



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي -
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبية



مطبوعة بيداغوجية

دروس وتطبيقات مراقبة التسيير المعمقة

مطبوعة بيداغوجية موجهة للسنة الثانية ماستر محاسبة
والسنة الثانية ماستر محاسبة وتدقيق

إعداد الدكتور
بولحبال فريد

السنة الجامعية: 2025 - 2026

فهرس المحتويات

رقم الصفحة	العنوان
6	المقدمة
8	المحور الأول: محاسبة التسيير كأداة لمراقبة التسيير في ظل بيئة الاعمال الحديثة
8	1- ماهية مراقبة التسيير
16	2- طبيعة محاسبة التسيير
29	3- أساليب محاسبة التسيير الحديثة
31	4- تمارين تطبيقية للمحور الأول
37	نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC وفي ظل طرق أخرى
37	نشأة نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC
38	2- مفهوم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة
39	3- أهداف محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة
39	4- خصائص محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة
40	5- مراحل تطبيق أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة
44	6- مزايا وعيوب تطبيق أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة
45	7- تمارين تطبيقية للمحور الثاني
63	المحور الثالث: إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABM)
63	1- مفهوم إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABM)
64	2- المفاهيم الأساسية لإدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABM)
65	3- علاقة نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABM) بنظام (ABC)
65	4- أهمية إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABM)

67	5- أهداف إدارة التكاليف على أساس الأنشطة(ABM)
68	6- خصائص نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة(ABM)
69	7- مراحل وخطوات تطبيق إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABM)
76	المحور الرابع: الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)
76	1- مفهوم الموازنة على أساس الأنشطة(ABB)
77	2- علاقة الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) بنظام التكاليف حسب الأنشطة (ABC)
79	3- دور وخصائص الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)
79	4- أهداف الموازنة على أساس الأنشطة(ABB)
80	5- أهمية إعداد وعرض الموازنة على أساس الأنشطة(ABB)
82	6- الخطوات الأساسية لتطبيق الموازنة على أساس الأنشطة(ABB)
83	7- مراحل إعداد وعرض الموازنة على أساس الأنشطة(ABB)
84	8- أساليب إعداد الموازنة على أساس الأنشطة ABB
85	9- تحديات تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة(ABB)
86	المحور الخامس: لوحة القيادة الإدارية والإستراتيجية
86	1- طبيعة لوحة القيادة
94	2- لوحة القيادة الإدارية
96	3- لوحة القيادة الاستراتيجية
106	المحور السادس: القياس المقارن
106	1- مفهوم القياس المقارن
107	2- أهمية القياس المقارن

108	3- أهداف القياس المقارن
109	4- أسباب انتشار استخدام القياس المقارن
110	5- أنواع القياس المقارن
111	6- متطلبات تطبيق القياس المقارن
111	7- مقومات نجاح القياس المقارن
112	8- مهارات تطبيق القياس المقارن
112	9- أخلاقيات ومبادئ تطبيق القياس المقارن
113	10- خطوات التطبيق العملي للقياس المقارن
116	المحور السابع: إعادة الهندسة
116	1- ماهية إعادة الهندسة
117	2- أهداف إعادة الهندسة
118	3- أهمية إعادة الهندسة
119	4- مبادئ إعادة الهندسة
119	5- المحاور الرئيسية لإعادة الهندسة
120	6- المراحل الرئيسية لإعادة الهندسة
123	7- عوامل نجاح عملية إعادة الهندسة
125	8- نتائج إعادة الهندسة على شكل المؤسسات
125	9- حالات عملية ناجحة لإعادة الهندسة
127	المحور الثامن: بطاقة الأداء المتوازن
127	1- ماهية بطاقة الأداء المتوازن
128	2- أهمية بطاقة الأداء المتوازن

129	3- مزايا تطبيق بطاقة الأداء المتوازن
129	4- مقومات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن
130	5- أبعاد بطاقة الأداء المتوازن
132	6- العوامل المؤثرة في تطبيق بطاقة الأداء المتوازن
132	7- المكونات الأساسية لبطاقة الأداء المتوازن
133	8- خطوات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن
134	9- التحديات التي تواجه بطاقة الأداء المتوازن
135	10- عيوب أسلوب بطاقة الأداء المتوازن
137	الخاتمة
138	قائمة المراجع

مقدمة

أدت التحولات العميقة التي شهدتها بيئة الأعمال الحديثة والمتمثلة في اشتداد المنافسة وتسارع التطور التكنولوجي وعولمة الأسواق وتعقد هياكل المؤسسات، إلى الحاجة لتطوير أساليب تسيير فعالة تمكن المؤسسات من تحسين أدائها وضمان استمراريتها. وفي هذا السياق برزت مراقبة التسيير المعمقة كأحد الركائز الأساسية في نظم التسيير الحديث، لما تؤديه من دور محوري في دعم اتخاذ القرار وتنسيق الأنشطة وضمان الاستخدام الأمثل للموارد وتحقيق الأهداف الإستراتيجية للمؤسسة.

وتعد محاسبة التسيير في ظل بيئة الأعمال الحديثة الإطار المعلوماتي الذي تعتمد عليه مراقبة التسيير، حيث لم يعد دورها يقتصر على قياس التكاليف والنتائج، بل تطور ليشمل تحليل الأداء ودعم القرارات الإستراتيجية وربط التكاليف بالقيمة المضافة. وقد أدى قصور النظم التقليدية في قياس التكاليف إلى ظهور أساليب حديثة من أبرزها نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، الذي يهدف إلى تحديد تكلفة المنتجات والخدمات بدقة من خلال ربطها بالأنشطة المسببة لها مقارنة بطرق التكاليف التقليدية.

وبالإعتماد على نظام (ABC) ظهرت مفاهيم أكثر شمول مثل إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABM) التي لا تكتفي بقياس التكاليف، بل تسعى إلى تحسين الأداء من خلال تحليل الأنشطة وإلغاء الأنشطة غير ذات القيمة وتعزيز الكفاءة التشغيلية. كما تطورت أساليب التخطيط والرقابة عبر اعتماد الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) التي تربط الموارد بالأنشطة والأهداف مما يسمح بتخطيط أكثر واقعية ومرونة يتماشى مع الإستراتيجية العامة للمؤسسة.

وفي إطار تعزيز الرقابة الإستراتيجية برزت أدوات حديثة لمراقبة الأداء مثل لوحة القيادة الإدارية والإستراتيجية التي توفر مجموعة متكاملة من المؤشرات المالية وغير المالية لمتابعة الأداء في مختلف المستويات. إضافة إلى القياس المقارن كأداة لتقييم الأداء من خلال مقارنة ممارسات المؤسسة بنتائج المؤسسات الرائدة بما يساعد على تحديد فجوات الأداء وتحسين القدرة التنافسية.

كما ساهمت إعادة هندسة العمليات في إحداث تحول جذري في أساليب التسيير من خلال إعادة تصميم العمليات الأساسية بهدف تحقيق تحسينات جوهرية في التكلفة والجودة والسرعة. ويكتمل هذا الإطار المتكامل لمراقبة التسيير المعمقة باعتماد بطاقة الأداء المتوازن التي تعد من أهم الأدوات الإستراتيجية لقياس وتقييم الأداء، فهي توازن بين الأبعاد المالية وغير المالية، وتربط الرؤية الإستراتيجية بالأهداف والمؤشرات ومبادرات التنفيذ.

ولذلك يمكن القول أن مراقبة التسيير المعمقة تمثل منظومة متكاملة من الأدوات والأساليب التي تمكن المؤسسات من التكيف مع متطلبات بيئة الأعمال المعاصرة وتحقيق الأداء المتميز وتعزيز قدرتها التنافسية على المدى الطويل.

وعليه سنحاول التطرق من خلال هذه المطبوعة البيداغوجية إلى بعض أدوات مراقبة التسيير المعمقة التي ظهرت بالمؤسسات الإقتصادية في ظل الإنفتاح على العالم الخارجي. لكن يبقى دائما الغرض من مراقبة التسيير المعمقة هو محاولة مقارنة ما خطط من التكاليف بالنتائج والأهداف مع ما تحقق فعلا من خلال إعتقاد هذه الأدوات سواء التقليدية أو الحديثة.

وعلى هذا الأساس تهدف هذه المطبوعة البيداغوجية إلى تسليط الضوء على أهم أدوات مراقبة التسيير الحديثة و المشار إليها أعلاه.

المحور الأول: محاسبة التسيير كأداة لمراقبة التسيير في ظل بيئة الاعمال الحديثة

تمهيد

تعتبر مراقبة التسيير نظام معلومات متكامل يهدف إلى دعم ومساعدة الإدارة على متابعة الأنشطة وتقييم أداء وظائف ومهام المؤسسة، والمساهمة في ترشيد عملية اتخاذ القرار من خلال الربط بين الأهداف المسطرة والموارد المستعملة والنتائج المحققة.

ورغم حداثة هذا المفهوم في البحث الأكاديمي ضمن علوم الإدارة والتسيير، إلا أن جذوره التطبيقية تعود إلى ممارسات تنظيمية قديمة ارتبطت برقابة الأداء وتحسين الكفاءة، حيث تقوم مراقبة التسيير على تكامل عنصرين أساسيين هما: الرقابة والتسيير، بما يسمح بضمان انسجام القرارات مع الاستراتيجية العامة للمؤسسة.

1- ماهية مراقبة التسيير

شهد مفهوم مراقبة التسيير تطور من حيث الفلسفة التي يقوم عليها ومجالات تطبيقه وأدواته وأهدافه، وذلك مواكبة مع التحولات الاقتصادية والتنظيمية التي عرفتها المؤسسات الحديثة. وقد انتقل هذا المفهوم من التركيز الضيق على التكاليف إلى مقارنة شاملة للأداء الاستراتيجي والمسؤوليات والقيمة المضافة.

1-1- التطور التاريخي لمراقبة التسيير

أدت الثورة الصناعية إلى إحداث تغيرات عميقة في البيئة الاقتصادية للمؤسسات، حيث انتقلت من الاستقرار النسبي إلى عدم اليقين واحتدام المنافسة وتسارع الابتكار وتغير حاجات المستهلكين، وأمام هذه التحولات برزت الحاجة إلى أدوات تسييرية جديدة تمكن المؤسسات من التحكم في مواردها وتحقيق أهدافها، وكان من أبرزها نظام مراقبة التسيير.

ويعد ظهور مراقبة التسيير كأداة تسييرية مستقلة ظاهرة حديثة نسبياً، إذ بدأت تطبيقاتها الأولى في المؤسسات الأمريكية مع مطلع القرن العشرين، غير أنها لم تعرف انتشار واسع إلا بعد الحرب العالمية الثانية وخاصة خلال خمسينيات القرن الماضي. وقد نشأت في الميدان العملي قبل أن تتبلور في الإطار الأكاديمي مما منحها مرونة كبيرة وقدرة على التكيف مع مختلف الإجراءات التنظيمية.

1-1-1- مرحلة الرقابة التقليدية (1910-1945)

خلال هذه المرحلة اعتبرت مراقبة التسيير امتداد مباشر لمحاسبة المؤسسة، لا سيما المحاسبة العامة ومحاسبة التكاليف، حيث ركزت على تحديد التكاليف وأسعار التكلفة باستخدام معايير وتقديرات تهدف إلى

التحكم في الانحرافات، وقد تزامن ذلك مع بروز المدرسة الكلاسيكية في الإدارة، وظهور دراسات رائدة مثل أعمال تايلور (1905) حول الرقابة على الإنتاجية، وأبحاث جانث (1915) المتعلقة بتخطيط العمل والأعباء الهيكلية.

1-1-2- مرحلة البحث عن الأمثلية (1945-1968)

اتجهت مراقبة التسيير في هذه الفترة إلى تطوير نظم المعلومات المحاسبية من أجل دعم عملية اتخاذ القرار، وذلك من خلال الإعتماد على المقارنة المنتظمة بين النتائج الفعلية والتقديرات المسبقة وتحليل الفوارق وتفسيرها. وقد أدى ذلك إلى ربط مراقبة التسيير بمراقبة الموازنات رغم أن هذه الأخيرة تمثل أداة من أدواتها وليست مرادفة لها.

1-1-3- مرحلة الأبعاد المتعددة لمراقبة التسيير (1968-1980)

عرفت مراقبة التسيير خلال هذه المرحلة توسع في نطاقها، حيث أصبحت أداة لقياس الأداء وتقييم المسؤوليات ودعم اللامركزية في التسيير، وذلك من خلال تقسيم المؤسسة إلى مراكز مسؤولية. كما لم يعد الاهتمام مقتصر على الجوانب المحاسبية بل شمل الأبعاد التنظيمية والإنسانية والسلوكية في عملية التسيير.

1-1-4- مرحلة مراقبة التسيير المتكاملة (من 1980 إلى يومنا هذا)

أصبحت مراقبة التسيير في هذه المرحلة أداة محورية في التخطيط والتسيير الاستراتيجي، حيث ساهمت في ترجمة الاستراتيجية إلى أهداف تشغيلية ومؤشرات أداء، خاصة في ظل بيئة تتسم بعدم الاستقرار وتسارع التغيرات، وقد أدى ذلك إلى اعتماد أدوات حديثة مثل لوحات القيادة وبطاقات الأداء المتوازن، مما جعل مراقبة التسيير عنصر أساسي في تحقيق التوافق بين الاستراتيجية والتنفيذ.

1-2- مفهوم مراقبة التسيير

يهدف هذا المطلب إلى توضيح المفاهيم الأساسية التي تساعد على الفهم والمعرفة الدقيقة لمفهوم مراقبة التسيير، وذلك من خلال الوقوف عند مفهومي التسيير والمراقبة باعتبارهما الركيزتين الأساسيتين لهذا النظام.

1-2-1- تعريف التسيير

تعتبر وظيفة تسيير المؤسسة العامل الأساسي في التمييز بين نجاح المشاريع أو فشلها، إذ تمكن من تحقيق الأهداف المسطرة وتحويل الموارد المتاحة إلى وسائل فعالة تضمن الأداء الجيد والاستمرارية، فالتسيير هو الذي ينسق ويربط بين مختلف الموارد البشرية والمادية والمالية من أجل بلوغ الأهداف وتحقيق أكبر قدر من الكفاءة.

ويعرف التسيير عموماً بأنه "عملية متكاملة تضم التخطيط والتنظيم والتوجيه والقيادة والرقابة، بهدف تحقيق أهداف المؤسسة بأقل تكلفة ممكنة من خلال الاستخدام الأمثل لمواردها المختلفة".

كما يعرف التسيير بأنه "علم وفن يقوم على الاختيار والتطبيق، ويعتمد على مجموعة من التقنيات والأساليب التي تساعد متخذ القرار وتدعمه في قيادة المؤسسة بالإعتماد على مزيج من العلوم الدقيقة والإنسانية".

ويتضح مما سبق أن التسيير يمثل مسار ديناميكي يوظف تقنيات علمية وعملية متكاملة، الأمر الذي يتطلب من المسير امتلاك معارف ومهارات متعددة تمكنه من قيادة المؤسسة بفعالية والتكيف مع محيطها المتغير. كما يجمع التسيير في مفهومه الحديث بين بعدين أساسيين:

- **البعد الاستراتيجي** الذي يركز على خلق القدرات الكامنة وضمان السير المستقبلي للمؤسسة من خلال متابعة أنشطتها على المدى الطويل؛

- **البعد العملي (التشغيلي)** الذي يهتم بتوظيف هذه القدرات بأقصى درجة من الفعالية عبر متابعة النشاط اليومي قصير الأجل.

يتميز التسيير التشغيلي بطابعه اليومي والمتكرر في مختلف مجالات النشاط، في حين يقوم التسيير الاستراتيجي بدور توجيه المؤسسة نحو تحقيق أهدافها بعيدة المدى. وبذلك يعتبر التسيير التشغيلي وسيلة أساسية لتحقيق التسيير الاستراتيجي من خلال العمل اليومي المنظم.

وتؤكد هذه المقاربات أن التسيير نشاط معقد يتطلب مستوى عالي من الكفاءة والخبرة، كما أن نشاطات المسير تتسم بالتنوع والسرعة وتكون موجهة نحو الفعل أكثر من التحليل النظري المجرد في ظل بيئة تنظيمية تتسم بالتغير المستمر، فالمسير يقوم بدور مزدوج يتمثل في تحسين أداء الأفراد من جهة، وتهيئة مناخ ملائم للإبداع والابتكار من جهة أخرى، وهما دوران يبدوان متناقضين ظاهريا لكنهما متكاملان في الواقع.

1-2-2- تعريف المراقبة

تعتبر المراقبة إحدى الوظائف الأساسية للتسيير والمكملة للوظائف الأخرى، حيث تسعى إلى التأكد من أن الأنشطة تسيير وفق الخطط المرسومة لتحقيق الأهداف المحددة، وتمارس المراقبة قبل تنفيذ النشاط وأثناءه وبعده، من أجل الكشف المبكر عن الانحرافات وتصحيحها في الوقت المناسب خاصة في ظل التغير المستمر في محيط المؤسسة.

فمن الناحية اللغوية الفرنسية يعتبر مفهوم الرقابة مصطلح مشتق من الكلمتين الفرنسييتين (contre rôle-)، ويعني الجدول المقابل أو السجل المزدوج الذي يستخدم لمراجعة سجل آخر، وهو ما يربط المراقبة بالتدقيق والتحقق. غير أن هذا المعنى يعتبر محدود نسبيا إذ يضيق من نطاق المراقبة ويختزلها في الجانب المحاسبي فقط.

وفي المفهوم الأنجلوسكسوني اللغوي فإن مصطلح Control يتخذ بعد أشمل، حيث يدل على السيطرة والتحكم والتوجيه بما يسمح بالتأثير في السلوك التنظيمي وضمان تحقيق الأهداف، وليس مجرد اكتشاف الأخطاء بعد وقوعها.

أما من الناحية الاصطلاحية فتعرف المراقبة بأنها "وظيفة إدارية أساسية تهدف إلى التحقق من سلامة وصحة العمليات المنجزة، وضمان توافقها مع القواعد والإجراءات والتعليمات المعتمدة، وذلك من خلال اكتشاف الأخطاء والانحرافات وتصحيحها في الوقت المناسب، بما يحد من تكرارها مستقبلاً ويساهم في تحسين الأداء التنظيمي".

