



كتاب بيداغوجي تحت عنوان:

محاضرات في مراقبة التسيير مدعمة بتطبيقات

تخصص: محاسبة وجباية
محاسبة ومالية

موجهة لطلبة: السنة الثالثة ل م د

قسم: العلوم المالية والمحاسبة

من إعداد الدكتورة: مقدود وهيبة

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات:

فهرس المحتويات.....	III
مقدمة.....	ب

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول مراقبة التسيير

أولاً: مفهوم مراقبة التسيير.....	02
I- التطور التاريخي لمراقبة التسيير.....	02
II- تعريف نظام مراقبة التسيير.....	05
III- خصائص نظام مراقبة التسيير.....	12
ثانياً: أهداف وأهمية نظام مراقبة التسيير.....	14
I- أهداف نظام مراقبة التسيير.....	14
II- أدوار مراقبة التسيير.....	16
III- أهمية نظام مراقبة التسيير.....	18
ثالثاً: أساسيات بناء نظام مراقبة التسيير في المؤسسة.....	19
I- دوافع اعتماد مراقبة التسيير في المؤسسة.....	19
II- مسار نظام مراقبة التسيير في المؤسسة.....	20
III- خطوات مراقبة التسيير.....	22
IV- شروط نجاح نظام مراقبة التسيير.....	24
رابعاً: مثلث مراقبة التسيير.....	27
I- الأهداف – الوسائل (الملائمة).....	27
II- الأهداف – النتائج (الفعالية).....	28
III- الوسائل – النتائج (الفاعلية).....	28

الفصل الثاني: علاقة مراقبة التسيير بنظام المعلومات

أولاً: مفهوم نظام المعلومات.....	30
I- مفهوم المعلومات.....	30
II- تعريف نظام المعلومات.....	34
III- خصائص نظام المعلومات.....	35
ثانياً: أهمية نظام المعلومات وأهدافه في المؤسسة.....	36
I- أهداف نظام المعلومات.....	36

37	II- أهمية نظم المعلومات.....
37	III- أنواع نظم المعلومات.....
40	ثالثا: بناء نظم المعلومات في المؤسسة
40	I- عوامل نجاح بناء نظام المعلومات.....
41	II- أبعاد نظم المعلومات.....
42	III- عناصر نظام المعلومات.....
43	رابعا: تكامل نظام مراقبة التسيير مع نظام المعلومات
43	I- علاقة نظام المعلومات مع دور مراقب التسيير في تقديم المعلومات لاتخاذ القرار.....
44	II - تصميم نظام مراقبة التسيير من خلال بناء نظام المعلومات.....
45	III- فعالية نظام المعلومات من خلال مراقب التسيير.....
45	IV- أدوات مراقبة التسيير ونظام المعلومات.....
46	خامسا: دراسة حالة لإظهار دور مراقبة التسيير بنظام المعلومات في المؤسسة
46	I- عرض الحالة : دراسة حالة شركة غاز يليك.....
48	II- حل دراسة الحالة.....

الفصل الثالث: النظام المعلوماتي المحاسبي (المحاسبة العامة، التحليل المالي، ومحاسبة التكاليف)

58	أولا: المحاسبة العامة
58	I- تعريف المحاسبة العامة.....
59	II- أهداف المحاسبة العامة.....
60	III- استعمال المحاسبة العامة في مراقبة التسيير.....
61	ثانيا: التسيير المالي
61	I- التحليل المالي.....
63	II - النسب المالية.....
64	ثالثا: محاسبة التكاليف كنظام معلوماتي
64	I- مفهوم محاسبة التكاليف.....
67	II- الأهداف الأساسية لمحاسبة التكاليف.....
68	III - التكلفة المحور الأساسي لمحاسبة التكاليف.....
73	IV- نظام محاسبة التكاليف في خدمة نظام مراقبة التسيير.....
83	رابعا: دراسة حالات
83	I- عرض دراسة الحالات.....
85	II- حل دراسة الحالات.....

الفصل الرابع: نظام الموازنات كأداة من أدوات مراقبة التسيير

95.....	أولاً: مفهوم نظام الموازنات
95.....	I- نشأة مفهوم الموازنة
96.....	II- تعريف الموازنات
97.....	III- خصائص الموازنات
99.....	ثانياً: الأهداف الرئيسية لنظام الموازنات ومبادئه
99.....	I- أهداف نظام الموازنات
100.....	II- مبادئ إعداد الميزانية التقديرية
102.....	ثالثاً: سيورة نظام الموازنات في المؤسسة، أقسامها، وأنواعها
102.....	I- سيورة نظام الموازنات
106.....	II- أنواع الموازنات
111.....	III- أقسام الموازنات
113.....	رابعاً: دراسة حالة حول نظام الموازنات
113.....	I- عرض دراسة الحالة
115.....	II- حل دراسة الحالة

الفصل الخامس: أسعار التنازل الداخلية كأداة مهمة في مراقبة التسيير

120.....	أولاً: مفهوم أسعار التنازل وعلاقتها بمراكز المسؤولية
120.....	I- تعريف أسعار التنازل الداخلي
122.....	II- مفهوم مراكز المسؤولية وأهميتها في مراقبة التسيير
125.....	III- أهداف نظام أسعار التنازل الداخلية
126.....	ثانياً: مبادئ نظام أسعار التنازل الداخلي
127.....	I- مبدأ الاستقلالية
127.....	II- مبدأ تطابق الأهداف
128.....	ثالثاً: طرق تحديد أسعار التنازل الداخلية وشروط تحديدها
128.....	I- طرق تحديد أسعار التنازل الداخلية
129.....	II- شروط تحديد أسعار التنازلات الداخلية
132.....	رابعاً: دراسة حالة حول أسعار التنازل
132.....	I- عرض دراسة
133.....	II- حل دراسة الحالة

الفصل السادس: لوحات القيادة كأداة تقنية لمراقبة التسيير

أولاً: مفهوم لوحات القيادة	139
I- تعريف لوحة القيادة	139
II- خصائص لوحات القيادة	141
ثانياً: أدوار ووظائف لوحات القيادة وأهميتها في المؤسسة	143
I- أدوار لوحات القيادة في المؤسسة	143
II- أهمية لوحة القيادة	145
ثالثاً: أنواع لوحات القيادة وأدواتها	146
I- أنواع لوحات القيادة	146
II- أدوات لوحة القيادة	148
رابعاً: مراحل إعداد لوحة القيادة ليتحول لنظام جزئي لنظام مراقبة التسيير	149
I- مراحل اعداد لوحات القيادة	149
II- الشكل العام للوحات القيادة	152
III- دور لوحة القيادة في تفعيل مراقبة التسيير	153
خامساً: دراسة حالة	154
I- عرض الحال	154
II- الحل المقترح للحالة المدروسة	156

الفصل السابع: بطاقة الأداء المتوازن كتطوير للوحات القيادة

أولاً: ظهور بطاقة الأداء المتوازن	160
I- أسباب ظهور بطاقة الأداء المتوازن	160
II- نشأة بطاقة الأداء المتوازن	161
III- مراحل تطور بطاقة الأداء المتوازن	161
ثانياً: مفهوم بطاقة الأداء المتوازن	164
I- تعريف بطاقة الأداء المتوازن	164
II- خصائص بطاقة الأداء المتوازن	165
ثالثاً: عناصر بطاقة الأداء المتوازن وأبعادها	167
I- عناصر لوحة القيادة الاستراتيجية	167
II- أبعاد بطاقة الأداء المتوازن	168
رابعاً: أهمية وأهداف بطاقة الأداء المتوازن ووظائفها	172
I- أهمية بطاقة الأداء المتوازن	172
II- أهداف بطاقة الأداء المتوازن	173
III- وظائف بطاقة الأداء المتوازن	174
خامساً: أساسيات بناء بطاقة الأداء المتوازن	174

- I- العوامل المؤثرة على بناء لوحة القيادة الاستراتيجية 174
II- مقومات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن..... 175

الفصل الثامن: محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

- أولاً: مفهوم نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة**
178.....
I- تعريف نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة..... 178
II- دوافع ظهور نظام التكاليف المبني على الأنشطة 180
III- خصائص نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC..... 181
ثانياً: أهداف وأهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC
182.....
I- أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC 182
II- أهمية طريقة التكلفة على أساس الأنشطة في مراقبة التسيير..... 183
ثالثاً: بناء نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة
184.....
I- محددات نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة 184
II- مقومات نجاح نظام التكاليف على أساس الأنشطة 186
III- إجراءات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة 187
IV- الصعوبات التي تواجه تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة..... 189
رابعاً: دراسات حالات
190.....
I- دراسة الحالة الاولى 190
II- دراسة الحالة الثانية..... 192

الفصل التاسع: نظام التكلفة المستهدفة والمقارنة المرجعي

- أولاً: نظام التكلفة المستهدفة**
196.....
I- مفهوم أسلوب التكلفة المستهدفة 196
II- أهمية و أهداف نظام التكلفة المستهدفة 199
III- بناء نظام التكلفة المستهدفة..... 202
IV- مثال عن التكلفة المستهدفة..... 208
ثانياً: أسلوب المقارنة المرجعية لتقويم الأداء
212.....
I- تعريف المقارنة المرجعية 212
II- أهمية وفوائد المقارنة المرجعية 213
III- أنواع المقارنة المرجعية 214
IV- خطوات تطبيق أسلوب المقارنة المرجعية 215
الخلاصة
218.....
قائمة المراجع
221.....

مقدمة

مقدمة:

تعرف بيئة الأعمال الحديثة تغيرات كبيرة، نتيجة للتحويلات والتطورات السريعة، خاصة في المجال التكنولوجي والاتصالات وثورة المعلومات وإشنداد المنافسة وانفتاح الأسواق العالمية، وهذا ما فرض وجود المؤسسات في محيط يتسم بعدم الاستقرار والتغير المستمر؛ لذا أصبحت ملزمة بأن تأخذ بعين الاعتبار كل متغيرات بيئتها التي تؤثر على أدائها حتى تكون لها رؤية شاملة وقرارات صحيحة وفعالة، لتحسين إدارة أدائها ومواكبة كل هذه التغيرات والتطورات وتمكن من الاستمرارية.

ولهذا زادت أهمية نظم المعلومات التي أصبحت تشكل ضرورة ملحة في جميع المؤسسات دون استثناء، باعتبارها أصبحت تمثل العصب الحيوي لها، ذلك لأن تطورها مرهون بحدثة ونجاح نظم المعلومات لديها، كونها تهتم بتوفير المعلومات التي تسمح للمسيرين للتعرف على ما يحدث من التغيرات في البيئة الخارجية وما تفرضه من فرص وتهديدات، وكذلك معرفة ما يجري في بيئتها الداخلية من خلال جميع وظائفها لتحديد نقاط القوة والضعف.

ولا يمكن توفير هذه المعلومات بالشكل والجودة المطلوبة، إلا من خلال نظام مراقبة التسيير الذي ينطلق من نظم المعلومات التي تعتبر المادة الخام له لإنتاج معلومات تفيد المؤسسة لاتخاذ قرارات لإدارة أداؤها، ولهذا أصبح يعتبر مفتاح التحكم في المؤسسات والأداة المساعدة على قياس وترصد كل القضايا الخاصة بحركية المؤسسة بصفة عامة؛ لأن الغاية هو ليس بكسب نظم معلومات بل باستغلال هذه الأخيرة وخلق معلومات دقيقة تهم المؤسسة؛ إذ أصبح مراقب التسيير يبحث عن تلك المعلومات الملائمة لاتخاذ القرار من جهة وإدارة الأداء من جهة ثانية.

فموضوع مراقبة التسيير بالرغم من كونه ظهر مع مطلع الألفية الثانية إلا أنه لا يزال يحظى بالكثير من الاهتمام من قبل العديد من الباحثين والمهتمين بشؤون التسيير، لأن التسيير الحديث اليوم للمؤسسات يتوقف بالدرجة الأولى على التحكم في الموارد بسبب ندرتها، وهذا لتحقيق الأهداف المسطرة، وتكمن تلك القدرة في كفاءة المؤسسة في استخدام الأدوات اللازمة لقياس الأداء والتأكد من سلامة العمل، بالتجنيد الدائم والفعال للموارد المتاحة من أجل تحقيق الأهداف بأقل التكاليف.

فمراقبة التسيير يعتبر من الأنظمة الأساسية التي تشغل اهتمام المؤسسات والباحثين، التي تكمن وظيفتها الأساسية في التحقق المستمر من أن المؤسسة تتجه نحو الأهداف المسطرة من قبل المسيرين، وضمان أن الموارد تستخدم بفاعلية وفعالية، وكشفها لمواقع الخلل ومصادر الانحرافات ومحاولة معالجتها في الوقت اللازم، وذلك بالاعتماد على عدة أدوات سواء كانت تقليدية أو حديثة يختلف استخدامها من مؤسسة إلى أخرى حسب طبيعتها ونشاطها وحسب المعلومات المراد إنتاجها والتي تضمن لها التحقق من مستوى الأداء المرغوب فيه وتساعد في اتخاذ القرارات المناسبة والسيطرة على الموارد التي تنتج قيمة مضافة بالنسبة للمؤسسة.

وهكذا أصبح لازماً على المؤسسات في وقتنا الراهن انتهاج الأساليب الحديثة في إدارة أعمالها وإتباع الطرق العلمية في مراقبة تسييرها، واختيار تلك التي تتلاءم مع طبيعة نشاطها وخصوصيتها، وذلك لضمان استمراريتها وفعاليتها لأن التحكم الجيد في هذه العملية يعتبر مؤشراً على صحة وسلامة كل مؤسسة، وذلك لجعل هذا النظام (مراقبة التسيير) ذات قدرة على ترشيد وتوجيه المؤسسة وقيادتها.

وسنحاول من خلال هذه المطبوعة توضيح مفهوم مراقبة التسيير وأدواته المختلفة سواء التقليدية أو الحديثة، وإظهار أهميتها في تحقيق قيادة الأداء في المؤسسة، مع إرفاق كل أداة بأمثلة توضيحية حتى يتمكن الطالب من استيعابها بشكل أفضل. ولهذا قسمنا هذا العمل لتسعة محاور، إذ خصصنا المحور الأول للتحديد الدقيق لنظام مراقبة التسيير، ثم أدرجنا المحور الثاني لإظهار العلاقة الوطيدة بين نظام المعلومات ونظام مراقبة التسيير، أما باقي المحاور فخصصناها لدراسة أهم أدوات مراقبة التسيير بنوع من التفصيل مع إرفاقها بأمثلة وحالات تطبيقية، بدء ببعض الأدوات التقليدية التي مازالت مهمة في المؤسسة، انطلاقاً من النظام المعلوماتي المحاسبي الذي يحتوي على كل من المحاسبة المالية، التسيير المالي، ومحاسبة التكاليف التقليدية؛ ثم أدرجنا نظام الموازنات كأداة مهمة لترشيد موارد المؤسسة؛ وبعدها أدرجنا تقنية أسعار التنازل التي تعمل على زيادة أداء مراكز المسؤولية في المؤسسة مما يؤدي لزيادة الأداء الكلي فيها؛ وعرضنا بعدها لوحة القيادة كأحد الأدوات التسييرية التي تسمح بمتابعة الأهداف وتصحيح الأخطاء أثناء العمل؛ وبعدها أدرجنا بعض الأدوات الحديثة، التي لا تلغي الأدوات السابقة بل تكملها، إذ حالنا توضيح أداة بطاقة الأداء المتوازن التي تعتبر كتطوير للوحات القيادة، وأدرجنا نظام التكاليف على أساس الأنشطة وأسلوب التكلفة المستهدفة التي تعتبران كأساليب حديثة لنظام محاسبة التكاليف، وبعدها أدرجنا أسلوب المقارنات المرجعية.

الفصل الأول:

مفاهيم أساسية حول مراقبة التسيير

محاور هذا الفصل تتمثل في:

مفهوم مراقبة التسيير

أهداف وأهمية نظام مراقبة التسيير

أساسيات بناء نظام مراقبة التسيير

مثلث مراقبة التسيير

الفصل الأول: مفاهيم أساسية حول مراقبة التسيير

تحتاج المؤسسات باختلاف أنواعها خاصة في الوقت الحالي الذي يتميز بالتعقد إلى توفير معلومات دقيقة، تسمح لها باستغلال أمثل للفرص وتجنب المخاطر التي تحيط بها، وهذا لا يمكن أن يكون إلا من خلال وجود نظام مراقبة تسيير فعال يعمل على تقديم المعلومات المناسبة للتسيير الجيد للمؤسسة وقيادتها، فحتم على المؤسسات إعطاء عناية خاصة لهذا النظام الذي مر بعدة مراحل مع تطور العملية التسييرية، فأصبح اليوم إحدى الوسائل الضرورية، إذ نجد أن لها دور في تقديم المعلومات وتطبيق المخططات التي يتم إعدادها على أرض الواقع للوصول إلى الأهداف المحددة. وعليه فإن نظام مراقبة التسيير يظهر في المؤسسة كنظام يسمح باتخاذ القرار، ولإلزام بهذا النظام سيتم التطرق إلى:

أولاً: مفهوم مراقبة التسيير

قبل تعريف مراقبة التسيير وإبراز خصائصها سيتم التطرق أولاً للتطور التاريخي لمراقبة التسيير، وهذا وفق العناصر التالية:

I- التطور التاريخي لمراقبة التسيير :

يمكن رصد أربعة مراحل لتطور مفهوم مراقبة التسيير وهي كما يلي:¹

I-1- مرحلة ظهور العلاقة بين المعلومة والقرار (نموذج سلون - براون سنوات 1920) :

ظهر هذا النموذج في مؤسسة جنرال موتورز في سنوات 1920 في إطار تطوير أساليب جديدة للإنتاج (التيلورية) وكان يشغل شطرين، أحدهما موجه لاسترجاع المعلومات عن التسيير والتكاليف وهو ما يسمى التقرير، والثاني موجه لتفويض والقيادة.

كان سلون مدير جنرال موتورز، وشعر حينها بضرورة تسيير أفضل لحالة عدم التأكد المرتبط بتغيرات الطلب والنتيجة عن الاضطراب الاقتصادي في بداية 1920، والذي ضرب خصوصاً الصناعات الجديدة وبهدف تحسين التسيير التقديري وضع نظام التقرير لكل من التموينات، المخزونات الموزعين، الخزينة والاستثمارات، وكانت هذه التقارير أساس المتابعة أو التغيير في البرنامج الإنتاجي للشهر الموالي.

¹ سعاد عقون، مراقبة التسيير: دروس وتطبيقات، منشورات الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2018، ص ص: 12-16

الفصل الاول

في حين أتى براثون من (Dupont company) للصناعات الثقيلة، وكان يكتسب خبرة في المجال التسييري، وجاء بنموذج سمح بتوضيح التقرير الذي أعده سلون، وهو مؤشر العائد على الاستثمار (والمساوي لنسبة الأرباح/الاستثمارات)، والذي نحصل عليه بضرب مؤشر الهامش العملي الربح /رقم الأعمال (الذي يترجم مسعى تعظيم الهوامش بالتحكم في أسعار التكلفة والمبيعات) ومؤشر رقم الأعمال/الاستثمارات (الذي يؤكد على الرغبة في تعظيم أفضل للأصول).

طبق هذا المؤشر في مجمل فروع المؤسسة، إلا أن سلون أراد تطبيقه في إطار مبدأ التفويض لمسؤولي الفروع، ومكن هذا المؤشر المسؤولين من مراقبة تطبيق التفويض، ومنحهم إمكانية اتخاذ إجراءات تصحيحية عند اللزوم، حيث يسمح هذا المؤشر من جهة بقيادة الإنتاج من خلال نظام إنذار ومراقبة وبالتالي اتخاذ قرارات تسييرية، ومن جهة ثانية باستباق الإنتاج واتخاذ قرارات استراتيجية، وقد سجل هذا النموذج المصمم في إطار التحكم بالتكاليف والموجه لترشيد الوظائف الإنتاجية القاعدية ولادة مسيتم تسميته فيما بعد بالمراقبة العملية (Contrôle Opérationnel).

I-2- مرحلة بروز مراقبة التسيير (ارتباط الأهداف / الوسائل / النتائج) (سنوات 1940-1950) :

على إثر جهود الحرب في سنوات 1940 والتوسع الاقتصادي الذي تلى ذلك إلى غاية السبعينات، غادرت الطرق التسييرية أرض التطبيق الذي كان في تلك الفترة سري (الجيش)، وطبقت بصفة واسعة سواء في مجال الإنتاج أو في التحديات الاقتصادية، واندمجت ضمن إشكالية أنظمة المعلومات وأدرجت في شكل نموذج مالي وأبرزت الإدارة بالأهداف، وبالتالي تبين مفهوم مراقبة التسيير بشكل أوضح.

طبق فورد هذا النموذج بداية من 1945 في ورشاته واستعان لتطويره برجال من فرع المراقبة الإحصائية للجيش الأمريكي للطيران من بينهم Robert mac Namara الذي كان صاحب نظام البرمجة الخطية للأعمال، والذي تم استخدامه في فرنسا تحت تسمية ترشيد خيارات الموازنات، والتي تساعد على اتخاذ القرارات، وتهدف إلى الانتفاع الأمثل من المصاريف العمومية واعتماد مناهج موضوعية ولاسيما الوسائل الحسابية.

وإسهامات حركة بحوث العمليات بقيت نسبية، كبيرة أو مهمة في الجانب النظري، إلا أنها لم تكن جد مقنعة في الجانب التطبيقي، ونتيجة لذلك فضلت العديد من المؤسسات البقاء خارج حيز تطبيق هذه النماذج الرياضية، بالمقابل إعداد وتحسين النماذج المالية لمراقبة التسيير. وتدور مراقبة التسيير ضمن هذه المرحلة حول ثلاثة مفاهيم أساسية هي:

الفصل الاول

الأهداف الموارد أو الوسائل والنتائج، حيث يبنى التسيير أو الإدارة على الأهداف (مثلث مراقبة التسيير).

I-3- مرحلة الانتقال من التحكم في التكاليف إلى التحكم في القيمة (سنوات 1960 و1970) :

تطور المنافسة وتنوع المنتجات أنتجا اهتماما كبيرا، بحيث أن التحكم بتكاليف سلسلة الإنتاج لم يعد لوحده كافي لبقاء المؤسسة بل يجب إدماج أهداف جديدة، حيث ظهرت فكرة القيمة *la valeur*، حيث تزامن هذا التوسع في مراقبة التسيير مع إنشاء لوحات القيادة وتطورت هذه الأخيرة بفضل تطور المعلوماتية التي سمحت لأنظمة المعلومات بإدماج عدد متزايد من المعطيات. أثري أكثر هذا التقارب من خلال القيمة والنشاطات بفضل إسهامات علم النفس الاجتماعي للمؤسسات، بحيث أنه انطلاقا من سنوات 1920 أظهرت مدرسة هارفارد بأن العمال بإمكانهم زيادة إنتاجيتهم إذا أخذت بعين الاعتبار الجوانب النفسية في أماكن العمل.

تبلورت كل هذه الأفكار ونتج عنها في التسعينات فكرة خلق القيمة والتي يمكن توضيحها كالتالي: المؤسسة مكان تجميع الأنشطة لمهارات العمال والمؤطرين (المديرين) ورأس مال المساهمين بهدف خلق قيمة للزبون، الذي يعتبر الحكم الوحيد على هذه القيمة.

I-4- مرحلة التأكيد على القيادة الاستراتيجية (بداية من 1980) :

اعتبرت منتصف الثمانينات دمج الحركتين اللتان ظهرتتا في المراحل السابقة، من جهة تنوع نظم ومؤشرات تقييم الأداء، ومن جهة ثانية الأخذ بعين الاعتبار الجوانب الغير رسمية للتسيير. كما حملت مراقبة التسيير انشغال جديد وهو إعادة خلق ارتباطا قويا بين قياس الأداء والتوجيهات الاستراتيجية، وكان المصطلح الأكثر استعمالا للدلالة على ذلك هو "سلسلة القيمة" ووفقا لذلك تمت صياغة وتحديد العديد من الوسائل ضمن هذا الهدف: طريقة التكاليف المستهدفة، تسيير التكاليف عن طريق الأنشطة ABC وتوجيهها التسييري ABM، القيمة الاقتصادية المضافة EVA، وبطاقة الأداء المتوازن.

نتج من كل ما سبق تشعب مفهوم مراقبة التسيير بمختلف نظريات التنظيم التي أثرت على مفهوم مراقبة التسيير، وزودت هذا النظام بمختلف الطرق والوسائل التسييرية التي طوره عبر الزمن. وبهذا عرف مفهوم مراقبة التسيير تطورا من مرحلة لمرحلة وهذا مع تطور وبروز أدواتها المختلفة.

ويمكن إظهار التطور التاريخي لنظام مراقبة التسيير وفق الجدول التالي:

جدول رقم (01): مراحل تطور نظام مراقبة التسيير

مراحل تطور مراقبة التسيير	تصور المؤسسة
1-مراقبة محاسبية ومالية؛ 2-مركزة على التحقيق؛ 3-تحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات؛	النظرة الكلاسيكية
4-مراقبة اجتماعية - اقتصادية؛ 5-مشاركة، تحفيز؛ 6-اتصال؛	مدرسة العلاقات الإنسانية
7-قيادة المنظمة؛ 8-مراقبة متكاملة للأنظمة الفرعية؛ 9-علاقة: هيكلية، أهداف، أدوات؛ 10-علاقة: اتصال معلومات، أداء.	التقارب النظامي والتنظيمي

المصدر: سعاد عقون، نظام مراقبة التسيير: أدواته ومراحل إقامته بالمؤسسة الاقتصادية، رسالة

مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة الجزائر، 2002، ص: 5

ويمكن القول أن مفهوم مراقبة التسيير عرف تطورا بتطور الأدوات التسييرية والطرق التنظيمية التي عرفتها المؤسسات واستعملتها لترشيد نظام معلوماتها والاستفادة منه أكبر قدر ممكن.

II- تعريف نظام مراقبة التسيير :

قبل التعرض لتعريف نظام مراقبة التسيير وخصائصه، نلاحظ أنه مركب من ثلاثة مصطلحات "النظام"، "المراقبة"، و"التسيير"، لذا سنقوم بتعريف كل مصطلح على حدى.

II-1- تعريف المصطلحات المركبة لنظام مراقبة التسيير :

يمكن ابراز مفهوم كل من المصطلحات المكونة لنظام مراقبة التسيير فيما يلي:

1- تعريف النظام System:

النظام هو مجموعة من العناصر أو الأجزاء المترابطة، التي تعمل بتنسيق تام وتفاعل، تحكمها علاقات وآلية عمل معينة في نطاق محدد، لتحقيق غايات مشتركة وهدف

الفصل الاول

عام، بواسطة قبول المدخلات ومعالجتها من خلال إجراء تحويلي منظم للمدخلات، بهدف انتاج المخرجات مع التغذية الراجعة والرقابة، وتسمى هذه العملية ديناميكية النظام.¹ وعرفه Gupta بأنه وحدة ما تعمل في بيئة معينة وتتضمن العديد من الأجزاء التي تعمل معا لتحقيق هدف عام؛²

وجاء في تعريف آخر أنه مجموعة من المكونات المرتبطة ببعضها بعض، والتي تخدم غرضا مشتركا ويمكن أن يحتوي النظام على مجموعة من الأدوات والآلات والإجراءات والافراد.³

2- تعريف المراقبة:

المراقبة تعني قدرة التحكم في وضعية معينة وتوجيهها نحو هدف ما، حيث تهدف إلى قياس ومقارنة النتائج مع الأهداف المحددة مسبقا لضمان توافق النتائج التي تم الحصول عليها مع التوقعات الأولية وإجراء التصحيحات اللازمة إذا لم يتم الوصول إلى الأهداف. وهي عملية قياس النتائج ومقارنتها بالخطط أو المعايير، وتشخيص أسباب انحراف النتائج الفعلية عن النتائج المرغوبة، واتخاذ الإجراءات التصحيحية عندما يكون ذلك ضروريا وتظهر مراقبة التسيير كنظام داخلي للمؤسسة وتطبق أثناء العمليات، وتعتبر كمراقبة ذاتية.⁴

فهي تعتبر إحدى عمليات الإدارة والتي تعني متابعة النشاط أو العملية التي تقوم أساس على الملاحظة والتحليل، وهناك من يعرف المراقبة على أنها " تعرف المراقبة على أنها وظيفة إدارية تهدف إلى التأكد من سلامة العمليات المنفذة ومطابقتها للقواعد والأصول والتعليمات الموضوعية من أجل كشف الأخطاء وتصحيحها بما يمنع ظهورها في المستقبل".⁵

¹ فايز جمعة النجار، نظم المعلومات الإدارية: منظور إداري، المنهل للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص: 38

² ثابت عبد الرحمان إدريس، نظم المعلومات الإدارية في المنظمات المعاصرة، دار الجامعية، مصر، 2005، ص: 21.

³ السيد عطا الله، نظم المعلومات المحاسبية، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2006، ص: 9.

⁴ زاهد محمد دبيري، الرقابة الإدارية، دار الميسرة، عمان، 2011، ص: 25.

⁵ صفاء لشهب، نظام مراقبة التسيير وعلاقتها باتخاذ القرار دراسة حالة مؤسسة إنتاج المياه المعدنية لموزاية، رسالة ماجستير(غير منشورة)، تخصص إدارة الأعمال كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة الجزائر، 2006، ص: 39.

الفصل الاول

وفي تعريف آخر فهي تمثل نسق متكامل يمكن الجهات المختصة من متابعة الأعمال التي تقوم بها المؤسسة من خلال وضع الأهداف المرجوة والوسائل اللازمة لتحقيقها ثم قيادة الإجراءات والإنجازات وأخيراً تقييم النتائج واستخراج الانحرافات وتحليلها.¹

فهي الوظيفة الإدارية الخاصة بضبط وتنظيم مختلف العوامل اللازمة لإتمام الأعمال كما خطط لها، وذلك بغرض التحقق من أن كل فرد قد أنجز العمل المطلوب منه في المكان والوقت المناسب وبالموارد المحددة.²

ولتكون فعالة لا بد أن تكون مستمرة ومتواصلة، ونقصد بها المعنى الأنجلوسكسوني الذي نقصد به القيادة والتحكم وليس المعنى الفرنسي الذي يعني العقاب والثواب.

وهناك ثلاث أنواع للمراقبة أثناء العملية التسييرية وهي:³

- **المراقبة القبليّة:** تعتمد على التنبؤات التي يتم القيام بها باستخدام أحدث المعلومات المتوفرة لدى المؤسسة في المجالات المختلفة، ثم مقارنة ما هو مرغوب بما تم التنبؤ به ليتم بعدها القيام بالإجراءات الكفيلة بإدخال التغييرات على البرامج ليصبح التنبؤ مناظراً للمستوى المرغوب الوصول إليه.

- **المراقبة الآنيّة:** وهي تكون بالتزامن مع النشاط أو العملية وذلك من خلال تحديد الانحرافات في الأداء وتصحيحها قبل تفاقمها.

- **المراقبة البعديّة:** وهي الرقابة التي تكون بعد انتهاء العملية أو النشاط، وتعتمد على نسبة تحقيق الهدف ليتم بعدها تحديد الانحرافات ومحاولة التصحيح من خلال التغذية العكسية.

3- مفهوم التسيير :

يعتبر التسيير طريقة عقلانية للتنسيق بين الموارد البشرية، المادية والمالية قصد تحقيق الأهداف المرجوة. تتم هذه الطريقة حسب السيرورة المتمثلة في: التخطيط، التنظيم، الإدارة والرقابة للعمليات، قصد تحقيق أهداف المؤسسة بالتوفيق بين مختلف الموارد.⁴

¹ Cloude Alazar, Sabine Separi , **Contrôle de gestion** , 5^{eme} édition , 2001 DUNOD , p :15

² محمد عبد الفتاح ياغي، الرقابة في الإدارة العامة، (ط2) مركز أحمد ياسين الفني، عمان الأردن 1994 ، ص16 .

³ نفس المرجع، ص ص 40 41. (بالتصرف)

⁴ عبد الرزاق بن حبيب، اقتصاد وتسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، طبعة 2009، ص:107.

الفصل الاول

فهو تلك المجموعة من العمليات المنسقة والمتكاملة التي تشمل أساسا التخطيط، التنظيم، التوجيه، الرقابة، إنه باختصار تحديد الأهداف وتنسيق جهود الأشخاص لبلوغها وهذا هو جوهر مهمة المسير.¹

وهناك من يعرفه على أنه عملية تحقيق اهداف المؤسسة من خلال استخدام الموارد المادية والبشرية استخداما أمثل عن طريق التخطيط، التنظيم، التوجيه والرقابة بالإضافة إلى حل المشاكلات واتخاذ القرارات بكفاءة وفعالية".²

كما انه "عملية مستمرة تهدف إلى تحقيق نتائج محددة باستخدام الموارد المتاحة، بأعلى درجة من الكفاءة والفعالية وذلك في ظل ظروف موضوعية قائمة أو محتملة".³

ومنه يمكن القول أن التسيير هو عبارة عن نشاط يهدف لتحقيق أهداف المؤسسة من خلال القيام بعملية التخطيط والتنظيم، التنفيذ، التوجيه والرقابة بما يتوافق وإمكانيات المؤسسة.

المعنى لحالي للتسيير هو ترجمة للمصطلح الأنجلوساكسوني (Management) وهو يتضمن بعدين هما:⁴

- التسيير الاستراتيجي (Gestion stratégique): الذي يتابع نشاط المؤسسة على المدى البعيد.

- التسيير العملي (Gestion opérationnelle): الذي يتابع نشاط المؤسسة على المدى القصير.

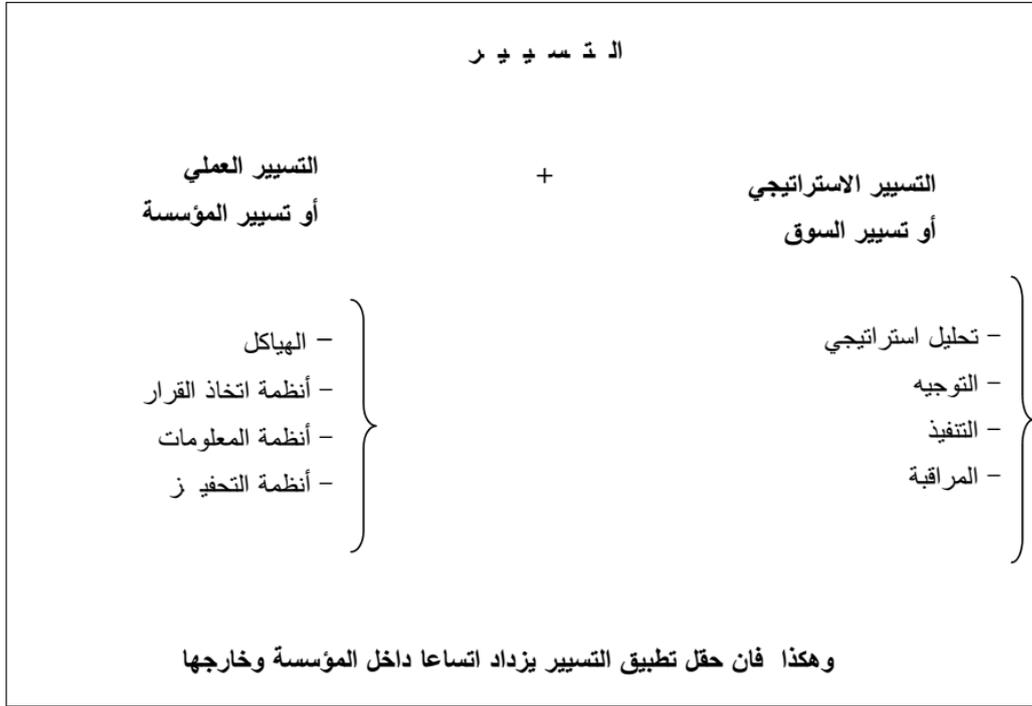
¹ ناصر دادي عدون، إقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة، الطبعة الأولى، الجزائر، 1998، ص:11.

² عبد الباربي ابراهيم دره، ناصر محمد سعود جوادات، الإدارة الاستراتيجية في القرن الحادي والعشرون النظرية والتطبيق، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2014، ص:40.

³ محمد حنفي محمد نور تبيدي، أثر الإدارة الاستراتيجية على كفاءة وفعالية الأداء (دراسة قطاعات الاتصالات السودانية)، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، تخصص إدارة الأعمال، مدرسة العلوم الإدارية، السودان، 2010، ص:20، (بالتصرف).

⁴ محمد اللوشي، محمد أمين أفتاروس، فاتح بورغدة، الأدوات الحديثة في مراقبة التسيير، مداخلة مقدمة ضمن فعاليات الملتقى الوطني حول مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، جامعة البليدة 02، كلية العلوم الاقتصادية، 2017/04/25، ص:6.

الشكل رقم 01: تسيير المؤسسة الحالي



Source : Claude Alazard, Sabine Sépari, **Contrôle de gestion**, 5ème Ed, Paris, Dunod, 2001, P6.

II-2- أهم التعاريف لنظام مراقبة التسيير :

يمكن إدراج عدة تعريفات لنظام مراقبة التسيير، نذكر منها:

عرفها ENTONY على أنها "التسلسل الذي من خلاله يقوم مسؤولي المؤسسات بضمان استغلال الموارد المتاحة بأقل التكاليف وأكثر فعالية ونجاعة للوصول إلى الأهداف المسطرة"؛ وفي أحدث تعريف له "إن مراقبة التسيير هي المسار الذي يؤثر من خلاله المسيرين على باقي أعضاء المنظمة من أجل تنفيذ الاستراتيجية"، ركز الباحث في هذا التعريف على استراتيجية المؤسسة بدلا من الأهداف كما يرى أن رقابة التسيير تهدف إلى التأثير في سلوكيات باقي أعضاء المؤسسة بدل التحكم في الموارد؛¹

¹ سعاد عقون، سعاد عقون، مراقبة التسيير: دروس وتطبيقات، المرجع السابق ص، ص: 14، 15

الفصل الاول

في حين عرفها "P.BERGERON" بأنها تلك العملية التي تسمح للمسيرين بتقييم أدائهم ومقارنة نتائجهم مع المخططات والأهداف المسطرة، وبتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة الوضعيات غير الملائمة؛¹

وعرفها M.GERVAIS بأنها: "عبارة عن النظام الذي من خلاله يتأكد المسيرون من أن الموارد قد تم الحصول عليها وتم استخدامها بكفاءة وفعالية وبشكل مناسب يطابق أهداف المؤسسة وأن النشاطات موجهة في إطار استراتيجيات محددة؛"²

عرف أيضا KHEMAKHEM مراقبة التسيير بأنها "العملية المنجزة داخل وحدة اقتصادية لضمان التنشيط والتحرك الفعال الدائم للطاقات والموارد المراد بها تحقيق الأهداف المسطرة من طرف هذه الوحدة"³؛

ويقول "A burlaud": "إن مراقبة التسيير هي إحدى الدواليب الأساسية للتعديل الداخلي والقيادة، تهدف إلى تعبئة الموارد البشرية بالمنظمة، وإلى جعل الأعمال التي يقوم بها مختلف الأعوان بداخل المنظمة المتناسقة، حتى تساهم بذلك في تحقيق الأهداف".⁴

وعرفها "G. Pillot" بأنها: "العملية المراد لها ضمان توحيد الأهداف اللامركزية للنشاطات المنسقة من أجل تحديد أهداف المؤسسة، مع مراعاة أخلاقيات متفق عليها مسبقا ويشمل نظام مراقبة التسيير جملة من العمليات الداخلية، والتي بدورها تحتوي على جملة من المناقشات، كما يعمل أيضا على تنمية الكفاءات الفردية وذلك عن طريق إدخال نظام تأهيل وتكوين مهنة التسيير لاكتساب مهنة متواصلة في ميدان التسيير".⁵

وتعرف مراقبة التسيير على أنها إحدى الأساليب الأساسية للتعديل الداخلي والقيادة تهدف إلى تعبئة الموارد البشرية بالمؤسسة، وجعل الأعمال التي يقوم بها مختلف الأعوان داخل المؤسسة متناسقة، حتى تساهم في تحقيق الأهداف.⁶

¹ ناصر دادي عدون وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية الجزائر، بدون سنة نشر، ص:10.

² Michel GERVAIS, **Contrôle de Gestion**, 9^{em} édition, 2009,p20.

³ A.KHEMAKHEM, J.L Ardon, **Introduction au contrôle de Gestion**, Bardas paris, Montréal, 1991, p10.

⁴ سعاد عقون، محاضرات في مراقبة التسيير، مطبوعة بيداغوجية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، 2015-2016، ص 12.

⁴ محمد خليل، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية"، شبكة الابحاث والدراسات الاقتصادية، من الموقع الإلكتروني: www.ir4ee.net.

⁶ سعاد عقون، نظام مراقبة التسيير-أدواته ومراحل إقامته بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002، ص71

الفصل الاول

كما تعتبر مجموعة الإجراءات التي توضع قيد التنفيذ في وحدة اقتصادية من أجل التأكد من التسخير الفعال والدائر للطاقات والموارد لتحقيق الأهداف المحددة من طرف الوحدة.¹

هي مجموعة التقنيات الكمية التي تهدف إلى تحقيق التراكم المستمر والدائم للمعطيات الفعلية، وكذا التطبيق المستمر للإجراءات التصحيحية وهي نظام عام للتشبيه.²

كما تعرف على أنها مجموع الإجراءات المتخذة لتزويد المسيرين من مختلف المسؤولين بمعطيات رقمية ودورية تخص سير المؤسسة، وتؤدي مقارنة هذه المعطيات مع المعطيات السابقة أو المتوقعة إلى حث المسيرين على اتخاذ الإجراءات التصحيحية الملائمة والسريعة كلما استدعى الأمر ذلك.³

وهو سيرورة تهدف إلى تشخيص العلاقات بين الموارد، وطرق استهلاكها وبين الغايات التي جمعت واستهلكت من أجلها؛⁴

فنظام مراقبة التسيير هو مسار دائم للتعديل، يستهدف تجنيد الطاقات للاستخدام الأمثل للموارد وتصحيح الأخطاء والانحرافات، وهو يسمح للمسؤولين والعاملين بالتحكم في أدائهما لتسييري من خلال المعلومات التي يوفرها لهم والتي تساعدهم على اتخاذ القرارات الصحيحة بغرض الوصول إلى تحقيق الأهداف المسطرة بكفاءة وفعالية وبصورة ملائمة ومنسجمة مع الاستراتيجية المحددة، وبالتالي فهو نظام للتحكم في التسيير ككل.⁵

وفي الأخير نستطيع يمكن القول أن مراقبة التسيير عملية إدارية مستمرة، تستهدف تجنيد فعال ودائم للطاقات والموارد والاستغلال الأمثل لها، وتسمح للمسؤولين والمسيرين على التحكم في أداءهم التسييري وفهم المستقبل والتصرف وفق ذلك، وكذا التأثير في سلوكيات العاملين وتوجيهها بغية تحقيق الأهداف المسطرة التي تطمح لها المؤسسة.

¹ M. Charpentier, P. Gramdjean « Secteur Public et contrôle de gestion » Edition organisation, Paris, 1998, P21.

² Bourdin. J. , **le contrôle de gestion** ، Dalloz Paris, 1997. P 24.

³ صفاء لشهب، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2002، ص70

⁴ Henry Bouquin, **Le contrôle de Gestion**, Paris, 6ème édition, 2004, p : 28

⁵ محاد عريوة، محمد خاوي، أهمية تطبيق أدوات مراقبة التسيير الحديث في قياس وتقييم الأداء المستدام في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، دراسة حالة بتطبيق نموذج بطاقة الاداء المتوازن في مؤسسة حضنة حليب المسيلة، *Revue Des Recherches En Sciences Financières Et Comptables*، العدد 4، 2017، ص:136

III- خصائص نظام مراقبة التسيير :

- يمكن الإشارة إلى أن هناك عدة خصائص لنظام مراقبة التسيير، وتتمثل في:
- يعمل نظام مراقبة التسيير على تقديم معلومات صحيحة لمتخذ القرار، لأن المعلومات الخاطئة أو المشوهة تضلل متخذ القرار، وكثيرا ما تؤدي لنتائج سلبية؛¹
 - يوفر نظام مراقبة التسيير المعلومات المناسبة في الوقت المناسب، حيث أن المعلومة المتأخرة تفقد معناها وفائدتها جزئيا أو كليا، فحصول متخذ القرار على معلومة صحيحة ولكن متأخرة ليس لها أثر على القرار.²
 - يساهم نظام مراقبة التسيير الفعال على تخفيض التكاليف، خاصة إذا كان هذا النظام مبني على الحاسب والبرمجيات فهو يخفض من تكاليف التشغيل وتكاليف الوقت وأيضا تخفيض التكاليف من خلال التقليل من الأخطاء والانحرافات التي غالبا ما تكون لها تكاليف باهظة.³
 - يتصف نظام مراقبة التسيير بالسهولة سواء في الفهم أو التطبيق، فإذا لم يفهم المسير جيدا ولم يفهم طبيعة المعلومات والنتائج التي سوف يقدمها فإنه سوف يسيء تفسير هذه النتائج، الأمر الذي يؤدي به إلى اتخاذ قرارات خاطئة.⁴
 - يساهم نظام مراقبة التسيير في عملية اتخاذ القرار من خلال المعلومات، والتي تتصف بالوضوح والجاهزية دون الحاجة إلى التفسير والتحليل والاستقصاء؛⁵
 - كشف الأخطاء والانحرافات لجذب انتباه المسير بسرعة إلى الانحرافات التي تشكل نقاط اختناق تعرقل سير العمل، وتصحيحها من خلال البحث عن الأسباب التي أدت إلى وجودها وإيجاد الوسائل اللازمة لمواجهتها قبل تفاقمها وعدم تكرارها مستقبلا؛⁶

¹ محمد يدو وآخرون، مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، الملتقى الوطني حول مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، جامعة علي لونيبي، البلدة، يوم 25/04/2017، ص ص: 4-5.

² المرجع أعلاه نفسه.

³ المرجع أعلاه نفسه.

⁴ المرجع أعلاه نفسه.

⁵ المرجع أعلاه نفسه.

⁶ محمد الصغير قريشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة دراسة حالة مجموعة من مؤسسات الجنوب الجزائري خلال فترة 2011-2012، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، تخصص ادارة الأعمال كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013، ص ص: 49 50 (بالتصرف)

الفصل الاول

- يتصف نظام مراقبة التسيير الفعال بمرونة عالية، ويتكيف مع المتغيرات الداخلية والخارجية للمؤسسة، ولهذا الغرض ينبغي المراجعة الدورية للنظام الرقابي والكشف عن نقاط الضعف فيه وتصحيحها؛

- هو عملية مستمرة باستمرار المؤسسة باستمرار المؤسسة في أداء وظائفها، فهو ليست عملية معزولة مؤقتة بل مسار دائم للتأكد والتحكم في التسيير، إذ تبدأ مع النشاط وتستمر معه ولا تتوقف ولا تنتهي بل تبدأ من حيث تنتهي، فهي تشمل جميع الاوضاع وتسري على كافة الأفراد؛¹

- لهذا المسار طبيعة هادفة، بحيث لا يمكن أن نجد مراقبة التسيير بدون غايات منتظرة من العمل أو النشاط، والمعرفة الواضحة للأهداف تمكن من معرفة الوجهة سواء للفرد أو الجماعة، وتكون بذلك حافزا ودافعا للعمل؛²

- مراقبة التسيير هي مراقبة أمامية وخلفية للأداء، يظهر هذا جليا من خلال مسارها، كما تقوم بتقييم لما تم بعد الأداء، أي مراقبة لاحقة؛

- إن الرقابة ليست قاصرة على مستوى إداري معين يقوم به وينفرد بمباشرتها دون المستويات الإدارية الأخرى، فهي تهتم بجميع المستويات الإدارية؛³ إذ تستدعي مراقبة التسيير المشاركة الفعالة لكل المسؤولين، بحيث تعود نسبة كبيرة من كفاءة نظام مراقبة التسيير إلى شرط أساسي وهو تصميم ووضع النظام بإتقان ومشاركة كافة مسؤولي المؤسسة؛

- إن الرقابة وظيفة وليست سلطة تملك حق المساءلة وإنما هي تهدف أساسا إلى متابعة النشاط للتحقق من أن ما يجري داخل المؤسسة يسير في مساره الطبيعي وفق للخطط الموضوعية والكشف عن الأخطاء والانحرافات واتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة؛

- لا يمكن الحديث عن نظام قياسي (معياري) لمراقبة التسيير صالح لكل المؤسسات، وإنما هو نظام يتكيف مع خصائص كل مؤسسة واحتياجاتها من المعلومات ليقدّم نموذجاً يلاءم حالتها؛⁴

¹ مريم تواتي، مراقبة التسيير كألية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، الملتقى الوطني حول مراقبة التسيير كألية لحوكمة الشركات، جامعة البليدة 2، الجزائر، يوم 25 أفريل 2017.

² سفيان عبد القادر حسيني، دور مراقبة التسيير في التحكم للأداء المالي للبنك، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر، جامعة قاصدي مرباح الجزائر، 2015، ص: 17

³ مريم تواتي، المرجع السابق نفسه.

⁴ محمد الصغير قريشي، المرجع السابق نفسه، ص: 49-50. (بالتصرف)

- تستعمل مراقبة التسيير منطقيين متناقضين: منطق التعديل (Régulation)، ومنطق التعلم التنظيمي أو التمهين (Apprentissage)، إذ أن الإجراء التصحيحي المطبق يسمح بالحصول على الخبرة، وتراكم الخبرة يدفع لتعديل تصرفات المؤسسة استجابة لتغيرات المحيط (وهو التمهين)، وبناء نموذج تنبؤي أفضل مع إثراء قاعدة المعطيات كل مرة؛
- تقارب الأهداف هو محور مراقبة التسيير ((La convergence des buts)، لأن تقارب أهداف الأطراف المختلفة في المؤسسة يعد أحد وسائل التأثير على أعضاء المؤسسة.

ثانيا: أهداف وأهمية نظام مراقبة التسيير

يظهر جليا أن لنظام مراقبة التسيير أهمية كبرى، تهدف المؤسسة من خلاله تحقيق عدة أهداف تسييرية للتحكم في القيادة، ويمكن اظهار أهمية هذا النظام والأهداف والادوار التي تحققها المؤسسة من خلاله فيما يلي:

I- أهداف نظام مراقبة التسيير :

تمثل مراقبة التسيير وظيفة ضرورية تساهم بشكل كبير في مساعدة المسير على اتخاذ القرار، حيث نجدها تسعى إلى:¹

I-1- تحسين الأداء :2

إن تحسين فعالية الأداء في المؤسسة يتطلب من مراقب التسيير القيام بأعمال منها:

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

I-2- التحكم في التطور : 3

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

- تحديد الموازنات التقديرية السنوية التي تكون متناسقة مع الخطط على المدى القصير؛

¹ العونية بن زكورة، مراقبة التسيير ودورها في تحسين معايير تقييم الأداء للمؤسسة الاقتصادية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية (ABPR)، جامعة قاصدي مباح، ورقلة(الجزائر)، العدد(01)، جوان 2020، ص:108.

² نوارا إيمان، أهمية تطبيق الإدارة على أساس الأنشطة ABM ودورها في تعزيز حوكمة المؤسسات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه تخصص محاسبة، جامعة ألكلي محند أولحاج البويرة، ص ص: 95-96 .

³ المرجع أعلاه نفسه.

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

I-3- الاستعمال الأمثل لوسائل الاستغلال: 1:

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

I-4- التوفيق بين الاستراتيجية والتنفيذ: 2:

تساهم مراقبة التسيير على مستويين هما: ضمان تنفيذ جيد للاستراتيجية من خلال الترجمة الواضحة للأهداف العملية المتناسقة، ثم متابعة تنفيذها للتأكد أن القيادة كانت حسنة؛ وبالتالي هي حلقة وصل "interface" بين القمة الاستراتيجية ومراكز العاملين.

I-5- تنظيم وتنسيق اللامركزية: 3:

يكون من خلال تفويض السلطة وإعطاء الصلاحيات لمختلف الوحدات، إذ يعتبر من مهام مراقبة التسيير تحديد مراكز المسؤولية والتنسيق بينها.

I-6- تصميم نظام معلومات يساعد على اتخاذ القرار: 4:

إذ تجعل مراقبة التسيير نظام المعلومات يتصف بالدقة، الشمولية، والمصدقية؛ ويجعل تدفق المعلومات تكون في الاتجاهين الأفقي والعمودي.

¹ المرجع أعلاه نفسه.

² N. Guedj, le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise, 3^{ème}, Ed. d'organisation, paris, 2000, p45.(بالتصرف)

³ Op-cit, p45.(بالتصرف)

⁴ Op-cit, p45.(بالتصرف)

I-7- المساعدة على التدريب والتعلم: 1

إذ تسعى مراقبة التسيير للاستفادة من الأخطاء السابقة والتعلم منها، وذلك بصفة مستمرة لتحسين الأداء، وهذا من خلال التدريب المستمر وتراكم التجربة التي تؤدي للتعلم المستمر.

من هذا يتضح بأن مراقبة التسيير ليست وظيفة محددة منعزلة عن باقي وظائف المسيرين، وإنما هي عملية مستمرة تمارس على كافة المستويات والوظائف وكافة المراحل التي تمر بها المؤسسة.

II- أدوار مراقبة التسيير :

لتحقيق هذه الأدوار فإن مراقب التسيير يقوم بالعديد من الأدوار، وأهم الأدوار الرئيسية لوظيفة مراقبة التسيير هي:²

II-1- التخطيط طويل الأجل :

تعتبر مهمة التخطيط طويل الأجل ووضع الاستراتيجيات للمؤسسة من أهم أعمال ومسؤوليات إدارة المؤسسة لتحقيق الأهداف المنشودة، مثل تعظيم الأرباح وتعظيم قيمة المؤسسة، وتلعب معلومات مراقبة التسيير دورا بارزا في تزويد إدارة المؤسسة بتقارير عن التوقعات المستقبلية المختلفة، بحيث تساعد الإدارة على تقييم المعلومات الموجودة بهذه التقارير والعمل على اختيار أفضل بديل، ووضعه في الخطة الطويلة الأجل.

II-2- التنظيم والتوجيه وتوزيع الموارد :

حيث إن الموارد المتاحة بأي مؤسسة هي محدودة بطبيعتها، ولهذا يقع على عاتق ومسؤولية المدراء توزيع هذه الموارد النادرة واستعمالها في المؤسسة بأقصى كفاءة وفعالية ممكنة، ويتطلب ذلك تعاون الفعاليات والأنشطة المختلفة وتنظيمها وتوجيهها، بحيث تؤدي إلى أفضل استعمال لها، وتتعلق مهام التنظيم والتوجيه وتوزيع الموارد بعملية تنفيذ الخطط الموزعة للوصول إلى أهداف المؤسسة المرسومة، وأن القرارات المتعلقة بالمهام المذكورة تتطلب معلومات مراقبة التسيير الأكثر دقة للوصول إلى اتخاذ القرارات السليمة.

¹ (بالتصرف). Op-cit ,p45.

² أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2000، ص ص:9-10.

II-3- تقييم الأداء وتصحيح الانحرافات :

ترغب إدارة المؤسسة بمعرفة كيفية تنفيذ الخطط المرسومة ومدى ملاءمتها، وتتسلم الإدارة عدة معلومات عن الإنجاز الفعلي الذي تم مقارنته مع الخطط المرسومة وتقييم الانحرافات بين الإنجاز الفعلي والتوقعات حسب الخطط الموضوعة، ويتم البحث عن أسباب الانحرافات والمتسببين فيها وتصحيحها، وبهذه الطريقة تتم الرقابة على الإنجاز وتقييمه.

II-4- تعبئة، تحفيز وتنشيط الأفراد :

حيث تعمل مراقبة التسيير على بعث الحيوية في مختلف مستويات السلطة في المؤسسة وتنشيطها، عن طريق مكافأة المجد ومعاقبة المتهاون، وكذا تحفيز الأفراد وحثهم على بذل أقصى مجهوداتهم.

II-5- تنظيم وتعظيم الأثر الرجعي للمعلومات :

بمعنى حلقات التغذية العكسية التي تزود المؤسسة بالمعلومات الضرورية حول تطور وظائفها وتقلبات محيطها، مما يسمح لها بتعديل أهدافها ووسائلها مقارنة بالإنجازات، والتأقلم مع محيطها وفق وتيرة منسجمة ومتسقة، وبذلك يمكن اقتراح أربع حلقات في إجراءات المقيدة بالنسبة للمؤسسة هي: التخطيط، القياس، الرقابة، النمذجة (إعادة النظر في الأهداف).

II-6- جمع ونشر المعلومات :

ويكون بجمع ونشر المعلومات المناسبة وفي الوقت المناسب خاصة ما تعلق بالوضعية التنافسية للمؤسسة.

II-7- وضع مؤشرات جديدة :

وهذا لقياس تأثيرات مختلف القرارات على الوضعية التنافسية للمؤسسة وكفاءتها المالية، وحتى لمعرفة مساهمة المكافآت أو الأداء ذو الطابع الكيفي في مسار خلق القيمة.

II-8- المشاركة في تحديد الأهداف :

مشاركة العمال في تحديد الأهداف التي تسعة إليها المؤسسة تعتبر رافعا معنويا من أجل تحقيقها مع ضرورة نوع من التوازن بين أهداف الفرد وأهداف المؤسسة مثلا في أداء خدماتها¹.

¹ رشيد طويل، تسيير وتحليل الأموال العمومية دراسة حالة: خزينة ولاية تلمسان، مذكرة التخرج لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان، ص 20.

II-8- إدارة الوقت :

إن للوقت أهمية كبيرة في المؤسسة وكلما استطاعت هذه الخيرة استغلاله بالشكل الحسن كلما كانت القدرة على التسيير الكفاء وضمان استمرارية المؤسسة.¹

III- أهمية نظام مراقبة التسيير :

إن مراقبة التسيير لها أهمية كبيرة في تسيير المؤسسة وذلك راجع للدور الهام الذي تؤديه في مساعدة متخذي القرارات على مستوى المؤسسة من اتخاذ القرارات المناسبة التي تسمح بتحقيق الأهداف المسطرة من خلال ضمان الاستخدام الأمثل للموارد التي تملكها المؤسسة سواء مادية أو بشرية عن طريق المراقبة والمتابعة للنشاطات داخل المؤسسة وتقييم الأداء سنحدد أهمية مراقبة التسيير:²

- تقسيم المؤسسة إلى وحدات إدارية، أو ما تعرف بمراكز المسؤولية؛
- تحديد اختصاصات كل وحدة وسلطات أو مسؤوليات المستويات الإدارية؛
- وضع القواعد التنظيمية التي تحكم تنفيذ العمليات المختلفة وتضمن تدفقها في ظل نظام رقابة دقيقة؛
- تسجيل مجمل المؤشرات المالية وغير المالية التي تمكن من قياس أداء كل مستوى من المستويات؛
- إمداد إدارة المؤسسة بالبيانات التي تساعد في اتخاذ القرارات ورسم السياسات.
- تحقيق الفاعلية يعتبر المبدأ الأساسي في النظرية النيوكلاسيكية من الاستعمال العقلاني والرشيد لموارد المؤسسة؛
- الوقوف على نقاط الضعف التي تعاني منها المؤسسة لمعالجتها وتصحيحها على أحسن وجه؛
- تحقيق الفعالية وهذا بتحقيق الأهداف التي وضعت مقارنة بالموارد المتاحة؛

¹ المرجع أعلاه نفسه.

² عد إلى: - محمد الصغير قريشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مجلة الباحث، عدد 09/2011، ص، ص: 166، 167.

- رشيد طويل، المرجع السابق نفسه، ص، ص: 21، 20،

- المرجع أعلاه نفسه.

- تحقيق الملائمة أي التأكد من أن الأهداف المسطرة تتماشى مع الوسائل المتاحة، وذلك بتبني استراتيجية مدروسة وتسيير أمثل للأفراد، بهاذين العاملين يتماشى التسيير الفعال لوسائل الاستغلال وبالتالي تحقيق الأهداف بأقل تكاليف.

- التقليل من مخاطر التسيير لأقل حد ممكن لتنفيذ التسيير بالكفاءة المطلوبة، حيث أن مراقب التسيير.¹

ثالثاً: أساسيات بناء نظام مراقبة التسيير في المؤسسة

I- دوافع اعتماد مراقبة التسيير في المؤسسة :

تستمد مراقبة التسيير أهميتها من العوامل التالية:

I-1- تغيير الظروف :

تواجه كل المؤسسات تغيراً في الظروف البيئية، وبشكل متزايد. وتتخلل المدة بين صياغة الأهداف ووضع الخطط وتنفيذها، تغيرات كثيرة في المؤسسة وفي البيئة معاً، مما قد يعيق الأهداف وتنفيذ الخطط، ونظام مراقبة التسيير إذا ما صمم وتمت ممارسته بشكل سليم فإنه يساعد في توقع التغيير والاستعداد للاستجابة له، وكلما طال الأفق الزمني للتخطيط كلما زادت أهمية مراقبة التسيير.

I-2- تراكم الأخطاء :

لا تؤدي الأخطاء البسيطة أو المحدودة إلى إيذاء المؤسسة بشكل كبير، غير أنه بمرور الوقت قد تتراكم هذه الأخطاء، ويتعاضد أثرها، إذا ما بقيت بدون معالجة، فعدم الاستفادة من خصم ممنوح من قبل الموردين على طلبية واحدة قد لا يشكل خطأ جسيماً، ولكن الاستمرار في سياسة من هذا النوع يعني تضحية المؤسسة بفرص مالية مهمة قد تؤثر في أرباحها.

I-3- التعقيد المنظمي:

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

¹ عبد الفتاح صحن، "الرقابة والمراجعة الداخلية"، مطبعة التوني، مصر، 1995، ص 132.

II- مسار نظام مراقبة التسيير في المؤسسة :

تشتمل مراقبة التسيير جملة من الأنشطة المتتابعة، ويمكن تجميعها في أربعة مراحل أساسية كما يلي:¹

II-1- التخطيط :

في هذه المرحلة يتم تحديد الاستراتيجيات والأهداف طويلة الأجل، ويقوم مراقب التسيير بتزويد إدارة المؤسسة بالمعلومات بالكمية اللازمة للتفكير الاستراتيجي، وبعدها يساعد المدراء على الترجمة العملية للسياسات المختارة، ثم يتم تقسيم الخطة الاستراتيجية إلى المدى المتوسط والذي يتراوح من 3 إلى 5 سنوات، وهذا دائما بمساعدة مراقبة التسيير مع برمجة الوسائل اللازمة لتحقيق تلك الأهداف، بعدها تبدأ مرحلة إعداد الموازنات التقديرية والتي توافق المدى القصير (أقل من سنة) حيث تسمح هذه الأخيرة بتحقيق الأهداف قصيرة الأجل ويجب أن تكون الميزانيات متناسقة ومرتبطة بمختلف مصالح المؤسسة.

II-2- التنفيذ :

بعدما تم التخطيط يشرع في تنفيذه، وهذا انطلاقا من الاختيارات الاستراتيجية، أي القيام بخطط العمل التي تم إعدادها لتطبيقها في الميدان، وتجسد هذه المرحلة عملية تحقيق الأهداف، وتعتبر بذلك غاية العمل التسييري ككل.

II-3- المتابعة والتحليل والتقييم :

يتم أثناء سير العمليات الوقوف دوريا على التنفيذ بقياس النتائج الجزئية المحققة، بحيث لا يمكن التأثير على الماضي بل يكون التركيز هنا على فهم أسباب تلك النتائج والتوصل إلى ما يمكن فعله لتصحيح السير أو تعديله. ويعبر عن التحليل والتقييم بمقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط وإيجاد الانحرافات الناتجة من عملية المقارنة ثم تحليل هذه الانحرافات وتتبعها ووضع العلاج المناسب لها، ويكمن دور مراقبة التسيير في تحليل الانحرافات المخططة على تقديم البيانات الخاصة بتحليل هذه الانحرافات وفقا لأسس التحليل المختلفة من مسؤولية، نسب ومراكز تكلفة... وغيرها من أسس تحليل الانحرافات، وذلك بمقارنة نشاط المؤسسة في سنوات سابقة أو مقارنته بنشاط المؤسسات المنافسة.

¹ عد الى: - سعاد عقون، المرجع السابق نفسه، ص: 74-76.

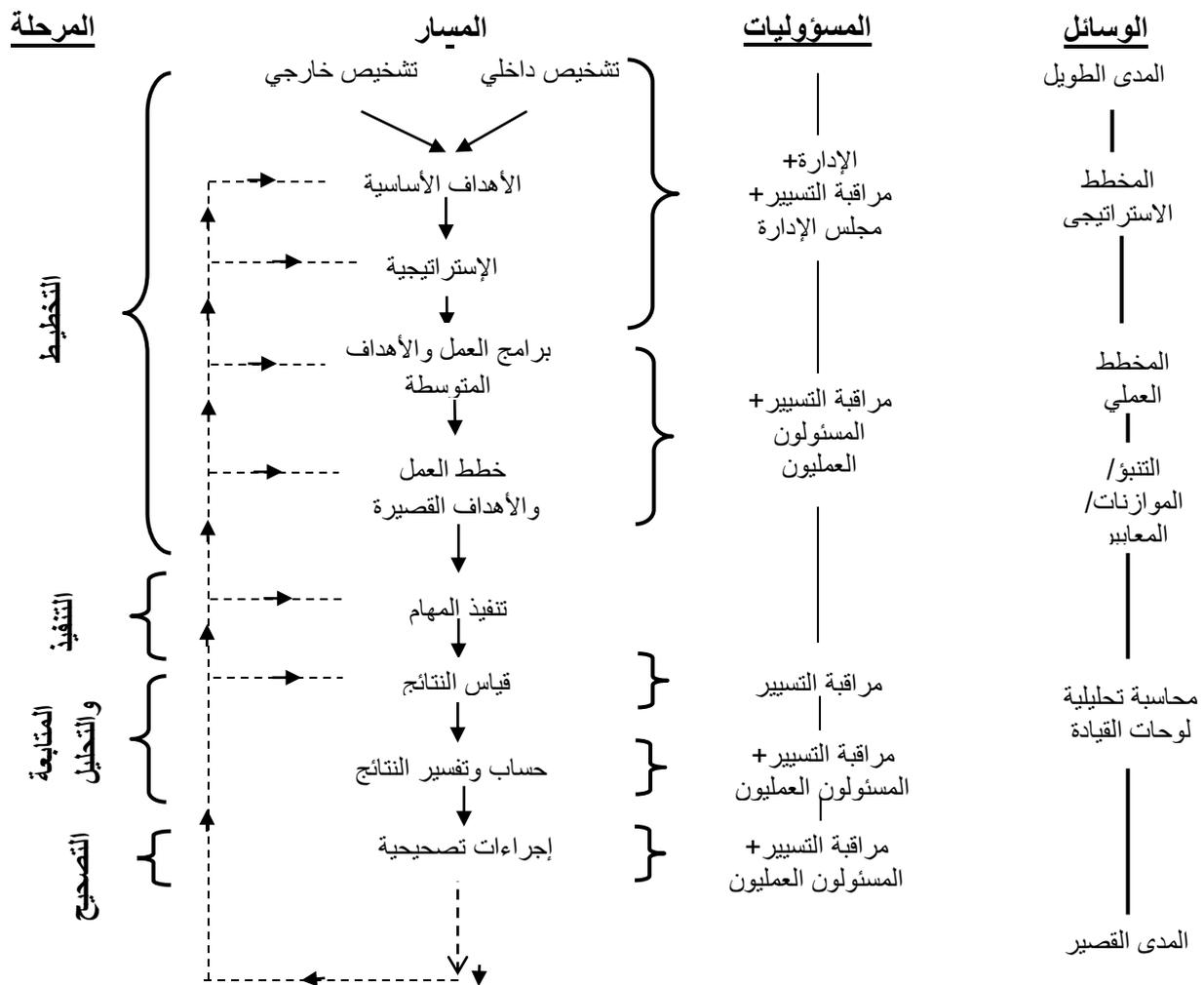
- محمد الصغير قريش، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، مرجع سابق، ص، ص:

II-4-الإجراءات التصحيحية :

تؤدي المرحلة السابقة منطقيا إلى صياغة مجموعة من الحلول لمواجهة قصور الأداء والتي يتم اختيار أحسنها، قد تعود التصحيحات على عمليات القياس التي قد تكون غير صحيحة، أو بالتنفيذ غير السليم للعمليات، وقد ترجع إلى مرحلة إعداد الموازنات والأهداف السنوية التي قد تكون غير مطابقة للاستراتيجية المختارة، كما قد ترجع التصحيحات على الخطط متوسطة الأجل وحتى الاستراتيجية نفسها لعدم واقعيتها أو عدم ملاءمتها لوضعية المؤسسة.

يمكن إبراز موقع مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية وفق الشكل التالي:

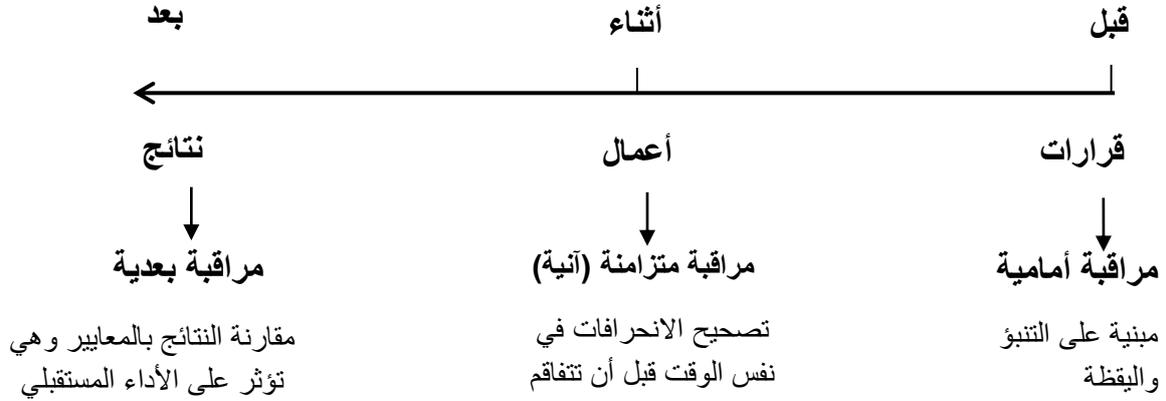
الشكل رقم 2: موقع مراقبة التسيير في المؤسسة



المصدر: سعاد عقون، محاولة تصميم نظام مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير غير منشورة، فرع التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، جامعة الجزائر، 2002،

وبهذا فمراقب التسيير يتدخل قبل، أثناء وبعد النشاط:

الشكل رقم 3: مسار مراقبة التسيير



المصدر: من إعداد الكاتب بالاعتماد على المعلومات السابقة.

