

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة 8 ماي 1945 قالمة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم: علوم التسيير



مذكرة تخرج لاستكمال متطلبات نيل شهادة الماستر في علوم التسيير

تخصص: إدارة مالية

الآليات الحديثة لمراقبة التسيير ومدى مساهمتها في تحسين أداء

المؤسسة الاقتصادية

دراسة ميدانية في مؤسسة مطاحن عمر بن عمر - قالمة -

2023-2020

تحت إشراف:

د. بولخروف حياة

من إعداد:

بلحوت وفاء سارة

طاوغي خولة

السنة الجامعية: 2024/2023

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

# الشكر والتقدير

الحمد والشكر لله آناء الليل وأطراف النهار أن ألهمنا الصبر على المشاق التي واجهتنا ووفقنا لإتمام هذا البحث العلمي المتواضع.

والشكر موصول لكل مؤطر من أفادنا بعلمه من أولى المراحل الدراسية حتى هذه اللحظة كما نرفع تحية شكر للدكتورة المشرفة "بولخروف حياة" التي أغدقت علينا بنصحها وإرشاداتها.

الشكر لكل من مد يد لنا العون من قريب ومن بعيد راجين من المولى أن تضل هذه المذكرة مرجعا غنيا للأجيال القادمة ونسأل الله أن يتقبلها عملا خالصا لوجهه.



# الإهداء



هذه ثمرة جهدي أجنيها اليوم لأهديها:

إلى من جدلت الليالي سهرا على راحتي و سعادتي لتلك التي لم تدخر جهدا في سبيل  
نجاحي إليك أُمي العزيزة "الميرة".

إلى صاحب الثغر المبتسم والقلب الطيب لرجلي الأول أنت أبي الحنون "الزهر".

إلى السند الذي لا يميل أخي الغالي "علي" و لزوجتك التي كانت بمثابة عوض الأخت لي  
"منى" وفرحة البيت حبيب قلب عمته "تيم اسماعيل".

أما أنت فرغم رحيلك عن الأرجاء لازلت تحتل الحيز الأدهى من فؤادي و لا زالت كلماتك  
محفورة بذاكرتي و تشجيعاتك تدفعني نحو الأمام جزيل الشكر إليك جدي الغالي تغمدك الله  
برحمته.

إليكن أنتن رفيقات دربي "نجلاء، كنزة، مريم، منال، هديل، إيمان، أميرة، فيروز" اللواتي  
دعمني و شجعني دوما لأكون ما أنا عليه اليوم كل امتناني.

إلى من تقاسمت معي هذه الرحلة الأكاديمية بتحدياتها و ليالي السهر لتشاطرنني فرحة  
النجاح هذه زميلتي و أختي الرائعة " بلحوت وفاء سارة".



طاوغي خولة

# الإهداء



بكل حب أهدي ثمرة نجاحي:

إلى من كانت لي أم قبل أن تكون لي جدة وكانت أول من يسعد لأبسط إنجازاتي جدتي الغالية "ياقوت"  
رحمك الله وأسكنك فسيح جناته.

إلى هديتي من الله همسة الحنان وملاذ روحي من ضحت وتعبت وكافحت في سبيل نجاحي أنا وإخوتي

أمي، صديقتي حبيبة القلب "تسمية عميروش"

إلى عماد البيت، ومن زين اسمي بأجمل الألقاب، إلى رجل الكفاح، من زرع فينا المبادئ والأخلاق،  
وأفنى زهرة شبابه في تربية أبنائه

سندي وقوتي وملاذي بعد الله أبي "أحسن"

إلى ضلعي الثابت، من شد الله بهم عضدي فكانوا خير معين إخوتي: رشيد، سعيد، وباسم

إلى من شجعني ودعمني طيلة مسيرتي ولم يبخل يوما في نصحي وإرشادي خالي العزيز: "لزهر"

إلى رفاق السنين ولكل من كان لي عونا وسندا في هذا الطريق " ايناس، بثينة، ريان، هديل، منال، مريم،  
ايمان، فيروز، كنزة، آسيا، رندة "

إلى من كانت لي رفيقة الدرب وشاركتني جميع تفاصيل هذه الرحلة بجلوها ومرها زميلتي الغالية "خولة".

إلى "عنتر" الصغير الذي أضاف بهجة للحياة ادامه الله لنا.

وأخيرا أهدي هذا العمل لنفسي، التي صبرت واجتهدت إلى أن حققت.



"بلحوت وفاء سارة"

## الملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى إبراز مدى مساهمة الآليات الحديثة لمراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، باعتبارها أحد أهم الركائز والعوامل المساعدة والمساهمة في نجاعة وفعالية عملية الرقابة.

ولتحقيق أهداف هذه الدراسة، تم إجراء دراسة ميدانية في إحدى أهم المؤسسات الجزائرية الناشطة في مجال الصناعات الغذائية وهي مؤسسة مطاحن عمر بن عمر -قالمة- خلال الفترة (2020-2023)، وذلك بتطبيق كل من نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وبطاقة الأداء المتوازن (BSC) التي تم التطرق إليهما في الجانب النظري باعتبارهما آليتين من الآليات الحديثة لمراقبة التسيير.

وتم التوصل إلى أن تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) ساهم في تخفيض التكلفة مقارنة بالطريقة المعتمدة من طرف المؤسسة، في حين أن بطاقة الأداء المتوازن (BSC) بينت النقص الذي يكمن في كل بعد من الأبعاد الأربعة وساعدت في تبين الاختلالات التي تعاني منها المؤسسة على مستوى أدائها الكلي.

**الكلمات المفتاحية:** مراقبة التسيير، الآليات الحديثة لمراقبة التسيير، الأداء، المؤشرات المالية وغير المالية، التحسين المستمر، نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، وبطاقة الأداء المتوازن (BSC).

## Summary :

This study aims to highlight the extent to which modern monitoring mechanisms contribute to improving the performance of an economic institution, considering them as one of the most important pillars and factors that support and contribute to the success and effectiveness of the monitoring process.

To achieve the objectives of this study, a field study was conducted at one of the most active Algerian institutions in the food industry, namely Omar Ibn Omar - Guelma - during the period (2020-2023), by applying both the Activity-Based Costing (ABC) system and the Balanced Scorecard (BSC) in a practical context, as they were discussed theoretically as modern monitoring mechanisms.

The results showed that the application of the Activity-Based Costing (ABC) system contributed to reducing costs compared to the method used by the institution, while the Balanced Scorecard (BSC) revealed the deficiencies in each of the four dimensions and helped identify the imbalances the institution faces in its overall performance.

**Keywords :** Management control, modern management control tools, performance, financial and non-financial indicators, continuous improvement, activity-based costing (ABC), balanced scorecard (BSC).

# فهرس المحتويات

## فهرس المحتويات

//	البسمة.....
//	الشكر والتقدير.....
//	الإهداء.....
//	الملخص.....
I	فهرس المحتويات.....
III	قائمة الجداول.....
IV	قائمة الأشكال.....
V	قائمة الاختصارات.....
VI	قائمة الملاحق.....
أ	مقدمة عامة.....
01	<b>الفصل الأول: الإطار النظري للأداء و مراقبة التسيير</b>
02	المبحث الأول: عموميات عن الأداء.....
02	المطلب الأول: مفهوم الأداء و مكوناته.....
05	المطلب الثاني: أنواع الأداء والعوامل المؤثرة فيه.....
09	المطلب الثالث: قياس الأداء و تقييمه.....
13	المبحث الثاني: مدخل إلى مراقبة التسيير.....
13	المطلب الأول: التطور التاريخي ومفاهيم مراقبة التسيير.....
19	المطلب الثاني: أنواع ومهام مراقبة التسيير ومسارها.....
23	المطلب الثالث: أدوات مراقبة التسيير.....
32	<b>خلاصة الفصل</b>
33	<b>الفصل الثاني: الآليات الحديثة لمراقبة التسيير و تحسينها لأداء المؤسسة</b>
34	المبحث الأول: آليات مراقبة التسيير الحديثة.....
34	المطلب الأول: بطاقة الأداء المتوازن (BSC) و لوحة القيادة.....
46	المطلب الثاني: نظام التكاليف على أساس الأنشطة(ABC)، و نظام الموازنة على اساس الانشطة(ABB).....
59	المطلب الثالث: التكلفة المستهدفة و التحسين المستمر Kaizen.....
64	المبحث الثاني: مساهمة الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة.....

## فهرس المحتويات

64	المطلب الأول: مساهمة بطاقة الأداء المتوازن و لوحة القيادة في تحسين أداء المؤسسة.....
67	المطلب الثاني: مساهمة أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة(ABC) وأسلوب الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في تحسين أداء المؤسسة.....
68	المطلب الثالث: مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة و التحسين المستمر Kaizen في تحسين أداء المؤسسة.....
72	خلاصة الفصل.....
73	الفصل التطبيقي: تطبيق نظام ABC و BSC في مؤسسة مطاحن عمر بن عمر قالمة
74	المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة عمر بن عمر.....
74	المطلب الأول: التعريف بمؤسسة عمر بن عمر.....
81	المطلب الثاني: أدوات مراقبة التسيير المطبقة في المؤسسة.....
82	المبحث الثاني: تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة ABC وبطاقة الاداء المتوازن BSC في مؤسسة مطاحن عمر بن عمر -قالمة- .....
82	المطلب الأول: تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة .....
92	المطلب الثاني: تطبيق بطاقة الأداء المتوازن.....
112	خلاصة الفصل.....
113	خاتمة العاممة .....
117	قائمة المصادر و المراجع.....
//	الملاحق.....



## قائمة الجداول

### قائمة الجداول

رقم الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
11	المؤشرات الاستراتيجية لقياس الأداء .	(01)
16	أهم مراحل تطور مفهوم مراقبة التسيير	(02)
51	يوضح المقارنة بين الأنظمة التقليدية ونظام الـ ABC	(03)
82	يوضح رقم اعمال الدقيق والعجائن	(04)
83	تحديد الأنشطة	(05)
84	تحديد تكاليف الأنشطة	(06)
85	مصنوفة تحديد مسببات التكلفة	(07)
86	تحديد مراكز التكلفة	(08)
88	حساب مسببات مراكز التكلفة حسب خط إنتاج الدقيق	(09)
88	حساب حجم مسببات مراكز التكلفة حسب خط انتاج العجائن	(10)
89	تحديد التكلفة الوحودية لمسبب التكلفة	(11)
90	حساب اجمالي التكاليف المباشرة والغير مباشرة للمنتجين	(12)
91	مقارنة بين طريقة الأقسام المتجانسة ونظام ABC	(13)
93	يبين معدل دوران الأصول	(14)
94	يبين معدل العائد على الاستثمار	(15)
95	يبين معدل نمو الأرباح	(16)
96	يبين معدل نمو المبيعات	(17)
97	يبين معدل نمو العملاء	(18)
99	يبين معدل إنتاجية العامل	(19)
100	يبين تطور التحسين في الإنتاجية	(20)
101	يبين معدل التأطير بالمؤسسة	(21)
101	يبين معدل التوظيف بالمؤسسة	(22)
102	يبين تطور مصاريف العاملين لمطاحن عمر بن عمر	(23)
106	يوضح النموذج المقترح لبطاقة الأداء المتوازن لمؤسسة عمر بن عمر (2020- (2023	(24)

## قائمة الأشكال

### قائمة الأشكال

الصفحة	العنوان	الرقم
04	الأداء من منظور الكفاءة والفعالية	(01)
06	الأداء الداخلي والأداء الخارجي أداء مقاس و الفائض الإجمالي	(02)
17	تعريف مراقبة التسيير	(03)
25	نموذج مبسط لنظام المعلومات	(04)
35	الجيل الأول لبطاقة الأداء المتوازن	(05)
35	مراحل تطور بطاقة الأداء المتوازن	(06)
46	مثال عن لوحة قيادة لمصلحة تجارية	(07)
58	يوضح العلاقة بين نظامي ال ABC وال ABB	(08)
58	يوضح العلاقة العكسية بين نظام ال "ABC" وال "ABB"	(09)
77	الهيكل التنظيمي لمؤسسة عمر بن عمر	(10)
95	معدل دوران الأصول	(11)
96	معدل العائد على الاستثمار	(12)
97	معدل هامش الأرباح	(13)
98	معدل نمو رقم الأعمال	(14)
99	درجة الاحتفاظ بالعميل	(15)
100	معدل إنتاجية العامل	(16)
101	معدل التحسين في الإنتاجية	(17)
102	معدل التأخير	(18)
103	معدل التوظيف	(19)
104	معدل رضا العاملين	(20)
108	تطور مؤشرات البعد المالي لمطاحن عمر بن عمر	(21)
108	تطور مؤشرات بعد العملاء لمطاحن عمر بن عمر	(22)
109	تطور مؤشرات بعد العمليات الداخلية لمطاحن عمر بن عمر	(23)
109	تطور مؤشرات بعد التعلم والنمو لمطاحن عمر بن عمر	(24)
110	تطور الأداء الكلي لمطاحن عمر بن عمر	(25)

## قائمة الاختصارات

### قائمة الاختصارات:

المختصر	الدليل بالفرنسية/ الانجليزية	الدليل باللغة العربية
<b>ROI</b>	Return on Investment	العائد على الاستثمار
<b>EVA</b>	Economic Value Added	القيمة الاقتصادية المضافة
<b>BSC</b>	Balanced scorecard	بطاقة الأداء المتوازن
<b>ABC</b>	Activity based costing	التكلفة على أساس الأنشطة
<b>ABB</b>	Activity based budget	الموازنة على أساس الأنشطة
<b>AM</b>	Activity management	إدارة النشاط
<b>ACA</b>	Activity costing accounting	محاسبة تكاليف الأنشطة

## قائمة الملاحق

### قائمة الملاحق:

رقم الملحق	عنوان الملحق
01	توزيع التكاليف المباشرة 2023
02	توزيع التكاليف الاجمالية 2023
03	ميزانية 2023
04	جدول حسابات النتائج لسنة 2023
05	القوائم المالية للسنوات 2020-2022
06	لوحة قيادة مصلحة الموارد البشرية

مقدمة

عامّة

### مقدمة عامة:

عند ظهور المؤسسات الاقتصادية في القرون السابقة كانت عملية التسيير بسيطة، حيث اقتصر على صاحب المؤسسة نظراً لبساطة نشاطها وعدم تعقد المحيط والبيئة التي تعمل فيها، لكن مع التطور الحاصل في اقتصاديات العالم وبروز أنشطة جديدة وتوسع المؤسسات وتأثير المحيط التكنولوجي وما عرفه من ثورة في الاتصالات والتقنيات الحديثة، بالإضافة إلى التغير في المعطيات السياسية، الاقتصادية والاجتماعية التي فرضها المحيط، وجب على المؤسسات ضرورة مسايرة التطور الحاصل والاستفادة منه، ما جعلها تحاول البحث عن طرق وأساليب جديدة تضمن لها السير الحسن لعملياتها وتطوير كافة الأنظمة والوظائف التي تقوم عليها ومن بينها نظام التسيير بصفة عامة ونظام مراقبة التسيير بصفة خاصة.

يرتبط نظام التسيير في المؤسسة بإدارة الموارد المتاحة لديها بأفضل الطرق الممكنة، بما يضمن تحقيق الأهداف المحددة مسبقاً. ويتطلب ذلك توليف مختلف الموارد المتاحة كالأفراد والتجهيزات والأموال، وإيجاد أنسب الطرق لجمعها وتوظيفها بكفاءة، ووفقاً لتصنيف "فايول" للوظائف الإدارية، فإن هذه العملية تتضمن أربعة عناصر رئيسية وهي: التخطيط، التنظيم، التوجيه والمراقبة، والتسيير الفعال يتطلب تكامل هذه العناصر الأربعة. وتعد مراقبة التسيير أداة حيوية في هذا الصدد حيث تساعد على قياس الأداء وتقييمه ووضع الخطط التصحيحية عند الضرورة.

وعلى الرغم من ظهور موضوع مراقبة التسيير في بداية الألفية الثانية، إلا أنه لا يزال يحظى باهتمام كبير من قبل الباحثين والمتخصصين في مجال التسيير والإدارة، ويرجع ذلك إلى أهمية هذا الموضوع في تطوير وتحسين أداء المؤسسات في ظل التحديات والمتغيرات المتسارعة التي تشهدها بيئة الأعمال المعاصرة. فمراقبة التسيير إذا هي حلقة رئيسية من حلقات عملية الإدارة والتسيير، تعمل على مساعدة المسؤولين والمديرين في تحليل الأداء وفهم مدى تحقيق الأهداف المحددة، ومن خلال هذا التقييم يتسنى لهم اتخاذ القرارات اللازمة وتنفيذ المهام المطلوبة لضمان استمرارية نجاح المؤسسة وتحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية.

إن أي نظام مهما كان نوعه يعتمد في تطبيقه على جملة من الأدوات أو الآليات التي تساعده في القيام بدوره الأساسي الذي وجد لأجله، لذلك تعتمد مراقبة التسيير باعتبارها نظام كباقي الأنظمة داخل المؤسسات الاقتصادية على جملة من الأدوات، تعمل على تزويد المسيرين بشكل دوري بالمعلومات الضرورية حول سير الأنشطة وتساعد على كشف مواطن الأخطاء والانحرافات والعمل على تحسينها مما يؤثر بطريقة إيجابية في تحسين الأداء العام للمؤسسة الاقتصادية. ولقد تطورت أدوات مراقبة التسيير عبر التاريخ بشكل كبير، فقد كان الاعتماد في الماضي على الأساليب التقليدية كالتحليل المالي، الموازنة التقديرية وغيرها، ولكن مع التطور الكبير في التكنولوجيا وظهور الحواسيب الإلكترونية والبرمجيات المتطورة فتح المجال أمام الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير لتغطية العجز ومواكبة التحولات، حيث تمثل الأدوات الحديثة الجيل الجديد من الأدوات التي تتطلع مراقبة التسيير إلى التعامل بها مع المعطيات الجديدة.

### 1- إشكالية الدراسة:

من خلال ما سبق يمكن طرح الإشكالية الرئيسية لهذه الدراسة :

- ما مدى مساهمة الآليات الحديثة لمراقبة التسيير في تحسين أداء مؤسسة "مطاحن عمر بن عمر - قالمة-؟"

### 1-1- الأسئلة الفرعية:

وللإجابة على هذه الإشكالية يمكن طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ما الهدف من تواجد وظيفة مراقبة التسيير داخل المؤسسة الاقتصادية؟
- ما هي الآليات الحديثة لمراقبة التسيير؟
- فيما تتمثل آليات مراقبة التسيير المعتمدة في "مؤسسة مطاحن عمر بن عمر"؟
- هل يساهم تطبيق أداتي التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) وبطاقة الأداء المتوازن (BSC) في تحسين أداء "مؤسسة عمر بن عمر-قالمة-؟"

### 2- فرضيات الدراسة:

تتلخص فرضيات الدراسة في:

- الفرضية الأولى: تعتبر مراقبة التسيير من الوظائف المهمة في المؤسسة، حيث تعمل على التأكد من استعمال الموارد المتاحة استعمالا فعالا وفي إطار أهداف المؤسسة، وتقييم الأداء والنتائج المحققة.
- الفرضية الثانية: من الآليات الحديثة لمراقبة التسيير: لوحة القيادة، بطاقة الأداء المتوازن .
- الفرضية الثالثة: تعتمد المؤسسة محل الدراسة على أداتي: لوحة القيادة والمحاسبة التحليلية لمراقبة التسيير .
- الفرضية الرابعة: تساهم أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) وبطاقة الأداء المتوازن (BSC) في تحسين أداء مؤسسة مطاحن عمر بن عمر -قالمة-.

### 3- أهداف الدراسة:

- التعرف على الآليات الحديثة لمراقبة التسيير وتبسيط الضوء على المفاهيم المتعلقة بها.
- معرفة آليات مراقبة التسيير المطبقة في المؤسسة محل الدراسة.
- يظهر البحث مدى مساهمة الآليات الحديثة لمراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة محل الدراسة.

### 4 أهمية الدراسة :

- يبرز البحث أهمية مراقبة التسيير في المؤسسة.
- إبراز العديد من الأفكار التي يجب على المسيرين الاطلاع عليها.
- إبراز الدور التي تلعبه الآليات الحديثة لمراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة.

### 5 أسباب اختيار الموضوع:

- أهمية الموضوع وعلاقته بمجال التخصص.

- تحسين أداء المؤسسات يعتبر من الأهداف الاستراتيجية لدى المسيرين.
- التعرف على وظيفة مراقبة التسيير وإبراز أهميتها داخل المؤسسة الاقتصادية.
- تشجيع الأستاذ المشرف للموضوع.
- الرغبة في معرفة ما مدى تواجد وتطبيق الأساليب الحديثة لمراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية وهل يتم تطبيقها على مستوى المؤسسة محل الدراسة.

### 6 منهج وحدود الدراسة :

#### أ- منهج الدراسة:

بهدف الفهم الأدق للدراسة والإجابة على الإشكالية المطروحة وإثبات صحة أو خطأ الفرضيات المتبناة وبغية الوصول إلى الأهداف المرجوة من الدراسة تم الاعتماد في الجانب النظري على المنهج الوصفي الذي يهدف إلى جمع البيانات والحقائق عن ظاهرة معينة، من خلال تحليل العوامل المؤثرة فيها للوصول إلى إبداء الاقتراحات بشأن الموقف موضوع الدراسة وذلك بالاعتماد على الكتب وبعض الدراسات السابقة والبحوث السابقة ذات العلاقة بالموضوع.

أما بالنسبة للجانب التطبيقي فقد تم الاعتماد على منهج دراسة الحالة، بجمع المعلومات اللازمة من أجل محاولة تطبيق كل من الـ ABC والـ BSC في مؤسسة مطاحن عمر بن عمر -قائمة-

#### ب- حدود الدراسة:

- حدود موضوعية: سيتم التعرف على الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير وأداء المؤسسات، ومدى مساهمة هذه الأدوات في تحسين أداء المؤسسة.
- حدود مكانية: تمت هذه الدراسة في مؤسسة مطاحن عمر بن عمر -قائمة- لإنتاج السميد والعجائن.
- حدود زمنية: الدراسة الميدانية في مؤسسة مطاحن عمر بن عمر -قائمة- للسنوات المالية من 2020 إلى غاية 2023.

#### 7- الدراسات السابقة:

لقد أوضحت العديد من الدراسات التي تناولت موضوع "مساهمة الأليات الحديثة لمراقبة التسيير في تحسين أداء مؤسسة" الأهمية البالغة لتطبيقها في كافة المؤسسات، وفيما يلي عرض لتلك الدراسات:  
(أ) دراسة نعيمة يحيوي، أطروحة دكتوراه بعنوان: "أدوات مراقبة التسيير بين النظرية والتطبيق" دراسة حالة: قطاع صناعة الحليب. (2008-2009)

حيث هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مكانة مراقبة التسيير في المؤسسة، وإبراز أهمية التكامل بين أدوات مراقبة التسيير التقليدية والحديثة كما يتم الاستعانة بها في عملية التخطيط وتقييم الأداء.



وأهم ما توصل إليه البحث ابراز الدور الفعال الذي لعبه المحيط في تحديد أدوات التخطيط والتقييم لمراقبة التسيير في المؤسسات وكذلك التطورات التي عرفت مراقبة التسيير والتحويلات التي مست أدوات التسيير التقليدي، ومن خلال ابتكار أساليب وأدوات ساعدت في اختيار المعالم والمؤشرات التي تقيس وتحسن الأداء وتبحث عن المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات وتقييم الأداء.

**ب) دراسة صفاء لشهب، مذكرة ماجستير بعنوان "نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرارات"، جامعة الجزائر، سنة (2005 - 2006).**

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على نظام مراقبة التسيير وكيفية مساعدته على اتخاذ القرارات ومدى أهميته في رفع وتحسين أداء المؤسسة ومن خلال نظام فعال لمراقبة التسيير يعمل على تحديد الانحرافات وتفسيرها. وأهم ما توصلت إليه الدراسة أن مراقبة التسيير مسار دائم للتعديل يستهدف تجديد العلاقات من أجل الاستخدام الأمثل للموارد وتصحيح الأخطاء والانحرافات، بالإضافة إلى تقييم نظام مراقبة التسيير من خلال مجموعة من الأدوات التي تستعمل كتقنيات تسمح بتخطيط الأداء وكذلك متابعته والحكم عليه بعد تنفيذه.

**ج) دراسة (francoise giraudet autres.2005) بعنوان مراقبة التسيير وقيادة الأداء**

تعرضت هذه الدراسة إلى مراقبة التسيير والأدوات المستعملة في الرقابة، على أساس أن الرقابة هي مسار قياس الأداء للمسؤولين التنفيذيين، كما تطرقت الدراسة لمختلف أدوات قياس الأداء مع التركيز على الأدوات الحديثة المتمثلة في بطاقة الأداء المتوازن باعتبارها من الأدوات المساعدة في اتخاذ القرارات والتي تعتمد على المؤشرات المالية وغير المالية، وإبراز دورها في قيادة الأداء.

**د) دراسة عقون سعاد، بعنوان "نظام مراقبة التسيير أدواته، ومراحل إقامته في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر (2001-2002)** خلصت هذه الدراسة إلى نظام مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية مهمة صعبة لغياب أدواته من جهة، وعدم شعور المديرين ومختلف المسؤولين بأهمية هذه الأخيرة وبالتالي يستدعي تغيير طريقة تفكيرهم والعمل على تحسينهم بحقيقة الرهانات الحالية الواجب رفعها للاستمرار، ثم العمل بعد ذلك على إنشاءه.

### 8- ما يميز هذه الدراسة:

ما يميز هذه الدراسة عن الدراسات المماثلة لها هو:

إسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي وتوعية مراقبي التسيير بالآليات الحديثة لمراقبة التسيير وأهمية تطبيقها ومساهمتها في تحسين أداء مؤسسة مطاحن عمر بن عمر، وذلك بتطبيق بطاقة الأداء المتوازن (BSC) التي لم يسبق تطبيقها من قبل بالمؤسسة، وتطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC).

### 9- صعوبات الدراسة:

- صعوبة القبول في المؤسسة للقيام بإجراء الدراسة الميدانية

- صعوبة الحصول على المعلومات من المؤسسة محل الدراسة وذلك بسبب السياسة الأمنية الصارمة التي تتبعها المؤسسة.

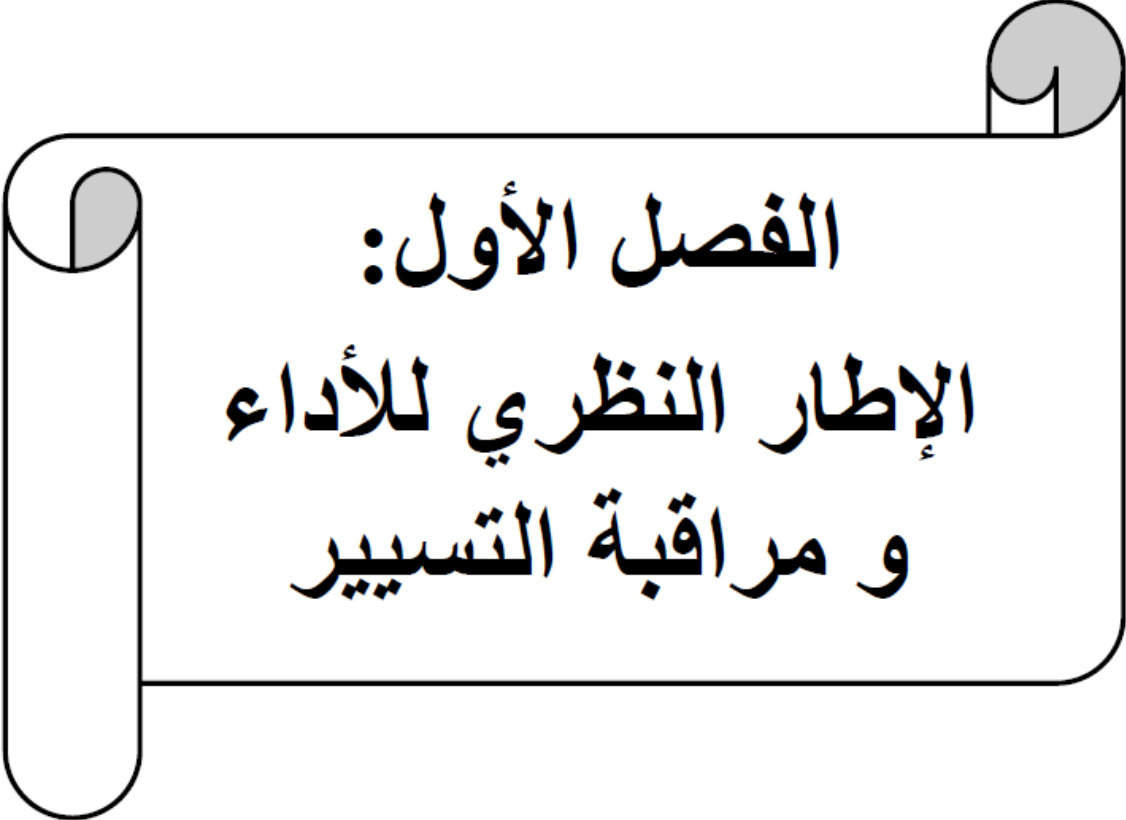
### 10- هيكل الدراسة:

تم تقسيم الدراسة إلى ثلاث فصول فصلين نظريين وفصل تطبيقي، إضافة إلى مقدمة وخاتمة

✓ **الفصل الأول:** يتعلق بالإطار النظري للأداء ومراقبة التسيير، من خلال مبحثين الأول تطرق إلى عموميات عن الأداء ويندرج ضمنه ثلاث مطالب، الأول تحت عنوان مفهوم الأداء ومكوناته، الثاني تحت عنوان أنواع الأداء والعوامل المؤثرة فيه، والمطلب الثالث تحت عنوان قياس الأداء وتقييمه. أما بالنسبة للمبحث الثاني مدخل إلى مراقبة التسيير بدوره انقسم إلى ثلاث مطالب الأول تحت عنوان التطور التاريخي ومفاهيم مراقبة التسيير، المطلب الثاني تحت عنوان أنواع ومهام مراقبة التسيير ومسارها، والمطلب الأخير تحت عنوان أدوات مراقبة التسيير.

✓ **الفصل الثاني:** الآليات الحديثة لمراقبة التسيير وتحسينها لأداء المؤسسة، تم تقسيم هذا الفصل أيضا إلى مبحثين الأول تحت عنوان الآليات الحديثة لمراقبة التسيير وينقسم إلى ثلاث مطالب، الأول تحت عنوان بطاقة الأداء المتوازن (BSC) ولوحة القيادة، الثاني تحت عنوان نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، ونظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)، أما للمطلب الثالث فكان تحت عنوان التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر Kaizen. بالنسبة للمبحث الثاني الذي كان تحت عنوان مساهمة الآليات الحديثة لمراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة فقط تم تقسيمه أيضا إلى ثلاث مطالب الأول تحت عنوان مساهمة بطاقة الأداء المتوازن ولوحة القيادة في تحسن أداء المؤسسة، الثاني تحت عنوان مساهمة أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) وأسلوب الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في تحسين أداء المؤسسة والأخير تحت عنوان مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر Kaizen في تحسين أداء المؤسسة.

✓ **الفصل التطبيقي:** جاء في شكل دراسة حالة في مؤسسة "مطاحن عمر بن عمر قالمة" وشمل مبحثين، المبحث الأول تقديم المؤسسة، اندرج ضمنه مطلبين الأول تحت عنوان التعريف بمؤسسة عمر بن عمر، والثاني تحت عنوان أدوات مراقبة التسيير المطبقة في المؤسسة، أما بالنسبة للمبحث الثاني تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، وبطاقة الأداء المتوازن (BSC) في مؤسسة "مطاحن عمر بن عمر - قالمة-". فقد تضمن بدوره مطلبين الأول يخص تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في مؤسسة مطاحن عمر بن عمر قالمة والثاني تضمن تطبيق بطاقة الأداء المتوازن (BSC) في المؤسسة محل الدراسة



**الفصل الأول:**  
**الإطار النظري للأداء**  
**و مراقبة التسيير**

**تمهيد:**

تمثل مراقبة التسيير إحدى المهام الأساسية التي يتوقف عليها نجاح عملية التسيير خاصة في ظل البيئة الحالية التي تتسم بالعولمة، وسرعة التبادل وتطور المستوى التكنولوجي والمنافسة الحادة، وذلك لما تتميز به مراقبة التسيير من خصائص وأدوات تمكن المسير من قياس وتقييم أداء المؤسسة واتخاذ القرار المناسب بما يحقق أهدافها. وحظي موضوع الأداء باهتمام كبير وتمت دراسته من قبل العديد من الباحثين في مجال الإدارة والاقتصاد على حد سواء، فأداء المؤسسة يتحدد بدرجة أساسية بقدرتها على تعظيم الاستفادة من الموارد المختلفة بصفة عامة ومن مواردها البشرية بصفة خاصة.

في إطار هذا السياق قمنا بتقسيم هذا الفصل إلى مبحثين، ففي المبحث الأول نتطرق إلى عموميات عن الأداء، أما في المبحث الثاني سنتطرق إلى مراقبة التسيير وأدواتها.

## المبحث الأول: عموميات عن الأداء

يعتبر الأداء المحور الرئيسي الذي تنصب حوله اهتمام العديد من الباحثين وجهود المدراء لمدة طويلة، كونه يشكل بامتياز أهم أهداف المنظمة، حيث تتوقف كفاءة أداة أي منظمة وفي أي قطاع على كفاءة أداء مختلف أقسامها، وإن التطرق إلى أداء المؤسسة الاقتصادية بدراسة نظرية يعد مطلباً ضرورياً للإحاطة بجميع جوانبه حيث سيتم التطرق إلى مفهوم الأداء ومكوناته ثم عرض مختلف أنواعه وكيفية تقييمه.

### المطلب الأول: مفهوم الأداء ومكوناته

#### 1 - مفهوم الأداء

سنحاول من خلال هذا المطلب تقديم مفهوم الأداء بصفة عامة، حيث سنتطرق إلى الأداء لغة واصطلاحاً.

#### 1.1 الأداء لغة:

كلمة أداء مشتقة من الفعل أدى ويشير المعنى لهذا الفعل إلى معنى المشي مشياً ليس بالسرّيع ولا بالبطء، وأدى الشيء قام به و يقال أدى فلان الدين، بمعنى قضاءه، وأدى فلان الصلاة، أي قام بها لوقتها، وأدى الشهادة أي أدى بها، وأدى إليه الشيء أوصله إليه، وبهذا فإن المعنى الدقيق في اللغة العربية لكلمة أداء هو قضاء الشيء أو القيام به<sup>1</sup>.

وإن أصل كلمة الأداء ينحدر إلى اللغة اللاتينية من خلال كلمة (performare) والتي تعني إعطاء وذلك بأسلوب كمي، وبعدها اشتقت اللغة الإنجليزية منها لفظة (performance) وأعطاهها معناه من الفعل (performe) بمعنى تأدية عمل، أو إنجاز نشاط، أو تنفيذ مهمة، أو القيام بفعل يساعد على الوصول للأهداف المسطرة<sup>2</sup>.

بعد ذلك أدخلت هذه الكلمة (performance) إلى اللغة الفرنسية في بداية القرن التاسع عشر في مجال سباقات الخيل بصفة عامة (les performances) تعبيراً عن النتائج التي حققها حصان ما، وعند أواخر القرن التاسع عشر امتد استعمالها في عالم الرياضة، للدلالة عن النتائج الحسنة لرياضي أو فريق معين، فأصبحت مرادفاً للنتيجة أو الإنجاز الرياضي ومع قدوم العهد الصناعي تعمم استخدام الكلمة للتعبير عن مردودية وامكانيات الآلات<sup>3</sup>.

#### 2.1 الأداء اصطلاحاً:

"يشير الأداء إلى درجة تحقيق وإتمام المهام المكونة لوظيفة الفرد، وهو يعكس الكيفية التي يحقق أو يشبع بها الفرد متطلبات الوظيفة"<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> عز الدين هروم، "واقع تسيير الأداء الوظيفي للمورد البشري في المؤسسة الاقتصادية"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2008، ص22.

<sup>2</sup> بلال معوج، "دور التحليل بالمؤشرات المالية في تقييم الأداء المالي بالمؤسسة الاقتصادية"، رسالة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جيجل، 2016، ص53.

<sup>3</sup> عز الدين هروم، مرجع سبق ذكره، ص22-23.

<sup>4</sup> راوية محمد حسن، "إدارة الموارد البشرية"، ط 1، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص215.

"هو عبارة عن الأنشطة والمهام التي يزاولها الموظف أو المالك/المسير في المؤسسة سواء كانت صغيرة أو متوسطة، ومقارنة النتائج الفعلية التي يحققها في مجال عمله بنجاح لتحقيق أهداف المؤسسة بكفاءة وفعالية وفقا للموارد المتاحة والأنظمة الإدارية والقواعد والإجراءات والطرق المحددة للعمل"<sup>1</sup>.

يعرف الأداء بأنه: "نتائج المخرجات التي يتم الحصول عليها عن العمليات والمنتجات، فهو يعبر عن المخرجات أو الأهداف التي يسعى النظام لتحقيقها"<sup>2</sup>.

بينما يتميز تعريف " طاهر محمود كلالدة " بالشمولية حيث قال: "الأداء هو درجة تحقيق الفرد العامل للمهام الموكلة إليه من حيث الجهد والجودة، والتنوعية المحققة مع العمل على تخفيض تكاليف الموارد المستخدمة".

3

يشير مفهوم الأداء في عمومته إلى ذلك الفعل الذي يقود إلى إنجاز الأعمال كما يجب أن تنجز، ومن ثم فهو بهذا المعنى يعتبر المحدد لنجاح المؤسسة أو فشلها، كما يعكس في الوقت نفسه مدى قدرة المؤسسة على التكيف مع متغيرات البيئة سواء البيئة الداخلية أو الخارجية، أو فشلها في تحقيق التأقلم المطلوب، كما تجدر الإشارة إلى أن مفهوم الأداء يقترن بمصطلحين هاميين في التسيير، هما الكفاءة والفعالية<sup>4</sup>.

## 2- مكونات الأداء

هناك من يرى أن الأداء يتكون من كمية العمل، نوعية العمل، نمط إنجاز العمل، وهناك من يرى أن الأداء مصطلح يتكون من مكونين رئيسيين وهما الفعالية والكفاءة، أي أن المؤسسة التي تتميز بأدائها الجيد هي التي تجمع بين عاملي الفعالية والكفاءة في تسييرها، كما يضيف "LOUIS RAYMOND" إلى هذين المكونين عنصرا الإنتاجية والتنافسية وفيما يلي سنقوم بتحليل هذه المصطلحات والمكونات<sup>5</sup>.

**1-2 الكفاءة (Efficacité)** تعني إنجاز النتائج (المخرجات) بأقل استخدام للموارد (المدخلات)، أي تركز على مفهوم الاستفادة القصوى من الموارد المتاحة بأقل الكلف.

**2-2 الفعالية (Efficience):** وهي مصطلح مرتبط بتحقيق الأهداف، كما يعني التأكد من أن استخدام الموارد المتاحة قد أدى إلى تحقيق الغايات والمقاصد والأهداف المرجوة منه<sup>6</sup>.

العلاقة بين الكفاءة والفعالية: قد يظهر كلاهما مرادفا للآخر، إلا أنهما في الحقيقة مختلفان من حيث المعنى المؤدي لكل منهما كما سبق وأن ذكرنا، فإذا نظرنا إلى الفعالية على أنها درجة نجاح المؤسسة في تحقيق الأهداف الاستراتيجية فإن الكفاءة تعتبر أحد المدخلات الهامة في تحقيق هذه الفعالية ومن هنا نستنتج أن:

<sup>1</sup> مهدي بن طيبة،-سفيان خروبي،" دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة"، مداخلة مقدمة للملتقى العلمي الوطني لمراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، جامعة البليدة 2 لوينيسي علي العفرون، 2017، ص5.

<sup>2</sup> علاء فرجان طالب،"حوكمة المؤسسة والأداء المالي الاستراتيجي"، دار صفاء الأردن، 2011، ص64.

<sup>3</sup> طاهر محمود كلالدة،"الاتجاهات الحديثة في القيادة الإدارية"، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن، ص 242.

<sup>4</sup> الشيخ الداوي،" تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء"، جامعة الجزائر، مجلة الباحث - عدد 07، 2009، ص217.

<sup>5</sup> الشيخ الداوي، نفس المرجع السابق، ص219-220.

<sup>6</sup> وائل محمد صبحي إدريس-طاهر محسن منصور الغالبي، "أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن"، دار وائل للنشر، الطبعة 01، 2009، ص46.

• الكفاءة لا تعادل الفعالية بل تعد أحد عناصرها.

• الكفاءة ليست شرطا كافيا للفعالية ولكنها مطلبا ضروريا لها.<sup>1</sup>

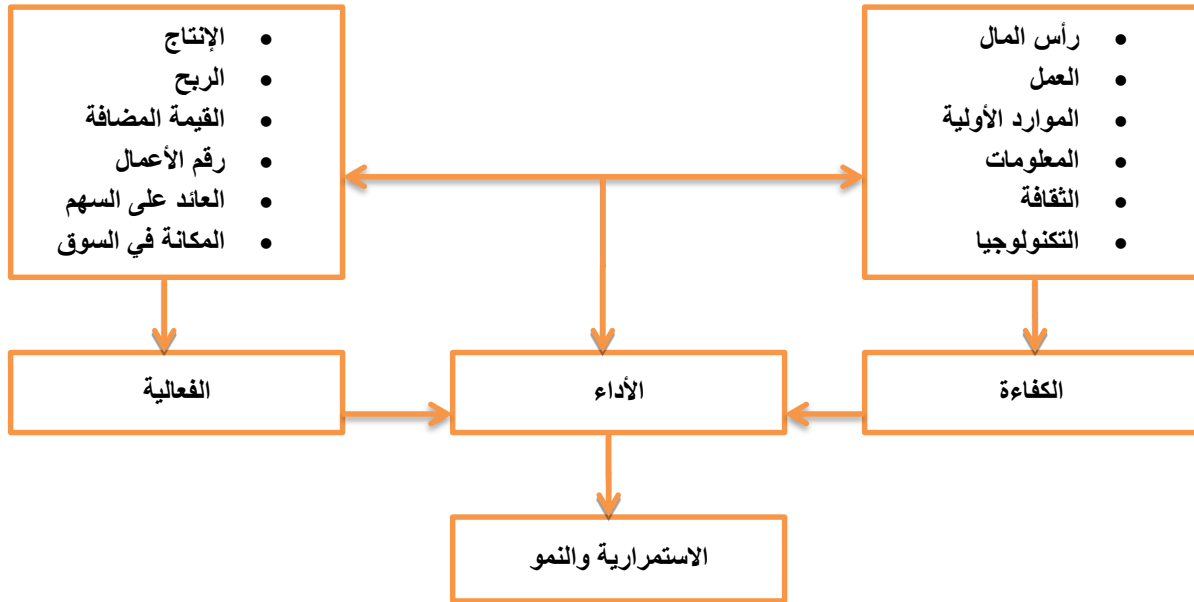
2-3 الإنتاجية: تعبر عن كفاءة المؤسسة في تحويل المدخلات إلى مخرجات، وبالتالي تقوم على دراسة العلاقات القائمة بين الموارد المستخدمة وبين النتائج المحققة<sup>2</sup>.

2-4 التنافسية: تعتبر التنافسية مصطلح يصعب تقديم مفهوم دقيق لها، يعود ذلك إلى اختلاف وجهات نظر وتجربة الممارسين في الميدان.

وأشار "G.garubaldi" إلى أن التنافسية هي: الوسيلة التي تتمكن بها المؤسسة من تحقيق التفوق التنافسي مع الآخرين، من خلال استحداث طرق جديدة للمؤسسات خاصة الإنتاجية منها.<sup>3</sup>

ويمكن توضيح الأداء من منظور الكفاءة والفعالية في الشكل الموالي:

الشكل رقم (01): الأداء من منظور الكفاءة والفعالية.



المصدر: عبد المليك مزهودة، "الأداء بين الكفاءة والفعالية- مفهوم وتقييم-"، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، العدد 1، 2001، ص 88.

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون-عبد الله قويدر الواحد، "مراقبة التسيير والأداء للمؤسسة الاقتصادية"، دار المحمدية الجزائر، 2004، ص 15.

<sup>2</sup> عطية عبد الحي مرعي، "المحاسبة الإدارية أساسيات التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة وتقييم الأداء"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2008، ص 49.

<sup>3</sup> شيراز حاييف سي حاييف، "إعادة هندسة العمليات كخيار استراتيجي لتحسين تنافسية المؤسسة"، مجلة الأبحاث الاقتصادية والإدارية، العدد 6، 2015، ص 75.

## المطلب الثاني: أنواع الأداء والعوامل المؤثرة فيه

## 1- أنواع الأداء

بعد ما تم التعرض إلى مفهوم الأداء ومكوناته ننقل إلى عرض أنواع الأداء في المؤسسة وتحديد أنواعه يفترض اختيار معايير التقسيم، هذه الأخيرة يمكن تحديدها في أربعة أشكال هي:

## الفرع الأول: حسب معيار المصدر

وفقاً لهذا المعيار يمكن تقسيم أداء المؤسسة إلى نوعين: أداء داخلي وأداء خارجي:<sup>1</sup>

## أ - الأداء الداخلي:

ينتج بفضل ما تملكه الوحدة أو المؤسسة من موارد، فهو ينتج أساساً من التوليفة التالية:

-الأداء البشري : هو أداء أفراد المؤسسة الذين يمكن اعتبارهم مورد استراتيجي قادر على صنع القيمة و تحقيق الأفضلية التنافسية من خلال تسيير مهامهم.

-الأداء التقني : يتمثل في قدرة المؤسسة على استعمال استثماراتها بطريقة فعالة.

-الأداء المالي : ويكمن في فعالية تعبئة استخدام الوسائل المالية المتاحة.

## ب - الأداء الخارجي:

هو الأداء الناتج عن التغيرات التي تحدث في المحيط الخارجي للمؤسسة، فهو يتولد عن المحيط الخارجي للمؤسسة، ويمكن أن يظهر هذا الأداء في النتائج الجيدة التي تتحصل عليها المؤسسة، نتيجة مثلاً: ارتفاع رقم الأعمال في ظروف معينة كازدياد الطلب على منتج المؤسسة أو خروج أحد المنافسين، فكل هذه المتغيرات تنعكس على الأداء إيجاباً أو سلباً، وعلى المؤسسة أن تسعى لمحاولة قياس وتحليل هذا الأداء لأنه يمكن أن يشكل تهديداً لها، فهي لا تتحكم فيه أو يصعب عليها ذلك كما هو الحال بالنسبة للأداء الداخلي.

يمكن توضيح النوعين السابقين في الشكل التالي:

<sup>1</sup> محمد زروقون-الحاج عرابة، "أثر إدارة المعرفة على الأداء في المؤسسة الاقتصادية"، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، جامعة وقلّة، العدد 1،



الشكل رقم (02): الأداء الداخلي والأداء الخارجي

أداء مقاس



الفائض الإجمالي

**Source** : Borraard MARTORY, Contrôle de gestion sociale, Librairie vuibert, Paris1999, p236

الفرع الثاني: حسب معيار الشمولية

حسب هذا المعيار يقسم الأداء داخل المنظمة إلى أداء كلي وأداء جزئي<sup>1</sup>:

أ- الأداء الكلي:

وهو الأداء الذي يتحقق من جراء مساهمة جميع العناصر والوظائف والأنظمة الفرعية للمؤسسة الاقتصادية، والتي لا يمكن نسبها إلى عنصر واحد دون مساهمة باقي العناصر، ومثال على ذلك مدى بلوغ المؤسسة لتحقيق النمو والاستمرارية والشمولية...إلخ.

ب - الأداء الجزئي:

وهو الذي يتحقق على مستوى الأنظمة الفرعية للمؤسسة وينقسم بدوره إلى عدة أنواع حسب المعيار المعتمد لتقسيم عناصر المؤسسة.

الفرع الثالث: حسب المعيار الوظيفي

يقسم الأداء وفق هذا المعيار حسب وظائف المؤسسة التي يمكن حصرها: الوظيفة المالية، ووظيفة الإنتاج، ووظيفة الموارد البشرية، ووظيفة التسويق، ووظيفة التموين، ووظيفة البحث والتطوير، ووظيفة العلاقات العمومية.

أ- أداء الوظيفة المالية: يتمثل هذا الأداء في قدرة المؤسسة على بلوغ أهدافها المالية بأقل التكاليف الممكنة.

ب-أداء وظيفة الإنتاج: ويقصد به قدرة المؤسسة على تحقيق المعاملات المطلوبة من الإنتاجية، ونتاج منتجات جودة عالية وبتكاليف منخفضة تسمح لها بالتنافس مع مثيلاتها، وتخفيض سنة تعطل الآلات والتأخر في تلبية الطلب.

<sup>1</sup> رفيقة خروش، "اقتصاد وتسيير المؤسسة"، شركة دار الأمة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2013، ص 201.

- ج- أداء وظيفة الموارد البشرية: ويقصد بها الأثر الصافي لجهود الفرد التي تبدأ بالقدرات وإدراك الدور أو المهام والذي بالتالي يشير إلى درجة تحقيق وإتمام المهام المكتوبة لوظيفة الفرد.
- د- أداء وظيفة التموين: يتمثل أداؤها في القدرة على توفير المواد الأولية بجودة عالية وفي الأجل المحددة، وبشروط دفع فرصة والحصول على آجال تسديد الموردين تفوق الأجل الممنوحة للعملاء وتحقيق استغلال جيد لأماكن التخزين.
- هـ- أداء وظيفة البحث والتطوير: يتمثل أداء وظيفة البحث والتطوير بقدرتها على توفير الجو الملائم للاختراع والابتكار والتجديد، وتحقيق وتيرة التجديد مقارنة بالمنافسين، ومواكبة التطورات الحديثة.
- و- أداء وظيفة التسويق: يتمثل في قدرة وظيفة التسويق على التجديد الجيد لمتطلبات العملاء وبالتالي محاولة تلبيتها وإرضاءهم في معرفة حصص السوق للمؤسسة.
- ز- أداء وظيفة العلاقات العمومية: إن أداء وظيفة العلاقات العمومية يتجسد في قدرة المؤسسة على تحسين تسيير علاقات المؤسسة الاقتصادية مع مختلف الأطراف الفاعلة معها.<sup>1</sup>

#### الفرع الرابع: حسب معيار الطبيعة

- أما حسب معيار الطبيعة الذي يقسم الأهداف إلى اقتصادية، اجتماعية، تقنية، سياسية... إلخ. فإنه يمكن وإن كان ذلك من باب المقابلة المنطقية، تصنيف الأداء إلى اقتصادي، اجتماعي، سياسي، تقني... إلخ.
- أ- الأداء الاقتصادي: يمكن القول إن الأهداف الاقتصادية تدل على وجود الأداء الاقتصادي، الذي يعتبر تحقيقه المهمة الأساسية في المؤسسة، حيث يتجسد في الفوائض التي تحققها المؤسسة من وراء تعظيم نواتجها (الإنتاج، الربح، القيمة المضافة، رقم الأعمال، حصة السوق) وتدنية مستويات استخدام مواردها (رأس المال، المواد الأولية).
- ب- الأداء الاجتماعي: إن الأهداف الاجتماعية، إن كانت في الحقيقة تمثل قيوداً مفروضة على المؤسسة يلزمها بها كل من مجتمعها الداخلي (أفرادها) والخارجي، فيعبر سعي المؤسسة إلى بلوغها على الأداء الاجتماعي لها. وبغض النظر عن كونها أهدافاً أم قيوداً، فإن تحقيقها يجب أن يكون بالتزامن مع الأهداف الاقتصادية لأن "الاجتماع مشروط بالاقتصاد" بذلك يتلازم الأداء الاقتصادي والاجتماعي، والمؤسسة الناجحة هي التي تعرف كيفية الوصول إلى تحقيق أكبر مستوى من النوعين معاً.
- ج- الأداء التكنولوجي: وذلك عندما تسطر المؤسسة لنفسها أهدافاً تكنولوجية، كأن ترغب في السيطرة على مجال تكنولوجي معين.
- د- الأداء الثقافي: عندما تسعى المؤسسة إلى تكوين ثقافة خاصة بها أو التأثير على السلوك الثقافي لمحيطها بخلق أنماط استهلاكية جديدة.

<sup>1</sup> george R terry, stephan G Franclin, les principes du management ,Paris, 1985, p 325

هـ- الأداء السياسي: يتم ذلك عندما تحاول المؤسسة التأثير على النظام السياسي القائم لجلب امتيازات لصالحها (تمويل الحملات الانتخابية من أجل إيصال أشخاص معينين إلى مراكز القرار) كما هو الشأن بالنسبة للشركات المتعددة الجنسيات خاصة العاملة منها في بلدان العالم الثالث، والأمثلة في المجال أكثر من أن تحصى.<sup>1</sup>

## 2- العوامل المؤثرة في الأداء

يجب أن يأخذ المسؤولين في اعتبارهم عند تقييم الأداء لمؤسسة ما تشغيل عوامل قد تؤثر في الأداء ومن بين تلك العوامل<sup>2</sup>:

- الاختلاف الملحوظ في حجم العمل قد يؤثر في الأداء: فالمنظمة التي تعالج حجما كبيرا من العمل قد تحتاج إلى موارد لكل وحدة عمل أقل مما تحتاج إليه أخرى لديها حجم أقل من نفس العمل.
- وجود أو عدم وجود الأعمال المتأخرة قد يؤثر في معدل الإنتاج: إن سبب النقص في العمل المتاح "وقت الانتظار" لدى العاملين يؤدي إلى انخفاض في معدل الإنتاج، وعلى هذا النقيض فإن كثرة العمل المتأخر عن المعتاد يمكن أن تسبب تعجلا ومعدلا أعلى للإنتاج مثل هذا المعدل المتعجل قد لا يمكن تحقيقه دائما ويتولد عنه انخفاض في نوعية المنتج النهائي.
- التحسينات التنظيمية والإجرائية ذات أثر مباشر على الأداء: يتوقف معدل الإنتاج على عوامل عدة منها ملائمة الترتيبات التنظيمية والإجرائية، فالتعديل التنظيمي مثلا الذي يغير من تدفق وتتابع العمل عادة ما يترتب عليه تغيرا في معدل الإنجاز، ومكينة العملية اليدوية ترتب ارتفاعا واضحا في معدل الإنتاج وبالمثل فإن اختصار خطوات العمل في عملية ما يقلل من الموارد المطلوبة لإنهاء وحدة العمل.
- الأداء في العمليات المتماثلة قد يتباين بحسب التوطن الجغرافي للوحدات من جراء الظروف المحلية: قد تتباين معدلات الإنتاج بسبب الظروف المحلية حتى ولو أدى نفس النشاط في مواطن مختلفة بنفس درجة الكفاءة من ذلك، مثل في عملية ما ينطوي على حصر وتسجيل الأفراد المتدخلين والمغادرين لدولة ما حيث هؤلاء الأفراد قابلون للعد قد يتباين معدل الحصر والتسجيل بحسب ما إذا كان الحصر يتم في الموانئ البحرية، أو الجوية، أو فقط العبور على الحدود البرية، فدرجة التفتيش المطلوبة عند كل موطن من هذه المواطن، وانتظام تدفق حركة الدخول والمغادرة واختلاف اللغات المستخدمة عند كل موطن... إلخ كلها تؤثر على معدل الإنتاج.
- نوعية وحدة العمل التام قد تقضى إلى معدلات مختلفة للإنتاج: معدلات الأداء كمية بطبيعتها وقد تحتوي على متغيرات عن نوعية العمل المنجز، وقد تظهر عملية ما مثلا معدلا جيدا للإنتاج لكنها من الناحية النوعية قد تتمثل في أداء رديء.

