظرية:

- بينت الدراسة أن لمراقبة التسيير اهتمام كبير لدى الباحثين والمفكرين منذ سنوات بعيدة ومن أشهرهم روبرت كابلان وهنري بوكان وسيمون الذين عرفت عنهم كتابات نافعة في هذا المجال.
- بينت الدراسة أن مراقبة التسيير ليس مجرد نظام للرقابة وإنما هي نظام للرقابة والتوجيه والتحفيز.
- بينت الدراسة أن مراقب التسيير في المؤسسة يجب أن يتمتع بقدرات تقنية وإنسانية كي يستطيع أداء عمله على أكمل وجه.
- بينت الدراسة أن تقييم الأداء عملية جوهرية في المؤسسة التي تبحث عن التطور والنمو.
- بينت الدراسة أن تحسين الأداء المالي مطلب كل مؤسسة ترغب في البقاء والنمو.
- بينت الدراسة أن المحاسبة التحليلية من أهم الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير التي اعتنت بحساب التكاليف في المؤسسة.
- بينت الدراسة أن التحليل المالي من أهم الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير التي اهتمت بتسيير الأموال إيجاد التوافق بين السيولة المالية والربحية، وحماية المؤسسة من المخاطر المالية من خلال المؤشرات المالية التي يعتمد عليها التحليل المالي.
- بينت الدراسة أن الموازنات التقديرية من أقدم أدوات التخطيط استعمالا وهي عبارة عن خطة للمستقبل يعبر عنها بصورة كمية أو رقمية.

- بينت الدراسة أن بحوث العمليات من أهم الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير والتي ظهرت في المجال الحربي ثم انتقلت إلى مجال الأعمال والمؤسسات الاقتصادية وهي عبارة عن طرق وأساليب رياضية تبحث عن الحل الأمثل من بين مجموعة من الحلول المتاحة.
 - بينت الدراسة أن زيادة حدة المنافسة عرض الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير لمجموعة من الانتقادات والتي ظهر على إثرها أدوات بديلة عرفت بالأدوات الحديثة لمراقبة التسيير.
 - بينت الدراسة أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة من أهم الأدوات الحديثة التي اهتمت بحساب التكاليف بصفة مغايرة لما كان عليه في الأدوات التقليدية، ويعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة أن المنتجات تستهلك الموارد والموارد تستهلك الأنشطة إذ يجب تقسيم المؤسسة على أساس الأنشطة.
 - بينت الدراسة أن التكلفة المستهدفة من الأساليب الحديثة لمراقبة التسيير والتي ظهرت في اليابان وتحقق على إثرها ازدهار صناعة السيارات في اليابان في أواخر الثمانينات، وهي أسلوب يهتم بتخفيض تكاليف المنتج على مدار حياته مع الحرص على تلبية متطلبات المستهلك من الجودة والموثوقية.
 - بينت الدراسة أن تقنية الكايزن (التحسين المستمر) من الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير، طبقت لأول مرة في شركة تويوتا اليابانية سنة 1986، وهي نظام يوفر البيانات ذات الصلة لدعم أنظمة الإنتاج الهزيل وتركز تقنية الكايزن على خفض التكاليف خلال مرحلة تصنيع المنتج.
 - بينت الدراسة أن بطاقة الأداء المتوازن أحد أهم وأحدث أدوات قياس الأداء، ابتكرها كل من روبرت كابلان وديفيد نورتن في عام 1992، وهي نظام إداري وخطة إستراتيجية لتقييم أنشطة وأداء المنشأة وفقا لرؤيتها واستراتيجياتها، يوازن هذا النظام بين الجوانب المالية ورضا العملاء وفاعلية العمليات الداخلية وجوانب التعلم والتطوير في المؤسسة سواء كانت ربحية أو غير ربحية، خدمية أو صناعية، حكومية أو غير حكومية، صغيرة أو كبيرة.
- النتائج التطبيقية:**
- ومن خلال الدراسة التطبيقية التي قمنا بها وبناءً على تحليل نتائج الاستبيان الذي وزع على مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية استخلصنا مجموعة من النتائج يمكن توضيحها في النقاط التالية:
- المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لا تستخدم الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير بشكل صريح إلا أنها تتوفر على الكثير من المقومات التي يمكنها من خلالها ترسيخ العمل بهذه الأدوات.
 - تمتلك المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة نظام محاسبي سليم يمكن من خلاله جمع المعلومات التفصيلية عن التكاليف
 - تقوم المؤسسات محل الدراسة بالفصل بين التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة كما تقوم بتحديد الأنشطة التي تتم من خلالها العملية الإنتاجية
 - تحرص المؤسسات محل الدراسة على التقييم الشامل لأدائها دوريا إلا أنها لا تمتلك رؤية واضحة المعالم تسيير عليها.