III- خطوات مراقبة التسيير :

تشمل كل عملية رقابية على ثلاثة خطوات أساسية وضرورية وهي:¹

III-1- وضع معايير الأداء :

تتبين الخطط على أساس تحقيق أهداف عامة، رئيسية، وفرعية موزعة على الإدارات والأقسام، وتوضع المعايير بغرض اتخاذها كأساس تقاس بالنسبة له، النتائج الفعلية، وهذه المعايير ماهي إلا تعبيراً عن الأهداف الخاصة بالمؤسسة أو بالإدارة أو بقسم في المؤسسة.

وتأخذ هذه المعايير أشكالاً متعددة، فقد تكون على شكل كمي، ومن الأمثلة على ذلك تحديد معدلات الإنفاق على الموارد الأولية أو الإعلان، وقد تكون على شكل زمني، ومن الأمثلة على المعايير الزمنية وضع جدول زمني للانتهاء من عمليات معينة.

كما يمكن أن تأخذ المعايير شكلاً كفيماً وهي أصعب المعايير في التحديد والقياس، ومثال ذلك محاولة وضع معايير للعلاقة العامة الجيدة التي يعمل المشروع على الوصول إليها نظراً لأنه لا يمكن ترجمة هذه المعايير إلى أرقام كمية.

ومن الواجب أن تتوفر هذه المعايير على مجموعة من الشروط أهمها:

- لا بد أن تحدد المعايير بدقة ثم تدون، حتى لا يكون هناك تحريف من قبل الأشخاص الذين يراقبون أثناء أدائهم بواسطة هذه المعايير؛

¹ صلاح الشناوي، التنظيم والإدارة في قطاع الأعمال، بمؤسسة الجامعة، الإسكندرية، 1995، ص: 204.

- يجب أن يكون المعيار مرنا بما فيه الكفاية، فقد يكون المعيار المطبق هو أفضل عند وضعه، إلا أنه بالاستعمال المتكرر قد يتم اكتشاف المعيار الأفضل الذي يمكن إحلاله محل المعايير المطبقة، لهذا فإن المرونة يجب أن تكون من شروط وضع المعايير؛

- المعايير هي أداة لتحسين الأداء، لذا يجب أن يعاد النظر فيها دوريا، بواسطة المستويات الإدارية التي يكون لها سلطة التنسيق بين المعايير الجديدة وإدماجها مع المعايير الموجودة فعلا.

III-2- قياس نتائج الأداء الفعلي ومقارنتها مع المعايير الموضوعية: 1:

على اعتبار العمل الذي لا يمكن قياسه لا يمكن تقييمه، والعمل الذي لا يمكن تقييمه لا يمكن تقويمه، وحتى يكون التقييم والتقويم موضوعيا فإنه لا بد من وجود معيار للمقارنة والحكم في مدى سلامة الأداء، وحتى تكون نتيجة المقارنة ذات مصداقية ويمكن الاعتماد عليها فإنه لا بد من مراعاة الشروط التالية:

- أن يتم قياس النتيجة الفعلية بنفس وحدات قياس المعيار؛
- أن يتم قياس النتيجة الفعلية بالسرعة والدقة المقبولة؛
- أن تجري المقارنة في ظل الظروف الطبيعية؛
- أن يكون المعيار مستقرا ويحظى بالقبول العام؛
- أن تكون النتيجة رقمية وغير قابلة للتأويل أو سوء الفهم؛
- أن يتم عرض النتيجة في المكان والزمان المناسب.

III-3- اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسب :

بعد أن يتم حصر الانحرافات بين النتائج الفعلية والمعايير الموضوعية وتحديد أسباب ظهورها بشكل دقيق يتم اتخاذ ما يلزم من إجراءات، وهذا لتعزيز الانحرافات الإيجابية إن وجدت ومعالجة الانحرافات السلبية ومنع تكرار حدوثها في المستقبل، وذلك بما يتماشى ويتواءم مع الأهمية النسبية لحجم ونوعية تلك الانحرافات التي قد تختلف من شخص لآخر.

¹ فيصل محمد الشواورة، مبادئ إدارة أعمال، دار المناهج، عمان، الطبعة الأولى، 2013، ص ص: 206-207.

IV- شروط نجاح نظام مراقبة التسيير :

لضمان نجاح مراقبة التسيير في تحقيق أهدافه يجب توفر مجموعة من الشروط أهمها:¹

IV-1- وجود أخلاقيات المؤسسة :

الأخلاقيات هي مجموعة مبادئ دائمة للمؤسسة على الإدارة توضيحها للأشخاص لغرض القضاء على عدم الترابط، تبين هذه المبادئ عدد من الأعمال والسلوكات (كدور كل فرد في المنظمة) التي لا تتعارض والصورة المراد إعطاءها للمنظمة اتجاه محيطها؛

IV-2- توزيع الأدوار على العناصر المتحركة في المؤسسة :

يتم بواسطة ثلاثة عناصر الإدارة العامة، مراقبة التسيير والإطارات العلمية، ولكل عنصر دور في هذه العملية يسمح له بتحقيق الأهداف ويتمثل في:

- دور الإدارة العامة كحكم للتوزيع لغرض رفع وتحسين أداء المنظمة على كل فرد فيها أن يباشر بصفة شخصية إعداد أدوات للمراقبة الداخلية وأخرى خارجية وتختلف هذه الأدوات من منظمة إلى أخرى.

- دور مراقب التسيير كوسيط للأساليب والمعلومات يعد مراقب التسيير بمثابة الوسيط بين المستويات العليا للإدارة والمستويات العملية، وهذا يعني أنه يجب أن يكون على علم بالاستراتيجية وأساليب إعدادها.

- دور الإطارات العملية كعوامل أساسية في إعداد وتشغيل النظام تعمل الإدارة العامة على التأكد من وجود عنصر جودة المعلومات في جميع المستويات، وذلك من خلال إتباع الإدارات العملية بضرورة الحصول على معلومات ذات مصداقية.

IV-3- أساليب إعداد ووضع نظام المعلومات :

توجد العديد من الأساليب لإعداد نظام المعلومات ووضعه موضع التنفيذ، ومن بين هذه الأساليب:

- أسلوب الإدارة: يجب على تساهم جميع المستويات (الأفراد، التقنيات، المستويات التسلسلية) في تأسيس المحافظة عليه؛

¹ نادية سعودي، مدى استخدام الأساليب الحديثة لمراقبة التسيير في قياس وتقييم أداء البنوك التجارية الجزائرية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص بنوك مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 16 ماي 2018، ص، ص: 87، 88-89.

- **الأساليب:** هذه الأخيرة تلبى حقيقة احتياجات التسيير وليس فقط احتياجات الإدارة العامة، فالمعلومة الضرورية للإدارة العامة لاتخاذ القرار ليست بالضرورة هي نفسها التي تسمح للمسؤول بتحسين تسييره؛

- **الإعلام الآلي:** يعرف هذا المجال كغيره من مجالات التسيير تطوراً مذهلاً، مما يعرضه للفوضى والاستعمال المزدوج، كما تتزايد فيه النماذج وتتراكب أكثر مما تتكامل.

IV-4- المرونة والقدرة على التكيف :

لضمان هذه الميزة للمعلومة يجب:

- تطور مكوناتها استمراراً؛
- تكيفها مع الأهداف الجديدة؛
- القيام بالتحاليل الغير المنتظرة والتي تثيرها ظهور مشاكل جديدة.
- بالإضافة إلى ذلك على مسؤول كل وحدة تسيير أن يقوم بما يلي:
- تشخيص كامل لوحدة التسيير؛
- إعداد استراتيجية خاصة به؛
- تحديد احتياجاته من الأفراد؛
- تقديم استثمار خاص بوحدته.

IV-5- وضوح البنية وسهولة الاتصال :

ترتبط طرق وأساليب الإدارة وفعالية نظام مراقبة التسيير مباشرة بنوعية العلاقات الإنسانية وإمكانية الانفتاح لدى الأشخاص، تقاس نوعية وشدة الاتصالات داخل المنظمة انطلاقاً من البنية الداخلية والمحددات التي تقع بين الأشخاص ويعود سوء الاتصال إلى:

- انعدام الاتصال بين الأقسام المسؤولة عن نظام المعلومات وباقي الأقسام، بسبب البناء السيئ لنظام المعلومات، أو نتيجة الاختيار السيء للأشخاص أو راجع لعدم ملائمة أسلوب الإدارة.

- اعتبارات التكاليف يتطلب تلبية احتياجات المستعملين لمؤشرات التسيير مضاعفة الهجوم على قاعدة المعطيات، وهذا بدوره يضاعف التكاليف.

- عدم قدرتها على معالجة المشاكل الجديدة وخاصة إذا كانت المنظمة تقدم نفس المنتجات والخدمات، وسيحول هذا دون إمكانية البحث عن الفرص الجديدة.

بالإضافة إلى كل ما سبق لابد من توفر الشروط التالية:

الفصل الاول

- حسن توقيت المعلومة المقدمة وصحتها، إذ يعتبر تقديم معلومات خاطئة مضللاً لعملية اتخاذ القرارات، وكثيراً ما يؤدي إلى نتائج أسوأ من المتوقع، كما أن المعلومات المتأخرة تفقد معناها وفائدتها جزئياً أو كلياً، لذا يفترض في نظام مراقبة التسيير أن يقدم معلومات واضحة ودونما حاجة للتفسير كي لا تضيع وقت المسير؛

- سهولة فهم نظام مراقبة التسيير المطبق، فإذا لم يفهم المسير أو المسؤول جيداً النظام الرقابي المطبق وطبيعة النتائج والمعلومات التي يقدمها، فإنه يسيء تفسيرها، مما يؤدي إلى اتخاذ قرارات خاطئة؛

- القدرة على التحفيز، فالنظام الفعال هو ذلك الذي يستطيع أن يحفز المسؤولين والموظفين، ويدفعهم إلى تحقيق أهداف المؤسسة، لذا يتم الاستعانة بنظام المكافآت والحوافز المادية وغير المادية، من أجل دفع الأفراد لتحقيق أهداف المؤسسة دون إهمال أهدافهم الخاصة؛

- توافق النظام المطبق مع الهيكل التنظيمي للمؤسسة، فمن شروط فعالية نظام مراقبة التسيير كذلك توافقه مع الهيكل التنظيمي للمؤسسة وتجاوبه مع انشغالات مسؤولي المراكز، فالمعلومة التي يوجهها مراقب التسيير للمسؤول عن قسم البحث والتطوير في مجمع صيدلاني، مثلاً يجب أن تتضمن كل برامج البحث والتحديث اللازمة للمشاريع المتعلقة بالأدوية، ومعلومات حول عدد الباحثين اللازمين للعملية وتواريخ الانتهاء من المشاريع، ومقارنة النتائج الفعلية مع الميزانيات؛ وفي حالة مجمع غذائي لإنتاج وبيع الحلويات مثلاً فإن نظام مراقبة التسيير في هذه الحالة يساعد المسؤول من خلال التركيز على المتغيرات الأساسية للنشاط، والتي تتمثل في رضا العملاء، حصة السوق، تكاليف الإنتاج، مردودية خطوط الإنتاج...، من أجل مساعدته على التخطيط الجيد والتحكم في النشاط؛

- التركيز على استراتيجية وأهداف المؤسسة، فلكي يقوم نظام مراقبة تسيير فعال، يجب أن يكون موجهاً نحو استراتيجية وأهداف المؤسسة، ومن بين الأمثلة حول الاستراتيجيات المتبعة من طرف المؤسسات هناك مضاعفة الأرباح الصافية خلال الأربع سنوات المقبلة، الحصول على نسبة 50% من السوق خلال سنتين أو تعظيم الأرباح خلال المدى القصير... الخ.

رابعاً: مثلث مراقبة التسيير

يعمل نظام مراقبة التسيير على إيجاد علاقة بين ثلاثة عناصر للأداء هي الأهداف المنتظرة، الموارد المتاحة، والنتائج المتحققة هذا ما يولد ثلاثة معايير يرتكز عليها مراقبة التسيير للتقييم هي الفعالية، الفاعلية، الملائمة. ويتضح ذلك في الشكل الموالي:

الشكل رقم 4: مثلث مراقبة التسيير



Source: H.Loning et Y.Pesqueux et coll., le Controle de Gestion, Edition Ellipes, Paris, 2001, p :06

تتداخل محاور الثلاثة وتفاعل كما يلي:¹

I- الأهداف – الوسائل (الملائمة) :

يتم التفكير في الأهداف والوسائل بصورة متزامنة ومترابطة، فمن جهة تشكل الوسائل المتوفرة لدى المؤسسة في زمن معين عائقا ينبغي أخذه بعين الاعتبار عند وضع الأهداف قصيرة المدى فحتى يمكن تجسيد الأهداف المحددة لابد أن يكون لها احتمال كبير لتحقيقها بالوسائل المتاحة، ومن جهة فإن تجزئة الأهداف العامة للمؤسسة إلى أهداف فرعية وتوزيعها على مختلف مراكز اتخاذ القرار لا يمكن أن يتم بصورة مستقلة عن الوسائل المتاحة، فالمسؤول عن منتج معين يلتزم باحترام هدف البيع الذي يتم تحديده، إذا وضع تحت تصرفه الغلاف المالي اللازم لذلك، وبالتالي فإن العلاقة بين الأهداف والوسائل تطرح مشكلا مضاعفا للملائمة:

- على المدى القصير: الملائمة بين الأهداف والوسائل المتاحة أو القابلة للاستعمال في وقت قصير؛

¹ صفاء لشهب، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة الأعمال، جامعة الجزائر، 2006، ص ص: 71، 72

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

II- الأهداف – النتائج (الفاعلية) :

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

III- الوسائل – النتائج (الفاعلية) :

يؤدي تحديد الأهداف وتوفير النتائج إلى اعتماد مسارات معينة للنشاط من أجل تحقيق النتائج المسطرة، والمشكل الذي سيطرح لاحقا هو تقييم إذا ما كانت النتائج المحققة كما ضبطت وفق نظام القياس المتاح يمكن اعتبارها مرضية بالنظر إلى الوسائل المستعملة؛ والسؤال المطروح: هل حققت النتائج بأقل موارد ممكنة؟

وفي الأخير يمكننا القول إن مهمة مراقبة التسيير هي الربط بين القمة والقاعدة، بهدف تحقيق الفعالية، الفاعلية والملائمة، إذ يقصد بكل منها كما يلي:¹

- **الفاعلية:** هي مقارنة النتائج المحققة بالأهداف المسطرة، أي إلى أي درجة تمكنت المؤسسة من تحقيق أهدافها المسطرة.

- **الفاعلية:** هي الاستعمال الأمثل للموارد، أي ما هي النتيجة المحققة باستعمال وحدة واحدة من المدخلات أو الوسائل.

- **الملائمة:** هي العلاقة بين الأهداف والوسائل (الموارد).

¹ محمد فركوس، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص: 18

الفصل الثاني:

علاقة مراقبة التسيير بنظام المعلومات

محاور هذا الفصل تتمثل في:

مفهوم نظام المعلومات

أهمية نظام المعلومات وأهدافه في المؤسسة

بناء نظام المعلومات

تكامل نظام مراقبة التسيير مع نظام المعلومات

الفصل الثاني: علاقة مراقبة التسيير بنظام المعلومات

إن التعريف الحديث لمراقبة التسيير يتمثل في البحث عن إدراك ووضع وسائل معلومات موجهة لتمكين المسؤولين من تحقيق وتنسيق الأهداف، فمراقبة التسيير يعتبر نظاما معلوماتيا للقيادة وتسيير المؤسسة. فهذا التعريف يبين الارتباط الوثيق بين المراقبة التسيير ونظام المعلومات، خاصة مع تعقد بيئة عمل المؤسسات، اين أصبحت المعلومات ثروة هامة، إذ أن التحكم والاستغلال الأمثل لها يحقق نجاحا للخطط المستقبلية وضمانا لاستمرار وتطور المؤسسة، والمعلومات الجيدة ينتجها نظام معلومات حديث ومتطور، وهذا الأخير لن يتحقق إلا في ظل تطبيق أنظمة تسيير مناسبة لحجم وطبيعة نشاط المؤسسة. فوجود نظام معلومات فعال يؤدي لنجاح مراقب التسيير في توفير المعلومات التي تحقق الهدف المنشود، ويمكن ابراز أهمية نظام المعلومات وفق العناصر الموالية.

أولاً: مفهوم نظام المعلومات

يمكن اظهار مفهوم نظام المعلومات وفق ما يلي:

I- مفهوم المعلومات :

نبرز مفهوم المعلومات وفق ما يلي:

I-I- تعريف المعلومات :

على الرغم من شيوع استخدام اصطلاح المعلومات وتعدد الكتابات عن المعلومات وأنظمتها إلا أنه مزال هناك اختلاف في الرأي حول المفهوم العلمي لهذا اللفظ، ويمكن تقديم أهم التعاريف فيما يلي:

يقصد بالمعلومات تلك البيانات* التي تمت معالجتها، بحيث أصبحت ذات دلالة مبنية وذات معنى؛¹

وعرفها "Philtham" بأنها المعرفة المفيدة المكتسبة من البيانات المستلمة، وبناء عليه فهي تعتمد على الشخص الذي يستلم البيانات وعلى القرارات التي سوف يتخذها؛²

¹ علاء السالمي وآخرون، أساسيات نظم المعلومات الإدارية، دار المناهج، عمان، 2009، ص:15.

* البيانات: هي مجموعة حقائق غير منتظمة قد تكون في شكل أرقام أو كلمات أو رموز لا علاقة بين بعضها البعض، أي ليس لها معنى حقيقي ولا تؤثر في سلوك من يستقبلها.

² صلاح عبد المنعم مبارك، اقتصاديات نظم المعلومات المحاسبية والإدارية، الدار الجامعية الجديدة لنشر، مصر، 2001، ص ص: 23-24.

الفصل الثاني

وتعرف كذلك بأنها المواد (البيانات) المصنعة الجاهزة للاستخدام، فهي بيانات مستخلصة، أي البيانات التي خضعت للمعالجة والتحليل والتفسير، بهدف استخراج المقارنات والمؤشرات والعلاقات التي تربط الحقائق والأفكار والظواهر بعضها مع بعض؛¹

كما تم تعريف المعلومة من طرف "daft" على أنها بيانات تمت معالجتها وتحويلها إلى معلومات مفيدة ذات معنى تكون سهلة الاستخدام لاتخاذ القرارات الاستراتيجية.² من خلال ما سبق يمكن تعريف المعلومات على أن المعلومات هي معطيات سبقت معالجتها تسمح بتقليل حالة عدم التأكد وتسهيل عملية اتخاذ القرار.

I-2- خصائص المعلومات :

بغرض أن تكون المعلومات فعالة لا بد من توافر عدد من الخصائص، منها:³

1- الدقة:

وقد تعني الدقة هنا النوعية الجيدة للمعلومات، وهو ما يقابل كمية المعلومات، وعلى هذا الأساس فإنه ينبغي أن تكون المعلومات التي تقدم للمستفيد في صورتها الجيدة والصحيحة الخالية من الأخطاء.

2- التوقيت:

ويقصد به التوقيت المناسب، وتقديم معلومات واسترجاعها للمستفيد في الوقت المناسب.

3- الصلاحية:

أي أن المعلومات ملائمة لاحتياجات المستفيد، ومنسجمة مع تطلعاته والواجبات المطلوبة منه أدائها على الوجه الصحيح.

4- التكامل أو الشمولية:

ومعناها تأمين كل جوانب احتياجات الباحث والمستفيد، وتغطي مختلف جوانب موضوعه، دون نقصان للموضوع الذي يبحث عنه ويحتاجه.

¹ سليم الحسنية، نظم المعلومات الإدارية، الوراق لنشر والتوزيع، بدون بلد نشر، الطبعة الثالثة، 2006، ص:24.

² عبد النور دحاك، رابح قارة، دور وأهمية المعلومات ونظم المعلومات في إتخاذ القرارات الاستراتيجية، مجلة نماء للاقتصاد والتجارة، جامعة ملود معمري تيزي وزو، ديسمبر 2017، العدد الثاني، ص:86.

³ عامر إبراهيم قندلجي، إيمان فاضل السمرائي، تكنولوجيا المعلومات وتطبيقاتها، دار الوراق لنشر، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص ص: 46-47.

5- الوضوح:

أي أن تكون المعلومات بعيدة عن الغموض واللبس والخلط غير المبرر مع موضوعات أخرى.

6- سهولة المنال:

أي إمكانية الوصول إليها متوفرة وغير معقدة.

7- قابلية القياس:

أي أن كمية المعلومات المطلوبة للباحثين ومتخذي القرارات والمستفيدين الآخرين التي ينبغي تحديد حجمها بضوء الإمكانيات المتاحة لنظام أو مركز المعلومات، والإمكانات المتاحة عند المستفيد.

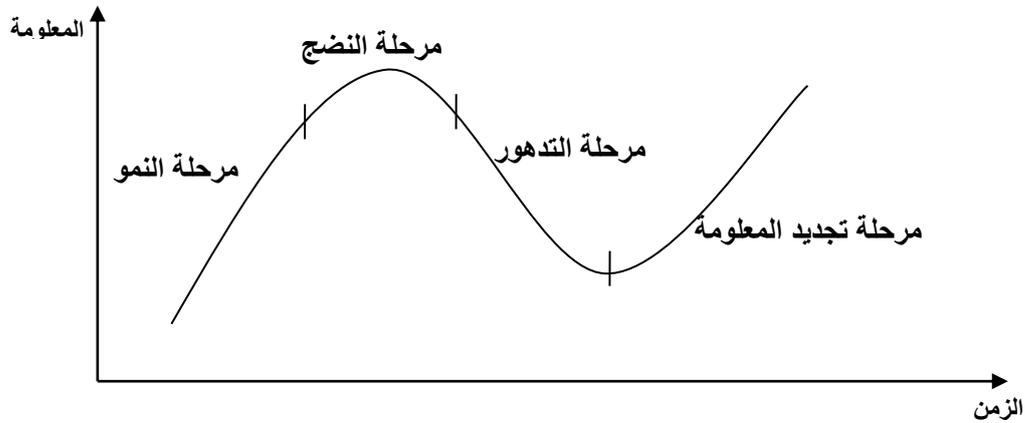
8- عمر المعلومة:

كلما كان عمر المعلومة صغير كلما كانت أكثر فعالية، لأنها لا تترك مجال للمنافسين بالتعرف عليها.

9- دورة حياة المعلومة:

للمعلومة دورة حياة مثلها مثل أي منتج، تبدأ بالنمو والتطور، ثم مرحلة النضج، وأخيرا مرحلة التدهور؛ إذ يجب أن تأخذ المؤسسة بعين الاعتبار المرحلة التي هي فيها المعلومة، فإذا كانت في مرحلة نهايتها فلا يمكن الاستفادة منها كثيرا، وهنا لابد من تجديد المعلومة، ويمكن إبراز ذلك وفق الشكل التالي:

الشكل رقم 1: دورة حياة المعلومة



المصدر: من اعداد الكاتب

10- شكل المعلومة:

يجب أن تكون المعلومة موضوعية غير ذاتية، غير ذاتية، دقيقة، قابلة للتبرير.

I-3- أنواع المعلومات :

هناك العديد من أنواع المعلومات نذكر منها ما يلي:¹

1- أنواع المعلومات على أساس استخدامها في العمل الإداري :

يمكن إبراز أنواع المعلومات حسب استخدامها في العمل الإداري وفق ما يلي:

1-1- معلومات إنجازيه (معرفية) :

هي التي يحتاجها الإداري في اتخاذ قرار إنجاز عمله.

1-2- معلومات إنمائية:

هي المعلومات التي يحتاجها الإداري في تطوير وتنمية القدرات وتوسيع المدارء في مجال العمل.

1-3- معلومات تعليمية:

هي المعلومات التي تحتاجها الإدارة في المؤسسات التعليمية مثل الجامعات والمعاهد... الخ؛

1-4- معلومات إنتاجية:

هي التي تفيد في إجراء البحوث التطبيقية وفي تطوير وسائل الإنتاج واستثمار الموارد الطبيعية والإمكانيات المتاحة بشكل أحسن، كمعلومات إنتاج سلعة معينة.

2- أنواع المعلومات حسب مصادر المعلومات:²

معرفة مصدر المعلومات يبين مدى وجود المصادقية في صحة أو خطأ هذه المعلومات، وتنقسم مصادر هذه المعلومات إلى قسمين رئيسيين:

¹ علاء السالمي وآخرون، تنظيم إدارة المعلومات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، قطر، 2013، ص:13.

² إبراهيم سلطان، نظم المعلومات الإدارية مدخل النظم، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص:57.

2-1- المصادر الداخلية:

تعد معلومات عمليات المؤسسة معلومات داخلية، وفي أغلب الأحيان تكون المعلومات الداخلية في شكل تقارير دورية أو غير دورية وقد تكون رسمية أو غير رسمية، فهذه المعلومات ذات أهمية كبيرة للإدارة لأنها أساس في اتخاذ القرارات المتعلقة بتطوير الخطط والسياسات وتقييم الأداء، ويقوم بإعداد هذه التقارير الوحدات التنظيمية بالمؤسسة بالإضافة إلى الوثائق المالية والمحاسبية... الخ؛

2-2- المصادر الخارجية:

المعلومات الصادرة عن البيئة الخارجية للمؤسسة، تشمل عدة أطراف منها: الحكومة، المنافسين، المنتجين الجدد، العملاء والموزعين، البنوك، المؤسسات الاقتصادية.

II- تعريف نظام المعلومات :

من خلال التعرض إلى كل من النظام والمعلومات يمكن تعريف نظام المعلومات وفق ما يلي:

عرف "Rebert Reix" نظام المعلومات أنه مجموعة منظمة من الموارد، الأجهزة البرمجيات والموظفين والبيانات والإجراءات، التي تسمح بالحصول على المعلومات ومعالجتها وتخزينها في شكل بيانات ونصوص وصور وأصوات داخل وبين المؤسسات؛¹

كما عرفه "Kennth Landon" على أنه مجموعة من المكونات المترابطة التي تجمع أو (تسترد) المعلومات، معالجتها، تخزينها، ونشرها للمساعدة في صنع القرار والتنسيق والمراقبة داخل المؤسسة؛²

ويعرف أنه مجموعة من العاملين والإجراءات والموارد التي تقوم بتجميع البيانات ومعالجتها ونقلها لتتحول إلى معلومات مفيدة وإيصالها إلى المستخدمين بالشكل الملائم والوقت المناسب من أجل مساعدتهم في أداء الوظائف المستندة إليهم".³

¹ Robert reix et autres, **Systèmes d'information et management des organisations**, VUIBERT, Paris , 6^e édition, 2011,p :04.

² Kennth Laudon et autres, **Management des systèmes d'information**, Pearson, France, 9^eedition, 2006,P:13.

³ زوينة بن فرج، "المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس-سطيف، 2014/2013، ص 5.

الفصل الثاني

وهي نظم اجتماعية تقنية تتولى إنتاج قيمة اقتصادية للمؤسسة، سواء من خلال القيمة المضافة لمخرجاتها من المعلومات الداعمة للقرارات، أو ما تقدمه من إسناد مباشر لعمليات وأنشطة المؤسسة، إن نظم المعلومات هي جزء من شبكة القيمة والقيمة المضافة لأنظمة المؤسسة الداخلية وأنشطة المؤسسة الخارجية، وبصفة خاصة في مجالات إدارة سلاسل التوريد وإدارة علاقة الزبائن.¹

وجاء في تعريف آخر نجد أن نظام المعلومات هو عبارة عن بيئة تحتوي على عدد من العناصر، التي تتفاعل فيما بينها ومع محيطها، بهدف جمع البيانات ومعالجتها حاسوبياً وإنتاج وبتث المعلومات لمن يحتاجها لصناعة القرار؛²

من خلال كل ما سبق يمكن تعريف نظام المعلومات على أنه مجموعة من الوسائل والأفراد والإجراءات التي تسمح باستقبال بيانات خام ومعالجتها بغرض إنتاج معلومات تسمح باتخاذ القرار.

III- خصائص نظام المعلومات :

من مميزات نظام المعلومات أنه:³

- يتكون من مجموعة من الإجراءات التي تحدد كيفية معالجة البيانات الخام من أجل اخراجها في شكل معلومات صالحة لاتخاذ القرار، بحيث يتولى جمع ومعالجة البيانات ثم استخراجها في شكل معلومات يتم تخزينها وتوزيعها بعد رصد احتياجات مختلف مستعمليها؛

- يعتمد نظام المعلومات على العنصر البشري باعتباره أحد المكونات الرئيسية له، لأنّ المعلومات تنتج وتستخدم بواسطة الإنسان، هذا الأخير هو الذي يتخذ القرار ويمارس النشاط على أساس المعلومات المتولدة من هذا النظام، إذا توفر المعلومات ضروري لحسن التشغيل مراقبة التسيير، بحيث تحوّل المعلومات لتصبح ذات دلالة، لكي تساعد المسؤولين على اتخاذ القرار فعلى المعلومة الاستجابة لاحتياجات مستعمليها، لذلك عليها أن تكون واضحة بسيطة وذات مدلولية لتشغيل أحسن استغلال، دقيقة وانتقائية بحيث أن تكون المعلومات تؤدي إلى نقص الفعالية؛

¹ ياسين سعد غالب، مبادئ نظم المعلومات، مجموعة يازوري للنشر والتوزيع، عمان، 2018، ص: 37

² نواف محمد عباس الرمحي، تصميم نظم المعلومات المحاسبية وتحليلها، دار صفاء لنشر، بدون بلد، الطبعة الأولى، 2009، ص: 35.

³ ثناء علي القباني، نظام المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، مصر، 2008، ص: 10-14. (بالتصرف)

الفصل الثاني

- يشبه نظام المعلومات حالة شبكة الاتصال، لأنه يزود بمسارات معلوماتية إلى الكثير من النقاط، وهو يساعد المعلومات على التدفق في كل مكان بالمؤسسة وربما على أماكن خارج المؤسسة؛

- تقوم نظم المعلومات بتحويل المدخلات إلى مخرجات، وهنا توجد ثلاثة مراحل أساسية في هذا التحويل وهي مرحلة الإدخال ومرحلة التشغيل ومرحلة الإخراج وترتبط بهذه المراحل عدة وظائف هي تجميع البيانات وتشغيلها وإنتاج المعلومات، كما يتم تنفيذ وظائف أخرى هي رقابة وإدارة البيانات؛

- يتم إدخال البيانات خلال مرحلة الإدخال بينما يتم الحصول على المعلومات خلال مرحلة الإخراج، وعليه فإن البيانات هي الخامات التي تتحول إلى منتجات معلوماتية، كما تنتج المعلومات لمختلف الأهداف والمستخدمين؛

- يتم إنتاج المعلومات من نظام المعلومات بالمؤسسة، وذلك لاستخدامه من طرف المستخدم الداخلي أو الخارجي، ويشمل المستخدم الداخلي المديرين والموظفين بالمؤسسة، أما المستخدم الخارجي فيشمل كافة الجهات المهتمة خارج المؤسسة مثل الدائنين والموردين.

ثانياً: أهمية نظام المعلومات وأهدافه في المؤسسة

إن نظام المعلومات الفعال هو يسعى إلى تحقيق عدة أهداف، ومن خلال ذلك تبرز أهميته في المؤسسة، ويمكن إبراز كل من أهداف وأهمية نظام المعلومات وفق العناصر التالية:

I- أهداف نظام المعلومات:

أهداف نظام المعلومات كثيرة ومتنوعة نوجز أهمها فيما يلي:¹

- إنتاج معلومة مفيدة تسمح بإزالة أو تخفيض حالات عدم التأكد الموجودة في بيئة عمل المؤسسة؛
- يهدف لتقديم وصف دقيق للمؤسسة سواء داخليا من خلال توضيح تنظيم وتوفير معلومات عن بيئتها الداخلية، أو خارجيا من خلال الإلمام بكل المعلومات المتعلقة بالبيئة الخارجية من منافسين ومستهلكين وقوانين وغيرها؛
- يهدف لتسهيل وضع تقديرات قريبة للواقع وموضوعية تعكس الأهداف المسطرة؛

¹ أهداف نظام المعلومات في المؤسسة، منتدى التعليم الجامعي والبحوث الاقتصادية، موجود على الرابط <http://www.ta3lime.com>، تاريخ النشر 10 فيفري 2009، تاريخ الاطلاع 28 مارس 2020 الساعة 22:00.

- الوصول الى اتخاذ القرارات الضرورية؛
- يهدف لقيادة المؤسسة وايصالها لبر الأمان، وينبه المؤسسة قبل وقوع الخطأ (نظام تنبئي)؛
- يهدف لزيادة الفعالية في المؤسسة والمساعدة على تحديد المشاكل، وتطوير المنتجات وإنشاء منتجات جديدة.

II- أهمية نظم المعلومات:

إن لنظام المعلومات أهمية بالغة على مستوى المؤسسات، فهي تهدف إلى خدمة العملية الإدارية، وخاصة اتخاذ القرارات، إذ تزود مراقبي التسيير بالمعلومات والبيانات اللازمة لإنتاج معلومات تمكن المدراء والمسؤولين من اتخاذ القرارات، ويمكن إبراز أهمية نظام المعلومات أكثر من خلال إبراز الأدوار التي يقوم بها:

- لها دور تقني في المؤسسة، ذلك لأنها:
- ✓ تعمل على تخفيض حالة عدم التأكد عند اتخاذ القرار؛
- ✓ تقديم المعلومات في مختلف المستويات الإدارية عند الحاجة، وتوضح خطوات الاتصال أفقياً وعمودياً بين الوحدات الإدارية في المؤسسة لتسهيل عملية الاسترجاع؛
- ✓ التنسيق بين مختلف العمليات في المؤسسة؛
- ✓ وسيلة للتكوين والاتصال مع المحيط.
- لها دور تحفيزي لكونها:
- ✓ أداة للتأثير على العمال؛
- ✓ إحدى عوامل زيادة الإبداع في المؤسسة.
- لها دور اجتماعي لكونها أداة اتصال بين الجماعات داخل المؤسسة.

وعليه فإن نظام المعلومات يزيد من إمكانية المؤسسة في التعامل مع متغيرات البيئة الداخلية ومتغيرات البيئة الخارجية، ويسمح باتخاذ القرارات اللازمة في الوقت المناسب.

III- أنواع نظم المعلومات :

لنظام المعلومات عدة أنواع تتنوع بتنوع أنشطة المؤسسة، من أهمها ما يلي:¹

¹ جودي بوعمره، مكانة المحاسبة التحليلية في تفعيل نظام المعلومات داخل المؤسسة، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، قسم علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الدكتور يحي فارس المدينة، 2009، ص:42.

III-1- نظام معلومات الإنتاج :

تختص وظيفة الإنتاج بتحويل مجموعة من المدخلات إلى مجموعة من المخرجات في شكل سلع وخدمات، وعادة تشترك نظم معلومات الإنتاج في المؤسسات في المكونات التالية:

- تخطيط الاحتياجات من الموارد؛
- العمليات التحويلية (تحويل فعلي إلى منتجات وخدمات)؛
- الهندسة الصناعية (تعمل على اتصال وثيق مع التسويق عند تصميم المنتج)؛
- الشحن والاستلام (العملاء والموردين)؛
- المشتريات؛
- رقابة الجودة.

III-2- نظام معلومات التسويق :

يتكون نظام معلومات التسويق من المكونات التالية:

- بحوث التسويق (دراسة السوق)؛
 - التسعير (تحديد السعر الصحيح)؛
 - الترويج؛
 - إدارة المبيعات (نجاح أو فشل التسويق ينسب لقوة رجال البيع).
- من أهم مخرجات نظام المعلومات التسويقي نذكر منها:

III-3- نظام معلومات التمويل :

يلعب نظام معلومات التمويل دورا في الرقابة على التدفقات النقدية الخارجة والداخلية للمؤسسة، ومتابعة الأسواق المالية والأطراف ذات العلاقة بالنواحي المالية للمؤسسة، مما تمكن المديرية في اتخاذ قراراتهم الخاصة، بنواحي تمويل الأعمال وتخصي الموارد المالية، والرقابة على استعمالها.¹ يتضمن هذا النظام وظائف محاسبية وتتمثل المكونات الأساسية لهذا النظام في:

- الميزانية (تعد أداة رقابية لكل الموارد المالية)؛

¹ عبد الحميد دادة، أثر نظم المعلومات لمراقبة التسيير على اتخاذ القرارات داخل المؤسسة، مذكرة مقدمة لاستكمال نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص نظم المعلومات ومراقبة التسيير، كلية العلوم الاقتصادية التجارية والتسيير، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، 2014، ص ص: 59-60.

- المحاسبة التحليلية؛
 - إدارة الأموال (الغرض هو التأكد من أن الأموال متاحة لمواجهة الالتزامات المالية للتنظيم وفي نفس الوقت تنظم العائد على الأموال المتاحة للاستثمار)؛
 - المحاسبة المالية؛
 - التحصيل؛
 - حسابات القبض تعتبر امتداد؛
 - حسابات الدفع (الدفع للموردين).
- ### III-4- نظام معلومات الموارد البشرية :

- يلعب دورا هاما في الرقابة على إدارة الموارد البشرية، إذ تعمل على التنبؤ باحتياجات المؤسسة من الموارد البشرية، والتأكد من استقطاب ذوي الكفاءات الذين تحتاجهم المؤسسة.¹ ويتكون نظام معلومات الأفراد من المكونات التالية:
- علاقات العمل (يمثل التداخل مع نقابات العمال وغيرها من التنظيمات العمالية)؛
 - شؤون الأفراد (المحافظة على سجلات الأفراد)؛
 - التدريب (يعتبر نشاط غير محدد ويجب أن يتم تحديده وفقا لميزانية معينة)؛
 - المرتبات والأجور.

III-5- نظام المعلومات المحاسبي :

يقوم بتسجيل تدفق الأموال تاريخيا وتعد التقارير بناء على ذلك بالإضافة للقوائم المالية المستقبلية، كل ذلك من أجل وضع أهداف موضوعية للمستقبل، ويشمل ذلك تقييم إمكانيات المؤسسة الداخلية التي تولدها نظم تشغيل البيانات كمصدر أساسي للمعلومات عن الوجود الحالي والماضي. كما يساهم في تشخيص الانحرافات، وتحديد طبيعتها وسبب وجودها، والتوصل إلى تحديد الحلول الملائمة لحل المشكلة وتقادي الانحرافات في المستقبل.

¹ المرجع أعلاه نفسه، ص ص: 59-60.

ثالثاً: بناء نظم المعلومات في المؤسسة

أن نجاح مراقب التسيير من تقديم معلومات فعالة تساعد المسيرين على اتخاذ القرارات الملائمة يعني وجود نظام معلومات فعال في المؤسسة تم بناءه وفق أسس جيدة، ذلك لأن مراقب التسيير ينطلق من نظام معلومات لخلق معلومات مناسبة لحل مشكل معين في المؤسسة.

I- عوامل نجاح بناء نظام المعلومات :

هناك العديد من العوامل التي تمثل مسببات نجاح نظام المعلومات وهي:¹

I-1- اشتراك المستخدم النهائي :

إن اشتراك المستخدم النهائي التصميم وتشغيل نظام معلومات له آثار إيجابية تتمثل في الآتي:

- اشتراك المستخدم النهائي في وضع النظام يجعل لديه فرصة في وضع النظام في شكل يحقق أولوياته ويلبي احتياجات المؤسسة؛

- تمثل التحدي وتزيد الشعور بالذات؛

- زيادة فرصة قبول المستخدمين للنظام، ورضاهم عن مخرجاته نظراً لمشاركتهم في بقاءه؛

- زيادة معرفة المشاركين بالتغيير وتنمية مهاراتهم في الرقابة وقدراتهم في الرقابة والسيطرة.

I-2- دعم الإدارة :

إذا حصل مشروع نظام المعلومات على المساندة والتدعيم من كافة المستويات الإدارية، فإن هذا يؤدي إلى توليد اتجاهات إيجابية نحو النظام سواء من جانب مستخدمي النظام أو العاملين لنظم المعلومات، كنتيجة شعورهم بأن مشاركتهم وإسهاماتهم سوف تصبح محل تقدير وانتباه لجانب الإدارة.

إن تدعيم الإدارة لمشروع تطوير نظام المعلومات، يعني أن المشروع سوف تخصص له الموارد المالية لنجاحه.

¹ صونيا محمد البكري، إبراهيم سلطان، نظم المعلومات الإدارية، الدار الجامعية لنشر، بدون بلد، 2001، ص ص 383-384.

I-3- إدارة عملية التنفيذ :

يجب مراعاة التنسيق والحرص عند تطوير نظام جديد للمعلومات.

إن وجود نظام المعلومات واكتماله لا يعني نجاحه، وكفاءته، فهناك الكثير من نظم المعلومات التي تستغرق من الوقت، والجهد الكثير وتفشل في تحقيق أهدافها، وهذا الفشل يرجع إلى عناصر رئيسية وهي:¹

1- التصميم:

فشل النظام في تصميم نظام للمعلومات ملائم يؤدي إلى العديد من الأخطاء الناتجة عن البطء في تزويد المعلومات أو عدم استخدامها أو عدم فهم مخرجات هذا النظام؛

2- البيانات:

عدم دقة البيانات واكتمالها عامل أساس في إرباك النظام وفشله في تزويد النظام بمعلومات دقيقة معتمد عليها؛

3- الكلفة:

لا يجب أن يكون إنفاق الموارد المالية على نظم المعلومات أكثر وأكبر من عوائد هذا النظام؛

4- العمليات التشغيلية:

تعطيل أجهزة الحاسوب وخرابها يؤدي إلى تأخير تزويد النظام بالمعلومات وقد يؤدي إلى تأخير نشاط المؤسسة بشكل عام.

II- أبعاد نظم المعلومات :

حتى نفهم تماما نظم المعلومات، يجب أن نفهم بشكل أوسع المؤسسة والإدارة، وأبعاد نظم المعلومات وقدرتها على توفير حلولاً لتحديات ومشاكل بيئة الأعمال، حيث تتضح أبعاد نظم المعلومات من خلال ما يلي:²

1-II- البعد المعلوماتي :

الغرض الرئيسي من نظام المعلومات هو توفير المعلومات لمستخدميها، هذه المعلومات حتى تكون قابلة للاستخدام يجب أن تكون واضحة، موضوعية، دقيقة... الخ.

¹ أحمد الخطيب، خالد زيغان، إدارة المعرفة ونظم المعلومات، عالم الكتب الحديثة لنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2009، ص:77.

² صبرينة ترغيني، نظام المعلومات، مطبوعة بيداغوجية، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، 2018، ص ص:20-21.

II-2- البعد التكنولوجي :

ارتبط ظهور نظم المعلومات بظهور أول استخدام للكمبيوتر في المؤسسات، وتستخدم تكنولوجيا المعلومات في إدخال، تخزين، معالجة ونشر المعلومات؛ فالبعد التكنولوجي يتعلق فقط بالوسائل التقنية التي تسمح بتنفيذ المهام المتعلقة بهذه العمليات والمتمثلة في القواعد الأساسية، أجهزة الكمبيوتر والبرامج، أجهزة الإدخال، أجهزة الإخراج، أجهزة تخزين، الوحدة المركزية، البرمجيات، البرمجيات الأساسية، البرمجيات التطبيقية.

II-3- البعد التنظيمي :

أصبحت نظم المعلومات في وقتنا الحالي جزء لا يتجزأ من المؤسسة، فقد أصبح من غير الممكن اليوم إيجاد مؤسسة دون نظام معلومات، بحيث يؤثر عليها من خلال:

- تقديم المعلومات اللازمة لمختلف الجهات الفاعلة في العمل؛
- يعتبر نظام المعلومات أداة تفاعلية تم وضعه حسب طلب الفاعلين في المؤسسة؛
- أصبح نظام المعلومات متكاملًا مع نظام العمل في المؤسسة واستخدامه إلزامي.

III- عناصر نظام المعلومات :

من خلال التطرق إلى مختلف تعاريف نظام المعلومات يمكن تحديد مكونات هذا الأخير كما يلي:¹

III-1- المدخلات :

المدخلات تتعلق بجمع وتوفير البيانات أو الحقائق الخام من داخل المؤسسة أو من خارجها وذلك لأغراض تشغيلها والاستفادة منها في تطبيق العملي، وتنقسم إلى:

1- المدخلات المتسلسلة:

في حالة إذا كانت مدخلات نظام معين هي مخرجات نظام آخر، أو أنظمة أخرى سابقة للنظام المعني وترابطها علاقة تنبؤية مباشرة فإنه يطلق على ذلك النمط من المدخلات بـ"المدخلات المتتابعة أو المتسلسلة".

¹ ثابت عبد الرحمان إدريس، المرجع السابق، ص:123.

2- المدخلات عن طريق التغذية العكسية:

هي تأثير البيئة الخارجية على النظام، والتي تحدد مدى ملائمتها وصلابته في تحقيق الأهداف المطلوبة وتلبية الحاجيات، من خلال تمرير الملاحظات عن أي قصور أو عيب في تطبيقه لإصلاحه وتفاذي حدوثه مستقبلاً؛

III-2- العمليات :

وقد تنجز تلك العمليات بواسطة آلة أو إنسان، وتعمل على تحويل البيانات التي سبق جمعها لتصبح ذات معنى ودلالة.

III-3-المخرجات :

وتتمثل المخرجات في المعلومات ونقلها إلى الأفراد الذين يحتاجون إليها وإلى الإدارات والأقسام والفرع عند ممارسة أعمالهم ووظائفهم.

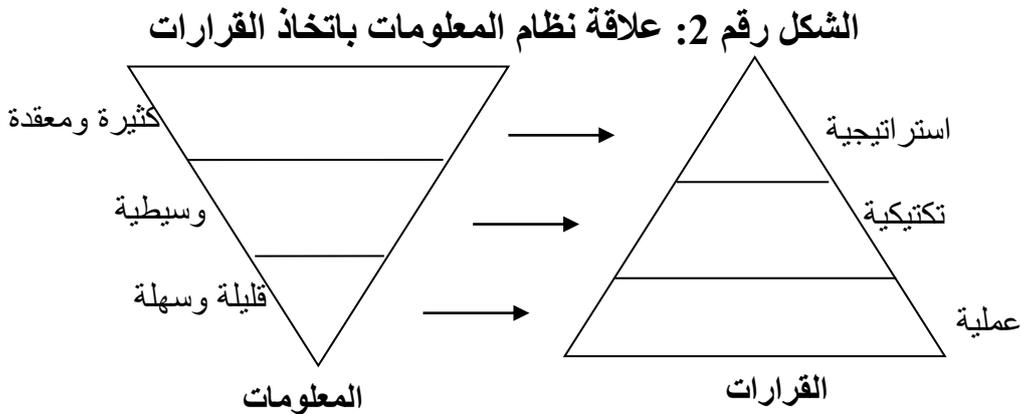
III-4-التغذية العكسية :

التغذية العكسية هي ردود أفعال الأطراف المختلفة التي حصلت على المعلومات، ومن ثم تقسيم مخرجات نظام المعلومات، ووجود احتمالات لتعديل أو تغيير المدخلات أو عمليات التشغيل في هذا النظام، والشكل التالي يبين أهم العناصر المكونة للنظام بعد التطرق إليها بالتفصيل.

رابعاً: تكامل نظام مراقبة التسيير مع نظام المعلومات:

I- علاقة نظام المعلومات مع دور مراقب التسيير في تقديم المعلومات لاتخاذ القرار :

يمكن توضيح العلاقة بين المعلومة واتخاذ القرار في المؤسسة وفق ما يلي:



المصدر: من إعداد الكاتب

الفصل الثاني

يظهر من الشكل أنه القرارات الاستراتيجية تحتاج للكثير من المعلومات وعادة ما تكون معقدة، لأنها لها علاقة بالبيئة الداخلية والخارجية خاصة، أما المستوى التكتيكي هي قرارات جزئية للقرارات الاستراتيجية، وبهذا المعلومات تكون متوسطة الكثافة والتعقيد، في حين نجد أن المستوى العملياتي مرتبط بالبيئة الداخلية وبالتالي المعلومات تكون أقل تعقيد ولا تحتاج لعدد كبير من المعلومات.

II - تصميم نظام مراقبة التسيير من خلال بناء نظام المعلومات :

يبدأ بناء نظام مراقبة التسيير ببناء نظام معلومات يتلاءم مع خصوصيات المؤسسة، وتفعيله لقيادة المؤسسة، ويمكن إبراز مراحل تصميمه كما يلي:

II-1- دراسة محيط وقطاع النشاط للمؤسسة :

يتفرغ مراقب التسيير في هذه المرحلة إلى دراسة محيط المؤسسة وقطاع نشاطها لاستخراج التوجهات العامة، وأهمها:

- معدل التطور المسجل خلال السنوات الأخيرة؛

- التطلعات على المدى المتوسط؛

- الخصائص الرئيسية مثل: الاحتكار، المنافسة المردودية... الخ.

وبالتالي تهدف هذه المرحلة إلى التعرف على الفرص والتهديدات الموجودة بمحيط وقطاع نشاط المؤسسة وتحديد النقاط الأساسية وتحديد النقاط الأساسية التي يجب على المؤسسة أن تتحكم فيها.

II-2- دراسة داخلية للمؤسسة :

بعد أن يتعرف مراقب التسيير على الفرص والتهديدات الموجودة في المحيط وقطاع النشاط، يقوم بدراسة المؤسسة بحد ذاتها لاستخراج نقاط الضعف والقوة، ويكون ذلك من خلال تحليل مسار التسيير نفسه من أجل تقييم إيجابياته وسلبياته، ومقارنته مع احتياجات المؤسسة.

II-3- اقتراح نظام لمراقبة التسيير :

عند الانتهاء من مرحلة التحليل يشرع في اقتراح نظام مراقبة التسيير، بحيث يكون ملائم مع وضعية المؤسسة، وفي هذه المرحلة يتم اختيار الوسائل الملائمة لحالة المؤسسة.

II-4- متابعة النظام المقترح :

وذلك من خلال النقاط التالية:

- تكيف النظام مع احتياجات المؤسسة؛
- تحديد طريقة عمل نظام مراقبة التسيير، وهذا بتوافقه مع الأهداف المسطرة؛
- تحديد تكلفة نظام مراقبة التسيير التي يجب أن تتوافق مع إمكانيات المؤسسة.

III- فعالية نظام المعلومات من خلال مراقب التسيير :

يستعين مراقب التسيير على نظام المعلومات من أجل استحداث هذا النظام وجعله أكثر فعالية في المؤسسة يؤدي لقيادة أحسن للمؤسسة، وتظهر فعالية نظام مراقبة التسيير من خلال ما يلي:

- قدرة نظام مراقبة التسيير على اكتشاف المشاكل، ويكون من خلال الحصول على معطيات من نظام المعلومات تتميز بدرجة من المصدقية، وكلما كان النظام مفتوح كفاية على المحيط الخارجي كلما تمكن من اكتشاف الفرص والتهديدات، وكلما كان ملما بالمحيط الداخلي كلما ساهم ذلك بإعطاء معلومات دقيقة للتحكم في المؤسسة بشكل صحيح؛

- قدرة نظام مراقبة التسيير على تسهيل التنفيذ السريع والفعال للحلول الجديدة؛
- كفاءة المسيرين الذين يستعملونه، ويجعلونه يعمل.

من خلال كل ما سبق يمكن القول أن مهمة مراقبة التسيير تتمثل في خلق وتسيير المعلومة، بمعنى أنه يعمل على تحديد المعلومات التي تحتاجها المؤسسة فعلا من ضمن المعلومات المتاحة وتوفرها في الوقت المناسب والشخص المناسب.

IV- أدوات مراقبة التسيير ونظام المعلومات :

تسهر المؤسسة على تصميم وإعداد مجموعة من الأدوات التي تمكنها من توفير المعلومات الضرورية الدقيقة، والتي تمكن المسيرين من اتخاذ القرارات في الوقت المناسب، إذ تعددت أدوات مراقبة التسيير، هذا التعدد والتنوع رافق تطور المؤسسة وغير من مفهوم مراقبة التسيير، إذ تعتبر كل أداة تسمح بإعطاء معلومة تساعد على اتخاذ القرار من أدوات مراقبة التسيير. ويمكن تقسيمها إلى أدوات تقليدية وأخرى حديثة:

IV-1- الأدوات التقليدية لنظام مراقبة التسيير :

ترتبط هذه الأدوات بالتصور التقني لمراقبة التسيير، وتتمثل في المحاسبة العامة، المحاسبة التحليلية، التحليل المالي، الموازنات، أسعار التنازل الداخلية، لوحات القيادة العملية.

IV- الأدوات الحديثة في مراقبة التسيير :

ترتبط هذه الأدوات بالرؤية التسييرية، تحيط بكل التغيرات والتطورات المتسارعة للمؤسسات، أنت مواكبة لهذه التغيرات، واهتمت بربط المستوى الاستراتيجي والمستوى التنفيذي، بمعنى تهتم بالتخطيط الجيد وكذا تخفيض التكاليف، ومن هذه الأدوات نجد محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة، الموازنة ذات الأساس الصرفي، لوحة القيادة المتوازنة.

سنقوم في المحاور الموالية بدراسة كل الأدوات المذكورة على حدة بنوع من التفصيل.

خامسا: دراسة حالة لإظهار دور مراقبة التسيير بنظام المعلومات في المؤسسة

لإظهار علاقة مراقبة التسيير بنظام المعلومات في المؤسسة ندرس دراسة الحالة التالية:

I- عرض الحالة : دراسة حالة شركة غازيليك

تأسست شركة غازيليك "Gazelic" في سنة 2008، وقد عرفت هذه الشركة نموا سريعا في السنوات الأخيرة، حيث حققت خلال دورة 2019 رقم أعمال يقدر بـ 300 مليون دينار جزائري، أين توظف حاليا 150 عامل. إليك تقرير عن حالة شركة غازيليك:

السوق:

تعمل شركة غازيليك في سوق الميكانيك والأوتوماتيكية، حيث تنتج عدة منتجات مختلفة بدءا بتركيب المحولات الكهربائية بمختلف أنواعها وشبكات الألياف البصرية إلى الأعمدة الكهربائية المستعملة في مراكز المراقبة لمحطات توليد الكهرباء.

تعمل الشركة بنظام الطلبات، حيث تستدعي كل طلبية إجراء دراسة معمقة خاصة بها. تحقق الشركة ما يقارب 60% من رقم أعمالها مع زبوين كبيرين، وهما مؤسسة سونلغاز ومؤسسة اتصالات الجزائر، وحتى تتخلص من هذه التبعية، صارت شركة غازيليك تبحث دوما عن زبائن جدد.

الفصل الثاني

إن البحث عن الزبائن في مثل هذه القطاعات يتطلب بذل جهد كبير يتمثل في إعداد عروض عديدة خاصة بكل زبون ومرفقة بفواتير شكلية تقديرية، حيث أن نتائج هذا المجهود تكون غير مضمونة وغير منتظمة.

النشاط:

تمر منتجات المؤسسة المختلفة بثلاث مراحل كل مرحلة في ورشة، لكن عمل الورشات متكاملة ومتراصة فيما بينها، بمعنى أن عملية التصنيع والترتيب تكون تبدأ في الورشة الأولى ثم توجه للورشة الثانية وبعدها الورشة الثالثة.

الورشات:

استقرت الشركة منذ 05 سنوات في المقر الجديد بالمنطقة الصناعية الشرقية للعاصمة، ويضم المقر الجديد المديرية العامة، مديرية الإدارية والمالية، المديرية التجارية، مكتب الدراسات، ومصنع يضم الورشة الأولى، الورشة الثانية، والورشة الثالثة.

وتملك أيضا مصنعا يقع بمدينة مفتاح على بعد 25 كلم من العاصمة كان يحتضن المقر القديم للشركة، يضم حاليا ورشة الأولى والورشة الثالثة فقط.

نظام مراقبة التسيير:

تتبع المؤسسة نتائج تسييرها كما يلي:

- يتم إعداد ميزانية محاسبية وجدول حسابات النتائج للمؤسسة كل ثلاثي؛
- يقدم الجدولان للمدير في نهاية الشهر الموالي لكل ثلاثي؛
- تتبع التكاليف على أساس أرصدة الحسابات المستخرجة من الميزانية.

المشكل المطروح:

- في اجتماع تقييمي قدم لك مدير المؤسسة بصفته مراقب التسيير الملاحظات التالية:
- إن مصنع مفتاح تستدعي إجراء تنقلات عديدة، يا ترى هل في صالحنا تركها أم لا؟
 - كما تساءل عن الاستمرار في البحث عن الزبائن الجدد، إن عملية البحث تكلفنا كثيرا، فهل نحن مستفيدون من ذلك أم لا؟

الأسئلة:

- بالنظر إلى الوسائل المتاحة لك، هل تظن أنك قادر على الإجابة على هذه الأسئلة؟
- كيف يمكن حساب المردودية حاليا؟

الفصل الثاني

- ما هي مستويات حساب المردودية في شركة غازليك التي تراها مناسبة؟
- ادرس مشكل حساب مردودية الطلبية.
- ماهي المعطيات الضرورية للتعقب تسيير المؤسسة بطريقة فعالة؟ وكيف يمكن الحصول عليها؟

تغيير نظام المؤسسة:

في اجتماع المديرية للفصل الثاني، قدم المدير التجاري خلاصة دراسة أنجزها بطلب من مدير المؤسسة حول تطور السوق في القطاع ومن أهم ما جاء فيها هو أن السوق تتطور نحو المنتجات العامة الموحدة وبالتالي اقترح المدير التجاري التخلي عن نظام الإنتاج بالطلبات والتوجه نحو المنتجات العامة بكميات كبيرة واقترح إنشاء وحدة متخصصة بالتوزيع؟

أعجب المدير العام بهذا الاقتراح وأراد التخلي عن النظام المركزي الحالي.

الأسئلة:

- ما رأيك في الخلاصة التي توصل إليها المدير التجاري؟ وما الفرق بين الوضعية الحالية والمستقبلية للمؤسسة؟

II- حل دراسة الحالة :

II-1- استخراج المعلومات :

1- تاريخ النشاط :

- تاريخ بداية النشاط: 2008

- مدة النشاط: التاريخ الحالي 15 سنة ← 2023 - 2008 = 15 سنة

2- رقم أعمال المؤسسة : عام 2008 : 300 مليون د ج

3- عدد العمال : 150 عامل

4- صنف المؤسسة :

تشغيل المؤسسة لـ 150 يعني أن المؤسسة تنتمي إلى صنف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وتحديدًا إلى صنف المؤسسات المتوسطة لأنها تشغل أقل من 250 عامل وأكثر من 50 عامل، كما أن رقم أعمالها مساو لـ 300 مليون دج. حيث تقسم المؤسسات بحسب القانون الجزائري لمؤسسة صغيرة ومتوسطة بحسب التصنيف التالي:

الفصل الثاني

الجدول رقم 1 : تصنيف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر

المعيار	الوحدة	المؤسسة الصغيرة	المؤسسة الصغيرة	المؤسسة المتوسطة
عدد العمال	عامل	من 1 إلى 9	من 10 إلى 49	من 50 إلى 250
رقم الأعمال السنوي	دينار جزائري	أقل من 20 مليون	من 20 مليون إلى أقل من 200 مليون	من 200 مليون إلى أقل من 2 مليار
الميزانية السنوية	مليون دينار جزائري	أقل من 10	من 10 إلى أقل من 100	من 100 إلى أقل من 500
الاستقلالية	لا يكون رأس مال المؤسسة مملوكا من قبل مؤسسة أخرى بأكثر من 25%			

- خصائص المؤسسات الصغيرة والمتوسطة:

إن أهم خصائص هذا النوع من المؤسسات وهو ما يهمنا هنا هو:

أ- **محدودية الموارد وتكاليف إنتاج عالية:** نجد في المؤسسة الصغيرة والمتوسطة أن تكلفة القطعة الواحدة تكون كبيرة مقارنة بالحجم الذي تنتجه، هذا يجعل المؤسسة تتحمل تكاليف عالية، إلا أن المؤسسة الكبيرة تستطيع الاستفادة من اقتصاديات الحجم، ومن المزايا الاقتصادية المختلفة للإنتاج الكبير.

ولهذا يتطلب تعويض ضعف المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في هذا المجال ضرورة الاستفادة من نوع آخر للوفورات ألا وهو وفورات التجمع.

ب- آليات العمل :

✓ **التعاقد التحتي:** تتميز المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بإمداد المؤسسات الكبيرة لما تحتاج إليه، فترتبط المؤسسات بعلاقات تعاون وتكامل مميزة، بهدف تعظيم الاستفادة المشتركة من عوامل اقتصادية، لعدم مقدرة بعض المؤسسات على إنتاج منتجات معينة لأسباب خاصة بها، تلجا بصفقتها شريك خلفي تسمى مؤسسات أمره بالأعمال لإجراء تعاقد مع مؤسسة أخرى كشريك أمامي، وهناك نوعان من التكامل:

● **التكامل غير المباشر:** ويقصد به تقسيم المهام بين وحدات المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والمؤسسات الكبيرة دون اتفاق مباشر بين الطرفين، حيث يتم إنتاج المنتجات المستهدفة من قبل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لصالح المؤسسات الكبيرة التي تحتاج إليها بأقل تكلفة ممكنة لتحقيق أقصى ربح ممكن للطرفين.

الفصل الثاني

• **التكامل المباشر:** ويتم من خلال التعاقد بين المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والمؤسسات الكبيرة، على أساس أن إحدى هذه المؤسسات تستخدم منتجات المؤسسات الأخرى، بصورة منتظمة كمدخلات في عملية الإنتاج.

✓ **التنظيم في شكل شبكة:** تتجمع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة مع مؤسسات صغيرة ومتوسطة أخرى، لترتبط فيما بينها بعلاقات تعاون أو شراكة في شكل شبكة (Réseaux) أو مجتمعات صناعية (District)، حيث تتقاسم فيما بينها مهامها وعمليات (مثل البحث، الإنتاج...).

ت- ضعف القدرة على المنافسة:

من الأسباب التي تساهم في فشل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ضعف قدرتها على المنافسة والتي تظهر بطرق مختلفة، منها عدم استطاعتها التغلب على التكاليف المرتفعة بالنسبة لها والمنخفضة للمنافسين الأكثر كفاءة.

5- مجال النشاط :

- تعمل المؤسسة في سوق الميكانيك، والأتوماتكية.

- نظام العمل: حسب الطلبات، أين تلجا للقيام بإنجاز بعض المنتجات، التي هي من صميم عملها.

6- المنتجات :

المحولات الكهربائية
وشبكات الألياف البصرية
الأعمدة الكهربائية

لصالح محطات توليد الكهرباء والمطارات

7- آلية العمل :

تقوم المؤسسة بعملية التعاقد التحتي لصالح مؤسسات أخرى

60 % من رقم الأعمال من زبونين

←

- سونلغاز
- اتصالات الجزائر

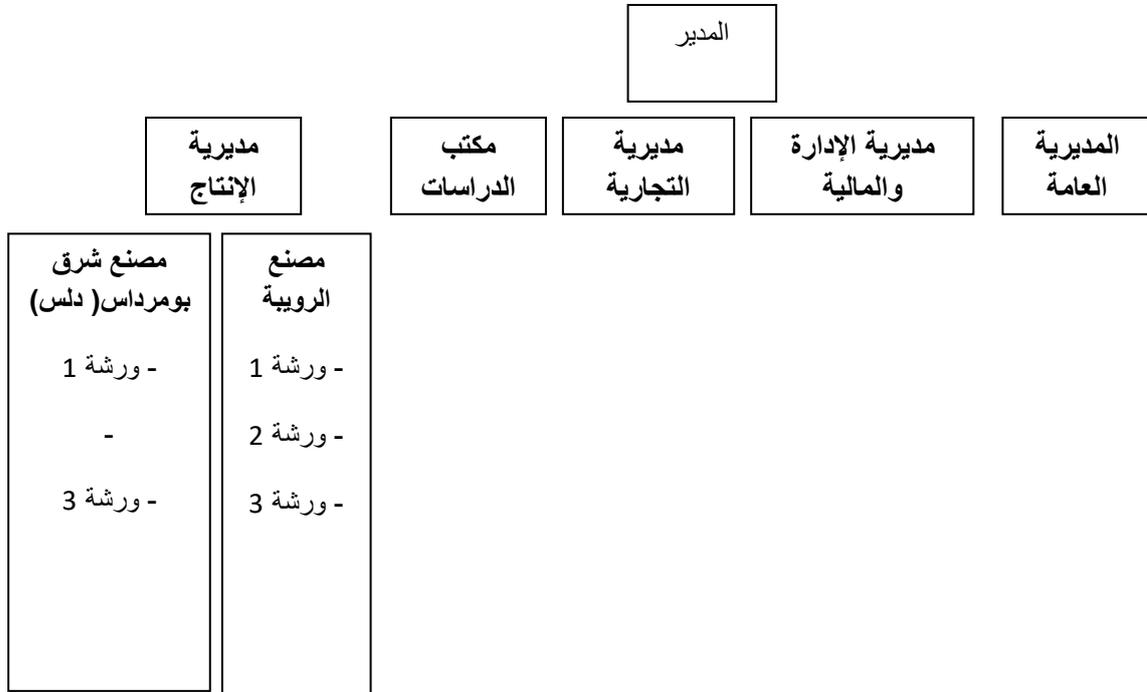
الفصل الثاني

ينتج عن ذلك أن المؤسسة لها تبعية بالغة لهاتين المؤسستين مما يعني أن موقفها التفاوضي ضعيف فيما يخص أسعار البيع.

8- آلية العمل البديلة :

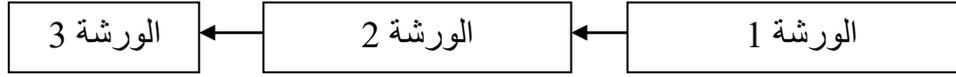
يتم البحث عن زبائن جدد عن طريق تقديم عروض لهؤلاء الزبائن، تنطوي هذه العروض صعوبة في الصياغة، حيث يجب التركيز على ثلاث نقاط: الاستمالة، الإرضاء، المتابعة. فالعرض الأكثر فعالية الذي سيعرف جيدا الاحتياجات، الصعوبات، التوقعات، وما يحتوي عليه الزبون. يجب معرفة قبل تحرير العرض ما يريد أن نعرضه له بالضبط؟ ما هي ميزانيته؟ ما هي الإدارات بالمؤسسة التي ستتأثر بالعرض؟ هناك أسئلة عديدة يمكن طرحها لكن يمكن تقديم خريطة عن المؤسسة: من هم صناع القرار؟ من سيكافح العرض؟ من سيكون الحليف؟ هذه العناصر ضرورية لتقديم هذا العرض. فالعرض الجيد لا يكون عبارة عن وثيقة معيارية (خاصة بكل الزبائن) ولكن يكون مكتوب بشكل خاص تبعا لإشكالية كل مؤسسة. وكل هذا سيتطلب تكاليف خاصة بالدراسات وأجور خاصة بالمكلفين بالمهمة بالإضافة إلى وقت كبير، كلها تقع على عاتق المؤسسة التي هي مؤسسة متوسطة محدودة الموارد.

9- الهيكل التنظيمي :



10- مهام النشاط :

تأتي نشاطات المؤسسة متكاملة فيما بينها بالشكل التالي:



11- نظام مراقبة التسيير:

- الجداول التي يتم الاعتماد عليها مراقب التسيير هنا هي : الميزانية المحاسبية وجدول حساب النتائج، ونحن نعرف أن كل من هاتين الوثيقتين لا يمكن لها أن تعطي إلا معلومات عامة؛

- يتم الاطلاع عليها من قبل المدير كل ثلاثة أشهر؛

- تبين هذه المعلومات التالي:

- معلومات عامة عن المؤسسة ككل؛
- كما لا تظهر المعلومات بحسب المنتجات أو الطلبات أو بحسب مجال النشاط الاستراتيجي DAS؛
- التكاليف مبنية بحسب طبيعتها وليس بحسب الطلبية مما لا يعطي فرصة جيدة للتحكم فيها.

12- الإشكال :

- التخلي عن ورشة مفتاح؟

- البحث عن الزبائن الجدد؟

II-2- الإجابة :

- الجزء الأول:

1. بالنظر إلى الوسائل المتاحة لك، هل تظن أنك قادر على الإجابة على هاته الأسئلة؟

لا يمكنني الإجابة عن الإشكال والأسئلة المطروحة على بالنظر إلى المعلومات المتوفرة حيث:

- تتمثل الوسائل المتاحة لمراقبة تسيير في الجداول المالية المحاسبية للمؤسسة (الميزانية Bilan وجدول حسابات النتائج TCR) فقط، فهي تقدم مختلف النتائج المحققة من طرف الوحدات كما أنها لا تعطي أي معلومات حول نتائج الطلبات؛

- لا تتوفر أي معلومة للمدير أو لمراقب التسيير عن مؤشرات الأداء لورشة مفتاح مثل المرودية والإنتاجية أو الربحية؛

الفصل الثاني

- كما أنه للحكم على عملية البحث عن الزبائن الجدد يتعين على مراقب التسيير أن يوازن بين الإيرادات والتكاليف أي يقابل تكاليف البحث والترويج لزبون معين برقم الأعمال المحقق مع هذا الزبون، وهذا غير محقق فيما ورد في الوثيقة.

