



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة الدكتور مولاي الطاهر " سعيدة "

كلية العلوم الاقتصادية التجارية وعلوم التسيير

مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية.

التخصص: محاسبة وتدقيق.

بعنوان:

إمكانية استخدام أساليب مراقبة التسيير الحديثة في المؤسسات

الاقتصادية و معوقات تطبيقها

(دراسة حالة المؤسسات الصناعية بولاية -سعيدة-)

إشراف الأستاذة:

أ. قدوري هودة سلطان

إعداد الطالبتين:

■ جلطي حليلة

■ حمان سليمة

أعضاء لجنة المناقشة :

الأستاذة: طيبي نادية..... رئيساً

الأستاذة: قدوري هودة سلطان..... مشرفاً ومقرراً

الأستاذة: حرمل سليمة..... عضواً مناقشاً

السنة الجامعية 2018/2017

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الشكر و العرفان

قال تعالى : "لئن شكرتم لأزيدنكم"

الآية (07) سورة إبراهيم.

فالحمد لله والشكر لله العلي القدير ،الذي هدانا لطاعته وأنار لنا درب العلم
والمعرفة،وأعاننا على أداء هذا الواجب ووقفنا في إنجاز هذا العمل المتواضع .

واستنادا لقول رسوله صلى الله عليه وسلم :

"من لم يشكر الناس لم يشكر الله"

لايسعنا إلا أن نتقدم بأسمى عبارات الشكر والعرفان إلى الأستاذة "قدوري هوده
صليطان" التي تفضلت بالإشراف على هذا البحث ولم تبخل بنصائحها وتوجيهاتها

كما نشكر كل أساتذتنا الأجلاء الذين تلقينا عنهم مبادئ البحث العلمي عبر
كامل مشوارنا الدراسي والذين ساهموا في تأطيرنا وإضافة الكثير من معلومات
العلمية والعرفان.

كما نشكر كل مسؤولي ومسيري المؤسسات الاقتصادية الذين تعاونوا معنا في
بحثنا هذا.

الإهداء

أحمد الله عز وجل على الإتمام هذا البحث .

أهدي إلى الذي وهبني كل ما يملك حتى أحقق له أماله ، وسهر على تعليمي بتضحياته
إلى مدرستي الأولى في الحياة .

" أبي الغالي " على قلبي أطال الله في عمره.

إلى التي وهبت فلذة كبدها كل العطاء والحنان ، إلى التي رعتني حق الرعاية وكانت
سندي في شدائد ، وكانت دعواها لي بالتوفيق ، إلى من ارتحت كلما تذكرت ابتسامتها
في وجهي يا منبع الحنان وأعز ملاك على قلبي وعيني

" ميمتي حبيبة " أطال الله في عمرها.

إلى من أظهروا لي ماهو أجمل من الحياة كانوا ملاذي وملجئي وأخوتي وبالأخص أخي
عزيز " هاني " ومن أفتقده ويرتعش قلبي لذكره أخي " الحبيب مصطفى " رحمة الله عليه

إلى كتاكت " محمد ، معتر ، إيناس ، سناء ، إسراء ، مصطفى ، أكرم وأيمن "

إلى من تذوقت معهم أجمل اللحظات إلى من سأفتقدهم حبيباتي " زينب ، سميحة عائشة ،
حفصة ، نبيلة ، فتيحة ، صارة ، دليلة ، هنية ، خولة ، رشيدة ، سلمى ، حليلة ، إكرام ،
نعيمة " .

إلى من جعلهم الله إخوتي بالله طلاب قسم " محاسبة وتدقيق "

إلى من يجمع بين سعادتي وحزني إلى من أتمنى أن أذكرهم إذا ذكروني وأتمنى أن تبقى

الإهداء

إذا كان الإهداء يعبر ولو بجزء من الوفاء فالإهداء إلى معلم البشرية ومنبع العلم نبينا
محمد صلى الله عليه وسلم.

إلى رائدي في الحياة وأعز ما أملك الذي ناضل لتربيتي وسعادتي وتعليمي لبلوغ أسمى
المراتب.

أبي حفظك الله وأطال لي فيعمرك.

إلى نبع الحنان وهبة الرحمن إلى أعز ما أملك في الوجود قرّة عيني وسبب وجودي .

أمي حفظك الله وأطال لي في عمرك .

إلّمن شاركوني الذكريات وأحلام الطفولة وبهم أستمد القوة والعزيمة أهديهم محبتي
وإخلاصي

إخوتي وأختي :صارة ،مداني ،عثمان، بغداد.

حليمة

الملخص :

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على إمكانية استخدام الأساليب الحديثة لمراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية والمعوقات التي تواجه تطبيق هذه الأساليب ، وذلك بالتطرق لمختلف المفاهيم الأساسية لهذه الأساليب والتي ظهرت نظرا للعجز الحاصل في الاساليب التقليدية .

وقد اعتمدت هذه الدراسة على إستبانة وزعت على مجتمع الدراسة والتي تمثلت في كل المؤسسات الاقتصادية (الصناعية) بولاية سعيدة وذلك لمعرفة المقومات التي تحويها هذه المؤسسات لتطبيقهم ،بالإضافة إلى العراقيل التي تقف حيال ذلك ، وقد أسفرت عن عدم تطبيق هذه الأساليب في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة ، كما توصلنا إلى توافرها على المقومات المساعدة على تطبيقهم، ووجود صعوبات تحول دون التطبيق العملي لهذه الأساليب .

الكلمات الدالة: مراقبة التسيير، نظام التكاليف على أساس النشاط ABC، التكلفة المستهدفة، بطاقة الأداء المتوازن.

Summary:

This study aimed at identifying the possibility of using the modern methods of monitoring the management in economic institutions and the obstacles facing the application of these methods by addressing the different basic concepts of these methods which have emerged due to the deficit in the traditional methods.

The study was based on a questionnaire distributed to the study society, which was by the economic institutions in the state of saida, to find out the components that these institutions contain for their application, in addition to the obstacles that stand in the way.

And we have reached the availability of ingredient to assist in their application , and existence of difficulties to prevent the practical application of these methods.

Key words: steering control, cost based system ABC, target costing, balanced performance card.

قائمة المحتويات :

الصفحة	المحتويات
I	شكر وتقدير
II	الإهداء
IV	الملخص
V	قائمة المحتويات
VIII	قائمة الجداول
IX	قائمة الأشكال البيانية
2	المقدمة العامة.
	الفصل الأول : الإطار المفاهيمي لمراقبة التسيير.
9	تمهيد.
10	المبحث الأول : مدخل إلى التسيير والرقابة.
10	المطلب الأول: مفهوم ومبادئ التسيير.
12	المطلب الثاني: مفهوم واتجاهات وأهمية الرقابة.
15	المطلب الثالث: مفهوم مراقبة التسيير
16	المبحث الثاني : تطور مراقبة التسيير وأهميتها.
16	المطلب الأول: ظهور وتطور مراقبة التسيير.
18	المطلب الثاني: أهمية مراقبة التسيير.
19	المطلب الثالث: مراقبة التسيير الخصائص والمكانة والمسار
24	المبحث الثالث: أساليب مراقبة التسيير التقليدية .
24	المطلب الأول: المحاسبة التحليلية.
27	المطلب الثاني: الموازنات التقديرية.
31	المطلب الثالث: التحليل المالي.
36	خلاصة الفصل.

	الفصل الثاني: أساليب مراقبة التسيير الحديثة.
38	تمهيد.
39	المبحث الأول: نظام التكاليف على أساس الأنشطة.
39	المطلب الأول: ظهور نظام التكلفة على أساس الأنشطة والأسباب التي أدت إلى تبنيتها.
42	المطلب الثاني: مفهوم وأهمية وخطوات تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة
51	المطلب الثالث: الصعوبات التي تواجه تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة.
52	المبحث الثاني: التكلفة المستهدفة .
52	المطلب الأول: نشأة ومفهوم التكلفة المستهدفة.
56	المطلب الثاني: أهداف وطرق قياس وكيفية تقدير التكلفة المستهدفة.
61	المطلب الثالث: الصعوبات التي تواجه تطبيق التكلفة المستهدفة.
62	المبحث الثالث: بطاقة الأداء المتوازن.
62	المطلب الأول: نشأة وتطور ومفهوم بطاقة الأداء المتوازن.
67	المطلب الثاني: أهمية أبعاد وخطوات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن.
73	المطلب الثالث: تقييم بطاقة الأداء المتوازن وصعوبات تطبيقها.
76	خلاصة الفصل.
	الفصل الثالث: الواقع التطبيقي لأساليب مراقبة التسيير الحديثة.
78	تمهيد.
79	المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة.
79	المطلب الأول: تقديم الدراسة.
79	المطلب الثاني: منهجية الدراسة.
79	المطلب الثالث: طرق جمع المعلومات.
80	المبحث الثاني: مجتمع وأداة الدراسة.
80	المطلب الأول: مجتمع الدراسة.

80	المطلب الثاني: أداة الدراسة.
81	المطلب الثالث: التحقق من الأداة.
83	المبحث الثالث: نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها.
83	المطلب الأول: الدراسة الوصفية للعينة.
89	المطلب الثاني: إختبار اعتدالية التوزيع.
99	المطلب الثالث: تحليل فقرات محاور الدراسة واختبار فرضيات.
103	خلاصة الفصل.
105	الخاتمة العامة
108	قائمة مصادر ومراجع.
117	الملاحق.

قائمة الجداول:

الصفحة	العنوان	الرقم
44	أمثلة عن مسببات التكلفة.	1-2
82	قيمة معامل ألفا كرونباخ.	2-3
83	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي.	3-3
84	توزيع العينة حسب التخصص العلمي.	4-3
85	توزيع العينة حسب المسمى الوظيفي.	5-3
86	توزيع العينة حسب الخبرة.	6-3
87	الدورات التدريبية في مجال أنظمة التكاليف.	7-3
89	إجابة أفراد العينة على نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC.	8-3
92	إجابة أفراد العينة على التكلفة المستهدفة.	9-3
94	إجابة أفراد العينة على بطاقة الأداء المتوازن.	10-3
96	إجابة أفراد العينة على صعوبات تطبيق أساليب مراقبة التسيير الحديثة.	11-3
98	المتوسط العام للأساليب الحديثة لمراقبة التسيير.	12-3
99	المتوسط العام لنظام التكاليف على أساس الأنشطة.	13-3
100	المتوسط العام للتكلفة المستهدفة.	14-3
100	المتوسط العام لبطاقة الأداء المتوازن.	15-3
101	المتوسط العام والانحراف المعياري لصعوبات تطبيق أساليب مراقبة التسيير الحديثة.	16-3

قائمة الأشكال:

الصفحة	العنوان	الرقم
21	مكانة مراقبة التسيير في المؤسسة.	1-1
27	أهم أهداف المحاسبة التحليلية.	2-1
33	يوضح الجهات المستفيدة من التحليل المالي.	3-1
46	نموذج التكلفة على أساس النشاط.	4-2
50	المخطط العام لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.	5-2
54	أصل التكلفة المستهدفة.	6-2
60	مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة.	7-2
64	تطور بطاقة الأداء المتوازن.	8-2
70	الأبعاد الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن.	9-2
72	يوضح خطوات بناء بطاقة الأداء المتوازن.	10-2
84	توزيع العينة حسب المؤهل العلمي.	11-3
85	توزيع العينة حسب التخصص العلمي.	12-3
86	توزيع العينة حسب المسمى الوظيفي.	13-3
87	توزيع العينة حسب الخبرة.	14-3
88	الدورات التدريبية في مجال أنظمة التكاليف.	15-3
91	إجابة أفراد العينة على نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC.	16-3
93	إجابة أفراد العينة على التكلفة المستهدفة.	17-3
95	إجابة أفراد العينة على بطاقة الأداء المتوازن.	18-3
98	إجابة أفراد العينة على صعوبات تطبيق أساليب مراقبة التسيير الحديثة.	19-3

مقدمة

لقد عرفت المؤسسات الاقتصادية تحولات كبيرة خاصة مع توجه إقتصاديات الدول إلى إقتصاد السوق والتطورات التكنولوجية زيادة على التغيرات في المعطيات الإقتصادية والسياسية والمالية هذه التغيرات فرضت على المسيرين تقسيم المسؤوليات والرقابة على المنفذين نتيجة تطور المؤسسات الإقتصادية وتعدد أصنافها وكبر حجمها. أصبح نظام مراقبة التسيير يحتل الصدارة بين نظم المؤسسات الحديثة، ويفرض نفسه على كل مسير، حيث تعتبر إحدى الوسائل الضرورية لقيادة المؤسسة من خلال مسارها الذي يضمن تصحيح الأخطاء و الإنحرافات وتحسين أداء المؤسسات .

تعمل مراقبة التسيير على توفير البيانات والمعلومات بدقة وفي الوقت المناسب لمساعدة المسيرين على إتخاذ القرارات الصحيحة لتحقيق أهداف المؤسسة المرسومة بأقل التكاليف وبأكثر فعالية وجودة وذلك على أساس الإمكانيات المتوفرة لديهم كما تهتم بتخفيض التكاليف في حالة إستخدام نظام مراقبة تسيير إلكتروني . استعانت مراقبة التسيير في كل مرحلة من مراحل تطورها بأساليب وأدوات لتكوين نظاما للمعلومات الذي يسمح لها بالتخطيط والرقابة والتوجيه وإتخاذ القرارات .

ففي بداية ظهور مراقبة التسيير إتمدت على نظم المعلومات والمحاسبة العامة والتي تمكن المؤسسة من معرفة الحالة المالية لها في مدة معينة مع تحديد نتيجتها، ثم بعد ذلك تم التوجه الى إستخدام أساليب أخرى والمتمثلة في المحاسبة التحليلية والموازنات التقديرية و التحليل المالي حتى تضمن فعالية الأنظمة المحاسبية المستعملة ولكن هذه الأساليب كانت تركز على الجانب المحاسبي فقط و أهملت الجوانب الأخرى.

جعلت التطورات الحديثة في بيئة الأعمال وإشتداد المنافسة بين المؤسسات وتعقد عملياتها وكبر حجمها هذه التطورات أدت الى البحث عن أساليب تساهم في استمرارية المؤسسة وتعظيم أرباحها والحفاظة على مكانتها في السوق وكذلك تهتم بالجانب المحاسبي وغير المحاسبي أي تقيس جميع العمليات الإدارية التي تقوم بها المؤسسة ومن الأساليب الحديثة نظام التكلفة على أساس النشاط فهو نظام يساعد على إتخاذ القرارات نتيجة تقديمه لمعلومات وبيانات دقيقة وبكفاءة عالية وذات معنى إضافة على قدرتها في التحكم في التكاليف، نظام التكلفة المستهدفة والذي يساهم في تخفيض التكاليف وتقديم منتجات ذات جودة وسعر مناسبين واسلوب حديث آخر هو بطاقة الأداء المتوازن والتي تساعد في تقييم أداء المؤسسات بإستخدام أربعة أبعاد والتي تهدف الى تحقيق أهداف المؤسسة وتوضيح وترجمة استراتيجيتها إلى أفعال إضافة إلى أساليب أخرى متمثلة في أسلوب الإدارة بالأهداف وإدارة الجودة الشاملة، الموازنات على أساس الأنشطة، القيمة المضافة الاقتصادية، جدول القيادة الاستراتيجية.

إشكالية الدراسة:

إن التطورات والتغيرات الاقتصادية التي شهدتها العالم خلال العقود الثلاثة الأخيرة، جعلت المؤسسات الاقتصادية أمام تحدي هو مواكبة هذه التغيرات في ظل المنافسة المتزايدة مع المحافظة على أعلى جودة وأقل تكلفة وتعتبر المؤسسات الجزائرية لاسيما الصناعية غير بعيدة عن هذه التطورات التكنولوجية والاقتصادية و حتى تستطيع مؤسساتنا التكيف معها ومواجهة المنافسة المحلية والأجنبية عليها أن تحسن أنظمتها الكلفوية الحالية وتركز جهودها على تطوير وتبني أو تطبيق أساليب حديثة وذلك لترشيد قراراتها في البيئة الجديدة .

تجدر الإشارة أن هذه الدراسة ستركز على ثلاثة أساليب تسييرية حديثة والمتمثلة في التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة وبطاقة الأداء المتوازن .

من خلال هذه الرؤية يمكن صياغة إشكالية البحث التالية :

هل يمكن تطبيق أساليب مراقبة التسيير الحديثة في المؤسسات الاقتصادية بولاية سعيدة؟

و للإجابة على التساؤل الجوهرى للدراسة نستعين ببعض الأسئلة الفرعية:

- هل لدى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الإمكانيات اللازمة لتطبيق الأساليب الحديثة لمراقبة التسيير؟
- هل توجد صعوبات تحول دون تطبيق الأساليب الحديثة لمراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

فرضيات الدراسة:

كإجابة مبدئية على التساؤلات المطروحة، نقترح فرضيتي البحث الرئيسيتين التاليتين:

الفرضية الأولى:

لاتتوفر المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة على المقومات اللازمة لتطبيق الأساليب الحديثة لمراقبة التسيير .

ومن اجل اختبار صحة هذه الفرضية من عدمها ميدانيا، يتم تجزئتها إلى الفرضيات الفرعية التالية:

- لاتتوفر المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة على المقومات اللازمة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة .

- لاتتوفر المؤسسات محل الدراسة على المقومات اللازمة لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة .

- لاتتوفر المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة على المقومات اللازمة لتطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن.

الفرضية الثانية:

توجد صعوبات تحول دون تطبيق العملي للأساليب الحديثة لمراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.

مبررات إختيار موضوع الدراسة:

- إختصاصنا في مجال المحاسبة كان السبب وراء إختيار هذا الموضوع.
- قلة الدراسات في موضوع الأساليب الحديثة لمراقبة التسيير وإمكانية تطبيقهم في المؤسسات الاقتصادية.
- المكانة البارزة التي أصبحت مراقبة التسيير تحتلها في المؤسسات الإقتصادية.
- محاولة تشخيص واقع اهتمام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بتطبيق الأساليب الحديثة لمراقبة التسيير.

أهمية الدراسة:

تبرز أهمية الدراسة من أهمية المجالات التي يتناولها، حيث تبرز هذه الدراسة الأساليب الحديثة لمراقبة التسيير والصعوبات التي تواجه تطبيقهم في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية والتي قد يساهم تطبيقهم في رفع الكفاءة الإنتاجية وزيادة القدرة التنافسية وتعظيم أرباحها من خلال تقديم معلومات دقيقة وتحقيق أقل تكلفة لأغراض الرقابة والتخطيط وإتخاذ القرارات الصحيحة .

أهداف الدراسة:

تهدف هذه الدراسة إلى تحقيق مايلي :

- التطرق إلى أهم المفاهيم الخاصة بمراقبة التسيير ونظام التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة وبطاقة الأداء المتوازن.
- دراسة إمكانية إستخدام الأساليب الحديثة لمراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة .
- التعرف على المعوقات التي تواجه تطبيق الأساليب الحديثة لمراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية.

محددات الدراسة:

تمت الدراسة النظرية حول مراقبة التسيير والأساليب التقليدية التي تستعملها ثم تطرقنا إلى الأساليب الحديثة لمراقبة التسيير والصعوبات التي تواجه تطبيقهم بالتركيز على ثلاثة أساليب تسييرية حديثة والمتمثلة في التكلفة على أساس النشاط والتكلفة المستهدفة وبطاقة الأداء المتوازن.، أما الدراسة الميدانية فقد تمت في كل من المؤسسات الصناعية الواقع مقرها في ولاية سعيدة وذلك في الفترة الممتدة من شهر جانفي إلى شهر أفريل 2018.

منهجية الدراسة:

بهدف الإلمام بكل جوانب الموضوع والإجابة على الأسئلة المطروحة واختبار فرضياته اعتمدنا على المنهج الوصفي في الجانب النظري ، كما اعتمدنا في الجانب التطبيقي على منهج دراسة الحالة من أجل التركيز على الجوانب

العملية، وذلك باستخدام برنامج (Statistical Package for the Social SciencesSPSS) العملية، وذلك باستخدام برنامج الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية، من اجل التحليل الإحصائي .

الدراسات السابقة:

✓ نوبلي نجلاء، "إستخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة - رسالة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم التجارية .

حاولت في هذه الدراسة التعريف بأدوات المحاسبة الإدارية التقليدية والحديثة ومساهمتهم في تحسين أداء المؤسسة المالي وكذلك الربط بين أدوات المحاسبة الإدارية والأداء المالي وتبسيده على أرض الواقع من خلال مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة. ومن أهم النتائج المتحصل عليها في هذه الدراسة أن المؤسسة لا تهتم بتطبيق أدوات المحاسبة الإدارية بحجة أنها لا تقوم بأية إضافة موجبة لها، بقدر ما تتطلب تأهيل اليد العاملة وتوفير الوسائل اللازمة، يستخدم نظام التكلفة المستهدفة وسلاسل القيمة كنظامان متكاملان في تحسين الأداء المالي لمؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب - بسكرة وذلك بالتأثير على مختلف مؤشراتهما يحققان الميزة التنافسية للمؤسسة والجودة المطلوبة للمنتج وتحقيق الأرباح المستهدفة وخلق قيمة مضافة .

إن بطاقة الأداء المتوازن تهدف إلى تحقيق التوازن بين المؤشرات المالية للأداء المالي والمؤشرات غير المالية، لكن المؤسسة تهدف إلى تحقيق النجاح من خلال تحقيق أهدافها المالية المتمثلة في زيادة الأرباح.

✓ محمد علي بوعيشة، "دور الطرق الحديثة لمراقبة التسيير في صناعة القرار الإستراتيجي حالة مؤسسة الإسمنت - تبسة - وفق طريقة ABC /M" مذكرة مقدمة لنيل شهادة ماجستير في إدارة الأعمال

: 2012/2011

هدفت هذه الدراسة إلى التعريف بالدور الحديث لمراقبة التسيير من خلال الطرق الحديثة لمراقبة التسيير والتي ظهرت نتيجة محدودية الطرق التقليدية حيث لم يعد بإمكانها إعطاء نتائج مقنعة بل أصبحت دون جدوى. فلم تعد خبرة المؤسسة كافية لحماية الميزات التنافسية كنتيجة لإدراك منافسيها، وإمام محدودية الطرق التقليدية كان لابد من تعديل الاشكالية الاستراتيجية وجعلها مناسبة للرهانات الجديدة فكان لابد من تعديل وسائل مراقبة التسيير وجعلها مسايرة للواقع الجديد فظهرت بذلك طرق جديدة هدفها قياس الأداءات الاقتصادية .

✓ الويزة سعادة ،"بطاقة الأداء المتوازن كأداة للقيادة الإستراتيجية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة دراسة حالة عينة من المؤسسات بورقلة" ،مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير ،2012-2013:

حاولت هذه الدراسة دراسة إمكانية جعل بطاقة الأداء المتوازن كأداة مساعدة للقائد الإستراتيجي من أجل القيام بأدواره على أكمل وجه للتطوير في المؤسسة الصغيرة قصد ضمان البقاء والإستمرارية حيث قاموا بتشخيص أهم الأدوار القيادية في عينة من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بورقلة ،وحاولوا دراسة إمكانية إستخدام بطاقة الاداء المتوازن كأداة مساعدة فوجدوا أن للقائد أربع أدوار أساسية هي تحديد الرؤية المستقبلية ،تطوير رأس المال البشري، المحافظة على الثقافة التنظيمية الناجعة ، كما يمكنه إستخدام بطاقة الأداء المتوازن لدعم الأدوار وتحقيق الأهداف .

✓ نعيمة يحيوي،"أدوات مراقبة التسيير بين النظرية والتطبيق دراسة حالة قطاع صناعة الحليب بالأوراس"، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الإقتصادية،2008-2009:

يهدف هذا البحث إلى تبيان مدى الترابط الموجود بين الإستراتيجية والتسيير اليومي من خلال إستعمال مجموعة من الادوات كبطاقة الاداء المتوازن ،إذ تمحورت حول التحولات الهامة التي مست أدوات مراقبة التسيير وماوجهته من صعوبات أثناء تطبيقها على واقع غير الذي ولدت فيه مما جعل المسيرين يعيدون تكييفها بما يتناسب مع الظروف السائد ،وشمل كذلك دراسة حالة تطبيق بعضا من الادوات على ظروف إحدى وحدات قطاع صناعة الحليب (ملبنة الأوراس)، لتبرز أهمية التكامل بين الادوات التقليدية والحديثة ،إذ ساهمت الأدوات الحديثة (بطاقة الأداء المتوازن) في الإلمام بجميع الجوانب الداخلية والخارجية للمؤسسة في حين ساعدت الادوات التقليدية (الموازنات) ،على كشف الأسباب عن إنحراف النتائج عن المسار المحدد لها .

✓ محمد حسن الحداد ،"مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة في الشركات الصناعية الفلسطينية العاملة في قطاع غزة"، قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة،2011:

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على مدى تطبيق مدخل التكلفة المستهدفة وهو يعتبر من مداخل التكاليف الحديثة ولما له من فوائد ومزايا والذي يعتبر الهدف الرئيسي في تفوق اليابان وتربعها على عرش اقتصاد العالم . بالإضافة إلى التعرف على مدى تطبيق هذا المدخل في الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة ومدى ملائمة البيئة الصناعية الفلسطينية لتطبيق مدخل التكلفة المستهدفة كمفهوم حديث في إدارة التكاليف، وأيضاً في التعرف

على المعوقات التي تحول دون تطبيق هذا المدخل. وقد تبين من نتائج الدراسة أن الشركات الصناعية العاملة في قطاع غزة محل عينة البحث على وعي وإدراك بمفهوم التكلفة المستهدفة إلا أنها لا تقوم بإستخدام معادلة التكلفة المستهدفة بصورة علمية وحديثة في تخفيض تكاليفها بالإضافة إلى إستخدام وتطبيق كثير من المبادئ المتعلقة بالتكلفة المستهدفة. كما أن بيئة الصناعة في قطاع غزة ملائمة لتطبيق هذا المدخل .

✓ فيصل زماط حسن السليم، التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) وتطبيقها في المؤسسات الصحية الصغيرة، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد السابع والستون، 2007:

توضح هذه الدراسة تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في قطاع الخدمات، خصوصا في المنظمات الصحية الصغيرة في العراق. هذه الدراسة تصف الإجراءات الذي يسمح بالانتقال بسهولة من نظام التكاليف التقليدي إلى نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بإستخدام أقل ما يمكن من الوقت والتكاليف ، من خلال نموذج مقترح صمم للمنظمات الصحية الصغيرة في العراق (العيادات الطبية الشعبية) هيكل الدراسة:

لقد قمنا بتقسيم الموضوع إلى ثلاث فصول :

الفصل الأول: تطرقنا فيه إلى مفهوم مراقبة التسيير وأهميتها وخصائصها ومكانتها في المؤسسة الاقتصادية ثم تطرقنا إلى الأساليب التقليدية لمراقبة التسيير حيث تم التعرف على مفهوم المحاسبة التحليلية وأهدافها ودورها ثم مفهوم وأنواع الموازنات التقديرية ثم التحليل المالي مفهومه والجهات المستفيدة منه وأهميته وأنواعه .

الفصل الثاني: تطرقنا إلى الأساليب الحديثة لمراقبة التسيير حيث أشرنا فقط إلى ثلاث أساليب فقط تطرقنا إلى مفهوم التكلفة على أساس النشاط وأهميتها والصعوبات التي تواجه تطبيقهم أما المبحث الثاني تعرفنا على أسباب ودوافع ظهور التكلفة المستهدفة والصعوبات التي تواجه تطبيقهم أما المبحث الثالث تعرفنا على نشأة وتطور ومفهوم وأبعاد بطاقة الأداء المتوازن وصعوبات التي تواجه تطبيقهم .

الفصل الثالث: يتضمن دراسة تطبيقية لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية في ولاية سعيدة لدراسة مدى إمكانية إستخدام الأساليب الحديثة لمراقبة التسيير والصعوبات التي تعيق ذلك .

الفصل الأول

الإطار المفاهيمي لمراقبة التسيير

تمهيد

تتم مراقبة التسيير بتوفير المعلومات والبيانات اللازمة والصحيحة لقيام المؤسسة بوظائفها بكفاءة وفعالية عالية واتخاذ القرارات واكتشاف التلاعبات والأخطاء كما يتم استخدام هذه المعلومات في عمليات التخطيط الرقابة لتحقيق أقصى الأرباح.

شهدت مراقبة التسيير تطورات كثيرة ففي البداية كانت تقتصر على الجانب المحاسبي ولكن مع التطورات التي شهدتها أوروبا وأمريكا بعد الثورة الصناعية وكبر حجم المؤسسات وتعقد عملياتها وعدم قدرة الأدوات المستعملة آنذاك على مسايرة التطورات أصبح مفهوم مراقبة التسيير واسع ويشمل الجانب المحاسبي وغير المحاسبي .

ولكي يتم تطبيق مراقبة التسيير بطريقة فعالة لا بد من الإستعانة بآليات وأساليب موضوعة لهذا الغرض منها المحاسبة التحليلية والموازنات التقديرية والتحليل المالي.

ومن أجل ذلك سيكون الهدف من هذا الفصل إبراز وإعطاء المفاهيم الأساسية حول كل ما يتعلق بمراقبة التسيير ولذلك سنقسم الفصل إلى ثلاث مباحث.

المبحث الأول: مدخل إلى التسيير والرقابة.

المبحث الثاني: تطور مراقبة التسيير و أهميتها .

المبحث الثالث: أساليب مراقبة التسيير التقليدية.

المبحث الأول: مدخل إلى التسيير والرقابة.

يحتل نظام مراقبة التسيير مكانة خاصة في المؤسسات الاقتصادية حيث يعتبر الحد الفاصل في نجاح المشروعات أو فشلها ، نظرا للخصائص والمميزات التي يتمتع بها حيث له قدرة على ترشيد قرارات المؤسسة من خلال كشف الانحرافات ومعرفة أسبابها واقتراح الحلول و إتخاذ الإجراءات لتصحيحها وذلك من خلال عدة أساليب وتقنيات . حيث سنتطرق في هذا المبحث إلى ثلاث مطالب وهي:

المطلب الأول: مفهوم ومبادئ التسيير.

المطلب الثاني: مفهوم وأهمية الرقابة.

المطلب الثالث: مفهوم مراقبة التسيير.

المطلب الأول: مفهوم ومبادئ التسيير.

الفرع الأول: مفهوم التسيير.

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

لقد تعددت تعاريف التسيير بتعدد التيارات الفكرية حيث عرفه الكلاسيكي تيلور (Taylor) بأنه علم مبني على قوانين وقواعد وأصول علمية قابلة للتطبيق على مختلف النشاطات الانسانية أما حسب المدرسة القرارية ومن أبرزها سيمون (H.SIMON) فان التسيير والشؤون التسييرية يجب أن نفكر فيها كعمليات أخذ القرار بقدر ماهي عمليات تنطوي على فعل.¹

كما يرى هنري فايول (Henri Fayol) بأن التسيير أو الإدارة أن تتنبأ وأن تخطط وأن تنظم وأن تصدر الأوامر وأن تنسق وأن تراقب .

ومن هذا التعريف ركز هنري فايول على وظائف الإدارة المتمثلة في :

التنبؤ، التخطيط، التنظيم، القيادة، التنسيق والرقابة.²

¹ عبد الرزاق بن حبيب ، "اقتصاد وتسيير المؤسسة"، ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر ،2002،ص103.

² ضرار العتيبي وآخرون، "العملية الإدارية: مبادئ وأصول وعلم وفن"، دار اليازوري،الأردن ،2007،ص16.

الفرع الثاني: مبادئ التسيير.

تعتبر مبادئ التسيير قواعد إرشادية تساعد المسيرين على القيام بأعمالهم بطريقة مناسبة وملائمة وتعمل على زيادة كفاءتهم الإدارية وتوضيح النشاط الإداري ومفهوم الإدارة، حيث أن المسير إذا أحسن استخدام هذه المبادئ فإنه يستطيع تجنب الأخطاء التي يمكن أن يقع فيها كما يمكنه أن يتنبأ بكل ثقة بنتائج عمله الذي يقوم به:¹

1- مبدأ تخطيط الأهداف والاستراتيجيات:

يقتضي هذا المبدأ وجوب كون السياسات مخططة وواضحة وتبين أهداف المؤسسة والطريق الذي يعمل على تحقيق هذه الأهداف.

فالتخطيط يساعد على أداء الأعمال المطلوبة في وقت أقصر وبمجهود وتكاليف أقل وبدرجة عالية من الجودة والإتقان.

2- مبدأ التوازن: (توازن أنشطة المؤسسة).

يفرض هذا المبدأ كون المؤسسة متوازنة من الداخل، بمعنى أنه يجب أن تعطى لكل وظيفة من وظائفها (تموين، إنتاج تسويق... إلخ) الأهمية المطلوبة، والتي تسمح لها بالقيام بدورها على نحو ملائم وبما ينسجم مع تحقيق أهداف المؤسسة.

3- مبدأ السلطة والمسؤولية: لكي تقوم الإدارة على أساس سليم فإنه يجب أن يعطى لكل فرد السلطة الكافية التي تمكنه من أداء عمله فالسلطة والمسؤولية مرتبقتان ومتلازمتان وأي إخلال في توازنهما يؤدي بالتأكيد إلى تدني كفاءة الأداء وفعالته .

4- مبدأ تخصيص أو تقسيم العمل: يعني هذا المبدأ تجزئة العمل إلى مجموعة أجزاء، وتخصيص كل فرد بجزء محدد منه وهذا مايساعد على تركيز الجهود في أعمال معينة مماينتج عند زيادة الخبرة في هذه الأعمال .