- لا تتبنى المؤسسات محل الدراسة فلسفة أن العميل (الزبون) هو أهم عنصر في السوق ولا تأخذ بعين الاعتبار رغبات الزبائن وميولاتهم عند الإقدام على إنتاج منتج جديد.
- لا تمتلك المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة نظاما محاسبيا يساعد على قياس الأداء المالي كما أنها لا تقوم بتقييم الأداء المالي بالإضافة إلى عدم امتلاكها موارد مالية كافية لتمويل نشاطها.
- لا يوجد أثر معنوي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة على الأداء المالي.
- يوجد أثر معنوي لبطاقة الأداء المتوازن على الأداء المالي.
- لا يوجد أثر معنوي لأسلوب التكلفة المستهدفة على الأداء المالي.
- يصعب معرفة تأثير الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير على الأداء المالي من خلال أداة الاستبيان لكن ولا بد للتطبيق الحسن لهذه الأدوات أن يكون له تأثير إيجابي على أداء المؤسسة عموما والأداء المالي خصوصا.

التوصيات:

- في ضوء نتائج الدراسة يمكن للباحث تقديم بعض التوصيات التي يرجى أخذها بعين الاعتبار:
- يوصي الباحث بضرورة العناية بالأدوات الحديثة لمراقبة التسيير من طرف الباحثين والجامعات وإدراج هذه الأدوات في المقررات الدراسية للطبة الجامعيين.
 - ضرورة إقامة دورات تكوينية تطبيقية للأدوات الحديثة لمراقبة التسيير لصالح الطلبة والأساتذة الجامعيين مع امكانية الاستعانة بالخبرات الأجنبية.
 - ضرورة اهتمام الموظفين ومسؤولي المؤسسات الاقتصادية بالأدوات الحديثة لمراقبة التسيير من خلال التنسيق مع الجامعات والأساتذة الباحثين لإقامة دورات تكوينية تعرفهم بأهمية هذه الأدوات وكيفية الاستفادة منها في تسيير مؤسساتهم.
 - كما يوصي الباحث مسؤولي المؤسسات الاقتصادية بالاهتمام بقياس وتقييم أداء مؤسساتهم من عدة جوانب من خلال استخدام بطاقة الأداء المتوازن.
 - ضرورة الاهتمام بالقياس الدقيق للأداء المالي الذي يعتبر الركيزة الأساسية في معرفة أداء المؤسسة ومستقبلها.
 - ضرورة اهتمام المؤسسات الاقتصادية بتوفير المعلومات الدقيقة عن التكاليف لاستخدامها في تطبيق الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير المتعلقة بالتكاليف.
 - يوصي الباحث مسؤولي المؤسسات الاقتصادية عامة ومسؤولي الدولة خاصة بضرورة تيسير البحث العلمي على الطلبة وباحثين من خلال تسهيل الوصول إلى المعلومات والمعطيات المتعلقة بالمؤسسات الاقتصادية لإثراء بحوثهم وإعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية والاقتصادية للمؤسسات الاقتصادية.

آفاق الدراسة:

من خلال هذه الدراسة وقفنا على بعض المواضيع التي يمكن أن تكون موضوعا لدراسات مستقبلية يحسن بالباحثين العمل عليها:

- مساهمة الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية – دراسة حالة مؤسسة اقتصادية أجنبية كبيرة-
- إمكانية تطبيق الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية – دراسة حالة مؤسسة اقتصادية كبيرة-
- تطبيق الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير في المؤسسة الصغيرة والمتوسطة.