## المطلب الثالث: قياس الأداء وتقييمه

<sup>1</sup> عبد المليك مزهودة، مرجع سبق ذكره، ص 89-90.

<sup>2</sup> توفيق محمد عبر محسن، "تقييم الأداء مداخل جديدة لعالم جديد"، جامعة الزقايق، مصر، 2004، ص 07.

## 1- قياس الأداء

وتعد عملية قياس الأداء المرحلة الأولى من عملية الرقابة المتمثلة في ثلاث مراحل أساسية: القياس، المقارنة، تصحيح الانحراف. وقياس الأداء لا يتم في أغلب الحالات إلا بتوفر مجموعة من المعايير والمؤشرات التي تمكن من تحديده وتحديد تطورات المحققة إذا استلزم الأمر مقارنة بينه وبين الأداء السابق له<sup>1</sup>. ولهذا نميز بين نوعين من المؤشرات لقياس الأداء<sup>2</sup>:

### أ\_ المؤشرات المالية لقياس الأداء:

يعتبر الاعتماد على المؤشرات المالية في عملية قياس الأداء من أهم الأساليب المستعملة، وأهم أدوات التحليل شيوعاً في تقييم المركز الاستراتيجي للمؤسسات، وفي قياس أدائها خلال فترة معينة، وذلك بإجراء المقارنات بين المؤشرات المالية للمؤسسة والمؤشرات المالية للمؤسسات المنافسة، كما أن هذه المؤشرات تمكن من مقارنة أداء المؤسسات ووضعها المالي في فترات زمنية متعاقبة بهدف تحديد وتقييم اتجاهات الأداء فيها، ومن أكثر هذه المؤشرات استخداماً نجد ما يلي:

- **الإنتاجية:** يفيد مفهوم الإنتاجية باعتباره أداة يستخدمها المدير في القياس والمقارنة للتعرف على مستوى الأداء في المؤسسة، بالنسبة لغيرها من المؤسسات في فترات زمنية مختلفة، ويقصد بها الاستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج بما تتضمنه من موارد بشرية، معدات، مواد خام، رأس مال، معلومات... إلخ من أجل الحصول على أعظم وأفضل مخرجات من هذه المدخلات، ولذا فهي ترتبط بالأبعاد الثلاثة التالية: الكمية، القيمة، والجودة.
- **القيمة المضافة:** اعتبرت القيمة المضافة بمثابة مؤشر أساسي لقياس أداء المؤسسة، وتمثل الفرق بين الإنتاج والاستهلاك الوسيطة، فكلما تحسن هذا الفرق دل ذلك على تحسن أداء المؤسسة.
- **فائض الاستغلال الخام:** يقيس الأداء الكلي الاقتصادي للمؤسسة عن طريق استغلال مواردها البشرية والمادية، وهو يمثل الفائض الاقتصادي الناتج فقط عن عملية الاستغلال، وهو يحدد بذلك المردودية الحقيقية للاستغلال.
- **النتيجة الصافية (ربح أو خسارة):** محاسبياً تعتبر النتيجة الصافية المقياس النهائي لمردودية المؤسسة، الذي يسمح بقياس أدائها خصوصاً من جانب المساهمين والمحللين الماليين.

وإلى جانب هذه المؤشرات نجد عدداً من النسب المالية كنسبة السيولة، نسبة المديونية، نسب تغطية الأصول الثابتة... إلخ، التي تعكس الحالة المالية للمؤسسة.

<sup>1</sup> عادل عشي، "الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية: قياس وتقييم"، رسالة ماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة بسكرة، الجزائر، 2000 -

2001، ص 26

<sup>2</sup> محمد زرقون-الحاج عرابية، مرجع سبق ذكره، 129

- **العائد على الاستثمار (ROI):** كان استخدامه بمثابة بداية التوجه إلى قياس الأداء بصفة أكثر جدية، ويعرف بالعلاقة التالية:

الأرباح قبل الضرائب + تكاليف مالية

العائد على الاستثمار =

الأموال الدائمة

وقد شهدت السنوات الأخيرة ظهور مؤشرات أكثر موضوعية من الأخرى، استعملتها العديد من المؤسسات الغربية تحت تسميات مختلفة، لكنها ذات معنى واحد، تقيس بها القيمة التي تخلقها المؤسسة للمساهمين، ولعل أشهرها:

- **القيمة الاقتصادية المضافة (EVA):** ويستخدم هذا المؤشر كمرجع أساسي للمؤسسات الأوروبية الكبرى، تقيس بواسطته مدى مساهمتها في خلق القيمة، كما أنه يسمح للمساهمين بتقييم عمل المديرين. ويعرف مؤشر القيمة المضافة الاقتصادية بالعلاقة التالية:

القيمة الاقتصادية المضافة = الربح العملي - (تكلفة رأس المال × رأس المال).

فإذا كان هذا الفرق موجبا، فهذا يدل على أن المؤسسة تخلق قيمة اقتصادية وإذا كان الفرق سالبا، فهو يدل على أن المؤسسة تهدم القيمة الاقتصادية.

ب- **المؤشرات غير المالية لقياس الأداء:**

لأن المؤسسة حاليًا وغدًا يحكم عليها وفق مدى تحقيقها للهدف الرباعي التالي:

- ✓ القيمة للمساهمين بمنحهم سعر السهم، وكذا حصة ربح السهم.
- ✓ القيمة للعمال بتوفير بيئة تحثهم على التقدم والتطوير.
- ✓ القيمة للزبائن بأن تقدم لهم المؤسسة منتجات وخدمات تلبي احتياجاتهم وربما تفوق رغباتهم.
- ✓ القيمة للمجتمع من خلال تحقيق رقي وازدهار المجتمع.

فقد ظهرت بعض المؤشرات الاستراتيجية غير المالية لقياس الأداء، ويمكن أن نلخص الأنواع الأكثر

شيوغًا في الجدول التالي:

الجدول رقم (01): المؤشرات الاستراتيجية لقياس الأداء .

المجال	المؤشر الاستراتيجي
النمو	- نمو الأسواق. - نسبة نمو الأنشطة. - الحصة السوقية.
الإبداع	- متوسط المدة لإطلاق منتجات جديدة في السوق. - نسبة قيمة المنتجات الجديدة إلى رقم الأعمال. - نسبة مساهمة رقم الأعمال في البحث و التطوير.
القيمة/الزبون	- مؤشرات عن رضا الزبون. - نسبة الوفاء. - التنافسية- السعر.
الجودة	- مؤشرات الجودة. - الضمانات.
التسيير	- دوران العمال. - نسبة مصاريف التكوين في الكتلة الأجرية.
البيئة	- معدل الحوادث.

المصدر: محمد زرقون-الحاج عرابة، مرجع سبق ذكره، ص128.

2- عملية تقييم الأداء

2-1 تعريف تقييم الأداء:

يعرف تقييم أداء العاملين على أنه: " أداة إدارية تستخدم لتقدير جهود وسلوك الموظف الوظيفي (كمياً ونوعياً) خلال مدة محددة مسبقاً، لتقييم دوره في تحقيق المنظمة لأهدافها خلال فترة التقييم<sup>1</sup> ".  
كما يعرف أيضاً على أنه: " دراسة وتحليل أداء العاملين لعملهم وملاحظة سلوكهم وتصرفاتهم أثناء العمل ذلك للحكم على مدى نجاحهم و مستوى كفاءتهم في القيام بأعمالهم الحالية، وأيضاً للحكم على إمكانيات النمو والتقدم للفرد في المستقبل وتحمله لمسؤوليات أكبر أو ترقية لوظيفة أخرى"<sup>2</sup>.  
من التعريفات السابقة يمكننا القول بأن تقييم الأداء ما هو إلا مجموعة من الإجراءات التي تقوم بها المؤسسة بهدف الرقابة على النتائج المحققة ومقارنتها بالأهداف المرسومة، للتأكد من استخدام الموارد المتاحة بكفاءة.

<sup>1</sup> رولا نايف المعاينة-صالح سليم الحموري، "إدارة الموارد البشرية دليل عملي"، الطبعة 01، دار كنوز المعرفة، عمان 2013، ص116.

<sup>2</sup> صلاح الدين عبد الباقي، "الاتجاهات الحديثة في إدارة الموارد البشرية"، بدون طبعة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، 2002، ص368.

## 2-2 خصائص تقييم الأداء :

تتميز عملية تقييم الأداء بالخصائص التالية<sup>1</sup>:

- ✓ أنها عملية إدارية مخطط لها مسبقاً بشكل رسمي.
- ✓ أنها عملية إيجابية لأنها لا تسعى إلى كشف العيوب فقط وإنما تهتم أيضاً بنقاط القوة التي جسدها الفرد أثناء سعيه إلى تحقيق الهدف.
- ✓ أنها لا تتضمن إنجاز الواجبات فقط بل قياس مدى التزام الموظف بسلوكيات العمل المطلوب منه، والنتائج التي تحققت من الالتزام بهذه السلوكيات خلال فترة التقييم.
- ✓ أنها عملية شاملة وعامة في وقت واحد، أي يشمل تقييم الأداء جميع العاملين في المنظمة رؤساء ومرؤوسين في كافة المستويات الإدارية.
- ✓ أنها عملية مستمرة يومياً (غير موسمية) وإن كانت نتائجها النهائية تستخرج على فترات متباعدة.

## 2-3 أهمية تقييم الأداء :

تكمن أهمية تقييم الأداء فيما يلي<sup>2</sup> :

- ✓ تمكن المؤسسات من تقييم المشرفين والمدراء ومدى فاعليتهم في تنمية وتطوير أعضاء الفريق الذين يعملون تحت إشرافهم.
- ✓ تزويد المنظمات بمؤشرات عن أداء وأوضاع العاملين ومشكلاتهم.
- ✓ تمكين العاملين من معرفة نقاط ضعفهم وقوتهم في أعمالهم والعمل على التقاضي والتخلص من جوانب القصور والضعف.
- ✓ أسلوب للكشف عن نواحي الضعف في الأنظمة والإجراءات والقوانين وأساليب العمل والمعايير المتبعة ومدى صلاحيتها.
- ✓ يساهم في رسم خطة القوى العاملة للمؤسسة وما تتطلبه من تنمية وتدريب وتوفير المكافآت والحوافز للعاملين.

## 2-4 مراحل تقييم الأداء

إن عملية تقييم الأداء تمر بمراحل عدة نجملها بالآتي:

- 1-4-2 وضع توقعات الأداء: هي الخطوة الأولى في عملية التقييم، وعندها يتم وضع سياسة لذلك بالتعاون مع الطرفين، المؤسسة والعاملون، حيث يتم تعيين الأفراد المعنيين بالتقييم وكذا القائمون به، وأيضاً الاتفاق حول وصف المهام المطلوبة والنتائج التي ينبغي تحقيقها مع تحديد الفترات التي يتم فيها تقييم الأداء.

<sup>1</sup> مؤيد السعيد سالم، "إدارة الموارد البشرية: مدخل استراتيجي تكاملي"، الطبعة 01، دار إثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2009، ص238.

<sup>2</sup> حنا نصر الله، "إدارة الموارد البشرية"، الطبعة 01، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2013، ص180.

**2-4-2 جمع البيانات والمعلومات الإحصائية:** حيث يتطلب عملية تقويم الأداء توفير البيانات والمعلومات والتقارير والمؤشرات اللازمة لحساب النسب والمعايير المطلوبة لعملية من نشاط المنشأة والتي يمكن الحصول عليها من حسابات النتائج والأرباح والخسائر والميزانية العمومية والمعلومات المتوفرة عن الطاقات الإنتاجية والخدمات ورأس المال وعدد العاملين وأجورهم وغير ذلك، إن جميع هذه المعلومات تخدم عادة عملية التقويم خلال السنة المعنية، إضافة للمعلومات المتعلقة بالسنوات السابقة.

**2-4-3 تحليل ودراسة البيانات والمعلومات الإحصائية:** للوقوف على مدى دقتها وصالحيتها لحساب المعايير والنسب والمؤشرات اللازمة لعملية تقويم الأداء، حيث يتعين توفير مستوى من الموثوقية والاعتمادية في هذه البيانات وقد يتم الاستعانة ببعض الطرق الإحصائية المعروفة لتحديد مدى الموثوقية بهذه البيانات.

**2-4-4 إجراءات عملية التقويم:** باستخدام المعايير والنسب الملائمة للنشاط الذي تمارسه الوحدة الاقتصادية على أن تشمل عملية التقويم النشاط العام للوحدة أي جميع أنشطة مراكز المسؤولية فيها بهدف التوصل إلى حكم موضوعي ودقيق يمكن الاعتماد عليه.

**2-4-5 التغذية العكسية:** ينبغي على إدارة المؤسسة دراسة وتحليل نتائج التقويم واتخاذ الإجراءات المناسبة في تطوير كفاءة العاملين المطلوبة بلوغها، وهذا طبقاً لما تحدده الإدارة، والتغذية العكسية ضرورية للتقدم في المستقبل<sup>1</sup>.

**2-4-6 اتخاذ القرار المناسب عن نتائج التقويم:** في كون نشاط الوحدة المنفذ كان ضمن الأهداف المخططة وأن الانحرافات التي حصلت في النشاط قد حصرت جميعها، وأن أسباب قد حددت، وأن الحلول اللازمة لمعالجة هذه الانحرافات قد اتخذت، وأن الخطط وضعت للسير بنشاط الوحدة نحو الأفضل في المستقبل.

**2-4-7 وضع خطط تطوير الأداء:** تمثل آخر مرحلة حيث يتم وضع الخطط التطويرية التي يمكن أن تنعكس وبشكل إيجابي على التقويم من خلال التعرف على جميع مهارات وقدرات وكذا قيم العاملين<sup>2</sup>.

### المبحث الثاني: مدخل إلى مراقبة التسيير

عرفت مراقبة التسيير تطورات عديدة عبر الزمن وذلك للتغيرات السريعة التي طرأت على المؤسسات ومحيطها الذي أصبح يتسم بالتغيير السريع والمستمر، فمهمة مراقبة التسيير كانت في البداية محصورة الاهتمام بمراقبة سعر التكلفة والإيرادات والتكاليف، وبعدها تطورت مهمتها لتشمل مراقبة كل من الميزانيات وتقييم مردودية المؤسسة والتحكم في العوامل المؤثرة على التكاليف وتسيير الأنشطة.

### المطلب الأول: التطور التاريخي ومفاهيم مراقبة التسيير

#### 1- التطور التاريخي لمراقبة التسيير:

ظهرت عملية مراقبة التسيير لأول مرة في المؤسسات الأمريكية حيث تعد أزمة 1929 وتأثيرها على المؤسسات الأمريكية أدى إلى توقف الازدهار وقلة الموارد مما تطلب تطوير أدوات جديدة موجهة لتسيير

<sup>1</sup> مجيد الكرخي، "تقويم الأداء في الوحدات الاقتصادية باستخدام النسب المالية"، دار المناهج، الطبعة 01، 2014، ص 39.

<sup>2</sup> هاشم حمدي، "الإدارة بالأهداف"، دار الراية، الطبعة 01، عمان، 2014، ص 185.



المؤسسات. الطرق التي ابتكرتها هذه المؤسسات كانت هي بداية ميلاد مراقبة التسيير الحديثة ومن أبرز المؤسسات التي ساهمة في ذلك نجد شركة فورد، جنرال موتورز، (DU PONT)، هذه الشركات التي أدخلت طرق وأساليب جديدة على نظام مراقبة التسيير من أجل تدعيم وتنمية الفعالية الاقتصادية ولقد شهدت مسيرة مراقبة التسيير أربعة مراحل<sup>1</sup>:

**1-1 المرحلة الأولى:** في البداية وكمرحلة أولى استعملت مراقبة التسيير المحاسبة العامة وإعلام المسيرين بالمعلومات اللازمة المتنوعة المتعلقة بعلاقة المردودية بالنشاط، والمنتجات المحققة والمباعة من طرف المؤسسة، وهكذا وضعت النقاط الأولى لاستعمال أنظمة النسب ومؤشرات قياس الأداء الاقتصادي منذ بداية القرن الماضي، وشاع نظام النسب وتطور داخل المؤسسات الكيميائية الأمريكية خاصة مثل مؤسسة (DU PONT) سنة 1907، وهذا النظام وضع لأول مرة في علاقة مع حسابات الميزانية وحسابات النتائج.

**1-2 المرحلة الثانية:** تعتبر هذه المرحلة مرحلة بداية اللامركزية في المؤسسة حيث تم وضع ميكانيزمات التنظيم وتقسيم هيكل المؤسسة إلى عدة وظائف داخل المقر المركزي مثل: الخزينة المالية، البحث والتطوير، بالإضافة إلى فرض نظام استقلالية الأقسام في التسيير وإجراء مقارنة داخلية مع الأقسام الأخرى.

**1-3 المرحلة الثالثة:** المرحلة التي تأسس فيها نظام مراقبة التسيير والتي جاءت بعد الحرب العالمية الثانية في عصر الطرق التقنية للتسيير والتنبؤ التقديري والتي طبقت في المؤسسات الخاصة، هذه الأخيرة خصت استراتيجية تخطيط العمليات والموازنة عن طريق الأقسام التي تعتبر ذات أهمية في المستقبل بالنسبة للمسيرين، ولكن ذلك في تخطيط عملياتهم وتسيير الميزانية الداخلية من أجل مطابقة الموارد مع الاهتمامات الخاصة.

**1-4 المرحلة الرابعة:** هذه المرحلة التي تعتبر من أهم مراحل تطور مراقبة التسيير ظهرت في الستينات مع انتشار أسس الإدارة بالأهداف التي أنشأت نمط التنظيم التسلسلي الذي يعتمد على معالجة الأهداف ومقارنتها بالنتائج الموازية، والذي استدعى عن طريق مراقبة التسيير تصميم مراكز المسؤولية وبذلك رسمت مراقبة التسيير أولى مستويات المسؤوليات التسلسلية.

ومن خلال ما سبق إن تطور عملية مراقبة التسيير جاء بشكل آلي وحتمته الظروف الاقتصادية المعاشة في كل مرحلة من المراحل السابقة، مما جعل المؤسسات الاقتصادية تطور من ردت فعلها اتجاه التغيرات الاقتصادية الحاصلة في محيطها تدريجيا، فمن مجرد إمداد المسؤولين بالمعلومات المحاسبية فقط وصولا إلى استعمال أساليب كمية ونوعية حديثة تساعد في عملية اتخاذ القرار قبل وبعد عملية الاستغلال.

## 2 مفهوم مراقبة التسيير

### 1-2 تعريف مراقبة التسيير :

قبل التطرق إلى تعريف نظام مراقبة التسيير نلاحظ أنه مركب من مصطلحين: "مراقبة" و "التسيير" إذن سيتم تعريف كل مصطلح أولا:

<sup>1</sup> هواري معراج، "مدخل إلى مراقبة التسيير"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011، ص5.

**•مراقبة:**

- "هي وظيفة إدارية تهدف إلى التأكد من سلامة العمليات المنفذة ومطابقتها للقواعد والأصول والتعليمات الموضوعية من أجل كشف الأخطاء وتصحيحها بما يمنع ظهورها في المستقبل"<sup>1</sup>

- وعرفها هنري فايول: "تتطوي الرقابة على التحقق ما إذا كان كل شيء يحدث طبقاً للخطة الموضوعية والتعليمات الصادرة، وأن غرضها هو الإشارة إلى نقاط الضعف والأخطاء بقصد معالجتها ومنع تكرار حدوثها، وهي تنطبق على كل شيء: معدات، أفراد، أفعال..."<sup>2</sup>

**•التسيير:**

يمكن تعريف التسيير على أنه " عملية تهدف إلى تحقيق الأهداف المسطرة من قبل المؤسسة باستخدام مواردها المتاحة، ويعتبر هذا التعريف كلاسيكي لا يتماشى وتطورات اليوم، لذا المعنى الحالي للتسيير يتضمن بعدين هما"<sup>3</sup>

-التسيير الاستراتيجي : الذي يتابع نشاط المؤسسة على المدى البعيد.

- التسيير العملي: الذي يتابع نشاط المؤسسة على المدى القصير.

"هو عملية مركبة تشمل التخطيط، التنظيم، التوجيه، القيادة، الرقابة، بغرض تحقيق الأهداف المسطرة للمنظمة بأقل تكلفة ممكنة عن طريق الاستخدام الأمثل للموارد المالية، البشرية والمادية"<sup>4</sup>.

**• مراقبة التسيير:**

لقد تعددت التعاريف التي قدمت لنظام مراقبة التسيير حسب رأي كل مفكر ومجال وتعامله مع هذا النظام، ويمكننا توضيح أهم مراحل تطور مفهوم مراقبة التسيير حسب الجدول التالي:

<sup>1</sup> جبرائيل جوزيف كحالة-رضوان حلوة حنان، "محاسبة التكاليف المعيارية"، طبعة 2، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2002، ص13.

<sup>2</sup> بشير عباس العلاق، "الإدارة: مبادئ وظائف تطبيقات"، دار قباء الحديثة للطباعة والنشر والتوزيع، 1996، ص157.

<sup>3</sup> صفاء لشهب، "نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار"، رسالة ماجستير تخصص إدارة اعمال، جامعة الجزائر، 2006، ص16.

<sup>4</sup> محمد رفيق الطيب، "مدخل للتسيير اساسيات وظائف وتقنيات"، الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، 2006، ص21.

الجدول رقم (02): أهم مراحل تطور مفهوم مراقبة التسيير

تصور المؤسسة	تصور مراقبة التسيير
النظرة الكلاسيكية	<ul style="list-style-type: none"> <li>● مراقبة محاسبية ومالية.</li> <li>● مركزة على التحقق.</li> <li>● تحليل الانحرافات وتحديد المسؤوليات.</li> </ul>
مدرسة العلاقات الإنسانية	<ul style="list-style-type: none"> <li>● مراقبة اجتماعية-اقتصادية.</li> <li>● مشاركة، تحفيز.</li> <li>● اتصال.</li> </ul>
التقارب النظامي والتنظيمي	<ul style="list-style-type: none"> <li>● قيادة المنظمة.</li> <li>● مراقبة متكاملة للأنظمة الفرعية.</li> <li>● علاقة: هيكل، أهداف، أداءات.</li> <li>● علاقة: اتصال، معلومات، أداء.</li> </ul>

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

العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، فرع التسيير، الجزائر: جامعة الجزائر، 2002، ص51

وكلمة مراقبة التسيير هي المقابل والترجمة الحرفية للكلمة الفرنسية (contrôle de gestion) إذ تعني التحقيق والتدقيق في مدى احترام المعايير، العقوبات، أما في المشرق العربي فيطلق عليها الرقابة الإدارية أو المحاسبة الإدارية والتي ترجمت بدورها من الكلمة الإنجليزية (management control) والتي تعني القيادة والتحكم في التسيير. والمتحكم في التسيير هو الشخص الذي يحسن الشراء، التصنيع بفعالية والبيع بدهاء.<sup>1</sup> ومن بين التعاريف التي أعطيت لمراقبة التسيير:

هي: "متابعة التنفيذ لتبين مدى تحقيق الأهداف المراد ادراكها في وقتها، وتحديد مسؤولية كل ذي سلطة والكشف عن مواطن الخلل حتى يمكن تفاديها والوصول بالإدارة الى أكبر كفاءة ممكنة"<sup>2</sup> عرفها "P BERGERON":

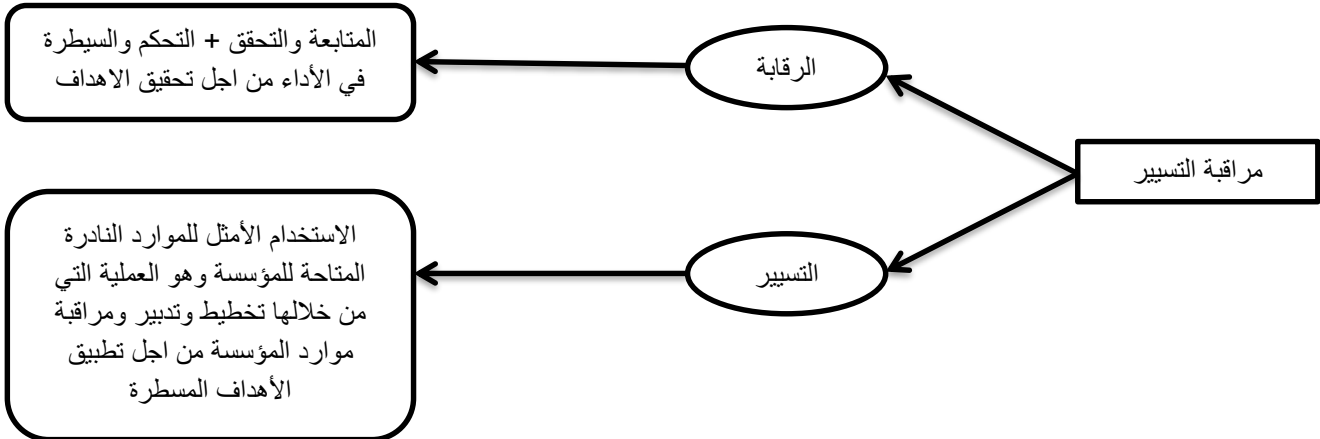
تلك العملية التي تسمح للمسيرين بتقييم أدائهم وبمقارنة نتائجهم مع المخططات والأهداف المسطرة وبتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة الوضعيات غير الملائمة<sup>3</sup> " والشكل الموالي يوضح تعريف مراقبة التسيير :

<sup>1</sup> . نعيمة يحيوي، سلسلة محاضرات، مقياس مراقبة التسيير، جامعة لخضر باتنة، ص2.

<sup>2</sup> بن زكورة العونية، أهمية مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، مجلة اقتصاد المال والاعمال، المجلد 04، العدد 02، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، الجزائر، 2019، ص187.

<sup>3</sup> زاهد محمد ديري، الرقابة الإدارية، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2011، ص25

الشكل رقم: (03) تعريف مراقبة التسيير



المصدر: سمير خليل، "إدارة الإنتاج والعمليات"، ط1، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن، 2010، ص6.

انطلاقاً من التعاريف السابقة يمكن حوصلة مراقبة التسيير في تعريف شامل: "مراقبة التسيير هي مجموعة من العمليات والإجراءات التي توجه موارد المؤسسة وتضمن الاستخدام الأمثل لتلك الموارد لتحقيق الأهداف المسطرة، وتدارك الانحرافات غير المسموح بها مع دراسة أسباب حدوثها لاتخاذ القرارات والتدابير التصحيحية محاولة لتفاديها مستقبلاً."

## 2-2- خصائص مراقبة التسيير

يمكن تلخيص خصائص مراقبة التسيير فيما يلي:<sup>1</sup>

- تقديم معلومات صحيحة: يعمل نظام مراقبة التسيير على تقديم معلومات صحيحة لمتخذ القرار لأن المعلومات الخاطئة أو المشوشة تضلل متخذ القرار وكثيراً ما تؤدي إلى نتائج سيئة.
- حسن توقيت المعلومة: يوفر نظام مراقبة التسيير المعلومات المناسبة في الوقت المناسب حيث إن المعلومات المتأخرة تفقد معناها وفائدتها جزئياً أو كلياً فحصول متخذ القرار على معلومات صحيحة ولكن متأخرة ليس لها أثر على القرار.
- الاقتصاد في التكاليف: يساهم النظام الفعال لمراقبة التسيير في تخفيض التكاليف خاصة، إذا كان هذا النظام إلكتروني مبني على الحاسب والبرمجيات فهو يخفض من تكاليف التشغيل وتكاليف الوقت، وأيضاً تخفيض التكاليف من خلال التقليل من الأخطاء والانحرافات التي غالباً ما يكون لها تكاليف باهظة.
- سهولة الفهم: يتصف نظام مراقبة التسيير بالسهولة سواء في الفهم أو التطبيق، فإذا لم يفهم المسير نظام الرقابة جيداً وطبيعة المعلومات والنتائج التي يقدمها فإنه سوف يسيء تفسير هذه النتائج، الأمر الذي يؤدي به إلى اتخاذ قرارات خاطئة.

<sup>1</sup> قورين حاج قويدر، "دور نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير"، رسالة ماجستير في علوم التسيير، تخصص إدارة أعمال، جامعة الشلف كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2007، ص32.

## 2-3- أهمية مراقبة التسيير

من خلال تطور المؤسسات الاقتصادية تظهر أهمية مراقبة التسيير من حيث أنه في بعض المؤسسات لم تكن هناك حاجة لوجود نظام رقابة على عملياتها، لقيام أصحابها بإدارتها بأنفسهم والمأمهم بكل وظائفها، وعندما كبرت أحجام المؤسسات وتعددت مشاكلها وزاد عدد العاملين بها للقيام بالأنشطة المختلفة سواء كانت إنتاجية، أو تسويقية، أو إدارية، أو تمويلية فقد تعذر على أصحابها إدارتها إدارة فعلية، وصحب ذلك تنازل أصحابها عن اختصاصاتهم في الإدارة والرقابة لأشخاص آخرين، مما دعا إلى ضرورة إدارة المؤسسة على أسس علمية وعملية سليمة تتضمن المحافظة على أموالها ورسم سياساتها ومتابعة تنفيذها بسهولة وتحقيق الكفاءة في استغلال الإمكانيات المتاحة.<sup>1</sup>

ويمكن إيجاز أهمية مراقبة التسيير فيما يلي:<sup>2</sup>

- ❖ الضبط الداخلي والفحص المتأهل في مراقبة التسيير يقلل من مخاطر الضغط البشري واحتمال الأخطاء والغش.
- ❖ توفير المعلومات المناسبة في الوقت المناسب من أجل اتخاذ القرار.
- ❖ التقليل من مخاطر التسيير لأقل حد ممكن لتنفيذ عملية التسيير بالكفاءة المطلوبة، حيث أن مراقبة التسيير تعتمد كثيرا على حكمة المهني وذلك لكي يتأكد من فعالية برامج الرقابة الذي يمكنه من إبداء الرأي المهني السليم عن وضعية المؤسسة. وهذا يعني أن على المراقب أن يهتم بخصائص الجودة للأدوات التي يعتمد عليها.
- ❖ التنظيم والتوجيه وتوزيع الموارد: حيث أن الموارد المتاحة بأي مؤسسة هي محدودة بطبيعتها ويقع على عاتق المدراء والمسؤولين توزيع هذه الموارد النادرة واستعمالها في المؤسسة بأقصى كفاءة وفعالية ممكنة ويتطلب ذلك تعاون الأنشطة المختلفة وتنظيمها وتوجيهها بحيث يؤدي إلى أفضل استعمال لها تقييم الأداء وتصحيح الانحرافات.
- ❖ جمع وتحفيز وتنشيط الأفراد: تعمل مراقبة التسيير على توحيد الجهود من أجل تحقيق المشاركة في عملية الرقابة وبالتالي تحقيق أهداف المؤسسة، حيث تقوم مراقبة التسيير بالعمل على بعث الحيوية في مختلف مستويات السلطة في المؤسسة وتنشيطها عن طريق المكافأة.
- ❖ تسمح مراقبة التسيير بتنظيم وتعظيم الأثر الرجعي للمعلومات، أو حلقات التغذية العكسية التي تزود المؤسسة بالمعلومات الضرورية حول تطور وظائفها وتقلبات محيطها، مما يسمح لها بتعديل أهدافها.
- ❖ التثبيث من أن القواعد مطبقة على وجهها الصحيح، وخاصة في الأمور المالية وحدود التصرف فيها.

<sup>1</sup> ياغي محمد عبد الفتاح، "الرقابة في الإدارة العامة"، مركز أحمد ياسين الفني، عمان، الأردن، ط2 1994، ص19.

<sup>2</sup> هياج عبد الحمان، "أثر مراقبة التسيير على رفع الأداء المالي دراسة حالة المؤسسة الوطنية لسيارات الصناعية"، رسالة ماجستير في علوم التسيير تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، ورقلة، ص121.

❖ المحافظة على حقوق الأطراف ذات المصلحة في قيام المؤسسة مثل العاملين فيها المتعاملين معها، وذلك منعا للتعسف في استعمال السلطة من جانب المديرين وتحقيقا للعدالة في أداء الخدمات والوفاء بالالتزامات.

## 2-4- أهداف مراقبة التسيير:

إن الهدف الرئيسي لمراقبة التسيير هو ضمان التسيير الحسن والأداء الجيد لجميع وظائف المؤسسة وهذا لا يتحقق إلا إذا قام المسير بإنجاز المهام الملقاة على عاتقه بأحسن وجه.<sup>1</sup> وعموما نجد أن مراقبة التسيير تسعى إلى تحقيق الأهداف التالية:<sup>2</sup>

❖ تحليل الانحرافات التي تكون ناتجة بين النشاط الحقيقي والنشاط المعياري وإبراز الأسباب التي أدت إلى هذه الانحرافات وذلك يتم عن طريق الميزانيات التقديرية.

❖ تحقيق الفعالية ونقص تحقيق الأهداف التي وضعت مقارنة بالموارد المتاحة. ومن أجل تحسين الفعالية يتطلب تطوير ديناميكي لأنظمة المعلومات حتى نتمكن من جمع المعلومات في الوقت والحجم المناسبين إضافة إلى ضرورة معرفة إيرادات وتكاليف المؤسسة.

❖ الوقوف على نقاط الضعف التي تعاني منها المؤسسة لتصحيحها واستنتاج نقاط القوة للتركيز على تدعيمها.

❖ تحقيق الفاعلية يعتبر المبدأ الأساسي في النظرية النيوكلاسيكية من خلال الاستعمال العقلاني والرشيد لموارد المؤسسة ويتم تحقيق ذلك عن طريق وضع ميزانيات تقديرية ثم مقارنة بين ما خطط له وما تم تحقيقه.

❖ تحقيق الملائمة أي التأكد من أن الأهداف المسطرة تتماشى مع الوسائل المتاحة وذلك بتبني استراتيجية مدروسة وتسيير أمثل للأفراد إذ أن بهذين العاملين يتماشى التسيير الفعال لوسائل الاستغلال وبالتالي تحقيق الأهداف بأقل التكاليف.

## المطلب الثاني: أنواع ومهام مراقبة التسيير ومساورها

### 1 أنواع مراقبة التسيير :

يمكن تقسيم أنواع مراقبة التسيير حسب الأشكال التالية:

أولاً: حسب المعايير: حسب هذا الشكل تقسم إلى:<sup>3</sup>

➤ الرقابة على أساس الإجراءات: يركز هذا النوع من الوقاية على التصرفات التي تصدر من وحدات الإدارة العامة ومن العاملين فيها وليس على ما تحققه هذه التصرفات من نتائج نهائية.

<sup>1</sup> صالح خالص صافي، "رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007، ص34.

<sup>2</sup> Michel Gervais, "contrôle de gestion", édition dund, Paris, 1976, p17.

<sup>3</sup> نعيم إبراهيم الطاهر، "أساسيات إدارة الاعمال ومبادئها"، عالم الكتاب الحديث، الأردن، 2010، ص304.

➤ الرقابة على أساس النتائج: تقوم بقياس النتائج النهائية التي تحققها المنظمات العامة.

ثانيا: حسب الزمن: يمكن تقسيمها إلى:<sup>1</sup>

➤ رقابة السابقة (القبلية): يعتمد هذا النوع من المراقبة على التأكد من توفر متطلبات إنجاز العمل قبل البدء في التنفيذ أي أنها مراقبة وقائية، حيث يقلل من شدة الانحرافات بين النتائج المتوقعة (التقديرية) والنتائج المحققة (الفعلية)، كما تساعد في مواجهة المشاكل المستقبلية التي تعرقل العمل، وتعتبر هذه المراقبة تنبؤية لأنها تركز على التنبؤ بالمشكلة المتوقعة التي تحدث مستقبلا من أجل تحديد الإجراءات والاستعدادات لمواجهة المشاكل.

➤ رقابة أثناء الإنجاز (آنية): هذا النوع من المراقبة يعتبر مراقبة علاجية أثناء الإنجاز، أي أنه يتم تصحيح الأخطاء والانحرافات إذا حدثت أثناء تنفيذ العمل، والتأكد من أنه سيتم إنجازه للمواصفات المطلوبة مع تفادي حدوث الانحرافات.

➤ المراقبة اللاحقة (البعدية): تتم هذه المراقبة على شكل دورات عادة ما تكون أسبوعيا أو شهريا أو أيام محددة، لذلك توضع برامج دورية ويتم تنفيذها مسبقا والهدف منها هو وقائي أكثر منه علاجي من الانحرافات وسلبيتها ويتم هذا النوع من المراقبة بعد إنجاز النشاط.

ثالثا: من حيث المستويات الإدارية (من حيث الشمولية) وتنقسم إلى:<sup>2</sup>

➤ الرقابة على مستوى الفرد: يسعى هذا النوع من الرقابة إلى تقييم أداء العاملين ومعرفة مستوى كفاءتهم في العمل وسلوكهم وذلك بمقارنة أدائهم مع المعايير الخاصة بذلك.

➤ الرقابة على مستوى الوحدة الإدارية: يهدف إلى قياس وتقييم الإنجاز الفعلي للإدارة الواحدة أو قسم من أقسامها لمعرفة مدى كفاءة أدائها لمهامها لتحقيق الأهداف المنشودة.

➤ الرقابة على مستوى المؤسسة ككل: مستوى ثالث للرقابة في منظمات الأعمال والغرض منها تقييم الأداء الكلي للمؤسسة ومعرفة مدى كفاءتها في تحقيق الأهداف العامة.

رابعا: من حيث نوعية الانحراف: يقسم هذا الشكل إلى:

➤ رقابة إيجابية: يقصد بها تحديد الانحرافات الإيجابية لمعرفة أسبابها وتدعيمها ثم الاستفادة منها بشكل أكثر في المستقبل.

➤ رقابة سلبية: يقصد بها الكشف عن الأخطاء والانحرافات السلبية وتحديد أسبابها ومسبباتها والعمل على تصحيحها فورا واتخاذ الإجراءات لمنع حدوثها في المستقبل.

خامسا: من حيث المصدر: تنقسم إلى:

➤ رقابة داخلية: يقصد بها أنواع الرقابة التي تمارسها كل منظمة بنفسها على أوجه النشاطات والعمليات التي تؤذيها والتي تمتد خلال مستويات التنظيم المختلفة.

<sup>1</sup> فواد الشيخ سالم- زياد رمضان، "المفاهيم الإدارية الحديثة"، مركز الكتب الأردني، الطبعة 05، 1990، ص244.

<sup>2</sup> علي عباس، "أساسيات علم الإدارة"، دار المسيرة، عمان الأردن 2009، ص185.

➤ رقابة خارجية: تعتبر عمل متمم للرقابة الداخلية ذلك لأنه إذا كانت الرقابة الداخلية على درجة عالية من الإتقان بما يكفل حسن الأداء فإنه ليس ثمة داع عندئذ على رقابة أخرى خارجية، ذلك فإن الرقابة الخارجية في العادة تكون شاملة غير تفصيلية، كما أنها تمارس بواسطة أجهزة مستقلة متخصصة ما يكفل الاطمئنان إلى أن الجهاز الإداري للمنظمة أو المنشأة لا تخالف القواعد والإجراءات، وعادة ما يتبع أجهزة الرقابة الإدارية العليا وهذا ما يعطينا مكانة مرموقة وقوة دفع عالية أو محاولة التأثير في اتجاهاتها.

## 2. مهام نظام مراقبة التسيير

تعمل مراقبة التسيير على:<sup>1</sup>

**مراقبة الأداء الوظيفي:** تسمح مراقبة التسيير بمراقبة الأداء الوظيفي الذي يمثل الدعامة الأساسية داخل المؤسسة باعتبارها الوسيلة الأساسية لجميع المعلومات لتقييم الأداء الخاص بالموظفين، مما يساعد المسؤولين على اتخاذ القرار فيما يخص الترقية، الزيادة في الأجر، المكافأة أو العقوبة... إلخ. أين يتم توطيد العلاقة بين المؤسسة وعمالها وزيادة الثقة بينهم من خلال:

- ✓ مشاركة العمال في تحديد أهداف المؤسسة من خلال التوازن بين أهداف الفرد وأهداف المؤسسة.
- ✓ عدالة التوزيع وذلك من خلال توزيع الأجور على حسب طبيعة عمل كل فرد وكذا توزيع الأرباح حسب الهيكل الهرمي للمؤسسة.
- ✓ العدالة في التعامل، وذلك من خلال الاتصال الدائم بين ممثلي العمال والمسؤولين بهدف مناقشة مشاكلهم وإيجاد الحلول المناسبة لها.
- ✓ **مراقبة الجودة:** من خلال إدارة الجودة التي تهتم بتحديث المنتجات وتطويرها لإرضاء رغبات المستهلكين، وعليه فمراقب التسيير مطالب بمتابعة تغيرات المنتجات ورغبات المستهلكين لضمان استمرارية المؤسسة.
- ✓ **إدارة الوقت:** باعتباره عامل هام داخل المؤسسة يسمح لها بالمحافظة على مركزها التنافسي، وذلك من خلال استغلاله لصالحها بالوسائل التالية:

- ✓ العمل على تطوير الكفاءة عن طريق التكوين المستمر.
- ✓ استخدام التكنولوجيا على مستوى الإدارات لربح الوقت.
- ✓ تنفيذ الأهداف عن طريق جدول زمني باستخدام بحوث العمليات.

## 3- مراحل وخطوات مراقبة التسيير

### 3-1- مراحل مراقبة التسيير

تتكون عملية مراقبة التسيير من أربعة مراحل رئيسية، وفيما يلي شرح لهاته المراحل:<sup>2</sup>

### ➤ المرحلة الأولى: التخطيط

<sup>1</sup> بن زكورة العونية، مرجع سبق ذكره، ص 191.

<sup>2</sup> سعاد عقون، مرجع سبق ذكره، ص 74-75.



تسمح هذه المرحلة بالانتقال من الغايات إلى الأهداف المحددة القابلة للتنفيذ وذلك بتصميم مخططات تسمح بتنفيذها، حيث يقوم مراقب التسيير في هذه المرحلة بتقديم المعلومات اللازمة لإدارة المؤسسة والتي تساعد المديرين على وضع استراتيجية طويلة المدى، يتم تقسيمها فيما بعد بمساعدة مراقب التسيير إلى المدى المتوسط (3-5) سنوات وأيضاً المدى القصير (سنة)، عن طريق ما يسمى بالموازنات حيث تسمح هذه الأخيرة بتحقيق أهداف قصيرة الأجل.

#### ➤ المرحلة الثانية: التنفيذ

بعدما يتم التخطيط لما سيشعر في تنفيذه وهذا انطلاقاً من الاختيارات الاستراتيجية تأتي مرحلة التنفيذ أي القيام بخطط العمل التي تم إعدادها، بتحقيقها في الميدان وعلى أرض الواقع. تجسد هذه المرحلة تحقيق عملية الأهداف وتعتبر غاية العمل التسييري ككل.

#### المرحلة الثالثة: المتابعة والتحليل

يتم أثناء سير العمليات الوقوف دورياً على التنفيذ، بقياس النتائج الجزئية المحققة، بحيث لا يمكن التأثير على الماضي، يكون التركيز هنا على فهم أسباب تلك النتائج والتوصل إلى ما يمكن فعله لتصحيح السير أو تعديل الطلقة إن صح القول.

#### ➤ المرحلة الرابعة: الإجراءات التصحيحية

تؤدي المرحلة السابقة منطقياً 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، قد ترجع إلى مرحلة إعداد الموازنات والأهداف السنوية التي قد تكون غير مطابقة للاستراتيجية المختارة، كما قد ترجع التصحيحات على الخطط متوسطة الأجل وحتى الاستراتيجيات نفسها لعدم واقعيتها أو عدم ملاءمتها لوضعية المؤسسة، ونذكر أن دور مراقب التسيير في هذه المرحلة يقتصر فقط على اقتراح تعديلات وتقديم توصيات ولا يمكنه اتخاذ قرارات بهذا الشأن لأن هذا الأخير من صلاحيات المسؤولين العمليين المرتبطين به. وهذا يؤكد أن مسار مراقبة التسيير يهدف إلى تحسين جودة الأداء التسييري في التركيز على التدريب، أو التعليم الناتج عن تحليل أسباب الأخطاء السابقة.

تتمثل مراقبة التسيير في التأكد من أن ما تم تحقيقه أو ما يتحقق مطابق للأهداف المرسومة لأي نشاط وذلك بإتباع خطوات معينة تتمثل في أربع خطوات أساسية وضرورية اتفق حولها الكثير من رواد الإدارة والتسيير وتتمثل في:<sup>1</sup>

**3-2-1- تحديد المعايير الرقابية:** تعتبر المعايير الرقابية الأساس الذي تقوم عليه مراقبة التسيير، ففي غياب المعايير لا يمكن تقييم الأداء الفعلي وبالتالي لا يمكن معرفة هل هناك انحراف يستدعي اتخاذ إجراء معين للتصحيح أم لا يوجد انحراف.

يعرف أحد الكتاب المعايير الرقابية بأنها "المقاييس الموضوعية التي تستخدم لقياس النتائج الفعلية وهي تمثل الأهداف التخطيطية للمؤسسة أو إحدى إداراتها أو أقسامها والتي يعبر عنها بشكل يجعل من الممكن استخدامها لقياس التحقيق الفعلي للواجبات المخصصة"  
ونلاحظ من ذلك أن المعايير الرقابية لها صفة مزدوجة فهي تمثل هدفا يرجى تحقيقه وفي نفس الوقت تمثل أدوات قياس يتم بواسطتها مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المتوقع.

**3-2-2- قياس الأداء الفعلي وتحديد الانحرافات:** بعد أن يتم تحديد المعايير الرقابية تحديدا واضحا وربطها بمراكز المسؤولية تأتي الخطوة التالية وهي جمع المعلومات اللازمة المعبرة عن مختلف جوانب نشاط مراكز المسؤولية أو نشاط المؤسسة ككل بالاعتماد على نظام المعلومات، ثم قياس الأداء الفعلي عن طريق إجراء المقارنة بينه وبين الأداء المخطط أو المعايير الرقابية المحددة مسبقا، والوصول إلى الانحرافات التي قد تنشأ عن عملية المقارنة.

**3-2-3- تقييم الأداء وتحليل الانحرافات :** تمثل عملية تقييم الأداء إحدى الحلقات في سلسلة متكاملة ومتراصة من عملية التسيير والرقابة، تكون بعد وضع المعايير الرقابية وإتمام التنفيذ الفعلي حيث يبدأ دور التقييم ومعرفة مدى الانحراف مقارنة بالمعايير المحددة مسبقا من أجل تحليل هذه الانحرافات ومعرفة أسبابها وإيجاد الحلول المناسبة لها.

**3-2-4- تصحيح الانحرافات:** تمثل الخطوة السابقة تحليل الانحرافات ومعرفة أسبابها كأساس يركز عليه لتصحيح تلك الانحرافات، فعند معرفة الأسباب يمكن اتخاذ إجراء محدد وذلك لإعادة العمليات المختلفة إلى وضعها الصحيح، وقد تكون هذه الإجراءات التصحيحية فورية أو على المدى الطويل، ففي كل الحالات يجب مراعاة أثر هذه القرارات التصحيحية على التنظيم وعلى الأفراد ومدى انسجامها مع استراتيجية المؤسسة.  
وهنا يتمثل الدور الأساسي والأكثر أهمية لمراقبة التسيير بقدرتها على تصحيح الانحرافات الموجودة أو التي قد توجد في الأداء الفعلي مقارنة بما تم رسمه أصلا من أهداف، وتقدير درجة الخطورة في الفروقات الحاصلة أو التي ستحصل، ومدى تأثيرها في الأهداف الاستراتيجية المقررة واتخاذ القرارات المناسبة بالتصحيح.

### المطلب الثالث: أدوات مراقبة التسيير

<sup>1</sup> حموش رمزي، "مداخلة مراقبة التسيير ودورها في المؤسسة الاقتصادية"، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، 2020، ص5-6.

تقوم عملية تصميم نظام مراقبة التسيير على اقتراح مجموعة من الأدوات والوسائل التي تعمل بصورة جيدة ومتناسقة مع الإجراءات المحددة والتي تساعد على تحقيق الأهداف واتخاذ القرارات، تطورت هذه الأدوات حسب تطور المؤسسات وتغيرات محيطها، فأصبحت تنقسم إلى أدوات تقليدية وأخرى حديثة.

### 1- الأدوات التقليدية

من أهم هذه الأدوات: نظام المعلومات، المحاسبة العامة، المحاسبة التحليلية، التحليل المالي والموازنة التقديرية.

### 1- نظام المعلومات والمحاسبة العامة:

#### 1-1 نظام المعلومات:

لقد شهدت نظم المعلومات تطورا كبيرا في السنوات الأخيرة نتيجة للتطورات السريعة التي حصلت لتكنولوجيا المعلومات ويلزم ذلك إدراكا واسعا ومنتاميا لأهمية تلك الأنظمة ودورها في نجاح المؤسسات، وسنحاول فيما يلي التعرف على نظام المعلومات.

قبل الوصول إلى نظام المعلومات تجدر الإشارة إلى مصطلحات أساسية وهي النظام، البيانات، المعلومات .

أ\_ النظام: يعرف النظام على أنه: " مجموعة من العناصر المترابطة والمتكاملة، والمتفاعلة مع بعضها أي سلسلة من العلاقات من أجل أداء وظيفة محددة أو تحقيق هدف معين<sup>1</sup> . "

ب\_ البيانات: "البيانات مجموعة من الحقائق الموضوعية الغير مرتبطة يتم إبرازها وتقديمها دون أحكام أولية مسبقة، وتصبح البيانات معلومات عندما يتم تصنيفها، تنقيحها، تحليلها ووضعها في إطار واضح ومفهوم للمتلقى"<sup>2</sup>.

ج\_ المعلومات: "المعلومات هي بيانات تم تشغيلها ووضعها في سياق له معنى وفائدة بالنسبة للمستخدم، لذلك فإن المعلومات تحمل قيمة مضافة فوق البيانات نتيجة لعملية التحويل أو التشغيل التي تمت عليه"<sup>3</sup>.

#### 1-1-1- تعريف نظام المعلومات:

يعرف نظام المعلومات بأنه: "نظام من الأنظمة الأخرى الموجودة بالمشروع يقوم بمهمة تجميع البيانات وتحويلها إلى معلومات حسب إجراءات وقواعد محددة تساعد الإدارة وفتات أخرى في اتخاذ القرارات التي تتعلق بالتخطيط والرقابة، والعناصر الرئيسية لنظام المعلومات هي تجميع البيانات وتشغيلها وتخزينها واسترجاعها وتحويلها"<sup>4</sup>.

<sup>1</sup> عبد الرزاق محمد قاسم، "تحليل وتصميم نظام المعلومات المحاسبية"، الطبعة 01، دار الثقافة للنشر، الأردن، 2006، ص14.

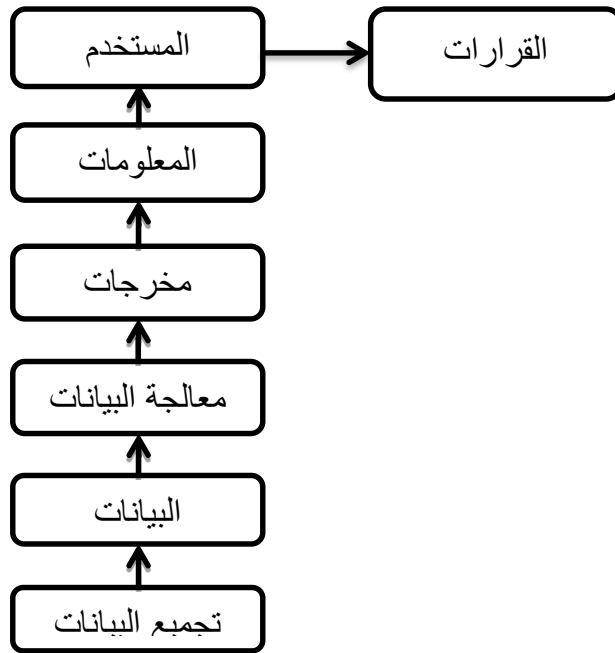
<sup>2</sup> عبد اللطيف محمود مطر، "إدارة المعرفة والمعلومات"، الطبعة 01، دار كنوز للمعرفة العلمية للنشر والتوزيع، 2007، ص28.

<sup>3</sup> منال محمد الكردي-جليل ابراهيم العبد، "مقدمة في نظم المعلومات الادارية"، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2004، ص13.

<sup>4</sup> صلاح الدين عبد المنعم مبارك، "اقتصاديات نظم المعلومات المحاسبية والإدارية"، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص 51.

يمكن تعريف نظام المعلومات أيضا على أنه: "عبارة عن مجموعة من العناصر المتداخلة والمتفاعلة مع بعضها البعض التي تعمل على جمع مختلف البيانات وتعمل على معالجتها وتخزينها وتوزيعها على المستخدمين بغرض دعم القرار والرجوع إليها حين الحاجة إليها".<sup>1</sup>

الشكل (04): نموذج مبسط لنظام المعلومات



المصدر: عبد الهادي مسلم "مذكرات في نظم المعلومات الإدارية مبادئ وتطبيقات"، الناشر مركز التنمية الإدارية، الإسكندرية، 1994، ص 18.

#### 1-1-2- خصائص نظم المعلومات:

يمكن إجمال خصائصها في العناصر التالية<sup>2</sup>:

- **شبكة الاتصال:** شبكة نظام المعلومات حالة شبكة الاتصال في أنه يزود بمسارات معلوماتية إلى الكثير من النقاط وهو يساعد المعلومات على التدفق في كل مكان بالمشروع وربما إلى أماكن خارج المشروع.
- **مراحل تحويل وتوظيف البيانات:** 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.

<sup>1</sup> علاء الدين عبد القادر، "نظم المعلومات الإدارية"، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، ط3، 2008، ص27.

<sup>2</sup> ثناء علي القباني، "نظم المعلومات المحاسبية"، الدار الجامعية، مصر، 2008، ص10.

- **إدخال البيانات وإخراج المعلومات:** يتم إدخال البيانات خلال مرحلة الإدخال بينما يتم الحصول على المعلومات خلال مرحلة المخرجات، وعليه فإن البيانات هي الخامات التي تتحول إلى منتجات معلوماتية، كما تنتج المعلومات لمختلف الأهداف والمستخدمين .
- **مستخدمو المعلومات:** يتم إنتاج المعلومات من نظام المعلومات بالمشروع وذلك لاستخدامه من طرف المستخدم الداخلي، ويشمل المستخدم الداخلي المديرين والموظفين بالمشروع، أما المستخدم الخارجي فيشمل كافة الجهات المهتمة خارج المشروع مثل الدائنين والموردين وحملة الأسهم والوكالات الحكومية واتحاديات العمال .
- **الموارد:** يحتاج نظام المعلومات إلى موارد لإتمام وظائفه ويمكن تبويب هذه الموارد على أنها بيانات مهمات أفراد وأموال وعموما يتم شرح نظام المعلومات حسب موارده، فنظام المعلومات الذي يعمل باستخدام الموارد البشرية هو نظام معلومات يدوي ونظام المعلومات الذي يركز على استخدام المعدات يعرف على أنه نظام معلومات إلكتروني.