¹ صفاء لشهب، "نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار"، مذكرة ماجيستر، جامعة الجزائر 3، 2005/2006، ص5.

5- مبدأ التشجيع المادي: يجب على الإدارة أن تضع نظاماً لدفع الأجر والمرتبات يعمل على تشجيع الأفراد على بذل أقصى مجهود ممكن في العمل ولا يأتي ذلك إلا إذا تحصل كل فرد على الأجر الذي يتناسب مع ما يبذله من مجهود وما يحققه من إنتاج .

6- مبدأ التعاون والتآزر:

لكي تنجح الإدارة في أداء وظائفها يجب أن تكسب تعاون كل الأفراد الذين يعملون في المؤسسة حتى تتوحد جهودهم وتتجه في الطريق المرسوم نحو الأهداف العامة للمؤسسة.

المطلب الثاني: مفهوم واتجاهات وأهمية الرقابة.

الفرع الأول: مفهوم الرقابة.

لم يحظ مصطلح الرقابة بمعنى واحد فقد تعددت مفاهيمه وتنوعت نتطرق فيما يلي إلى أهمها:

يمكن تعريف الرقابة في المؤسسة على أنها عملية متابعة، تقييم وضبط الأنشطة التنظيمية اتجاهاً لتحقيق أهداف مخططة، وهناك من يعرفها على أنها: جهد نظامي لوضع معايير الانجاز في ضوء الأهداف التنظيمية وتصميم أنظمة معلوماتية للتغذية العكسية ومقارنة الانجاز الفعلي بالمعايير الموضوعية من قبل وتحديد الانحرافات والأخطاء ولا يتخذ الفعل الإداري المطلوب للتأكد من أن كل الموارد المشتركة قد استخدمت بصورة كفؤة للغاية وبطريقة فعالة لإنجاز الأهداف المشتركة.¹

كما عرفها هنري فايول "تنطوي الرقابة على التحقق اذا كان كل شيء يحدث طبقاً للخطة الموضوعية والتعليمات الصادرة وأن غرضها هو الإشارة الى نقاط الضعف والأخطاء بقصد معالجتها ومنع تكرار حدوثها وهي تنطبق على كل شيء "معدات، أفراد، أفعال".²

ويمكن تعريفها "الرقابة هي تعبير شامل عن الإشراف والمتابعة وقياس الأداء وتحديد المعايير ومقارنتها بالإنجازات".³

¹ سعد غالب ياسين ، "الإدارة الدولية مدخل استراتيجي" ، الطبعة الأولى ، دار البيزوري ، الأردن ، 1999 ، ص 257.

² حسين أحمد طراونة ، توفيق صالح عبد الهادي ، "الرقابة الإدارية" ، الطبعة الأولى ، دار الحامد ، الأردن ، 2011 ، ص 20.

³ كمال بربر ، "الإدارة عملية ونظام" ، الطبعة الأولى ، المؤسسة الجامعية للدراسات ، 1996 ، ص 147.

- نلخص الى أن الرقابة تشمل مجموعة من الوظائف والمهام يمكن تلخيصها في النقاط التالية:¹
- متابعة وتقييم الأداء على ضوء معايير محددة مسبقا.
 - التنبؤ بما قد يحدث من انحرافات أو مشكلات تعيق الوصول الى الأهداف المسطرة.
 - رصد وتصحيح ما قد يظهر من انحرافات في الأداء.
 - اتخاذ الاجراءات التصحيحية لضبط الأداء أو لاعادته من حيث الجودة، الكمية والتوقيت و التكلفة.
- الفرع الثاني: الاتجاهات المختلفة للرقابة.**

لقد تم تناول الرقابة وبمجالاتها من عدة زوايا ونظريات وهي:

1. النظرية السلبية الكلاسيكية التقليدية:² the classical négative theory

من أنصار هذا الاتجاه هنري فايول وقولات وهيكلز حيث يرون بأن الرقابة عملية تفتيش وبحث عن الأخطاء وتهديد للأفراد ومن أبرز المفاهيم المعتمدة لديهم هي القوة، السلطة وهذا عند تعريفهم للرقابة فالمسير أو المسؤول على العملية الرقابية يستعمل سلطته وقوته في إجبار الأفراد العاملين على تنفيذ الأوامر والتعليمات رغبته في الإنجاز بحد ذاته، فهو يهتم بحرفية اللوائح والقوانين والأنظمة وتطبيقها كما جاءت وهذا لضمان سير العمل طبقا لذلك .

2. النظرية السلوكية:³ Behairora ttheory

من أنصار هذا الفكر قانون بوم Tannenbaume ينظر أنصار هذا الفكر الى عملية الرقابة من جانبها الإنساني حيث يركزون في تعريفهم للرقابة على ناحية اقتدارها في التأثير على سلوك وتصرفات الأفراد العمال داخل المؤسسة بنظرة إيجابية تساعد على تطوير أدائهم نحو الأحسن هذا من جهة ومن جهة أخرى فإنهم يرون بأن الرقابة عند اهتمامها بسلوكيات الأفراد العاملين داخل المؤسسة أو التنظيم فإنها تؤثر فيه وبالتالي تحقق أهدافه والنتائج المبرمجة والمسطرة .

¹ ضرار العتيبي وآخرون، " العملية الإدارية : مبادئ وأصول وعلم و فن"، مرجع سبق ذكره، ص 342

² ثابت عبد الرحمن إدريس، جمال الدين محمد موسى "الإدارة الاستراتيجية"، الطبعة الأولى، الدار الجامعية، 2001-2002، ص467، 468.

³ عبد الرحمن الصباح، «مبادئ الرقابة الإدارية -المعايير -التقييم -التصحيح"، جامعة عمان الأهلية، الأردن، 1998، ص18.

3. النظرية التطبيقية: ¹Replied theory "الاتجاه العلمي" من أنصار هذا الاتجاه "تري وجورج"

يرون بأن الرقابة تركز على ثلاث خطوات رئيسية للقيام بوظيفتها وهي:

- وضع المعايير والمقاييس.

- قياس الأداء ومقارنته بالمعايير.

- تصحيح الفرق بين النتائج الفعلية والخطط الموضوعية.

ان أنصار الاتجاه العلمي يرون بأن الرقابة تمس جميع النواحي والمجالات داخل المجتمع بكل مؤسساته من الناحية الاقتصادية والسياسية والثقافية والقضائية والاجتماعية.

الفرع الثالث: أهمية الرقابة و أهدافها.

تكتسي الرقابة أهمية بالغة في التسيير في مختلف أقسام المؤسسة ،وهو ما يفرض على المسيرين توفير أنظمة رقابية حساسة على مختلف عملياتها ، من أجل الحفاظ على السير الصحيح لمخططاتها وبرامجها ،ومنه تنمية القدرة التنافسية للمؤسسة محليا وعالميا، فالرقابة تساعد المديرين على تقييم مدى فاعلية التحرك اتجاه تحقيق الأهداف وتعديلها في حالة العكس .²

وعليه يمكن القول بأن للرقابة مجموعة من الأهداف والتي يمكن اعتبارها في نفس الوقت فوائد بالنسبة للمؤسسة ودليل على أهمية وحاجة المؤسسة إليها خاصة في الوقت الراهن وهي:³

- **تقليل الأخطاء المتراكمة:** إن الأخطاء الصغيرة والانحرافات البسيطة قد لا تؤثر في المؤسسة ماليا ولكن تراكم هذه الأخطاء والانحرافات يمكن أن يؤدي الى مشكلة كبيرة لذلك يجب المعالجة منذ البداية وأي انحراف يجب أن يأخذ على محمل الجد لأن هذا الخطأ قد يخفي وراءه ما هو أكبر وأخطر.
- **المواكبة والانسجام مع التعقيد التنظيمي:** وهو مرتبط بهيكل وعمل المؤسسة فكلما كبر نشاط المؤسسة زادت حاجتها الى نظام رقابي قادر على توضيح التعقيدات ويساعد إدارتها على التعامل مع هذا النظام الرقابي ومعرفة كل آليات عمله .

¹عبد الرحمان الصباح، "مبادئ الرقابة الإدارية -المعايير -التقييم -التصحيح"، مرجع سبق ذكره، ص18.

²فرحات غول، "مدخل إلى التسيير"، دار الخلدونية، الجزائر، 2012، ص143-144

³قمري حياة، "دور الرقابة في تخفيض تكاليف الالاجودة في المؤسسة الصناعية"، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة، 2010/2009، ص5-6.

- **تخفيض التكاليف:** إن استخدام النظام الرقابي بشكل فعال فإنه سيؤدي الى خفض كبير في التكاليف خلال ضبط عمليات الإنتاج ووضع المعايير للأداء ونسب المعيب والوقت الضائع.
- **التكيف مع التغيرات البيئية:** إن الفاصل الزمني بين تحديد الأهداف ووقت الوصول إليها يتأثر بكثير من الأحداث سواءا على مستوى المؤسسة أو بيئتها والتي تعيقها للوصول الى هدفها، وهنا يبرز دورالنظام الرقابي الجيد الذي يساعد المدراء على التعامل مع التغيرات، والتكيف مع التطورات الجديدة.

المطلب الثالث: مفهوم مراقبة التسيير.

حتى يمكننا الوصول الى تعريف شامل لمراقبة التسيير سنحاول إعطاء أهم التعاريف والمتمثلة فيمايلي:

C. Alazard: مراقبة التسيير على أنها عبارة عن إدراك ووضع وسائل معلوماتية تمكن المسؤولين من التصرف، وتحقيق التنسيق الاقتصادي العام بين الأهداف والوسائل والنتائج لذا تعتبر نظاما معلوماتيا لقيادة وتسيير المؤسسة كونه يراقب فعالية وكفاءة الأداء من أجل بلوغ الأهداف.¹

G. Pilot: يتمثل نظام مراقبة التسيير في العملية المراد لها ضمان توحيد الأهداف اللامركزية للنشاطات المنسقة من أجل تحديد أهداف المؤسسة مع مراعاة أخلاقيات متفق عليها مسبقا ويشمل نظام مراقبة التسيير جملة من العمليات الداخلية والتي بدورها تحتوي على جملة من المناقشات كما يعمل أيضا على تنمية الكفاءات الفردية وذلك عن طريق إدخال نظام تأهيل وتكوين مهنة التسيير لاكتساب مهنة متواصلة في ميدان التسيير.²

- أما بالنسبة **P. Bergeron:** يعرفها بأنها تلك الإجراءات التي تسمح للمسييرين بتقييم أدائهم وبمقارنة نتائجهم مع المخططات والأهداف المسطرة بإتخاذ الإجراءات التصحيحية.³

كما يمكن تعريف مراقبة التسيير: هي مجموعة من الوسائل الموضوعة من طرف المؤسسة من أجل مساعدة المسؤولين على التحكم في العملية التسييرية في المؤسسة من أجل بلوغ الأهداف المسطرة، كما تعتبر مجموعة من

¹ بوزيان عثمان، خراف مختارية، "دور التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تجسيد الحوكمة"، مجلة الابتكار والتسويق، جامعة سعيديا، العدد الرابع، 2016، ص125.

² محمد خليل وآخرون، "مراقبة التسيير في المؤسسة"، شبكة الأبحاث والدراسات الاقتصادية، ص5.

³ ناصر دادي عدون وآخرون، "مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية"، دار المحمدية، الجزائر، 2003، ص10.

التقنيات التي تسمح بضمان الاستعمال الأمثل لأدوات التسيير وكذلك تحقيق وإنجاز الأهداف التي تم تحديدها.¹

المبحث الثاني: تطور مراقبة التسيير وأهميتها.

عرفت مراقبة التسيير تطورات عديدة نتيجة كبر حجم المؤسسات الاقتصادية ووحدات الإنتاج وتنوعها وتطورها وتعقد العملية التسييرية ، أصبح من الضروري تحديد المهام والمسؤوليات ووضع مراقبة على المنفذين فأصبحت اليوم مراقبة التسيير إحدى الوسائل الأساسية لقيادة المؤسسة .

حيث سنتطرق في هذا المبحث إلى ثلاث مطالب وهي:

المطلب الأول: ظهور مراقبة التسيير.

المطلب الثاني: أهمية مراقبة التسيير.

المطلب الثالث: خصائصها ومكانتها.

المطلب الأول: ظهور مراقبة التسيير.

ظهرت مراقبة التسيير في بداية القرن العشرين في المؤسسات الأمريكية هذه المؤسسات ومع تطور نشاطها وتعقد عملياتها وماسبته الأزمة الاقتصادية العالمية آنذاك وبسبب عجز الطرق الرقابية الكلاسيكية المستعملة في إخراج هذه المؤسسات من أزمتها ، حاولت إيجاد طرق وأساليب رقابية جديدة من طرق محاسبية مثل المحاسبة التحليلية وطرق رياضية أخرى مثل بحوث العمليات ... الخ هذه الطرق التي ابتكرتها هذه المؤسسات كانت هي ميلاد مراقبة التسيير الحديثة ومن أبرز المؤسسات التي ساهمت في ذلك نجد مؤسسة "فورد"، "جينرال موتورز"، ومؤسسة " Dupnt " هذه المؤسسات التي أدخلت طرق وأساليب جديدة في نظام مراقبة التسيير من أجل تدعيم وتنمية الفعالية الاقتصادية وذلك للتحكم في إدارة المؤسسة مهما كبر حجمها وتعددت وظائفها.²

يمكن عرض مراحل تطور مراقبة التسيير كمايلي:³

¹ سالملي ياسين ، "الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة "، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر، 3، 2010/2009، ص54.

² حاج قويدر قورين ، "دور نظام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير "، مذكرة ماجستير في علوم التسيير ، جامعة شلف ، 2006-2007، ص29.

³ مرابطي نوال ، "أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير "، مذكرة ماجستير ، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير ، جامعة الجزائر، 2006/2005، ص49-50.

- هو نتاج التطور الحاصل في العالم التقني والاقتصادي ،الذي صاحب تحاليل تايلور سنة 1905 حول مراقبة الإنتاجية ،وأبحاث "GANTT" 1915" المتعلقة بالأعباء الهيكلية ،وخيارات مؤسسة جينيرال موتورز سنة 1923، ودراسات Gabain 1935 الخاصة بالتقسيم الهيكلي .
 - تطور أولي في مجال التحليل الأولي، لأولى أشكال مراقبة التسيير، ظهرت مع نمو حجم الوحدات الإنتاجية وتعدد لنشاطاتها. في هذا الوقت أصبح من الضروري تمثيل المهام ،المسؤوليات من خلال ممارسة مراقبة اتجاه المنفذين .
 - ومع تطور المنتجات والخدمات وفي ظل تنامي تقنيات التنبؤ والتحليل فقد أصبح المسيرون يبحثون من خلال مراقبة التسيير المساعدة في اتخاذ القرارات وقاعدة لمراقبة الأفراد على مستوى الهيكل التنظيمي .
 - في بداية السبعينات فإن أكبر المؤسسات الفرنسية التي اعتمدت على نظام مراقبة التسيير قامت بإعادة تقريبية لنموذج المؤسسات الصناعية الأمريكية وفق العناصر التالية:
- مسار تخطيطي لتسيير الموازنات، ومراقبتها انطلاقا من المدى الطويل إلى المدى المتوسط.
- هيكل تنظيمي مقسم أفقيا إلى مراكز مسؤولية .
- نظام قيادة وفق التوليفة أهداف ووسائل(أي معلومات حول النتائج التي تسمح بتعديل المهام).
- كما أنه منذ بداية القرن العشرين ، تم اعتبار مراقبة التسيير في ظل التسيير التيلوري قائم على أربع أسس:
- 1- الثبات في الزمن.
 - 2- المعلومات الكاملة للمسير .
 - 3- البحث عن تدنية التكاليف .
 - 4-تكلفة الإنتاج متضمنة في التكلفة الكلية.
- كما عرفت هذه الفترة اضطرابات داخلية وخارجية أثرت على المؤسسات، نتيجة تواصل التغييرات الاقتصادية من حدة في المنافسة، التطورات التكنولوجية المتسارعة، تنوع المنتجات، كان لابد على المؤسسات سرعة التأقلم مع المحيط المتقلب، من خلال امتلاك المعلومات الدقيقة لوضع القرارات السريعة والفعالة .

ظهرت مفاهيم جديدة في التسيير: كإدارة القيمة، إدارة التغيير، إدارة الكفاءات، مما استوجب ضرورة إعادة النظر في نموذج مراقبة التسيير فيما يتعلق بأهدافه، آلياته، واستعمالاته حيث تم تطوير أدوات وتقنيات لمواكبة هذه التحديات، حيث شهدت هذه الفترة انتشار العديد من الأدوات منها:¹

مراقبة الجودة الشاملة Total quality control TQC - حساب التكاليف على أساس الأنشطة ABC Activity based costing - لوحة القيادة المتوازنة

Balanced Score card، حيث بدأ الاهتمام بمتابعة الأداء وقيادة المؤسسة نحو تحقيق أهدافها.

المطلب الثاني: أهمية مراقبة التسيير.

من خلال تطور المؤسسات الاقتصادية تظهر أهمية مراقبة التسيير من حيث أنه في بعض المؤسسات الفردية لم تكن هناك حاجة لوجود نظام رقابة على عملياتها، لقيام أصحابها بإدارتها بأنفسهم وإلمامهم بكل وظائفها. وعندما كبرت أحجام المؤسسات وتعددت مشاكلها وزاد عدد العاملين بها للقيام بالأنشطة المختلفة سواء كانت إنتاجية أو تسويقية أو إدارية أو تمويلية فقط تعذر على أصحابها إدارتها إدارة فعلية، وصحب ذلك تنازل أصحابها عن إختصاصاتهم في الإدارة والرقابة لأشخاص آخرين، مما دعى إلى ضرورة إدارة المؤسسة على أسس علمية وعملية سليمة تتضمن المحافظة على أموالها ورسم سياساتها ومتابعة تنفيذها بسهولة وتحقيق الكفاءة في إستغلال الإمكانيات المتاحة وذلك من خلال:²

- تقسيم المؤسسة إلى وحدات إدارية، أو ماتعرف بمراكز المسؤولية.
- تحديد اختصاصات كل وحدة والسلطات أو المسؤوليات المستويات الإدارية.
- وضع القواعد التنظيمية التي تحكم تنفيذ العمليات المختلفة وتضمن تدفقها في ظل نظام رقابة دقيقة .
- تسجيل المؤشرات المالية وغير المالية التي تمكن من قياس أداء كل مستوى من المستويات .

¹قدوري هودة سلطان، "التحكم في التكاليف من خلال تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC"، مذكرة ماجستير تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة بلعباس، 2011، ص34.

²محمد الصغير قريشي، "واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر"، مجلة الباحث، -جامعة ورقلة، الجزائر عدد 09، 2011، ص166-167.

- إمداد إدارة المؤسسة بالبيانات التي تساعد في اتخاذ القرارات ورسم السياسات، كذلك فقد تأكد أن وجود نظام للرقابة على أنشطة المؤسسة ضرورة حتمية تقتضيه الإدارة العلمية الحديثة لاكتساب الميزة التنافسية.

المطلب الثالث: مراقبة التسيير الخصائص و المكانة والمسار.

الفرع الأول: خصائص نظام مراقبة التسيير

يمكن تلخيص خصائص نظام مراقبة التسيير في النقاط التالية:¹

أ. تقديم معلومات صحيحة: يعمل نظام مراقبة التسيير على تقديم معلومات صحيحة لمتخذ القرار لأن المعلومات الخاطئة أو المشوهة تضلل متخذ القرار وكثيرا ما تؤدي إلى نتائج سيئة .

ب. حسن توقيت المعلومات المقدمة: يوفر نظام مراقبة التسيير المعلومات المناسبة في الوقت المناسب حيث أن المعلومة المتأخرة تفقد معناها وفائدتها جزئيا أو كليا ، وحصول متخذ القرار على معلومة صحيحة ولكن متأخرة ليس لها أثر على القرار.

ج. الاقتصاد في التكاليف: تساهم نظام مراقبة التسيير على تخفيض التكاليف خاصة إذا كان هذا النظام إلكتروني مبني على الحاسب والبرمجيات فهو تخفيض من تكاليف التشغيل وتكاليف الوقت وأيضا تخفيض التكاليف من خلال التقليل من الأخطاء و الانحرافات التي غالبا ما يكون لها تكاليف باهضة .

د. سهولة الفهم: يتصف نظام مراقبة التسيير بالسهولة سواء في الفهم أو التطبيق فإذا لم يفهم المسير نظام الرقابة جيدا وطبيعة المعلومات والنتائج التي يقدمها فإنه سيسيء تفسير هذه النتائج الأمر الذي يؤدي به إلى اتخاذ قرارات خاطئة .

هـ. تسهيل إتخاذ القرار: يساهم نظام مراقبة التسيير في عملية إتخاذ القرار من خلال المعلومات التي يقدمها هذا الأخير إلى متخذ القرار والتي تتصف بالوضوح والجاهزية دون الحاجة إلى التفسير والتحليل و الإستقصاء.

¹ دادة عبد الحميد، "أثر نظام المعلومات لمراقبة التسيير على اتخاذ القرارات داخل المؤسسة"، مذكرة ماجستير علوم التسيير، جامعة ورقلة، 2013/2014، ص19.

الفرع الثاني: مكانة مراقبة التسيير ضمن الهيكل التنظيمي.

تعتبر مراقبة التسيير، نقطة تجمع المعلومات ومركز كل التدفقات في المؤسسة فهو يتلقى، يعالج، يحلل، يستغل، ويرسل معلومات أخرى في شكل آخر للجهات المعنية.

لذا فإن مكانتها في فضاء المؤسسة مهمة جدا، وحاليا أصبح ضرورة لا يمكن الاستغناء عنها.

لكن وضعه في الهيكل التنظيمي يمثل مشكلا، لا يأخذ بعين الاعتبار لعدة أجيال. ومن الهام أن مكانتها متعلقة ب:

- ✓ حجم المؤسسة .
- ✓ طريقة عملها (مركزية، لا مركزية).
- ✓ الوسائل المتاحة .
- ✓ الأهداف المسطرة من طرف المديرية العامة.

وعموما مراقبة التسيير تقع في مركز المديرية المالية، إما كمسؤولية مستقلة، أو كمسؤولية متقاسمة عندما تكون الوظيفة مجسدة من طرف المدير المالي .

ولكن التطورات الحديثة ترى أنه على المراقب أن يكون خارج السلم التنظيمي، وربطه مباشرة بالمدير العام للمؤسسة.

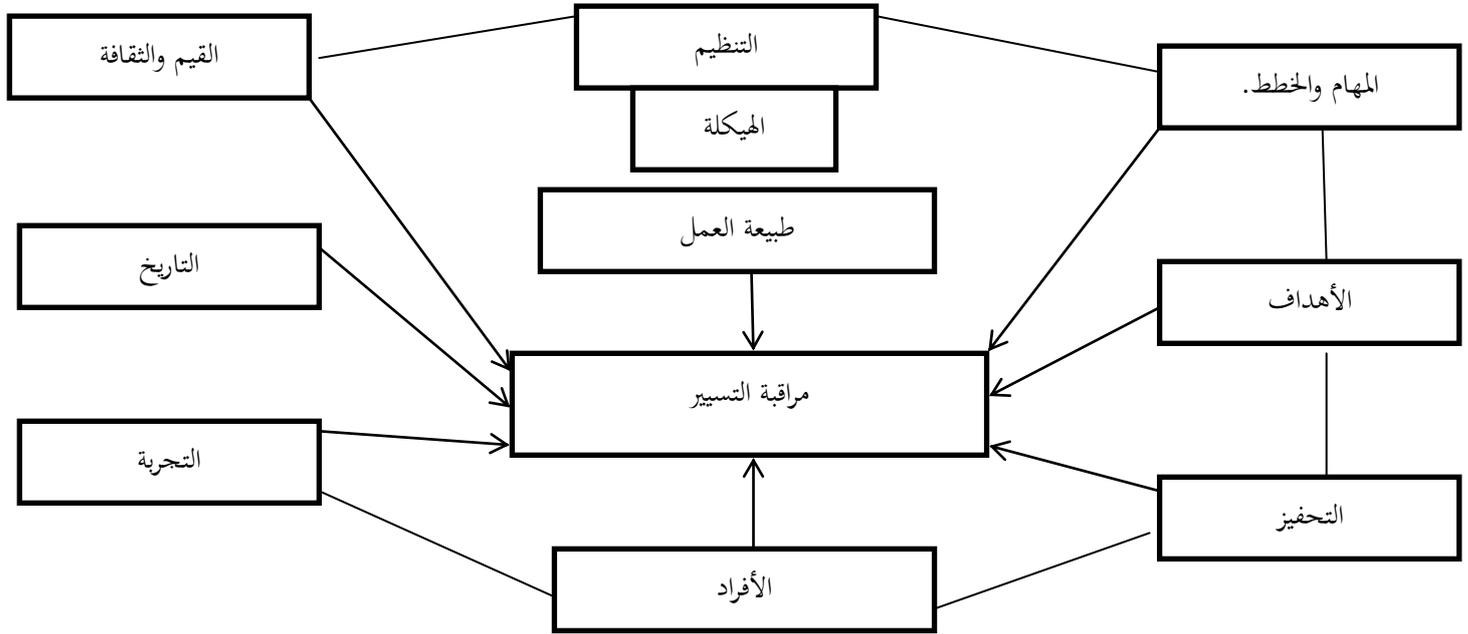
هذه الوظيفة المستقلة للمراقب تعطيه سلطة تدخل أكثر أهمية وحتى يقوم مراقب التسيير بمهامه على أكمل وجه، فهو يستغل كل الوسائل الموجودة في المؤسسة، سواءا تعلق الأمر بالموارد التقنية، الوسائل المالية والبشرية .

أيضا يقوم بتكييف طريقة عمله مع المحيط الذي ينشط من خلاله، أي يكيف تنظيم المؤسسة بتعديلات وتغييرات يقترحها، إذا كان يراها ضرورية، وأخيرا يجب أن يدمج ماضي المؤسسة، تاريخها ثقافتها ونوعها وباختصار كل ما يجسد طابعها الأصلي .

مثل ما يبين لنا الشكل أدناه، فإن مراقبة التسيير توجد في قلب المؤسسة.¹

¹ مرابطي نوال، مرجع سبق ذكره، ص56.

الشكل رقم (1-01) : مكانة مراقبة التسيير في المؤسسة .



المصدر: مرابطي نوال، مرجع سبق ذكره، ص 58.

ومن هذا المنطلق نستنتج أن:

- مراقبة التسيير يجب أن تسمح بتسيير أفضل للقرارات ولمهام المدى المتوسط، وهي سنة بصفة عامة.

- يمثل الوجه المعاكس بين الإستراتيجية والمهام الروتينية، الذي يجب أن يأمن التكامل بينهما.

وباعتباره مسار للمراقبة، فإن المهام التي يقوم بها عبر المراحل الثلاث، هي:

1. تخطيط المهام (تخطيط الموازنات) وإعداد أدوار الأفراد.

2. القيادة في مراقبة التسيير تهدف إلى إجراء التصحيحات مقارنة بالانحرافات، وبلوحات القيادة التي تم إعدادها

3. التقييم يرتبط بقياس النتائج وأداء المهام.

الفرع الثالث: مسار مراقبة التسيير:

يمكن النظر إلى نظام مراقبة التسيير على أنه مسار أوحلقة تفترض الإثراء والتعلم تدريجياً، هذا المسار عبارة عن حلقة مكونة من أربعة مراحل:

1-التخطيط: إن أول خطوة في مسار مراقبة التسيير هو تحديد الأهداف وفقاً لاستراتيجية المؤسسة، وكذا تغيرات المحيط الخارجي والمعلومات الجديدة، هذه الأهداف تحدد على أساس توقعات بعيدة المدى وواضحة .

1-1الإستراتيجية: تشكل الإطار العام المرشد للتفكير والتصرف الذي تتخذه المؤسسة انطلاقاً من الغايات الأساسية مع الأخذ بعين الاعتبار الموارد المتاحة من أجل التطوير المستمر لموقعها التنافسي ولمركز قوتها من خلال التكيف مع المحيط وصولاً إلى أداء رسالتها وتحقيق أهدافها.

أشار مانزبرغ Mintezberg أنه لم يعد بالإمكان إعطاء الاستراتيجية مفهوماً واحداً قادراً على الإحاطة بها في ظل الدخول في عصر العولمة التي تمتاز بتعقدها الشديد.

1-2- الأهداف: نقصد بما النتيجة المرجو تحقيقها أو الوصول إليها يتم صياغة الأهداف على المدى المتوسط، يسمح التخطيط بتجزئة الأهداف متوسطة الأجل إلى أهداف أكثر وضوحاً ودقة في الأجل القصير، مع الأخذ في الحسبان التطورات التكنولوجية، المنتجات والأسواق الجديدة واستراتيجية المؤسسة، فهو يقود المؤسسة إلى تطوير فرص الاستثمار المتاحة من خلال حساب مردودية هذه الاستثمارات وإعداد الموازنات الخاصة بها .

يجب التأكد من توفر الموارد الكافية للتمويل، الإنتاج والاستثمار إذ يتم تخطيط احتياجات التمويل على المدى المتوسط وإعداد موازنة الخزينة بالاستعانة بكل من موازنة المبيعات، الإنتاج، التمويل، التخزين، الاستثمار والتي تسمح بدورها بإعداد جدول حسابات النتائج وميزانية تقديرية.

إعداد هذه الموازنات يسمح للمؤسسة بتحديد أهداف يومية لكل مصلحة من مصالحها.¹

2-التنفيذ: هي المرحلة الموالية لمرحلة التخطيط، فبعدما يتم التخطيط لما تريد المؤسسة أن تحققه، تبدأ مرحلة التنفيذ وهي تطبيق المخططات التي تم إعدادها على أرض الواقع للوصول إلى الأهداف المحددة.

¹ قدوري هودة سلطان، "التحكم في التكاليف من خلال تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC"، مرجع سبق ذكره، ص 41.

3- المتابعة والتحليل: ان الهدف من هذه المرحلة هو مقابلة ومقارنة النتائج المقاسة بتلك المنتظرة أو المتوقعة، وكذا تحليل الفروقات التي لا يمكن تفاديها لتحديد فيما إذا كانت تشكل إنحرافا بالنسبة لمخطط النشاط وهذا يتضمن إتخاذ إجراءات تصحيحية، أو ببساطة إذا كانت هذه الفوارق تندرج ضمن المجال المحدد والمقبول لأي عمل تنبئي. بالتالي فإن هذه المرحلة تمثل مراقبة أولية، وهي تنظيم يسمح بالتأكد من أن المؤسسة تتوجه بصورة جيدة نحو الأهداف .

4- الإجراءات التصحيحية: يسمح هذا المسار بمساعدة المسؤولين و أفراد المؤسسة على تحسين أدائهم من خلال مختلف المراحل السابقة، فهو وسيلة لتحليل الإنحرافات والبحث عن أسبابها وبالتالي يستطيع هؤلاء المسؤولين و الأفراد التعرف على أخطائهم وتحسين أدائهم في المستقبل. وعليه فإن مسار مراقبة التسيير يهدف الى التدريب والتعليم وإلى تحسين جودة العمل التسييري ككل.¹

¹ صفاء لشهب، "نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار"، مرجع سبق ذكره، ص51-52.

المبحث الثالث: أساليب مراقبة التسيير التقليدية.

نظرا للأهمية البالغة التي تتمتع بها مراقبة التسيير، كان لابد من التركيز على أساليبها التي تمارس بها ، حيث أن هذه الأساليب تقيس عددا من المؤشرات التي تحكم على أداء المؤسسة مقارنة بمؤسسات منافسة وبالرغم من اختلاف الأساليب الرقابية في تصحيحها فإنها تسعى إلى تحقيق هدف واحد وهو تحديد الانحرافات واتخاذ الإجراءات لتصحيحها في الوقت المناسب ويتم التطرق في هذا المبحث إلى ثلاث أساليب رقابية تقليدية.

حيث سنتطرق في هذا المبحث إلى ثلاث مطالب وهي:

المطلب الأول: المحاسبة التحليلية.

المطلب الثاني: الموازنات التقديرية.

المطلب الثالث: التحليل المالي.

المطلب الأول: المحاسبة التحليلية.

الفرع الأول: ظهور المحاسبة التحليلية.

إن تطور التكاليف ظل يساير التطورات الاقتصادية على مر السنين، فهناك إشارات لذلك في تاريخ الحضارات القديمة في وادي النيل وفي بلاد الرافدين ، كما أن قصة سيدنا يوسف عليه السلام والمرتبطة برقابة المخزون من الحبوب في سنوات الرخاء تمهيدا لتوزيعه في سنوات الجفاف دلالة على ذلك .

بسبب التقدم التقني الذي أعقب الثورة الصناعية في النصف الثاني من القرن الثامن عشر الميلادي وما تبع ذلك من تطور في وسائل الإنتاج وتوسع في استخدام عوامل الإنتاج، مما أدى إلى تعقد المشكلات التي تواجه الإدارة خاصة في المؤسسات الصناعية، ومع تزايد حدة المنافسة والرغبة في تحقيق الأرباح أصبحت الإدارة في أشد الحاجة إلى معلومات تفصيلية وتحليلية عن أوجه الأنشطة المختلفة التي تقوم بها الوحدة الاقتصادية، وهذا ما عجزت المحاسبة العامة عن القيام به .