قائمة المراجع

الكتب :

- 1- خليل محمد حسن الشماع، خضير كاظم حمود، نظرية المنظمة، دار المسيرة، الأردن، 2009
- 2- حسين أحمد الطراونة، توفيق صالح عبد الهادي، الرقابة الإدارية، دار الحامد، عمان، الأردن، 2011
- 1- رفيقة حروش، اقتصاد و تسيير المؤسسة، دار الأمة، الجزائر، 2013
- 2- ناصر دادي عدون و عبد الله قويدر الوحد، مراقبة التسيير و الأداء في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية، الجزائر، 2010،
- 3- السعيد محمد شعيب، محاسبة التكاليف، برنامج محاسبة البنوك و البورصات، جامعة القاهرة،
- 4- نواف محمد فخر، محاسبة التكاليف الصناعية، دار أسامة، الأردن، 2013
- 5- اسماعيل حجازي ، محاسبة التكاليف الحديثة، دار أسامة ، الأردن، 2012
- 6- ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير محاسبة التحليلية، دار المحمدية، الجزائر، 2001
- 7- طلال أبو غزاله، المحاسبة المالية و التكاليف، الطبعة الأولى، المجمع العربي الدولي للمحاسبين القانونيين، الأردن، 2014
- 8- محمد منير شاكر و آخرون، التحليل المالي مدخل صناعة القرار، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، 2008
- 9- وليد ناجي الحياي، التحليل المالي، الجامعة العربية المفتوحة بالدنمارك، 2007
- 10- فهمي مصطفى الشيخ، التحليل المالي، الطبعة الأولى، رام الله، فلسكين، 2008
- 11- عبد الحميد مصطفى أبو ناعم، أساسيات الإدارة المالية، القاهرة، 1992
- 12- قريشي محمد الصغير رفاع شريفة، مطبوعة دروس في مراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة-، 2015
- 13- مجموعة خبراء، الأساليب الحديث للتحليل المالي و إعداد الموازنات لأغراض التخطيط و الرقابة، الشركة العربية المتحدة للتسويق و التوريدات، القاهرة، 2013،
- 14- خليل محمد القصاص، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي و إعداد الموازنات التقديرية، اتحاد المصارف العربية، الأردن، 2010،
- 15- المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، المحاسبة الإدارية و الإدارة المالية، عمان، 2014،
- 16- محمد محمد كعبور، أساسيات بحوث العمليات، أكاديمية الدراسات العليا، طرابلس، ليبيا، 2005
- 17- هاني عرب، محاضرات في بحوث العمليات، ملتقى البحث العلمي، 1429
- 18- أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار الجامعية، مصر، 2003
- 19- محمد سرور الحريري، المحاسبة الإدارية المتقدمة، دار المنهج، عمان، الطبعة الأولى، 2016،
- 20- محمد الصديق الفضيل، نظام التكاليف على أساس الأنشطة كأداة حديثة و فعال في المحاسبة الإدارية، مجلة الإدارة و التنمية للبحوث و الدراسات، العدد 13، جوان 2018

- 21- اسماعيل حجازي و معاليم سعاد، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة، الأردن، 2013، الطبعة الأولى،
- 22- عمر محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف المبني على الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن و علاقته بالأداء المالي، الأردن، 2009،
- 23- صلاح بسيوني عيد و آخرون، محاسبة التكاليف، جامعة القاهرة، الطبعة الأولى، 2017
- 24- ephanie Chatelain-Ponroy, Samuel Sponem ; Evolution et performance de contrôle de gestion ; Economie et Management, 2007
- 25- G Langlois et autres ; contrôle de gestion ; édition BERTI ; Alger ; 2005 ;
- 26- Rick hases and others ; principles of auditing ; pearson eduction limited ; england ; seceon edition ; 2005
- 27- claude alzard et sabine sépari ; contrôle de gestion ; 2eme édition ; dunod ;paris ;2010
- 28- Jacques Renard ; théorie et pratique de l'audit interne ; édition eyrolles ; 7^{eme} édition ; praris ; 2010
- 29- Jacques renard, comprendre et mettre en œuvre le contrôle interne, eyrolles, 7^{eme} édition,
- 30- Stéphanie chatelain et autres ; évolution et performance du contrôle de gestion ;économie et management ; n°123 ;avril 2007 paris, 2010
- 31- Sabine sépari et autres ; management et contrôle de gestion ; dunod ; 2^{eme} édition ; paris ; 2014
- 32- Robert S kaplan et autres ; Management accounting ; pearson ; 6^{eme} édition ; new jersey ; 2012
- 33- Hélène loning et autres ; CONTROLE DE GESTION organisation ,outil et pratique ; 3eme édition ; dunod ; Paris ;2008
- 34- **ANDOME Sarah** ; La contribution de la formation dans la performance de l'entreprise : Cas de l'entreprise SOBRAGA ; mémoire magister ; *Université Mouloud Mammeri ; Tizi-Ouzou ; 2012*
- 35- IASSAMEN Lynda ; Effet des pratiques de gestion des ressources humaines sur la performance des entreprises ; mémoire magister ; UNIVERSITE MOULOUD MAMMERI DE TIZI-OUZOU ; 2017
- 36- **A. Ravi Ravindran** ; OPERATIONS RESEARCH Applications; CRC Press;Taylor and francis group; Boca Raton Landon new York; 2008
- 37- Hillier and lieberman ; INTRODUCTION TO OPERATIONS RESEARCH ; MC Graw Hill Higher ; new york ; 7th Edition ; 2001
- 38- colin drury ; *Management and Cost Accounting* ; 10th Edition ; *British Library* ; United Kingdom ; 2018 ;