### 1-1-3- أهمية نظام المعلومات

أصبحت نظم المعلومات في الآونة الأخيرة تكتسي أهمية بالغة بالنسبة لجميع أنواع المؤسسات وترجع هذه الأهمية إلى ظهور ثلاث اتجاهات حديثة هي<sup>1</sup>:

**الاتجاه الأول:** تزايد نفوذ المعرفة والمعلومات في المجتمعات الصناعية الحديثة، ذلك لصد إنتاجية المشتغلين بالمعلومات حيث أصبحت أحد الاهتمامات الرئيسية في المجتمعات المتقدمة، مما أدى إلى زيادة الطلب على المعلومات بشكل غير مسبوق.

**الاتجاه الثاني:** تنمية شبكات الاتصال والمعالجات الدقيقة، فقد أدى ظهور نظم المعلومات المبنية على استخدام أجهزة الحواسيب الآلية وشبكات الاتصال المتقدمة إلى زيادة الطلب على استخدامها، لدرجة أنه أصبح من الممكن تصميم منظمات تعمل بالكامل بواسطة الحاسوب الآلي وإيجاد شبكات معلومات واحدة.

**الاتجاه الثالث:** التغييرات التي طرأت على طلب المعلومات والأساليب اللازمة لتشغيلها، أدت إلى تغيير في المفهوم ودور المعلومات حتى أصبح ينظر إليها باعتبارها موردا استراتيجيا مهما، وأصبح أداء المؤسسات يعتمد بشكل متزايد على ما يمكن أن يقدمه نظام المعلومات المستخدم بها.

فنظم المعلومات تعد أداة أساسية للقيام بمتابعة المحيط وذلك من خلال استخدامها في جمع ومعالجة ونشر المعلومات المتعلقة بالمحيط.

<sup>1</sup> أحمد خطيب، "إدارة المعرفة ونظم المعلومات"، عالم الكتب الحديثة للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2009، ص75.

### 1-2-1- المحاسبة العامة:

المحاسبة العامة تقنية مهمة أعتمد عليها منذ القدم في المؤسسة الاقتصادية وهذا من أجل معاينة ومتابعة مختلف الحركات المالية للمؤسسة، ومن خلال هذا الفرع سنحاول إعطاء مفاهيم مبسطة للمحاسبة العامة والتعريف بها.

### 1-2-1-1 تعريف المحاسبة العامة:

المحاسبة تقنية من التقنيات الكمية لمعالجة البيانات تشمل: الإحصاء، الاقتصاد السياسي وبحوث العمليات إذا هي نظام إعلامي يهتم بالعمليات التي يقوم بها مختلف الأعوان الاقتصاديين والتي يمكن التعبير عنها بالنقود.<sup>1</sup>

وتعرف أيضا بأنها: "علم وفن يقوم بجمع وتسجيل وتبويب وتلخيص كل نشاط المؤسسة: العمليات، التبادلات وهذا في دفاتر محاسبية بطريقة منظمة تعتمد على نظام محاسبي دقيق ومتكامل".<sup>2</sup>

### 1-2-2-1- مبادئ المحاسبة:

المحاسبة العامة فن إظهار وتقديم النتائج، نظام إعلامي يزود الجميع بما يحتاجونه من بيانات، إنها لغة الاتصال وكل لغة لها قواعدها الأساسية ومبادئها.

- مبدأ استمرارية النشاط.
- مبدأ استقلالية الدورات والنتائج الدورية.
- مبدأ استقرار الوحدة النقدية.
- مبدأ ثبات أو استمرارية الطرق المحاسبية.
- مبدأ الحيطة والحذر
- مبدأ القيد المزدوج.<sup>3</sup>

### 1-2-3-1- أهداف المحاسبة العامة: وتتمثل في:<sup>4</sup>

- تسجيل العمليات: تسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة (شراء، بيع).
- معرفة المركز المالي: معرفة ممتلكاتها والتزاماتها لدى الغير أو ما يسمى بأصولها وخصومها واستعمالاتها ومصادر تمويلها.
- معرفة المديونية: الناتجة عن مختلف العمليات من بيع وشراء واستغلال والتبادل مع المتعاملين الاقتصاديين.
- معرفة النتائج: تحديد الأرباح أو الخسائر، نتيجة الدورة.

<sup>1</sup> بوعلام بوشاوش، "المنير في المحاسبة العامة"، دار هومة، الجزائر، 1998، ص07.

<sup>2</sup> محمد بوتين، "المحاسبة العامة للمؤسسة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992، ص20.

<sup>3</sup> عاشور كنوش، "المحاسبة العامة"، ط 2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009، ص 11.

<sup>4</sup> بويقوب عبد الكريم، "أصول المحاسبة العامة"، وفق المخطط الوطني للمحاسبة، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائرية، 1999، ص1.

## 2-المحاسبة التحليلية والتحليل المالي

### 1-2-المحاسبة التحليلية

#### 2-1-1-تعريف المحاسبة التحليلية:

تعرف المحاسبة التحليلية بأنها:

"مجموع الإجراءات التي تتخذ في سبيل تحديد تكلفة منتج معين وتكلفة النشاط المتعلق بصنعها وبيعها إلى جانب تخطيط وقياس كيفية التنفيذ<sup>1</sup> "

" تعتبر المحاسبة التحليلية على وجه العموم فرعاً متخصصاً من فروع المحاسبة العامة ،وتكون مهمتها تجميع وتحليل بيانات التكاليف وتوزيع المصروفات من أجل تحديد ثمن تكلفة المنتجات أو الخدمات وتقديم معلومات دقيقة إلى إدارة المؤسسة ،وتقوم بتسجيل كل العمليات النسبية الخاصة لنشاط المؤسسة"<sup>2</sup>

#### 2-1-2-أهداف المحاسبة التحليلية:

تهدف المحاسبة التحليلية إلى تحقيق الأهداف الآتية:<sup>3</sup>

- إعداد التقارير الدورية لمساعدة الإدارة في التخطيط ورقابة تكاليف التشغيل، وتقييم أداء العاملين والأنشطة التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية.
- إعداد التقارير الداخلية للإدارة التي تمكنها من اتخاذ القرارات المتعلقة بتخصيص الموارد، وقرارات التسعير في بعض الأحيان.
- إعداد التقارير غير الدورية الداخلية لمساعدة الإدارة على اتخاذ القرارات الاستراتيجية المتعلقة برسم السياسات العامة، التخطيط طويل الأجل، تقديم منتجات جديدة والاستثمار في المعدات.
- توفير البيانات والمعلومات اللازمة لإعداد القوائم المالية، التي تمكن المستخدمين الخارجين من مستثمرين وجهات حكومية وأطراف خارجية أخرى من اتخاذ قرارات اقتصادية تتعلق بالمؤسسة.

## 2-2- التحليل المالي

### 2-2-1- تعريف التحليل المالي:

يعرف التحليل المالي على أنه:

"تشخيصاً شاملاً وتقييماً للحالة المالية لفترة زمنية ماضية معينة من نشاط المؤسسة والوقوف على الجوانب الإيجابية والسلبية من السياسة المتبعة، باستعمال أدوات ووسائل تتناسب مع طبيعة الأهداف المراد تحقيقها. ويعتبر التحليل المالي مهمة من مهام التسيير المالي والركيزة التي يستند عليها المسير المالي في وضع البرامج والخطط المالية المستقبلية ".<sup>4</sup>

<sup>1</sup> بو يعقوب عبد الكريم، "المحاسبة التحليلية"، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، 2004، ص8.

<sup>2</sup> بو يعقوب عبد الكريم، "المحاسبة التحليلية"، مرجع سبق ذكره، ص8.

<sup>3</sup> زينات محمد محروم وآخرون، "أصول محاسبة التكاليف"، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص10.

<sup>4</sup> مبارك لسوس، "التسيير المالي"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة 02، 2012، ص15.

"عبارة عن دراسة تحليلية مفصلة للقوائم المالية، وتحليل المعلومات المفيدة والضرورية المرتبطة بشكل مباشر وغير مباشر بالمؤسسة إضافة إلى تحليل السياسات والخطط والأهداف والمعايير".<sup>1</sup>

### 2-2-2- أهداف التحليل المالي:

تستخدم المؤسسة التحليل المالي من أجل تحقيق عدة أهداف ما يلي<sup>2</sup> :

- تقييم الوضع المالي والنقدي والتنبؤ باحتمالات الفشل التي توجه المؤسسة.
- تقييم نتائج قرارات الاستثمار والتمويل.
- الاستفادة من نتائج التحليل المالي لإعداد الموازنات والخطط المستقبلية.
- تحديد الفرص المتاحة أمام المؤسسة والتي يمكن استثمارها.
- تحديد قدرة المؤسسة على الاقتراض وخدمة ديونها من الفوائد.

### 3- الموازنة التقديرية

#### 3-1- تعريف الموازنة التقديرية:

تعددت التعاريف الخاصة بالموازنة التقديرية حسب تعدد الرؤى لمختلف الأخصائيين إليها. ولكن تتفق مختلف التعاريف في مضمونها من حيث أنها أداة للتخطيط والتنسيق والرقابة لحل أوجه نشاط المؤسسة ومن حيث تعاريفها نجد:

- عرفها المؤتمر العربي الخاص للعلوم الإدارية بأنها " تعبير كمي عن الأهداف الحالية للإدارة وخططها المتعلقة بعمليات تمويل المنشأة خلال سنة ".<sup>3</sup>
- "أداة تخطيطية ذات التوجه المستقبلي، تهدف من خلالها المؤسسة إلى التنبؤ بمستوى النشاط الممكن تحقيقه، والنتائج المالية الممكن الوصول إليها عند مستوى النشاط المستقبلي المتوقع".<sup>4</sup>
- "تضم الموازنة التقديرية تقدير الموجودات والمطلوبات المتداولة طويلة الأجل وحقوق الملكية خلال فترة معينة".<sup>5</sup>

ومن هذه التعريفات يمكن القول بأنها مخطط مفصل لموضوع لفترة زمنية قادمة محددة، مترجم إلى معطيات كمية ويتعلق بأوجه مختلفة من نشاط المؤسسة ويوزع هذا المخطط على جميع المسؤولين حتى يكون مرشدا لهم في تصرفاتهم وحتى يمكن استخدامه كأساس لتقييم الأداء.

#### 3-2- خصائص الموازنة التقديرية:

<sup>1</sup> ناصر دادي عدون- عبد الله قويدر الواحد، مرجع سبق ذكره، ص134.

<sup>2</sup> أرشد فؤاد التميمي-عدنان تايه النعيمي، "التحليل والتخطيط المالي (اتجاهات معاصرة)"، دار البيازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص21.

<sup>3</sup> يوحنا عبد آل-صالح الرزق، "المحاسبة الإدارية المعاصرة"، الطبعة 01، دار مكتبة الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2006، ص 181.

<sup>4</sup> مفلح عقل، "مقدمة في الإدارة المالية"، ط01، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص278.

<sup>5</sup> خضير كاظم-موسى سلامة اللوزي، "مبادئ إدارة الأعمال"، إثناء للنشر والتوزيع، 2008، ص398.



يمكن تبيان هذه الخصائص فيما يلي<sup>1</sup> :

- اعتماد الميزانية على التقدير وليس مجرد توقعات بل نتائج محتملة معتمدة على أسس علمية وميدانية.
- ارتباط الميزانية بفترة مستقبلية محددة (سنة أو أكثر).
- الميزانية التقديرية وسيلة لتحقيق المسؤوليات في المؤسسة بحيث يلتزم الأطراف بتحقيق الأهداف المرسومة.
- تعتبر الميزانية التقديرية خطة شاملة مفصلة تقديرية لنشاط الشركة.
- يتم إعداد الميزانية التقديرية بمشاركة كافة المستويات الإدارية المسؤولة عن تنفيذها وذلك لأن مشاركة كافة المستويات الإدارية في إعدادها يؤدي إلى نجاحها.

### 3-3- أهداف الميزانية التقديرية:

تتمثل أهداف الموازنات التقديرية فيما يلي<sup>2</sup>:

- ❖ يؤدي إعداد تلك الموازنات إلى اشتراك العاملين في توفير ما تحتاج إليه من بيانات مما يساهم في النهاية من زيادة شعورهم بالمسؤولية اتجاه تحقيق الأهداف.
- ❖ تساهم في تحديد حجم الالتزامات المالية المطلوبة مستقبلاً ومن ثم الإعداد لتوفير تلك الأعباء.
- ❖ استخدام أصول المؤسسة بكفاءة وفعالية.
- ❖ وضع الأسس لأخذ الإجراءات التصحيحية في انحراف النتائج عن المتوقع.
- ❖ التوجه المبكر نحو التعامل مع الأحداث المتوقعة.

### ثانياً: الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير

سنتطرق لبعض أهم هذه الأدوات وهي: بطاقة الأداء المتوازن (BSC)، لوحة القيادة، نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)، التكاليف المستهدفة، والتحسين المستمر (Kaizen).

**1- بطاقة الأداء المتوازن (BSC):** تعريف كل من "R. Kaplan" و "Nolan Norton" حيث عرفا بطاقة الأداء بأنها مجموعة من المقاييس المالية وغير مالية التي تسمح للإدارة العليا في المؤسسة بتتبع أدائها وتحسينه في المستقبل، من خلال أربعة أبعاد مهمة يجب إعدادها للإجابة على أربعة أسئلة أساسية:

- كيف ينظر لنا الزبائن؟ (بعد الزبائن).
- ما الذي يجب أن نتفوق فيه؟ (بعد العمليات الداخلية).
- هل يمكننا أن نواصل في التحسن وخلق الثروة؟ (بعد التعلم والنمو).
- كيف ننظر إلى حملة الأسهم؟ (البعد المالي)<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> مصطفى يوسف كافي وآخرون، "المحاسبة الإدارية"، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2012، ص219.

<sup>2</sup> محمد عبد الفتاح الصيرفي، "إدارة البنوك"، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2006، ص120.

<sup>3</sup> لطرش وليد، "دور بطاقة الأداء المتوازن في قياس وتقييم الأداء الاستراتيجي"، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم تجارية، مسيلة، جامعة محمد بوضياف، 2017-2018، ص 21.

**2- لوحة القيادة:** هي مصدر من مصادر توفير المعلومات خلال فترة من الزمن يتم استخدامها بصورة منتظمة لمواكبة عمل من أعمال أو مسار تنفيذ قرار من القرارات، وتختلف لوحة القيادة في محتواها واستعمالاتها باختلاف القدرات والمؤسسات عامة وما تقدمه من خدمات وما تنتجه من سلع، وعليه فإنه لا توجد لوحة قيادة نموذجية كما لا توجد لوحة قيادة يمكن وصفها بالجيدة أو السيئة بصورة مطلقة، فلوحة القيادة لها في المقام الأول قيمة الكشف عن المعطيات المتوفرة.<sup>1</sup>

**3- نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ونظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB):**

### 1-3- نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) :

طريقة تقود إلى تحسين الأنظمة التقليدية للتكاليف، عن طريق التركيز على الأنشطة كأغراض أساسية للتكلفة، إذ يتم تخصيص التكاليف غير المباشرة أو ما يسمى تكلفة الموارد التي استغادت منها، ومن ثم يتم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات.<sup>2</sup>

### 2-3- نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB):

هي 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 والخدمات والعملاء.<sup>3</sup>

### 4- التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر (Kaizen):

#### 1-4- تعريف التكلفة المستهدفة:

هي أحد الأساليب الحديثة لإدارة تكلفة المؤسسة، والذي يركز على استراتيجية التميز السعري للمنتج من خلال الوصول لتكلفة تتناسب السعر المنافس، مع ضمان الجودة للحصول على رضا الزبون.<sup>4</sup>

### 2-4- تعريف التحسين المستمر (Kaizen) :

تسعى المؤسسات لتبني مدخل التحسين المستمر باعتباره فلسفة إدارية تعمل على تحسين الأنشطة المرتبطة بالآلات والمعدات والأفراد وطرق الإنتاج بصورة مستمرة، ذلك لتقليل العيوب من منتجاتها، ومواجهة المنافسة في السوق، من خلال انتهاج المؤسسة التغيير التدريجي في العمليات الإنتاجية بشكل مستمر ودائم.<sup>5</sup>

وسيتم التطرق لهذه الأدوات بالتفصيل في الفصل القادم.

<sup>1</sup> عبد اللطيف قطيش، "الإدارة العامة من النظرية إلى التطبيق"، منشورات الحلبي الحقوقية، 2013، ص172.

<sup>2</sup> إسماعيل حجازي، سعاد معاليم، "محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة"، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2013، ص 99.

<sup>3</sup> إسماعيل حجازي، سعاد معاليم، "دور التسيير على أساس الأنشطة ABM في تحسين أداء المؤسسة"، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 27-28، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012، ص105.

<sup>4</sup> حبشي أسماء، "استخدام التكلفة المستهدفة للتحكم في تسعير الخدمات الصحية"، أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2020، ص29.

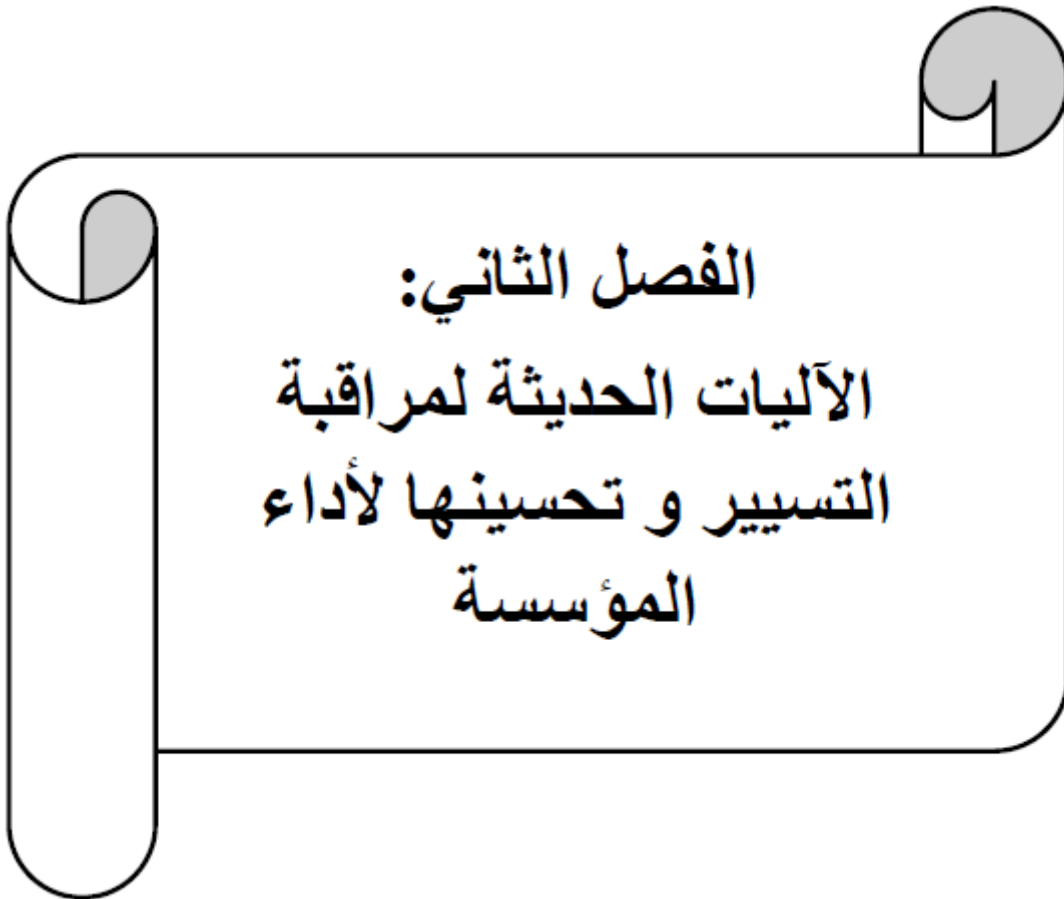
<sup>5</sup> تواتية الطاهر، "أثر مبادئ استراتيجية الكايزن في تفعيل تكنولوجيا الإنتاج الأنظف دراسة حالة شركة الإسمنت ببلدية الماء الأبيض"، تبسة، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد2، المجلد4، الجزائر، 2017، ص131.

## خلاصة:

من خلال هذا الفصل تم التطرق لأهم المفاهيم النظرية حول أداء المؤسسة الاقتصادية ومراقبة التسيير، حيث تعتبر مراقبة التسيير مجموعة من العمليات والإجراءات التي تهدف إلى التحكم في التسيير والتأثير على سلوك الأفراد لتحقيق الأهداف المستمدة من استراتيجية المؤسسة. وتسعى مراقبة التسيير إلى إيجاد التوازن الأمثل بين موارد المؤسسة المالية والبشرية والأهداف المحددة مسبقاً.

تساعد مراقبة التسيير الإدارة على تحقيق الأداء الفعال من خلال تطبيق آليات مراقبة التسيير الفعالة، سواء التقليدية أو الحديثة. هذه الآليات تمكن الإدارة من تحديد أهدافها بوضوح، ووضع خطط عمل مناسبة، واتخاذ قرارات رشيدة لتحقيق تلك الأهداف بكفاءة وفعالية .

والتفضيل بين مختلف هذه الأدوات يختلف باختلاف قدرات المؤسسة، غير أن تواجد الآليات الحديثة يسمح بتسيير وتقييم أحسن للمؤسسة وتحقيق أهدافها وضمان استمرارها، وهذا ما سنتطرق له في الفصل القادم.



**الفصل الثاني:**  
**الآليات الحديثة لمراقبة**  
**التسيير و تحسينها لأداء**  
**المؤسسة**

## تمهيد

أصبحت الآليات التقليدية لمراقبة التسيير (الأدوات المحاسبية) غير قادرة على إعطاء صورة واضحة وكاملة عن أداء المؤسسات، وذلك لتركيزها على تقييم الجانب المالي وإهمالها لجوانب أخرى لا تقل أهمية عنه، لكن وفي ظل التطور التكنولوجي والتغيرات والتحولات الاقتصادية التي يشهدها العالم اليوم، أصبح محيط المؤسسة يتصف بزيادة درجة عدم اليقين، وبالتالي تعقد مختلف الأنشطة بحيث أدى هذا إلى تطور الأساليب الإدارية للتسيير والتي تعتبر آليات حديثة وفعالة للتسيير والرقابة وتحسين الأداء.

وللإمام بجوانب هذا الموضوع قسم هذا الفصل إلى مبحثين حيث يتناول المبحث الأول الآليات الحديثة لمراقبة التسيير، ليختص المبحث الثاني في مساهمة الآليات الحديثة لمراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة.

## المبحث الأول: آليات مراقبة التسيير الحديثة

عجزت الآليات التقليدية لمراقبة التسيير عن مواكبة تغيرات المحيط الحالي، وهذا ما أدى إلى إيجاد أدوات جديدة لمراقبة التسيير من أبرزها بطاقة الأداء المتوازن، لوحة القيادة، نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)... وغيرها من الآليات.

## المطلب الأول: بطاقة الأداء المتوازن (BSC) ولوحة القيادة

## 1- بطاقة الأداء المتوازن

قبل التطرق إلى تعريف بطاقة الأداء المتوازن سنتناول كيف نشأت وتطورت بطاقة الأداء المتوازن التي تعد من أكثر الأساليب استخداما في المؤسسات الاقتصادية، واعتبارها بديلا عن الأساليب التقليدية المستخدمة بوصفها نظاما متكاملًا يستخدم عدة أبعاد.

## 1-1 نشأة بطاقة الأداء المتوازن ومراحل تطورها

## 1-1-1. نشأة بطاقة الأداء المتوازن:

تعود الجذور الأولى لبطاقة الأداء المتوازن إلى سنوات الخمسينات أين قام "Harbert Simoun" ومجموعة من الباحثين بدراسة كيفية استعمال المعلومة المحاسبية، وتوصلوا إلى أن المسير لا يستند في بناء نظام معلوماته على النظام المحاسبي فحسب، بل هناك مجموعة متنوعة من الأنظمة يستقي منها معلوماته، بالإضافة إلى استخدام المؤشرات المادية كوسيلة للمتابعة اليومية للإنتاج .

إن أول بطاقة تقييم متوازن تم استخدامها هي في شركة "Analog Devices" عام 1987، وكان أول ظهور رسمي لبطاقة الأداء المتوازن بشكل كامل سنة 1992، بأمريكا الشمالية على يد المستشار "Robert Kaplan" والمستشار المؤسس لوحدة البحث KPMG "David Norton"، وذلك بعد دراسة دامت عاما كاملا على اثنتي عشرة مؤسسة في كل من كندا والولايات المتحدة الأمريكية، من أجل تقييم أدائها، ومن خلال الدراسة لاحظ الباحثان أن المسيرين لا يفضلون أسلوبا معينًا في التقييم على حساب الآخر، بل يبحثون عن تقييم يوازن بين الأداء المالي والأداء غير المالي، وهذا ما سمح بإيجاد مؤشر أداء شامل يعطي للمسيرين نظرة سريعة وكاملة حول نشاط المؤسسة "بطاقة الأداء المتوازن".<sup>1</sup>

## 1-1-2. مراحل تطور بطاقة الأداء المتوازن:

إن التأكيد على التطور الحاصل في مناهج عمل المؤسسات يبين أن بطاقة الأداء المتوازن كإطار لقياس الأداء قد تطور كثيرا في أسلوب تطبيقه منذ بداية استخدامه المبكر بداية التسعينات. ويمكن عرض ثلاثة أجيال رئيسية لمراحل تطور البطاقة كآلاتي<sup>2</sup>:

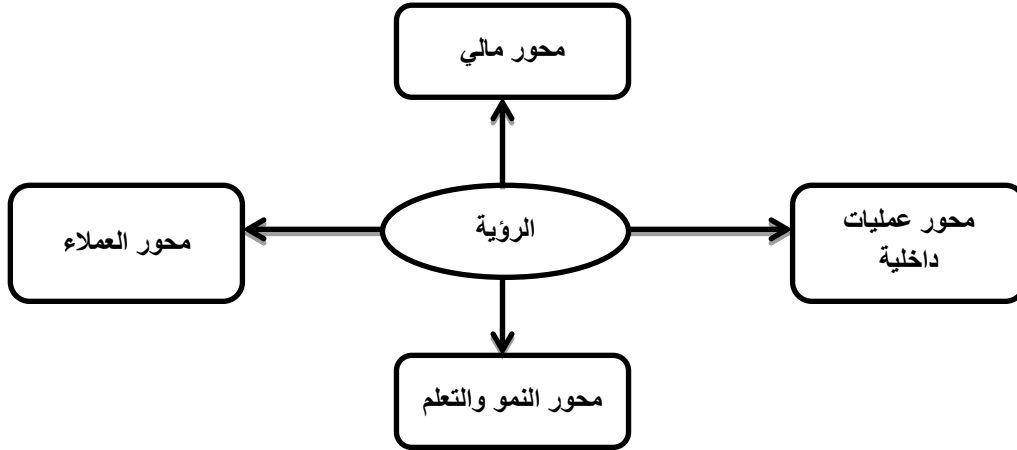
<sup>1</sup> مزباني نورالدين - بلاسكة صالح، "أهمية استخدام بطاقة الأداء المتوازن في القيادة الاستراتيجية للمؤسسة"، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد 01، 2013، ص 243-244.

<sup>2</sup> طاهر محسن منصور الغالبي - وائل محمد صبحي إدريس، "الإدارة الاستراتيجية - منظور منهجي متكامل"، دار وائل، عمان، 2007، ص 144.

❖ **الجيل الأول 1992:** عبارة عن مزيج من التدابير المالية وغير المالية تتلخص في أربعة أبعاد.

والشكل الموالي يوضح الجيل الأول لبطاقة الأداء المتوازن

الشكل رقم (05): الجيل الأول لبطاقة الأداء المتوازن



المصدر: صالح بلاسكة، "قابلية تطبيق الأداء المتوازن لتقييم الاستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، 2001، ص 20.

❖ **الجيل الثاني 1996:** عبارة عن أهداف استراتيجية مرتبطة مع بعضها البعض استخدمت كخريطة

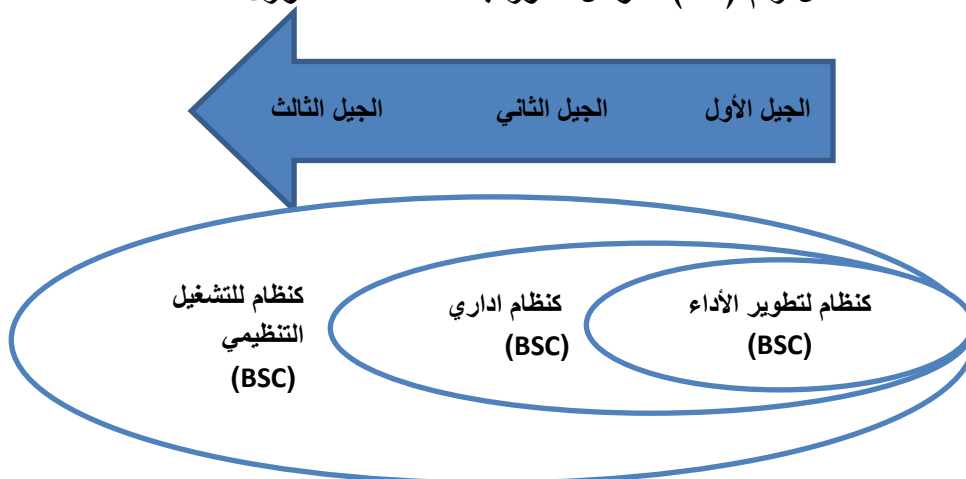
استراتيجية سببية للمساعدة على تحديد النشاطات والنتائج المراد قياسها.

❖ **الجيل الثالث 2000:** عبارة عن فريق إداري لتحديد أهداف طويلة المدى مع الأخذ بعين الاعتبار

المتغيرات البيئية.

ويمكن عرض أهم محطات التطور في الشكل التالي:

الشكل رقم (06): مراحل تطور بطاقة الأداء المتوازن



المصدر: نادية راضي عبد الحليم، "دمج مؤشرات الأداء البيئي في بطاقة الأداء المتوازن لتفعيل دور منظمات الأعمال في التنمية المستدامة"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية (العدد خاص)، كلية التجارة، جامعة الأزهر، المجلد 21، العدد 02، ديسمبر، 2005، ص 16.

## 1-2-1 تعريف وخصائص بطاقة الأداء المتوازن

### 1-2-1-1 تعريف بطاقة الأداء المتوازن:

**التعريف الأول:** "تعرف على أنها نظام إدارة استراتيجي لكونها توازن الأداء المالي وتضعه بصورته الصحيحة من خلال موجّهات الأداء، تأخذ بنظر الاعتبار ربط ومحاذاة الأفعال قصيرة الأمد مع استراتيجيات المنظمة وأهدافها البعيدة<sup>1</sup>."

**التعريف الثاني:** تعرف بأنها "تزود المسيرين بإطار عمل متكامل يترجم المشروع المستقبلي و استراتيجيّة المؤسسة في شكل مجموعة متجانسة من مؤشرات الأداء<sup>2</sup>".

من التعريفين السابقين يمكن اعتبار أن بطاقة الأداء المتوازن هي ذلك النظام الذي يعكس التوازن بين الأهداف القصيرة وطويلة الأجل، المقاييس المالية غير المالية، القيادة أو اتباع الظواهر والتغيرات، وبين معايير منظورات الأداء الخارجية والداخلية.

### 1-2-2-1 خصائص بطاقة الأداء المتوازن:

يمكن استخلاص أهم الخصائص المميزة لهذا النموذج و هي<sup>3</sup>:

- تعدد أبعاد التقييم حيث يتعامل النظام مع أربعة أبعاد تشكل تقييما متكاملًا فيما بينها.
- تعتبر كأداة للإدارة يتم بموجبها اتخاذ القرارات ولا سيما الاستراتيجية منها.
- تحقق التوازن المفقود في مقاييس الأداء التقليدية.
- توازن بين الأهداف القصيرة وطويلة الأجل.
- تراعي المؤشرات المالية وغير المالية.
- تقيس الأداء الحالي والمستقبلي والماضي.
- تركز على تحسين العمليات وليس على تخفيضها.
- تقيس الأداء الداخلي والخارجي من خلال المعلومات التي يتم تبادلها بين المحاور الأربعة.

## 1-3-1 أهمية وأهداف بطاقة الأداء المتوازن

### 1-3-1-1 أهمية بطاقة الأداء المتوازن:

تتلخص أهمية بطاقة الأداء المتوازن فيما يلي<sup>4</sup>:

<sup>1</sup> وائل محمد صبحي إدريس-طاهر محسن منصور الغالي، مرجع سبق ذكره، ص 152.

<sup>2</sup> بونور جهاد-قواسمية هبية، "دور لوحة القيادة وبطاقة الأداء المتوازن في تحقيق الميزة التنافسية في مؤسسة اقتصادية"، الملتقى وطني، واقع تقنيات مراقبة التسيير في المؤسسات الجزائرية، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2007-2012، ص5.

<sup>3</sup> فطمة رشدي سويلم عوض، "تأثير الربط والتكامل بين مقاييس الأداء المتوازن ونظام التكاليف على أساس الأنشطة في تطوير أداء المصارف الفلسطينية"، مذكرة ماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، ص.78

<sup>4</sup> كامل أحمد أبو ماضي، "بطاقة الأداء المتوازن كأداة تقييم لأداء المؤسسات الحكومية وغير الحكومية"، مكتبة نيسان للطباعة والنشر، فلسطين، غزة، 2018، ص177.



- الربط بين الخطة السنوية قصيرة الأجل وبين الاستراتيجيات طويلة الأجل.
- تحقيق فهم إداري أعمق لأوجه الترابط بين تنفيذ القرارات والأهداف الاستراتيجية المحددة.
- تعتبر أداة من أدوات الإدارة الاستراتيجية، تنتهي بتحقيق الأهداف والغايات المطلوبة.
- يمكن تطبيقها على جميع المستويات الإدارية، مما يعطي فرصة التعلم الاستراتيجي، وتحديد أولويات كل مستوى إداري.
- توفر بين القياس والتقويم، حيث أن الأمور التي يصعب قياسها مالياً يمكن أن يكون لها أثر كبير في استمرار المؤسسة أو فشلها.
- توفر طريقاً منظمة تربط رؤية المؤسسة المستقبلية بمواردها المادية والبشرية، لتحقيق استثمار أمثل لتلك الموارد.
- تشبع العديد من الاحتياجات الإدارية، حيث يشمل التقرير الواحد العديد من الأجزاء التي قد يظن البعض أنها متباعدة، مثل تلبية احتياجات الزبائن، وتخفيض زمن الوفاء، وتخفيض الزمن اللازم لإدخال منتجات وخدمات جديدة.

### 1-3-2- أهداف بطاقة الأداء المتوازن:

يهدف استخدام بطاقة الأداء المتوازن إلى تحقيق عدة أهداف تتمثل فيما يلي<sup>1</sup>:

- تهدف البطاقة للربط بين الرقابة التشغيلية على المدى القصير، مع توازن الرؤية الاستراتيجية على المدى الطويل.
- مراقبة العمليات اليومية وأثرها على التطورات المستقبلية.
- التركيز على محاور التوازن الرباعي للأداء المؤسسي.
- تعزيز ومساندة الفوائد المبدئية المتحققة من الاستراتيجية.
- توحيد وتقوية الاتصال بين الأطراف ذوي المصلحة في المنظمة.
- الرقي بجدوى النشاط الإداري ليشمل كافة جوانب المنظمة.
- إدخال الاستدامة (البعد البيئي) في العمليات التشغيلية للمنظمة.
- تهدف بطاقة الأداء المتوازن إلى جعل المؤسسات قادرة على متابعة ليس فقط النتائج المالية، ولكن كذلك قيادة نمو الكفاءات والحصول على موارد غير ملموسة.

### 1-4- أبعاد وخطوات تصميم وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن

#### 1-4-1 أبعاد بطاقة الأداء المتوازن:

تنقسم بطاقة التقييم المتوازن إلى أربعة محاور أساسية:

<sup>1</sup> مزياني نورالدين - بلاسكة صالح، مرجع سبق ذكره، ص 246.

- ❖ **البعد المالي:** يقيس هذا البعد ربحية الاستراتيجية، لأن تخفيض التكلفة المتعلق بالمنافسين والغير هي المبادرات الاستراتيجية الأساسية للمؤسسة، ويعتمد هذا البعد على كم من الدخل التشغيلي والعائد على رأس المال سيتم توظيفهم نتيجة لتقليل التكاليف وبيع وحدات أكثر من منتجات المؤسسة.<sup>1</sup>
- ❖ **بعد العملاء:** لنجاح تطبيق بطاقة الأداء المتوازن فإنه يجب على مديري المؤسسة أن يحددوا طبيعة ونوعية العميل الواجب تحقيق رضاه وكذلك حدود ومجال السوق الذي يمكن ممارسة النشاط من خلاله، حيث يقع في مجال المنافسة مع الآخرين ويتم قياس أداء المؤسسة في ضوء مدى النجاح المحقق للهدف الاستراتيجي الممثل في تحقيق رضا العملاء.<sup>2</sup>
- ❖ **بعد العمليات الداخلية:** يختص هذا المحور بكفاءة التخطيط والتنفيذ لعمليات المؤسسة المختلفة، ويحث أيضا عن أسباب انحرافات الأداء عن المعدلات المستهدفة في مجالات تحسين وتطوير الإنتاجية.<sup>3</sup>
- ❖ **بعد النمو والتعلم:** يحدد هذا المحور القدرات التي يجب أن تنمو فيها المؤسسة من أجل تحقيق عمليات داخلية عالية المستوى التي تخلق قيمة للعملاء و المساهمين أي أن جانب التعلم والنمو للمؤسسات يؤكد على ثلاث قدرات هي: قدرة الموظف، قدرات نظام المعلومات، التحفيز و المكافآت.<sup>4</sup>

#### 1-4-2 خطوات تصميم وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن:

لقد تنوعت آراء الباحثين حول الخطوات المنهجية اللازمة لتصميم وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن، وسنعرض أهم الخطوات فيما يلي:

- **صياغة الرؤية الاستراتيجية:** يجب على المنظمة أن تحدد أولا رؤيتها ورسالتها الاستراتيجية، وبصفة عامة فإن مقياس بطاقة الأداء المتوازن يقوم على رؤية شاملة مشتركة تلاءم وتناسب وحدة الأعمال التي يكون لها عملاء، وقنوات توزيع متعددة، ومرافق إنتاج، ومقاييس أداء مالي خاصة بها. والغرض الأساسي في هذه المرحلة هو تحديد أساس للتوصل إلى إجماع فيما يخص خصائص ومتطلبات الصناعة، وإلى تعريف واضح حول الوضع الحالي للمنظمة ودورها، وكذلك الوصول إلى اتفاق حول الكيفية التي تتقدم وتتطور بها الصناعة في المستقبل. ويتم أداء هذا العمل من خلال عقد المقابلات مع رجال الإدارة العليا لتحديد رؤية المنظمة ورسالتها وماهي الغايات والأهداف التي ترغب في الوصول إليها، من خلال مجالات الرؤية التي سيتم بناء المقاييس عليها، وهذه المجالات هي المحاور المكونة للنموذج.

<sup>1</sup> عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، "بطاقة الأداء المتوازن: المدخل المعاصر لقياس الأداء الاستراتيجية"، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، ط1، 2009، ص61.

<sup>2</sup> محمد محمود يوسف، "البعد الاستراتيجي لتقييم الأداء المتوازن"، دايمك للطباعة والنشر، مصر، 2005، ص139.

<sup>3</sup> نرمين محمد الكفراوي، "تطبيق مدخل تقييم الأداء المتوازن للأداء بقطاع الفنادق بمصر"، مذكرة ماجستير، إدارة أعمال، جامعة الزقازيق، 2010، ص30-31.

<sup>4</sup> رمضان فهيم غريبة-عبد الفتاح عبد الحميد المغربي، "التخطيط الاستراتيجي لقياس الأداء المتوازن"، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2006، ص 197.

- **تحديد الاستراتيجية العامة للمنظمة:** تحدد الإدارة العليا استراتيجية المنظمة في ضوء دورة حياتها، ودورة حياة منتجاتها ومستوى المنافسة الذي تتعرض له وإمكانياتها ومواردها في الداخل، فإذا كانت المنظمة جديدة وفي مرحلة النمو و الرقي وتتعرض لمواجهة شديدة، فإنها ستركز على محركات الأداء الخارجية، أما إذا كانت المنظمة في مرحلة النضج و الاستقرار ومنتجاتها تتمتع باستقرار سوقي وموقف تنافسي مناسب، فإن الإدارة العليا تحدد استراتيجيتها على أساس محركات الأداء الداخلية<sup>1</sup>.
- **تحديد عوامل النجاح الحاكمة:** تعني هذه الخطوة الانتقال من الاستراتيجيات الموصوفة إلى مناقشة ما نحتاجه لنجاح الرؤية الاستراتيجية بحيث تحدد المؤسسة ما هي أكثر العوامل تأثيرا على النجاح ضمن كل بعد من أبعاد بطاقة الأداء المتوازن الأربعة. ونشير إلى أن مفاتيح النجاح تركز على التغيرات التي يجب أن تمارسها المؤسسة وهي خطوة سابقة لوضع الخطط العلمية وتساعد على تحديد القياسات الأساسية ( تنمية قدرات وأداء الموظفين مثلا )<sup>2</sup>.
- **تحديد مؤشرات الأداء للأهداف الاستراتيجية المرتبطة بمحركات الأداء:** بعد تحديد عوامل النجاح الحرجة يتم التعبير عنها كميا عن طريق قياسها، ويتم ذلك من خلال اختيار المؤشر المناسب الذي يقيس بدقة عامل النجاح المراد تقييمه باعتبار أن دور المؤشر يتمثل في تسجيل التطور الحاصل في أي عامل من عوامل النجاح، ولكي تتجز هذه المؤشرات دورها بفعالية فإنه يجب أن تكون مشتقة من الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة، حيث يتم التعبير عن كل هدف استراتيجي بمؤشر أو مجموعة من المؤشرات وذلك ضمن كل بعد من أبعاد بطاقة الأداء المتوازن.<sup>3</sup>
- **تحديد وتطوير خطة العمل:** تتم صياغة الأهداف في صورة اقتراحات تقدم من قائد كل وحدة في المشروع، تمهيدا للموافقة النهائية عليها من جانب الإدارة العليا، ثم تحدد الخطوات الواجب اتخاذها لتحقيق تلك الأهداف للوصول للرؤية التي تمت صياغتها، وتشمل خطة العمل الأفراد المسؤولين وجدولا زمنيا لإعداد التقارير المرحلية والنهائية<sup>4</sup>.
- **تحديد الأفعال التنفيذية:** وتمثل بيان الأنشطة والأفعال الواجب تنفيذها لتحقيق الأهداف، والانتقال بالخطة إلى عالم الواقع، ما يتطلب بدوره تخصيص الموارد وتحديد المسؤوليات والأدوات وتدعيم البرامج

<sup>1</sup> مزياني نورالدين - بلاسكة صالح، مرجع سبق ذكره، ص254.

<sup>2</sup> عبد الرؤوف حجاج-أحلام بن رنو، "دور بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء الاستراتيجي للمؤسسات النفطية"، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، عدد3، ورقلة، ديسمبر2015، ص140.

<sup>3</sup> ريغة أحمد الصغير، "تقييم أداء المؤسسات الصناعية استخدام بطاقة الأداء المتوازن"، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، الجزائر، 2014، ص 94.

<sup>4</sup> ظاهر محسن منصور الغالي-وائل محمد صبحي إدريس، مرجع سبق ذكره، ص175.

والثقافة والدافعية لدى العاملين، وتعريفهم ببطاقة الأداء المتوازن، ويتم في هذه المرحلة وضع وتنفيذ نموذج (BSC).<sup>1</sup>

- **متابعة وتقييم بطاقة الأداء المتوازن:** تتضمن تعاقب أو تتبع للبطاقة من الفريق إلى الفرد، ومن أكفئ الطرق لذلك هو البدء بالأهداف والمقاييس للمؤسسة ككل، ورسم الخارطة الاستراتيجية فالأهداف هي أسس بناء الاستراتيجيات، إضافة لعملية التقييم والتي تتم على مستويين أحدهما يتعلق بالمعلومات الخاصة بالنسب المالية، والآخر يتعلق بالنشاطات وسلوك العمليات وإدارتها يوميا. حيث تطرح عملية التقييم السؤال الآتي: هل النتائج المتوقعة تم تحقيقها أم لا؟ ولماذا؟ مما يخلق حلقة من التغذية العكسية، أي التحقق من النجاح أو أسباب عدمه، كذلك ضمان دمج التعلم التنظيمي في التخطيط، إضافة إلى إمكانية تطبيق تعديلات قد تكون ذات تكلفة أكثر.<sup>2</sup>

## 2- لوحة القيادة

تعتمد المؤسسة الاقتصادية على لوحة القيادة كإحدى أهم أدوات مراقبة التسيير الحديثة التي يعتمد عليها أصحاب القرار في قيادة المنظمات، وقد عرفت عدة تطورات عبر التاريخ مواكبة للتغيرات التي عرفت الأنظمة الاقتصادية والاجتماعية، فتحوّلت من أداة رقابة بسيطة إلى أداة لمساعدة اتخاذ القرار على أعلى مستويات الإدارة وأداة تنسيق واتصال بين مختلف مستويات المنظمة.

### 2-1 مفهوم لوحة القيادة:

#### 2-1-1 تعريف لوحة القيادة:

ظهرت عبارة لوحة القيادة عام 1930 على شكل متابعة النسب والبيانات الضرورية التي تسمح للمسير أو القائد بمتابعة تسيير المؤسسة، وكذلك بمقارنة النسب المتحصل عليها مع النسب المعيارية، وفي عام 1948 كان معمولا به بالولايات المتحدة الأمريكية من طرف المؤسسات التي تقوم على نظام التسيير التقديري<sup>3</sup>، وقد اختلفت التسمية لهذه الأداة من (جدول التسيير) إلى (جدول المراقبة) وأخيرا إلى (لوحة القيادة).

- تعرف لوحة القيادة على أنها: "مجموعة من المؤشرات المرتبة في نظام متابعة من طرف نفس الفريق أو نفس المسؤول للمساعدة على اتخاذ القرار، وعلى التنسيق وعلى مراقبة نشاطات قسم معين، وهي أداة اتصال واتخاذ قرار تسمح لمراقب التسيير بجذب اهتمام المسؤول حول النقاط الرئيسية لإدارة وتسيير وظيفته وتحسين أدائها"<sup>4</sup>

<sup>1</sup> طاهر محسن منصور الغالبي وآخرون، "بطاقة الاهداف المتوازنة: نظام متكامل لربط تكنولوجيا المعلومات والاستراتيجية"، المؤتمر العلمي السنوي الثالث، جامعة الزيتونة الاردنية، 2004، ص160.

<sup>2</sup> سعد صادق بحيري، "إدارة توازن الأداء"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص243.

<sup>3</sup> عريوة محاد-يوقرة رابح، "أثر المعايير المحاسبية الدولية (IFRS/IAS) في تفعيل أدوات مراقبة التسيير لتحسين الأداء في المؤسسات الاقتصادية"، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، ع1، جوان 2014، ص20.

<sup>4</sup> وهيبه مقدم، "الإدارة الاستراتيجية للمؤسسة من خلال لوحة القيادة"، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2020، ص18-19.

- عرفها "M.LEROY" أنها: " عرض ملخص بيداغوجي لمؤشرات التسيير التي تسمح للمسير في متابعة تحقيق الأهداف لوحدته وتقديم تقارير<sup>1</sup> "

من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف لوحة القيادة بأنها: " عبارة عن وثيقة ملخصة وشاملة تعرض مجموعة من المعلومات الهامة سواء مالية أو غير مالية لتوضيح سير العناصر الأساسية الخاصة بحياة المؤسسة وتطور أداء العمليات فيها خلال مدة زمنية معينة، للمساعدة على اتخاذ القرارات ومراقبة الأنشطة".

## 2-1-2 خصائص لوحة القيادة:

تمتاز لوحة القيادة بجملة من الخصائص نذكر منها<sup>2</sup>:

- **تناسق المعلومات:** حيث تكون المعلومات من الوثائق المستعملة في عمليات المؤسسة وفي مختلف المستويات، من جهات متعارف عليها وبلغة واضحة، مع سرعة انتقال هذه المعلومات.
- **المؤشرات المناسبة:** يتم اختيار المؤشرات بما يعبر عن طبيعة النشاط وقياس مستوى الأداء في كل مركز مسؤولية، تتعلق هذه المؤشرات إما بنشاط فترة سابقة أو بالتنبؤ بمستوى نشاط أو هدف معين، تظهر في شكل نسب، جداول، أشكال بيانية... الخ
- **أداة اتصال وتفاوض:** تعتبر لوحة القيادة أداة اتصال وتفاوض فعالة بين مختلف المصالح والمراكز في المؤسسة من خلال تقديم التقارير والمؤشرات ومعرفة مختلف مستويات الأداء أو من خلال التحاور والمناقشة الدورية حول القيادة ومراجعتها.
- **هرمية لوحة القيادة:** تخصص لكل مستوى أو مركز مسؤولية لوحدة قيادة مناسبة لطبيعته وأهدافه، لينتج من محصلة هذه المراكز لوحة قيادة شاملة للمؤسسة على مستوى الإدارة العليا.
- **وسيلة تنبؤ:** تظهر بعد تحديد الانحرافات في كل مستوى ومعرفة أسبابها والقيام بالإجراءات التصحيحية، فهذه العملية تجعل من لوحة القيادة المشخص الحقيقي لوضعية المؤسسة، مما يؤدي بالمسؤولين إلى اعتمادها كوسيلة تنبؤ تساعد في اتخاذ القرارات المستقبلية وتحديد الأهداف العملية.
- **وسيلة لقياس الأداء:** من خلال مقارنة الأهداف المسطرة بالإنجازات وإخراج انحرافات ملائمة أو غير ملائمة ومن ثم اتخاذ القرارات والقيام بالتصحيحات المناسبة.
- **أداة تحفيز:** تعتبر لوحة القيادة بمثابة مرآة عاكسة لما يحققه المسؤولون من نتائج أعمال في فترات مختلفة، مما يؤدي إلى تحفيز المسؤولين لبعضهم البعض حتى يحسنوا وضعيتهم للارتقاء لمستوى أداء أعلى.

<sup>1</sup> بن لخضر محمد العربي، "دور لوحة القيادة في تحسين القرارات التسويقية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"، أطروحة دكتوراه، تخصص تسيير مؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة ابي بكر بلقايد تلمسان، 2014-2015، ص12.

<sup>2</sup> قريشي محمد الصغير، "واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة"، أطروحة دكتوراه في إدارة الاعمال، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013، ص133-134.

### 2-1-3 مبادئ لوحة القيادة:

تقوم لوحة القيادة على عدة مبادئ نذكر منها<sup>1</sup> :

- تتضمن معلومات ومؤشرات تعرض بشكل واضح، تحليلي، سهل التفسير تام ويعكس سير المؤسسة في جميع المجالات (مالية، استغلال، توزيع...).
- يحتوي مقاييس موضوعية تسمح بالسيطرة على قرار المؤسسة ومحيطها وتتضمن :
  - خط سير المؤسسة (تقديرات، اهداف...).
  - تقرير على الإنجازات المحققة.
  - الانحرافات بين التقديرات والإنجازات المحققة.

- تختلف لوحة القيادة باختلاف حجم المؤسسات فإذا كانت المؤسسة صغيرة تكون لها في أغلب الأحيان لوحة قيادة واحدة يمكها عادة المسؤول الأول، أما إذا كانت المؤسسة كبيرة يكون لها لوحة قيادة تحليلية تخص كل فرع وعموما يجب إعداد لوحة قيادة عامة على مستوى كافة المصالح والمديريات الفرعية كلوحة قيادة الإنتاج، لوحة قيادة للتسويق، لوحة قيادة للمالية. حيث إذا قرر المسؤولون اتخاذ القرارات الصحيحة لمعرفة طبيعة المشكلة فإنهم يلجئون إلى لوحة قيادة جزئية لدراسة الأداء العام في المؤسسة ومردوديتها وهو ما يعني أن المدير العام لا يمكن اعطائه كل المعلومات والمؤشرات إنما فقط تلك التي تدله على الخطة العامة، فقراءة المعلومات من اللوحات الجزئية تسمح للمدير العام بتشخيص المشاكل وتحديد الأسباب.

- لوحة القيادة للإدارة العامة تحوي لوحات القيادة للمصالح الفرعية للمؤسسة، بالإضافة إلى أن المعلومات الخاصة بعملية مراقبة التسيير لا تدمج في لوحة القيادة للإدارة العامة بل تدمج في لوحات القيادة الخاصة بالمصالح.

- لا توجد لوحة قيادة نموذجية ومع ذلك على المسؤول اختيار المعلومات التي يحتاجها ثم عرضها بشكل ملائم، وتشكيل لوحة قيادة خاصة به تتوافق مع أهدافه.

### 2-1-4 أهمية لوحة القيادة:

إن للوحة القيادة أهمية كبيرة باعتبارها نظام للمعلومات يساعد في معرفة المعطيات الضرورية لمراقبة سير أداء المؤسسات في المدى القصير وكذا تسهيل ممارسة المسؤوليات، ويمكن إيضاح أهميتها في النقاط الآتية:<sup>2</sup>

#### ❖ عند وضع خطة المؤسسة :

- إلزام كل مسؤول بوضع خطط تتناسب مع خطط الأقسام الأخرى.
- إشراك جميع الإداريين في وضع الأهداف.
- المساعدة على وضع سياسات واضحة مقدما.

<sup>1</sup> بوديار زهية-جباري شوقي، "الوحة القيادة كأسلوب فعال لاتخاذ القرار في المؤسسة"، الملتقى الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة المسيلة، الجزائر، 14-15 افريل 2009، ص5.

<sup>2</sup> بوديار زهية-جباري شوقي، نفس المرجع السابق، ص5.

➤ تنظيم وتحديد المسؤولية لكل مستوى من المستويات الإدارية وكل فرد من أفرادها، وكذا تحديد مراكز المسؤولية تبعاً لذلك.

❖ خلال سير نشاط المؤسسة :

- 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 بتقديم سريع ودائم لنتيجة المؤسسة.
- السماح بإعطاء وضعية الخزينة، متابعة تطور الهامش الإجمالي ومراقبة مستوى عتبة المردودية.

2-2 أنواع ومصادر لوحة القيادة:

2-2-1 أنواع لوحة القيادة: وتتمثل في:<sup>1</sup>

❖ **لوحة القيادة الاستراتيجية:** تقوم بتجميع المعطيات الضرورية للسيطرة على تنفيذ الاستراتيجية، على المدى الطويل نسبياً، وتستعمل من قبل الإدارة العليا. (مثلاً: الحصة السوقية، تكاليف والأسعار، فائض الإنتاج، الاستثمارات...).

تعتبر لوحة القيادة الاستراتيجية على مفهوم المؤشرات أكثر من المعلومات. " فهي نظام يتشكل من مجموعة من المؤشرات مبينة ومؤسسة لغاية تحقيق أهداف خاصة بطريقة معينة".

تقوم لوحة القيادة الاستراتيجية على ثلاث أسس أساسية تتمثل في:

- دمج أهداف ذات بعد استراتيجي بداخل لوحة القيادة.
- عملية تفصل المؤشرات المرتبطة بالنتائج الآنية والنتائج المستقبلية.
- العمل على دمج واختيار مؤشرات ذات طابع كمي ونوعي.