إن عجز المحاسبة العامة عن مدد الإدارة بالمعلومات التفصيلية والتحليلية أدى إلى ظهور محاسبة التكاليف في صورتها الحديثة، حيث استلزم الأمر ضرورة وجود وسيلة تحدد وتقيس كل تكاليف إنتاج كل سلعة أو خدمة على

حده، وكذلك تكاليف كل قسم أو مركز تكلفة أو مرحلة من مراحل الإنتاج ، إضافة إلى معلومات تكاليف كل من النشاط التسويقي والإداري والتمويلي لهذه المؤسسات .¹

الفرع الثاني: مفهوم المحاسبة التحليلية.

لقد عرفت المحاسبة التحليلية عدة تسميات ففي البداية كانت تعرف بمحاسبة التكاليف لكون وظيفتها كانت تقتصر على الإنتاج المادي فقط ، ولكن بعد ظهور الحاجة إلى أداة للتسيير أصبحت تعرف بالمحاسبة التحليلية وتبين أثر ذلك بعض التعاريف :

1- 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 عمل العمليات النسبية الخاصة لنشاط المؤسسة .²

2- هي مجموعة النظريات والقواعد والأساليب والإجراءات التي تستخدم في تجميع وتسجيل وتبويب وتحليل وتفسير وإعداد التقارير عن تكاليف السلع المنتجة أو الخدمات وذلك بهدف قياس كلفة هذا النشاط وفرض الرقابة عليها وترشيد القرارات الإدارية.³

3- هي تقنية لمعالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة بالإضافة إلى المصادر الأخرى وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسيرو المؤسسات قرارات متعلقة بنشاطها، وتسمح بدراسة ومراقبة المردودية وتحديد فاعلية وتنظيم المؤسسة ، كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى التنفيذ أو على مستوى الإدارة.⁴

الفرع الثالث: أهداف ودور المحاسبة التحليلية.

- ❖ تقدير تكاليف الأنشطة والمنتجات خلال الفترة القادمة (والتي تسمى بالتكاليف التقديرية والمعيارية)
- ❖ حصر وتسجيل التكاليف التاريخية بهدف تحديد تكلفة الإنتاج المباع وتكلفة المخزون.

¹ فتح الرحمن الحسن منصور ، بابكر إبراهيم الصديق ، "محاسبة التكاليف" ، الطبعة الأولى ، جامعة السودان المفتوحة، صنعاء ، 2009، ص16.

² بوعقوب عبد الكريم ، "المحاسبة التحليلية" ، الطبعة الثالثة ، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2004، ص8.

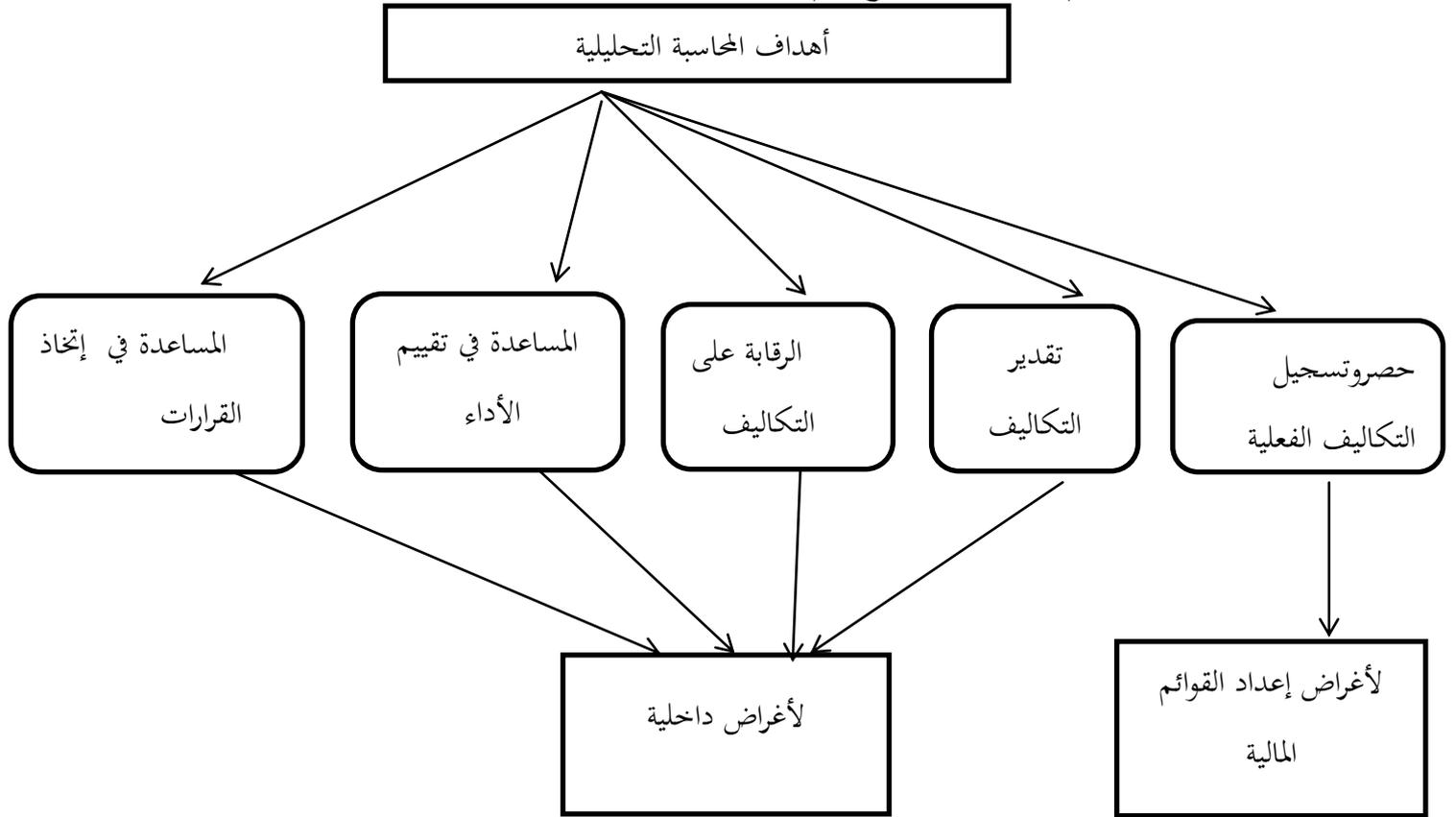
³ عمر عبد الله شقر ، «محاسبة التكاليف الصناعية» ، الطبعة الأولى ، دار البداية ناشرون وموزعون ، عمان ، 2010 ، ص15.

⁴ ناصر دادي عدون ، "تقنيات مراقبة التسيير - المحاسبة التحليلية" ، الجزء الأول ، دار محمدية العامة ، الجزائر ، 2000، ص8.

- ❖ الرقابة على التكاليف من خلال المساعدة في إعداد المعايير وقياس التكاليف الفعلية ومقارنتها بالتكاليف التقديرية لتحديد الانحرافات وتحليلها.
- ❖ توفير المعلومات عن التكاليف الملائمة في الوقت المناسب لمساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات الإدارية اللازمة لحل المشاكل التي قد يواجهها أثناء تأديتها لمهامها المختلفة
- ❖ تحقيق الربحية في المدى القصير والمحافظة على الموقع التنافسي في المدى الطويل وإلى جانب تحسين النوعية والرضا للزبائن والتوقيت الملائم للمعلومات من أجل المساعدة في اتخاذ القرارات القصيرة وطويلة الأجل
- ❖ تساعد إدارة التكلفة على إظهار تكلفة المنتجات بصورة دقيقة ورقابتها وقياس الأداء.
- ❖ تقييم أداء الوحدات الفرعية في المنشأة لتحديد كفاءتها في أداء المهام المختلفة.¹

¹ هاني عاطف، "محاسبة التكاليف"، دار الكتب والوثائق القومية، 2016، ص 8-9.

الشكل رقم (1-02): يوضح أهم أهداف المحاسبة التحليلية .



المصدر: هاني عاطف، "محاسبة التكاليف"، مرجع سبق ذكره، ص9.

المطلب الثاني: الموازنات التقديرية.

الفرع الأول: مفهوم الموازنات التقديرية.

تعرف الموازنة التقديرية على أنها "ترجمة لأهداف المشروع في خطة عمل مستقبلية تعتمد على عدة فروض وتتطلب موافقات المستويات الإدارية المسؤولة عن تنفيذها".¹

وتخدم الميزانيات التقديرية هدفين رئيسيين هما:²

¹ نوبلي بجلاء، "استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية"، رسالة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة بسكرة، 2014-2015، ص95.

² وليد ناجي الحيايلى، "المدخل في المحاسبة الإدارية"، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 1991، ص45.

1- التخطيط ورسم السياسات عن طريق توظيف الأهداف وتبيان الفروض التي تقوم عليها هذه الأهداف، وتحديد الوسائل اللازمة لتحقيق الأهداف ، والمفاضلة بين البدائل ، والتنسيق بين الإمكانيات المتاحة والأهداف المرجوة ، ووضع أنماط أو معدلات للأداء باستخدام الطريقة أوبناء على الخبرة في الماضي والمعلومات الفنية المتوفرة وما يمكن التنبؤ به في المستقبل .

2- الرقابة عن طريق مقارنة ما يحدد مستقبلا بما يتحقق فعلا وتبيان التغيرات بين المسبقات والفعليات ، وتحليل الأسباب التي أدت إلى هذه التغيرات وتوجيه نظر الإدارة في الحال إلى وجود أي إنحرافات هامة عن الخطة لإتخاذ الخطوات المصححة اللازمة وتشجيع الكفايات .

كما يمكن تعريفها على أنها "أحد الأركان الرئيسية للمحاسبة الإدارية ، وتستخدم في تخطيط أهداف المؤسسة والرقابة على أعمالها ، كما أنها أسلوب يتم بمقتضاه وضع التقديرات القيمية والكمية لبرامج وأنشطة المؤسسة لفترة مستقبلية.¹

كما تعرف على أنها خطة عمل شاملة ومفصلة، ومعبر عنها في صورة مالية ، تهدف إلى تنظيم وتنسيق النشاط الاقتصادي خلال فترة مستقبلية، وذلك لتحقيق أفضل استخدام ممكن للموارد المتاحة.²

الفرع الثاني: أنواع الموازنات التقديرية.

توجد تقسيمات عديدة للموازنات التقديرية منها :³

1- تقسيم من حيث الفترة الزمنية:

أ-الموازنات التقديرية قصيرة الأجل: يستخدم هذا النوع في الفترات القصيرة التي لا تتعدى عادة السنة.

ب-الموازنات التقديرية طويلة الأجل: وتخص الأعمال الذي ترغب المؤسسة في تحقيقها على المدى الطويل (الذي تتعدى السنة الواحدة)، حيث الغاية منها ليست رقابية بل تخطيطية تعمل على التنسيق بين الأهداف والإمكانيات والهدف الأساسي منها هو تحديد الإتجاه العام الذي ستسلكه المؤسسة في المستقبل .

¹ سالمى ياسين، "الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرار في المؤسسة"، مرجع سبق ذكره، ص55.

² ناصر نور الدين عبد اللطيف، "الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004، ص151.

³ نوبلي نجلاء، "استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية"، مرجع سبق ذكره، ص99-100.

2- تقسيم من ناحية وحدة القياس المستعملة: وفقا لهذا التقسيم يوجد:

أ- الموازنات العينية: وهي موازنات تعبر عنها إما بكميات الوحدات أو ساعات العمل.

ب- الموازنات النقدية: يعبر عن هذا النوع من الموازنات بالوحدات النقدية وهذا النوع السائد في المؤسسات نظرا لاعتماده على المعلومات المحاسبية (النقدية).

3- تقسيم من ناحية الطبيعة التي تغطيها: نجد وفق هذا التقسيم:

أ- الموازنة التشغيلية: يضم هذا النوع مجمل نشاط المؤسسة الاقتصادية بكل جوانبه، أي تغطي النشاطات العادية للمؤسسة ويتبع ضمن هذا النوع مايلي:

- الموازنة التقديرية للمبيعات: تعتبر الأساس الذي يستند عليه إعداد الموازنات الأخرى حيث يتم إعدادها على أساس تفصيلي أو تحليلي فيجب أن توضح المبيعات من كل منتج وفي كل منطقة، كما توضح كل نوع من أنواع العملاء وسياسة البيع وهذا ما يؤدي إلى توفير البيانات اللازمة لإعداد الموازنات الأخرى .

- الموازنة التقديرية للإنتاج: ويقدر في هذه الموازنة تكاليف الإنتاج السلع حيث تتكون تكاليف الإنتاج من تكاليف مباشرة (تكاليف مواد أولية، أجور مباشرة... إلخ)، بالإضافة إلى تكاليف غير مباشرة (كالصيانة، الإهلاك... إلخ)، وكذا تخطيط الإنتاج لضمان توافر الكميات المطلوبة .

- الموازنة التقديرية للتموينات : الهدف من وراء إعداد هذه الموازنة هو ضمان أن كمية المواد التي يحتاج إليها برنامج الإنتاج سوف يتم توفيرها بالكمية المطلوبة والوقت المناسب.

ب- الموازنة المالية: تشمل كل خطط التمويل سواء المتعلقة بالاستغلال أو التي تختص بالمشاريع الاستثمارية التي ترغب المؤسسة الاقتصادية القيام بها وتتكون هذه الموازنة من:

- الموازنة الاستثمارية: تتعلق بالإفناق الاستثماري للمؤسسة الاقتصادية الذي تنوي القيام به ، حيث تعمل على وضع خطة استثمار والبحث عن أحسن طريقة كتمويله على تنفيذه طبقا للخطة المرسومة .

- الموازنة النقدية: وتشمل جميع الإيرادات النقدية المتوقعة وكذلك المدفوعات النقدية المتوقعة وتكون إما على أساس يومي شهري أو سنوي .

- جدول التمويل النقدي : ويتم إعداده بناء على العمليات المتوفرة في تحديد المركز المالي للمؤسسة الإقتصادية، حيث يوضح هذا الجدول جميع التغيرات في أرصدة حسابات المركز المالي .

ج- الموازنة الشاملة: وهي موازنة تشمل كل أنواع الموازنات السابقة الذكر.

4- تقسيم على أساس معيار الثبات والمرونة:¹

أ- الموازنات الثابتة : هذا النوع من الموازنات تكون مبنية على أساس إفتراض مستوى من النشاط . وتستعمل في المؤسسات التي تنشط في محيط تستطيع أن تتنبأ بدقة بحجم نشاط الفترة القادمة.

ب- الموازنات المرنة والمتغيرة: الموازنات المرنة تعد على أساس تعدد الأسعار بينما الموازنات المتغيرة أو الديناميكية تعد على أساس عدة مستويات من النشاط. ويمكن أن نعبر بالموازنة المرنة على النوعين من الموازنات المرنة والمتغيرة. ويعتبر هذا النوع من الموازنات أداة فعالة لتقييم الأداء .

5- من ناحية درجة التفاصيل التي تشمل عليها الموازنات التقديرية:²

أ- موازنة المسؤولية : تتضمن الأعمال المراد تنفيذها خلال فترة الموازنة ،فموازنة المسؤولية هي أداة فعالة للرقابة لأنها تزودنا بالمعلومات المفصلة التي بواسطتها نقيم أداء المسؤول الذي هو على رأس ذلك القسم أو الورشة والإجراءات المصححة الواجب القيام بها .

ب- موازنة البرامج: يحدد هذا الصنف ماتنوي المؤسسة القيام به من خطط رئيسية، وأساس موازنة البرامج هو نشاط معين أو عملية محددة ننوي القيام بها كإجراء آلة جديدة، إنتاج منتج جديد ،القيام بحملة للدعاية ،فتح سوق جديد... إلخ .

وظائف الموازنات:³

1- التخطيط: التخطيط وظيفة إدارية مهمة ورئيسية، حيث تكون الأهداف التي يمكن تحقيقها متماشية مع نشاط المؤسسة.

¹ محمد فركوس ،"الموازنات التقديرية -أداة فعالة للتسيير -"، ديوان المطبوعات الجامعية ،الجزائر ،2001،ص8.

² محمد فركوس ،"الموازنات التقديرية -أداة فعالة للتسيير -" ، مرجع سبق ذكره ،ص9.

³ عبد اللطيف إمام حاج عمر، زين العابدين عالم مصطفى أحمد ،"المحاسبة الإدارية "، جامعة السودان المفتوحة، صنعاء، 2011،ص115.

2-التنسيق: وتعني تظافر الجهود في كفية تنفيذ أهداف المنشأة عن طريق الموازنة، حيث تعد الموازنة أداة اتصال بين الأقسام المختلفة سواء في مرحلة الإعداد أو في مرحلة تنفيذ الخطة .

3-الرقابة: وهي وظيفة مهمة لا يمكن إغفالها أثناء مدة التنفيذ، حيث يتم التعرف على مراحل سير العمل وفقا للأهداف المخططة، ويتم متابعة الأقسام لأدائها والتعرف على الانحرافات.

-حيث تتم الرقابة عن طريق مقارنة ما يحدد مستقبلا بما يتحقق فعلا وتبيان التغيرات بين المسبقات والفعليات ، وتحليل الأسباب التي أدت الى هذه التغيرات وتوجيه نظر الإدارة في الحال إلى وجود انحرافات هامة عن الخطة لاتخاذ الخطوات المصححة اللازمة وتشجيع الكفاءات.¹

المطلب الثالث: التحليل المالي.

بدأ الاهتمام بالتحليل المالي في نهاية القرن التاسع عشر، حيث استعملت البنوك النسب المالية التي تبين مدى قدرة المؤسسة على الوفاء بديونها.

كان للأزمة الاقتصادية العالمية الأثر في تطور تقنيات التحليل المالي، ففي سنة 1933 أسست في الولايات المتحدة الأمريكية لجنة للأمن والصراف، ساهمت في نشر الإحصائيات المتعلقة بالنسب المثالية لكل قطاع اقتصادي .

الفرع الأول: مفهوم التحليل المالي.

توجد عدة تعاريف للتحليل المالي يمكن طرح أهمها في ثلاث تعاريف التالية:

- يعرف على أنه "هو علم له قواعد ومعايير يهتم بتجميع البيانات والمعلومات الخاصة بالقوائم للمنشأة، وإجراء التصنيف اللازم لها، ثم إخضاعها إلى دراسة تفصيلية دقيقة وإيجاد الربط والعلاقة فيما بينها".²

¹وليد ناجي الحياي، "المدخل في المحاسبة الإدارية"، مرجع سبق ذكره، ص45.

²سيد عطاء الله السيد، "التدريب المحاسبي والمالي"، الطبعة الأولى، دار الرياءة والتوزيع، عمان، 2013، ص207.

- "هو دراسة القوائم المالية في ظل مجموعة من البيانات الإضافية المكملة بعد تبويبها التبريد الملائم، وباستخدام الأساليب الإحصائية والرياضية وذلك لغرض إبراز الارتباطات التي تربط بين عناصرها وبهذا الشكل فإن التحليل المالي يساعد في الحصول على إجابات موضوعية على أسئلة جوهرية تتم الأطراف المعنية".¹

- كما يعرف التحليل المالي على أنه: عملية يتم من خلالها استكشاف أو اشتقاق مجموعة من المؤشرات الكمية والتنوعية حول نشاط المشروع".²

الفرع الثاني: أهمية التحليل المالي.

- تحديد مدى كفاءة الإدارة في جمع الأموال من ناحية، وتشغيلها من ناحية أخرى.
- الحصول على مؤشرات تبين فعالية سياسات المؤسسة وقدرتها على النمو.
- التحقق من مدى كفاءة النشاط التي تقوم به المؤسسة.
- المساعدة في عملية التخطيط المالي للمؤسسة .
- مؤشر على مدى نجاح أو فشل إدارة المؤسسة في تحقيق الأهداف المرجوة.
- مؤشر للمركز المالي الحقيقي للمؤسسة.
- إعداد أرضية مناسبة لاتخاذ القرارات الملائمة.³

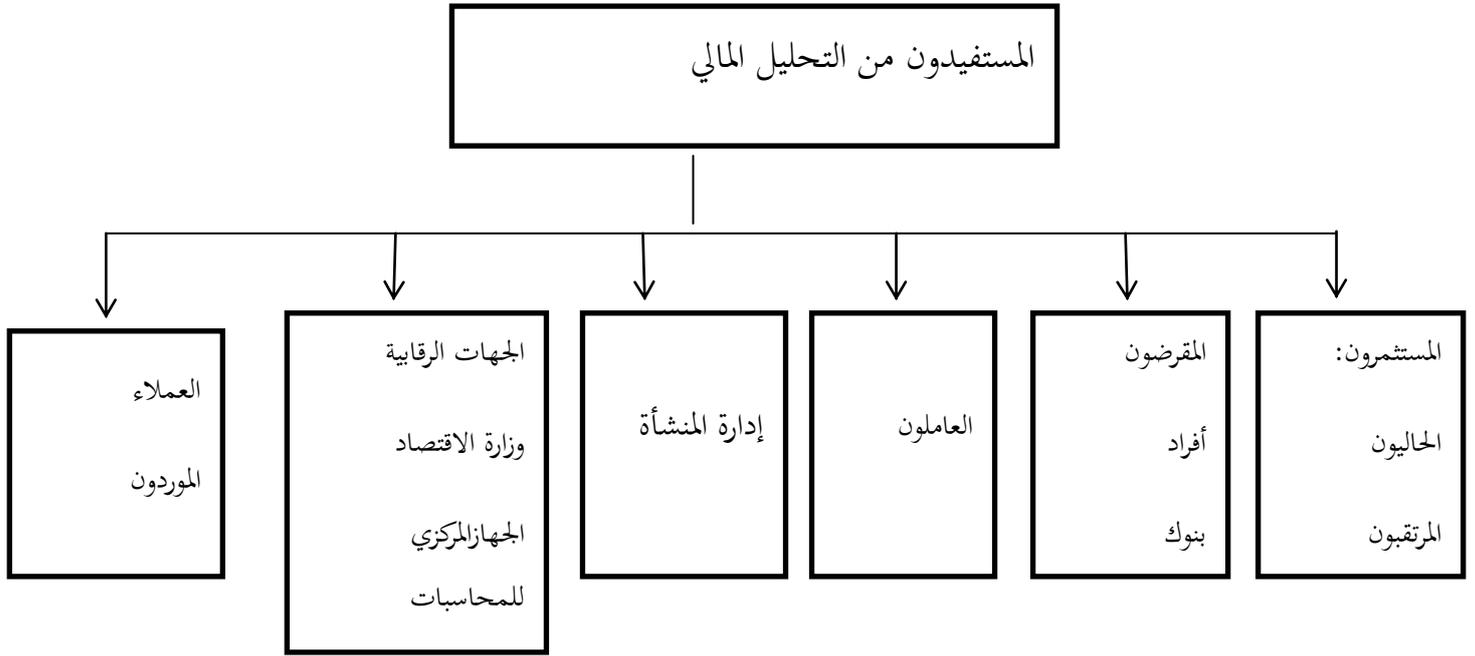
تحدد وتبلور أهمية التحليل المالي على ضوء ونوعية الفئات المستفيدة منه، والتي تتمثل أهمها فيما يلي:

¹ حمزة محمود الزبيدي، "التحليل المالي (تقييم الأداء والتنبؤ بالفشل)"، مؤسسة الوراق، عمان، 2000، ص38.

² وليد ناجي الحيايلى، "الإتجاهات الحديثة في التحليل المالي"، الأكاديمية العربية للدنمارك، 2007، ص22.

³ فهمي مصطفى الشيخ، "التحليل المالي"، الطبعة الأولى، فلسطين، 2008، ص3.

الشكل رقم (1-03): يوضح الجهات المستفيدة من التحليل المالي



المصدر: صلاح بسيوني عيد وآخرون، "المحاسبة الإدارية"، الطبعة الأولى، القاهرة، مصر، 2017، ص 142 .

الفرع الثالث: أنواع التحليل المالي.

يستخدم المحللون الماليون نوعين من التحليل المالي، الأول يسمى تحليل الاتجاهات أو التحليل الأفقي والثاني يسمى التحليل المالي بالنسب.

1. **تحليل الاتجاهات:** يلجأ المحللون الماليون إلى تحليل الاتجاهات لدراسة حركة الحساب أو النسب المالية على مدار عدة فترات مالية، وذلك للتعرف على مقدار وإتجاه التغير الحادث في حركة الحساب أو النسبة على مدار الفترة الزمنية مجال المقارنة، مما يوفر للتحليل المالي سمة الديناميكية التي يسعى إليها المحلل، والتي تمكنه من تكوين صورة دقيقة عن واقع المؤسسة وعن إتجاهاتها المستقبلية .

2. **التحليل المالي للنسب:** يعتبر هذا الأسلوب مرادفاً للتحليل الرأسي، إذ تتم مقارنة الأرقام في القوائم المالية نفسها، ويمكن لهذه المقارنة أن تتم بين بند معين كالمخزون السلعي، بالقيمة الإجمالية للبند الذي ينتمي إليه الحساب وهو بند الأصول المتداولة ليظهر نتيجة المقارنة على شكل نسبة مئوية.¹

¹ فهمي مصطفى الشيخ، "التحليل المالي"، مرجع سبق ذكره، ص 5.

يمكن اشتقاق عدد كبير من النسب المالية التي يمكن للمحللين استخدامها كمؤشرات في تقييم أداء المؤسسة، ويمكن تقسيم هذه النسب إلى خمس مجموعات رئيسية على النحو التالي:¹

نسب السيولة: تهتم بتقييم الأداء من خلال دراسة وتحليل قدرة الإدارة في الوفاء بتسديد الالتزامات المستحقة على المؤسسة في تاريخ استحقاقها.

نسب النشاط: هدفها ينحصر في قياس كفاءة وفاعلية الإدارة في استخداما لديهما من استثمارات في الموجودات في خلق وتوليد المبيعات مثل معدل دوران المخزون ومعدل دوران الموردين.

نسب الربحية: تعكس هذه النسب كفاءة وفاعلية أداء المؤسسة في توليد الأرباح وتعظيم الربحية المحققة من النشاط التشغيلي للمؤسسة ومن هذه النسب:

1. نسبة مجمل الربح.

2. نسبة هامش الربح.

3. معدل العائد على حق الملكية.

4. معدل العائد على الاستثمار .

نسب السوق: تسمى بنسب التقييم أو نسب إعادة الاستثمار وهي مجموعة من النسب المتخصصة ذات الأهمية الأكثر في تقييم الأداء الإستراتيجي والمرتبطة بتحقيق هدفها المركزي المرتبط بتعظيم القيمة السوقية للسهم العادي فيها، ومن هذه النسب :

1. نسبة الربح لكل سهم عادي.

2. السعر السوقي للسهم (قيمة السهم)

3. نسبة السعر السوقي للسهم إلى الربح لكل سهم.

4. نسبة القيمة السوقية للسهم إلى قيمته الدفترية.

¹ حمزة محمود الزبيدي، "التحليل المالي (تقييماً لأداء والتنبؤ بالفشل)"، مرجع سبق ذكره، ص 65-66.

5. عائد التوزيعات للسهم.

نسب الرفع المالي: وتستخدم لتقييم القدرة على توليد الأرباح، مثل نسبة الهامش، والعائد على الأصول، والعائد على حقوق المساهمين، وربحية السهم.

خلاصة الفصل:

من خلال دراستنا لهذا الفصل والذي تضمن الإطار المفاهيمي لمراقبة التسيير مبرزين مفهوم الرقابة والتسيير خلصنا أن مراقبة التسيير تساعد المسيرين على التأكد أن الموارد المتاحة مستعملة بفعالية ونجاعة وكفاءة من أجل ضمان تسيير ما خططته المؤسسة والوصول إلى الأهداف التي تسعى إليها ، كما تعمل على المقارنة بين الخطط الموضوعة أو التقديرات مع النتائج المحققة واكتشاف الانحرافات وتحليلها ومعرفة أسبابها وبالتالي يمكنهم من التعرف على الخلل لتحسين أداء المؤسسة في المستقبل .

ومن أجل ضمان فعالية مراقبة التسيير تحتاج المؤسسات العديد من الأساليب التي تمكنهم من معرفة السير الحسن وتقييم الأداء كما تستخدمها في مراقبة الأنشطة التي تمارسها في كل مراحلها.

الفصل الثاني

أساليب مراقبة التسيير الحديثة

تمهيد:

في ظل التطورات التي عرفتتها المؤسسات الإقتصادية وخصوصا في عصر المنافسة وتكنولوجيا المعلومات تعرضت مراقبة التسيير إلى إنتقادات منها عدم الدقة في إحتساب التكاليف وعدم الإستجابة إلى التغيرات التي عرفتتها بيئة العمل ومايصاحبها من غموض الأمر الذي تطلب تبني أساليب حديثة تعمل على توفير المعلومات المالية وغير المالية الملائمة لإتخاذ القرارات وتبني طرق تعمل على تحديد التكلفة بدقة.

حيث سنتطرق في هذا الفصل إلى ثلاث أساليب حديثة لمراقبة التسيير منها التكلفة على أساس الأنشطة والتي تعبر عن تحديد التكلفة من خلال تحليل العمليات والأنشطة ومعرفة مسببات التكلفة والتكلفة المستهدفة التي تعبر عن التكلفة التي تهدف المؤسسة الوصول إليها ابتداء من مرحلة تصميم المنتج وخلال دورة حياة المنتج. أما الأسلوب الثالث فهو بطاقة الأداء المتوازن فهي تعمل على تقييم الأداء المالي وغير المالي للمؤسسة وتتكون من أربعة أبعاد وهي البعد المالي، بعد الزبائن، بعد العمليات الداخلية وبعد النمو والتعلم .

ولذلك سنقسم الفصل إلى ثلاث مباحث.

المبحث الأول: نظام التكلفة على أساس الأنشطة.

المبحث الثاني: التكلفة المستهدفة.

المبحث الثالث: بطاقة الأداء المتوازن.

المبحث الأول: نظام التكلفة على أساس الأنشطة ABC.

يعتبر نظام التكلفة على أساس النشاط ABC إحدى تقنيات إدارة الكلفة، ظهرت أواخر الثمانينيات من قبل كل من Kaplan و Cooper لمعالجة القصور في أنظمة التكاليف التقليدية والمتمثلة في عدم تحديد التكاليف بدقة وعدم توفير المعلومات المناسبة للأغراض الإدارية حيث جاء لحل مشكلة تخصيص التكاليف غير المباشرة وتخفيض التكاليف وزيادة الربحية في المؤسسات التي تعمل في بيئة غير مستقرة.

سنتطرق في هذا المبحث إلى ثلاث مطالب وهي :

المطلب الأول: ظهور نظام التكلفة على أساس الأنشطة وأسباب التحول إلى هذا النظام.

المطلب الثاني: مفهوم وأهمية وخطوات تطبيق نظام ABC.

المطلب الثالث: الصعوبات التي تواجه تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

المطلب الأول : ظهور نظام التكلفة على أساس الأنشطة وأسباب التحول الى هذا نظام .

الفرع الأول: ظهور نظام التكلفة على أساس الأنشطة.

بدأ ظهور نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة ABC بداية من عقد الثمانيات على يد بعض الأكاديميين من أمثال روبين كوبر وروبرت كلاين حين أخذوا يشيرون عددا من علامات الاستفهام حول درجة كفاية وملائمة الممارسات العملية لنظم محاسبة التكاليف التقليدية في هذا الوقت تمكن روبين كوبر من تطوير نظام جديد للتكاليف يقوم على فكرة تخصيص التكاليف الإضافية على الأنشطة ثم على المنتجات أطلق عليه ABC Activity-Based Costing ويقوم مفهوم نظم محاسبة على أساس النشاط على فكرة أن المنتجات تحتاج إلى مؤسسات تقوم بأنشطة تتطلب " تكلفة أو الموارد " ، مما يعني ضرورة تصميم النظم حيث يتم تخصيص أي تكاليف لا يمكن تخصيصها مباشرة للمنتج على الأنشطة المتسببة فيها ، ومن ثم يسهل تخصيص تكاليف كل نشاط على المنتج أو المنتجات حسب درجة إستفادتها المتوقعة من ذلك النشاط .¹

¹أحمد صلاح عطية، "محاسبة التكاليف النشاط ABC للإستخدامات الإدارية"، الطبعة الأولى ، دار الجامعية ،الاسكندرية ،مصر ، 2006 ، ص 70.

ولقد مرت طريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة حتى وصلت إلى ما هي عليه اليوم بثلاث مراحل نذكرها كما يلي:¹

المرحلة الأولى: إدارة النشاط.

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

- إكتشاف وإستبعاد الأنشطة التي لاتضيف قيمة لهذه السلسلة ، مثل استخدام نظام إنتاج الفوري .
- تحسين وتعزيز الأنشطة التي تضيف قيمة، من خلال تحسين جودة وسرعة الاستجابة لطلبات العملاء.

المرحلة الثانية : محاسبة تكاليف الأنشطة.

جاءت هذه المرحلة لتؤكد أن كل التكاليف ثم تقليصها أو تقليلها من خلال :

- تحديد المسببات التكلفة وارتباطها بالأنشطة .
- تتبع تفاعلاتها مع الأنشطة الأخرى .

المرحلة الثالثة: مدخل محاسبة الأنشطة.²

ركزت هذه المرحلة على أن مدخل التكاليف على أساس الأنشطة بمثابة أداة إستراتيجية توفر بيانات محاسبية مالية وغير مالية ملائمة لإتخاذ القرارات المختلفة في الأجل القصير والطويل بما يحقق مبدأ تكاليف مختلفة لأغراض مختلفة أي أن مدخل التكاليف على أساس الأنشطة أصبح بمثابة مدخل للمعلومات وأحد الأساليب الحديثة في إدارة التكلفة الإستراتيجية في بيئة التصنيع الحديثة، في هذه المرحلة ظهرت أساليب تعتمد على مفهوم تحليل الأنشطة ومن هذه مايلي (مدخل الإدارة على أساس الأنشطة ،مدخل إعداد الموازنة على أساس الأنشطة، ومدخل المساءلة المحاسبية على أساس الأنشطة).