- 39- Jim rains ;Target cost management ; Taylor and Francis Group ; United States of America ;2011 ;
- 40- Robine cooper and regine slagmulder; target costing and value engineering ; The IMA Foundation for Applied Research ; New JERSEY ;1997
- 41- Dekker. H, and Smidit, P. , A survey of the Adoption and Use of Target Costing In Dutch Firms, **International Journal Of Production Economics**, Vol. 84 Issue 3, 2003,
- 42- Saima Akter and others ; Implementation of kaizen for continuous improvement of productivity in garment industry in Bangladesh ; American Academic & Scholarly Research Journal Vol 7, No. 3, May 2015 ;
- 43- https://ar.wikipedia.org/wiki/عملية_التحسين_المستمر
- 44- Robert S kaplan et others ; management accounting ; pearson édition ; 6th édition ; New Jersey ;2012
- 45- Yataka koto ; target costing suuport systems :lessons from leading Japanese companies ;management accounting research ;Japan ; 4 ;1993
- 46- Puneet Sharma and others ; PROCESS IMPROVEMENT BY IMPLEMENTATION OF KAIZEN AS A QUALITY TOOL WITHIN DEFINED CONSTRAINTS ; *International Journal of Science and Technology ; Special Issue Vol.1 Issue 1 ;2015*
- 47- Charles T. Horngren and others ; introduction in management accounting ; pearson Education ; 6th edition ; L.sundem ; 2014
- 48- Paul R. Niven ; balanced scirecard step-by-step for gouvernment and nonprofit agencies ; John Wiley & Sons ; New Jersey ;2003
- 49- Kaplan, Robert S., and Norton, David P ; "**The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action**", Boston, MA: Harvard Business School Press ;1996
- 50- Jorge Gomes and Mário Romão ; ADVANTAGES AND LIMITATIONS OF PERFORMANCE MEASUREMENT TOOLS: THE BALANCED SCORECARD ; ISEG, School of Economics and Management, Lisbon University - Rua Miguel Lúpi 20, 1249, Lisboa, Portugal ;2014 ;
- 51- Jorge Gomes and Mário Romão ; The Balanced Scorecard: Keeping Updated and Aligned with Today's Business Trends ; **International Journal of Productivity Management and Assessment Technologies** Volume5 ; Issue 2 ; July-December 2017

رسائل الدكتوراه والماجستير :