❖ **لوحة القيادة التسييرية:** تقوم بنقل المعطيات الأساسية للسيطرة على سير المؤسسة في المدى القصير،

يتم إنشائها في فترات قصيرة ما يسمح للمسيرين بالممارسة السريعة للإجراءات التصحيحية وأيضاً توقع الأحداث. فيوجد العديد من لوحات قيادة تسييرية ترتبط بكل مركز مسؤولية ونذكر منها:

- **لوحة القيادة المالية:** تشير لوحة القيادة المالية إلى أنها خلاصة رقمية لنشاطات المؤسسة، حيث تبين الارتباط بين مختلف المصالح ومدى مساهمتهم في المردودية الشاملة. فهي سلاح في يد الإدارة العامة لمراقبة كل العملية التسييرية واكتشاف التغيرات ودراسة أسبابها، واتخاذ مختلف الإجراءات التي من شأنها أن تعيد المؤسسة إلى المسار السليم فيما يتعلق بالقرارات الخاصة بالاستثمار، والسياسة التجارية والمالية.

<sup>1</sup> محمد بولصنام-بوشو جميلة، "لوحة القيادة كأداة من أدوات تحسين مراقبة التسيير في المؤسسة - دراسة حالة مؤسسة بوفال - وحدة المضخات- البرواقية"، ملتقى وطني حول: مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات، جامعة البليدة 2، 25 أفريل 2017، ص 6،7.

- لوحة القيادة الاجتماعية: هي وسيلة تسيير تسمح بقياس التوقعات والتحقق منها سواء كانت قصيرة الأجل أم متوسطة، وتؤمن الوصول إلى الأهداف المحددة مسبقاً، فهي تجمع دورياً مجموعة من المؤشرات تختارها كأسس ومبادئ قوية للعمل بها.
  - لوحة القيادة للموارد البشرية: تم تصميمها لتوجيه إدارة وظيفة الموارد البشرية، لكن عناصر لوحة القيادة هاته هي مؤشرات أساسية مقدمة لنجاح الموظفين، تبرز العديد من المقاييس الموجزة للوحة القيادة لوظيفة الموارد البشرية أكثر في لوحة القيادة الاجتماعية الشاملة.
  - ❖ لوحة القيادة المستقبلية(المتوازنة): ظهر مصطلح لوحة القيادة المستقبلية سنة 1992 على يد الكاتبان "kaplan" و"Norton" بحيث اقترحا قائمة نوعية من المؤشرات وقد تجاوزت استعمال المؤشرات المالية فقط، حيث تم إدراج محاور استراتيجية تركز على مؤشرات أكثر دقة ترتبط بالنوعية والأجال والقيمة مقدره من قبل الزبون وتحسين العمليات الداخلية أي الجانب التنظيمي. هذا النوع يعتمد على مجموعة من المؤشرات تبرز للمسؤولين محددات الأداء الحاضر والمستقبلي.
- 2-2-2 مصادر لوحة القيادة:

تتمثل المصادر المعتمدة في لوحة القيادة في نوعين مصادر داخلية وأخرى خارجية<sup>1</sup> :

❖ المصادر الداخلية:

- ✓ المصادر المحاسبية: تشمل كلا من المحاسبة العامة والتحليلية، من تكاليف مختلفة (مباشرة، غير مباشرة)، المردودية...الخ.
- ✓ المصادر الإحصائية: عدد المستخدمين، دراسات تطور الأعباء...الخ.
- ✓ المصادر المأخوذة من الميزانية: تقييم الاستثمارات، ترتيب الديون حسب مدة استحقاقها...الخ.
- ✓ المصادر التقنية: الكمية المثلى للإنتاج، عدد ساعات العمل...الخ.

❖ المصادر الخارجية:

- ✓ معلومات تخص المتعاملين مع المؤسسة بصورة مباشرة كالبنوك.
- ✓ معطيات تقنية للنقابات المهنية كتحديد ساعات النشاط القصى للعمل المستتنبطة من الجمعيات العمالية لمختلف المستويات.
- ✓ نتائج دراسة السوق.

2-3-3 مراحل إعداد لوحة القيادة وأدواتها:

2-3-1-1 مراحل إعداد لوحة القيادة:

سوف نتطرق إلى أهم المراحل المتبعة لتصميم نظام لوحات القيادة، ونذكرها كما يلي:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> بوديار زهية-جباري شوقي، مرجع سبق ذكره، ص6.

<sup>2</sup> خالص صافي صالح، مرجع سبق ذكره، ص 275.



- دراسة المؤسسة والتعرف عليها وتحديد أهدافها: بعد دراسة الهيكل التنظيمي للمؤسسة وتحديد مسؤول القطاع المعني بإنجاز لوحة القيادة يتعني تحديد الأهداف التي يجب أن تكون واقعية، وأكثر قابلية للتحقيق.
- تحديد العناصر الأساسية لتحقيق الأهداف: وتسمى بالمتغيرات الاستراتيجية أو معايير الدراسة وهي متغيرات خاصة بنشاط كل مركز مسؤولية، كما يتم في هذه المرحلة تحديد وجمع المعلومات الضرورية وتصنيفها حسب الطبيعة والمصدر، والبحث عن المعلومات غير المتوفرة والحصول عليها.
- اختيار المؤشرات الملائمة: البحث عن المؤشرات التي تسمح بمتابعة قياس العناصر المختارة.
- بناء لوحة القيادة واختيار التقديم الملائم لها: أي بعد تحديد المؤشرات يتعين بناء لوحة قيادة تسمح بإظهار المؤشرات بشكل واضح وتحقيق القراءة السهلة والسريعة لها، وتصميم لوحة القيادة يظهر أربعة مناطق:
- ✓ **منطقة المقاييس الاقتصادية:** تمثل مختلف المؤشرات المستخدمة التي تم اختيارها سابقا.
- ✓ **منطقة النتائج:** تكون شهرية أو تراكمية (خاصة بعدة أشهر منذ بداية السنة)، كمية أو كيفية، فتظهر النتائج المرتبطة بالنشاط أو الأداء المالي لمراكز المسؤولية.
- ✓ **منطقة الأهداف:** تظهر الأهداف التي يتم اعتمادها للفترة (أهداف شهرية /أو تراكمية، أهداف تخص النشاط /أو الأداء المالي).
- ✓ **منطقة الانحرافات:** تظهر الانحرافات بين الأهداف والنتائج الفعلية سواء بالقيم المطلقة أو نسب مئوية.

## 2-3-2 أدوات لوحة القيادة:

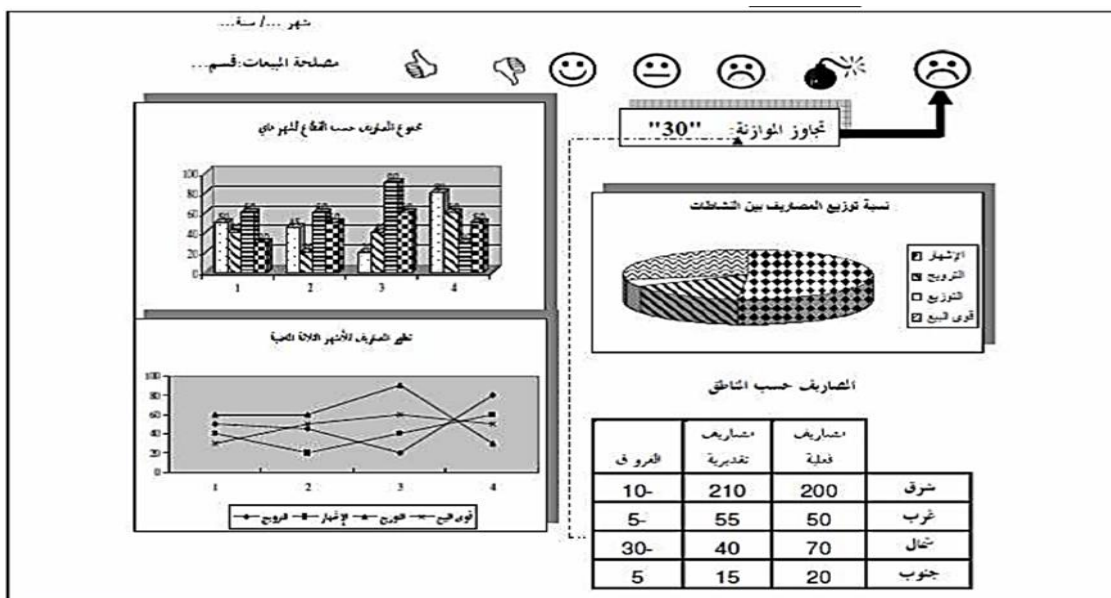
يمكن تحديد أدوات لوحة القيادة كما يلي:<sup>1</sup>

- **النسب:** هي العلاقة بين مجموعتين أو عنصرين، وحتى تؤدي هذه النسب دورها القيادي لا بد أن تعبر عن الحقيقة، وتكون بسيطة وسهلة الاستيعاب.
- **الجدول:** هذه الأداة هي الأكثر استعمالا في لوحة القيادة، حيث تعتبر مصدر كل الأدوات الأخرى، حيث هي عبارة عن ترتيب المعلومات في شكل أعمدة وصفوف، تسمح بمقارنة المعلومات المختلفة سواء كانت مقارنة بين التقديرات والنتائج الفعلية ومنه استخراج الفروقات، أو مقارنة بين السلاسل الزمنية أو مقارنة بين النسب المختلفة.
- **التمثيل البياني:** تحتوي التمثيلات البيانية على بعض الامتيازات مقارنة بالجدول، من أهمها تسهيلها لفهم الظواهر المختلفة وتوضيحها للتغيرات والانحرافات.

<sup>1</sup> عيسى براق، وآخرون، "مكانة لوحة القيادة ضمن أنظمة مراقبة التسيير"، الملتقى الوطني حول مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الابداع، جامعة البليدة 2، 25 افريل 2017، ص05.

- الرموز (المنبهات): وهي تمثيلات معينة أو إشارات ملونة تظهر في حالة المؤشر (إعطاء لون معين يوحي بوجود انحراف غير ملائم)، ويمكن أيضا أن تكون إشارات ضوئية على الحاسوب، حيث تسمح بالتركيز على الأمور المستعجلة اللازمة.

شكل رقم (08): مثال عن لوحة قيادة لمصلحة تجارية



المصدر: بونقيب أحمد-رحيم حسين، "دور لوحات القيادة في زيادة فعالية مراقبة التسيير"، مجلة الأبحاث الاقتصادية وإدارية، ع4، ديسمبر 2008، ص11.

من خلال هذا الشكل يتبين أنه يمكن للوحة القيادة أن تحتوي على جداول، رسوم بيانية، نسب ومنبهات، بغرض تسهيل عملية التحليل وإعطاء نظرة أكثر دقة حول مختلف العمليات التي تخص المصلحة. ويمكن في هذا الصدد الاستفادة من البرمجيات في إعداد المنحنيات والرسوم البيانية بشكل أفضل.

**المطلب الثاني: نظام التكاليف على أساس الأنشطة(ABC)، ونظام الموازنة على أساس الأنشطة(ABB).**

إن الأنظمة التقليدية لحساب التكاليف لم تعد قادرة على مسايرة التطورات الحاصلة في ميدان إدارة الأعمال وما يسودها من منافسة قوية، الأمر الذي أدى إلى إيجاد أنظمة جديدة أكثر دقة وعقلانية والتي من أهمها نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ونظام الـ (ABB).

## 1 نظام التكاليف على أساس الأنشطة(ABC)

### 1-1 نشأة وتطور نظام التكاليف على أساس الأنشطة(ABC)

#### 1-1-1 الأسباب التي أدت إلى التحول لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة:

من أهم الأسباب التي أدت إلى التحول لنظام (ABC):<sup>1</sup>

- ❖ الانتقادات الموجهة للنظام التقليدي خاصة في توزيع التكاليف وعدم القدرة على تحديدها بشكل صحيح بالإضافة إلى عدم القدرة على تحقيق الرقابة عليها .
- ❖ إن توزيع التكاليف المباشرة على المنتجات ليس مشكلة، ولكن الحاجة الخاصة لنظام التكلفة المبني على أساس الأنشطة (ABC) تتمثل في مجال توزيع التكاليف غير المباشرة على المنتجات.
- ❖ أدى التطور التقني إلى تغيير في هيكل التكاليف وذلك بدخول المكننة إلى مختلف المراحل، مما جعل كلفة عنصر العمل المباشر تنخفض وتتضاءل، بينما تزداد التكاليف غير المباشرة التي تخص الأقسام المختلفة، وعليه لم يعد نظام التكاليف التقليدي لتحميل المنتج بعناصر التكاليف قادرا على خدمة الإدارة كمصدر للمعلومات لاتخاذ قرارات أكثر أهمية.
- ❖ زيادة نسبة التكاليف غير المباشرة من مجموع التكاليف، نتيجة لزيادة أهمية بعض التكاليف غير المباشرة مثل: تصميم المنتج، رقابة الجودة، خدمة العميل، تخطيط الإنتاج، وأوامر البيع التي لا تقل أهمية عن عناصر التكلفة الأخرى.
- ❖ تزايد اهتمام الباحثين والكتاب بمدخل التكلفة المبني على أساس الأنشطة (ABC) باعتباره يمثل تطور ملموس لتوزيع التكاليف غير المباشرة، وطريقة جيدة للتحديد الدقيق للمنتجات والخدمات .
- ❖ ظهور المنافسة الحادة سواء في السوق المحلي أو على مستوى الأسواق العالمية.

#### 1-1-2 نشأة نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):

في سنة 1987 استطاع "KOOOPER" و"KAPLAN" أن يقدموا نظاما جديدا لتوزيع التكاليف غير المباشرة، وهو ما يعرف بنظام التكاليف على أساس الأنشطة(ABC)، هذا النظام الذي تطور بالموازاة مع متطلبات السوق، كان في البداية يمثل نمودجا أحادي البعد بمعنى أنه كان نظاما موجهها لحساب سعر التكلفة بأكثر دقة فحسب لكنه سرعان ما تحول إلى نمودج ذو بعدين حيث أظهر نجاعته في تزويد المسيرين بمعلومات متعلقة بالتكلفة وأخرى حول العمليات.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> أمير ابراهيم المسحال، "تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية الفلسطينية"، مذكرة ماجستير، في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2005، ص 53.

<sup>2</sup> سالمى ياسين، "الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخذ القرار في المؤسسة"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2010، ص 94-95.

### 1-1-3 مراحل تطور نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة(ABC):

لقد مر تكوين نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) حتى يصبح على شكله الحالي بثلاث مراحل و هي<sup>1</sup>:

#### • المرحلة الأولى: إدارة النشاط (AM)

ركزت هذه المرحلة على مفهوم سلسلة القيمة (value chain) أكثر من التحليل المحاسبي والمالي، وهدفت إدارة النشاط إلى تحقيق ما يلي:

- اكتشاف واستبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة لهذه السلسلة مثل: استخدام نظام الإنتاج الفوري.
- تحسين وتعزيز الأنشطة التي تضيف قيمة من خلال تحسين جودة وسرعة الاستجابة لطلبات العملاء.

#### • المرحلة الثانية: محاسبة تكاليف الأنشطة(ACA)

جاءت هذه المرحلة للتأكد من أن كل التكاليف تم تقليصها من خلال:

- تحديد مسببات التكلفة والارتباط بالأنشطة .
- تنتج تفاعلاتها مع الأنشطة الأخرى.

#### • المرحلة الثالثة: نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة(ABC)

هو ذلك النظام الذي يهتم بتحليل التكلفة، وله الفضل في تحليل وتقدير التكاليف لأهداف خاصة وهناك أربعة مراحل لإنشاء نظام(ABC) وهي:

- تحديد الأنشطة الرئيسية في المؤسسة.
- تحديد العوامل التي تؤثر بصورة كبيرة في تكلفة النشاط، وتسمى هذه العوامل حركات التكلفة.
- التحديد المباشر لكيفية طلب النشاط للتكلفة .
- خلق وعاء للتكلفة لكل نشاط، حيث تتبع التكاليف طبقاً للنشاطات وفقاً لكيفية طلب النشاطات للتكاليف.

### 1-2 مفاهيم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة(ABC)

#### 1-2-1. تعريف نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة(ABC)

يعرف نظام محاسبة التكاليف المبني الأنشطة (ABC) بأنه ذلك النظام الذي يقوم أولاً بتخصيص الموارد على الأنشطة التي استفادت منها، ثم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة وفقاً لمعدل استفادتها من هذه الأنشطة.<sup>2</sup> تعرف طريقة الـ (ABC) على أنها: "طريقة لتوزيع التكاليف تعتمد على فكرة الربط بين المواد المستخرجة والأنشطة التي تستخدم فيها هذه الموارد، ثم الربط بين تكاليف الأنشطة والمنتج النهائي لتحقيق رقابة أفضل على الأنشطة والموارد الإنتاجية والطاقة المتاحة وكيفية استغلالها"<sup>3</sup>

<sup>1</sup> أشرف عزمي مسعود أبو مغلي، "أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في تنظيم الربحية"، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الشرق الأوسط، 2008، ص95.

<sup>2</sup> عبد اللطيف ناصر نور الدين، "الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات"، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006، ص218.

<sup>3</sup> محمد سامي راضي، "مبادئ محاسبة التكاليف"، الدار الجامعية، الاسكندرية مصر، 2003، ص269-270.

بصفة عامة يمكن القول بأن نظام الـ (ABC) أداة حديثة لمراقبة التسيير، تعمل على تحديد التكلفة الفعلية للمنتجات والخدمات، وتوفير معلومات أكثر دقة، من خلال تحميل تكلفة كل نشاط إلى أهداف التكلفة (المنتجات والخدمات) المستفيدة منه باستخدام موجهات التكلفة، إذن نظام الـ (ABC) يقوم على افتراض أن الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك الأنشطة.<sup>1</sup>

### 1-2-2. مبادئ (مقومات) نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة(ABC):

يقوم نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) على ثلاث مبادئ أساسية وهي: الموارد، الأنشطة، مسببات التكلفة.

**الموارد:** هي كل الوسائل المستخدمة في المؤسسة، والتي يتم التنسيق بينها تحت نشاط ما لتوليد هذا النشاط، مثل الموارد البشرية، المعدات، التجهيزات، المواد، المعلومات التكنولوجية والخدمات.

فالموارد تمثل مدخلات الأنشطة، فهي العنصر الاقتصادي الذي يوجه لأداء الأنشطة المختلفة، حيث أنه من الصعوبة تحليل وإدارة الأنشطة دون التعرف على الموارد المستخدمة، كما يصعب كذلك تحديد تكلفة النشاط إذا لم يتم التعرف على تكلفة المدخلات من الموارد.

**الأنشطة:** تعد الأنشطة محور نظام الـ (ABC)، أنها الحدث الذي يسبب استخدام الموارد في المؤسسة فهذه الأخيرة وفق هذا النظام تقسم إلى أنشطة يتفاعل بعضها مع بعض بدلا من تقسيمها إلى وظائف كما هو الشأن في الأنظمة التقليدية للتكاليف.

وتتضمن تكلفة الأنشطة كل المواد اللازمة لأداء النشاط، حيث يتم التعبير عن هذه التكلفة بتحديد مدخلات النشاط من كل الموارد، ولتحديد إجمالي تكلفة النشاط يتم تتبع وحصر كل الموارد اللازمة لأداء النشاط، بالإضافة إلى تجميع التكاليف التي يستفيد بها النشاط من الأنشطة الأخرى.

**مسببات التكلفة:** يفترض نظام الـ (ABC) أن الذي يحرك التكلفة ويسبب وجودها ليس حجم الإنتاج وإنما العمليات والأنشطة المساندة، ولذلك يطلق على مسببات التكلفة اسم محركات التكلفة أو موجهات التكلفة، ويعتبر المصطلح جوهر الإضافات التي جاء بها نظام الـ (ABC) في مجال تحسين حساب التكاليف وتحسين الأداء، حيث يتوقف نجاح هذا النظام على مدى الدقة في تحديد مسببات التكاليف، ويعد مسبب التكلفة وسيلة للربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات أو الخدمات، وعليه فهو مقياس كمي يعكس مخرجات النشاط.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> قنوري هودة سلطان، "التكامل بين أنظمة: التكاليف، الإدارة، والموازنة والموازنة على أساس الأنشطة"، الملتقى الوطني حول: مراقبة التسيير كآلية

لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع جامعة البليدة 2، 2017، ص4.

<sup>2</sup> الحاج مسكين-خليفة يعقوبي، "جودة نظام التكاليف على أساس الأنشطة ومتطلبات تطبيقه في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 13، العدد1، 2020، ص39.

### 1-2-3. أهداف نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة(ABC):

يحقق نظام الـ (ABC) مجموعة من الأهداف وهي<sup>1</sup>:

✓ يوفر قياس عادل للتكاليف الصناعية غير المباشرة مبينة على أساس العلاقات المسببة لهذه التكاليف وليس أساس تعلقها بحجم الإنتاج، وهذا ليساعد على اتخاذ القرارات الإدارية العادلة المتعلقة بالنشاط والإنتاج المرتبط به.

✓ تخفيض التكاليف هدف تسعى إليه كل مؤسسة ونظام الـ (ABC) يساعد على تحقيق هذا الهدف من خلال التحديد الدقيق للأنشطة التي تضيف قيمة أولاً، ومن ثم التقليل أو رفع الأنشطة التي تضيف قيمة للمنتج.

✓ إن التعرف على الأنشطة المسببة للتكاليف والسيطرة عليها يسبب زيادة في فاعلية الرقابة، مما يؤدي إلى تطوير عمل الإدارات داخل المؤسسة وتطوير عمل المنظمة ككل.

✓ استعمال نظام الـ (ABC) يساعد في تحليل أنشطة المؤسسة وتحديد موجهات التكلفة، مما يساعد في إيجاد معايير دقيقة لتقويم الأداء للعاملين فضلاً عن أهمية الأسلوب في التقويم المالي للأنشطة.

✓ يهدف نظام الـ (ABC) إلى إيجاد أساليب وطرق لقياس التكاليف الصناعية غير المباشرة، ومن الممكن كذلك أن تشمل التكاليف التسويقية والإدارية في حال توافر الإمكانيات اللازمة لتحليل تلك التكاليف وتحديد الموجهات، والأنشطة المرتبطة بها.

✓ يساعد نظام الـ (ABC) على اتخاذ القرارات نتيجة تقديمه بيانات محسوبة بشكل دقيق وبكفاءة عالية، مما جعل هذه القرارات تحقق أهداف المؤسسة سواء كانت إدارية أو إنتاجية وخاصة المرتبطة بأعمال المؤسسة على المدى الطويل.

### 1-3-1 مقارنة بين الأنظمة التقليدية ونظام التكلفة على أساس الأنشطة(ABC) والخطوات المتبعة في تصميمه

1-3-1. المقارنة بين الأنظمة التقليدية ونظام التكلفة على أساس الأنشطة: ويمكن توضيحها في الجدول الآتي:

<sup>1</sup> عباس نوار كحيط الموسوي-فاطمة صاح مهدي الغربي، "التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وأسلوب ABC"، مجلة الإدارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية، بغداد العراق، العدد 80، 2010، ص21.

الجدول رقم (03): يوضح المقارنة بين الأنظمة التقليدية ونظام الـ ABC

الأنظمة التقليدية	نظام التكاليف على أساس الأنشطة
يقدم معلومات تكلفة كاملة عن وظيفة كاملة وتكون تجميعية لمختلف الأنشطة في مختلف الأقسام تي يمر بها الإنتاج ويصعب تحليلها.	يقدم معلومات تفصيلية عن كل نشاط من الأنشطة داخل أي قسم.
التركيز على المنتجات واعتبارها هدف التكلفة.	التركيز على الأنشطة و اعتبارها هدف التكلفة الأساس.
يستخدم معدل تحميل (واحد) للتكاليف الصناعية غير المباشرة داخل المعمل و يتم استخدام معدل تحميل متخصص لكل قسم إنتاجي ويتم تحديده بقسمة مجموع التكاليف غير المباشرة المخططة على أساس التحميل المختار.	يستخدم مؤشر تكلفة لكل نشاط داخل كل قسم إنتاجي، ويتم قياسه بقسمة تكلفة النشاط المحددة على مقياس المخرجات لذلك النشاط، أي العامل المسبب لتكلفة ذلك النشاط.
استخدام مجمع واحد للتكاليف الصناعية غير المباشرة في كل قسم أو عدة مجوعات للمؤسسة.	تعدد استخدامات مجوعات التكاليف في القسم الواحد ويتخصص كل مجمع منها بنشاط معين لتسهيل حساب تكلفة وحدة النشاط.
قد تكون أسس التوزيع أو التحميل هي نفسها العامل المسبب (احتمال ضعيف).	تعتبر الأسس المستخدمة في توزيع التكاليف غير المباشرة وفي تحميل هذه التكاليف هي نفسها العامل المسبب (ذات احتمال عال).
تتضمن أسس التحميل متغيرات مالية تمثل تكلفة العمل المباشر أو تكلفة المواد المباشرة.	في الغالب لا يستند العامل المسبب إلى متغيرات مالية، بل متغيرات أخرى مثل الوقت، عدد الأجزاء، كمية الإنتاج.
تحديد تكلفة المنتج بقسمة مجموع التكاليف على كمية الإنتاج.	تحديد تكلفة المنتج بتجميع كلف الأنشطة التي قامت ببنائه.
يمكن أن يكون التشغيل يدويا أو بالحسابات.	يتم التشغيل بالحسابات المتقدمة جدا.

المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، "محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)"، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 166-167.

1-3-2. خطوات تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):

هناك خمس خطوات لتصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة وهي<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> نعيمة محمد يحيوي، "دور نظام ABC بالتكامل مع نظام JIT في تهيئة المنظمات لاكتساب المزايا التنافسية"، الملتقى العلمي الوطني لاستراتيجيات التدريب في ظل ادارة الجودة الشاملة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية، جامعة باتنة، الجزائر، 2009، ص 8-9-10.

- **تجميع الأعمال على هيئة أنشطة:** يبدأ حساب التكاليف وفقا لنظام الـ (ABC) بإحصاء كافة الأنشطة والعمليات التي تقوم بها المؤسسة، وكذا الموارد التي استهلكتها هذه الأنشطة. ولغرض تحديد الأنشطة وتعريف كل نشاط يتم إعداد ما يسمى ببطاقة الأنشطة أو خرائط التدفق التي تبين بالتفصيل كل خطوة من خطوات عملية التصنيع منذ استلام المواد الخام إلى غاية فحص المنتج النهائي، ويجب ملاحظة وإثبات كل خطوة في عملية الإنتاج بما في ذلك مناولة المواد، وقت الانتظار، تحريك المنتج بين نقط الإنتاج، التخزين، الفحص وما إلى ذلك، كما يجب تسجيل الوقت الذي يستغرقه كل نشاط في خريطة تدفق الأنشطة حيث أن الوقت قد يكون مؤشرا جيدا لقيمة الموارد التي يستهلكها المنتج. وللحصول على بطاقة أو خريطة التدفق لمختلف الأنشطة التي تحدث في المؤسسة يستوجب المرور بعدة خطوات مهمة كتحديد الأهداف، إحصاء كافة الأنشطة، تحليل قيمة العملية، والتأثير على الأنشطة.
  - **تحديد المسببات لكل نشاط:** بعد إعداد خرائط التدفق وتحديد الأنشطة الرئيسية التي تسبق أو ترافق عملية الإنتاج يلجأ مصمم نظام الـ (ABC) إلى خطوة ثانية وهي مهمة تتمثل في تحديد وفهم مسببات كل نشاط رئيسي مذكور، حيث أن مسببات حدوث التكلفة التي تمثل بدورها عوامل متغيرة، تؤثر على التكاليف وترتبط معها بعلاقة سببية واضحة وقوية ويمثل معظمها كمية يسهل ربطها بمنتج معين أو خط إنتاجي معين مثل: تكلفة المواد المباشرة، ساعات عمل الآلات...إلخ.
- وإن هذا الفهم لمسببات التكاليف المتعلقة بكل نشاط يحقق وفرة اقتصادية هامة في الجانب التطبيقي لنظام الـ (ABC) ويتجلى هذا بوضوح من خلال إنشاء ما يسمى بمراكز الأنشطة أو أحواض الكلف.
- **تحديد مراكز الأنشطة:** يقصد بمركز النشاط ذلك القطاع من العملية الإنتاجية الذي يقوم بتأدية عمل معين يخدم في تحقيق وظيفة من وظائف المؤسسة، وتهدف هذه الخطوة إلى تحديد كيفية إعداد تقارير التكاليف على مستوى المراكز. ويعرف بأنه (جزء من العملية الإنتاجية تحتاج الإدارة إلى التقرير عن تكلفته بشكل مستقل)، وتقوم عملية تجميع الأنشطة على فرضين أساسيين هما: تجانس الأنشطة داخل كل مركز نشاط أو حوض تكلفة، والتناسب الطردي للتكاليف في كل مركز مع مستوى النشاط.
  - **تتبع التكاليف لمراكز الأنشطة:** في هذه المرحلة تخصص الموارد على مراكز الأنشطة والتي تتميز بالتعدد، يتم تعيين التكاليف مباشرة للمراكز، وفي حالة عدم الإمكانية فإنه يتم استخدام مسببات التكلفة من المستوى الأول والخاصة بهذه المرحلة، وتسمى كذلك بمسببات الموارد والتي تشبه مفاتيح التوزيع. يمكن أن نجد في بعض المراكز نوعين من الأنشطة وهي الأنشطة الأولية والأنشطة الثانوية، في هذه الحالة يجب أن تحمل تكاليف الأنشطة الثانوية إلى الأنشطة الأولية والتي تعد بمثابة أغراض تكلفة لها، وذلك طبعا باستخدام مسببات الموارد.
  - **تحميل تكاليف الأنشطة لأغراض التكلفة:** تتمثل هذه الخطوة في تعيين التكاليف من مراكز الأنشطة إلى المنتجات أو أي غرض تكلفة آخر، وذلك بالاعتماد على مسببات التكلفة للمستوى الثاني والخاصة بكل نشاط أو مركز تكلفة.



يسعى مصمم نظام الـ(ABC) إلى تحقيق مستوى متميز من الدقة في مخرجات النظام من معلومات، وهذا يتوقف في حقيقة الأمر على كفاءة تحديد مسببات التكلفة.

وبعد تحديد مسببات التكلفة المناسبة لكل نشاط أو وعاء تكلفة يتم تحميل تكاليف الأنشطة لأغراض التكلفة طبقا لحاجة كل من هذه الأغراض (منتجات مثلا) للموارد المستهلكة في إنجاز الأنشطة، وذلك عن طريق تحديد معدل للتكاليف غير المباشرة لكل نشاط باستخدام مسبب التكلفة المناسب، ويتم إعداد معدل تحميل كل نشاط أو مركز تكلفة بقسمة مجموع تكاليف الأنظمة المكونة لمركز أو حوض التكلفة على حجم أو عدد مسببات التكلفة المحدد كمحرك لهذا الحوض ويحسب كما يلي:

### إجمالي تكاليف المركز

$$\text{معدل تحميل تكلفة المركز (التكلفة الوحودية للمسبب)} = \frac{\text{إجمالي تكاليف المركز}}{\text{عدد المسببات}}$$

### عدد المسببات

بعد تحميل كافة تكاليف مراكز الأنشطة إلى أغراض التكلفة، يتم الحصول على التكلفة النهائية للمنتجات بتجميع قيمة ما استهلكته من تكاليف الأنشطة المباشرة والتكاليف غير المباشرة الناتجة عن مراكز الأنشطة والجزء من التكاليف غير المباشرة الذي لم يحمل للأغراض وفق لنظام الـ(ABC).

## 1-4 مزايا نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة والانتقادات الموجهة له

### 1-4-1 مزايا نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة:

يتسم نظام تحديد التكاليف على أساس الأنشطة بعدة مزايا من أهمها أنه يعتبر نظام محاسبي و إداري في آن واحد حيث أنه يقدم نوعين من المعلومات، وتوجه العديد من المؤسسات الاقتصادية إلى تطبيق هذا النظام لفوائده العديدة منها<sup>1</sup>:

- ✓ تحسين عملية اتخاذ القرارات الإدارية من خلال التحديد الدقيق للمعلومات الخاصة بالتكاليف مما يجعلها أكثر شفافية ووضوح وبسيطة للفهم.
- ✓ تدعيم آليات الرقابة وتسيير التكاليف من خلال تحديد مسببات التكلفة مما يساهم في سهولة تتبع التكاليف.
- ✓ يساهم في تعظيم الأرباح من خلال توفير المعلومات اللازمة في ظل بيئة تنافسية بهدف المساهمة في التسعير المناسب للمنتجات وفق تطلعات الزبائن.
- ✓ يساهم في قياس أداء الأنشطة الموجودة بالإضافة إلى مساهمته في تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للعملية الإنتاجية تمهيدا للاستغناء عنها.
- ✓ تحديد الفرص والتحديات لتحسين كفاءة وفعالية العملية الإنتاجية.

<sup>1</sup> محمد الصديق الفضيل، "نظام التكاليف على أساس الأنشطة كأداة حديثة وفعالة في المحاسبة الادارية"، مجلة "الادارة والتنمية للبحوث والدراسات"، العدد 13، جامعة الجزائر، 2018، ص 273-274.

✓ التقييم العادل والموضوعي للتكاليف غير المباشرة عن طريق اختيار مسببات التكلفة والنشاط الموافق لها.

### 1-4-2. الانتقادات الموجهة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):

بالرغم من كل الجوانب المشرقة التي يفرزها نظام التكاليف على الأنشطة إلا أنه هناك من أشار إلى بعض محددات النظام والمتمثلة في<sup>1</sup>:

- العيب الرئيسي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة هو ارتفاع تكاليف تطبيقه، فهو مكلفا للتطوير والصيانة أكثر من نظام تحديد التكاليف التقليدي.
- هذا النظام لا يقضي على مشكلة التخصيص العشوائي للتكاليف غير المباشرة، فمثلا قد تكون هناك صعوبة في توزيع بعض التكاليف غير المباشرة الصناعية بدقة على الأنشطة المختلفة نظرا لصعوبة تحديد محرك التكلفة المتعلق ببعض الأنشطة، مما يؤدي إلى عدم دقة تكاليف المنتجات نتيجة للتوزيع العشوائي لبعض التكاليف غير المباشرة كاهتلاك مباني المصنع، أو التأمين على مباني المصنع، أو الضريبة السنوية المدفوعة على هذه المباني وما شابه ذلك.
- إن كفاءة نظام التكاليف على أساس الأنشطة يعتمد بصفة رئيسية على الاختيار السليم لمسببات التكلفة، وذلك ليس سهلا ومن الضروري تحديد أفضل مسبب لتكلفة النشاط ودراسة الآثار السلوكية لها.
- لقد طبق هذا النظام في احتساب التكلفة الكلية والتي تحتوي على التكاليف الثابتة، فهو لا يقيس التكاليف المتغيرة لإنتاج الوحدة.
- للحصول على معلومات حول تكاليف الأنشطة يستوجب نظام معلومات ذو جودة عالية، وهذا لا يوجد، مما أدى إلى الحصول على معلومات غير صحيحة.
- يحتاج النظام في مراحل التصميم إلى جهد كبير من الإدارات المختلفة لوصف الأنشطة المختلفة وتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على تلك الأنشطة ومن ثم تحديد محركات التكلفة وهذا يتطلب تضافر الجهود من مختلف الإدارات.

### 2- الموازنة على أساس الأنشطة: (Activity Based Budget ABB)

#### 1-2 تعريف الموازنة على أساس الأنشطة:

لقد حظيت الموازنة على أساس الأنشطة ال (ABB) منذ ظهورها باهتمام العديد من الباحثين باعتبارها أداة فعالة تساعد الإدارة على القيام بوظيفة الرقابة وتقييم الأداء، فتعددت تعريفاتها بتعدد نظرة الباحثين لها، لذلك سيتم التطرق لبعض هذه التعاريف:

<sup>1</sup> محمد الصديق الفضيل، نفس المرجع ، ص274.

تعرف على أنها: "طريقة في الموازنة تعتمد على معطيات ال(ABC) وهذا النوع من الموازنات يستخدم لمعرفة العلاقة بين وحدات الإنتاج والأنشطة المطلوبة لإنتاج هذه الوحدات لتطوير تقديرات مفصلة لمتطلبات الأنشطة على ضوء خطة الإنتاج المقترحة".<sup>1</sup>

عرفها "Morrow and Cashworth" بأنها: "أداة للتخطيط وإعداد الموازنة والتي تعمل من خلال فهم العلاقة بين المحركات والأنشطة، خاصة تلك الأنشطة التي تضمن خلق القيمة للمنتج أو للعميل والتي تستخدم من أجل ضمان التخصيص الأمثل للموارد النادرة على مستوى المنظمة ككل وليس على مستوى وظيفة معينة وذلك من خلال توضيحها لأثر القرارات المتخذة في أحد الأقسام الأخرى بها"<sup>2</sup>

وكتعريف شامل: الموازنة على أساس الأنشطة هي تعبير كمي عن الأنشطة المتوقعة للمؤسسة، تعكس تنبؤ الإدارة بحجم العمل، وكذلك المتطلبات المالية وغير المالية للوصول إلى الأهداف الاستراتيجية، وكذا التغيرات المخططة لتحسين الأداء، وذلك بتحديد نوع العمل المراد أدائه، كمية العمل المراد أدائه، وكذا تكلفة هذا العمل، فهي تعتبر أداة للتنبؤ والتوقع من أجل تخصيص الموارد اللازمة.

## 2-2 أهمية الموازنة على أساس الأنشطة (ABB):

تظهر أهمية الموازنة على أساس الأنشطة من خلال<sup>3</sup> :

- تبرز الموازنة على أساس الأنشطة التغيرات الواجب إحداثها في المنظمة.
- تمكن عملية إعداد الموازنة على أساس الأنشطة الإدارة من الرقابة بشكل أكثر فاعلية على بنية التكاليف.
- تلقي الضوء على أسباب الانحرافات، فهي تساعد على تقييم الأداء بمقارنة النتائج الفعلية مع المدرج بالموازنة.
- تلقي الضوء على أسباب الانحرافات فهي تساعد على تقييم الأداء بمقارنة النتائج الفعلية مع المدرج بالموازنة.
- تلقي بالمسؤولية على الموظفين، فهم مسؤولين عن إدارة أنشطتهم للوصول للأهداف المطلوبة.
- تخفيض الأنشطة التي لا تضيف قيمة من أجل خلق القيمة في المنظمة.

## 2-3 فوائد الموازنة على أساس الأنشطة (ABB):

من فوائد الموازنة على أساس الأنشطة<sup>4</sup> :

<sup>1</sup> عبد الرحمان محمد-عبد الرحمان بكر، "إمكانية تطبيق الموازنات المبنية على الأنشطة في قطاع المستشفيات"، أطروحة دكتورا، كلية العلوم المالية والمصرفية، تخصص محاسبة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، الأردن، 2007، ص 87.

<sup>2</sup> محمد عبد الغني عبد الحي عبد العال، "تحقيق التكامل بين منهجي الموازنة على أساس الأنشطة وما بعد الموازنة بهدف زيادة فعالية نظم الأداء "دراسة تطبيقية"، مذكرة ماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2013، ص 34.

<sup>3</sup> دانية النابلسي، "إمكانية إعداد الموازنات التخطيطية على أساس الأنشطة للرقابة على الأداء "دراسة تطبيقية"، مذكرة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2012، ص 40.

<sup>4</sup> طارق عبد العال حماد، "الموازنات التقديرية نظرة متكاملة"، الدار الإسكندرية، مصر، 2006، ص 32.

- معرفة القدرات والطاقات المتاحة في المؤسسة الاقتصادية.
- تحقيق الأهداف المرسومة التي تسعى إليها المؤسسة.
- شعور جميع الأفراد ضمن المؤسسة بأن لهم مساهمة في إعداد الموازنة، ومن ثم المساهمة في تحقيق الأهداف.
- وسيلة ربط بين تكاليف الأنشطة مع النتائج، بهدف تحديد التكلفة الحقيقية للمؤسسة عن الخدمات.

## 2-4 دور الموازنة على أساس الأنشطة: وتتمثل في:<sup>1</sup>

- إعداد الموازنة على أساس الأنشطة الـ (ABB) يسمح بتحديد الطاقة المطلوبة من كل نشاط، ثم تخصيص الموارد الضرورية اللازمة لتنفيذ هذا النشاط عند ذلك المستوى من الطاقة.
- تركز الموازنة على أساس الأنشطة على متطلبات العملاء، وبالتالي فهي تعمل على تحليل احتياجاتهم وربطها بالأهداف الاستراتيجية.
- إشراك جميع العمال في تحضير وإعداد الموازنة من خلال تعريف وتحديد الأنشطة يعزز العمل الجماعي إلى جانب توفير المعلومات.
- استخدام الموازنة على أساس الأنشطة الـ (ABB) يساعد على تخطيط العمليات المستقبلية بشكل أدق من خلال تحديد التكاليف المباشرة، وغير المباشرة، مما يسمح بالرقابة على عناصر التكاليف وجعل القسم الأكبر منها تكاليف متغيرة مرتبطة بتأدية النشاط.
- تضع الموازنة على أساس الأنشطة أهدافا للتحسين المستمر للعمليات على خلاف الموازنة التقليدية التي تقوم على تكرار تاريخي للعمليات السابقة.

## 2-5 مراحل إعداد الموازنة على أساس الأنشطة:

تقوم الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) على أساس تحليل أهداف التكلفة (المنتجات) لمعرفة ما هي الأنشطة المطلوبة لإنجازها، ولتحديد الموارد المطلوب إدراجها، بالموازنة اللازمة لأداء هذه الأنشطة، وذلك وفق المراحل التالية:<sup>2</sup>

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

<sup>1</sup> قدوري هودة سلطان، مرجع سبق ذكره، ص18.

<sup>2</sup> قدوري هودة سلطان، مرجع سبق ذكره، ص17-18

- التنبؤ بالأنشطة التي تحتاج إليها المؤسسة، والطاقة التشغيلية لكل نشاط: إن إعداد الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) يستوجب شمولها لكافة الأنشطة، اللازمة لإنتاج وبيع المنتجات (نشاط تطوير وتصميم المنتج، نشاط الاستلام، نشاط معالجة المواد، نشاط فحص المنتجات، وغيرها من الأنشطة)، إلى جانب تحديد المستوى التشغيلي لكل نشاط من الأنشطة بناء على معطيات خطة الإنتاج والمبيعات.
- تحديد الموارد اللازمة لتنفيذ الأنشطة: بعد وضع قائمة الأنشطة اللازمة لتنفيذ خطة المبيعات، والإنتاج يتم وضع تقديرات حول الموارد اللازمة لتنفيذ كل نشاط، من حيث الكمية والمواصفات حتى يمكن للأنشطة، الوصول إلى الطاقة التشغيلية المطلوبة والمحددة سابقا.
- تحديد الموارد الفعلية التي يجب توفيرها: يتم تحويل الحاجة إلى الموارد إلى تقدير إجمالي للموارد التي يجب توفيرها وذلك حسب الإمكانيات المالية والفنية المتاحة للمؤسسة، حيث يتم تخصيص الموارد المتاحة على أساس تقديرات وسياسة واستراتيجية إدارة المؤسسة.
- تحديد طاقة كل نشاط: يجب حساب الطاقة الإنتاجية لكل نشاط من الأنشطة، في ظل الموارد المخصصة لكل نشاط، وتحديد عنصر الموارد الذي يتحكم بالطاقة الإنتاجية القصوى للنشاط، تعتبر هذه المرحلة من أعقد المراحل، حيث أن تحديد الطاقة المطلوبة من النشاط يتطلب معرفة نماذج طلبات البيع، جدولة الإنتاج والمشتريات والشحن والموارد التي يمكن استخدامها في أنشطة متنوعة.

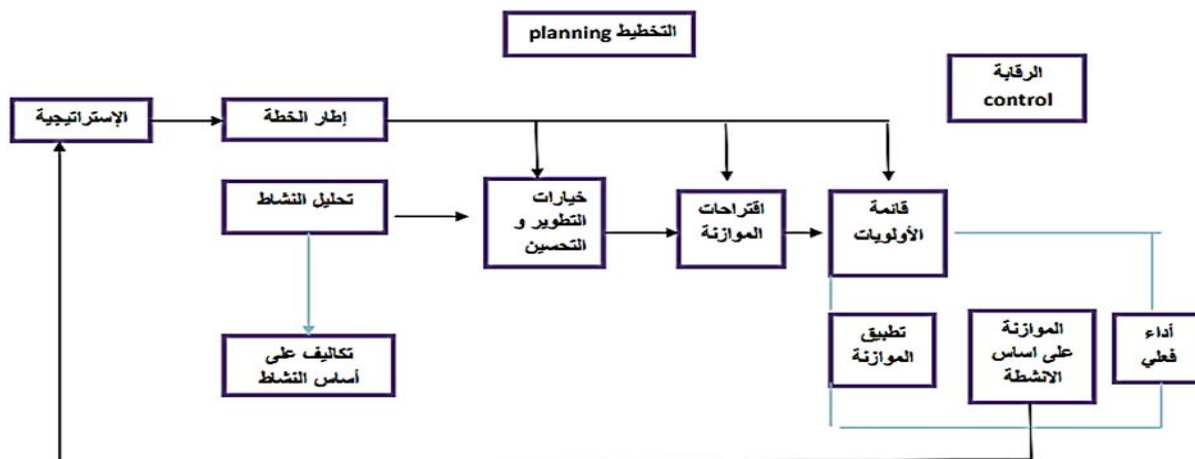
## 2-6 العلاقة بين نظام الموازنة على أساس الأنشطة ونظام التكاليف على أساس الأنشطة:

إن نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ليس أسلوبا محاسبيا فحسب، بل يتعلق بكافة نواحي الأعمال، حيث يساعد الإدارة في معرفة المنتجات الواجب إنتاجها وأي الزبائن تخدم، إضافة إلى الدور الذي يلعبه هذا النظام في تحسين الأداء المستقبلي للمؤسسة، مما يجعل نظام الـ (ABC) حجر الأساس الذي يرتكز عليه إعداد الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) فالخطوة اللاحقة لخطوة نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) هي الموازنة على أساس النشاط (ABB) حيث أن كلاهما يستندان إلى معرفة احتياجات الأنشطة للموارد خلال فترة إعداد الموازنة.<sup>1</sup>

الشكل الموالي يوضح العلاقة بين نظامي الـ ABC والـ ABB:

<sup>1</sup> إبراهيم النمى، "مدى توفر أسس تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في وزارة الصحة"، مذكرة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، تخصص المحاسبة، جامعة الأزهر، غزة، 2012-2013، ص54.

الشكل رقم (08): يوضح العلاقة بين نظامي الـ (ABC) والـ (ABB)

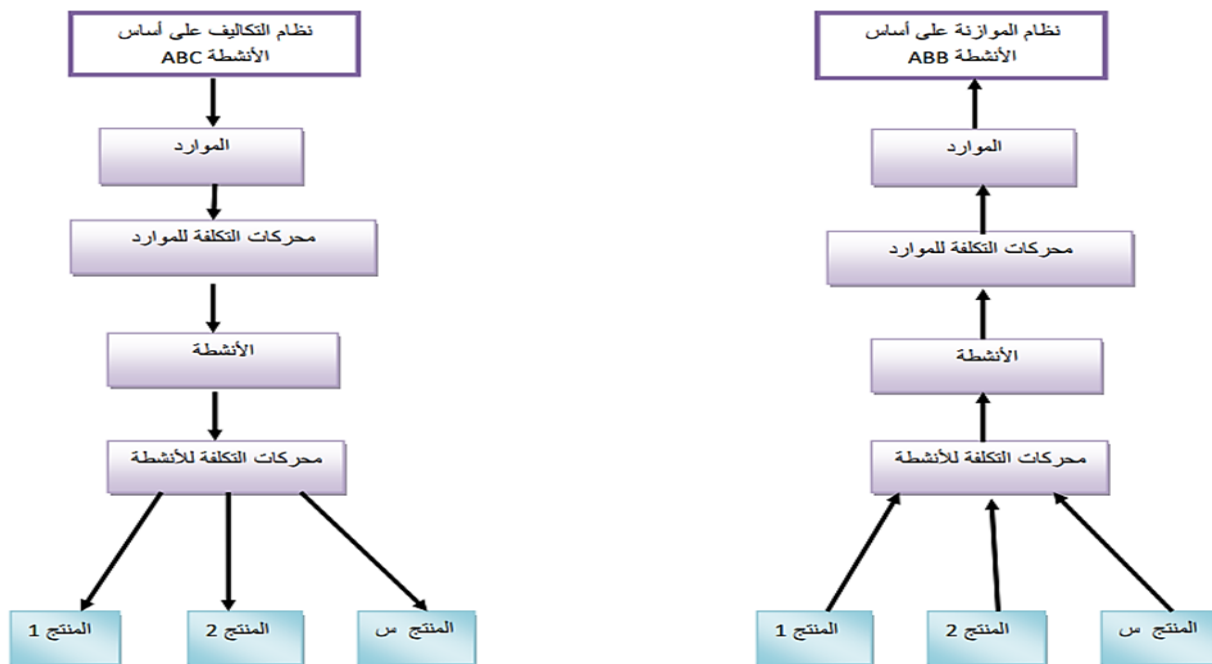


المصدر: دانية النابلسي، مرجع سبق ذكره، ص32

من خلال الشكل نلاحظ أن نظام إعداد الموازنة على أساس النشاط هو نفس نظام التكاليف على أساس النشاط ولكن بشكل معكوس كما هو موضح في الشكل التالي حيث تتبؤ عملية إعداد نظام (ABC) من تخصيص الموارد على الأنشطة، باستخدام محركات تكلفة الأنشطة، تزول إلى أهداف التكلفة مثل المنتجات والخدمات والزيائن.

ويمكن توضيح العلاقة العكسية بين نظام الـ ABC والـ ABB في الشكل الموالي:

الشكل رقم (09): يوضح العلاقة العكسية بين نظام الـ (ABC) والـ (ABB)



المصدر: دانية النابلسي، مرجع سبق ذكره، ص33

### المطلب الثالث: التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر (Kaizen)

#### 1- التكلفة المستهدفة:

تعتبر التكلفة المستهدفة أداة من الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير، فاستخدامها يساهم في تغيير وتحويل نظرة الإدارة إلى برنامج شامل لخفض رقم التكلفة على مدار دورة حياة المنتج، كما يساهم في نقل وتوزيع الاهتمام بعوامل التكلفة والأداء، إن الهدف من أسلوب التكلفة المستهدفة تخفيض تكلفة المنتجات، تحقيق الربح والجودة، إشباع رغبات العملاء وتطوير سوق المنتج.

#### 1-1 تعريف التكلفة المستهدفة:

تعددت تعاريف ومفاهيم التكلفة المستهدفة، ولم يتفق الكتاب والباحثين على تعريف محدد لأسلوب التكلفة المستهدفة، ومن بين التعريفات نذكر ما يلي:

- تعريف "Kato": "التكلفة المستهدفة هي برنامج شامل لخفض التكاليف، والذي يبدأ حتى قبل وجود أي خطط لمنتجات جديدة، فهي تقنية إدارية ظهرت ولا تزال قيد التطوير في الشركات اليابانية، تهدف إلى تخفيض تكاليف دورة حياة المنتجات الجديدة، مع ضمان الجودة والموثوقية ورغبات المستهلك الأخرى، من خلال فحص جميع الأفكار الممكنة لخفض تكلفة الإنتاج، فهي ليست مجرد تقنية لخفض التكلفة بل هي جزء من نظام استراتيجي شامل لإدارة الأرباح".<sup>1</sup>

- تعريف المجلس الاستشاري للتصنيع الدولي للتقدم (CAM-I): "إن التكاليف المستهدفة هي نظام لتخطيط الأرباح وإدارة التكلفة يعتمد على سعر البيع ويركز على الزبون ويتمحور حول تصميم المنتج ويعمل بوجود فريق عمل متكامل ملزم بتطبيق النظام، ويتيح تطبيق نظام التكلفة المستهدفة ممارسة إدارة التكلفة في المراحل المبكرة لتطوير المنتج وتستمر تلك الممارسة خلال دورة حياة المنتج وذلك من خلال التعامل النشط مع سلسلة القيمة الكلية".<sup>2</sup>

- مما سبق يمكن القول إن التكلفة المستهدفة هي أسلوب يهدف إلى خفض تكاليف المنتجات في المراحل المبكرة من دورة حياة المنتج عن طريق حسن استخدام الموارد المتاحة، مع الحفاظ على الجودة المطلوبة في ضوء التكلفة التي يتقبلها العملاء.

#### 1-2 خصائص التكلفة المستهدفة:

يتميز أسلوب التكلفة المستهدفة بعدة خصائص أهمها<sup>3</sup>:

- تطبق التكلفة المستهدفة في مرحلة التطوير والتصميم فهي تختلف عن الطرق التقليدية والتي تطبق في مرحلة الإنتاج.
- التكلفة المستهدفة ليست طريقة إدارية للرقابة بل أسلوب لتخفيض التكاليف.

<sup>1</sup> حبشي أسماء، مرجع سبق ذكره، ص28.

<sup>2</sup> حبشي أسماء، مرجع سبق ذكره، ص29.

<sup>3</sup> سالم عبد الله حلس، محمد حسن الحداد، "مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة"، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 20، العدد02، جوان 2012، ص307.

- إن عمليات وإجراءات التكلفة المستهدفة لها طرق أولية كثيرة مستخدمة لأن الأهداف الأولية للتكلفة المستهدفة تشتمل على تقنيات التطوير والتصميم.
- التعاون بين الأقسام المختلفة في المؤسسة مطلوب لتحقيق التكلفة المستهدفة.
- التكلفة المستهدفة مناسب تطبيقها في الصناعات أو المنتجات ذات الأحجام الصغيرة والمتوسطة (تتميز بقصور دورة حياة منتجاتها) أكثر من المنتجات ذات الأحجام الكبيرة.
- العمل على إنتاج أجزاء عديدة من المنتج في وقت واحد بدلا من إنتاجها بصورة متتابعة، مما يساعد ذلك في تقليل الزمن المخصص للتصنيع، وبالتالي تخفيض التكلفة الناتجة عن ذلك.<sup>1</sup>

### 1-3 مبادئ التكلفة المستهدفة:

يتضمن أسلوب التكلفة المستهدفة عدة مبادئ نذكر منها ما يلي:<sup>2</sup>

- **قيادة سعر البيع المستهدف للتكلفة:** لتحديد التكلفة المستهدفة يجب القيام أولا بتحديد السعر الذي يمكن أن يباع به المنتج ويطرح الربح المستهدف من هذا السعر نحصل على التكلفة التي يجب تصنيع المنتج في حدودها.
- **التركيز على العملاء:** حيث أنه لا بد من الاهتمام بمتطلبات العملاء من ناحية الجودة والسعر والوقت المناسب للحصول على المنتج.
- **التركيز على تصميم المنتج:** تعد هندسة التصميم هي العنصر الرئيسي في التكلفة المستهدفة، إذ يجب على المهندسين تصميم المنتج بالشكل الذي يمكن إنتاجه في حدود التكلفة المستهدفة.
- **التركيز على عملية التصميم:** يعني فحص جميع أوجه العملية الإنتاجية للتأكد من المنتج الذي سيتم تصنيعه بأعلى كفاءة ممكنة، كما يجب تصميم جميع الأوجه وفقا للتكلفة المستهدفة للمنتج.
- **دورة حياة التكاليف:** ينبغي أن ينتبه المحللون عند تحديد التكلفة المستهدفة إلى أهمية أخذ جميع التكاليف ذات العلاقة بدورة حياة المنتج بعين الاعتبار، والعمل على تخفيض تكلفة دورة حياة المنتج سواء تكاليف التوزيع أو الشراء أو التشغيل والصيانة وصولا إلى تكلفة التخلص منه بعد انتهاء الغرض.
- **فرق عمل متداخلة المهام:** يتطلب تصنيع المنتج في حدود التكلفة المستهدفة استخدام فريق عمل متنوع الاختصاصات ومن مختلف إدارات المنشأة كالمختصين ببحوث التسويق والبيع وهندسة الإنتاج أو التجهيز.
- **توجيه سلسلة القيمة:** في بعض الأحيان قد تزيد التكلفة المخططة عن التكلفة المستهدفة، وهنا يتم بذل جهد لحذف التكاليف التي لا تضيف قيمة من أجل تخفيض التكلفة المخططة وفي بعض الحالات، يمكن أن تساعد النظرة الفاحصة لسلسلة القيم لكامل أنشطة المؤسسة المديرين على تحديد فرص تقليل التكلفة.