2. كيف يمكن حساب المردودية حالياً؟

بالنظر إلى الجداول المالية المتوفرة، حالياً يمكن حساب نسبة المردودية الإجمالية للمؤسسة فقط، وذلك بكل أنواعها:

$$\begin{aligned} \frac{\text{النتيجة الصافية}}{\text{مجموع الأصول}} &= \text{المردودية الاقتصادية} \\ \frac{\text{النتيجة الصافية} - \text{النتيجة الصافية}}{\text{رقم الأعمال}} &= \text{المردودية التجارية} \\ &= \text{المردودية المألمة} \end{aligned}$$

3- ما هي مستويات حساب المردودية أو الربحية في شركة غازيليك التي تراها مناسبة؟

حسب نظام عمل المؤسسة فإن مستويات حساب المردودية المناسبة في شركة غازيليك هي: مردودية الطلبيات، مردودية الزبائن، مردودية كل منتج.

$$\frac{\text{النتيجة المحصل من الطلبية}}{\text{رقم الأعمال الخاص بالطلبية}} = \text{المردودية التجارية للطلبية}$$

$$\frac{\text{النتيجة المحصل من الزبون}}{\text{رقم الأعمال الخاص بالزبون}} = \text{المردودية التجارية للزبون}$$

$$\frac{\text{النتيجة المحصل من كل منتج}}{\text{رقم الأعمال الخاص بكل منتج}} = \text{المردودية التجارية لكل منتج}$$

فكل هذه المستويات تمكن طاقم تسيير المؤسسة خصوصاً من اخذ القرارات المناسبة التي تتوافق مع نشاط المؤسسة (نظام الطلبيات أو نمط تسييرها).

4- ادرس مشكل حساب مردودية الطلبة ؟

إن حساب مردودية الطلبات يستلزم معرفة الإيرادات المتعلقة بالطلبة، ومعرفة كل التكاليف التي تحملتها الطلبة، بما فيها التكاليف المباشرة وغير المباشرة.

إلا أن نظام مراقبة التسيير الحالي لا يسمح بمعرفة ذلك، فلا تسجل المؤسسة الإيرادات حسب الطلبات بل تقوم بالتسجيل الإجمالي للإيرادات، كما أن التكاليف تسجل حاليا حسب طبيعتها (مواد مستهلكة، خدمات، مصاريف العمال، ...) وذلك لا يسمح بتحديد التكاليف المتعلقة بكل طلبة.

مثلا ندرس مشكل تحديد تكلفة المواد لكل طلبة:

إن النظام الحالي (المحاسبي) يقوم بتسجيل مشتريات المواد حسب الموردين وتسجيل استهلاكها بصفة كلية، في حين لتحديد مردودية الطلبات لا بد من تتبع استهلاك المواد حسب الطلبات، ولذلك لا بد على أمين المخزن من تسجيل رقم الطلبة فوق وصل تسليم المواد ثم تجميع المواد المستهلكة حسب الطلبات.

5- ما هي المعطيات الضرورية لتتبع تسيير المؤسسة بطريقة فعالة ؟ كيف يتم الحصول عليها؟

تعمل المؤسسة وفق نظام الطلبات وبالتالي لا بد لها من تتبع مردودية الطلبات بصفة خاصة، ولا تكتفي بالمردودية الإجمالية فيجب أن تقوم المؤسسة بـ:

- معرفة الطلبات التي تساهم في رفع النتيجة الإجمالية للمؤسسة وتلك التي تساهم في خفضها، حيث يسمح لها ذلك بأخذ القرار المناسب حول رفض أو قبول الطلبة؛
- تحديد مستوى التكاليف الخاص بكل طلبة عند حد معين من انجازها، حيث يسمح للمؤسسة من التأثير على التكاليف المتعلقة بكل جزء في الطلبة.

6- كيفية الحصول على المعلومات ؟

لتحقيق ذلك لا بد على المؤسسة من:

استحداث نظام لمحاسبة التسيير بحسب الطلبات والزيائن، بمعنى إن حساب التكاليف يكون للطلبات والزيائن (موضوع التكلفة) ويمكن تطبيق نظام الـ ABC.

تضع نظام مراقبة موازي للمحاسبة كنظام معلومات تسويقي يسمح بجمع المعلومات وتتبعها وفق احتياجاتها الخاصة: الطلبات، الخدمات، الزيائن، الورشات... الخ. وذلك لحساب الإنتاجية والمردودية.

الجزء الثاني:

ما رأيك في الخلاصة التي توصل إليها المدير التجاري، وما لفرق بين الوضعية الحالية والمستقبلية للمؤسسة؟

1- تحليل اقتراح المدير التجاري :

- إحداث تغيير استراتيجي حيث تتحول المؤسسة من الإنتاج تحت الطلب إلى الإنتاج للسوق، وبالتالي القرار استراتيجي يحتاج لنظام معلومات ثري يلم بكل من البيئة الداخلية والخارجية خاصة،

- التحول من الإنتاج المستمر يعني الإنتاج بكميات كبيرة وبدون انقطاع، ولهذا يجب أن نطرح سؤال مهم وهو: هل الإمكانيات الحالية للمؤسسة تسمح بذلك؟؛

- يجب قبل قبول اقتراح المدير معرفة هل هناك فائض عرض أم فائض طلب، وفي حالة وجود المنافسة هل المؤسسة قادرة على المنافسة؛

- تم اقتراح إنشاء وحدة متخصصة بالتوزيع، لكن هذا لا يكفي بل يجب التركيز بقوة على نشاط التسويق : دراسة السوق، التموضع، تقسيم الأسواق، إعداد السياسة التسويقية.

2- إيجابيات الاقتراح :

- إمكانية التحرر من التبعية؛

- تبسيط العمليات الإنتاجية (تخفيض تكاليف الدراسات)

- التوجه نحو منتجات عامة موجهة يؤدي إلى الاستفادة من اثر الخبرة، ووفورات الحجم.

3- سلبيات الاقتراح :

ينتج عن التخلي عن نظام الطلبيات احتمال خسارة الزبونين الرئيسيين (60 %)

الخلاصة:

إن دراسة التطور المستقبلي للسوق يسمح للمؤسسة من تهيئة نفسها وتعديل استراتيجيتها، عوض الدخول في وضعية جديدة بدون التهيؤ لها والتي يمكن أن تؤثر سلبا على المؤسسة.

تعتبر الخلاصة التي توصل إليها المدير التجاري مهمة، مفادها أن السوق يتحول من الإنتاج وفق معايير ومتطلبات خاصة بكل زبون على حدا إلى الإنتاج الموحد وفق مقاييس موحدة Produits standards.

4- الفرق بين الوضعية الحالية والمستقبلية للمؤسسة :

من حيث نمط الإنتاج: إن المؤسسة سوف تتأثر حتما بتغير متطلبات السوق، فهي تعمل حاليا بنظام الطلبيات وتنتج وفق المتطلبات الخاصة بكل زبون، فعليها مستقبلا أن تغير من نمط إنتاجها، نحو منتجات عامة موحدة.

- من جانب مراقبة التسيير:

إن مراقبة التسيير سوف يركز على عنصرين وهما:

- فلا بد أن تضع مؤشرات لكل منتج، تخص كميات وتكلفة إنتاجه، والهامش الذي يحققه بالإضافة إلى المؤشرات التي تتعلق بالنوعية.

- أقسام المسؤولية بما فيها مركز التوزيع الجديد: فعلى المؤسسة أن تحدد أهداف لكل مركز ثم متابعة انجازها عن طريق مؤشرات خاصة.

- من جانب المنافسة:

إن الإنتاج وفق متطلبات خاصة لا يحتاج وجود منافسة كبيرة مثل إنتاج المنتجات الموحدة، وعليه لا بد على المؤسسة أن تنتهي لمنافسة من نوع آخر.

- من جانب التسويق:

إن نمط الإنتاج الحالي يستلزم إجراء دراسات خاصة وتقديم عروض لكل زبون حتى تتمكن المؤسسة من الحصول على صفقة شراء، وهو نظام العروض. في حين مستقبلا، لا بد على المؤسسة أن تغير سياسة تسويقها بإجراء حملات دعائية تخص المنتج الذي أصبح موحدا.

خلاصة دراسة الحالة:

مراقب التسيير في ظل وجود نظام معلومات ضعيف لا يمكنه من تفعيل وخلق معلومات تساعد المسير على اتخاذ قرارات دقيقة، خاصة وأن القرارات المراد اتخاذها قرارات استراتيجية تحتاج لكم هائل من المعلومات الداخلية والخارجية، ففي ظل الأدوات المعمول بها وهي المحاسبة العامة لا يمكن أن يتحصل المسيرين على المعلومات التي يحتاجها، فالمحاسبة العامة هي أداة من أدوات مراقبة التسيير لكن تستعمل للحصول على المعلومات الإجمالية عن المؤسسة، وبالتالي هذه لا تستعمل بمفردها بل يجب أن تكون بجانب أدوات تسييرية أخرى تعطي معلومات أكثر تفصيلا عن العمليات المختلفة في المؤسسة، عن محيطها الخارجي.

الفصل الثالث:

دور النظام المعلوماتي المحاسبي في مراقبة التسيير (المحاسبة العامة، التحليل المالي ومحاسبة التكاليف)

محاور هذا الفصل تتمثل في:

محاسبة العامة

التسيير المالي

محاسبة التكاليف كنظام معلوماتي

دراسة حالات

الفصل الثالث: النظام المعلوماتي المحاسبي (المحاسبة العامة، التحليل المالي، ومحاسبة التكاليف)

ترتبط هذه الأدوات بالتصور التقني المحاسبي لمراقبة التسيير، وتتمثل في كل من المحاسبة العامة، التحليل المالي، ومحاسبة التكاليف.

أولاً: المحاسبة العامة

يمكن إبراز أداة المحاسبة العامة كنظام معلومات جزئي لنظام المعلومات وفق ما يلي:

I- تعريف المحاسبة العامة :

تعتبر المحاسبة العامة من التقنيات العريقة، حيث وجدت منذ الحضارات الرئيسية الأولى، وتطورت فيما بعد لتصبح اليوم من أهم وأساس مختلف التقنيات الأخرى، بما توفره من معلومات ومعطيات في المؤسسة وعلى المستوى الوطني، حيث تقدم المجاميع الوطنية من استثمار، قيمة مضافة، ديون، وهي العناصر المستعملة في المحاسبة الوطنية.¹ كما أن المحاسبة هي نظام إعلامي يهتم بالعمليات التي يقوم بها مختلف الأعوان الاقتصاديين والتي يمكن التعبير عنها بالنقود.²

وعرفت على أنها: " ذلك العلم الذي يضمن دراسة المبادئ والأسس والمفاهيم التي تستند إليها معالجة العمليات ذات القيم المالية في السجلات المحاسبية، وذلك بتدوينها واستخراج النتائج مع ما يؤيدها من تفسير"³؛

وتعرف أنها مجموعة من الإجراءات والوثائق والمستندات، الموجهة لمسايرة نشاط المؤسسة على امتداد السنة المالية الواحدة، قصد تقويمه وإثبات أثره على مكونات الذمة المالية للمؤسسة، استناداً إلى نظام محاسبي موحد (دليل محاسبي وطني) يكفل تجانس المعالجة بين جميع المتعاملين الاقتصاديين... إلخ؛⁴

¹ ناصر دادي عدون، الإدارة والتخطيط الاستراتيجي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص: 178

² محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998، ص: 1

³ سعاد عقون، مراقبة التسيير دروس وتطبيقات، المرجع السابق، ص 62.

⁴ إبراهيم الأعمش، أسس المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص: 15.

الفصل الثالث

كما عرفت على أنها: " نظام للمعلومات يختص بتحديد وقياس وتوصيل معلومات كمية عن الوحدة الاقتصادية، ويمكن استخدامها في عمليات التقييم واتخاذ القرارات والمراقبة من طرف الفئات المستخدمة لهذه المعلومات".¹

وتعني كذلك أنها عبارة عن فن للتسيير المحكم والمضبوط المتمثل في متابعة ومعاينة كل الحركات المخصصة للاستثمار داخليا وخارجيا، والتي تمكننا من معرفة الحالة المالية للمؤسسة في مدة معينة، مع تجديد النتيجة من حيث الربح أو الخسارة.²

ومن هنا كانت تسميتها المختلفة:³

- هي محاسبة مالية لأنها تنصب على مسايرة الذمة المالية للمؤسسة ووضعيتها، من حين لآخر... إلخ؛

- هي محاسبة عامة لأنها تسري على تقويم النشاط العام للمؤسسة على امتداد السنة المالية... إلخ؛

- هي المحاسبة المعمقة لأنها تقوم بكل هذه الأمور، وتطلع بمجمل هذه المهام، إستنادا على دليل مخطط محاسبي وطني موحد، بمعنى تعميق أليات المعالجة المحاسبية لمجريات أحداث النشاط العام للمؤسسة وفق نصوص ومحتويات هذا الدليل.

فالمحاسبة العامة هي نظام معلومات يسمح بالوقوف على الوضعية الحقيقية للمؤسسة في تاريخ معين، وهذا بمتابعة ومعاينة كل الحركات المخصص للاستثمار داخليا وخارجيا، والتي تمكننا من معرفة الحالة المالية للمؤسسة في مدة معينة.

II- أهداف المحاسبة العامة :

يمكن التعرف على أهداف المحاسبة العامة ووظائفها فيما يلي:⁴

- تسجيل كل العمليات المالية والتجارية التي تتم في المؤسسة من واقع المستندات التي تؤيدها عند حدوثها مباشرة وحسب تسلسل حدوثها؛

¹ سعاد عقون، مراقبة التسيير دروس وتطبيقات، المرجع السابق، ص 62.

² محمد خليل وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، شبكة الابحاث والدراسات الاقتصادية، من الموقع الإلكتروني: www.rr4ee.net، ص: 17.

³ إبراهيم الأعمش، أسس المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص: 15.

⁴ عد إلى:

- عليان الشريف، مبادئ المحاسبة المالية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الجزء الأول، الطبعة الأولى، 2000، ص: 13.

- أحمد طرطار، تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999، ص: 2.

الفصل الثالث

- معرفة نتائج نشاط المؤسسة، من خلال قياس تطورات وضعها الاقتصادي؛
- تبويب وتصنيف العمليات المالية ومعرفة مدى تطور الذمة المالية بهدف:
 - معرفة مديونية المؤسسة ودائنيته أي ما للمؤسسة من أصول وعليه من التزامات؛
 - تحديد مصاريف المؤسسة وإيراداته؛
- استخراج نتائج أعمال المؤسسة عن الفترة المالية المطلوبة وتحديد الربح أو الخسارة؛
- بيان المركز المالي للمؤسسة في تاريخ معين لمعرفة موجودات المؤسسة والتزاماته وما طرأ عليها من تغير خلال تلك الفترة المالية؛
- تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة على شكل في تقرير قوائم مالية وبيانات إحصائية لمساعدتها في اتخاذ القرارات ورسم السياسات؛
- توفير معلومات والبيانات التي تستفيد منها بعض الفئات من داخل المؤسسة وخارجه كالعاملين في المؤسسة والمستثمرين والجهات الحكومية وغيرها، وذلك بتبيان وضعها المالي في وقت محدد، بشكل يمكنهم من التعرف على مركزها المالي، إضافة إلى تحديد نتائج أعمال المؤسسة في الفترة زمنية محددة؛
- تزويد المحاسبة التحليلية والمحاسبة التقليدية بالبيانات اللازمة، فهي تمثل قاعدة لكل تحليل مالي؛
- الحفاظ على ممتلكات المؤسسة، وذلك لأن المحاسبة تعتبر من وسائل الرقابة في المؤسسة.

III- استعمال المحاسبة العامة في مراقبة التسيير: 1

كما أشرنا فإن مراقبة التسيير هي مجموعة من التقنيات الكمية التي يمكن استخدامها لتسهيل واتخاذ القرار، والتي منها المحاسبة العامة، فمراقبة التسيير تستعمل معلومات وأنباء كثيفة جدا، حيث أن جزء هام منها مأخوذ من المحاسبة العامة، حيث تأخذ المعلومات المقاسات بصفة إجمالية مثلا رقم الأعمال، حجم الإنتاج، حجم المشتريات، المخزونات، حيث أن مراقبة التسيير تعتمد عليها كثيرا لأنها كما أشرنا مصدر المعلومات وهي تقوم بتحديد النتائج العامة للسنة المالية بصفة إجمالية وتحدد الميزانية العامة لآخر السنة.

¹ محمد خليل وآخرون، المرجع السابق نفسه، ص ص: 18-19.

الفصل الثالث

وخلاصة القول تتوجه إليها المؤسسة إذا احتاج المسير إلى المعلومات المقاسة بصفة إجمالية، مثل رقم الأعمال الإجمالي، حجم المشتريات الإجمالية... الخ، لكن عادة مراقب التسيير لا يعتمد عليها كأداة وحيدة لغيابها على الطابع التحليلي بل يستعين بأدوات أخرى.

ثانياً: التسيير المالي

ويتضمن التحليل المالي والنسب المالية، نذكرهما كما يلي:

I- التحليل المالي :

يمكن إبراز هذه الأداة التي تعتبر جزء من النظام المعلوماتي المحاسبي فيما يلي:

I-1- تعريف التحليل المالي :

يعتبر التحليل المالي موضوع هام من مواضيع الإدارة المالية، وضرورة قصوى للتخطيط المالي السليم، ويعتبر تشخيص للحالة المالية للمؤسسة لفترة معينة (فصل، سنة، أقل أو أكثر) باستعمال وسائل تختلف باختلاف الطرق والأهداف من هذا التحليل.¹

وكما يعني التحليل المالي إيجاد النسب المالية للبنود المتناسقة في القوائم المالية الختامية وغيرها لاستخلاص المعلومات التي تعطي صورة واضحة عن تقدم المشروع ونموه، إذا أن الرقم المالي في أي قائمة لا تظهر أهميته ولا تتضح دلالاته إذا نظرنا إليه بشكله المطلق، ويجب أن ننظر إليه في علاقتهم غيره من الأرقام المرتبطة به، ليعطي صورة لها مدلولها الخاص ومفهومها الواضح، بل أن دلالة الأرقام المطلقة مشكوك في صحتها والاعتماد عليها غالباً يؤدي إلى نتائج لا يمكن الاعتماد عليها.²

التحليل المالي هو عملية فحص للقوائم المالية والبيانات المنشورة للمؤسسة معينة عن فترات سابقة، بقصد تقديم معلومات تفيد عن مدى تقدم المؤسسة خلال فترة الدراسة، والتنبؤ لنتيجة أعمالها ونشاطها عن فترات مقبلة.³

كما يعرف بأنه عملية إجرائية لنظام المعلومات المحاسبي يهدف إلى تقديم معلومات من واقع القوائم المالية المنشورة ومعلومات أخرى مالية وغير مالية بهدف مساعدة المستفيدين من اتخاذ القرار.⁴

¹ ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير تحليل مالي، دار المحمدية العامة-الجزائر، 2000، ص:11.

² محمد خليل وآخرون، المرجع السابق، ص: 21.

³ حمزة محمود الزبيدي، التحليل المالي لأغراض تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل، دار الوراق، بدون بلد، الطبعة الثانية، 2011، ص:40.

⁴ محمد الصغير قريشي، شريفة رافع، مطبوعة دروس في مراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، سنة 2014-2015، ص78.

فالتحليل المالي عدة قواعد ومعايير وأسس، يهتم بتجميع البيانات والمعلومات الخاصة بالقوائم المالية للمؤسسة، وإجراء التصنيف اللازم لها، ثم إخضاعها إلى دراسة تفصيلية دقيقة، وإيجاد الرابط والعلاقة بينهما، فمثلا العلاقة بين الأصول المتداولة التي تمثل السيولة في المؤسسة وبين الخصوم المتداولة التي تمثل التزامات قصيرة الأجل على المؤسسة، والعلاقة بين أموال الملكية والالتزامات طويلة الأجل، بالإضافة إلى العلاقة بين الإيرادات والمصروفات، ثم تغيير النتائج التي تم التوصل إليها والبحث عن أسبابها، وذلك لاكتشاف نقاط القوة والضعف في حفظ البيانات المالية، بالإضافة إلى تقديم أنظمة رقابية ووضع حلول وتوصيات لأزمة لذلك في الوقت المناسب.¹

I-2- أهداف وأهمية التحليل المالي: 2

يمكن القول بأن التحليل المالي هو عملية تحويل البيانات المالية الواردة في القوائم المالية إلى معلومات تستعمل كأساس لاتخاذ قرارات مستنيرة لأجل الاتجاهات الإيجابية في المؤسسة، ولمعالجة بعض الممارسات الخاطئة مثل السيطرة على بعض التكاليف أو معالجة نقص متوقع في السيولة. وبشكل عام يهدف التحليل المالي إلى تحقيق الغايات التالية:

- معرفة حقيقة الوضع المالي للمؤسسة وتحديد مركزها الائتماني؛
- يعتبر التحليل المالي أداة مسح ابتدائي للقيام بأي نشاط محدد.
- تحديد قدرة المؤسسة على خدمة دينها وقدرتها على الاقتراض؛
- تقييم السياسات المالية والتشغيلية المتبعة؛
- الحكم على مدى كفاءة الإدارة؛
- معرفة الاتجاهات التي يتخذها أداء المؤسسة
- تقييم جدوى الاستثمار في المؤسسة؛
- تقييم أداء المؤسسة بمقارنة مع المؤسسات المماثلة في نفس القطاع (وضعها التنافسي) أو مع أداء المؤسسة في سنوات سابقة؛

¹ عليان الشريف وآخرون، الإدارة والتحليل المالي، دار الشركة للنشر والتوزيع، عمان، 2007، ص: 151

² عد على:

- محمد مفلح عقل، مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، طبعة العربية الأولى، 2014، ص: 239-240.

- محمد المبروك أبوزيد، التحليل المالي لشركات والأسواق المالية، دار المريخ، بدون بلد، الطبعة الثانية، 2009، ص: 22.

- توفير وسيلة من وسائل الرقابة على نشاط المشروع؛

- تهدف إلى التعرف على السياسة المناسبة للمؤسسة، وليست المثلى، لها بسبب خروج غاية السياسة المثلى عن إمكانيات التحليل المالي حيث أنها تتطلب جهداً أكبر وأعمق من التحليل المالي العادي.

II - النسب المالية :

نوضحها كما يلي:

II-1- تعريف النسب المالية :

تعني نسبة رقم معين من أرقام القوائم المالية إلى رقم آخر من أرقام نفس القائمة المالية، أو من قائمة ثانية، بحيث يكون أحدهم مقاما والثاني بسطا، ولأجل أن تقدم النسبة مدلولاً ذو معنى لا بد أن يكون أرقام مقام وبسط المعادلة ذات علاقة سببية، وبخلافه نحصل على نسبة دون معنى أو مدلول، مثل نسبة الأجور والرواتب إلى مجموعة الأصول الثابتة، فبموجب المعادلة السابقة نحصل على نسبة، لكن ليس لها أي معنى أو استخدام، وعليه فإن اشتقاق النسب تتطلب معرفة جيدة من المحلل حسب أغراض التحليل المالي.¹

وتعتبر النسب المالية إحدى طرق التحليل الأكثر شيوعاً في الحياة المهنية، بسبب سهولة تطبيقها وتعدد الأغراض التي تحققها، أساس هذا الأسلوب هو إيجاد العلاقات بين القوائم المالية، فاستخدام النسب المالية تتطلب معرفة طريق اشتقاق هذه النسب والغاية من استخدامها عن طريق إيجاد العلاقة السببية التي تقف وراء كل نسبة.²

II-2- أهمية النسب المالية :

من خلال مفهوم النسب المالية نستخلص أنها تلعب دوراً مهماً في تشخيص الحالة المالية للمؤسسة، وذلك من خلال ما يلي:³

- تقدم لنا معلومات وإيضاحات حول فعالية المؤسسة وتوازنها المالي؛
- تمكن من متابعة تطورات المؤسسة لفترات متعددة؛
- متابعة الوضعية المالية للمؤسسة، والسماح للمسيرين باتخاذ قرارات التسيير؛
- تمكن من معرفة إمكانية المؤسسة على الوفاء بالتزاماتها؛

¹ وليد ناجي الحياي، المدخل في المحاسبة الإدارية، الأكاديمية العربية المفتوحة، الدانمرك، 1991، ص: 39

² وليد ناجي الحياي، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، ط 1، 2009، ص: 26

³ محمد مطر، التحليل المالي، معهد الدراسات المصرفية، الأردن، ط 1، 1997، ص: 37

- تحديد مدى استطاعة المؤسسة على تسديد التزاماتها الطويلة.

ثالثا: محاسبة التكاليف كنظام معلوماتي

يمكن إبراز هذه الأداة وفق ما يلي:

I- مفهوم محاسبة التكاليف :

I-I- نشأة وتطور محاسبة التكاليف :

لقد مرت محاسبة التكاليف بثلاث مراحل في تطورها التاريخي، وكانت على النحو التالي:¹

1- المرحلة الأولى: من بداية ظهور محاسبة التكاليف حتى بداية القرن العشرين

لقد بدأ ظهور محاسبة التكاليف في القرن الرابع عشر، ولكن الظهور الحقيقي لها كان مع الثورة الصناعية في أوروبا، حين ظهرت المصانع الكبيرة التي تأخذ شكل شركة مساهمة، وفيها انفصلت الملكية عن الإدارة، وأصبحت الإدارة في حاجة إلى نظام مكمل لنظام الحسابات المالية، ليتم بها بالتفصيلات والتحليلات الداخلية اللازمة، وكان تطور محاسبة التكاليف بطيئا، بطيء التطور الاقتصادي في ذلك الوقت، ولم تكن كأداة واضحة.

2- المرحلة الثانية: من بداية القرن العشرين وحتى بداية الثمانينات من نفس القرن

تميز القرن العشرون بتطورات هائلة سواء كانت اقتصادية أو تكنولوجية، أدت لحدوث تقدم صناعي هائل، بحيث أصبح نظم التكاليف كأحد الوسائل التي تساعد وتخدم تلك التطورات من خلال المعلومات التي تقدمها، واستمر بالتطور من خلال ظهور أدوات مختلفة لمعالجة التكاليف، ومع بداية عقد السبعينيات حدثت تطورات تكنولوجية واقتصادية على مستوى العالم تطورت نظم التكاليف أكثر وأكثر، حتى تتمكن من مواكبة هذه التطورات.

3- المرحلة الثالثة: من بداية الثمانينات وحتى نهاية التسعينات

تميزت هذه المرحلة بتطورات هائلة في تكنولوجيا التصنيع وطرق التسويق والمنافسة الشاملة، حيث قدم الباحثون والكتاب أفكار ومقترحات لمعالجة قصور النظم التقليدية، ومن أهم هذه المقترحات التي لاقت رواجاً كبيراً في الفكر المحاسبي نظم التكلفة القائمة على الأنشطة (ABC) كوسيلة تشتمل على عدة إجراءات للتغلب على مشكلة التكاليف غير مباشرة، وبعدها ظهر مفهوم أشمل من نظم التكلفة حسب الأنشطة وهو ما

¹ صلاح ينسوني عيد وآخرون، نظم محاسبة التكاليف، بدون دار النشر، القاهرة، بدون سنة نشر، الطبعة الثانية، ص، ص-ص: 21، 20-22. (بالتصرف)

الفصل الثالث

يطلق عليه "إدارة التكلفة الشاملة" الذي يشتمل بداخله على نظام التكلفة حسب الأنشطة مع التعامل مع الأنظمة الأخرى الإنتاجية والتسويقية والإدارية.

I-2- تعريف محاسبة التكاليف :

محاسبة التكاليف هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة، وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية، وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة، وتعتبر محاسبة التكاليف أداة مهمة على مستوى الإدارة؛¹

وهناك من يعرفها على أنها نظام معلومات داخلي بالدرجة الأولى يعتمد على تقنيات لجمع وفحص تكاليف المؤسسة من جهة وتحليل مكونات النتائج من جهة أخرى بشكل يساعد المسيرين باتخاذ القرارات اللازمة. فهي إذن أداة تسيير بحيث تسمح بالكشف على كل نقاط الضعف ونقاط القوة ومن ثم تحديد المسؤوليات، وأداة تساعد في اتخاذ القرار على أساس النتائج المحصل عليها من خلال الفحص والتحليل.²

وكما عرفت أيضا أنها امتداد للمحاسبة المالية تمت الإدارة بتكلفة إنتاج، أو بيع الوحدات من الإنتاج أو الخدمات التي تقدمها للغير.³

وتعرف أنها أداة تحليلية تحكمها مجموعة من المبادئ أو الأصول العلمية بغية تحليل وتتبع دراسة تدفق عناصر الإنفاق أو بنود التكاليف وهي المواد والعمل والخدمات الأخرى لتحديد تكلفة الأنشطة الفرعية سواء كانت منتجات أو مراحل أو عمليات أو أقسام، وتقدم معلومات منسقة للإدارة لمساعدتها في تحقيق أهدافها؛⁴

وعرفها المعهد المحاسبي والتكاليف الإدارية في إنجلترا بأنها تطبيقات الكلفة ومبادئ حسابات التكاليف، الطرق والتقنيات لعلم وفن وأساليب التحقق من التكاليف والسيطرة عليها ومراقبتها وتحديد مقدار الربحية، وعرض المعلومات لأغراض اتخاذ القرارات الإدارية؛⁵

¹ ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، الجزء 1، 1999، ص:8

² هلال درحمن، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعدة على اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه (غير منشورة)، تخصص نقود ومالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر 2005، ص: 116.

³ عبد الكريم بويقوب، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، بدون بلد نشر، 1998، ص:9.

⁴ محمد كمال عطية، عبد الله عبد الرحمان باغشن، المعاني العلمية لمصطلحات محاسبة التكاليف، دار الجامعات المصرية، مصر، الطبعة 02، 1987، ص: 69.

⁵ عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، دار الإثراء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة 01، 2008، ص:13.

الفصل الثالث

كما تعرف على أنها عبارة عن مجموعة من الأساليب والإجراءات المستخدمة في جمع وتبويب وتسجيل بيانات التكاليف وتحليلها، بهدف احتساب تكاليف الإنتاج أو الخدمات أو الأنشطة المختلفة، بهدف تقديم المعلومات الضرورية للإدارة لأغراض التسعير وممارسة الوظائف الإدارية وتقييم الأداء؛¹

من التعاريف السابقة نستنتج أن محاسبة التكاليف هو نظام فرعي لنظام المعلومات المحاسبي، يحكمه مجموعة من المبادئ والأسس، فهو تقنية لمعالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة ومصادر أخرى، يقوم بتسجيل وتحليل وتفسير ودراسة بيانات تكاليف الأنشطة المختلفة، وإعداد القوائم والتقارير الدورية تتضمن معلومات عن التكاليف وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيري المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها وهي تسمح بدراسة ومراقبة المردودية كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو على مستوى الإدارة.

I-3- علاقة محاسبة التكاليف بالمحاسبة المالية :

إن حاجة الإدارة إلى معلومات تفصيلية وتحليلية عن أوجه النشاط المختلفة داخل المؤسسة أدت إلى ضرورة وجود نظام آخر يختلف عن نظام المحاسبة المالية وهو نظام محاسبة التكاليف، ويمكن تلخيص أهم الاختلافات بينهما فيما يلي:

جدول رقم 1: مقارنة بين المحاسبة المالية ومحاسبة تحليلية

وجه المقارنة	محاسبة مالية	محاسبة التكاليف
أطراف العمليات	أطراف خارجية	أطراف داخلية
الهدف الأطراف المستفيدة	تحديد نتائج الأعمال وتصوير المركز المالي	مساعدة الإدارة في أداء وظائفها
القواعد الحاكمة	المبادئ المحاسبية المتعارف عليها	ليست هناك قواعد حاكمة
مدة الفترة	الفترة المحاسبية عادة تكون سنة مالية	الفترة التكلفة قصيرة (يوم، أسبوع، شهر)
مدى الإلزام	إلزامية	كانت غير إلزامية أصبحت إلزامية
نطاق العمليات	الإيرادات والنفقات	النفقات فقط
طبيعة البيانات	مالية	مالية وكمية
توقيت البيانات	تاريخية	تاريخية ومحددة مقدما
نوع البيانات	إجمالية	تفصيلية
مدى الدقة والموضوعية	دقيقة وموضوعية	نسبية الدقة والموضوعية

المصدر: فتح الرحمان الحسن منصور، بابر ابراهيم الصديق، **حاسبة التكاليف**، دار الكتاب الجامعي، صنعاء(اليمن)، الطبعة 01، 2009، ص:21.

¹ كمال حسن جمعة الربيعي، سعدوني مهدي الساقى، **محاسبة التكاليف المتقدمة**، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص:04.

بالرغم من ذلك فهناك ارتباط وثيق بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف، بل أن الاتجاه الحديث يقضي بدمج حسابات التكاليف والحسابات المالية، وما يتبع ذلك من الاحتفاظ بمجموعة واحدة من السجلات، واستخدام حسابات المراقبة التي تشمل بيانات هو تحديد وقياس عناصر التكاليف، فإن تقويم المخزن السلعي بأنواعه المختلفة من مواد خام، منتجات تحت الصنع، منتجات تامة، وتكلفة المبيعات وتكاليف الأصول الثابتة وغيرها يقع على عاتق المحاسبة التحليلية التي ترفد به المحاسبة المالية عند تحديدها لنتائج الأعمال من ربح أو خسارة وتصوير المركز المالي.

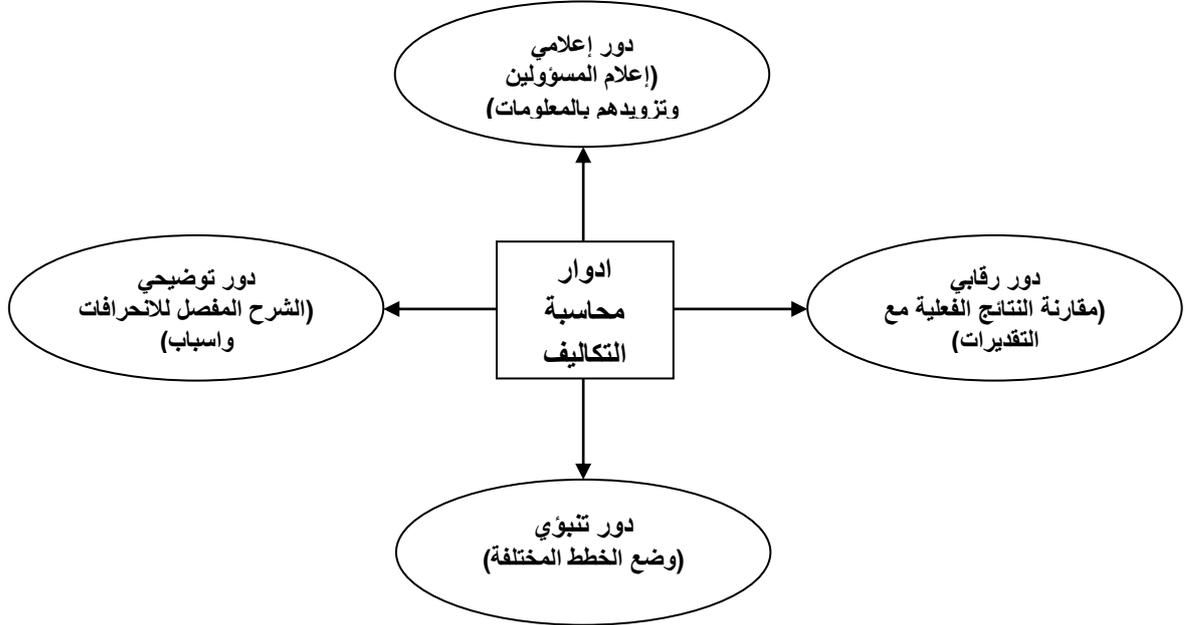
II- الأهداف الأساسية لمحاسبة التكاليف :

تتمثل أهم أهداف محاسبة التكاليف في المؤسسة فيما يلي:

- قياس تكاليف التسيير وضبطها، وذلك بتحديد سعر تكلفة الإنتاج التام ومجمل التكاليف في مختلف مراحل الإنتاج، وهو ما يساعد على وضع الإجراءات التنظيمية لضبط ورقابة تداول واستخدام المواد واللوازم ومتابعة نشاط العمال وغيرها، وهذا ما يؤدي إلى الضغط على التكاليف والقضاء على التبذير والإسراف في الموارد مع تنظيم الوقت لزيادة إنتاجية العاملين، كما يشمل كذلك جودة المواد الأولية وأسعار شرائها، مهارات العاملين وغيرها.
- ترشيد قرارات التسيير وإعداد الخطط: تقدم معلومات يمكن اعتمادها في الدراسات والتحليل التي تساعد على اتخاذ قرارات يتوقف عليها مستقبل مؤسسة، مثلا هل من الأفضل تصنيع جزء من المنتج النهائي داخل المؤسسة أو التنازل عليه إلى شركة أخرى، سحب منتج معين من قائمة منتجات المؤسسة. فهي تساهم في إعداد السياسات المختلفة (كسياسة التسعير والتسويق) والخطط والموازنات التقديرية، واختيار أفضل البدائل.
- المساهمة في عملية تقييم الأداء: إذ تقيس أداء كل وظيفة من الوظائف وتقيس فعالية كل الأقسام في المؤسسة، وربط تكاليف هذه الأخيرة بالمنتج.
- إعداد التقارير للمستويات الإدارية المختلفة: فهي أداة تنتج المعلومات لإعداد نظام الاتصال الذي يربط بين المستويات الدنيا والعليا.
- توفير المعلومات عن الطاقة الإنتاجية المتاحة في كل قسم وفي كل مرحلة وتخصيص الموارد.

وبالتالي تتمثل ادوار محاسبة التكاليف فيما يلي:

الشكل رقم 1: أدوار محاسبة التكاليف



المصدر: بالاعتماد على البيانات السابقة.

III - التكلفة المحور الأساسي لمحاسبة التكاليف :

إن تحديد التكاليف، تصنيفها وتحليل محتواها ضروري لاستنتاج معلومات حول نشاط المؤسسة في مرحلة أولى، أما تحديد سعر التكلفة هي المرحلة الموالية التي تمكن من تقييد الدورة محل الدراسة، تقدير أعباء الدورة المقبلة والاحتياطات المستقبلية. ويمكن إبراز ذلك وفق العناصر التالية:

III-1- مفهوم التكلفة وسعر التكلفة :

يمكن إبراز مفهوم التكلفة وسعر التكلفة وفق ما يلي:

1- تعريف التكلفة:

التكلفة تعرف على تضحية بمجموعة من الموارد الاقتصادية النادرة، قابلة للقياس المالي النقدي لأغراض المحاسبة المالية لتحقيق هدف معين، وهو الأمر الذي يعني أنه بانتهاء الغرض أو الهدف ينتهي وجود التكلفة بحد ذاتها.¹

¹ محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعة، الإسكندرية، مصر، 2003، ص:18.

2- تعريف سعر التكلفة:

سعر التكلفة هي مجموع التكاليف التي يتكلفتها منتج معين أو خدمة مقدمة، ابتداء من انطلاق عملية إعدادها إلى غاية وصولها إلى المرحلة النهائية، فهي مجموعة من المنتجات المادية أو مجموعة خدمات في مرحلة بيعها، وتحسب فيها تكاليف البيع؛ وبمعنى آخر فإن المنتج المباع أو الخدمة المباعة لا تملك سوى سعر تكلفة وحيد وهو مجموع التكاليف التي تتعلق به، ونلاحظ أنه يمكن حساب سعر التكلفة بدون استعمال قواعد المحاسبة العامة من التسجيلات والقيود الجزئية أي بعملية حسابية بحتة؛¹ فهي مجموع التكاليف التي تم صرفها من أجل هذا المنتج أو الخدمة حتى أصبح تاما وقابلا للبيع.²

III-2- تبويب عناصر التكاليف :

هناك عدة طرق لتبويب عناصر التكاليف، ولعل أهم هذه الطرق هي:

1- التبويب الطبيعي لعنصر التكلفة:³

ويقصد به مكونات تكلفة المنتج في مؤسسة صناعية حسب نوعها، أي طبقا للأنواع المختلفة التي تحتويها، وفي هذا الصدد يمكن تقسيم عناصر التكلفة إلى ثلاثة أنواع، وهي:

1-1- المواد:

وهي تمثل المكون المادي الأساسي الذي يستخدم في الإنتاج، وفي مؤسسة صناعية يتم تحويل هذه المواد إلى منتج نهائي عن طريق إضافة عنصر العمل.

1-2- الأجور:

وتعبر الأجور عما تتحمله المؤسسة مقابل الجهد الذهني والعضلي لإنتاج السلعة أو الخدمة.

1-3- المصروفات الصناعية الأخرى:

وهي تمثل المصروفات التي تتحملها المؤسسة لتسهيل العملية الإنتاجية مثل الإضاءة.

¹ ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، الطبعة 01، 1999، ص:14.

² عبد الكريم بويقوب، المرجع السابق، ص:32.

³ زينات محمد محرم وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص:36.

2- التبويب الوظيفي لعناصر التكلفة:1

يتم تبويب عناصر الكلفة وفق التبويب الوظيفي على ضوء الأنشطة الرئيسية في أي مؤسسة، ولعل أهم هذه الأنشطة هي الإنتاج، التسويق، والخدمات الإدارية والمالية، ويحتوي كل نشاط على عناصر التكاليف الثلاث من مواد أولية، أجور ومصروفات.

3- تبويب عناصر التكاليف حسب علاقتها بالوحدة الإنتاجية:

حيث تقسم عناصر التكاليف على وفق هذا التبويب إلى:2

3-1- عناصر التكاليف المباشرة:

وهي تلك العناصر التي تنفق مباشرة على الوحدة الإنتاجية، كما أنها العناصر التي يمكن تخصيصها مباشرة على الوحدة الإنتاجية، ويمكن تحديد نصيب الوحدة المنتجة منها بشكل مباشر، وأهم هذه العناصر: المواد المباشرة، الأجور المباشرة، المصروفات المباشرة.

3-2- عناصر التكاليف غير المباشرة:

وهي تلك العناصر التي لا تكون علاقتها مباشرة بالوحدة الإنتاجية، والتي لا يمكن تخصيصها مباشرة على الإنتاج، ويمكن تحديد نصيب المنتج من هذه التكاليف عن طريق معدلات التحميل، وتشمل كل من المواد غير المباشرة، الأجور غير مباشرة، المصروف غير المباشر.

4- تبويب التكاليف طبقاً لعلاقتها بحجم النشاط:

حسب هذا التبويب فإنه توجد ثلاثة أنواع من عناصر التكاليف:3

4-1- التكاليف المتغيرة:

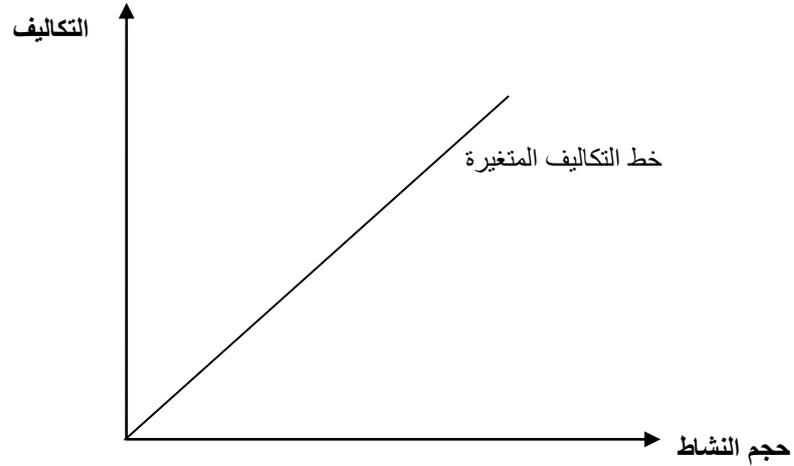
هي التي تتغير في مجموعها مع التغير في حجم النشاط الإنتاجي أو البيعي وفي نفس اتجاه التغير وذلك في المدى القصير. ويمكن إظهار هذه التكاليف وفق الشكل التالي:

¹ عماد يوسف الشيخ، المرجع السابق، ص:16، 17.

² إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار حامد، الأردن، الطبعة 01، 2006، ص:36-37.

³ عليوة السيد، المرجع أعلاه نفسه، ص:65.

الشكل رقم 2: العلاقة بين التكاليف المتغيرة وحجم النشاط



المصدر: عليوة السيد، حسابات التكاليف، دار الأمين للنشر، الأردن، 2002، ص:65

4-2- التكاليف الثابتة:

هي التكاليف التي لا ترتبط بحجم النشاط ولا تتأثر بأي تغيير في حجم النشاط ما دام ذلك في حدود الطاقة القصوى للمصنع وإمكانياته. ويمكن إظهارها وفق الشكل التالي:

الشكل رقم 3: علاقة التكاليف الثابتة بحجم النشاط



المصدر: عليوة السيد، المرجع أعلاه نفسه، ص:66.

4-3- التكاليف شبه المتغيرة وشبه ثابتة:

هي التي تتغير مع التغير في حجم النشاط وفي نفس الاتجاه، ولكن بنسبة أقل من نسبة تغير حجم النشاط وذلك في المدى القصير.

III-3- طرق حساب التكاليف :

تستعمل عدة طرق لحساب التكاليف ومتابعة الأنشطة الاقتصادية للمؤسسة أهمها:

1- الطرق الكلية:

تقوم طريقة التكلفة الكلية على أساس التحميل الشامل لعناصر الإنتاج على الوحدات المنتجة، سواء كانت مباشرة أو غير مباشرة، ثابتة أو متغيرة، أما عناصر تكاليف البيع والتوزيع الإدارية والمالية فتحمل على الوحدات المباعة فقط بهدف إظهار تكلفة المبيعات والتكلفة الإجمالية للإنتاج؛ أهم طرقها طريقة الأقسام المتجانسة التي تستخدم لحساب تكلفة وسعر تكلفة المنتجات، وتعتمد على تقسيم المؤسسة إلى مراكز تحليل تحدد فيها وتعالج المصاريف غير المباشرة قبل تحميلها لتكلفة المنتج.

إن معرفة التكلفة الكلية للمنتجات المنتجة والمباعة يعد عنصر معلومات لا يمكن تجاهله عندما يتعلق الأمر بقيادة المؤسسة ومراقبة تسييرها، بحيث تسمح بـ:

- دراسة تطور التكاليف لأي منتج عبر مختلف مراحل مسار الإنتاج والبيع، مما يسمح بتوفير معلومات حولها؛

- إعطاء معلومات عن تقييم المخزونات في مختلف مراحل الدورة الإنتاجية والبيعية؛

- القيام بتحليل التكاليف لكل مركز مسؤولية، مما يسمح بمعرفة مساهمة كل منها في النتيجة؛

- إجراء مقارنة لهيكل سعر التكلفة الخاص بكل المؤسسات (في مختلف مراحل الإنتاج حسب وسائل الاستغلال المستخدمة وحسب الزبائن) التي لها أنشطة متعددة، وتحديد نقاط القوة والضعف في ظل المنافسة، وهذا بهدف تسطير خيارات استراتيجية (تخفيض التكاليف في بعض المراحل، إعادة تنظيم المسار... الخ)؛

- تعمل على تقديم معلومات حول الأسعار، من خلال إعداد سعر تجاري لسلعة أو خدمة لا يكون محدد أو مفروض من طرف المنافسة؛

- تحديد التكلفة التي يمكن للمؤسسة تحقيقها، وهذا لمقارنتها فيما بعد بالتكلفة التي يجب أن لا تتجاوزها إذا أرادت أن تكون تنافسية في سوق تنافسي؛

- اتخاذ القرارات فيما يخص صنع أو معالجة المنتجات.

2- الطرق الجزئية:

تقوم على مبدأ التحميل الجزئي للمصاريف، حيث يتحمل المنتج جزء من المصاريف، ويرحل الباقي للنتيجة، والجزء الذي يتحمله المنتج يتوقف على الطريقة المستعملة، كأن تحمل وحدات الإنتاج بالتكاليف المباشرة فقط أو بالتكاليف المتغيرة فقط

الفصل الثالث

أو بالتكاليف المستغلة فقط، بعكس الطريقة الكلية التي تعتمد على كامل التكلفة، واهم هذه الطرق:

- طريقة التحميل العقلاني للمصاريف الثابتة التي تهدف أساسا لمعرفة الطاقات العاطلة في المؤسسة؛

- طريقة التكاليف المتغيرة التي تهدف لمعرفة مردودية منتجات وأقسام المؤسسة، تقوم هذه الطريقة بتحميل الوحدات المنتجة بتكاليف المواد المباشرة والأجور المباشرة والمصروفات الصناعية غير المباشرة المتغيرة فقط، أما التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة فتعتبرها تكلفة فترة¹؛

- الطرق المعيارية، التي تتولى تحديد المصاريف قبل البدء في النشاط، وذلك بوضع معايير بالقيمة وبالكمية لمختلف أنشطة المؤسسة، ومقارنة التقديرات بالتحقيقات، وتعتبر أداة لمراجعة وتحليل الأداء والرقابة الفعالة، وكذلك أداة لاتخاذ القرار²؛

- طريقة التكلفة الهامشية، تعرف كذلك بالتكلفة الحدية وهي تكلفة الوحدات الإضافية لكمية إنتاج محددة، كما عبارة عن الزيادة في مجموع التكاليف والنتيجة عن الزيادة في حجم الإنتاج³.

- الأدوات الحديثة في محاسبة التكاليف، التي أنت لمعالجة القصور التي كانت في الطرق السابقة، فهي أدوات مكملة وليست تعويضية لها، مثل طريقة التكاليف على أساس الأنشطة، طريقة التكاليف المستهدفة، التي سنراها لاحقا بنوع من التفصيل والتي تعتبر كأدوات مهمة في مراقبة التسيير.

IV- نظام محاسبة التكاليف في خدمة نظام مراقبة التسيير :

محاسبة التكاليف هو نظام معلوماتي محاسبي يحتوي على كم هائل من المعلومات، وبالتالي على مراقبة التسيير قد يختار وينتقي منه تلك البيانات التي تمكنه من خلق معلومة تساعد المسير من اتخاذ القرار الملائم.

¹ محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل، الأردن، الطبعة 04، 2009، ص:286.

² عبد الرحمان توفيق، منهج المهارات المالية والمحاسبة المتقدمة محاسبة التكاليف وترشيد الإنفاق، مركز الخبرات المهنية للإدارة، مصر، الطبعة 03، 2004، ص:218.

³ فهيمة بديسي، المحاسبة التحليلية دروس وتمارين، دار الهدى للنشر، عين مليلة، الجزائر، 2012، ص:256.

الفصل الثالث

IV-1- أهمية العمل بالتكاليف الملائمة لنظام محاسبة التكاليف :

في ظل القرارات التي تتخذ يوميا من قبل المسيرين تصبح مهمة مراقبة التسيير إظهار كل البيانات والمعلومات التي ترشد قراراتها خاصة تلك التي تحتاج إلى الاختيار بين عدد من الحلول البديلة، وعليه يجب على مراقب التسيير تقديم معلومات التكاليف التي تتلاءم وتتناسب مع القرار المراد اتخاذه؛ وهذا ما يسمى بالتكاليف الملائمة.

مثال:

تنتج مؤسسة ثلاث أجهزة رياضية وبياناتها الخاصة للشهر الماضي موضحة كما يلي:

الاجمالي	المنتج جـ	المنتج ب	المنتج أ	المنتجات تكاليف ثابتة قبل المعالجة
216000	65000	110000	41000	إعلانات ممكن تتبعها
95000	35000	40000	20000	اهتلاك معدات
19000	6000	7000	6000	مرتبات المشرفين
200000	72000	100000	28000	مصروفات إضافية عامة
530000	178000	257000	95000	مجموع التكاليف
60000	32000	43000	(15000)	النتيجة الإجمالية

تهتم المؤسسة بالمنتج أ الذي يحقق خسارة، وتسأل عن توصية بإلغاء خط هذا المنتج، مع العلم أنه لا يمكن بيع المعدات الخاصة بهذا المنتج أو تحويلها للمنتجات الأخرى. فهل تتوقف عن إنتاج المنتج أ؟

الحل:

لدينا: النتيجة = الهامش على التكاليف المتغيرة - التكاليف الثابتة

معناه: الهامش على التكاليف المتغيرة = النتيجة + التكاليف الثابتة

فبالنسبة للمنتج أ نجد: الهامش على التكاليف المتغيرة للمنتج أ = $95000 + (15000) = 80000$ ون

والتكاليف الممكن تفاديها من التكاليف الثابتة هي: الإعانات ومرتببات المشرفين وهي بقيمة 47000 ون $(47000 = 41000 + 6000)$.

معناه أن:

الهامش على التكاليف المتغيرة لـ أ - التكاليف الثابتة الممكن تفاديها = $80000 - 47000 = 33000$ ون

الفصل الثالث

وبهذا نقول أن $33000 < (15000)$ بمعنى أن إلغاء المنتج سيخفض نتيجة المؤسسة لأن الهامش على التكاليف المتغيرة لهذا المنتج يمتص ما يعادل 33000 ون من التكاليف التي لا يمكن تفاديها في المؤسسة وبهذا فهو يزيد من أرباح المؤسسة الإجمالية، على عكس ما كان يظهره الجدول أن نتيجته تؤثر سلبا على نتيجة المؤسسة.

من خلال المثال نستنتج أنه يجب أن تتلاءم وتتناسب التكاليف مع القرار المراد اتخاذه، إذ تتمثل أهم المشاكل التي تواجه عملية اتخاذ القرارات في كون بعض التكاليف الخاصة بالبديل غير ملائمة، وبهذا: فالتكاليف الملائمة هي التكاليف الممكن تحميلها لقرار معين، والتي تؤثر على اختيار المسير بين البدائل المختلفة.

IV-2- بعض تطبيقات التكاليف الملائمة لاتخاذ القرارات :

هناك قرارات تحتاج لاتخاذها تحليل مناسب يساعد على ترشيدها، ونأخذ أمثلة منها:

1- قرارات الطلبات الخاصة:

هنا يركز أخذ القرار على تحليل تفاضلي شامل لكل المعلومات، ففي بعض الحالات يوجد لدى المؤسسة طاقة عاطلة، ويعرض عليها طلبات خاصة بأسعار تختلف عن الأسعار الأساسية والمحددة مسبقا للمؤسسة، أو باشتراط وضع تعديلات على المنتج تكلفها تكاليف إضافية.

مثال:

تقوم إحدى المؤسسات بإنتاج وبيع منتج معين، التكلفة المتغيرة للوحدة هي 20 ون، التكاليف الثابتة المتوقعة هي 36000 ون، الطاقة الإنتاجية للمؤسسة 24000 وحدة، سعر البيع هو 55 ون؛ يتوقع للشهر المقبل بيع وإنتاج 15000 وحدة. تقدمت إحدى المؤسسات بطلبية لإنتاج 6000 وحدة من هذا المنتج بسعر 30 ون للوحدة. فهل تنصح المؤسسة بقبول الطلبية بسعر منخفض؟

حل المثال:

هل تستطيع المؤسسة تغطية الطلبية الجديدة؟

$$\text{لدينا: } 24000 > 21000 = 6000 + 15000$$

معناه أن المؤسسة يمكن أن تغطي الطلبية الجديدة، وهي أمام خيارين: رفض الطلبية، أو قبول الطلبية:

- في حالة الرفض (الاكتفاء بالمبيعات الشهرية):

المبلغ	العملية	البيان
840000	56*15000	رقم الأعمال
(300000)	20*15000	التكاليف المتغيرة
(360000)	-	التكاليف الثابتة
180000	-	النتيجة

- في حالة قبول الطلبية الجديدة:

المبلغ	العملية	البيان
1020000	+ 56*15000	رقم الأعمال
(420000)	30*6000	التكاليف المتغيرة
(360000)	20*21000	التكاليف الثابتة
240000	-	النتيجة

إذا قارنا بين النتيجتين نجد أن نتيجة المؤسسة ارتفعت في حالة قبول الطلبية:

$$180000 - 240000 = 60000 \text{ ون}$$

فإذا قمنا بحساب الهامش على التكلفة المتغيرة للطلبية الجديدة نجد:

$$\text{الهامش على التكلفة المتغيرة للطلبية الجديدة} = 6000 * 30 - 20 * 6000 = 60000 \text{ ون}$$

وبهذا نقول أن نتيجة المؤسسة في حالة قبول الطلبية زادت بقيمة الهامش على التكلفة المتغيرة للطلبية الجديدة، وبهذا كان لا داعي لحساب حالة الرفض وحالة القبول من أجل معرفة الخيار الأفضل بالنسبة للمؤسسة، بل كان يكفي معرفة مدى إمكانية المؤسسة في توفير الطلبية الإضافية (حدود طاقتها الإنتاجية) ثم حساب الهامش على التكلفة المتغيرة لهذه الطلبية فإن كانت موجبة فإنها ستساهم في رفع نتيجة المؤسسة بقيمة هذا الهامش، ذلك لأن التكاليف الثابتة تدفعها المؤسسة إجمالاً سواء أنتجت بكل طاقتها الإنتاجية أم لا، وبالتالي بالرغم من تدني الأسعار نقبل بالطلبية الجديدة لأنها تساهم في رفع نتائج المؤسسة؛ ويجب أن لا نرفض أي طلبية بأسعار أدنى إلا إذا وصلت هذه الأسعار إلى مستوى التكلفة المتغيرة أو أقل، أين يكون الهامش على التكلفة المتغيرة أقل أو يساوي الصفر.

2- قرار إيقاف خط إنتاجي:

تدرس المؤسسة ربحية منتجاتها بعد تغطية تكاليفها، وقد تفكر باستبعاد أحد منتجاتها في حالة ما إذا ظهرت نتيجته سالبة أو ضعيفة. لكن مثل هذا القرار لا يتخذ إلا بعد تحليل التكاليف الملائمة، علما أنه في حالة استبعاد خط إنتاجي لا يعني إمكانية استبعاد التكاليف الثابتة الخاصة بهذا المنتج بسهولة، لأنها تكاليف لا يمكن تجنبها بمجرد الاستغناء عن المنتج، ولهذا يجب إعداد تحليل يقدم معلومات ملائمة تساعد المسير على اتخاذ القرار الملائم.

مثال:

مؤسسة تقوم بإنتاج وبيع مجموعة من المنتجات، من بينها المنتج "س"، وكانت معطياته كما يلي:

رقم الأعمال: 300000 ون
التكلفة المتغيرة: (240000 ون)
التكاليف الثابتة: (90000 ون)
النتيجة: (30000 ون)...خسارة

المطلوب: بصفتك مراقب تسيير قدم تحليل تظهر فيه معلومات ستساعد متخذ القرار على اتخاذ القرار الصائب حول غلق المنتج "س" أو الإبقاء عليه؟

الحل:

مادام التكاليف الثابتة لا يمكن تفاديها، معناه غلق هذا المنتج سيؤدي إلى تحميل تكاليفها الثابتة على المنتجات الأخرى؛ ولهذا يجب أن نقوم بحساب الهامش على التكلفة المتغيرة لهذا المنتج:

الهامش على التكلفة المتغيرة = $300000 - 240000 = 60000$ ون

وبما أننا وجدنا الهامش على التكلفة المتغيرة للمنتج "س" موجب بمعنى أن هذا الهامش سيساهم في تغطية التكاليف الثابتة بقيمة هذا الهامش، بمعنى أنه سيساهم في رفع نتيجة المؤسسة الإجمالية بنفس القيمة، أي أن المؤسسة عوضا أن تخسر 90000 ون من الأفضل أن تخسر 30000 ون، وبالتالي من الأفضل الإبقاء على هذا المنتج لأنه يساهم في امتصاص جزء من التكاليف الثابتة، وسيعمل مراقب التسيير على جمع المعلومات التي تحسن من نتائجه واستغلال الموارد بفاعلية.

3- قرار التصنيع أو الشراء:

بمعنى تلك القرارات المرتبطة بشراء أو تصنيع أجزاء من المواد التي تدخل في تصنيع منتجاتها النهائية (الإنتاج الداخلي)، وبهذا تتم المقارنة بين سعر الشراء الخارجي وتكلفة الصنع الداخلي.

مثال:

مؤسسة تقوم بتصنيع قطع تدخل في تركيبية منتجاتها، وكانت تكلفة القطعة كما يلي: مواد أولية 3 ون، أجور مباشرة 1.5 ون، مصروفات متغيرة أخرى 0.45 ون. أمام المؤسسة فرصة شراءها من السوق بـ 5.25 ون؛ مع افتراض أن آلات التصنيع لهذه المرحلة لا يمكن استعمالها في المؤسسة. هل تنصح المؤسسة بشراؤها أم الاستمرار بتصنيعها داخليا؟

الحل:

سنقارن بين تكلفة التصنيع الداخلي مع تكلفة شراءها:

$$\text{تكلفة التصنيع} = 3 + 1.5 + 0.45 = 4.95 \text{ ون}$$

يظهر أن تكلفة التصنيع أقل من تكلفة شراءها بـ 0.3 ون، وبالتالي حاليا التصنيع داخليا أفضل من الشراء الخارجي.

4- القرارات المتعلقة بتحليل العلاقة بين التكلفة، الحجم، والربح (عتبة المردودية):

وتسمى كذلك بعتبة الربحية، النقطة الصفر، النقطة الحرجة وغيرها، وهي عبارة عن النقطة التي تتساوى فيه التكلفة الكلية مع الإيراد الكلي، بمعنى الربح يساوي الصفر. وتحسب كما يلي:

$$\text{الإيرادات الكلية} = \text{مجموع التكاليف الكلية}$$

$$\text{الإيرادات الكلية} = \text{مجموع التكاليف الثابتة} + \text{مجموع التكاليف المتغيرة}$$

$$\text{الإيرادات الكلية} - \text{مجموع التكاليف المتغيرة} = \text{مجموع التكاليف الثابتة}$$

$$\text{الهش على التكاليف المتغيرة الكلي} = \text{مجموع التكاليف الثابتة}$$

وبهذا نجد أن حجم التعادل (عتبة المردودية بالكمية) تحسب كما يلي:

$$\text{الهش على التكاليف المتغيرة الكلي} = \text{مجموع التكاليف الثابتة}$$

$$\text{الهش على التكاليف المتغيرة الوحدوي} * \text{عدد الوحدات عند نقطة التعادل} = \text{مجموع التكاليف الثابتة}$$

$$\text{عدد الوحدات عند نقطة التعادل} = \text{مجموع التكاليف الثابتة} / \text{الهش على التكاليف المتغيرة الوحدوي}$$

الفصل الثالث

عدد الوحدات عند نقطة التعادل = مجموع التكاليف الثابتة / (سعر البيع الوحدوي - التكلفة المتغيرة الوحدوية)
أما نقطة التعادل بالقيمة هي:

رقم الأعمال عند نقطة التعادل = عدد الوحدات عند نقطة التعادل * سعر البيع

رقم الأعمال عند نقطة التعادل = [مجموع التكاليف الثابتة / (سعر البيع الوحدوي - التكلفة المتغيرة الوحدوية)] * سعر البيع

رقم الأعمال عند نقطة التعادل = مجموع التكاليف الثابتة / % الهامش على التكلفة المتغيرة

مثال 1:

تقوم إحدى المؤسسات بإنتاج المنتج "أ"، وكانت بياناته في ما يلي: سعر البيع 9 ون للوحدة، تكاليف متغيرة 6 ون، التكاليف الثابتة 15000 ون. ما هي الكمية الواجب إنتاجها وبيعها لتحقيق التعادل؟

الحل:

عدد الوحدات عند نقطة التعادل = $15000 / (9 - 6)$

عدد الوحدات عند نقطة التعادل = $3 / 15000$

عدد الوحدات عند نقطة التعادل = 5000 وحدة

تكون المؤسسة في حالة تعادل إذا أنتجت 5000 وحدة من المنتج "أ"، فعند هذه الكمية من الإنتاج والبيع المؤسسة لن تحقق لا ربح ولا خسارة، أي أن النتيجة = 0.

بمعنى أن أي زيادة عن إنتاج 5000 وحدة سيشكل ربح للمؤسسة وأي انخفاض عن هذا المستوى ستحقق المؤسسة خسارة، وبهذا نقطة التعادل ستحدد للمؤسسة مستوى الإنتاج الأدنى الذي يجب أن تطرحه للسوق، أي مستوى إنتاج يفوق 5000 وحدة. كما يمكن للمؤسسة أن تتعرف من خلال نقطة التعادل هامش الأمان بالقيمة والكميات:

هامش الأمان بالكميات = الكميات المنتجة - الكميات في نقطة التعادل

هامش الأمان بالقيمة = رقم الأعمال الحالي - رقم الأعمال عند نقطة التعادل

فعندما يكون:

هامش الأمان < 0 المؤسسة في حالة ربح

هامش الأمان = 0 المؤسسة لا تحقق لا ربح ولا خسارة

هامش الأمان > 0 المؤسسة في حالة خسارة

الفصل الثالث

كما يساهم معرفة هامش الأمان بالقيمة في سياسة الأسعار التنافسية خاصة (فعندما تسعى المؤسسة إلى تخفيض الأسعار من أجل المنافسة وجذب الزبائن تستعين بتحليل هامش الأمان).

ففي المثال السابق إذا كانت المؤسسة تباع 5200 وحدة، فإن هامش الأمان بالكمية هي 200 وحدة، أما بالقيمة هي $200 \times 9 = 1800$ ون.

وتستعمل نقطة التعادل في الاختيار بين البدائل المختلفة: فإذا أخذنا المثال التالي:

مثال 2:

تنتج مؤسسة منتج "س"، سعر البيع الوحدوي هو 80 ون، التكلفة المتغيرة الوحدوية هو 60 ون، التكاليف الثابتة هي 4000 ون، عرض على هذه المؤسسة استبدال قطعة لإحدى الآلات المستخدمة في الإنتاج، وهذا سيترتب عن ذلك تخفيض التكاليف المتغيرة بـ 50 %، وزيادة التكاليف الثابتة بـ 500 ون. فهل تنصح المؤسسة باستبدال القطعة.

الحل:

- الوضع الحالي:

سعر البيع الوحدوي = 80 ون
التكلفة المتغيرة الوحدوية = 60 ون
التكاليف الثابتة = 4000 ون
الهامش على التكلفة المتغيرة الوحدوي = 20 ون
% الهامش على التكلفة المتغيرة = $20 / 80 = 25$ % المتغيرة
نقطة التعادل = $20 / 4000 = 200$ وحدة

- البديل (استبدال القطعة لإحدى الآلات):

سعر البيع الوحدوي = 80 ون
التكلفة المتغيرة الوحدوية = 30 ون
التكاليف الثابتة = 4500 ون
الهامش على التكلفة المتغيرة الوحدوي = 50 ون
% الهامش على التكلفة المتغيرة = $50 / 80 = 62.5$ %
نقطة التعادل = التكاليف الثابتة / الهامش على التكلفة
نقطة التعادل = $4500 / 50$
نقطة التعادل = 90 وحدة

المسير سيقارن بين نقطتي التعادل من أجل اختيار البديل الأفضل، وبهذا يجد أن استبدال القطعة هو البديل الأحسن لأنه سيبدأ من تحقيق أرباح انطلاقاً من 91 وحدة، على

الفصل الثالث

عكس الوضع الحالي أين تبدأ المؤسسة من تحقيق أرباح عند مستوى إنتاج أكثر من 200 وحدة. وبهذا يكفي لمراقب التسيير تقديم هذا التحليل حول نقطة التعادل بالنسبة لكل بديل للمسير من أجل اختيار هذا الأخير القرار الأفضل.

5- محاسبة التكاليف والتحميل المناسب للتكاليف الثابتة على منتجات المؤسسة:

توزع وتحمل التكاليف الثابتة سواء جزئياً أو كلياً على منتجات المؤسسة بعدة طرق حسب خصائص منتجات المؤسسة، توزع على أساس الكميات المنتجة والمباعة، أو تناسباً مع التكاليف المتغيرة، أو بالتساوي على منتجات المؤسسة:

5-1- التوزيع على أساس الكميات المنتجة:

لدينا:

$$CT = CV + CF$$

في حالة تعدد منتجات المؤسسة، مثلاً: A، B، C :

$$CTA = CVA + CFA \quad \text{فإذا أخذنا المنتج A نجد:}$$

كان توزيع التكاليف الثابتة على أساس الكميات المنتجة: $CF \leftarrow QT$

$$CFA \leftarrow QA$$

$$CFA = (CF * QA) / QT \quad \text{معناه:}$$

$$CTA = CVuA * QA + (CF * QA) / QT \quad \text{نعوض نجد:}$$

$$CTA = QA * (CVuA + CF / QT) \quad \text{وبهذا نجد:}$$

$$CTA = QA * (CVuA + CFu)$$

$$CT = QA * (CVuA + CFu) + QB * (CVuB + CFu) + QC * (CVuC + CFu) \quad \text{وعليه فإن:}$$

إن استعمال حجم الإنتاج كأساس لتوزيع التكاليف الثابتة يؤدي إلى ظلم المنتجات التي تنتج بكميات كبيرة، ذلك لأنه في بعض الحالات تكون التكاليف الثابتة في غالبها ناجمة عن التكنولوجيا (الاهتلاك)، بمعنى أن التكاليف الثابتة تتسبب فيها المنتجات التي تستعمل تكنولوجيا عالية، وهذه المنتجات في الواقع يتم إنتاجها بكميات قليلة، بينما المنتجات التي تنتج بكميات كبيرة لا تستعمل هذه التكنولوجيا، فقد تستعمل عمالة بسيطة، وهذا يستلزم أن المنتجات بأحجام كبيرة لا تتسبب في تكاليف ثابتة كبيرة، ولا تستعمل الجزء الأكبر منها والعكس صحيح.

وبالتالي استعمال هذه الطريقة يكون في حالة تجانس منتجات المؤسسة فيما بينها، لكن في حالة عدم تجانس المنتجات يؤدي إلى تحريف وتظليل أرقام التكاليف.