- 52- دبالا الحج عارف، الرقابة الادارية و دورها في تحقيق كفاءة العمل الاداري في أجهزة الادارة العامة في القطر العربي السوري، جامعة دمشق، رسالة دكتورى ، 1996
- 53- سعاد عقون، مساهمة مراقبة التسيير في عصرنة التسيير العمومي، رسالة دكتورى، جامعة الجزائر3، 2015،
- 54- براهيمية براهيم، محاسبة التسيير و دورها في الرقابة الإستراتيجية و ترشيد القرارات في المؤسسات الاقتصادية، أطروحة دكتورى، جامعة الشلف، 2015
- 55- بوريب طارق، الرقابة الإدارية و علاقتها بالتطوير لتنظيمي، رسالة ماجيستر، جامعة بسكرة، 2015
- 56- قرشي محمد الصغير، لوحة القيادة كأداة لمراقبة تسيير المؤسسات البنكية، مذكرة ماجيستر، جامعة ورقلة، 2004
- 57- سليم عماد الدين، مراقبة التسيير في الجماعات المحلية، رسالة ماجيستر، جامعة بومرداس، 2007
- 58- لشهب صفاء، مراقبة التسيير في القطاع العمومي، رسالة دكتورى، جامعة الجزائر3، 2015
- 59- كيلاني صونية، إستراتيجية الجودة الشاملة ودورها في تحسين الأداء التسويقي للمؤسسات الاقتصادية دراسة مقارنة الجزائر والأردن، دكتوراه علوم، جامعة باتنة، 2016
- 60- نعيمة يحيوي، أدوات مراقبة التسيير بين النظرية والتطبيق دراسة حالة قطاع دراسة الحليب، أطروحة دكتوراه، جامعة الحاج لخضر-باتنة، 2009
- 61- درحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير و المساعدة على اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتورى، جامعة الجزائر، 2005
- 62- درويش مصطفى الجخلب، دور أساليب المحاسبة الادارية الحديثة في تطوير الأداء المالي، رسالة ماجيستر، الجامعة الاسلامية -غزة-، 2007
- 63- الويزة سعادة، بطاقة الأداء المتوازن من أجل القيادة الإستراتيجية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مذكرة ماجيستر، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013

المقالات :

- 64- نايت مرزوق محمد العربي، محاضرات و تمارين محلولة في مراقبة التسيير، منشورات جامعة باجي مختار عنابة، 2011
- 65- علي سمي وليلى أولاد ابراهيم، تقييم أداء شركات التأمين باستخدام بطاقة الأداء المتوازن، مجلة دراسات، العدد الاقتصادي، المجلد 7، العدد 3، جامعة الأغواط، سبتمبر 2016
- 66- عبد المجيد قدي ومديوني جميلة، أهمية تقييم الأداء في المنظمات الصحية دراسة حالة المؤسسة الاستشفائية الخاصة "البرتقال" بمدينة الشلف، مجلة الإستراتيجية والتنمية، المجلد 4، العدد 7
- 67- عبد المليك مزهوده، الأداء بين الكفاءة والفعالية مفهوم وتقييم، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة ، العدد الأول، 2001،

- 68- دادن عبد الغاني، قراءة في الأداء المالي، والقيمة في المؤسسات الاقتصادية، مجلة الباحث، العدد 04، 2006
- 69- سليمة طبائبية، تقييم الأداء لمالي لشركات التأمين باستخدام النسب المالية دراسة حالة الشركة الجزائرية للتأمينات، مجلة دراسات محاسبية و مالية، الإصدار 16، العدد 6، المعهد العالي للدراسات المالية و المحاسبية ، جامعة بغداد، العراق، 2011
- 70- نعيمة يحيوي، التوجهات الحديثة لنظام الموازنة التقديرية، مجلة العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير، جامعة المسيلة، العدد 3، 2009
- 71- أحمد قايد نور الدين و برومة إلهام، استخدام الموازنة التقديرية للمبيعات كأسلوب فعال لمراقبة التسيير و اتخاذ القرارات داخل المؤسسة، مجلة البحوث و الدراسات، جامعة الوادي، العدد 20، 2015
- 72- علي يوسفات، البرمجة الخطية المتعددة الأهداف (الماهية والتطبيقات) ، مجلة الحقيقة، المجلد 11، العدد 20، 2012
- 73- د. عطاء الله بن طيرش وآخرون، دراسة فعالية بحوث العمليات في اتخاذ القرارات، مجلة المنتدى للدراسات والأبحاث الاقتصادية، العدد الثالث/جوان 2، 2018
- 74- قازي أول محمد شكري، أونان بومدين، فعالية تطبيق أسلوب البرمجة الخطية في صنع القرار وترشيده داخل المؤسسة الصناعية، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 8، العدد 8، ديسمبر 2013
- 75- رشيد قريرة، أسامة عمامرة، مجلة العلوم الإدارية و المالية، جامعة الوادي، الجزائر، العدد 01- جوان 2018،
- 76- طوايبيية أحمد، محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة-دراسة حالة شركة نفطال- ، مجلة الاقتصاد و الاحصاء التطبيقي، الجزائر، العدد 8، 2001
- 77- عبد الوهاب بن بريكة، حفصة بكرون، إدارة التكلفة استراتيجيا باستخدام تقنية التكلفة المستهدفة، مجلة دراسات، جامعة الأغواط، العدد 28، 2017
- 78- أقاسم عمر و ساوس الشيخ، إدارة تكاليف سلسلة الإمداد من خلال التكامل بين أسلوب إدارة التكلفة المستهدفة و أسلوب تحليل سلسلة القيمة، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية و الاقتصادية، جامعة تمانغست، العدد 1، 2012،
- 79- سليمان مليكة، تطبيق طريقة التكلفة المستهدفة و أثرها في تحقيق التحسين المستمر للجودة، مجلة الباحث، جامعة سكيكدة، العدد 8، 2013،
- 80- غسان فلاح المطارنة، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية -المجلد 24-العدد الثاني 2-
- 81- سامي محمد أحمد غنيمي، مدى فعالية دور التكلفة المستهدفة في زيادة القدرة التنافسية لخدمات البنوك التجارية، مجلة البحوث التجارية، جامعة الزقازيق، العدد 01، 2014