¹أحمد حابي، " دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائرية "، مذكرة ماجستير، قسم محاسبة وتدقيق، جامعة الجزائر 03، 2010-2011، ص 63-64.

²جليل إبراهيم صالح، " مشاكل وصعوبات تطبيق مدخل التكاليف على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية العراقية "، مجلة كركوك للعلوم الإدارية والإقتصادية، مجلد3، العدد1، 2013، ص 194 .

الفرع الثاني : الأسباب والعوامل التي أدت إلى التحول من نظام التكاليف التقليدي إلى نظام ABC .

يوجد عدة عوامل ساعدت على التحول من نظام التكاليف التقليدي إلى نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة ومنها:¹

- زيادة نسبة التكاليف الصناعية غير المباشرة إلى إجمالي التكاليف الصناعية نتيجة استخدام الآلات الصناعية المتطورة والتي حلت محل الأجور المباشرة ، وهذا بدوره أدى إلى انخفاض تكاليف الأجور المباشرة على حساب ارتفاع عجز نظام تكاليف الصناعية غير مباشرة .

- زيادة عدد المنتجات واختلاف مواصفاتها وتنوع أصناف المنتج الواحد ، كل ذلك أدى إلى عجز نظام التكاليف التقليدي في توزيع التكاليف الصناعية غير مباشرة على المنتجات المختلفة بشكل دقيق .

- زيادة التنافس بين المؤسسات في السوق .

- الحاجة إلى قوائم تكاليف تتوفر فيها الدقة والتفصيل والتحليل وذلك لمساعدة المؤسسات في إعداد القوائم الختامية ومساعدتها في التخطيط ورسم السياسات .

- التطور الكبير في أدوات القياس والتحليل الحديثة مما أدى إلى دقة في تخفيض التكاليف الصناعية غير المباشرة ، أدت هذه التحولات إلى توجيه الانتقاد والقصور إلى نظام التكاليف التقليدي في كثير من النقاط وأهمها استخدام الطرق التقليدية في تخفيض التكاليف الصناعية غير المباشرة على وحدات الإنتاج ، والانتقاد الموجه لنظام التكاليف التقليدي في إعداد قوائم التكاليف لقياس التكلفة بشكل إجمالي .

¹ محال عبد الله خليل، " تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة "، رسالة ماجستير قسم المحاسبة ، جامعة الشرق الأوسط ، 2012، ص14.

المطلب الثاني: مفهوم وأهمية وخطوات تطبيق نظام ABC.

الفرع الأول: مفهوم نظام ABC.

لقد حظي نظام ABC بتعريفات عديدة منها :

يرى "Emblemsvag" : إنه نظام متعدد المراحل تخصص فيه الموارد إلى الأنشطة باستعمال موجهات الموارد ثم من الأنشطة إلى أنشطة أخرى باستعمال موجهات الأنشطة الوسيطة ثم من الأنشطة إلى المنتجات باستعمال موجهات الأنشطة إحصائية.¹

كما عرف "Horngren" نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة بأنه ذلك النظام الذي يصحح أنظمة محاسبة التكاليف الأخرى عن طريق التركيز على الأنشطة الفردية واعتبارها موقع التكلفة الأساسي.²

يمثل نظام التكاليف المستند إلى الأنشطة محاولة جادة للتوصل إلى تكلفة وحدة المنتج أو الخدمة والتي تتصف بالدقة والعدالة وذلك من خلال تخصيص التكاليف الغير المباشرة على الأنشطة كالمرحلة أولى ، ثم إعادة تخصيص ما جمع لدى الأنشطة من تكاليف على المنتجات أو الخدمات.³

نظام يفترض التدفقات النقدية الخارجة تكون للحصول على التجهيزات الموارد التي تستهلك فيها بعد بواسطة الأنشطة ، بمعنى أن الأنشطة تسبب الكلف وأن المنتجات أو الخدمات تحقق الطلب على الأنشطة.⁴

¹عباس نوار كحيط الموسوي ، فاطمة صالح مهدي الغريال ، " تكامل بين إدارة الجودة الشاملة TQM وأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) "، مجلة الإدارة والاقتصاد ، العدد الثمانون ، 2010، ص19.

² إسماعيل يحي التكريتي ، " محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة" ، دار الحامد ، عمان،الاردن،2008،ص 162 .

³ عبد الله عباس ، "أثر تطبيق نظام التكاليف المستندة للنشاط (ABC) على قرارات التسيير" ، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية ، جامعة قاصدي مرياح ورقلة ، 2011- 2012 ، ص 101.

⁴ محمد المحمود عبد الله النحوي ،"أهمية التكاليف الشاملة بين إدارة الجودة الشاملة وتقنيات الإدارة التكلفة في تحسين الأداء في الشركات الصناعية المساهمة العامة الإدارية" ، مذكرة ماجستير ، قسم المحاسبة والتمويل ، جامعة الشرق الأوسط ، 2013 ، ص 18.

مقومات نظام التكاليف على أساس الأنشطة :

1- الأنشطة:

يعرف (**Michel Gervais**) النشاط على أنه مهمة محددة أو مجموعة من المهام التي لها طبيعة مكتملة، حيث تسمح هذه الطبيعة بإضافة قيمة لإعداد منتج معين .¹

كما يعرف (**J.Brimson et c.Berliner**) على أنه عملية ضرورية ووظيفة في المؤسسة تدخل ضمنها خدمة أو عدة خدمات.²

2- الموارد :

هي العناصر التي يمكن استخدامها في أداء الأنشطة كالرواتب والمواد وأي موجودات غير نقدية والتي لا يمكن الإستغناء عنها لإنجاز الأنشطة ، فهي تكمل كافة مدخلات الأنشطة المادية والبشرية كالألات والمعدات والتجهيزات المختلفة ، العنصر البشري المباني ومستلزمات الأخرى لإنجاز مخرجات النظام .³

3- مسببات التكلفة:

يقصد بمسببات التكلفة أو محدد التكلفة " السبب الجوهرى الذي أدى إلى خلق أو تكوين تكلفة " ويعتبر العامل المؤثر في حدوث التكلفة فكل تغير مسبب في التكلفة يؤدي إلى تغير في التكلفة فهو يشرح كيفية استهلاك المنتجات للأنشطة ويعد بمثابة وسيلة بين تكاليف النشاط والمخرجات من المنتجات والخدمات .⁴

¹Michel Gervais, " **control de gestion** ", 7eme édition economica, paris France, 2000, p 171.

²Hélène Loning et AL, "**le control de gestion**", 2édition DONOD, paris France, 2003, p 54.

³ لبنى الهاشم نعمان ، "أثر نظام التكاليف على أساس الأنشطة على جودة المعلومات المحاسبية وتحسين الأداء" ، أطروحة دكتوراه ، جامعة النيلين، 2017، ص47.

⁴ سعاد حمدية ، "إستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس أنشطة ABC في تحديد تكلفة خدمة الصحية"، مذكره ماجستير، قسم علوم التسيير ، جامعة بسكرة ، 2010-2011، ص59.

جدول رقم(2-01): أمثلة عن مسببات التكلفة.

أنواع الأنشطة	أنواع المسببات
أنشطة على مستوى الوحدات المنتجة	ساعات عمل الآلات. ساعات العمل البشري. عدد وحدات المخرجات.
أنشطة على مستوى الدفعة.	عدد الأوامر المنفذة. وزن المواد المتناولة . عدد مرات إعداد الآلات . عدد ساعات إعداد الآلات .
أنشطة على مستوى نوعية المنتجات.	عدد مرات الفحص . عدد ساعات الفحص. عدد الإختبارات . عدد أنواع القطع. عدد ساعات التصميم. عدد أوامر التغيير الهندسي.
أنشطة على مستوى المصنع.	تحدد بطريقة كيفية: مرتبات إدارة المصنع. الضرائب العقارية والتأمينات . تكاليف إدارة الأفراد. تكاليف تدريب العاملين.

المصدر : إسماعيل حجازي، معالم سعاد، "محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة"، الطبعة الأولى، دار أسامة للنشر والتوزيع ، الأردن، 2013، ص 116.

4- هدف التكلفة:¹

يمكن أن يعبر عنه بالمسبب الرئيسي للتكلفة ويتمثل في أحد العناصر التالية:

(منتج ، خدمة ، زبون ، الطلبية) .

نموذج مدخل التكلفة على أساس الأنشطة .

يتطلب تصميم نموذج التكلفة على أساس النشاط ضرورة توصيف وتحديد الخطوات التالية:²

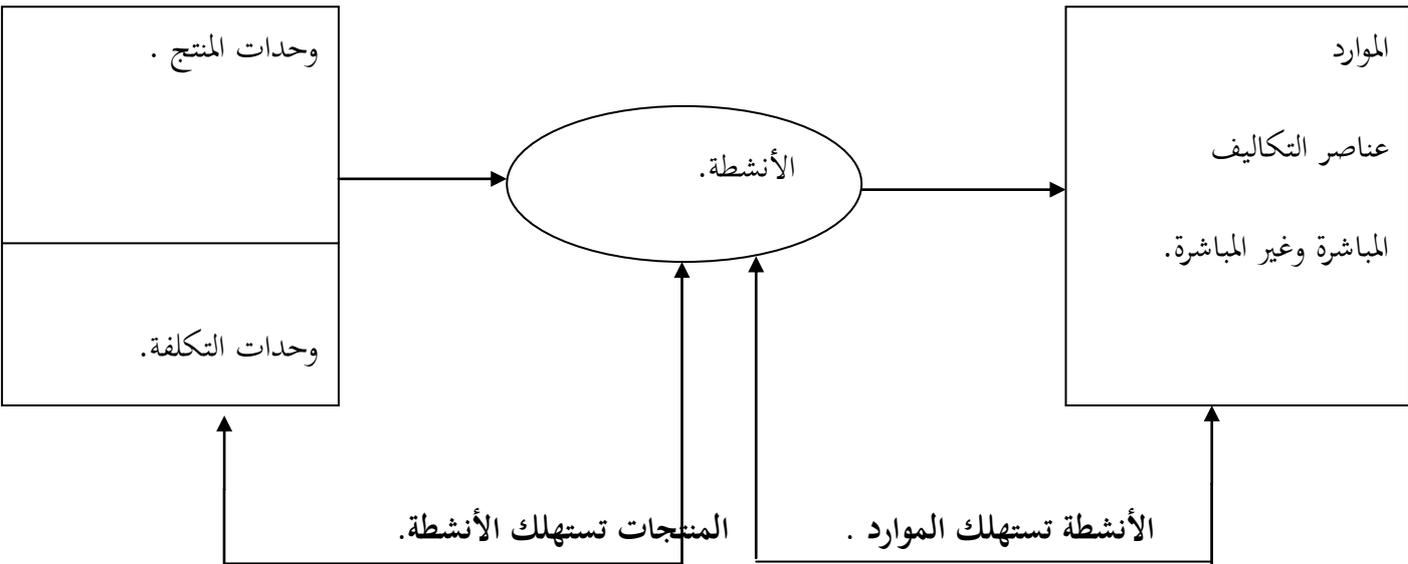
1-تحديد الموارد المتاحة أو عناصر التكاليف .

2-تحديد مسببات ومجمعات التكلفة .

3-تحديد وحدات التكلفة أو وحدات الإنتاج .

وفي ضوء الخطوات الثلاث السابقة يمكن بناء نموذج التكلفة على أساس النشاط على النحو التالي:

الشكل رقم(2-04):نموذج التكلفة على أساس النشاط.



المصدر: محمد عبد الفتاح العشمري ، " محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث" ،مرجع سبق ذكره، ص294.

¹قويدر الواحد عبد الله ، " دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة العمومية الاقتصادية " ، مذكرة ماجستير ، قسم علوم التسيير ، جامعة الشلف ، 2007، ص85.

² محمد عبد الفتاح العشمري ، " محاسبة التكاليف المنظورين التقليدي والحديث" ، الطبعة الأولى ، دار اليازوري العلمية، عمان،الأردن ، 2011، ص 293 - 294.

يتضح من نموذج مدخل التكلفة على أساس النشاط مايلي :

1- يتم تخصيص التكاليف سواء مباشرة أو غير المباشرة على المنتجات أو على وحدات التكلفة بدلالة الأنشطة وفي إطار مسببات التكلفة وأيضاً مجموعات أو أوعية التكلفة المناسبة لكل مجموعة أنشطة متجانسة على حدة .

2- تعدد وحدات المنتج وتنوعها واختلاف حجمها يفترض في إطار هذا المدخل أن كل وحدة منتج سوق تستهلك قدر مختلف من التكاليف المباشرة وغير المباشرة اعتماداً على مدى استفادة كل منتج من الأنشطة بالمصنع.

3- المقصود بالنشاط في إطار هذا النموذج شكل من أشكال المدخلات بالمصنع كنشاط تصميم المنتج أو نشاط حركة الآلات أو لنشاط حركة الخامات وهكذا.

الفرع الثاني: أهمية تطبيق نظام ABC.

ترجع أهمية أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة إلى الحقيقة القائلة بأنه من المستحيل أن تدار الأشياء إذا لم تكن مقاسه بشكل سليم حيث يجب أن يتضمن تصميم أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة وصف للهيكل الحقيقي للموارد والأنشطة وأغراض التكاليف ، وكذلك فإن الهدف الأساسي من تنفيذ أسلوب التكاليف على أساس الأنشطة هو تدنية التكاليف في الأجل طويل ، حيث تنظر المنشأة عادة إلى مركزها في الأجل طويل وتهدف إلى زيادة حصتها في السوق وتعظيم ربحيتها.

كما أن تطبيق هذا الأسلوب من شأنه زيادة مقدرة الوحدة الاقتصادية على تتبع ورقابة التكاليف من خلال ربطها بأداء الأنشطة الأمر الذي يساعد على تلافي أوجه الإسراف.

خلص الباحثون إلى أن أهمية تطبيق أسلوب التكلفة على أساس النشاط تكمن في أنه يساعد على تقسيم المنشأة إلى أنشطة وفقاً للموارد التي يتم استهلاكها مما يحقق الرقابة على عناصر التكلفة والدقة في القياس ويساعد ذلك الأسلوب الإدارة في اتخاذ القرارات الإدارية بناءً على المعلومات الدقيقة التي يقدمها.¹

¹ أمل إبراهيم أحمد وادي وآخرون ، "أسلوب التكلفة على أساس النشاط ودوره في دقة قياس تكلفة الخدمات المعرفية"، مجلة علوم اقتصادية ، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا ، العدد 2016، 1، ص 93.

الفرع الثالث: خطوات تطبيق نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة.

ينطلق تصميم نظام ABC من مرحلة التخطيط والتي يتم من خلالها تحديد أهداف المراد تحقيقها وكذا إعداد فريق العمل المناسب من أجل تصميم وتنفيذ النظام.

يضم الفريق أعضاء من مختلف الوظائف ويجب أن يحضى بدعم الإدارة العليا ، يتم تحديد المشاكل التي تواجه المؤسسة ، ونوع ومستوى المعلومات المطلوب وذلك من أجل تحديد مستوى ودرجة التفصيل في تحديد ووصف الأنشطة .¹

يمر تطبيق نظام ABC بالمراحل التالية:

مرحلة الأولى: تحديد وتحليل الأنشطة.

يبدأ نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة بتحليل نظامي للأنشطة اللازمة لإنتاج منتج معين أو أداء خدمة معينة ، أي تحديد كل الأنشطة التي تستهلك الموارد اللازمة لإنتاج المنتج أو أداء خدمة حيث يتم بعدها إعداد خريطة تدفق الأنشطة .

تبين فيها بالتفصيل كل خطوة في عملية التصنيع بدءا من إستلام مواد الخام إلى غاية فحص وتسويق المنتج النهائي ، مع مراعاة تسجيل كل شيء على هذه الخريطة خاصة وقت القيام بكل نشاط وذلك لأنه مؤشر جيد لقيمة الموارد التي يستهلكها المنتج .²

مرحلة الثانية: تحديد تكلفة الأنشطة .

يتم تحديد المبلغ المنفق عن كل نشاط من خلال ربط الإنفاق والأنشطة باستخدام موجه تكلفة الموارد ، حيث يتجمع عدد من الأعمال في نشاط واحد مع التقرير عن تكاليف هذه الأعمال بصورة مستقلة إذ أن تكاليف النشاط تساوي مجموع تكاليف الفعاليات المؤلفة للنشاط وذلك باستخدام المعلومات المتاحة في السجلات

¹ قدوري هودة سلطان - لشلاش عائشة ، "أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تميز منظمات الأعمال" المؤتمر العلمي الرابع في تميز منظمات الاعمال - الاردن، 2012، ص 14.

² أمين بن سعيد ، "نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير وتحسين الأداء"، مذكرة ماجستير ، تخصص محاسبة وتدقيق ، جامعة الجزائر 03 ، 2010/2009 ، ص 103.

المحاسبية والتقارير اللازمة عند الضرورة هناك أنشطة رئيسية وأخرى ثانوية ، يتم تخصيص تكاليف الأنشطة الثانوية إلى الأنشطة الرئيسية التي تساندها ويتم تخصيص التكاليف إلى هدف التكلفة باستخدام موجهات تكاليف النشاط الذي يتم اختياره للأنشطة الرئيسية¹.

مرحلة الثالثة : إختيار مسببات التكاليف .

بعد الانتهاء بدراسة وتحديد الأنشطة وتكلفتها تأتي مرحلة تحديد مسببات التكلفة والتي هي عبارة عن العوامل التي أدت إلى نشوء النشاط أو تؤثر في حجم العمل ، وبالتالي تؤثر تكلفة النشاط وبالتالي هو مقياس كمي يعكس النشاط وهدف منه تحديد دقيق لحصة الأعباء الواجب تحميلها للمنتجات وغيرها من مواضيع التكلفة وتتبع تكاليف الأنشطة على وحدات الانتاج.²

مرحلة الرابعة: تحميل المنتجات تكاليف الأنشطة.

هي الخطوة الأخيرة التي يتم فيها توزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات المختلفة بناء على مسببات التكلفة إنطلاقاً من فكرة أن الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات تستهلك الأنشطة مما يتطلب تحميلها بهذه التكلفة وبالتالي التوصل إلى تكلفة كل منتج من المنتجات بإتباع الآتي³:

- إيجاد معدل التحميل لكل نشاط وذلك بقيمة إجمالي تكلفة كل نشاط من تكاليف الغير مباشرة على إجمالي عدد مسببات التكلفة لكل نشاط.

- احتساب نصيب كل منتج من المنتجات من تكاليف كل نشاط من الأنشطة المختلفة وذلك بضرب معدل تحميل كل نشاط في حجم ما استفادة كل منتج من كل نشاط.

-تجميع نصيب كل منتج من تكاليف الأنشطة والتي تم احتسابها بالخطوة الثانية لنصل إلى تكلفة الوحدة المنتجة من التكاليف غير المباشرة.

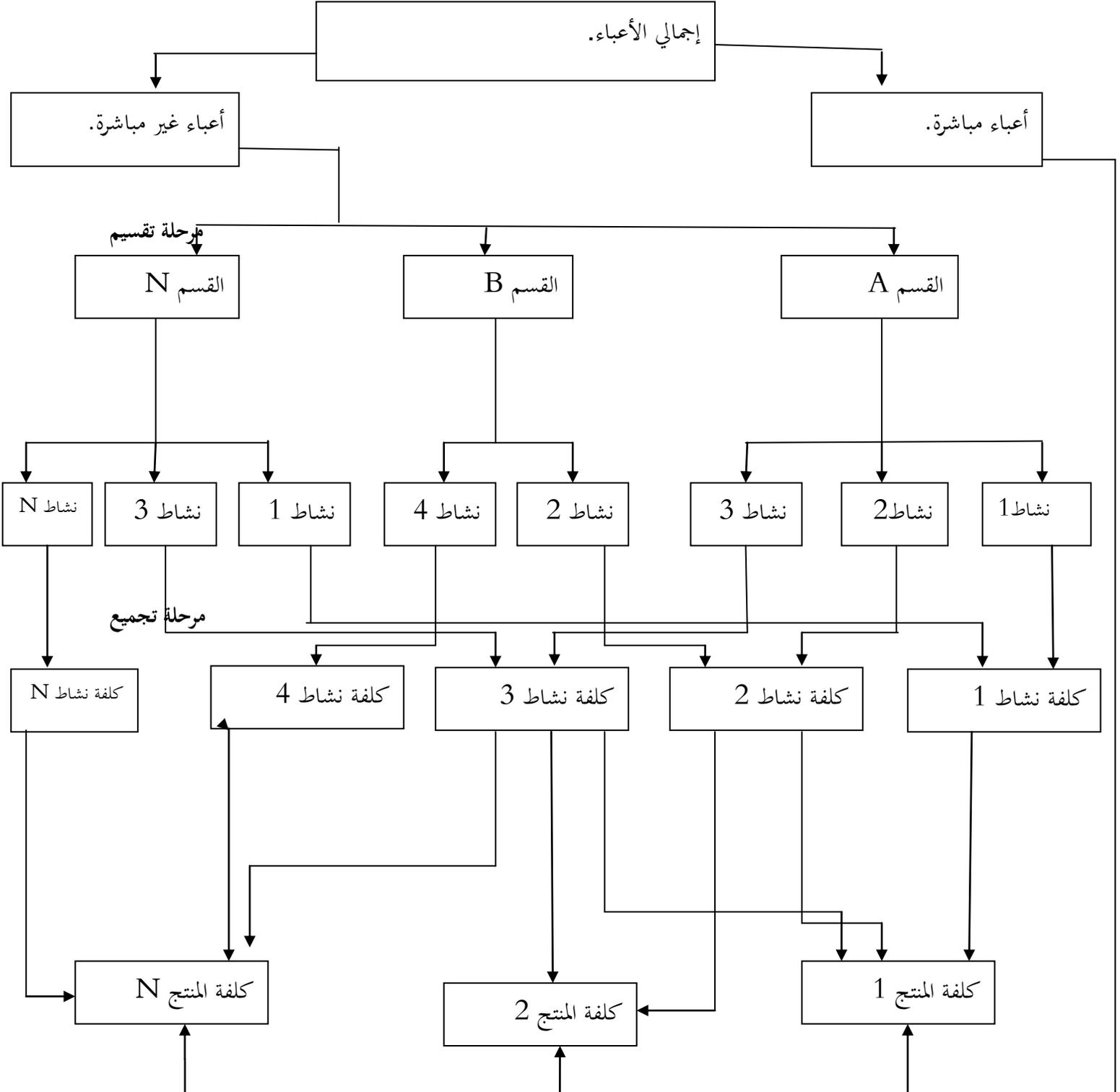
¹ هودة صلصان قدوري- لشلاش عائشة ، "أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تميز منظمات الأعمال"، مرجع سبق ذكره ، ص 15

² هادي خالد ، "دور محاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية"، مذكرة ماجستير ، تخصص محاسبة ، جامعة بسكرة ، 2012 / 2013 ، ص 72.

³ لبي هاشم نعمان، "أثر نظام تكاليف على أساس الأنشطة على جودة المعلومات المحاسبية وتحسين الأداء"، مرجع سبق ذكره ، ص 58.

-تجميع تكاليف المباشرة لكل منتج مع التكاليف غير المباشرة التي تم احتسابها بالخطوة الثالثة للوصول إلى التكلفة النهائية للوحدة المنتجة.

الشكل رقم (2-05):المخطط العام لتطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.



المصدر: هادفي خالد ، "دور محاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الاقتصادية"، مرجع سبق ذكره، ص73.

المطلب الثالث: الصعوبات التي تواجه تطبيق نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة.

إن الاعتماد على نظام التكاليف المبني على الأنشطة كبديل للنظام التقليدي للتكاليف للخروج من الأزمات، وضمن الأمثلية للمخرجات التكاليفية بناء على ما يتمتع به من مزايا ، أمر لا يجب لاطمئنان الركون إليه قبل فحص ودراسة المشكلات والصعوبات التي قد تواجه تطبيق هذا النظام على الرغم من تمتعه بمميزات عديدة جعلته يلقي قبولا كبيرا من قبل الأكاديميين والمهنيين ، إلا أنه مازالت بعض الصعوبات التي تصاحب تطبيقه عمليا قائمة كتلك المتعلقة بتحليل الأنشطة ، وتحديد مسببات التكلفة المستخدمة ، حيث هناك العديد من الصعوبات التي تواجه تطبيق التكاليف المبني على الأنشطة ، والتي نوجزها فيما يلي:¹

* **توافر البيانات** : حيث تعد مشكلة الحصول على البيانات التفصيلية المطلوبة كمدخلات لنظام التكاليف على أساس الأنشطة من أهم المشكلات التي تواجه تطبيق هذا النظام ، فقد يجد صعوبة بل يستحيل في بعض توفير بيانات تفصيلية عن الموارد وعن الأنشطة المستهلكة للموارد وعن كل مسبب من مسببات التكلفة ، ويمكن التغلب على ذلك من خلال تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة جزئيا بهدف تقليل مشاكل القياس حتى يتم تطبيقه على المؤسسة ككل .

* **تكلفة النظام** : حيث أن زيادة التكلفة تطبيق هذا النظام يكون أهم عائق يواجه إدارة المؤسسات الصناعية أو الخدمية التي ترغب في تطبيق هذا النظام المتطور ، ويمكن تجاوز هذه الصعوبة من خلال عدم التمسك بضرورة تحقيق الدرجة المرغوب فيها من الدقة والتعقيد في نظام تحديد تكلفة المنتجات مرة واحدة وإنما بشكل تدريجي .

* **المقاومة والاعتراض على التغيير** : يواجه تطبيق نظام التكاليف المبني على أساس الأنشطة بمقاومة واعتراض كبير من الأقسام التي لا ترغب في التغيير والتمسك بنظام التكاليف التقليدي، إلا أنه يمكن تجاوز ذلك من خلال عقد برامج للتعليم و التدريب لمن هم متوقع تعاملهم مع هذا النظام، وكذلك دعم و تشجيع الإدارة العليا للنظام الجديد من خلال مشاركتها مع كافة الأقسام و الإدارات في تحديد أهداف تطبيق النظام.

¹ خليل إبراهيم عبد الله شقفة ،"النموذج مقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى غزة الاوربي" قدم البحث استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في محاسبة والتمويل ، الجامعة الإسلامية غزة ، 2007، ص 75.

المبحث الثاني: التكلفة المستهدفة.

تعد التكلفة المستهدفة أسلوب من أساليب مراقبة التسيير الحديثة تم إبتكارها من طرف مؤسسة "Toyota" سنة 1965 وتم تطويرها في اليابان سنة 1970 ثم إنتشرت في العالم إبتداء من التسعينات حيث أنها التكلفة التي تسعى المؤسسة الوصول إليها إبتداء من المراحل الأولى لتصميم المنتج وخلال دورة حياة المنتج، كما تعمل على تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات دون المساس بالجودة والتنوعية للمنتجات وتعرف بالتكلفة الهدف أو التكلفة المرخصة .

المطلب الأول: نشأة ومفهوم التكلفة المستهدفة.**الفرع الأول: نشأة التكلفة المستهدفة.**

أثناء الحرب العالمية الثانية ظهرت فكرة أمريكية بسيطة أطلق عليها هندسة القيمة وقد ظهر أسلوب هندسة القيمة في مؤسسة (General Electric) الأمريكية وذلك كمنهج أو أسلوب هندسي منظم يسعى إلى إنتاج المنتج في ظل وجود نقص في عناصر الإنتاج من المواد الخام والمنتجات الوسيطة.¹

وأخذت الصناعات اليابانية الفكرة الأمريكية المسماة هندسة القيمة ونقلها إلى المؤسسات اليابانية بما سمي تخفيض التكاليف الديناميكي حيث عرف بمدخل التكلفة المستهدفة في بداية الستينات عند المؤسسة "TOYOTA" اليابانية وتطورت بداية السبعينات في اليابان وقد ذكر " kertoy " و " GBoer " و " chow.w " إن التدقيق الذي تم في اليابان سنتي 1991 و 1992 أظهر أن التكلفة المستهدفة أصبحت المعيار الأساسي في اليابان في كل مؤسسات السيارات تقريبا من خلال عشرين سنة من مؤسسات قطاعات التجهيز .

نشر أول مرجع حول إدارة التكلفة المستهدفة سنة 1977 من قبل «TANAKA» وبعدها ظهرت العديد من المنشورات حول موضوع في مطلع التسعينات.

¹ إياد سليم زملط ، "أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وأثرها في رفع الكفاءة الإنتمانية لشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين"، مذكره ماجستير ، جامعة الأزهر ، غزة ، 2012/2013 ، ص5.

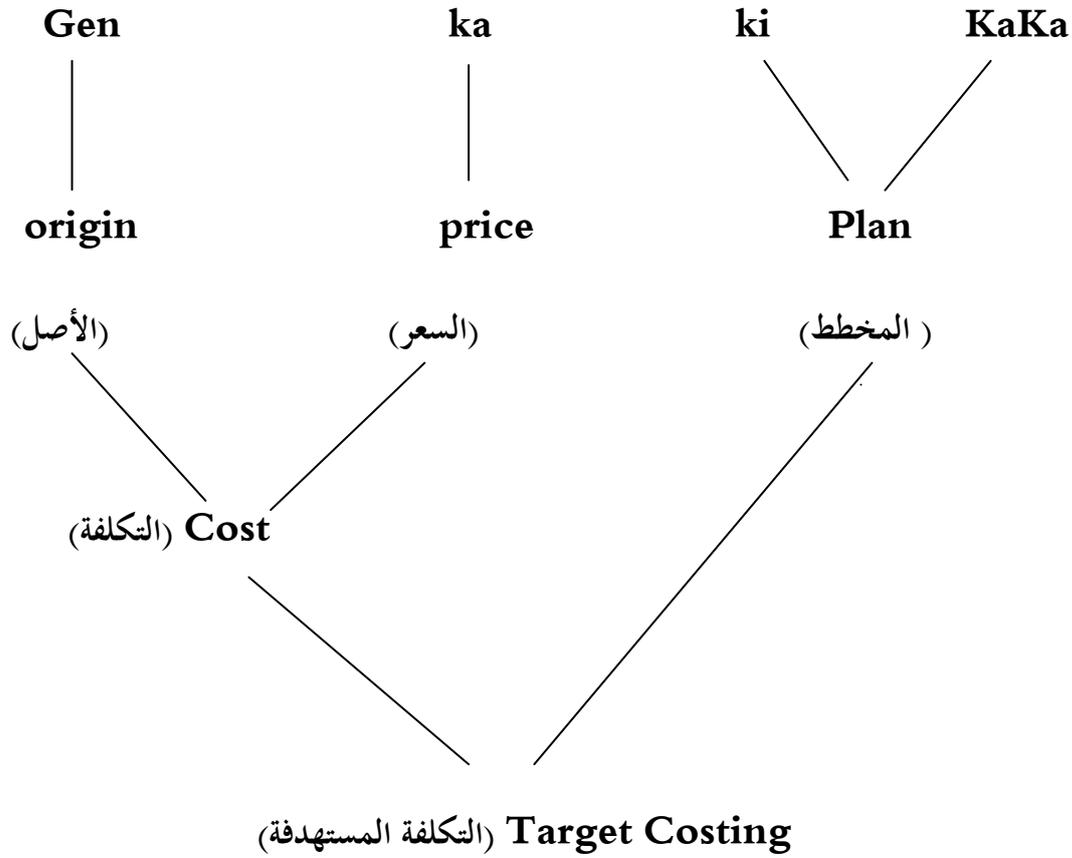
وكان "Hiromoto" أول من كتب حول التقنية بالإنجليزية لسنة 1988 ، تبعه بعد ذلك "sakutd" سنة 1989 ، وبعدها صدرت الدراسة المقارنة بين المؤسسات اليابانية والأوروبية "yoshikaw.t" ، "Innes.j" و "Mitchell.F" لسنة 1989.¹

وبالرغم من استخدام اليابانيين أسلوب التكلفة المستهدفة ما يقرب من 50 عاما بإعتباره سلاحا استراتيجيا لإدارة التكاليف ، إلا أن المديرين خارج اليابان لم تكن لديهم المعرفة الكافية التي تظهر لهم الأهمية الكبيرة لهذا الأسلوب ، فقد كان الإعتقاد السائد لديهم إن أي مقال أو كتاب يحتوي على الجملة نظام تكاليف فإنه يناقش موضوع خاص بعمل المحاسبين ، وبالتالي فهو خارج إهتمامهم بالرغم من أن مدخل التكلفة المستهدفة هو أسلوب الشامل لإدارة التكاليف والأرباح.²

¹ سلمى ياسين، "الطرق الحديثة لحساب التكاليف واتخاذ القرارات في المؤسسة"، مرجع سبق ذكره، ص 11.

² إياد سليم زملط ، "أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وأثرها في رفع الكفاءة الإئتمانية لشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين" ، مرجع سبق ذكره، ص 56.

الشكل رقم (2-06): أصل التكلفة المستهدفة :



المصدر : راضية عطوي ، " دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف "، مذكرة ماجستير ، جامعة باتنة ، 2007/2008، ص 39.

الفرع الثاني: مفهوم التكلفة المستهدفة.