5-2- توزيع التكاليف الثابتة تناسباً مع التكاليف المتغيرة:

$$CTA = CVA + CFA \quad \text{لدينا:}$$

فإذا كان توزيع التكاليف الثابتة على أساس التكاليف المتغيرة :

$$CF \leftarrow CV$$

$$CFA \leftarrow CVA$$

$$CFA = (CF * CVA) / CV \quad \text{معناه:}$$

$$CFA = (CF * CVA) / CV$$

$$CTA = CVA + CF * CVA / CV \quad \text{ومنه:}$$

$$CTA = CVA * (1 + CF/CV) \quad \text{أي}$$

$$CTA = CVA * (CV + CF) / CV \quad \text{وبالتالي:}$$

$$CTA = CVA * CT / CV \quad \text{وهكذا نجد:}$$

$$CT = CVA * CT / CV + CVB * CT / CV + CVC * CT / CV$$

استعمال التكاليف المتغيرة كأساس لتوزيع التكاليف الثابتة قد يصلح في الحالة التي تكون التكاليف المتغيرة هي التي تمثل الجزء الأكبر من هيكل التكاليف في المؤسسة، بمعنى نحسب هيكل التكاليف في المؤسسة فإذا كانت نسبة التكاليف المتغيرة أكبر من نسبة التكاليف الثابتة فإننا ننصح المؤسسة أن تحمل التكاليف على منتجات المؤسسة على أساس التناسب مع التكاليف المتغيرة. بمعنى في حالة عدم اعتماد الصناعات على التكنولوجيا، ولهذا فإن المنتجات التي تستهلك تكاليف متغيرة أكبر هي التي تستعمل النصيب الأكبر من التكاليف الثابتة.

3-5- التوزيع المتساوي للتكاليف الثابتة للمنتجات:

تصلح هذه الطريقة في حالة استخدام المنتجات لتكنولوجيا جد متقاربة، لكن تتميز هذه الطريقة أنها غير عادلة مهما كان مستوى التقارب بين المنتجات. وهنا شرح " George Cokins" بمثال بسيط وقال: لو أن مجموعة من الزملاء ذهبوا إلى المطعم، وكل واحد أخذ طلبه، ولما انتهوا من تناول المأكولات التي طلبوها، اقترح أحدهم أن يقوموا بتقاسم الفاتورة بالتساوي، بالرغم من أن الأطباق لم تكن متكافئة، فتصور كيف يكون إحساس أصحاب الوجبات الخفيفة.

$$CTA = CVA + CFA$$

$$CTA = CVA + CF/3$$

$$CT = CVA + CF/3 + CVB + CF/3 + CVC + CF/3$$

رابعاً: دراسة حالات

I-1- عرض دراسة الحالات :

دراسة حالة 1:

تختص شركة GAMA في إنتاج 03 أنواع من المصابيح الصناعية، تعمل الشركة بـ: 80% من طاقتها الإنتاجية. كل منتج يصنع في مصنع، كما يمر كل منتج بعدة مراحل، إذ تتم كل مرحلة في ورشة خاصة بها.

1- ماذا يجب أن يوفر مراقب التسيير من معلومات؟

2- تبيع الشركة المنتج P40 بسعر 115 دج. تقدم لك هيكلية التكاليف لإنتاج 8000 وحدة:

- عمل مباشر: 31 دج للوحدة؛
- مواد أولية: 25 دج للوحدة؛
- خدمات مباشرة: 11 دج للوحدة؛
- تكاليف التصنيع المتغيرة: 33 دج للوحدة؛
- تكاليف هيكلية: 80000 دج.
- احسب نتيجة هذا المنتج؟

3- تقدم زبون جديد و طلب شراء 1200 وحدة تنتج في ظروف عادية، اقترح سعر 108 دج للوحدة، رفض المدير التجاري هذا العرض بحجة أن السعر المقترح أقل بكثير من سعر البيع العادي، ورفض المدير المالي هذا العرض بحجة أن السعر المقترح أقل من تكلفة المنتج. تقدم إليك مدير المؤسسة بصفتك مراقب تسيير وطلب منك إنارته، هل تنصح المدير المالي بقبول العرض أم لا؟ كيف تبني تحليلك؟

4- تقدم زبون آخر بطلب 2500 وحدة، و اشترط إجراء بعض التعديلات على المنتج تكلف المؤسسة زيادة 20% من تكلفة المواد الأولية. رفض مدير الإنتاج هذا العرض، هل تسانده الرأي؟

5- يمثل المنتج P60 منتج آخر من مجموعة منتجات الشركة، ومعطياته كالتالي :

الإيرادات: 100000 دج، ت م: 80000 دج، ت ثا: 30000 دج، النتيجة: (10000) دج خسارة.

– هل توصي المؤسسة باستمرار أو غلق هذا المنتج؟ ذ

دراسة حالة 2:

تقوم مؤسسة صناعية بإنتاج منتج واحد ذو درجة معينة من التصنيع، وتقوم ببيعه إلى مؤسسة أخرى التي تقوم بدورها باستكمال عملية التصنيع وبيعه لتجار الجملة، إذ تبلغ الكمية الشهرية للتشغيل الطبيعي 40000 وحدة، ويحدد السعر والتكلفة المعيارية للوحدة كما يلي:

- سعر البيع الوحدوي: 700 دج
- التكلفة المعيارية: 640 دج
- الربح الصافي: 60 دج

تفكر إدارة المؤسسة في استكمال عملية التصنيع والبيع مباشرة لتجار الجملة حيث يمكن بيع المنتج بسعر 900 دج علما ان ذلك يتطلب تكاليف إضافية لإتمام العملية الإنتاجية، وكانت تكلفة الوحدة الواحدة كما يلي:

- مواد مباشرة: 320 دج
- نفقات صناعية إضافية متغيرة: 70 دج
- نفقات بيعية متغيرة: 100 دج
- نفقات تصنيع إضافية ثابتة: 800000 دج
- نفقات بيع إضافية ثابتة: 150000 دج

هل تنصح المؤسسة باستكمال التصنيع والبيع مباشرة الى تجار الجملة ام الاستمرار كما هي عليه حاليا؟

دراسة حالة 3:

تنتج مؤسسة "الوليد" ثلاث منتجات أ، ب، ج، وكانت بياناتها للفترات السابقة كما يلي:

المنتجات	أ	ب	ج
الكمية المباعة	3000 وحدة	5000 وحدة	6000 وحدة
التكلفة المتغيرة للوحدة	30 دج للوحدة	42 دج للوحدة	20 دج للوحدة

تقدر نسبة التكاليف الثابتة 40 % من هيكله التكاليف للمؤسسة.

1- أحسب التكاليف الثابتة لهذه المؤسسة؟

2- يريد المدير وضع سياسة مثلى للأسعار لكل منتج، بصفتك مراقب التسير حدد أسعار بيع هذه المنتجات، إذا علمت أن المدير يريد ضمان حصول 10 % كهامش ربح من سعر التكلفة.

3- كانت المؤسسة تتبع الأسعار المحددة من قبل مراقب التسير، لكن هذا الأخير قدم معلومات جديدة تبين أن لهذه المنتجات منافسة في السوق، وبالتالي على المؤسسة تتبع

الفصل الثالث

الأسعار الموجودة في السوق وهي كما يلي: 58، 65، 40 على التوالي، مع العلم أن الكمية المباعة تبقى على حالها، أحسب نتائج المؤسسة بأسعار السوق؟

4- من خلال إتباع أسعار السوق تبين أن أحد المنتجات تحقق خسارة، بالرغم من ذلك فإن المدير قرر عدم الاستغناء على هذا المنتج، هل ستوافقه الرأي، برر إجابتك؟ حدد الحد الأدنى لأسعار المنتجات الثلاث التي تقبل أن تبيع بها المؤسسة في حالة تتبع أسعار السوق،

5- تقدم أحد الزبائن بطلب 1500 وحدة إضافية من المنتج "أ"، هذا الزبون كان يتعامل مع المؤسسة منافسة تعاني من مشاكل مالية مما أدى إلى عدم تمكنها من أن يوفر هذه الطلبية له في الوقت المحدد، مع العلم أن مؤسسة "الوليد" تستطيع رفع حجم الإنتاج إلى 4000 وحدة لهذا المنتج، وذلك بزيادة التكاليف الثابتة بـ: 5000 دج،

- حدد الفرص والتهديدات التي تنجر من قبول أو رفض هذا العرض؟

- حل أثر هذا العرض على النتائج المتحصلة على مستوى المنتج "أ"؟

6- طلب المدير البحث عن سبب ارتفاع التكاليف المتغيرة للمنتج "ب"، فوجدوا أن المؤسسة تشتري مادة أولية بإمكانها أن تنتجها داخل المؤسسة، فهي تشتريها بـ 15 دج، أما إن قامت بتصنيعها داخليا فهذا يتطلب تكلفة متغيرة بـ 8 دج للوحدة، وتكاليف ثابتة مباشرة خاصة بعملية تصنيعها تقدر بـ 10000 دج. هل في صالح المؤسسة شراءها أو تصنيعها؟

I-2- حل دراسة الحالات:

حل دراسة حالة رقم 1:

1- ماذا يجب أن يوفر مراقب التسيير من معلومات؟

المؤسسة تنتج ثلاث أنواع من المنتجات، كل منتج ينتج في مصنع، وكل منتج يمر بعدة مراحل، كل مرحلة في ورشة، ولهذا فعلى مراقب التسيير أن يوفر معلومات عن كل مصنع (أي يوفر معلومات عن كل منتج من حيث الإيرادات والتكاليف)، كما يجب أن يوفر معلومات عن كل ورشة، وهذا بهدف التحكم في التكاليف وتجويد المنتجات، بالإضافة إلى توفير معلومات عن المحيط الخارجي، مثل تلك المتعلقة بقطاع النشاط، المنافسين والزبائن وغيرها.

2- حساب نتيجة المنتج P40 في الظروف العادية:

الكمية المنتجة والمباعة هي: $8000 * 0.8 \% = 6400$ وحدة

التكلفة المتغيرة الوحيدة = 31+25+11+33=100 دج

المبالغ	العملية	البيان
736000	115 * 6400	رقم الأعمال
(640000)	100 * 6400	التكاليف المتغيرة
96000	640000 - 736000	الهامش على التكلفة المتغيرة
(80000)	-	التكاليف الثابتة
16000	80000 - 96000	النتيجة

نتيجة المنتج P40 موجبة بالرغم من أنها لا تنتج وتبيع كل طاقتها الإنتاجية.

3- دراسة إمكانية قبول الطلبية الجديدة:

أولا يجب التعرف على إمكان المؤسسة قبول الطلبية الجديدة في إطار الطاقة الإنتاجية المتاحة، لدينا: $6400 + 1200 = 7600$ وحدة > 8000 وحدة

هنا المؤسسة أمام خيارين: إما قبول الطلبية الجديدة أو الاكتفاء بالزبائن العاديين: هنا مراقب التسيير سيعتمد على التكاليف الملائمة للقرار المراد اتخاذه. ونجد أن المدير التجاري رفض الطلبية الجديدة لأنه قارن بين سعر الزبون الجديد مع سعر السوق ($108 > 115$)، أما المدير المالي رفض الطلبية الجديدة لأنه قارن بين التكلفة الكلية للمنتج والسعر الجديد) إذ حسب التكلفة الكلية للمنتج هي: $100 + 80000 / 8000 = 100 + 10 = 110$ دج وهي أكبر من السعر المقترح من الزبون 108 دج).

لكن المعلومات والتحليل المقدم من قبل مراقب التسيير سيكون مختلفا:

- إن نتيجة المؤسسة في حالة الاكتفاء بالزبائن العاديين هو كما وجدناه سابقا 1600 دج.

- أما إذا قبلت الطلبية الجديدة بسعر 108 فنتيجة المؤسسة ستكون كما يلي:

المبالغ	العملية	البيان
865600	$108 * 1200 + 115 * 6400$	رقم الأعمال
(760000)	$100 * 7600$	التكاليف المتغيرة
105600	$760000 - 865600$	الهامش على التكلفة المتغيرة
(80000)	-	التكاليف الثابتة
25600	$80000 - 105600$	النتيجة

نتيجة المؤسسة زادت ب: $25600 - 16000 = 9600$ دج

- ماذا تمثل الزيادة في النتيجة؟

الزيادة في النتيجة تمثل الهامش على التكلفة المتغيرة للطلبية الجديدة.

رقم أعمال الطلبية الجديدة = $1200 * 108 = 129600$

التكلفة المتغيرة للطلبية الجديدة = $1200 * 100 = 120000$

الفصل الثالث

الهامش على التكلفة المتغيرة للطلبية الجديدة = رقم أعمال الطلبية الجديدة – التكلفة المتغيرة للطلبية الجديدة

الهامش على التكلفة المتغيرة للطلبية الجديدة = 129600 - 120000 = 9600 دج

هنا كان يكفي حساب الهامش على التكلفة المتغيرة للطلبية الجديدة فقط دون أن يعيد كل الحسابات من جديد، مادام الهامش على التكلفة المتغيرة للطلبية موجب فإنه سيزيد من نتائج المؤسسة بقيمة ذلك الهامش، وهذا في إطار الاستغلال الأمثل لمواردها، لأنه كانت هناك قوة عاطلة، فالتكاليف الثابتة هي بقيمة 80000 دج سواء أنتجت 6400 وحدة أو أكثر أو أقل. بمعنى أن هذه الطلبية الجديدة ساهمت بامتصاص للتكاليف الثابتة بقيمة ذلك الهامش مما سيرفع من نتائج المؤسسة. فالمؤسسة لا تقبل الطلبات الجديدة إذا كان السعر المقترح من الزبائن مساوي للتكلفة المتغيرة أو أقل، لأن مثل هذه الطلبات لا تساهم في امتصاص التكاليف الثابتة.

وعليه رأي المدير التجاري والمدير المالي خاطئ، فنظرا للمعلومات المقدمة من قبل مراقب التسير فإن هذه الطلبية تزيد من أرباح المؤسسة وليس العكس.

4- وجود طلبية جديدة لكن الطاقة المتاحة غير كافية:

$$8900 = 2500 + 6400 > 8000 \text{ وحدة}$$

إن طلبية الزبون الجديد مهمة ولذا المؤسسة قد تهتم بكسب هذا الزبون لأنه زبون مهم في السوق. وبهذا سيكون أمام المؤسسة بديلين:

- عدم قبول الطلبية الجديدة، وبالتالي الاكتفاء بالزبائن العاديين ← النتيجة = 16000 دج
- قبول الطلبية الجديدة: هذا سيزيد من نتيجة المؤسسة بقيمة الهامش على التكلفة المتغيرة الوحودية في كل وحدة إضافية مباعة (115 - 100 = 15 دج)، وبهذا المؤسسة ستختار البديل الثاني الذي سيسمح بزيادة نتيجة المؤسسة، إذ تزيد نتيجة المؤسسة، لكن ستنتج وتبيع في حدود طاقتها الإنتاجية، كما يلي:

البيان	العملية	المبالغ
رقم الأعمال	115 * 8000	920000
التكاليف المتغيرة	100 * 8000	(800000)
الهامش على التكلفة المتغيرة	800000 - 920000	120000
التكاليف الثابتة	-	(80000)
النتيجة	80000 - 105600	40000

وهنا سيكون أمام المؤسسة خيارين هما:

- إعطاء الأولوية للزبائن العاديين:

6400 وحدة + الباقي للزبون الجديد (1600 وحدة) ← من خلال التفاوض مع الزبون الجديد بقبول جزء من الطلبية.

- إعطاء الأولوية للزبون الجديد:

2500 وحدة + الباقي للزبائن العاديين (5500 وحدة) ← من خلال التخلي عن بعض الزبائن العاديين غير المهمين.

وكل خيار من هذان الخياران فيه فرص وتهديدات، تختار المؤسسة الخيار الذي يتناسب مع الأهداف المسطرة:

- **الخيار الأول:** الإيجابيات تتمثل في كسب ثقة الزبائن العاديين وبالتالي زيادة ولائهم، أما السلبيات تتمثل في عدم كسب الزبون الجديد الذي كان يتعامل مع مؤسسة منافسة وإن كان سيقبل جزء من الطلبية هذه المرة إلا أنه سيعود للتعامل مع المؤسسة المنافسة مستقبلاً عندما تتجاوز أزمتها المؤقتة.

- **الخيار الثاني:** الإيجابيات هنا تتمثل في كسب زبون مهم في السوق لديه طلبية كبيرة مما يسهل من عملية تسيير محفظة الزبائن. كما أن هذا الزبون يتعامل مع مؤسسة منافسة، وبالتالي هي فرصة للمؤسسة للزيادة من الأزمة التي تعانيها المؤسسة المنافسة التي لا تستطيع تلبية كل الطلبية بل جزء منها فقط لهذا الزبون، وبالتالي فرصة للقضاء من منافس في السوق. أما السلبيات تتمثل في زعزعة ثقة الزبائن العاديين المتبقين، وإنقاص ولائهم، لأنه مادام المؤسسة تخلت عن بعض الزبائن مقابل زبون مهم، فهم سيتوقعون حدوث نفس الشيء في المستقبل إن ظهر زبون مهم، ولهذا سيحاول الزبائن في المستقبل البحث عن مؤسسات أخرى لتفادي تخلي المؤسسة عنهم.

وبهذا المؤسسة ستقبل البديل الثاني الذي ستحقق نتيجة تساوي 40000 دج، لكن يتوقف الخيار الذي ستختاره في هذا البديل على الأهداف التي سطرته في استراتيجيتها.

5- القرار حول الاستغناء عن المنتج P60:

هنا سيقوم مراقب التسيير بحساب الهامش على التكلفة المتغيرة لهذا المنتج فقط:
الهامش على التكلفة المتغيرة للمنتج P60 = 100000 - 30000 = 70000 دج < 0

وبهذا فالمسير سيعلم من خلال هذه المعلومة أن المنتج P60 يساهم في امتصاص التكاليف الثابتة بقيمة هذا الهامش، وبالتالي بالرغم من أن المنتج نتيجته سالبة إلا أنه يساهم في رفع نتيجة المؤسسة ككل بقيمة هذا الهامش، وإلغاء هذا المنتج يعني تحمل المؤسسة قيمة التكاليف الثابتة لهذا المنتج التي تساوي 80000 دج بمعنى عوض أن تخسر 10000 دج ستخسر 80000 دج. وعليه الإبقاء على هذا المنتج أحسن بالرغم من نتائجه السالبة، ويجب على المسير في المستقبل من البحث عن المعلومات التي ستحسن من نتائجه.

حل دراسة حالة رقم 2:

نقارن بين البديلين:

البديل الأول: النتيجة = 60 دج

البديل الثاني: النتيجة = $(-1200 + 640 + 320 + 70 + 100 + 40000/800000 + 40000/150000)$

النتيجة = 46.25 دج

عند مقارنة النتيجتين نجد أن نتيجة البديل الأول أحسن بفرق:

الفرق بين النتيجتين = $46.25 - 60 = 13.75$ دج

كان من الممكن أن نقوم بحساب النتيجة التفاضلية مباشرة:

النتيجة التفاضلية = الإيراد التفاضلي - التكاليف التفاضلية

النتيجة التفاضلية = $(-1200 - 700) - (40000/800000 + 100 + 70 + 320 + 40000/150000 +$

النتيجة التفاضلية = $513.75 - 500$

النتيجة التفاضلية = -13.75 دج

معناه في البديل الثاني ستخفص النتيجة بـ 13.75 دج في الوحدة الواحدة، وبهذا نجد:

- من ناحية النتائج نجد أنه من الأفضل أن تبقى المؤسسة كما كانت عليه سابقا ولا تستكمل عملية التصنيع، وهذا إذا كانت نظرتها قصيرة الأجل تهتم فقط بتحقيق نتائج أكبر.

- لكن من الناحية الإستراتيجية قد تختار المؤسسة استكمال التصنيع وقبول نتائج أقل بهدف استغلال الفرص التي تكون في البديل الثاني، فعلى مراقب التسيير تقديم معلومات عن فرص هذا البديل، لأن هذا البديل سيجعل المؤسسة تتعامل مع السوق مباشرة، وسيكون لها منتج معروف في السوق على عكس الحالة الأولى أين كانت المؤسسة عبارة عن مؤسسة باطنية لا يظهر منتجها في السوق، وما دام كل منتجات المؤسسة توجه إلى مؤسسة واحدة معناه أن لها تباعية مفرطة، وبهذا تكون قوتها التفاوضية ضعيفة، وإن وجدت المؤسسة التي تتعامل معها بديل أحسن من منتج المؤسسة محل الدراسة ستتخلى عنها في أول فرصة سواء باللجوء إلى منتج آخر أو التصنيع الداخلي، لأن تلك المؤسسة التي تتعامل معها ستبحث هي الأخرى عن الرشادة الاقتصادية. ولهذا قد تقبل المؤسسة بهذا البديل بهدف الدخول إلى السوق والتخلص من التبعية.

وبهذا نقول أن المسير سيختار البديل الذي يتلاءم مع استراتيجية المؤسسة، وهذا من خلال المعلومات التي قدمها مراقب التسيير، المتعلقة بنتائج البدائل وكذا فرص وتهديدات كل بديل.

حل دراسة الحالة 3:

1- حساب التكاليف الثابتة للمنتجات الثلاث:

في هذه الحالة لدينا مشكل في كيفية تحميل التكاليف الثابتة على المنتجات الثلاث أ، ب، ج، ولا توجد معلومة حول نوعية المنتجات هل هي متجانسة أم لا، سنقوم بمقارنة نسبة التكاليف الثابتة ونسبة التكاليف المتغيرة، أي هيكل التكاليف في المؤسسة:
نبحث عن هيكل التكاليف:

$$\text{التكلفة الكلية} = \text{التكلفة المتغيرة} + \text{التكلفة الثابتة}$$

$$\% 40 + \% 60 = \% 100$$

$$\text{لدينا: التكلفة المتغيرة} = (20 * 6000) + (42 * 5000) + (30 * 3000) = 420000 \text{ دج}$$

$$\text{التكلفة المتغيرة} = 420000 \text{ دج}$$

$$\% 60 \quad \text{—————} \quad 420000$$

$$\%40 \quad \longleftarrow \quad \text{التكاليف الثابتة}$$

$$\text{التكاليف الثابتة} = 420000 * 0.4 / 0.6$$

$$\text{التكاليف الثابتة} = 280000 \text{ دج}$$

توزع التكاليف الثابتة بالتناسب مع التكاليف المتغيرة لأن نسبة التكاليف المتغيرة أكبر من نسبة التكاليف الثابتة:

المنتج أ:

$$\left. \begin{array}{l} \text{التكاليف الثابتة للمنتج أ} = 420000 / (280000 * 90000) \\ \text{التكاليف الثابتة للمنتج أ} = 60000 \text{ دج} \end{array} \right\} \begin{array}{l} 420000 \quad \longleftarrow \\ 280000 \text{ دج} \\ 3000 * 30 \quad \longleftarrow \\ \text{التكاليف الثابتة للمنتج أ} \\ \text{المنتج ب:} \end{array}$$

$$\left. \begin{array}{l} \text{التكاليف الثابتة للمنتج ب} = 420000 / (280000 * 210000) \\ \text{التكاليف الثابتة للمنتج ب} = 140000 \text{ دج} \end{array} \right\} \begin{array}{l} 420000 \quad \longleftarrow \\ 280000 \text{ دج} \\ 5000 * 42 \quad \longleftarrow \\ \text{التكاليف الثابتة للمنتج ب} \end{array}$$

المنتج ج :

$$\left. \begin{array}{l} \text{التكاليف الثابتة للمنتج ج} = 420000 / (280000 * 120000) \\ \text{التكاليف الثابتة للمنتج ج} = 80000 \text{ دج} \end{array} \right\} \begin{array}{l} 420000 \quad \longleftarrow \\ 280000 \text{ دج} \\ 6000 * 20 \quad \longleftarrow \\ \text{التكاليف الثابتة للمنتج ج} \end{array}$$

الفصل الثالث

2- تحديد أسعار بيع هذه المنتجات حسب سياسة التسعير المعتمدة:
 هنا المسير اتخذ قراره حول سياسة الأسعار وطلب من مراقب التسيير إعطائه المعلومات ليعرف أسعار البيع للمنتجات الثلاث حسب هذه السياسة:

البيان	المنتج أ			المنتج ب			المنتج ج		
	ك	ت و	ق	ك	ت و	ق	ك	ت و	ق
التكلفة الثابتة	3000	20	60000	5000	28	140000	6000	13.33	80000
التكلفة المتغيرة	3000	30	90000	5000	42	210000	6000	20	120000
سعر التكلفة	3000	50	150000	5000	70	350000	6000	33.33	200000
هامش الربح (10%)	3000	5	15000	5000	7	35000	6000	3.33	20000
سعر البيع	3000	55	165000	5000	77	385000	6000	36.663	220000

3- حساب النتائج بأسعار السوق:

البيان	المنتج أ			المنتج ب			المنتج ج		
	ك	ت و	ق	ك	ت و	ق	ك	ت و	ق
رقم الأعمال	3000	58	174000	5000	65	325000	6000	40	240000
التكلفة المتغيرة	3000	30	90000	5000	42	210000	6000	20	120000
التكلفة الثابتة	3000	20	60000	5000	28	140000	6000	13.33	80000
سعر التكلفة	3000	50	150000	5000	70	350000	6000	3.333	200000
النتيجة	3000	8	24000	5000	-	(25000)	6000	6.66	40000

نتيجة المؤسسة = 24000 + (25000) + 40000 = 39000 دج

4- دراسة حول المنتج ب:

- تبين أن المنتج ب يحقق خسارة فهل على المؤسسة الاستغناء عن هذا المنتج:

مراقب التسيير يكفي أن يقدم للمسير الهامش على التكلفة المتغيرة للمنتج ب:

الهامش على التكلفة للمتغيرة للمنتج ب = رقم الأعمال - التكاليف المتغيرة

الهامش على التكلفة المتغيرة للمنتج ب = 210000 - 325000 = 115000 دج < 0

الهامش على التكلفة المتغيرة للمنتج ب موجب، وبهذا فهو يساهم في امتصاص التكاليف الثابتة بقيمة هذا الهامش، ولهذا فهو يساهم برفع نتيجة المؤسسة بقيمة هذا الهامش.

فإذا قمنا بالاستغناء عن المنتج ب تصبح نتيجة المؤسسة كما يلي:

نتيجة المؤسسة = 24000 + 40000 - 140000 = (76000)

وبهذا الإبقاء عن المنتج ب سيساهم في رفع نتيجة المؤسسة بقيمة الهامش على التكلفة المتغيرة:

(76000) + 115000 = 39000 دج

الفصل الثالث

ولهذا لا يجب على المؤسسة أن تتخذ قرار الاستغناء على المنتج ب لأنه يساهم في رفع نتائج المؤسسة، على أن تبحث مستقبلا أسباب النتائج السلبية وتحاول تحسين نتائجها.

- الحدود الدنيا للأسعار التي تقبل أن تبيع بها المؤسسة في حالة تتبع أسعار السوق: أدنى مستوى من الأسعار للمنتجات الثلاث التي تقبل أن تبيع بها بأسعار السوق هي 30، 42، 20 على التوالي للمنتجات أ، ب، ج، أي عند مستوى التكاليف المتغيرة للمنتجات الثلاث، لأنه عند هذا المستوى المؤسسة ستحقق هامش على التكلفة المتغيرة يساوي 0، فإذا قلت عن هذا المستوى من الأسعار فإن المنتجات الثلاث لا يمكنها حتى تغطية التكاليف المتغيرة التي يمكن تفاديها بعدم الإنتاج.

5- البدائل المتوفرة لدى المؤسسة وتحديد الفرص والتهديدات لكل بديل:

- **البديل الأول:** أن تكتفي بإنتاج وبيع 3000 وحدة، هنا النتيجة هي 24000 دج، في هذه الحالة ستهتم المؤسسة بزبائنها العاديين وهذا سيزيد من ولاءهم لها، لكن ستفقد فرصة كسب زبون مهم في السوق وفرصة القضاء على منافس في السوق.

- **البديل الثاني:** قبول الزبون الجديد، في هذه الحالة المؤسسة تستطيع توفير 4000 وحدة فقط، مع زيادة التكاليف الثابتة بقيمة 5000 دج، وبالتالي لا يمكن أن تلبي كل الزبائن العادية والزبون الجديد في نفس الوقت ($3000+1500=4500$ وحدة < 4000 وحدة) وبالتالي قبول الطلبية ينجر عليه خياران:

✓ الخيار الأول: إعطاء الأولوية للزبون الجديد والاستغناء عن بعض الزبائن العاديين: 1500 للزبون الجديد + 2500 للزبائن العاديين.

✓ الخيار الثاني: إعطاء الأولوية للزبائن العاديين وتتفاوض مع الزبون الجديد أن يقبل جزء من الطلبية: 3000 للزبائن العاديين + 1000 للزبون الجديد.

مهما كان البديل الذي ستختاره المؤسسة فإن لكل واحد مجموعة من الفرص والتهديدات:

- في حالت إعطاء الأولوية للزبون الجديد تكون للمؤسسة فرصة القضاء على منافس في السوق أو تزيد من أزمته المالية وتكسب زبون مهم السوق لان لديه طلبية كبيرة، وهذا يحسن من تسيير محفظة الزبائن (زبون واحد عوض عدد من الزبائن)، لكن بالمقابل ستفقد مجموعة من الزبائن العاديين، وهذا ما سيقبل من ثقة وولاء الزبائن العاديين المتبقين نتيجة تخوفهم من أن تتصرف المؤسسة معهم في المستقبل بنفس التصرف، مما يجعلهم يتخلون عن المؤسسة قبل أن تتخلى عنهم إن وجدوا بديل.

- في حالت إعطاء الأولوية للزبائن العاديين سيزيد ولاءهم وثقتهم بالمؤسسة، لكن هناك احتمال فقدان الزبون الجديد وفرت له جزء من الطلبية، وبالتالي تفق فرصة القضاء على منافس في السوق.

نتيجة البديل الثاني:

$$\text{رقم الأعمال} = 4000 * 58 = 232000 \text{ دج}$$

$$\text{التكلفة المتغيرة} = 4000 * 30 = 120000 \text{ دج}$$

$$\text{التكاليف الثابتة} = 60000 + 5000 = 65000 \text{ دج}$$

$$\text{النتيجة} = 47000 \text{ دج}$$

نلاحظ أن المؤسسة في حالة رفع إنتاجها إلى 4000 وحدة تزيد نتائجها بالرغم من زيادة التكاليف الثابتة، وبالتالي من الأفضل أن تختار البديل الثاني لأن هذا يخدم أهدافها سواء القصيرة الأجل أو الطويلة الأجل، ويبقى على المسير أن يختار في البديل الثاني الخيار الذي يتناسب مع أهدافها واستراتيجيتها، بعد أن يوازن بين فرص تهديدات كل خيار.

6- التصنيع أو الشراء:

نقارن هنا بين تكلفة التصنيع وتكلفة الشراء قطع الغيار:

$$\text{تكلفة شراء قطعة الغيار} = 15 \text{ دج}$$

$$\text{تكلفة التصنيع قطعة الغيار} = 7 + 5000 / 10000 = 7 + 0.5 = 7.5 \text{ دج للوحدة}$$

وبهذا إن قامت بالتصنيع الداخلي لهذه القطعة سوف توفر 6 دج للوحدة الواحدة، وبهذا ستزيد نتيجة المنتج ب قيمة 5 دج في الوحدة الواحدة، وبهذا تصبح نتيجة المنتج ب كما يلي: $(25000) + 6 * 5000 = 30000 + (25000) = 5000$ دج

البحث المستمر عن سبب الخلل من قبل مراقب التسيير سمح بإعطاء معلومات استطاع من خلالها المسير اتخاذ القرار الملائم بالنسبة لهذا المنتج مما زاد من نتيجته إلى 5000 دج

الفصل الرابع:

نظام الموازنات كأداة من أدوات مراقبة التسيير

محاور هذا الفصل تتمثل في:

مفهوم نظام الموازنات

الأهداف الرئيسية لنظام الموازنات ومبادئه

سيرورة نظام الموازنات، أقسامها وأنواعها

دراسة حالة حول نظام الموازنات

الفصل الرابع: نظام الموازنات كأداة من أدوات مراقبة التسيير

تعتبر الموازنات من أنسب الأدوات التي تساعد الإدارة لتحقيق الأداء الناجع، والتي يمكن بواسطتها توقع المشاكل المحتملة قبل حدوثها، لغرض الإعداد لها إعدادا سليما؛ فمن خلالها يمكن للإدارة أن تمارس عملية التخطيط، وأن تحقق فعالية عملية الرقابة على الأداء من خلال المقارنة بين النتائج الفعلية والنتائج المخططة في الموازنة.

أولاً: مفهوم نظام الموازنات

يمكن إبراز مفهوم نظام الموازنات وفق العناصر التالية:

I- نشأة مفهوم الموازنة :

تعتبر الموازنات (الميزانيات التقديرية) من أقدم الأساليب المستخدمة في الرقابة والتنبؤ بالمستقبل، إذ تعود بدايتها الأولى إلى سيدنا يوسف عليه السلام، الذي قام بإعداد موازنة القمح المتوقع إنتاجه في ذلك العصر، حيث وضع عليه السلام نظاما استمر تطبيقه 15 عاما (تعتبر مدة الميزانية)، إذ نجد أنه استعمل مشروعا اقتصاديا يتكون من ثلاث مراحل؛ إذ تستمر المرحلة الأولى سبع سنوات، وقد حدد يوسف عليه السلام معالمها المتمثلة في خطة الإنتاج ومدة الإنتاج هي فترة الميزانية (سبع سنين)، ومستوى الإنتاج (وزيادة الإنتاج والمدخرات)، وتقييد الاستهلاك (أي ترشيد الاستهلاك)؛ أما المرحلة الثانية تستمر كذلك سبع سنوات، وقد حدد أهم معالمها المتمثلة في تقييد وتنظيم الاستهلاك، والاستعداد لإعادة الاستثمار؛ والمرحلة الثالثة والأخيرة مدتها عام واحد، وهو عام يعم فيه الرخاء والرفاهية.¹

ونبعت فكرة الموازنة من المحاسبة الحكومية لإنجلترا سنة 1712، حيث كان وزير المالية حينها يعد تقديرات الميزانية لعرضها على مجلس العموم البريطاني؛ لكن أول من استعمل لفظ الموازنة هو "De Gazeux" في كتابه "التطور التاريخي للتكاليف" في سنة 1825، أين خصص له فصلا كاملا، ووصف الموازنة على أنها جداول الاحتياجات من الموارد مع تحديد توقيت هذه الاحتياجات؛² أما استعمالها كأداة للرقابة فيعتبر حديث العهد نسبيا، إذ يعود إلى 1912، وزاد الاهتمام بها إثر ظاهرة التضخم التي شملت معظم دول

¹ عطا محمد العمري، مدى فاعلية الموازنة كأداة تخطيط ورقابة: وكالة الأمم المتحدة لإغاثة وتشغيل اللاجئين الفلسطينيين (الأنروا) في قطاع غزة، رسالة تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2005، ص: 15-16

² Didier LECLERE, *Gestion budgétaire*, Edition Eyrolles, Paris, 1994, P: 06

الفصل الرابع

العالم سنة 1920، الأمر الذي أكد ضرورة الأخذ بمبدأ التخطيط. وتطورت تدريجياً لتصبح الطابع المتميز للإدارة في الولايات المتحدة الأمريكية، التي كانت سباقة في استعمال هذه الأداة، أين قامت بإعداد أول موازنة لها سنة 1930، بعد أن اتضح لها أنها لا يمكن الإشراف على مالية الدولة دون التخطيط للمستقبل، لينتشر تطبيقها في أوربا إثر الحرب العالمية الثانية.¹

ويمكن تلخيص المراحل التي مرت بها الموازنات كأداة للتخطيط والرقابة على النحو التالي:²

- المرحلة الأولى: كانت فيها الموازنة جداول لتجميع الموارد اللازمة لتنفيذ برنامج معين؛
- المرحلة الثانية : طورت فيها الموازنة وأصبحت تتضمن تحديد توقيت زمني لبرمجة عملية التنفيذ؛
- المرحلة الثالثة: أصبحت فيها الموازنات تستخدم مع التكاليف النمطية والمعيارية لتحقيق الرقابة؛
- المرحلة الرابعة : أصبحت فيها الموازنات تستخدم كأداة فعالة للتخطيط والرقابة والتنسيق بين الأنشطة.

II- تعريف الموازنات :

تعتبر الموازنات من خلال مفهومها العام مخطط مفصل، وضع لفترة زمنية قادمة محددة، مترجم إلى معطيات كمية، ويتعلق بأوجه مختلفة من نشاط المؤسسات؛ سواء الدولة أو المؤسسات الاقتصادية، أو الأسرة، أو الشخص...الخ؛ يوزع هذا المخطط على جميع المسؤولين حتى يكون مرشدا لهم في تصرفاتهم وحتى يمكن استخدامه كأساس لتقييم الأداء؛³

كما أنها أحد الأساليب الرئيسية التي تعتمد عليها الإدارة في التخطيط لاستخدام الموارد والطاقات المتاحة بما يمكن من تحقيق أهداف المؤسسة بأكبر قدر ممكن من الفاعلية

¹ أحمد نور، المحاسبة الإدارية واتخاذ القرارات وبحوث العمليات، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، 1997، ص: 22

² مؤيد محمد الفضل وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2002، ص: 14

³ Abdellatif KHEMAKHEM, *La dynamique du contrôle de gestion*, Edition Dunod, Paris, 1976, p. 63

الفصل الرابع

والكفاءة، ومن ثم تحقيق الرقابة على هذا الاستخدام من اجل الوصول إلى أفضل مستوى ممكن للأداء؛¹

فهي تعرف بأنها وسيلة من وسائل التخطيط والرقابة والتنسيق بين مختلف نشاطات المؤسسة، فهي بمثابة برنامج زمني يتم بموجبه تحديد مختلف النشاطات المستقبلية وذلك بالاعتماد على مؤشرات معينة يتم استخلاص من الأرقام والسنوات التي تم تحقيقها في السابق وتعتمد كأساس لبناء الأرقام المستقبلية؛²

فالموازنات إحدى الركائز الأساسية لنظام مراقبة التسيير، وهي تعبير كمي أو مالي لأهداف المؤسسة المسطرة، كما يمكن اعتبارها خطة تفصيلية محددة مسبقاً لأعمال مرغوب في تنفيذها في المؤسسة خلال فترة زمنية معينة في المستقبل مترجم عنها في شكل نقدي؛ فهي وسيلة من وسائل التخطيط والرقابة والتنسيق بين مختلف نشاطات المؤسسة، وتعتبر بمثابة برنامج زمني يتم بموجبه تحديد مختلف النشاطات المستقبلية في المؤسسة وذلك بالاعتماد على مؤشرات معينة.

III- خصائص الموازنات :

تتميز الموازنات بجملة من الخصائص مستمدة من كونها تعبير كمي ومالي لبرنامج عمل محدد لفترة معينة؛ ويمكن تلخيصها فيما يلي:³

- هي تعبير كمي للأهداف، فتحقيق البرامج القصيرة الأجل يستدعي ترجمة الأهداف إلى كميات، وكذا تخصيص الموارد الضرورية لتحقيقها، بحيث لا تكون هذه الموارد إلا في أشكال كمية ومالية؛

- تعتمد على التقدير، فهي ليست مجرد توقعات بل نتائج محتملة معتمدة على أسس علمية وميدانية؛

¹ علي كريم الخفاجي، صلاح مهدي جواد، اثر التحيز في إعداد الموازنات التخطيطية: دراسة تطبيقية من منظور سلوكي في عينة من منشآت الأعمال الصناعي، مجلة جامعة بابل للعلوم الصرفة والتطبيقية، المجلد 18، العدد 01، 2010، ص: 28

² مؤيد محمد الفضل، تخطيط ومراقبة الإنتاج: منهج كمي مع دراسة حالة، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2007، ص: 147

³ بالاعتماد على:

- مصطفى يوسف كافي وآخرون، المحاسبة الإدارية، مكتبة المجتمع العربي، الأردن، 2012، ص: 219

- وائل محمد إبراهيم خلف الله، واقع إعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية، رسالة لنيل الماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007، ص: 27

الفصل الرابع

- تحدد في شكل برنامج عمل، فهي لا تعد فقط تقديرا للأهداف والموارد وإنما لابد أن ترفق بقرارات عملية، فهي تهدف إلى تحقيق الأهداف المسطرة وليس معرفة وتنبؤ المستقبل من أجل المعرفة فقط؛

- تحدد لفترة معينة، قد تكون سنة واحدة أو أقل، وهذا باختلاف نشاط المؤسسة وأهدافه؛ حيث تعد الموازنة ترجمة كمية لبرنامج العمل المحددة، والتي هي جزء تنفيذي للمخططات المتوسطة والطويلة الأجل وهي من المعايير التي على أساسها تتم مقارنة النتائج المحققة واستخلاص الفروقات، ومن اتخاذ التدابير الملائمة لتحسين التعبير؛

- تمثل نظاما معلوماتيا في المؤسسة؛

- توضح المسؤوليات في المؤسسة بحيث يلتزم الأطراف بتحقيق الأهداف المرسومة؛

- هي عبارة عن تنظيم للموارد البشرية والمادية واستخدامها لتحقيق الأهداف المرغوبة.

ثانيا: الأهداف الرئيسية لنظام الموازنات ومبادئه

يمكن ابراز أهداف نظام الموازنات وأهم المبادئ التي يركز ليكون فعال ويؤدي دوره كنظام معلوماتي لمراقبة التسيير فيما يلي:

I- أهداف نظام الموازنات:

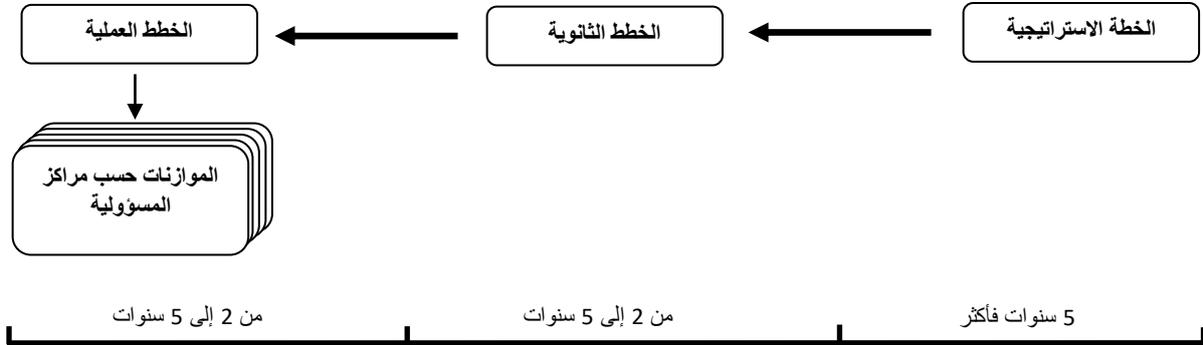
من خلال ما سبق يمكن تلخيص الأهداف الرئيسية للموازنات وفق ما يلي:

I-1- هدف التخطيط:

تمثل الموازنة تعبير كمي وقيمي لخطة تفصيلية محددة مسبقا للأعمال المرغوب في تنفيذها، بمعنى أنها تعبر عن الأهداف المختلفة للمؤسسة. فهي تندرج ضمن التسيير التقديري للمؤسسة، فحلفها نجد الخطة الاستراتيجية التي تترجم إلى الخطط المتوسطة الأجل من خلال الأهداف المتوسطة الأجل، التي بدورها تترجم إلى خطط عمل سنوية التي تحمل أهداف فرعية يمكن ترجمتها لقيم من خلال الموازنات؛¹ ويمكن توضيح ذلك الشكل التالي:

¹ سعاد عقون، مساهمة نظام مراقبة التسيير في عصنة التسيير العمومي: دراسة حالة الجماعات المحلية في الجزائر، أطروحة دكتوراه علوم في علوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2014/2015، ص: 108، 110

الشكل رقم 1: مكانة الموازنة ضمن مسار التخطيط



المصدر: سعاد عقون، محاضرات في مراقبة التسيير، مطبوعة موجهة لطلبة السنة الثالثة ل م د، والماستر تخصص إدارة الأعمال، جامعة بومرداس، 2016، ص: 52

فالموازنة تمكن المؤسسة من تخطيط احتياجات الموارد بطريقة منظمة ومنطقية حتى يمكن تحقيق الأهداف المطلوبة، وتسهم في تحقيق الالتزام بالاستراتيجية العامة للمؤسسة.

I-2- هدف الرقابة وتقييم الأداء : 1

تستخدم الموازنة كأداة للتأكد من مدى تنفيذ الأهداف المخططة، إذ تشمل عملية الرقابة مقارنة النتائج المحققة في نهاية الفترة بالأهداف المحددة مسبقاً، وتسمح هذه المقارنة بتحديد الانحرافات للكشف عن العوامل التي أدت إلى لوجودها، وذلك لوضع الحلول اللازمة لتصحيح تلك الانحرافات؛ واستعمالها في التغذية العكسية لترشيد التخطيط وإعداد الموازنات في فترات لاحقة؛ وكل ذلك يؤدي لتقييم الأداء لمراكز المسؤولية وتبيين المسؤولين عن مواطن الضعف والقوة في المؤسسة.

I-3- هدف التنسيق والاتصال : 2

إن استخدام الموازنات يؤدي إلى خلق تنسيق العمل بين أقسام المؤسسة وأنشطتها المختلفة، من أجل توحيد الجهود وتفاذي تعارض الأهداف الفرعية وتوجيهها نحو الهدف العام.

¹ محمد موسى محمد النجار، العوامل المؤثرة على كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظات غزة، ماجستير في المحاسبة والتمويل، غزة، 2006، ص: 20

² سعاد عقون، محاضرات في مراقبة التسيير، المرجع السابق، ص: 56

I-4- وسيلة للتفويض والتحفيز وتحمل المسؤولية : 1

يتم إشراك كل المعنيين بالموازنة عند صياغتها، وهذا سيخلق نوع من الحرص والاهتمام والإدراك لدى المسؤولين لأهمية أنشطتهم، وهذا ما سيزيد تحكّمهم بها، وكل ذلك سيجعل عملية المراقبة والتقييم أقل حساسية ولأكثر تحملاً لتبعات الأداء.

II- مبادئ إعداد الميزانية التقديرية :

يعتمد نظام الموازنات على مجموعة من المبادئ والأسس العلمية التي تزيد من فعاليتها كأداة للتسيير وكوسيلة تساعد المسؤولين على اتخاذ قرارات صائبة، وهذا لتحقيق الأهداف الاستراتيجية المسطرة وتحقيق دقة الموازنة، وأبرز هذه المبادئ هي:

II-1- مبدأ الربط بين تقديرات الموازنة ومراكز المسؤولية :

تسبق عملية إعداد الموازنات تنظيم الهيكل التنظيمي للمؤسسة، بشكل يقسم المؤسسة إلى عدد من الوحدات التنظيمية الصغيرة، التي يطلق عليها بمراكز المسؤولية، وهذا يساعد الوحدة الاقتصادية من ربط تقديرات الموازنة بمراكز المسؤولية بالوحدات التنظيمية المختلفة.

II-2- مبدأ الشمولية :

تعد الموازنة التقديرية لجميع أوجه نشاط المؤسسة، بمعنى أنها تغطي جميع الأنشطة والموارد المالية في المؤسسة.

II-3- مبدأ الواقعية :

يجب أن تكون الأهداف المسطرة واقعية يمكن تحقيقها موازاة بمواردها المتاحة.

II-4- مبدأ ربط الموازنات بنظام الحوافز :

من الضروري توفير نظام للحوافز المادية والمعنوية يعمل على تحريك دوافع العاملين في المؤسسة للالتزام بالموازنة والعمل على تحقيق الأهداف المطلوبة.

¹ المرجع أعلاه نفسه، ص: 56

II-5- مبدأ المشاركة:

بمعنى إتاحة الفرصة لكل المستويات الإدارية للمساهمة الإيجابية في عملية إعداد الموازنات، وهذا لضمان تنفيذ الموازنة بأكثر فعالية باعتبارهم المسؤولين عن تنفيذها، لخلق الدافعية لدى المنفذين ويزيد من درجة فهمهم لطبيعة أعمالهم، وهذا ما يسمح بتقليل الانحرافات.

II-6- مبدأ وحدة الموازنة :

يقصد بالوحدة تحقيق التجانس بين أجزاء والخطط الفرعية للموازنة، من خلال التنسيق الكامل بين الأنشطة المختلفة للمؤسسة، بهدف إعداد موازنة متكاملة ومترابطة يمكن استخدامها كأداة تخطيط ورقابة.

II-7- مبدأ المرونة :

بمعنى إمكانية تعديل تقديرات الموازنة بسهولة ويسر وتكيفها مع التغيرات التي تحدث في البيئة التي تتميز بعدم التأكد، مع المحافظة على صلاحيتها كأساس للتخطيط والرقابة.

II-8- مبدأ التقدير :

الموازنة تعبر عن فترة مالية مستقبلية، فهي تقوم أساسا على التنبؤ بالمستقبل، والتنبؤ الجيد هو الذي يقوم على أساس دراسة وتحليل علمي واقعي للظروف الداخلية والخارجية بمجملها. بحيث التقدير العشوائي في التنبؤ سيقود إلى فشل الموازنة في تحقيق أهدافها.

II-9- مبدأ التوقيت :

عادة ما يتم بناء الموازنة لمدة السن، ويتم تقسيمها إلى عدة فترات قد تكون شهرية، فصلية، سداسية... وهذا حسب خصائص نشاط المؤسسة ومنتجاتها وأهدافها.

II-10- مبدأ الإدارة بالاستثناء :

يعني هذا المبدأ أن تركز الإدارة جهودها في مراقبة النتائج الشاذة التي تخرج عن نطاق المألوف، أي إعطاء الأهمية فقط للانحرافات التي تزيد عن 0.05%، بمعنى اختيار العناصر ذات التأثير الكبير على أداء المؤسسة، بهدف معالجتها.

II-11- مبدأ وحدة القياس :

تعد الموازنة بشكل أولي بشكل عيني (طول، عرض، حجم، وزن، وغيرها)، بعد ذلك يتم ترجمة الموازنة العينية إلى الوحدات النقدية المعمول بها، وبهذا نجد أن جميع الموازنات تشترك في لغة واحدة وهي لغة النقد.

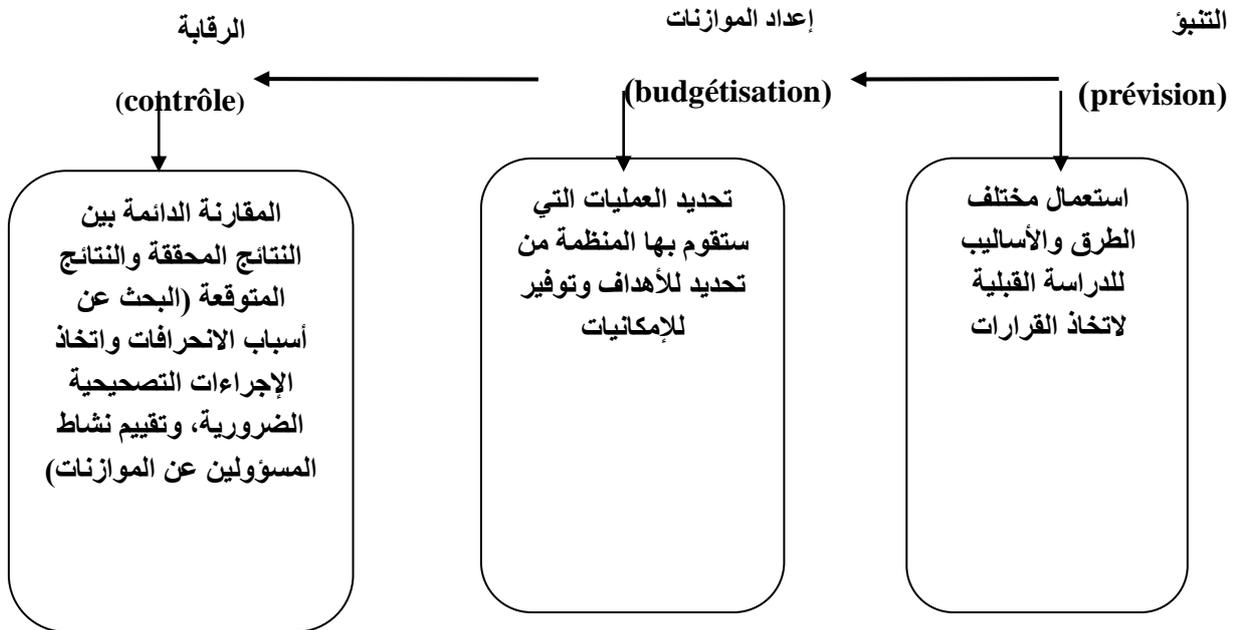
ثالثاً: سيرورة نظام الموازنات في المؤسسة، أقسامها، وأنواعها

لنظام الموازنات سيرورة تبدأ بالتنبؤ ثم الإعداد وبعدها الرقابة، وهذا لجميع أقسام الموازنات وأنواعها، ويمكن إظهار هذه السيرورة ومختلف أنواع الموازنات فيما يلي:

I- سيرورة نظام الموازنات :

يعتبر نظام الموازنات سيرورة تبدأ من عملية التنبؤ، التي تسمح بوضع تقديرات تبنى وتعد على أساسها الموازنات، ثم الرقابة عليها؛ ويمكن إظهار ذلك وفق الشكل التالي:

الشكل رقم 2: سيرورة نظام الموازنات في المؤسسة



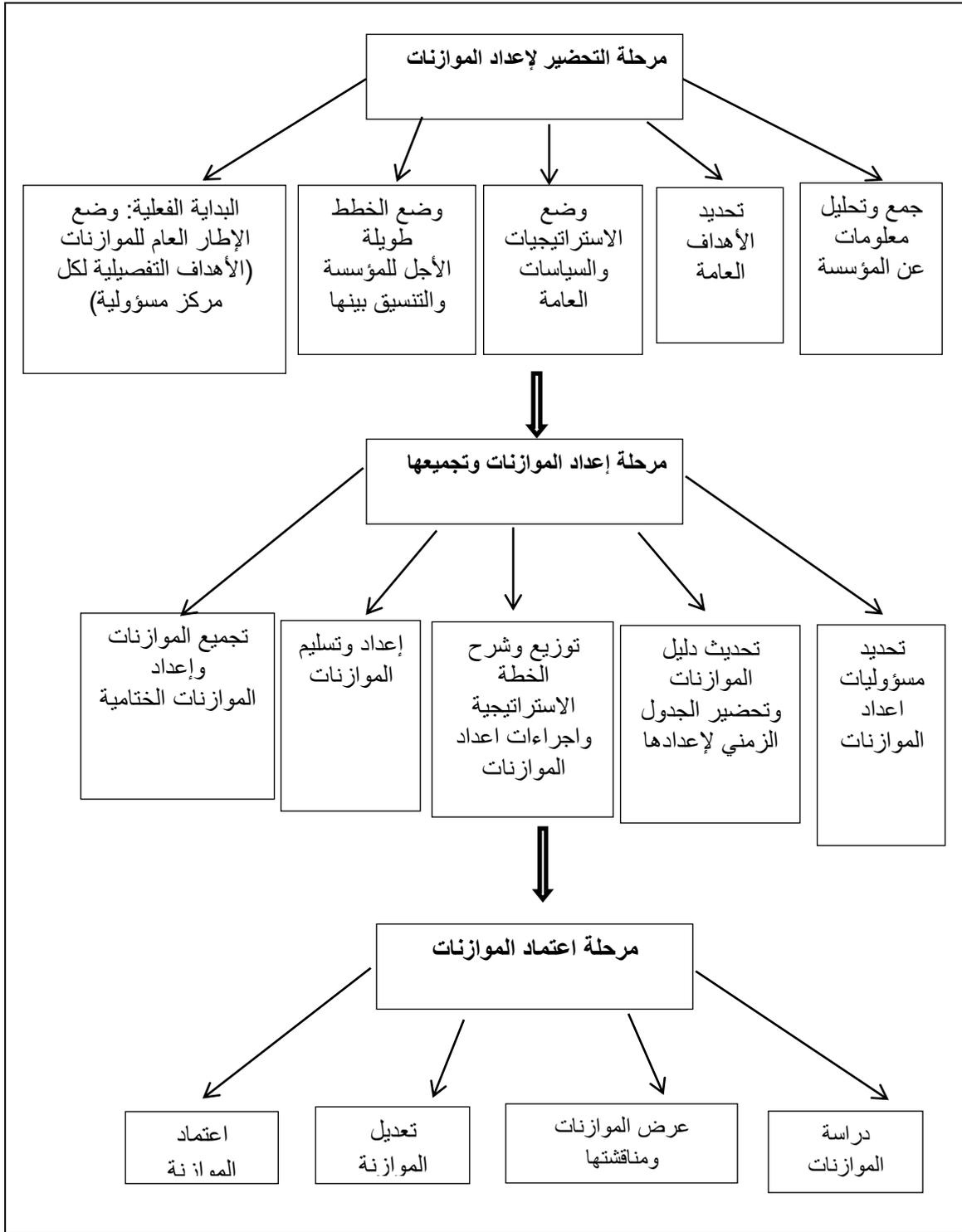
Source : Christian et Christiane RAULET, **Comptabilité analytique et contrôle de gestion**, Tome 2, Edition Dunod, Paris, 1977, p p : 09-10

ويمكن إبراز هذه السيرورة وفق مرحلتين هما مرحلة التنبؤ والإعداد ومرحلة الرقابة، وفق ما يلي:

I-1- التنبؤ وإعداد الموازنات :

خلال هذه العملية التمييز بين ثلاث مراحل أساسية، تعبر عن مسار إعداد الموازنات، تتمثل المرحلة الأولى في التحضير لإعداد الموازنات، تليها مرحلة إعداد وتجميع مختلف الموازنات، لتأتي مرحلة اعتماد وقبول الموازنات، ويمكن إظهار هذه المراحل وفق الشكل التالي:

الشكل رقم 3: سيرورة التنبؤ وإعداد الموازنات



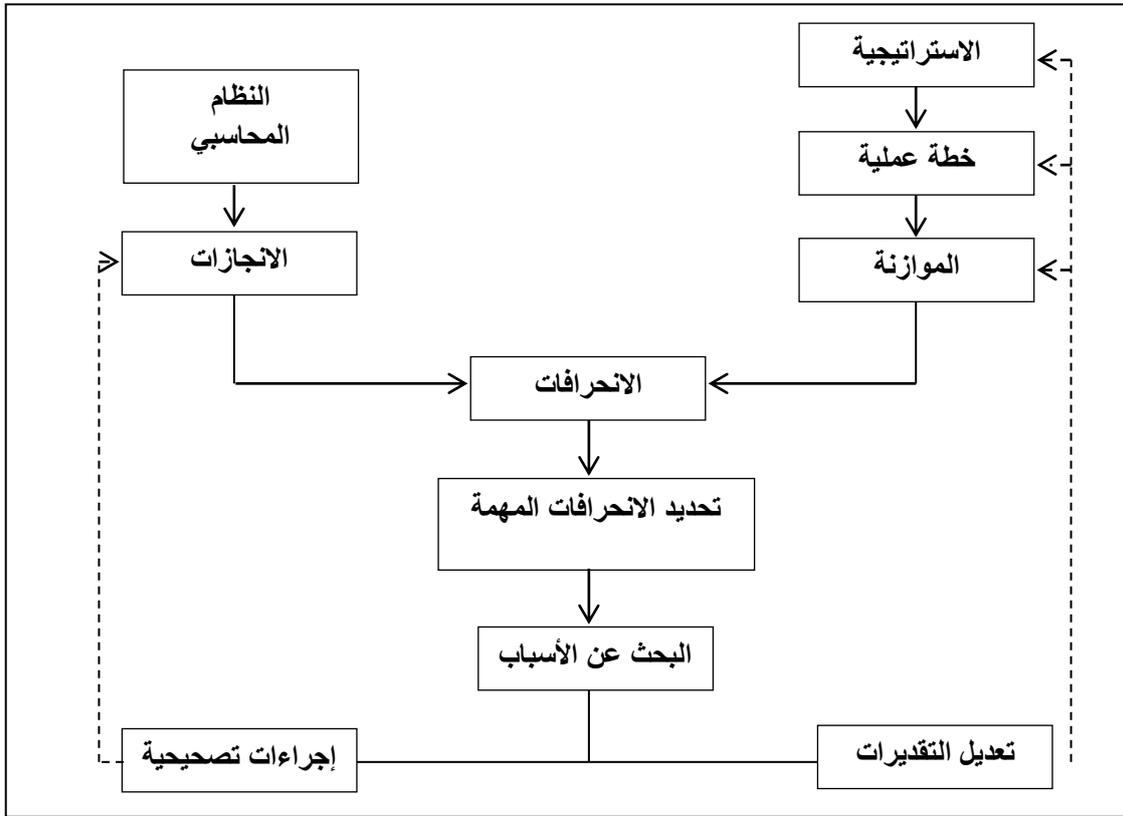
I-2- تنفيذ الموازنات :

بعد إعداد الموازنات التقديرية تتخذ الإجراءات اللازمة للشروع في تنفيذ هذه الموازنات، وتجدر الإشارة إلى أن عملية التنفيذ هي من مسؤولية الإدارة والمسؤولين العمليين، حيث يقوم كل رئيس مركز مسؤولية بتنفيذ الموازنة في مجال نشاطه، ولا بد أن تتدخل الإدارة في الإشراف على التنفيذ، ويتم ذلك بمتابعة التقارير الدورية لإعطاء التوجيهات اللازمة، ومعرفة مدى تحقيق الخطط التقديرية؛ وعملية تنفيذ الموازنات تواجهها عقبات، وهذا ما يلزم المشرف عليها تعديل البرامج بصفة جزئية أو كلية، لذا ينبغي مراجعة الموازنة التقديرية.

I-3- الرقابة على الموازنات :

الرقابة هي عملية متابعة تنفيذ الخطط والأهداف الموضوعية، واستخدام الميزانيات التقديرية كأداة للرقابة والتأكد من الالتزام بالأهداف والسياسات الموضوعية مقدما؛ وتجدر الإشارة إلى أن مراقب التسيير هو من يتولى بالرقابة على الموازنات، من خلال كشف الانحرافات وتحليلها ومعرفة أسبابها وإعداد التقارير بشأنها إلى الإدارة لاتخاذ الإجراءات التصحيحية الكفيلة بتجنب الانحرافات السالبة ودعم الموجبة منها؛ وتعتبر الرقابة على الموازنات جد مهمة داخل المؤسسة لأنها توفر المعلومات الضرورية لكل من المسؤولين الماليين، المسيرين، العاملين ويمكن توضيح عملية الرقابة على الموازنات وفق الشكل التالي:

الشكل رقم 4: سيرورة الرقابة على الموازنات



المصدر: سعاد عقون، محاضرات في مراقبة التسيير، المرجع السابق، ص: 64

وفق الشكل يظهر أن الرقابة على الموازنات تمر بالخطوات الأساسية التالية:

1- مرحلة إعداد تقارير الأداء وحساب الانحرافات:

تنطوي هذه المرحلة على مقارنة النتائج الفعلية بالنتائج المقدرة الظاهرة في الموازنات المختلفة، ويكون ذلك بإعداد تقارير الأداء، وهي الأداة التي يتم استخدامها لخصر الانحرافات على أساس الفترات الجزئية للموازنات.

2- تحديد الانحرافات المهمة:

في هذه المرحلة يتم دراسة كل انحراف على حدة بهدف تحديد طبيعة الانحرافات، وهذا من أجل التعامل معها حسب أهميتها بالنسبة للمؤسسة، وحسب التكلفة الناتجة عن عملية التصحيح والعائد المرتقب منها، ولهذا يتم التعامل مع هذه الانحرافات وفق مبدأ الإدارة بالاستثناء، بحيث يتم تركيز الاهتمام على الانحرافات الكبيرة مقارنة بالأقل أهمية.

3- البحث عن أسباب الانحرافات المهمة واتخاذ الإجراءات التصحيحية:

في هذه المرحلة يتم مناقشة الأسباب التي أدت إلى وجود الانحراف، والتعرف إن كانت بسبب عوامل داخلية تتمثل مثلا في القصور في تنفيذ الخطة أو عدم الفعالية، وهي عبارة عن انحرافات تتعلق بالرقابة؛ أو تعود إلى عوامل خارجية وهي عبارة عن انحرافات غير تابعة للرقابة.

II- أنواع الموازنات :

تختلف الموازنات باختلاف الهدف الذي توضع من أجله واختلاف أوجه النشاطات بين القطاعات المختلفة، ويمكن تصنيف الموازنات وفق عدة أصناف، منها ما يلي:

II-1- التصنيف وفق الفترة الزمنية :

بالرغم من أن ما يميز الموازنات أنها تعبر على الخطط القصيرة الأجل التي لا تتجاوز السنة، إلا أن هناك بعض الموازنات الطويلة التي تفوق مدتها السنة، وما هي إلا نقل سنوي لموازنات قصيرة الأجل أو هي موازنات مستمرة للموازنات القصيرة، وتحدد الفترة الزمنية حسب عدة عوامل مثل دورة حياة المنتج، نوع المستهلك، درجة تغير الطلب، خصائص الصناعة وغيرها، إذ نجد وفقا لهذا التصنيف موازنات قصيرة الأجل، طويلة الأجل وأخرى مستمرة:

1- الموازنات قصيرة الأجل:

وهي تغطي فترة محاسبية واحدة عادة ما تكون سنة مالية مقبلة، وتقسم حسب طبيعة النشاط إلى فترات أقصر كالموازنات الفصلية أو الشهرية أو الأسبوعية.

2- الموازنات طويلة الأجل:

تتمثل في مجموعة الأعمال التي ترغب المنظمة تحقيقها في المدى الطويل، فهي تغطي فترة زمنية تزيد عن السنة وتمتد إلى عدة سنوات، فهي لا تتضمن التفاصيل الدقيقة، لكونها تجميع للموازنات القصيرة الأجل، لأن الهدف منها هو التنسيق بين أهداف وإمكانيات المؤسسة مستقبلا في ضوء أهدافها وإمكانياتها الحالية؛ وهذا لتوضيح الاتجاه العام للمؤسسة في المستقبل من حيث التوسع وطرح منتجات جديدة أو الحصول على أصول جديدة.

3- الموازنات المستمرة:

هي موازنة ومتجددة، تعد في حالة عدم إمكانية إعداد تقديرات سليمة عن فترة معقولة من الزمن، بحيث يتم مع نهاية كل فترة من تنفيذ الموازنة (سواء كانت فصلية، شهرية، أسبوعية...) إضافة فترة جديدة مما يجعلها تظهر مستمرة؛ وهذا الأسلوب يساعد الإدارة على عملية التخطيط المستمر والمسبق لمتطلبات الموازنة، وبالتالي يكون لدى الإدارة الوقت الكافي والقدرة على مواجهة ما هو جديد وتنسيق الأنشطة المختلفة لديها. كما أن استخدام الموازنات المستمرة تحفز الإدارة والمسؤولين على تجديد الأفكار والاستمرار بالتخطيط لتحقيق الأهداف المستقبلية، وتضمن هذه الموازنات التنبؤ بالمشاكل المستقبلية بفترة زمنية سابقة وكافية لإيجاد الحلول.

II-2- التصنيف حسب درجة التفاصيل التي تشتمل عليها الموازنة :

هنا تقسم الموازنات إلى:

1- موازنة المسؤولية:

إن المؤسسة تتكون من عدة أقسام وورشات، وعلى رأس كل منها يوجد مسؤول، وكل جزء يكون له موازنة تتضمن الأعمال المراد تنفيذها خلال فترة الموازنة؛ يقوم هذا النوع من الموازنات على المبدأ محاسبة المسؤولية أو المساءلة المحاسبية، حيث يتم التخطيط على أساس مراكز مسؤولية التنفيذ أو تحقيق الأهداف. فهي إذن أداة فعالة للرقابة لأنها تزودنا بالمعلومات المفصلة التي بواسطتها نقيم أداء المسؤول الذي هو على رأس ذلك القسم والإجراءات المصححة الواجب القيام بها.¹

2- موازنات البرامج:

يتم تقسيم نشاط المؤسسة إلى برامج محددة، تهدف كل منها إلى تحقيق غاية معينة، وتعد موازنة لكل برنامج على حدة، بمعنى أن هذه الموازنات أساسها نشاط معينة أو عملية محددة تنوي المؤسسة القيام بها؛ ويتمثل دورها في إضفاء أهمية خاصة لعملية التنبؤ وتزداد أهمية موازنة البرامج عندما تواجه المؤسسة مشاكل اختيار المشاريع فهي تزود الإدارة بالمعلومات عن الآثار والنتائج الاقتصادية والمالية عن اختيارها لكل مشروع.²

¹ محمد فركوس، المرجع السابق، ص: 09

² محمد فركوس، المرجع السابق نفسه، ص: 09

3- موازنة المنتجات:

تقوم على اعتبار كل منتج وحدة محاسبية مستقلة لأغراض الموازنة، وتتضمن موازنة المنتج برنامج الإنتاج والتشغيل الخاص به، وبرنامج المبيعات والمخزون المتعلق به، وتخطيط عناصر التكاليف والمستلزمات اللازمة له، وتقدير الإيراد المتوقع الحصول عليها منه؛ وتساعد موازنة المنتجات على تخطيط ربحية المنتجات المختلفة والرقابة عليها وتحسينها.

4- الموازنة الشاملة:

تمثل الهيكل العام للموازنات الجزئية، فيتم تنسيق أهدافها مع الأهداف العامة للمؤسسة، وتوضح الصورة الشاملة لمختلف أنشطة المؤسسة التي تشملها الموازنات الفرعية، وتنتهي عند تحديد الوضعية المالية انطلاقاً من الأعباء والعوائد المقدرة لفترة معينة وتعتبر الموازنات الشاملة أن المؤسسة بكل أنشطتها المختلفة وبرنامجها المتعددة وأقسامها المتنوعة وبمراكز مسؤوليات الكثيرة بمثابة الوحدة المحاسبية لأغراض إعداد الموازنة.