- 82- سالم عبد الله حلس و محمد حسن الحداد، مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 20 ، العدد 02
- 83- قصير بن عودة، نظام تقييم الأداء و علاقته بالتحسين المستمر في ظل معايير موصفات الأيزو 9000، مجلة التنمية البشرية، العدد 11، نوفمبر 2018
- 84- أبو بكر بوسالم، شهيد هدى، دور أسلوب كايزن (الأنموذج الياباني) في تحسين أداء المؤسسة، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، العدد 8، ديسمبر 2017
- 85- حمزة رملي، قياس الأداء الإستراتيجي لمجمع صيدال لصناعة الأدوية في الجزائر، نموذج لقياس الأداء الاستراتيجي بالاعتماد على بطاقة الأداء المتوازن الجيل III، [مجلة الإستراتيجية والتنمية](#)، المجلد، العدد 12
- 86- سليمة مالية، دور بطاقة الأداء المتوازن في تقييم أداء المؤسسة، مجلة الحقوق والعلوم الإنسانية، جامعة زيان بن عاشور، العدد الاقتصادي 35، الجلفة، 2017

الملاحق

سيدي المحترم...، سيدتي المحترمة...،
السلام عليكم ورحمة الله تعالى وبركاته...

أقوم أنا الباحث "بوطيبة براهيم*" بإجراء دراسة حول مساهمة الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية وذلك للحصول على درجة الدكتوراه في العلوم المالية والمحاسبية لذا قمت بإعداد استبيان موجه للمؤسسات الاقتصادية بهدف معرفة مدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية للأدوات الحديثة لمراقبة التسيير وبسبب تعدد هذه الأدوات حاولنا اختيار أهم ثلاث أدوات التي تعتبر الأكثر انتشارا -حسب رأينا وحسب الدراسات التي تناولت هذا الموضوع - وهي نظام التكاليف على أساس الأنشطة وبطاقة الأداء المتوازن والتكلفة المستهدفة ، ومعرفة مدى مساهمة هذه الأدوات في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية.

وبعد عرض الاستبيان على مجموعة من المحكمين يطيب لنا أن نضعه بين أيديكم للإجابة عليه، ونأمل أن تكون إجاباتكم متأنية ودقيقة، وستكون عنصرا أساسيا في صدق النتائج التي نرغب في الحصول عليها، لذا نتطلع شاكرين حسن تعاونكم سلفا في الإجابة عن جميع الفقرات بما يعكس الحقيقة. وأحييكم علما بأن البيانات التي سيتم جمعها من خلال هذه الاستمارة ستستخدم فقط لأغراض البحث العلمي. إن نجاح هذه الدراسة يتوقف على مشاركتكم الفاعلة، شاكرين لكم اهتمامكم وتعاونكم معنا على خدمة البحث العلمي الذي هو أساس رقي وطننا.