<sup>1</sup> احمد حسين علي حسين، "المحاسبة الإدارية المتقدمة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000، ص107.

<sup>2</sup> محمد عماد صلاح عبد الحفيظ، "التكلفة المستهدفة"، تمهيدي ماجستير، قسم الدراسات العليا، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2008، ص3.



#### 1-4 أهداف التكلفة المستهدفة:

يهدف هذا الأسلوب إلى تحقيق<sup>1</sup> :

- تكلفة المنتج قبل حدوثها.
- زيادة وتحسين جودة المنتج وتميزه من خلال تقديمه في الوقت المحدد ومن ثم خفض الوقت المستهدف من بداية التفكير في تقديم المنتج أو الخدمة حتى تقدمه فعلا للعميل.
- يركز على دراسة البيئة الخارجية للمؤسسة من رغبات واحتياجات العميل ومواصفات وخصائص المنتج أو الخدمة وإمكانيات وظروف المنافسين مما يمكن من تحديد الميزة التنافسية للمؤسسة.
- إدارة تشكيلة المنتجات أو الخدمات، كما يساعد في تحديد تكلفة المنتج أو الخدمة المستهدفة، وهي التكلفة التنافسية المستمدة من واقع السوق الخارجي والتي تتم مقارنة تكلفة المنتج أو الخدمة بها.

#### 1-5 خطوات تطبيق التكلفة المستهدفة:

يمكن أن يتم تقسيم خطوات تطبيق التكلفة المستهدفة على النحو التالي<sup>2</sup> :

- **تخطيط المنتج وتصميمه:** تبدأ هذه الخطوة عند القيام بإعداد مشروع المنتج وذلك في مرحلة التخطيط، بعد ذلك يتم التقدير المبدئي لتكلفة التصميم بحيث يقوم المحاسب بمراجعة تقديرات تكلفة هذه التصميمات للمنتج الجديد لعرضها على اللجنة التي تستطيع من واقع المعلومات المستقاة من دراسة السوق وبيانات التكلفة المقدرة لتحديد مدى جدوى إنتاج المنتج الجديد، وإذا اتضح أن هناك جدوى من إنتاجه وتسويقه تبدأ الإدارة الهندسية في إعداد خطة الإنتاج تتضمن تحديد الأجزاء التي سيتكون منها ومعايير الجودة المتعلقة بالمنتج الجديد.
- **تحديد السعر المستهدف:** يقصد به السعر المقدر للسلعة أو الخدمة والذي يرغب الزبون ويكون قادرا على دفعه.
- **تحديد هامش الربح المستهدف:** هو مقدار ذلك الربح الذي ترغب الإدارة في تحقيقه من المنتج المعين، والذي يتم تجديده على أساس خطة الربح الطويلة والمتوسطة الأجل والتي تعكس التخطيط الاستراتيجي للمؤسسة.
- **تحديد التكلفة المستهدفة:** يمكن حساب التكلفة المستهدفة عن طريق الفرق بين السعر المستهدف وهامش الربح المستهدف، ويطلق عليها أحيانا طريقة الخصم لأنه يتم تحديدها عن طريق طرح هامش الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف.

<sup>1</sup> نعيمة زعرور، "أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة"، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015، غير منشورة، ص112.

<sup>2</sup> امحمد بن البار-مهني بوريش، "مساهمة التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض سعر تكلفة المنتجات -دراسة حالة شركة تشين حليب بجاية"، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2021، المجلد 13، العدد 02، ص116.

كذلك يمكن الحصول على التكلفة المستهدفة عن طريق الإضافة، وهو أن يتم تقرير التكلفة لكل جزء أو نشاط بدءا بمستوى التكلفة الحالي مع الأخذ بعين الاعتبار التخفيضات المحتملة في التكلفة، ويتم تجميع هذه التكلفة لكل منتج طبقا للوظائف التي يحققها المنتج حتى يتم التوصل للتكلفة المستهدفة للمنتج الجديد.

- **تصميم المنتج بشكل يحقق التكلفة المستهدفة:** تتمثل في القيام بالدراسات اللازمة والتي يقوم بها المهندسون بالمؤسسات للوصول إلى الأجزاء وأسلوب الإنتاج المناسب الذي يضمن تصنيع المنتجات بقيمة التكلفة المستهدفة التي تم تحديدها.
- **إعداد التصميم النهائي للمنتج:** يتم في هذه المرحلة ترجمة التكاليف المستهدفة إلى معايير أداء للأنشطة ومعايير تكاليف لكل نشاط، وتحليل تلك المعايير حسب العمليات والعناصر باعتبارها معايير ملزمة للأطراف المشاركة في التصميم والإنتاج لا يمكن تجاوزها، وفي تحقيقها يتم تحقيق التكلفة المستهدفة، ويتم بعد ذلك وضع نموذج تجريبي للمنتج طبقا للتكاليف المستهدفة حيث يكشف النموذج التجريبي عن مدى الإلتزام بتحقيق تلك التكلفة أو محاولة إعادة هندسة القيمة مرة أخرى.

## 2 التحسين المستمر (Kaizen):

### 2-1 نشأة التحسين المستمر:

تعود جذور التحسين المستمر (Kaizen) إلى المهندس الياباني "تايتشي أونو" (1912-1990) الذي يعتبر أب تنظيم العمل في شركة تويوتا اليابانية، فبعد الحرب العالمية الثانية بدأت اليابان بعملية أطلق عليها عمليات إعادة البناء، إذ اعتمدت العديد من الشركات اليابانية على تطبيق واعتماد برنامج التحسين المستمر وقد تصدرت شركة (Toshiba) عام 1946 وشركة (Toyota) عام 1951 هذه المنهجية ونجحت إلى حد بعيد في تحسين الإنتاجية.

ويرجع الفضل كذلك للخبير الياباني "ماسكاي إمامي" في نشره لمفهوم الكايزن، وهو رئيس وصاحب معهد كايزن، ومقره العاصمة اليابانية "طوكيو"، وقد عرف بلقب مطور الكايزن (redeveloper of Kaizen)، وكان ذلك من خلال كتابه "جيمبا كايزن" والذي تصدر عنه سنة 1986، وقد ترجم لعدة لغات.<sup>1</sup>

### 2-2 تعريف مدخل كايزن: (Kaizen)

يعرف الكايزن على أنه: "مفهوم ياباني للتحسين المستمر مصمم لتحسين العمليات، يتضمن تحديد التغييرات، وإجراء التحسينات، ومراقبة التغييرات، وإعادة التعديل حسب الضرورة، هذه التحسينات يمكن أن يقوم

<sup>1</sup> رمزي علوان-فارس طلوش، " دور الكايزن كمدخل حديث للتغيير التنظيمي في تحسين الأداء الضريبي"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد02، المجلد07،جامعة أم البواقي، الجزائر، ديسمبر 2020،ص446.

بها فرد أو مجموعة من الأفراد، أو نظام كامل، إلا أن وجود نظام استراتيجية لرصد هذه التحسينات سيؤدي إلى نتائج رائعة في التحسن الشامل على المدى الطويل".<sup>1</sup>

و تعرف أيضا على أنها: "أحد الأساليب الإدارية اليابانية التي تهدف إلى تحسين العمليات، بالاعتماد على تشجيع الإبداع، وإظهار الثقة بقدرات الأفراد العاملين، ومشاركتهم في تحديد أهداف المؤسسة، وتمكينهم من معرفة المهام التي يكفون بها، وكيفية إنجازها من خلال جلب القيمة المضافة، وترسيخ مفهوم إدارة الزمان والمكان من خلال الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة، ومرونة إجراءات العمل بما يلبي احتياجات الأطراف المعنية، وانخفاض التكلفة".<sup>2</sup>

### 2-3. أهداف مدخل كايزن: (Kaizen)

يهدف مدخل كايزن إلى تحقيق ما يلي<sup>3</sup> :

- البحث عن مجالات تحقيق التحسين المستمر في أنشطة المنظمة وعملياتها، ومن ثم إجراء خفض المستمر لتكلفة هذه الأنشطة، والعمليات.
- يدعم متطلبات تحقيق الجودة الشاملة، ومتطلبات حذف الأنشطة غير المضيئة للقيمة مع أهميته في تخفيض زمن دورة حياة المنتج.
- إجراء التحسينات الإضافية على عمليات الإنتاج الحالية.
- تحقيق التكلفة المستهدفة، وخفض التكلفة الفعلية عن التكلفة المستهدفة من خلال تضافر الجهود الابتكارية على مستوى التنفيذ.

### 2-4 المبادئ الأساسية لمدخل كايزن:

- بالاعتماد على مفهوم الكايزن، نجد بأنه منهج حياة للمجتمع الياباني، وقابل للتطبيق في كل ما يساعد على تحسين الإنتاجية وإتقان العمل، ولا يكون ذلك إلا من خلال اعتماد مجموعة من المبادئ أهمها<sup>4</sup> :
- إن التحسين المستمر يأخذ بعين الاعتبار مسؤولية كل فرد في المؤسسة بدءا بالإدارة العليا مرورا بالإدارة الوسطى ووصولاً إلى الإدارة السفلى.
- إن منهج الكايزن يعتمد بصفة أساسية على تحسين الجودة، بمعنى أنه يجب ألا يمر يوماً واحداً دون إجراء أي تحسينات مهما كانت ضئيلة في أي مكان في المؤسسة.
- تعتمد فلسفة الكايزن على أن أي نشاط في المؤسسة ينبغي في النهاية أن يؤدي إلى تحقيق رضا الزبون.

<sup>1</sup> منى عبد الغني عبد الستار، "تحقيق جودة الحياة الوظيفية لأعضاء هيئة التدريس بكلية التربية باستخدام مدخل التحسين المستمر (جيما كايزن)"، عدد يوليو، الجزء 02، جامعة بني سويف، ص528-529.

<sup>2</sup> محمد أحمد الحربي، "متطلبات تحسين أساليب القيادة الجامعية في ضوء منهجية جيما كايزن"، مجلة العلوم التربوية، العدد 01، الجزء 02، المجلد 2017، ص25، ص235.

<sup>3</sup> العشماوي محمد، "محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث"، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013، ص84.

<sup>4</sup> رمزي علوان-فارس طلوش، مرجع سبق ذكره، ص447.

➤ الجودة أولاً وليس الربح أولاً، فأي مؤسسة يمكن أن تزدهر فقط إذا كان الزبون راض عن المنتج والخدمة.

## 2-5 خطوات التحسين المستمر: (Kaizen)

إن خطوات التحسين المستمر وفق فلسفة الكايزن تتمثل فيما يلي<sup>1</sup>:

### • التخطيط: (Plan)

يقوم فريق العمل في هذه المرحلة باختيار موضوع التحسين و ثم توثيقه من خلال تحليل البيانات باستخدام طرق التحليل المختلفة مثل قوائم الفحص ومخطط السبب والنتيجة والمدرجات التكرارية ومخطط بارثو (Pareto chart) والأشكال البيانية ومخطط التشتت، ومن ثم تحديد أهداف التحسين والكلف والمنافع المترتبة على بدائل تحقيق تلك الأهداف.

### • التنفيذ: (DO)

يسعى فريق العمل هنا لتنفيذ خطة التحسين ومراقبة تقدمها وجمع البيانات بشكل مستمر لقياس التحسن في العملية الخاضعة للتحسين وأية تغيرات فيها لا بد أن توثق ويعاد النظر بها إذا دعت الحاجة.

### • المراجعة: (Check)

في هذه المرحلة فريق العمل يقوم بتحليل البيانات التي تم جمعها في المرحلة الثانية للوقوف على مدى قربهم من تحقيق الأهداف المرغوبة والمحددة بمرحلة (التخطيط) وفي حالة وجود أي خلل أو قصور فلا بد أن يعاد تقييم الخطة أو إيقاف العمل بها.

### • التصحيح: (ACT):

إذا كانت النتائج التي تم الحصول عليها من المرحلة الثالثة ناجحة فإن فريق العمل يعيد النظر بالوثائق والنتائج المتعلقة بالعملية الخاضعة للمعالجة وتصبح تلك الإجراءات قياساً للتطبيق.

## المبحث الثاني: مساهمة الآليات الحديثة لمراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة

المطلب الأول: مساهمة بطاقة الأداء المتوازن ولوحة القيادة في تحسين أداء المؤسسة

### 1 مساهمة بطاقة الأداء المتوازن في تحسين أداء المؤسسة

بطاقة الأداء المتوازن هي إطار عملي يستخدم كمدخل لتحليل الأداء المالي وتخطيط الأداء المستقبلي، يتم ذلك من خلال دراسة عدد من المؤشرات ضمن أربعة أبعاد تمثل الأبعاد المختلفة للمؤسسة، وهي كالتالي:

#### 1-1 مساهمة البعد المالي في تحسين الأداء: يعد البعد المالي أحد محاور قياس و تقييم الأداء، حيث

تمثل نتائج هذا البعد مؤشرات موجهة لبلوغ أهداف المؤسسة والوقوف على مستوى النتائج المحققة

<sup>1</sup> حاتم كريم كاظم، "التحسين المستمر بأسلوب كايزن وإمكانية اعتماده في الشركة العامة لصناعة الإطارات في النجف"، مجلة مركز دراسات الكوفة، العدد 21، 2011، ص 123-124.

بإتباع استراتيجيتها، كما تقدم المؤشرات المالية صورة واضحة عن الأداء المالي للمؤسسة تسمح بالتأكد ما إذا كان تنفيذ الاستراتيجية يساهم فعلا في تحسين نتائج المؤسسة وبلوغ أهدافها المنشودة.<sup>1</sup> وحتى تتمكن المؤسسة من تحسين أدائها المالي عليها إتباع الاستراتيجيات التالية:<sup>2</sup>

**أولا: استراتيجية نمو المبيعات:** تهدف هذه الاستراتيجية إلى تعميق علاقة المؤسسة مع عملائها، وذلك من خلال تقديم منتجات وخدمات جديدة ومتنوعة، إلى جانب السعي إلى جذب عملاء جدد ومحاولة الدخول في الأسواق الجديدة، كما تسعى المؤسسة إلى تركيز الاهتمام على العملاء الأكثر ربحية.

**ثانيا: استراتيجية نمو الإنتاجية:** تعتبر هذه الاستراتيجية من أهم استراتيجيات تحسين الأداء المالي، ويتم تحقيق هذه الاستراتيجية من خلال:

✓ الاستغلال الأمثل للموارد المادية والبشرية بكفاءة وفعالية.

✓ تخفيض تكاليف المؤسسة إلى أدنى قدر ممكن.

2-1 **مساهمة بعد العملاء في تحسين الأداء:** إن المؤسسة الناجحة هي تلك التي تركز على الزبون وتسعى إلى تحقيق حاجات ورغبات العملاء والمستهلكين والاستعانة بأرائهم في وضع استراتيجيتها، وذلك لمساهمتها في تحسين تنافسية المؤسسة، وبقائها واستمرارية نشاطها في السوق، ومن أجل الحفاظ على العملاء الحاليين واكتساب عملاء جدد لابد على المؤسسة أن تكون قادرة على الاستجابة لاحتياجاتهم وأن تكون مطلعة على التغيرات الحاصلة في أذواقهم واحتياجاتهم ورغباتهم، إلى جانب ضرورة اطلاعهم على جميع التغيرات الحاصلة في بيئتها، وبذلك تكون قادرة على توفير منتجات ذات جودة عالية وأسعار معقولة، فهذا سيزيد من رضا وولاء العملاء عنها، وبالتالي زيادة حصتها السوقية.

3-1 **مساهمة بعد العمليات الداخلية في تحسين الأداء:** يقيم هذا البعد درجة نجاح المؤسسة ومدى قدراتها في تلبية متطلبات العملاء، إذ يقيس مستوى الإبداع وطريقة تقديم الخدمة وكذلك مستويات الإنتاجية وغيرها من أجل قياس الأداء الداخلي للمؤسسة وتحسينه. إذ أن أنشطة العمليات الداخلية للمؤسسات تمر بثلاثة دورات وكل دورة تعطي قيمة للعملاء.<sup>3</sup>

4-1 **مساهمة بعد التعلم والنمو في تحسين الأداء:** يعتبر بعد التعلم والنمو الأساس الذي تبنى عليه بطاقة الأداء المتوازن، وهو معرفة البنية التحتية للأعمال التي يجب أن تعمل على بناء التحسين

<sup>1</sup> Bose Sanjoy, Keith Thomas, **Applying the balanced scorecard for better performance of intellectual capital**, Journal of Intellectual Capital, Vol 8, No 4, 2007, P 659.

<sup>2</sup> رايس وفاء، "مساهمة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال بطاقة الأداء المتوازن"، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2016، ص 137.

<sup>3</sup> بورحومة عبد الحميد، زغبة طلال، "بطاقة الأداء المتوازن كإطار لتحسين أداء وفعالية"، مداخلة مقدمة إلى الملتقى العلمي الدولي حول أداء وفعالية المؤسسة في ظل التنمية المستدامة، جامعة محمد بوضياف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المسيلة، الجزائر، 10-11 نوفمبر 2009، ص 19.

والتطوير المستمر للسلع والخدمات المقدمة والبحث عن ابتكارات الجديدة، إذ يركز على الاهتمام بالقدرات الفكرية للعاملين ومستوياتهم ومهاراتهم ونظم المعلومات والإجراءات الإدارية للمؤسسة ومحاولة مواءمتها وزيادة إنتاجيتهم حيث أن استثمار رأس المال الفكري يعد من العوامل الهامة التي تساعد المنظمة على اعتماد بيئة التصنيع الحديثة وتحقيق النجاح باعتبار المورد البشري أداة للبناء وبالتالي فإن تدريبه وتعليمه سوف يقود إلى تحقيق تحسينات كبيرة في نتائج أعمال المؤسسة، ويمكن تحديد عوامل نجاح هذا البعد من خلال الآتي<sup>1</sup>:

- ✓ زيادة قدرة نظام المعلومات من حيث كمية وتوقيت الحصول على المعلومات.
- ✓ التجديد والابتكار في المنتجات مثل زيادة عدد المنتجات الجديدة والحصول على براءات الاختراع.
- ✓ كفاءة وفاعلية استخدام العاملين وتوجيههم والإشراف عليهم.

## 2 مساهمة لوحة القيادة في تحسين أداء المؤسسة

تعد لوحة القيادة من أهم الوسائل المستعملة في مراقبة التسيير بحيث تمكن المسير من أخذ نظرة شاملة عن وضعية المؤسسة ومدى نجاعة أساليب التسيير فيها من خلال النتائج المحققة والتي تظهر في لوحة القيادة عن طريق جملة من المؤشرات المتعلقة بجميع الوظائف.

تعتبر لوحة القيادة أيضا من أهم الأدوات التي تستخدم في تقييم وتحسين الأداء وذلك باستخدام عدة وسائل من بينها استخراج الفروق بين النتائج الحقيقية والنتائج التقديرية، أي تحديد الانحرافات كما تقوم بتحديد الأخطاء في أقرب وقت ممكن لتفادي تفاقم الخسائر، وتقويض المسؤوليات يستوجب وجود أداة تسمح للمفوض بتقييم أداء المفوض إليه، والتأكد من مدى تحقيق هذا الأخير للأهداف والمهام المحددة له ولوحة القيادة هي أنجح وسيلة.

وتعمل لوحة القيادة على تحسين الأداء من خلال :

- توضيح استراتيجية المؤسسة وترجمة أهدافها.
- تقوم بتبليغ كل الفاعلين في النشاطات على وضع المؤشرات التي تساعد على تحسين الأداء.
- تخطط وتحدد الأهداف، وتقارن مستويات الأداء المنتظرة والإنجازات المحققة، حيث تسلط الضوء على مواطن العجز في الأداء والتي تسعى لتحسينه.

<sup>1</sup> أحمد هاني محمد النعيمي-أمال سرحان سليمان، "امكانية اقامة نظام بطاقة الأداء المتوازن، دراسة استطلاعية في الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات في محافظة نينوى"، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 6، العدد 19، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة تكريت العراق، 2019، ص 124-125.

• متابعة استراتيجية المؤسسة، فنجد أن المسيرين ملزمون بضمان أن الاستراتيجية نفذت كما حددت في بادئ الامر، وبعد ذلك إعادة اختبار فرضياتهم حتى يضمنوا بأن النظرة التي تقود نشاطهم تبقى ملائمة بالنظر للإنجازات والملاحظات وللخبرة المنتقاة من المؤسسة.<sup>1</sup>

**المطلب الثاني: مساهمة أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة(ABC) وأسلوب الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في تحسين أداء المؤسسة**

### 1- مساهمة أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة(ABC) في تحسين أداء المؤسسة

يساهم أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة في تدعيم القدرة التنافسية وذلك من خلال تخفيض التكاليف وبالتالي يستطيع أن ينافس كافة المؤسسات في السوق المحلية والعالمية، الأمر الذي ينعكس إيجابا على حصة المؤسسة السوقية وبالتالي زيادة الإيرادات وتخفيض التكاليف والذي يؤثر مباشرة على زيادة الأرباح المحققة. وهذا بدوره يزيد الثقة بالمؤسسة و ترتفع أسعار أسهمها في السوق وذلك للنمو المستمر في الأرباح والذي يتحقق بفضل تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة، كما يوفر هذا الأسلوب معلومات دقيقة أكثر تفصيلا عن التكلفة الأمر الذي يزيد من دقة المؤشرات والمقاييس والنسب المالية التي تساعد كثيرا في الوقوف على الوضع المالي للمؤسسة، كما أن اتخاذ القرارات السليمة هي التي تحقق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة والتي تتصف بالندرة، أما القرارات غير السليمة فهي تؤدي إلى هدر الموارد وسوء استخدامها، لأجل ذلك فإن تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة وبما يوفره من معلومات دقيقة عن التكاليف يساعد الإدارة على اتخاذ قرارات إدارية سليمة الأمر الذي ينعكس على حسن استغلال الموارد المتاحة. إن معرفة تكاليف الأنشطة يمكن من تحليل ودراسة للأنشطة المرتفعة التكاليف بأكثر دقة، لمعرفة ما هي الأنشطة التي تلغى أو تنفذ بأكثر كفاءة، وأفضل طريقة لتخفيض التكلفة هي تصنيف الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة وأخرى لا تضيف قيمة ، فالأنشطة التي تضيف قيمة هي التي تقدم منافع للمنتج أو الخدمة، أو هو النشاط الذي ينفذ بأقصى كفاءة، أما النشاط الذي لا يضيف قيمة هو النشاط الذي تكون فيه فرصة لتخفيض التكلفة بدون تخفيض قيمة المنتج بالنسبة للزبون، وتقارير هذه الأنشطة تنبئ الإدارة بحجم الموارد التي يمكن أن تضيع، فالتركيز يكون بتخفيض التكاليف بإلغاء هذه الأنشطة، لأنها تسمح لها بتنفيذ تخفيض التكلفة بشكل دائم بدون تخفيض القيمة المقدمة للزبون، فتحسين هذه الأنشطة بالضرورة يؤدي إلى تخفيض التكلفة، ومن ثم تحسين الأداء المالي للمؤسسة.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> حجاج زينب-شعيب حمزة، "مدى تطبيق أدوات مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية"، الندوة الوطنية الأولى حول واقع تطبيق أدوات مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، جامعة البليدة 2، يومي 27-28 أكتوبر 2014، ص17.

<sup>2</sup> جحيش يسرى- بوسكار ربيعة، "مساهمة أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة التجهيز والنسيج(TIFIB) بسكرة"، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 05، العدد 02، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي الجزائر، 2022، ص162-163.

## 2- مساهمة أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في تحسين أداء المؤسسة:

إن إعداد الموازنة على أساس الأنشطة تضمن في الحقيقة الرقابة الفعالة، حيث تختص أولاً برقابة ومتابعة مختلف الأنشطة التي تنفذها الوحدة الاقتصادية، وتستفيد من خلالها الموارد المتاحة لها وفقاً لمعايير محددة. وثانياً، أن هذا النظام يختص بمراقبة ومتابعة استنفاد وحدات التكلفة للأنشطة لتحديد مدى إضافة قيمة لوحدات التكلفة عند تنفيذ كل نشاط مما يساعد على إعادة هيكلة أنشطة الوحدة الاقتصادية واستبعاد الأنشطة التي لا تحقق إضافة لقيمة وحدات التكلفة، الأمر الذي ينجم عنه تبسيط سير العمل وترشيد استهلاك الموارد. بالإضافة إلى ذلك، يوفر نظام الموازنة على أساس الأنشطة معلومات تساعد على تحسين التكلفة من خلال تحقيق رقابة أفضل على التكاليف، فمعرفة العلاقة السببية بين عناصر التكاليف وبين الأنشطة المسببة لها مع إمكانية التخطيط والتحكم في الأنشطة المسببة للتكاليف، سيؤدي بالضرورة إلى تحقيق رقابة أفضل على عناصر التكاليف.

إن نظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) يعطي سيطرة أكبر للمديرين على هيكل التكاليف التابعة لهم خاصة في كيفية نقل التكاليف الثابتة إلى تكاليف متغيرة. وكذلك يبرر النفقات على أساس أنشطة تؤدي بناءً على مسببات محددة مسبقاً، كما تضع مسؤولية رقابة التكاليف على عاتق المدير المسؤول عن رقابة المسبب.

إنه من الجدير بالاهتمام ضرورة أن يسبق إعداد الموازنات على أساس الأنشطة تقييم الأنظمة الموجودة بالمنظمة للتأكد من مدى قدرتها على الاتساق من منهج الأنشطة، كما يجب القيام باختبارات من أجل معرفة مدى قدرة نظام المعلومات بالمنظمة على الوفاء بمتطلبات معلومات النشاط، وفي هذا الخصوص يمكن الاعتماد على الحاسوب، وتكوين قاعدة بيانات ملائمة.<sup>1</sup>

**المطلب الثالث: مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر (Kaizen) في تحسين أداء المؤسسة**

### 1- مساهمة أسلوب التكلفة المستهدفة في تحسين أداء المؤسسة:

#### 1-1 دور التكلفة المستهدفة في تحديد سعر المنتج : ويمكن تلخيصها في:<sup>2</sup>

##### 1-1-1 التكاليف المستهدفة والتسعير المستهدف:

السعر المستهدف هو سعر تقديري للمنتج يرغب العميل المحتمل في سداده يعتمد تقدير السعر على فهم القيمة التي يتوقعها العميل للمنتج وعلى استجابة المنافسين، وتعتبر كل من مبيعات الشركة وتنظيم السوق أحسن موقع لتحديد احتياجات العملاء والقيمة التي يتوقعونها من المنتج كما تقوم الشركات بعمل أبحاث عن

<sup>1</sup> د. الصديق الطاهر الدباغ، "أهمية استخدام مفهوم الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في تحسين التخطيط والرقابة على تكاليف الصنع الإضافية والتكاليف البيعية والعمومية والإدارية"، مجلة علمية محكمة تصدر نصف سنوية عن نقابة أعضاء هيئة التدريس بجامعة طرابلس، العدد 13، ليبيا، خريف 2017، ص 27-28.

<sup>2</sup> ثناء علي القباني، "مدخل استراتيجي لدراسات متقدمة في إدارة التكلفة وتحليل الربحية"، دار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2006، ص 475-476.



السوق حول خصائص المنتج التي يريدها العملاء والأسعار التي يرغبون في دفعها، وتحتاج الشركة إلى فهم تكنولوجيا المنافسين، والمنتجات والتكاليف. ويمثل سعر البيع المبني على مدخلات بيانات العملاء والمنافسين أساس حساب التكاليف المستهدفة، والتكلفة المستهدفة للوحدة هو السعر المستهدف ناقص الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة، أما الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة فهو الدخل التشغيلي الذي تريده الشركة أن تحققه للوحدة من المنتج أو الخدمة المباعة. والتكلفة المستهدفة للوحدة فهي التكلفة التقديرية في المدى الطويل للوحدة من المنتج أو الخدمة التي تساعد الشركة على الحصول على الدخل التشغيلي المستهدف للوحدة عندما تباع بالسعر المستهدف. وتستخدم التكاليف المستهدف بشكل واسع في مختلف الصناعات في العالم، ومنها على سبيل المثال شركات فورد وتويوتا.

### 1-1-2 علاقة التكلفة المستهدفة بتسعير المنتجات:

تعتمد أساليب التسعير التقليدية على عملية الإنتاج لوضع سعر بيع للمنتج وذلك بعد تحديد تكلفة الفعلية، ومن ثم يطرح في السوق إلا أنه من الممكن أن تجري العملية بطريقة عكسية، أي تحدد المؤسسة أولاً السعر الذي ستبيع به المنتج، وبذلك تصبح المشكلة هي كيفية التصنيع التي تسمح لها بالبيع في ظل تلك الأسعار وهو ما تسمح به التكلفة المستهدفة.

- التكلفة المستهدفة طريقة تسعير وأداة لتخطيط الربحية وإدارة التكلفة تم استخدامها في اليابان بشكل واسع خاصة من قبل المؤسسات العاملة في مجال صناعات السيارات. فلا بد من تحديد تكلفة إنتاج المنتج ثم إضافة هامش الربح المرغوب فيه لتحديد سعر البيع.

- إذ يتم تحديد السعر الذي يتلاءم مع متطلبات السوق واستراتيجية المؤسسة ثم حساب هامش الربح المرغوب فيه ثم طرحه من سعر البيع يتم تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج.

- بعد تحديد التكلفة المستهدفة يتم تزويد المهندسين ومصممي الإنتاج بها لاعتمادها كحد أعلى للتكلفة المواد واليد العاملة ومختلف التكاليف الأخرى عند تصميم وتخطيط المنتج، وهنا تكمن أهمية والدور الأساسي لمرحلة تصميم المنتج وفقاً لتكلفته المستهدفة.

- تعتبر التكلفة المستهدفة أداة مهمة لتسعير المنتجات في الأسواق التي تتميز بدرجة عالية من المنافسة حيث تسمح بزيادة فرص واحتمالات نجاح المنتج قبل إنتاجه على خلاف الأساليب التقليدية.

### 1-1-2 التكلفة المستهدفة كأداة لتحقيق الميزة التنافسي:

ويكون ذلك من خلال:<sup>1</sup>

#### 1-2-1 أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تخفيض التكلفة:

يعمل أسلوب التكلفة المستهدفة على تحقيق أدنى تكلفة من خلال:

<sup>1</sup> سالم عبد الله بن كليب، "أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية"، مجلة الريان للعلوم الإنسانية والتطبيقية، المجلد 03، العدد 1، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الريان، 2020، ص 187، 188، 189.

- دراسة إمكانيات المنشأة ومعرفة تكاليف المنافسين، حيث توضح دراسة تكلفة المنافسين وتحليلها أبعاد ومواطن جديدة لتخفيض التكاليف، ومعرفة أساليب إنتاج غير مطبقة، ودلائل مدخلات يمكن استخدامها.
- نقل الاهتمام بأنشطة تخطيط التكاليف وراقبتها وتخفيضها من مرحلة الإنتاج إلى المراحل الأولية للمنتج.
- تحقيق الجانب السلوكي للتكاليف، بمعنى أنه يسعى إلى تحقيق التكامل والتفاعل بين العاملين في المنشأة، لتحفيزهم وحثهم على المشاركة في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، وتعلم فن الاستخدام الرشيدة للموارد للوصول إلى الأهداف المحددة.
- استهداف تخفيض التكاليف توازياً مع استهداف الحفاظ على مستوى الجودة، وذلك لأن تحقيق الجودة يقلل من تكاليف عدم الجودة، وبالتالي يساهم في تخفيض التكلفة.
- ابتكار الطرق والأساليب التي تعمل على تخفيض استهلاك الطاقة.
- الموازنة بين متطلبات العملاء من المنتجات وبين التكاليف اللازمة، لتطوير هذه المنتجات لتحقيق رضا العملاء، وتحقيق التكلفة المستهدفة.
- الترتيب في إعداد الآلات والمكائن الأجهزة وتجهيئتها يؤدي إلى تخفيض تكاليف الإنتاج وانسياب العمل.

### 1-2-2 أثر تطبيق التكلفة المستهدفة في تحقيق الجودة:

التميز الذي يحققه أسلوب التكلفة المستهدفة يكمن في الموازنة بين تخفيض التكلفة وبين الحفاظ على نوعية وجودة المنتج، حيث أنه يعمل في جميع مراحلها على تحقيق خفض التكلفة بكل الوسائل الممكنة للوصول إلى أدنى تكلفة يمكن تحقيقها بالمواصفات والمكونات الأساسية ذاتها، التي تعمل على الحفاظ على رغبات العملاء، وتلبي طموحاتهم من حيث النوعية والجودة، التي تحقق للعملاء أكبر منفعة في ظل أدنى تكلفة ممكنة.

### 1-2-3 أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق الإبداع:

يظهر أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق الإبداع في المرحلة الرابعة والأخيرة من مراحل تطبيقه عبر اعتماد الأسلوب على التحسين المستمر التي تسعى الإدارة من خلاله لتشجيع العاملين لديها على تحسين أدائهم، وحثهم على المشاركة الدائمة في تقديم آرائهم وأفكارهم وطرحها حول تطوير العمليات التشغيلية التي يتوفر لديهم عنها خبرة ودراية في كيفية تنفيذها أكبر مما هو متوفر لدى الإدارة بحد ذاتها، وهذا هو مضمون خاصة تنمية روح التعاون والابتكار لدى جميع العاملين في المؤسسة، التي هي أحد أهم خصائص أسلوب التكلفة المستهدفة.

### 2- مساهمة نموذج كايزن للتحسين المستمر في تحسن أداء المؤسسة

يساهم نموذج كايزن من تحسين أداء المؤسسة من خلال<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> أسامة إبراهيم خان، صالح محمد صالح باقادر، "ملاءمة تطبيق كايزن في التحسين المستمر، تخفيض التكاليف وتعظيم الانجاز"، المجلة العربية للعلوم ونشر الأبحاث مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، المجلد السادس، العدد 19، يوليو 2022، ص 62.

✓ توفير نظرة استراتيجية للأداء: ويساعد ذلك في تحقيق التوازن العام للموارد عبر مجموعة من العمليات المترابطة، حيث تضاف القيمة، وقد تؤثر نتيجة تغيير عملية واحدة في مجرى الأنشطة تأثيرا سلبيا على كفاءة عملية أخرى داخل النظام، والقصد هو تسليط الضوء على أنشطة المجالات التي يكون فيها أولوية في تحسين المنتج النهائي أو الخدمة، لذا فإن منهجية كايزن: هي عبارة عن هيكل لتنظيم العمل المضيف للقيمة بحيث يمكن أن يؤدي بفعالية وكفاءة، ويمكن إدارته بشكل فعال، مما يوفر إمكانات ميزة تنافسية.

✓ أداة لتوثيق وتحليل الممارسات الحالية: بداية التحسين هو الاعتراف بوجود مشكلة ما، لذلك فإن منهجية كايزن تؤكد على الوعي بالمشكلة، توفر أدلة لتحديد المشكلات الأخرى، وتقدم مقترحات لحل المشكلة. ويجب أن يكون هناك تحسن ملحوظ للوصول إلى المرحلة التالية من مستوى التحسين، كما تؤكد على التحسينات المستمرة على أساس يومي ويعتبر هذا الأمر من صميم منهجية كايزن.

✓ كايزن كقوة أخلاقية: حيث أن كل موظف يحل المشكلات اليومية ويقدر قيمة عمله، ويراهم آخرون فلسفة حياة: قد تشمل المجالات الشخصية والعائلية، وبعض الكتاب يذهب أبعد من ذلك من خلال التوازن بين الفرد والطبيعة وينظر إليها على أنها مبدأ من التعاون والتحسين والذي له تأثير إيجابي سريع على المجتمع.

### خلاصة:

تناولنا في هذا الفصل أهم الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير والدور الحيوي الذي تؤديه في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية. فقد ظهرت هذه الأدوات الحديثة نتيجة لقصور الأدوات التقليدية التي تركز فقط على الجوانب المالية، حيث تهتم الأدوات الحديثة بالجوانب المالية وغير المالية لتحسين العملية التسييرية في المؤسسة.

## الفصل التطبيقي:

تطبيق نظام التكاليف على  
أساس الأنشطة و بطاقة الأداء  
المتوازن في مؤسسة مطاحن  
عمر بن عمر قالمة

### تمهيد:

على ضوء ما تم تقديمه في الفصلين السابقين من الدراسة النظرية والتعرف على مختلف جوانب البحث من خلال التعرض لمختلف المفاهيم الأساسية الخاصة بالأداء ومراقبة التسيير، وإستعراض أهم أدوات مراقبة التسيير خاصة الحديثة منها ودورها في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية، بغرض التحقق من فرضيات الدراسة والوصول إلى إجابات نهائية للأسئلة المطروحة، تم إسقاط الدراسة و المفاهيم النظرية على أرض الواقع وذلك من خلال الدراسة التطبيقية حيث وقع اختيارنا على مؤسسة مطاحن عمر بن عمر قالمة محاولين التعرف على حقيقة تطبيق الآليات الحديثة لمراقبة التسيير في المؤسسة محل الدراسة ومدى فعاليتها في تحسين الأداء، وقد تم تقسيم هذا الفصل إلى مبحثين:

➤ **المبحث الأول:** تقديم المؤسسة.

➤ **المبحث الثاني:** تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) وبطاقة الأداء المتوازن (BSC) في مؤسسة مطاحن عمر بن عمر -قالمة-.

## المبحث الأول: تقديم عام لمؤسسة عمر بن عمر

من خلال هذا المبحث سنحاول إلقاء الضوء على مجمع عمر بن عمر بالتعرف على نشأته وإعطاء لمحة حول هذا المجمع، خصائصه، أهم مميزات ومنتجاته. ومعرفة أدوات مراقبة التسيير التي يتم اعتمادها.

**المطلب الأول: التعريف بمؤسسة عمر بن عمر**

يعد مجمع عمر بن عمر قطبا صناعيا بارزا في ولاية قالمة، فهو أحد أهم المجمعات الصناعية المتخصصة في الصناعات الغذائية، وهذا ليس على مستوى الولاية فقط، بل على مستوى الوطن، لارتكازه على مبادئ الإدارة الحديثة ودعم قدراته التنافسية.

### 1- نشأة مؤسسة عمر بن عمر

هي فرع من فروع المجمع الصناعي عمر بن عمر، الذي تأسس من قبل الأب الراحل عمر بن عمر والذي استطاع أن يفرض نفسه كرائد في السوق الوطنية للأغذية الصناعية والأعمال التجارية الأسرية وهذا منذ تأسيس الشركة الأم سنة 1984 (مصبرات الطماطم CAB). فالمجمع اليوم يحتل مكانة مرموقة في السوق الجزائرية وحتى العالمية نظرا للإمكانيات العالية الجودة المعتمدة في الإنتاج. ثم بعد وفاة الأب عمر بن عمر انتقلت إدارة المجمع إلى أبنائه الأربعة حيث واصلوا مشوار والدهم في ترقية جودة ونوعية مختلف منتوجات المجمع.

فبعد أن تم إنشاء مصنع عمر بن عمر للمصبرات بلدية بوعاتي محمود أتت فكرة إنشاء الشركة العائلية ذات المسؤولية المحدودة مطاحن عمر بن عمر سنة 1994 حيث بدأت الدراسات والبحوث بالطرق القانونية وذلك بتكوين ملف الاستثمار للحصول على قرض بنكي ناهيك عن تكوين ملفات لهيئات إدارية أخرى كالغرفة الجهوية للتجارة ومصالح الولاية خاصة الشق المتعلق بمخطط التنمية المحلية، ومن أبرز الدراسات التمهيدية التي أعدت لهذا المشروع نذكر منها:

- دراسة المنطقة الجغرافية من الناحية الجيولوجية.
- دراسة الإمكانيات الاقتصادية والتكاليف الإنتاجية.
- دراسة البيئة الاقتصادية للمؤسسة (السوق).

وقد تمت هذه الدراسات من طرف خبراء محليين وأجانبين بما فيها كل ما يتعلق بالبنية التحتية والبناءات المعدنية، أما فيما يتعلق بالتجهيزات والمعدات فهي ألمانية وإيطالية المنشأ. وبعد مرور أربع (04) سنوات من الدراسة وبالضبط في 29 مارس من سنة 2000 أنشئت شركة المطاحن ضمن منطقة فلاحية صناعية بلدية الفجوج ولاية قالمة التي تتربع على مساحة قدرها 42500 م<sup>2</sup> يحدها من الجنوب المشتلة التجريبية عمر بن عمر ومن الشمال مصنع الحليب بني فوغال أما شرقا وغربا فأراض زراعية ملكا للخواص. انطلق إنتاج المطاحن في البداية بمرودود 300 طن يوميا إلى أن وصل سنة 2004 إلى 700 طن يوميا أي زيادة الطاقة الإنتاجية ب 400 طن يوميا. وفي سنة 2009 تم إنشاء وحدة إنتاج العجائن الغذائية

والكسكس والتي تحصلت على شهادة الجودة العالمية (ISO 9001) وشهادة سلامة المنتجات الغذائية (ISO 22000) سنة 2012 وهذا راجع إلى نظام تسيير الجودة الذي سهرت على تطبيقه المؤسسة منذ نشأتها إلى أن تم تزويد هذه الوحدة بخطي إنتاج العجائن الخاصة ذو الصيت العالمي سنة 2014. أما المشروع الجاري إنجازه منذ 01 جويلية 2015 هو توسيع الوحدة بثلاث خطوط إنتاج جديدة نظرا لكثرة الطلب على المنتج.

يبلغ عدد عمال الشركة ذات المسؤولية المحدودة مطاحن عمر بن عمر 840 عامل مقسمين كالاتي: 11 إطار سامي، 141 إطار، 389 عون تحكم (ماهر) و299 منفذ.

## 2- أهداف المؤسسة

تسعى ش.ذ.م.م مطاحن عمر بن عمر منذ نشأتها إلى تحقيق الأهداف التالية:

- 1- ضمان البقاء والاستمرار.
- 2- تحقيق أكبر نسبة من المبيعات والأرباح.
- 3- تشجيع القطاع الخاص للنهوض للاستثمار وتنمية الاقتصاد الوطني.
- 4- تشجيع اليد العاملة المحلية وامتصاص البطالة.
- 5- محاولة كسب أكبر حصة من السوق الوطنية.
- 6- الاستمرار في الحفاظ على الإنتاج من حيث الجودة، النوعية، والسعر.
- 7- السعي إلى منافسة المؤسسات العالمية التي تنشط في نفس المجال.
- 8- تجسيد الشراكة الأجنبية المثمرة.
- 9- العمل على الحفاظ على الزبائن واكتساب زبائن جدد.

## 3- فروع المؤسسة

تتوفر شركة مطاحن عمر بن عمر على ثلاث وحدات إنتاج:

- وحدة إنتاج السميد 400 طن: وهي مخصصة لتزويد وحدة إنتاج العجائن بمادة السميد الذي يعتبر كمادة أولية في إنتاج العجائن (عجائن قصيرة، عجائن طويلة، كسكس، ...).
- وحدة إنتاج السميد 300 طن: والتي تقوم بتحويل القمح عبر مراحل مختلفة لتتحصل على جميع أنواع السميد والنخالة كمنتج نهائي.
- وحدة إنتاج العجائن والعجائن الخاصة: والتي تقوم بتحويل السميد (مادة أولية) إلى عجائن غذائية مختلفة الأنواع للاستهلاك المباشرة.

## 4- طبيعة نشاط المؤسسة

يتم جلب المادة الأولية (القمح) من خارج الوطن عن طريق الشحن بالسفن لتتجه برا إلى المخازن التي تصل طاقتها الاستيعابية حوالي 27 ألف طن وهذا بواسطة الشاحنات الضخمة التي توفرها الشركة.



يتم استقبال المادة الأولية من طرف مصالح مراقبة الجودة لمعرفة ما إذا كانت مطابقة للمواصفات المطلوبة أم لا. حيث يسهر على ضمان هذه السلسلة الإنتاجية:

➤ عامل على مستوى وحدتي إنتاج السميد موزعة على أربعة فرق متساوية تعمل بنظام التناوب 8 X 3 كآلاتي:

- الفرقة "أ" من الساعة 05 صباحا إلى الساعة 01 زوالا.
- الفرقة "ب" من الساعة 01 زوالا إلى الساعة 09 مساء.
- الفرقة "ج" من الساعة 09 مساء إلى الساعة 05 صباحا.
- الفرقة "د" في حالة راحة.

كل الفرق تعمل بالتداول حسب الجدول الزمني لمدو يومين.

➤ وحدة إنتاج العجائن الغذائية والعجائن الخاصة موزعة على أربعة فرق متساوية تعمل بنفس نظام التناوب في المطاحن ولكن مع اختلاف التوقيت وذلك حسب التوزيع الآتي:

- الفرقة "أ" من الساعة 04 صباحا إلى الساعة 12 زوالا.
- الفرقة "ب" من الساعة 12 زوالا إلى الساعة 08 مساء.
- الفرقة "ج" من الساعة 08 مساء إلى الساعة 04 صباحا.
- الفرقة "د" في حالة راحة.

#### 5- الهيكل التنظيمي وشرح مكوناته

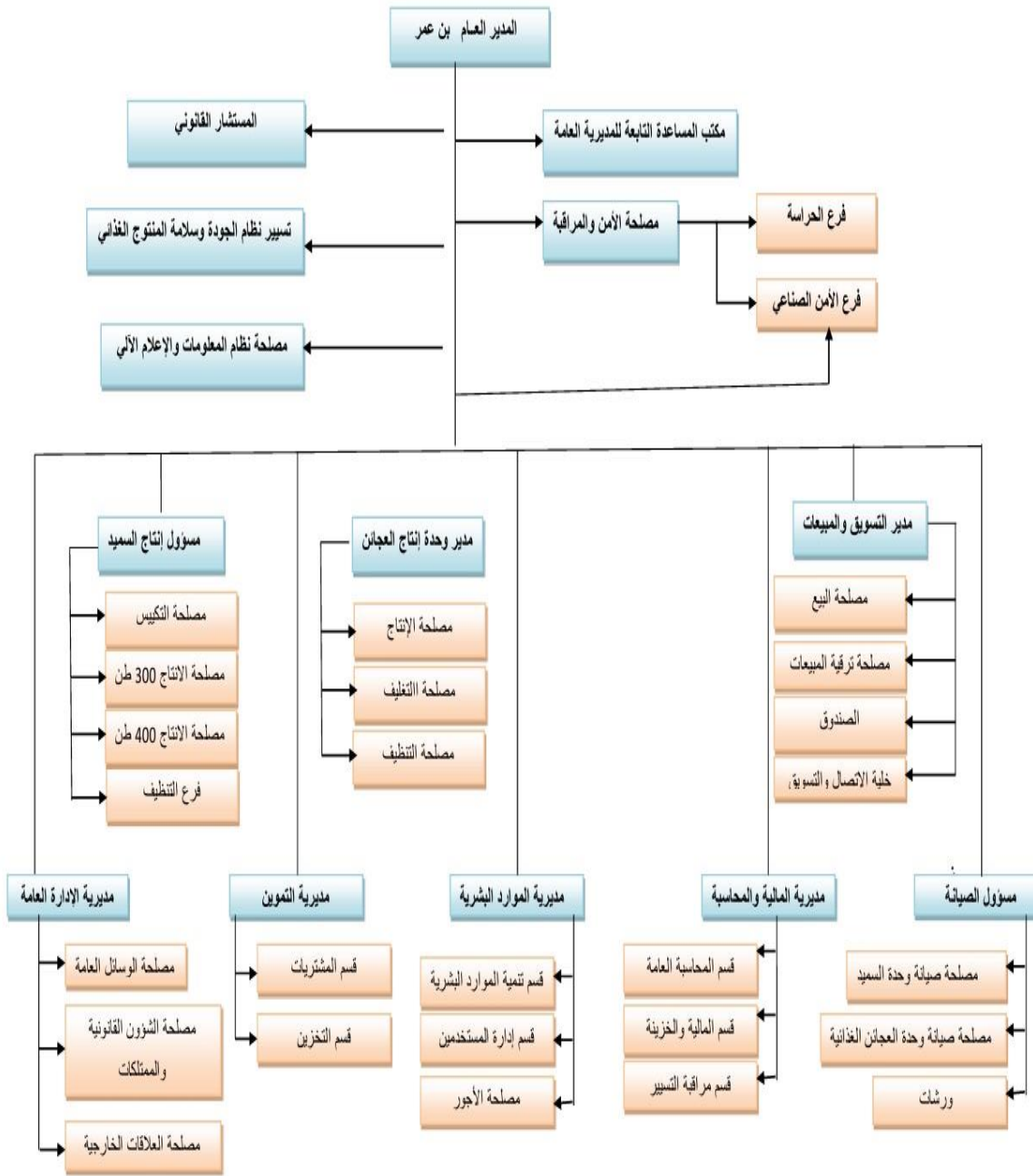
من خلال ما يلي سنقوم بتوضيح كيف يكون الهيكل التنظيمي لمؤسسة عمر بن عمر وشرح كل مهام على حدا.

#### ➤ الهيكل التنظيمي

من أهم سمات المؤسسة الناجحة هي قوة جهازها المسير فحسن تسيير موارد المؤسسة يتوقف

على نجاعة هيكلها التنظيمي، والهيكل التنظيمي لشركة مطاحن عمر بن عمر هو على الشكل التالي:

الشكل رقم (10): الهيكل التنظيمي لمؤسسة عمر بن عمر



المصدر: وثائق مقدمة من طرف المؤسسة

➤ شرح مهام أقسام ومصالح الشركة:

تتقسم مختلف المهام في مؤسسة عمر بن عمر بالتدرج كما يلي:

1. المدير العام بن عمر: الذي يسهر على شؤون المؤسسة وإدارتها والمسؤول الأول عليها، وهو

المسؤول عن التوجيه والتخطيط والتنسيق بجانب الإشراف ومتابعة العمل في الشركة.

2. مكتب المساعدة التابعة للمديرية العامة:

مساعدة المدير العام في إدارة وتسيير شؤون الشركة وفي تحقيق مختلف عمليات المراقبة، كما تساهم في

حفظ أرشيف المديرية وأسرارها باعتبارها همزة وصل وحل بين المدير العام ومختلف المديريات والمصالح

الأخرى.

3. مصلحة نظام المعلومات والاعلام الآلي:

• الإشراف على قيادة وصناعة النظام المعلوماتي للشركة.

4. المستشار القانوني:

• توجيه المدير العام فيما يخص كل الإجراءات القانونية والتنظيمية للمحافظة على ممتلكات وفوائد

الشركة.

5. تسيير نظام الجودة وسلامة المنتج الغذائي:

السهر على التكفل وحفظ شهادات الجودة وسلامة المنتوجات الغذائية وذلك بتطوير مختلف الأنظمة المتعلقة

بالإيزو (ISO).

6. مديرية الإدارة العامة:

مهمتها الرئيسية التكفل بمختلف العمليات اللوجيستكية والإدارية الداعمة للمصالح الأخرى، كما

تسهر على تحسين العلاقات الخارجية للشركة وتنقسم إلى:

• مصلحة الوسائل العامة

مسؤولة على الدعم اللوجيستكي والإداري وتوفير كل الوسائل الضرورية التي تحتاجها مختلف

المصالح.

• مصلحة الشؤون القانونية وحفظ الممتلكات

- مهمتها الحفاظ على ممتلكات الشركة في إطار كل النشاطات والنزاعات المحتملة.

- تسيير مختلف الوثائق التنظيمية والتشريعية التي تعتبر كهوية للشركة وحفظها.

• مصلحة العلاقات الخارجية

التكفل بتسيير كل العلاقات الخارجية مع مختلف هيئات الدولة في إطار ما يتعلق بالزيارات،

الاستقبال، اللوجيستك وكل ما له علاقة بالمؤسسة.

### 7. مديرية التموين:

مهمتها الرئيسية شراء وتزويد الشركة بالمواد الأولية، المعدات، التجهيزات، قطع الغيار، ... إلخ. والسهر على تخزينها. وهي تنقسم إلى:

- قسم المشتريات: وهو المكلف بضمان شراء كل ما تحتاجه المؤسسة.
- قسم التخزين: مهمته الوحيدة هي السهر على ضمان كل العمليات اللوجيستكية المتعلقة باستيراد القمح ونقله إلى المخازن والعمل على تطوير ما يعرف بسلسلة الإمداد.

### 8. مديرية الموارد البشرية

مهمتها الرئيسية استقطاب اليد العاملة المؤهلة والضرورية من أجل ضمان سير كل نشاطات مختلف مصالح الشركة، وهي تنقسم إلى:

- قسم تنمية الموارد البشرية
  - التوظيف حسب حاجات المؤسسة.
  - تطوير الكفاءات والحفاظ عليها في إطار ما يعرف بالولاء الوظيفي.
  - ضمان تكوين اليد العاملة بصفة منتظمة.

### • قسم إدارة المستخدمين

- التكفل بمختلف شؤون العمال وإدارتهم خاصة في الشق المتعلق بالأجور وتنظيم العلاقات فيما بينهم داخل الإطار القانوني قيد التطبيق.
- متابعة مختلف علاقات العمل والتسيير الإداري للملفات داخليا كان أو خارجي.

### • مصلحة الأجور

- السهر على أمن الموقع واستقبال مختلف الزوار.
- الإشراف على حراسة الموقع أثناء وبعد ساعات العمل.

### 9. مديرية المالية والمحاسبة:

مهمتها ضمان التسيير المالي والمحاسبي للشركة في الإطار القانوني الذي يحكم مختلف صفقات ونشاطات الشركة، وتنقسم إلى:

### • مصلحة المحاسبة العامة

- مسؤولية على تسجيل ومحاسبة جميع العمليات التي تجري داخل المؤسسة.
- التحليل والتحقق من مدفوعات ومقبوضات الشركة طيلة العام لإعداد الميزانية الختامية.
- التكفل بالإجراءات الجبائية والحفاظ على ممتلكات الشركة.

### • قسم المالية والخزينة

- ترشيد التسيير على مستوى الموارد المالية ورؤوس الأموال من أجل ضمان الاستمرارية ومضاعفة الأرباح.

- دراسة وإنجاز مختلف الصفقات المالية التي تعود بالفائدة على الشركة.
- المتابعة البنكية.

### • قسم مراقبة التسيير

- السهر على تطبيق نهج قيادي فعال تبعا للاستراتيجية المنتهجة من طرف الشركة.
- تحيين ومراقبة ميزانية الشركة.