II-3- التصنيف حسب معيار وحدة القياس المستعملة:

تنقسم الموازنات وفقاً لهذا المعيار إلى:¹

1- الموازنات العينية:

يعبر عنها بوحدات مادية (كالوزن، الوقت، الوحدات...) ويكثر هذا النوع من الموازنات في المؤسسات الصناعية.

2- الموازنات النقدية:

يتم التعبير عنها بوحدات نقدية، يستعمل هذا النوع من الموازنات لغرض تقييم الموازنات العينية من جهة، ومن جهة ثانية لغرض الجمع بين مختلف الموازنات في الأعمال النهائية.

¹ عبد الحي عبد الحي مرعي، أساسيات المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1997، ص 205-207

II-4- التصنيف وفق معيار الثبات والمرونة:

وفقا لهذا المعيار تنقسم الموازنات إلى:

1- الموازنات الثابتة:

تعرف على أنها تلك الموازنات التي تعد لمستوى معين واحد من النشاط، لا تتغير بغض النظر عن مستوى النشاط الفعلي المتحقق، وهذا ما يجعل الموازنات الثابتة ذات فائدة محدودة في أغراض الرقابة وتقييم الأداء، بسبب حالة الجمود التي تتصف بها، إضافة إلى عدم قدرتها على الاستجابة لما يستجد من ظروف قد لا تكون واضحة عند إعداد الموازنات مما يترتب عليه حصول انحرافات كبيرة بين الأداء الفعلي والمخطط.¹

2- الموازنات المرنة:

إن الخطط التي تقوم بها المؤسسة تعتمد على المعلومات التي تم الحصول عليها من عملية التنبؤ، والتنبؤ دائما يرتبط بعدم التأكد كظهور منتجات منافسة، تغير في أذواق المستهلكين وغيرها؛ ولذلك يجب أن تكون الخطط مرنة تستجيب لكل التغيرات.² وتعد الموازنة المرنة على أساس مجموعة متعددة من الأسعار ومستويات مختلفة من النشاط لتفادي الأخطار التي تنجم عن عدم التأكد؛ وتبرز أهمية المرونة في هذه الموازنات عند عدم حصول التوازن المطلوب في نهاية الفترة، بحيث يتم تعديل حجم النشاط المقدر بشكل يوازي حجم النشاط الفعلي، ومن ثم يتم تعديل أرقام الموازنة بناء على ذلك، لما لذلك من أثر كبير في دقة تحليل الانحرافات الناجمة عن الاختلاف بين الأرقام الفعلية والأرقام المقدر، وتكتسب هذه الموازنات صفة المرونة أو الديناميكية من الجزء المتغير من التكاليف؛ فهي تخدم أغراض الرقابة على مراحل إعداد الموازنات والتخطيط وتقييم الأداء.

II-5- التصنيف حسب جهة الإشراف :

توجد وفق هذا الصنف ثلاث أنواع من الموازنات هي:³

¹ عبد الحي مرعي، المرجع أعلاه نفسه، ص:210

² محمد فركوس، المرجع السابق، ص:08

³ المرجع أعلاه نفسه، ص:11

1- الموازنات المفروضة:

وتسمى بالموازنات من الأعلى إلى الأسفل، لأن الإدارة العليا هي التي تقوم بإعداد تقديرات الموازنات ثم ترسلها إلى الإدارة الدنيا التي تتولى مسؤولية التنفيذ فقط؛ ومن مميزات هذا النوع هو أن الإدارة العليا لها إدراك واسع بعمليات المؤسسة وحريصة على توزيع الموارد المتاحة بدون تحيز؛ لكن يعاب على هذا النوع أنه يقلل من التزام المستويات الإدارية السفلى بمسؤولياتها.

2- الموازنات الإسهامية:

وتسمى بالموازنات من الأسفل إلى الأعلى، لأن الإدارة الدنيا هي التي تتولى مسؤولية إعداد التقديرات ثم عملية التنسيق بينها، وبعد ذلك ترسل للإدارة العليا، ونتيجة لذلك فإن أهداف المؤسسة ممكن تحقيقها نظرا للدور الفعال للإدارة الدنيا في إعداد التقديرات؛ ويعاب على هذا النوع بأن مسؤولي الأقسام يبالغون في أهمية أقسامهم وفي الاحتياجات للموارد ووضع أهداف سهلة التحقيق.

3- الموازنات التفاوضية:

هذا النوع أكثر واقعية ويعتمد على مزايا النوعين السابقين، تكون المعلومات فيه متداولة بدرجة كافية بين المستويات الإدارية العليا والدنيا.

II-6- التصنيف وفق معيار طبيعة الأعمال التي تغطيها الموازنة:

وفقا لهذا المعيار تنقسم الموازنات التقديرية إلى موازنات تشغيلية وأخرى رأسمالية:

1- الموازنات التشغيلية:

وتسمى كذلك بموازنات الاستغلال لأنها تغطي نشاط الاستغلال للمؤسسة كالشراء، الإنتاج، البيع... الخ.

2- الموازنات الرأسمالية:

وتدعى بموازنة الاستثمار، وتتعلق بتخطيط العمليات الاستثمارية للمؤسسة.

III- أقسام الموازنات :

يمكن تجميع مختلف الموازنات في ثلاث أقسام، وهي:

III-1- موازنات النشاط :

تشمل كل من موازنة المبيعات وموازنة الإنتاج؛ إذ تعتبر الأولى الموازنة التي تعتمد عليها باقي الموازنات، ذلك لأن نجاح نظام الموازنات يعتمد على مدى صحة التنبؤ بالمبيعات.

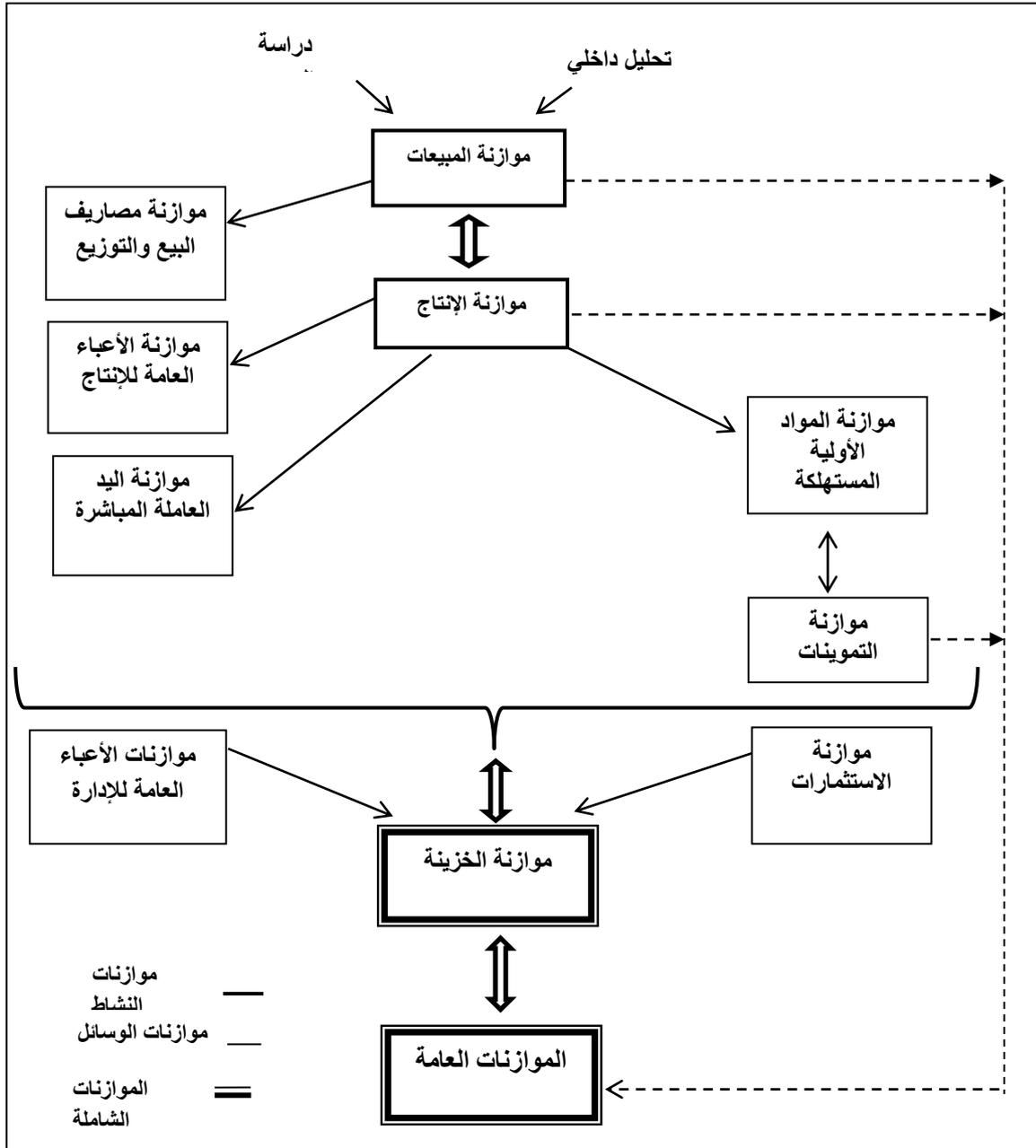
III-2- موازنات الوسائل :

تمثل هذه الموازنات مشتقات لموازنات النشاط، وتتمثل في كل من موازنة مصاريف البيع (التي تعتبر مشتقة لموازنة المبيعات)، موازنة وسائل الإنتاج (تعتبر مشتقات لموازنة الإنتاج) التي تحتوي على كل من موازنة المواد الأولية المستهلكة، موازنة اليد العاملة المباشرة، موازنة الأعباء العامة للإنتاج؛ ونجد كذلك كل من موازنة التموينات، موازنة الأعباء العامة للإدارة، موازنة الاستثمار (تعتبر مشتقات لكل من المبيعات وموازنة الإنتاج).

III-3- الموازنات الشاملة :

تشمل كل من موازنة الخزينة، جدول حسابات النتائج التقديري، الموازنة الختامية. ويمكن توضيح أقسام الموازنات في المؤسسة في الشكل التالي:

الشكل رقم 5: ترابط وتسلسل الموازنات في المؤسسة



إذ يظهر من الشكل ترابط الموازنات فيما بينها، إذ لا يمكن لكل واحدة منها الاستغناء عن الأخرى، وهذا بدءاً بموازنة المبيعات وصولاً للموازنات العامة، والتي سنفصل كل واحدة منها في المحاور اللاحقة.

الفصل الرابع

رابعاً: دراسة حالة حول نظام الموازنات

I- عرض دراسة الحالة :

تنتج مؤسسة المجد منتجين "A" و "B" باستعمال نفس المادة الأولية ويد عاملة مباشرة في نفس مستوى التأهيل، وبغرض إعداد الموازنات للسنة القادمة (N+1) قامت بتوفير المعلومات التالية:

المنتج	المنتج "A"	المنتج "B"
المادة الأولية (كغ)	03	04
يد عاملة مباشرة (ساعات عمل)	02	06

- قدرت المديرية التجارية سعر بيع المنتج "A" بـ 600 ون والمنتج "B" بـ 1000 ون، أما بالنسبة لسعر شراء المادة الأولية فقد حددته مديرية المشتريات بـ 30 ون/كغ؛
- برنامج المبيعات التقديرية للسنة N+1 انطلقاً من معطيات السوق وتقديرات مسؤولي البيع حدد كما يلي:

المنتج "A"	المنتج "B"	
1800	1400	الفصل الأول
1900	1300	الفصل الثاني
2400	1900	الفصل الثالث
1900	1800	الفصل الرابع

- سياسة التخزين المنتهجة من طرف المؤسسة أعطت التقديرات للسنة التالية:

الوحدة كغ

المنتج "B"		المنتج "A"		المادة الأولية		المخزون الفصل
آخر مدة	أول مدة	آخر مدة	أول مدة	آخر مدة	أول مدة	
	400	600	500		3800	الفصل الأول
	400	800			4100	الفصل الثاني
	600	600			4700	الفصل الثالث
500	600	700		3900	4200	الفصل الرابع

الفصل الرابع

- قدر معدل أجرة الساعة ب 60 ون ومصاريف البيع والإدارة بنسبة 15٪ من رقم الأعمال، أما مصاريف الصنع العامة التي تحمل على أساس ساعات العمل المباشر فقدرت (بما فيها 100000 إهلاكات لكل فصل):

الفصول	الفصل الأول	الفصل الثاني	الفصل الثالث	الفصل الرابع
المبالغ	470900	470900	470900	470900

- لإعداد موازنة الخزينة تتوفر المؤسسة على التقديرات التالية:

- رصيد الخزينة أول مدة 150000 ون؛
 - المبيعات تحمل كما يلي: 75٪ من خلال نفس الفصل الذي تمت فيه، والباقي في الفصل الموالي، أما المشتريات فتلتها يسدد في الفصل الذي تمت فيه، و 3/2 الباقية في الفصل الذي يليه، مع العلم أن حقوق الزبائن 31 / 12 / N تبلغ 835000 ون وديون الموردين تبلغ 190000 ون؛
 - بالنسبة للأجور والمصاريف الأخرى للصنع ومصاريف التوزيع والإدارة تسدد في الفصل الذي تمت فيه؛
 - موازنة الاستثمار تتعلق بتحصيل آلة بمبلغ 1000000 ون في شهر أفريل يدفع 20٪ من مبلغ الاستثمار في شهر أفريل كتسبيق، ثم يسدد الباقي بعد الاستلام وذلك بـ 50٪ في شهر سبتمبر و 30٪ في شهر ديسمبر؛
 - مبلغ القروض المصرفية الظاهرة في ميزانية 31 / 12 / N: 2000000 ون، يسدد نصفها خلال السنة التقديرية بأربعة شرائح اهتلاك متساوية في نهاية كل فصل بمعدل فائدة 10٪؛
 - تسدد أرباح موزعة 80000 ون في شهر جويلية؛
 - معدل الضريبة على الأرباح 30٪، مع العلم أن الضرائب على الأرباح للسنة N قدرت بـ 750000 ون وتسدد في الفصل الأول من السنة الموالية.
- المطلوب: إعداد كل من:

- موازنة المبيعات للفصول الأربعة؛
- موازنة الإنتاج للفصول الأربعة؛
- موازنة الاستهلاكات للفصول الأربعة؛
- موازنة اليد العاملة المباشرة للفصول الأربعة؛
- موازنة تكلفة الصنع الإجمالية وللوحدة للسنة المقبلة؛
- موازنة الخزينة للفصول الأربعة؛

الفصل الرابع

- حساب النتيجة التقديرية للسنة المقبلة.

II- حل دراسة الحالة:

إعداد مختلف الموازنات وصولاً لموازنة الخزينة وحساب النتيجة التقديرية:

- موازنة المبيعات:

الإجمالي	المنتج "B"			المنتج "A"			البيان
	رقم الأعمال	السعر	الكمية	رقم الأعمال	السعر	الكمية	
2480000	1400000	1000	1400	1080000	600	1800	الفصل الأول
2440000	1300000	1000	1300	1140000	600	1900	الفصل الثاني
3340000	1900000	1000	1900	1440000	600	2400	الفصل الثالث
2940000	1800000	1000	1800	1140000	600	1900	الفصل الرابع
11200000	6400000	1000	6400	4800000	600	8000	الإجمالي

- موازنة الإنتاج:

الإنتاج = المبيعات + مخ2 - مخ1

المنتج "B"				المنتج "A"				البيان
الفصل الرابع	الفصل الثالث	الفصل الثاني	الفصل الأول	الفصل الرابع	الفصل الثالث	الفصل الثاني	الفصل الأول	
1800	1900	1300	1400	1900	2400	1900	1800	المبيعات
500	600	600	400	700	600	800	600	مخ 2
600	600	400	400	600	800	600	500	مخ 1
1700	1900	1500	1400	2000	2200	2100	1900	الإنتاج

- موازنة الاستهلاكات: بالكمية والقيمة

الفصل الرابع	الفصل الثالث	الفصل الثاني	الفصل الأول	البيان
6000	6600	6300	5700	المنتج "A": 3 كغ/وحدة
6800	7600	6000	5600	المنتج "B": 4 كغ/وحدة
12800	14200	12300	11300	برنامج الاستهلاك
30	30	30	30	سعر الشراء
384000	426000	369000	339000	موازنة الاستهلاك

الفصل الرابع

- موازنة المشتريات: المشتريات = الاستهلاكات + مخ 2 - مخ 1

البيان	الفصل الأول	الفصل الثاني	الفصل الثالث	الفصل الرابع
الاستهلاكات	11300	12300	14200	12800
مخ 2	4100	4700	4200	3900
مخ 1	3800	4100	4700	4200
حجم المشتريات	11600	12900	13700	12500
سعر الشراء	30	30	30	30
موازنة المشتريات	348000	387000	411000	375000

- موازنة اليد العاملة المباشرة:

البيان	الفصل الأول	الفصل الثاني	الفصل الثالث	الفصل الرابع
المنتج "A": 3 سا/ وحدة	3800	4200	4400	4000
المنتج "B": 4 سا/ وحدة	8400	9000	11400	10200
عدد ساعات العمل الكلية	12200	13200	15800	14200
معدل أجر الساعة	60	60	60	60
موازنة اليد العاملة للإنتاج	732000	792000	948000	852000

- موازنة الأعباء العامة للصنع:

البيان		الفصل الأول		الفصل الثاني		الفصل الثالث		الفصل الرابع
إجمالي المصاريف		470900		470900		470900		470900
المنتج		المنتج A	المنتج B	المنتج A	المنتج B	المنتج A	المنتج B	
نسبة ساعات العمل ¹		0.31	0.69	0.32	0.68	0.28	0.72	
مصاريف الصنع/المنتج		145979	324921	150688	320212	131852	339048	339048

¹: نسبة ساعات العمل تساوي إلى ساعات العمل المطلوبة للمنتج في كل فصل بالنسبة لإجمالي ساعات العمل الفصلية، مثلا: الفصل الأول للمنتج "A": $0.31 = 12200 / 3800$

الفصل الرابع

- موازنة تكلفة صنع الوحدة (السنة):

البيان	المنتج "A"	المنتج "B"
موازنة المادة الأولية المستهلكة	778000 = 30 x 24600	780000 = 30 x 26000
يد عاملة مباشرة	984000 = 60 x 16400	2340000 = 60 x 39000
أعباء عامة للصنع	560371	1323229
تكلفة الصنع الإجمالية	2282371	4443229
وحدات منتجة	8200	6500
تكلفة الصنع الوحديّة	278.34	683.57

- موازنة أعباء البيع والإدارة:

البيان	المنتج "A"	المنتج "B"
أعباء البيع والإدارة	=0.15 x 4800000 720000	=0.15 x 6400000 960000
الإجمالي	1680000	

- موازنة الإنتاج المباع:

البيان	المنتج "A"	المنتج "B"
تكلفة الإنتاج المباع	=278.34 x 8000 2226720	=683.57 x 6400 4374848
مصاريف البيع والإدارة	720000	960000
سعر التكلفة التقديري	2946720	5334848
رقم الأعمال	4800000	6400000
النتيجة التقديرية (قبل طرح المصاريف المالية)	1853280	1065152

- جدول اهتلاك القرض:

الأصل المتبقي***	القسط (الدفعة)**	الفائدة*	الاهتلاك	الأصل	
1750000	300000	50000	250000	2000000	الفصل 1
1500000	293750	43750	250000	1750000	الفصل 2
1250000	287500	37500	250000	1500000	الفصل 3
1000000	281250	31250	250000	1250000	الفصل 4

* الفائدة = أصل القرض x معدل الفائدة السنوي x 12/3؛ مثلا:

ف1: الفائدة = 50000 = 12/3 x 0.1 x 2000000

** القسط = الاهتلاك + الفائدة؛ مثلا: ف1: القسط = 300000 = 50000 + 250000

*** الأصل المتبقي = الأصل - الاهتلاك، مثلا:

الفصل الرابع

ف1: الأصل المتبقي = 1750000 = 2000000 - 250000

- موازنة الخزينة:

الفصل الرابع	الفصل الثالث	الفصل الثاني	الفصل الأول	البيان
113050	80450	*14100	150000	رصيد أول المدة+ التحصيلات
2205000	2505000	1830000	1860000	مبيعات الفترة
835000	610000	620000	835000	مبيعات الفترة السابقة
3153050	3195450	2464100	2845000	المجموع I التحصيلات
				التسديدات
125000	137000	129000	116000	مشتريات الفترة
274000	258000	232000	190000	مشتريات الفترة السابقة
852000	948000	792000	732000	أجور
370900	370900	370900	370900	أعباء عامة للصنع
300000	500000	200000	-	شراء استثمار
441000	501000	366000	372000	أعباء التوزيع والإدارة
				تسديد القروض
250000	250000	250000	250000	اهتلاك القرض
31250	37500	43750	50000	الفائدة
-	-	-	750000	ضرائب على الأرباح
-	80000	-	-	أرباح موزعة
2644150	3082400	238650	2830900	المجموع II التسديدات
508900	113050	80450	14100	رصيد آخر المدة I - II

* رصيد أول مدة للفصل الموالي هو في كل مرة رصيد آخر مدة الفصل السابق.

الفصل الخامس:

أسعار التنازل الداخلية كأداة مهمة في مراقبة التسيير

محاور هذا الفصل تتمثل في:

مفهوم أسعار التنازل وعلاقتها بمراكز المسؤولية

مبادئ نظام أسعار التنازل الداخلية

طرق تحديد أسعار التنازل الداخلية وشروط تحديدها

دراسة حالة حول أسعار التنازل

أسئلة وتمارين للمراجعة

الفصل الخامس: أسعار التنازل الداخلية كأداة مهمة في مراقبة التسيير

إن المؤسسة تتكون من عدة وحدات، وكل وحدة تقوم بوظيفتها المنوطة إليها، ومنه منتجات أو خدمات إحدى الوحدات تعد مادة خام بالنسبة لوحدة أو قسم آخر وهكذا، حتى يتم المنتج أو الخدمة النهائية وتصريفه خارج المؤسسة، أين يتم التعامل ما بين هذه الوحدات في مجال الأسعار بأسعار التنازل الداخلي، التي تعتبر من أهم أدوات مراقبة التسيير.

أولاً: مفهوم أسعار التنازل وعلاقتها بمراكز المسؤولية

يمكن إبراز مفهوم أسعار التنازل وعلاقتها بمراكز المسؤولية ف وفق العناصر التالية:

I- تعريف أسعار التنازل الداخلي

يعرف سعر التنازل الداخلي أو ما يطلق عليه بسعر التحويل الداخلي بأنه السعر الذي يتم من خلاله تقييم المبادلات الحاصلة بين الوحدات التابعة لنفس المجمع، ويشكل سعر بيع بالنسبة للمؤسسة المتنازلة (البائعة) ، وسعر شراء بالنسبة للمؤسسة المشتريّة؛ ويعتبر عنصراً أساسياً في تحديد مقاييس الأداء الداخلي للمؤسسات. أسعار التنازل الداخلية هي تلك القيمة التي يحملها مركز مسؤولية لمركز مسؤولية آخر داخل المؤسسة مقابل السلع والخدمات التي استفاد منها المركز الأخير (سلع أو خدمات وسيطية) لإنتاج سلع أو خدمات¹.

فهي عبارة عن القيمة التي يتم بناء عليها تحويل أو تبادل السلع والخدمات فيما بين الوحدات والأقسام الفرعية للمؤسسة، بمعنى التبادلات التي تقيم بها التبادلات بين مراكز أو وحدات المسؤولية، وتبين مقدار مساهمة كل مركز أو وحدة في نتيجة المؤسسة.

كما أنها المبالغ التي تتم من خلال التبادلات ما بين المراكز، الأقسام، مواقع الإنتاج... الخ، وكذلك الشركات لنفس المجموعة، وتستلزم تحديد نظام لهذه الأسعار الداخلية بما يتوافق والمؤسسة².

¹ عبد المجيد بادي، أدوات مراقبة التسيير، مطبوعة بيداغوجية موجهة لطلبة السنة الأولى ماستر، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة غرداية، 2021، ص 40

² مريم تواتي، أسعار التنازل الداخلية كأداة لتحسين أداء مراكز المسؤولية في المؤسسات الاقتصادية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 12، 2012، ص: 186

الفصل الخامس

يستخدم سعر التنازل الداخلي (Prix de Cession Interne) في تقييم الأداء المتعلق بتقسيم المسؤولية بالمؤسسة وتفاقم دوره المهم بالمؤسسات المتعددة الجنسيات من خلال إدارة التحسين الاداء وسياسات التبادل الداخلي للمؤسسة.¹

ويعرف على أنه سعر الانتقال الذي يتم من خلاله تقييم عملية التنازل ما بين مركزين مسؤولية؛²

ويعرف كذلك بأنه سعر المطبقة على المنتجات أو الخدمات المتبادلة ما بين الوحدات التابعة لنفس المؤسسة، أو بين المؤسسات التي تنتمي لنفس المجمع، ويستخدم هذا النظام بشكل خاص في المؤسسات المنظمة على أساس مراكز المسؤولية وخاصة المنظمة على أساس مراكز الربح.³

تعتبر أسعار التنازل الداخلي عملية تسييرية تعني بتقييم إنجازات المؤسسة باستعمال معايير محددة مسبقاً، ومنه اتخاذ القرارات التصحيحية بناء على نتيجة التقييم، وهي شديدة الارتباط بالتخطيط، كما تهيأ التغذية العكسية اللازمة لتعديل الخطط من غير تأخير على ضوء النتائج المحققة؛⁴

يمكن تعريفه على أنه ذلك السعر المطبق على مختلف الخدمات أو المنتجات المتبادلة بين المؤسسة ومختلف وحداتها أو بين مختلف الوحدات التابعة لنفس المؤسسة.⁵

كما تعرف على أنها عبارة عن مجموع الهيئات المكلفة بتزويد المدراء ومختلف المسؤولين بمعطيات رقمية مؤقتة تصف سير المؤسسة ومقارنتها مع المعطيات الماضية والمتوقعة، وتحت المديرين بالقيام بالإجراءات التصحيحية المناسبة بسرعة؛⁶

إذ يعد سعر التنازل الداخلي عنصراً مهماً في نظام تقييم الأداء المتعلق بتقسيم مراكز المسؤولية بالمؤسسة.

ويمكن تحديد الشكل العام الذي تتم من خلاله عملية تحديد أسعار التنازلات الداخلية كما يلي:

¹ عبد المجيد بادي، المرجع السابق نفسه، ص 40

² مريم تواتي، المرجع السابق نفسه، ص: 186

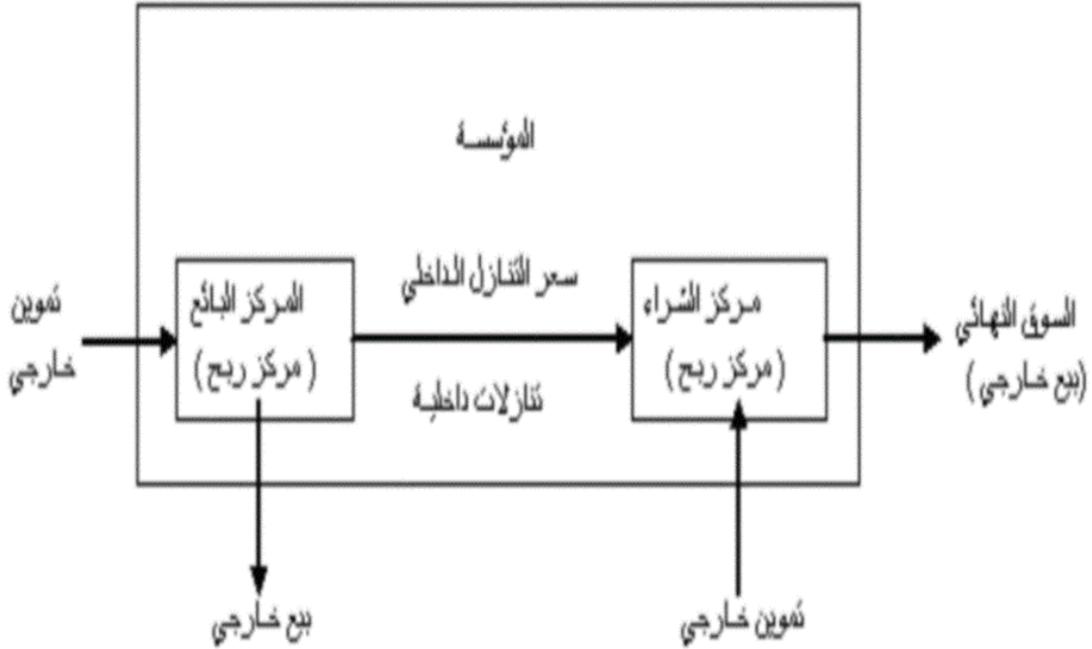
³ عبد المجيد بادي، المرجع السابق نفسه، ص 40

⁴ مريم تواتي، المرجع السابق نفسه، ص: 185-186

⁵ عبد المجيد بادي، المرجع السابق نفسه، ص 40

⁶ مريم تواتي، المرجع السابق نفسه، ص: 186

الشكل رقم 1: مفهوم أسعار التنازل الداخلية



المصدر: لطيفة بكوش، محاضرات مراقبة التسيير، مطبوعة موجهة لطلبة السنة الثالثة، تخصص محاسبة وجباية، جامعة الوادي، بدون سنة نشر، ص: 93

من خلال الشكل السابق لدينا مركز البائع ينتج منتجات بتحويل المواد الأولية التي تم شراءها من مورد خارجي، وهذه المنتجات يتم بيعها الى زبائن خارجيين او لمركز شراء داخلي الذي يستعملها بدوره كمادة أولية لإنتاج منتجات نهائية يتم بيعها لزبائن خارجيين، أين يمكنه شراء هذه المنتجات التي تعتبر كمادة أولية له من موردين خارجيين قد يكونون بدورهم منافسين لمركز البائع، كما يمكن أن يكون الزبائن لمركز البائع منافسين لقسم الشراء باعتبارهم طالبين لما يتم انتاجه من قسم البائع.¹

II- مفهوم مراكز المسؤولية واهميتها في مراقبة التسيير

لأسعار التنازل الداخلية علاقة وطيدة مع مراكز المسؤولية والتخصيص الأمثل للموارد، ولمعرفة طبيعة هذه العلاقة نحدد مفهوم مراكز المسؤولية وعلاقتها بمراقبة التسيير:

II-1- تعريف مراكز المسؤولية :

مركز المسؤولية هو وحدة أو قسم أو فرقة عمل... وغيرها، على رأسه شخص (مسؤول مركز) له حرية اتخاذ القرارات الخاصة بتسيير هذا المركز لتحقيق أهداف

¹ مريم تواتي، المرجع السابق نفسه، ص: 187

الفصل الخامس

محددة من خلال مجموعة من الإمكانيات المالية والمادية والبشرية الضرورية لتحقيق ذلك، من خلال تفويضه صلاحيات أو سلطة اتخاذ القرارات (اللامركزية).

مركز المسؤولية هو تفويض رسمي للسلطة، لتحقيق أهداف وتخصيص الموارد في إطار الخطط والموازنات؛¹

هو نظام قيادة تسيير يسمح بالاستعمال على إنجازاته مقارنة مع الأهداف وعلى مختلف العناصر الأساسية المتعلقة باستغلاله؛²

ولكي تكون وحدة تنظيمية مؤهلة لأن تكون مركز مسؤولية لابد من توفر شرطان، وهما الاستقلالية الهرمية، والاستقلالية الوظيفية.³

II-2- أنواع مراكز المسؤولية :

هناك أربعة أنواع لمراكز المسؤولية، وهي:⁴

1- مركز التكلفة :

هذا المركز يمنح مسؤوله سلطة التحكم في التكاليف بهدف تخفيضها الى أقل ما يمكن، مع محاولة تحقيق أعلى جودة، ومن أمثلة مراكز التكلفة نجد ورشات الانتاج، ... الخ.

2- مركز إيراد (مركز رقم الأعمال) :

مسؤول مركز الارادات له صلاحيات التحكم في الايرادات من ناحية الكمية خاصة، مع تحديد السعر لكل نوع، والقيام بنشاطات الترويج.

3- مركز الربح:

هو مركز يمنح موظفيه صلاحية التحكم بالتكاليف والاييرادات.

4- مركز استثمار :

في غالب الأحيان تقع مراكز الاستثمارات في أعلى الهيكل التنظيمي، وهذا المركز يحاول تحقيق أفضل مردودية ممكنة لرؤوس الأموال المستثمرة من خلال تحقيق أكبر ربح، وبالتالي له علاقة بالقرارات المتعلقة بالتكاليف وبالإيرادات والاستثمارات.

¹ محمد بن جاب الله، محاسبة المسؤولية كأداة للتنسيق بين أهداف مراكز المسؤولية في المؤسسة، مجلة دراسات، العدد الاقتصادي، المجلد 5، العدد 1، 2014، ص: 255

² المرجع أعلاه نفسه، ص: 255

³ المرجع أعلاه نفسه، ص: 255

⁴ لطيفة بكوش، المرجع السابق، ص: 92

II-3- علاقة مراقبة التسيير بمراكز المسؤولية :

ان تقسيم المنظمة الى مراكز مسؤولية يرتبط بالضرورة مع هيكلها التنظيمي، كما يعتبر هذا التقسيم من وسائل مراقبة التسيير لمتابعة نشاط المسؤولين فيها خاصة في حالة وجود تبادلات فيما بينها، ويمكن اظهار علاقة وظيفة مراقبة التسيير مع مراكز المسؤولية فيما يلي:¹

1- اختيار مراكز المسؤولية:

يجب أولا معرفة أن طريقة اختيار مراكز المسؤولية ومعايير التسيير هي مقبولة وواقعية، هذا الاختصار يتضمن عدة عناصر هي:

- طبيعة النشاط ونوع الانتاج؛

- استراتيجية المؤسسة؛

- نوع السلطة ودرجة التفويض والمسؤولية الممنوحة، فكلما كانت السلطة غير مركزية ومفوضة كلما زاد عدد مراكز المسؤولية.

ومن الممكن قبول بعض المبادئ عند اختيار مراكز المسؤولية، بحيث:

1-1- طبيعة مهام مركز المسؤولية:

فمن المهم تحديد نوع المهام (الإنتاج، خدمات البيع...) لتحديد نوع المركز ان كان مركزاي رادات او مركز تكاليف او مركز استثمار وغيرها، وكذا تحديد مستوى وجود هذا المركز سواء كان مصنع أو ورشة، فروع، منشآت... الخ.

1-2- الترتيب ما بين المراكز :

هناك ارتباط في المهام ما بين مراكز المسؤولية، وتبعاً لنوع مهمة المركز تنشأ ترتيبات في مراحل عملها، فمثلاً مركز الإيرادات هو غير مستقل عن مركز التكاليف في الهيكل التنظيمي.

ومن المهم التوضيح أن عملية التعرف على مركز المسؤولية تضم فقط التعرف على مهمته الأساسية والغالبية، إلا أنه قد يكون مثلاً مركز إيرادات هو مركز تكلفة في نفس الوقت، وهذا إذا كانت من مسؤوليته وضع موازنات يجمع فيها كل موارده.

¹ مريم تواتي، سياسات أسعار التنازلات الداخلية: أداة للتمهين التنظيمي-دراسة ميدانية للمطحنة الصناعية لمتيجة سيم' المنطقة الصناعية لبن بولعيد -البلدية، أطروحة دكتوراه تخصص: إدارة الأعمال، جامعة الجزائر 3، 2014، ص ص: 93-94

الفصل الخامس

عندما يتم اختيار مراكز المسؤولية يتم تقسيم المنظمة حسب هذه المراكز ومنه التعرف على كل الأنشطة الموجودة فيها وكذا العناصر الأساسية التي تضم التكاليف الارادات الخاصة بها.

2- أهمية مراقبة التسيير بالنسبة لمراكز المسؤولية: 1

تسمح هذه الوظيفة بقياس أداء مراكز المسؤولية، ومن المهم أن يراعى في وظيفة مراقبة التسيير أن الأخذ بعين الاعتبار بعض المعايير سيسهل عملية تقييم الأداء ومنه سينتج عنه عدة نتائج هي:

- طريقة عمل المركز تقوم على أساس المؤشرات، وتحاول ترصيد كل الوسائل الممكنة من أجل الحصول على أفضلها والذي يتلاءم مع مجموع المؤشرات الأخرى المتعلقة بالمردودية؛

- من المهم معرفة الفرق بين المؤشرات الخاصة بالنتائج وتلك الخاصة بالأداء؛

- في حالة وجود تبادلات ما بين مراكز المسؤولية تسمح وظيفة مراقبة التسيير (من خلال أدائها أسعار التنازلات الداخلية) بمراقبة مردودية كل مركز ومعرفة الذي يحقق ربح أو خسارة، ومنه معالجة الأخطاء من أجل الحصول على أكبر قدر من الأرباح.

- في الأخير يجب إدراك أن بإمكان عملية قياس الأداء أن تكون صعبة.

III- أهداف نظام أسعار التنازل الداخلية :

تساعد أسعار التنازل الداخلية في عملية تقييم أداء مراكز المسؤولية، تهدف إلى:

III-1- الأهداف الخارجية :

تتمثل أهم الأهداف الخارجية للمؤسسة التي تحققها من خلال تطبيق أسعار التنازل الداخلي فيما يلي:

- ضرائب أقل؛

- معدلات الجمارك أقل؛

- مركز تنافسي أحسن؛

- علاقات حكومية أحسن.

¹ مريم تواتي، سياسات أسعار التنازلات الداخلية: أداة للتمهين التنظيمي-دراسة ميدانية للمطحنة الصناعية لمتيجة سيم' المنطقة الصناعية لبن بولعيد -البليدة، المرجع السابق، ص: 95

III-2- الأهداف الداخلية :

تتمثل في:

- استقلالية أكثر للأقسام ووضوح المسؤوليات والأهداف للمستويات الإدارية المختلفة؛
- تحقيق اتساق أفضل للأهداف؛
- يسمح بتقييم الأداء مراكز المسؤولية، أي يسمح بمعرفة مراكز المسؤولية التي تحقق مردودية إيجابية وتلك التي تحقق مردودية سلبية للمؤسسة، وهذا بهدف التدخل في الحالة الثانية، وهذا بهدف تحسين أداء هذه المراكز والأداء الكلي للمؤسسة.¹
- ضبط التسيير الداخلي للتدفقات من أجل تحديد الوضعية الاقتصادية لكل مركز أو وحدة؛
- تقييم الأداء لمراكز المسؤولية وإبراز مساهمتها في الإنتاج الإجمالي والنتيجة الإجمالية؛
- تحفيز المسؤولين على احترام المخططات والأهداف المسطرة، والمساهمة في تحقيق قيمة للمؤسسة؛
- نظام أسعار التنازل يهدف إلى نقل قيود السوق داخل المؤسسة من أجل تحريك وتحفيز مسؤولي مراكز المسؤولية؛
- تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات الملائمة حول التكلفة والربح والشراء أو التصنيع أو الاستغناء عن أي مركز؛
- كما أن أسعار التنازل الداخلية تسعى كذلك للتقليل من الضرائب، ومعدلات الجمارك.

ثانياً: مبادئ نظام أسعار التنازل الداخلي

نظام أسعار التنازل الداخلي تعمل على تطبيق مبدأ علاقات المورد/ الزبون داخليا بين الأقسام أو الوحدات أو الفروع التي تنتمي إلى نفس المؤسسة ذات الهدف العام.

وتجدر الإشارة أن الأسعار لا تؤثر على نتائج المؤسسة ككل، فهذه الأخيرة لا تتحمل التكلفة ولا تستفيد من الإيراد، ذلك لأنه ما يعتبر كإيراد لأحد الوحدات سيكون عبارة عن مصروف لوحدة أخرى، وبالتالي فإن تقييم هذه الأسعار الداخلية سيؤثر على هذه الوحدات وليس على المؤسسة ككل.

¹ مريم تواتي، سياسات أسعار التنازلات الداخلية: أداة للتمهين التنظيمي-دراسة ميدانية للمطحنة الصناعية لمتيجة سيم' المنطقة الصناعية لبن بولعيد -البليدة، المرجع السابق، ص ص: 93-94

الفصل الخامس

إن وجود نظام أسعار التنازل يفرض تحقيق اللامركزية على مستوى المؤسسة، وهذا لترشيد القرارات بالنسبة للوحدات، مما سيحقق أهداف المؤسسة ككل. لكن تحقيق أهداف الوحدات من خلال الصلاحيات الممنوحة قد تصطدم بالأهداف العامة للمؤسسة ككل، في هذه الحالة تتدخل المديرية العامة (المركز) وتحاول أن تزيل التناقض في الأهداف، أي ستستعمل المؤسسة المركزية لتعديل وضبط اللامركزية. فالوحدات ستكون لها كل الصلاحيات في تسيير وترشيد قراراته لكن دون إهمال الهدف العام للمؤسسة؛ وبهذا نظام أسعار التنازل الداخلية يعمل بمبدأين متناقضين:

I- مبدأ الاستقلالية:

بمعنى إعطاء استقلالية للوحدات لاتخاذ القرارات وعدم ارتباطها بالوحدات الأخرى، وبالتالي تحقيق اللامركزية.

II- مبدأ تطابق الأهداف :

أهداف الوحدات مستنبطة من أهداف المؤسسة ككل، فلا يجب أن تكون أهداف الوحدات متناقضة مع أهداف المؤسسة ككل، وبالتالي تدخل المركزية لضبط اللامركزية. فحسب هذين المبدأين لا توجد مركزية مطلقة، فلكي لا يحدث تناقض تضطر المؤسسة للعودة إلى نظام مركزية القرار لتسيير اللامركزية الممنوحة فقط بهدف العودة لتطابق أهداف الوحدات وأهداف المؤسسة ككل، وليس الحد من اللامركزية، بمعنى احترام المبدأين مع دون الإخلال في أي منهما.

إذا يمكن من خلال أسعار التنازل الداخلية تحسين نتيجة المراكز والمؤسسة في نفس الوقت، كما تعتبر وسيلة يمكن من خلالها معرفة المراكز التي تحقق ربح والتي لا تحقق ربح، بحيث وبالنسبة للتي تحقق خسارة يمكن البحث عن الأسباب ومعالجتها من أجل زيادة مردوديتها.

ثالثا: طرق تحديد أسعار التنازل الداخلية وشروط تحديدها

تختلف المؤسسات في طريقة تحديد أسعار التنازل الداخلية، وذلك لعدة أسباب وشروط، ويمكن ابراز هذه الطرق وكذا الشروط التي تتحكم في اختيار طريقة دون الأخرى فيما يلي:

I- طرق تحديد أسعار التنازل الداخلية :

ليس هناك طريقة محددة في تحديد أسعار التنازل الداخلية، يتم اختيارها حسب السياسة والهدف المنتظر من وجودها، كما تتغير هذه الطرق تبعا للتغيرات التي تمر بها مراكز المسؤولية والمؤسسة ككل، يمكن ابراز الأكثر شيوعا واستعمالا فيما يلي:¹

I-1- طريقة سعر السوق :

يعد سعر السوق أمثل الأسس لتحديد أسعار التنازل الداخلية، لأنه يحدد من أطراف خارجية عن المؤسسة بناء على قوى السوق من العرض والطلب، وبهذا تعد هذه الطريقة مقياسا موضوعيا لتقييم التحويلات بين الوحدات، وهو ما يؤدي إلى التقليل من الصراعات بين هذه الوحدات.

تستعمل هذه الطريقة عادة عند توفر سوق منافسة كاملة، بمعنى عندما يكون اعتماد الأقسام على بعضها البعض أقل ما يمكن، وهدف هذه الطريقة هو تقييم أداء الوحدات وفقا لمؤشرات مالية مرتبطة بأحداث السوق، وتساعد على تحقيق اللامركزية في اتخاذ القرارات، وتعتبر مقياسا موضوعيا لقياس أداء الوحدات.

I-2- طريقة سعر السوق المعدل :

عادة يتم تعديل سعر السوق قبل الاعتماد عليها كأسعار تنازل داخلية ليعكس الظروف والأوضاع الداخلية التي تصاحب تحويل هذه السلع والخدمات فيما بين الأقسام، فغالبا ما يتم تحديدها أقل بقليل من أسعار السوق بمقدار ما تحمله من تكاليف التسويق لهذه السلع موضع التنازل، لأن بين الأقسام تنتقل السلع والخدمات دون الحاجة إلى هذه التكاليف، والتي تشمل تكاليف التخزين، تكاليف التغليف، تكاليف الإشهار... الخ، بمعنى أن المشتري الداخلي سيستفيد من تخفيض في سعر السوق بمقدار تكاليف تسويق المنتج أو الخدمة محل التبادل.

¹ صالح الرزق، يوحنا عبد آل أدام، المحاسبة الإدارية والسياسات المعاصرة، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 1999، ص ص: 380-384 (بالتصرف)

I-3- طريقة التكلفة الفعلية :

تعد طريقة التكلفة الفعلية أو التاريخية الأكثر شيوعا واستخداما في تحديد أسعار التنازل الداخلية، خاصة في ظل عدم وجود أسعار للمنتج أو شبيه له في السوق، ذلك لأن تتميز بأنها يمكن تحديدها بدقة. إن أسعار التنازل المحسوبة بهذه الطريقة تسمح للوحدة البائعة من تغطية كافة التكاليف مع تحقيق هامش ربح معين.

I-4- طريقة سعر التكلفة المتغيرة :

هناك من يحدد أسعار التنازل على أساس التكلفة المتغيرة، عندما ينعقد وجود السوق الخارجي للمنتج الوسيط المتنازل عنه.

I-5- طريقة السعر التفاوضي :

السعر التفاوضي هو ذلك السعر الذي يتحدد نتيجة المساومة بين البائع والمشتري، ومن ثم فإن الأخذ بهذا السعر التفاوضي في تحديد أسعار التنازل الداخلية معناه إعطاء كل قسم كامل الحرية في التفاوض وتقرير سعر منتج سواء كان سلعة أو خدمة، وتتم هذه الطريقة عندما يكون لكل طرف (وحدة) عدد من البدائل.

I-6- طريقة السعر بالربح المستهدف :

تستخدم هذه الطريقة لتحديد أسعار التنازل الداخلي عندما يكون القسم البائع له قوة تفاوضية وله عدة بدائل مقارنة بالقسم المشتري للمنتج الوسيط.

II- شروط تحديد أسعار التنازلات الداخلية :

يتم تحديد أسعار التنازل حسب الشروط الموالية:¹

II-1- طبيعة مصدر التمويل:

هناك علاقة بين نوع المنتج الذي تنتجه المؤسسة وعملية اختيار مصدر التمويل، إذ نجد الحالات التالية:

- عندما لا يكون هناك سوق وسيط، أي أن المنتج الذي يتم تبادله لا يتوفر في السوق، أو أن المؤسسة ترفض التعامل مع السوق الخارجي لظروف سرية خاصة بعملية إنتاجها، هنا يتم اقتراح سعر يضم التكلفة ويضاف لها هامش ربح.

¹ مريم تواتي، سياسات أسعار التنازلات الداخلية: أداة للتمهين التنظيمي-دراسة ميدانية للمطحنة الصناعية لمدينة سيم' المنطقة الصناعية لبن بولعيد -البلدية، المرجع السابق، ص ص: 102-105

الفصل الخامس

- وهناك الحالة الثانية وهي خاصة بالمنتجات التي لا يمكن اتخاذ قرار بشأنها الا في المدى البعيد، وتتمثل في الاستثمارات التي ستشترىها المؤسسة لاحقاً؛ وفي هذه الحالة يتم تحديد التنازل اما على أساس:

✓ سعر السوق في المدى البعيد: والمحسوب على أساس الأسعار الحالية الموجودة في الخارج أو على أساس الأسعار المدفوعة للمورد الخارجي.
✓ التكلفة مضاف لها هامش ربح .

- كما نجد الحالة الثالثة، وهي تخص المنتجات التي يعتبر مصدر تمويلها غير ثابت ويمكن أن يتغير في أي وقت، وهذا بسبب أن تركيب هذه المنتجات خاص، وبالنسبة لهذا النوع هناك سوق فيه منافسة كبيرة، ويتم تحديد سعر في هذه الحالة على أساس السعر الحالي الموجود في السوق.

II-2- طبيعة مركز المسؤولية:

ان اختيار طريقة لتحديد سعر التنازل الداخلي يمكن أن تكون على أساس طبيعة مركز المسؤولية، بحيث:

- التبادلات ما بين مراكز الربح: يتم اختيار سعر السوق الحقيقي أو سعر السوق الاسمي؛

- التبادلات ما بين مراكز التكلفة أو ما بين مراكز الربح والتكلفة: يفضل اختيار سعر التنازل الداخلي على أساس التكلفة.

ويمكن توضيح ذلك وفق الجدول التالي:

الجدول رقم 1: تحديد أسعار التنازل حسب طبيعة مركز المسؤولية

طبيعة مركز المسؤولية	خصائص	سعر التنازل
مركز ربح حقيقي	حسب هدف الربح نجد أن لهذا المركز تبادلات خارجية وداخلية	- سعر السوق الحقيقي . - سعر السوق الاسمي
مركز ربح غير حقيقي	حسب هدف الربح نجد أن لهذا المركز تبادلات داخلية فقط	- التكلفة الكلية (الحقيقية أو المعيارية) + هامش ربح. - التكلفة الحدية + هامش ربح
مركز تكلفة	حسب هدف التكلفة، الجودة، والمدة نجد لهذا المركز تبادلات خارجية وداخلية	- التكلفة الكلية (الحقيقية أو المعيارية). - التكلفة الحدية.

المصدر: مريم تواتي، سياسات أسعار التنازلات الداخلية: أداة للتمهين التنظيمي-دراسة ميدانية للمطحنة الصناعية لمتيجة سيم' المنطقة الصناعية لبن بولعيد -البلدية، المرجع السابق، ص: 103

II-3- طبيعة الاستراتيجية :

هناك علاقة ما بين نوع الاستراتيجية وسياسة أسعار التنازلات الداخلية، يمكن توضيح هذه العلاقة من الشكل الموالي:

الشكل رقم 2: تحديد أسعار التنازل الداخلي حسب طبيعة الاستراتيجية



المصدر: مريم تواتي، سياسات أسعار التنازلات الداخلية: أداة للتمهين التنظيمي-دراسة ميدانية للمطحنة الصناعية لمتيجة سيم' المنطقة الصناعية لبن بولعيد -البليدة، المرجع السابق، ص: 104

من خلال الشكل السابق لدينا:

1- النوع التنافسي:

تناسب المؤسسات الاكثر تنوعا في المنتجات والأقل دمجا مثل: التكتلات، وتكون المراقبة فيها خاصة بكل قسم، السوق فيها يكون ملك للمؤسسة التي لها مركز تنافسي، والسعر السائد في السوق هو الذي يؤخذ كمرجع لسعر التنازل الداخلي.

2- النوع التعاوني :

ويخص المؤسسات الأكثر دمجا والأقل تنوعا، مثل: صناعة الحديد، السيارات، أو الصناعات الغذائية، وهنا يجب:

- تقييم الاستثمارات الثقيلة كذا استراتيجية المؤسسة وعملية التعاون ما بين مختلف المراكز .

- سعر التنازل يسمح بالاختيار بين أفضل الموارد .

- الخيارات الاستراتيجية تكون قابلة للتحقيق وما على الوحدات الا تنفيذها .

- تقييم الأداء يكون من خلال مقارنة النتائج والموازنات .

- سعر التنازل الداخلي يتم تحديده على أساس التكلفة مضافا لها هامش ربح، والأفضل اختيار طريقة التكلفة الكلية المعيارية.

3- النوع التساهمي :

ويخص المؤسسات الأكثر تنوعا ودمجا، واختيار التمويل الداخلي يكون أفضل، لكن وبما أنها تركز على التنوع فان اختيار سعر التنازل الداخلي يكون على أساس السوق.

رابعا: دراسة حالة حول أسعار التنازل

لإظهار وفهم كيفية العمل بتقنية أسعار التنازل الداخلية نعرض دراسة الحالة التالية:

I- عرض دراسة حالة رقم 01:

تملك شركة بناء الهياكل البحرية كوسمار وحدتين: الوحدة ألمار والوحدة بترمار، وكانت تكاليف الوحدتين لإنتاج 1000 وحدة كحد أقصى كما يلي:

الوحدة ألمار:

- التكاليف المتغيرة للوحدة 270 دج للوحدة.

- استهلاك الوحدة الواحدة من التكاليف الثابتة 200 دج.

- يحدد سعر التنازل بالتكلفة الكلية زائد 11.71% كهامش ربح.

الوحدة بترمار:

- تقوم بتحويل منتج الوحدة ألمار مع إضافة مواد أخرى.

- التكاليف المتغير 100 دج للوحدة.

- التكاليف الثابتة كانت 180000 دج.

الفصل الخامس

- يباع هذا المنتج بسعر 1000 د.ج.

بسبب صعوبات تسويقية انخفضت مشتريات وحدة بترمار إلى 800 وحدة من شركة أمار.

المطلوب: احسب نتيجة الودعتين ونتيجة الشركة قبل وبعد هذا الانخفاض؟ علق على هذه النتائج؟

تلقت شركة أمار عرض شراء 500 وحدة من منتجها بسعر 600 د.ج للوحدة.

اعترض مدير وحدة بترمار على ذلك بحجة أنه لا يستطيع التمويل من الخارج، إلا أن مدير وحدة أمار دافع عن هذا العرض لأنه يسمح له بالرفع من إنتاجه ونتيجته.

المطلوب:

- ادرس اثر العرض على وحدة أمار؟ هل طلبات مديرها شرعية؟

- ادرس اثر العرض على الشركة؟

II- حل دراسة الحالة:

II-1- حساب نتيجة المؤسسة والودعتين قبل وبعد حدوث مشاكل تسويقية :

سعر التنازل الداخلي يحسب في المؤسسة كما يلي:

سعر التنازل الداخلي = سعر التكلفة + 11.71 % من سعر التكلفة

سعر التنازل الداخلي = سعر التكلفة * 1.1171

سعر التنازل الداخلي = (200 + 270) * 1.1171

سعر التنازل الداخلي = 470 * 1.1171

سعر التنازل الداخلي = 525.037 د.ج

1- نتيجة الودعتين والمؤسسة ككل قبل حدوث المشاكل التسويقية:

1-1- نتيجة الوحدة أمار:

البيان	العملية	المبالغ
رقم الأعمال	$525.037 * 1000$	525037
التكلفة المتغيرة	$1000 * 270$	270000
التكاليف الثابتة	$1000 * 200$	200000
النتيجة	-	55037

1-2- نتيجة الوحدة بترمار:

المبالغ	العملية	البيان
1000000	$1000 * 1000$	رقم الأعمال
625037	$1000 * 100 + 525037$	التكلفة المتغيرة
180000	-	التكاليف الثابتة
194963	-	النتيجة

1-3- نتيجة المؤسسة:

نتيجة المؤسسة هي كل من نتيجة الوحدة الأولى والثانية:
 نتيجة المؤسسة = نتيجة الوحدة أمار + نتيجة الوحدة بترمار
 نتيجة المؤسسة = $194963 + 55037$
 نتيجة المؤسسة = 250000 دج

2- نتيجة الودتين والمؤسسة بعد حدوث مشاكل تسويقية:

1-2- نتيجة الوحدة أمار:

المبالغ	العملية	البيان
420029.6	$525.037 * 800$	رقم الأعمال
216000	$800 * 270$	التكلفة المتغيرة
200000	$1000 * 200$	التكاليف الثابتة
4029.6	-	النتيجة

2-2- نتيجة الوحدة بترمار:

المبالغ	العملية	البيان
800000	$800 * 1000$	رقم الأعمال
500029.6	$800 * 100 + 420029.6$	التكلفة المتغيرة
180000	-	التكاليف الثابتة
119970.4	-	النتيجة

2-3- نتيجة المؤسسة ككل:

نتيجة المؤسسة = نتيجة الوحدة أمار + نتيجة الوحدة بترمار

$$119970.4 + 4029.6 = \text{نتيجة المؤسسة}$$

$$\text{نتيجة المؤسسة} = 124000 \text{ دج}$$

نلاحظ أن مشاكل الوحدة بترمار أثرت على نتائج الوحدة أمار والمؤسسة ككل، وهذا واضح من خلال النتائج التي عرفت تراجعاً كبيراً.

II-2- أثر العرض الجديد على المؤسسة ككل والوحدتين :

المؤسسة باعتبارها تتعامل بالأسعار الداخلية هذا يعني أن لها استقلالية ذاتية، ستسعى دوماً لترشيد قراراتها بما يتوافق تحقيق نتائج أفضل، ولهذا فمدير الوحدة أمار لن يبقى مكتوف الأيدي منتظراً حل الوحدة بترمار مشاكلها التسويقية، بل سيحاول جاهداً لرفع نتائج وحدته، وهذا ما فعله فعلاً، إذ وجد زبون من خارج المؤسسة يطلب 500 وحدة وبسعر مغري وهو 600 دج، وهذا بهدف استغلال طاقته العاطلة ورفع نتائج الوحدة، وبهذا القرار ستزيد المشاكل التسويقية لوحدة بترمار، أين ستوفر لها في إطار طاقتها الإنتاجية 500 وحدة، لأن وحدة أمار ستسبق بطلبية الزبون الجديد لأن سعره أكبر من سعر التنازل الداخلي، وبهذا تصبح النتائج كما يلي:

1- نتيجة وحدة أمار:

البيان	العملية	المبالغ
رقم الأعمال	$600 * 500$	300000
	$525.037 * 500$	262518.5
التكلفة المتغيرة	$1000 * 270$	270000
التكاليف الثابتة	$1000 * 200$	200000
النتيجة	-	92518.5

نتيجة الوحدة أمار ستتحسن كثيراً إن وفرت طلبية الزبون الجديد، فبعد أن كانت 4029.6 دج ارتفعت إلى 92518.5 دج.

2- نتيجة الوحدة بترمار:

البيان	العملية	المبالغ
رقم الأعمال	$500 * 1000$	500000
التكلفة المتغيرة	$500 * 100 + 262518.5$	312518.5
التكاليف الثابتة	-	180000
النتيجة	-	7481.5

الفصل الخامس

نتيجة الوحدة بترمار ستتأثر كثيرا بقرار مدير وحدة أمار، إذ انخفضت نتيجتها من 119970.4 دج إلى 7481.5 دج، وهذا ما دفع مدير هذه الوحدة يعارض بشدة خاصة أنه لا يمكن التموين من خارج المؤسسة، لكن هنا كيف يكون موقف الإدارة المركزية بذلك؟

الإدارة المركزية ستبحث عما إذا كانت أهداف الوحدة أمار تتوافق مع الأهداف العامة للمؤسسة، فإن كان هناك توافق فلن تتدخل في ذلك، لأن الوحدات تتمتع بالاستقلالية الممنوحة لها ما لم تكن أهدافها متعارضة مع أهداف المؤسسة، لكن إن كان هناك تعارض أهداف الوحدات مع أهداف المؤسسة ستتدخل هذه الأخيرة في ضبط اللامركزية لتحقيق التوافق بين أهدافها وأهداف هذه الوحدات وهذا باستعمال المركزية (مبدأ ضبط اللامركزية بالمركزية).

3- حساب نتيجة المؤسسة:

نتيجة المؤسسة = نتيجة الوحدة أمار + نتيجة الوحدة بترمار

$$\text{نتيجة المؤسسة} = 7481.5 + 292518.5$$

$$\text{نتيجة المؤسسة} = 100000 \text{ دج}$$

وبهذا نجد أن قرار الوحدة أمار تؤثر سلبا على نتائج المؤسسة ككل، فبعد أن كانت 124000 دج ستصبح 100000 دج، وبهذا المؤسسة ستتدخل لأن أهداف الوحدة أمار لا تتوافق مع أهداف المؤسسة ككل، لكن تدخلها سيكون في إطار تفاوضي تتوصل من خلاله لحل مرضي للوحدة أمار. وهي فرصة للوحدة أمار من أجل تعديل سياسة أسعار التنازل، لأن أسعار التنازل تكون عبارة عن عقد مبرم لا يمكن تعديله بسهولة، خاصة أن أسعار التنازل الداخلي لا تأثر في المؤسسة ككل، وبهذا المؤسسة لن تمنع من تعديل أسعار التنازل الداخلي بسعر السوق (600 دج) والوحدة بترمار لن تعارض لأن موقفها التفاوضي هنا ضعيف.

4- تعديل سياسة أسعار التنازل الداخلي بأسعار السوق:

1-4- نتيجة الوحدة أمار:

البيان	العملية	المبالغ
رقم الأعمال	600 * 800	480000
التكلفة المتغيرة	800 * 270	216000
التكاليف الثابتة	1000 * 200	200000
النتيجة	-	64000

$$4029.6 < 64000$$

الفصل الخامس

نتيجة الوحدة أمار أحسن عند تغير سياسة أسعار التنازل الداخلي حسب أسعار السوق، وخاصة أن المشاكل التسويقية التي تعاني منها الوحدة بترمار مؤقتة.

4-2- نتيجة الوحدة بترمار:

المبلغ	العملية	البيان
800000	$800 * 1000$	رقم الأعمال
560000	$800 * 100 + 480000$	التكلفة المتغيرة
180000	-	التكاليف الثابتة
60000	-	النتيجة

نتيجة الوحدة بترمار أحسن من نتائجها في حالة تلبية طلبية الزبون الخارجي (7481.5)، ولهذا فهي لن تمنع من تعديل أسعار التنازل إلى مستوى 600 دج.

4-3- نتيجة المؤسسة ككل:

نتيجة المؤسسة ككل ستكون نفسها عند بيع 800 وحدة لأن أسعار التنازل الداخلية مهما تغيرت فهي تدخل كإيراد من جهة وستخرج بنفس القيمة كتكلفة، أي ستكون بقيمة 124000 دج.

$$\text{نتيجة المؤسسة} = 64000 + 60000 = 124000 \text{ دج}$$

وبهذا تعديل أسعار التنازل حافظت على نتائج المؤسسة ككل ورفع من نتائج الوحدة أمار مقارنة بنتائجها عند سياسة أسعار التنازل الداخلي التي كان معمول بها، وهذا يعتبر بالنسبة لها بمثابة تحقيق عظيم لها في تغيير سياسة التنازل الداخلي. في حين الوحدة بترمار التي تعاني من مشاكل تسويقية مؤقتة ليست في موضع قوة، إذ لا بد من قبول التعديل في هذه السياسة لتفادي خسائر أكبر.

الفصل السادس:

لوحات القيادة كأداة تقنية لمراقبة التسيير

✍ محاور هذا الفصل تتمثل في:

✍ مفهوم لوحات القيادة

✍ أدوار ووظائف لوحات القيادة وأهميتها في المؤسسة

✍ مراحل إعداد لوحة القيادة

✍ دراسة حالة حول لوحة القيادة

الفصل السادس: لوحات القيادة كأداة تقنية لمراقبة التسيير

تعتبر لوحة القيادة إحدى أهم الأدوات الأساسية لمراقبة التسيير، وتعتبر أداة مهمة تحمل المعلومات الضرورية لتقييم أداء المؤسسة ومساعدة متخذي القرار وإعطاءهم المؤشرات التي يمكن من خلالها تحقيق الأهداف وتصحيح الانحرافات، معتمدة في ذلك على عدة مؤشرات تساعد في التحليل وتحديد الانحرافات ومن ثم القيام بعملية التصحيح لتحقيق الأهداف المسطرة، وهذا بالاعتماد على جداول ومنحنيات... لتسهيل عملية التسيير والرقابة داخل المؤسسة؛ ويمكن إبراز هذه الأداة وفق العناصر الموائية.

أولاً: مفهوم لوحات القيادة

يمكن إبراز مفهوم هذه الأداة وفق ما يلي:

I- تعريف لوحة القيادة :

لقد ظهرت فكرة وعبارة لوحة القيادة في ثلاثينات القرن الماضي على شكل متابعة النسب والبيانات، الضرورية، التي تسمح للمسير أو القائد متابعة تسيير المؤسسة نحو الأهداف المحددة، وذلك عن طريق المقارنة بين النسب المحصل عليها والنسب المعيارية، ليتطور هذا المصطلح بالولايات المتحدة الأمريكية عام 1948، حيث كان يتم تطبيقها من قبل أكبر المؤسسات في ذلك الوقت، لتشهد عودتها بقوة في سنة 1980 بفرنسا؛¹ وكان معمول به من طرف المؤسسات التي تقوم على نظام التسيير التقديري.

ولقد تعددت تسميات هذه الأداة من "جدول التسيير" إلى "جدول المراقبة" ثم إلى "لوحة القيادة" إلا أن معظم التعاريف المقدمة من طرف العلماء بالرغم من اختلاف زمن الصياغة تصب في نفس السياق والتي نذكر منها ما يلي:

عرف ميشال لروي Michel Leroy: "لوحة القيادة أنها تقديم شامل وبيداغوجي لمؤشرات التسيير، التي تسمح للمسؤول بمتابعة وتحقيق أهداف المؤسسة"²؛

¹ الداوي الشيخ، تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء، مجلة الباحث، جامعة الجزائر، العدد 07، 2009-2010، ص:12.

² Michel Leroy, *Le tableau de bord au service de l'entreprise*, édition d'organisation, Paris, 2001, P : 7.

الفصل السادس

وعرفها Selmer على أنها أداة مشفرة مهيكلية للاتصال في المؤسسة، تحتوي على مجموعة من المعلومات المالية وغير المالية عن الأداء، ومدى تحقيق الأهداف المسطرة وهي وسيلة قيادة؛¹

وتعرف انها تشخيص دائم في المؤسسة يركز على إبراز وضعيتها بصفة منتظمة ودورية، حيث تظهر المعلومات المتعلقة بالتسيير بواسطة نسب في جداول رقمية أو منحنيات أو رسوم بيانية، فلوحة القيادة في التسيير موجزة، معبرة، يستطيع من خلالها المسير تقديم تسلسل تقديم تسلسل الأحداث، ويعيد فحص ومواجهة التوجهات وتصحيح القرارات.²

بمعنى آخر فهي تجميع منظم للمعلومات التي تسمح للمسير وبشكل سريع بمعرفة ما إذا كان سير نشاط المؤسسة وأجهزتها الرئيسية هو نفسه ما تم تقديره وتخطيطه ووضع الانحرافات المحتملة له وتوضيحها.³

وتعرف كذلك بأنها مجموعة من المؤشرات المرتبة في نظام خاضع لمتابعة فريق عمل أو مسؤول ما للمساعدة على اتخاذ القرارات والتنسيق والرقابة على عمليات القسم المعني، كما تعتبر أداة اتصال تسمح لمراقبي التسيير انتباه المسؤول إلى النقاط الأساسية في إدارته بغرض تحسينها.⁴

وهناك من يعرفها على أنها عرض لأهم المعلومات التي يحتاجها المسؤول، والتي تسمح بإظهار الانحرافات الناتجة عن سوء التسيير، كما تعتبر أداة تنبؤ تسمح بتقدير التطورات المتوقعة لاقتناص الفرص وتخفيض نسبة الخطر.⁵

ومن التعاريف السابقة يمكن أن نستخلص أن لوحة القيادة تعرض المعلومات الخاصة بسير نظام المؤسسة في شكل واضح، شامل ومبسط لتمكين متخذي القرار من اتخاذ القرارات اللازمة في الوقت المناسب بغية تحقيق الأهداف المحددة من خلال الاستغلال والتخصيص الأمثل للموارد المادية والبشرية.

¹ Caroline Selmer, **concevoir le tableau de bord**, 2eme édition, Dunod, Paris, 2003, P :48.

² ناصر دادي عدون، الإدارة والتخطيط الاستراتيجي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، ص135

³ زهية بوديار، جباري شوقي، لوحة القيادة كأسلوب فعال لاتخاذ القرار في المؤسسة، الملتقى الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف، الجزائر، أبريل 2009، ص:4.

⁴ المرجع أعلاه نفسه

⁵ أحمد بونقيب، دور لوحات القيادة في زيادة فعالية مراقبة التسيير دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة AMC، رسالة ماجستير (غير منشورة)، تخصص علوم تجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2006، ص119.

II- خصائص لوحات القيادة

تمتاز لوحة القيادة بجملة من الخصائص، نذكر منها: ¹

- لوحات القيادة دورية، ويرتبط هذا بديناميتها ومدة تحسين المعلومات التي تحويها، ويمكن التمييز بين عدة أشكال، فيمكن أن تكون يومية، أسبوعية، شهرية، أو سنوية، وتعتبر لوحات القيادة الشهرية الأكثر تجسيدا لأنها تتميز بإعطاء نظرة عامة على المؤسسة في ظرف قصير وبأقل تكاليف لإعدادها.

- موجهة للنشاط، لا تفيد لوحة القيادة شيئا بدون التعاليق ومخططات الأنشطة فتقييمها يجب أن يكون ديناميكيا، يتبع التغيرات ويستجيب لخاصيتين من خصائص المسير القيادة والتنشيط.

- الانتقاء، حيث يتم اختيار المؤشرات حسب طبيعة النشاط ويقاس مستوى الأداء في كل مركز مسؤولية، أين يكون الاتفاق عليها مسبقا، وهذا حسب أهداف وخصائص وطبيعة كل مسؤول، تتعلق هذه المؤشرات إما بنشاط فترة سابقة، أو بالتنبؤ بمستوى نشاط أو هدف معين، تظهر في شكل نسب، جداول، أشكال وغيرها.

- الشمولية، إذ يخصص لكل مستوى أو مركز مسؤولية لوحدة قيادة مناسبة لطبيعته، لينتج من هذه المراكز لوحة قيادة شاملة للمؤسسة على مستوى الإدارة العليا.

- السرعة، تتميز لوحة القيادة بالسرعة في وصولها إلى المسؤول لجعل المعلومات مناسبة لتقييم الأداء وكذلك سرعة اتخاذ الإجراءات التصحيحية

- وسيلة تنبؤ، وتظهر بعد تحديد الانحرافات في كل مستوى ومعرفة أسبابها والقيام بالإجراءات التصحيحية، حيث تشخص هذه العملية وضعية المؤسسة، مما يؤدي بالمسؤولين إلى اعتمادها كوسيلة تنبؤ تساعد في اتخاذ القرارات المستقبلية.