وفي هذا الإطار عرفت لجنة المنظمات الراعية للجنة كوزو (COSO) الرقابة الداخلية على أنها "مجموعة من الإجراءات والآليات التي يطبقها مجلس الإدارة والمسيريون وكافة مستخدمي المؤسسة بهدف توفير ضمانات معقولة لتحقيق ثلاثة أهداف رئيسية تتمثل في: فعالية وكفاءة العمليات، وموثوقية المعلومات المالية، والامتثال للقوانين واللوائح المعمول بها".

وانطلاقاً مما سبق يتضح أن الرقابة داخل المؤسسة لا تقتصر على الجانب الإجرائي فحسب، بل تمتد لتشمل توجيه السلوك العام للتسيير بما يضمن احترام القوانين والتعليمات التنظيمية، كما تعتبر مصدر للثقة والاطمئنان داخل المؤسسة. وتتمثل غايتها الأساسية في الكشف المبكر عن الأخطاء والانحرافات وتحديد أسبابها بدقة وبأسلوب عملي فعال، إضافة إلى التأكد من أن عمليات الجرد والتسجيل المحاسبي تعكس الواقع الفعلي وتحترم القواعد المعتمدة.

ولتحقيق فعالية النظام الرقابي ينبغي التركيز على النقاط الجوهرية والعناصر ذات التأثير المباشر على الأداء، وتوفير نظام فعال للتغذية العكسية يتيح متابعة مختلف مراحل العملية الرقابية من تخطيط وتنفيذ وكشف للانحرافات وتحليل أسبابها، إضافة إلى ضرورة تميز النظام الرقابي بالمرونة والقدرة على التكيف مع التغيرات الداخلية والخارجية. كما يعتبر اعتماد المراقبة الذاتية داخل مختلف مكونات النظام عامل مهم في توقع الانحرافات وتحديدتها، إلى جانب ضرورة تحقيق التوازن بين تكاليف الرقابة ومنافعها بحيث تكون الفوائد المتحققة أكبر من الأعباء المترتبة عنها.

1-2-3- تعريف مراقبة التسيير

تعددت تعاريف مراقبة التسيير حسب اختلاف وجهات النظر وتطور بيئة الأعمال، إذ كان ينظر إليها في السابق كأداة تهدف إلى مراقبة استخدام الموارد المخصصة لمختلف أقسام المؤسسة، بينما أصبحت في الوقت الراهن وظيفة محورية لقيادة الأداء ودعم الإستراتيجية.

وقد عرف روبرت أنطوني (R. Anthony) مراقبة التسيير بأنها "العملية التي يضمن من خلالها مسيرو المؤسسة أن الموارد قد تم الحصول عليها واستخدامها بكفاءة مقارنة بالوسائل المتاحة، وبفعالية مقارنة بالأهداف المسطرة، بما يحقق الاستخدام العقلاني لموارد المؤسسة وتقييم الأنشطة المختلفة".

كما عرفها ميشال جيرفي (Michel Gervais) على أنها "العملية التي يتأكد من خلالها المسيريون من توفر الموارد واستعمالها بفعالية ونجاعة وملائمة، وبما ينسجم مع تحقيق أهداف المؤسسة واحترام توجهاتها الإستراتيجية".

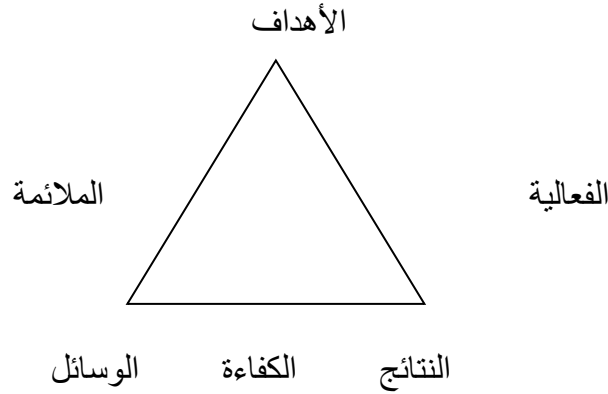
أما تعريف مراقبة التسيير حسب المخطط المحاسبي الفرنسي فهي "مجموعة من العمليات التي تمكن المسيرين والمسؤولين من الحصول على معلومات رقمية تعكس سير المؤسسة، حيث تسمح مقارنة

هذه المعطيات بالبيانات التاريخية أو التقديرات الموضوعية باتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة عند الاقتضاء".

ومما سبق يتبين أن مراقبة التسيير تساهم في ترشيد وتوجيه نشاط المؤسسة عبر الكشف عن الانحرافات وتحليل أسبابها واقتراح الحلول المناسبة، وذلك بالاعتماد على أدوات وتقنيات محاسبية وإحصائية ورياضية، بما يسمح بتقييم مستوى فعالية وكفاءة الأداء وتحقيق الأهداف المسطرة. كما يتضح أيضا أن مراقبة التسيير تركز على ثلاثة مفاهيم أساسية هي: الملائمة، الفعالية، والكفاءة، والتي ترتبط بثلاثة معايير رئيسية تتمثل في: الأهداف المنتظرة، والموارد المتاحة، والنتائج المحققة.

ويمكن توضيح ذلك من خلال الشكل التالي:

مثال مراقبة التسيير



يتضح من الشكل أعلاه أن مكونات مراقبة التسيير تتفاعل فيما بينها مكونة شبكة من العلاقات الأساسية والتي تشمل:

- **الفعالية:** وهي العلاقة بين الأهداف والنتائج، أي مدى تحقق النتائج المتحصل عليها مقارنة مع الأهداف المحددة مسبقا؛

- **الكفاءة:** وهي العلاقة بين النتائج والوسائل، وتتمثل في الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة من أجل الوصول إلى النتائج بأقل تكلفة ممكنة؛

- **الملائمة:** وهي العلاقة بين الوسائل والأهداف، أي مدى ملائمة الأدوات والأساليب المستخدمة لتحقيق الأهداف المنشودة.

وغالبا ما تكون هذه العلاقات معقدة ومتداخلة، مما يتطلب نظام مراقبة مرن ودقيق يمكنه معرفة ورصد الانحرافات وتصحيحها في الوقت المناسب.

3-1- أهمية مراقبة التسيير

مع تطور المؤسسات الاقتصادية وزيادة حجمها وتعقد أنشطتها تظهر أهمية الإعتماد على مراقبة التسيير في تحقيق مجموعة من الأهداف الأساسية والتي من أهمها:

- تحديد العقبات والمشاكل التي تعترض سير العمل التنفيذي والعمل على تذليلها بما يضمن استمرارية الأداء؛
- الكشف الفوري عن الأخطاء ومعالجتها بسرعة، أو اتخاذ الإجراءات اللازمة لمنع تكرارها؛
- ضمان تطبيق القواعد والسياسات على الوجه الصحيح، لا سيما في الأمور المالية وحدود التصرف فيها؛
- تقييم العمليات الفنية والتأكد من تنفيذها وفق المعايير المقررة، وتصحيح أي مخالفات أو انحرافات؛
- تقييم أداء المديرين في جميع المستويات وضمن كفاءتهم وسلوكهم المهني؛
- حماية حقوق الأطراف المعنية بالمؤسسة، سواء العاملين أو المتعاملين معها، بما يمنع التعسف في استخدام السلطة ويضمن العدالة في تقديم الخدمات والوفاء بالالتزامات؛
- تحقيق التنسيق الداخلي بين مختلف الأجهزة الإدارية لضمان سير جميع العمليات في اتجاه تحقيق الأهداف الموحدة وفق السياسات المقررة؛
- التأكد من الامتثال للقوانين والقرارات الصادرة وضمن احترامها من قبل الجميع؛
- الحد من تكاليف العمل والإسراف من خلال تحقيق الإدارة الاقتصادية وضبط النفقات في المجالات غير الحيوية؛
- الحصول على معلومات دقيقة وواقعية عن سير العمل، بما يساهم في ترشيد عملية اتخاذ القرارات خاصة فيما يتعلق بالسياسات العامة وأهداف المؤسسة.

4-1- أهداف مراقبة التسيير

- يتمثل الهدف الرئيسي لمراقبة التسيير في ضمان حسن إدارة المؤسسة وتحقيق الأداء الأمثل لجميع وظائفها، وذلك من خلال التأكد من أن المهام الموكلة إلى المسير تنجز بطريقة تتوافق مع ما تم التخطيط له مسبقاً حتى يتم الوصول إلى تحقيق الأهداف المسطرة.
- وتتجلى عموماً أهداف مراقبة التسيير في عدة محاور أساسية نذكر من أبرزها:
- تحقيق التنسيق بين مراكز المسؤولية المختلفة داخل المؤسسة لضمان انسجام العمليات الإدارية.
 - توفير المعلومات الدقيقة والملائمة لكافة المستويات الإدارية لدعم اتخاذ القرار؛
 - تقديم أدوات القيادة التي تمكن المديرين من متابعة الأداء وضبط الموارد؛
 - تحقيق الاستخدام الأمثل للوسائل المتاحة وضمن استغلال الموارد بكفاءة؛
 - تحسين العلاقة بين الرقابة الاستراتيجية والرقابة العملية لتعزيز فعالية الأداء؛
 - صيانة النظام المحاسبي وضبط المعلومات وإعداد لوحات القيادة لمتابعة الأداء؛
 - الحد من درجة عدم اليقين عبر تحديد الفرص واستغلالها بفعالية؛
 - تكوين مؤشرات وأدوات قياس لنتائج الأداء على مستوى مختلف مراكز المسؤولية؛

- تشجيع التعاون بين المسؤولين لإنشاء هيكل تنظيمي منسجم ومحدد ضمن إطار صلاحيات الرقابة بما يضمن التنسيق الأمثل في العمل.

1-5- خصائص مراقبة التسيير

على الرغم من اختلاف وجهات النظر حول تعريف مراقبة التسيير إلا أنه يمكن تحديد خصائصها الأساسية كما يلي:

- مراقبة التسيير عملية وليست نشاط منفصل، إذ تستخدم مجموعة متنوعة من التقنيات والتحليلات لضمان متابعة الأداء؛

- تقييم الأداء عبر مقارنة النتائج الفعلية مع الأهداف المنتظرة، واتخاذ الإجراءات التصحيحية فور وقوع الأخطاء مما يساهم في تحسين الأداء وخلق القيمة؛

- عنصر إنساني أساسي، حيث تهتم بالأفراد وتحفزهم على بذل الجهود لتحقيق الأهداف المرجوة، وتساعد على اتخاذ القرارات الصائبة؛

- الربط بين التسيير الاستراتيجي والتنفيذي، إذ تضمن مراقبة التسيير متابعة تنفيذ الاستراتيجية على المستوى اليومي وتحقيق أهداف المؤسسة؛

- الاستمرارية والشمولية، فهي عملية دائمة تطبق على جميع الأنشطة والأفراد والمراحل داخل المؤسسة. وبالإضافة إلى هذه الخصائص التقليدية، ظهرت خصائص حديثة نتيجة التطور السريع للمؤسسات أهمها:

- تقديم معلومات دقيقة وموثوقة لمتخذي القرار؛

- توفير المعلومات المناسبة في الوقت المناسب، إذ تفقد المعلومات المتأخرة قيمتها وفائدتها؛

- المساهمة في تخفيض التكاليف عن طريق الحد من الأخطاء والانحرافات المكلفة؛

- سهولة الفهم والتطبيق، إذ أن فهم المسير لنظام الرقابة وطبيعة النتائج يضمن تفسير صحيح واتخاذ قرارات سليمة؛

- تستند عملية مراقبة التسيير على مبدأ تفويض السلطات، إذ يساهم هذا المبدأ في تخفيف الأعباء عن المديرين ويساعد في تنمية قدرات المرؤوسين ومنحهم الخبرة اللازمة لاتخاذ القرارات وتحمل المسؤوليات؛

- تعتمد العملية على إجراءات التحفيز لتشجيع الموظفين على متابعة نشاطات وحداتهم وأداء مهامهم، بما يتماشى مع السياسات العامة للمؤسسة ويضمن تحقيق الأهداف الاستراتيجية.

1-6- مهام مراقبة التسيير

يهتم كل من المديرين والمراقبين بمراقبة التسيير، حيث يركز المراقبون على الجوانب التقنية والفنية للعمل، بينما يهتم المديرين بالجانب الاستراتيجي والإرشادي، والذي يساعدهم على اتخاذ القرارات السليمة.

وتتمثل مهام مراقبة التسيير عموماً في النقاط التالية:

- الإرشاد ودعم الإدارة في اتخاذ القرارات؛
- الإشراف الفني على حسن استخدام الأدوات والوسائل المتاحة؛
- تشخيص الاحتياجات وابتكار الأدوات اللازمة لتلبيتها؛
- دعم التخطيط الإداري على جميع المستويات: الاستراتيجي (الإدارة العليا)، التكتيكي (الإدارة الوسطى)، والتشغيلي (الإدارة اليومية)؛
- تقديم النصح والمساندة للمنفذين في اتخاذ القرارات؛
- تحقيق التنسيق والتنظيم بين مختلف مراكز المسؤولية داخل المؤسسة؛
- مراقبة جودة الأداء الإداري والتنفيذي؛
- تحفيز الموظفين للتفكير المستقبلي والتخطيط للأداء الأمثل؛
- المساعدة في تقييم الأداء الفردي والجماعي؛
- تحسين موثوقية البيانات وتقوية نظام المعلومات؛
- تحليل التكاليف والمخرجات لتقييم الفعالية والكفاءة.

1-7-7- مسار ومراحل أداء مراقبة التسيير

يتكون نظام مراقبة التسيير من مجموعة من الأنشطة المترابطة، والتي تتطلب تدخل مستويات تنظيمية متعددة واستخدام وسائل متنوعة حسب طبيعة النشاط والمرحلة والنتائج المرجوة.

ويمكن تلخيص المراحل الأساسية لتطبيق مراقبة التسيير فيما يلي:

1-7-7-1- مرحلة التقدير والتخطيط

ترتبط هذه المرحلة بالإستراتيجية العامة للمؤسسة، حيث تقوم الإدارة بتقدير الموارد والوسائل الضرورية لتحقيق الأهداف الاستراتيجية ضمن فترة زمنية محددة، وتشكل النتائج المتوقعة قاعدة لتحديد الأهداف قصيرة الأجل.

في هذه المرحلة يتم تحديد الأهداف الرئيسية مع مراعاة ما يلي:

- إمكانية التحقق من الأهداف مع الأخذ في الاعتبار الظروف الداخلية للمؤسسة والعوامل الخارجية المؤثرة بما فيها الفرص والتهديدات؛
- التطلع إلى المستقبل بحيث تكون الأهداف المحددة أفضل من النتائج الفعلية السابقة، مما يعزز التقدم والتطوير المستمر؛
- تحديد الأهمية النسبية للأهداف خاصة عند تعددها لتجنب الانشغال بالأهداف الفرعية على حساب الرئيسية؛
- المصادقية والموضوعية في وضع الأهداف، لضمان أن تكون قابلة للقياس والتحقق.

1-7-2- مرحلة التنفيذ

تتم مرحلة التنفيذ على مستوى وحدات المؤسسة المختلفة، حيث يقوم المسؤولون باستخدام الوسائل والموارد المخصصة لهم وفق التفويض الممنوح، ويعتمد في هذه المرحلة على نظام معلومات واضح ومفهوم ومقبول من قبل الموظفين، بحيث يقيس فقط الأنشطة الموكلة إليهم ويتيح متابعة الأداء بشكل دقيق ومباشر، بما يضمن تنفيذ الخطط المقررة وفق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة.

1-7-3- مرحلة التقييم

تركز هذه المرحلة على مقارنة النتائج الفعلية بالنتائج المستهدفة التي حددتها الإدارة، بهدف تقييم الأداء والكشف عن أي انحرافات. ومن خلال هذه المقارنة يتم تحديد الفروقات والأسباب المؤدية لها مما يتيح للمسؤولين اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة لضمان توافق الأداء مع الأهداف، وبعد ذلك الجوهر الأساسي لعملية قياس الأداء.

1-7-4- مرحلة اتخاذ القرار

تساعد هذه المرحلة في تحسين الأنظمة الإدارية والتقديرية من خلال التعلم المستمر والتحليل النقدي للفروقات بين الأداء الفعلي والمستهدف، كما تساعد على كشف نقاط القوة والضعف في العوامل التنافسية للمؤسسة، وتنشئ قاعدة بيانات متكاملة يمكن استخدامها في التوقعات المستقبلية واتخاذ قرارات استراتيجية مبنية على معلومات دقيقة، بما يعزز القدرة على التكيف وتحسين الأداء العام للمؤسسة.

2- طبيعة محاسبة التسيير

تعتبر محاسبة التسيير أداة مميزة داخل نظام معلومات مراقبة التسيير، فهي تقدم وتعرض بدائل النماذج والأساليب المساعدة في اتخاذ القرارات المعقدة. كما تهتم بوضع الخطط الكفيلة لتحقيق هذه الأهداف، ثم السعي للرقابة عليها والوقوف على نقاط القوة والضعف التي تواجه المؤسسات الاقتصادية.

1-2- تعريف محاسبة التسيير

على الرغم من التطور الواسع الذي شهده مفهوم محاسبة التسيير إلا أنه لا يزال من الصعب إيجاد تعريف موحد لها، فقد عرفت على أنها "مجموعة أساليب وتقنيات تهدف إلى تجميع وتحليل البيانات المتعلقة بالتكاليف والإنتاج والأنشطة، وذلك لتوفير المعلومات المساعدة على اتخاذ القرارات وتوجيه النشاطات وتحسين الأداء الإستغلالي والإستثمائي".

كما عرفت على أنها "عملية تحديد وقياس وتحليل لبيانات مختلف الأنشطة والوظائف، بما يوفر البيانات المالية والكمية والتحليلية التي تساعد الإدارة في التخطيط والرقابة والتحكم في العمليات وتقييم البدائل واتخاذ القرارات".

وأيضاً عرفت محاسبة التسيير بأنها "أداة تحليلية تحكمها مجموعة من المبادئ والأصول العلمية، في سبيل تتبع عناصر التكاليف وربطها بمراكز التكلفة أو بوحدات المنتجات أو الخدمات، وذلك بهدف

قياس التكاليف وتخفيضها والرقابة عليها، بالشكل الذي يمكن الإدارة من إتخاذ القرارات المتعلقة بالنشاط الجاري والنشاط المستقبلي، بما يضمن تحقيق أقصى كفاءة ممكنة".

وبالتالي فإن الباحث يرى حسب ما سبق أن محاسبة التسيير هي نظام معلومات وأداة تحليلية تعتمد على قياس وتحليل ومعالجة المعلومات المحاسبية والبيانات المالية وغير المالية، بهدف توفير معلومات دقيقة تساعد الإدارة في توجيه الموارد وتحسين كفاءة العمليات، وإتخاذ القرارات التشغيلية والإستراتيجية.