تعرف التكلفة المستهدفة بأنها نظام لتخطيط الأرباح وإدارة التكلفة يعتمد على سعر البيع كمرشد أساسي ، يأخذ في اعتباره متطلبات ورغبات العميل، يركز على تصميم وإعادة تصميم المنتج ، يتطلب إعداد فريق عمل متكامل يضم كافة التخصصات ، يبدأ بإدارة التكلفة في المراحل الأولية لتطوير المنتج وخلال دورة حياته : وتمثل أنشطة سلسلة القيمة جزءا هاما من النظام.¹

¹ خالد محمد أحمد عبد الله ، فتح الرحمن الحسن منصور، "التكامل بين أسلوب التكلفة المستهدفة (Tc) والتكلفة وفقا للنشاط (ABC) كأدوات لإدارة التكلفة الاستراتيجية لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء"، مجلة العلوم الاقتصادية ، العدد 16، 2015، ص 223.

يقصد بها التكلفة المرغوبة في ضوء السعر التنافسي والأرباح المنشودة ، لذلك فإن السعر التنافسي يلعب دورا هاما في تحديد التكلفة وهاما يتطلب المنظمات التي تستخدم التكلفة المستهدفة أن تبحث عن أساليب جديدة لتخفيض التكلفة بشكل مباشر أن من خلال إعادة تصميم المنتج والعمليات الصناعية.¹

وكذلك عرفت تقنية (T.C) أحد أهم تقنيات إدارة التكلفة في ظل البيئة التنافسية الحديثة لأنها تستهدف ثلاثة عناصر تنافسية رئيسة (السعر ، النوعية ، الوظيفة) إلى جانب الإبداع.²

كما يرى kato : أنه مجموعة الأنشطة التي تهدف إلى تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج دي الجودة العالية ، والتي تلي احتياجات العملاء عن طريق فحص جميع الأفكار التي يمكن من خلالها تخفيض تلك التكاليف في مرحلتها التخطيط والتطوير.³

أما المجلس الاستشاري للتصنيع الدولي متقدم (C.A.M.I) فيرى أن التكلفة المستهدفة هي نظام لتخطيط الأرباح وإدارة التكلفة ، يعتمد على سعر البيع ويركز على العميل وعلى تصميم المنتج ، ويتطلب إعداد فريق عامل متكامل ، يبدأ بإدارة التكلفة من خلال الاستخدام الفعال لسلسلة القيمة في مراحل الأولية لتطوير المنتج وفي مراحل دورة حياة المنتج.⁴

المطلب الثاني : أهداف ومزايا وطرق قياس وكيفية تقديرقائمة التكلفة المستهدفة .

الفرع الأول: أهداف ومزايا التكلفة المستهدفة.

يعد مدخل التكلفة المستهدفة من الأدوات الاستراتيجية الحديثة في المحاسبة الإدارية وخاصة في مجال خفض التكلفة ، ويمكن عرض أهم أهداف ومزايا مدخل التكلفة المستهدفة ، كما يلي:⁵

¹ بدر الدين ريشو، "إدارة التكاليف"، إسكندرية ، 2009، ص 2.

² معاد خلف ابراهيم الجباني، "الدور الاستراتيجية لتقنية التكلفة المستهدفة قيادة المختلفة"، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية ، العدد 21، 2011، ص 180.

³ ميساء محمود محمد رجحان، "دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات"، رسالة ماجستير، جامعة الملك عبد العزيز ، السعودية ، 2002 ص 11.

⁴ Ansari shahid , target costing : the next frontier in strategies management ,profession of publishing , 1997,p11

⁵ سجدي وائل الكبيحي، "مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في شركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية"، مجلة دراسات العلوم الإدارية ، العدد 2، 2014 ، ص 173.

- إيجاد فهم حقيقي للتكاليف المتخصصة خلال دورة حياة المنتج ، بدءا من مرحلة تطوير وتصميم المنتج والتي تشكل من 80 إلى 90٪ من تكلفة المنتج خلال هذه المرحلة، وإنهاء بتكاليف التصنيع والتسويق وتقديم المنتج للمستهلك .
- تخفيض التكاليف بدءا من مرحلة التخطيط وتصميم المنتج وانتهاء بمرحلة خدمات ما بعد البيع .
- العمل على تقديم منتج يلبي رغبات ومتطلبات العملاء.
- الرقابة على التكاليف من خلال مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المستهدفة، وتحديد الفجوة بينهما ومعرفة أسبابها والعمل على سد هذه الفجوة.
- تخطيط ربحية المؤسسة في ضوء الامكانيات المتاحة للمؤسسة ، ووفقا للمنظور الخارجي الذي يأخذ بعين الاعتبار أسعار السوق وتكلفة إنتاج المنافسين في السوق.
- يعمل مدخل التكلفة المستهدفة على تنمية روح الفريق حيث أنه لا يمكن تبني هذا المدخل إلا من خلال تعاون مجموعات من الأفراد من مختلف الإدارات والمستويات التنظيمية.
- التغلب على المنافسين من خلال تخفيض التكاليف مع المحافظة على الجودة المطلوبة.
- يحقق الخفض المستمر للتكاليف لاعتماده على أساليب التحسين المستمر كمدخل هندسة القيمة .

الفرع الثاني: طرق قياس التكلفة المستهدفة.

يتم قياس التكلفة المستهدفة طبقا للعديد من الطرق التي تختلف بحسب الفلسفة إدارة المنظمة وثقافتها التنظيمية ورسالتها وأهدافها وخططها الإستراتيجية ومدى اختلاف وتنوع المنتجات ودرجة تعقيد مكونات المنتجات ومستوى التقنية المتبع ونظم الإنتاج المستخدمة ، ولعل الشائع من هذه الطرق مايلي ¹:

- **طريقة الإضافة:** حيث يتم تقدير التكلفة المستهدفة طبقا لذلك بتخفيض ما يحتاجه كل مكون من مكونات المنتج طبقا لتحليل مكوناته وأجزائه ووظائفه وفي إطار ما برغبة ويرتضيه المستهلكين وبمراعاة ماتضيفه المنظمات المنافسة لمكونات أو أجزاء منتجاتها المتشابهة .

- **طريقة الخفض:** حيث يتم تقدير التكلفة المستهدفة طبقا لذلك بتخفيض ما قد يترتب على إجراء التعديلات الجوهرية في تصميم المنتج من التكلفة الحالية لمراعاة فلسفة المنظمة في برامج التحسين والتطوير المستمر وبرامج الإبتكار والإبداع المستقبلي .

- **طريقة العامل المتحكم (السعر):** حيث يتم تقدير التكلفة المستهدفة طبقا لذلك بخصم الربح المستهدف من سعر البيع المستهدف وذلك طبقا للمعادلة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{سعر بيع المستهدف} - \text{الربح المستهدف.}$$

- **طريقة فجوة التكلفة:** حيث يتم تقدير التكلفة المستهدفة طبقا لذلك بإضافة فجوة

التكلفة إلى التكلفة الجارية ، طبقا للمعادلة التالية:

¹ محمد عبد الفتاح العشمري ، "محاسبة التكاليف: المنظورين التقليدي والحديث" ، مرجع سبق ذكره ، ص 349.

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{التكلفة الجارية} + \text{فجوة التكلفة} .$$

- طريقة إعادة النظر في معايرة التكلفة: حيث يتم تقدير التكلفة المستهدفة طبقا لذلك يتحدى معايير التكلفة لتصل إلى مستوى التكاليف المسموح بها، وعلى ذلك يتم تقدير التكلفة المستهدفة طبقا للمعادلة التالية:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{التكاليف المعيارية بعد هندسة قيمتها} .$$

- طريقة الحد الأدنى والأعلى: حيث يتم تقدير التكلفة المستهدفة طبقا لذلك في المدى الذي يقع بين الحد الأدنى (التكلفة المسموح بها) وأخذ الأقصى (التكلفة المتوقعة للتصميم) وذلك على النحو التالي:

$$\text{التكلفة المستهدفة} = \text{المدى بين التكلفة المقدرة والتكلفة المسموح بها} .$$

الفرع الثالث: تقدير قيمة التكلفة المستهدفة.

بعد التوصل إلى فكرة منتج جديد نتيجة لجهود البحث والتطوير وبعد الإنتهاء من وضع التصميم الهندسي التفصيلي لشكل ومواصفات ووظائف المنتج الجديد، يتم تحديد قيمة التكلفة المستهدفة كمايلي:¹

$$\text{التكلفة المستهدفة (التكلفة المسموح بها)} = \text{الأرباح المستهدفة (العائد)} - \text{سعر البيع المتوقع} .$$

واضح من المعادلة أن التكلفة المستهدفة هي التكلفة المسموح بها لتقديم المنتج الجديد إلى السوق ولا يمكن السماح بإنتاجه بقيمة أكبر من هذه التكلفة.

واضح أيضا أن تحديد التكلفة المستهدفة لكل منتج على حدة بإستخدام المعادلة السابقة يتطلب معرفة سعر بيع المتوقع والأرباح المستهدفة من كل منتج وذلك كمايلي :

¹ أحمد حسين علي حسين، " المحاسبة الإدارية المتقدمة للفكر الإستراتيجي"، الدارالجامعية، الإسكندرية، 2013، ص120، 119.

1. **تقدير سعر البيع:** يعتبر تقدير سعر البيع هو نقطة البداية لأنشطة التكلفة المستهدفة ويوجد الكثير من العوامل التي تؤثر على سعر البيع للمنتج. وتشمل هذه العوامل طبيعة المنتج وصفات العميل المتوقع والسوق المستهدف. ودورة حياة المنتج. وكمية المبيعات المتوقعة... الخ، كما يجب أيضا فحص استراتيجيات المنافسين بعناية شديدة فالسوق هو الذي يحدد السعر في السوق التنافسي، ولذلك يجب أن تقوم المؤسسة بتسعير منتجاتها تقريبا بنفس أسعار المنافسين أو أقل، وتستخدم الكثير من المؤسسات اليابانية طريقة التسعير تسمى التسعير بالوظائف

2. **تقدير الربح المستهدف:** بمجرد تحديد سعر البيع التقديري أو المتوقع للمنتج الجديد، يتم تحديد حساب الربح المستهدف لهذا المنتج أي تحديد ماهو مقدار الربح الذي ترغب المؤسسة في تحقيقه من المنتج الجديد وكيف يمكن حساب هذا الربح؟

يجب أن يكون تحديد الربح المستهدف للمنتجات الجديدة مرتبطا بالتخطيط الإستراتيجي لأرباح المؤسسة، بمعنى أن يكون تطوير هذه المنتجات في تناسق وتجانس مع استراتيجيات وأهداف إدارة المؤسسة .

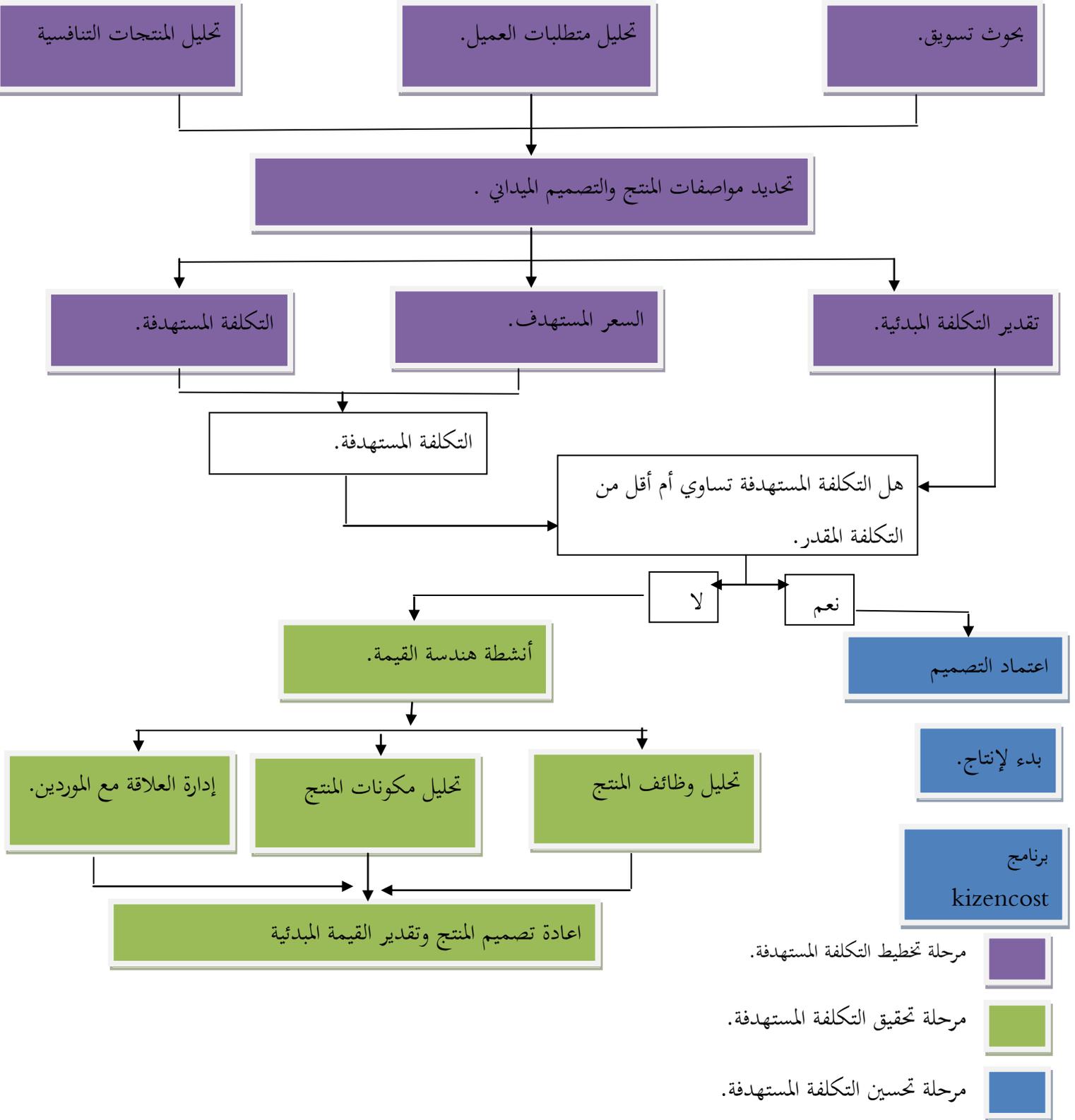
في معظم الحالات يتم استخدام العائد على المبيعات (Return on sales(ROS)

لتحديد الأرباح المستهدفة للمنتجات بدلا من استخدام العائد على الإستثمار Return on investment(ROI) وذلك للأسباب الآتية:

- يظهر العائد على المبيعات بوضوح ربحية كل منتج عندما تنتج المؤسسة عدد كبير من المنتجات .
- من وجهة نظر التكلفة والمنفعة غالبا ما يكون من الصعب إن لم يكن من المستحيل حساب العائد على الاستثمار لكل منتج عندما تنتج المؤسسة أعدادا كبيرة من المنتجات بأحجام صغيرة .

3. **تحديد التكلفة المستهدفة:** يتم تحديد التكلفة المستهدفة المسموح بها لوحدة المنتج بطرح العائد المطلوب تحقيقه عن هذا المنتج من سعر البيع المتوقع للمنتج. وبذلك تحصل على التكلفة التقديرية لإنتاج المنتج الجديد وتقديمه للسوق ، ولايسمح بتكلفة أعلى منها

الشكل رقم (2-07) : مراحل تطبيق التكلفة المستهدفة .



المصدر: إباد سليم زملط، "أساليب محاسبة الحديثة وأثرها في رفع الكفاءة الائتمانية لشركات المساهمة العامة المدرجة في

بورصة فلسطين"، مرجع سبق ذكره، ص61.

المطلب الثالث: الصعوبات التي تواجه تطبيق التكلفة المستهدفة.

على الرغم من أهمية التكلفة المستهدفة إلا أن وضع هذا الأسلوب قيد التنفيذ الفعلي يتجنبه بعض الصعوبات التي ينبغي أن تكون الإدارة على علم مسبق بها حتى تتمكن من تحطيمها ، ومن أهم هذه الصعوبات مايلي:¹

- الصراع التنظيمي حيث أن اختلاف الأهداف التي يسعى إلى تحقيقها كل قسم قد تؤدي إلى صعوبة نجاح منهج التكلفة المستهدفة ما لم يتم التنسيق بين هذه الأهداف .
- يتطلب أسلوب التكلفة المستهدفة العديدة من التغيرات التنظيمية عبر المناطق الوظيفية المختلفة.
- يحتاج تطبيق هذا الأسلوب إلى تكاليف لتطوير وتجربة المنتج وهي تكاليف إختيارية، ولهذا يصعب إدخال مثل هذه التكاليف في تحديد التكلفة المستهدفة لأن علاقة المدخلات بالمرجات في هذه التكاليف غير واضحة .
- تحتاج أنشطة التكلفة المستهدفة إلى ساعات عمل طويلة وهذا يؤدي إلى ضغط على فريق العمل .
- التزام المديرين بنظام عمل المؤسسة والإجراءات الروتينية ، فتمسكهم بالمفاهيم التقليدية ، ومحاربة التعبير وكرهية تحمل المسؤولية .
- إن تحديد التكلفة المستهدفة فنا أكثر منه علما ، وبالتالي على المؤسسة التعلم من التجارب والخبرة السابقة حتى لا يتم تحديد تكلفة مستهدفة يصعب الوصول إليها فيشعر العاملون بالإحباط.
- يجب دراسة التكلفة والعائد قبل إتخاذ قرار استخدام منهج التكلفة المستهدفة.
- ويرى بأن هذه الصعوبات يمكن التغلب عليها من خلال ما يأتي:²
- وضع هدف عام للمؤسسة والعمل على التنسيق بين الأهداف الفرعية للأقسام والتي يؤدي تحقيقها إلى الوصول للهدف العام .
- عمل فريق من الخبراء والمختصين يسند لهم مهمة التطوير، وذلك يجب المؤسسة الكثيرة من التكاليف.
- أن يكون العاملين بالمؤسسة من أصحاب الاختصاص ، وذلك لانجاز العمل بالسرعة المطلوبة وتجنب ضغوط العمل .
- توعية المديرين والمسؤولين بضرورة البعد عن الروتين والعمل على التجديد، وتعريفهم بمزايا النظام الجديد .
- تدريب الموظفين والعاملين بالمؤسسة على استخدام منهج التكاليف المستهدفة وفوائدها.

¹ ميساء محمود محمد رجحان، " دور التكاليف مستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات "، مرجع سبق ذكره، ص26-31.

² بوكورية الزانة، "التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض التكاليف"، مذكرة تخرج لنيل شهادة ماستر ،جامعة سعيدة، 2012-2013 ص97-98.

المبحث الثالث: بطاقة الأداء المتوازن.

تعد بطاقة الأداء المتوازن من المفاهيم الحديثة لمراقبة التسيير فهي أداة لقياس أداء المؤسسات عن طريق مؤشرات مالية وغير مالية وتحدد عن طريق أربعة أبعاد هي البعد المالي بعد العملاء بعد العمليات الداخلية وبعد النمو والتعلم، حيث أنها تعكس الأداء في الأجل الطويل يعني في المستقبل عكس مقاييس ومؤشرات الأداء المالي المستعملة من قبل والذي تقيس الأداء في الأجل القصير ولا تعكس المستقبل .

المطلب الأول: نشأة وتطور ومفهوم بطاقة الأداء المتوازن.

الفرع الأول: نشأة بطاقة الأداء المتوازن.

ظهرت بطاقة الأداء المتوازن لمواجهة القصور في أنظمة الرقابة المالية التقليدية، فلقد رأى البعض أن الرقابة المالية التقليدية توقفت عن التطور منذ عام 1925 حيث يرون أن جميع الإجراءات الإدارية والمحاسبية التي تعرفها اليوم كانت موجودة بالفعل (الميزانيات، التكاليف المعيارية، تسعير المخزون... الخ)، وتمثل دور الرقابة الإدارية في التأكد من كفاءة الأداء بالمؤسسة.¹

كان أول ظهور لبطاقة الأداء المتوازن عام 1992 على يد الباحثان Ropert kaplan (أستاذ المحاسبة بجامعة هارفارد) و David Norton (مستشار بولاية بوسطن)، وذلك اثر دراسة دامت عاما كاملا وشملت إثنا عشر مؤسسة من كندا والولايات المتحدة الأمريكية، حيث إنطلق الباحثان من فرضية أن مؤشرات الأداء المالي لم تعد فعالة بالنسبة للمؤسسات الحديثة، وأن اعتماد هذه الأخيرة على المقاييس المالية يؤثر سلبا على قدرتها في خلق القيمة من هنا قام الباحثان بمناقشة مجموعة من الخيارات والبدائل إنتهت إلى تصميم أداة جديدة لتقييم الأداء تم تسميتها بطاقة الأداء المتوازن.²

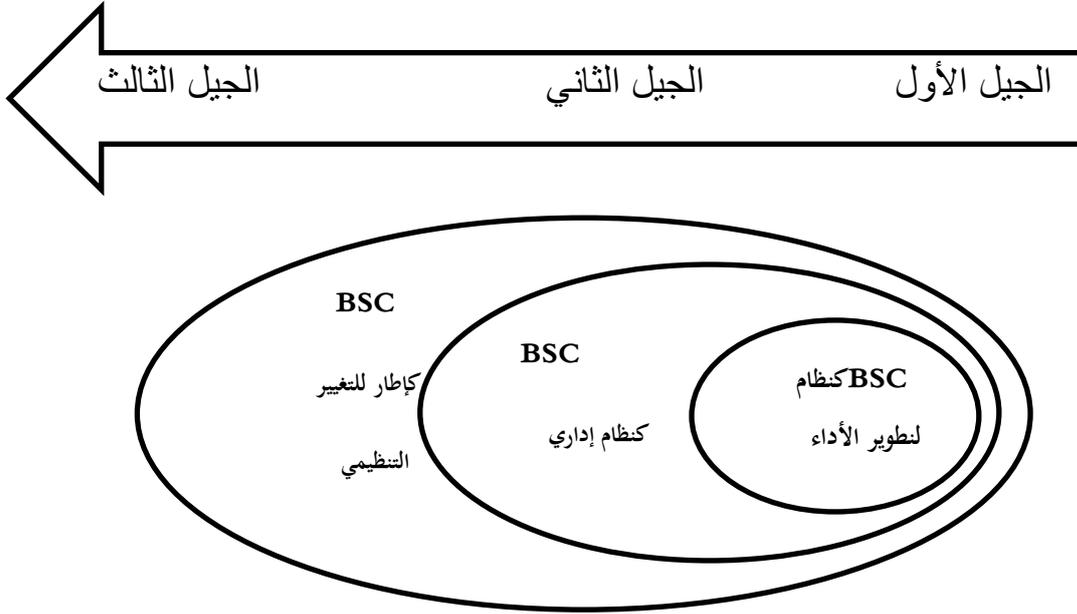
¹ عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، " بطاقة الأداء المتوازن (المدخل المعاصر لقياس الأداء الإستراتيجي)"، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، جامعة المنصورة، 2008، ص55.

² ريعة أحمد الصغير، "تقييم أداء المؤسسات الصناعية باستخدام بطاقة الأداء المتوازن"، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة قسنطينة، 2013/2014، ص64.

الفرع الثاني: تطور بطاقة الأداء المتوازن.

حدث تطور بطاقة الأداء المتوازن منذ التسعينات من خلال ثلاث أجيال بعد أن أدركت المؤسسات أن هناك أسباب للأداء غير المرضي للبطاقة فبدأت في استخدامها كنظام إداري وليس فقط كنظام لتطوير الأداء ثم تطورت لتضيف إلى أهدافها استخدامها كإطار للتغيير التنظيمي .

الشكل رقم (2-08): تطور بطاقة الأداء المتوازن .



العناصر الرئيسية:

- مقاييس الأداء	- التعلم التنظيمي في نهاية المدة	- خطوات خاصة بالتغيير في المنظمة.
- تقسيم الإستراتيجية.	- تحديد وحل مشاكل التشغيل	- الخطة الاستراتيجية .
- أربعة أبعاد	- التغذية المرتدة لخطة	- نموذج وإنسياب الاستراتيجية
- الأهداف الإستراتيجية	- الفترة القادمة.	- دمج الموازنة وخطة الموارد
● مؤشرات الأداء	- بناء المعرفة التنظيمية البشرية.	- التغيير في المناخ التنظيمي
● المؤشرات القائدة	دورة إدارة نموذج PDCA	- الخاص بالشركة .
● مؤشرات الأداء		
الحاكمة .		
- المكافآت المرتبطة بالأداء.		

المصدر:نادية راضي عبد الحليم ،"دمج مؤشرات الأداء البيئي في بطاقة الأداء المتوازن لتفعيل دور منظمات الأعمال في التنمية المستدامة"،مجلة العلوم الاقتصادية والادارية ،العدد الثاني،2005،ص16.

الجيل الأول: ¹(1992) وصفت بطاقة الأداء المتوازن منذ بداية ظهورها بأنها عبارة عن أداة لإدارة وقياس وتقييم الأداء وذلك بعد دراسة لشركات متعددة أجريت من قبل كل من Norton & Kaplan، الهدف منها هو تزويد المديرين بموجز مختصر لعوامل النجاح الرئيسية التي يمكن تحقيقها من الأعمال وتسهيل ملاءمة العمليات التجارية مع الإستراتيجية الشاملة وقد تحددت بأربعة أبعاد بالإضافة إلى البعد المالي هناك ثلاث أبعاد أخرى وهي الزبائن والعمليات الداخلية والتعليم والنمو وتميزت هذه المرحلة من التطور بالآتي :

1. إعطاء الصورة العامة للبطاقة .
 2. إعتبار البطاقة كأداة لقياس وتطوير الأداء فقط .
 3. تقسيم الإستراتيجية إلى أربعة محاور .
 4. ربط التوجه الإستراتيجي بالممارسات اليومية .
- ورغم المزايا التي تميزت بها هذه المرحلة كانت هناك بعض المشكلات، يمكن إيجازها على النحو الآتي:

1. الترابط ضعيف بين الأهداف والإستراتيجية.

2. وجود علاقة سببية مباشرة بين الأبعاد والمناظير فقط.

الجيل الثاني: ²(1996) بعد تطبيق الجيل الأول من بطاقة الأداء المتوازن في العديد من المؤسسات ونتيجة للمشاكل التي ظهرت بعد تطبيق الجيل الأول ظهرت تحسينات كثيرة فيها أصبحت أكثر وضوحاً من خلال التركيز على عملية الربط بين الأهداف وعملية إختيار المقاييس الأكثر ترابطاً مع تلك الأهداف الإستراتيجية وربطها مع إستعمال نموذج ربط إستراتيجي للمساعدة في تحديد الفعاليات والنتائج الواجب قياسها وقد تم تطوير هذه الأهداف وبشكل مباشر من خلال بيانات إستراتيجية مستندة إلى رؤية خاصة بالمؤسسة أو خطة إستراتيجية، كما تضمن تطبيق الجيل الثاني أداة لتحليل الفجوة بين الأهداف التنظيمية المقيمة للأداء والنتائج الفعلية لمعرفة أسباب الأداء غير المرضي ومن المؤسسات التي إنتقلت من الجيل الأول إلى الجيل الثاني مؤسسة (Ricoh) ومؤسسة (takarashuzo)، وقد توالى التطورات لاحقاً سواء في مجال إثراء نظري لإطار بطاقة الأداء المتوازن أو من خلال التطبيقات العملية في المؤسسات الكبرى ليظهر الجيل الثالث.

¹ هدى مؤيد حاتم السعدون ، " إستخدام بطاقة الأداء المتوازن في تقويم الأداء الإستراتيجي "، مذكرة ماجستير ،جامعة القادسية، 2017، ص23-24.

² كامل أحمد إبراهيم أبو ماضي، " قياس أداء مؤسسات القطاع العام في قطاع غزة بإستخدام بطاقة الأداء المتوازن"، مذكرة دكتوراه ،جامعة الخنات، لبنان، 2015، ص87.

الجيل الثالث:¹2000 يتضمن الجيل الثالث من بطاقة الأداء المتوازن العناصر الهامة التي لا توجد في الجيل الثاني و الأول وهذه العناصر هي:

- الإرتباط والتدفق في سلاسل الأهداف الإستراتيجية حتى تظهر أهداف الأداء المالي بوضوح.
 - إستبعاد المبادرات التي لا ترتبط بتشكيل التدفق الإستراتيجي في الخريطة الإستراتيجية.
 - عند تنفيذ التخطيط الإستراتيجي بطريقة مناسبة نتوصل إلى مؤشرات الأداء المناسبة والمفيدة للمتابعة الإستراتيجية والرقابة الإدارية في المنظمة.
- وقد ساهمت نماذج الجيل الثالث بتعزيز دقة إستخدام العديد من الخصائص والآليات الواردة في الجيل الثالث لكي يتم إعطاؤها صبغة عملية أكثر إرتباطا بالجوانب الإستراتيجية للأداء.
- ويتميز هذا الجيل من البطاقة بما يلي :

- ✓ يتميز بكونه أكثر بساطة وأقل تعقيدا من الجيل الأول.
- ✓ يعتبر كإطار للتغير التنظيمي لأنه يبين الخطوات الخاصة بالتغير في المنظمة من خلال تغير إستراتيجيتها .
- ✓ إتضاح العلاقة السببية الموجودة بين محاورها أفضل مما كانت في الجيل الثاني .
- ✓ يبين الإتجاه بوضوح حتى يتمكن الأفراد من الوصول إلى الرؤية المرجوة .

الفرع الثالث: مفهوم بطاقة الأداء المتوازن .

هناك عدة تعاريف قدمت لبطاقة الأداء المتوازن ونذكر منها :

تعريف الباحثين (كلاين ونورتين) على أنها أداة لقياس الأداء الإستراتيجي ، حيث يتم ترجمة الإستراتيجية إلى أهداف إستراتيجية ، ومقاييس وقيم مستهدفة ، وخطوات إجرائية واضحة وذلك من تنفيذ الإستراتيجية.²

¹ صالح بلاسكة ، "قابلية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم الإستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية" ، مذكرة ماجستير ، جامعة فرحات عباس ، سطيف ، 2012/2011 ، ص22-23.

² عبد الرؤوف حجاج ، أحلام بن رنو ، "دور بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء الإستراتيجي للمؤسسات النفطية" ، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية ، العدد 3 ، 2015 ، ص139.

بطاقة الأداء المتوازن هي إحدى تقنيات المحاسبة الإدارية الإستراتيجية وأول عمل نظامي حاول تصميم نظام لتقييم الأداء يهتم بترجمة إستراتيجية المؤسسة إلى أهداف محددة ومقاييس ومعايير مستهدفة ومبادرات للتحسين المستمر، كما أنها توحد جميع المقاييس التي تستخدمها المؤسسة، حيث يتميز هذا الأسلوب عن غيره من أساليب الرقابة وتقوم الأداء في الجمع بين مقاييس الأداء المالي ومقاييس الأداء غير المالي التي تتصف بسهولة تتبعها وربطها بإستراتيجية المنشأة.¹

المطلب الثاني: أهمية وأبعاد وخطوات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن.

الفرع الأول: أهمية بطاقة الأداء المتوازن.

تتمثل أهمية بطاقة الأداء المالي فيمايلي:²

1. توضيح وترجمة رؤية وإستراتيجية المنظمة : حيث يتم ترجمة إستراتيجية المنظمة إلى أهداف ويتم تحديد السوق وقطاع العملاء الذي ستقوم المنظمة بخدومتهم وذلك حتى تتحقق هذه الأهداف كما تحدد المنظمة أهداف وقياسات كل من النجاح المالي والعمليات الداخلية والعملاء والتعلم والتطور، حيث تحدد في كل جانب المطلوب عمله على وجه التحديد .
2. توصيل وربط الأهداف الإستراتيجية والقياسات المطبقة : يجب إعلام السريع للعملاء جميع العاملين بالأهداف الرئيسية التي يجب تنفيذها حتى تنجح الإستراتيجية، فالتسليم السريع للعملاء مثلا يمكن ترجمته إلى أهداف خفض وقت الإعداد أو سرعة تسليم الطلبات، ممايسر على العاملين فهم واستيعاب الدور المنتظر منهم القيام به حتى تتوافق أهدافهم الفرعية مع الهدف الإستراتيجي .
3. التخطيط ووضع الأهداف وترتيب المبادرات الإستراتيجية : يظهر أفضل تأثير لقياس الأداء المتوازن عندما يتم توظيفه لإحداث تغيير تنظيمي، لذلك يجب أن يضع المدراء التنفيذيون الأهداف في الجوانب الأربعة ومن خلال العلاقات السببية في البطاقة تصبح الإمكانيات المطلوب تحقيقها مترجمة إلى مالي .

¹ مريم شكري، محمود ندم، "تقييم الأداء المالي باستخدام بطاقة الأداء المتوازن"، مذكرة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، 2012، ص14.

² صالح بلاسكة، "قابلية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم الإستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية"، مرجع سبق ذكره، ص25-26.

4. تقييم الإستراتيجية: تساعد في كشف الإختلالات التي تنتج عن تطبيق الإستراتيجية ، ووضع الحلول المساعدة على تحقيق الأهداف ، كما تساعد في تحديد المعايير الواجب تقييمها لتحديد الإنحراف الحاصل .

الفرع الثاني: أبعاد بطاقة الأداء المتوازن.