مع خالص التحية

الجزء الأول: المعلومات الشخصية ومعلومات عن المؤسسة

أولا : معلومات شخصية

1- المؤهل العلمي:

ليسانس ☐ شهادة ☐ :
ماجستير ☐ دكتوراه ☐

2- التصنيف الوظيفي

مدير ☐ مر ☐ رئيس قسم ☐
نائب مدير ☐ محاسب ☐ وظيفي ☐ :
مدير ☐ مر ☐ رئيس قسم ☐

3- الخبر المهنية :

أقل من 5 سنوات ☐ بين 10-20 سنة ☐
ما بين 5-10 سنوات ☐ أكثر من 20 سنة ☐

ثانيا: معلومات عن المؤسسة

1- ما هو مجال عمل مؤسستك:

الصناعة ☐ التجارة ☐ الخد ☐
المالية والتأمينات ☐ السياحة ☐ صنف آخر (أذكره):
عدد عمال مؤسستكم: 2-

أقل من 50 عامل	☐	بين 250-500	☐
ما بين 50-250 عامل	☐	من 500 عامل	☐
3- ما هو عمر مؤسستكم:			
أقل من 5 سنوات	☐	بين 10-20 سنة	☐
ما بين 5-10 سنة	☐	من 20	☐
4- الطبيعة القانونية للمؤسسة:			
عامة	☐	مختلطة	☐
5- شكل الملكية القانونية:			
شركة ذات مسؤولية محدودة (SARL-EURL)	☐	شركة	☐
نوع آخر أذكره:	☐		

الجزء الثاني: محاور الدراسة الرجاء منكم وضع إشارة (X) في الخانة التي تعبر (من وجهة نظركم الخاصة) عن مدى موافقتك للعبارة أدناه للوضع الراهن لمؤسستكم.

التعريف ببعض المفاهيم المراد دراستها:

نظام التكاليف على أساس الأنشطة Activity Based Costing: هو نظام لحساب تكاليف المنتجات يقوم على أن المنتجات تستهلك الموارد و الموارد تستهلك الأنشطة، إذ يجب تقسيم المؤسسة على أساس الأنشطة ليتم بعد ذلك التركيز على الأنشطة التي تعطي أكبر قيمة للمنتج

بطاقة الأداء المتوازن Balance ScoreCard : نظام لقياس الأداء وإعداد التقارير يحقق التوازن بين المقاييس المالية وغير المالية، ويربط الأداء بالمكافآت، و يعترف بشكل واضح بالصلة بين قياس الأداء والأهداف والغايات التنظيمية

التكلفة المستهدفة Target costing : هي أسلوب يتميز بمراعاته للمستهلك الذي يعتبر هدف العملية الإنتاجية، وذلك من خلال البحث في كل السبل التي تؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتج خلال دورة حياته و في جميع مراحل إنتاجه من تخطيط و تصميم و تطوير مع المحافظة على الجودة والنوعية المرغوبة لدى المستهلكين.

المحور الأول: العبارات التالية يراد بها معرفة مدى تطبيق [وإمكانية تطبيق] المؤسسات الاقتصادية للأدوات الحديثة لمراقبة التسيير.

الرقم	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
	أولاً: نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC					
1.	يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC من المفاهيم المعروفة لديكم					
2.	تعمل مؤسستكم على توفير نظام محاسبي سليم يمكن من خلاله جمع المعلومات التفصيلية عن التكاليف					
3.	تقوم مؤسستكم بالفصل بين التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة					
4.	تقوم مؤسستكم بتحديد الأنشطة التي تتم من خلالها العملية الإنتاجية					