2-2- أهمية محاسبة التسيير

بصفة عامة تتمثل أهمية محاسبة التسيير في المهام والوظائف الأساسية لها، والتي يمكن تحديدها في العناصر التالية:

- إختيار البدائل المناسبة ودعم عملية إتخاذ القرارات؛
- تقديم البيانات والمعلومات الدقيقة التي تساعد في عملية التخطيط؛
- المساعدة في إعداد الموازنات التقديرية وتحديد الموارد اللازمة لها؛
- الرقابة على الأنشطة وتقييم الأداء من خلال مقارنة النتائج الفعلية بالتقديرية؛
- تحديد تكلفة المنتجات والخدمات بدقة؛
- المساعدة في إتخاذ قرارات التسعير المناسبة؛
- تقليل الهدر والضياع وتحسين كفاءة إستخدام الموارد؛
- توفير معلومات موثوقة لتحليل ربحية المنتجات ومراكز المسؤولية؛
- تحديد الأنشطة غير الضرورية والمساهمة في تخفيض التكاليف؛
- تقييم المشاريع ودراسة المخاطر ودعم القرارات الإستراتيجية؛
- تحسين جودة الخدمات والمنتجات.

2-3- أهداف محاسبة التسيير

تساهم محاسبة التسيير في تمكين ودعم المؤسسات لتحسين أداء وظائفها الأساسية المتمثلة في التخطيط والرقابة وإتخاذ القرارات، وذلك من خلال تزويدها بمعلومات دقيقة وموثوقة قابلة للاستخدام وتساعد في تعظيم قيمة وإستمرارية المؤسسة، كما تساعد في تشخيص الوضعية العامة للمؤسسة وتحديد المسؤوليات واقتراح البدائل المناسبة لمعالجة مختلف الإنحرافات.

وبصفة عامة تتمثل أهداف محاسبة التسيير في العناصر التالية:

- تحديد التكاليف الدقيقة للمنتجات والخدمات والأنشطة؛
- قياس أداء الأقسام والأنشطة ومراكز المسؤولية؛
- تحسين كفاءة وفعالية الأنشطة، وتقليل الهدر والضياع؛

- تقديم البيانات والمعلومات المالية وغير المالية لإتخاذ القرارات وإختيار البدائل المناسبة؛
- توفير المعلومات الأساسية لدعم التخطيط التشغيلي والإستراتيجي على المدى القصير والطويل؛
- توفير البيانات اللازمة لإعداد الموازنات التقديرية ومتابعتها والتنسيق بين الأنشطة المختلفة؛
- مراقبة الأنشطة وتقييم الأداء من خلال حساب الإنحرافات الناتجة عن مقارنة الأداء الفعلي بالتقديري، وتحديد أسباب الإنحرافات ووضع التصحيحات والحلول الممكنة؛
- توفير المعلومات الضرورية لتحليل الربحية والحساسية؛
- مساعدة الإدارة في إتخاذ القرارات الإستراتيجية وقياس أثرها على الأداء المستقبلي للمؤسسة.

2-4- مفاهيم عامة حول التكاليف

تشكل دراسة وتحليل التكاليف الأداة الرئيسية والجوهرية التي تعتمد عليها المؤسسات الاقتصادية في توفير البيانات الكمية والتحليلية الدقيقة بما يعزز ويدعم القدرة على تحديد أسعار البيع المناسبة والعادلة، وترشيد عملية المفاضلة بين البدائل وإتخاذ القرارات التشغيلية والإستراتيجية.

2-4-1- تعريف التكلفة

تعد التكاليف أداة تحليلية تساعد الإدارة على تقييم البدائل الاقتصادية وقياس الأداء والتحكم في تخصيص الموارد. وقد تعددت تعاريفها بتعدد أسس ومعايير الدراسة، حيث عرفت بأنها "تضحية إقتصادية إختيارية وتنازل عن موارد مادية من أجل الحصول على منافع مستقبلية أو حالية".

كما عرفت التكاليف أيضا بأنها "مقدار الإستهلاك الفعلي للموارد لإنتاج سلعة أو تقديم خدمة، أو الحصول على منفعة وتحقيق هدف إستراتيجي".

كذلك تعرف التكلفة بأنها "مجموع الأعباء المختلفة التي تصرف على المنتج أو الخدمة خلال مرحلة من مراحل الإنتاج كتكلفة الشراء وتكلفة الإنتاج".

ومما سبق يرى الباحث أن التكلفة يمكن تعريفها بأنها قيمة الموارد الاقتصادية المستهلكة إختياريا والمستخدمه فعلا في سلسلة القيمة، للحصول على منتج أو خدمة لتحقيق منفعة إقتصادية في الفترة الحالية أو المستقبلية.

كما يوجد ويستخدم مصطلح سعر التكلفة المرتبط بمفهوم التكلفة وبمحاسبة التسيير والذي يعرف بأنه "التكلفة الإجمالية لوحدة المنتج المباعة التي تتحملها المؤسسة من بداية عملية الشراء إلى توزيعها وبيعها، بما في ذلك التكاليف المباشرة للمواد الأولية واليد العاملة المباشرة، ونصيب الوحدة من التكاليف غير المباشرة".

مثال توضيحي

تقوم مؤسسة "عبد الوهاب" بإستخدام 20كغ من المادة (س) لإنتاج وحدة واحدة من المنتج (م)، سعر الكغ الواحد من المادة (س) هو 560دج.

أنتجت مؤسسة "عبد الوهاب" في نوفمبر 2025 (1 000 وحدة) من المنتج (م)، وإستخدمت في إنتاجها 12 000 كغ من المادة (س).

المطلوب

إذا علمت أن مخزون المادة (س) بتاريخ 1-11-2025 هو 14 000 كغ، فما هي تكلفة المادة (س)؟ وما هو المصروف؟

حل المثال التوضيحي

- التكلفة هي قيمة المادة (س) غير المستنفذة في النشاط، وهي مخزون 1-11-2025

$$\text{التكلفة} = 14\ 000 \times 560 = 7\ 840\ 000 \text{ دج}$$

- المصروف هو ما يتطلبه وبشكل معياري إنتاج 1 000 وحدة من المنتج (م)

$$\text{المصروف} = 1\ 000 \times 20 \times 560 = 11\ 200\ 000 \text{ دج}$$

- يتضح من المثال أعلاه أن الكمية المستعملة هي 12 000 كغ وهي أكبر من الكمية المعيارية 10 000 كغ، أي أن 2 000 كغ التي استعملت زيادة تمثل خسارة للمؤسسة وتقدر قيمتها :

$$\text{الخسارة} = 2\ 000 \times 560 = 1\ 120\ 000 \text{ دج}$$

2-4-2- تصنيف التكاليف

قام الباحثون بتصنيف التكاليف وتبويبها بطريقة تلائم الغرض الذي تستخدم فيه، وذلك من أجل إستخلاص المؤشرات والقياسات المختلفة. وعموما تصنف التكاليف وفق أسس عديدة أهمها:

أ- التكلفة حسب الطبيعة

يقوم هذا التصنيف على تقسيم عناصر التكلفة حسب طبيعتها الأساسية والنوعية إلى تكلفة المواد، تكلفة العمل، تكلفة الخدمات.

- تكلفة المواد

تتمثل تكلفة المواد في جميع الموارد المادية المستهلكة مباشرة في إنتاج المنتجات أو تقديم الخدمات، كالمواد الخام واللوازم الإنتاجية.

- تكلفة العمل

تتمثل تكلفة العمل في الأجر المباشرة المدفوعة والمرتبطة بعملية الإنتاج، والتي يمكن تحميلها مباشرة إلى وحدة المنتج أو الخدمة.

- تكلفة الخدمات

تتمثل تكاليف الخدمات في التكاليف غير المباشرة التي لا يمكن ربطها مباشرة بوحدة المنتج، مثل: الكهرباء، المياه، الإهلاك، الصيانة، التأمين، رواتب الإداريين.

ب-التكلفة حسب الوظيفة

يعتمد هذا التصنيف على فهم علاقة ترابط التكلفة بالوظائف المختلفة للمؤسسة. ويشمل عادة تكاليف التموين، تكاليف الإنتاج، مصاريف التوزيع، التكاليف الإدارية، التكاليف التمويلية.

- تكاليف التموين (الشراء)

وهي جميع المصاريف التي تتحملها المؤسسة للحصول على المواد أو السلع حتى تصبح جاهزة للاستخدام أو للبيع، وتشمل سعر الشراء، الرسوم الجمركية، تكاليف النقل والتأمين، وأي مصروفات مباشرة مرتبطة بعملية الشراء.

- تكاليف الإنتاج

تتمثل تكاليف الإنتاج في جميع التكاليف التي تتحملها المؤسسة من أجل تحويل المواد الأولية إلى منتجات تامة الصنع، وتشمل تكلفة المواد المباشرة، تكلفة العمل المباشر، والتكاليف الصناعية غير المباشرة

- تكاليف التوزيع

وهي جميع المصاريف التي تتحملها المؤسسة من أجل تسويق منتجاتها وإيصالها إلى المستهلك النهائي، كمصاريف الشحن، التعبئة والتغليف، التخزين، الإشهار وخدمات ما بعد البيع.

- التكاليف الإدارية

وهي كل التكاليف المرتبطة بإدارة وتسيير المؤسسة، والتي لا ترتبط مباشرة بالشراء أو الإنتاج أو التوزيع كمصاريف الإستقبال ورواتب الإدارة العليا وأجور قسم المحاسبة.

- تكاليف التمويل

تتمثل تكاليف التمويل في جميع النفقات والمصاريف المرتبطة بتوفير الأموال اللازمة لتمويل نشاط المؤسسة، سواء عن طريق الديون أو حقوق الملكية، مثل فوائد القروض البنكية وتكاليف التسهيلات الائتمانية

ج- التكلفة حسب العلاقة بوحدة المنتج

يعد هذا التصنيف أساسيا في محاسبة التسيير حيث يساعد الإدارة على تحديد تكلفة الوحدات المنتجة بدقة والتحكم فيها، ويعتمد هذا التصنيف على مدى إمكانية ربط التكلفة بوحدة المنتج أو النشاط وهي تنقسم إلى تكاليف مباشرة وتكاليف غير مباشرة:

- التكاليف المباشرة

وهي الموارد المستهلكة التي يمكن تتبعها وربطها بشكل مباشر وواضح بوحدة المنتج أو الخدمة أو النشاط، ويمكن قياس مقدار إستهلاك هذه الوحدة بشكل دقيق ومباشر دون الحاجة إلى إستخدام أسس التوزيع والتحميل، وتتغير عادة مع تغير حجم الإنتاج. وتتكون في أغلب الأحيان من المواد واللوازم المباشرة والأجور المباشرة.

مثال توضيحي

لدى المؤسسة الاقتصادية "يونس" 100 عامل، يشتغل كل منهم 8 ساعات في اليوم، و5 أيام في الأسبوع.

المطلوب: حساب التكلفة الإجمالية المباشرة الشهرية للعمال إذا علمت أن أجر الساعة الواحدة 4 000 دج

الحل

- عدد ساعات العمل الشهرية للعمال = $100 \times 8 \times 5 = 4 \times 16\ 000$ ساعة

- التكلفة الإجمالية المباشرة = $4\ 000 \times 16\ 000 = 64\ 000\ 000$ دج

- التكاليف غير المباشرة

وهي التكاليف التي ترتبط بمركز معين أو مجموعة مراكز، ولا تصرف من أجل وحدة إنتاج معينة، أي أنها لا يمكن أن تنسب للمنتوج بطريقة عملية واقتصادية من دون اللجوء إلى التقدير وتوزيع التكلفة، لأنها ترتبط بمجموع الإنتاج ككل مثل تكلفة الزيوت المستخدمة في تشغيل الآلات، إهلاك الآلات، تكاليف الصيانة.

مثال توضيحي

تم في مؤسسة "نسرين" في شهر نوفمبر 2025 إنتاج 40 000 سروال، و3 000 قميص باستخدام الآلة واحدة، حيث بلغ الإهلاك السنوي للآلة 1 032 000 دج.

المطلوب

1- ما هي التكاليف غير المباشرة؟

2- ما هو نصيب كل منتج من التكاليف الغير مباشرة؟

حل المثال التوضيحي

1- تكلفة إهلاك الآلة تعتبر تكاليف غير مباشرة، لأن الآلة تقوم بإنتاج منتجين وهما السراويل والقمصان.

2- لتحميل مبلغ إهلاك الآلة على السراويل والقمصان لا بد من حساب معامل التحميل، وفي هذه الحالة يكون معامل التحميل هو عدد الوحدات المنتجة

- المصاريف غير المباشرة للسراويل = $(1032\ 000 : 12) \times (40\ 000 : 43\ 000) = 80\ 000$ دج.

- المصاريف غير المباشرة للقمصان = $(1\ 032\ 000 : 12) \times (3\ 000 : 43\ 000) = 6\ 000$ دج.

* التكلفة حسب علاقتها بالفترة المحاسبية

تصنف التكاليف حسب علاقتها بالفترة المحاسبية إلى التكاليف الإيرادية والتكاليف الرأسمالية.

-التكاليف الإيرادية

وهي المبالغ المنفقة التي تتحملها المؤسسة من أجل تشغيل أصولها والمحافظة على طاقتها الإنتاجية، للحصول على منافع تستهلك خلال الفترة المحاسبية الحالية، دون أن يترتب عنها زيادة في العمر الاقتصادي للأصول أو تحسين طاقتها الإنتاجية بشكل جوهري.

- التكاليف الرأسمالية

وهي النفقات التي تتحملها المؤسسة من أجل الحصول على الأصول الجديدة، أو تطوير وتحسين أصول موجودة أو زيادة طاقتها الإنتاجية أو زيادة عمرها الاقتصادي، وتمتد منافعها ومكاسبها إلى فترات محاسبية مستقبلية.

د- التكلفة حسب علاقتها بحجم الإنتاج

تصنف التكاليف حسب علاقتها وإرتباطها بتغير حجم النشاط ومستوى الإنتاج إلى ثلاثة أصناف وهي التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة وتكاليف شبه المتغيرة أو شبه الثابتة.

- التكاليف المتغيرة

وهي تلك التكاليف التي يتغير مجموعها بشكل مباشر ومتناسب مع التغير في مستوى وحجم النشاط، مع بقاء التكلفة المتغيرة للوحدة ثابتة، فكلما زاد حجم الإنتاج زاد مجموع هذه التكاليف، وكلما إنخفض حجم الإنتاج إنخفض مجموع هذه التكاليف.

مثال توضيحي

يبين الجدول الموالي التكلفة الإجمالية للمواد المستهلكة المستخدمة في إنتاج المنتج تام الصنع (أ) الخاصة بمؤسسة "هبة الرحمن" للأشهر الثلاثة الأولى من سنة 2025

الأشهر	جانفي	فيفري	مارس
حجم النشاط	10 000	7 500	9 200
تكلفة المواد الأولية المستهلكة	80 000	60 000	73 600
تكلفة الوحدة الواحدة	8	8	8

من نتائج الجدول أعلاه يتضح أن تكلفة المواد الأولية المستهلكة الإجمالية هي تكلفة متغيرة تتغير بتغير حجم النشاط.

كما يتضح لنا من نتائج الجدول أن التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة ثابتة وتقدر بـ 8 دج.

- التكاليف الثابتة

وهي تلك التكاليف التي يبقى مجموعها ثابت دون تغيير خلال فترة معينة مهما تغير مستوى وحجم النشاط ما لم تتغير وسائل الإنتاج، ولكن التكلفة الثابتة للوحدة متغيرة متناقصة بزيادة حجم الإنتاج، أي أنها التكاليف التي يبقى مجموعها ثابت ولا تتأثر بتقلبات مستوى النشاط سواء ارتفع الإنتاج أو إنخفض ضمن نطاق الطاقة الإنتاجية والتشغيلية المتاحة.

مثال توضيحي

يبين الجدول الموالي المصاريف الشهرية لإيجار المخازن الخاصة بتخزين المنتج تام الصنع (أ) الخاصة بمؤسسة "بشرى ماريا" للأشهر الثلاثة الثانية من سنة 2025

الأشهر	أفريل	ماي	جون
حجم النشاط	8 000	10 000	6 000
مصروف الإيجار	120 000	120 000	120 000
تكلفة الوحدة الواحدة	15	12	20

من نتائج الجدول أعلاه يتضح أن المصاريف الشهرية لإيجار المخازن الخاصة بتخزين المنتج تام الصنع (أ) ثابتة وتقدر بمبلغ 120 000 دج.

كما يتضح لنا من نتائج الجدول أن التكلفة الثابتة للوحدة الواحدة متغيرة متناقصة بزيادة حجم الإنتاج.

- التكاليف شبه المتغيرة وشبه الثابتة

التكاليف شبه المتغيرة هي التكاليف التي تتكون من جزئين وتجمع بين التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة، حيث يبقى جزء من التكلفة ثابتا مهما تغير مستوى وحجم النشاط، ويتغير الجزء الآخر تناسبيا مع تغير حجم النشاط والإنتاج.

أما التكاليف شبه الثابتة فهي التكاليف التي تبقى ثابتة في مستوى معين من النشاط، لكنها تزيد إلى مستوى أعلى عند تجاوز الإنتاج حجم معين، أي أنها التكاليف التي تتغير على شكل مستويات ودرجات وليس بشكل تدريجي.

مثال توضيحي

في مؤسسة "عبد الوهاب" يتقاضى مندوب المبيعات بولاية أم البواقي أجر ثابت شهريا يقدر بمبلغ 80 000 دج، وعمولة 300 دج عن كل وحدة مباعة.

المطلوب

حدد التكلفة الثابتة والتكلفة المتغيرة والتكلفة الإجمالية إذا كان عدد الوحدات المباعة (0، 20، 50، 100)؟

حل المثال التوضيحي

عدد الوحدات المباعة	0	20	50	100
التكاليف الثابتة	80 000	80 000	80 000	80 000
التكاليف المتغيرة	0	6 000	15 000	30 000
التكاليف الإجمالية	80 000	86 000	95 000	110 000

* التكلفة حسب الزمن

تصنف التكاليف حسب الزمن ووقت حدوثها إلى تكاليف حقيقية يتم تسجيلها عند حدوثها، وتكاليف تقديرية تعتمد على التوقعات، وتكاليف معيارية تحدد مسبقا بهدف التخطيط والرقابة.