البعد المالي:¹ يتمثل الهدف الأساسي لكل مؤسسة تسعى للربحية في إظهار الأرباح ، حيث تسمح الأرباح للمؤسسة بتوفير العائد على الإستثمار للمستثمرين وسداد ديون الدائنين وتعويض الإدارة والموظفين بشكل لائق. وتتضمن عوامل النجاح الحاسمة وفقا لهذا البعد المبيعات والتكاليف وقياسات الأرباح مثل دخل التشغيل وهامش اقطاع ، وفقا لمنهج بطاقة الأداء المتوازن يمكن ملاحظة الأداء المالي في السياق والبيئة الكبيرة الخاصة بالغايات والأهداف الشاملة للشركة والمتعلقة بعملائها والعمليات الداخلية والموظفين.

بعد العملاء:² وهو يشمل تحديد الأهداف التي يجب أن تعمل المؤسسة جاهدة لتحقيقها سواء لعملائها الحاليين أو المحتملين .

إن الهدف الأسمى لكل مؤسسة هو تحقيق رضا العملاء الكامل وإسعادهم ، نظرا لأن العملاء يتوقعون دائما أكثر أو أقل ، أفضل أو أسرع أو أقل وبالتالي فإن هذه المتطلبات تتغير باستمرار مما يجعل عملية التحسين في المنتجات مطلوبة باستمرار ويجعل مباحج أمس ضرورات الغد ، إن أهمية فهم مايسعد العملاء هو الوفاء بالمتطلبات غير المنطوقة أو المرغوبة للعملاء والذي بدوره يكتب للمؤسسة البناء والإزدهار ، حيث إن مجرد الوفاء بمتطلبات العميل المنطوقة لا يحظى بأي تقدير ويزيد من احتمالية التحول إلى مؤسسة أخرى منافسة إذا وجدوا أن عملية مبادلة نقودهم للسلعة أو الخدمة المطلوبة ستعود عليهم بميزة إضافية حتى لو كانت ضئيلة ، إلا أن المؤسسة التي تركز على مايقوله العملاء ورسالتهم المتوارية بين الكلمات تتمتع بميزة تنافسية واضحة مما يحقق الرضا المطلوب ويكسبها ولاء العميل ويؤدي إلى تكرار التعامل مع المؤسسة بل يجعل هؤلاء العملاء يتحولون إلى ناطقين بلسان المؤسسة وشركاء في نجاحها مما يترتب عليها علاقة إيجابية تؤدي إلى خدمات أفضل وإبتكار ونمو في الأعمال.

بعد العمليات الداخلية:¹ يعتمد هذا الجانب على العمليات الداخلية التي تؤيد كلا من جانب العميل عن طريق خلق قيمة للعملاء والجانب المالي بواسطة زيادة ثروة المساهمين ، ويتكون جانب العمليات الداخلية من ثلاثة عمليات فرعية على النحو الآتي:

¹ نضال محمود الرحي ، "المحاسبة الإدارية"، الطبعة الأولى ، دار الفكر ، عمان ، 2013، ص310.

² فادي خليل ظاهر الأسطل ، "بطاقة الأداء المتوازن وعلاقته بعملية اتخاذ القرارات الإدارية"، رسالة ماجستير، جامعة الأزهر، غزة، 2011، ص19.

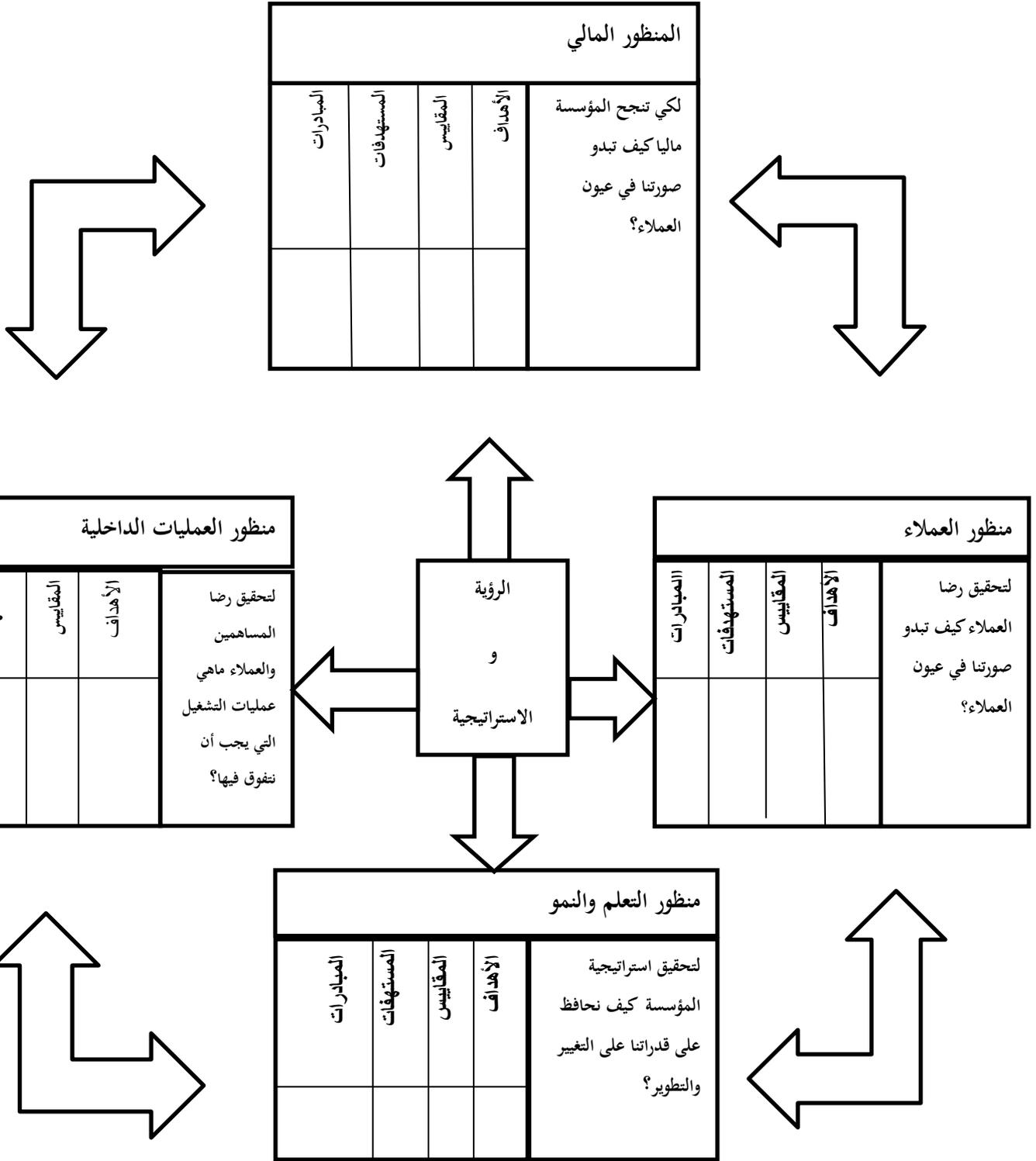
1. عملية الابتكار، والتي تتعلق بخلق المنتجات والخدمات والعمليات التي ستقابل احتياجات العملاء.
2. عملية التشغيل، وتمثل عمليات الإنتاج وتوصيل المنتج والخدمات المتواجدة للعملاء والمبادرات الأساسية الاستراتيجية للمؤسسات الرائدة في تحسين جودة التصنيع، وتقليل وقت التوصيل للعملاء، ومقابلة أوقات التوصيل المحددة.
3. خدمة توصيل المبيعات أو الخدمات، وتعمل على توفير الخدمة ومساندة العميل بعد البيع أو توصيل الخدمة أو السلعة.

بعد النمو والتعلم:² إن بعد التعليم والنمو يضمن للشركة القدرة على التجديد حيث يعتبر الشرط الأساسي للإستمرار والبقاء على المدى الطويل، ويهدف هذا البعد إلى توجيه الأفراد نحو التطوير والتحسين المستمر الضروري للبقاء. في هذا البعد تدرس الشركة ما يجب أن تفعله للإحتفاظ بالمعرفة التقنية المطلوبة لفهم وإشباع حاجات العملاء، وتطوير تلك المعرفة إلى جانب اهتمامها بدراسة كيفية الإحتفاظ بالكفاءة والإنتاجية الضرورية للعمليات التي تخلق قيمة للعميل .

¹ حسام عبد الكريم محمود عاشور ، "استخدام أبعاد بطاقة الأداء المتوازن (BSC) كأداة لقياس أداء المستشفيات الحكومية الفلسطينية في قطاع غزة"، رسالة ماجستير، جامعة الأقصى، 2015، ص19.

² نبيلة الهادي عبد الرحمن الحسن ، "بطاقة الأداء المتوازن ودورها في تقييم التخطيط الاستراتيجي" ، رسالة ماجستير، جامعة السودان، 2016، ص35 .

الشكل رقم (2-09): الأبعاد الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن.



المصدر: عريوة محاد ، " دور بطاقة الأداء المتوازن في قياس و تقييم الأداء المستدام بالمؤسسات المتوسطة للصناعات الغذائية "، رسالة ماجستير ، جامعة فرحات عباس ، سطيف، 2011، ص79.

الفرع الثالث: خطوات بناء بطاقة الأداء المتوازن.

الخطوة الأولى: تحديد الرؤية المستقبلية للمؤسسة وصياغة رسالتها.

تعتبر الرؤية عن طموحات المؤسسة وتصوراتها عما ستكون عليه في المستقبل البعيد، وتظهر في شكل وثيقة مكتوبة تدل على الغرض الأساسي الذي وجدت المؤسسة من أجله.

الخطوة الثانية: وضع الإستراتيجيات وتحديد الأهداف الإستراتيجية بدقة.

من خلال وضع مخطط مفصل والذي يصف النشاطات اللازم القيام بها بدلالة الوسائل والقيود من أجل الوصول إلى هدف ثابت في زمن محدد.

الخطوة الثالثة: تحديد عوامل النجاح الحرجة وإعداد الخريطة الإستراتيجية.

تعني هذه الخطوة الانتقال من الإستراتيجيات الموضوعية إلى مناقشة ما تحتاجه لنجاح الرؤية الإستراتيجية بحيث تحدد المؤسسة ماهي أكثر العوامل تأثيرا على النجاح ضمن كل محور من محاور بطاقة الأداء المتوازن الأربعة.¹

الخطوة الرابعة: تحديد مقاييس الأداء.

يتم في هذه الخطوة تحديد المقاييس الرئيسية المعنية التي يتم إستخدامها في العمل لاحقا يجب أن تبدأ بما يسمى بالعصف الذهني (Brain storming) بحيث لا ترفض أي فكرة بل تستخدم جميعها في العملية، وفي المرحلة النهائية تقوم بتحديد الترتيب حسب الأولوية للمقاييس التي تبدو أكثر تعلقا، ويمكن أن تراقب وتسمح بالقياس .

الخطوة الخامسة: التقييم.

لا بد أن يتم وضع أهداف بالنسبة لكل مقياس مستخدم، إذ يعطي الهدف معنى لنتائج القياس بتزويدها بدرجة للمقارنة ويجب أن تكون الأهداف الرئيسية متسقة مع الرؤية الشاملة والإستراتيجية الإجمالية التي لاتعارض مع بعضها البعض .

¹ عبد الرؤوف حجاج، أحلام بن رنو، "دور بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء الإستراتيجي للمؤسسات النفطية"، مرجع سبق ذكره، ص140.

الخطوة السادسة: إعداد خطط العمل.

ينبغي على إدارة المنظمة إعداد خطط عمل والتي تتضمن تحديد الخطوات التي يجب إتخاذها لإنجاز الأهداف والرؤية الموضوعية وأيضا الأفراد والمسؤولين والمدة لإتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب عند وجود إنحرافات عن الخطط الموضوعية .

الخطوة السابعة: المتابعة والإدارة.

للتأكد من سلامة تطبيق بطاقة الأداء المتوازن لابد من متابعتها بشكل مستمر ومن الضروري إستخدام بطاقة الأداء المتوازنة لمختلف العمليات اليومية في المؤسسة لذلك يجب أن تبني على أساس برنامج يومي لكل وحدة من التقرير الجاري.¹

الشكل رقم(2-10): يوضح خطوات بناء بطاقة الأداء المتوازن.

تحديد الرؤيا للمنظمة	تحديد الرؤية	الخطوة الأولى
ماهي الإجراءات التي ستتبعها ؟	تحديد الإستراتيجيات	الخطوة الثانية
بماذا سنكون جيدين بالنسبة لكل محور	تحديد عوامل النجاح الحرجة والمحاور	الخطوة الثالثة
ماذا سنقيس في كل محور؟	تحديد المقاييس	الخطوة الرابعة
كيف سنقيم بطاقتنا ؟	التقييم	الخطوة الخامسة
ماهي الأعمال التي نحتاجها لنصل؟	إعداد خطط العمل	الخطوة السادسة
كيف سنتابع تطور وتوجه بطاقتنا؟	المتابعة والإدارة	الخطوة السابعة

المصدر: محمد عبد الله الصلوي، "مدى إمكانية إستخدام بطاقة الأداء المتوازن في الشركات اليمنية كأداة لتقييم الأداء"،رسالة ماجستير، كلية العلوم المالية والمصرفية، صنعاء، 2015،ص62.

¹ محمد عبد الله الصلوي، "مدى إمكانية إستخدام بطاقة الأداء المتوازن في الشركات اليمنية كأداة لتقييم الأداء"،مرجع سبق ذكره، 2015،ص65.

يظهر من الشكل السابق أن هناك تدرج منطقي في تنفيذ بطاقة الأداء المتوازن ، فالبداية تكون بتحديد رؤية المؤسسة وتطلعائها لتشييد الإستراتيجية التي تضمن لها الوصول إلى هذه الرؤية وتحقيق أمانها ، ومايسهل عملية التقييم هو تحديد العناصر الحرجة للنجاح ، ليتبع ذلك تحديد كل من المقاييس وخطة العمل ، وصولاً إلى خطوة تحديد الأفعال التنفيذية ، وأخيراً تأتي خطوة المتابعة والتقييم . غير أن جدوى هذه المتابعة لا يمكن أن تكتمل إلا إذا أولت المؤسسة العناية الكافية لمؤشرات الأداء .

المطلب الثالث: تقييم بطاقة الأداء المتوازن وصعوبات تطبيقها.

الفرع الأول: تقييم بطاقة الأداء المتوازن.

مزايا استخدام بطاقة الأداء المتوازن:

لقد أوضحت خبرة الكثير من منظمات الأعمال التي طبقت نموذج تقييم بطاقة الأداء المتوازن بأنها تحقق العديد من المزايا للإدارة وهي:¹

- نموذج BSC يوفر تقرير إداري واحد مجموعة من المؤشرات التي تحتاج إليها الإدارة من وجهة نظر العملاء تجاه المؤسسة وتحقيق الوقت المطلوب لتنفيذ العمل وتطوير الجودة والتركيز على العمل الجماعي وتحقيق الوقت اللازم لإدخال منتجات جديدة والتخطيط طويل الأجل .
- يؤدي نموذج BSC إلى الحد من مشكلات التعظيم الفرعي للأرباح ، حيث يجبر المديرين في المستويات الإدارية العليا على الأخذ في الاعتبار كافة مقاييس التشغيل المهمة معاً .
- تترجم رؤية المؤسسة وإستراتيجيتها في مجموعة مترابطة من مقاييس الأداء تشمل هذه المقاييس كلاً من مقاييس المخرجات ومحركات أداء تلك المخرجات .
- توفر بطاقة الأداء المتوازن أساساً جيد لاتخاذ القرارات، فالمعلومات التي يوفرها النظام تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب .
- تربط بطاقة الأداء المتوازن بين السبب والنتيجة المفترضة من خلال أكثر الاستخدامات أهمية لتعكس كيفية تقوية هذه الروابط وما هو الوقت المتضمن وما هو الشكل المحدد للمناقشة الخارجية والتغيير .

¹ معتصم فضل عبد الرحيم عبد الحميد، فتح الرحمن الحسن منصور، " بطاقة الأداء المتوازن ودوره افي تقييم الأداء بالصندوق القومي للمعاشات"، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 2، 2015، ص 68.

● تربط بطاقة الأداء المتوازن بمؤشرات الأداء الأساسية المالية و غير المالية الخاصة بكل بعد، مع الأهداف الإستراتيجية الفرعية المستمدة أساساً من إستراتيجية تنظيمات الأعمال. مما سبق يري الباحثان أن أهم ما يميز بطاقة الأداء المتوازن عن باقي أساليب المحاسبة الإدارية أنها أسلوب مرن قابل للتحسين والتطوير، وكذلك قابليته للتكيف والتعلم والتغير التنظيمي مع جميع منظمات الأعمال بمختلف أنواعها ونشاطاتها.

انتقادات بطاقة الأداء المتوازن:

مع تعدد المزايا التي يحققها نظام بطاقة الأداء المتوازن وانتشارها الواسع في جميع أنحاء العالم ، إلا أنها لاقت العديد من الانتقادات وأوجه القصور ويتمثل ذلك في الآتي ¹:

1. عدم وجود أسلوب تفصيلي يوضح كيفية اختيار مقاييس الأداء في كل مدخل.
 2. لا يوجد مناقشة لكيفية وضع أهداف الأداء في نظام بطاقة الأداء المتوازن، أو كيفية حدوث مفاضلة بين الأهداف، أو حتى مستوى صعوبة تحقيق الهدف الذي قد يختلف من هدف إلى آخر.
 3. صعوبات تتعلق بترتيب المقاييس بشكل يتناسب ويتسق مع الاستراتيجيات والأهداف التنظيمية، وهناك بعض المؤسسات التي لا تمتلك مقاييس لأهدافها وإستراتيجيتها.
 4. معظم المكافآت التي تضعها الإدارة العليا مربوطة بالمقاييس المالية فقط. حيث تكون مكافآت العاملين بناء على تحقيقهم للأرباح المباشرة.
 5. عملية وضع المقاييس وتحديدتها في بطاقة الأداء المتوازن معقد جداً ، إضافة إلى صعوبة تحديد العدد الأمثل من المقاييس المستخدمة التي تظهر الأداء بشكل متكامل.
 6. عدم وجود مقاييس لبعض متغيرات الأداء، حيث إن وجود هذه المقاييس مهم لوضع الإستراتيجيات موضع التنفيذ، وبالتالي فإن عدم وجود مقاييس لقياس متغير ما يؤدي إلى عدم قدرة الإدارة على توجيه أداؤها.
- مما سبق يري الباحثان أنه بالرغم من الانتقادات التي وجهت لنموذج الأداء المتوازن ولكن هذه الانتقادات تم معالجتها من خلال التطوير المستمر على مدى أربع أجيال متتالية.

¹ معتمضم فضل عبد الرحيم عبد الحميد، فتح الرحمن الحسن منصور، "بطاقة الأداء المتوازن ودورها في تقويم الأداء بالصندوق القومي للمعاشات"، مرجع سبق ذكره، 68.

الفرع الثاني: صعوبات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن.

هناك الكثير من المعوقات والصعوبات التي يمكن أن تواجه تطبيق بطاقة الأداء المتوازن، وهي كالاتي:¹

1. نقص المعرفة عن بطاقة الأداء المتوازن في قياس الأداء، أو عدم المعرفة بمزايا هذا النموذج .
2. يحتاج إعداد نموذج بطاقة الأداء المتوازن إلى رؤية مشتركة لإستراتيجية متفق عليها، لذلك قد لا تكون هناك رؤية معينة متفق عليها ، أو إذا اتفق عليها قد لا تكون واضحة لكل المستويات الإدارية.
3. يمكن أن تفوق تكاليف بطاقة الأداء المتوازن في قياس الأداء المنفعة التي يمكن الحصول عليها.
4. صعوبة تحديد الوزن المرغوب للأهداف الأساسية التي تكون ذات أبعاد متعددة، لذا يجب على الإدارة أن تحدد الأهداف الثانوية التي تمثل موجهات للأداء وفقاً للأهداف الأساسية.
5. نقص الموظفين المؤهلين القادرين على التعامل مع نظام بطاقة الأداء المتوازن، مما يؤدي في النهاية إلى مقاومة تطبيق هذا النظام، وتتكون لدى الموظفين اتجاهات سلبية إتجاه إستخدام بطاقة الأداء المتوازن وخاصة أنهم لا يدركون أهدافا واضحة لها .
6. عملية وضع المقاييس وتحديدتها في بطاقة الأداء المتوازن معقدة جدا، إضافة إلى صعوبة تحديد العدد الأمثل من المقاييس المستخدمة التي تظهر الأداء بشكل متكامل .
7. عدم وجود مقاييس لبعض متغيرات الأداء، حيث أن وجود هذه المقاييس مهم لوضع الإستراتيجيات موضع التنفيذ، وبالتالي فإن عدم وجود مقاييس لقياس متغير مما يؤدي إلى عدم قدرة الإدارة على توجيه أدائه.

¹ خالد حسن زبدة، عمر أبو عيدة، "مدى استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تقييم أداء البنوك العاملة في فلسطين وصعوبات تطبيقها"، مجلة جامعة الأزهر، المجلد 18، العدد 1، 2016، ص 255.

خلاصة الفصل:

تناول هذا الفصل الأساليب الحديثة لمراقبة التسيير والتي أصبحت تكتسي الأهمية الكبيرة في تسيير المؤسسة من خلال التكامل فيما بينها ،حيث ظهرت هذه الأساليب نتيجة القصور في الأساليب التقليدية والتي تقدم المعلومات والبيانات ذات الطبيعة المالية والمحاسبية فقط وإهمالها الجوانب الأخرى عكس الحديثة والتي تنظم المعلومات المالية وغير المالية والتي تقدم قدر كاف من المعلومات التي تحتاجها الإدارة حيث أشرنا في هذا الفصل إلى ثلاث أساليب حديثة بشكل مفصل وتطرقنا إلى الصعوبات التي تحول دون تطبيقهم في المؤسسات الإقتصادية

الفصل الثالث

الواقع التطبيقي لأساليب
مراقبة التسيير الحديثة

تمهيد:

بعد الدراسة النظرية التي قمنا بها حول إمكانية استخدام أساليب مراقبة التسيير الحديثة في المؤسسات الاقتصادية ومعوقات تطبيقها سنحاول في هذا الفصل إسقاط الجانب النظري للموضوع بدراسة ميدانية لمجموعة من المؤسسات الاقتصادية (الصناعية)، وذلك باستخدام الأدوات التحليلية والأساليب الإحصائية متمثلة في إستمارة إستبيان وزع على العينة قيد الدراسة وتم إستعمال برنامج (SPSS) لإجراء التحاليل الإحصائية.

حيث سيتناول هذا الفصل وصفا للمنهج المتبع ومجتمع الدراسة، وكذلك أداة الدراسة المستخدمة وطريقة إعدادها وكيفية بنائها وتطويرها، ومدى صدقها وثباتها، كما يتضمن وصفا للإجراءات التي قام بها الباحث في تصميم أداة الدراسة وتقنياتها، والأدوات التي استخدمها لجمع بيانات الدراسة، وينتهي الفصل بالمعالجات الإحصائية التي استخدمت في تحليل البيانات واستخلاص النتائج، حيث سنقوم بتقسيم هذا الفصل الى:

المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة.

المبحث الثاني: مجتمع و أداة الدراسة.

المبحث الثالث: نتائج الدراسة الميدانية وتفسيرها.

المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة.

سنتطرق في هذا المبحث إلى عناصر الدراسة التي اختيرت بناء على ملاءمتها مع الموضوع والمتمثلة في تقديم الدراسة، منهجية الدراسة وطرق جمع المعلومات.

المطلب الأول: تقديم الدراسة.

تمت هذه الدراسة بتقديم مفردات العينة المتكونة من مجموعة من المؤسسات الإقتصادية ذات الطابع الصناعي بولاية سعيدة، حيث تم إجراء مسح شامل لهذه المؤسسات الصناعية

المطلب الثاني: منهجية الدراسة.

يمثل المنهج في الدراسة الميدانية، الأسلوب المتبع قصد الوصول إلى الأهداف المسطرة، وباعتبار الدراسة تدور حول إمكانية استخدام الأساليب الحديثة لمراقبة التسيير في المؤسسات الإقتصادية ومعوقات تطبيقهم، ونظرا لطبيعة الدراسة الميدانية فقد تم الحصول على البيانات اللازمة من خلال الإستبيان الذي تم إعداده لهذا الغرض، وقد تم تفرغ البيانات وتم معالجتها وتحليل النتائج باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS، ومن أجل تحقيق أهداف الدراسة فقد تم إستعمال المنهج الوصفي التحليلي الذي ينسجم مع أغراض وطبيعة الدراسة.

المطلب الثالث: طرق جمع المعلومات.

قد اعتمدنا في جمع المعلومات على مجموعة من الأساليب وهي كمايلي:

1. المعلومات الثانوية:

وهي تمثل بيانات الجانب النظري من البحث حيث حاولنا حسب استطاعتنا وما لدينا من وسائل وأدوات بعملية مسح المكتبي للكتب التي لها علاقة بموضوع الدراسة وأيضاً الإستعانة بمجموعة من الدراسات والمجلات التي لها علاقة بموضوع الدراسة .

2. المعلومات الأولية:

وهي تمثل بيانات الجانب الميداني من الدراسة، والتي يتم تجميعها لإختبار فرضيات الدراسة، وذلك لأنها تعطي لنا الملامح والمعلومات الرئيسية لموضوع البحث، وقد تمثلت فيمايلي :

الإستبيان: للإمام أكثر بالموضوع فرضت علينا الدراسة إستخدام الإستبيان لجمع المعلومات المختلفة من مختلف المؤسسات الصناعية الواقع مقرها في ولاية سعيدة .

الملاحظة: تمت عن طريق مراقبة عينة مجتمع الدراسة، وملاحظة مختلف السلوكيات.

المبحث الثاني:مجتمع وأداة الدراسة.

المطلب الأول: مجتمع الدراسة.

يتمثل مجتمع الدراسة في كافة المؤسسات الصناعية الواقعة بمقر ولاية سعيدة ، حيث تم اعتماد طريقة المسح الشامل على مجتمع البحث، إذ شملت الدراسة المديرية المالية (المدراء الماليين أو المحاسبين) بالمؤسسات الاقتصادية الصناعية محل الدراسة، تم توزيع 30 استبيان (الموضح في الملحق 01)، على جميع المؤسسات، و تم استرداد 30 استبيان، أي ما نسبته 100% من إجمالي مجتمع الدراسة.

وبعد تفحص الاستبيانات المستردة لم يتم استبعاد أي منها نظرا لتحقق الشروط المطلوبة للإجابة على الاستبيان، وبذلك يكون عدد الاستبيانات الخاضعة للتحليل 30 استبيان.

المطلب الثاني:أداة الدراسة.

تم استخدام الاستبيان للحصول على البيانات، وقد مر تصميمه وتقسيمه إلى خطوات عديدة:

1. تصميم الإستبيان:

تم تصميم الإستبيان وفق الشكل التالي :

- ❖ موضوع الإستبيان :والذي وضحناه من خلال العنوان .
- ❖ غرض الإستبيان :والموضح من خلال المقدمة التي أدرجت في الإستبيان .
- ❖ شرح طريقة الإجابة:وذلك بعبارة، الرجاء وضع إشارة (X) في الخيار الذي تراه مناسب.
- ❖ نوع الأسئلة :انحصرت أسئلة هذا الإستبيان في الأسئلة المغلقة نظرا لإستخدامنا البرنامج الإحصائي SPSS.

أقسام الإستبيان:

إقتضت الدراسة تقسيم الإستبيان إلى قسمين منفصلين وفيمايلي تفصيل لذلك:

❖ **القسم الأول:** يحتوي على المعلومات العامة ويتضمن كل من (المؤهل العلمي، التخصص العلمي، المسمى الوظيفي، سنوات الخبرة في مجال المحاسبة، والدورات التدريبية التي حضرها في مجال أنظمة المحاسبة).

❖ **القسم الثاني:** تم تقسيم هذا الجزء تماشيا مع طبيعة الموضوع إلى 4 محاور تشكل في مجملها 30 سؤالا ويتمثل فيما يلي :

المحور الأول: التكلفة على أساس الأنشطة ABC.

المحور الثاني: التكلفة المستهدفة.

المحور الثالث: بطاقة الأداء المتوازن.

المحور الرابع: صعوبات تطبيق أساليب مراقبة التسيير الحديثة.

المطلب الثالث: التحقق من الأداة.

1- صدق الإستیبان: نقصد بصدق الاستبيان بأن نقيس أسئلة الاستبيان بمساعدة وتوجيه الأساتذة .

تحليل البيانات:

أولا: الأساليب الإحصائية المستخدمة:

من أجل تحقيق هدف الدراسة و تحليل البيانات التي قمنا بتجميعه قمنا باستخدام العديد من الأساليب الإحصائية باستخدام البرنامج الإحصائي (الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية IBM SPSS Statistics 22)، و حددت طول الفترة المستخدمة على مقياس ليكرت الخماسي ب 5/4 أي (0.80) حيث أنه تكون الإجابة على احد خمس اختيارات هي: غير موافق بشدة، غير موافق، محايد، موافق و موافق بشدة وهكذا أصبح طول الخلايا كالتالي:

- المتوسط المرجح من 1 إلى 1.79 يقابله عبارة غير موافق بشدة.
- المتوسط المرجح من 1.80 إلى 2.59 يقابله عبارة غير موافق.
- المتوسط المرجح من 2.60 إلى 3.39 تقابله عبارة محايد.
- المتوسط المرجح من 3.40 إلى 4.19 تقابله عبارة موافق.
- المتوسط المرجح من 4.20 إلى 5.00 يقابله عبارة موافق بشدة.

و قد اعتمدنا كذلك على الأساليب الإحصائية التالية:

- معامل الثبات ألفا كرونباخ (Cronbach's Alpha) لقياس ثبات أداة الدراسة.

- التكرارات و النسب المئوية.
- المتوسط الحسابي و الانحراف المعياري لمعرفة مدى ارتفاع أو انخفاض إجابات أفراد العينة.

ثانياً: ثبات أداة القياس:

قبل إجراء التحاليل فإنه لابد من التأكد من صدق أداء القياس المستخدم ، لأن صدق (الموثوقية) تعكس درجة ثبات أداء القياس ويستعمل معامل الثبات (Cronbach's Alpha) لقياس مدى ثبات أداء القياس من ناحية الاتساق الداخلي لعبارات الأداء¹.

جدول رقم (3-02) :يبين قيمة معامل ألفا كرونباخ Cronbach's Alpha Coefficient

عدد العبارات	الثبات	الصدق
31	0.66	0.81

من إعداد الطالبتين بالاعتماد على برنامج spss.

بالنظر إلى جدول اختبار (كرونباخ ألفا) أعلاه المستخرج من البرنامج فقد بلغت قيمة $(\alpha = 0.66)$ وهي درجة جيدة كونها أعلى من النسبة المقبولة (0.6) و بالتالي إذا ما أعيد استخدام الأداة تعطينا نفس النتائج، و بلغ معامل الصدق (0.81) و هذا دال على أن الأداة تقيس ما صممت لقياسه.

¹ - محفوظ جودة، "التحليل الإحصائي الأساسي باستخدام (SPSS)"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص

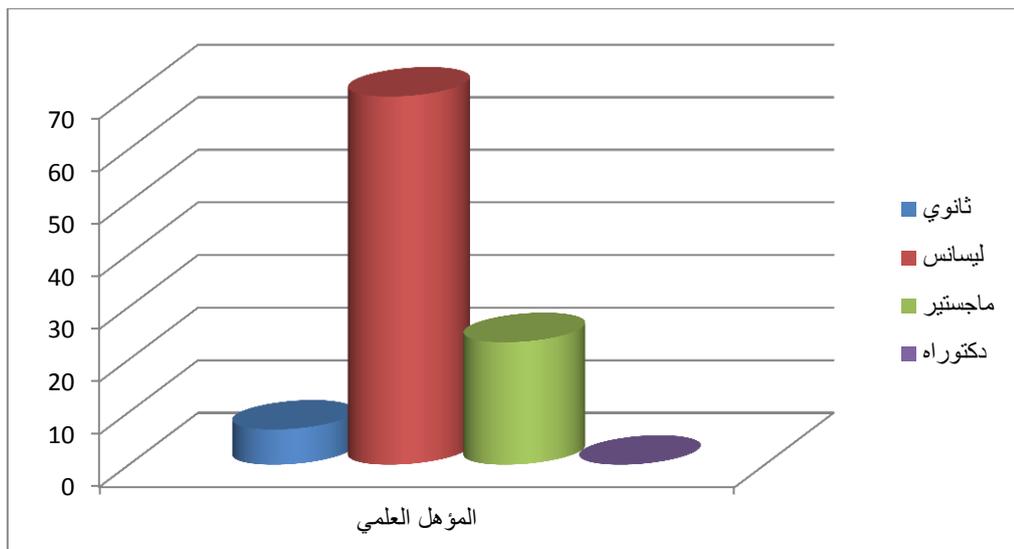
جدول رقم (3-03): يبين توزيع العينة حسب المؤهل العلمي.

المؤهل العلمي	ت	%
ثانوي	02	6.7
ليسانس	21	70.0
ماجستير	07	23.3
دكتوراه	00	00
المجموع	30	100

المصدر: من إعداد الطالبين باستعمال برنامج spss.

أظهرت النتائج كما هي مبينة في الجدول (03) أعلاه أن غالبية أفراد عينة الدراسة مكونة من العمال الذين يملكون شهادة الليسانس بنسبة (70.0%)، بينما جاءت نسبة أفراد العينة من يمتلكون مؤهل علمي أعلى و المتمثل في شهادة الماجستير (23.3%)، و في الأخير عمال المؤسسات الاقتصادية الذين لهم مستوى تعليمي ثانوي بنسبة ضئيلة بلغت (6.7%).

الشكل رقم (3-11): يبين توزيع العينة حسب المؤهل العلمي.