- التقدير الكمي، فعادة ما تكون المعلومات الموجودة في لوحة القيادة تحمل طابع كمي وذلك لتسهيل القياس والمقارنة من أجل إيجاد الانحراف ما بين الأهداف والنتائج الحقيقية،

¹ عد إلى: (بالتصرف)

- محمد العربي بن لخضر، دور لوحة القيادة في تحسين القرارات التسويقية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2014-2015، ص ص13-16.

- الهوارى معراج، مدخل إلى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص85

- محمد براج، صليحة خنوش، واقع ومكانة مراقبة وظيفة مراقبة التسيير وأدواتها في المؤسسات الجزائرية، ملتقى وطني حول مراقبة التسيير كألية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، جامعة سعد دحلب، البلدة، يوم 25 أفريل 2017، ص:8.

مثلا بالوحدات، عدد القطع المنتجة والمباعة، عدد الساعات العمل، أو في شكل تقريبي مثل: الصيانة، رضا الزبائن في شكل نسبة مئوية وذلك لتسهيل التحليل وقياس الأداء (كاستعمال النسب، المنحنيات...) وتحتوي على قيم مالية وغير مالية.

- خاصية الأنية، وهي أهم ما يميز لوحة القيادة عن الأدوات الأخرى للمراقبة وتمثل في الفترة القصيرة التي تعد فيها لوحة القيادة، حيث تسمح اتخاذ القرارات الضرورية في أقرب وقت لتحقيق الأهداف المحددة؛

- أداة تنسيقية، فهي تعمل على الربط بين الاستراتيجية والخطة المتبعة.

- أداة تلخيصية، تشمل على المعلومات الضرورية لقيام كل مسؤول عملي بتشخيص سريع لتقدم العمليات الواقعة تحت مسؤوليته.

- أداة الاستعمال المتداول، طبيعة الاستخدام المتكرر للوحة القيادة يستوجب خاصية سهولة الفهم والوضوح بمعنى ضرورة تحقيقها للاتصال الجيد بين المسؤول والمعاونين وذلك بواسطة عدد محدود من المؤشرات المنتقاة بشكل جيد وكذا اختيار أشكال ملائمة ومعبرة عن تلك المؤشرات وبلغة مشتركة تسمح لجميع أعضاء الفريق بالتحاور حول نتائج أدائهم.

- تلاءم لوحة القيادة مع تنظيم المؤسسة، إذ لا بد أن يكون لكل مسؤول لوحة قيادة واحدة، غير أنه لهذا الأخير أن يتحصل على العديد من لوحات من المرؤوسين وهو ما يعرف بمبدأ التداخل.

ثانيا: أدوار ووظائف لوحات القيادة وأهميتها في المؤسسة

يمكن إبراز اهم الوظائف التي تقوم بها لوحات القيادة وكذا أهميتها في المؤسسة كنظام معلومات مهم فيها فيما يلي:

I- أدوار لوحات القيادة في المؤسسة :

يتضح دور لوحة القيادة فيما يلي:¹

I-1- لوحة القيادة وسيلة تجميع :

تعمل هذه الأداة على توضيح ما هو غير عادي في المؤسسة في شكل معلومات رقمية واضحة وسهلة الفهم، حيث يستعملها المسير في اتخاذ القرارات الملائمة وإمكانية قراءتها من خلال نظرة واحدة.

I-2- لوحة القيادة وسيلة تسيير :

حيث تساعد في الوقوف على المشاكل التي تواجه المؤسسة نحو تحقيق أهدافها . وتتطلب هذه الوسيلة وجود منهجية لتصميمها والقابلية للقراءة والفهم من قبل المسؤولين، كما تتطلب عند بناءها ديناميكية نحو كل اتجاهات الهيكل التنظيمي.

I-3- لوحة القيادة أداة مراقبة :

كونها تسمح بتعديل مستوى التجريد، الذي يتحقق من خلال تدفق لمعلومات دقيقة يوفرها نظام المعلومات للمؤسسة، كما أن المراقبة من خلال لوحة القيادة هي توجيه وإرشاد المؤسسة نحو تحقيق الأهداف المسطرة بفعالية كبيرة.

I-4- لوحة القيادة وسيلة تشخيصية :

فهي تنبه بالظواهر غير الطبيعية التي تواجه عملية تحقيق الأهداف .كذلك تسمح بكشف نقاط الضعف في الجانب التنظيمي للمؤسسة.

¹ عد إلى:

- عبد الوهاب سويبي، **الفعالية التنظيمية تحديد المحتوى والقياس باستعمال أسلوب لوحة القيادة**، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2001، ص ص: 165-168.

- سهام شعبان، **محاولة تصميم لوحة القيادة الاستشرافية لمؤسسة صحية جزائرية حالة المركز الاستشفائي الجامعي نذير محمد تيزي وزو-**، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة احمد بوقرة، بومرداس، 2013-2014، ص ص، 7-9.

- بن لخضر محمد العربي، المرجع السابق، ص ص: 38-41

I-5- لوحة القيادة وسيلة حوار وتفاوض وتشاور :

يظهر ذلك من خلال اجتماع مختلف الجهات والهيئات التابعة للمؤسسة. بحيث كل مسير يقدم لوحة القيادة الخاصة بمصلحته، ويعلق على النتائج ويشرح الانحرافات. فمن خلال الحوار تتدخل الإدارة العامة للتنسيق بين مختلف العمليات التصحيحية لتحقيق أمثلية شاملة على مستوى كل مصلحة؛ وهذا انطلاقاً من الاجتماعات المختلفة، إذ يمكن للأفراد التعليق على النتائج المتوصل إليها في إطار نشاطاتهم.

I-6- لوحة القيادة وسيلة إعلام :

حيث تستعمل هذه الوسيلة لإعلام المشرفين على المؤسسة بمستويات الأداء المحققة على كل مصلحة أو على المؤسسة ككل.

I-7- لوحة القيادة وسيلة لتحسين كفاءات الإطارات :

من خلال المساهمة في التحسين والتعبئة المستمرة للمسيرين نحو الأهداف المسطرة، والعزف الذهني لإيجاد أفضل الحل ول للمشاكل المطروحة أو القدرة على تحفيز الإطارات.

I-8- لوحة القيادة وسيلة لقياس الأداء :

إن تصميم نظام لوحة القيادة لا يكون فعالاً إلا إذا تم ربطه مسبقاً مع مفهوم الأداء، كما أنها تقدم نتائج الأهداف في شكل مادي أو مالي تتمثل في قيمة مرجعية يتم على أساسها المقارنة واستخراج الانحرافات.

I-9- لوحة القيادة أداة لاتخاذ القرار :

تلعب لوحة القيادة دوراً في عملية اتخاذ القرارات، إذ تقدم المعلومات الكافية عن النقاط الأساسية التي يجب الاهتمام بها في المؤسسة وتحديد نقاط القوة والضعف التي يعاني منها كل مركز مسؤولية، وتسمح بوضع خطة تصحيحية واعداد الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب، ومنه تكون كأداة مساعدة على اتخاذ القرار، ثم كوسيلة من الوسائل المهمة في عملية التسيير؛

I-10- لوحة القيادة وسيلة تنبؤ وتنبه بالحالات الطارئة :

إذ تساعد بالتنبؤ بالحالة المستقبلية بناء على استقرار الماضي ودراسة الحاضر، فهي تقدم الوضعية المراد الوصول إليها في المستقبل انطلاقاً من دراسة وملاحظة اتجاهات مكونات لوحة القيادة؛ كما أنها تلعب دور وقائي حيث تعمل كمنبه للمؤسسة.

I-11- لوحة القيادة وسيلة تحفيز للمسؤولين :

تعتبر المرآة التي تعكس القدرات الإبداعية للمسيرين ومستويات الأداء التي يحققونها، والتحديات التي يواجهونها في إطار منهجية شاملة تنطلق من فترة التفاوض حول أهداف طموحة وواقعية.

I-12- لوحة القيادة أداة لتجميع الخبرات والتعلم:

حيث تمكن عملية إعداد ووضع لوحة قيادة من الحصول على قاعدة للمعطيات، وتسمح بصياغة معايير تحكم أداء الأعمال.

I-13- لوحة القيادة وسيلة للتشخيص :

تثير لوحة القيادة الانتباه نحو الظواهر غير الطبيعية التي تواجه عملية تحقيق الأهداف. ومنه قيام المشرفين على المؤسسة لمعرفة أسباب الانحرافات وتصور العمليات التصحيحية الممكنة، ومدى تأثيرها على النتائج.

II- أهمية لوحة القيادة :

إن للوحة القيادة أهمية خاصة باعتبارها نظام للمعلومات يساعد في معرفة المعطيات الضرورية لمراقبة سير أداء المؤسسات في مدى القصير، وكذا تسهيل ممارسة المسؤوليات، ويمكن إيضاح أهميتها في النقاط التالية: ¹

II-1- عند وضع خطة المؤسسة :

وهذا من خلال:

- إلزام كل مسؤول بوضع خطط تناسب مع الأقسام الأخرى؛
- إشراك جميع الإداريين في وضع الأهداف؛
- المساعدة على سياسات واضحة مقدما؛
- تنظيم وتحديد المسؤولية لكل مستوى من المستويات الإدارية وكل فرد من الأفراد، وكذا تحديد مراكز المسؤولية تبعا لذلك.

II-2- خلال سير نشاط المؤسسة :

ويكون ذلك بـ:

¹ زهية بوديار، جباري شوقي، المرجع السابق، ص:6.

- وضع كل العناصر اللازمة للرقابة وكشف الانحرافات والمساهمة في تقديم الإجراءات التصحيحية؛
- تحديد نوعية المعطيات المستعملة في إرسالها إلى المستويات العليا؛
- تسهيل عملية الحصول على الائتمان من البنوك؛
- السماح بتحديد نقاط القوة والضعف للمؤسسة؛
- السماح بتقديم سريع ودائم لنتيجة المؤسسة؛
- السماح بإعطاء وضعية الخزينة، متابعة تطور الهامش الإجمالي، ومراقبة مستوى عتبة المردودية.

وعموما فلوحة القيادة الجيدة لها أهمية كبيرة في المؤسسة لكونها تسمح ب: ¹

- معرفة وضعية المؤسسة في كل وقت؛
- متابعة تحقيق الأهداف المسطرة، وكذا الاستعمال الأمثل للموارد؛
- تصحيح الانحرافات بين الأهداف و النتائج؛
- توجيه المؤسسة والمساعدة في اتخاذ القرارات؛
- الحوار بين مختلف المستويات التنظيمية.

ثالثا: أنواع لوحات القيادة وأدواتها

يوجد في المؤسسة عدة أنواع من لوحات القيادة، وكل منها تستعمل مجموعة من الأدوات، يمكن إبراز كل ذلك وفق ما يلي:

I- أنواع لوحات القيادة :

تتنوع لوحة القيادة حسب طبيعة المسؤوليات المتواجدة بالمؤسسة، وعموما نجد الأشكال التالية:²

¹ زهية بركان، لوحة القيادة كأداة لمراقبة التسيير داخل المؤسسة الاقتصادية، الملتقى الوطني حول مراقبة التسيير كآلية لحكومة المؤسسات وتفعيل الإبداع، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، الجزائر، بدون سنة النشر، ص:12.

² عد إلى:

- محمد خليل، عبد الحميد أحمد، منى عبد السلام، مراقبة التسيير في المؤسسة، شبكة الأبحاث والدراسات الاقتصادية، ص28

- سهام شعبان، المرجع السابق، ص:12

I-1- لوحة قيادة الاستغلال (الوظيفية) :

يتم صياغة لوحة قيادة الاستغلال بالشكل الذي يجعل منها وسيلة مساعدة لتقييم أداء وظيفة ما، حيث توفر المعلومات المباشرة والمفهومة في الظرف الزمني الملائم، وتتفرع إلى:

1- لوحة قيادة مالية (الكلاسيكية):

تنجز انطلاقاً من المعطيات المستندة في النظام المحاسبي، كما تحدد كل النتائج العامة المحسوبة مسبقاً، أي تحتوي على معلومات متعلقة بالحالة المالية للمؤسسة من مداخل وتكاليف، كما تحدد ما وصلت إليه المؤسسة بمقارنتها مع الأهداف الاستراتيجية (حصة السوق، هيكلية الزبائن)، أي أن استعمالها يكون من أجل التفكير في المدى القصير، وبذلك تعتبر هذا النوع سلاحاً في يد الإدارة العامة لمراقبة كل العمليات التسييرية واكتشاف ودراسة أسبابها واتخاذ الإجراءات لإعادة المؤسسة إلى المسار السليم.

2- لوحة قيادة اجتماعية:

توفر لنا هذه اللوحة جميع المعلومات الخاصة بالمستخدمين المهنية منها والاجتماعية (عدد المستخدمين، الأطارات، التوظيف، التكوين، حوادث العمل،... الخ).

3- لوحة قيادة تقنية:

هذه اللوحة تلمس الجانب التقني للمؤسسة (عدد الآلات، حالات العطب، الصيانة،... الخ).

4- لوحة قيادة الخزينة:

هذه اللوحة تزودنا بجميع حقوق المؤسسة (أرصدة مختلف الحسابات، الديون،... الخ).

I-2- لوحة قيادة التسيير :

تتعلق بكل جوانب نشاط المؤسسة، أي أنها حصيلة تفاعل مختلف الأنواع السابقة، تحتوي على المؤشرات والمعلومات الأساسية لمتابعة النشاط حسب الاتجاهات والسياسات المسطرة، والهدف منها هو متابعة النتائج ومراقبة التنفيذ المحقق بين مستويات المؤسسة توجه إلى المديرية العامة.

II- أدوات لوحة القيادة :

يمكن تحديد ومعرفة أدوات وأساليب لوحة القيادة فيما يلي:¹

II-1- الجداول والقوائم المالية :

هذه الأداة هي الأكثر استعمالاً، حيث تعتبر مصدر كل الأدوات الأخرى، تقوم بتزويد المسيرين بالمعلومات المفصلة، وهي أساساً وثائق ملخصة للعمليات المحاسبية، بشكل يساعد في التحليل، فهي عبارة عن ترتيب المعلومات في شكل جداول (أعمدة وصفوف) وضمن شروط قانونية وتنظيمية، تسمح بمقارنة المعلومات المختلفة سواء كانت مقارنة بين التقديرات والنتائج الفعلية ومنه استخراج الفروقات، أو مقارنة بين السلاسل الزمنية أو مقارنة بين النسب المختلفة.

II-2- التمثيل البياني :

هي أكثر سهولة وأكثر تعبيراً مقارنة بالجدول، وهي عبارة عن أشكال هندسية (منحنيات، مدرجات، دوائر نسبية، أعمد... الخ، تعمل على تسهيل فهم الظواهر المعقدة، وتشرح التغيرات الحاصلة والانحرافات والتطورات الحاصلة، كما توضح الارتباطات الموجودة بين المتغيرات.

II-3- النسب :

هي قيمة لها دلالة قوية على بنية المؤسسة ونشاطها من خلال العلاقة بين مجموعتين أو عنصرين ماليين أو كميّين من عناصر بنية المؤسسة، وحتى تؤدي هذه النسب دورها القيادي لابد أن تعبر عن الحقيقة، وتكون بسيطة وسهلة الاستيعاب معتمدة على المدى القصير، تساعد في معرفة وضعية المؤسسة في الفترة ما بحيث يمكنها قياس الأداء مثل نسبة رقم أعمال كل بائع، نسبة رضى الزبائن... الخ؛

II-5- القيم والانحرافات :

هي وسيلة تعطي نظرة سريعة وواقعية لنشاط المؤسسة كرقم أعمال كل وحدة، كما يمكن استخراج عد كبير من الانحرافات من نظام رقابة الموازنة عن طريق مقارنة النتائج المحققة بالأهداف المسطرة؛

¹ عد إلى: (بالتصرف)

- ناصر دادي عدون، وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية - حالة البنوك، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2004، ص42

- محمد الصغير قريشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، أطروحة الدكتوراه، المرجع السابق، ص 89.

II-6- الرموز :

هي تمثيلات معينة أو إشارات ملونة تظهر في حالة المؤشر (إعطاء لون معين يوحي بوجود إنحراف غير ملائم، ولون آخر يوحي للانحراف الملائم)، ويمكن أيضا أن تكون إشارات ضوئية على الحاسوب، حيث تسمح هذه الرموز بالتركيز على الأمور المستعجلة اللازمة.

رابعا: مراحل إعداد لوحة القيادة ليتحول لنظام جزئي لنظام مراقبة التسيير

يمكن إبراز مراحل بناء لوحات القيادة في المؤسسة بالشكل الذي تؤدي دورها كأداة مهمة في نظام مراقبة التسيير كما يلي:

I- مراحل إعداد لوحات القيادة

إن عملية إعداد لوحة القيادة بطريقة فعالة تمر بمراحل أساسية تتمثل في:¹

I-1- دراسة هوية المؤسسة :

ويكون ذلك من خلال:

1- دراسة محيط المؤسسة:

يتم التركيز في هذه المرحلة على المؤسسة والسوق الذي تنشط فيه (موارد المؤسسة، الهيكل التنظيمي للمؤسسة، استراتيجيات المؤسسة،...)؛ ومن ثم يمكن تحديد أهداف المؤسسة العامة للمؤسسة، بمعنى آخر تحليل المحيط الاقتصادي واستراتيجية المؤسسة من أجل تحديد معالم المشروع.

2- تعريف المؤسسة:

يكون من خلال تحليل الهيكل التنظيمي للمؤسسة من أجل تحديد الإجراءات والأنشطة والفاعلين الأساسيين.

I-2- تصميم نظام لوحة القيادة :

يتم في هذه المرحلة:

1- تحديد أهداف التكتيكية:

يتم تحديد أهداف مراكز النشاط (مراكز مسؤولية)، أو لكل فريق عمل.

¹ عد إلى:

- رحيم حسين بونقيب، دور لوحة القيادة في دعم فعالية مراقبة التسيير، أبحاث اقتصادية، العدد 4، 2008، ص:7

- محمد العربي بن لخضر، المرجع السابق، ص 29.

2- بناء لوحات القيادة لكل مركز مسؤولية:

وهنا يتم التعريف بلوحة القيادة لكل فريق.

3- اختيار ووضع المؤشرات:

يتم اختيار المؤشرات تبعا للأهداف المسطرة، وباعتبار المؤشر أداة لتقييم الوضعية، ممكن أن نميز بين ثلاث مجموعات من المؤشرات:

3-1- مؤشرات نتائج ومؤشرات متابعة:

تعتبر المؤشرات المكون الرئيسي للوحات القيادة، حيث أن لوحة القيادة هي عرض لأهم المؤشرات والمعلومات التي تساعد المسؤولين في إدارة عملياتهم، وإن اختيار المؤشرات بشكل جيد وعناية يمكن المسير من تشكيل لوحة قيادة فعالة تسمح له بمعرفة مستوى الأداء لاتخاذ القرارات الصائبة.

3-2- مؤشرات قيادية ومؤشرات رقابية:

يمكن للمؤشر أن يزود المستوى التنظيمي الأعلى بالنتائج الحقيقية بالمركز المكلف بتنفيذ بعض الخطط وبرامج العمل ويسمى هنا مؤشرا رقابيا، في حين تعمل مؤشرات القيادة على توضيح سير العمليات بالنسبة للمسؤول المعني، وتساعد في اتخاذ القرارات، دون أن يتم رفعها إلى المستوى الأعلى، فالغرض منها هو تمكين المسؤولين من قيادة عملياتهم وتحسين أدائهم.

3-3- مؤشرات مالية ومؤشرات تشغيلية:

يمكن لمؤشر ما أن يتم تحضيره إما انطلاقا من معطيات محاسبية مثل تكاليف الإنتاج، معدلات المردودية وغيرها، وإما معطيات تشغيلية مثل عدد الغيابات، والمعطيات التشغيلية تساعد على اتخاذ الإجراءات التصحيحية بصورة أسرع من المعطيات المالية لأن هذه الأخيرة تتطلب مدة زمنية أطول لتحضيرها عكس المعطيات التشغيلية.

باعتبار أن المؤشرات تمثل جوهر لوحة القيادة فإن سلامة هذه الأخيرة مرتبطة بشكل كبير بمدى سلامة المؤشرات الموضوعية، حرصا على تحقيق السلامة والبساطة والوضوح عند وضعها.

4- تحديد المعايير:

إن المؤشرات تكون بلا فائدة إذ لم تقارن بمعايير يتم تحديدها، حيث تتم مقارنة المؤشرات الفعلية للوحة القيادة بقيم معيارية ويمكن أن تتمثل هذه المعايير في أهداف تحدها المؤسسة، والمعايير تمثل في الحقيقة مؤشرات قياسية قد تكون مستوحاة من

المنافسين الأوائل، أو من مكاتب دراسات متخصصة في مجال الاستثمارات وقياس الأداء.

5- تجميع المعلومات:

بعد ما تقع عملية تحديد المؤشرات واختيار الأنسب منها تبدأ مرحلة تشكيل المؤشرات، انطلاقاً من المعلومات التي تمتلكها المؤسسة. وفي هذه المرحلة يقوم كل مسؤول بتحديد المعلومات التي يحتاجها لتحضير المؤشرات التي تخصه، كما تحدد المدة الزمنية للحصول عليها.

6- اختيار الأنظمة المعلوماتية المناسبة:

تعتبر المعلومة أداة لازمة في عملية تصميم نظام لوحة القيادة في المؤسسة، حيث أن عملية حجز واستخراج المعطيات ومعالجتها تتم بسهولة كلما كانت الأداة المعلوماتية أفضل، ويبقى على المؤسسة أن تختار منها ما يناسبها (حجم المؤسسة، تكلفة النظام،....).

I-3- تشغيل نظام لوحة القيادة :

إن من أهم مميزات لوحة القيادة لفت انتباه المسؤولين وسهولة قراءة المعلومات المتواجدة بها، لذا يجب احتواء لوحة القيادة على معلومات تلخيصية مرتبة وشاملة، ويمكن للوحة القيادة أن تكون شاشة كمبيوتر، لوحة لافتة، وهناك عدة أدوات لتصميمها منها الجداول، الرسومات والتمثيلات البيانية، الرموز.. الخ. ويتم في هذه المرحلة اختيار برنامج التشغيل في الاعلام الآلي، وتشغيله:

1- اختيار برنامج التشغيل في الاعلام الآلي:

ويكون بتحديد الخيارات المطلوبة لاختيار برنامج تشغيل اعلام آلي مناسب.

2- تشغيل البرنامج وتوسيعه في المؤسسة:

يتم في هذه المرحلة وضع البرنامج وتشغيله وتوسيعه على كل المؤسسة.

I-4- التحسين المستمر :

ويكون بمراجعة النظام والمتابعة الدائمة له.

II- الشكل العام للوحات القيادة :

إن أغلب لوحات القيادة الحالية تحتوي على أربع مناطق تظهر في الشكل الموالي:¹

الجدول رقم 1: الشكل العام للوحات القيادة

لوحة القيادة الخاصة بمركز مسؤولية ما.			
الفروقات	الأهداف	النتائج	
			:الصف 1 - مؤشر أ - مؤشر ب :الصف 2 الصف ن:
(4)	(3)	(2)	(1)
منطقة الفروقات	منطقة الأهداف	منطقة النتائج	منطقة المقاييس الاقتصادية

المصدر: بن لخضر محمد العربي، المرجع السابق، ص 56.

توجد في الجهة اليمنى من لوحة القيادة التابعة لمسؤول معين في المؤسسة (منطقة المقاييس الاقتصادية) قائمة من الأصناف. وتتمثل عموماً في (مراكز مسؤولية، مصالح، ورشات،...) هذه الأصناف تابعة لهذا المسؤول، وكل صنف يرتبط بالجهة التي فوض لها المسؤول جزءاً من صلاحياته وتفاوض معها على تحقيق أهداف معينة، فيمكن أن يتمثل الصف رقم 1 في إدارة إنتاج، والمسؤول عنها هو مدير الإنتاج، وهذا الأخير خاضع لسلطة الإدارة العامة. كما يشترط أن يكون لكل صنف موجود بلوحة القيادة وزن اقتصادي مقارنة بمجموع النشاطات في المؤسسة بمعنى أهمية النشاط في المؤسسة. إضافة إلى أن كل صنف يضم مجموعة من المؤشرات والتي تخص دائرة نشاطه (عادة ما تكون هناك مؤشرات مشتركة)، وهذه المؤشرات تسمح للمسؤول عن المركز بالتركيز على أهم النقاط الأساسية في إدارته.

¹ محمد العربي بن لخضر، المرجع السابق، ص: 57-58

II-1- منطقة النتائج :

إن النتائج المعروضة في هذه المنطقة يمكن أن تكون شهرية (خاصة بشهر واحد) أو تراكمية (مجموعة نتائج الشهر منذ بداية السنة) أو شهرية وتراكمية معا.

وإضافة إلى عرض نتائج لوحات القيادة شهريا وتراكميا يمكن عرض النتائج المرتبطة بالنشاط والأداء المالي في وثيقة واحدة معبر عنها بمؤشرات كمية ومالية، أو الفصل بين نتائج الأداء المالي والنتائج المتعلقة بالنشاط لنفس مراكز المسؤولية لتسهيل عملية المتابعة وتحديد الخلل.

II-2- منطقة الأهداف :

تظهر في هذه المنطقة من لوحة القيادة الأهداف التي حددت لفترة معينة، وقد تكون أهداف شهرية أو تراكمية أو الاثنتين معا، وقد تكون أهداف تخص النشاط أو الأداء المالي أو الاثنتين معا.

II-3- منطقة الفروقات :

ويتم الحصول على الفروقات بإيجاد الفرق بين الأهداف والنتائج الفعلية، ويعبر عنها بقيم مطلقة أو بنسب مئوية حسب طبيعة المؤشرات، ويتم عرض الفروقات بنفس الطرق السابقة (شهرية أو تراكمية أو الاثنتين، تخص نشاط معين أو أداء مالي أو الاثنتين معا).

III- دور لوحة القيادة في تفعيل مراقبة التسيير :

تعتمد مراقبة التسيير في القيام بوظائفها بدرجة كبيرة على لوحة القيادة، ذلك لأنه يقدم المعلومات الضرورية ويعرضها كاملة وبطريقة سهلة للفهم وبشكل ملخص. ونظام عمل لوحة القيادة يعتمد على النظام المحاسبي الذي تستمد منه المعلومات الضرورية واللازمة للتحليل وتشخيص الوضعية، واتخاذ القرار، وتعتمد كذلك على نظام الموازنات في تحديد شكلها وهيكلها، وهذا في ضوء الخطة العامة للمؤسسة¹ إذ تساهم في مراقبة التسيير من خلال اختيار المناسب للمؤشرات التي تساعدنا في الشرح المفصلة لأداء المؤسسة وتقوم أيضا بترجمة الأهداف كذلك لأنها تسمح بدراسة الانحرافات والاختلالات والبحث عن أسبابها، وبالتالي تحديد نقاط القوة ونقاط الضعف في المؤسسة، وتتعدى ذلك إلى اقتراح التعديلات والسياسات المناسبة لتصحيح هذه الانحرافات.

¹ زهية بوديار، شوقي جباري، المرجع السابق.

فبمجرد الانتهاء من عملية تصميم ووضع نظام لوحة القيادة يبدأ عمل المسؤولين، فيتم تحليل المعطيات ثم شرح الانحرافات، وفي الأخير اتخاذ الاجراءات التصحيحية:¹

- **تحليل الانحرافات:** بعد معرفة الانحرافات يتم التركيز في المرحلة الأولى على الانحرافات المهمة فقط. والهدف من هذا التحليل هو تبيان مصدر هذه الانحرافات، مع التنبيه أن فترات حساب وأسباب الانحراف يمكن أن تكون خارجية أو داخلية.

- **شرح أسباب الانحراف:** بعد تحديد الانحرافات وتحليلها يتم شرحها والوقوف على أهم أسبابها، وترفق عملية تحليل الانحرافات بتعليق كتابي يحرر من طرف المراقب الإداري، ثم يتحاور مع المسؤول المعني، حيث يتمحور التعليق حول الانحرافات المهمة وأسبابها، الرؤى المستقبلية الخاصة بالفترات المقبلة ومقارنة أهداف نهاية السنة، ثم تقديم اقتراحات من المسؤولين حول العمليات المتبعة في أقسام أخرى.

- **البحث عن العمليات التصحيحية:** من أجل دراسة العمليات التصحيحية وتحليلها، يجب أن يتم حوار فوري ما بين المسؤول ومساعديه، مع الاستعانة بالمراقب الإداري الذي يعمل على تقييم الأفكار واقتراح الحلول ومقارنتها، وفي الأخير يتم ترتيب هذه العمليات التصحيحية وإعادة إدراجها ضمن الاختيارات الاستراتيجية والخطط العملية المستقبلية للمؤسسة، ولهذا على المسؤولين في المؤسسة أن يخصصوا من وقتهم لضمان تفعيل وتنشيط العملية الإدارية في المناسبات الدورية (أسبوعية، شهرية،...) والمتمثلة في الاجتماعات الخاصة بتقييم وفحص لوحة القيادة، وهذا التواصل ما بين المستويات التنظيمية يؤدي اتخاذ قرارات سريعة ومقبولة وواضحة.

خامسا: دراسة حالة

I- عرض الحالة: 2

تقوم مؤسسة (F) بتزويد المؤسسة (C) بقطع وأجزاء مختلفة، بحيث تقوم هذه الأخيرة بتصنيعها وتسليم منتوجها للمؤسسة (A) التي تقوم بتجميعها. حاليا:

- تستلم المؤسسة (F) طلبية من المؤسسة (C)

- تصنع المؤسسة (F) وتسلم في اجال 8 أيام، وتحتفظ بمخزون مدة 8 أيام من هذه القطع والأجزاء، نسبة النفايات والارجاع ونقص الجودة مقدرة ب 6% من الإنتاج الإجمالي.

¹ عريس طاهر، التحكم في قيادة المؤسسات بواسطة لوحات القيادة الاستراتيجية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006

² سعاد عقون، مراقبة التسيير: دروس وتطبيقات، المرجع السابق، ص ص:125-128

الفصل السادس

- تسلم المؤسسة (C) طلبية من المؤسسة (A)؛

- تقوم المؤسسة (C) بتصنيع القطع والأجزاء المستلمة من المؤسسة (F)، وتسلم طلبية مؤسسة (A) في 10 أيام، تحتفظ (C) بمخزون مدة 4 أيام من أجزاء وقطع المؤسسة، وتشكل مخزون 9 أيام لقطعها المصنعة، معدل النفايات ونقص الجودة يمثل 7% من الإنتاج الإجمالي.

- تقوم المؤسسة (A) بتجميع وتسليم، حسب الطلب، الأجزاء والقطع المصنعة من قبل (C) في مدة 10 أيام.

- المؤسسة (A) ليس لديها مخزون منتج نهائي، بينما تحتفظ بمخزون المقطع والأجزاء المصنعة من المؤسسة (C) مدة 5 أيام، معدل النفايات ونقص الجودة مقدر ب 2%.

لكن عادة ما تحدث انقطاعات في التموين بين الأطراف الثلاثة للسلسلة الإنتاجية، لهذا فان هذه المؤسسات تبحث عن تحسين أدائها من خلال قيادة أفضل لمجمل مسار التموين بإقامة سلسلة امداد مندمجة تربط المؤسسات الثلاثة، ويتعدى الامر هنا مجرد البحث عن حلول تقنية ومعلوماتية، لأنه يجب إيجاد مؤشرات ملائمة لكل مرحلة من مراحل المسار حتى تسمح للوحة قيادة كل مؤسسة في المسار بتوجيه اعمالها. لأجل ذلك حاولت كل مؤسسة مشاركة في سلسلة الامداد إيجاد وتحديد أهدافها وهي مبينة فيما يلي:

المؤسسات الهدف	(F)	(A) و (C)
هدف عام	تحقيق إنسيابية المسار لتخفيض الأجل والتكاليف	
أهداف خاصة	- تخفيض تكلفة الإنتاج عن طريق تخطيط أفضل خلال السنة 5% - تخفيض تكلفة المواد المخزنة خلال السنة: 15%	- تخفيض مستوى المخزون 10% - تخفيض آجال رد فعل المورد (F) وآجال الإجابة عن طلبية (A) - تخفيض انقطاعات التموين ب 10% - أخطاء أقل في التسليم: تخفيض ب 50% خلال السنة

المطلوب:

- 1- حدد مراحل المسار.
- 2- قم بإيجاد متغيرين او ثلاثة متغيرات مفيدة لقيادة كل مرحلة.
- 3- اقترح مؤشرات لهذه المتغيرات.
- 4- اقترح لوحة قيادة.

II- الحل المقترح :

1- مراحل المسار للمؤسسات الثلاثة

(A)	(C)	(F)
استلام تخزين قطع (C) تموين تجميع	استلام تخزين قطع (F) تموين تصنيع تخزين منتجات (C)	تخزين المواد تصنيع تخزين قطع (F)
تسليم ←	← تسليم	← تسليم

(A)	(C)	(F)	المراحل
← تموين إنتاج ← + تسليم → احتياجات التمويل	← تموين + إنتاج ← + تسليم → احتياجات التموين	← إنتاج ← + تسليم → احتياجات التموين	تدفق مادي

2- إيجاد المتغيرات الملائمة لقيادة كل مرحلة:

تتمثل المتغيرات الواجب أخذها بعين الاعتبار ومتابعتها في مختلف مراحل المسار للمؤسسات الثلاثة فيما يلي:

- مستوى الإنتاج للفترة؛
- تكلفة الإنتاج لتحديد السعر والأعباء؛
- مستوى الجودة؛
- تكلفة الإنتاج لتحديد السعر والاعباء؛
- أجال التسليم انطلاقا من الطلبية؛
- الإنتاجية؛
- مستوى المخزون؛
- أجال الإنتاج؛
- أجال الاستلام انطلاقا من الطلبية.

3- المؤشرات:

- مثال عن مؤشرين لكل متغير

المؤشر 2	المؤشر 1	المؤشرات المتغيرات
توزيع كميات الإنتاج حسب المراجع (الأنواع)	مستوى الإنتاج حسب الفترات (أسبوع، شهر) الأدنى والأقصى	الإنتاج
مدة التخزين حسب كل مرجع	مستوى أدنى، مستوى أقصى لكل مرجع	المخزون
تكلفة التخزين	تكلفة الإنتاج	التكلفة
الإنتاجية / ساعات عمل الإنسان	الإنتاجية/ استثمار الآلات	الإنتاجية
معدل الإرجاع من الزبائن، معدل الرضى	معدل النفايات، التعديلات	الجودة
أجال التسليم	مدة دورة الإنتاج	الأجال

4- اقتراحات للوحة القيادة:

أ- مقترح لوحة قيادة المؤسسة (c) لقيادة إنتاجها ومخزونها:

مؤشرات ←	للمخزون عند (C)	للإنتاج عند (C)	لطلبية المورد (A)	المساعدة في القرارات
مؤشرات محسوبة انطلاقاً من كل معلومة جديدة	مستوى مخزون مواد ولوازم الأدنى والأقصى حسب كل مرجع	مستوى الإنتاج حسب كل فترة الأدنى والأقصى	المستوى المتوسط للطلبية	مستوى الإنتاج حسب مستوى المخزون ومستوى الطلبية لـ (A)، وحسب أجال التسليم
	أجال التسليم (F) للمواد واللوازم، الكميات الدنية	مدة دورة الإنتاج	المدة المتوسطة بين طلبيتين	مستوى المخزون حسب تكلفة التخزين، أجال التسليم ومستوى الإنتاج
	تكلفة التخزين للمواد اللوازم	تكلفة الإنتاج		
	مستوى المخزون للمنتجات النهائية	معدل النفايات والتعديلات		
	أجال التسليم للزبون (A)			
تكلفة تخزين المنتج النهائي				

ب- مقترح لوحة قيادة لمتابعة الطلبيات والتسليم للمؤسسات (F)

تاريخ اليوم: 10/09			
رقم الطلبية، التاريخ، الزبون، الأجال	حالة الطلبية	حالة التسليم	المخزون، الكمية، التكلفة
10/C/10.1/C123 أيام	م: منتهية	إ: في الانتظار ← تنبيه	المستوى بعد الطلبية
8/H/10.24/C124 أيام	ط: طور التنفيذ		

الفصل السادس

بعد مناقشة مشاريع لوحات القيادة وتعديلها عند الضرورة واعتمادها تحدد المستويات التنظيمية المكلفة بجمع المعلومات وحساب المؤشرات تحديد أجال ذلك أيضا (دورية حساب المؤشرات) مع الأخذ بعين الاعتبار لمدى ملائمة القيم المقبولة للمؤشرات المحددة في محتوى نص المثال والمرتبطة بأجال التسليم ومدة التخزين ومعدلات النفايات وكذا تجسيد الأهداف المحددة لكل مؤسسة ضمن هذه المؤشرات.

الفصل السابع:

بطاقة الأداء المتوازن كتطوير للوحات القيادة

محاور هذا الفصل تتمثل في:

ظهور بطاقة الأداء المتوازن

مفهوم بطاقة الأداء المتوازن

عناصر بطاقة الأداء المتوازن و أبعادها

أهمية وأهداف بطاقة الأداء المتوازن ووظائفها

أساسيات بناء بطاقة الأداء المتوازن

الفصل السابع: بطاقة الأداء المتوازن كتطوير للوحات القيادة

تعتبر لوحة القيادة الاستراتيجية شكلا متطورا من لوحة القيادة، وهي تسعى نحو عكس وعرض مختلف الاستراتيجيات وسياسات المؤسسة بشكل مفصل وبسيط، لضمان تفعيل وتطوير عمليات ومسارات الإدارة والقيادة في المؤسسة.

أولاً: ظهور بطاقة الأداء المتوازن

بطاقة الأداء المتوازن ظهرت نتيجة القصور الذي تميزت به لوحات القيادة، فهي كتطوير لها، ويمكن إبراز أسباب ظهور هذه الأداة ونشأتها ومراحل تطورها فيما يلي:

I- أسباب ظهور بطاقة الأداء المتوازن: 1:

يرى البعض أنه نظرا لعدم تطور أساليب الرقابة المالية التقليدية منذ عام 1925 ظهرت الحاجة إلى ظهور بطاقات الأداء المتوازن، وهذا لمواجهة القصور في أنظمة الرقابة المالية التقليدية، والتي يتمثل دور الرقابة وفقا لها في التأكد من كفاءة الأداء بالمنظمة، ونتيجة لذلك يجب أن تعطي الإدارة مزيدا من التركيز على قياس التكاليف بشكل أكبر من تركيزها على الإيرادات، وبعد الحرب العالمية الثانية تأثرت القرارات الإدارية بالمقاييس المالية نتيجة لتعدد أداء منظمات الأعمال بفعل استخدام التكنولوجيا وتعدد عمليات الإنتاج بها، مما كان له اثر أيضا في محاولة البحث عن أداة لتطوير أساليب الرقابة المالية التقليدية، والتي عجزت فيها المقاييس المالية وحدها في الاسترشاد بها لاتخاذ القرارات الاستراتيجية.

وفي الثمانينات توصلت البحوث التي أجريت إلى مجموعة من المفاهيم والأدوات التي قد تحقق التطور المنشود في الأساليب، وكان من أمثلتها إدارة الجودة الشاملة، إعادة هندسة العمليات، قياس التكاليف على أساس النشاط، الإدارة على أساس النشاط ... الخ.

ولإمكانية الحصول على المنافع المستهدفة من تلك الأساليب كان لابد من استخدام مجموعة من الأدوات المدعمة لها، من بينها استخدام بطاقة قياس الأداء المتوازن، وذلك بهدف أنها تعمل على تكوين أهداف استراتيجية واضحة يتم ترجمتها إلى نظام لقياس الأداء؛ وهذا أحد أهم الأهداف الاستراتيجية التي يسعى كل فرد من منظمات الأعمال إلى الوصول إليها.

¹ هاني عبد الرحمن العمري، منهجية تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في المؤسسات السعودية، المؤتمر الدولي للتنمية الإدارية، معهد الإدارة العامة، المملكة العربية السعودية، 2009، ص: 14.

II- نشأة بطاقة الأداء المتوازن :

سنتطرق في هذا العنصر إلى التطور التاريخي لبطاقة الأداء المتوازن كما يلي:¹ بعد التطور السريع الذي عرفه الاقتصاد العالمي في ثمانينات وتسعينات القرن الماضي، ازدادت شدة المنافسة بين المؤسسات، واختلفت خصائص بيئة الأعمال الحديثة التي تعرف تغيرات اقتصادية، تكنولوجية، اجتماعية وبيئة متسارعة، ما أدى إلى قصور تقنيات مراقبة التسيير المركزة على تحسين الأداء المالي فقط، وظهر جيل جديد من لوحات القيادة التي تعمل على قياس وتحسين مختلف جوانب الأداء الشامل، على رأسها لوحة القيادة الاستراتيجية الأكثر نجاعة في الإحاطة بمختلف هذه الأبعاد والجوانب.

وبدأت فكرة التوجه نحو لوحة قيادة استراتيجية تجمع بين مختلف أبعاد الأداء الشامل سنة 1983 على يد (Robert Kaplan) البروفيسور الشهير بجامعة هارفارد، الذي انتقد أدوات مراقبة التسيير ولوحات القيادة التقليدية.

في حين أن الظهور الرسمي للوحة القيادة الاستراتيجية في شكلها الكامل كان سنة 1992 على يد Robert Kaplan رفقة David Norton، وهو المستشار المؤسس لوحدة البحث (KPMG)، وهذا بعد دراسة دامت سنة كاملة على 12 مؤسسة أمريكية وكندية، وبدأ تطبيقها في المؤسسات الرائدة في أمريكا الشمالية، وبعدها انتشرت إلى المؤسسات الأوروبية لتصل إلى المؤسسات الآسيوية والإفريقية.

III- مراحل تطور بطاقة الأداء المتوازن :

لقد مرت بطاقة الأداء المتوازن بعدة مراحل نذكرها فيما يلي:

III-1- الجيل الأول 1992: ²

يمثل أول جيل من هذه اللوحة والذي انتشر في المؤسسات الرائدة في أمريكا الشمالية وأوروبا، حيث تم وصف بطاقة الأداء المتوازن كمصفوفة ذات أربعة منظورات لقياس الأداء، إذ تمت إضافة ثلاثة أبعاد جديدة إلى البعد المالي وهي بعد الزبائن، بعد العمليات الداخلية، وبعد التعلم والنمو، حيث يتم قياس أداء المؤسسة والعمل على تحسين مختلف جوانبها ضمن هذه الأبعاد الأربعة، ويتم ربطها برؤيتها الاستراتيجية وأهدافها، حيث أن المؤشرات تعكس مدى تحقيق الأهداف الاستراتيجية المترجمة للرؤية الاستراتيجية للمؤسسة الباحثة عن تحسين أدائها إضافة إلى ربطها بمختلف الأهداف المختلفة على صعيد المستويات الإدارية الثلاث (الاستراتيجي، التسييري، التشغيلي)، ولقد ولدت فكرة ربط رؤية وأهداف المؤسسة بالمنظورات الأربعة إلى إمكانية بناء علاقات السبب والنتيجة بين أهداف المؤسسة ووضع مؤشرات لقياس هذه الأهداف طبقاً لما يسمى بالخرائط الاستراتيجية.

III-1- الجيل الثاني (1996-2000) :

ظهر هذا الجيل نظرا للمشاكل والعيوب التي رافقت تطبيق بطاقة الجيل الأول، والذي تم التركيز فيه على تطوير وتوضيح العلاقة بين السبب والنتيجة، التي أصبحت تتولد من خلال علاقة المحاور الأربعة مع بعضها البعض، وقياسها بمؤشرات دقيقة ومفصلة لتعطي انعكاسا أكثر إيجابية على الأداء الشامل للمؤسسة، والتي مثلها كل من (David Norton) (robert Kaplan) في عام 1996 بأن لوحة القيادة الاستراتيجية انتقلت من كونها نظام لقياس الأداء إلى نظام إداري يساعد على اتخاذ القرار والتنبؤ بالأداء المستقبلي للمؤسسة بسبب العلاقة الموجودة بين الرؤية والمحاور الأربعة، وأصبحت تتميز بالبساطة والوضوح، وكانت هذه المرحلة مهمة جدا، إذ تميزت بفكرة البدء باختيار المتغيرات التي نريد تنفيذها في الأبعاد الأربعة، ثم ننطلق إلى وضع مؤشرات افتراضية نتأكد عند تحققها من أننا نسير في الطريق الصحيح، ومن هذا ننقل من مراقبة المؤشرات إلى صياغة الاستراتيجية.³

III-3- الجيل الثالث (بداية من سنة 2000) :

لقد جمع هذا الجيل بين خصائص ومزايا الجيلين الأول والثاني، بحيث أوضح وجود علاقة بين السبب والنتيجة بين الأبعاد الأربعة للأداء، كما تم في هذه المرحلة التحول من التركيز على مراقبة المؤشرات وتحقيق الأهداف إلى التركيز على الأهداف نفسها، فقد أصبح الترابط واضح بين الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة وأبعاد لوحة القيادة الاستراتيجية، فما يحدث في بعد العمليات الداخلية يؤثر على البعد المالي والعكس كذلك.⁴ ويتميز هذا الجيل بكونه أكثر بساطة وأقل تعقيد، ويعتبر كإطار للتغيير التنظيمي لأنه يبين الخطوات الخاصة بالتغيير في المؤسسة من خلال تغيير استراتيجياتها، ويبين الاتجاه بوضوح حتى يتمكن الأفراد من الوصول إلى الرؤية المرجوة؛ فما يلاحظ على هذا الجيل أن الشكل العام لم يتغير بل تغيرت فلسفته وطريقة عمله وأصبح أكثر دقة وشمولية. ويمكن إظهار العناصر الهامة التي تحتويها بطاقة هذا الجيل والتي لا توجد في الجيل الأول والثاني فيما يلي:

¹ واعي عرقوب، دور لوحة القيادة المستقبلية في تحسين أداء المؤسسة وتحقيق رضا الزبون في ظل التوجه نحو حوكمة المؤسسات، أطروحة دكتوراه، تسيير المنظمات، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة بومرداس، 2015، ص:133.

² وائل محمد صبحي إدريس، طاهر محسن منصور الغالبي، أساسيات الأداء وبطاقة الأداء المتوازن، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، الأردن، 2009، ص: 145.

³ واعي عرقوب، المرجع السابق نفسه، ص:133.

⁴ المغربي عبد الحميد عبد الفتاح، بطاقة الأداء المتوازن المدخل المعاصر لقياس الأداء الاستراتيجي، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، الطبعة 1، 2009، ص:87.

الفصل السابع

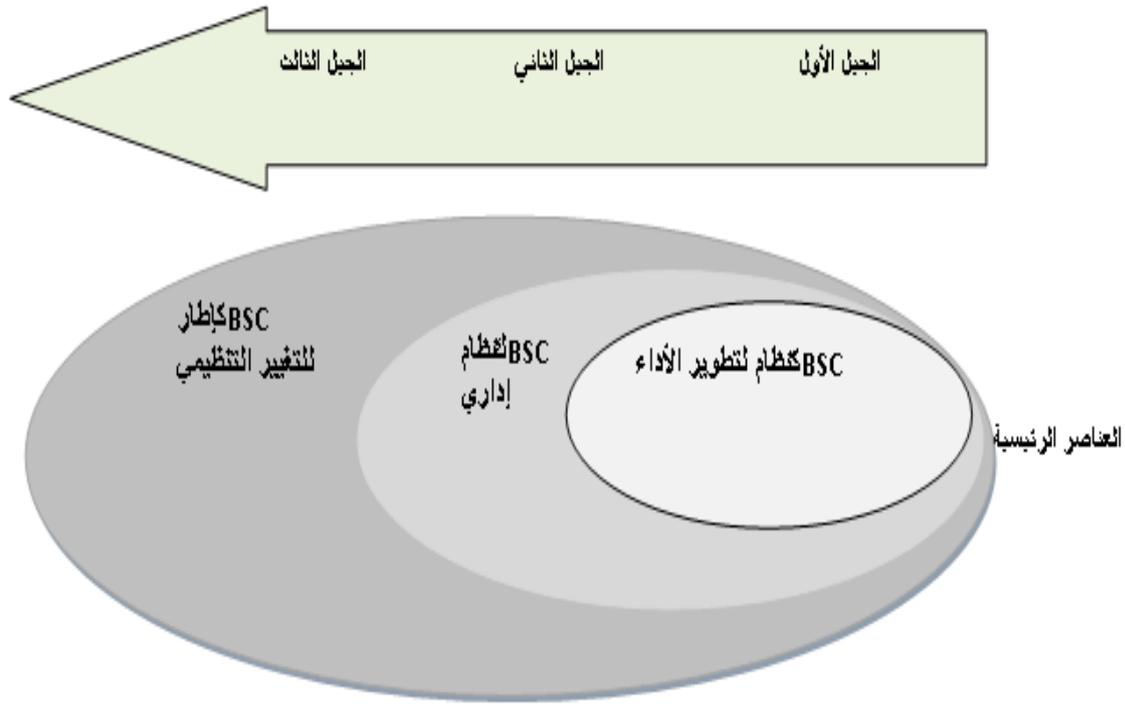
- الارتباط والتدفق في سلاسل الأهداف الاستراتيجية حتى تظهر أهداف الأداء المالي بوضوح؛

- استبعاد المبادرات التي لا ترتبط بتشكيل التدفق في الخرائط الاستراتيجية؛

- عند تنفيذ التخطيط الاستراتيجي بطريقة مناسبة نتوصل إلى مؤشرات الأداء المناسبة والمفيدة للمتابعة الاستراتيجية والرقابة الإدارية في المؤسسة.

ويمكن اظهار الأجيال الثلاثة في الشكل التالي:

الشكل رقم 1: مراحل تطور بطاقة الأداء المتوازن



المصدر: صالح بلاسكة، قابلية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم الاستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير، تخصص الإدارة الاستراتيجية، جامعة فرحات عباس، سطيف، سنة 2012، ص: 20.

ثانياً: مفهوم بطاقة الأداء المتوازن

يمكن تحديد مفهوم بطاقة الأداء المتوازن فيما يلي:

I- تعريف بطاقة الأداء المتوازن :

تعتبر بطاقة الأداء المتوازن الترجمة العربية لعبارة (BSC) Balanced Scorecard بالإنجليزية وباللغة الفرنسية (Tableau de bord prospectif) (équilibrés) التي تعني لوحة القيادة المستقبلية أو المتوازنة.

وتعتبر بطاقة الأداء المتوازن أو ما يسمى بلوحة القيادة الاستراتيجية شكلاً متطوراً من لوحات القيادة، وذلك بعرضها لمختلف استراتيجيات وسياسات المؤسسة بشكل مفصل وبسيط لضمان تفعيل وتطوير عمليات ومسارات الإدارة والقيادة فيها، فهي أداة تعمل على ترسيخ أسس التسيير الاستراتيجي الناجع في المؤسسة وربطه بالتسيير التكتيكي والتسيير العملي بما يضمن تنسيقها وتحقيق أهدافها، كما أنها تعتمد على مؤشرات ومقاييس مفصلة وواضحة لسيير مختلف عمليات وأنشطة المؤسسة المرتبطة بتنفيذ استراتيجياتها وتطبيق توجهاتها وسياساتها؛¹

وعرفها كل من نورتن وكابلان "Norton and Kaplan" بأنها مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية التي تعطي الإدارة العليا صورة واضحة وشاملة عن أداء مؤسستهم؛² ويعرفها "Horngren" على أنها "منظومة تهدف إلى ترجمة أهداف المؤسسة ورسالتها إلى مقاييس استراتيجية مترابطة، وتعد أداة فعالة لمتابعة تنفيذ الأهداف وإنجاز الأداء وتطبيق الخطط ومراقبة النمو، وفق نظرة مستقبلية، استناداً إلى الخبرات التشغيلية المترابطة الماضية؛ وقد أشار "Cheng" إلى أنها أربع محاور من مقاييس الأداء، وهي أوسع من المقاييس المالية التقليدية مع تأكيد العمليات ومسألة التوازن بين تلك المحاور، وبكلمة أخرى هي استراتيجية شاملة لقياس وإدارة الأداء المؤسسي من خلال التكامل والتوافق أي الاصطفاف بين استراتيجية المؤسسة وعملياتها التشغيلية؛³

وتعرف أيضاً بأنها: "منهج لقياس الأداء، يستخدم مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية ذات الصلة بعوامل النجاح المهمة للمؤسسة، ودمج المقاييس المالية وغير المالية

¹ واعي عرقوب، المرجع السابق نفسه، ص:128.

² كمال غالم، طارق بن يخلف، تقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية وفق نموذج بطاقة الأداء المتوازن، مجلة مجاميع المعرفة، جامعة زيان عاشور، الجلفة، العدد 1، 2021، ص:385.

³ أكرم سالم الجنابي، الإدارة الاستراتيجية تحديات القرن الحادي والعشرين، دار أمجد للنشر، الاردن، ط1، 2017، ص 263.

الفصل السابع

للأداء، وإن هذا المنهج يساعد على إبقاء الإدارة مدركة وواعية لكل عوامل النجاح المهمة للمؤسسة".¹

وتعرف بأنها "نظام إداري يترجم الرؤية والرسالة إلى أداة فعالة ترتبط وتتصل بالاستراتيجية، كما تعتبر أداة فعالة لمتابعة الأداء في مقابل الأهداف المنجزة، حيث ترتبط الأهداف الاستراتيجية بقياسات العملية الأدائية، كما تساعد البطاقة على تطبيق الخطط وضبط ومراقبة النمو الرئيسي بطريقة سهلة تجمع فيها كافة الأهداف الاستراتيجية".²

ومن التعاريف السابقة يمكن القول أن بطاقة الأداء المتوازن نظام إداري استراتيجي يربط الرؤية الاستراتيجية بالأهداف المحددة، من خلال ترجمة هذه الأخيرة لمؤشرات دقيقة ومفسرة ومتوازنة، مالية وغير مالية مبنية في أربعة محاور، تعمل على إعطاء صورة واضحة عن أداء المؤسسة وتسمح للمسيرين تحديد توجهاتها لغاية محددة.

II- خصائص بطاقة الأداء المتوازن

تتميز لوحة القيادة الاستراتيجية (بطاقة الأداء المتوازن) بعدة خصائص وتتمثل أهمها فيما يلي:³

II-1- علاقات السبب والنتيجة :

ترتبط مقاييس بطاقة الأداء المتوازن بسلسلة من العلاقات السببية تتفاعل وتتكامل مع بعضها البعض، لهذا فإن الأهداف الاستراتيجية تتكون من تمثيل متوازن من المقاييس المالية وغير المالية، ويتضمن هذا النموذج مقاييس للمخرجات ومحركات الأداء لهذه المخرجات ترتبط معا في مجموعة من العلاقات السببية.

¹ حمزة بن خليفة، دور بطاقة الأداء المتوازن في تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الشهيد حمزة لخضر الوادي، الجزائر، العدد 10، 2017، ص: 103.

² محمود عبد الفتاح رضوان، تقييم أداء المؤسسات في ظل معايير الأداء المتوازن، المجموعة العربية للتدريب والنشر، ط 1، مصر، 2012، ص: 70.

³ عد إلى:

- عاشور مرزوق، بطاقة الأداء المتوازن كمنهج لقياس وبناء ثقافة الأداء الاستراتيجي المتميز لمنظمات الأعمال، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والتجارة، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، العدد 28، 2013، ص: 49-53.

- سامي هياش، مساهمة في تحسين وظيفة مراقبة التسيير في البنوك الجزائرية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن، أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة دكتوراه، تخصص علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2017، ص: 96-97.

- قويدر الواحد عبد الله، دمج مؤشرات الأداء البيئي في بطاقة الأداء المتوازن BSC لتحقيق المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2014-2015، ص: 39-40.

II-2- تعدد أبعاد بطاقة الأداء المتوازن :

فالبطاقة متعددة الأبعاد ولا تقتصر على جانب واحد من أنشطة الشركات، فهي تقيس الأداء المالي الذي يعبر في النهاية عن العوائد على رأس المال وما يتحقق لأصحابه (ملاك ومساهمين) من فوائد، كما تهتم بالبعد التسويقي الذي يدل على كفاءة الشركة من تقديم الخدمات والمنتجات بالمستوى الذي يقبله العملاء ويقاس مدى رضاهم عن خدمات المؤسسة، أما البعد الثالث والذي يقاس كفاءة العمليات الداخلية، من حيث وقت الأداء، والزمن المستغرق فيه، وتكلفة الأداء وجودته وغيرها من الجوانب ويقاس البعد الرابع مدى تطور ونمو الشركة نتيجة التعلم والاستفادة من الخبرات المتركمة .

II-3- التوازن :

يقصد (Kaplan and Norton) بخاصية التوازن التقييم المتوازن لكل هذه المقاييس المالية التي تعكس نتائج عمليات المؤسسة، والمقاييس التشغيلية غير المالية التي توفر نظرة واضحة عن أسباب هذه النتائج، والتي تعد من مسببات الأداء المستقبلي. ويمكن القول أن التوازن الذي يتمتع بها النظام هي أبرز ما يميزه، حيث أنه يعالج جوانب المؤسسة المختلفة كنظام واحد تتفاعل مكوناته فيما بينها لتحقيق مستوى أداء معين.

II-4- الدافعية المحفزة :

تشتق خاصية الدافعية المحفزة لبطاقة الأداء المتوازن من خلال ما يتميز به النظام التقليدي لقياس الأداء من تحيز رقابي، بمعنى أن النظام التقليدي هو الذي يحدد سلوكيات وتصرفات معينة يجب أن يسلكها العاملون ثم يقيس الأداء الفعلي لبيان مدى التزامهم بهذه التصرفات والسلوكيات المحددة، ومن ثم جوهر أدائها هو مراقبة السلوك، أما بطاقة الأداء المتوازن فإنها تقوم على فرض تبني العاملين لسلوكيات معينة من خلال الرؤية والاستراتيجية التي تحدد النتائج النهائية التي يجب أن تكون ومن هنا فإن مقياس بطاقة الأداء المتوازن يمثل عاملاً تحفيزياً للعاملين لبذل أقصى ما في مقدورهم للوصول إلى الأهداف الاستراتيجية.

II-5- المحدودية للمعلومات :

بطاقة قياس الأداء المتوازن تركز على مجموعة محددة من المؤشرات المالية وغير المالية، وهذا يعمل على تحميل متخذ القرار بطاقة تحليلية كبيرة؛ وفي هذا الإطار حدد 'معهد بطاقة الأداء المتوازن هذه المقاييس بعدد يبدأ من خمسة عشر إلى عشرين مقياس، وبمعنى آخر من أربعة مقاييس لكل محور من المحاور التي تقوم عليها بطاقة الأداء المتوازن (حسب رؤية كل باحث)، ومما لا شك فيه أن وضعاً كهذا يقضي على ظاهرة

إغراق الإدارة بكم هائل من المعلومات يزيد من الجهد والقدرة التحليلية لها، إذ أن إتاحة المعلومات بصورة أكثر من اللازم له آثار سلبية وكذلك قلة المعلومات لها نفس الأثر السلبي.

ثالثاً: عناصر بطاقة الأداء المتوازن وأبعادها

يمكن إبراز عناصر بطاقة الأداء المتوازن وأبعادها فيكما يلي:

I- عناصر لوحة القيادة الاستراتيجية :

تتكون لوحة القيادة الاستراتيجية من العناصر التالية:¹

I-1- الرؤية المستقبلية :

تمثل الرؤية المستقبلية توجهات وتطلعات المؤسسة، وطموحاتها في المستقبل مثل التوسع في الحصة السوقية أو البحث عن تسديد السوق أو تحقيق ميزة تنافسية وتعظيم الأرباح وهي التي تحدد الخطوط العريضة لمسار استراتيجيات المؤسسة.

I-2- الاستراتيجية :

تتمثل في مجمل الأفعال والإجراءات والعمليات الهامة والضرورية لتحقيق أهداف المؤسسة التي حددتها وطرقتها.

I-3- الأبعاد :

تتمثل في مختلف الأبعاد والمحاور الاستراتيجية للوحة القيادة الاستراتيجية والتي تشمل أبعاداً خارجية لإرضاء أهم الأطراف الفاعلة المرتبطة بالمؤسسة، وتعظيم عوائدها وهي البعد المالي وبعد الزبائن، وأبعاد داخلية لتحسين مختلف نشاطات المؤسسة وعملياتها والتحكم في مواردها وهي بعد العمليات الداخلية وبعد التعلم والنمو أو كما يسمى أيضاً بعد التمهيّن التنظيمي.

I-4- الأهداف :

وهي تبين كيفية تنفيذ الاستراتيجية المعتمدة، ويعبر عنها في مستويات ونسب محددة قابلة للقياس، حيث تكون هذه المستويات مرجعية للتحقق من نجاح تطبيق الاستراتيجية المتبناة.

¹ واعلي عرقوب، مطبوعة بيداغوجية تحت عنوان محاضرات في لوحة القيادة الاستراتيجية، تخصص إدارة أعمال المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة بومرداس، 2016، ص ص:30-31.

I-5- المقاييس أو المؤشرات :

وهي تقيس مستوى الأداء الفعلي في كل الأبعاد، وتبين مدى نجاح المؤسسة في تحقيق أهدافها الاستراتيجية، وذلك من خلال مؤشرات كمية تعكس مستوى الأداء الحالي وتنبأ بالأداء المستقبلي.

I-6- المعايير المستهدفة :

تمثل المقاييس المطلوب تحقيقها في المستقبل، وهي عبارة عن بيانات ومؤشرات ونسب كمية تعكس صورة الأداء المستقبلي للمؤسسة.

I-7- العلاقات السببية :

تمثل الارتباطات بين النتائج ومسبباتها وتبين العلاقة التفاعلية بين أبعاد الأداء، فمثلا تفعيل الابتكار في المؤسسة يحسن من عملياتها الداخلية، وبالتالي زيادة المبيعات التي تحقق ارتفاع رقم الأعمال وتحسن المردودية التجارية وهو الذي ينعكس إيجابا على أدائها المالي ويزيد من عوائدها ويعظم أرباحها.

I-8- المبادرات الاستراتيجية :

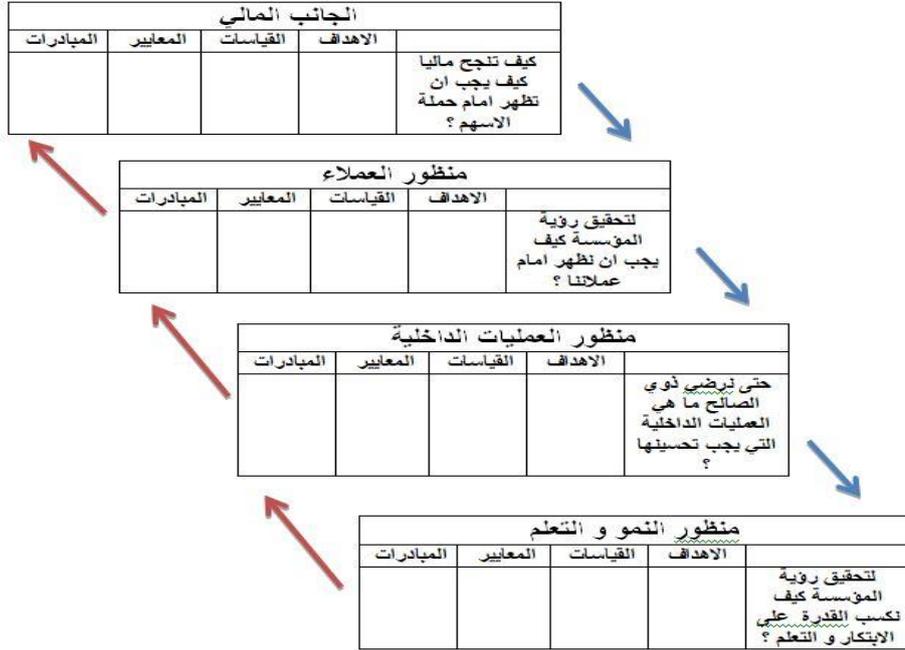
تتمثل في برامج العمل والخطط الموجهة والمحسنة للأداء الشامل للمؤسسة، والتي تضمن إنجاح استراتيجيتها، كما أنها تعمل على التنسيق بين مختلف المستويات التنظيمية لتحقيق الأهداف التشغيلية وجعلها وسيلة للوصول إلى تحقيق أهداف الاستراتيجية، كما أن هذه المبادرات تحدد المؤشرات والمقاييس المناسبة لتفعيل استراتيجيات المؤسسة، إضافة إلى توضيحها للأهداف الأكثر أهمية.

II- أبعاد بطاقة الأداء المتوازن :

تتضمن بطاقة الأداء المتوازن على أربعة محاور أو أبعاد، حيث يتم التحديد بالنسبة لكل محور:

- الأهداف، تسجل فيه الأهداف الاستراتيجية الخاصة بالمحور؛
 - المؤشرات، تسجل فيه المؤشرات التي تستخدم لقياس كل هدف؛
 - المستهدف، تسجل فيه القيمة المستهدفة للمؤشر في نهاية الفترة؛
 - المبادرات، تسجل فيه المبادرات التي ستقوم بها المؤسسة لتحقيق الهدف.
- وتظهر هذه المكونات على النحو الموضح لبطاقة الأداء المتوازن:

الشكل رقم: محاور بطاقة الأداء المتوازنة



المصدر: سامي هباش، مساهمة في تحسين وظيفة مراقبة التسيير في البنوك الجزائرية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن، أطروحة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة دكتوراه، تخصص علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2017، ص: 102.

ويمكن إبراز المحاور الأربعة المبينة في الشكل وفق ما يلي:

II-1- البعد المالي :

يهدف هذا المحور إلى الإجابة عن التساؤلات التالية:¹

- هل حققت المؤسسة المنافع والنتائج التي ترضي المساهمين؟
- كيف تبدو صورة المؤسسة في أعين المساهمين؟

يعتبر المحور المالي أول محاور بطاقة الأداء المتوازن المعتمدة في تقييم الأداء الاستراتيجي للمؤسسة، ويمثل محصلة نتائج الأبعاد الأخرى، فهو يوضح كيفية مساهمة الاستراتيجية وكذا طرق تنفيذها في تحسين الجانب المالي للمؤسسة، وكذا في تحقيق الأهداف الطويلة المدى، كما يعد هذا المحور محصلة أنشطة المؤسسة لتحقيق رضا

¹ نعيمة يحيوي، بطاقة الأداء المتوازن أداة فعالة للتقييم الشامل لأداء المنظمات، الملتقى الوطني، جامعة ورقلة، يوم 22 و23 نوفمبر 2011، ص79.

الفصل السابع

وتوقعات المساهمين من خلال زيادة قيمة استثماراتهم وأرباحهم، وان المحور المالي يبحث هل أن تطبيق المؤسسة لاستراتيجيتها وتنفيذها لها يساهم في الوصول الى تحقيق الأهداف والتحسينات المطلوبة من طرف المؤسسة. وتمثل مؤشرات المحور المالي أهداف المؤسسة القصيرة الأجل، أين يتم التقييم بمقارنة نتائج الأداء مع نتائج فترات سابقة أو مع نتائج مؤسسات منافسة، اعتمادا على النسب المالية والتحليل المالي المستند على القوائم المالية أو على القيمة السوقية لسهم المؤسسة.¹

II-2- بعد الزبائن :

تعمل المؤسسة من خلال بعد الزبائن على إيجاد الطرق التي سيتم بها خلق قيمة للزبائن، وكيف يتم إشباع طلب الزبائن على هذه القيمة، ومعرفة الأسباب التي ستجعلهم على استعداد لدفع المقابل المالي لها، فهي تحتاج دائما إلى توجيه اهتمامها لتلبية رغبات زبائنها، ومن خلال هذا البعد توضع مؤشرات توضح وضعية الزبون اتجاه المؤسسة مثل: رضا الزبائن، درجة الولاء، القدرة على الاحتفاظ بالزبائن الحاليين، القدرة على اجتذاب زبائن جدد، ربحية الزبائن إضافة إلى مؤشر الحصة السوقية والذي يحدد القطاعات السوقية للمؤسسة.

وتتمثل أهم مؤشرات في الحصة السوقية؛ استقطاب زبائن جدد؛ الاحتفاظ بالزبائن، إرضاء الزبائن، وقياس كل جزء سوقي. إن هذه المؤشرات والمقاييس تحدد الأهمية الاستراتيجية لبعده الزبائن، الذي تسعى من خلاله إلى تحقيق رضا زبائنها وكسب ولائهم لضمان الاحتفاظ بهم.²

II-3- بعد العمليات الداخلية :

ويقصد به جميع الأنشطة والفعاليات الداخلية الحيوية التي تتميز بها المؤسسة عن غيرها من المؤسسات التي من خلالها يتم مقابلة حاجات العملاء وغايات وأهداف المالكين، إن المقاييس الداخلية لبطاقة الأداء المتوازن يفترض أن تنبثق من أنشطة الأعمال التي لها أثر على رضا العملاء، ويجب أن تحاول المؤسسات تحديد وقياس كفاءتها وتقنياتها المطلوبة

¹ عد الى:

- سامي هباش، المرجع السابق، ص ص : 102-103.

- عادل سلطاني، دور لوحة القيادة المتوازنة في تقييم رأس المال البشري بالمنظمة، مذكرة مكملة لنيل شهادة ماجستير، تخصص دراسات مالية ومحاسبية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2014-2015، ص: 56.

² Ahmed Hamdouche, piloter les Activités Par Le Tableau de bord, algiers business school 'MDI',p3.

لضمان المواصلة على خط قيادة السوق ويستلزم من المؤسسات أن تقرر ماهي العمليات والكفاءات التي ينبغي أن تتفوق بها وتحديد المقاييس لكل منها.¹

ومن مؤشرات القياس التي نجدتها في هذا المحور نذكر: مؤشرات الجودة أو الإنتاجية (مثل مؤشرات التكلفة)، الآجال... الخ. ولتحديد هذه الأهداف يمكن الارتكاز على تقديم سلسلة القيمة* في المنظمة لمعرفة الأهداف الأساسية في كل حلقة من السلسلة.