- التكاليف الحقيقية

تعرف التكاليف الحقيقية أيضا بالتكاليف التاريخية ويقصد بها التكاليف التي تم إنفاقها فعلا خلال فترة معينة نتيجة استخدام الموارد المختلفة، سواء كانت مدفوعة نقدا أو مستحقة الدفع، وتشمل جميع عناصر التكاليف التي تعكس تضحية اقتصادية حقيقية.

- التكاليف التقديرية

وهي توقعات للإنفاق المحتمل مقابل استخدام عوامل الإنتاج، ويتم تحديدها مسبقا وفق معايير علمية دقيقة بالإعتماد على الخبرة والمعلومات السابقة والتاريخية والتوقعات حول الظروف المستقبلية، وتستخدم بهدف التخطيط الأولي وإعداد الموازنات.

- التكاليف المعيارية

التكاليف المعيارية هي تقديرات كمية ونقدية دقيقة يتم إعدادها وفق دراسات هندسية وزمنية عملية وعلمية، بحيث تمثل ما يجب أن تكون عليه التكاليف في الظروف المثالية، وهي التكاليف التي ينبغي أن تحدث مستقبلا.

هـ التكلفة من ناحية أثرها على إتخاذ القرارات

تصنف التكاليف حسب معيار تأثيرها على عملية إتخاذ القرارات إلى تكاليف ملائمة وتكاليف غير ملائمة وتكلفة الفرصة البديلة والتكلفة المضافة.

- التكاليف الملائمة

تعرف التكاليف الملائمة بالتكاليف التفاضلية أيضا وتستخدم كأساس لتقييم البدائل التشغيلية أو الإستثمارية، وهي تكاليف مستقبلية ترتبط مباشرة ببدل معين من بدائل القرار وتختلف قيمتها بين البدائل المتاحة، وتتغير نتيجة إختيار وإتخاذ قرار محدد سواء بالزيادة أو النقصان.

- التكاليف غير الملائمة

تعرف التكاليف غير الملائمة بالتكاليف الغارقة أيضا وهي تكاليف تاريخية منقطة فعلا في الماضي ولا يمكن إسترجاعها أو تغييرها وتعديلها في المستقبل بأي قرار متخذ، وبالتالي لا تعد ذات صلة بقرارات التخطيط أو الإختيار بين البدائل.

- تكلفة الفرصة البديلة

تمثل تكلفة الفرصة البديلة ما تفقده المؤسسة من فرص نتيجة إختياراتها، وهي المنفعة والقيمة التي يتم التخلي عنها عند إتخاذ قرار بإختيار بديل معين بين بدائل متعددة، وتشمل المنافع المحتملة التي يمكن أن يوفرها أحسن بديل غير مختار، وتعد أداة مهمة لتقييم كفاءة تخصيص الموارد وإتخاذ القرارات الاقتصادية الملائمة.

- التكلفة المضافة

تمثل التكلفة المضافة الفرق بين قيمة المنتجات أو الخدمات وقيمة الموارد المستخدمة لإنتاجها، كما تمثل التحسين الذي تضيفه المؤسسة لمنتجاتها أو خدماتها قبل عرضها على العملاء.

2-4-3- مراحل حساب التكلفة

تختلف خطوات ومراحل حساب التكاليف بين المؤسسات بإختلاف طبيعة النشاط الممارس، حيث تؤثر طبيعة العمليات على منهجية تحديد وتحليل التكاليف وتوزيعها.

أ- المؤسسات التجارية

تعرف المؤسسات التجارية بأنها تلك المؤسسات التي تعتمد على إدارة العمليات التجارية الأساسية المتمثلة في الشراء والتخزين والتوزيع لضمان تلبية طلبات السوق وتحقيق هامش ربح مناسب، ويكون ذلك من خلال شراء السلع والمواد وإعادة بيعها على حالها دون إجراء أي تحويل أو تعديل على طبيعتها.

ويتم حساب تكلفة الشراء وسعر التكلفة في المؤسسات التجارية من خلال العلاقات التالية:

$$\begin{aligned} \text{تكلفة الشراء} &= \text{سعر الشراء} + \text{مصاريف الشراء المباشرة وغير المباشرة} \\ \text{سعر التكلفة} &= \text{تكلفة المشتريات المباعة} + \text{مصاريف التوزيع} \end{aligned}$$

مثال توضيحي

قامت المؤسسة التجارية "يونس" في شهر أوت 2025 بشراء المادتين (م1، م2)، وكانت المعلومات المقدمة من قسم المحاسبة كما يلي:

- كمية (م1) هي 4 500 كغ بثمن شراء 25 دج/كغ؛

- كمية (م2) هي 3 700 كغ بثمن شراء 20 دج/كغ؛

- مصاريف الشراء قدرت بنسبة 20% من ثمن الشراء.

وقد باعت مؤسسة يونس نصف المواد المشتراة في بداية شهر سبتمبر، وقدرت مصاريف التوزيع بنسبة 10% من تكلفة الشراء.

المطلوب

حساب تكلفة الشراء وسعر التكلفة لمؤسسة يونس الخاصة بشهري أوت وسبتمبر 2025؟

حل المثال التوضيحي

البيان	م1	م2
ثمن الشراء	112 500	74 000
مصاريف الشراء	22 500	14 800
تكلفة الشراء	135 000	88 800
مصاريف التوزيع	13 500	8 880
سعر التكلفة	148 500	97 680

ب- المؤسسات الصناعية

تعرف المؤسسات الصناعية بأنها تلك المؤسسات التي تقوم بتحويل المواد الخام والمدخلات الأولية إلى سلع نهائية ومنتجات تامة أو نصف مصنعة من خلال عمليات إنتاجية منظمة تضيف قيمة في كل مرحلة بغرض تلبية حاجات السوق وتحقيق الربح.

ويتم حساب تكلفة الشراء وتكلفة الإنتاج وسعر التكلفة في المؤسسات الصناعية من خلال العلاقات

التالية:

تكلفة الشراء = سعر الشراء + مصاريف الشراء المباشرة وغير المباشرة
 تكلفة الإنتاج = تكلفة شراء المواد المستهلكة + مصاريف الإنتاج المباشرة وغير المباشرة
 سعر التكلفة = تكلفة إنتاج المنتجات المبيعة + مصاريف التوزيع

مثال توضيحي

- تنتج المؤسسة الإنتاجية "عبد المالك" نوعين من المنتجات (أ، ب) بإستخدام مادتين (1م، 2م)،
 والمعلومات التالية خاصة بشهر مارس 2025:
- المادة الأولية (1م): 7 000 كغ بـ 30 دج/كغ؛
 - المادة الأولية (2م): 3 000 كغ بـ 35 دج/كغ؛
 - مصاريف الشراء قدرت بنسبة 10% من ثمن الشراء؛
 - تم إنتاج 4 600 وحدة من المنتج (أ) بإستعمال 3 200 كغ (1م) و 600 كغ (2م)؛
 - تم إنتاج 2 400 وحدة من المنتج (ب) بإستعمال 1 080 كغ (1م) و 570 كغ (2م)؛
 - اليد العاملة المباشرة لإنتاج (أ) هي 195 ساعة بمبلغ 50 دج/ساعة؛
 - اليد العاملة المباشرة لإنتاج (ب) هي 310 ساعة بمبلغ 50 دج/ساعة؛
 - مصاريف التوزيع المباشرة تقدر بمبلغ 44 800 دج توزع على أساس الكمية المبيعة، علما أن المؤسسة باعت 3 200 وحدة من (أ)، و 2 400 وحدة من (ب).

المطلوب

- حساب تكلفة شراء المواد الأولية؟
- حساب تكلفة إنتاج المنتجين (أ، ب)؟
- حساب سعر التكلفة؟

حل المثال التوضيحي

- حساب تكلفة شراء المواد الأولية

2م	1م	البيان
105 000	210 000	ثمن الشراء
10 500	21 000	مصاريف الشراء
115 500	231 000	تكلفة الشراء الإجمالية
38.5	33	تكلفة شراء الوحدة

- حساب تكلفة إنتاج المنتجين (أ، ب)

البيان	أ	ب
تكلفة المواد المستهلكة (1م)	105 600	35 640
تكلفة المواد المستهلكة (2م)	23 100	21 945
تكلفة اليد العاملة المباشرة	9 750	15 500
تكلفة الإنتاج الإجمالية	138 450	73 085
تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة	30.10	30.45

- حساب سعر التكلفة

البيان	أ	ب
تكلفة الإنتاج المباع	96 320	73 085
مصاريف التوزيع	25 600	19 200
سعر التكلفة الإجمالي	121 920	92 285
سعر تكلفة الوحدة الواحدة	38.1	38.45

* المؤسسات الخدمية

تعرف المؤسسات الخدمية بأنها تلك المؤسسات التي تقدم خدمات ومنافع غير مادية ودون إنتاج سلع ملموسة للعملاء مقابل عائد مالي، ولا يمكن تخزين مخرجاتها أو جردها.
يحسب سعر التكلفة للمؤسسات الخدمية من خلال العلاقة التالية:

$$\text{سعر التكلفة} = \text{تكلفة الخدمة المقدمة} + \text{مصاريف تقديم الخدمة}$$

3- أساليب محاسبة التسيير الحديثة

شهد المحيط الاقتصادي العالمي خلال العقود الأخيرة تغيرات كبيرة وعميقة نتيجة انهيار النظام الاشتراكي وظهور نظام العولمة، ما أدى إلى زيادة حدة المنافسة على المستويين المحلي والدولي. وقد أصبح هذا التطور مرتبط بالسياسة التكنولوجية وبالتحول المستمر ما جعل المؤسسات تواجه تحديات كبيرة لمواكبة المستجدات والتعامل معها بكفاءة عالية، والفوز بمراكز تنافسية متميزة تضمن البقاء واستمرارية الأداء في السوق.

وتعد المعلومات التي توفرها محاسبة التسيير باستخدام الأساليب الحديثة جزء مهم من نظام المعلومات المحاسبية للمؤسسة. ومن أبرز هذه الأساليب: إدارة الجودة الشاملة، التكلفة المستهدفة، إعادة هندسة العمليات وهندسة القيمة، نظام الإنتاج بالتوقيت، ونظام التكاليف على أساس الأنشطة.

3-1- إدارة الجودة الشاملة

تعد إدارة الجودة الشاملة مفهوم نسبي يختلف بحسب جهة الاستفادة منه، سواء كان الزبون أو المصمم أو المجتمع. وتهدف المؤسسة من خلاله إلى إشباع رغبات المستهلك، وهو ما يفرض عليها تحمل ما يعرف بتكلفة الجودة باعتبارها جزءاً أساسياً من التنافس الصناعي.

تتمثل أهم مبادئ وأسس تطبيق إدارة الجودة الشاملة في النقاط التالية:

- اعتبار الجودة مسؤولية جميع الإدارات، وبرامج تحسين الأداء مسؤولية جميع الموظفين؛
- تخصيص وقت كاف لتنفيذ برامج الجودة؛
- الزبون هو الركيزة الأساسية لجميع عمليات تحسين الجودة، إذ تبنى جميع المبادرات حول توقعات العملاء؛
- وجود نظام معلومات موثوق يدعم العمل باستخدام الطرق العلمية للتحليل واتخاذ القرارات؛
- شمولية واستمرارية الجودة، بحيث تشمل جميع أقسام المؤسسة وتعتبر عملية التحسين عملية دائمة وغير محدودة زمنياً.

3-2- التكلفة المستهدفة

تعرف التكلفة المستهدفة بأنها العملية التي تهدف إلى تخفيض تكاليف دورة حياة المنتجات الجديدة، مع الحفاظ على مواصفات الجودة ومتطلبات العملاء الأخرى. ويتم ذلك من خلال دراسة جميع الأفكار الممكنة لتقليل التكاليف خلال مراحل البحث والتطوير والتصميم الهندسي والتخطيط للمنتجات الجديدة.

ومن أهم مبادئ تطبيق التكلفة المستهدفة نذكر:

- قيادة السعر وفق التكلفة المستهدفة، بحيث يحدد السعر بالإعتماد على التكاليف المرغوبة لتحقيق الربحية؛
- التركيز على العملاء وفهم احتياجاتهم ومتطلباتهم؛
- التركيز على عملية التصميم لضمان تحسين الكفاءة وتقليل الهدر؛
- الاهتمام بتصميم المنتج لضمان توافقه مع الجودة وتكلفة الإنتاج المحددة.

3-3- هندسة العمليات وهندسة القيمة

يعد أسلوب هندسة العمليات وهندسة القيمة أحد أهم أدوات التغيير وتحسين الأداء داخل المؤسسات.

3-3-1- هندسة العمليات

عرف مايكل هامر هندسة العمليات بأنها "إعادة التفكير الجذري وإعادة التنظيم الشامل لعمليات المؤسسة بهدف تحقيق تحسينات ملموسة في الأداء من حيث التكلفة والجودة وسرعة الأداء والخدمة".

وتهدف هندسة العمليات إلى إعادة التصميم السريع والجذري للعمليات الإدارية والاستراتيجية والنظم والسياسات والهياكل التنظيمية لتعظيم تدفقات العمل وزيادة الإنتاجية بشكل كبير.

وتتمثل أهم المبادئ التي تقوم عليها إعادة هندسة العمليات في النقاط التالية:

- التركيز على العميل والعمليات بدلا من التركيز على الوظائف الفردية؛
- شمولية المؤسسة في جميع أبعادها المتمثلة في العمليات، النظم، السياسات والهياكل؛
- تحديد البيانات والمعلومات اللازمة لدعم اتخاذ القرارات السليمة؛
- الاستخدام المناسب للأدوات الإدارية لضمان دقة المعلومات وتحقيق النتائج المطلوبة.

3-3-2- هندسة القيمة

تعرف هندسة القيمة بأنها "عملية فحص جميع عناصر المنتج لتحديد إمكانية تخفيض تكلفتها مع الحفاظ على وظيفتها وجودة أدائها".

وتشمل هندسة القيمة تقييم استعداد العملاء لدفع السعر المناسب مقابل خصائص ومواصفات المنتج، مما يساهم في تحسين الكفاءة وتقليل الهدر.

3-4- نظام التكاليف على أساس الأنشطة

يعد هذا النظام تطوير للأنظمة التقليدية للتكاليف، حيث يركز على الأنشطة كأساس لتوزيع التكاليف خاصة التكاليف الصناعية غير المباشرة أو تكلفة الموارد، إذ يتم تخصيص التكاليف على الأنشطة التي استفادت منها كل وحدة، ثم توزيع تكلفة الأنشطة على المنتجات بالإعتماد على معدل استفادة كل منتج منها.

تتمثل أهم خصائص نظام التكاليف على أساس الأنشطة في:

- زيادة كفاءة أداء الأنشطة واتخاذ قرارات دقيقة مستندة إلى معلومات واضحة وموثوقة؛
- تعظيم الإنتاج وفق التكلفة المستهدفة من خلال تحديد دور كل نشاط وتخصيص التكاليف بدقة، ومعالجة الأنشطة غير الضرورية أو الزائدة؛
- تحديد الفرص المتاحة لتخفيض التكاليف عبر تحليل مراحل إنتاج المنتج والأنشطة المكونة له بشكل منفصل، بحيث يؤدي تخفيض تكلفة أي نشاط زائد إلى تقليل تكلفة المنتج النهائي، ما يجعل النظام مناسب للشركات ذات المنافسة العالية.

4- تمارين تطبيقية للمحور الأول

تمرين رقم 01 (حساب سعر التكلفة في مؤسسة تجارية)

إشترت في سنة 2025 مؤسسة " عبد المالك" التجارية 2 000 وحدة من الهواتف الذكية بمبلغ 10 000 000 دج، حيث كلفتها عملية الشراء مصاريف قدرت ب 100 000 دج.
خلال نفس السنة قامت المؤسسة ببيع 1 600 هاتف ذكي بمبلغ إجمالي قدره 10 600 000 دج، وبلغت مصاريف توزيعها 400 000 دج.

المطلوب

حساب سعر التكلفة والنتيجة التي حققتها مؤسسة عبد المالك من عملية شراء وبيع الهواتف الذكية؟

حل تمرين رقم 01

- حساب تكلفة الشراء

المبلغ	البيان
10 000 000	سعر الشراء
100 000	مصاريف الشراء
10 100 000	تكلفة الشراء
2 000	عدد الوحدات المشتراة
5 050	تكلفة شراء الوحدة الواحدة

- حساب سعر التكلفة والنتيجة

المبلغ	البيان
8 080 000	تكلفة شراء الوحدات المباعة = $5 050 \times 1 600$
400 000	مصاريف التوزيع
8 480 000	سعر التكلفة
2 120 000	النتيجة التحليلية = $8 480 000 - 10 600 000$

تمرين رقم 02 (حساب سعر التكلفة في مؤسسة تجارية)

خلال السنة 2024 قدمت المؤسسة التجارية "بشرى ماريا" الخاصة بالأقمشة المعلومات التالية:

- مشتريات الأقمشة 1 000 وحدة بـ 1 200 000 دج إجمالي.

- مصاريف التمويل 200 000 دج

- الأقمشة المباعة 900 وحدة بـ 1 800 000 دج إجمالي.

- مصاريف التوزيع 300 000 دج.

المطلوب

حساب سعر تكلفة الأقمشة المباعة؟

حل تمرين رقم 02

1- حساب تكلفة شراء البضاعة

المبالغ	البيان
1 200 000	تكلفة الشراء
200 000	مصاريف الشراء
1 400 000	تكلفة شراء البضاعة
1 000	عدد الوحدات المشتراة
1 400	تكلفة شراء الوحدة الواحدة

2- حساب سعر التكلفة

المبالغ	البيان
1 260 000	تكلفة شراء البضاعة المباعة $900 \times 1 400$
300 000	مصاريف التوزيع
1 560 000	سعر التكلفة

بصفة عامة في المؤسسة التجارية تحسب تكلفة الشراء وسعر التكلفة فقط، حيث توجد في العديد من تلك المؤسسات أقسام خاصة للتخزين فهذه المؤسسات تقوم بشراء البضائع وإعادة بيعها دون إجراء أي تعديلات عليها.

تمرين رقم 03 (حساب سعر التكلفة في مؤسسة إنتاجية)

في إطار دعم المؤسسات الناشئة حصل الشاب "يونس" على قرض لحيازة آلة طهي دجاج لتلبية طلبات إحدى المدارس الخاصة.

اتفق هذا الشاب مع أحد الموردين لتموينه بـ 100 دجاجة يوميا بسعر 500 دج/للدجاجة الواحدة، وبمصاريف نقل 1 000 دج.