### 10.مسؤول الصيانة:

تعتبر الصيانة في الوحدة من أهم الضروريات التي يقوم عليها المركب، فعمال الصيانة يسهرون على صيانة المعدات والآلات حيث يتم تزويد هذه المصلحة بكل ما تحتاج إليه من موارد بشرية ومعدات وقطع غيار مختلف الآلات وهي منظمة كالآتي:

- ورشة الكهرباء.
- ورشة الميكانيك.
- ورشة الخراطة والتلحيم.

ويتمثل دور كل هذه الورشات في مراقبة مختلف الآلات على مستوى الوحدتين، إذ هم ملزمون بتصليحها إذا حدث لها عطل في أقل مدة ممكنة وذلك للحفاظ على وتيرة الإنتاج. حيث تقوم أيضا بإعداد تقارير شهرية حول عدد التعطيلات والتدخلات التقنية التي قامت بها.

- إضافة الى هذه المهمات توجد أخرى تخص منتج المؤسسة وتتحصر فيما يلي:

### 11.مصلحة انتاج السميد:

من بين المهام الرئيسية هي تحويل المادة الأولية (القمح) إلى سميد موجه للاستهلاك بالكميات والنوعيات المطلوبة. ويسهر على ذلك كل من:

- **المسؤول الرئيسي للطحن:** وهو الذي يعمل على المراقبة المستمرة على سير هذه العملية وكذا السير الحسن للوظائف المتفرعة عنها والتنسيق فيما بينها.
- **مصلحة التكميس:** يتم فيها وضع المنتج النهائي (السميد) في أكياس مختلفة الأحجام وهذا حسب طلب مدير المبيعات.

### 12.مديرية إنتاج العجائن:

- **مصلحة الإنتاج:** تحويل المادة الأولية (سميد) من أجل ضمان إنتاج مختلف العجائن الغذائية بالكمية والنوعية التي يحددها السوق.
- **مصلحة التنظيف:** الإشراف، التنسيق وتوفير كل الموارد البشرية والمادية اللازمة من أجل تلبية كل الطلبات المسطرة من طرف مدير المبيعات.
- **مصلحة التغليف:** تسهر على تعبئة المنتج في الأكياس والعلب كل حسب نوعه.

### 13. مديرية التسويق والمبيعات:

- ضمان تسويق وبيع مختلف منتجات الشركة حسب الهدف المسطر من طرف المدير العام.
- تطوير وترقية المنتج ومضاعفة رقم أعمال وأرباح الشركة.
- تنظيم وتسيير كل نشاطات البيع حسب السياسة المنتهجة من طرف الشركة.
- التكفل بمختلف النشاطات الاتصالية التي تربط الشركة بالزبون أو المستهلك (إعلانات، حملات اشهارية، ... إلخ).

#### المطلب الثاني: أدوات مراقبة التسيير المطبقة في المؤسسة

تعتمد مؤسسة مطاحن عمر بن عمر قائمة على أدوات عديدة لمراقبة التسيير وتمثل هذه الأدوات في:

- المحاسبة التحليلية.
- الموازنة التقديرية.
- لوحة القيادة.

وعليه سيتم التركيز على: واقع تطبيق لوحة القيادة ومجال استخدامها ومساهمتها في تحسين أداء المؤسسة محل الدراسة، كونها تعتبر من الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير. والتي تخدم موضوع الدراسة.

#### ➤ تقديم لوحة القيادة بمؤسسة مطاحن عمر بن عمر قائمة:

تعتمد لوحة قيادة المؤسسة على المقارنة بين الموازنة التقديرية والفعلية للمؤسسة، وإيجاد نسبة الانحرافات والإنجازات بينهما من خلال مجموعة من المؤشرات. فهي تساعد في:

- قياس ومتابعة الأداء المالي والتشغيلي.
  - توفير رؤية شاملة وحقيقية للوضع الحالي لكل قسم.
  - تستخدم لاتخاذ قرارات مستنيرة وتحسين الأداء على المدى القصير والطويل.
- إلا أنه يتم استعمال لوحة القيادة في بعض مصالح المؤسسة فقط كمصلحة الموارد البشرية... ولا يتم إعداد لوحة قيادة شاملة.

## المبحث الثاني: تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة (ABC) وبطاقة الأداء المتوازن (BSC) في مؤسسة مطاحن عمر بن عمر -قائمة-

بعد التعرف على أدوات مراقبة التسيير المطبقة في المؤسسة محل الدراسة، سنحاول من خلال هذا المبحث تطبيق الآليات الحديثة لمراقبة التسيير لمعرفة مساهمتها في تحسين الأداء ووقوع الاختيار على كل من بطاقة الأداء المتوازن ونظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

### المطلب الأول: تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):

سنحاول من خلال هذا المطلب أن نقوم بتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ونقارن بين نتائجه ونتائج نظام محاسبة التكاليف التقليدية (طريقة الأقسام المتجانسة) المعتمد في المؤسسة محل الدراسة.

### ❖ الفرع الأول: نظام محاسبة التكاليف التقليدي (طريقة الأقسام المتجانسة)

طريقة الأقسام المتجانسة هي طريقة تقليدية في معالجة التكاليف تقوم على أساس تحميل كل الأعباء، على المنتجات من عناصر أعباء مباشرة وغير مباشرة، ولكن التكاليف المباشرة هي تكاليف يسهل تتبعها وتكون لها علاقة مباشرة مع المنتج أما التكاليف الغير مباشرة لا يمكن تتبع أثرها في تأدية الخدمات.

مؤسسة مطاحن عمر بن عمر تطبق طريقة الأقسام المتجانسة فهي تقوم بتحميل كافة التكاليف

المباشرة والغير المباشرة على كل المنتجات.

تعتمد المؤسسة محل الدراسة في توزيع الأعباء الغير المباشرة على معيار رقم الأعمال وسبب اختيار هذا المعيار هو أننا نتحدث عن منتوجين (الدقيق، العجائن) مختلفين تماما من حيث الكمية وسعر البيع حيث اعتبرت المؤسسة أن هذا المعيار هو الأصح.

رقم الأعمال الإجمالي خلال فترة الدراسة (2023) قدر ب: **3 727 936 621,68**.

### الجدول رقم (04): يوضح رقم أعمال الدقيق والعجائن (الدينار)

المنتج	رقم الأعمال
دقيق	1 113 161 875,23
عجائن	2 614 774 746,45
المجموع	3 727 936 621,68

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات من قسم المحاسبة

- يمثل رقم أعمال الدقيق ب 1 113 161 875,23 أي 29,86%.

- يمثل رقم أعمال العجائن ب 2 614 774 746,45 أي 70,14%.

بعد تحديد رقم الأعمال والتكاليف المباشرة والغير مباشرة لكل من منتجي الدقيق والعجائن يتم حساب النتيجة التحليلية لكل منتج ومن ثم الإجمالية.

➤ النتيجة التحليلية للدقيق = (-1340857536,29)

➤ النتيجة التحليلية للعجائن = 20621527,47

➤ النتيجة التحليلية الكلية = (-1320236008,82)

❖ الفرع الثاني: تطبيق نظام (ABC) في تحديد تكلفة الدقيق والعجائن

ويتم ذلك عبر عدة خطوات تتمثل فيما يلي:

### 1. تحديد الأنشطة:

تعد الأنشطة محور نظام (ABC)، حيث تمثل الأنشطة اللازمة لإنتاج منتج معين.

الجدول رقم (05): تحديد الأنشطة

الأنشطة	الأقسام
- إعداد الطلبات. - شراء القمح الصلب.	التموين
- إصدار أمر الإنتاج. - تصميم المنتجات. - الفحص لمراقبة الجودة والنوعية - صيانة الآلات ومختلف المعدات وإدارة القطع.	الإنتاج
- توزيع المنتجات. - استقبال طلبات الزبائن. - العمليات المحاسبية والأجور وإعداد الفواتير.	التوزيع (التسويق)

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على بيانات الأقسام.

2. تحديد تكاليف الأنشطة: وتتضمن تكلفة الأنشطة كل المواد اللازمة لأداء النشاط، حيث يتم التعبير

عن هذه التكلفة بتحديد مدخلات النشاط من كل الموارد، ولتحديد إجمالي تكلفة النشاط يتم تتبع

وحصر كل الموارد اللازمة لأداء النشاط.



الجدول رقم (06): تحديد تكاليف الأنشطة

الاقسام	الانشطة	المبالغ	نسبة النشاط %	تكلفة النشاط
التموين	<ul style="list-style-type: none"> <li>- إعداد الطلبات (دقيق).</li> <li>- إعداد الطلبات (عجائن).</li> </ul>	534 143,61	%29,86	159 495,28
			%70,14	374 648,33
	<ul style="list-style-type: none"> <li>- شراء القمح الصلب (دقيق).</li> <li>- شراء القمح الصلب (عجائن).</li> </ul>	253 819 954,40	%29,86	75 790 638,38
			%70,14	178 029 316,02
الإنتاج	<ul style="list-style-type: none"> <li>- إصدار أمر الإنتاج خط (الدقيق).</li> <li>- إصدار أمر الإنتاج خط (العجائن)</li> </ul>	576 854 774,39	%29,86	172 248 835,64
			%70,14	404 605 938,75
	<ul style="list-style-type: none"> <li>- تصميم المنتجات (دقيق).</li> <li>- تصميم المنتجات (العجائن).</li> </ul>	16 896 825,96	%29,86	5 045 392,23
			%70,14	11 851 433,73
<ul style="list-style-type: none"> <li>- الفحص لمراقبة الجودة والنوعية (دقيق).</li> <li>- الفحص لمراقبة الجودة والنوعية (العجائن)</li> </ul>	572 773,76	%29,86	171 030,24	
		%70,14	401 743,52	
<ul style="list-style-type: none"> <li>- صيانة الآلات ومختلف المعدات وإدارة القطع (دقيق).</li> <li>- صيانة الآلات ومختلف المعدات وإدارة القطع (العجائن).</li> </ul>	121 642 827,56	%29,86	36 322 548,31	
		%70,14	85 320 279,25	
التوزيع	<ul style="list-style-type: none"> <li>- توزيع المنتجات (الدقيق).</li> <li>- توزيع المنتجات (العجائن).</li> </ul>	26 013 948,65	%29,86	7 767 765,07
			%70,14	18 246 183,58
	<ul style="list-style-type: none"> <li>- استقبال طلبات الزبائن (الدقيق).</li> <li>- استقبال طلبات الزبائن (العجائن).</li> </ul>	18 645 190,67	%29,86	5 567 453,93
			%70,14	13 077 736,74
<b>المجموع</b>		<b>1 014 980 439,00</b>	-	<b>1 014 980 439,00</b>

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الملحق رقم (01) وبعض المعلومات من قسم المحاسبة.

3. تحديد مسببات التكلفة:

يتوقف نجاح نظام الـ (ABC) على مدى الدقة في تحديد مسببات التكاليف، ويعد مسبب التكلفة وسيلة للربط بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات أو الخدمات، وعليه فهو مقياس كمي يعكس مخرجات النشاط. إذ بعد تحديد الأنشطة وتوزيع التكاليف الغير مباشرة سنقوم باقتراح المسببات التي تمثل وسيلة بين تكلفة النشاط والمخرجات من المنتجات على الشكل الآتي:

الجدول رقم (07): مصفوفة تحديد مسببات التكلفة

عدد طلبيات الزبائن	عدد عمليات الصيانة	عدد مرات الفحص	عدد قنطار	عدد طلبيات الموردين	عدد الطلبيات	مسببات التكلفة الأنشطة
					X	إعداد الطلبيات (الدقيق).
					X	إعداد الطلبيات(العجائن).
				X		شراء القمح الصلب (الدقيق).
				X		شراء القمح الصلب (العجائن).
			X			إصدار أمر إنتاج خط (دقيق).
			X			إصدار أمر إنتاج خط (عجائن).
			X			تصميم المنتجات (دقيق).
			X			تصميم المنتجات (عجائن).
		X				الفحص لمراقبة الجودة والنوعية (دقيق).
		X				الفحص لمراقبة الجودة والنوعية (عجائن).
	X					صيانة الآلات ومختلف المعدات وإدارة القطع (دقيق).
	X					صيانة الآلات ومختلف المعدات وإدارة القطع(عجائن).
X						توزيع المنتجات (دقيق).
X						توزيع المنتجات (عجائن).
X						استقبال طلبيات الزبائن (الدقيق).
X						استقبال طلبيات الزبائن(العجائن).

المصدر: من إعداد الطالبتين

4. تحديد مراكز الأنشطة: تحديد مراكز التكلفة يشمل عملية تجميع الأنشطة التي تشترك في مسببات

التكلفة المشتركة. يتم ذلك من خلال تحديد وتحليل الأنشطة التي تستهلك الموارد وتسبب التكاليف،

## الفصل التطبيقي:

## تطبيق نظام الـ ABC والـ BSC في مؤسسة عمر بن عمر

ثم يتم تجميع هذه الأنشطة في مراكز التكلفة لتمكين الإدارة من مراقبة التكاليف واتخاذ القرارات الاقتصادية بشكل أفضل. ويتم ذلك وفق ما يلي:

### الجدول رقم (08): تحديد مراكز التكلفة (دينار)

تكلفة المركز	التكلفة	مراكز الأنشطة	مسببات التكلفة
45 193 282,93	159 495,28	- إعداد الطلبات (دقيق)	عدد طلبيات الزبائن
	374 648,33	- إعداد الطلبات (العجائن)	
	7 767 765,07	- توزيع المنتجات (دقيق)	
	18 246 183,58	- توزيع المنتجات (العجائن)	
	5 567 453,93	- استقبال طلبيات الزبائن (دقيق)	
	13 077 736,74	- استقبال طلبيات الزبائن (العجائن)	
253 819 954,40	75 790 638,38	- شراء القمح الصلب (الدقيق)	عدد طلبيات الموردين
	178 029 316,02	- شراء القمح الصلب (العجائن)	
593 751 600,35	172 248 835,64	- إصدار أمر إنتاج خط (دقيق)	قطار
	404 605 938,75	- إصدار أمر إنتاج خط (العجائن)	
	5 045 392,23	- تصميم المنتجات (دقيق)	
	11 851 433,73	- تصميم المنتجات (العجائن)	
572 773,76	171 030,24	- الفحص لمراقبة الجودة والنوعية (دقيق)	عدد مرات الفحص
	401 743,52	- الفحص لمراقبة الجودة والنوعية (العجائن)	
121 642 827,56	36 322 548,31	- صيانة الآلات ومختلف المعدات وإدارة القطع (دقيق)	عدد عمليات الصيانة
	85 320 279,25	- صيانة الآلات ومختلف المعدات وإدارة القطع (العجائن)	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدولين (06) و(07)

### 5. تحديد تكلفة مسببات المراكز (التكلفة الوحدية)

تحسب التكلفة الوحدية لمسببات التكلفة وفق العلاقة:

التكلفة الـ وحدوية = مجموع تكاليف مراكز التكلفة / حجم مسببات كل مركز تكلفة

1. حساب حجم مسببات كل مركز تكلفة:

$$\text{➤ عدد طلبيات الزبائن} = \frac{\text{مبيعات}}{\text{أوراق القبض} + \text{الزبائن}}$$

$$76,26 = \frac{3\ 727\ 936\ 621,68}{48\ 883\ 475,45+0}$$

$$\text{➤ عدد طلبيات الموردين} = \frac{\text{مشتريات}}{\text{الموردين} + \text{أوراق الدفع}}$$

$$1,50 = \frac{2\ 393\ 361\ 361,87}{0+1\ 599\ 083\ 174,54}$$

➤ قنطار = الكمية المنتجة من الدقيق + الكمية المنتجة من العجائن

$$107\ 726,7 = 23\ 864 + 83\ 862,7 =$$

➤ عدد مرات الفحص = يتم الفحص كل يوم

$$264 \text{ مرة} = 12 \times 22 =$$

➤ عدد مرات الصيانة = تتم 3 مرات في اليوم

$$792 \text{ مرة} = 12 \times 22 \times 3 =$$

ويتم حساب التكلفة الـ وحدوية لمسبب التكلفة كما يلي:

$$\text{التكلفة الـ وحدوية لمسبب التكلفة (عدد طلبيات الزبائن)} = 76,26 / 45\ 193\ 282,93 =$$

$$592\ 621,07 =$$

$$\text{التكلفة الـ وحدوية لمسبب التكلفة (عدد طلبيات الموردين)} = 1,50 / 253\ 819\ 954,40 =$$

$$169\ 213\ 302,93 =$$

وبنفس الطريقة تم إيجاد التكلفة الـ وحدوية لمسببات التكلفة المتبقية.

6. حساب حجم مسببات مراكز التكلفة حسب خطي إنتاج الدقيق والعجائن:

سنقوم بحساب حجم مسببات كل مركز نشاط، بالنسبة لخطي الدقيق والعجائن وذلك وفق العلاقة:

حجم مسبب تكلفة كل مركز نشاط × حجم مسببات خطي الدقيق والعجائن

الجدول رقم (09): حساب مسببات مراكز التكلفة حسب خط إنتاج الدقيق

## الفصل التطبيقي:

### تطبيق نظام الـ ABC والـ BSC في مؤسسة عمر بن عمر

مسبب التكلفة	حجم مسبب كل مركز نشاط	حجم مسببات كل مركز خط إنتاج الدقيق %29,86
عدد طلبيات الزبائن	76,26	22,77
عدد طلبيات الموردين	1,50	0,45
قنطار	107 726,7	32 167,19
عدد مرات الفحص	264	78,83
عدد عمليات الصيانة	792	236,49

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول (08)

#### الجدول رقم (10): حساب حجم مسببات مراكز التكلفة حسب خط إنتاج العجائن

مسبب التكلفة	حجم مسبب كل مركز نشاط	حجم مسببات كل مركز خط إنتاج العجائن %70,14
عدد طلبيات الزبائن	76,26	53,49
عدد طلبيات الموردين	1,50	1,05
قنطار	107 726,7	75 559,51
عدد مرات الفحص	264	185,17
عدد عمليات الصيانة	792	555,51

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول (08)

#### الجدول رقم (11): تحديد التكلفة الوحيدة لمسبب التكلفة (دينار)

الفصل التطبيقي:

تطبيق نظام الـ ABC والـ BSC في مؤسسة عمر بن عمر

التكلفة الوحديّة	حجم المسبب	تكلفة المركز	مراكز الأنشطة	مسببات التكلفة
592 621,07	76,26	45 193 282,93	- إعداد الطلبيات (دقيق)	عدد طلبيات الزبائن
			- إعداد طلبيات (العجائن)	
			- توزيع المنتجات (دقيق)	
			- توزيع المنتجات (عجائن)	
			- استقبال طلبيات الزبائن (الدقيق)	
			- استقبال طلبات الزبائن (العجائن)	
169 213 302,93	1,50	253 819 954,40	- شراء القمح الصلب (دقيق)	عدد طلبيات الموردين
			- شراء القمح الصلب (العجائن)	
5 511,65	107 726,7	593 751 600,35	- إصدار أمر إنتاج الخط (دقيق)	قنطار
			- إصدار أمر الإنتاج (العجائن)	
			- تصميم المنتجات (دقيق)	
			- تصميم المنتجات (العجائن)	
2 169,60	264	572 773,76	- الفحص لمراقبة الجودة والنوعية (دقيق)	عدد مرات الفحص
			- الفحص لمراقبة الجودة والنوعية (العجائن)	
153 589,43	792	121 642 827,56	- صيانة الآلات ومختلف المعدات وإدارة القطع (دقيق)	عدد عمليات الصيانة
			- صيانة الآلات ومختلف المعدات وإدارة القطع (عجائن)	

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجدول (07) و(08) والملحق رقم (02)، (03)، و(04)

الجدول رقم (12): حساب إجمالي التكاليف المباشرة وغير مباشرة للمنتجين (دينار)

خط إنتاج العجائن			خط إنتاج الدقيق			البيان
تكلفة المركز	تكلفة وحدوية مسبب كل مركز	حجم مسببات المراكز	تكلفة المركز	تكلفة وحدوية مسبب كل مركز	حجم مسببات المراكز	
<b>1 882 295 679,75</b>			<b>2 150 496 511,75</b>			إجمالي التكاليف المباشرة
31699301,03	592621,07	53,49	13452498,29	592621,07	22,77	عدد طلبيات الزبائن
177673968,08	169213302,93	1,05	76145986,32	169213302,93	0,45	عدد طلبيات الموردين
416457573,29	5 511,65	75559,51	177294292,76	5 511,65	32167,19	قنطار
401744,83	2 169,60	185,17	171 029,57	2 169,60	78,83	عدد مرات الفحص
85320464,26	153 589,43	555,51	36322264,30	153 589,43	236,49	عدد عمليات الصيانة
<b>711 553 051,49</b>			<b>303 386 071,24</b>			إجمالي التكاليف الغير مباشرة
<b>2 593 848 731,24</b>			<b>2 453 882 582,99</b>			إجمالي التكاليف

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الجداول (09)، (10)، و(11)

الفرع الثالث: حساب النتيجة التحليلية وفق نظام الـ ABC ومقارنتها مع النتيجة التحليلية وفق طريقة الأقسام المتجانسة

1. حساب النتيجة التحليلية وفق نظام الـ ABC:

$$\text{النتيجة التحليلية للدقيق} = 1\ 113\ 161\ 875 - 2\ 453\ 882\ 582,99$$

$$\text{النتيجة التحليلية للدقيق} = (-1\ 340\ 720\ 707,99)$$

$$\text{النتيجة التحليلية للعجائن} = 2\ 614\ 774\ 746,45 - 2\ 593\ 848\ 731,24$$

$$\text{النتيجة التحليلية للعجائن} = 20\ 926\ 015,21$$

$$\text{النتيجة التحليلية الإجمالية} = (-1\ 340\ 720\ 707,99) + 20\ 926\ 015,21$$

$$\text{النتيجة التحليلية الإجمالية} = (-1\ 319\ 794\ 692,78)$$

2. المقارنة بين النتيجة التحليلية وفق طريقة الأقسام المتجانسة ووفق نظام الـ ABC

الجدول رقم (13): مقارنة بين طريقة الأقسام المتجانسة ونظام الـ ABC

المنتج	النتيجة التحليلية وفق طريقة الأقسام المتجانسة	النتيجة وفق نظام الـ ABC	الفرق بين النتيجة التحليلية طريقة الأقسام المتجانسة ونظام الـ ABC
الدقيق	(-1 340 857 536,29)	(-1 340 720 707,99)	136 828,30
العجائن	20 621 527,47	20 926 015,21	304 487,74
المجموع	(-1 320 236 008,82)	(-1 319 794 692,78)	441 316,04

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على المعلومات السابقة.

تحليل النتائج:

بناءً على الجدول السابق نلاحظ أن:

- بالنسبة للدقيق:

بتطبيق نظام الـ ABC تم تحقيق نتيجة تحليلية سالبة بقيمة (-1 340 720 707,99)، أي أقل من النتيجة التحليلية السالبة المحققة بالطريقة التقليدية والتي بلغت (-1 340 857 536,29)، هذا يعني أن نظام الـ ABC ساهم في تخفيض قيمة التكاليف الغير مباشرة لهذا المنتج بمقدار 136 828,30 مقارنة بالطريقة التقليدية بالتالي فإن تطبيق نظام الـ ABC أدى إلى انخفاض إجمالي تكاليف إنتاج الدقيق، مما ساهم في تحسين الأداء المالي للمؤسسة.

- بالنسبة للعجائن:

نلاحظ أن في الطريقة التقليدية حققت المؤسسة نتيجة تحليلية إيجابية قدرها: 20 621 527,47، وبتطبيق نظام الـ ABC تم تحقيق نتيجة تحليلية إيجابية أيضاً قدرت بـ 20 926 015,21، وهذا ما يعني تحقيقها لرقم أعمال يفوق التكاليف الخاصة بهذا المنتج، وقد الفرق بين النتيجتين بـ: 304487,74 وهذا ما يعني أن تطبيق نظام



الـ ABC قد ساهم في تخفيض التكاليف الغير مباشرة لهذا المنتج، وبالتالي ارتفاع في النتيجة التحليلية وتحسين الأداء المالي للمؤسسة.

بشكل عام، يتضح أن نظام ABC كان أكثر دقة في تخصيص التكاليف الغير مباشرة مقارنة بالطريقة التقليدية المعتمدة من قبل المؤسسة، مما أدى إلى تخفيض هذه التكاليف وتحسين النتيجة التحليلية لكلا المنتجين وبالتالي تحسين النتيجة التحليلية الإجمالية، حيث حسب الطريقة التقليدية حققت المؤسسة نتيجة تحليلية إجمالية سالبة قدرتها بـ: (1 320 236 008,82-) وبتطبيق نظام الـ ABC ارتفعت النتيجة التحليلية بانحراف قدره **441 316,04** فأصبحت تقدر بـ (1 319 794 692,78-)، على الرغم من أن هذه القيمة لا تزال قيمة سالبة أي أن التكاليف الكلية تفوق رقم الأعمال المحقق، إلا أن نظام الـ ABC استطاع التقليل من سلبية هذه النتيجة بشكل ملحوظ، هذا يشير إلى أن نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ساهم في تحسين الأداء المالي الكلي للمؤسسة.

### المطلب الثاني: تطبيق بطاقة الأداء المتوازن (BSC):

في ظل التوسع والتطور الذي تسعى إليه مطاحن عمر بن عمر، فإنها تعمل على تحديد رسالة ورؤية واضحة وأهداف محددة بدقة، ومن أجل تحقيق هذا التوسع والتطور سنحاول تطبيق تحديد خطوات تصميم وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن على مطاحن عمر بن عمر.

#### الفرع الاول: خطوات تصميم بطاقة الأداء المتوازن لمطاحن عمر بن عمر

لتصميم بطاقة الأداء المتوازن لابد أن نتبع عدة خطوات تتمثل في:

#### 1. تحديد رسالة مطاحن عمر بن عمر:

- تتمثل رسالة المؤسسة في: احتكار السوق، ضمان البقاء والاستمرار.

#### 2. تحديد رؤية مطاحن عمر بن عمر:

- الزيادة في الأرباح.
- إرضاء الزبائن بتلبية احتياجاتهم وبأفضل منتج.
- تسعى للحصول على شهادة ISO 14001.
- تشجيع القطاع الخاص للنهوض للاستثمار وتنمية الاقتصاد الوطني.
- السعي إلى منافسة المؤسسات العالمية التي تنشط في نفس المجال.

#### 3. الأهداف الاستراتيجية لمؤسسة مطاحن عمر بن عمر وفق أبعاد بطاقة الأداء المتوازن:

تتمثل الأهداف الاستراتيجية لكل بعد من الأبعاد الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن فيما يلي:

#### ❖ الأهداف الاستراتيجية للبعد المالي:

- تعظيم الربح.
- تعظيم العائد على الاستثمارات.
- تخفيض التكاليف.

❖ الأهداف الاستراتيجية لبعء العملاء:

- العمل على الحفاظ على الزبائن واكتساب زبائن جدد.
- محاولة كسب أكبر حصة من السوق الوطنية.
- إرضاء العملاء وتلبية الطلبات بالحجم المطلوب.

❖ الأهداف الاستراتيجية لبعء العمليات الداخلية:

- زيادة إنتاجية العاملين وتحسين كفاءتهم.
- الاستمرار في الحفاظ على الإنتاج من حيث الجودة، النوعية.
- صيانة الآلات ومختلف المعدات وإدارة القطع.

❖ الأهداف الاستراتيجية لبعء التعلم والنمو:

- توفير مناخ ملائم ومناسب للعمل داخل الوحدة.
- وضع نظام تحفيزي للعمال.
- تكوين وترقية العمال.

الفرع الثاني: مؤشرات الأداء المناسبة للأهداف الاستراتيجية في البطاقة وفق كل بعء

هناك مجموعة من مؤشرات الأداء، وقد اخترنا أهمها وفق ما يتلاءم مع المحاور الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن.

1. مؤشرات الأداء للبعء المالي لمطاحن عمر بن عمر: وتتمثل في:

❖ معدل دوران الأصول: يقيس هذا المؤشر قدرة المؤسسة على استغلال كافة أصولها في تحقيق المبيعات، ويحسب بالعلاقة التالية:

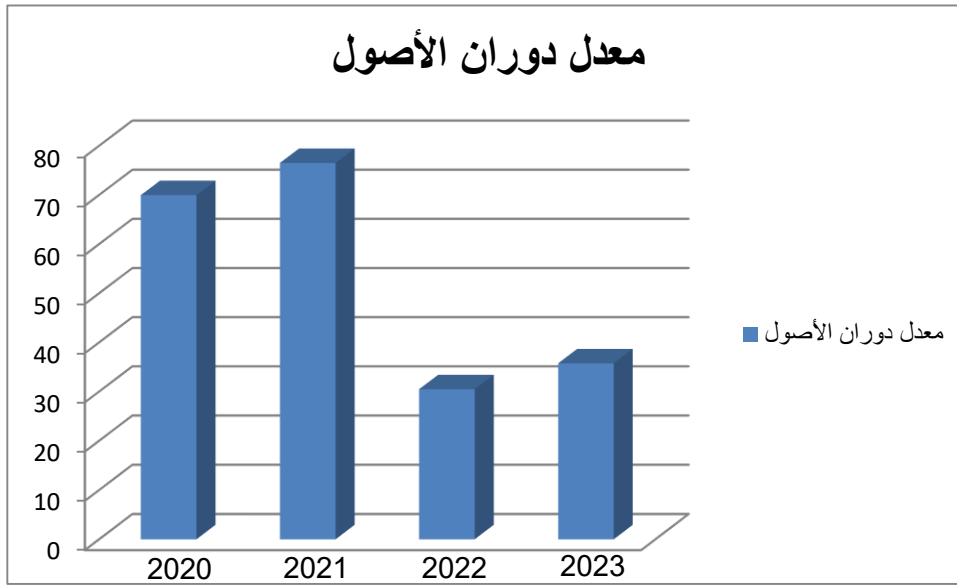
$$\text{معدل دوران الأصول} = \frac{\text{صافي المبيعات}}{\text{إجمالي الأصول}} \times 100$$

الجدول رقم (14): يبين معدل دوران الأصول (الدينار)

السنوات	2020	2021	2022	2023
صافي المبيعات	8639169017	9307234782	3405233235	3727936621.68
إجمالي الأصول	12348622822	12164276262	11174719256	10431158498.06
المعدل %	69.96%	76.51%	30.47%	35.74%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على الميزانية وجدول حسابات النتائج للمؤسسة (2020-2023)

الشكل رقم (11): معدل دوران الأصول



المصدر: مخرجات برنامج EXCEL بالاعتماد على الجدول رقم (14)

من خلال الجدول والشكل أعلاه نلاحظ أنه تم تسجيل معدل دوران الأصول خلال الفترة 2020-2023 متوسط قدره 53.17%، ليلبغ أعلى مستوى له في سنة 2021 حيث قدر بـ 76.51%، ويرجع ذلك إلى ارتفاع المبيعات و قدرة المؤسسة على استغلالها لإجمالي الأصول، نتيجة انتعاش السوق بعد أزمة كورونا خلال سنتي 2019-2020، لينخفض معدل دوران الأصول سنتي 2022-2023 على التوالي إلى نسبيتي 30.47% و 35.74%، بالأخص سنة 2022 حيث انخفض صافي المبيعات بنصف مبيعات سنة الأساس بالإضافة إلى انخفاض إجمالي أصول المؤسسة، وهذا ما يدل على فشلها في التحكم في أصولها واستغلالها الاستغلال الأمثل الذي يسمح بنمو مبيعاتها.

❖ **معدل العائد على الاستثمار:** يقيس هذا المؤشر ربحية الدينار الواحد المستثمر في أصول الوحدة، ويحسب بالعلاقة التالية:

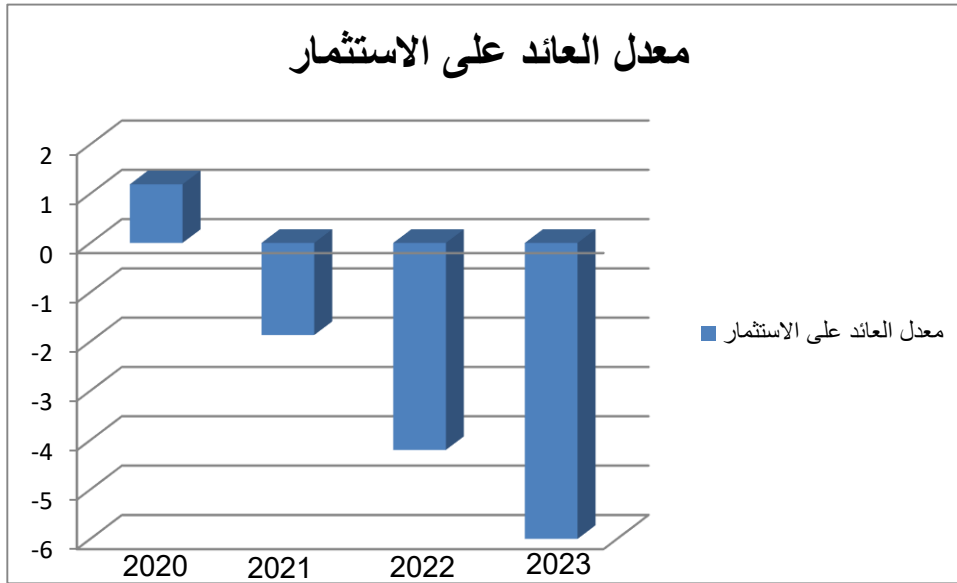
$$\text{معدل العائد على الاستثمار} = \frac{\text{صافي الربح}}{\text{اجمالي الاصول}} \times 100$$

الجدول رقم (15): يبين معدل العائد على الاستثمار (الدينار)

السنوات	2020	2021	2022	2023
نتيجة الدورة الصافية	146883029	(227579576)	(469320818)	(625636245.02)
إجمالي الأصول	12348622822	12164276262	11174719256	10431158498.06
المعدل %	1.19%	-1.87%	-4.20%	-6%

المصدر: الميزانية وجدول حسابات النتائج للمؤسسة (2020-2023)

الشكل رقم (12): معدل العائد على الاستثمار



المصدر: مخرجات برنامج الـ EXCEL بالاعتماد على الجدول رقم (15)

نلاحظ من خلال الجدول والشكل أعلاه أن معدل العائد على الاستثمار سنة 2020 قدر بـ 1.19%، لينخفض بشكل متتالي خلال الفترة 2021-2023 ليصل في السنة الأخيرة إلى -6%، وهذا بسبب الانخفاض الحاد في نتيجة الدورة الصافية، لعدم الاستغلال الأمثل لكافة الموجودات المتاحة للمؤسسة.

❖ **معدل نمو هامش الأرباح:** يعبر عن قدرة المؤسسة في تحصيل الربح مقابل كل دينار من المبيعات ويحسب بالعلاقة:

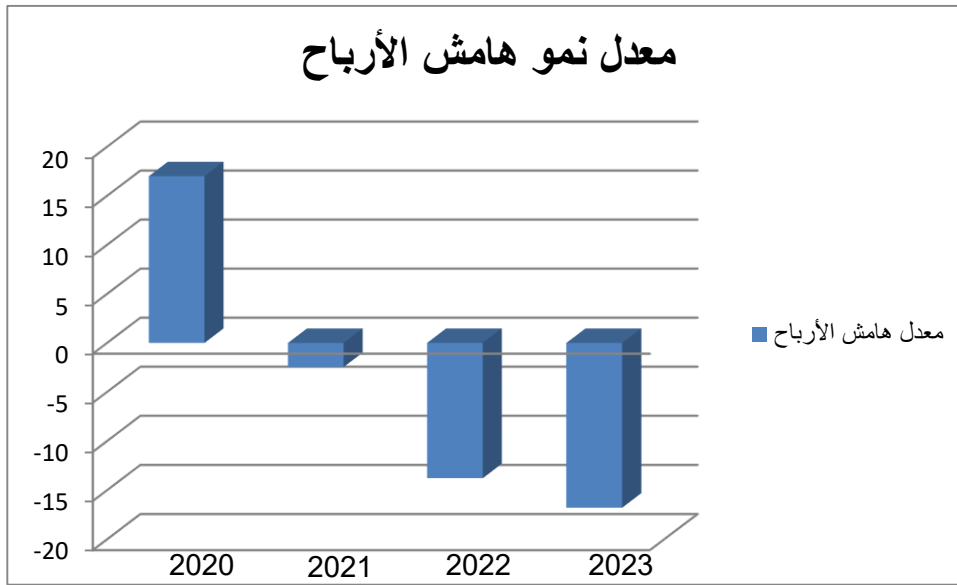
$$\text{معدل نمو هامش الأرباح} = \frac{\text{نتيجة الدورة الصافية}}{\text{صافي المبيعات}} \times 100$$

الجدول رقم (16): يبين معدل نمو هامش الأرباح (الدينار)

السنوات	2020	2021	2022	2023
النتيجة الصافية	146883029	(227579576)	(469320818)	(625636245.02)
صافي المبيعات	8639169017	9307234782	3405233235	3727936621.68
المعدل %	17%	-2,46%	-13,78%	-16,78%

المصدر: جدول حسابات النتائج للمؤسسة (2020-2023)

الشكل رقم (13): معدل نمو هامش الأرباح



المصدر: مخرجات برنامج الـ EXCEL بالاعتماد على الجدول رقم (16)

نلاحظ من خلال الجدول والشكل أعلاه أن معدل نمو هامش الأرباح بلغ سنة 2020 17% إلا أنه انخفض من سنة لأخرى خلال الفترة 2021-2022 ليبلغ سنة 2023 (-16.78)% وهذا بسبب الخسارة المحققة خلال هذه السنوات. لعدم سيطرة المؤسسة على تكاليفها، وهذا ما يستدعي تحسين كفاءتها التشغيلية.

2. مؤشرات الأداء لبعده العملاء: وتتمثل في:

❖ معدل النمو في رقم الأعمال (المبيعات): ويحسب بالعلاقة التالية:

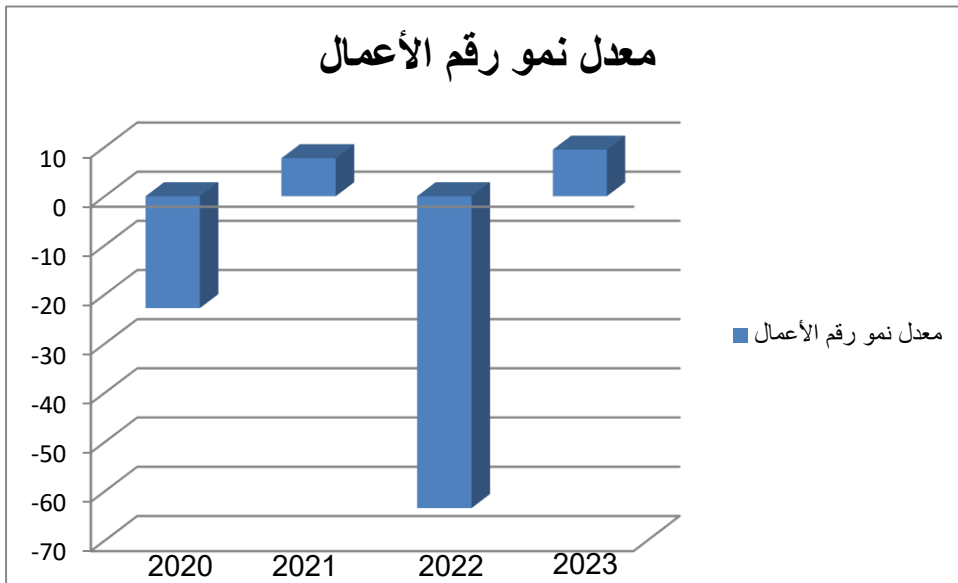
$$\text{معدل النمو في رقم الأعمال} = \frac{\text{عدد المبيعات}(n) - \text{عدد المبيعات}(n-1)}{\text{عدد المبيعات}(n-1)} \times 100$$

الجدول رقم (17): يبين معدل نمو المبيعات (الدينار)

السنوات	2020	2021	2022	2023
رقم الأعمال	8639169017	9307234782	3405233235	3727936621,68
المعدل %	-22,77%	7.73%	-63,41%	9,48%

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على جدول حسابات النتائج للمؤسسة (2020-2023)

الشكل رقم (14): معدل نمو رقم الأعمال



المصدر: مخرجات برنامج الـ EXCEL بالاعتماد على الجدول رقم (17)

من خلال تحليل البيانات الواردة في الجدول والشكل البياني أعلاه، نلاحظ أن معدل نمو رقم أعمال المؤسسة شهد تقلبات كبيرة خلال السنوات الأخيرة. ففي عام 2020، انخفض معدل النمو بنسبة 22.77% وهو ما يعود إلى تداعيات أزمة جائحة كورونا والتي أثرت سلباً على الإنتاج والطلب على السلع. وفي سنة 2021، ارتفع معدل النمو إلى 7.73%، وذلك بفضل ارتفاع المبيعات وزيادة إقبال العملاء على منتجات المؤسسة. إلا أنها شهدت سنة 2022 انخفاضاً هائلاً بنسبة 63.41%، وهو ما يرجع إلى نقص عدد العملاء وبالتالي تراجع كبير في المبيعات، ليعود بالارتفاع في السنة الأخيرة ليبلغ 9.48% بسبب زيادة العملاء ومنه ارتفاع المبيعات. هذه التقلبات تعكس مدى تأثر أداء المؤسسة بالظروف الاقتصادية والسوقية السائدة، والتي تتطلب منها مراجعة استراتيجياتها وسياساتها التسويقية والإنتاجية بشكل مستمر لمواكبة التغيرات وتعزيز قدرتها التنافسية في السوق.

❖ **درجة الاحتفاظ بالعميل:** يقيس هذا المؤشر قدرة المؤسسة على الاحتفاظ بالعملاء الحاليين ويحسب بالعلاقة:

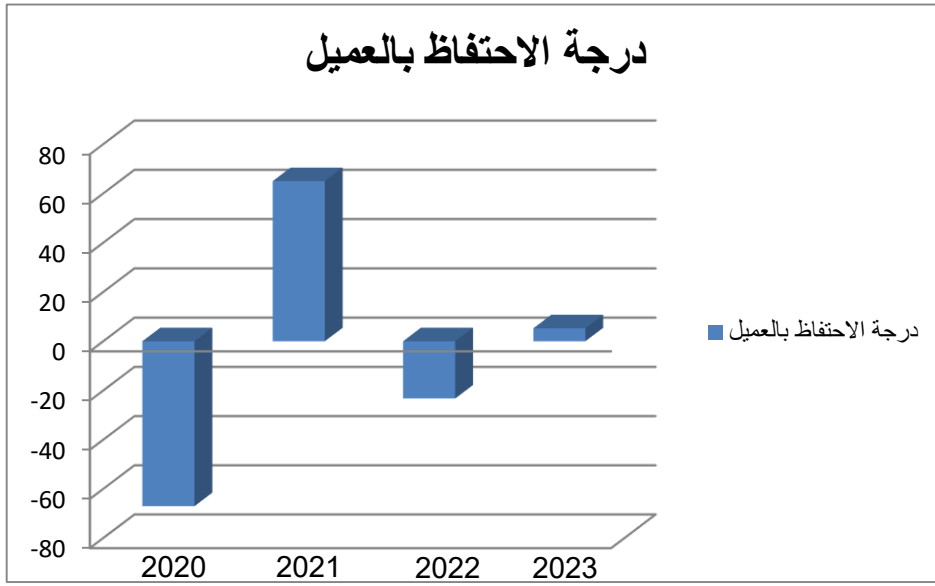
$$\text{معدل نمو العملاء} = 100 \times \frac{\text{عدد العملاء (n)} - \text{عدد العملاء (n-1)}}{\text{عدد العملاء (n-1)}}$$

الجدول رقم (18): يبين معدل نمو العملاء

السنوات	2020	2021	2022	2023
عدد العملاء	60	99	76	80
المعدل %	-67.03%	65%	-23.23%	5.26%

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على معلومات من مصلحة الموارد البشرية

الشكل رقم (15): درجة الاحتفاظ بالعميل



المصدر: مخرجات برنامج الـ EXCEL بالاعتماد على الجول رقم (18)

نلاحظ من خلال البيانات المقدمة في الجدول والشكل أعلاه أن معدل نمو العملاء شهد تقلبات كبيرة خلال السنوات الماضية. في عام 2020، بلغ معدل نمو العملاء -67.03%، وذلك نتيجة لأزمة فيروس كورونا وإغلاق عمليات الاستيراد، مما أثر سلباً على جودة المنتجات وأدى إلى فقدان عدد من العملاء. في العام التالي، ارتفع معدل نمو العملاء إلى 65%، حيث زاد عدد العملاء بواقع 39 عميلاً نتيجة لانتعاش السوق وزيادة الطلب. ومع دخول عام 2022، شهدت المؤسسة انخفاضاً في معدل نمو العملاء بنسبة -23.23%، ولكن ارتفع مرة أخرى في عام 2023 إلى 5.26%، ما يعني تطور حجم مبيعات المؤسسة وارتفاع حصتها السوقية.

3. مؤشرات الأداء لبعث العمليات الداخلية: وتتمثل في:

❖ معدل نمو إنتاجية العامل: يحسب بالعلاقة:

إنتاجية العامل = القيمة المضافة (قيمة الإنتاج) / إجمالي عدد العمال.

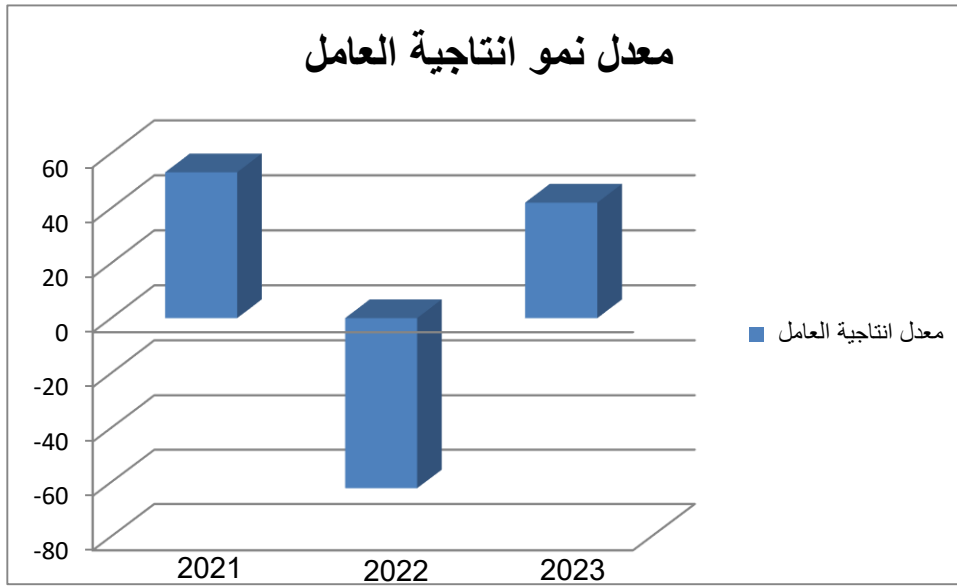
$$\text{معدل إنتاجية العامل} = 100 \times \frac{\text{انتاجية العامل}(n) - \text{انتاجية العامل}(n-1)}{\text{انتاجية العامل}(n-1)}$$

الجدول رقم (19): يبين معدل نمو إنتاجية العامل (الدينار)

السنوات	2020	2021	2022	2023
القيمة المضافة	1785 344 805,00	2581 818 920,00	940599 601,0	1280 867 917,31
عدد العمال	961	908	876	840
إنتاجية العامل	1 857 798,97	2 843 412,91	1 073 743,84	1 524 842,76
المعدل %	-	%53,05	%-62,24	%42,01

المصدر: جدول حساب النتائج، مصلحة المستخدمين بالمؤسسة (2020-2023)

الشكل رقم (16): معدل نمو إنتاجية العامل



المصدر: مخرجات برنامج الـ EXCEL بالاعتماد على الجدول رقم (19)

نلاحظ من خلال الجدول والشكل أعلاه أن معدل نمو إنتاجية العامل تراجع خلال السنتين الأوليين، حيث بلغ سنة 2022 (62.24%-)، ذلك راجع إلى الانخفاض الرهيب للقيمة المضافة، وتدني ملحوظ في عدد العمال أي 32 عامل، ليعود معدل الإنتاجية بالارتفاع سنة 2023 بقدر 42.01% وهذا بسبب الارتفاع في القيمة المضافة.

❖ معدل التحسين في الإنتاجية: وتحسب بالعلاقة:

$$\text{التحسين في الإنتاجية} = \frac{\text{القيمة المضافة (n)} - \text{القيمة المضافة (n-1)}}{\text{القيمة المضافة (n-1)}} \times 100$$

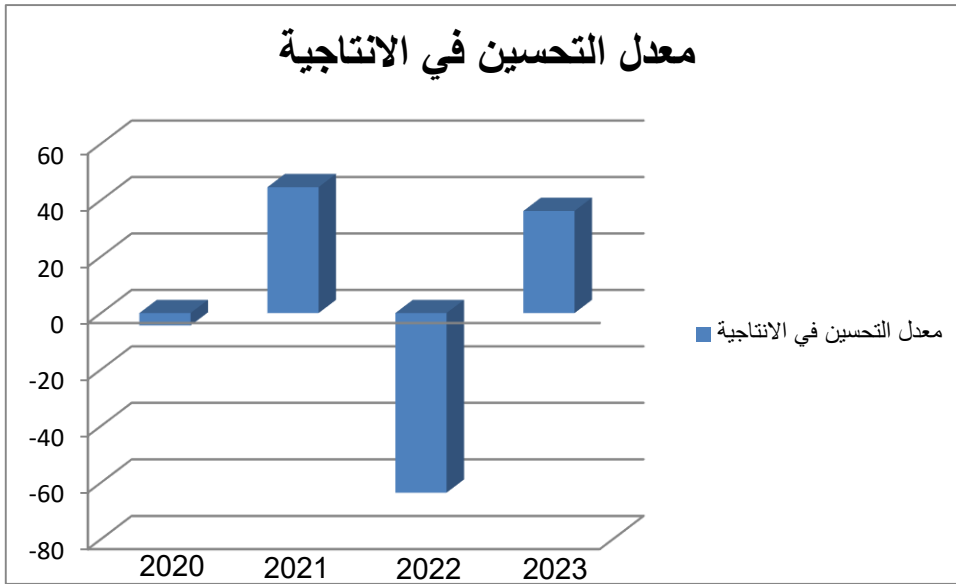
الجدول رقم (20): يبين تطور التحسين في الإنتاجية (الدينار)



السنوات	2020	2021	2022	2023
القيمة المضافة	1 785 344805,00	2 581 818 920,0	940 599 601,0	1280 867 917,31
المعدل %	%-4,40	%44,61	%-63,57	%36,18

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على جدول حساب النتائج، مصلحة المالية والمحاسبة (2020-2023)

الشكل رقم (17): معدل التحسين في الإنتاجية



المصدر: مخرجات برنامج الـ EXCEL بالاعتماد على الجدول رقم (20)

من خلال الجدول والشكل أعلاه، يظهر أن معدل تحسين الإنتاجية شهد تغيرات ملحوظة خلال السنوات الأربعة الأخيرة، فقد ارتفع هذا المعدل بشكل بارز من (-4.4%) إلى 44.61% خلال سنتي 2020-2021. ليشهد تدهورا غير مسبوق خلال سنة 2022 قدر ب (-63.57%) وهذا ما يعود إلى التدني الكبير في القيمة المضافة، عدم الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة، نقص في الأيدي العاملة المدربة والمؤهلة، زيادة التكاليف، عدم الجدولة الجيدة للعمليات الإنتاجية، عدم فعالية ووعي الإدارة خاصة بسبب الظروف التي تمر بها المؤسسة في السنوات الأخيرة. إلا أنه تحسن سنة 2023 لنبيلغ 36.18% وذلك لارتفاع القيمة المضافة.

4. مؤشرات الأداء لبعث التعلم والنمو: وتتمثل:

❖ معدل نمو التأطير: ويشمل عدد الإطارات المتواجدة في الوحدة، ويحسب لعلاقة التالية:

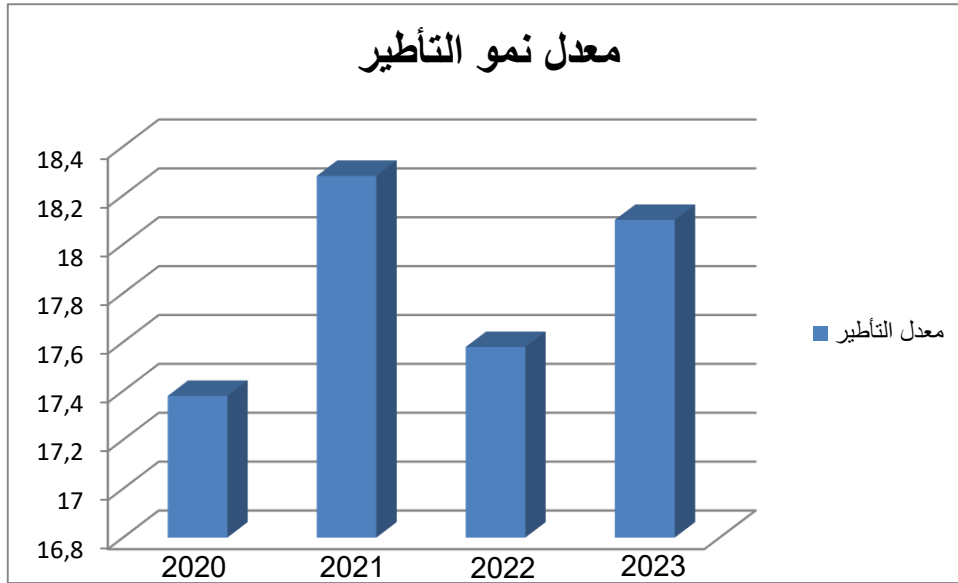
$$\text{معدل نمو التأطير} = \frac{\text{عدد الأطارات}}{\text{اجمالي عدد العمال}} \times 100$$

الجدول رقم (21): يبين معدل نمو التأطير بالمؤسسة

السنوات	2020	2021	2022	2023
الإطارات	167	166	154	152
عدد العمال	961	908	876	840
المعدل %	17.38%	18.28%	17.58%	18.10%

المصدر: مصلحة المستخدمين (2020-2023)

الشكل رقم (18): معدل نمو التأطير



المصدر: مخرجات برنامج الـ EXCEL بالاعتماد على الجدول رقم (21)

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن معدل التأطير يتراوح ما بين 17.38% كأدنى نسبة و18.28% كأعلى نسبة خلال الفترة قيد الدراسة وهي نسب متقاربة نوعاً ما فالمؤسسة تعتمد إطارات ذات خبرة وكفاءة مهنية ولا تريد إضافة إطارات جديدة.