II-4- بعد التعلم والنمو :

يعتبر بُعد التعلم والنمو أحد محددات نجاح المؤسسة واستمرارها في المنافسة، حيث يعتمد هذا البعد على قدرات ومهارات العاملين على الإبداع والتطوير والنمو، لإضافة إلى اقتناء تقنيات إنتاج مستحدثة وتكنولوجيا متطورة ذات كفاءة مرتفعة، بهدف التوصل إلى ابتكارات متجددة لتحسين الجودة وزيادة الإنتاجية، وتقصير زمن الإنتاج، وتخفيض معدلات العيوب.²

تتمثل أهم المؤشرات المفتاحية لهذا البعد في محددات الأداء كالهياكل التكنولوجية، كفاءة العامل، والبيئة الاجتماعية داخل العمل، إن توفرت هذه المحددات في المؤسسة فإنها تؤدي إلى تحقيق نتائج إيجابية تتمثل في زيادة إنتاجية الموظفين وتحقيق ولاءهم وزيادة رضاهم.

II-5- البعد المجتمعي المضاف في بطاقة الأداء المتوازن :

يظهر البعد البيئي والاجتماعي بوضوح ضمن مفهوم التنمية المستدامة، لذلك نجد أن المؤسسات الناجحة تعمل على دمج أبعاد التنمية المستدامة ضمن استراتيجيتها، إضافة إلى أنها تولي اهتماما كبيرا بالأدوات التي تحقق تقييما جيدا لهذه الأبعاد، ونظرا لكون بطاقة الأداء المتوازن أداة تعمل على ترجمة وتنفيذ الاستراتيجيات، ظهر ضرورة إدخال البعد البيئي والاجتماعي ضمن البطاقة لتفعيل دوره كأداة لتقييم الأداء الشامل.³

¹ طاهر محسن منصور الغالبي، وائل محمد صبحي إدريس، دراسات في الاستراتيجية وبطاقة التقييم المتوازن، دار زهران. للنشر والتوزيع، دون ذكر الطبعة، عمان، الأردن، 2007، ص 131

* يمكن تعريف سلسلة القيمة بأنها التحليل الدقيق لأنشطة المؤسسة من أجل الاحتفاظ بالأنشطة الرئيسية بمعنى تلك لها أثر حقيقي على التكلفة والجودة والتي تعطي لها ميزة تنافسية، وحسب Michael Porter فإنه يمكن التمييز بين نوعين من الأنشطة التي تدخل في سلسلة القيمة: الأنشطة الرئيسية: وهي تلك الأنشطة التي ترتبط مباشرة بحلقة الإنتاج، التطوير، والتوزيع لأنها تمثل المهمة الأساسية التي تؤديها المنظمة لإنتاج وتوصيل سلعة أو خدمة للعميل؛ بينما تشير أنشطة الدعم إلى تلك المهام التي تعمل على إثراء ومساعدة الأنشطة الرئيسية .

² وائل محمد صبحي إدريس، طاهر محسن منصور الغالبي، سلسلة إدارة الأداء الاستراتيجي، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2009، ص 224

³ أحمد الصغير ريغة، تقييم أداء المؤسسات الصناعية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة2، 2014، ص:101

ويضم هذا البعد العديد من المؤشرات والمقاييس الاجتماعية والبيئية، حيث أنه يقيس مدى إسهام المؤسسات في جانبيين متكاملين وهما الجانب الاجتماعي والجانب البيئي اللذان يشكلان معا الجانب المجتمعي، كما أنه يكمل بعد التعلم والنمو.¹

رابعا: أهمية وأهداف بطاقة الأداء المتوازن ووظائفها

يمكن ابراز أهمية بطاقة الأداء المتوازن وأهدافها ووظائفها فيما يلي:

I- أهمية بطاقة الأداء المتوازن :

لبطاقة الأداء المتوازن أهمية كبيرة في عملية مراقبة التسيير، وتتمثل هذه الأهمية في النقاط التالية:²

- تقدم العديد من التوازنات مثل الموازنة بين الأهداف طويلة الأجل وقصيرة الأجل، والموازنة بين المؤشرات المالية وغير المالية، وبين المؤشرات الداخلية والخارجية، كما تعمل على الموازنة بين المؤشرات السببية ومؤشرات النتيجة للأداء داخل مؤسسة؛
- الربط بين الخطة السنوية قصيرة الأجل وبين الاستراتيجيات طويلة الأجل، وتحقيق فهم إداري أعمق لأوجه الترابط بين تنفيذ القرارات والأهداف الاستراتيجية المحددة؛
- توجه بطاقة الأداء المتوازن المؤسسات إلى التركيز على تحقيق الرسالة بعد أن كان الاهتمام منصبا على البعد المالي فقط.
- مساعدة المؤسسات على التركيز الكلي على ما ينبغي عمله لزيادة تقدم الأداء كما أنها تعمل كمظلة للتوزيع المنفصل لبرامج المؤسسة مثل الجودة، إعادة التصميم، وخدمة العميل؛
- توضح وتترجم الرؤية الاستراتيجية على أرض الواقع، وتضع تسلسلا للأهداف وتخلق ترابط بينها وتوفر التغذية العكسية للاستراتيجية، وتقدم نظاما شاملا لترجمتها إلى مجموعة متكاملة من المقاييس التي تنعكس في صورة مقاييس أداء استراتيجية.

¹ محمد محمود يوسف، البعد الاستراتيجي لتقييم الأداء المتوازن، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2005، ص:129.

² عد إلى: (بالتصرف)

- مراد كواشي، بطاقة الأداء المتوازن وأهميتها في تقويم أداء المؤسسة، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة منتوري قسنطينة، العدد 2010، 04، ص:194.

- وهيبة مقدم، استخدام بطاقة الأداء المتوازن في صياغة وتنفيذ وتقييم استراتيجية المؤسسة، الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والاستراتيجيات التنافسية في المؤسسات خارج قطاع المحروقات بالدول العربية، الجزائر، 2010، ص:10.

- يمكن تطبيق بطاقة الأداء المتوازن على جميع المستويات الإدارية، مما يعطي فرصة التعلم الاستراتيجي، وتحديد أولويات كل مستوى إداري، مما يوفر أداة اتصال توضح الأهداف الاستراتيجية لجميع العاملين في المؤسسة؛
- توفر بطاقة الأداء المتوازن معلومات كافية لمتخذ القرار، وتقلل من مشكلة المعلومات الزائدة عن الحاجة والتي قد تؤدي لإرباك متخذ القرار؛
- التعامل مع سلوك الأفراد داخل المؤسسة نحو التغيير الإيجابي لتحسين الأداء؛
- يحمي نظام قياس الأداء المتوازن المؤسسة من حدوث مثالية جزئية، لأنه يجعل المدراء يأخذون في اعتبارهم كل المقاييس التشغيلية الضرورية، وبالتالي يكون المدير قادراً على تحديد ما إذا كان التحسين في مقياس معين يكون على حساب المقاييس الأخرى.

II- أهداف بطاقة الأداء المتوازن :

- يمكن تلخيص أهداف بطاقة الأداء المتوازن على النحو التالي:¹
- تهدف البطاقة إلى توفير نظام شامل لقياس وتقويم الأداء الاستراتيجي للمؤسسة ككل؛
- ضمان تنسيق الأنشطة والتوفيق بينها لتحقيق الأهداف الاستراتيجية؛
- تعتبر بطاقة الأداء المتوازن لجعل الاستراتيجية محور اهتمام كل موظف، وبالتالي يمكن اعتبار هذا النظام أداة قيادة يساعد على ترجمة الاستراتيجيات إلى أعمال؛
- يهدف لتقوية الاتصال بين الأطراف ذوي المصلحة في المؤسسة؛
- تهدف بطاقة الأداء المتوازن إلى توفير طريقة منظمة تربط رؤية المؤسسة المستقبلية بمواردها المادية والبشرية وبالعمليات اليومية؛
- تهدف الربط بين مختلف المستويات الإدارية، أي بين الرقابة التشغيلية على المدى القصير مع توازن الرؤية الاستراتيجية على المدى الطويل؛
- تهدف بطاقة الأداء المتوازن إلى جعل المؤسسات قادرة على متابعة أداءها ليس فقط النتائج، ولكن كذلك القيادة نمو الكفاءات والحصول على موارد غير ملموسة.

¹ عد إلى: (بالتصرف)

- أماني جرار، إدارة المشاريع التنموية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، ط 1، 2018، ص: 196.
- نزهة لكحل، لوحة القيادة الاستشرافية ودورها في التطوير أداء المؤسسات العمومية، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2018، ص: 296.

III- وظائف بطاقة الأداء المتوازن :

إن نظام بطاقة الأداء المتوازن جاء توسيعا متكاملًا لمفهوم تقييم أداء المؤسسة، لذلك فإن استخدامات هذا النظام جاءت بأوجه متعددة يبرز منها اعتمادها كأداة فعالة للرقابة والإدارة الاستراتيجية:

III-1- بطاقة الأداء المتوازن كأداة للرقابة الإدارية :

يعد هذا النظام أداة شاملة لعملية تقييم الأداء في المؤسسة، ويبرز دورها في كونها تشكل تقريرًا موحدًا لوصف الأداء العملي، وتساعد روابط السببية بين المؤشرات على إضافة معنى وملائمة أكثر للمؤشرات وتسهيل عملية تحديد الأهداف، كما أن الجمع بين المؤشرات وفق الأبعاد الأربعة المكونة للنظام يمكن من نقل أثر المبادرة لتحسين الأداء في أحد الأبعاد إلى جميع العمليات في المؤسسة ككل.

III-2- بطاقة الأداء المتوازن كأداة استراتيجية للإدارة :

وذلك من خلال:¹

- توضيح وترجمة رؤية واستراتيجية المؤسسة؛
- توصيل وربط الأهداف الاستراتيجية والقياسات المطبقة؛
- التخطيط ووضع الأهداف وترتيب المبادرات الاستراتيجية.

خامسًا: أساسيات بناء بطاقة الأداء المتوازن

لبناء بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسة يجب اتباع ما يلي:

I- العوامل المؤثرة على بناء لوحة القيادة الاستراتيجية :

تخضع أنظمة تقييم الأداء بشكل عام ولوحة القيادة الاستراتيجية بشكل خاص إلى مجموعة من العوامل التي تجعلها تختلف من محيط لآخر، ومن أهم العوامل نجد حجم المؤسسة، بنيتها وطريقة تنظيمها:²

I-1- حجم المؤسسة :

يعد حجم المؤسسة من العوامل الرئيسية التي تستدعي اهتمام الإدارة عند وضع أي نظام لتقييم الأداء، فكلما كانت المؤسسة كبيرة الحجم كلما كانت أكثر تعقيدًا، وبهذا نقول أن

¹ عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، المرجع السابق، ص:82-84.

² نعيمة يحيوي، خديجة لدرع، بطاقة الأداء المتوازن BSC أداة فعالة للتقييم الشامل لأداء المنظمات، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، يومي 22 و23 نوفمبر، 2011، ص:81. (بالتصرف)

حجم المؤسسة يؤثر على كيفية تصميم بطاقة الأداء المتوازن باعتبارها نظام لتقييم الأداء، كما أن ضرورة لجوء المؤسسات إلى هذه الأداة واعتمادها كأداة للتقييم يرتبط بحجمها.

I-2- درجة عدم التأكد في البيئة :

تلعب البيئة دورا هاما في تحديد أنظمة تقييم الأداء، فالظروف الاقتصادية التي تتطور فيها المؤسسات تؤثر على الأسلوب الذي تستخدمه هذه الأخيرة في تقييم أدائها، ونظرا لاتسام بيئة عمل المؤسسات في الوقت الحالي بالتعدد تظهر أهمية لوحة القيادة الاستراتيجية كنظام تقييم تلجأ إليه المؤسسات في ظل عدم التأكد البيئي.

I-3- الهيكل التنظيمي :

يشكل الهيكل التنظيمي أحد أهم المتغيرات في عملية التقييم والرقابة على الأداء، حيث غالبا ما تتوفر المؤسسات التي تتميز بالتنوع واللامركزية على أنظمة متطورة لقياس وتقييم الأداء، وبالتالي فاعتماد المؤسسة على هيكل مركزي من شأنه أن يؤثر سلبا على تنفيذ الاستراتيجية، وبذلك يمكن القول أن لوحة القيادة الاستراتيجية تكون أكثر فعالية كلما كان التنظيم لا مركزيا.

II- مقومات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن :

إن نجاح بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسة يتطلب عدة مقومات وتتمثل فيما يلي:¹

II-1- دعم الإدارة العليا :

حتى تكون عملية تطبيق نظام بطاقة تقييم الأداء المتوازن ناجحة لابد من دعم الإدارة العليا له، فعندما يدرك العاملون في المؤسسة بأن الإدارة تدعم جهود التطبيق بقوة فإن ذلك يساعد في التزام هؤلاء العاملين بتنفيذ النظام وإسراعهم في عملية التطبيق بالإضافة إلى أنه يخفف من معارضتهم لتطبيقه.

II-2- الحوافز المادية والمعنوية:

ينبغي التركيز على منح الحوافز المادية والمعنوية لكل من يساهم في تعميم النظام أو تطبيقه، وهذا يعتبر دافعا قويا للمسؤولين عن تطبيق النظام.

¹ محفوظ أحمد جودة، تطبيق نظام قياس الأداء المتوازن وأثره في الالتزام المؤسسي للعاملين في شركات الألمنيوم الأردنية، دراسة تطبيقية، المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، الأردن، العدد الثاني، 2008، ص ص:280-281.

II-3- تكوين فرق العمل :

حيث أن تطبيق النظام يشمل المؤسسة ككل، من الضروري تشكل فرق عمل تتمتع بروح الفريق والتماسك، إذ أن العمل الجماعي من أهم مقومات نجاح أي مشروع.

II-4- فعالية الاتصال :

ليست كل الاتصالات التي تجرى داخل المؤسسة وخارجها فعالة، فحتى تصل الرسالة إلى المرسل إليه ويفهم مضمونها كما قصده المرسل ينبغي أن تركز الإدارة على عملية الاتصال بالشكل السليم. إن النظام الجيد يحتاج إلى عقد اجتماعات وإجراء اتصالات ومناقشات بين العاملين وذلك لإقرار خطة العمل والمحاور الرئيسية للمقاييس التي ينبغي التركيز عليها.

II-5- إدارة التغيير :

تتطلب عملية تطبيق النظام إجراء عدة تغييرات في المؤسسة، سواء كان ذلك التغيير متعلقاً بالثقافة أم بالأنظمة أم بالأفراد، إن تغيير البيئة مستمر ومتواصل وكذلك متطلبات العملاء أو المستفيدين من الخدمة، وبالتالي فإن على المؤسسة أن تجري التغييرات المطلوبة حتى تتمكن من مواكبة هذه التغييرات.

II-6- دراسة الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية :

إن اتخاذ الإجراءات التصحيحية لا يعني بالضرورة أن الاستراتيجيات الموجودة يتم التخلي عنها أو ستتم صياغة استراتيجيات جديدة، فالإجراءات التصحيحية يفترض أن تضع المؤسسة في وضع أفضل للاستفادة من نقاط القوة واستغلال الفرص المتاحة وتلاقي التهديدات الخارجية وتقليل نقاط الضعف الداخلية.

II-7- تحديد الأهداف بشكل واضح وتعريف المقاييس بشكل دقيق :

من المهم أن يتم تحديد الأهداف بطريقة يفهمها القائمون على التنفيذ كما يجب مراعاة الدقة والموضوعية في تعريف المقاييس المرتبطة بالأهداف.

الفصل الثامن:

نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

محاور هذا الفصل تتمثل في:

مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة

أهداف وأهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة

بناء نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

دراسة حالات حول نظام التكاليف على أساس الأنشطة

الفصل الثامن: نظام التكاليف على أساس الأنشطة

يعد نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة بديلا لنظام التكاليف التقليدية، وهو من الأنظمة المعاصرة التي هدفها تحديد تكلفة المنتج أو الخدمة بأكثر دقة، ولقد جاء نظرا للانتقادات التي وجهت لنظام التكاليف التقليدي لتخصيص التكاليف الغير مباشرة على المنتجات أو الخدمات، كما أن ظهور هذا النظام كان استجابة لطبيعة التطور الحاصل في بيئة الأعمال الحديثة، وأصبح من أكثر أساليب المحاسبة التحليلية استخداما في ظل التطورات التي عرفها الاقتصاد المعاصر.

أولاً: مفهوم نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

يعد نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة المدخل الجديد لمحاسبة التكاليف، وللتعرف على مفهوم هذا النظام ندرج العناصر التالية

I- تعريف نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

لقد عرفت محاسبة الأنشطة أو ما يسمى بطريقة (Activity Based Costing) (ABC) إقبالا كبيرا من طرف المؤسسات الأمريكية والأوربية في سنوات الثمانينات، ومنه يمكن تعريف هذا النظام كما يلي:

نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة هو مدخل للتكلفة يرتكز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسة، حيث يستخدم تكلفتها كأساس لتحديد تكلفة أغراض تكلفة أخرى كالمنتجات والخدمات؛ فهو نظام لتخصيص التكلفة على مرحلتين، يتم في الأولى تخصيص عناصر التكاليف غير المباشرة على أحواض التكلفة، والتي تمثل الأنشطة، ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيصها على المنتجات بحسب عدد الأنشطة اللازمة لإنائها، حيث تقوم على فكرة أن توفير الخدمات أو المنتجات يحتاج إلى مؤسسات، وأن هذه المؤسسات تقوم على ممارسة عدة أنشطة لتحقيق غاياتها، وأن تلك الأنشطة تحتاج إلى موارد، وأن هذه الموارد بطبيعتها اقتصادية ولها تكلفة؛¹

¹ سعاد حمدي، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (abc) في تحديد تكلفة الخدمة الصحية، مذكرة تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، الجزائر، 2011، ص:52.

الفصل الثامن

عرفه (Horngren) بأنه طريقة أو مدخل لتحسين قيم التكلفة، يركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية، كما أنه يستخدم تكلفة هذه الأنشطة كأساس لتعيين تكاليف أغراض أخرى مثل: السلع، الخدمات والعملاء؛¹

أما حسب (Alcouffe) ذلك النظام الذي يقوم على أساس تجميع التكاليف غير المباشرة بالمؤسسة، في مواضع التكلفة ليتم توزيعها على المنتج النهائي بواسطة مسببات التكلفة، وذلك للوصول إلى التكلفة الحقيقية للمنتج النهائي، مما يؤدي إلى دعم اتخاذ القرارات الإدارية السليمة؛²

ويعرف أيضا على أنه نظام يسعى إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في حساب بيانات التكلفة، من خلال تحليل الأنشطة داخل المنشأة، وتجميع وتشغيل وتتبع ما يرتبط بها من تكاليف، وتشتد فلسفة هذا النظام إلى استخدام الأنشطة كأساس لحساب التكلفة، حيث أن الأنشطة تستخدم الموارد المتاحة، في حين أن الوحدات المنتجة تستهلك تلك الأنشطة؛³

كما أنه طريقة لحساب التكاليف، بحيث يقوم بتوزيع هذه التكاليف على أنشطة المؤسسة، ومن ثم تحميلها للمنتجات أو الخدمات، انطلاقا على ما تستخدمه هذه المنتجات أو الخدمات من أنشطة.⁴

وعرف أنه ذلك الأسلوب الذي تصحح أساليب محاسبة التكاليف الأخرى، عن طريق التركيز على الأنشطة الفردية واعتبارها موقع الكلفة الأساسي.⁵

وهو طريقة تعود إلى تحسين الأنظمة التقليدية للتكاليف، عن طريق التركيز على الأنشطة كأغراض أساسية للتكلفة، إذ يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة أو ما يسمى

¹ نعيمة يحيوي، دور نظام ABC بالتكامل مع نظام JIT في تهيئة المنظمات لاكتساب المزايا التنافسية، ورقة مقدمة ضمن ملتقى حول استراتيجيات التدريب في ظل إدارة الجودة الشاملة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية، جامعة مولاي الطاهر، سعيدة، أيام 10-11 نوفمبر 2009، ص:4.

² عبد العالي شحتاني، رانية غضاب، تحقيق ميزة التكلفة الأقل باستخدام نظم التكلفة والتسيير على أساس الأنظمة، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، الجزائر، العدد 01، 2018، ص:383.

³ نبيل عبد العظيم حسين، استخدام محاسبة التكلفة على أساس النشاط abc-دراسة تطبيقية، مجلة مصرفية لدراسات تجارية، عدد4، جزء2، جامعة المنصورة، 1996، ص:257.

⁴ محمد الخطيب نمر، هواري سريسي، محاولة تطبيق نظام abc في قطاع الخدمات الجامعية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، عدد4، جامعة قاصدي مرباح، 2013، ص:74.

⁵ هاشم أحمد عطية ومحمود عبد ربه محمد، دراسات في المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، دار الجامعية، مصر، 2000، ص:120.

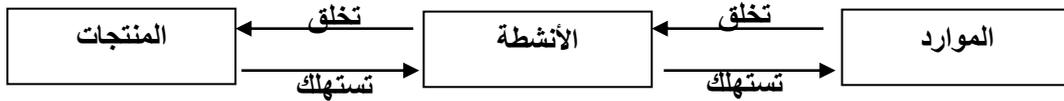
الفصل الثامن

بالموارد على الأنشطة التي استفادت منها، ومن ثم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات¹.

ومن هذه التعاريف نستخلص أن نظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة هو نظام لتوزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات، يركز على فكرة أساسية تعتمد على الربط بين الموارد المستخدمة والأنشطة التي تستخدم هذه الموارد، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة وبين المنتج النهائي.

ولتوضيح أكثر مفهوم وفلسفة نظام التكاليف على أساس الأنشطة ندرج الشكل التالي:

الشكل رقم 1: فلسفة نظام التكاليف على أساس التكلفة



المصدر: بالاعتماد على مفهوم نظام التكاليف على أساس التكلفة.

II- دوافع ظهور نظام التكاليف المبني على الأنشطة

تعود دوافع بروز ودوافع تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة فيما يلي:

- زيادة المنافسة في سوق عمل المؤسسات، بسبب العولمة والانفتاح الكبير للتجارة الدولية، أين أصبح التركيز بشكل كبير على نوعية المنتج أو الخدمة؛
- التغيرات في البيئة التشغيلية للمؤسسات بسبب التطورات الهائلة والمستمرة في التكنولوجيا، والحاجات المتزايدة من قبل المدراء لمعلومات أكثر دقة لجميع المراحل التشغيلية للعمل؛
- التغيرات الجوهرية في بنية التكلفة، من خلال التزايد المستمر في نسبة التكاليف الغير مباشرة، في ظل المستويات المتطورة في التكنولوجيا وزيادة الاعتماد على الآلية وأنظمة إدارة الوقت الحديثة وتغيير بيئة التصنيع وأدواته؛
- زيادة استخدام الأنشطة المساعدة في المؤسسة كالتصميم الهندسي والبرمجة والتسويق وغيرها، بالإضافة إلى تزايد استخدام أنظمة التصنيع في عمليات الإنتاج بدرجة متقدمة؛

¹ مشاش لامية، أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في مراقبة التسيير ورفع أداء المؤسسة، الملتقى الوطني حول مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة على لونيبي البليدة 2، 2014، ص:4.

الفصل الثامن

- زيادة درجة التعقد في العمليات الصناعية بسبب زيادة درجة التنوع في المنتجات، حيث أصبحت العمليات الإنتاجية أكثر تعقيدا، وارتفاع الجودة بشكل كبير وقصر دورة حياة المنتج أو الخدمة بسبب اتساع نطاق المنتجات؛
- ضرورة توفر نظام محاسبي يعمل على توفير البيانات والمعلومات الدقيقة والتفصيلية، ويساعد على تحديد وقياس العلاقة بين التكلفة ومسبباتها بكل سهولة؛
- تزايد الاستخدامات المشتركة في المؤسسات التي تصنع أكثر من منتج أو خدمة؛
- عدم دقة نظام التكاليف التقليدي بالتقسيم والتخصيص العادل للتكاليف غير المباشرة على المنتجات أو الخدمات، مما يؤدي إلى عدم الوصول لتكلفة المنتجات أو الخدمات بطريقة موضوعية وقرابية لقيمة المنتج.

III- خصائص نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC

- يتميز أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة بمجموعة من الخصائص، نذكر منها:¹
- أسلوب يأخذ بعين الاعتبار تحليل الأنشطة أكثر من حساب تكاليف المنتجات؛
- يقوم بتجميع كافة الأنشطة وفقا لعمليات عرضية التي تتجاوز حدود مراكز المسؤولية؛
- يسمح أسلوب ABC بمراقبة وتحميل تكاليف المنتجات بدون توزيع ثانوي؛
- القضاء على المنتجات الوسطية في حساب التكلفة وتحليل الربح الحقيقي للمؤسسة؛
- تحسين الرؤية العلمية لتكاليف المنتجات في مختلف مراكز التحليل؛
- يسمح بدمج المعلومات المتاحة في نظام المعلومات المسمى Enterprise Resource Planning أي اختصار كلمة ERP (مما يجعل النظام أكثر ديناميكية في التسيير)؛
- يمكن تطبيقه شهريا لمجمل العمليات؛
- السماح للمؤسسات بوضع ميزانية لتحديد مواردها على أساس الكميات والطلبات المتوقعة؛
- يوفر معلومات دقيقة للمسيرين ومساعدتها في تحديد الأسباب الجذرية؛
- يمكن استخدامه في أي مؤسسة صناعية أو أي مؤسسة أخرى في ظل التعقيدات سواء في مسار الأنشطة أو أجزائها.

¹ مريم بورنيسة، محاسبة التسيير ودورها في تفعيل الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة امحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2019/2020، ص ص: 30-31.

ثانياً: أهداف وأهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

جاء هذا النظام لمعالجة القصور الذي كان في محاسبة التكاليف التقليدية، ويمكن إبراز أهم أهدافه وأهميته في المؤسسة وفق ما يلي:

I- أهداف نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC :

إن نظام ABC يسعى إلى تحقيق الأهداف التالية:¹

- تحقيق العدالة في توزيع التكاليف غير المباشرة بين المنتجات المختلفة؛
- تقديم معلومات مفيدة للإدارة لاتخاذ القرارات، وتحديد أسباب ارتفاع التكاليف في قيم ما؛
- التخلص من العشوائية في توزيع التكاليف الغير مباشرة بين المنتجات المختلفة؛
- يساعد إدارة المؤسسة في إعطائها صورة واضحة ودقيقة عن الأنشطة المسببة للتكاليف، ومن ثم معرفة نصيب المنتج من كل نشاط على حدة؛
- يساعد نظام ABC إدارة المؤسسة في تخفيض التكاليف، من خلال تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج، والعمل على تقليل أو تخفيض تكاليف مثل تلك الأنشطة؛
- تحديد كلفة المنتج بالدقة المطلوبة؛
- تسهيل إجراء الرقابة على اقتناء واستخدام الموارد الإنتاجية المتاحة، لما يساعد في إجراء الخفض الحقيقي لعناصر التكاليف المختلفة؛
- تعظيم أداء الأنشطة المضيئة للقيمة واستبعاد الأنشطة الأخرى غير المضيئة للقيمة، وذلك كمدخل لتعظيم قيمة المؤسسة وتعظيم ربحيتها والعائد على استثماراتها.

¹ محمد العشماوي، محاسبة التكاليف (المنظورين التقليدي والحديث)، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2013، ص ص: 165-164. (بالتصرف)

II- أهمية طريقة التكلفة على أساس الأنشطة في مراقبة التسيير: 1

يعمل نظام التكاليف بالأنشطة على توفير معلومات بدقة عن الكيفية التي تستخدم بها الموارد المرتبطة بالأنشطة المختلفة، ومن خلال دقة هذه المعلومات تتحقق عملية الرقابة على التسيير، ويمكن تلخيص استخدامات هذه الطريقة في مراقبة التسيير فيما يلي:

- توفير المؤشرات التي تساعد على تحديد أهمية الأنشطة معبرا عنها في شكل تكلفة، وتحديد مجالات الوفرة والإسراف في هذه التكلفة، ويمكن ذلك الإدارة من اتخاذ القرارات المرتبطة بتخصيص الموارد طبقا لأهداف كل نشاط؛

- تقديم معلومات حول الأنشطة الأكثر ارتباطا بالتكاليف، ومن ثم إلغاء الأنشطة عديمة المنفعة، مما يتيح للإدارة فرصة إعادة توزيع الموارد بصورة أفضل؛

- تحديد المزيج الأمثل للمنتجات والعملاء، حيث يساعد هذا النظام الإدارة على فهم أفضل للطريقة التي يتم توليد الأرباح بها، وبالتالي يستطيع المديرون الاستفادة من هذا الفهم في زيادة الربحية، من خلال التخلص من المنتجات والعملاء الأقل ربحية، أو إعادة النظر في المزيج الحالي إلى مزيج أكثر ربحية، حيث أن إتباع طريقة سوف يقلل من احتمالية إتباع استراتيجيات تشغيلية أو تسويقية ينجم عنها بيع المنتج بأقل من التكلفة المحسوبة على أساسه؛

- تعمل على قياس الأداء بفاعلية وبصورة أدق، فهو يمثل آلية لتخفيض التكاليف وإدارتها على المدى الطويل، ويتم ذلك من خلال تركيز الإدارة على مسببات التكلفة، وكذلك إعداد الموازنات، الرقابة وتقييم الأداء... الخ؛

- يلعب دورا رقابيا فعالا مقارنة بنظام التكاليف التقليدي، نظرا لتخصيص التكاليف غير المباشرة، طالما أنه يأخذ في الحسبان التوقيف المبكر للتحكم في الأنشطة؛

- يؤدي لوضع سياسات تسعير فعالة، لكونه يقدم قيمة المنتج بصورة دقيقة عند حساب التكاليف؛

- توفير بيانات تكلفة أكثر دقة وملائمة للوحدة المنتجة أو السلعة المقدمة؛

- تصبح المؤسسة تعمل بالإدارة الاستراتيجية للتكاليف التي تساعد في عملية التخطيط الاستراتيجي.

¹ حاج قويدر فورين، نظام محاسبة التكاليف ودوره في مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة الشلف، الجزائر، العدد 35، 2007، ص:27. (بالتصرف)

ثالثاً: بناء نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة

يتم بناء واعتماد نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في المؤسسة باتباع مجموعة من الإجراءات ويمكن ابراز ذلك كما يلي:

I- محددات نظام التكاليف المبنية على أساس الأنشطة :

يقوم نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة على جملة من المحددات والمفاهيم الأساسية، والتي يمكن تلخيصها فيما يلي:¹

I-1- الموارد :

تمثل الموارد العناصر الاقتصادية التي يتم توجيهها لأداء النشاط، وهي تعتبر مصدر التكلفة التي تحدث عند استخدام هذه الموارد، وتعتبر من عوامل الإنتاج التي يتم استخدامها بواسطة النشاط لتوليد مخرجات النشاط، وتتضمن الموارد: المواد، العنصر البشري، التكنولوجيا، التسهيلات أو الخدمات المشتراة من خارج المؤسسة مثل الإعلان أو الخدمات المحاسبية والقانونية.

I-2- الأنشطة :

تعتبر الأنشطة بؤرة التركيز في ظل نظام تكاليف الأنشطة، وبصفة عامة تقسيم الأنشطة التي يمكن أن تؤدي لإنتاج منتج معين أو تقديم خدمة وفقاً لخاصية التسلسل أو التدرج، وهذه الخاصية هي الأساس في تخفيض العيوب الموجودة في ظل المنهج التقليدي.

ويتيح نظام تكاليف الأنشطة إمكانية تحديد وتعريف جميع الأنشطة اللازمة لإنتاج المنتج أو تقديم الخدمة، وهذا التحديد لا يمنع بأن جميع الأنشطة المؤداة ذات أهمية أو ذات قيمة مضافة، وفي هذا الصدد فإن تبويب الأنشطة حسب القيمة المضافة يتيح فرصة كبيرة لإدارة المؤسسة لدراسة تكاليف الأنشطة بالعمق والتحليل المناسب، ومحاولة إلغاء الأنشطة ذات التكاليف المرتفعة والتي لا تحقق قيمة مضافة، وكذلك دراسة إمكانية تحسين أساليب أداة الأنشطة ذات القيمة المضافة الضعيفة.

¹ سعيد محمد فخري أبو وردة، تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على مصنع عصير غزة، أطروحة تدرج ضمن متطلبات نيل درجة الماجستير في المحاسبة والتمويل، تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2005، ص ص:42-44

I-3- مجتمعات التكلفة :

مجمع التكلفة هو عبارة عن وعاء يتم فيه تجميع تكاليف كافة الأنشطة المتشابهة التي تسببت في التكاليف في وعاء واحد، أو هي مجموعة من الأعمال المتجانسة التي تؤدي داخل وحدة النشاط لتحقيق هدف محدد، وهي حلقة الوصل بين موارد المؤسسة والمنتجات النهائية، حيث أن هذه الأنشطة هي التي تستهلك موارد المؤسسة من أجل إنجاز المنتج النهائي من سلع وخدمات. ويجب أن يكون مجمع التكلفة متجانس أي يكون لكل التكاليف نفس العلاقة (السبب هو النتيجة) مع أساس التحميل أو تخصيص التكاليف غير المباشرة، على أن تتم مراعاة ما يلي في مجتمعات التكلفة:

- أن تكون التكلفة في كل مجموعة موجهة بواسطة أنشطة متجانسة، أي تكون مجموعة أنشطة بينها ارتباط كبير؛
- أن تكون التكلفة في كل مجموعة تكلفة تتناسب تماما مع النشاط، أي تتغير طرديا مع التغيرات في مستوى النشاط؛
- إذا كانت هناك أنشطة غير متجانسة من حيث طبيعة عملها، ولكنها تنفق في طبيعة تكلفتها، فعندئذ يمكن جمعها في مركز تكلفة واحدة.

I-4- مسببات تكلفة الأنشطة :

مسبب أو محدد التكلفة هو العامل الذي يترتب على وجوده حدوث التكلفة، ويمثل في العادة السبب الأساسي لمستوى أو حجم النشاط وتحليل مسببات التكلفة للأنشطة يتناول تحديد سبب حدوث التكلفة،¹ كما يلي:

1- مسببات خاصة بالعمليات:

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

2- مسببات خاصة بالفترة الزمنية:

وتهتم هذه المسببات بالفترة الزمنية التي يستغرقها النشاط اللازم لإنتاج منتج معين، وتستخدم هذه النوعية في حالة اختلاف حجم النشاط المطلوب تأديته باختلاف نوعية

¹ أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2002، ص1

الفصل الثامن

وكمية المنتج النهائي، ومن أمثلة مسببات التكلفة الخاصة بالفترة الزمنية، ساعات العمل المباشرة، ساعات الفحص، ساعات تهيئة الآلة للتشغيل...الخ.

مسبب أو محدد التكلفة هو العامل الذي يترتب على وجوده حدوث التكلفة، ويمثل السبب الأساس ي لمستوى أو حجم النشاط. وتحليل مسببات التكلفة هو التحليل الذي يتناول تحديد سبب حدوث التكاليف مع مراعاة أن مسبب التكلفة يحدث قبل النشاط ذاته.

I-5- المخرجات :

المخرجات تعبر عن وحدات التكلفة التي تستهلك خدمات الأنشطة المختلفة، وهذه الوحدات تشمل المنتجات والخدمات، ويتم الربط بين تكاليف الأنشطة والمخرجات المختلفة من خلال استخدام مسببات تكاليف الأنشطة. وغرض التكلفة (المخرجات) قد يكون نهائي وهو المنتج النهائي الذي من أجله يتم مقابلتها عادة بإيرادات، وقد يكون غرض التكلفة متوسط، وهو نشاط يتم داخل المؤسسة ويستنفذ تكاليف بهدف تحقيق منفعة داخل نطاق المؤسسة ذاتها كما هو الحال في نشاط إدارة شؤون العاملين.

II- مقومات نجاح نظام التكاليف على أساس الأنشطة :

لنجاح نظام التكاليف المبني على الأنشطة يجب توفر بعض المقومات، والمتمثلة فيما يلي:¹

- تقويم احتياجات المؤسسة من المعلومات، وكذلك طبيعة هيكل المعلومات، وتتضمن ذلك توقيت الحصول على المعلومات وكيفية توظيفها بشكل أمثل لكافة مستويات المشروع؛
- توفر أنظمة محاسبية جيدة، تكون قادرة على توفير البيانات والمعلومات الدقيقة والتفصيلية بشكل سهل وميسور؛

- إن استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط يتطلب فهما واضحا وتحديدًا للعوامل التي تؤدي إلى نشوء نشاط ما، ومن ثم يتسبب في حدوث تكاليف النشاط، وكذلك تحديد المسببات التي يتم بموجبها توزيع تكاليف النشاط على المنتجات.

ويضاف أن التنفيذ الناجح لنظام التكلفة على أساس الأنشطة يتطلب أكثر من مجرد الفهم للتفاصيل الفنية، فتتطلب هذا النظام غالبًا ما يمثل تغييرًا جوهريًا في نظام التكاليف، وتطلب من المدراء عمل اختيارات رئيسية بما يتعلق بتعريف النشاطات ومستوى التفاصيل، ويحدد الاعتبارات الآتية لضمان نجاح تنفيذ هذا النظام:

¹ هيثم محمد عقل، نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت وأثره على أساسية توزيع الأرباح لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، رسالة تدرج ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في المحاسبة، جامعة الأزهر غزة، فلسطين، 2013، ص، ص: 43-44.

الفصل الثامن

- الحصول على دعم الإدارة العليا، وإيجاد أو خلق الشعور والإحساس بضرورة جهود نظام التكاليف على أساس الأنشطة؛
- تكوين لجنة إرشاد وتوجيه من المديرين من خلال سلسلة القيمة لجهود نظام التكاليف على أساس الأنشطة؛
- تعليم وتدريب العاملين على نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعتبر أساساً لتمكينهم؛
- السعي وراء النجاح خلال المدى القصير كدليل على أن تنفيذ نظام التكاليف على أساس الأنشطة يجلب نتائج؛
- إدراك أن المعلومات التي يقدمها نظام التكاليف على أساس الأنشطة ليست كاملة، لأنه يوازن بين الحاجة لمعلومات أفضل مقابل تكوين لنظام معقد يدركها فقط قليل من المديرين والعاملين.

III- إجراءات تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة :

تتطلب إجراءات تطبيق محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة على الخطوات التالية:¹

III-1- تحديد الأنشطة :

إن عملية الإنتاج تتطلب عددا كبيرا من الأنشطة، علما أن زيادة عدد الأنشطة هذه تؤدي إلى تعقيد العلاقة بين النشاط ووحدة المنتج، وهذا ما ينعكس سلبا على تكلفة وضع النظام وتنفيذه، لذلك فإن تحديد عدد الأنشطة يجب أن يكون عند مستوى مقبول من التجمع القائم على العلاقات التحليلية بين المنافع والتكاليف الخاصة بكل نشاط، حيث يتم إعداد قائمة مبدئية لكل الأنشطة، ويكون ذلك من خلال الأنشطة التي تساهم في خلق القيمة وترتيبها حسب أهميتها، واستبعاد الأنشطة عديمة القيمة أو التي تؤثر سلبا على مجمل القيم أو التي لا يمكن قياسها كمياً.²

III-2- مرحلة تحديد العامل أو العوامل المسببة للتكاليف :

نأخذ مثالا نشاط شراء المواد، فإن العامل المسبب للتكلفة يمكن أن يكون عدد أوامر الشراء، ويمكن أن يكون لكل نشاط أكثر من عامل، ومن العوامل المسببة للتكاليف:

¹ عيادي عبد القادر، دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الصناعية الكبيرة، مداخلة في الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، بدون بلد، ص: 10

² محمد الخطيب نمر هواري سريسي، محاولة تطبيق نظام abc في قطاع الخدمات الجامعية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، عدد4، جامعة قاصدي مرباح، 2013، ص: 74

1- علاقات السببية:

يتم اختيار العامل المسبب للتكلفة، حيث يكون هذا الاختيار مثالي، لكن صعوبته ترجع إلى عدم إمكانية تطبيقه بسهولة في التكاليف الصناعية غير المباشرة، حيث لا توجد علاقات سببية واضحة بينها وبين موضوع التكلفة (المنتج أو الخدمة).

2- المنافع التي يمكن الحصول عليها:

يتم اختيار العامل المسبب للتكلفة، بحيث تخصص التكاليف بنسبة المنافع التي يتم الحصول عليها.

3- اختيار الأساس الملائم والمعقول:

على سبيل المثال، إذا كانت تكاليف خمسة (05) أنشطة قد تم توزيعها، فإن تكاليف النشاط السادس يمكن أن توزع على أساس نصيب المنتجات من تكاليف الأنشطة الخمسة الأولى.

III-3- مرحلة تحديد معدل تكلفة الوحدة من العامل المسبب للتكاليف :

في مثال المرحلة الأولى بالنسبة لشراء المواد، يمكن أن يكون معدل عامل التكلفة هو تكلفة كل أمر شراء.

$$\text{معدل التكاليف غير المباشرة المحدد مسبقا} = \frac{\text{تكاليف مقدرة غير مباشرة}}{\text{الحجم المقدر لأساس التوزيع}}$$

وتطبق هذه المعادلة لجميع التكاليف غير المباشرة، صناعية إدارية، توزيع أو غيرها، ويعتبر مسبب التكلفة وسيلة ربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات والخدمات، وبالتالي فهو مقياس كمي يعكس مخرجات النشاط؛

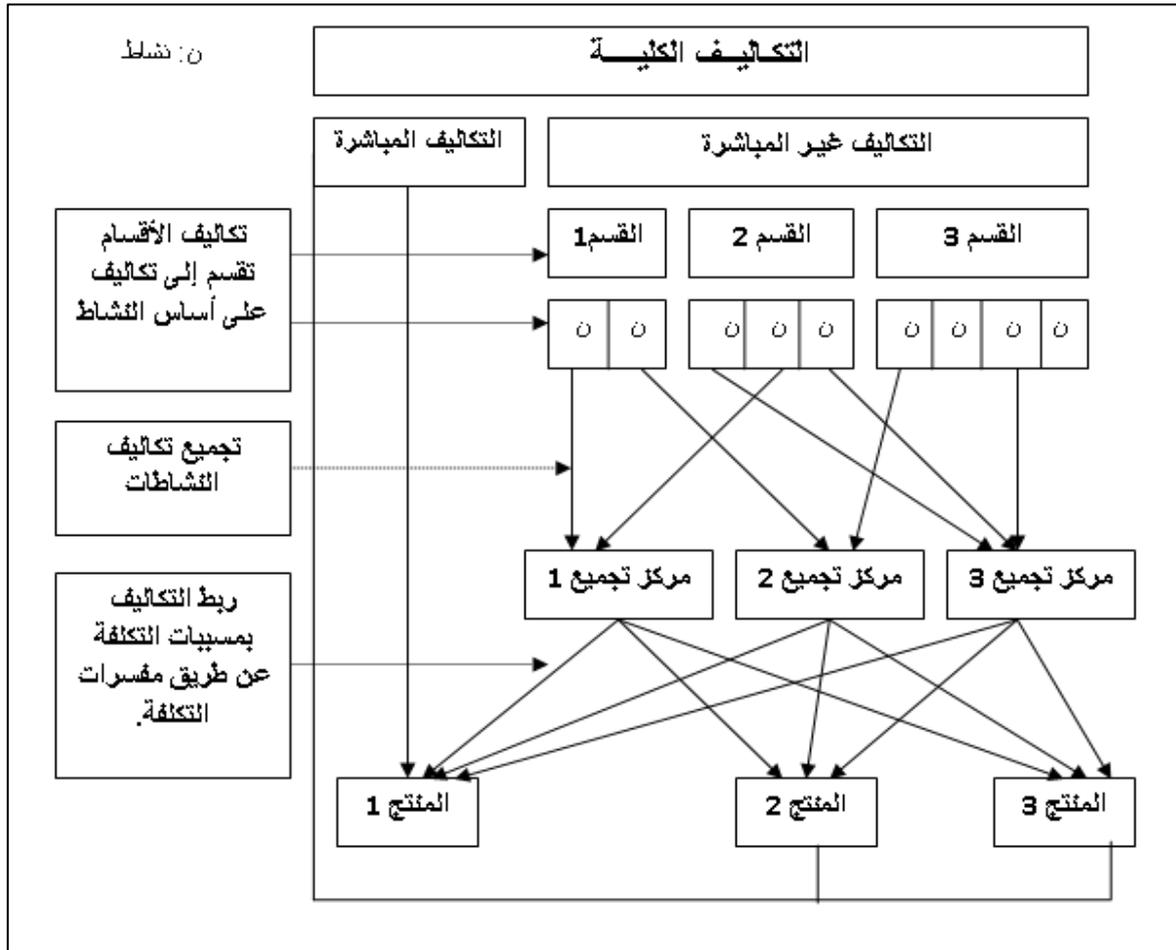
استنادا لبعض الدراسات اتضح أنه يتم تحديد مسبب واحد أو أكثر لكل نشاط من الأنشطة، وذلك انطلاقا من علاقة السبب والنتيجة بين تغير مسبب التكلفة وبين إحداث التكلفة نتيجة ذلك التغيير.

III-4- مرحلة تحميل التكاليف للمنتجات :

في نفس المثال، ضرب تكلفة أمر الشراء في عدد أوامر الشراء من المادة (x) خلال شهر معين لقياس تكلفة نشاط الشراء لهذه المادة (x) خلال نفس الشهر المعين، وذلك طبقا لحاجة كل من هذه المنتجات للموارد المستهلكة في تنفيذ الأنشطة، ويتطلب ذلك تتبع الطلب على موارد كل نشاط على حدة، باستخدام مسبب تكلفة النشاط كمؤشر لهذا الطلب.

ويمكن إبراز مبدأ عمل هذه الطريقة في الشكل التالي:

الشكل رقم 2: تحميل التكاليف حسب نظام التكاليف على أساس التكلفة



IV- الصعوبات التي تواجه تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة :

إن الاعتماد على نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة كبديل للنظام التقليدي للتكاليف للخروج من الأزمات، والضمان لأمثلية المخرجات التكلفة بناء على ما يتمتع به من مزايا، أمر لا يجب الاطمئنان أو الركون إليه قبل فحص ودراسة المشكلات والصعوبات التي قد تواجه تطبيق هذا النظام، على الرغم من تمتعه بمميزات عديدة، جعلته يلقي قبولا كبيرا من قبل الأكاديميين والمهنيين، إلا أنه مازالت بعض الصعوبات التي تصاحب تطبيقه عمليا قائمة، كتلك المتعلقة بتحليل الأنشطة وتحديد مسببات التكلفة وتحديد عدد و نوعية مسببات التكلفة المستخدمة؛ حيث هناك العديد من الصعوبات التي تواجه تطبيق التكاليف المبني على أساس الأنشطة، و التي نوجزها فيما يلي:

IV-1- عدم توافر البيانات :

حيث تعد مشكلة الحصول على البيانات التفصيلية المطلوبة كمدخلات لنظام التكاليف على أساس الأنشطة من أهم المشكلات التي تواجه تطبيق هذا النظام، فقد يجد صعوبة، بل

الفصل الثامن

يستحيل في بعض الأحيان توفير بيانات تفصيلية عن الموارد وعن الأنشطة المستهلكة للموارد، وعن كل مسبب من مسببات التكلفة؛ ويمكن التغلب على ذلك من خلال تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة جزئياً، بهدف تقليل مشاكل القياس حتى يتم تطبيقه على المؤسسة ككل.

IV-2- ارتفاع تكلفة النظام :

حيث أن زيادة تكلفة تطبيق هذا النظام يكون أهم عائق يواجه إدارة المؤسسات الصناعية أو الخدمية التي قد ترغب في تطبيق هذا النظام المتطور، ويمكن تجاوز هذه الصعوبة من خلال عدم التمسك بضرورة تحقيق الدرجة المرغوب فيها من الدقة والتعقيد في نظام تحديد تكلفة المنتجات مرة واحدة، وإنما بشكل تدريجي.

IV-3- المقارنة والاعتراض على التغيير :

يواجه تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة بمقاومة واعتراض كبير من الأقسام التي لا ترغب في التغيير والتمسك بنظام التكاليف التقليدي، إلا أنه يمكن تجاوز ذلك من خلال عقد برامج للتعليم والتدريب لمن هم متوقع تعاملهم مع هذا النظام، وكذلك دعم وتشجيع الإدارة العليا للنظام الجديد، من خلال مشاركتها مع كافة الأقسام والإدارات في تحديد أهداف تطبيق النظام.

رابعاً: دراسات حالات

I- دراسة الحالة الأولى 1

I-1- عرض دراسة الحالة:

توافرت لديك البيانات التالية عن المنتجات P_1 ، P_2 ، P_3 التي تقوم بإنتاجها المؤسسة X :

الاجمالي	المنتجات			البيان
	P_3	P_2	P_1	
	200	100	50	عدد الوحدات المنتجة
	25	20	30	مواد مباشرة للوحدة
	24	17	20	أجور مباشرة للوحدة
7	4	2	1	عدد مرات تجهيز الآلات (طاقة النشاط)
6	3	1	2	عدد مرات المناولة (طاقة النشاط)
8	5	2	1	عدد مرات الفحص (طاقة النشاط)

وبلغت التكاليف الإضافية للأنشطة 18000 ون على النحو التالي:

¹ رفيق يوسف، محاسبة التسيير: محاضرات مدعمة بأمثلة، مطبوعة بيداغوجية، موجهة لطلبة السنة الأولى ماستر، مالية ومحاسبة، 2جامعة تبسة، 2021، ص: 102-103

- تكلفة نشاط تجهيز الآلات 7000 ون
- تكلفة نشاط المناولة 5400 ون
- تكلفة نشاط الفحص 5600 ون
- المطلوب: تحديد إجمالي تكلفة الوحدة من المنتجات الثلاثة في ضوء نظام التكاليف على أساس النشاط.

I-2- حل دراسة الحالة:

- يعتمد نظام التكاليف على أساس النشاط على عدة خطوات وهي:
- تحديد معدل التحميل لكل نشاط؛
- تخصيص التكاليف الإضافية للأنشطة على المنتجات وتحديد نصيب الوحدة من التكلفة الإضافية؛
- تجميع تكلفة الوحدة لكل منتج.

أولاً: تحديد تكلفة العامل المسبب للتكلفة لكل نشاط

تكلفة العامل المسبب للتكلفة كل نشاط = تكلفة النشاط / حجم العوامل المسببة للتكلفة

الأشطة	تكلفة النشاط	حجم العوامل المسببة للتكلفة	تكلفة العامل المسبب للتكلفة
نشاط تجهيز الآلات	7000	7	1000
نشاط المناولة	5400	6	900
نشاط الفحص	5600	8	700

الفصل الثامن

ثانيا: تخصيص التكاليف الإضافية للأنشطة على المنتجات وتحديد نصيب الوحدة من التكلفة الإضافية

البيان	المنتج P ₁	المنتج P ₂	المنتج P ₃
نشاط تجهيز الآلات: المنتج P ₁ : 1000 x 1 المنتج P ₂ : 1000x2 المنتج P ₃ : 1000x4 نشاط المناولة: المنتج P ₁ : 900 x 2 المنتج P ₂ : 900 x1 المنتج P ₃ : 900 x3 نشاط الفحص: المنتج P ₁ : 700 x 1 المنتج P ₂ : 700 x2 المنتج P ₃ : 700 x5	1000	2000	4000
	1800	900	2700
	700	1400	3500
اجمالي التكاليف الإضافية لكل منتج	3500	4300	10200
عدد الوحدات المنتجة من كل منتج	50	100	200
تكلفة الوحدة لكل منتج	70	43	51

ثالثا: تجميع تكلفة الوحدة لكل منتج

المنتجات	المنتج P ₁	المنتج P ₂	المنتج P ₃
مواد مباشرة	30	20	25
أجور مباشرة	20	17	24
تكلفة اضافية	70	43	51
اجمالي تكلفة الوحدة لكل منتج	120	80	100

II- عرض دراسة الحالة الثانية :¹

تقوم مؤسسة بإنتاج نوعان من المنتجات "أ" و"ب"، حيث بلغت الكميات المنتجة من المنتج "أ" خلال شهر نوفمبر 2023 بـ 50000 وحدة، والكميات المنتجة من المنتج "ب" بـ 10000 وحدة، ويتطلب إنتاج وحدة واحدة من المنتج "أ" 2 ساعة عمل مباشرة، في حين يتطلب إنتاج وحدة واحدة من "ب" 1 ساعة عمل مباشرة، علما أن التكاليف غير المباشرة خلال شهر نوفمبر 2023 قدرت بمبلغ 880000 ون، علما أن تكلفة المواد الأولية المستهلكة للوحدة من المنتج "أ" هي 50 ون، في حين أنها تعادل 30 ون للوحدة بالنسبة للمنتج "ب"، أما تكلفة ساعة العمل المباشرة 10 دج للساعة.

¹ المرجع أعلاه نفسه، ص: 103-105

الفصل الثامن

ونظرا لعدم اقتناع مدير المؤسسة بتكلفة كل من المنتجين الصادرة في التقارير المحاسبية باستعمال نظام التكلفة التقليدية، يرغب باستعمال نظام التكاليف المبني على الأنشطة لمعرفة تكلفة الوحدة من المنتجين، حيث تم تجميع المعطيات التالية:

النشاط	محرك التكلفة	مجموع التكاليف غير المباشرة	مجموع استعمال محرك التكلفة	معدل التكاليف غير المباشرة
إعداد الآلات للتشغيل	عدد مرات تشغيل الآلات	200 000	1 000	200
تشغيل الآلات	عدد مرات تشغيل الآلات	500 000	50 000	10
فحص المنتجات	عدد مرات فحص المنتجات	180 000	2 000	90

كما تبين المعلومات الآتية المتعلقة بالعدد المتوقع لاستعمال محرك التكلفة الكلية للمنتجين:

محرك التكلفة	المنتج "أ"	المنتج "ب"	مجموع الاستعمال
عدد مرات إعداد الآلات للتشغيل	عدد مرات تشغيل الآلات	200 000	1 000
عدد ساعات تشغيل الآلات	عدد مرات تشغيل الآلات	500 000	50 000
عدد مرات فحص المنتجات	عدد مرات فحص المنتجات	180 000	2 000

المطلوب :

عمل مقارنة بين تكلفة الإنتاج الوحدة لكل من المنتجين باستعمال نظام التكاليف التقليدية ونظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC؟

حل المثال 2:

مجموع عدد ساعات العمل المباشرة للمنتجين = $(2 \times 50000) + (1 \times 10000) = 110000$ ساعة

معدل التكاليف غير المباشرة لكل ساعة = مجموع التكاليف غير المباشرة / مجموع عدد ساعات العمل المباشرة للمنتجين

معدل التكاليف غير المباشرة لكل ساعة = $880000 / 110000 = 8$ ون

تكلفة الوحدة لكل منتج باستعمال نظام التكاليف التقليدية:

البيان	المنتج "أ"	المنتج "ب"
المواد الأولية المستهلكة	50	30
اليد العاملة المباشرة	20	10
التكاليف غير المباشرة	16	08
اجمالي تكلفة الوحدة لكل منتج	86	48

الفصل الثامن

التكاليف غير المباشرة لكل منتج باستعمال نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

المجموع	المنتج "ب"		المنتج "أ"		النشاط
	المبلغ	الكمية	المبلغ	الكمية	
200000	120000	600	80000	400	إعداد الآلات للتشغيل
500000	200000	20000	300000	30000	تشغيل الآلات
180000	123000	1500	45000	500	فحص المنتجات
880000	455000		425000		مجموع التكاليف
	10000		50000		الكمية المنتجة
	45.5		8.5		التكاليف غير المباشرة للوحدة

إذا تكلفت الوحدة لكل منتج باستعمال نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

المنتج "ب"	المنتج "أ"	البيان
48	86	تكلفة الوحدة حسب نظام التكاليف التقليدية
85.5	78.5	تكلفة الوحدة حسب نظام التكاليف على أساس الأنشطة
37.5	7.5	الفارق

الفصل التاسع: نظام التكلفة المستهدفة والمقارنة المرجعية

محاور هذا الفصل تتمثل في:

نظام التكلفة المستهدفة

أسلوب المقارنة المرجعية لتقويم الأداء

الفصل التاسع: نظام التكلفة المستهدفة والمقارنة المرجعي

تعتبر كل من أسلوب التكلفة المستهدفة والمقارنة المرجعية من أدوات مراقبة التسيير الحديثة التي تسعى لتوفير معلومات ملائمة للإدارة والتي على أساسها يتم اتخاذ قرارات مهمة للمؤسسة، وبهذا تعتبران من أدوات التوجيه التوجه التسييري لمراقبة التسيير؛ وسنوضح من خلال هذا المحور كيف تستفيد المؤسسة من كلا هاتان الأدوات.

أولاً: نظام التكلفة المستهدفة

يعتبر أسلوب التكلفة المستهدفة أحد أبرز أدوات مراقبة التسيير الحديثة الذي يتناسب والبيئة الاقتصادية الحالية للسوق، والذي يعمل على تخفيض تكلفة المنتجات دون الإضرار بجودتها ونوعيتها، فبالرغم من أنه يعتبر عملية بسيطة الفهم والتطبيق نسبياً، إلا أنها تؤثر تأثيراً كبيراً على ربحية المؤسسات وأداءها. ويمكن إبراز هذه الأداة وفق العناصر التالية.

I- مفهوم أسلوب التكلفة المستهدفة :

يمكن تحديد مفهوم التكلفة المستهدفة وفق ما يلي:

I-1- بروز نظام التكلفة المستهدفة

لقد بدأ ظهور مفهوم التكلفة المستهدفة في اليابان منذ عام 1973، حيث تم تطبيقه في أكثر من 40 شركة من الشركات الصناعية اليابانية، وكانت النتيجة هي تحقيق مزايا تنافسية متعددة في مجال التكلفة والأسعار وتحسين الجودة، مما أدى إلى تفوق تلك الشركات وكسب أسواق جديدة في العديد من دول العالم، وامتد إلى العديد من دول العالم المتقدم منذ عام 1995 وزاد الاهتمام بتأصيل جوانب تطبيق التكلفة المستهدفة؛ ومع التطورات التكنولوجية في نظم الإنتاج والإدارة الاستراتيجية في الآونة الأخيرة، وفي ظل المنافسة الحادة التي تواجهها الشركات، وعدم قدرة أنظمة التكاليف التقليدية على توفير الرقابة الفعالة والخفض الحقيقي للتكلفة، سعت معظم الشركات الكبرى في دول العالم المتقدم نحو تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة الذي الأسلوب الأكثر فعالية في تحقيق التكاليف التنافسية، حيث أصبحت الأسواق الآن هي التي تفرض الأسعار على منتجي السلع أو مقدمي الخدمات، وبالتالي لم تترك لهم إلا خيار السعي بل والاستمرار في خفض التكلفة بالصورة التي تقبل الأسعار

التنافسية السائدة في الأسواق مع مراعاة الحفاظ علي الجودة المقبولة وتحقيق هامش الربح المستهدف والمعقول.¹

I-2- تعريف نظام التكلفة المستهدفة :

لقد تعددت واختلفت تعاريف التكلفة المستهدفة ويمكن ادراج أهمها فيما يلي:

عرفها Sakurai على أنها أحد أدوات إدارة التكاليف التي تخص التكاليف الكلية للإنتاج على مدار دورة حياة المنتج بمساعدة القائمين لهندسة الإنتاج، التصميم وبحوث التسويق والمحاسبة؛²

وعرفها Takoao Tomata على أنها الجهد المبذول في مراحل التخطيط والتطوير لبلوغ هدف التكلفة محدد من طرق الإدارة، ويستعمل هذا الجهد لامتناس الفرق بين التكلفة المستهدفة والتكلفة المقدرة بأفضل تصميم وأفضل خصائص المنتج، والهدف النهائي هو السماح للمنتج بتحقيق أهداف الربح خلال كامل حياته التجارية؛³

واعتبره المجلس الاستشاري للتصنيع الدولي CAM-I كأداة استراتيجية للمؤسسة تدمج السوق واهتمامات العملاء ضمن اهتمامات المؤسسة؛⁴

ويمثل أسلوب التكلفة المستهدفة أحد الأساليب المرتبطة بتحديد التكاليف الخاصة بالمنتجات التي لها أسعار مبيعات تتحدد عن طريق الأسواق التنافسية، ويبدأ التحليل مع سعر البيع المقرر الذي سيكون مقبولاً، ويتم طرح الربح المرغوب فيه للتوصل إلى التكلفة المستهدفة؛⁵

كما تعرف بأنها نشاط يهدف إلى تخفيض دورة حياة المنتجات الجديدة مع التأكيد على ضمان تحقيق جودة المنتج والمتطلبات الأخرى للعملاء، من خلال دراسة كل الأفكار

¹ سامي محمد أحمد غنيمي، مدي فعالية دور التكلفة المستهدفة في زيادة القدرة التنافسية لخدمات البنوك التجارية - دراسة تحليلية، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة - جامعة الزقازيق، المجلد 36، العدد 01، 2014، ص:131،

² طاوس قندوسي، خراز الأخضر، إمكانية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مجلة علمية محكمة متخصصة في العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة أدرار، الجزائر، العدد 02، 2014، ص:257.

³ راضية عطوي، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة باتنة، 2008، ص:42.

⁴ خالد محمد أحمد عبد الله، التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس التكامل كأدوات لإدارة التكلفة الاستراتيجية، مجلة العلوم الاقتصادية، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2015، ص:42.

⁵ أمين السيد لطفى، إدارة الأعمال باستخدام معلومات المحاسبة، الدار الجامعية للنشر، الإسكندرية، مصر، 2007، ص:560.

الفصل التاسع

المطروحة لتخفيض التكاليف أثناء مراحل تخطيط المنتج والبحث والتطوير وفي المراحل التجريبية للإنتاج، من خلال فحص وتقييم التصورات المختلفة المتاحة لخفض التكلفة¹؛ عرفها البعض أيضا أنها عملية منتظمة لتخطيط وعرض المنتجات الجديدة، تقوم على تحديد أسعار السوق وتحديد هامش الربح المخطط للمنتجات الجديدة، كما تعمل على تخفيض التكلفة الكلية للمنتجات، من خلال دورة للمنتج لتلبية احتياجات العملاء²؛ وتعرف كأسلوب لإدارة التكلفة خلال مراحل تخطيط، تصميم وتطوير المنتج بهدف تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج وزيادة ربحيته وبما يحقق رضا العميل³؛ تعرف التكلفة المستهدفة بأنها التكلفة التقديرية في المدى الطويل للوحدة من المنتج أو الخدمة التي تساعد المؤسسة على الحصول على الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة عندما تباع بالسعر المستهدف⁴؛ كما تعرف بأنها أداة لإدارة التكلفة، تهدف إلى تخفيض تكلفة المنتج أثناء مرحلة التخطيط والتطوير والتصميم من مراحل دورة حياة المنتج، ومن ثم فإن هذه الأداة تركز جهود خفض التكاليف عند مرحلة التصميم لسرعة وكبر حجم الوفورات التي يمكن تخفيضها عند تلك المرحلة عنها في المراحل التالية لها⁵؛ من خلال ما سبق يمكن تعريف التكلفة المستهدفة أنها أحد الأساليب التي تعمل على تحديد التكاليف الخاصة بالمنتجات التي لها منافسة وتحدد أسعارها في السوق، فهو نظام لتوليد الربح المطلوب وإدارة التكلفة الموجه نحو السعر مع الأخذ بعين الاعتبار العميل.

¹ محمد الصديق الفضيل، أسلوب التكلفة المستهدفة كبديل متقدم لتحليل وتخفيض التكلفة، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد والإدارة، جامعة لونيبي علي، البليدة 2، الجزائر، العدد 03، 2021، ص:260.

² خالد محمد أحمد عبد الله، المرجع السابق.

³ مهدي ذوادي، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة لإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 09، جامعة فرحات عباس سطيف، 2009، ص:210.

⁴ ثناء علي القباني، إدارة التكلفة وتحليل الربحية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص:475.

⁵ غسلان فلاح المطارنة، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، كلية إدارة المال والأعمال، جامعة آل بيت، الأردن، المجلد 24، العدد الثاني، 2008، ص:285.

I-3- خصائص نظام التكلفة المستهدفة :

تتميز التكلفة المستهدفة بعدة خصائص تسهم في وضع المؤسسة في موقف تنافسي قوي، ومن أهم هذه الخصائص ما يلي:¹

- أنه نظام مفتوح يهتم بالتفاعل القائم بين المؤسسة وبيئتها الخارجية، من خلال التعرف على رغبات العملاء والعمل على تلبيتها، وذلك بتهيئة الظروف وتسخير الإمكانيات، أي أنه ذو توجه خارجي؛

- السعر يؤدي الى التكلفة، بمعنى أنه يتم تحديد سعر البيع وطرح الربح المستهدف للحصول على التكلفة المستهدفة؛

- تنتمي هذه الأداة لأدوات مراقبة التسيير التخطيطية، ذلك لأنها بعد استراتيجي، يهدف للتخطيط المسبق للتكاليف؛

- أداة للرقابة والتخطيط والتصميم، بمعنى تبدأ قبل البدء في الإنتاج، ويستمر حتى ظهور النتائج الحقيقية بهدف التقويم؛

- تركز هذه الأداة على الإدارة الموجهة للسوق؛

- تتميز بيئة تطبيق هذه الأداة بـ:

✓ بيئة تنافسية؛

✓ بيئة سريعة التغيير؛

✓ بيئة لا تسمح بالتأخير أو الأخطاء؛

✓ بيئة متزايدة الطلب.

- التركيز على مرحلة التصميم، أي ترتبط ارتباطا وثيقا بعمل المصممين والمهندسين وجميع العاملين داخل المؤسسة لإنتاج منتج بالكيفية المطلوبة التي يرغبها العملاء؛

- يناسب المنتجات التي تتصف بقصر دورة حياتها أكثر من المنتجات التي لها دورة حياة طويلة، وذلك لسهولة تحديد تكاليف المدخلات بدقة في المدى القصير وكذا سرعة التعرف على ردود فعل العملاء اتجاه المنتج الجديد.

II- أهمية و أهداف نظام التكلفة المستهدفة :

يمكن ابراز أهمية واهداف نظام التكلفة المستهدفة فيما يلي:

¹ مجيد نبو، امحمد بن الدين، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة لترشيد قرارات التسعير في المؤسسة الخدمية، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، جامعة أدرار، الجزائر، العدد 05، 2019، ص:470(بالنصرف)

II-1- أهمية نظام التكلفة المستهدفة :

تنبع أهمية التكلفة المستهدفة كأساس لتخطيط الربحية وبناء معايير التكلفة، خاصة في ظل انتشار التكنولوجيا وما صاحب ذلك من وجود منافسة عالمية تتسم بسرعة التغير، ولم يعد التفوق التكنولوجي هو العنصر الأساسي في اكتساح الأسواق وتحقيق أرباح مقبولة خاصة بعد انخفاض الفروق في الجودة بين المصارف المتنافسة، ولكن أصبح بمقدور المتنافسين الذين يستخدمون مستوى أقل من التكنولوجيا ولكن بتقديم خدمة بتكاليف أقل منافسة اكتساب الأسواق وتحقيق المعدلات المطلوبة على الاستثمار، وتزداد فرص النمو وتحقيق الربحية أمام المصارف التي تستطيع زيادة جودة الخدمات المطلوبة وتقليل التكلفة بالإضافة إلى الجودة.¹

ولتوضيح أكثر ندرج أهمية هذه الأداة في النقاط التالية:²

- نظام التكلفة المستهدفة يساهم في الإدارة الاستراتيجية للأرباح المستقبلية؛
- يعتبر مدخل التكلفة المستهدفة اداه لأدرة التكلفة والربحية في آن واحد؛
- يؤدي اتباع أسلوب التكلفة المستهدفة الى تقديم منتجات أو خدمات مرغوبة من قبل العميل وبسعر يمكن تحمله وفي ذات الوقت تكون تلك المنتجات والخدمات محققة لأهداف الربحية؛
- يمكن مدخل التكلفة المستهدفة من نقل الاهتمام بعوامل التكلفة والأداء ليكون عامل مشترك بين مهندسي التصميم وأطراف أخرى خارجية مثل الموردين وحتى العملاء؛
- تحديد التكلفة المستهدفة على مستوى المكونات يساعد في تحفيز قدرات الموردين على الابتكار بما يفيد المنظمة والموردين معا بما يؤدي الى تحويل ضغوط المنافسة الخاصة الى الموردين؛
- يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تخفيض التكاليف قبل حدوثها أي اثناء مرحلة التصميم لصعوبة التأثير على التكلفة بعد حدوثها مما يزيد من أهمية خاصة في ضوء قصر دورة حياة المنتجات؛

¹ علي عدنان أبو عودة، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، دراسة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2010، ص: 24.

² طارق تيسير النابلسي، امكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية، 2009، ص: 10، ورقة بحثية موجود على الرابط:

الفصل التاسع

- أسلوب التكلفة المستهدفة يساعد على تحقيق الكثير من الوفورات التكاليفية عن طريق ادارة تشكيلة انشطة سلسلة القيمة الخاصة بالمنشأة وعلاقتها بأنشطة الموردين والعملاء بحيث يتم انتاج المنتج بأفضل توليفه ممكنه من الأنشطة؛
- لا يقتصر دور المحاسب الإداري في ظل مدخل التكلفة المستهدفة على مجرد قياس أنشطة الأعمال والتقارير عنها وإنما يمتد ليشارك مع فرق العمل في مبادرات تصميم وتطوير وتنفيذ المنتجات؛
- يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تنمية روح الفريق حيث أنه لا يمكن تبني هذا المدخل الا من خلال تعاون مجموعات من الأفراد من مختلف الادارات والمستويات التنظيمية.