أسند هذا الشاب عملية إعدادها للطهي (تنظيف، تفرغ) إلى أحد الشباب وكلفته العملية 5 000 دج، أما طهيها ووضعها في علب للتوزيع فكلف 5 000 دج، ومصاريف توزيعها قدرت بـ 500 دج.

المطلوب

- حساب سعر التكلفة؟

- ما هو سعر البيع إذا أراد الشاب يونس أن يحقق 200 دج عن كل وحدة مباعة؟

- ما هي النتيجة التحليلية؟

حل التمرين رقم 03

1- حساب سعر التكلفة

$$* \text{ سعر شراء الدجاج} = 100 \text{ دجاجة} \times 500 \text{ دج} = 50\ 000 \text{ دج}$$

$$* \text{ تكلفة شراء الدجاج} = \text{سعر الشراء (50 000 دج)} + \text{مصاريف النقل (1 000 دج)} = 51\ 000 \text{ دج}$$

$$* \text{ تكلفة تجهيز الدجاج وطهيه} = \text{تكلفة الشراء (51 000 دج)} + \text{مصاريف التفرغ (5 000 دج)} + \text{مصاريف الطهي (5 000 دج)} = 61\ 000 \text{ دج}$$

$$* \text{ سعر التكلفة} = \text{تكلفة تجهيز الدجاج وطهيه (61 000 دج)} + \text{مصاريف التوزيع (500 دج)} = 61\ 500$$

2- حساب سعر البيع ورقم الأعمال

$$* \text{ سعر تكلفة الوحدة الواحدة} = 61\ 500 \text{ دج} \div 100 \text{ دجاجة} = 615 \text{ دج}$$

$$* \text{ سعر البيع} = \text{سعر تكلفة الوحدة الواحدة (615 دج)} + \text{هامش الربح لكل وحدة مباعة (200 دج)} = 815 \text{ دج}$$

$$* \text{ رقم الأعمال} = \text{عدد الوحدات المباعة (100 دجاجة)} \times \text{سعر البيع (815 دج)} = 81\ 500 \text{ دج}$$

3- حساب النتيجة التحليلية

* سعر تكلفة الوحدة الواحدة = رقم الأعمال (81 500 دج) - سعر التكلفة (61 500 دج) = 20 000 دج

تمرين رقم 04 (حساب سعر التكلفة في مؤسسة إنتاجية)

تنتج مؤسسة "هبة الرحمن" نوعين من المنتجات أ، ب بإستخدام مادتين م1 و م2 على التوالي وخلال سبتمبر 2024 قدم قسم المحاسبة المعلومات التالية:

المشتريات

960 كغ من المادة م1 بـ 7 دج/كغ

640 كغ من المادة م2 بـ 8 دج/كغ

الإنتاج

- لإنتاج 240 وحدة من المنتج أ استعملت المؤسسة 500 كغ

- لإنتاج 160 وحدة من المنتج ب استعملت المؤسسة 480 كغ

المبيعات

- بيع 200 وحدة من المنتج أ بسعر 40 دج للوحدة

- بيع 140 وحدة من المنتج ب بسعر 50 دج للوحدة

المصاريف

- مصاريف الشراء : 1 280 دج توزع على أساس الكمية المشتراة

- مصاريف الإنتاج: 1 600 دج توزع على أساس الكمية المستعملة

- مصاريف التوزيع: 750 دج توزع على أساس إجمالي المبيعات

المطلوب

1- حساب تكلفة شراء المادتين؟

2- حساب تكلفة إنتاج المنتجات التامة؟

3- حساب سعر التكلفة للمنتجين؟

4- حساب النتيجة التحليلية للمنتجات المباعة؟

حل التمرين رقم 04

1- حساب تكلفة شراء المادتين م1 و م2

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + مصاريف الشراء

2م	1م	البيان
		ثمن الشراء
	6 720	1م: 7 X 960
5 120		2م: 8 X 640
		مصاريف الشراء المباشرة
	768	1م: 1 600 /960 X 1 280
512		2م: 768 -1 280
5 632	7 488	تكلفة شراء المادتين
640	960	عدد كغ المشتراة
8.8	7.8	تكلفة شراء الكغ الواحد

2- حساب تكلفة إنتاج المنتجين أ، ب

تكلفة الإنتاج = تكلفة شراء المواد الأولية المستعملة + مصاريف الإنتاج

تكلفة شراء المادة الأولية المستعملة = تكلفة شراء الكغ الواحد X كمية المادة المستعملة

ب	أ	البيان
		تكلفة شراء المادة الأولية المستعملة
	3 900	أ: 7.8 X 500
4 224		ب: 8.8 X 480
		مصاريف الإنتاج
	816.33	أ: 980 /500 X 1 600
783.67		ب: 816.33 -1 600
5 007.67	4 716.33	تكلفة الإنتاج الإجمالية
160	240	عدد الوحدات المنتجة
31.30	19.65	تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة

3- حساب سعر تكلفة المنتجين أ، ب

سعر التكلفة = تكلفة الإنتاج + مصاريف التوزيع

تكلفة الإنتاج = تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة X عدد الوحدات المباعة

ب	أ	البيان
		تكلفة الإنتاج المباعة
	3 930	أ: 19.65×200
4 242		ب: 31.30×140
		مصاريف التوزيع
	441.18	أ: $340 / 200 \times 750$
308.82		ب: $441.18 - 750$
4 550.82	4 371.18	سعر التكلفة

4- حساب النتيجة التحليلية المنتجين أ، ب

النتيجة التحليلية = رقم الأعمال - سعر التكلفة

B	A	البيان
		رقم الأعمال
	8 000	أ: 40×200
7 000		ب: 50×140
		سعر التكلفة
	(4 371.18)	أ:
(4 550.82)		ب:
2 449.18	3 628.82	النتيجة التحليلية

المحور الثاني: نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC وفي ظل طرق أخرى

شهدت الفترة الحديثة ظهور عدد من المناهج والأساليب المحاسبية التي تسعى إلى تجاوز الحدود والعيوب المرتبطة بالأساليب التقليدية في قياس التكاليف، ورغم عدم وجود توافق علمي قاطع حول انتماء هذه المناهج إلى محاسبة التسيير، فإن مساهمتها المباشرة في دعم المؤسسة على تحديد التكاليف بشكل أكثر دقة يجعل من الممكن إدراجها ضمن إطار محاسبة التسيير. ويعد نظام حساب التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) أحد أبرز هذه المناهج المعاصرة.

1- نشأة نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

لقد ساهم ظهور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في إحداث تحول نوعي داخل مجال محاسبة التسيير وتحليل التكلفة، إذ قدم هذا النظام منظور جديد يقوم على إحكام الرقابة على الأنشطة المتسببة في التكاليف غير المباشرة، مع التركيز على تحليل تكاليف الأنشطة وتحديد مسببات التكلفة بدقة.

وتعد دراسة Stanbus عام 1971 من أوائل الدراسات الأكاديمية التي تناولت مفهوم نظام التكاليف على أساس النشاط، حيث عالجت الأسس الجوهرية التي يقوم عليها هذا النظام وعرفت بمركز النشاط وأهداف التكلفة، وقد أبرزت الدراسة أن الاعتماد على أسس التخصيص التقليدية في نظم التكاليف يؤدي إلى تشويه تكلفة المنتج، من خلال تحميل بعض المنتجات بأقل من نصيبها الحقيقي من التكاليف أو أكثر منه، ومن هنا جاء الربط بين الأنشطة والمنتجات عبر ما يعرف بحركات التكلفة باعتبارها الوسيلة الأكثر دقة التي تظهر الاستهلاك الحقيقي للأنشطة.

وفي سنة 1987 برزت ملامح توجه جديد في مجال محاسبة التسيير، حين قدم الباحث Rober Kaplan من جامعة هارفرد نموذج مبتكر أحدث تحول جوهري في أنظمة قياس التكاليف.

وبعد ذلك في عام 1988 قام (cooper and kaplan) بتطوير منهجية أكثر دقة لتخصيص التكاليف غير المباشرة، مشيرين إلى أن التحدي الجوهري يتمثل في تصميم نظام محاسبي داخلي قادر على دعم استراتيجية المؤسسة في بيئتها الحديثة وعلى مدى طويل الأجل.

وبعد كل من Kaplan و Cooper من أوائل الباحثين الذين طبقوا هذا النظام تطبيق عملي خلال ثمانينيات القرن الماضي على مجموعة من الشركات الأمريكية، لينتشر لاحقا في كل من بريطانيا وأوروبا وكندا وعدد من الدول الأخرى، معززا مكانته كنظام رائد في تحليل التكاليف على أساس الأنشطة (ABC).

وقد أظهرت الدراسات الميدانية المتعلقة بهذا النظام أن منهج التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) قابل للتطبيق في مختلف المؤسسات الاقتصادية، سواء في المؤسسات الكبيرة أو المتوسطة أو الصغيرة، وفي القطاعات الاقتصادية المتنوعة سواء الإنتاجية منها أو الخدمية، ويعود ذلك إلى قدرته على دعم تحقيق الأهداف التنظيمية وتحسين الأداء وتخفيض التكاليف من خلال قياس أكثر دقة لاستهلاك الموارد.

كما توضح مختلف الدراسات التي قدمها الباحثون أن نضج هذا النظام جاء نتيجة التطور التقني الكبير في أنظمة الإنتاج، إلى جانب الشكوك المتزايدة حول دقة المخرجات التي توفرها الأنظمة التقليدية لحساب تكاليف الإنتاج، وقد تزايدت في ظل هذا التطور حاجة إدارات المؤسسات الاقتصادية إلى معلومات

دقيقة ومفصلة تساعدها في اتخاذ القرارات المناسبة. وفي هذا الإطار يوفر نظام التكاليف على أساس الأنشطة مستوى أعلى من الدقة في تحديد تكاليف المنتجات من خلال إنشاء عدد كبير من مجتمعات تكاليف الأنشطة وتحديد مسببات تكلفة ملائمة لكل نشاط، مما يعكس بصورة أفضل العلاقة بين الأنشطة والموارد المستهلكة.

2- مفهوم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

لقد ساهم ظهور محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في إحداث نقلة نوعية في مجال محاسبة التسيير وتحليل التكلفة، من خلال تعزيز الرقابة على الأنشطة المتسببة في التكاليف غير المباشرة، والتركيز على تحليل تكاليف الأنشطة ومسبباتها بصورة أكثر عمق ودقة. ويعرف نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بأنه "منهج تكاليف يعتمد على تحليل أنشطة المؤسسة وتوفير بيانات مالية وغير مالية عنها، مع تحديد العلاقات التي تربط هذه الأنشطة لتجميعها في مجموعات متجانسة بهدف حساب تكلفتها عبر تخصيص التكاليف غير المباشرة، ومن ثم تحمل هذه التكاليف على المنتجات أو الخدمات بالإعتماد على مسببات التكلفة بما يسمح بتحقيق مستوى أعلى من الدقة في تحديد التكاليف، وبالتالي دعم جودة وفعالية اتخاذ قرارات".

كما يعرف نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بأنه "أسلوب حديث يهدف إلى تحقيق مستوى أعلى من الدقة في تخصيص التكاليف غير المباشرة، وذلك عبر تحديد الأنشطة وتجميعها في مجتمعات تكاليف مستقلة، ثم استخدام مجموعة متنوعة من مسببات التكلفة الملائمة لتحميل هذه التكاليف أولاً على الأنشطة ومنها إلى أهداف التكلفة النهائية، ما يساهم في تحقيق فهم أعمق لبنية التكاليف داخل المؤسسة وتوفير معلومات دقيقة تدعم الإدارة في اتخاذ القرارات الرشيدة والفعالة".

من خلال التعاريف السابقة يتضح للباحث أنه هناك مبدئين أساسيين يقوم عليهما نظام التكاليف على أساس الأنشطة وهما:

- الأنشطة تستهلك موارد المؤسسة؛

- مواضع التكلفة (مثل المنتجات أو الخدمات) تستهلك الأنشطة.

كما يتضح للباحث من التعاريف السابقة أن منهج التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) يعتمد على تتبع الأعباء من خلال مبدأ مسببات التكلفة التي تشكل حلقة الوصل بين الموارد والأنشطة أولاً، ثم بين الأنشطة وأهداف التكلفة ثانياً. ويسمح هذا الأسلوب بزيادة مستوى الدقة في تخصيص الأعباء بطريقة مباشرة خلافاً لما هو معمول به في الأساليب التقليدية التي تتعامل مع هذه الأعباء باعتبارها تكاليف غير مباشرة يعاد توزيعها بطرق تقديرية.

ويرى الباحث أيضاً أن منهج التكاليف على أساس الأنشطة يقوم على مبدئين أساسيين وهما أن الأنشطة تستهلك الموارد، وأن المنتجات تستهلك الأنشطة. وبهذا يمكن القول أن النظام أحدث انتقال من المنطق التقليدي في توزيع الأعباء غير المباشرة على المنتجات والخدمات، إلى منطق قائم على تتبع استهلاك الموارد من قبل الأنشطة وفق أسس أكثر دقة وموضوعية، كما يوضحه الشكل التالي:

مخطط سير التكاليف على أساس الأنشطة



3- أهداف محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

تتمثل الأهداف الجوهرية والأساسية لنظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) الذي يسعى إلى الارتقاء بدقة القياس وتحسين كفاءة التسيير داخل المؤسسة في النقاط التالية:

- تحديد الأنشطة التي يستهلكها كل منتج بما يسمح بفهم العلاقات الحقيقية بين العمليات والموارد؛
- حساب عدد كبير من مواضيع التكلفة والتي تشمل تكلفة الأنشطة والعمليات والمنتجات، وذلك ضمن إطار تحليلي أكثر تفصيلاً؛
- تحديد أسعار تكلفة المنتجات بدقة أعلى من خلال تحليل معمق لمكونات التكاليف بما يضمن توافق أكبر مع واقع استهلاك الموارد؛
- تفسير أنماط استهلاك الموارد ولا سيما التكاليف غير المباشرة بما يساعد على فهم مصادر التكلفة وسلوكها داخل المؤسسة؛
- تحسين جودة القرارات الإدارية وتعزيز الأداء العام للمؤسسة من خلال توفير بيانات أكثر موثوقية وموضوعية؛
- رفع جودة المنتجات وتخفيض تكلفة المخزونات مع التركيز على تلبية طلبات الزبائن في ظل بيئة أعمال تنافسية ومتغيرة؛
- ترشيد استخدام الموارد عبر تقليص عدد مرات تنفيذ الأنشطة، والاستغناء عن الأنشطة التي لا تضيف قيمة مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف؛
- تعزيز فعالية الرقابة من خلال الربط المباشر بين الأنشطة والتكاليف غير المباشرة، ما يساهم في تحديد المسؤوليات بدقة وإخضاعها لرقابة أكثر كفاءة.

4- خصائص محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

تتسم محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة بعدد من الخصائص التي تبرز أهميتها في بيئة التسيير الحديثة من أبرزها:

- 1-4- تحديد فرص تخفيض التكاليف بدقة:** إذ يتيح نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) تحليل المراحل والعمليات التي يمر بها المنتج وتحديد الأنشطة المساهمة في تكوينه بشكل منفصل، ويسمح هذا التحليل بالكشف عن الأنشطة الزائدة أو غير ذات القيمة، وبالتالي فإن تحسين أداء نشاط معين أو إلغاؤه

يؤدي مباشرة إلى تخفيض تكلفة المنتج النهائي، وهو ما يشكل أحد الأهداف الرئيسية لاعتماد هذا النظام لاسيما في المؤسسات التي تواجه منافسة قوية؛

4-2- تفسير اختلاف تكاليف المنتجات بشكل أكثر موضوعية: حيث تعود الفروق بين تكلفة منتج وآخر إلى اختلاف طريقة استهلاك كل منهما للموارد الاقتصادية الممثلة في الأنشطة؛ وتعجز النظم التقليدية في إظهار هذه الفروق نتيجة اعتمادها على معدل تحميل واحد أو عدد محدود جدا من معدلات التحميل، مما يؤدي إلى تجميع تكاليف متنوعة داخل مجمع واحد وربطها بأساس تحميل لا يعكس التأثير الحقيقي للأنشطة المختلفة؛

4-3- المساهمة في تحسين الجودة وتعظيم كفاءة تخفيض التكاليف: إذ يساعد النظام في تحديد دور كل نشاط داخل العملية الإنتاجية والكشف عن الأنشطة التي تعاني من اختناقات أو تلك التي لا ترتبط بشكل مباشر بالمنتج، مما يمكن الإدارة من معالجتها وتخفيض تكلفتها؛ كما يسهل ربط النظام بأنظمة حديثة مثل الإنتاج في الوقت المحدد، مما يعزز التحكم في الجودة ويخفض التكاليف.

ومما سبق يرى الباحث أن محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة توفر قاعدة بيانات دقيقة تسمح بدمج خصائص محددة تتعلق بالعمليات أو المنتجات أو الزبائن، بما يساهم في توفير معلومات ذات جودة عالية، كما أن هذا النظام يمد الإدارة بمعطيات مهمة تساعد على فهم بيئة المنافسة وتحديد نقاط القوة والضعف بما يمكنها من أداء مهامها بكفاءة أعلى.

5- مراحل تطبيق أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

يتم تنفيذ أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) عبر مجموعة من المراحل المنهجية والمتسلسلة، تهدف إلى ضمان دقة تخصيص التكاليف وفهم العلاقة بين الموارد والأنشطة والمنتجات. وتشمل هذه المراحل ما يلي:

5-1- تحديد الأنشطة

تعد مرحلة تحديد الأنشطة المرحلة الأولى والأساسية في بناء نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، حيث يتم خلالها تحليل جميع الأنشطة التي تساهم في خلق القيمة داخل المؤسسة وترتيبها وفق أهميتها؛ وتمكن هذه المرحلة الإدارة من ضبط استهلاك الموارد ومراقبتها ومنع الاستخدام غير الاقتصادي لها.

يعتمد تحديد الأنشطة على تحليل وظيفي لمهام المؤسسة، إذ يتم تجميع الأنشطة حسب الوظائف ذات الهدف المشترك، كتقسيم وظيفة الشراء إلى أنشطة أساسية مختلفة مثل شراء المكونات وشراء الأدوات، كما يمكن تفصيل نشاط شراء المكونات إلى مهام مرتبطة بالتسيير الإداري للطلبات أو تقييم نوعية الموردين، ولا يقتصر التحليل على أنشطة الإنتاج فقط بل يشمل أيضا أنشطة الدعم التي تشترك في استهلاك الأعباء غير المباشرة.