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

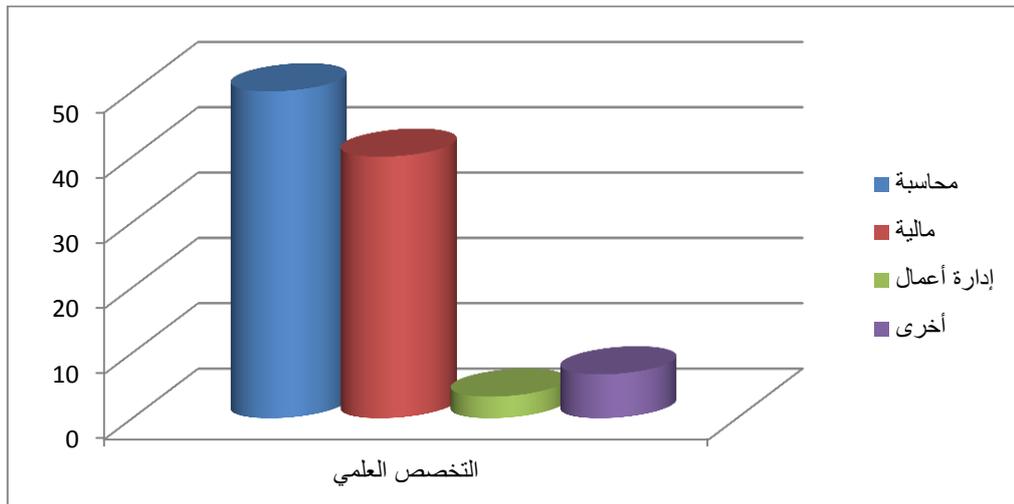
جدول رقم (3-04): يبين توزيع العينة حسب التخصص العلمي.

التخصص العلمي	ت	%
محاسبة	15	50.0
المالية	12	40.0
إدارة أعمال	01	3.3
أخرى	02	6.7
المجموع	30	100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

أما بالنسبة لتوزيع أفراد عينة الدراسة على حسب التخصص العلمي فقد أشارت النتائج كما هي مبينة في الجدول (04) أعلاه أن غالبية العمال لهم تخصص محاسبة بنسبة (50.0%)، يليها الأفراد المتخرجين في تخصص المالية بنسبة (40.0%)، و في الأخير العمال الذين لهم تخصص إدارة أعمال بنسبة ضئيلة بلغت (3.3%).

الشكل رقم (3-12): يبين توزيع العينة حسب التخصص العلمي



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

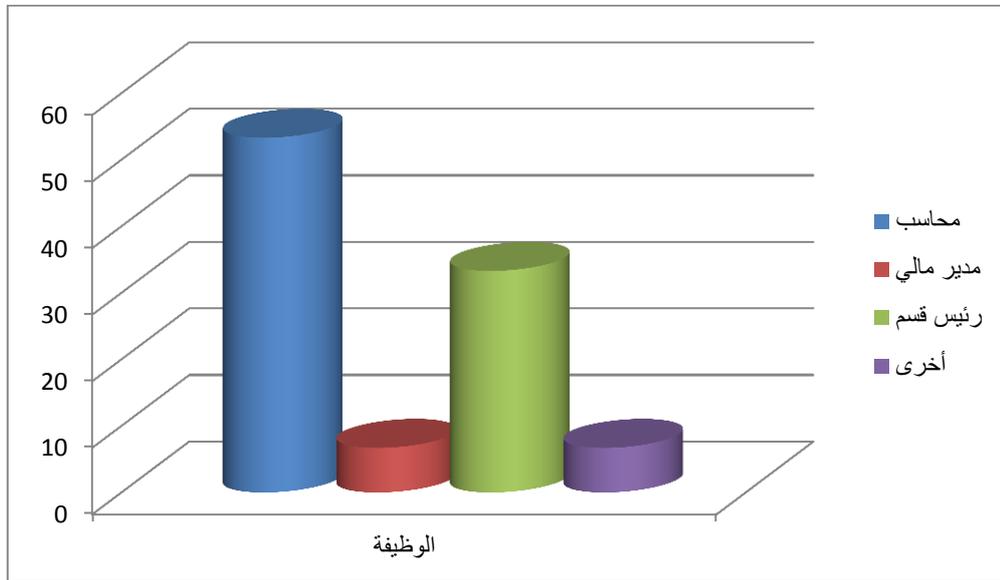
جدول رقم (3-05): يبين توزيع العينة حسب المسمى الوظيفي.

الوظيفة	ت	%
محاسب	16	53.3
مدير مالي	02	6.7
رئيس القسم	10	33.3
أخرى	02	6.7
المجموع	30	100

المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

كما هو موضح في الجدول (05) أعلاه أن غالبية أفراد عينة الدراسة من العمال الذين موظفون كمحاسبين بنسبة (53.3%)، يليها العمال الذين يشغلون منصب رئيس القسم على مستوى المؤسسة بنسبة (33.3%) و في الأخير العمال الذين وظيفتهم تتمثل في مدير مالي و وظائف أخرى بنسبة متساوية بلغت (6.7%).

الشكل رقم (3-13): يبين توزيع العينة حسب المسمى الوظيفي.



المصدر : من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

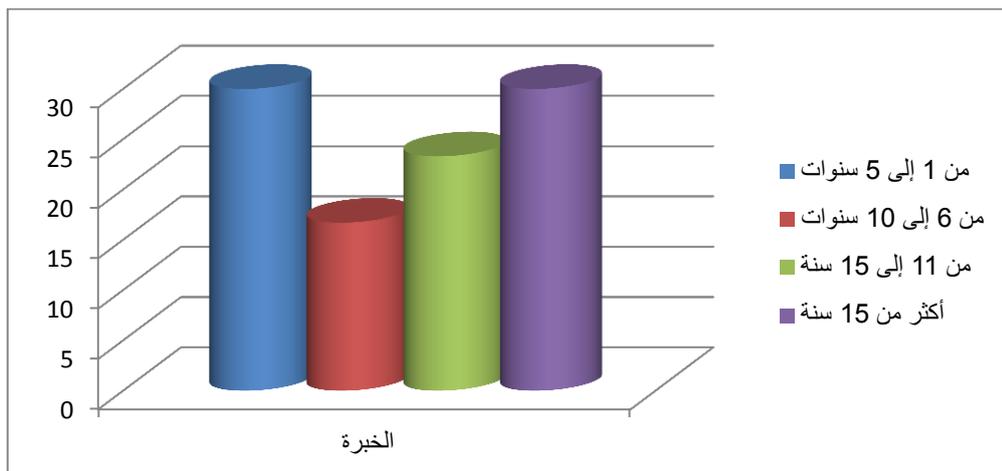
جدول رقم (3-06): يبين توزيع العينة حسب الخبرة.

الخبرة	ت	%
من 01 إلى 05 سنوات	09	30.0
من 6 إلى 10 سنوات	05	16.7
من 11 إلى 15 سنة	07	23.3
أكثر من 15 سوات	09	30.0
المجموع	30	100

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

كشفت النتائج من خلال الجدول (06) أعلاه أن غالبية أفراد عينة الدراسة انقسمت بالتساوي بين العمال الذين يملكون خبرة في مجال المحاسبة لأقل من 05 سنوات و الذين لهم خبرة مهنية لأكثر من 15 سنة بنسبة بلغت (30.0%)، فيما جاءت نسبة أفراد العينة ذووا الخبرة المهنية من 11 إلى 15 سنوات بنسبة (23.3%)، و في الأخير أفراد العينة بخبرة في المحاسبة من 6 إلى 10 سنوات بنسبة (16.7%).

الشكل رقم (3-14) : يبين توزيع العينة حسب الخبرة.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

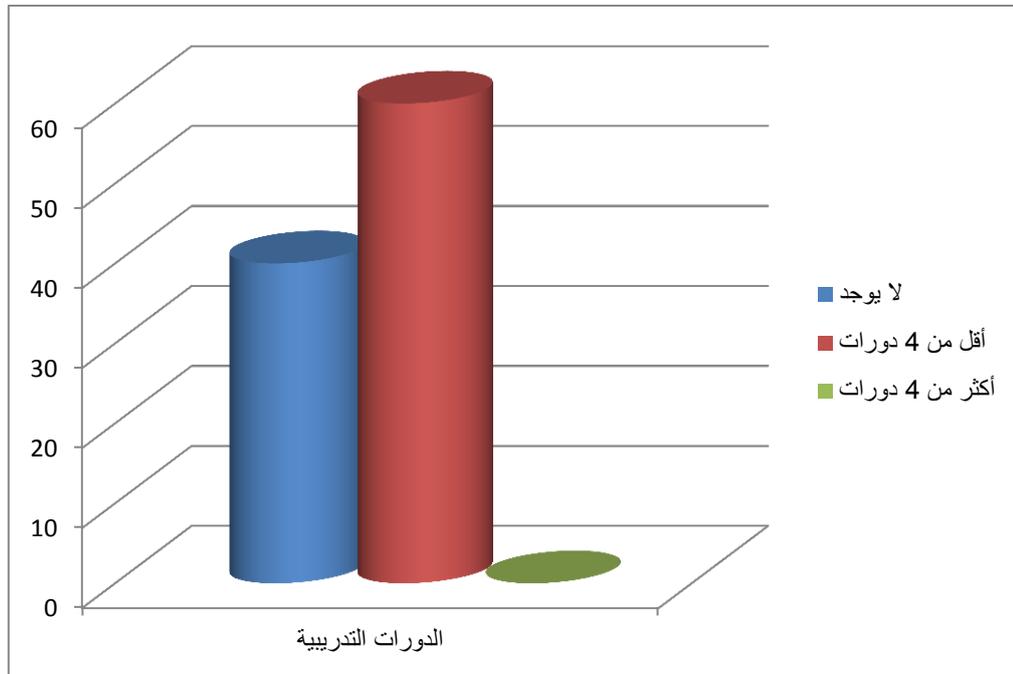
جدول رقم (3-07): يبين الدورات التدريبية في مجال أنظمة التكاليف.

الدورات التدريبية	ت	%
لا يوجد	12	40.0
أقل من 4 دورات	18	60.0
أكثر من 4 دورات	00	00
المجموع	30	100

المصدر من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

أما فيما يخص الدورات التدريبية في مجال أنظمة التكاليف التي حضرها أفراد العينة فقد كشفت النتائج كما هي مبينة في الجدول (07) أعلاه أن غالبية عمال المؤسسات الاقتصادية سبق لهم و أن شاركوا في أقل من 04 دورات تدريبية في أنظمة التكاليف بنسبة (60.0%)، بينما جاءت نسبة الأفراد الذين لا تتواجد على مستوى مؤسستهم دورات تدريبية في المجال بنسبة (40.0%).

الشكل رقم (3-15): يبين الدورات التدريبية في مجال أنظمة التكاليف.



المصدر: من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

أولاً: نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC.

جدول رقم (3-08) : يبين إجابة أفراد العينة على نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC.

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة
0.68	4.13	يقدم نظام التكلفة المتبع في المؤسسة المعلومات الكافية لاتخاذ القرار
1.15	2.96	لا يوجد تحفيزات من قبل الإدارة بأهمية تطبيق نظام ABC
0.93	3.60	تشكل نسبة التكاليف غير المباشرة نسبة مهمة من إجمالي التكاليف
1.03	3.20	ترغب إدارة المؤسسة في تحمل تكاليف تطبيق نظام ABC
0.93	3.86	تختلف منتجات المؤسسة من حيث النوع و الحجم مما يتطلب تطبيق النظام ABC
1.00	3.40	تتوفر المؤسسة على المعدات التقنية اللازمة لتطبيق نظام ABC
1.10	3.76	تنتج المؤسسة منتجات متنوعة
1.11	3.93	تتوفر لدى المؤسسة المؤهلات العلمية و المهنية الخيرة بالأنظمة المحاسبية الحديثة
0.71	3.36	تتوفر في السوق البرمجيات الحديثة اللازمة لاستخدامها في تشغيل نظام ABC

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

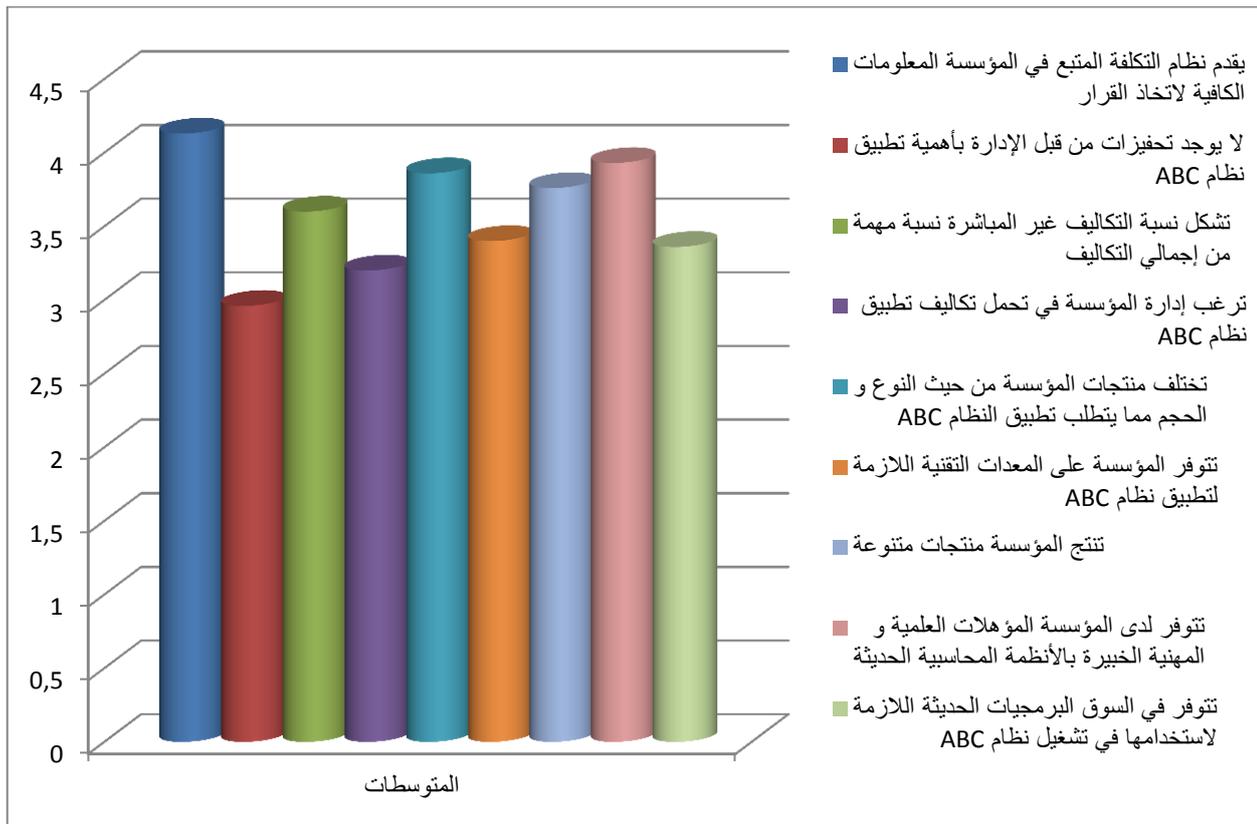
أظهرت النتائج كما هو مبين في الجدول أعلاه، أن أفراد عينة الدراسة من عمال المؤسسات الاقتصادية أن نظام التكلفة المتبع في المؤسسة يقدم المعلومات الكافية لاتخاذ القرار و هذا ما تبينه قيمة المتوسط الحسابي (4.13) و انحراف معياري مقداره (0.68) و هو المتوسط الذي يقع في الفئة الرابعة من فئات المقياس الخماسي (من 3.40 إلى 4.19) و الذي يرجح خيار موافق.

و ذلك ما ينطبق على أن نسبة التكاليف غير المباشرة تشكل نسبة مهمة من إجمالي التكاليف بمتوسط (3.60) بالإضافة إلى أن اختلاف منتجات المؤسسة من حيث النوع و الحجم يتطلب تطبيق النظام ABC بمتوسط

(3.86) كما يرى عمال المؤسسة أن المؤسسة تتوفر على المعدات التقنية اللازمة لتطبيق نظام ABC و التي جاءت بمتوسط (3.40) و لها منتجات مختلفة بمتوسط (3.76) كما أكد الأفراد على توفر المؤهلات العلمية و المهنية الخيرة بالأنظمة المحاسبية الحديثة لدى المؤسسة بمتوسط (3.93) و هي كلها متوسطات تقع في الفئة الرابعة من فئات المقياس و التي تشير إلى خيار موافق.

بينما كشفت نفس النتائج أن عمال المؤسسات الاقتصادية لم يعبروا عن وجود تحفيزات من عدمها من قبل الإدارة بأهمية تطبيق نظام ABC و التي جاءت بمتوسط (2.96) و هو المتوسط الذي يشير إلى خيار محايد، و ذلك ما ينطبق حول رغبة إدارة المؤسسة في تحمل تكاليف تطبيق نظام ABC بمتوسط (3.20)، كما أن العمال غير متأكدون من توفر البرمجيات الحديثة اللازمة لاستخدامها في تشغيل نظام ABC في السوق و التي جاءت بمتوسط (3.36).

الشكل رقم (3-16): يبين إجابة أفراد العينة على نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

ثانيا: التكلفة المستهدفة.

جدول رقم(3-09): يبين إجابة أفراد العينة على التكلفة المستهدفة.

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة
1.01	3.06	إدارة المؤسسة ليست مقتنعة بضرورة تطبيق التكلفة المستهدفة
0.77	3.56	لدى المؤسسة أسباب أدت إلى عدم تخلي على أساليب التقليدية و اعتماد على أسلوب التكلفة المستهدفة
0.83	3.30	لدى العاملين بالمؤسسة استيعاب و تقبل لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة
0.55	4.20	تعتمد المؤسسة على أسلوب تكلفة فعال لتخفيض التكاليف
0.84	2.90	تحتاج أنشطة التكلفة المستهدفة إلى ساعات عمل طويلة و هذا ما يؤدي إلى الضغط على فريق العمل
0.91	3.70	تسعى إدارة المؤسسة إلى تطبيق التكلفة المستهدفة في المستقبل
1.01	4.06	تسعى المؤسسة إلى تخفيض التكاليف و تقديم خدمات و منتجات ذات جودة تنافسية في حدود السعر و المواصفات.

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

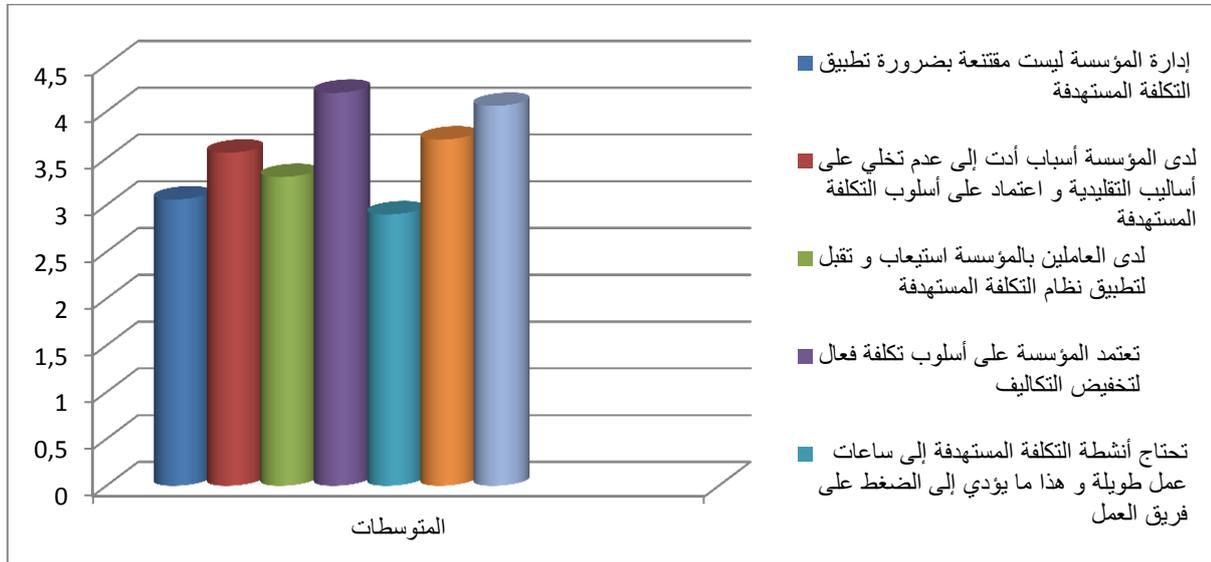
أما فيما يخص التكلفة المستهدفة فقد عبر عمال المؤسسات الاقتصادية على أن المؤسسة تعتمد على أسلوب تكلفة فعال لتخفيض التكاليف و ذلك ما يتجلى من خلال قيمة المتوسط الحسابي (4.20) و انحراف معياري مقداره (0.55)، و هو المتوسط الذي يقع في الفئة الخامسة من فئات المقياس الخماسي و الذي يرجح خيار موافق بشدة.

كما عبر عمال المؤسسات أن المؤسسة تسعى إلى تخفيض التكاليف و تقديم خدمات و منتجات ذات جودة تنافسية في حدود السعر و المواصفات التي تتوافق مع احتياجات العملاء و تحقيق الأرباح المخططة و التي جاءت بمتوسط (4.06) و وافق أفراد العينة على أن إدارة المؤسسة تسعى إلى تطبيق التكلفة المستهدفة في المستقبل

بمتوسط (3.70) كما يرى العمال أن لدى المؤسسة أسباب أدت إلى عدم تحلي على أساليب التقليدية و اعتماد على أسلوب التكلفة المستهدفة بمتوسط (3.56) و هي كلها متوسطات ترجح خيار موافق.

بينما عبر عمال المؤسسات الاقتصادية برأي محايد حول أن إدارة المؤسسة ليست مقتنعة بضرورة تطبيق التكلفة المستهدفة و التي جاءت بمتوسط (3.06) و على أن لدى العاملين بالمؤسسة استيعاب و تقبل لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة بمتوسط (3.30) بالإضافة إلى احتياج أنشطة التكلفة المستهدفة إلى ساعات عمل طويلة و هذا ما يؤدي إلى الضغط على فريق العمل بمتوسط (2.90).

الشكل رقم (3-17): يبين إجابة أفراد العينة على التكلفة المستهدفة.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

ثالثاً: بطاقة الأداء المتوازن.

جدول رقم (3-10): يبين إجابة أفراد العينة على بطاقة الأداء المتوازن.

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة
0.72	3.76	تتوافر معلومات كافية عن كيفية استخدام بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسة
0.74	4.16	تستخدم إدارة المؤسسة مقاييس مناسبة لتقييم الأداء
0.76	4.03	تحاول المؤسسة التعرف إلى مدى رضا العميل في الخدمة باستمرار
0.98	4.00	يشير البعد المالي إلى مدى النجاح في تنفيذ استراتيجيات المؤسسة من أجل تحسين أدائها
0.79	4.16	تتم المؤسسة بمتابعة التقنيات الحديثة و وسائل التكنولوجيا المتطورة لتقديم خدمات أفضل
1.25	3.53	تخصص المؤسسة مبلغ سنوي لعمليات البحث و التطوير بهدف تحسين العمليات الداخلية
0.66	4.03	تتوفر المؤسسة على مؤهلات علمية و عملية لتطبيق بطاقة الأداء المتوازن

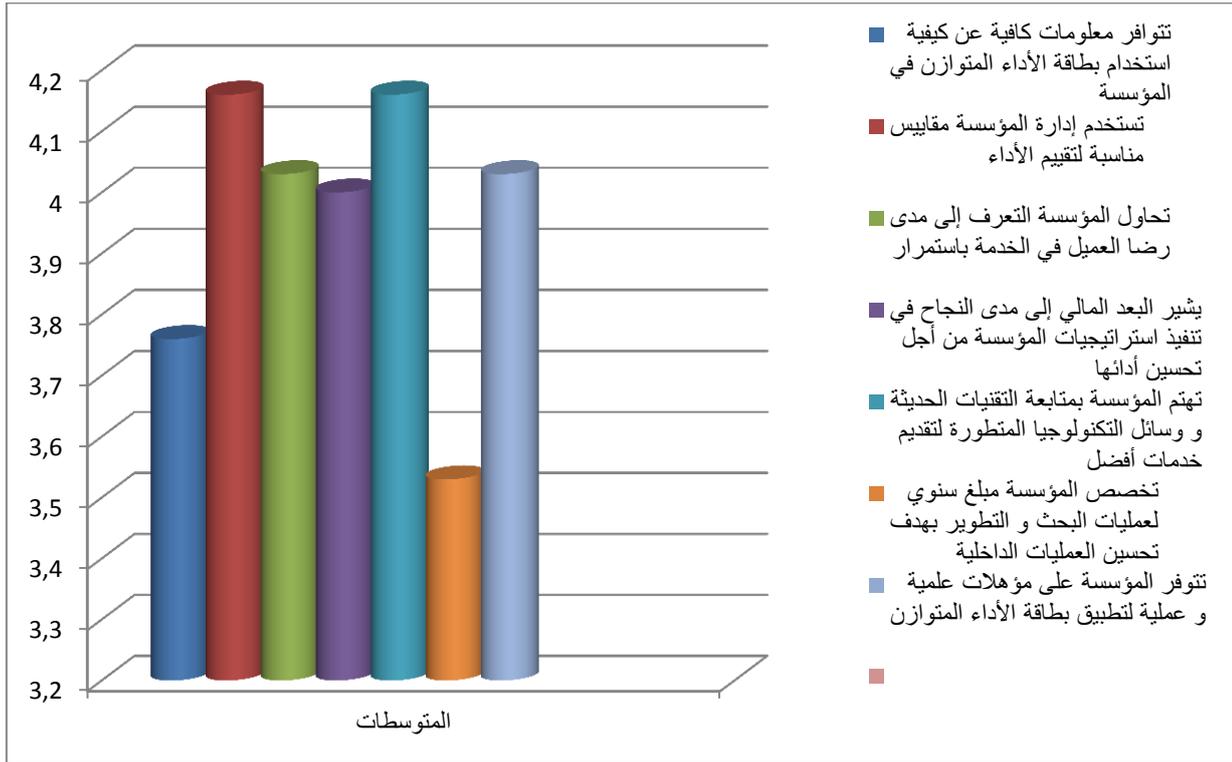
المصدر : من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

أما فيما يخص إجابة أفراد العينة على محور بطاقة الأداء المتوازن فقد أظهرت النتائج كما هو مبين في الجدول رقم (10) أعلاه، أن عمال المؤسسات يرون أن إدارة المؤسسة تستخدم مقاييس مناسبة لتقييم الأداء و هذا ما تؤكدته قيمة المتوسط الحسابي (4.16) و انحراف معياري مقداره (0.74) و هو المتوسط الذي يقع في الفئة الرابعة من فئات المقياس الخماسي (من 3.40 إلى 4.19) و التي تشير إلى خيار موافق.

و ذلك ما ينطبق على اهتمام المؤسسة بمتابعة التقنيات الحديثة و وسائل التكنولوجيا المتطورة لتقديم خدمات أفضل بنفس المتوسط، و أن العمال موافقون بشأن إشارة البعد المالي إلى مدى النجاح في تنفيذ استراتيجيات المؤسسة من أجل تحسين أدائها بمتوسط (4.00) و على أن المؤسسة تخصص مبلغ سنوي لعمليات البحث و

التطوير بهدف تحسين العمليات الداخلية بمتوسط (3.53) و توفر معلومات كافية عن كيفية استخدام بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسة بمتوسط (3.76) بالإضافة إلى محاولة المؤسسة التعرف إلى مدى رضا العميل في الخدمة باستمرار بمتوسط (4.03) و هي كلها متوسطات ترجح خيار موافق.

الشكل رقم (3-18): يبين إجابة أفراد العينة على بطاقة الأداء المتوازن.



المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

رابعاً: صعوبات تطبيق أساليب مراقبة التسيير الحديثة.

جدول رقم (3-11): يبين إجابة أفراد العينة على صعوبات تطبيق أساليب مراقبة التسيير الحديثة.

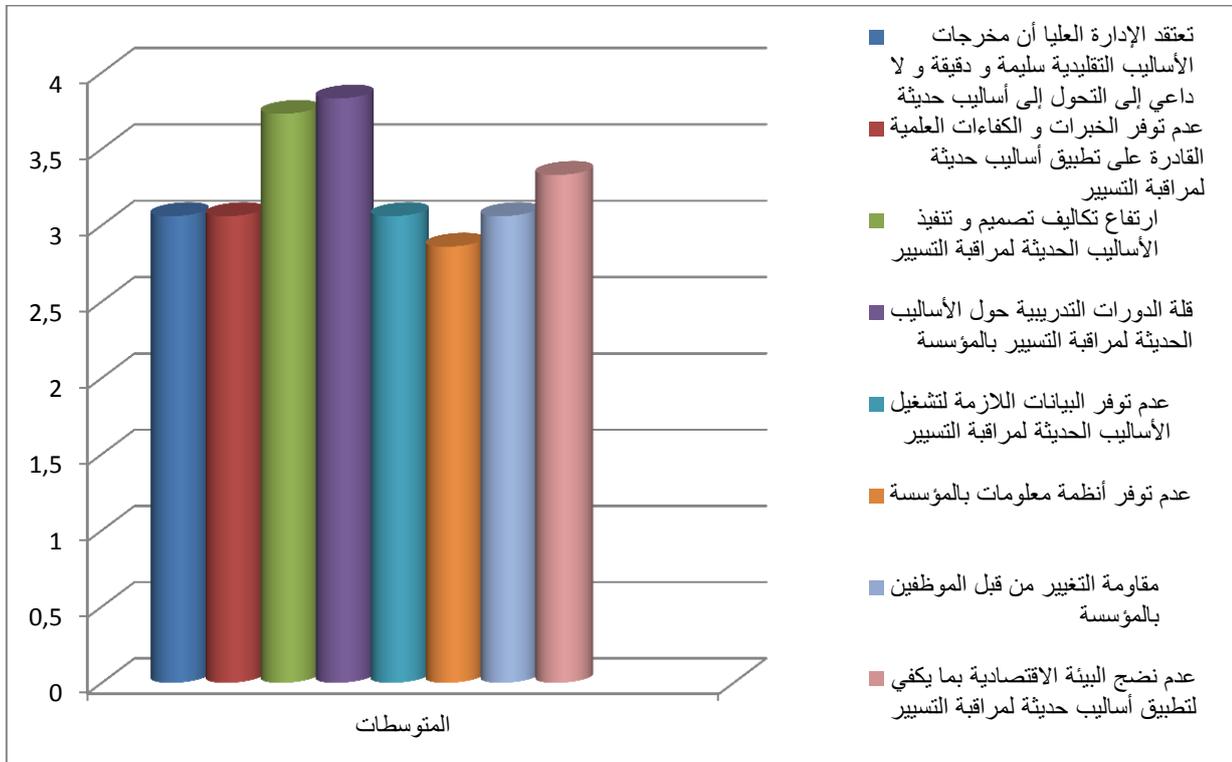
الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	العبارة
0.90	3.06	تعتقد الإدارة العليا أن مخرجات الأساليب التقليدية سليمة و دقيقة و لا داعي إلى التحول إلى أساليب حديثة
0.94	3.06	عدم توفر الخبرات و الكفاءات العلمية القادرة على تطبيق أساليب حديثة لمراقبة التسيير
0.82	3.73	ارتفاع تكاليف تصميم و تنفيذ الأساليب الحديثة لمراقبة التسيير
0.87	3.83	قلة الدورات التدريبية حول الأساليب الحديثة لمراقبة التسيير بالمؤسسة
1.14	3.06	عدم توفر البيانات اللازمة لتشغيل الأساليب الحديثة لمراقبة التسيير
1.19	2.86	عدم توفر أنظمة معلومات بالمؤسسة
0.73	3.06	مقاومة التغيير من قبل الموظفين بالمؤسسة
1.06	3.33	عدم نضج البيئة الاقتصادية بما يكفي لتطبيق أساليب حديثة لمراقبة التسيير

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

أظهرت النتائج كما هو ملاحظ من خلال النتائج في الجدول رقم (11) أعلاه، أن عمال المؤسسات الاقتصادية يرون بأن الدورات التدريبية حول الأساليب الحديثة لمراقبة التسيير بالمؤسسة قليلة و هذا ما تؤكدده قيمة المتوسط الحسابي (3.83) و انحراف معياري مقداره (0.87) و هو المتوسط الذي يقع في الفئة الرابعة من فئات المقياس الخماسي و التي تشير إلى خيار موافق.

كما عبر أفراد العينة على أن تكاليف تصميم و تنفيذ الأساليب الحديثة لمراقبة التسيير مرتفعة و التي جاءت بمتوسط (3.73). بينما تشير النتائج على أن عمال المؤسسات الاقتصادية محايدون بخصوص اعتقاد الإدارة العليا أن مخرجات الأساليب التقليدية سليمة و دقيقة و لا داعي إلى التحول إلى أساليب حديثة بمتوسط (3.06) و ذلك ما ينطبق على عدم توفر الخبرات و الكفاءات العلمية القادرة على تطبيق أساليب حديثة لمراقبة التسيير بمتوسط (3.06) و عدم توفر البيانات اللازمة لتشغيل الأساليب الحديثة لمراقبة التسيير، و أن الموظفين يقاومون التغيير في المؤسسة بنفس المتوسط، و أن البيئة الاقتصادية بما يكفي لتطبيق أساليب حديثة لمراقبة التسيير غير ناضجة بمتوسط (3.33) و هي كلها متوسطات تقع في الفئة الثالثة من فئات المقياس و التي ترجح خيار محايد.