II-2- أهداف استخدام مدخل التكلفة المستهدفة :

نجد العديد من الأهداف ندرج أهمها كالآتي¹:

- يتركز الهدف الرئيسي لمدخل التكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف في مرحلة التصميم قبل حدوثها مع المحافظة على جودة المنتجات والتفيد بالتوقيت المناسب لتسليم المنتج والسعر المناسب مع السعر السائد في السوق؛
- العمل على خفض التكلفة في مرحلتي تخطيط وتصميم المنتج؛
- تحفيز العاملين على العمل للوصول إلى الربح المستهدف، وذلك بتعميم العمل بأسلوب التكلفة المستهدفة على كافة مستويات العاملين في الشركة؛
- التخطيط الاستراتيجي للمشروع وما يكفل تحقيق الخفض المستمر في التكلفة وزيادة فعالية تصميم المنتج لتطويره؛
- العمل على تحقيق ودعم القدرة التنافسية للمؤسسة كأحد أهم الأهداف الاستراتيجية، وإتاحة الفرصة للحصول على وضع تنافسي أفضل من خلال التسعير، وفقا للمنافسة وليس وفقا للتكلفة؛
- يهدف لتوسيع دور المعلومات المحاسبية بدء من مرحلة التصميم، وبالتالي نقل العمل المحاسبي من موقع الانتظار لحين وقوع الحدث أي تصميم وإنتاج المنتج بغية تتبع الحدث؛

¹ عد إلى:

- محمد العشماوي، محاسبة التكاليف (المنظورين التقليدي والحديث)، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، عمان، الطبعة الأولى، 2013، ص: 235-237.

- أحمد غازي طاهر وآخرون، أهمية أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في استراتيجية التكلفة دراسة تطبيقية الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة جامعة جيهان، أربيل العلمية، العراق، العدد 2، 2018، ص: 520.

- تخفيض تكاليف المنتجات الحالية والمستقبلية من خلال تحليلها وتقييمها والرقابة عليها في كافة مراحلها بدء بتخطيط المنتج الى غاية تسويقه؛
 - مراقبة دورة حياة المنتج من البداية حتى البيع وخدمات ما بعد البيع.
 - يساعد مدخل التكلفة المستهدفة في تحديد تكاليف المنتج المستهدفة، أي التكلفة التنافسية المستمدة من الواقع السوق الخارجي ومقارنتها بتكلفة المنتج؛
 - يهدف لتفسير العلاقة بين تكلفة إنتاج المؤسسة مع تلك المتعلقة بالمنافسين؛
 - المساعدة في تحقيق الربح المخطط للمؤسسة؛
 - تحقيق رغبة العملاء في إشباع احتياجاتهم، وذلك بتقديم منتجات متطورة وذات جودة وسعر مناسبين؛
 - تقديم منتجات جديدة في الوقت المناسب وبجودة مناسبة لضمان الاستمرار في الأسواق.
- ### III- بناء نظام التكلفة المستهدفة:

يمكن إبراز كيفية بناء نظام التكلفة المستهدفة من خلال ابراز ما يلي:

III-1- مقومات نجاح تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة:

- لنجاح تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة يجب توفير ما يلي:¹
- وجود نظام جيد للمعلومات المحاسبية؛
- وجود نظام جيد لتقدير التكاليف بالاعتماد على الدراسة السوقية؛
- الدعم من قبل الإدارة، وذلك بسبب الطبيعة الاستراتيجية لهذا الأسلوب، ولتأثيره على العمل في مختلف الإدارات داخل الشركة؛
- قدرة الشركة على إنتاج منتجات متعددة؛
- التدريب على استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة؛
- تعمل الشركة في سوق يتميز بالمنافسة، حتى لا تكون تكاليف استخدام أسلوب التكلفة المستهدفة أكثر من الفائدة العائدة منه؛
- تشجيع وتطوير فرق العمل من مختلف الإدارات والتخصصات؛
- إتاحة المعلومات بين الإدارات والأفراد وعدم استحواذ البعض عليها؛

¹ حنان سليمان العماري، الحسين رمضان السريتي، إبراهيم عبد الله الدنفور، مدى توفر مقومات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالشركات الصناعية الليبية، مجلة البحوث الأكاديمية، مجلة البحوث الأكاديمية، 2019، ص: 51 (بالتصرف)

- اعتماد الإدارة على تفويض السلطة لفرق العمل، لمساعدتها على الابتكار والإبداع؛
- وجود قنوات اتصال مفتوحة بشكل دائم سواء بين الشركة والموردين والعملاء أو بين مختلف الإدارات والأقسام داخل الشركة، لتسهيل وتقديم ومناقشة الاقتراحات والحصول على المعلومات؛
- القدرة المالية للشركة لتبني أسلوب التكلفة المستهدفة مما يتطلبه التطبيق من دراسات للسوق، واستخدام الآلات الحديثة؛
- تمتع العملاء بالإدراك والوعي لخصائص المنتجات الجديدة التي تطرح بالسوق؛
- اعتماد الإدارة على أسلوب تفويض السلطات لفرق العمل لمساعدتها على الابتكار والإبداع؛
- تقييم جميع الأنشطة والأعمال والأفراد بمدي مساهمتهم في تحقيق استراتيجية الربح للمؤسسة.

III-2- محددات نظام التكلفة المستهدفة:

تتمثل محددات التكلفة المستهدفة فيما يلي:¹

1- المنتج:

لابد من تحديد المنتج الذي يحقق ويستوفي احتياجات الزبائن المرتقبين، وذلك من خلال أبحاث السوق، ومعلومات المنافسة، والزبائن المرتقبون، طبيعة المنتج، نطاق مدة حياة المنتج المتوقعة، قوة المنافسة المتوقعة، قوة الطلب والمقدرة المالية للمؤسسة.

2- السعر المستهدف للمنتج:

يعرف السعر المستهدف ذلك السعر المقدر للمنتج، سواء سلعة أو خدمة، الذي يكون المستهلكون المرتقبون على استعداد لدفعه، وهو نقطة البداية لأنشطة التكلفة المستهدفة، وهناك عوامل كثيرة تؤثر على السعر المستهدف منها طبيعة المنتج، رغبات المستهلك المرتقب، والسوق المستهدف، دورة حياة المنتج، العوامل السياسية والقانونية، وعادة ما يتم تحديده كما يلي:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر البيع المستهدف} - \text{هامش الربح المستهدف}$$

¹ ناصر طه علوي، استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير، مجلة الإدارة والاقتصاد، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، العدد 85، 2010، ص ص: 5-6.

3- هامش الربح المرغوب:

يرتبط الربح المستهدف بالأرباح المخططة للمؤسسة، خاصة على المدى المتوسط، مع الأخذ بالاعتبار تكلفة الأموال التي تولد تلك الأرباح، وفي مدخل التكلفة المستهدفة يتم بدء احتساب الربح المستهدف في ضوء خطط الأرباح المتوسطة الأجل التي تغطي فترة (3-5) سنوات، ثم يتم تقسيم إجمالي الربح إلى أرباح مستهدفة لكل المنتجات التي تسوق في السوق مستقبلاً، فيما يتم استخدام معدل العائد على المبيعات أو العائد على الاستثمار لتحديد الأرباح المستهدفة.

4- التكلفة المستهدفة:

يتم تحديد التكلفة المستهدفة لوحد المنتج بطرح هامش الربح المرغوب من سعر البيع المحدد في السوق للوصول إلى التكلفة الممكن تحقيقها (المستهدفة) لهذا المنتج في ظل الموارد والأنشطة، أخذاً بالاعتبار جميع الاعتبارات والمواصفات الخاصة للمنتج، وفي حالة ظهور تكلفة المنتج أكبر من التكلفة المستهدفة يمكن البدء بإجراءات خاصة للبحث عن الفرص المتاحة لتخفيض التكاليف، من دون التأثير في خصائص ومواصفات المنتج الرئيسية التي يحتاجها الزبائن عن طريق ما يعرف بهندسة القيمة.

5- إجراءات تحليل هندسة القيمة:

هي الطريقة التي من خلالها تستطيع المؤسسة تخفيض التكلفة المقدر إلى التكلفة المستهدفة، لذلك فإن هندسة القيمة تحقق أهدافها للوصول إلى التكلفة المستهدفة من خلال:

- تحديد تصاميم المنتج المحسنة والتي تخفض تكاليف المنتج من دون التضحية بوظائف ونوعية المنتج؛
- حذف الوظائف أو الأنشطة غير الضرورية التي تزيد من تكاليف المنتج.

III-2- مستويات التكلفة المستهدفة :

تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يكون في ثلاث مستويات:¹

1- علي مستوى السوق.

على مستوى السوق يتم تحديد كل المشكلات التي تواجه المنظمة في السوق وتقديمها إلى مصممي وموردي المنتجات أو الخدمات، حيث أن حساب التكلفة المستهدفة يكون على أساس الأسعار السائدة في الأسواق، وبالتالي تكون نقطة البداية من السوق بدلاً من التقديرات المحددة أو المعايير الداخلية للتكلفة المستخدمة في الأساليب التقليدية لحساب التكلفة. فأسلوب

¹ سامي محمد أحمد غنيمي، المرجع السابق، ص ص: 136-137

الفصل التاسع

التكلفة المستهدفة يقوم على فكرة أساسية مضمونها هو السعي نحو تخفيض تكلفة إنتاج المنتج أو تقديم الخدمة، وليس تخفيض الأسعار السائدة في السوق والتي يدفعها العملاء، وبالتالي فإن أسلوب التكلفة المستهدفة عند تحديد الأسعار يجب أن يأخذ في الاعتبار بعض الجوانب الأساسية، منها:

- أذواق واحتياجات ورغبات العملاء التي ستؤثر على تكلفة وسعر المنتج أو الخدمة؛
- السعر المناسب، وهو السعر الذي يناسب العملاء ويرضيهم ويكونوا على استعداد لدفعه؛
- ظروف المنافسين في السوق، من حيث جودة المنتج أو الخدمة وأسعارها ووظائفها؛
- حصة المنظمة في السوق والتي ترغب في الحصول عليها بالأسعار التنافسية.

2- على مستوى المنتجات:

على مستوى المنتجات يتم مراعاة إمكانيات المنظمة أو الموردين عند تقدير التكلفة، حيث يتم تقدير تكلفة المنتج أو الخدمة وفقاً لإمكانيات المنظمة ومستوى التكنولوجيا المطبقة بها، بحيث يتم تصميم المنتج أو الخدمة لتتوافق مع التكلفة المستهدفة، ويجب مراعاة بذل أقصى جهد للوصول إلى التكلفة المستهدفة مع مراعاة الاحتفاظ بالجودة، وعدم تخفيض أداء المنتج أو الخدمة عن الحد الذي يرضى به العملاء، وهنا يجب التأكيد على ضرورة مراعاة العوامل المؤثرة على التكلفة المستهدفة في هذه المرحلة، والتي من أهمها:

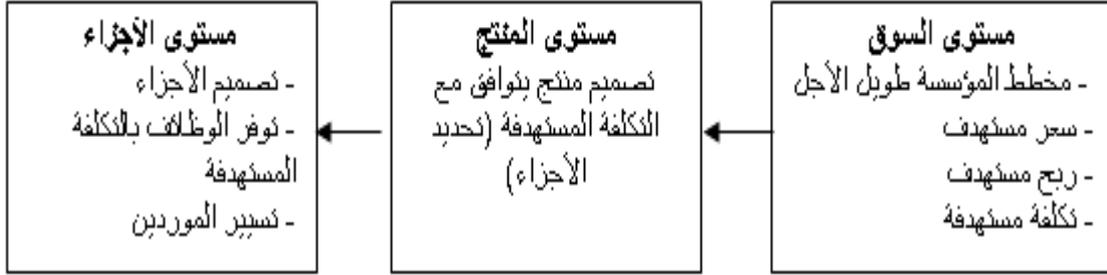
- استراتيجية الإنتاج الخاصة بالمنتج أو الخدمة، حجم الإنتاج المخطط، وعملية تكرار تجديد التصميم، ودرجة هذا التجديد
- خصائص المنتج، من حيث درجة التعقيد، وضخامة الاستثمارات اللازمة، والفترة الزمنية اللازمة لتطويره.

3- على مستوى الأجزاء:

يتم في هذا المستوى تجزئة المكونات إلى وظائف فرعية ومحاولة تخفيض تكلفة كل جزء على حده، مثل ما تم على مستوى المنتج أو الخدمة، مع مراعاة العوامل المؤثرة، والتي من أهمها:

- درجة التكامل الأفقي؛
- القوة تجاه أغلبية الموردين؛
- طبيعة علاقات الموردين.

ويمكن اظهار هذه المستويات حساب التكلفة المستهدفة كما يلي:



المصدر: داحو خير الدين، سامي ياسين، أثر استخدام نظام التكلفة المستهدفة للمحاسبة الإدارية الحديثة في تخفيض تكاليف المؤسسات الصناعية الجزائرية دراسة حالة: تخفيض تكلفة الشاحنة من نوع k66- لمؤسسة S.N.V.I فرع- VIR، مجلة الاقتصاد والتنمية البشرية، رقم المجلد 01، العدد 3، 2019، ص:650

III-3- مراحل تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة :

من خلال محددات ومستويات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة يمكن إبراز خطوات التخطيط ومراحل لتطبيق هذا الأسلوب فيما يلي:¹

1- مرحلة بحوث السوق:

يتم فيها دراسة السوق للتعرف على رغبات وأذواق العملاء المستهدفين وقدرتهم الشرائية، من خلال جمع المعلومات عن المنتجات المتوفرة بالأسواق وتحديد المنتج الذي ترغب الشركة في إنتاجه وتحديد نوعية العملاء المستهدفين.

2- مرحلة تحليل المنافسين:

ويتم في هذه المرحلة التعرف على أنواع منتجات المنافسين المتوفرة في سوق عملاء المؤسسة المستهدفين، للتعرف على درجة تقييم العملاء لهذه المنتجات، وردود فعل الشركات المنافسة المتوقعة في حالة عرض منتجات الشركة في الأسواق المستهدفة.

3- مرحلة تعريف المنتج وتحديد احتياجات العملاء وأذواقهم:

والتي يتم فيها عمل دراسات دقيقة للتعرف على مواصفات المنتج، وطبيعة السوق، واتجاهات وأذواق العملاء، من خلال عرض صورة مبدئية على عينة من العملاء لدراسة وتحليل ملاحظاتهم والتي يجب أخذها في الاعتبار عند وضع التصميم النهائي للمنتج .

¹ سامي محمد أحمد غنيمي، المرجع السابق، ص: 137-139

4- مرحلة تحديد سعر البيع وهامش الربح المستهدف:

حيث يتم تحديد سعر البيع المستهدف بناءً على دراسة وتحليل السوق المستهدف، وذلك من خلال دراسة مواصفات المنتج واتجاهات العملاء وأنواقهم، ودورة حياة المنتج، وأسعار منتجات الشركات المنافسة، وكذلك الأهداف الاستراتيجية التي المحددة بخصوص المنتج، وفي هذه المرحلة يتم أيضاً تحديد الربح المستهدف في الأجل الطويل، بعد تغطية كافة التكاليف الخاصة بالمنتج، وبحيث يكون هامش الربح أكثر واقعية.

5- مرحلة تحديد التكلفة المسموح بها:

والتي تمثل أقصى تكلفة يمكن تحملها لإنتاج المنتج أو تقديم الخدمة، ويتم تحديدها من خلال سعر البيع المستهدف مطروحاً منها الربح المستهدف

6- مرحلة خفض التكلفة للوصول إلي التكلفة المستهدفة:

حيث يقصد بخفض التكلفة بأنها الفرق بين التكلفة الجارية والتكلفة المسموح بها، حيث يجب التفرقة في هذه الحالة بين حالتين:

- هدف خفض التكلفة الممكن، وهو ما يمكن تحقيقه من خلال تطوير كل من تصميم المنتج والإمكانيات المتاحة للشركة؛

- الهدف الاستراتيجي لخفض التكلفة، وهو الهدف الذي يصعب تحقيقه في الأجل القصير وفقاً للظروف والإمكانيات السائدة في الوقت الحاضر، ولكن يجب أخذه بعين الاعتبار في الأجل الطويل من خلال عمليات البحث والتطوير المستقبلية، وهو عبارة عن الفرق بين التكلفة المستهدفة للمنتج أو الخدمة والتكلفة المسموح بها.

وفقاً لما سبق وبغض النظر عن المراحل التي يقوم عليها أسلوب التكلفة المستهدفة، يؤكد الباحث علي أن تحقيق التكلفة المستهدفة يأخذ في الاعتبار العديد من النقاط الهامة منها:

- أن السعر هو الأساس الذي يعتمد عليه في تحديد التكلفة وليس العكس، حيث تتحدد التكلفة المستهدفة بناءً على السعر التنافسي بعد خصم هامش الربح المستهدف؛

الفصل التاسع

- أن الهدف الأساسي عند حساب التكلفة المستهدفة هو الاهتمام بالعميل ومتطلباته، من حيث الجودة والسعر التنافسي والتوقيت المناسب؛
- أن خفض التكلفة وفقاً لأسلوب التكلفة المستهدفة يبدأ من مرحلة التخطيط والتصميم للمنتج ومروراً بمراحل التصنيع والتسويق؛
- الاعتماد على فريق عمل يتضمن تخصصات ووظائف مختلفة لدراسة المراحل التي يمر بها المنتج بداية من التفكير في تصميم المنتج، وانتهاء بقيام العميل بالتخلص من هذا المنتج بعد استخدامه؛
- دراسة وتحليل التكلفة لكل مرحلة من مراحل دورة حياة المنتج أو تقديم الخدمة، والتي تتمثل في ثلاث مراحل أساسية، وهي:
- مرحلة ما قبل الإنتاج (التخطيط والتصميم)، بهدف العمل على خفض التكلفة خلال المراحل المبكرة من دورة حياة المنتج أو الخدمة؛
- مرحلة التصنيع أو الإنتاج، من خلال تتبع تكاليف مراحل دورة حياة المنتج بدءاً من تكلفة البحوث والتطوير؛
- مرحلة خدمات ما بعد البيع والتخلص من المنتج، أي تكاليف عمليات إعادة التطوير أو التخلص من المنتج.

IV- مثال عن التكلفة المستهدفة: 1

1-IV- عرض المثال:

كلف مدير مؤسسة للصناعات الالكترونية مهندسي الإنتاج و التصميم بالقيام بتصميم نظام محاسبي يعمل على تحديد تكلفة الهدف لحواشيب جديدة، حيث تم استلام طلبية إنتاج نوع جديد من أجهزة الحاسوب وبعد دراسة السوق ورغبات الزبائن تبين أن أقصى سعر يرضى به الزبون هو 72000 دج، بالنسبة لأسلوب البيع بالجملة، أما أسلوب البيع بالتجزئة 74000 دج، معدل هامش الربح ب 20 %، أما السعر التنافسي للشركات المنافسة فكان يفوق السعر المقترح للزبائن ب 10 %، وقد قررت المؤسسة إنتاج 650 جهاز حاسوب جديد وقد تم تحديد إجمالي تكاليف الإنتاج كما يلي:

1- عناصر التكاليف المباشرة:

البيان	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
المواد الأولية المستعملة	30000	300
اللوازم الإنتاجية المستعملة	/	/	630000
اليد العاملة المباشرة	50000	150	...

2- عناصر التكاليف غير المباشرة

البيان	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
أعباء الورشة 1 (على أساس الكمية المطلوبة أو المنتجة)	...	60
أعباء الورشة 2 (على أساس الكميات المستهلكة أو المستعملة)	30000	120	...
أعباء الورشة 3 (على أساس ساعات العمل المباشرة)	100	...
أعباء الورشة 4 (على أساس ساعات عمل الآلات)	30000	80	...
مصاريف نشاط التوزيع بالجملة (على أساس الكميات المباعة)	429	210	...
مصاريف نشاط التوزيع بالتجزئة (على أساس الكميات المباعة)	221	250	...

المطلوب: باعتبارك المحاسب المسير وصاحب القرار في هذه الشركة قم بما يلي:

- 1- تحديد التكاليف المسموح بها للجهاز الواحد؟ مع توضيح مفهومها وكيفية ومراحل حسابها باختصار؛
- 2- تحديد التكاليف الممكن تحقيقها للأجهزة المحمولة؟
- 3- تحديد تكلفة الهدف للأجهزة؟
- 4- هل هناك تكلفة مستهدف تخفيضها؟ وإن وجدت قم بحسابها؟
- 5- ما هو القرار الأمثل حسب وجهة نظرك؟ مع تعليقه؟
- 6- بعد اتخاذ القرار الأمثل هل يتوقف عمل المسير في هذه المرحلة أم أن هناك مرحلة أخرى؟ إن كانت الإجابة بنعم ماهي هذه المرحلة مع شرحها باختصار؟
- 7- قم بتحديد الربح المستهدف بعد الضريبة علما أن معدل الضريبة على أرباح الشركات هو 19% .

IV-2- حل المثال:

1- تحديد التكاليف المسموح بها للجهاز الواحد:

التكلفة المسموح بها هي التكلفة التي لا يمكن تجاوزها أو تعديها، وهي التكلفة الهدف ويتم حسابها من خلال البحث أولاً في السعر التنافسي الذي يرضي الزبون من جهة ويتمشى مع أسعار المنافسين من جهة أخرى، ومن ثم تحديد سعر البيع التنافسي طبقاً لدراسة السوق هذه، بعدها يتم تحديد الربح المستهدف وتوزيعه على الوحدات ثم يتم حساب التكلفة الهدف من خلال الفرق بين الربح المستهدف وسعر البيع المستهدف أي:

التكاليف المسموح بها (التكلفة الهدف) = سعر البيع المستهدف - هامش الربح المستهدف

التكلفة المسموح بها للجهاز الواحد (البيع بالجملة) = 72000 - (0.2 x 72000) = 57600

التكلفة المسموح بها للجهاز الواحد (البيع بالجملة) = 74000 - (0.2 x 74000) = 59200

2- تحديد التكاليف الممكن تحقيقها للأجهزة المحمولة:

تحديد التكاليف الممكن تحقيقها لغرض البيع بالجملة :لدينا إجمالي الوحدات المنتجة(المطلوبة):

650 جهاز حاسوب، الكمية المباعة بالجملة 429 جهاز حاسوب، معدل التوزيع = 650/429 = 0.66

البيان	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
المواد الأولية المستعملة	19800	300	5940000
اللوازم الإنتاجية المستعملة	/	/	415800
اليد العاملة المباشرة	33000	150	4950000
أعباء الورشة 1 (على أساس الكمية المطلوبة أو المنتجة)	429	60	25740
أعباء الورشة 2 (على أساس الكميات المستهلكة أو المستعملة)	19800	120	2376000
أعباء الورشة 3 (على أساس ساعات العمل المباشرة)	33000	100	3300000
أعباء الورشة 4 (على أساس ساعات عمل الآلات)	19800	80	1584000
مصاريف نشاط التوزيع بالجملة (على أساس الكميات المباعة)	429	210	90090
التكاليف الممكن تحقيقها للأجهزة المحمولة لغرض البيع بالجملة	429	43546.92	18681630

الفصل التاسع

تحديد التكاليف الممكن تحقيقها لغرض البيع بالتجزئة: معدل التوزيع = $650/221 = 0.33$

البيان	الكمية	سعر الوحدة	المبلغ
المواد الأولية المستعملة	10200	300	3060000
اللوازم الإنتاجية المستعملة	/	/	214200
اليد العاملة المباشرة	17000	150	2550000
أعباء الورشة 1 (على أساس الكمية المطلوبة أو المنتجة)	221	60	13260
أعباء الورشة 2 (على أساس الكميات المستهلكة أو المستعملة)	10200	120	1224000
أعباء الورشة 3 (على أساس ساعات العمل المباشرة)	17000	100	1700000
أعباء الورشة 4 (على أساس ساعات عمل الآلات)	10200	80	816000
مصاريف نشاط التوزيع بالجملة (على أساس الكميات المباعة)	221	210	55250
التكاليف الممكن تحقيقها للأجهزة المحمولة لغرض البيع بالجملة	221	43546.92	9632710

التكاليف الممكن تحقيقها لإجمالي الأجهزة المحمولة = التكاليف بالجملة + التكاليف بالتجزئة = $18681630 + 9632710 = 28314340$ دج

3- تحديد تكلفة الهدف للأجهزة:

تكلفة الهدف للأجهزة = تكلفة الهدف للوحدة في حالة البيع بالجملة x عدد الوحدات بالجملة + تكلفة الهدف للوحدة في حالة البيع بالتجزئة x عدد الوحدات بالتجزئة
 التكلفة الهدف لإجمالي الأجهزة المحمولة = $(221 \times 59200) + (429 \times 57600) = 37793600$ دج

4- لا توجد تكلفة مستهدف تخفيضها لأن التكلفة الهدف أقل من التكلفة الممكن تحقيقها وبالتالي لا يوجد داعي لتخفيض التكاليف.

5- القرار الأمثل:

التكلفة الممكن تحقيقها أقل من التكلفة الهدف والمسموح بها وبالتالي لا توجد تكلفة مستهدف تخفيضها وهنا فللشركة هامش أمان يقدر بـ 9479260 دج أي هامش يقدر بـ 14583.47 دج للجهاز الواحد وبالتالي يمكن للمحاسب أن يخفض من سعر بيع الوحدة الواحدة في حدود هذا الهامش ليزيد من إقبال الزبائن خاصة في ظل ارتفاع سعر المنافس بـ 10% من السعر المحدد، أو أن يحتفي بالسعر نفسه ويزيد من هامش ربحه في الوحدة الواحدة، كما يمكنه أن يطور أكثر في تصميمه في حدود الهامش.

6- لا يتوقف عمل المحاسب بعد اتخاذ القرار الأمثل بل تبقى عملية المراقبة والتحسين المستمر من خلال المراقبة المستمرة للسوق والتحسين المستمر للمنتجات.

7- تحديد الربح المستهدف بعد الضريبة 19 %:

الربح المستهدف = سعر البيع المستهدف – التكلفة الهدف

$$\text{سعر البيع الاجمالي} = (429 \times 72000) + (221 \times 74000) = 47242000 \text{ دج}$$

التكلفة الهدف 37793600 دج، الربح المستهدف 9479260 دج، الربح المستهدف بعد الضريبة 7653204 دج.

ثانيا: أسلوب المقارنة المرجعية لتقويم الأداء

تعد المقارنة المرجعية Benchmarking أداة من الأدوات الهامة في مجال الأعمال الإدارية التي ظهرت منذ بداية التسعينات، والتي يجب على المؤسسة استعمالها من أجل تقييم أداءها ومسارها، واستخدامها كأداة فعالة تساهم بشكل كبير في تحسين مؤشرات الأداء وكذا تحديد عناصر القوة وتعزيزها وتميزها عن المؤسسات الأخرى.

I- تعريف المقارنة المرجعية :

تعددت تعاريف المقارنة المرجعية نورد أهمها فيما يلي:

يعرفها البعض بأنها: " عملية قياس منظمة ومستمرة لمقارنة وقياس أداء أي مؤسسة بأداء المؤسسات الرائدة في أي مكان في العالم، بهدف الحصول على معلومات يمكن أن تساعد المؤسسة في اتخاذ ما تراه من إجراءات لتحسين أدائها"¹؛

ويعرفها David T Keans بأنها: " عملية مستمرة ومنهجية لتقييم المنتجات، الخدمات، والطرق بالنسبة للمنافس الأكثر جدية أو تلك المؤسسات الرائدة في الأسواق"²؛

وهي عملية مقارنة أداء المنظمة مع أداء منظمة أخرى بنفس مجال العمل وهذه تساعد المنظمة على إجراء التحسينات المستمرة في عملياتها حيث تبيّن للإدارة العليا موقع المنظمة من المنظمات المماثلة أو المنافسة ذات الأداء المتميز³؛

¹ إلياس صالح، سعدية بن أحمد، دور الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير في التحسين المستمر لأداء المؤسسة، مجلة الابتكار والتسويق، جامعة سيدي بلعباس، الجزائر، العدد الأول، 2020، ص: 170.

² صالح بلاسكة، نور الدين مزياني، مساهمة المقارنة المرجعية في قيادة وتقييم أداء المؤسسات، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، الجزائر، 2013، ص: 61.

³ قاسم نايف علوان المحياوي، إدارة الجودة في الخدمات : مفاهيم وعمليات وتطبيقات ، دار الشروق ، عمان، 2006 ، ص: 260

الفصل التاسع

- أداة للتخطيط الدقيق والفعال، فبمجرد أن تقوم بتحديد العثرات في الأداء ووضع الأهداف المستقبلية لحلها تكون بالفعل قد حددت البداية والنهاية وبقي عليك استراتيجية التنفيذ، إذ تنطلق من تجارب الغير والتي يتم تطويرها وتصميمها لتناسب ظروف وموارد وإمكانيات المؤسسة، مما ينتج خطة واقعية مدروسة ودقيقة؛
- مراقبة والتحكم في الأداء، إذ تعمل على وضع الأداء محط الدراسة والتحليل والمقارنة بين الإنجاز الحالي والأهداف المستقبلية المعتمدة في الخطة الإدارية، مما يساعد في التوجه نحو سبيل تحقيق هذه الأهداف والتخلص من العوائق الموجودة في منظومة عمل المؤسسة بمقارنتها مع مؤسسات وصلت بالفعل الى هذه الأهداف المقصودة وحققتها؛
- التحليل الفعال للمنافسين، إذ تعمل هذه الأداة على معرفة نقاط قوة المنافسين، وتحديد النقاط التي تود العمل عليها وتحسينها وفي المستقبل تجاوز منافسيك الذين يتمتعون بهذه المزايا؛
- تحديد نقاط القوة للمؤسسة ونقاط الضعف؛
- تؤكد على الشعور والتحسس باحتياجات العملاء المتغيرة، وتظهر للمؤسسة كيفية مواجهة احتياجاتهم؛
- تحفيز مستمر وتحسين للمستوى التشغيلي، ووسيلة فعالة من حيث تخفيض التكلفة لجمع الأفكار المبتكرة.

فالمقارنة المرجعية تهدف إلى تحديد نواحي القصور بالمقارنة بالآخرين للعمل على استكمال النقص، وهي وسيلة للتحقق من أن الأهداف المراد تحقيقها تناسب حاجات السوق في نظام الجودة المطابق للمواصفات القياسية الدولية الأيزو، والإدارة العليا وعلى التأكد من أن السياسات المتعلقة بالجودة مفهومة من لدن الجميع وأنها تطبق وتصان، وفي هذا النظام أيضا هناك تحديد واضح للواجبات والمسؤوليات والعلاقات لدى جميع من يؤثر في الجودة.

III- أنواع المقارنة المرجعية: 1

بصفة عامة تصنف المقارنة المرجعية إلى صنفين رئيسيين، المقارنة المرجعية الداخلية والخارجية حيث يندرج ضمن هذه الأخيرة عدة أشكال للمقارنة.

¹ شفيق جيلالي، تطبيق المقارنة المرجعية في المؤسسات الجزائرية، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، جامعة البليدة 2، الجزائر، العدد 10، 2016، ص: 20-21.

III-1- المقارنة المرجعية الداخلية :

المقارنات الداخلية تتم بين الوحدات الفرعية أو مجالات العمل الواقعة ضمن نفس المؤسسة فيتم مقارنة أداء أحد الفروع أو وحدات تنظيمية، مع السعي نحو إيجاد أفضل الممارسات والعمل على نشرها في باقي فروع المؤسسة وأقسامها.

III-2- المقارنة المرجعية الخارجية :

يكمن هذا النوع في إجراء مقارنة أداء المؤسسة مع مؤسسات أخرى رائدة، والتي تعمل أو تمارس نفس نشاطها أو في مجال نشاط آخر، توفر المقارنة المرجعية الخارجية فرصا للتعلم من الرواد والانفتاح على تجارب الآخرين، وتشمل عدة أنواع من أهمها نذكر:

1- المقارنة المرجعية التنافسية:

هذا النوع يقوم على أساس إجراء المقارنة مع منافسين ينشطون في نفس المجال أو ينتمون لنفس المجموعة الاستراتيجية مع التركيز على أفضل المؤسسات، بهدف قياس فجوة الأداء بين المؤسسة وبينهم، وهذا النوع يعتبر صعبا نظرا لصعوبة الحصول على المعلومات، وبالتالي فهو يتطلب مهارات ومعارف كبيرة.

2- المقارنة المرجعية الوظيفية والعملية:

يتم هذا النوع بالشراكة مع المؤسسات التي تعمل في نفس النشاط، أو في مجالات أخرى بهدف تحسين الوظائف المماثلة وخطوات العمل، وتتضمن مقارنة وظيفة معينة أو عملية معينة بمثيلاتها في المؤسسات الأخرى.

3- المقارنة المرجعية الاستراتيجية:

تقوم أساسا على مراجعة وفحص كيفية التنافس مع المؤسسات، والبحث عن الاستراتيجيات الأفضل التي تقود إلى النجاح وتحقيق الميزة التنافسية.

IV- خطوات تطبيق أسلوب المقارنة المرجعية :

وهناك خمس مراحل شملت في أسلوب المقارنة المرجعية التي يتم مناقشتها أدناه:¹

¹ عد إلى:

- بخته بطاهر، عجال عدالة، المرجع السابق، ص ص:

- عبد الرحيم محمد، المقارنة المرجعية: مفهومها وأهميتها ومراحل تطبيقها، مجلة دراسات أمنية، العدد 7، 2012، ص ص: 127-120

IV-1- التخطيط :

هذه الخطوة تنطوي على تحديد الهدف الاستراتيجي من الأعمال، ويتم التعرف على العمليات والإجراءات التي يراد تحسينها فيتم دراستها بشكل تفصيلي من أجل التعرف على مواطن الخلل والضعف فيها للحصول على منتج او خدمة حسب تطلعات العملاء.

- البحث وتحديد شريك المقارنة: يتم تحديد المؤسسات التي يمكن اجراء المقارنة المرجعية معها، اين يتم المقارنة بين هذه المؤسسات اختيار واحدة، والتواصل معها وكسب موافقتها.

IV-2- جمع البيانات :

هذه الخطوة تنطوي على جمع المعلومات عن أفضل الممارسات للمؤسسة وأدائها، وتحديد الأنشطة والمنتجات والأساليب والعمليات المطلوب مقارنتها، ويتم جمع المعلومات من داخل الوحدة المطلوب مقارنتها ومن مواقع أخرى بالإضافة جمع المعلومات عن المنافسين خارج حدود الوحدة. وعملية الجمع تستدعي أن يكون لدى المؤسسة علاقات قوية مع المؤسسة التي المقارنة معها وتقنعها ان عملية المقارنة بهدف التعلم وتطوير الأداء وأنها ستحافظ على أسرارها. ويتم التركيز عند جمع البيانات والمعلومات تلك التي تساعد على تحديد الفجوة وحجمها بين المؤسسة والمؤسسة الأخرى المختارة للمقارنة، وأسبابها وغيرها.

IV-3- تحليل البيانات :

تتضمن هذه الخطوة تحديد كيفية والأسباب الخاصة بهذه الفجوة التي تتعلق بالأداء المؤسسة، لأنها تتيح تحديد طرق ووسائل لمعالجة هذه الفجوة والحد من أسبابها المحتملة، إذ يتم فرز وتصنيف البيانات المجمعة وقياس الفجوة ومقارنتها بالمؤسسة وتحديد أسبابها وأسباب القصور في الأداء.

IV-3- اتخاذ إجراءات التنفيذ :

تتضمن هذه الخطوة تحديد ما يجب القيام به لكي تتوافق مع أفضل الممارسات للعملية، إذ يتم التغيير على أساس نتائج المقارنة وتقليص فجوة الأداء او الغائها. ويجب متابعة مستمرة من أجل الحصول على مواقع تنافسية ملائمة في الأسواق.

الخلاصة

الخلاصة:

حاولنا من خلال هذه المطبوعة التعرف على أحد أهم الوسائل التي تسمح بقيادة المؤسسة وأداءها، ألا وهو نظام مراقبة التسيير، الذي أصبح له مكانة مهمة في المؤسسة، خاصة في ظل التطورات الجديدة التي تطرحها بيئتها باستمرار.

فمراقبة التسيير أصبح يحتل مكانة مرموقة في المؤسسة في الوقت الراهن، نظرا لما تضفيه لها من خصائص ومميزات خاصة في ظل الظروف الدولية التي أصبحت تعيشها، وذلك من خلال قدرات هذا النظام إذ يتوقف عليها نجاح عملية التسيير في ظل التطورات الاقتصادية الحالية التي تتسم بالعولمة وتطور المستوى التكنولوجي والمنافسة الحادة، في مثل هذه الظروف يجب على مسيري المؤسسات وضع نظام فعال لمراقبة التسيير من أجل تنفيذ الخطط والبرامج المسطرة والتحكم في الموارد واستغلالها استغلالا امثلا و هذا لتحقيق الأهداف المسطرة؛ فهذا النظام يعتبر مصدر كل التحسينات التي تحدث في المؤسسة ومفتاحا للتحكم في أداءها، وأصبح أمرا ضروريا يمكن من خلالها تحديد الانحرافات والاختلالات وتفسيرها من أجل مساعدة المسيرين والمسؤولين على اتخاذ القرارات اللازمة والمناسبة قبل تفاقم الأوضاع.

ولا يتم ذلك إلا من خلال اعتمادها على أدوات تسييرية موضوعة لهذا الغرض، إذ تتمثل كفاءة مراقب التسيير في استخدامه للأدوات اللازمة لقياس الفعالية والتأكد من سلامة العمل بالتجنيد الدائم للموارد المتاحة من أجل تحقيق الأهداف بأقل التكاليف. فدائما ما تعمل المؤسسات على قيادة أداءها، وذلك لتحقيق البقاء والاستمرارية والتطور، ولكن قصور الأداء يعود سببه عادة إلى سوء اختيار أدوات مراقبة التسيير التي تتلاءم مع وضعية المؤسسة وخصوصيتها، إذ كانت المؤسسات قبل انفتاح السوق تسيير بطرق بسيطة تقتصر على الجانب المحاسبي فقط، أي الجانب التقني فقط، ولكن مع نمو المؤسسات وتطورها ودخول مؤسسات أجنبية واشتداد المنافسة، تغير مفهوم مراقبة التسيير من مجرد مفهوم محاسبي إلى مفهوم اشتمل على كل المعايير والأدوات المحاسبية وغير المحاسبية، فأصبح لزاما على هذه المؤسسات انتهاج الأساليب الحديثة في إدارة أعمالها و إتباع الطرق العلمية في مراقبة تسييرها التي تتلاءم مع ما تريد أن تصبو إليه، بحيث تضمن استمرارية وفعالية المؤسسة عن طريق التحكم الجيد في عملية التسيير.

فأهمية هذه الأدوات لا ترتبط بكونها تقليدية أو حديثة، لأن استخدام أداة دون الأخرى مرتبط بنوع المؤسسة وخصوصيتها وخصوصية نشاطها ومنتجاتها وبيئتها، إذ نجد هذه الأدوات متكاملة فيما بينها في الكثير من الحالات، فتنقسم هذه الأدوات إذا ما ارتبطت زمنياً بالأداء إلى أدوات سابقة (أمامية)، كالموازنات، وأدوات لاحقة (خلفية) كتحليل الانحرافات ولوحات القيادة؛ كما تنقسم إلى أدوات كلاسيكية (تقليدية) وأخرى حديثة، إذ سميت الأولى بالتقليدية لارتباطها بالتصور التقني والكمي والمالي لمراقبة التسيير والتي لازالت لحد الآن من أكثر الوسائل استعمالاً في الكثير من المؤسسات، أين نجد الكثير من الأدوات مثل المحاسبة المالية والتسيير المالي ومحاسبة التكاليف بكل تقنياته، كما نجد نظام الموازنات ولوحات القيادة. أما الأدوات الحديثة سميت بهذه التسمية لارتباطها بالرؤية التسييرية وباعتبارها من أدوات قيادة الأداء بأبعاده المختلفة، والأخذ بالبعد الاستراتيجي للتسيير، إذ تعمل هذه الأدوات على توفير المعلومات الملائمة للإدارة دون إهمال أهمية إدارة التكلفة، وذلك من خلال مجموعة من الأدوات التي تساعد على التخطيط الجيد وتخفيض التكاليف مع المحافظة على الجودة في الأداء.

وبهذا نقول أن نظام مراقبة التسيير ذو أهمية بالغة في تحقيق ما تصبو إليه المؤسسة، باعتبارها المحرك والمنشط لأنظمة المعلومات التي أصبحت وظيفتها الأساسية هي التحقق المستمر من أن المؤسسة تتجه نحو الأهداف المسطرة من قبل المسيرين، وضمان أن الموارد تستخدم بكفاءة وفعالية، وكشفها لمواقع الخلل ومصادر الانحرافات ومحاولة معالجتها، وذلك بالاعتماد على عدة أدوات سواء كانت تقليدية أو حديثة يختلف استخدامها من مؤسسة إلى أخرى حسب طبيعتها ونشاطها.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

المراجع باللغة العربية:

1- الكتب:

- إدريس ثابت عبد الرحمان، نظم المعلومات الإدارية في المنظمات المعاصرة، دار الجامعية، مصر، 2005.
- إدريس وائل محمد صبحي، الغالبي طاهر محسن منصور، سلسلة إدارة الأداء الاستراتيجي، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، دار وائل للنشر، ط1، الأردن، 2009.
- الأعمش إبراهيم، أسس المحاسبة العامة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
- البكري سونيا محمد، سلطان إبراهيم، نظم المعلومات الإدارية، الدار الجامعية لنشر، بدون بلد، 2001.
- الجنابي أكرم سالم، الإدارة الاستراتيجية تحديات القرن الحادي والعشرين، دار أمجد للنشر، الاردن، ط1، 2017.
- الحسنية سليم، نظم المعلومات الإدارية، الوراق لنشر والتوزيع، بدون بلد نشر، الطبعة الثالثة، 2006.
- الحيايي وليد ناجي، المدخل في المحاسبة الإدارية، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدانمرك، الدانمرك، 1991.
- الحيايي وليد ناجي، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، ط 1، 2009.
- التكريتي إسماعيل يحي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، دار حامد، الأردن، ط 1، 2006.
- الخطيب أحمد، زيغان خالد، إدارة المعرفة ونظم المعلومات، عالم الكتب الحديثة لنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2009.
- الربيعي كمال حسن جمعة، الساقى سعدوني مهدي، محاسبة التكاليف المتقدمة، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
- الرجبي محمد تيسير عبد الحكيم، مبادئ محاسبة التكاليف، دار وائل، الأردن، ط 4، 2009.
- الرزق صالح، يوحنا عبد آل أدام، المحاسبة الإدارية والسياسات المعاصرة، دار حامد للنشر والتوزيع، عمان، 1999.
- الرماحي نواف محمد عباس، تصميم نظم المعلومات المحاسبية وتحليلها، دار صفاء لنشر، بدون بلد، ط1، 2009.
- الزبيدي حمزة محمود، التحليل المالي لأغراض تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل، دار الوراق، بدون بلد، ط2، 2011.
- السالمي علاء وآخرون، تنظيم إدارة المعلومات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، قطر، 2013.
- السالمي علاء وآخرون، أساسيات نظم المعلومات الإدارية، دار المناهج، عمان، 2009.
- السيد عطا الله، نظم المعلومات المحاسبية، دار الراية للنشر والتوزيع، الأردن، ط 1، 2006.

المراجع

- السيد لطفي أمين، إدارة الأعمال باستخدام معلومات المحاسبة، الدار الجامعية للنشر، مصر، 2007.
- الشريف عليان، مبادئ المحاسبة المالية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الجزء 1، ط1، 2000.
- الشريف عليان وآخرون، الإدارة والتحليل المالي، دار الشركة للنشر والتوزيع، عمان، 2007.
- الشناوي صلاح، التنظيم والإدارة في قطاع الأعمال، بمؤسسة الجامعة، الإسكندرية، 1995.
- الشواورة فيصل محمد، مبادئ إدارة أعمال، دار المناهج، عمان، ط1، 2013.
- الشيخ عماد يوسف، محاسبة التكاليف، دار الإثراء للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2008.
- العشاوي محمد، محاسبة التكاليف (المنظورين التقليدي والحديث)، دار الياروزي العلمية للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2013.
- الغالبي طاهر محسن منصور، إدريس وائل محمد صبحي، دراسات في الاستراتيجية وبطاقة التقييم المتوازن، دار زهران. للنشر والتوزيع، الأردن، 2007.
- الفضل مؤيد محمد وآخرون، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2002.
- الفضل مؤيد محمد، تخطيط ومراقبة الإنتاج: منهج كمي مع دراسة حالة، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 2007.
- القباني ثناء علي، نظام المعلومات المحاسبية، الدار الجامعية، مصر، 2008.
- القباني ثناء علي، إدارة التكلفة وتحليل الربحية، الدار الجامعية، مصر، 2006.
- المبروك أبو زيد محمد، التحليل المالي لشركات والأسواق مالية، دار المريخ، الرياض، ط2، 2009.
- المحياوي قاسم نايف، إدارة الجودة في الخدمات: مفاهيم وعمليات وتطبيقات، دار الشروق، عمان، 2006.
- المغربي عبد الحميد عبد الفتاح، بطاقة الأداء المتوازن المدخل المعاصر لقياس الأداء الاستراتيجي، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، ط1، 2009.
- النجار فايز جمعة، نظم المعلومات الإدارية: منظور إداري، المنهل للنشر والتوزيع، الأردن، 2010.
- بديسي فهيمة، المحاسبة التحليلية دروس وتمارين، دار الهدى للنشر، عين مليلة، الجزائر، 2012.
- بن حبيب عبد الرزاق، اقتصاد وتسيير المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، ط6، 2009.
- بوتين محمد، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998.
- بويعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، بدون بلد نشر، 1998.
- توفيق عبد الرحمان، منهج المهارات المالية والمحاسبة المتقدمة محاسبة التكاليف وترشيد الإنفاق، مركز الخبرات المهنية للإدارة، مصر، الطبعة 03، 2004.
- جرار أماني، إدارة المشاريع التنموية، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، ط1، 2018.
- خليل محمد، عبد الحميد أحمد، عبد السلام منى، مراقبة التسيير في المؤسسة، شبكة الأبحاث والدراسات الاقتصادية.
- داوي عدون ناصر وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية الجزائر، بدون سنة نشر.

المراجع

- دادي عدون ناصر، إقتصاد المؤسسة، دار المحمدية العامة، ط1، الجزائر، 1998.
- دادي عدون ناصر، المحاسبة التحليلية، دار المحمدية العامة، الجزائر، الجزء 1، 1999.
- دادي عدون ناصر، تقنيات مراقبة التسيير تحليل مالي، دار المحمدية العامة-الجزائر، 2000.
- دادي عدون ناصر، الإدارة والتخطيط الاستراتيجي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
- دادي عدون ناصر، وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية حالة البنوك، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2004.
- دره عبد الباري ابراهيم، ناصر محمد سعود جوادات، ال إدارة الاستراتيجية في القرن الحادي والعشرون النظرية والتطبيق، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2014.
- راضي محمد سامي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعة، مصر، 2003.
- رضوان محمود عبد الفتاح، تقييم أداء المؤسسات في ظل معايير الأداء المتوازن، المجموعة العربية للتدريب والنشر، ط 1، مصر، 2012.
- زيد أحمد عصام فتحي، تقييم المشروعات التنموية والاجتماعية، دار اليازوري العلمية، بيروت، 2020.
- زينات محمد محرم وآخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.
- سعد غالب ياسين، مبادئ نظم المعلومات، مجموعة يازوري للنشر والتوزيع، عمان، 2018.
- سلطان إبراهيم، نظم المعلومات الإدارية مدخل النظم، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005.
- صحن عبد الفتاح، "الرقابة والمراجعة الداخلية"، مطبعة التوني، مصر، 1995.
- طرطار أحمد، تقنيات المحاسبة العامة في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1999.
- ظاهر أحمد حسن، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، 2000.
- ظاهر أحمد حسن، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2002.
- عطية محمد كمال، عبد الله عبد الرحمان باغشن، المعاني العلمية لمصطلحات محاسبة التكاليف، دار الجامعات المصرية، مصر، ط 2، 1987.
- عطية هاشم أحمد، عبد ربه محمد محمود، دراسات في المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، دار الجامعية، مصر، 2000.
- عقون سعاد، مراقبة التسيير: دروس وتطبيقات، منشورات الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2018.
- فركوس محمد، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
- قندلجي عامر إبراهيم، السمراي إيمان فاضل، تكنولوجيا المعلومات وتطبيقاتها، دار الوراق لنشر، الأردن، الطبعة الأولى، 2009.
- مفلح عقل محمد، مقدمة في الإدارة المالية والتحليل المالي، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، عمان، طبعة العربية الأولى، 2014.
- كافي مصطفى يوسف وآخرون، المحاسبة الإدارية، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2012.

- مبارك صلاح عبد المنعم، اقتصاديات نظم المعلومات المحاسبية والإدارية، الدار الجامعية الجديدة لنشر، مصر، 2001.
- مرعي عبد الحي عبد الحي، أساسيات المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 1997.
- مطر محمد، التحليل المالي، معهد الدراسات المصرفية، الأردن، ط1، 1997.
- معراج الهواري، مدخل إلى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.
- نور أحمد، المحاسبة الإدارية واتخاذ القرارات وبحوث العمليات، دار الجامعات المصرية، الإسكندرية، 1997.
- ياغي محمد عبد الفتاح، الرقابة في الإدارة العامة، (ط2) مركز أحمد ياسين الفني، الأردن، 1994.
- ينسوني عيد صلاح وآخرون، نظم محاسبة التكاليف، بدون دار النشر، القاهرة، بدون سنة نشر، ط2.
- يوسف محمد محمود، البعد الاستراتيجي لتقييم الأداء المتوازن، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، 2005.

2- الرسائل والأطروحات:

- أبو عودة علي عدنان، أهمية استخدام منهج التكلفة المستهدفة في تحسين كفاءة تسعير الخدمات المصرفية، مذكرة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2010.
- النجار محمد موسى محمد، العوامل المؤثرة على كفاءة استخدام الموازنات التقديرية كأداة تخطيط ورقابة في الجامعات الفلسطينية بمحافظات غزة، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، غزة، 2006.
- بن فرج زوينة، المخطط المحاسبي البنكي بين المرجعية النظرية وتحديات التطبيق، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس-سطيف، 2013/2014.
- بن لخضر محمد العربي، دور لوحة القيادة في تحسين القرارات التسويقية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة أبي بكر بلقايد، تلمسان، 2014-2015.
- بورنيسة مريم، محاسبة التسيير ودورها في تفعيل الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة وتدقيق، جامعة امحمد بوقرة بومرداس، الجزائر، 2019/2020.
- بو عمرة جودي، مكانة المحاسبة التحليلية في تفعيل نظام المعلومات داخل المؤسسة، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة الدكتور يحيى فارس المدينة، 2009.
- بونقيب أحمد، دور لوحات القيادة في زيادة فعالية مراقبة التسيير دراسة حالة المؤسسة الوطنية لأجهزة القياس والمراقبة AMC، رسالة ماجستير، تخصص علوم تجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2006.
- تبيدي محمد حنفي محمد نور، أثر الإدارة الاستراتيجية على كفاءة وفعالية الأداء (دراسة قطاعات الاتصالات السودانية)، أطروحة دكتوراه، تخصص إدارة الأعمال، مدرسة العلوم الإدارية، السودان، 2010.
- تواتي مريم، سياسات أسعار التنازلات الداخلية: أداة للتمهين التنظيمي-دراسة ميدانية للمطحنة الصناعية لمتيجة' سيم' المنطقة الصناعية لبن بولعيد -البليدة، أطروحة دكتوراه، تخصص: إدارة الأعمال، جامعة الجزائر 3، 2014.

المراجع

- حمديّة سعاد، استخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (abc) في تحديد تكلفة الخدمة الصحية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2011.
- خلف الله وائل محمد إبراهيم، واقع إعداد وتنفيذ الموازنات التخطيطية في الشركات الصناعية، رسالة لنيل الماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007.
- دادة عبد الحميد، أثر نظم المعلومات لمراقبة التسيير على اتخاذ القرارات داخل المؤسسة، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص نظم المعلومات ومراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2014.
- درحمن هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعدة على اتخاذ القرارات في المؤسسة الاقتصادية دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه، تخصص نقود ومالية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة يوسف بن خدة، الجزائر 2005.
- ريغة أحمد الصغير، تقييم أداء المؤسسات الصناعية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، 2014.
- سلطاني عادل، دور لوحة القيادة المتوازنة في تقييم رأس المال البشري بالمنظمة، مذكرة ماجستير، تخصص دراسات مالية ومحاسبية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2014-2015.
- سعودي نادية، مدى استخدام الأساليب الحديثة لمراقبة التسيير في قياس وتقييم أداء البنوك التجارية الجزائرية، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص بنوك مالية ومحاسبة، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 16 ماي 2018.
- سويبي عبد الوهاب، الفعالية التنظيمية تحديد المحتوى والقياس باستعمال أسلوب لوحة القيادة، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 2001.
- شعبان سهام، محاولة تصميم لوحة القيادة الاستشرافية لمؤسسة صحية جزائرية حالة المركز الاستشفائي الجامعي نذير محمد - تيزي وزو-، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة احمد بوقرة، بومرداس، 2014.
- طويل رشيد، تسيير وتحليل الأموال العمومية دراسة حالة: خزينة ولاية تلمسان، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية جامعة أبي بكر بلقايد تلمسان.
- عرقوب واعلي، دور لوحة القيادة المستقبلية في تحسين أداء المؤسسة وتحقيق رضا الزبون في ظل التوجه نحو حوكمة المؤسسات، أطروحة دكتوراه، تسيير المنظمات، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة بومرداس، 2015.
- عريس طاهر، التحكم في قيادة المؤسسات بواسطة لوحات القيادة الاستراتيجية، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006.
- عطا محمد العمري، مدى فاعلية الموازنة كأداة تخطيط ورقابة: وكالة الأمم المتحدة لإغاثة وتشغيل اللاجئين الفلسطينيين (الأثروا) في قطاع غزة، رسالة ماجستير، قسم المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2005.
- عطوي راضية، دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير جامعة باتنة، 2008.

- عقل هيثم محمد، نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة الموجهة بالوقت وأثره على أساسية توزيع الأرباح لدى شركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، رسالة ماجستير في المحاسبة، جامعة الأزهر غزة، فلسطين، 2013.
- عقون سعاد، نظام مراقبة التسيير-أدواته ومراحل إقامته بالمؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002.
- عقون سعاد، مساهمة نظام مراقبة التسيير في عصرنة التسيير العمومي: دراسة حالة الجماعات المحلية في الجزائر، أطروحة دكتوراه علوم في علوم التسيير، جامعة الجزائر3، 2015/2014.
- فخري أبو وردة سعيد محمد، تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة على مصنع عصير غزة، أطروحة ماجستير في المحاسبة والتمويل، تخصص محاسبة وتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، فلسطين، 2005.
- قريشي محمد الصغير، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة دراسة حالة مجموعة من مؤسسات الجنوب الجزائري خلال فترة 2011-2012، أطروحة دكتوراه، تخصص ادارة الأعمال، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013.
- قويدر الواحد عبد الله، دمج مؤشرات الأداء البيئي في بطاقة الأداء المتوازن BSC لتحقيق المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، رسالة الدكتوراه، جامعة الجزائر 03، الجزائر، 2015-2014.
- لشهب صفاء، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة الأعمال، جامعة الجزائر، 2006.
- نواره إيمان، أهمية تطبيق الإدارة على أساس الأنشطة ABM ودورها في تعزيز حوكمة المؤسسات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة أكلي محند أولحاج البويرة.
- هباش سامي، مساهمة في تحسين وظيفة مراقبة التسيير في البنوك الجزائرية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم التسيير، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، الجزائر، 2017.
- 3- المجالات والدوريات:**
- أحمد عبد الله خالد محمد، التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة والتكلفة على أساس التكامل كأدوات لإدارة التكلفة الاستراتيجية، مجلة العلوم الاقتصادية، كلية الدراسات التجارية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2015.
- الخطيب محمد نمر، سريسي هوارى، محاولة تطبيق نظام abc في قطاع الخدمات الجامعية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، عدد4، جامعة قاصدي مرباح، 2013.
- الخطيب نمر محمد، سريسي هوارى، محاولة تطبيق نظام abc في قطاع الخدمات الجامعية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، عدد4، جامعة قاصدي مرباح، 2013.
- الخفاجي علي كريم، صلاح مهدي جواد، أثر التحيز في إعداد الموازنات التخطيطية: دراسة تطبيقية من منظور سلوكي في عينة من منشآت الأعمال الصناعي، مجلة جامعة بابل للعلوم الصرفة والتطبيقية، المجلد 18، العدد01، 2010.
- الداوي الشيخ، تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء، مجلة الباحث، جامعة الجزائر، العدد 07، 2009-2010.

المراجع

- العماري حنان سليمان، الحسين رمضان السريتي، إبراهيم عبد الله الدنفور، مدى توفر مقومات تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بالشركات الصناعية الليبية، مجلة البحوث الأكاديمية، 2019.
- الفضيل محمد الصديق، أسلوب التكلفة المستهدفة كبديل متقدم لتحليل وتخفيض التكلفة، مجلة الامتياز لبحوث الاقتصاد والإدارة، جامعة لونيبي علي، البليدة 2، الجزائر، العدد 03، 2021.
- المطارنة غسلان فلاح، متطلبات ومعوقات تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، كلية إدارة المال والأعمال، جامعة آل بيت، الأردن، المجلد 24، العدد الثاني، 2008.
- بطاهر بختة، عجال عدالة، المقارنة المرجعية كمدخل لتحسين الأداء التنظيمي للمؤسسة الاقتصادية، مجلة تنمية الموارد البشرية للدراسات والأبحاث، جامعة مستغانم، الجزائر، العدد الثاني، 2018.
- بلاسكة صالح، نور الدين مزياني، مساهمة المقارنة المرجعية في قيادة وتقييم أداء المؤسسات، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة، الجزائر، 2013.
- بن جاب الله محمد، محاسبة المسؤولية كأداة للتنسيق بين أهداف مراكز المسؤولية في المؤسسة، مجلة دراسات، العدد الاقتصادي، المجلد 5، العدد 1، 2014.
- بن خليفة حمزة، دور بطاقة الأداء المتوازن في تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، الجزائر، العدد 10، 2017.
- بن زكورة العونية، مراقبة التسيير ودورها في تحسين معايير تقييم الأداء للمؤسسة الاقتصادية، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية (ABPR)، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة (الجزائر)، العدد (01)، جوان 2020.
- بونقيب رحيم حسين، دور لوحة القيادة في دعم فعالية مراقبة التسيير، أبحاث اقتصادية، العدد 4، ديسمبر 2008.
- تواتي مريم، أسعار التنازل الداخلية كأداة لتحسين أداء مراكز المسؤولية في المؤسسات الاقتصادية، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 12، 2012.
- جودة محفوظ أحمد، تطبيق نظام قياس الأداء المتوازن وأثره في الالتزام المؤسسي للعاملين في شركات الألمنيوم الأردنية، دراسة تطبيقية، المجلة الأردنية للعلوم التطبيقية، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة، الأردن، العدد الثاني، 2008.
- جيلالي شفيق، تطبيق المقارنة المرجعية في المؤسسات الجزائرية، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، جامعة البليدة 2، الجزائر، العدد 10، 2016.
- حسين نبيل عبد العظيم، استخدام محاسبة التكلفة على أساس النشاط abc-دراسة تطبيقية، مجلة مصرية لدراسات تجارية، عدد 4، جزء 2، جامعة المنصورة، 1996.
- دحاك عبد النور، رابح قارة، دور وأهمية المعلومات ونظم المعلومات في اتخاذ القرارات الاستراتيجية، مجلة نماء للاقتصاد والتجارة، جامعة ملود معمري تيزي وزو، العدد 2، ديسمبر 2017.
- زواوي مهدي، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة لإدارة الاستراتيجية للتكلفة ودوره في تحقيق المركز التنافسي، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، العدد 09، جامعة فرحات عباس سطيف، 2009.
- شحتاني عبد العالي، رانية غصاب، تحقيق ميزة التكلفة الأقل باستخدام نظم التكلفة والتسيير على أساس الأنظمة، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، الجزائر، العدد 01، 2018.

المراجع

- صالح إلياس، سعدية بن أحمد، دور الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير في التحسين المستمر لأداء المؤسسة، مجلة الابتكار والتسويق، جامعة سيدي بلعباس، الجزائر، العدد الأول، 2020. - فورين حاج قويدر، نظام محاسبة التكاليف ودوره في مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة الشلف، الجزائر، العدد 35، 2007.
- طه علوي ناصر، استخدام مدخل التكلفة المستهدفة في ترشيد قرارات التسعير، مجلة الإدارة والاقتصاد، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة الموصل، العراق، العدد 85، 2010.
- قريشي محمد الصغير، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مجلة الباحث، عدد 09/ 2011.
- عبد الرحيم محمد، المقارنة المرجعية: مفهومها وأهميتها ومراحل تطبيقها، مجلة دراسات أمنية، العدد 7، 2012.
- عريوة محاد، محمد خاوي، أهمية تطبيق أدوات مراقبة التسيير الحديث في قياس وتقييم الأداء المستدام في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، دراسة حالة بتطبيق نموذج بطاقة الاداء المتوازن في مؤسسة حضنه حليب المسيلة، Revue Des Recherches En Sciences Financières Et Comptables، العدد 4، 2017.
- غازي طاهر أحمد وآخرون، أهمية أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في استراتيجية التكلفة دراسة تطبيقية الشركات الصناعية المدرجة في سوق العراق للأوراق المالية، مجلة جامعة جيهان، أربيل العلمية، العراق، العدد 2، 2018.
- غالم كمال، بن يخلف طارق، تقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية وفق نموذج بطاقة الأداء المتوازن، مجلة مجاميع المعرفة، جامعة زيان عاشور، الجلفة، العدد 01، 2021.
- غنيمي سامي محمد أحمد، مدي فعالية دور التكلفة المستهدفة في زيادة القدرة التنافسية لخدمات البنوك التجارية - دراسة تحليلية، مجلة البحوث التجارية، كلية التجارة - جامعة الزقازيق، المجلد 36، العدد 01، 2014.
- قندوسي طوس، خراز الأخضر، إمكانية تطبيق نظام التكلفة المستهدفة في المؤسسات الصناعية الجزائرية، مجلة علمية محكمة متخصصة في العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة أدرار، الجزائر، العدد 02، 2014.
- كواشي مراد، بطاقة الأداء المتوازن وأهميتها في تقويم أداء المؤسسة، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة منتوري قسنطينة، العدد 4، 2010.
- لكلل نزهة، لوحة القيادة الاستشرافية ودورها في التطوير أداء المؤسسات العمومية، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، جامعة البليدة 2، الجزائر، 2018.
- مرزيق عاشور، بطاقة الأداء المتوازن كمنهج لقياس وبناء ثقافة الأداء الاستراتيجي المتميز لمنظمات الأعمال، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والتجارة، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، العدد 28، 2013.
- نبو مجيد، بن الدين امحمد، مدخل التكلفة المستهدفة كأداة لترشيد قرارات التسعير في المؤسسة الخدمية، مجلة الاجتهاد للدراسات القانونية والاقتصادية، جامعة أدرار، الجزائر، العدد 05، 2019.
- الملتقيات والمؤتمرات:**

المراجع

- العمري هاني عبد الرحمن، منهجية تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن في المؤسسات السعودية، المؤتمر الدولي للتنمية الإدارية، معهد الإدارة العامة، المملكة العربية السعودية، 2009.
- براج محمد، صليحة خنوش، واقع ومكانة مراقبة وظيفة مراقبة التسيير وأدواتها في المؤسسات الجزائرية، ملتقى وطني حول مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، جامعة سعد دحلب، البليدة، يوم 25 أبريل 2017.
- بركان زهية، لوحة القيادة كأداة لمراقبة التسيير داخل المؤسسة الاقتصادية، الملتقى الوطني حول مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، الجزائر، بدون سنة النشر.
- بوديار زهية، جباري شوقي، لوحة القيادة كأسلوب فعال لاتخاذ القرار في المؤسسة، الملتقى الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف، الجزائر، أبريل 2009.
- تواتي مريم، مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، الملتقى الوطني حول مراقبة التسيير كآلية لحوكمة الشركات، جامعة البليدة 2، الجزائر، يوم 25 أبريل 2017.
- سمير محمد عبد الوهاب، المقارنة المرجعية كمدخل لتقييم الأداء، المؤتمر الدولي للتنمية الإدارية، الرياض، 4-1 نوفمبر، 2010.
- عوادي مصطفى، ال Benchmarking أداة استراتيجية لتحسين الأداء في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، الملتقى الوطني حول إشكالية استدامة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي، الجزائر، يومي 06 و07 ديسمبر 2017.
- عيادي عبد القادر، دور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الصناعية الكبيرة، الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، بدون بلد.
- اللوشي محمد، أقناروس محمد لمين، بورغدة فاتح، الأدوات الحديثة في مراقبة التسيير، الملتقى الوطني حول مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، جامعة البليدة 02، كلية العلوم الاقتصادية، 2017/04/25.
- مشاش لامية، أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في مراقبة التسيير ورفع أداء المؤسسة، الملتقى الوطني حول مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة على لونيبي البليدة 2، 2014.
- مقدم وهيب، استخدام بطاقة الأداء المتوازن في صياغة وتنفيذ وتقييم استراتيجية المؤسسة، الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والاستراتيجيات التنافسية في المؤسسات خارج قطاع المحروقات بالدول العربية، الجزائر، 2010.
- يحيوي نعيمة، بطاقة الأداء المتوازن أداة فعالة للتقييم الشامل لأداء المنظمات، الملتقى الوطني، جامعة ورقلة، يوم 22 و23 نوفمبر 2011.
- يحيوي نعيمة، خديجة لدرع، بطاقة الأداء المتوازن BSC أداة فعالة للتقييم الشامل لأداء المنظمات، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة ورقلة، يومي 22 و23 نوفمبر، 2011.

المراجع

- يحيوي نعيمة، دور نظام ABC بالتكامل مع نظام JIT في تهيئة المنظمات لاكتساب المزايا التنافسية، ملتقى حول استراتيجيات التدريب في ظل إدارة الجودة الشاملة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية، جامعة مولاي الطاهر، سعيدة، أيام 10-11 نوفمبر 2009.

- يدو محمد وآخرون، مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، الملتقى الوطني حول مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، جامعة علي لونيبي، البليدة 2، يوم 25/04/2017.

المطبوعات:

- بادي عبد المجيد، أدوات مراقبة التسيير، مطبوعة بيداغوجية موجهة لطلبة السنة الأولى ماستر، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة غرداية، 2021.

- ترغيني صبرينة، نظام المعلومات، مطبوعة بيداغوجية، كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، 2018.

- عرقوب واعلي، مطبوعة بيداغوجية تحت عنوان محاضرات في لوحة القيادة الاستشرافية، تخصص إدارة أعمال المؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية التسيير والعلوم التجارية، جامعة بومرداس، 2016.

- عقون سعاد، محاضرات في مراقبة التسيير، مطبوعة بيداغوجية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، 2015-2016.

- قريشي محمد الصغير، رافع شريفة، مطبوعة دروس في مراقبة التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، سنة 2014-2015.

- يوسف رفيق، محاسبة التسيير: محاضرات مدعمة بأمثلة، مطبوعة بيداغوجية، موجهة لطلبة السنة الأولى ماستر، مالية ومحاسبة، 2 جامعة تبسة، 2021.

أخرى:

- طارق تيسير النابلسي، امكانية تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الأردنية، 2009، ص:10، ورقة بحثية موجود على الرابط:

https://faculty.ksu.edu.sa/sites/default/files/mkny_ttbyq_mdkhl_ltklf_lmsthdf_fy_lshrkt_lsny_lrdny.pdf

- محمد خليل، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية"، شبكة الابحاث والدراسات الاقتصادية، من الموقع الإلكتروني: www.rr4ee.net.

- أهداف نظام المعلومات في المؤسسة، منتدى التعليم الجامعي والبحوث الاقتصادية، موجود على الرابط <http://www.ta3lime.com>، تاريخ النشر 10 فيفري 2009، تاريخ الاطلاع 28 مارس 2020 الساعة 22:00.

- المقارنات المرجعية، ورقة بحثية متواجدة على الرابط:

<https://mangementtt.com/benchmarking-%D8%A7%D9%84%D9%85%>

Livres :

- Alazar Cloude, Sabine Separi , **Contrôle de gestion** , 5^{ème} édition , 2001 DUNOD
- Bourdin. J , **le contrôle de gestion** , Dalloz Paris, 1997.
- Bouquin Henry, **Le contrôle de Gestion**, Paris, 6ème édition, 2004.
- Charpentier M., Grandjean P. « Secteur Public et contrôle de gestion » Edition organisation, Paris, 1998.
- GERVAIS Michel, **Contrôle de Gestion**, 9^{ème}édition, 2009.
- Guedj N., **le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise**, 3^{ème}, Ed. D'organisation, paris, 2000.
- Hamdouche Ahmed, piloter les Activités Par Le Tableau de bord, algiers business school 'MDI'
- KHEMAKHEM A., Ardon J.L, **Introduction au contrôle de Gestion**, Bardas paris, Montréal, 1991.
- Laudon Kenneth, et autres, **management des systèmes d'information**, Pearson, France, 9^{ème}édition, 2006.
- LECLERE Didier, **Gestion budgétaire**, Edition Eyrolles, Paris, 1994, P: 06
- KHEMAKHEM Abdellatif, **La dynamique du contrôle de gestion**, Edition Dunod, Paris, 1976.
- Leroy Michel, **Le tableau de bord au service de l'entreprise"**, édition d'organisation, Paris, 2001.
- Robert Reix, et autres, **systèmes d'information et management des organisations**, VUIBERT, paris, 6^{ème} édition, 2011.
- Selmer Caroline, **concevoir le tableau de bord**, 2eme édition, Dunod, Paris, 2003.