وبعد التعرف على الأنشطة يتم إعداد خريطة تدفق الأنشطة التي توضح بالتفصيل كل خطوة في عملية التصنيع، بداية من استلام المواد الخام إلى فحص وتسويق المنتج النهائي، مع تسجيل الوقت المستغرق لكل نشاط، ويعد هذا المؤشر أداة هامة لتقدير قيمة الموارد المستهلكة من قبل كل منتج.

وفي هذه المرحلة يتم تصنيف الأنشطة إلى مجموعتين رئيسيتين هما:

أ- الأنشطة التي تضيف قيمة: وهي الأنشطة الضرورية لإنتاج المنتج أو تقديم الخدمة، حيث يؤدي التحلي عن أي نشاط من هذه المجموعة إلى تقليل المنفعة التي يقدمها المنتج أو الخدمة للمستهلك على المدى الطويل؛

ب- الأنشطة التي لا تضيف قيمة: وهي الأنشطة التي يمكن تقليص تكلفتها أو إلغاؤها دون التأثير على قيمة المنتج للمستهلك، ويعد تحسين هذه الأنشطة وإعادة ترتيبها جزءا من استراتيجيات المؤسسة لتقليل الوقت والتكلفة وزيادة الكفاءة.

5-2- توزيع الموارد بين الأنشطة

ترتبط هذه المرحلة بعملية التوزيع الأولي للتكاليف غير المباشرة على الأقسام المختلفة داخل المؤسسة، إذ تسجل هذه التكاليف في البداية على مستوى الأقسام ثم يعاد توزيعها على الأنشطة التابعة لكل قسم وفق آليات محددة. ويتم تخصيص التكاليف وفق حالتين أساسيتين هما:

- التخصيص المباشر عند وجود علاقة مباشرة وواضحة بين التكلفة والنشاط؛

- التخصيص غير المباشر عند غياب علاقة مباشرة وواضحة بين التكلفة والنشاط، وفي هذه الحالة توزع التكاليف تناسبيا بالإعتماد على مفاتيح توزيع ومسببات الموارد المناسبة.

وفي هذه المرحلة يجب الأخذ بعين الاعتبار أن تكاليف الأنشطة تشمل جميع عناصر عوامل الإنتاج المستخدمة في تنفيذ الأنشطة المختلفة، كالعمالة والآلات وأنظمة المعلومات وغيرها من الموارد التي يمكن تتبع استخدامها.

وتمر عملية توزيع الموارد بين الأنشطة بثلاث مراحل مترابطة، تبدأ بتحديد العلاقة السببية بين الأنشطة وتكاليف الموارد من خلال تحليل الروابط بين استهلاك الموارد والمخرجات الناتجة عن كل نشاط. ويعد مسبب التكلفة هو المحور الرئيسي الثاني في هذا التحليل إذ يمثل المقياس الذي يحدد مقدار استهلاك كل نشاط لعوامل الإنتاج مقابل كل وحدة مخرجات. وبعد تحديد مسببات تكاليف الموارد يتم توزيع تكاليف الموارد على الأنشطة بما يعكس مقدار استهلاك كل نشاط لهذه التكاليف، مما يسمح بالحصول على قياسات دقيقة وموضوعية لتكلفة النشاط.

5-3- تحديد مسببات التكلفة

بعد الانتهاء من دراسة الأنشطة وتحديدها، يتم الانتقال إلى مرحلة تحديد مسببات التكلفة التي تعد إحدى أهم الخصائص المميزة لطريقة التكاليف على أساس الأنشطة، ويهدف ذلك إلى تحديد العلاقة بدقة بين الموارد (التي تتحول إلى عناصر تكلفة بعد استهلاكها) والأنشطة من جهة، وبين الأنشطة وأهداف التكلفة من جهة أخرى. ويعني ذلك تخصيص الموارد على الأنشطة في المرحلة الأولى، ثم تخصيص تكاليف الأنشطة على أهداف التكلفة في المرحلة الثانية حسب ما استهلك فعلا في تنفيذ تلك العمليات.

وتعرف مسببات التكلفة بأنها العوامل التي تؤثر على تكاليف الأنشطة سواء بالزيادة أو النقصان، فهي تمثل حدثاً أو قوى تعمل كمحددات مباشرة لتكلفة النشاط، وتشكل مقياس كمي يعكس حجم مخرجاته. وتكمن أهمية هذه المسببات في قدرتها على ترجمة العلاقة السببية بين استهلاك الموارد وتنفيذ الأنشطة إلى وحدات قياس يمكن الاعتماد عليها في التخصيص الدقيق للتكاليف.

ومن أمثلة مسببات التكلفة نذكر:

النشاط	مسبب الكلفة
نشاط الإنتاج	معامل دوران الإنتاج
نشاط الشراء	عدد مرات الشراء
عملية استلام ودخول المواد	عدد مرات إستلام ودخول المواد
مناولة المواد ونقلها داخل المؤسسة	عدد مرات مناولة المواد أو وقت المناولة
فحص وتجهيز الآلات	عدد مرات الفحص والتجهيز
تشغيل المعدات والآلات	عدد ساعات تشغيل المعدات والآلات
صيانة الآلات والمعدات	عدد مرات صيانة الآلات والمعدات
مراقبة الجودة	عدد مرات فحص الجودة

هناك مجموعة من المعايير التي يجب أخذها بعين الاعتبار لاختيار مسبب التكلفة المناسب. نذكر من أهمها:

1-3-5- معيار السبب والنتيجة

يعد معيار السبب والنتيجة من أهم الأسس في اختيار مسببات التكلفة، إذ يشترط أن تكون هناك علاقة سببية واضحة ومباشرة بين المسبب والتكلفة، فكلما كان المسبب قادر على تفسير التغير في التكلفة الكلية كان أكثر ملائمة ودقة في الاستخدام.

2-3-5- معيار التكلفة والمنفعة

يأخذ معيار التكلفة والمنفعة في الاعتبار مبدأ الكفاءة الاقتصادية، حيث يجب اختيار مسبب التكلفة الأقل تكلفة ما دامت المسببات البديلة توفر نفس مستوى الفائدة والمعلومات، أي أن المفاضلة تكون بين المسببات التي تحقق أفضل منفعة بأقل تكلفة ممكنة.

5-3-3- معيار المعقولية

يصعب في بعض الحالات إيجاد علاقة سببية مباشرة أو منفعة محددة بين التكلفة والمنتج، وفي مثل هذه الظروف يتم اللجوء إلى مسبب تكلفة يستند إلى العدالة والمعقولية، بحيث يكون أقرب ما يمكن إلى تمثيل التوزيع الواقعي للتكاليف، حتى وإن لم يكن مثالي من حيث السببية أو المنفعة.

وقد عبر (Hilton) عن هذه المعايير باعتبارها عوامل جوهرية ينبغي مراعاتها عند اختيار مسببات التكلفة، ويمكن تلخيصها فيما يلي:

- **درجة الارتباط:** تمثل درجة الارتباط بين استهلاك النشاط ومسبب التكلفة أحد أهم محددات دقة البيانات الناتجة، فكلما كانت العلاقة بين مقدار استهلاك النشاط ومسبب التكلفة قوية ومباشرة، ازدادت دقة التكلفة المحسوبة وارتفع مستوى التصنيف السليم للأنشطة؛

- **تكلفة القياس:** إذ أن زيادة عدد مجتمعات التكلفة يتطلب بالضرورة استخدام عدد أكبر من مسببات التكلفة، الأمر الذي يساهم في تحسين دقة حساب التكلفة، لكنه في المقابل يرفع من تكاليف تشغيل النظام وصيانتها، ولذلك يجب تحقيق توازن بين مستوى الدقة المطلوبة والتكلفة اللازمة لتحقيقها بما ينسجم مع معيار التكلفة والمنفعة؛

- **الآثار السلوكية:** والتي يقصد بها تأثير اختيار مسبب التكلفة على سلوك متخذي القرار داخل المؤسسة، فعلى سبيل المثال في بيئة الإنتاج في الوقت المحدد (JIT) التي تهدف إلى تقليل المخزون وأنشطة مناولة المواد إلى أدنى مستوى ممكن، قد يؤدي اختيار عدد مرات المناولة كمسبب للتكلفة إلى دفع المدراء للتقليل من عدد المناولات قدر الإمكان، وهذا ليس فقط لتحسين الأداء بل أيضا لتخفيض التكلفة المخصصة عليهم. وعليه يجب أن يراعى عند اختيار مسببات التكلفة تأثيراتها السلوكية المحتملة لضمان انسجامها مع أهداف المؤسسة التشغيلية والاستراتيجية.

5-4- تخصيص تكاليف الأنشطة على مواضيع التكلفة

تعرف هذه المرحلة كذلك بمرحلة تخصيص تكاليف الأنشطة على المنتجات، حيث يتم فيها تحديد سعر التكلفة وفق منهجية ABC من خلال تنفيذ خطوتين أساسيتين هما:

- توزيع التكاليف على مجتمعات الأنشطة التي جرى تحديدها سابقا، وذلك حسب ما يستهلكه كل نشاط من موارد؛

- تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات حسب مستوى استهلاك كل منتج للأنشطة فعليا، ويتم ذلك عبر حساب تكلفة مسبب التكلفة الخاص بكل مجمع أنشطة وتطبيقه على وحدات المنتج.

ويتم تحديد سعر تكلفة الوحدة من خلال تحميل التكاليف المباشرة مباشرة على المنتجات، ثم إضافة التكلفة الوحودية الناتجة عن مسببات التكلفة باعتبارها تمثل إجمالي التكاليف غير المباشرة المخصصة لوحدات المنتج على أساس استهلاكها الفعلي للأنشطة.

سعر التكلفة الوحودي = التكاليف المباشرة للوحدة + مجموع التكاليف الوحودية لمسببات التكلفة

6- مزايا وعيوب تطبيق أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة

يوفر تطبيق أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) مجموعة من المزايا للمؤسسات الإقتصادية من أبرزها نذكر:

- إعطاء نفس الدرجة من الاهتمام لكل من التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة، عكس الطرق التقليدية التي تركز على التكاليف المباشرة بدرجة أكبر؛

- إمكانية متابعة ورقابة التكاليف غير المباشرة على مستوى كل نشاط، ما يسمح بفهم أدق لمصادر التكلفة؛

- عدم انتقال تكاليف أي قسم إلى قسم آخر بشكل عشوائي، لأن النظام يعتمد على تتبع التكاليف حسب الأنشطة الفعلية؛

- تقديم سعر تكلفة أكثر دقة مقارنة بالأساليب التقليدية، بفضل تخصيص التكاليف حسب مسببات التكلفة الواقعية؛

- المساهمة في تعزيز الرقابة بمراحلها الثلاث السابقة والآنية واللاحقة؛

- دعم جهود تخفيض التكاليف من خلال تقليص الوقت والجهد المستهلكين في الأنشطة وتحسين كفاءتها؛

- الاعتماد على مجموعة من المؤشرات غير المالية في قياس مسببات التكلفة، مثل الوقت والجودة والتكلفة، مما يساعد في إعداد الموازنة المبنية على الأنشطة وتحسين تقييم الأداء.

ورغم المزايا المهمة التي يوفرها تطبيق أسلوب محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة إلا أن تطبيقه يواجه مجموعة من التحديات والقيود العملية. من أبرزها نذكر

- قد لا يتم استخدام الطاقة الإنتاجية المتاحة في بعض الأنشطة بشكل فعال، مما يؤدي إلى ظهور تكاليف ثابتة غير مستغلة خلال فترة النشاط، وهو ما يطرح صعوبة في معالجتها محاسبيا واتخاذ القرارات المناسبة بشأنها؛

- يعتمد الأسلوب على مزيج من البيانات التاريخية الفعلية والبيانات التقديرية، وقد لا تتسم هذه البيانات دائما بالموثوقية أو الدقة اللازمة لخدمة القرارات الإدارية، خاصة في البيئات التي تتسم بتغيرات متسارعة؛

- ارتباط الأنشطة بقيمة المنتج وهو ما يبرز التحدي عند تحديد العلاقة الفعلية بين الأنشطة المنجزة وقيمة المنتج النهائي، إذ قد لا تكون بعض الأنشطة مرتبطة ارتباط مباشر بإضافة قيمة، مما يعقد عملية تخصيص التكاليف؛

- يواجه النظام صعوبة عند تجميع أنشطة فرعية غير متجانسة ضمن نشاط واحد، مما يجعل اختيار المسبب الملائم لتوزيع تكاليف النشاط أمر معقد، وفي حال عدم اختيار الأساس المناسب لتوزيع هذه التكاليف قد يتم اللجوء إلى أساليب تقديرية أو حكمية تقلل من دقة التكلفة المحسوبة.

7- تمارين تطبيقية للمحور الثاني

تمرين رقم 01

تقوم مؤسسة "عبد الرحيم" المختصة في إنتاج الحلويات بتصنيع منتجين هما الشيكولاتة والكوجاك، حيث أن الكوجاك محدود الطلب وتبلغ مبيعاته 1 000 علبة في السنة، أما الشيكولاتة فهي ذات طلب واسع وتبلغ مبيعاتها 4 000 علبة في السنة.

علما أن كل منتج يحتاج إلى 8 ساعات عمل مباشر لاستكمالها، وتعمل المؤسسة بمقدار 20 000 ساعة عمل مباشر في السنة.

يبين الجدول الموالي تكلفة المواد المباشرة والعمل المباشر لإنتاج علبة واحدة من كلا المنتجين خلال سنة 2025:

الكوجاك	الشيكلاتة	البيان
50 000	70 000	المواد المباشرة
30 000	30 000	الأجور المباشرة تبلغ 7 500 دج للساعة

أما التكاليف غير المباشرة فقد بلغت 20 000 000 دج في سنة 2025، إلا أنه في مؤسسة "عبد الرحيم" على الرغم من أن عدد ساعات العمل المباشر لكل منتج متساوية إلا أن إنتاج الشيكولاتة يحتاج إلى وقت أكثر للفحص من إنتاج الكوجاك ، وكذلك فإن الكوجاك يتم إنتاجه في دفعات صغيرة وبالتالي يتطلب عدد أكبر من أوامر الإنتاج مقارنة بالشيكولاتة.

تستخدم المؤسسة ساعات العمل المباشر كأساس لتحميل تكاليف الصنع غير المباشرة على المنتجات، وترغب حاليا في تطبيق نظام ABC لقياس تكاليف منتجاتها.

وقد قامت المؤسسة بعد تحليل عملياتها بتحديد مراكز النشاط ومسببات التكلفة لكل مركز نشاط كما هو مبين في الجدول الموالي:

الكوجاك	الشيكلولاطة	الإجمالي	مسببات التكلفة	التكاليف	مراكز الأنشطة
8 000	12 000	20 000	ساعات العمل المباشر	1 600 000	تنظيم العمل
600	400	1 000	ساعات عمل الآلات	4 400 000	عمل الآلات
100	300	400	مرات الإعداد	3 200 000	إعداد الآلات
20	60	80	عدد الأوامر	1 000 000	أوامر الانتاج
320	180	500	مستندات الاستلام	2 000 000	استلام المواد
200	800	1 000	مرات الفحص	3 000 000	رقابة الجودة
600	400	1 000	ساعات عمل الآلات	4 800 000	تسيير المؤسسة
20 000 000					المجموع

المطلوب

- 1- حساب سعر تكلفة العلبة من المنتجين (الشيكلولاطة والكوجاك) تبعا لأسلوب مراكز التكلفة؟
- 2- حساب سعر تكلفة العلبة للمنتجين (الشيكلولاطة والكوجاك) تبعا لأسلوب التكلفة حسب الأنشطة؟
- 3- من خلال المقارنة بين نتائج الأسلوبين ما هي أهم الاستنتاجات التي يمكن إستنتاجها؟

حل التمرين رقم 01

1- حساب سعر التكلفة حسب أسلوب مراكز التكلفة

معدل تحميل التكاليف غير المباشرة = $20\,000\,000 \div 20\,000 = 1\,000$ دج/ ساعة عمل مباشر = 1 000 دج/ ساعة
 التكاليف غير المباشرة المحملة لكل منتج = 8 ساعة × 1 000 دج = 8 000 دج/ وحدة

الكوجاك	الشوكولا لاطة	البيان
50 000	70 000	المواد المباشرة
30 000	30 000	الأجور المباشرة
8 000	8 000	التكاليف غير المباشرة
88 000	108 000	تكلفة العبئة

2- حساب سعر التكلفة حسب أسلوب التكلفة حسب الأنشطة

معدل التحميل (1 / 2)	مسببات التكلفة (2)	التكاليف (1)	الأنشطة
80	20 000 ساعة	1 600 000	تنظيم العمل
4 400	1 000 ساعة	4 400 000	عمل الآلات
8 000	400 مره	3 200 000	إعداد الآلات
12 500	80 أمر	1 000 000	أوامر الانتاج
4 000	500 مستند	2 000 000	استلام المواد
3 000	1 000 فحص	3 000 000	رقابة الجودة
4 800	1 000 ساعة	4 800 000	تسيير المؤسسة
20 000 000			المجموع

وبذلك تكون التكاليف غير المباشرة المحملة على الإنتاج كما يلي :

كوجاك		الشوكولاطة		الأنشطة
640 000	80×8 000	960 000	80×12 000	تنظيم العمل
2 640 000	4 400×600	1 760 000	4 400×400	عمل الآلات
800 000	8 000×100	2 400 000	8 000×300	إعداد الآلات
250 000	12 500×20	750 000	12 500×60	أوامر الإنتاج
1 280 000	4 000×320	720 000	4 000×180	استلام المواد
600 000	3 000×200	2 400 000	3 000×800	رقابة الجودة
2 880 000	4 800×600	1 920 000	4 800×400	تسيير المؤسسة
9 090 000		10 910 000		الإجمالي

معدل تحميل التكاليف غير المباشرة للشوكولاطة = $10\ 910\ 000 \div 4\ 000 = 2\ 727.5$ دج

معدل تحميل التكاليف غير المباشرة للكوجاك = $9\ 090\ 000 \div 1\ 000 = 9\ 090$ دج

وبذلك تكون تكلفة كل منتج كالآتي :

الكوجاك	الشوكولاطة	البيبيــــــــــــــــان
50 000	70 000	المواد المباشرة
30 000	30 000	الأجور المباشرة
9 090	2 727.5	التكاليف غير المباشرة المحملة
89 090	102 727.5	تكلفة العلبة

3- أهم الإستنتاجات المستخلصة من المقارنة بين النتائج

يتبين لنا من خلال المقارنة بين النتائج المتوصل إليها أن تكلفة الوحدة تختلف بين الطريقة التقليدية ونظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) ويعود ذلك إلى اختلاف أسس تحميل التكاليف غير المباشرة، إذ يعتمد النظام التقليدي على أساس تحميل واحد يتمثل غالباً في ساعات العمل المباشرة مما يؤدي إلى توزيع غير دقيق للتكاليف على المنتجات.