					(مثل أنشطة التقطيع، التركيب، طلاء، أمر بالشراء)	
					5. تعمل مؤسساتكم على تقسيم الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة للمنتج وأنشطة لا تضيف قيمة للمنتج	
					6. تعمل مؤسساتكم على تخفيض وتقليص الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج مثل تكاليف التخزين و المناولة	
					7. تقوم مؤسساتكم بالتركيز على الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج	
					8. يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة على الأنشطة ثم إعادة تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات والخدمات	
					9. تعمل المؤسسة دوما على تشكيل فريق عمل متكامل ومتخصص في نظام ABC	
					ثانيا: بطاقة الأداء المتوازن BSC	
					10. تحرص مؤسساتكم على التقييم الشامل لأدائها-تقييم الأداء من عدة جوانب- دوريا	
					11. تمتلك مؤسساتكم رؤية إستراتيجية واضحة المعالم تحرص على السير عليها	
الرقم	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
					العبارة	
					12. تقوم مؤسساتكم بتحديد أهداف إستراتيجية بناءً على رؤيتها الإستراتيجية	
					13. تقوم مؤسساتكم بتحديد الأهداف المالية مسبقا	
					14. تقوم مؤسساتكم بقياس وتقييم مدى تعظيم ثروة المساهمين	
					15. تقوم مؤسساتكم بالتأكد من مدى تخفيض التكاليف إلى حدها الأدنى	
					16. تعمل مؤسساتكم على معرفة مستوى رضا زبائنهم والعمل على تحسينه	
					17. تقوم مؤسساتكم بقياس مؤشر المحافظة على الزبائن الحاليين وجلب زبائن جدد	
					18. تقوم مؤسساتكم بقياس درجة الاستغلال الأمثل للطاقة الإنتاجية المتاحة	
					19. تعمل مؤسساتكم على معرفة مدى مواكبتها للتكنولوجيا الحديثة المستخدمة في نشاطها	
					20. يتم تقييم مستوى دقة العمليات الداخلية في المؤسسة والعمل على تطوير آلية العمل	
					21. تعمل مؤسساتكم على تطوير وتدريب العاملين لديها	
					22. تعمل مؤسساتكم على معرفة مدى مواكبة العاملين لديها للتطورات الحاصلة في ميدان عملهم	
					ثالثا: التكلفة المستهدفة :	
					23. تعمل مؤسساتكم في سوق يتميز بشدة و كثافة المنافسة مما يتطلب تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة	
					24. تتبنى مؤسساتكم فلسفة أن العميل (الزبون) هو أهم عنصر في السوق	
					25. تأخذ مؤسساتكم بعين الاعتبار رغبات الزبائن وميولاتهم عند الإقدام على إنتاج منتج جديد	
					26. تهتم مؤسساتكم بمؤشرات الأداء غير المالية مثل رضا العملاء وسمعة المؤسسة اجتماعيا	
الرقم	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	
					العبارة	
					27. تعمل مؤسساتكم على معرفة مستوى وعي العملاء ومقدرتهم على المقارنة بين المنتجات من حيث السعر والجودة والخصائص	
					28. تقوم مؤسساتكم بتحديد سعر مستهدف لمنتجاتها قبل البدء بعملية الإنتاج	
					29. تقوم مؤسساتكم بتحديد هامش الربح المستهدف للمنتج قبل بداية إنتاجه	

30.	تقوم مؤسستكم بالتوفيق بين خططها وأفكار وعقلية العاملين لديها				
31.	تقوم مؤسستكم بالاتصال المباشر بالعاملين وشرح وجهة نظرها حول آليات تخفيض التكاليف				
32.	تهتم المؤسسة بتكاليف المنتج في مرحلة التصميم والتخطيط				
33.	تقوم مؤسستكم بتشكيل فريق عمل متكامل من مصممين ومهندسين ومختلف العاملين في المؤسسة لدراسة تكاليف إنتاج منتج قبل بداية إنتاجه				

المحور الثاني: يراد به معرفة الأداء المالي للمؤسسة

الرقم	العبارة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1.	تمتلك مؤسستكم نظاما محاسبيا يساعد على قياس الأداء المالي					
2.	تقوم مؤسستكم بتقييم الأداء المالي دوريا					
3.	تحرص مؤسستكم على تحسين الأداء المالي باستمرار					
4.	تمتلك المؤسسة موارد مالية كافية لتمويل نشاطاتها					
5.	لدى المؤسسة هامش ربح تجاري جيد					
.....		غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
6.	هناك تناسب بين حجم الأموال المستثمرة والأرباح المحققة					
7.	لدى مؤسستكم تحكم جيد في التكاليف					
8.	مستوى نمو مبيعات المؤسسة جيد مقارنة بمنافسيها					
9.	تلقى منتجات المؤسسة قبولا جيدا في السوق					
10.	تستحوذ المؤسسة على أكبر عدد من العملاء (الزبائن) مقارنة بمنافسيها					
11.	مستوى السيولة المالية كاف لسير نشاط مؤسستكم					
12.	تحظى مؤسستكم بسمعة جيدة لدى المؤسسات المالية التي تتعامل معها					
13.	لدى المؤسسة قدرة على الوفاء بالتزاماتها تجاه الغير (موردين، بنوك، دولة)					
14.	تحقق مؤسستكم عائدا جيدا على استثماراتها					
15.	تحقق مؤسستكم أهدافها بأقل تكلفة ممكنة					
16.	تستغل مؤسستكم مواردها المتاحة بأعلى مستوى					

- ما هي الأسباب التي ترونها كمعوقات أمام استخدام المؤسسات للأدوات الحديثة لمراقبة التسيير

.....

.....

.....

.....

شاكرين لكم حسن تعاونكم