الشكل رقم(3-19): يبين إجابة أفراد العينة على صعوبات تطبيق أساليب مراقبة التسيير الحديثة.



المصدر : من أعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

اختبار الفرضيات:

أولاً: الفرضية الأولى:

جدول رقم (3-12): يبين المتوسط العام لتطبيق الأساليب الحديثة لمراقبة التسيير.

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
0.27	3.57	الأساليب الحديثة لمراقبة التسيير

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

كما هو مبين في الجدول أعلاه فقد بلغ المتوسط الحسابي لتطبيق الأساليب الحديثة لمراقبة التسيير (3.57) بانحراف معياري مقداره (0.27) وهو المتوسط الذي يرجح خيار موافق، و بالتالي فإن المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة تتوفر على المقومات اللازمة لتطبيق الأساليب الحديثة لمراقبة التسيير

ثانياً: الفرضية الفرعية الأولى:

جدول رقم (3-13): يبين المتوسط العام لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC.

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
0.31	3.58	نظم التكاليف ABC

المصدر: من إعداد الطالبتين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

كشفت النتائج كما هو مبين في الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC بلغ (3.58) بانحراف معياري مقداره (0.31) و هو المتوسط الذي يشير إلى خيار موافق، و عليه نستنتج أن المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة تتوفر على المقومات اللازمة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC.

ثالثا: الفرضية الفرعية الثانية

جدول رقم(3-14): يبين المتوسط العام للتكلفة المستهدفة.

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
0.36	3.54	التكلفة المستهدفة

المصدر : من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

كما هو مبين في الجدول أعلاه فقد بلغ المتوسط الحسابي للتكلفة المستهدفة (3.54) بانحراف معياري مقداره (0.36) و هو المتوسط الذي يقع في الفئة الرابعة من فئات المقياس و الذي يرجح خيار موافق، و بالتالي فإن المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة تتوفر على المقومات اللازمة لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.

رابعا: الفرضية الفرعية الثالثة:

جدول رقم(3-15) : يبين المتوسط العام لبطاقة الأداء المتوازن.

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
0.58	3.95	بطاقة الأداء المتوازن

المصدر : من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

كشفت النتائج كما هو مبين في الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي لبطاقة الأداء المتوازن بلغ (3.95) بانحراف معياري مقداره (0.58) و هو المتوسط الذي يشير إلى خيار موافق، و عليه نستنتج أن المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة تتوفر على المقومات اللازمة لتطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن.

خامسا: الفرضية الثانية:

جدول رقم(3-16) : يبين المتوسط العام لصعوبات تطبيق أساليب مراقبة التسيير الحديثة.

الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	
0.63	3.25	الصعوبات

المصدر : من إعداد الطالبين بالاعتماد على مخرجات برنامج spss.

كما هو مبين في الجدول أعلاه فقد بلغ المتوسط الحسابي لصعوبات تطبيق أساليب مراقبة التسيير الحديثة (3.25) بانحراف معياري مقداره (0.63) و هو المتوسط الذي يقع في الفئة الثالثة من فئات المقياس و الذي يرجح خيار محايد، و بالتالي هناك صعوبات بدرجة متوسطة تحول دون التطبيق العملي للأساليب الحديثة لمراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.

النتائج العامة للدراسة:

توصلت الدراسة الحالية إلى مجموعة من النتائج يمكن تلخيصها في الآتي:

- ✓ إن نظام التكلفة المتبع في المؤسسات الاقتصادية يقدم المعلومات الكافية لاتخاذ القرار بمتوسط (4.13).
- ✓ إن نسبة التكاليف غير المباشرة تشكل نسبة مهمة من إجمالي التكاليف بمتوسط (3.60) و أن اختلاف منتجات المؤسسة من حيث النوع و الحجم يتطلب تطبيق النظام ABC بمتوسط (3.86).
- ✓ إن المؤسسات تتوفر على المعدات التقنية اللازمة لتطبيق نظام ABC بمتوسط (3.40) و لها منتجات مختلفة بمتوسط (3.76).
- ✓ إن المؤهلات العلمية و المهنية الخيرة بالأنظمة الحاسوبية الحديثة لدى المؤسسة متوفرة بمتوسط (3.93).
- ✓ أن عمال المؤسسات الاقتصادية لم يعبروا عن وجود تحفيزات من عدمها من قبل الإدارة بأهمية تطبيق نظام ABC بمتوسط (2.96).
- ✓ إن العمال غير متأكدين من توفر البرمجيات الحديثة اللازمة لاستخدامها في تشغيل نظام ABC في السوق بمتوسط (3.36).
- ✓ إن المؤسسات تعتمد على أسلوب تكلفة فعال لتخفيض التكاليف بمتوسط (4.20) و أنها تسعى إلى تخفيض التكاليف و تقديم خدمات و منتجات ذات جودة تنافسية في حدود السعر و المواصفات التي تتوافق مع احتياجات العملاء و تحقيق الأرباح المخططة بمتوسط (4.06).
- ✓ إن إدارة المؤسسات تسعى إلى تطبيق التكلفة المستهدفة في المستقبل بمتوسط (3.70) و أن لديها أسباب أدت إلى عدم تخلي على أساليب التقليدية و اعتماد على أسلوب التكلفة المستهدفة بمتوسط (3.56).
- ✓ إن عمال المؤسسات يرون أن إدارة المؤسسة تستخدم مقاييس مناسبة لتقييم الأداء بمتوسط (4.16) و هي مهتمة بمتابعة التقنيات الحديثة و وسائل التكنولوجيا المتطورة لتقديم خدمات أفضل.

✓ إن البعد المالي يشير إلى مدى النجاح في تنفيذ استراتيجيات المؤسسة من أجل تحسين أدائها بمتوسط (4.00) و أن المؤسسات تخصص مبلغ سنوي لعمليات البحث و التطوير بهدف تحسين العمليات الداخلية بمتوسط (3.53).

✓ وانه تتوفر معلومات كافية عن كيفية استخدام بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسة بمتوسط (3.76).

✓ إن الدورات التدريبية حول الأساليب الحديثة لمراقبة التسيير بالمؤسسة قليلة كما أن تكاليف تصميم و تنفيذ الأساليب الحديثة لمراقبة التسيير مرتفعة بمتوسط (3.73).

✓ إن المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة تتوفر على المقومات اللازمة لتطبيق الأساليب الحديثة لمراقبة التسيير.

✓ إن المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة تتوفر على المقومات اللازمة لتطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC .

✓ إن المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة تتوفر على المقومات اللازمة لتطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة.

✓ إن المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة تتوفر على المقومات اللازمة لتطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن.

✓ هناك صعوبات بدرجة متوسطة تحول دون التطبيق العملي للأساليب الحديثة لمراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.

خلاصة الفصل:

لقد تطرقنا في الفصل الثالث إلى الدراسة التطبيقية والتي قمنا فيها بتوزيع إستبانه على كل المؤسسات الصناعية بولاية سعيدة وقد خلصنا إلى أن هذه المؤسسات لا تطبق الأساليب الحديثة لمراقبة التسيير بالرغم من توفر المقومات اللازمة لتطبيق هذه الأساليب وهذا راجع إلى عدم توفر المعلومات الكافية حول هذه الأساليب إضافة إلى قلة الدورات التدريبية ووجود بعض الصعوبات التي تحول دون التطبيق العملي لهذه الأساليب .



فرضت التطورات التقنية والصناعية وشدة المنافسة وقصور الأساليب التقليدية على مواكبة التطور والتغير في بيئة الأعمال ، حيث أصبحت غير فعالة في معالجة وتتبع التكاليف وتقييم أداء المؤسسات الإقتصادية بشكل فعال وكذلك إهتمت بالجوانب المالية وأهملت الجوانب غير المالية إلى ظهور أساليب حديثة في مراقبة التسيير .

حيث جاءت هذه الدراسة لتلقي الضوء على أساليب تعتبر من أبرز الأساليب الحديثة لمراقبة التسيير ألا وهي التكلفة على أساس النشاط ABC والتكلفة المستهدفة TC وبطاقة الأداء المتوازن BSC فقد جاءوا بأفكار ومعلومات تواكب التغير والتطور الحاصل حيث توفر معلومات دقيقة وملائمة وصحيح تساعد التخطيط والرقابة والتوجيه و إتخاذ القرار في الوقت المناسب كما يعملون على تخفيض التكاليف وإستغلال الموارد المتاحة بشكل أمثل .

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على إمكانية إستخدام هذه الأساليب في المؤسسات الإقتصادية (الصناعية) في ولاية سعيدة، حيث قمنا بتقسيم الفرضية الرئيسية إلى فرضيات فرعية تخص كل أسلوب من الأساليب الحديثة وذلك لتسهيل اختبارها وإثبات صحتها أونفيها لنخلص في الأخير إلى جملة من النتائج التي تمكنا من خلالها من نفي صحة الفرضية الأولى حيث تتوفر المؤسسة على المقومات اللازمة لتطبيق الأساليب الحديثة لمراقبة التسيير وإثبات الفرضية الثانية توجد صعوبات تحول دون التطبيق العملي لأساليب الحديثة لمراقبة التسيير والاجابة على الإشكالية المطروحة ، حيث قمنا بتقسيم الدراسة إلى ثلاث فصول حيث خصص فصلين للدراسة النظرية والفصل الثالث للدراسة التطبيقية ، وقد أظهرت الدراسة أن التغير الذي حدث في بيئة الأعمال في المؤسسات لم يحدث في المؤسسات الإقتصادية في ولاية سعيدة حيث مازالت تعتمد على الأساليب التقليدية بشكل كبير وترى بأنها توفر لها معلومات كافية لإتخاذ القرارات وأنها تعمل بشكل فعال على تخفيض تكاليفها وهذا راجع إلى عدم توفر المعلومات الكافية عن الأساليب الحديثة لمراقبة التسيير لدى المسؤولين بالمؤسسات الإقتصادية كما أظهرت هذه الدراسة أنها تتمتع بالمقومات اللازمة لتطبيق هذه الأساليب.

إستنتاجات الدراسة:

من خلال إجراء هذا البحث نستنتج مايلي :

1. تطبق المؤسسات الإقتصادية بولاية سعيدة الأساليب التقليدية لمراقبة التسيير .
2. توفر الأساليب الحديثة لمراقبة التسيير معلومات كافية وملائمة لمتخذي القرارات.

3. يعد نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاط ABC أسلوب فعال في معالجة وتبعية تحديد التكاليف بدقة.
4. يعد أسلوب التكلفة المستهدفة أسلوب فعال في تخفيض التكاليف.
5. تعد بطاقة الأداء المتوازن من الأساليب الحديثة والتي تساهم في تحسين الأداء الكلي للمؤسسة.
6. تتوفر المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة على المقومات اللازمة لتطبيق الأساليب الحديثة لمراقبة التسيير.
7. توجد بعض الصعوبات التي تحول دون التطبيق العملي للأساليب الحديثة لمراقبة التسيير تتمثل في إرتفاع تكاليف تصميم وتنفيذ هذه الأساليب إضافة إلى قلة الدورات التدريبية حولها .
8. لا تتوفر المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة على المعلومات الكافية حول هذه الأساليب مما يعيق تطبيقهم.

التوصيات :

من خلال النتائج المذكورة نقترح بعض التوصيات وهي:

1. على المؤسسات الاقتصادية بولاية سعيدة إعادة النظر في الأساليب التي تطبقها ، مع دراسة إمكانية تطبيق أساليب الحديثة لمراقبة التسيير .
2. على المؤسسات التعليمية والتكوينية إجراء المزيد من البحوث والدراسات حول هذه الأساليب ودراسة أثر تطبيقهم على المؤسسات في ولاية سعيدة بصفة خاصة والإقتصاد الوطني بصفة عامة.
3. ضرورة الانتقال من الأساليب التقليدية إلى أساليب حديثة قائمة على مفاهيم وتطورات الوقت الراهن .

آفاق الدراسة:

بعد تناولنا لهذا الموضوع بشقيه النظري والتطبيقي، فإنه يمكن القول أنه فتح لنا مجالاً للبحث في المجالات المتعلقة به، وعليه يمكن عرض بعض التساؤلات لدراسات مستقبلية نذكر منها:

1. محاولة التطبيق الفعلي للأساليب الحديثة لمراقبة التسيير في المؤسسات الصناعية.
2. آثار تطبيق الأساليب الحديثة لمراقبة التسيير الحديثة على المؤسسات الصناعية .



قائمة المراجع

1: المراجع باللغة العربية.

*الكتب :

- 1- أحمد صلاح عطية ،"محاسبة تكاليف النشاط ABC للاستخدامات الإدارية "، الطبعة الأولى، الدارالجامعية، الاسكندرية ،مصر، 2006.
- 2- إسماعيل يحيى التكريتي ، "محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة"، دار الحامد، عمان، الاردن ،. 2008.
- 3- إسماعيل حجازي ، معالم سعاد ،"محاسبة التكاليف الحديثة من خلال الأنشطة"، الطبعة الأولى ، دار أسامة للنشر وتوزيع ، الأردن، 2013.
- 4- بويقوب عبد الكريم،"المحاسبة التحليلية"، الطبعة الأولى ، دار البداية ناشرون وموزعون، 2010.
- 5- بدر الدين ريشو،"إدارة التكاليف"، إسكندرية ،. 2009.
- 6- ثابت عبد الرحمان إدريس ، جمال الدين محمد موسى ، "الإدارة الإستراتيجية ، مبادئ الرقابة الإدارية، المعايير التقييم التصحيح"، جامعة عمان الأهلية الأردن ، كلية الإقتصاد والعلوم الإدارية ،. 1998.
- 7- حسين أحمد طراونة ، توفيق صالح عبد الهادي، "الرقابة الإدارية"، الطبعة الأولى ،المؤسسة الجامعية للدراسات، 1996.
- 8- حمزة محمود الزبيدي ،"التحليل المالي (تقسيم الأداء والتنبؤ بالفشل)"، مؤسسة الوراق ، عمان،. 2000.
- 9- سيد عطا الله السيد، ،"التدريب المحاسبي والمالي"، دار الراية والتوزيع، عمان،. 2013.
- 10- سعد غالب ياسين، "الإدارة الدولية مدخل إستراتيجي"، الطبعة الأولى، دار اليازوري ،الأردن ،. 1999.
- 11- صلاح بسيوني عيد وآخرون،"المحاسبة الإدارية"، الطبعة الأولى، القاهرة مصر، 2017.
- 12- ضرار العتيبي وآخرون، "العملية الإدارية، مبادئ وأصول وعلم وفن"، دار اليازوري، الأردن،. 1999.
- 13- عبد الرزاق بن حبيب ،"إقتصاد وتسيير المؤسسة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر،. 2002.

- 14- عبد الرحمان الصباح، "مبادئ الرقابة الإدارية، المعايير التقييم التصحيح"، جامعة عمان الأهلية، الأردن، كلية العلوم الإدارية ، 1998.
- 15- عبد اللطيف إمام حاج عمر ، زين عابدين عالم مصطفى أحمد ، "محاسبة الإدارية"، جامعة السودان المفتوحة ، صنعاء، 2011.
- 16- عبد الحميد عبد الفتاح المغربي ، بطاقة الأداء المتوازن (المدخل المعاصر لقياس الأداء لاستراتيجي)، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع ، جامعة المنصورة ، 2008.
- 17- فتح الرحمان الحسن منصور، بابكر إبراهيم الصديق، "محاسبة التكاليف"، الطبعة الأولى، جامعة السودان المفتوحة ، صنعاء، 2009.
- 18- فهمي مصطفى الشيخ، "التحليل المالي"، الطبعة الأولى، فلسطين، 2008.
- 19- فرحات غول ، "مدخل إلى التسيير"، دار الخلدونية ، الجزائر، 2012.
- 20- محمد خليل وآخرون ، "مراقبة التسيير في المؤسسة"، شبكة الأبحاث والدراسات الإقتصادية.
- 21- محمد عبد الفتاح العشمري، "محاسبة التكاليف المتطورين التقليدي والحديث"، الطبعة الأولى ، داراليازوري العلمية ، عمان ، الأردن ، 2011.
- 22- محمد فركوس ، "الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير"، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2010.
- 23 - محفوظ جودة، "التحليل الإحصائي الأساسي باستخدام (SPSS)"، الطبعة الأولى ، دار وائل للنشر والتوزيع ، عمان ، الأردن ، 2008.
- 24- ناصر دادي عدون وآخرون، "مراقبة التسيير في المؤسسة الإقتصادية"، دار المحمدية الجزائر، 2003.
- 25- ناصر دادي عدون، "تقنيات مراقبة التسيير ، المحاسبة التحليلية"، الجزء الأول ، دار المحمدية العامة ، الجزائر، 2000.

26- ناصر نور الدين عبد اللطيف ، "الإتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات " ،
الدارالجامعية ، الإسكندرية ، 2004.

27- نضال محمود الرححي ، "المحاسبة الإدارية" ، الطبعة الأولى ، دار الفكر ، عمان ، 2013.

28- هاني عاطف ، "محاسبة التكاليف" ، دار الكتب والوثائق القومية ، 2016.

29- وليد ناجي الحياي ، "المدخل في المحاسبة الإدارية" ، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك ، 1991.

30- وليد ناجي الحياي ، "الإتجاهات الحديثة في التحليل المالي" ، الأكاديمية العربية الدنمارك ، 2008 .

3- مذكرات ورسائل علمية:

31- أحمد حابي ، "دراسة مقارنة بين طرق التكاليف التقليدية وطريقة محاسبة التكاليف على أساس
الأنشطة وإمكانية تطبيقها في المؤسسات الصناعية الجزائر" ، مذكرة ماجستير ، قسم محاسبة وتدقيق ، جامعة
الجزائر 03 ، 2010/2011.

32- أمين بن سعيد ، "نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة كأداة مساعدة على التسيير
وتحسين الأداء" ، مذكرة ماجستير ، تخصص محاسبة وتدقيق ، جامعة الجزائر 3، 2009/2010.

33- إياد سليم زملط ، "أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وأثرها في رفع الكفاءة الإئتمانية لشركات
المساهمة العامة المدرجة في البورصة فلسطين" ، مذكرة ماجستير ، جامعة الأزهر ، غزة ، 2012/2013.

34- بوكورية الزانة ، "التكلفة المستهدفة كأداة لتخفيض التكاليف" ، مذكرة التخرج لنيل شهادة ماستر ، جامعة
سعيدة ، 2012/2013.

35- حاج قويدر قورين ، " دور نضام المعلومات المحاسبي في مراقبة التسيير" ، مذكرة ماجستير في علوم
التسيير ، جامعة الشلف ، 2006/2007.

36- حسام عبد الكريم محمود عاشور ، "استخدام الأبعاد بطاقة الأداء المتوازن BSC كأداة لقياس أداء
المستشفيات الحكومية الفلسطينية في قطاع غزة" ، رسالة ماجستير ، جامعة الأقصى ، 2015.

- 37- خليل إبراهيم عبد الله شقفة، "النموذج المقترح لتطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي" قدم البحث استكمالا لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في محاسبة والتمويل، جامعة الإسلامية غزة، 2007.
- 38- دادة عبد الحميد ، "أثر نظام المعلومات ا مراقبة التسيير على إتخاذ القرارات داخل المؤسسة "، مذكرة ماجستير علوم التسيير ، جامعة ورقلة، 2013/2014.
- 39- ريعة أحمد الصغير، "تقييم أداء المؤسسات الصناعية بإستخدام بطاقة الأداة المتوازن"، مذكرة ماجستير قسم علوم التسيير، جامعة قسنطينة 2013، 2014/2.
- 40- راضية عطوي، "دور التكلفة المستهدفة وتحليل القيمة في تخفيض التكاليف"، مذكرة ماجستير، جامعة باتنة، 2007/2008.
- 41- سالمى ياسين ، "الطرق الحديثة لحساب التكاليف وإتخاذ القرار في المؤسسة"، مذكرة ماجستير العاوم التجارية ، جامعة الجزائر 3، 2009/2010.
- 42- سعاد حمدية، "إستخدام نظام محاسبة التكاليف على أساس أنشطة ABC في تحديد تكلفة خدمة الصحية"، مذكرة ماجستير، قسم علوم التسيير، جامعة بسكرة، 2010/2011.
- 43- صفاء لشهب ، "نظام مراقبة التسيير وعلاقته بإتخاذ القرار"، مذكرة الماجستير ، جامعة الجزائر، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير ، 2005/2006.
- 44- صالح بلاسكه، "قابلية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأداة لتقييم الإستراتيجية في المؤسسة الإقتصادية الجزائر"، مذكرة ماجستير، جامعة فرحات عباس سطيف، 2011/2012.
- 45- عبد الله عباس، "أثر تطبيق نظام تكاليف المستندة للنشاط (ABC) على قرارات التسيير"، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، جامعة قاصدي مرياح ورقلة، 2011/2012.
- 46- عريوة محاد ، "دور بطاقة الأداء المتوازن في قياس و تقييم الأداء المستدامة بالمؤسسات المتوسطة للصناعات الغذائية"، رسالة ماجستير ، جامعة فرحات عباس سطيف، 2011.

- 47- فادي خليل ظاهرا الأسطل، "بطاقة الأداء المتوازن وعلاقتها بعملية اتخاذ القرارات الإدارية"، رسالة ماجستير، الأزهر غزة، 2011.
- 48- قدوري هودة سلطان، "التحكم في التكاليف من خلال تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC"، مذكرة ماجستير تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة بلعباس، 2011.
- 49- قمري حياة، "دور الرقابة في تخفيض تكاليف الوجود في المؤسسة الصناعية"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، 2010/2009.
- 50- قويدر الواحد عبد الله، "دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة العمومية الاقتصادية"، مذكرة ماجستير قسم علوم التسيير، جامعة الشلف، 2007.
- 51- كامل أحمد إبراهيم، أبو ماضي، "قياس أداء المؤسسات قطاع العام في قطاع غزة باستخدام بطاقة الأداء المتوازن"، مذكرة دكتوراه، جامعة الجنان لبنان، 2015.
- 52- لبنى الهاشم النعمان، "أثر نظام التكاليف على أساس الأنشطة على جودة المعلومات المحاسبية وتحسين الأداء"، أطروحة دكتوراه، جامعة النيلين، 2017.
- 53- مرابطي نوال، "أهمية نظام المحاسبة التحليلية كأداة لمراقبة التسيير"، مذكرة ماجستير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006/2005.
- 54- محال عبد الله خليل، "تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية المساهمة العامة"، رسالة ماجستير قسم محاسبة، جامعة الشرق الأوسط، 2012.
- 55- محمد المحمود عبد الله النحوي، "أهمية التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وتقنيات إدارة التكلفة في تحسين الأداء في الشركات الصناعية المساهمة العامة الإدارية"، مذكرة ماجستير قسم محاسبة والتمويل، جامعة الشرق الأوسط، 2013.
- 56- ميساء محمود محمد رجحان، "دور التكاليف المستهدفة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات"، رسالة ماجستير، جامعة الملك عبد العزيز، السعودية، 2002.

- 57- مريم شكري، محمود نديم، "تقييم الأداء المالي باستخدام بطاقة الأداء المتوازن"، مذكرة ماجستير، جامعة الشرق الأوسط، 2013/2012.
- 58- محمد عبد الله الصلوي، "مدى إمكانية استخدام بطاقة الأداء المتوازن في الشركات اليمنية كأداة لتقييم الأداء"، رسالة ماجستير، كلية العلوم المالية والمصرفية، صنعاء، 2015.
- 59- نوبلي نجلاء، "إستخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الإقتصادية"، رسالة دكتوراه في العلوم التجارية، جامعة بسكرة، 2015/2014.
- 60- نبيلة الهادي عبد الرحمن حسن، "بطاقة الأداء المتوازن ودورها في تقييم التخطيط الإستراتيجي"، رسالة ماجستير، جامعة السودان، 2016.
- 61- هادي خالد، "دور محاسبة التحليلية في تحديد سياسة التسعير للمؤسسة الإقتصادية"، مذكرة ماجستير تخصص محاسبة، جامعة بسكرة، 2013/2012.
- 62- هدى مؤيد حاتم السعدون، "إستخدام بطاقة الأداء المتوازن"، مذكرة دكتوراه، جامعة الجنان لبنان، 2015.
- 4- مجلات ومقالات علمية .
- 63- أمل إبراهيم أحمد وادي وآخرون، "أسلوب التكلفة على أساس النشاط ودوره في دقة قياس تكلفة الخدمات المعرفية"، مجلة علوم الإقتصادية، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، العدد 1، 2016.
- 64- أحمد حسين علي حسين، "المحاسبة الإدارية المتقدمة للفكر الإستراتيجي للمؤسسات النفطية"، المجلة الجزائرية للتنمية الإقتصادية، العدد 3، 2015.
- 65- بوزيان عثمان، خراف مختارية، "دور التدقيق الداخلي ومراقبة التسيير في تجسيد الحوكمة"، جامعة سعيدة، مجلة الإبتكار والتسويق، العدد الرابع، 2016.
- 66- خالد حسن زبدة، عمر أبو عيدة، "مدى إستخدام بطاقة الأداء المتوازن في تقييم أداء البنوك العاملة في فلسطين وصعوبات تطبيقها"، مجلة جامعة الأزهر، مجلد 18، العدد 1، 2016.

- 67- خالد محمد أحمد عبد الله، فتح الرحمان الحسن المنصور، "التكامل بين أسلوبى التكلفة المستهدفة (TC) والتكلفة وفقا للنشاط (ABC) كأدوات لإدارة التكلفة الاستراتيجية لتحديد تكلفة إنتاج الكهرباء"، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 16، 2015.
- 68- عباس دوار كحيط الموسوي، فاطمة صالح مهدي الغريال، "تكامل بين إدارة الجودة الشاملة (TQM) وأسلوب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)"، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد الثامنون، 2010.
- 69- عبد الرؤوف حجاج، أحلام بن رنو، "دور بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء الإستراتيجي للمؤسسات النفطية"، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، العدد 3، 2015.
- 70- محمد الصغير قريشي، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، مجلة الباحث، جامعة ورقلة الجزائر، عدد 09، 2011.
- 71- معاد خلف إبراهيم الحياي، "الدور الإستراتيجي لتقنية التكلفة المستهدفة قيادة المختلفة"، مجلة تكريت العلوم الاقتصادية، العدد 21، 2011.
- 72- مجدي وائل الكياحي، "مدى تطبيق التكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف في الشركات الصناعية المساهمة العامة الفلسطينية"، مجلة دراسات العلوم الإدارية، العدد 02، 2014.
- 73- معتصم فضل عبد الرحيم عبد الحميد، الرحمن الحسن منصور، "بطاقة الأداء المتوازن ودورها في تقويم الأداء بالصندوق القومي للمعاشات"، مجلة العلوم الاقتصادية، العدد 2، 2015.
- 74- نادية راضي عبد العليم، "دمج مؤشرات الأداء البيئي في بطاقة الأداء المتوازن لتفصيل دور منظمات الأعمال في التنمية المستدامة"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، العدد الثاني، 2005.
- 75- قدوري هودة سلطان، لشلاش عائشة، "أهمية نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC في تمييز منظمات الأعمال"، المؤتمر العلمي الرابع في تميز منظمات الأعمال، الأردن، 2012.

- مراجع باللغة الأجنبية:

- 76- Ansari Shahid , **Target costing** :the next frontier in strategic cost management professional publishing ,1997, p11
- 77- Michel Gervais, **control de gestion**, 7^{eme} édition economica, paris France, 2000.
- 78- Hélène Loning et AL, **le control de gestion**, 2 édition DONOD, paris France, 2003.



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي .

جامعة الدكتور مولاي الطاهر - سعيدة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير .

استمارة استبيان .

في إطار مذكرة التخرج المدرجة ضمن متطلبات الحصول على شهادة الماستر في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، تخصص محاسبة وتدقيق بعنوان: "إمكانية استخدام أساليب مراقبة التسيير الحديثة في المؤسسات الاقتصادية ومعوقات تطبيقها" - حالة ولاية سعيدة-

يسعدنا سيدي، سيدي اختياريكم ضمن عينة الدراسة للمشاركة في إثراء الموضوع لدرايتكم العلمية وخبرتكم المهنية حول موقفكم من استخدام أساليب مراقبة التسيير الحديثة في المؤسسات الاقتصادية ، فناعة منا وكونكم ستولون كل الاهتمام لهذه الأسئلة .

ومع شكرنا نتعهد لكم بأن تحاط مساهمتكم بالسرية الخاصة، وأنها لن تستخدم سوى لأغراض البحث العلمي .

شكرا لحسن تعاونكم

الباحثان:

- جلطي حليلة .
- حمان سليمة

الأسئلة:

القسم الأول: معلومات عامة.

يرجى التكرم بوضع إشارة (X) أمام الإجابة المناسبة.

1- المؤهل العلمي:

ثانوي ليسانس

ماجستير دكتوراه

أخرى (حدد).....

2- التخصص العلمي:

محاسبة المالية

إدارة أعمال

أخرى (حدد).....

3-المسمى الوظيفي:

محاسب مدير المالي

رئيس القسم

- أخرى (حدد).....

4- سنوات الخبرة في مجال المحاسبة:

من سنة 1 إلى 5 سنوات من 6 إلى 10 سنوات
 من 11 سنة إلى 15 15 سنة فأكثر

5- الدورات التدريبية التي حضرتها في مجال أنظمة التكاليف :

لا يوجد أقل من 4 دورات
 أكثر من 4 دورات

القسم الثاني: أسئلة الدراسة.

يرجى التكرم بوضع إشارة (x) أمام الإجابة المناسبة.

الرقم	الفقرات	التقديرات				
		موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
I- نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC						
01	يقدم نظام التكلفة المتبع في المؤسسة المعلومات الكافية لاتخاذ القرار..					
02	لا يوجد تحفيزات من قبل الإدارة بأهمية تطبيق النظام ABC					
03	تشكل نسبة التكاليف غير المباشرة نسبة مهمة من إجمالي التكاليف					
04	ترغب إدارة المؤسسة في تحمل تكاليف تطبيق نظام ABC.					
05	تختلف منتجات المؤسسة من حيث النوع والحجم مما يتطلب تطبيق النظام ABC.					

					تتوفر المؤسسة على المعدات التقنية اللازمة لتطبيق نظام ABC.	06
					تنتج المؤسسة منتجات متنوعة	07
					تتوفر لدى المؤسسة المؤهلات العلمية والمهنية الخيرة بالأنظمة الحاسوبية الحديثة	08
					تتوفر في السوق البرمجيات الحديثة اللازمة لإستخدامها في تشغيل نظام ABC.	09
غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الفقرات	الرقم
II - التكلفة المستهدفة						
					إدارة المؤسسة ليست مقتنعة بضرورة تطبيق التكلفة المستهدفة.	10
					لدى المؤسسة أسباب أدت إلى عدم تخلي على أساليب التقليدية واعتماد على أسلوب التكلفة المستهدفة .	11
					لدى العاملين بالمؤسسة استيعاب وتقبل لتطبيق نظام التكلفة المستهدفة.	12
					تعتمد المؤسسة على أسلوب تكلفة فعال لتخفيض التكاليف.	13
					تحتاج أنشطة التكلفة المستهدفة إلى ساعات عمل طويلة وهذا يؤدي إلى الضغط على فريق العمل.	14
					تسعى إدارة المؤسسة إلى تطبيق التكلفة المستهدفة في المستقبل .	15
					تسعى المؤسسة إلى تخفيض التكاليف وتقديم خدمات ومنتجات ذات جودة تنافسية في حدود السعر والمواصفات التي تتوافق مع احتياجات العملاء وتحقيق الأرباح المخططة .	16
غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	الفقرات	الرقم

III - بطاقة أداء المتوازن

					17	تتوافر معلومات كافية عن كيفية استخدام بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسة
					18	تستخدم إدارة المؤسسة مقاييس مناسبة لتقييم الأداء.
					19	تحاول المؤسسة التعرف على مدى رضا العميل في الخدمة باستمرار.
					20	يشير البعد المالي إلى مدى النجاح في تنفيذ الإستراتيجيات المؤسسة من أجل تحسين أداؤها
					21	تهتم المؤسسة بمتابعة تقنيات حديثة ووسائل التكنولوجيا المتطورة لتقديم خدمات أفضل
					22	تخصص المؤسسة مبلغ سنوي لعمليات البحث والتطوير بهدف تحسين العمليات الداخلية
					23	تتوفر المؤسسة على مؤهلات العلمية والعملية لتطبيق بطاقة الأداء المتوازن.
غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة		الفقرات

VI - صعوبات تطبيق أساليب مراقبة التسيير الحديثة.

					24	تعتقد الإدارة العليا أن مخرجات الأساليب التقليدية سليمة ودقيقة ولا داعي إلى التحول إلى أساليب حديثة.
					25	عدم توفر الخبرات و الكفاءات العلمية القادرة على تطبيق أساليب حديثة لمراقبة التسيير
					26	ارتفاع تكاليف تصميم و تنفيذ الأساليب الحديثة لمراقبة التسيير
					27	قلة الدورات التدريبية حول الأساليب الحديثة لمراقبة التسيير بالمؤسسة
					28	عدم توفر البيانات اللازمة لتشغيل الأساليب الحديثة لمراقبة التسيير

					عدم توفر أنظمة معلومات بالمؤسسة	29
					مقاومة التغيير من قبل الموظفين بالمؤسسة.	30
					عدم نضج البيئة الاقتصادية بما يكفي لتطبيق أساليب حديثة لمراقبة التسيير	31