أما في إطار نظام ABC فتوزع التكاليف غير المباشرة إلى مجتمعات تكلفة مرتبطة بأنشطة محددة، ويحسب لكل نشاط معدل تحميل يعكس مستوى استهلاك المنتج لذلك النشاط، حيث نلاحظ أن تكلفة الشيكولاتة وفق الطريقة التقليدية (108 000 دج) أعلى من تكلفته الحقيقية وفق نظام ABC (102 727.5 دج)، ويؤدي هذا الاختلاف إلى تسعير المنتج بسعر يفوق السعر التنافسي لدى الشركات التي تعتمد نظام ABC مما قد ينعكس سلباً على الحصة السوقية للمؤسسة.

وعلى العكس من ذلك فإن تكلفة الكوجاك وفق الطريقة التقليدية (88 000 دج) هي أقل من تكلفته الفعلية في ظل نظام ABC، الأمر الذي قد ينتج عنه تسعير أقل من التكلفة الحقيقية وبالتالي تعرض المؤسسة لخسائر محتملة إذا استمرت في استخدام النظام التقليدي.

وعليه يساهم نظام ABC في تزويد الإدارة بمعلومات أكثر دقة وموضوعية حول تكاليف المنتجات والأنشطة، مما يدعم عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بالتسعير وتخصيص الموارد وتحسين الأداء التشغيلي.

تمرين رقم 02

تختص المؤسسة الإقتصادية "هبة الرحمن" بإنتاج منتجين (Y، X) حيث يتطلب إنتاج كل وحدة من المنتجين (Y، X) توافر كل من المواد الأولية والأجور المباشرة كما هو مبين في الجدول الموالي:

البيان	تكلفة الوحدة	X	Y
المادة (أ)	12.5 دج/كغ	0.5 كغ	0.5 كغ
المادة (ب)	25 دج/كغ	0.5 كغ	1 كغ
المادة (ج)	22.5 دج/كغ	-	0.5 كغ
أجور مباشرة	50 دج/سا	7.5 دقيقة	10 دقيقة

التكاليف غير المباشرة حسبت على مستوى مراكز التحليل كالتالي:

المركز	تموين	إنتاج	إدارة وتوزيع
التكلفة	101 250	600 000	240 000
وحدة النشاط	0.5 دج مشتريات	0.5 ساعة عمل مباشرة	0.5 دج مبيعات

مبيعات السداسي الأول من السنة (2025) كانت كالتالي:

المنتج	X	Y
عدد الوحدات المباعة	5 000	3 750
سعر بيع الوحدة	90	200

إن مؤسسة "هبة الرحمن" لا تحتفظ بأي مخزون، وقد قسمت مراكز التحليل إلى الأنشطة التالية:

المركز	النشاط	عامل التكلفة	تكلفة النشاط
تموين	تسيير السوق	0.5 دج مشتريات	40 500
	إستلام ومراقبة المشتريات	0.5 كغ مشتريات	60 750
إنتاج	تحضير وتنظيم الإنتاج	المجموعة	180 000
	التجميع	0.5 ساعة عمل مباشرة	420 000
إدارة وتوزيع	الإرسال	المجموعة	90 000
	الإدارة	0.5 دج مبيعات	150 000

إن عدد المجموعات المنتجة خلال السداسي هي:

Y	X	المنتج
50	10	عدد المجموعات
75	500	حجم المجموعة

المطلوب

- 1- حساب سعر تكلفة الوحدة للمنتجين (Y، X) وكذلك النتيجة تبعا لأسلوب التكلفة حسب الأنشطة؟
- 2- حساب سعر تكلفة الوحدة من المنتجين (Y، X) وكذلك النتيجة تبعا لأسلوب مركز التكلفة؟
- 3- ما هي أهم الاستنتاجات التي يمكن إستخراجها من خلال المقارنة بين الأسلوبين؟

حل تمرين رقم 02

1- حساب سعر التكلفة والنتيجة حسب أسلوب ABC

أ- التكلفة المباشرة لـ (Y، X)

المجموع		Y		X		البيان
قيمة	كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية	
54 687.5	4 375	23 437.5	1 875	31 250	2 500	المادة (أ)
156 250	6 250	93 750	3 750	62 500	2 500	المادة (ب)
42 187.5	1 875	42 187.5	1 875	-	-	المادة (ج)
253 125	12 500	159 375	7 500	93 750	5 000	المجموع
62 500	1 250	31 250	625	31 250	625	أجور مباشرة
315 625	8 750	190 625	3 750	125 000	5 000	تكلفة مباشرة

ب- حساب تكلفة الوحدة من عامل (مسبب) التكلفة

النشاط	طبيعة النشاط	التكلفة	حجم العامل	تكلفة وحدة العامل
تسيير السوق	0.5 دج مشتريات	40 500	506 250	0.08
إستلام ومراقبة المشتريات	0.5 كغ مشتريات	60 750	25 000	2.43
تحضير وتنظيم الإنتاج	المجموعة	180 000	60	3000
التجميع	0.5 ساعة عمل مباشرة	420 000	2 500	168
الإرسال	المجموعة	90 000	60	1 500
الإدارة	0.5 دج مبيعات	150 000	2 400 000	0.0625

جـ حساب سعر تكلفة الوحدة والنتيجة

المجموع	Y			X			البيان
	القيمة	تكلفة وحدة العامل	حجم العامل	القيمة	تكلفة وحدة العامل	حجم العامل	
315 625	190 625	-	-	125 000	-	-	التكلفة المباشرة
941 250	590 700	-	-	350 550	-	-	تكاليف غير مباشرة
40 500	25 500	0.08	318 750	15 000	0.08	187 500	تسيير السوق
60 750	36 450	2.43	15 000	24 300	2.43	10 000	إستلام ومراقبة المشتريات
180 000	150 000	3000	50	30 000	3000	10	تحضير وتنظيم الإنتاج
420 000	210 000	168	1 250	210 000	168	1 250	التجميع
90 000	75 000	1 500	50	15 000	1 500	10	الإرسال
150 000	93 750	0.0625	1 500 000	56 250	0.0625	900 000	الإدارة
1 256 875	781 325	-	3 750	475 550	-	5 000	التكلفة الكلية
1 200 000	750 000	200	3 750	450 000	90	5 000	المبيعات
(56 875)	(31 325)	-	-	(25 550)	-	-	النتيجة

2- حساب سعر التكلفة والنتيجة حسب أسلوب مراكز التكلفة

أ- التكلفة المباشرة لـ (Y, X)

المجموع		Y		X		البيان
قيمة	كمية	قيمة	كمية	قيمة	كمية	
54 687.5	4 375	23 437.5	1 875	31 250	2 500	المادة (أ)
156 250	6 250	93 750	3 750	62 500	2 500	المادة (ب)
42 187.5	1 875	42 187.5	1 875	-	-	المادة (ج)
253 125	12 500	159 375	7 500	93 750	5 000	المجموع
62 500	1 250	31 250	625	31 250	625	أجور مباشرة
315 625	8 750	190 625	3 750	125 000	5 000	تكلفة مباشرة

ب- تكلفة وحدة النشاط

الإدارة والتوزيع	الإنتاج	التموين	المركز
0.5 دج مبيعات	0.5 ساعة عمل مباشرة	0.5 دج مشتريات	وحدة النشاط
2 400 000	2 500	506 250	حجم النشاط
240 000	600 000	101 250	تكلفة المركز
0.1	240	0.2	تكلفة وحدة النشاط

جـ حساب سعر تكلفة الوحدة والنتيجة

المجموع	Y		X		البيان
	القيمة	عدد الوحدات	القيمة	عدد الوحدات	
315 625	190 625	-	125 000	-	التكاليف المباشرة
941 250	513 750	-	427 500	-	التكاليف غير المباشرة
101 250	63 750	318 750	37 500	187 500	تموين
600 000	300 000	1 250	300 000	1 250	إنتاج
978 906	554 375	-	462 500	-	تكلفة الإنتاج
240 000	150 000	1 500 000	90 000	900 000	مصاريف إدارة وتوزيع
1 572 500	704 375	3 750	552 500	5 000	التكلفة الكلية
1 200 000	750 000	3 750	450 000	5 000	المبيعات
(56 875)	45 625	-	(102 500)	-	النتيجة

3- أهم القرارات المستنتجة

يعرف نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) بأنه منهج يقوم على أساس أن الأنشطة هي التي تستهلك الموارد وبالتالي تعد المصدر الحقيقي للتكلفة، في حين تستهلك المنتجات تلك الأنشطة، وعليه يعاد توزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة أولاً ثم تحمل على المنتجات حسب استفادة كل منتج من هذه الأنشطة بما يوفر تخصيصاً أكثر دقة للتكاليف.

ومن خلال مقارنة النظام التقليدي بنظام ABC يمكن استخلاص جملة من الاستنتاجات الرئيسية التالية:

- تحديد تكلفة المنتجات وفق نظام ABC يعتبر أكثر دقة لاعتماده على تحليل تفصيلي لعناصر التكلفة ومسبباتها؛

- يساهم تطبيق نظام ABC في تحسين نوعية القرارات الإدارية ورفع كفاءة أداء المؤسسة، بفضل المعلومات التفصيلية التي يقدمها عن الأنشطة ومصادر التكلفة؛

- يتمتع نظام ABC بفعالية رقابية أعلى مقارنة بأسلوب مراكز التكلفة التقليدية، لأنه يسمح بالتحكم في الأنشطة في مراحل مبكرة قبل إتمام عملية الإنتاج أو تقديم الخدمة، مما يحد من فرص حدوث الانحرافات؛
- يتيح نظام ABC ممارسة الرقابة في أبعادها الثلاثة: الرقابة القبلية والآنية والبعديّة؛
- يساعد النظام في تخفيض التكاليف من خلال تبسيط الأنشطة وتقليل الوقت والجهد المستهلكين في أدائها، إضافةً إلى دعمه لمبدأ الكفاءة في تخفيض التكاليف بحيث تعود المعلومات المتحصل عليها بمنفعة تفوق تكلفة جمعها؛
- يعتمد تحليل الانحرافات في نظام ABC على علاقة سببية واضحة، تنطلق من أن المنتجات تستهلك الأنشطة وأن الأنشطة تستهلك الموارد، وهو ما يوفر معلومات أكثر ملائمة لتقييم الأداء، بينما يفشل النظام التقليدي في تقديم صورة دقيقة عن أسباب الانحرافات لأنه لا يربط التكاليف بمسبباتها الحقيقية.

تمرين رقم 03

- تنتج مؤسسة "بشرى ماريا" ثلاث منتجات (م1، م2، م3) باستخدام المادتين (أ، ب) عبر خمسة (05) مراكز تحليل:
- صيانة وتصليح.
 - التموين.
 - ورشة 1.
 - ورشة 2.
 - التوزيع .
- * في الورشة 1: المادة الأولية (أ) تحول إلى منتج وسيط أ1، والمادة (ب) تحول إلى منتج وسيط ب1
- * في الورشة 2: أ1، ب1 يجمعان.
- * المعلومات التالية تتعلق بشهر أكتوبر 2025

البيان	1م	2م	3م
الكمية المنتجة والمباعة	20 000	40 000	40 000
المادة الأولية(أ) المستهلكة حسب كل منتج(بكغ)	2	3	3
سعر الكغ من المادة الأولية(أ) بـ (دج)	5	5	5
المادة الأولية (ب) المستهلكة حسب كل منتج (بكغ)	3	3	4
سعر الكغ من المادة الأولية(ب) بـ (دج)	4	4	4
عدد ساعات العمل المباشرة حسب كل منتج الورشة1	2	3	4
سعر الساعة المباشرة في الورشة 1 بـ (دج)	34	34	34
عدد ساعات العمل المباشرة حسب كل منتج الورشة2	1	1	1
سعر الساعة المباشرة في الورشة 2 بـ (دج)	34	34	34
عدد ساعات عمل الماكينة حسب كل منتج	3	4	4

لا يوجد مخزون أول المدة أو آخر المدة من المادة الأولية.

جدول توزيع الأعباء غير المباشرة

البيان	صيانة وتصليح	التموين	ورشة 1	ورشة 2	التوزيع
توزيع أولي	300 000	600 000	720 000	760 000	720 000
مفاتيح التوزيع الثانوي للصيانة والتصليح		%20	%40	%20	%20
طبيعة وحدة العمل		كغ للمادة الأولية المشتراة	عدد ساعات العمل المباشرة	عدد ساعات عمل الماكينة	كمية الوحدات المباعة

طلب من أحد المستشارين تطبيق طريقة التكلفة على أساس النشاط (ABC)، قام المستشار بالتحليل بناء على معطيات الشهر السابق وقدم النتائج الموجودة في الجدول الموالي.

معلومات تكميلية لشهر أكتوبر 2025

- المادتين الأوليتين (أ) و(ب) موجهتين بطلبات كل واحدة في المؤسسة 8 مرات.
- المنتجات المطلوبة على شكل مجموعات م₁ من 40 وحدة في المجموعة، م₂ من 100 وحدة للمجموعة، م₃ من 200 وحدة للمجموعة.

جدول النتائج للدراسة المتعلقة باعتماد طريقة (ABC)

مراكز التحليل	النشاطات	نصيب الأعباء غير المباشرة	مسبب التكلفة
صيانة وتصليح	صيانة تصليح	50% 50%	عدد المنتجات عدد المنتجات
التموين	النقل التخزين تجميع طلب المواد الأولية تموين الورشة 1	40% 20% 20% 20%	عدد الطلبيات كغ مادة أولية مشتراة عدد المجموعات عدد المجموعات
ورشة 1	تسيير طلبات الزبائن معالجة المواد الأولية مراقبة الجودة تموين الورشة 2	10% 60% 20% 10%	عدد المجموعات كغ من م. الأولية مستعملة عدد المبيعات عدد المجموعات
ورشة 2	تسيير طلبات الزبائن تجميع مراقبة الجودة	10% 70% 20%	عدد المجموعات ساعات الماكينة عدد المنتجات
التوزيع	التخزين التوصيل	20% 80%	عدد المنتجات عدد المجموعات

المطلوب

- حساب سعر التكلفة بأسلوبين؟

- ما هي الفروق بين الأسلوبين؟

حل التطبيق رقم 03

1- اكمال جدول توزيع الأعباء غير المباشرة

المجموع	التوزيع	ورشة 2	ورشة 1	التموين	صيانة وتصليح	البيان
	720 000	760 000	720 000	600 000	300 000	توزيع أولي
	%20	%20	%40	%20		نسب التوزيع الثانوي
	60 000	60 000	120 000	60 000	(300 000)	توزيع الصيانة والتصليح
3 100 000	780 000	820 000	840 000	660 000	0	ت.الثانوي
	كمية الوحدات المباعة	عدد ساعات عمل الماكينة	عدد ساعات العمل المباشرة	كغ للمادة الأولية المشتراة		طبيعة وحدة العمل
	100 000	380 000	320 000	620 000		عدد وحدات العمل
	7.8	2.16	2.62	1.06		تكلفة وحدة العمل

2- حساب سعر التكلفة للمنتجات الثلاثة بطريقة التكلفة الكلية حسب مراكز التحليل

المبلغ	3م			2م			1م			البيان
	المبلغ	ت.و	الكمية	المبلغ	ت.و	الكمية	المبلغ	ت.و	الكمية	
1 400 000	600 000	5	120 000	600 000	5	120 000	200 000	5	40 000	م مباشرة م.اولية (أ)
1 360 000	640 000	4	160 000	480 000	4	120 000	240 000	4	60 000	م.اولية (ب)
10 880 000	5 440 000	34	160 000	4 080 000	34	120 000	1 360 000	34	40 000	يد عاملة مباشرة ورشة 1
3 400 000	1 360 000	34	40 000	1 360 000	34	40 000	680 000	34	20 000	ورشة 2
17 040 000	8 040 000	201	40 000	6 520 000	163	40 000	2 480 000	124	20 000	مج م مباشرة
660 300	298 200	1.06	280 000	255 600	1.06	240 000	106 500	1.06	100 000	م.غ.مباشرة التموين
840 000	420 000	2.62	160 000	315 000	2.62	120 000	105 000	2.62	40 000	الورشة 1
820 800	345 600	2.16	160 000	345 600	2.16	160 000	129 600	2.16	60 000	الورشة 2
780 000	312 000	7.8	40 000	312 000	7.8	40 000	156 000	7.8	20 000	التوزيع
3 100 000	1 375 800	34.4	40 000	1 228 200	30.71	40 000	497 100	24.86	20 000	مج.ا.غ.م
20 140 000	9 415 800	235.39	40 000	7 748 200	193.7	40 000	2 977 100	148.85	20 000	سعر التكلفة

3- تجميع النشاطات بمسبب التكلفة

مراكز إعادة التجميع	النشاطات	التكاليف غ المباشرة	طبيعة مسبب التكلفة	عدد مسبب التكلفة	تكلفة مسبب التكلفة
مركز إعادة التجميع 1	الصيانة	596 000	عدد المنتجات	100 000	5.96
	التصليح				
	رقابة جودة ورشة 2				
	التخزين				
مركز إعادة التجميع 2	النقل	240 000	عدد الطلبيات	16	15 000
مركز إعادة التجميع 3	التخزين	552 000	كغ من المادة الأولية المشتراة والمستعملة	620 000	0.89
	معالجة المواد الأولية				
مركز إعادة التجميع 4	تجميع المواد الأولية حسب الطلب	1 036 000	عدد المجموعات	1 100	941.82
	تموين ورشة 1				
	تسيير طلبيات الزبائن ورشة 1				
	تموين ورشة 2				
	تسيير طلبيات الزبائن ورشة 2				
توصيل					
مركز إعادة التجميع 5	رقابة جودة ورشة 1	144 000	عدد المبيعات	100 000	1.44
مركز إعادة التجميع 6	تجميع	532 000	ساعات الماكينة	380 000	1.4

لاحظ أننا في أسلوب ABC نبدأ بالتوزيع الأولي وليس الثانوي

4- حساب سعر التكلفة بطريقة التكلفة حسب الأنشطة

المبلغ	3م			2م			1م			البيان
	المبلغ	ت.و	الكمية	المبلغ	ت.و	الكمية	المبلغ	ت.و	الكمية	
1 400 000	600 000	5	120 000	600 000	5	120 000	200 000	5	40 000	م مباشرة م.اولية (أ)
1 360 000	640 000	4	160 000	480 000	4	120 000	240 000	4	60 000	م.اولية (ب)
10 880 000	5 440 000	34	160 000	4 080 000	34	120 000	1 360 000	34	40 000	يد عاملة مباشرة ورشة 1
3 400 000	1 360 000	34	40 000	1 360 000	34	40 000	680 000	34	20 000	ورشة 2
17 040 000	8 040 000	201	40 000	6 520 000	163	40 000	2 480 000	124	20 000	مج م مباشرة
596 000	238 400	5.96	40 000	238 400	5.96	40 000	119 200	5.96	20 000	م.غ.مباشرة تجميع 1
240 000	96 000	15 000	6.4	96 000	15 000	6.4	48 000	15 000	3.2	تجميع 2
552 000	249 200	0.89	280 000	213 600	0.89	240 000	89 000	0.89	100 000	تجميع 3
1 036 000	188 040	941.82	200	376 728	941.82	400	470 910	941.82	500	تجميع 4
144 000	57 600	1.44	40 000	57 600	1.44	40 000	28 800	1.44	20 000	تجميع 5
532 000	224 000	1.4	160 000	224 000	1.4	160 000	84 000	1.4	60 000	تجميع 6
3 100 000	1 053 240	26,33	40.000	1 206 328	30.16	40 000	839 910	41.99	20 000	مج م.غ.م
20 140 000	9 093 240	227.33	40.000	7 726 328	193.16	40 000	3 319 910	165.99	20 000	سعر التكلفة

5- تحليل بعض الفروقات في أسعار التكلفة

طريقة التكلفة على أساس النشاط أكثر دقة في حساب أسعار التكلفة لأنها تقترح أنواع أخرى من التقصي، ويمكن من إعطاء الأهمية والاولوية لأحسن العلاقات المسببة لفهم كيف جاءت التكلفة ومسببات ارتفاع التكاليف.