❖ **معد نمو التوظيف:** وتتعلق عملية التوظيف بعدد الأفراد الذين اختارهم المؤسسة على أساس مؤهلاتهم العلمية وكفاءاتهم وخبراتهم في مناصب عمل معينة، ويتم حساب معدل التوظيف من خلال العلاقة:

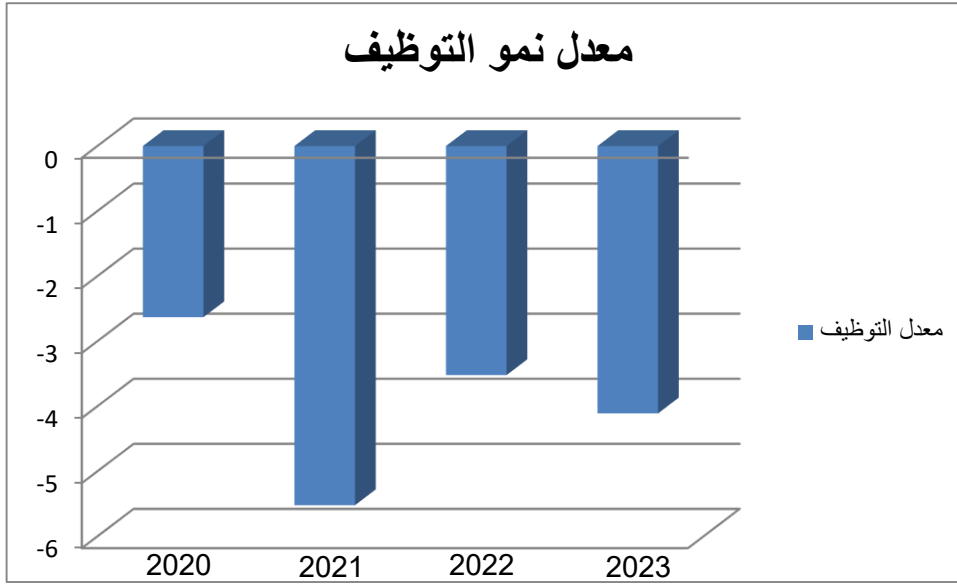
$$\text{معدل نمو التوظيف} = 100 \times \frac{\text{عدد موظفين } (n) - \text{عدد موظفين } (n-1)}{\text{عدد موظفين } (n-1)}$$

الجدول رقم (22): يبين معدل نمو التوظيف بالمؤسسة

السنوات	2020	2021	2022	2023
عدد العمال	961	908	876	840
المعدل %	-2.63%	-5.52%	-3.52%	-4.11%

المصدر: مصلحة المستخدمين (2020-2023)

الشكل رقم (19): معدل نمو التوظيف



المصدر: مخرجات برنامج الـ EXCEL بالاعتماد على الجدول رقم (22)

من خلال تحليل البيانات الواردة في الجدول والشكل البياني أعلاه، يتضح أن المؤسسة لا تسعى إلى زيادة عدد الموظفين، بل على العكس من ذلك، فهي تقوم بتخفيض عدد العاملين لديها على مدار السنوات الأربع الأخيرة. وقد سجلت أقصى انخفاض في معدل التوظيف خلال هذه الفترة في عام 2021، حيث قامت المؤسسة بإنهاء خدمات 53 عاملاً، وهو ما يرجع إلى الظروف المالية الصعبة التي تمر بها الشركة خلال هذه السنوات. يشير هذا التوجه إلى أن المؤسسة تواجه تحديات اقتصادية وتشغيلية كبيرة، مما دفعها إلى اتخاذ قرارات صعبة تتمثل في تقليص حجم القوى العاملة لديها.

❖ معدل نمو رضا العاملين: يحسب بالعلاقة التالية:

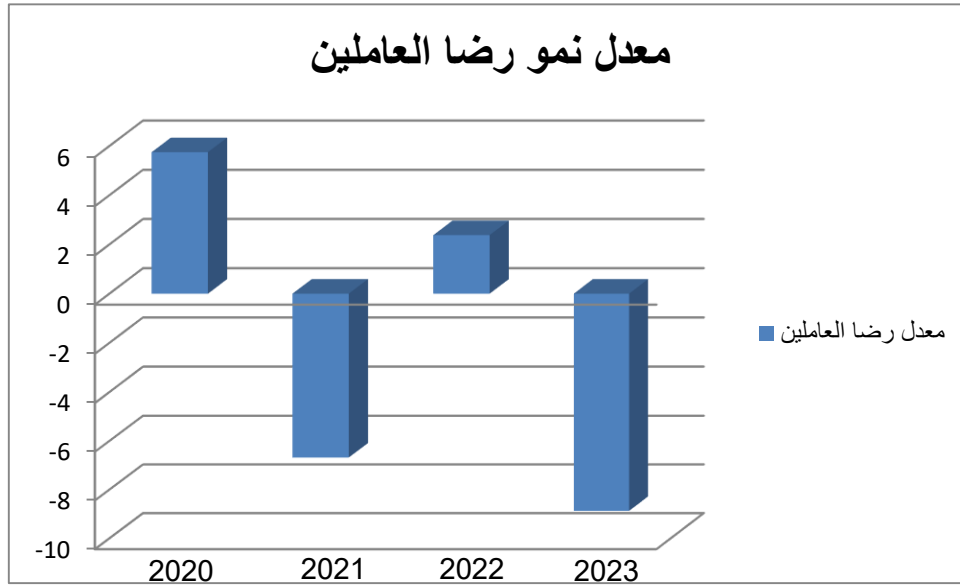
$$\text{معدل نمو رضا العاملين} = 100 \times \frac{\text{مصاريف العاملين}(n) - \text{مصاريف العاملين}(n-1)}{\text{مصاريف العاملين}(n-1)}$$

الجدول رقم (23): يبين تطور مصاريف العاملين لمطاحن عمر بن عمر (الدينار)

السنوات	2020	2021	2022	2023
مصاريف العاملين	841 747 794	785 503 475	804 201 990	732 847 322, 47
المعدل %	5,75%	-6,68%	2,38%	-8.87%

المصدر: جدول حساب النتائج، مصلحة المالية والمحاسبة (2020-2023)

الشكل رقم (20): معدل نمو رضا العاملين



المصدر: مخرجات برنامج الـ EXCEL بالاعتماد على الجدول رقم (23)

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن معدل رضا العاملين في حالة تذبذب، إذ انخفض سنة 2021 إلى 6.68% بسبب انخفاض مصاريف العاملين الناشئ عن تدنية تكاليف المؤسسة، ثم ارتفع سنة 2022 ليصل 2.38% لارتفاع مصاريف العاملين وهذا راجع لتحفيز العمال، لينخفض مرة أخرى خلال السنة الأخيرة ليصل 8.87% - كذلك لانخفاض مصاريف العاملين بسبب الظروف المتدهورة التي تعيشها المؤسسة مؤخراً.

الفرع الثالث: تحديد الأوزان والأهداف لكل بعد واعداد نموذج مقترح لبطاقة الأداء المتوازن لمؤسسة عمر بن عمر

#### أولاً: تحديد وزن (أهمية) كل بعد في بطاقة الأداء المتوازن

بعد تحديد مؤشرات ومقاييس كل بعد من الأبعاد الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن في المطلب السابق، سنتطرق إلى إعطاء أوزان مختلفة لأبعاد البطاقة بحسب أهميتها في بلوغ أهداف المؤسسة كما يلي:

#### 1. البعد المالي:

تهتم مؤسسة عمر بن عمر بالبعد المالي بأعلى درجة فهي تسعى إلى تحسين الوضع المالي من أجل ضمان البقاء والاستمرار، باعتباره الهدف الأساسي الذي تعمل من أجله المؤسسة، وبناء على ذلك فإن الأهمية والوزن الذي يعطى لهذا البعد يقدر ب 40%، وقد تم توزيعه على المؤشرات كما يلي:

- معدل دوران الأصول 15%.
- معدل العائد على الاستثمار 15%.
- معدل هامش الأرباح 10%.

2. بعد العملاء:

إن هذا البعد لا يقل أهمية عن البعد المالي، فالمؤسسة تسعى دائماً لإرضاء عملائها بتلبية احتياجاتهم وبأفضل منتج، لذلك فكلما ارتفع معدل العملاء زادت الإنتاجية وبالتالي تحقيق أرباح، فقد تم اعطاءه وزن قدر ب 30%، وقد وزعت هذه النسبة على المؤشرات التالية كما يلي:

- معدل نمو المبيعات (الحصة من السوق) 15%.
- معدل نمو العملاء (درجة الاحتفاظ بالعميل) 15%.

3. بعد العمليات الداخلية:

يركز هذا البعد على العمليات والأنشطة الداخلية (مثل: الكفاءة، السرعة، وتخفيض العمل الغير مجدي وتخفيض مشاكل الجودة.) التي تؤثر على رضا العملاء والأداء المالي، وذلك من خلال صيانة الأجهزة وخبرة العمال، فالوزن الذي يعطى لهذا البعد قدر ب 15% حيث تم توزيعه على المؤشرات كما يلي:

- معدل إنتاجية العامل 5%.
- معدل التحسين في الانتاجية 10%.

4. بعد التعلم والنمو:

الأهمية والوزن الذي يعطى لهذا المنظور قدر ب 15%.

- معدل التأطير 5%.
- معدل التوظيف 5%.
- معدل رضا العاملين 5%.

ثانياً: الأهداف التي ترغب مؤسسة عمر بن عمر الوصول إليها

البعد	الأهداف الاستراتيجية	المؤشرات والمقاييس	النسبة%
البعد المالي	<ul style="list-style-type: none"> <li>• الاستغلال الأمثل للأصول.</li> <li>• تعظيم العائد على الاستثمار.</li> <li>• زيادة ربحية المبيعات.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• معدل دوران الأصول</li> <li>• معدل العائد على الاستثمار</li> <li>• معدل نمو هامش الأرباح</li> </ul>	<p>60%</p> <p>70%</p> <p>70%</p>
بعد العملاء	<ul style="list-style-type: none"> <li>• رفع حصتها السوقية من خلال زيادة مبيعاتها.</li> <li>• الحفاظ على الزبائن واكتساب زبائن جدد.</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• الحصة من السوق</li> <li>• درجة الاحتفاظ بالعميل</li> </ul>	<p>90%</p> <p>90%</p>

<p>80% 80%</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• معدل نمو إنتاجية العامل</li> <li>• معدل التحسين في الانتاجية</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• زيادة إنتاجية العاملين.</li> <li>• تحسين إنتاجيتها برفع القيمة المضافة.</li> </ul>	<p>بعد العمليات الداخلية</p>
<p>60% 20% 50%</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• معدل نمو التأطير</li> <li>• معدل نمو التوظيف</li> <li>• معدل رضا العاملين</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ترغب في جذب إطارات ذات خبرة لتعزيز كفاءة عملياتها.</li> <li>• الاحتفاظ بالموظفين لتلبية الطلبات.</li> <li>• تكوين و ترقية العمال و وضع نظام تحفيزي لهم.</li> </ul>	<p>بعد التعلم والنمو</p>

### ثالثاً: بناء نموذج مقترح لبطاقة الأداء المتوازن لمؤسسة عمر بن عمر

إن مبدأ التوازن في بطاقة الأداء المتوازن يعتمد بشكل جوهري وأساسي خلال توزيع نسب الأهمية على كل أبعادها لتكون متوازنة ومتكاملة يخدم ويكمل بعضها البعض ليشكل مجموع أوزانها التوازن الكلي للأبعاد الأربعة.<sup>1</sup>

**الأهداف:** تمثل الأهداف المسطرة والمنشود تحقيقها من قبل المؤسسة

**المنجز:** ما تم إنجازه فعلاً وقد يقاس بشكل كمي (عدد أو نسبة).

**النتيجة النهائية:** أي نتائج مقارنة الأهداف مع ما تم إنجازه فعلاً وفق العلاقة التالية:

$$\frac{\text{المنجز فعلاً} \times \text{وزن القياس}}{\text{الهدف}} = \text{النتيجة النهائية}$$

<sup>1</sup> عريوة محاد، "دور بطاقة الأداء المتوازن في قياس و تقييم الأداء المستدام بالمؤسسات المتوسطة للصناعات الغذائية، مذكرة ماجستير، جامعة سطيف، دفعة 2010-2011، ص 127.

الجدول رقم (24): يوضح النموذج المقترح لبطاقة الأداء المتوازن لمؤسسة عمر بن عمر (2020-2023)

الأبعاد	المؤشرات	الوزن %	الهدف %	المنجز فعلا %				النتيجة النهائية %			
				2023	2022	2021	2020	2023	2022	2021	2020
البعد المالي	معدل دوران الأصول	15	60	35.74	30.47	76.51	69.96	8.94	7.62	19.13	17.49
	معدل العائد على استثمار	15	70	-6	-4.20	-1.87	1.19	-1.29	-0.9	-0.40	0.26
	معدل نمو هامش الأرباح	10	70	-16.78	-13.78	-2.46	17	-2.40	-1.97	-0.35	2.43
1	الأداء المالي	40	-	-	-	-	-	5.25	4.75	18.38	20.18
بعد العملاء	الحصة من السوق	15	90	9,48	-63,41	7.73	-22,77	1.58	-10.57	1.29	-3.80
	درجة الاحتفاظ بالعميل	15	90	5.26	-23.23	65	-67.03	0.88	-3.87	10.83	-11.17
2	أداء العملاء	30	-	-	-	-	-	2.46	-14.44	12.12	-14.97
بعد العملية الداخلية	معدل نمو إنتاجية العامل	5	80	42,01	-62,24	53,05	-	2.63	-3.89	3.32	-
	معدل التحسين في الإنتاجية	10	80	36,18	-63,57	44,61	-4,40	4.52	-7.95	5.58	-0.55
3	أداء العمليات الداخلية	15	-	-	-	-	-	7.15	-11.84	8.9	-0.55

## الفصل التطبيقي:

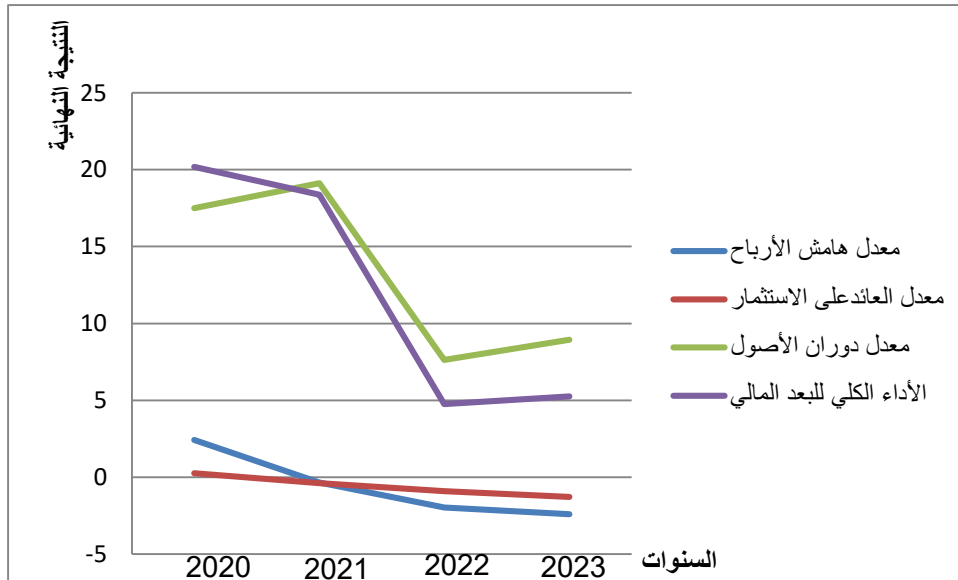
### تطبيق نظام الـ ABC والـ BSC في مؤسسة عمر بن عمر

1.51	1.47	1.52	1.45	18.10	17.58	18.28	17.38	60	5	معدل نمو التأطير	بعد التعلم والنمو
-1.03	-0.88	-1.38	-0.66	-4.11	-3.52	-5.52	-2.63	20	5	معدل نمو التوظيف	
-0.89	0.24	-0.67	0.58	-8.87	2,38	-6,68	5,75	50	5	معدل رضا العاملين	
-0.41	0.83	-0.53	1.37	-	-	-	-	-	15	أداء التعلم والنمو	4
14.45	-20.7	38.87	6.03	-	-	-	-	-	100	الأداء الكلي	

المصدر من إنجاز الطالبين بالاعتماد على عريوة محاد، مرجع سابق، 128.

### ➤ التمثيل البياني لنتائج تطبيق نموذج بطاقة الأداء المتوازن في مؤسسة عمر بن عمر 2020-2023

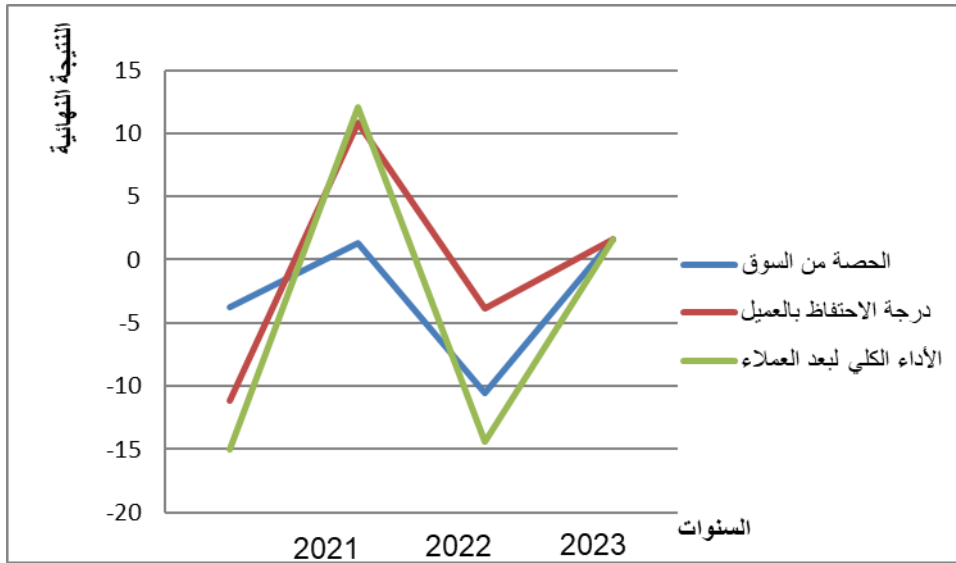
الشكل رقم (21): تطور مؤشرات البعد المالي لمطاحن عمر بن عمر



المصدر: مخرجات الـ EXCEL بالاعتماد على الجدول (24)

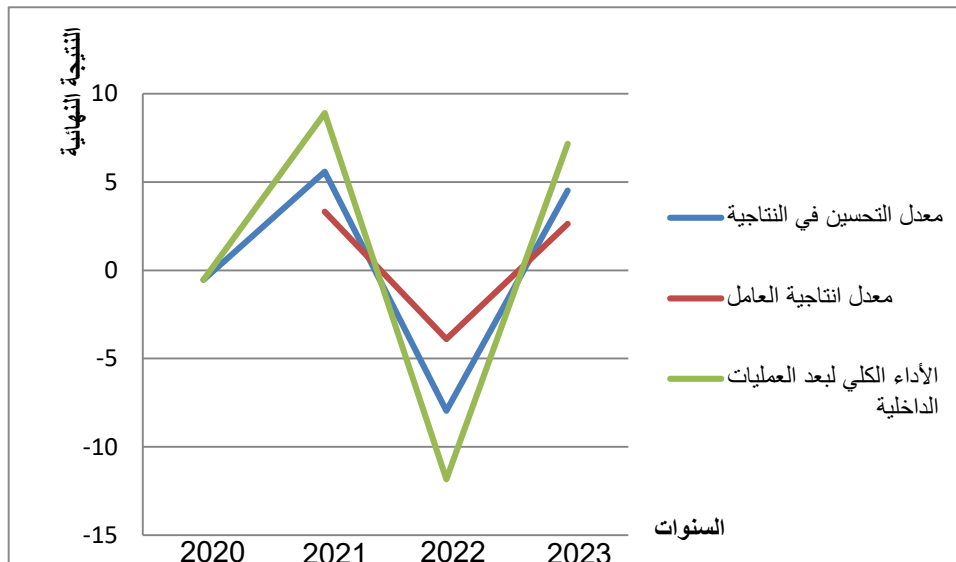


الشكل رقم (22): تطور مؤشرات بعد العملاء لمطاحن عمر بن عمر



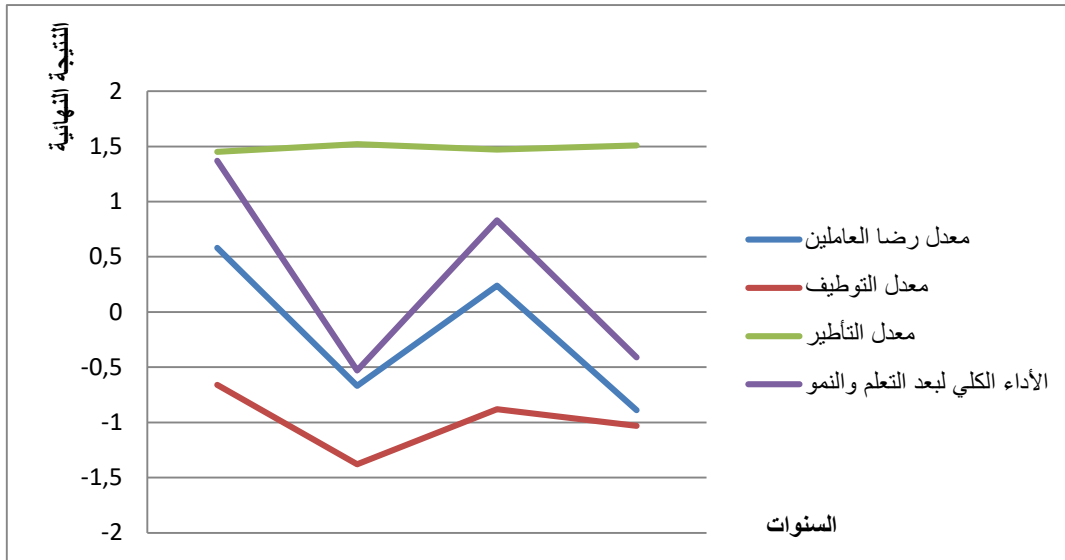
المصدر: مخرجات الـ EXCEL بالاعتماد على الجدول (24)

الشكل رقم (23): تطور مؤشرات بعد العمليات الداخلية لمطاحن عمر بن عمر



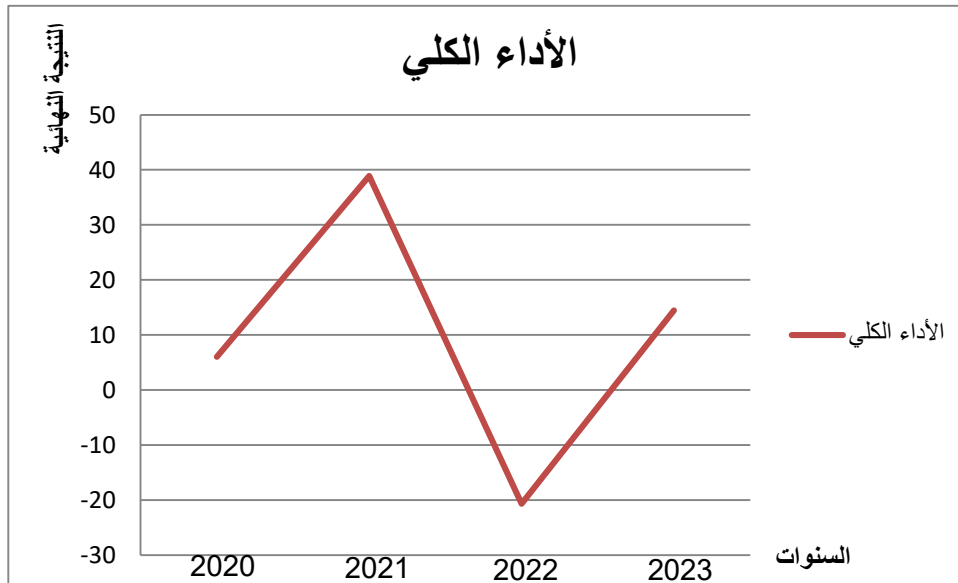
المصدر: مخرجات الـ EXCEL بالاعتماد على الجدول (24)

الشكل رقم (24): تطور مؤشرات بعد التعلم والنمو لمطاحن عمر بن عمر



المصدر: مخرجات الـ EXCEL بالاعتماد على الجدول (24)

الشكل رقم (25): تطور الأداء الكلي لمطاحن عمر بن عمر



المصدر: مخرجات الـ EXCEL بالاعتماد على الجدول (24)

رابعاً: تحليل وشرح نتائج تطبيق بطاقة الأداء المتوازن على مؤسسة عمر بن عمر - قالة-2020/2023 بعد ما تم تقديم نموذج بطاقة الأداء المتوازن للتطبيق الميداني للمؤسسة مطاحن عمر بن عمر والوصول إلى النتائج النهائية سنحاول شرح وتحليل النتائج وفق كل منظور من المناظير الأربعة للبطاقة:  
➤ وفق البعد المالي:

من خلال النتائج النهائية المتحصل عليها في بطاقة الأداء المتوازن الخاصة بمؤسسة مطاحن عمر بن عمر قالة، نلاحظ أن هذا البعد حقق نتائج إجمالية ضعيفة خلال السنوات قيد الدراسة، حيث بلغت النتيجة

الإجمالية سنة 2020 أعلى قيمة لها وهي 20,18% أي ما يقارب نصف الوزن المقدم لهذا البعد، لتتخفف في السنوات الموالية لتصل لأدنى قيمة لها سنة 2022 حيث قدرت بـ 4,75%. يعود هذا إلى أن المؤسسة تواجه صعوبة في إدارة أصولها واستغلالها الاستغلال الأمثل، بالإضافة إلى سوء إدارة وتسيير العمليات المالية.

بالنسبة لأداء البعد المالي كان غير مقبول حيث كان بعيد عن وزن البعد 40% في جميع السنوات. فبتحسين هذا البعد تتحسن جميع الأبعاد، حيث أنها كلها تصب في تطوير الأداء المالي للمؤسسة الذي يشكل النواة الأساسية لتحسين أدائها الاقتصادي ومن ثم تحسين أدائها الشامل، ومن أجل هذا نقترح على المؤسسة:

- تحسين الكفاءة في استخدام أصولها.
- زيادة الانتاجية.
- تحقيق نسبة مردودية عالية.
- التحكم في الأعباء.
- زيادة الربح.
- تحسين معدل العائد على الاستثمار.

#### ➤ وفق بعد العملاء:

من خلال النتائج النهائية المتحصل عليها في البطاقة تبين أن هذا البعد لم يحقق نتيجة إجمالية جيدة خلال سنة 2020 حيث قدرت بـ 14.97-%، بسبب أزمة جائحة كورونا، وإغلاق الاستيراد، وتراجع في نوعية المادة الأولية المستخدمة وهذا ما أدى إلى فقدان العملاء ومنه انخفاض المبيعات، ليتحسن سنة 2021 حيث بلغ 12.12% لزيادة اقبال العملاء على المنتجات، ثم عادت بالانخفاض سنة 2022 لتبلغ 14.44-% بسبب نقص عدد العملاء وكذا تأثر أداء المؤسسة نتيجة الظروف المالية التي تواجهها، حيث لم تعد تولي اهتمام للتسويق لجذب عملاء جدد أو الاحتفاظ بالعملاء الحاليين، مما أدى إلى تدهور مكانتها في السوق بسبب شدة المنافسة أي انخفاض الحصة السوقية. لتشهد تحسن خلال السنة الأخيرة إذ قدر بـ 2.46% لارتفاع عدد العملاء ومنه ارتفاع الحصة السوقية .

بالنسبة لأداء بعد العملاء فهو بعيد كل البعد عن وزن البعد 30% حيث يتراوح ما بين 14.97-% و 2.46% خلال السنوات الأربعة.

وكما ذكرنا سابقاً، أن هذا البعد لا يقل أهمية عن البعد المالي، فالمؤسسة تسعى دائماً لإرضاء عملائها بتلبية احتياجاتهم وبأفضل منتج، ومن أجل ذلك يجب على المؤسسة مراجعة استراتيجياتها وسياساتها التسويقية والإنتاجية بشكل مستمر لمواكبة التغيرات وتعزيز قدرتها التنافسية في السوق.

#### ➤ وفق بعد العمليات الداخلية:

من خلال النتائج النهائية المتحصل عليها في البطاقة تبين أن هذا البعد حقق نتيجة إجمالية جيدة خلال سنة 2021 قدرها 8.9 % مقارنة مع السنة السابقة وهذا لزيادة القيمة المضافة، ثم نلاحظ انخفاض ملحوظ سنة 2022 قدر بـ 11.84- % ما يرجع إلى انخفاض في القيمة المضافة، عدم استغلال الموارد المتاحة، نقص الأيدي العاملة المدربة والمؤهلة، هاته العوامل أدت إلى انخفاض كل من معدل إنتاجية العامل ومعدل تحسين الإنتاجية والتي بدورها تؤثر على هذا البعد. ليتحسن سنة 2023 ويبلغ نسبة 7.15 % لارتفاع القيمة المضافة.

بالنسبة لأداء بعد العمليات الداخلية فهو غير مقبول اطلاقاً حيث حقق نتائج ضعيفة جداً من إجمالي وزن البعد المقدر بـ 15 % فبلغ متوسط هذه النتائج خلال سنوات الدراسة 0,915 %.

ولتحسين نتائج هذا البعد يمكن اقتراح:

- الجدولة للعمليات الإنتاجية.
- توزيع المهام على العمال بشكل فعال لتحقيق أقصى إنتاجية.
- تطوير التقنيات والبرامج.
- تطوير القوى العاملة من خلال التدريب والتعليم لتحسين المهارات والكفاءة.
- زيادة وعي وفعالية الإدارة

#### ➤ وفق بعد التعلم والنمو:

نلاحظ من خلال النتائج النهائية المتحصل عليها في البطاقة أن هذا البعد حقق نتائج ضعيفة جداً وبعيدة كل البعد عن وزن البعد المقدر بـ 15 %، إذ تتراوح ما بين 0.53- % كأدنى قيمة و 1.37 % كأعلى قيمة خلال السنوات الأربعة. وهذا راجع إلى انخفاض مصاريف العاملين الناشئ عن تدنية تكاليف المؤسسة وبالتالي عدم تحقيق رضى العاملين، بالإضافة إلى انخفاض عدد الموظفين في المؤسسة من سنة لأخرى، وبما في ذلك تراجع عدد المؤطرين، وذلك بسبب الأوضاع الصعبة التي تمر بها المؤسسة مما دفعها إلى اتخاذ قرارات صعبة تتمثل في تقليص حجم القوى العاملة لديها. ويعد هذا الإجراء أحد الاستراتيجيات الشائعة التي تلجأ إليها المنظمات في أوقات الأزمات المالية، بهدف تقليل التكاليف وتحسين الكفاءة التشغيلية. ومع ذلك، فإن هذا القرار قد ينطوي على بعض المخاطر والتحديات، مثل فقدان الخبرات والمهارات القيمة، وانخفاض الروح المعنوية للموظفين المتبقين، وزيادة الضغط على الموارد البشرية المتاحة.

- أما بالنسبة لمستوى الأداء الكلي لمؤسسة عمر بن عمر:

من خلال بطاقة الأداء المتوازن لمؤسسة مطاحن عمر بن عمر نلاحظ أنه تم تحقيق أفضل أداء للمؤسسة خلال الأربع سنوات الأخيرة، سنة 2021 حيث بلغ الأداء الكلي 38,87 %، نتيجة تحسن كل من أداء العملاء وأداء العمليات الداخلية، ليتراجع الأداء الكلي في سنة 2022 ويبلغ أدنى معدل له خلال فترة الدراسة وهو 20,70- % بسبب تدهور الأداء المالي وأداء العمليات الداخلية، كما شهدت تحسن خلال السنة الأخيرة إذ قدر بـ 14.45 % نتيجة تحسن الأبعاد الثلاثة الأولى للبطاقة.

بصفة عامة يمكن القول أن الأداء الكلي للمؤسسة خلال السنوات الأربعة الأخيرة غير مقبول لأنها بعيدة بصفة كبيرة عن الوزن الكلي 100%.

وهنا تظهر أهمية أبعاد بطاقة الأداء المتوازن الأربعة في تحديد أسباب ارتفاع وانخفاض الأداء ومستوى الأداء الكلي، على عكس الأدوات التقليدية التي تعتمد على البعد المالي فقط.

### خلاصة:

لقد تناولنا في هذا الفصل دراسة تطبيقية التي تمت في مؤسسة مطاحن عمر بن عمر -قائمة-، بحيث تم تطبيق كل من نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) التي اتضح أن له أهمية في تخفيض التكاليف، وكذا تطبيق بطاقة الأداء المتوازن (BSC)، بحيث استطاعت هذه الأخيرة تحديد النقص الذي يكمن في كل بعد من الأبعاد الأربعة وساعدت في تبين الاختلالات التي تعاني منها المؤسسة على مستوى أدائها الشامل. على العموم يمكن القول إن بطاقة الأداء المتوازن (BSC) ونظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) آليتان تساعدان في تحسين أداء المؤسسة.

A scroll with Arabic text. The scroll is white with a black outline and is partially unrolled. The text is written in black Arabic calligraphy. The top edge of the scroll is rolled up, and the bottom edge is also rolled up. The text is centered on the scroll.

خاتمة  
عامّة

يعتبر موضوع الآليات الحديثة لمراقبة التسيير ومساهمتها في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية من أهم المواضيع التي تخص مجال تسيير المؤسسات والإدارة المالية، ففي ظل التطورات التي شهدتها العالم في مجال الاقتصاد والتكنولوجيا والمعلومات حتم على المؤسسات الاقتصادية مواكبة تلك التطورات، نتيجة لذلك أصبح نظام مراقبة التسيير يحتل الصدارة بين نظم المؤسسات الحديثة، فأصبحت المؤسسات تسعى لاكتساب نظام مراقبة تسيير فعال يضمن لها الاستمرارية وتحقيق مختلف الأهداف المسطرة ورفع مستوى الأداء وتحسين الخدمات لاكتساب مكانة في السوق الذي يتصف بشدة المنافسة. ومن أنسب العوامل التي تساعد مراقبة التسيير على أداء أدوارها وقيادة المؤسسة نحو تحقيق أهدافها هو الاستخدام الأمثل لأدواتها الرقابية خصوصاً الحديثة منها، التي تعمل على اكتشاف مواطن الاختلالات والانحرافات ومحاولة تصحيحها ووضع خطط تنبؤية من أجل مواجهة المشاكل المختلفة وتحسين الأداء الكلي للمؤسسة.

من هذا المنطلق كان الهدف من هذه الدراسة هو التعرف على الآليات الحديثة لمراقبة التسيير ودورها في تحسين أداء مؤسسة مطاحن عمر بن عمر قالمة، حيث تم تقسيم الدراسة إلى جانبين، دراسة نظرية لمراقبة التسيير والأدوات الحديثة لها، ومساهمتها في تحسين الأداء. في حين تم تخصيص الجانب التطبيقي للتركيز على تطبيق آليتان من آليات مراقبة التسيير الحديثة ألا وهما: نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة الذي يعتبر أداة فعالة لتحسين الأداء المالي الشامل للمؤسسة، وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن باعتبارها أداة فعالة لتقييم وقياس الأداء في المؤسسة. ومعرفة دور تطبيق هذين الآليتين في تحسين أداء مؤسسة مطاحن عمر بن عمر. من خلال الدراستين النظرية والتطبيقية حاولنا التوصل إلى اختبار الفرضيات المطروحة واستخراج النتائج.

### 1. إثبات صحة الفرضيات أو نفيها:

من خلال ما سبق يمكن إثبات أو نفي الفرضيات الموضوعة كالتالي:

- **الفرضية الفرعية الأولى:** تعتبر مراقبة التسيير من الوظائف المهمة في المؤسسة، حيث تعمل على

التأكد من استعمال الموارد المتاحة استعمالاً فعالاً وفي إطار أهداف المؤسسة، وتقييم الأداء والنتائج

### المحققة.

- مراقبة التسيير هي عملية مهمة في المؤسسة لضمان أن الموارد تُستخدم استعمالاً فعالاً لتحقيق

أهدافها، وأن العمليات والأنشطة تُجرى على النحو المطلوب، وأن النتائج تحققت على النحو المطلوب

لتحقيق أهداف المؤسسة.

وهذا ما يثبت صحة الفرضية الفرعية الأولى.

- **الفرضية الفرعية الثانية:** من الآليات الحديثة لمراقبة التسيير: لوحة القيادة، بطاقة الأداء المتوازن.
- بالإضافة إلى: لوحة القيادة، بطاقة الأداء المتوازن توجد العديد من الآليات الحديثة لمراقبة التسيير أشهرها: نظامي الـ (ABC)، الـ (ABB)، التكاليف المستهدفة، التحسين المستمر وغيرها، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الفرعية الثانية جزئيا.
- **الفرضية الفرعية الثالثة:** تعتمد المؤسسة محل الدراسة على أداتي: لوحة القيادة والمحاسبة التحليلية لمراقبة التسيير.
- تتمثل أدوات نظام مراقبة التسيير المعتمدة في المؤسسة محل الدراسة في: المحاسبة التحليلية، لوحة القيادة، والموازنة التقديرية باعتبار هذه الأدوات تساعدهم على قيادة المؤسسة وتحقيق أهدافها وتزويدها بالمعلومات الضرورية للتحكم في سيرها، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الفرعية الثالثة جزئيا.
- **الفرضية الفرعية الرابعة:** يساهم تطبيق أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) وبطاقة الأداء المتوازن (BSC) في تحسين أداء مؤسسة مطاحن عمر بن عمر -قائمة-
- من خلال تطبيق بطاقة الأداء المتوازن (BSC) ونظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في المؤسسة محل الدراسة، تم إثبات صحة هذه الفرضية حيث ساهم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة في تخفيض التكاليف، وساهم تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في تحديد مواطن النقص حسب كل بعد من ابعاد البطاقة.

## 2. نتائج الدراسة:

### 1-1 النتائج النظرية:

- نجد أن الأداء من الأمور التي تتصل مباشرة بمراقبة التسيير، حيث أن مفهومه يرتبط بكافة عناصر المؤسسة كما هو الحال بالنسبة لمراقبة التسيير سواء على المستوى الفردي أو مستوى الأداء الكلي للمؤسسة، فهذه الأخير تسعى لتحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية أكبر والرفع قدر المستطاع من إنتاجيتها من خلال البرامج المسطرة مسبقا والتي تفرض عليه الرقابة المستمرة.
- تسمح مراقبة التسيير للمسؤولين والعاملين بالتحكم في أدائهم التسييري من خلال المعلومات التي توفرها لهم، وبالتالي تساعدهم على اتخاذ القرارات الصحيحة بغرض الوصول إلى الأهداف المسطرة.
- تطورت آليات مراقبة التسيير تبعا للحاجة إلى حل المشاكل المتولدة من اتساع النشاط الاقتصادي والتطورات التي مست العالم.
- من الآليات الحديثة لمراقبة التسيير: بطاقة الأداء المتوازن، لوحة القيادة، نظام التكاليف المستهدفة، نظامي الـ (ABC) والـ (ABB)، والتحسين المستمر.
- تساهم الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية.



### 1-2 النتائج التطبيقية:

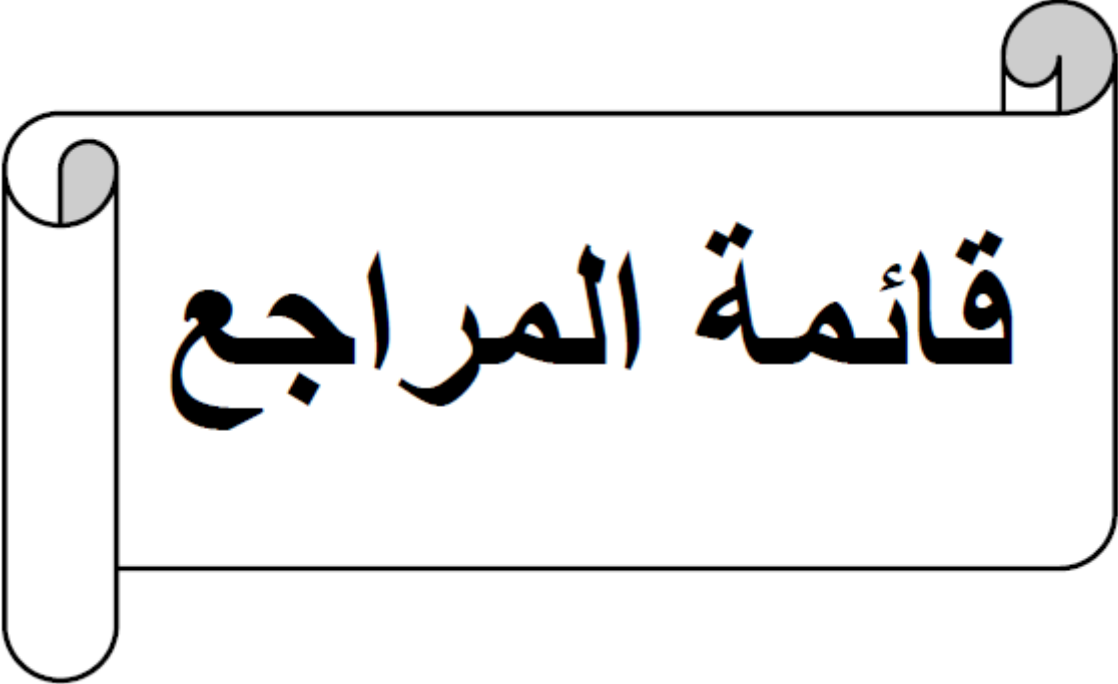
- وجود قسم خاص بالشؤون المالية والمحاسبية يتضمن مصالح تهتم بمراقبة التسيير داخل المديرية.
- بالرغم من الأهمية البالغة التي تكتسبها الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير إلا أن المؤسسة محل الدراسة لم تستغني على الأدوات التقليدية.
- تطبق مؤسسة مطاحن عمر بن عمر قالمة لوحة القيادة، الموازنة التقديرية، والمحاسبة التحليلية كأدوات لمراقبة التسيير.
- نقص وعي مسيري هذه المؤسسات بالمفاهيم الحديثة لمراقبة التسيير وأهمية بناء أنظمة رقابية حديثة تتماشى مع التطورات الحاصلة في الميدان.
- نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) أكثر دقة في تخصيص التكاليف الغير مباشرة مقارنة بالطريقة التقليدية المعتمدة من قبل المؤسسة.
- نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) هو أداة فعالة لتحسين الأداء المالي الشامل للمؤسسة، فهو يساعد على تتبع تكاليف الإنتاج وتوزيعها بدقة على مختلف الأنشطة والمنتجات. هذا يؤدي إلى قرارات أكثر دقة وفعالية من قبل الإدارة في ظل البيئة التنافسية الحديثة، وبالتالي تحسين في الأداء الكلي للمؤسسة.
- بطاقة الأداء المتوازن (BSC) تعتبر من أهم الأدوات الفعالة في التقييم وتحسين الأداء، ذلك لأنها تغطي جميع جوانب الأداء المالية والغير مالية.
- ساعدت بطاقة الأداء المتوازن في معرفة الاختلالات التي تعاني منها المؤسسة على مستوى أدائها الشامل.

### 3. التوصيات:

بناء على النتائج السابقة يمكن تقديم التوصيات التالية:

- توضيح مفهوم مراقبة التسيير لجميع المسيرين ومراقبي التسيير والعمال داخل المؤسسة. واعتبار مراقبة التسيير أداة للتحسين والتطوير وليست أداة حساب وعقاب.
- يجب على المؤسسة تبني نظام فعال لتقييم وتحسين الأداء يتميز بالشمولية، الوضوح، البساطة، السرعة، التكامل والتناسق مع الأنواع الأخرى من الرقابة في المؤسسة.
- ضرورة معالجة نقاط الضعف وإيجاد حلول للمشاكل المالية من خلال استغلال الموارد المالية المتاحة والعمل على زيادة حجم الإيرادات المتوقعة وتخفيض النفقات الغير مباشرة.
- الانتقال من الأدوات التقليدية الى الأدوات الحديثة للمساهمة في تحسين الأداء.
- العمل على تحسين مؤشرات الأداء الرئيسية سواء المالية أو غير المالية.
- توفير الإمكانيات المادية والمالية والمعنوية من أجل اعتماد الأنظمة الحديثة لمراقبة التسيير.

- ضرورة إجراء العديد من الملتقيات والدورات العلمية والتدريبية للعاملين بمؤسسة مطاحن عمر بن عمر قائمة لتعرفهم بأهمية بطاقة الأداء المتوازن وكيفية تطبيقها بشكل فعال.
- 4. آفاق الدراسة: من خلال دراستنا النظرية والتطبيقية للموضوع ومن خلال النتائج المتوصل إليها نستطيع أن نطرح مجموعة من المواضيع يمكن أن تكون آفاق مستقبلية للبحث:
  - الآليات الحديثة لمراقبة التسيير بين النظرية والتطبيق
  - إعادة إجراء هذا البحث بإضافة البعد البيئي في بطاقة الأداء المتوازن.
  - تطبيق نظام الموازنة على أساس الأنشطة الـ (ABB) في المؤسسة الاقتصادية.
  - تطبيق نظام التحسين المستمر في المؤسسة الاقتصادية.



قائمة المراجع

## قائمة المراجع

### قائمة المراجع:

#### المراجع باللغة العربية:

#### الكتب:

1. احمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
2. أحمد خطيب، "إدارة المعرفة ونظم المعلومات"، عالم الكتب الحديثة للنشر والتوزيع، عمان، ط1، 2009.
3. أرشد فؤاد التميمي، عدنان تايه النعيمي، التحليل والتخطيط المالي (اتجاهات معاصرة)، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
4. إسماعيل حجازي، سعاد معاليم، محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة، دار أسامة للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2013.
5. إسماعيل يحي التكريتي، "محاسبة التكاليف المتقدمة (قضايا معاصرة)"، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
6. بشير عباس العلاق، الإدارة: مبادئ وظائف تطبيقات، دار قباء الحديثة للطباعة والنشر والتوزيع، 1996.
7. بو يعقوب عبد الكريم، "أصول المحاسبة العامة"، وفق المخطط الوطني للمحاسبة، ديوان المطبوعات الجامعية الجزائرية، 1999.
8. بو يعقوب عبد الكريم، المحاسبة التحليلية، ديوان المطبوعات الجامعية، بن عكنون الجزائر، 2004.
9. بوعلام بوشاوش، "المنير في المحاسبة العامة"، دار هومة، الجزائر، 1998.
10. توفيق محمد عبر محسن، "تقييم الأداء مداخل جديدة لعالم جديد"، جامعة الزقايق، مصر، 2004.
11. ثناء علي القباني، "نظم المعلومات المحاسبية"، الدار الجامعية، مصر، 2008.
12. ثناء علي القباني، مدخل استراتيجي لدراسات متقدمة في إدارة التكلفة وتحليل الربحية، دار الجامعية الإسكندرية، مصر، 2006.
13. جبرائيل جوزيف كحالة-رضوان حلوة حنان، محاسبة التكاليف المعيارية، طبعة2، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، 2002.
14. حنا نصر الله، إدارة الموارد البشرية، الطبعة الأولى، دار زهران للنشر والتوزيع، عمان، 2013.
15. خضير كاظم، موسى سلامة اللوزي، مبادئ إدارة الاعمال، اثناء للنشر والتوزيع، 2008.

## قائمة المراجع

16. د. كامل أحمد أبو ماضي، "بطاقة الأداء المتوازن كأداة تقييم لأداء المؤسسات الحكومية وغير الحكومية"، مكتبة نيسان للطباعة والنشر، فلسطين، غزة، 2018.
17. راوية محمد حسن، "إدارة الموارد البشرية"، ط 1، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2000.
18. رفيقة خروش، "اقتصاد وتسيير المؤسسة"، شركة دار الأمة للطباعة والنشر والتوزيع، الجزائر، 2013.
19. رمضان فهم غريبة، عبد الفتاح عبد الحميد المغربي، "التخطيط الاستراتيجي لقياس الأداء المتوازن"، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2006.
20. رولا نايف المعاينة، صالح سليم الحموري، "ادارة الموارد البشرية دليل علمي"، الطبعة الأولى، دار كنوز المعرفة، عمان 2013.
21. زاهد محمد ديري، الرقابة الإدارية، دار المسيرة، عمان، الأردن، 2011.
22. زينات محمد محروم واخرون، أصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2005.
23. سعد صادق بحيري، "إدارة توازن الأداء"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.
24. سمير خليل، إدارة الإنتاج والعمليات، ط 1، دار أسامة للنشر والتوزيع، الأردن، 2010.
25. صالح خالص صافي، رقابة تسيير المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2007.
26. صلاح الدين عبد الباقي، "الاتجاهات الحديثة في ادارة الموارد البشرية"، بدون طبعة، دار الجامعة الجديدة للنشر، الاسكندرية، 2002.
27. صلاح الدين عبد المنعم مبارك، "اقتصاديات نظم المعلومات المحاسبية والإدارية"، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، 2008.
28. طارق عبد العال حماد، الموازنات التقديرية نظرة متكاملة، الدار الإسكندرية، مصر، 2006.
29. طاهر محسن منصور الغالبي، وائل محمد صبحي إدريس، الادارة الاستراتيجية - منظور منهجي متكامل"، دار وائل، عمان، 2007.
30. طاهر محمود كلابدة، "الاتجاهات الحديثة في القيادة الإدارية"، دار زهران للنشر والتوزيع، الأردن.
31. عاشور كنوش، "المحاسبة العامة"، ط 2، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009.
32. عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، "بطاقة الأداء المتوازن: المدخل المعاصر لقياس الأداء الاستراتيجية"، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، ط 1، 2009.
33. عبد الرزاق محمد قاسم، "تحليل وتصميم نظام المعلومات المحاسبية"، الطبعة 01، دار الثقافة للنشر، الأردن، 2006.

## قائمة المراجع

34. عبد اللطيف قطيش، الإدارة العامة من النظرية الى التطبيق، منشورات الحلي الحقوقية، 2013.
35. عبد اللطيف محمود مطر، "إدارة المعرفة والمعلومات"، الطبعة 01، دار كنوز للمعرفة العلمية للنشر والتوزيع، 2007.
36. عبد اللطيف ناصر نور الدين، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الادارية وتكنولوجيا المعلومات"، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006.
37. عبد الهادي مسلم" مذكرات في نظم المعلومات الإدارية مبادئ وتطبيقات"، الناشر مركز التنمية الإدارية، الإسكندرية، 1994.
38. العشماوي محمد،" محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث"، دار اليازوري للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2013.
39. عطية عبد الحي مرعي،" المحاسبة الإدارية أساسيات التخطيط واتخاذ القرارات والرقابة وتقييم الأداء"، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2008.
40. علاء الدين عبد القادر،" نظم المعلومات الإدارية"، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، ط3، 2008. ثناء علي القباني، "نظم المعلومات المحاسبية"، الدار الجامعية، مصر، 2008.
41. علاء فرجان طالب،"حوكمة المؤسسة والأداء المالي الاستراتيجي"، دار صفاء الأردن، 2011.
42. علي عباس، اساسيات علم الإدارة، دار المسيرة، عمان الأردن 2009.
43. فواد الشيخ سالم، زياد رمضان، المفاهيم الإدارية الحديثة، مركز الكتب الأردني، الطبعة 05، 1990.
44. مبارك لسوس، التسيير المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2012.
45. مجيد الكرخي، "تقويم الأداء في الوحدات الاقتصادية باستخدام النسب المالية"، دار المناهج، الطبعة الأولى، 2014.
46. محمد بوتين، "المحاسبة العامة للمؤسسة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1992.
47. محمد رفيق الطيب، مدخل للتسيير اساسيات وظائف وتقنيات، الجزء الأول، ديوان المطبوعات الجامعية، 2006.
48. محمد سامي راضي،" مبادئ محاسبة التكاليف"، الدار الجامعية، الاسكندرية مصر، 2003.
49. محمد عبد الفتاح الصيرفي، إدارة البنوك، دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن، 2006.
50. محمد محمود يوسف، "البعد الاستراتيجي لتقييم الأداء المتوازن"، داينمك للطباعة والنشر، مصر، 2005.

## قائمة المراجع

51. مصطفى يوسف كافي وآخرون، المحاسبة الإدارية، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2012.
52. مفلح عقل، مقدمة في الإدارة المالية، ط1، مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
53. منال محمد الكردي، جليل ابراهيم العبد، "مقدمة في نظم المعلومات الادارية"، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2004.
54. مؤيد السعيد سالم، "ادارة الموارد البشرية: مدخل استراتيجي تكاملي"، الطبعة الأولى، دار اثراء للنشر والتوزيع، عمان، 2009.
55. ناصر دادى عدون، عبد الله قويدر الواحد، "مراقبة التسيير والأداء للمؤسسة الاقتصادية"، دار المحمدية الجزائر، 2004.
56. نعيم إبراهيم الطاهر، اساسيات إدارة الاعمال ومبادئها، عالم الكتاب الحديث، الأردن، 2010.
57. هاشم حمدي "الإدارة بالأهداف"، دار الراية، الطبعة الأولى، عمان، 2014.
58. هوارى معراج، مدخل الى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2011.
59. وائل محمد صبحي إدريس وطاهر محسن منصور الغالبي: سلسلة إدارة الأداء الاستراتيجي – أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن، الجزء الأول، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الاردن، 2009.
60. وائل محمد صبحي إدريس وطاهر محسن منصور الغالبي، "أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن"، دار وائل للنشر، الطبعة الأولى، 2009.
61. وهيبه مقدم، الإدارة الاستراتيجية للمؤسسة من خلال لوحة القيادة، دار التعليم الجامعي، الإسكندرية، 2020.
62. ياغي محمد عبد الفتاح، الرقابة في الإدارة العامة، مركز أحمد ياسين الفني، عمان، الأردن، ط2، 1994.
63. يوحنا عبد آل، صالح الرزق، المحاسبة الإدارية المعاصرة، الطبعة الأولى، دار مكتبة الحامد للنشر والتوزيع، عمان، 2006.

### II. المذكرات والأطروحات:

#### أولاً: اطروحات الدكتوراه

1. بن لخضر محمد العربي، دور لوحة القيادة في تحسين القرارات التسويقية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، تخصص تسيير مؤسسات، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، جامعة ابي بكر بلقايد تلمسان، 2014-2015.
2. حبشي أسماء، استخدام التكلفة المستهدفة للتحكم في تسعير الخدمات الصحية، أطروحة دكتوراه الطور الثالث في العلوم المالية والمحاسبية، تخصص محاسبة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2020.
3. رابيس وفاء، مساهمة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من خلال بطاقة الأداء المتوازن، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2016.
4. عبد الرحمان محمد عبد الرحمان بكر، إمكانية تطبيق الموازنات المبنية على الأنشطة في قطاع المستشفيات، أطروحة دكتوراه، كلية العلوم المالية والمصرفية، تخصص محاسبة، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، الأردن، 2007.
5. قريشي محمد الصغير، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، أطروحة دكتوراه في إدارة الاعمال، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2013.
6. لطرش وليد، "دور بطاقة الأداء المتوازن في قياس وتقييم الأداء الاستراتيجي"، أطروحة دكتوراه، تخصص علوم تجارية، مسيلة، جامعة محمدبوضياف، 2017-2018.
7. نعيمة زعرور، أساليب مثلى لترشيد تكاليف الخدمات العامة، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه، تخصص علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015، غير منشورة.

#### ثانياً: مذكرات الماجستير

1. إبراهيم النمى، مدى توفر أسس تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة في وزارة الصحة، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، تخصص المحاسبة، جامعة الازهر، غزة، 2012-2013.



## قائمة المراجع

2. أشرف عزمي مسعود أبو مغلي، " أثر تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على اساس الأنشطة في تنظيم الربحية"، مذكرة ماجستير، تخصص محاسبة كلية العلوم الادارية والمالية، جامعة الشرق الأوسط، 2008.
3. أمير ابراهيم المسحال، " تصور مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية الفلسطينية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير، في المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين، 2005.
4. بلال معوج، " دور التحليل بالمؤشرات المالية في تقييم الأداء المالي بالمؤسسة الاقتصادية"، مذكرة مكملة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جيجل، 2016،
5. دانية النابلسي، إمكانية اعداد الموازنات التخطيطية على أساس الأنشطة للرقابة على الأداء "دراسة تطبيقية"، رسالة مقدمة ضمن متطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2012.
6. ريغة أحمد الصغير، " تقييم أداء المؤسسات الصناعية استخدام بطاقة الأداء المتوازن"، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، الجزائر، 2014.
7. سالمى ياسين، " الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخذ القرار في المؤسسة، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2010.
8. صالح بلاسكة، "قابلية تطبيق الأداء المتوازن لتقييم الاستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة سطيف، 2001،
9. صفاء لشهب، نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار، رسالة ماجستير تخصص إدارة اعمال، جامعة الجزائر، 2006.
10. عادل عشي، "الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية: قياس وتقييم"، مذكرة نيل شهادة الماجستير، كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية، جامعة بسكرة، الجزائر، 200 - 2001.
11. عريوة محاد، "دور بطاقة الأداء المتوازن في قياس و تقييم الأداء المستدام بالمؤسسات المتوسطة للصناعات الغذائية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، جامعة سطيف، دفعة 2010-2011.
12. عز الدين هروم، "واقع تسيير الأداء الوظيفي للمورد البشري في المؤسسة الاقتصادية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة قسنطينة، الجزائر، 2008،

## قائمة المراجع

13. فاطمة رشدي سويلم عوض، تأثير الربط والتكامل بين مقاييس الأداء المتوازن ونظام التكاليف على أساس الأنشطة في تطوير أداء المصارف الفلسطينية، مذكرة تخرج لنيل شهادة الماجستير، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007.
  14. قورين حاج قويدر، دور نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير، مذكرة ماجستير في علوم التسيير تخصص إدارة أعمال، جامعة الشلف كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، 2007.
  15. محمد عبد الغني عبد الحي عبد العال، تحقيق التكامل بين منهجي الموازنة على أساس الأنشطة وما بعد الموازنة بهدف زيادة فعالية نظم الأداء "دراسة تطبيقية"، بحث مقدم للحصول على درجة الماجستير في المحاسبة، قسم المحاسبة، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2013.
  16. محمد عماد صلاح عبد الحفيظ، "التكلفة المستهدفة"، تمهيدي ماجستير، قسم الدراسات العليا، كلية التجارة، جامعة القاهرة، 2008.
  17. نرمين محمد الكفراوي، "تطبيق مدخل تقييم الأداء المتوازن للأداء بقطاع الفنادق بمصر"، مذكرة ماجستير، ادارة أعمال، جامعة الزقازيق، 2010
  18. هباج عبد الحمان، أثر مراقبة التسيير على رفع الأداء المالي دراسة حالة المؤسسة الوطنية لسيارات الصناعية، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في علوم التسيير تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، ورقة.
- III. المجالات:
1. أحمد هاني محمد النعيمي، أمال سرحان سليمان، امكانية اقامة نظام بطاقة الأداء المتوازن، دراسة استطلاعية في الشركة العامة لصناعة الأدوية والمستلزمات في محافظة نينوى، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، المجلد 6، العدد 19، كلية الادارة والاقتصاد، جامعة تكريت العراق، 2019.
  2. أسامة ابراهيم خان، صالح محمد صالح باقادر، "ملاءمة تطبيق كايزن في التحسين المستمر، تخفيض التكاليف وتعظيم الانجاز"، المجلة العربية للعلوم ونشر الأبحاث مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية والقانونية، المجلد السادس، العدد التاسع عشر، يوليو 2022.
  3. إسماعيل حجازي، سعاد معالم، دور التسيير على أساس الأنشطة ABM، في تحسين أداء المؤسسة، مجلة العلوم الإنسانية، العدد 27-28، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2012.
  4. بن زكورة العونية، أهمية مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، مجلة اقتصاد المال والاعمال، المجلد 04، العدد 02، جامعة الشهيد حمه لخضر الوادي، الجزائر، 2019.
  5. بونقيب أحمد، رحيم حسين، دور لوحات القيادة في زيادة فعالية مراقبة التسيير، مجلة الأبحاث اقتصادية وإدارية، ع4، ديسمبر 2008.

## قائمة المراجع

6. تواتية الطاهر، "أثر مبادئ استراتيجية الكايزن في تفعيل تكنولوجيا الإنتاج الأنظف"، دراسة حالة شركة الإسمنت ببلدية الماء الأبيض، تبسة، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد 2، المجلد 4، الجزائر، 2017.
7. جحيش يسرى، بوسكار ربيعة، "مساهمة أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة التجهيز والنسيج (TIFIB) بسكرة"، مجلة المنهل الاقتصادي، المجلد 05، العدد 02، جامعة الشهيد حمه لخضر بالوادي الجزائر، 2022.
8. حاتم كريم كاظم، "التحسين المستمر بأسلوب كلفة كايزن وإمكانية اعتماده في الشركة العامة لصناعة الإطارات في النجف، مجلة مركز دراسات الكوفة، العدد الواحد والعشرون، 2011.
9. الحاج مسكين، خليفة يعقوبي، "جودة نظام التكاليف على أساس الأنشطة ومتطلبات تطبيقه في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 13، العدد 1، 2020.
10. د. الصديق الطاهر الدباغ، "أهمية استخدام مفهوم الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في تحسين التخطيط والرقابة على تكاليف الصنع الإضافية والتكاليف البيعية والعمومية والإدارية، مجلة علمية محكمة تصدر نصف سنوية عن نقابة أعضاء هيئة التدريس بجامعة طرابلس، العدد 13، ليبيا، خريف 2017.
11. د. سالم عبد الله بن كليب، أثر تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة في تحقيق الميزة التنافسية، مجلة الريان للعلوم الإنسانية والتطبيقية، المجلد الثالث، العدد 1، كلية العلوم الإدارية والمالية، جامعة الريان، 2020.
12. د. منى عبد الغني عبد الستار، "تحقيق جودة الحياة الوظيفية لأعضاء هيئة التدريس بكلية التربية باستخدام مدخل التحسين المستمر (جيمبا كايزن)"، عدد يوليو، الجزء الثاني، جامعة بني سويف.
13. رمزي علوان، فارس طلوش، "دور الكايزن كمدخل حديث للتغيير التنظيمي في تحسين الأداء الضريبي"، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والإدارية، العدد 02، المجلد 07، جامعة أم البواقي، الجزائر، ديسمبر 2020.
14. سالم عبد الله حلس، محمد حسن الحداد، "مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة"، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد 20، العدد 02، جوان 2012.
15. الشيخ الداوي، "تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء"، جامعة الجزائر، مجلة الباحث - عدد 07، 2009.

## قائمة المراجع

16. شيراز حايف سي حايف، "إعادة هندسة العمليات كخيار استراتيجي لتحسين تنافسية المؤسسة"، مجلة الأبحاث الاقتصادية والإدارية، العدد6، 2015.
17. عباس نوار كحيط الموسوي، فاطمة صاح مهدي الغربان، "التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وأسلوب ABC، مجلة الادارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية، بغداد العراق، العدد 80، 2010.
18. عبد الرؤوف حجاج، أحلام بن رنو، "دور بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء الاستراتيجي للمؤسسات النفطية"، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، عدد3، ورقلة، ديسمبر2015.
19. عريوة محاد، بوقرة رابح، أثر المعايير المحاسبية الدولية (IFRS/IAS) في تفعيل أدوات مراقبة التسيير لتحسين الأداء في المؤسسات الاقتصادية، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، ع1، جوان 2014.
20. محمد أحمد الحربي، "متطلبات تحسين أساليب القيادة الجامعية في ضوء منهجية جيما كايزن"، مجلة العلوم التربوية، العدد01، الجزء02، المجلد25، 2017.
21. محمد الصديق الفضيل، "نظام التكاليف على أساس الأنشطة كأداة حديثة وفعالة في المحاسبة الادارية"، مجلة "الادارة والتنمية للبحوث والدراسات"، العدد الثالث عشر، جامعة الجزائر3، 2018.
22. محمد بن البار ومهني بوريش، مساهمة التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض سعر تكلفة المنتجات -دراسة حالة شركة تشين حليب بجاية، الأكاديمية للدراسات الاجتماعية والإنسانية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، الجزائر، 2021، المجلد 13، العدد الثاني.
23. محمد زروقون، الحاج عرابة، "أثر إدارة المعرفة على الأداء في المؤسسة الاقتصادية"، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، جامعة وقله، العدد 1، 2014.
24. مزياني نورالدين - أ. بلاسكة صالح، "أهمية استخدام بطاقة الأداء المتوازن في القيادة الاستراتيجية للمؤسسة"، مجلة الباحث الاقتصادي، العدد 01، 2013.
25. نادية راضي عبد الحليم، دمج مؤشرات الأداء البيئي في بطاقة الأداء المتوازن لتفعيل دور منظمات الأعمال في التنمية المستدامة، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية (العدد خاص)، كلية التجارة، جامعة الأزهر، المجلد الواحد والعشرون، العدد الثاني، ديسمبر، 2005.

### IV. الملتقيات والندوات:

1. بوديار زهية، جباري شوقي، لوحة القيادة كأسلوب فعال لاتخاذ القرار في المؤسسة، الملتقى الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة المسيلة، الجزائر، 14-15 افريل 2009.
2. بورحومة عبد الحميد، زغبة طلال، بطاقة الأداء المتوازن كإطار لتحسين أداء وفعالية، مداخلة مقدمة إلى الملتقى العلمي الدولي حول أداء وفعالية المؤسسة في ظل التنمية المستدامة، جامعة

## قائمة المراجع

- محمد بوضياف، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، المسيلة، الجزائر، 10-11 نوفمبر 2009.
3. بنور جهاد، قواسمية هيبة، "دور لوحة القيادة وبطاقة الأداء المتوازن في تحقيق الميزة التنافسية في مؤسسة اقتصادية"، الملتقى وطني، واقع تقنيات مراقبة التسيير في المؤسسات الجزائرية، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2007-2012.
4. حجاج زينب، شعيب حمزة، مدى تطبيق أدوات مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، الندوة الوطنية الأولى حول واقع تطبيق أدوات مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، جامعة البليدة، يومي 27-28 أكتوبر 2014.
5. حموش رمزي، مداخلة مراقبة التسيير ودورها في المؤسسة الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة البليدة 2، 2020.
6. طاهر محسن منصور الغالبي وآخرون، "بطاقة الاهداف المتوازنة: نظام متكامل لربط تكنولوجيا المعلومات والاستراتيجية، المؤتمر العلمي السنوي الثالث، جامعة الزيتونة الاردنية، 2004.
7. عيسى براق، عائشة كداتسة، راضية براقي، مكانة لوحة القيادة ضمن أنظمة مراقبة التسيير، الملتقى الوطني حول مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الابداع، جامعة البليدة 2، 25 افريل 2017
8. قدوري هودة سلطان، "التكامل بين أنظمة: التكاليف، الادارة، والموازنة والموازنة على أساس الأنشطة، الملتقى الوطني حول: مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الابداع جامعة البليدة 2، 2017.
9. محمد بولصنام، بوشو جميلة، لوحة القيادة كأداة من أدوات تحسين مراقبة التسيير في المؤسسة - دراسة حالة مؤسسة بوفال - وحدة المضخات - بالبرواقية، ملتقى وطني حول: مراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات، جامعة البليدة 2، 25 أفريل 2017.
10. مهدية بن طيبة، سفيان خروبي، " دور مراقبة التسيير في تحسسن أداء المؤسسات الصغيرة والمتوسطة"، مداخلة مقدمة للملتقى العلمي الوطني لمراقبة التسيير كآلية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، جامعة البليدة 2 لونيبي علي الغفرون، 2017
11. نعيمة محمد يحيوي، دور نظام ABC بالتكامل مع نظام IT في تهيئة المنظمات لاكتساب المزايا التنافسية، الملتقى العلمي الوطني استراتيجيات التدريب في ظل ادارة الجودة الشاملة كمدخل لتحقيق الميزة التنافسية، جامعة باتنة، الجزائر، 2009.

## قائمة المراجع

---

### .v. المحاضرات:

1. نعيمة يحيوي، سلسلة محاضرات، مقياس مراقبة التسيير، جامعة لخضر، باتنة.

### المراجع الأجنبية:

#### .i. الكتب:

1. Borraard MARTORY, Contrôle de gestion sociale, Librairie vuibert, Paris1999
2. george R terry, stephan G Franclin, les principes du management ,Paris, 1985.
3. Michel Gervais, contrôle de gestion, édition dund, Paris, 1976

#### .ii. المجلات:

4. Bose Sanjoy, Keith Thomas, Applying the balanced scorecard for better performance of intellectual capital, Journal of Intellectual Capital, Vol 8, No 4, 2007



الملاحق

\* par Unité de production \*

COMPTE	LIBELLE	CHARGES DIRECTES		CHARGES INDIRECTES	TOTAL	TAUX (%)
		SEMOLIERIE	PATES			
602	Consommation mat et f	11 365 957.39	45 463 829.55	108 595 289.43	165 425 076.37	7.80%
607	Consommation énergie	37 941 898.17	50 449 698.30	11 355 934.88	99 747 531.35	4.70%
613	Locations	-	-	67 272 947.07	67 272 947.07	3.17%
615	Entretien et réparation	-	-	37 885 542.33	37 885 542.33	1.79%
616	Assurances	-	-	17 441 049.36	17 441 049.36	0.82%
617	Etudes	-	-	-	-	0.00%
618	Documentations	-	-	7 012 285.43	7 012 285.43	0.33%
622	Honoraires	-	-	9 536 469.69	9 536 469.69	0.45%
623	Sponsoring	-	26 557 576.30	-	26 557 576.30	1.25%
624	Frais de transport	19 030 140.19	4 478 000.00	10 614 626.90	34 122 767.09	1.61%
625	Frais d'hébergement e	-	-	27 793 062.46	27 793 062.46	1.31%
626	Frais Postaux et telec	-	-	11 277 000.10	11 277 000.10	0.53%
627	Commissions	-	-	1 117 736.98	1 117 736.98	0.05%
628	Autres services	-	-	815 491.80	815 491.80	0.04%
63	Frais du personnel	88 182 000.00	351 166 664.16	405 893 508.52	845 242 172.68	39.85%
64	TAP	8 863 532.00	62 393 187.44	-	71 256 719.44	3.36%
64	Autres Impôts et taxe	-	-	10 693 275.85	10 693 275.85	0.50%
65	Charges exceptionnelles	-	-	114 327 411.39	114 327 411.39	5.39%
66	Frais financiers	-	-	61 506 515.76	61 506 515.76	2.90%
68	Amortissements	70 000 000.00	330 000 000.00	111 842 291.05	511 842 291.05	24.13%
	TOTAL	235 383 527.75	870 508 955.75	1 014 980 439.00	2 120 872 922.51	100.00%
	Taux (%)	11.10%	41.04%	47.86%	100.00%	

Semoule 9 Bestur 1.848.167.544  
 677844466 66.945.440

Quantité 83.862,7 T 783.915.901

Matière première pâtes 229.870.819  
 Emballage pâtes  
 Quantité 23,864 T

20150101



COMPTE	LIBELLE	SEMIOULERIE				PATES	
		Charges directes	Charges indirectes	Charges globales	Charges directes	Charges indirectes	Charges globales
602	Consommation mat et f	11 365 957,39	32 431 875,30	43 797 832,69	45 463 829,55	76 163 414,13	121 627 243,68
607	Consommation énergie	37 941 898,17	3 391 438,67	41 333 336,84	50 449 698,30	7 964 406,21	58 414 194,51
613	Locations	-	20 090 998,81	20 090 998,81	-	47 181 948,26	47 181 948,26
615	Entretien et réparation	-	11 314 479,58	11 314 479,58	-	26 571 062,75	26 571 062,75
616	Assurances	-	5 208 752,06	5 208 752,06	-	12 232 297,30	12 232 297,30
617	Etudes	-	-	-	-	-	-
618	Documentations	-	2 094 212,08	2 094 212,08	-	4 918 073,35	4 918 073,35
622	Honoraires	-	2 848 057,20	2 848 057,20	-	6 688 412,49	6 688 412,49
623	Sponsoring	-	-	-	26 557 576,30	-	26 557 576,30
624	Frais de transport	19 030 140,19	3 170 047,78	22 200 187,97	4 478 000,00	7 444 579,12	11 922 579,12
625	Frais d'hébergement et	-	8 300 370,49	8 300 370,49	-	19 492 691,97	19 492 691,97
626	Frais Postaux et telec	-	3 367 864,88	3 367 864,88	-	7 909 135,22	7 909 135,22
627	Commissions	-	333 811,04	333 811,04	-	783 925,94	783 925,94
628	Autres services	-	243 545,82	243 545,82	-	571 945,98	571 945,98
63	Frais du personnel	88 182 000,00	121 219 693,08	209 401 693,08	351 166 664,16	284 673 815,44	635 840 479,60
642	TAP	8 863 532,00	-	8 863 532,00	62 393 187,44	-	62 393 187,44
64	Autres Impôts et taxe	-	3 193 536,21	3 193 536,21	-	7 499 739,64	7 499 739,64
65	Charges exceptionnelles	-	34 143 767,83	34 143 767,83	-	80 183 643,56	80 183 643,56
66	Frais financiers	-	18 368 859,83	18 368 859,83	-	43 137 655,93	43 137 655,93
68	Amortissements	70 000 000,00	33 401 589,11	103 401 589,11	330 000 000,00	78 440 701,94	408 440 701,94
	TOTAL	235 383 527,75	303 122 899,77	538 506 427,52	870 508 955,75	711 857 539,23	1 582 366 494,98
	Taux %	43,71%	56,29%	199,00%	55,01%	44,99%	100,00%

= 02' 05/10/11

## BILAN ACTIF

Du 01/01/2023 au 31/12/2023

ACTIF	NOTE	MONTANT BRUT N	AMORT-PROV N	MONTANT NET	MONTANT NET N-1
<b>ACTIF IMMOBILISATION NON COURANT</b>					
Ecart d'acquisition-goodwill positif ou négatif					
Immobilisations incorporelles		58 933 170.61	47 406 681.43	11 526 489.18	23 313 123.30
Immobilisation corporelles					
- Terrains		311 336 963.00		311 336 963.00	311 336 963.00
- Agencements et aménagements de terrains					
- Construction		1 096 155 264.16	601 453 647.35	494 701 616.81	536 781 339.37
- Install. tech., matériel et outillage Industriels		7 564 666 658.35	3 519 700 064.81	4 044 966 593.54	4 431 068 515.45
- Autres immobilisations corporelles		458 269 574.06	394 159 367.73	64 110 206.33	106 500 831.04
Immobilisations en concession		2 877 060.00		2 877 060.00	2 877 060.00
Immobilisation en cours		65 144 694.25		65 144 694.25	79 737 850.37
Immobilisation financières					
- Titres mis en équivalence-entreprises associées					
- Autres participations et créances rattachées		820 000 000.00	820 000 000.00		
- Autres titres immobilisés					
- Prêts et autres actifs financiers non courants		27 725 533.05		27 725 533.05	27 764 566.66
Impôts différés actif		5 171 932.91		5 171 932.91	6 333 542.39
Autres produits différés - Hors cycle d'exploit.					
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>		<b>10 410 280 850.39</b>	<b>5 382 719 761.32</b>	<b>5 027 561 089.07</b>	<b>5 525 713 591.58</b>
<b>ACTIF COURANT</b>					
Stock et en cours		604 104 890.77	5 055 625.84	659 049 264.93	807 176 286.84
Créances et Emplois assimilés					
-Clients		50 921 389.94	2 037 914.49	48 883 475.45	34 384 512.12
-Autres débiteurs		2 186 231 919.55		2 186 231 919.55	1 897 693 084.92
-Impôts et assimilés		96 449 521.77		96 449 521.77	70 147 355.65
-Autres créances et emplois assimilés					
Disponibilités et assimilés					
-Placements et autres actifs financiers courants					
-Trésorerie		2 412 983 227.29		2 412 983 227.29	2 839 604 425.01
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>		<b>5 410 690 949.32</b>	<b>7 093 540.33</b>	<b>5 403 597 408.99</b>	<b>5 649 005 664.54</b>
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>		<b>15 820 971 799.71</b>	<b>5 389 813 301.65</b>	<b>10 431 158 498.06</b>	<b>11 174 719 256.12</b>

الملاحق 03 =

Unité : Siège

Exercice : 2023

Statut : Définitif

Date impression : 05/05/2024 à 11:22:22

## BILAN PASSIF

Du 01/01/2023 au 31/12/2023

PASSIF	NOTE	MONTANT NET N	MONTANT NET N-1
Part de la société consolidante [1]			
<b>CAPITAUX PROPRES</b>			
Capital émis (ou compte de l'exploitant)		500 000 000.00	500 000 000.00
Capital non appelé			
Primes et réserves (Réserves consolidées) [1]		2 308 314 459.05	2 308 314 459.05
Ecart de réévaluation			
Ecart d'équivalence [1]			
Résultat net (Résultat part du groupe) [1]		-625 636 245.02	-469 320 817.59
Autres capitaux propres-Report à nouveau		-560 017 364.47	-80 696 546.88
Part des minoritaires [1]			
<b>TOTAL I</b>		<b>1 632 660 849.56</b>	<b>2 258 297 094.58</b>
<b>PASSIFS NON COURANTS</b>			
Emprunts et dettes financières		773 532 558.66	1 289 220 931.17
Impôt (différés et provisionnés)		1 044 315 074.36	474 699 900.36
Autres dettes non courants			
Provisions et produits constatés d'avance			
Autres charges différées - Hors cycle d'exploit.			
<b>TOTAL PASSIFS NON COURANTS II</b>		<b>1 817 847 633.02</b>	<b>1 763 920 831.53</b>
<b>PASSIFS COURANTS</b>			
Fournisseurs et comptes rattachés		1 599 083 174.54	1 677 950 943.70

المبلغ 03

**BILAN PASSIF**  
 Du 01/01/2023 au 31/12/2023

PASSIF	NOTE	MONTANT NET N	MONTANT NET N-1
Impôt		24 139 601,61	60 399 154,00
Autres dettes		5 357 427 239,33	5 414 151 232,31
Comptes transition créditeurs			
Trésorerie passif			
Compte de liaisons des établissements et sociétés de participation			
<b>TOTAL PASSIFS COURANTS III</b>		<b>6 980 629 015,48</b>	<b>7 152 501 330,01</b>
<b>TOTAL GENERAL PASSIF</b>		<b>10 431 158 498,06</b>	<b>11 174 719 256,12</b>

الموافق 03/05/2024

## COMPTES DE RESULTAT

Du 01/01/2023 au 31/12/2023

Par Nature

Désignation	Note	N	N-1
Vente et produit annexes		3 727 936 621.68	3 405 233 235.29
Variations stocks produits finis et en cours		-53 707 342.50	-94 079 238.48
Production immobilisée			
Subvention d'exploitation			
<b>I-PRODUCTION DE L'EXERCICE</b>		<b>3 674 229 279.18</b>	<b>3 311 153 996.81</b>
Achats consommés		2 288 657 506.90	2 206 814 260.99
Services extérieurs et autres consommations		104 703 854.97	163 740 134.90
<b>II-CONSOMMATION DE L'EXERCICE</b>		<b>2 393 361 361.87</b>	<b>2 370 554 395.89</b>
<b>III-VALEUR AJOUTEE D'EXPLOITATION (I-II)</b>		<b>1 280 867 917.31</b>	<b>940 599 600.92</b>
Charges de personnel		732 847 322.47	804 201 989.80
Impôts, taxe et versement assimilés		9 801 686.31	16 887 656.12
<b>IV-EXCEDENT BRUT D'EXPLOITATION</b>		<b>538 218 908.53</b>	<b>119 509 955.00</b>
Autres produits opérationnels		14 585 342.55	5 117 423.91
Autres charges opérationnelles		69 707 621.77	48 004 416.15
Dotations aux amortissement, Provisions et pertes de valeurs		1 065 123 049.58	520 665 458.45
Reprise sur pertes de valeurs et provisions			5 055 582.12
<b>V-RESULTAT OPERATIONNEL</b>		<b>-582 026 420.27</b>	<b>-438 986 913.57</b>
Produits financiers		51 641.59	14 334 976.04
Charges financières		42 499 856.86	49 657 194.87
<b>VI-RESULTAT FINANCIER</b>		<b>-42 448 215.27</b>	<b>-35 322 218.83</b>
<b>VII-RESULTAT ORDINAIRE AVANT IMPOT (V+VI)</b>		<b>-624 474 635.54</b>	<b>-474 309 132.40</b>
Impôt exigibles sur résultats ordinaires			
Impôt différés (Variations) sur résultats ordinaires		1 161 609.48	-4 988 314.81
<b>TOTAL DES PRODUITS DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>3 688 866 263.32</b>	<b>3 335 661 978.88</b>
<b>TOTAL DES CHARGES DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>4 314 502 508.34</b>	<b>3 804 982 796.47</b>
<b>VIII-RESULTAT NET DES ACTIVITES ORDINAIRES</b>		<b>-625 636 245.02</b>	<b>-469 320 817.59</b>
Elément extraordinaires (produits) (à préciser)			
Elément extraordinaires (Charges) (à préciser)			
<b>IX-RESULTAT EXTRAORDINAIRE</b>			
<b>X-RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>		<b>-625 636 245.02</b>	<b>-469 320 817.59</b>
Part dans les résultats nets des sociétés mises en équivalence			
<b>XI-RESULTAT NET DE L'ENSEMBLE CONSOLIDE</b>			
Dont part des minoritaire			
Part du groupe			

المجموع ٥٤٦٠٠

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 0 0 2 4 0 3 8 2 2 7 5 5 0 8

Désignation de l'entreprise : SARL LES MOULINS AMOR BENAMOR

Activité : SEMOULERIE ET PRODUCTION PATES ALIMENTAIRES

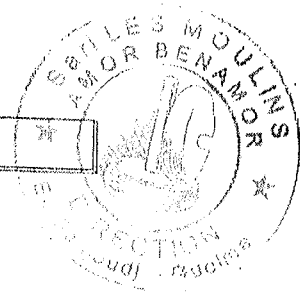
Adresse : ZONE INDUSTRIELLE EL FEDJOUJ W.QUELMA

Exercice du

01/01/2022

au

31/12/2022



Page 1 of 2

COMPTE DE RESULTAT

Désignation	N		N-1	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises				
Production vendue	Produits fabriqués	3 404 646 345		9 306 673 102
	Prestations de services	586 891		561 680
	Vente de travaux			
Produits annexes				
Rabais, remises, ristournes accordés				
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes		3 405 233 235		9 307 234 782
Production stockée ou déstockée		-94 079 238		93 734 451
Production immobilisée				
Subventions d'exploitation				
<b>I-Production de l'exercice</b>		<b>3 311 153 997</b>		<b>9 400 969 233</b>
Achats de marchandises vendues				
Matières premières	1 879 627 530		5 826 228 655	
Autres approvisionnements	284 926 386		640 136 488	
Variations des stocks				
Achats d'études et de prestations de services				
Autres consommations	42 260 345		88 219 654	
Rabais, remises, ristournes obtenues sur achats				
Services extérieurs	Sous-traitance générale			
	Locations	56 240 006		116 764 180
	Entretien, réparations et maintenance	15 460 835		28 944 484
	Primes d'assurances	20 538 137		19 657 884
	Documentation et divers	5 367 985		4 740 147
	Personnel extérieur à l'entreprise	70 000		353 411
	Rémunération d'intermédiaires et honoraires	8 461 066		97 536
	Publicité	275 659		8 767 768
Déplacements, missions et réceptions	10 189 719		17 575 276	
Autres services	47 136 728		67 664 830	
Rabais, remises, ristournes obtenues sur services extérieurs				
<b>II-Consommations de l'exercice</b>	<b>2 370 554 396</b>		<b>6 819 150 313</b>	
<b>III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)</b>		<b>940 599 601</b>		<b>2 581 818 920</b>

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 0 0 2 4 0 3 8 2 2 7 5 5 0 8

Désignation de l'entreprise : SARL LES MOULINS AMCF BENAMOR

Activité : SEMOULERIE ET PRODUCTION PATES ALIMENTAIRES

Adresse : ZONE INDUSTRIELLE EL FEDJOUJ W.GUELMA

Exercice du

01/C1/2022

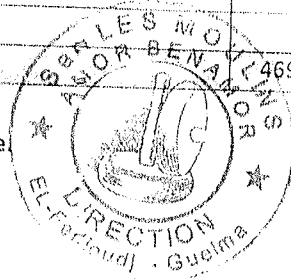
au

31/12/2022

COMPTE DE RESULTAT

Désignation	N		N-1	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Charges de personnel	804 201 990		785 503 475	
Impôts et taxes et versements assimilés	16 887 656		101 009 329	
IV-Excédent brut d'exploitation		119 509 955		1 695 306 116
Autres produits opérationnels		5 117 424		88 738 033
Autres charges opérationnelles	48 004 416		58 297 871	
Dotations aux amortissements	515 609 832		520 965 583	
Provision	5 055 626		1 294 699 900	
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions		5 055 582		
V-Résultat opérationnel	438 986 914		89 919 206	
Produits financiers		14 334 976		18 453 278
Charges financières	49 657 195		81 354 683	
VI-Résultat financier	35 322 219		62 901 405	
VII-Résultat ordinaire (V+VI)	474 309 132		152 820 610	
Eléments extraordinaires (produits) (*)				
Eléments extraordinaires (Charges) (*)				
VIII-Résultat extraordinaire				
Impôts exigibles sur résultats			74 945 193	
Impôts différés (variations) sur résultats		4 988 315	258 107	444 335
IX - RESULTAT NET DE L'EXERCICE	469 320 818		227 579 576	

(\*) À détailler sur état annexe à joindre



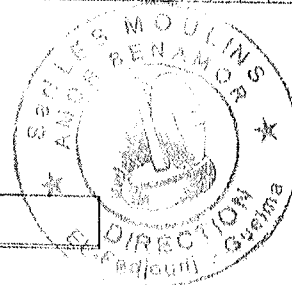
IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N I F 0 0 0 0 2 4 0 3 8 2 2 7 5 5 0 8

Désignation de l'entreprise : SARL LES MOULINS AMOR BENAMOR

Activité : SEMOULERIE ET PRODUCTION PATES ALIMENTAIRES

Adresse : ZONE INDUSTRIELLE EL FEDJOUJ W. GUELMA



Exercice du 01/01/2022 au 31/12/2022

BILAN (ACTIF)

ACTIF	N			N - 1
	Montants Bruts	Amortissements, provisions et pertes de Valeurs	Net	Net
<b>ACTIFS NON COURANTS</b>				
Ecart d'acquisition - goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles	58 933 171	35 620 047	23 313 123	35 099 757
Immobilisations corporelles				
Terrains	311 336 963		311 336 963	314 214 023
Agencements et aménagements terrains				
Construction	1 083 537 128	540 755 789	536 781 339	590 869 305
Installation. Technique. Matériel et outillage industriels	7 564 666 658	3 133 598 143	4 431 068 515	4 820 476 665
Autres immobilisations corporelles	596 647 017	490 146 186	106 500 831	164 723 964
Immobilisations en concession	2 877 060		2 877 060	
Immobilisations encours	79 737 850		79 737 850	75 402 023
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées	820 000 000	820 000 000		
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	27 764 367		27 764 367	392 416 606
Impôts différés actif	6 333 542		6 333 542	1 603 335
Autres produits différés- Hors				
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>	<b>10 551 833 757</b>	<b>5 026 120 165</b>	<b>5 525 713 592</b>	<b>6 394 805 679</b>
<b>ACTIFS COURANTS</b>				
Stocks et encours	812 231 913	5 055 626	807 176 287	1 152 568 076
Créances et emplois assimilés				
Clients	34 384 512		34 384 512	81 386 103
Autres débiteurs	1 897 693 085		1 897 693 085	1 524 218 197
Impôts et assimilés	70 147 356		70 147 356	82 023 653
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	2 839 604 425		2 839 604 425	2 929 274 554
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>	<b>5 654 061 290</b>	<b>5 055 626</b>	<b>5 649 005 665</b>	<b>5 769 470 583</b>
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>	<b>16 205 895 047</b>	<b>5 031 175 791</b>	<b>11 174 719 256</b>	<b>12 164 276 262</b>



IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 0 0 2 4 0 3 8 2 2 7 5 5 0 8

Désignation de l'entreprise : SARL LES MOULINS AMOR EBAMOR

Activité : SEMOULERIE ET PRODUCTION PATES ALIMENTAIRES

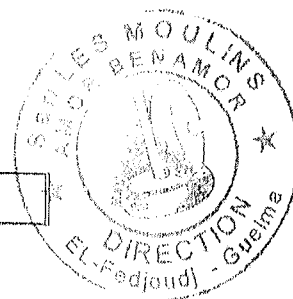
Adresse : ZONE INDUSTRIELLE EL FEDJOUJ W. GUELMA

Exercice du

01/01/2022

au

31/12/2022



**BILAN (PASSIF)**

PASSIF	N	N - 1
<b>CAPITAUX PROPRES :</b>		
Capital émis	500 000 000	500 000 000
Capital non appelé		
Primes et réserves- Réserves consolidées (1)	2 308 314 459	2 308 314 459
Ecart de réévaluation		
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	-469 320 818	- 227 579 576
Autres capitaux propres -- Report à nouveau	- 80 696 547	146 883 029
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
<b>TOTAL I</b>	<b>2 258 297 095</b>	<b>2 727 617 912</b>
<b>PASSIFS NON-COURANTS :</b>		
Emprunts et dettes financières	1 289 220 931	1 804 909 304
Impôts (différés et provisionnés)	474 699 900	258 107
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		
Autres charges différées- Hors cycle d'exploit		
<b>TOTAL II</b>	<b>1 763 920 832</b>	<b>1 805 167 411</b>
<b>PASSIFS COURANTS :</b>		
Fournisseurs et comptes rattachés	1 677 950 944	1 653 537 922
Impôts	60 399 154	595 920 689
Autres dettes	5 414 151 232	5 370 751 646
Trésorerie Passif		11 280 683
Compte de liaisons des établissement et sociétés de participation		
<b>TOTAL III</b>	<b>7 152 501 330</b>	<b>7 631 490 939</b>
<b>TOTAL PASSIF (I+II+III)</b>	<b>11 174 719 256</b>	<b>12 164 276 262</b>

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

**IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION**

NIF 0 0 0 0 2 4 0 3 8 2 2 7 5 5 0 8

Désignation de l'entreprise : SAFL LES MOULINS AMOR BENAMOR

Activité : SEMOULIERIE ET PRODUCTION PATES ALIMENTAIRES

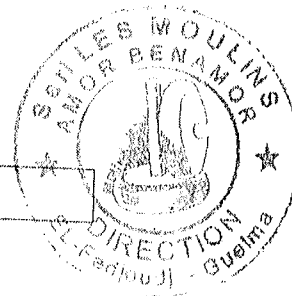
Adresse : ZONE INDUSTRIELLE EL FEDJOUJ W GUELMA

Exercice du

01/01/2021

au

31/12/2021



**COMPTE DE RESULTAT**

Désignation	N		N-1	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises				
Production vendue				
Produits fabriqués		9 306 673 102		8 638 058 842
Prestations de services				
Vente de travaux				
Produits annexes				
Rabais, remises, ristournes accordés		561 680		1 110 175
<b>Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes</b>		<b>9 307 234 782</b>		<b>8 639 169 017</b>
Production stockée ou déstockée		93 734 451		-180 509 663
Production immobilisée				
Subventions d'exploitation				
<b>I-Production de l'exercice</b>		<b>9 400 969 233</b>		<b>8 458 659 354</b>
Achats de marchandises vendues				
Matières premières	5 826 228 655		5 682 532 964	
Autres approvisionnements	640 136 488		648 223 955	
Variations des stocks				
Achats d'études et de prestations de services				
Autres consommations	88 219 654		101 725 702	
Rabais, remises, ristournes obtenues sur achats				
Services				
Sous-traitance générale			2 526 600	
Locations	116 764 180		64 746 347	
Entretien, réparations et maintenance	28 944 484		37 885 542	
Primes d'assurances	19 657 884		17 441 049	
Documentation et divers	4 740 147		7 012 285	
Personnel extérieur à l'entreprise	353 411		281 800	
Rémunération d'intermédiaires et honoraires	12 445 303		9 013 542	
Publicité	8 767 768		26 557 576	
Déplacements, missions et réceptions	17 575 276		27 793 062	
Autres services	55 317 063		47 574 122	
Rabais, remises, ristournes obtenues sur services extérieurs				
<b>II-Consommations de l'exercice</b>	<b>6 819 150 313</b>		<b>6 673 314 549</b>	
<b>III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)</b>		<b>2 581 818 920</b>		<b>1 785 344 805</b>

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

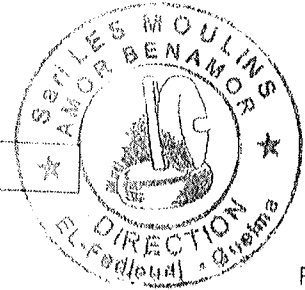
N.I.F 0 0 0 0 2 4 0 3 8 2 2 7 5 5 0 8

Designation de l'entreprise : SARL LES MOULINS AMOR BENAMOR

Activité : SEMOULERIE ET PRODUCTION PATES ALIMENTAIRES

Adresse : ZONE INDUSTRIELLE EL FEDJOUJ WIGUELMA

Exercice du 01/01/2021 au 31/12/2021



COMPTE DE RESULTAT

Désignation	N		N-1	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Charges de personnel	785 503 475		841 747 794	
Impôts et taxes et versements assimilés	101 009 329		81 740 134	
<b>IV-Excédent brut d'exploitation</b>		<b>1 695 306 116</b>		<b>861 856 877</b>
Autres produits opérationnels		88 738 033		11 206 897
Autres charges opérationnelles	58 297 871		113 425 976	
Dotations aux amortissements	520 965 583		516 358 651	
Provision	474 699 900			
Pertes de valeur	820 000 000	•		
Reprise sur pertes de valeur et provisions				
<b>V-Résultat opérationnel</b>	<b>89 919 206</b>			<b>243 279 147</b>
Produits financiers		18 453 278		23 146 600
Charges financières	81 354 683		61 596 392	
<b>VI-Résultat financier</b>	<b>62 901 405</b>		<b>38 449 792</b>	
<b>VII-Résultat ordinaire (V+VI)</b>	<b>152 820 610</b>			<b>204 829 354</b>
Eléments extraordinaires (produits) (*)				
Eléments extraordinaires (Charges) (*)				
<b>VIII-Résultat extraordinaire</b>				
Impôts exigibles sur résultats	74 945 193		59 105 325	
Impôts différés (variations) sur résultats		186 228		
<b>IX - RESULTAT NET DE L'EXERCICE</b>	<b>227 579 576</b>			<b>1 159 000</b>
				<b>146 883 029</b>

(\*) À détailler sur état annexe à joindre.

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 0 0 2 4 0 3 8 2 2 7 5 5 0 8

Désignation de l'entreprise : SARL LES MOULINS AMOR BENAMOR

Activité : SEMOULERIE ET PRODUCTION PATES ALIMENTAIRES

Adresse : ZONE INDUSTRIELLE EL FEDJOUJ W. GUEUJA

Exercice du

01/01/2024

au

31/12/2024

**BILAN (ACTIF)**

ACTIF	N			N - 1
	Montants Bruts	Amortissements, provisions et pertes de Valeurs	Net	Net
<b>ACTIFS NON COURANTS</b>				
Ecart d'acquisition – goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles	58 933 171	23 833 413	35 099 757	46 541 392
Immobilisations corporelles				
Terrains	314 214 023		314 214 023	314 214 023
Agencements et aménagements terrains				
Construction	1 083 537 128	492 667 823	590 869 305	638 656 583
Installation. Technique. Matériel et outillage industriels	7 563 878 774	2 743 402 109	4 820 476 665	5 211 838 788
Autres immobilisations corporelles	595 330 952	430 606 988	164 723 964	213 359 194
Immobilisations en concession				
Immobilisations encours	75 402 023		75 402 023	76 151 306
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées	820 000 000	820 000 000		820 000 000
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	392 416 606		392 416 606	396 154 961
Impôts différés actif	1 603 335		1 603 335	1 159 000
Autres produits différés- Hors				
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>	<b>10 905 316 012</b>	<b>4 510 510 333</b>	<b>6 394 805 679</b>	<b>7 718 075 246</b>
<b>ACTIFS COURANTS</b>				
Stocks et encours	1 152 568 076		1 152 568 076	695 746 957
Créances et emplois assimilés				
Clients	84 420 473	3 034 369	81 386 103	166 311 270
Autres débiteurs	1 524 218 197		1 524 218 197	1 000 087 637
Impôts et assimilés	82 023 653		82 023 653	129 661 720
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	2 929 274 554		2 929 274 554	2 638 739 993
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>	<b>5 772 504 952</b>	<b>3 034 369</b>	<b>5 769 470 583</b>	<b>4 630 547 576</b>
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>	<b>16 677 820 964</b>	<b>4 513 544 702</b>	<b>12 164 276 262</b>	<b>12 348 622 822</b>

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 0 0 2 4 0 3 8 2 2 7 5 5 0 8

Désignation de l'entreprise : SARL LES MOULINS AMOF BENAIOR

Activité : SEMOULERIE ET PRODUCTION PATES ALIMENTAIRES

Adresse : ZONE INDUSTRIELLE EL FEDJOUJ W GUELMA

Exercice du

01/01/2021

au

31/12/2021

**BILAN (PASSIF)**

PASSIF	N	N - 1
<b>CAPITAUX PROPRES :</b>		
Capital émis		
Capital non appelé	500 000 000	500 000 000
Primes et réserves- Réserves consolidées (1)		
Ecarts de réévaluation	2 308 314 459	2 308 314 459
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	- 227 579 576	146 883 029
Autres capitaux propres - Report à nouveau	146 883 029	
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
<b>TOTAL I</b>	<b>2 727 617 912</b>	<b>2 955 197 488</b>
<b>PASSIFS NON-COURANTS :</b>		
Emprunts et dettes financières		
Impôts (différés et provisionnés)	1 804 909 304	2 320 597 676
Autres dettes non courantes	258 107	
Provisions et produits constatés d'avance		
Autres charges différées- Hors cycle d'exploit		
<b>TOTAL II</b>	<b>1 805 167 411</b>	<b>2 320 597 676</b>
<b>PASSIFS COURANTS :</b>		
Fournisseurs et comptes rattachés		
Impôts	1 653 537 922	1 630 752 142
Autres dettes	595 920 689	67 935 078
Trésorerie Passif	5 370 751 646	5 359 676 439
Compte de liaisons des établissement et sociétés de participation	11 280 683	14 463 999
<b>TOTAL III</b>	<b>7 631 490 939</b>	<b>7 072 827 657</b>
<b>TOTAL PASSIF (I+II+III)</b>	<b>12 164 276 262</b>	<b>12 348 622 822</b>

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 0 0 2 4 0 3 8 2 2 7 5 5 0 8

Désignation de l'entreprise : SARL LES MOULINS AVOIR BENAIOR

Activité : SEMBLERIE ET PRODUCTION PATES ALIMENTAIRES

Adresse : ZONE INDUSTRIELLE EL FEDJOUJ W. GUELIA

Exercice du

01/01/2020

au

31/12/2020

Page 1 of 2

COMPTE DE RESULTAT

Désignation	N		N-1	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Ventes de marchandises				
Production vendue		8 638 058 842		11 185 772 107
Produits fabriqués				
Prestations de services				
Vente de travaux				
Produits annexes		1 110 175		
Rabais, remises, ristournes accordés				
Chiffre d'affaires net des Rabais, remises, ristournes		8 639 169 017		11 185 772 107
Production stockée ou déstockée		-180 509 663		57 934 878
Production immobilisée				
Subventions d'exploitation				
I-Production de l'exercice		8 458 659 354		11 243 706 985
Achats de marchandises vendues				
Matières premières	5 682 532 964		8 084 473 997	
Autres approvisionnements	648 223 955		912 848 155	
Variations des stocks				
Achats d'études et de prestations de services				
Autres consommations	101 725 702		137 026 289	
Rabais, remises, ristournes obtenues sur achats				
Services extérieurs				
Sous-traitance générale	2 526 600			
Locations	64 746 347		5 788 179	
Entretien, réparations et maintenance	37 885 542		31 668 291	
Primes d'assurances	17 441 049		15 798 805	
Documentation et divers	7 012 285		24 990 778	
Personnel extérieur à l'entreprise	281 800			
Rémunération d'intermédiaires et honoraires	9 013 542		14 414 494	
Publicité	26 557 576		36 753 827	
Déplacements, missions et réceptions	27 793 062		72 526 505	
Autres services	47 574 122		39 873 939	
Rabais, remises, ristournes obtenues sur services extérieurs				
II-Consommations de l'exercice	6 673 314 549		9 376 163 257	
III-Valeur ajoutée d'exploitation (I-II)		1 785 344 805		1 867 543 728

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N I F 0 0 0 0 2 4 0 3 8 2 2 7 5 5 0 8

Désignation de l'entreprise : SARL LES MOULINS AMOR BENAMOR

Activité : SEMOULERIE ET PRODUCTION PATES ALIMENTAIRES

Adresse : ZONE INDUSTRIELLE EL FEDJOUDJ W. GUELMA

Exercice du

01/01/2020

au

31/12/2020

COMPTE DE RESULTAT

Page 2 of 2

Désignation	N		N-1	
	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)	DEBIT (en Dinars)	CREDIT (en Dinars)
Charges de personnel	841 747 794		796 014 416	
Impôts et taxes et versements assimilés	81 740 134		106 891 454	
IV-Excédent brut d'exploitation		861 856 877		964 637 858
Autres produits opérationnels		11 206 897		9 566 199
Autres charges opérationnelles	113 425 976		87 461 463	
Dotations aux amortissements	516 358 651		364 492 842	
Provision				
Pertes de valeur				
Reprise sur pertes de valeur et provisions				
V-Résultat opérationnel		243 279 147		522 249 752
Produits financiers		23 146 600		912 704
Charges financières	61 596 392		13 189 671	
VI-Résultat financier	38 449 792		12 276 966	
VII-Résultat ordinaire (V+VI)		204 829 354		509 972 786
Eléments extraordinaires (produits) (*)				
Eléments extraordinaires (Charges) (*)				
VIII-Résultat-extraordinaire				
Impôts exigibles sur résultats	59 105 325		101 942 423	
Impôts différés (variations) sur résultats		1 159 000		
IX - RESULTAT NET DE L'EXERCICE		146 883 029		408 030 363

(\*) À détailler sur état annexe à joindre.

IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

N.I.F 0 0 0 0 2 4 0 3 8 2 2 7 5 5 0 8

Désignation de l'entreprise : SARL LES MOULINS AMOR BENAKOR

Activité : SEMOULERIE ET PRODUCTION PATES ALIMENTAIRES

Adresse : ZONE INDUSTRIELLE EL FEDJOU DJ W. GUEUJA

Exercice du

01/01/2020

au

31/12/2020

BILAN (ACTIF)

ACTIF	N			N-1
	Montants Bruts	Amortissements, provisions et pertes de Valeurs	Net	Net
<b>ACTIFS NON COURANTS</b>				
Ecart d'acquisition – goodwill positif ou négatif				
Immobilisations incorporelles	58 633 171	12 091 779	46 541 392	56 278 013
Immobilisations corporelles				
Terrains	314 214 023		314 214 023	314 214 023
Agencements et aménagements terrains				
Construction	1 077 470 468	438 813 884	638 656 583	598 524 556
Install.tech. matériel et outillage Industriels	7 562 844 974	2 351 006 186	5 211 838 788	5 314 872 961
Autres immobilisations corporelles	581 024 504	367 665 311	213 359 194	224 097 466
Immobilisations en concession				
Immobilisations encours	76 151 306		76 151 306	426 203 699
Immobilisations financières				
Titres mis en équivalence				
Autres participations et créances rattachées	820 000 000		820 000 000	820 000 000
Autres titres immobilisés				
Prêts et autres actifs financiers non courants	396 154 961		396 154 961	614 919 939
Impôts différés actif	1 159 000		1 159 000	
Autres produits différés- Hors				
<b>TOTAL ACTIF NON COURANT</b>	<b>10 887 652 406</b>	<b>3 169 577 160</b>	<b>7 718 075 246</b>	<b>8 369 110 658</b>
<b>ACTIFS COURANTS</b>				
Stocks et encours	695 746 957		695 746 957	3 503 213 356
Créances et emplois assimilés				
Clients	169 345 639	3 034 369	166 311 270	39 647 298
Autres débiteurs	1 000 087 637		1 000 087 637	761 397 175
Impôts et assimilés	129 661 720		129 661 720	93 308 458
Autres créances et emplois assimilés				
Disponibilités et assimilés				
Placements et autres actifs financiers courants				
Trésorerie	2 638 739 993		2 638 739 993	327 396 259
<b>TOTAL ACTIF COURANT</b>	<b>4 633 531 945</b>	<b>3 034 369</b>	<b>4 630 547 576</b>	<b>4 724 962 545</b>
<b>TOTAL GENERAL ACTIF</b>	<b>15 521 234 351</b>	<b>3 172 611 529</b>	<b>12 348 622 822</b>	<b>13 094 073 203</b>



IMPRIME DESTINE A L'ADMINISTRATION

NIF 0000240382275508

Désignation de l'entreprise : SARL LES MOULINS AMOR BENAMOR

Activité : SEMOULERIE ET PRODUCTION PATES ALIMENTAIRES

Adresse : ZONE INDUSTRIELLE EL FEDJOUJ W. GUELMA

Exercice du

01/01/2020

au

31/12/2020

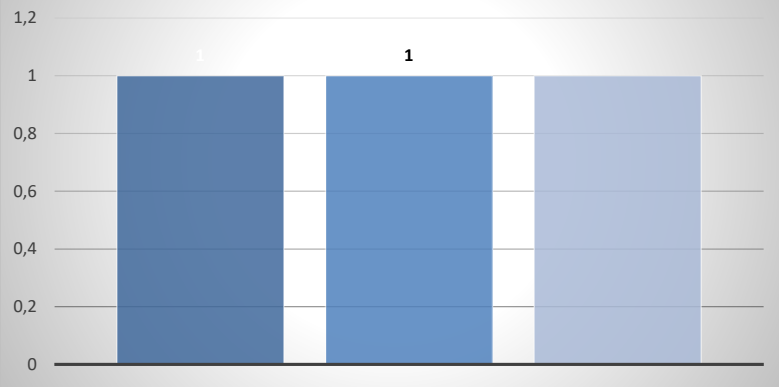
BILAN (PASSIF)

PASSIF	N	
<b>CAPITAUX PROPRES :</b>		
Capital émis		
Capital non appelé	500 000 000	500 000 000
Primes et réserves- Réserves consolidées (1)		
Ecart de réévaluation	2 308 314 459	1 900 284 096
Ecart d'équivalence (1)		
Résultat net - Résultat net part du groupe (1)	146 883 029	408 030 363
Autres capitaux propres - Report à nouveau		
Part de la société consolidante (1)		
Part des minoritaires (1)		
<b>TOTAL I</b>	<b>2 955 197 488</b>	<b>2 808 314 459</b>
<b>PASSIFS NON-COURANTS :</b>		
Emprunts et dettes financières		
Impôts (différés et provisionnés)	2 320 597 676	2 578 441 862
Autres dettes non courantes		
Provisions et produits constatés d'avance		
Autres charges différées- Hors cycle d'exploit		
<b>TOTAL II</b>	<b>2 320 597 676</b>	<b>2 578 441 862</b>
<b>PASSIFS COURANTS :</b>		
Fournisseurs et comptes rattachés	1 630 752 142	2 838 582 901
Impôts	67 935 078	116 737 793
Autres dettes	5 359 676 439	4 751 996 187
Trésorerie Passif	14 463 999	
Compte de liaisons des établissement et sociétés de participation		
<b>TOTAL III</b>	<b>7 072 827 657</b>	<b>7 707 316 881</b>
<b>TOTAL PASSIF (I+II+III)</b>	<b>12 348 622 822</b>	<b>13 094 073 203</b>

(1) à utiliser uniquement pour la présentation d'états financiers consolidés

# TABLEAU DE BORD RESSOURCE HUMAINE

### Effectif par Direction



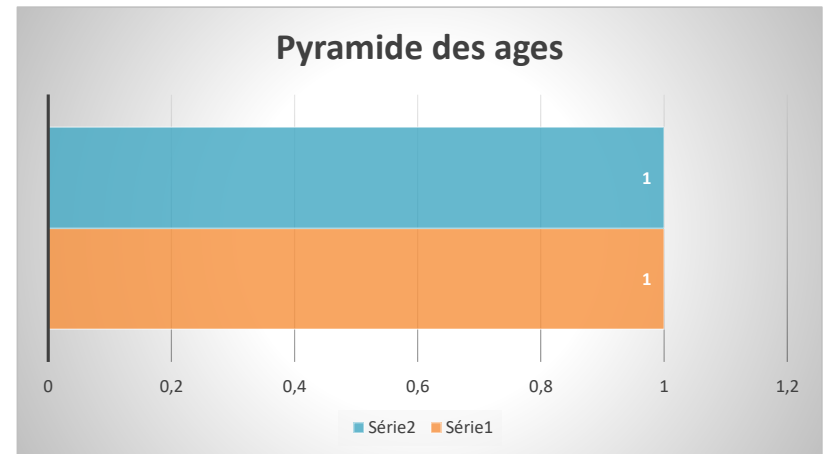
### Nombre d'effectif



### Masse salariale



### Pyramide des ages



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية  
REPUBLIQUE ALGERIENNE DEMOCRATIQUE ET POPULAIRE

MINISTERE DE L'ENSEIGNEMENT  
SUPERIEUR ET DE LA  
RECHERCHE SCIENTIFIQUE  
UNIVERSITE 8 MAI 1945 GUELMA



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة 8 ماي 1945 قالمة

FACULTE DES SCIENCES ECONOMIQUES ET  
COMMERCIALES ET SCIENCES DE GESTION

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم علوم التسيير

DEPARTEMENT DE SCIENCES DE GESTION

الرقم: 27... ق.ع.ت.ك.ع.إ.ت.ع.ت.ج.ق/1/2024

Ref : ..... D.G/F.S.E.C.S.G/UG/20.....

قالمة في : 27 فيري 2024

Guelma le : .....

إلى السيد: .....

.....

الموضوع : ف/ي إجراء زيارة ميدانية أو تريض

نحن رئيس قسم علوم التسيير نشهد بأن:

الطالب (ة): .....

الطالب (ة): .....

ممثل (ة) بقسم علوم التسيير سنة (أولى) / (ثانية) ماستر فرع: (علوم التسيير) / (علوم اقتصادية)

تخصص: .....

موضوع الزيارة: .....

تعيين أ.د.أ. العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

في حاجة لأجراء زيارة ميدانية أو تريض بمؤسستهم

لذا نرجو من سيادتكم الموافقة لتحقيق هذه الغاية

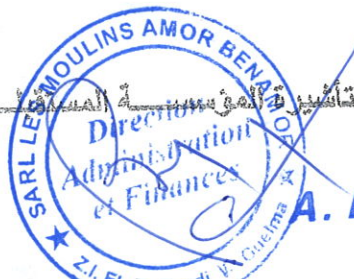
ولكم مناسا فائق التقدير والاحترام

رئيس القسم

اسم و لقب و إمضاء الأستاذ المشرف

لوحة زوف حياة

.....



A. BENSLIMAN  
D. A. F