نستطيع كذلك أن نتحقق من فروقات طريقة التكاليف الكلية (حسب مراكز التحليل) بمقارنتها مع النتيجة المحققة بطريقة التكلفة على أساس النشاط.

المحور الثالث: إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABM)

تمهيد

يعد نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (Activity-Based Management) منهج إداري حديث يعتمد على المعلومات التي يوفرها نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، يهدف إلى تحسين كفاءة وفعالية العمليات التشغيلية داخل المؤسسة، ويركز على تحليل الأنشطة المختلفة التي تمارسها المؤسسة ويحدد التكاليف المرتبطة بكل نشاط، بما يسمح بفهم أدق لكيفية استهلاك الموارد وتحديد التكلفة الحقيقية للمنتجات والخدمات.

ويهدف هذا المحور إلى دراسة فلسفة نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABM)، وبيان مدى اعتماد الإدارة بمفهومها الاستراتيجي الحديث على نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) كأداة معلوماتية أساسية لتطبيق (ABM)، ومدى مساهمة هذا النظام في دعم جهود التحسين والتطوير المستمر لأنشطة المؤسسة، الأمر الذي يعزز قدرة المؤسسات على التكيف مع متطلبات البيئة المعاصرة ومواجهة شدة المنافسة، بما يضمن استمراريتها في السوق والمحافظة على مستويات أرباحها والعمل على تعظيمها.

1- مفهوم إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABM)

يعتبر نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABM) منهج محاسبي وإداري متكامل يعتمد على دراسة وتحليل البيانات المستخرجة من نظام محاسبة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة (ABC) لتعزيز وتحسين أداء العمليات التشغيلية داخل المؤسسة والتحكم في التكاليف مع المحافظة على الجودة. وقد تعددت تعاريفه بتعدد زوايا ومعايير دراسته، حيث عرف بأنه "أسلوب إداري يعتمد على تحليل التكاليف المرتبطة بالأنشطة والعمليات، وتحليل العوامل المسببة لها بهدف تحقيق كفاءة تشغيلية أعلى وتحسين جودة إتخاذ القرارات.

كما عرف نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABM) على أنه "عملية دراسة وتحليل منظمة تقوم بها الإدارة المالية للمؤسسة بالاعتماد على المعلومات المتحصل عليها من محاسبة التكاليف المبنية على أساس الأنشطة (ABC)، من أجل تحسين أداء أنشطة وعمليات المؤسسة".

كذلك عرف نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABM) بأنه "أداة إستراتيجية رئيسية للمؤسسة تسعى إلى فهم وتقييم كفاءة إدارة التكاليف، والعمل على تخفيضها المستمر والتحكم فيها من أجل كسب رضا الزبائن وزيادة الإنتاجية وتحسين الجودة.

من خلال التعاريف السابقة يتضح للباحث أن نظام إدارة التكاليف حسب الأنشطة (ABM) يعتبر نظام وأداة إستراتيجية فعالة في تحديد الأنشطة التي تخلق وتزيد قيمة للمؤسسة سعياً لتطويرها، وتلك التي لا تضيف قيمة للإستغناء عنها أو التقليل منها، وهو ما يساهم في إلغاء النفقات والمصاريف غير الضرورية وبالتالي دعم وتعظيم قيمة المؤسسة وتعزيز قدرتها التنافسية في بيئة الأعمال المعقدة والمتغيرة باستمرار.

2- المفاهيم الأساسية لإدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABM)

تقوم إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABM) على مجموعة من المفاهيم الأساسية والتي يتمثل أهمها في المصطلحات التالية:

2-1- الأنشطة

تمثل الأنشطة مجموعة العمليات أو المهام التي تستهلك الموارد بهدف إنتاج سلعة أو تقديم خدمة، وتشمل هذه الأنشطة مختلف وظائف المؤسسة كالتصنيع، التوريد، التسويق والتوزيع، حيث ينظر إليها باعتبارها الوحدة الأساسية للتحليل والإدارة في نظام (ABM).

2-2- التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

يقصد بالتكاليف على أساس الأنشطة (ABC) الأسلوب الذي يتم من خلاله تخصيص التكاليف على المنتجات أو الخدمات بالإعتماد على الأنشطة التي تستهلك الموارد بخلاف الأساليب التقليدية التي تعتمد على تحميل التكاليف غير المباشرة بصورة إجمالية. ويوفر هذا النظام معلومات أكثر دقة عن مسببات التكاليف.

2-3- تحليل الأنشطة

يعتمد نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABM) على تحليل الأنشطة لتحديد مدى مساهمتها في إضافة قيمة حقيقية للمنتج أو الخدمة، وكذلك تقييم كفاءتها من حيث التكلفة. وبالإعتماد على هذا التحليل يمكن التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة، أو إعادة تصميمها وتحسينها بما يساهم في تخفيض التكاليف وتعزيز الأداء.

2-4- تحسين الكفاءة

يساعد تحليل الأنشطة ضمن إطار نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABM) المؤسسة من التعرف على العمليات التي يمكن تطويرها بهدف تخفيض التكاليف وتحسين مستويات الكفاءة التشغيلية، إذ يسمح هذا التحليل بتقليص الأنشطة غير الضرورية أو إعادة تصميم العمليات التشغيلية بما يحقق الاستخدام الأمثل للموارد ويؤدي إلى رفع الأداء العام للمؤسسة.

2-5- تحسين اتخاذ القرار

يساهم نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABM) في دعم ومساعدة متخذي القرارات من خلال توفير معلومات دقيقة حول العلاقة بين الأنشطة والتكاليف والأرباح، ويساعد هذا المدخل الإداري على التمييز بين المنتجات أو الخدمات المرعبة وتلك التي لا تحقق قيمة اقتصادية كافية، مما يتيح للإدارة اتخاذ قرارات رشيدة تتعلق بالتسعير وتطوير المنتجات، أو إيقاف الأنشطة غير المجدية.

3- علاقة نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABM) بنظام (ABC)

يعتبر نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABM) الإطار الإداري الأساسي الذي يعمل يكمل تحليل بيانات ومعلومات نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، حيث يشكل النظامان معا منظومة متكاملة. وينظر إلى نظام (ABC) باعتباره أداة معلوماتية رئيسية لمراقبة التسيير، حيث يوفر بيانات دقيقة حول تكاليف الأنشطة، في حين يهيئ نظام (ABM) الإطار التنظيمي المرن اللازم لتوظيف هذه المعلومات من أجل تحسين الأداء واتخاذ القرارات.

كذلك يركز نظام (ABM) على المعلومات التي يوفرها نظام (ABC) والمتعلقة بأنشطة سلسلة القيمة كالتصميم والتمويل والإنتاج والتوزيع، وتمثل هذه المعلومات قاعدة أساسية لتحسين عملية التسيير وترشيد استخدام الموارد.

كما تعد الأنشطة محور الأساس والارتكاز في كلا النظامين، إذ تمثل مخرجات المرحلة الأولى من نظام (ABC) المتمثلة في تحديد تكلفة الأنشطة مدخلات أساسية لنظام (ABM).

غير أنه يختلف هدف تحليل الأنشطة بين النظامين، ففي نظام (ABC) يهدف التحليل إلى توفير بيانات عن المنتج أو مراحل الإنتاج بغرض تحديد تكلفته بدقة، بينما يركز نظام (ABM) على تحسين أداء الأنشطة من خلال معرفة المسببات الجوهرية لحدوثها ودراستها وتقييمها باستخدام مؤشرات أداء مالية وغير مالية.

كما يقوم نظام (ABC) على تحليل الوضع القائم من خلال تشخيص هيكل التكاليف، في حين يستغل نظام (ABM) هذه البيانات لتعديل هذا الوضع وتحسينه. ويشترك النظامان في الاعتماد على تحديد وقياس ومراقبة مسببات التكاليف، بما يدعم تنفيذ إستراتيجية تعظيم القيمة وتعزيز القدرة التنافسية للمؤسسة.

4- أهمية إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABM)

تتجلى أهمية نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABM) في قدرته على التحكم في التكاليف من خلال الفهم الدقيق لها الناتج عن تحليل الأنشطة ومسبباتها، والعمل على أدائها بأقل تكلفة ممكنة مع إلغاء الأنشطة التي لا تضيف قيمة، وبالتالي الاستغناء عن التكاليف المرتبطة بها.

وتعد إدارة التكاليف على أساس الأنشطة أسلوب فعال لإدارة الأنشطة الرئيسية التي تقوم عليها عمليات المؤسسة، وذلك من خلال تحديد هذه الأنشطة وتحليل كيفية استهلاك كل منها للموارد. ويسمح هذا المدخل بتصنيف الأنشطة إلى أنشطة مضيئة للقيمة وأخرى غير مضيئة لها، بهدف ترشيد التكاليف وتعزيز الكفاءة.

ويمكن لنظام (ABM) مساعدة الإدارة في الإجابة عن تساؤلات جوهرية مثل:

- هل يمكن تبسيط العمليات؟

- هل يمكن تنفيذ العمليات بأسلوب مختلف وأكثر كفاءة؟

- ما العوائق التي تحول دون تحقيق أداء أفضل؟

كما يتيح نظام (ABM) إعادة تنظيم الأنشطة والعمليات من خلال:

- استبعاد الأنشطة غير المضافة للقيمة أو تقليصها إلى أدنى حد ممكن؛
- اكتشاف فرص التحسين والتطوير المستمر التي تسمح بتخفيض تكاليف الأنشطة المضافة للقيمة وتحسين أدائها؛
- إعادة تصميم العمليات لتقليل درجة تعقيدها بالاعتماد على أنشطة مساندة أكثر كفاءة؛
- تحديد العوامل الأساسية المفسرة للتغيرات في التكاليف.

كما يساهم نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABM) في دعم اتخاذ القرارات الإستراتيجية والتشغيلية. ومن أبرز هذه القرارات نذكر:

4-1- قرار التسعير

يعد قرار التسعير من أهم القرارات الإدارية حيث يعتمد على معلومات دقيقة حول التكاليف يوفرها نظام (ABM) إلى جانب مراعاة ظروف السوق والمنافسة والتدخلات الحكومية، مما يجعل قرار التسعير ذا أهمية إستراتيجية بالغة.

4-2- قرار مزيج المنتجات

يتطلب هذا القرار توفر معلومات دقيقة حول ربحية المنتجات المختلفة، وهو ما يتيح تطبيق نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABM)، بما يساعد على اختيار مزيج المنتجات القادر على تعظيم الأرباح.

4-3- قرار تصميم المنتجات

يرتبط نجاح المؤسسات الإقتصادية بمدى توافق منتجاتها مع رغبات العملاء وتحقيق أهدافها الربحية. ويعد قرار تصميم المنتج وتسعيره أساس عمل نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABM)، لذلك تسعى المؤسسات إلى تصميم منتجات تلبي متطلبات الجودة والسعر المناسب، مع الاستجابة السريعة لطلبات العملاء بأقل تكلفة ممكنة.

4-4- قرار توفير موارد الإنتاج

يوفر نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABM) معلومات دقيقة حول تكاليف الإنتاج بما يدعم اتخاذ قرارات إستراتيجية تتعلق بتصنيع المكونات داخل المؤسسة أو الحصول عليها من خارج المؤسسة.

5- أهداف إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABM)

تعد إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABM) من المداخل الإدارية الحديثة التي تساهم في تمكين المؤسسات من الفهم الدقيق لهيكل تكاليفها، الأمر الذي ينعكس بالإيجاب على تحسين كفاءة العمليات وتعزيز رضا العملاء وتحقيق مستويات أعلى من الربحية. وبصفة عامة تتمثل أهم أهداف إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABM) فيما يلي:

5-1- تحسين تخصيص الموارد

يهدف نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABM) إلى تحديد الأنشطة التي تستهلك الموارد بشكل رئيسي، مما يسمح للإدارة بتوجيه الموارد المتاحة نحو الأنشطة ذات الأهمية الإستراتيجية وضمان استخدامها بكفاءة وفعالية أعلى.

5-2- زيادة الكفاءة وتقليل الهدر

يساهم إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABM) في رفع كفاءة العمليات التشغيلية من خلال التعرف على الأنشطة غير الضرورية أو غير المضيفة للقيمة والعمل على إلغائها أو تقليصها، وهو ما يؤدي إلى الحد من الهدر وتحسين الأداء الكلي للمؤسسة.

5-3- تحليل الربحية

تعمل إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABM) على تقييم ربحية المنتجات أو الخدمات، بل وحتى ربحية العملاء عبر تحليل مساهمة كل نشاط في تحقيق الإيرادات. ويسمح هذا التحليل بتحديد الأنشطة التي تعزز الربحية مقابل تلك التي تؤدي إلى تكاليف غير مبررة.

5-4- تحسين تكلفة المنتج والتسعير

يساعد نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABM) في قياس تكلفة المنتجات أو الخدمات بدرجة عالية من الدقة، مما يسمح للإدارة بوضع سياسات تسعير تعكس التكلفة الحقيقية والقيمة المضافة، وبالتالي تحقيق هوامش ربحية ملائمة وتعزيز القدرة التنافسية.

5-5- تعزيز ثقافة التحسين المستمر

يشجع نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABM) على المراجعة الدورية للعمليات وتحليل الأنشطة بصورة منتظمة، بهدف اكتشاف فرص التحسين المستمر وهو ما يساهم في ترسيخ ثقافة الأداء المستدام داخل المؤسسة.

5-6- تحقيق رضا العملاء

عندما تتحسن كفاءة العمليات وتصبح معلومات التكاليف أكثر دقة، يمكن للمؤسسة توجيه مواردها نحو الأنشطة التي تلبي احتياجات العملاء وتزيد من مستوى رضاهم، مثل تحسين جودة المنتجات أو تقليص آجال التسليم، بما يعزز ولاء العملاء ويقوي موقع المؤسسة في السوق.

6- خصائص نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABM)

يسمح نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABM) بتقييم شامل لأنشطة المؤسسة، الأمر الذي يساعد الإدارة على التحكم في التكاليف والعمل على تخفيضها. ومن أبرز خصائص هذا النظام نذكر ما يلي:

6-1- تحليل قيمة الأنشطة

يستند تحليل قيمة الأنشطة إلى مفهوم تحليل القيمة الذي يستخدم لتحديد وظائف المنتج وعناصر تكاليفه، بهدف الوصول إلى الحد الأدنى من التكاليف الضرورية التي تمكن كل وظيفة من أداء مهامها بكفاءة. وتعرف قيمة المنتج بأنها "قدرته على أداء وظائفه المطلوبة بأقل تكلفة ممكنة، مع توفيره في الوقت والمكان المناسبين وبالجودة التي تلبى توقعات المستهلك".

يهدف تحليل قيمة الأنشطة إلى تحسين الأداء التشغيلي من خلال تحديد الأسباب التي أدت إلى تنفيذ الأنشطة والكيفية التي يتم بها تنفيذها، حيث يسمح هذا التحليل بتصنيف الأنشطة إلى أنشطة مضيئة للقيمة ينبغي تحسينها وتخفيض تكاليفها مع الحفاظ على الخصائص التي تزيد من جاذبية المنتجات، وإلى أنشطة غير مضيئة للقيمة يجب العمل على إقصائها أو تقليصها إلى أدنى حد ممكن.

ويلعب تحليل القيمة دور محوري في تخفيض التكاليف غير الضرورية من خلال استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة حقيقية للمنتج، وهو ما يعكس التركيز على التكلفة كعنصر أساسي في تحديد قيمة المنتجات. فالقيمة تتحدد بمدى إشباع حاجات ورغبات المستهلكين وبالوظائف التي تيرر وجود المنتج في السوق، في حين يؤدي استبعاد الأنشطة غير الضرورية إلى التخلص من التكاليف المتغيرة المرتبطة بها وتقليص ما قد يترتب عنها من تكاليف ثابتة.

ويمثل مجموع الأنشطة المضيئة للقيمة ما يعرف بسلسلة القيمة الخاصة بالمؤسسة، حيث تتحقق إضافة القيمة في كل مرحلة من مراحل النشاط. ومن ثم فإن زيادة قيمة المنتجات تقتضي تحسين قيمة جميع الأنشطة المكونة لسلسلة القيمة.

6-2- دراسة العوامل المسببة للأنشطة

تهدف دراسة العوامل المسببة للأنشطة إلى تحديد الأنشطة الأقل أهمية وكذلك الأنشطة التي لا يتم إنجازها بالكفاءة المطلوبة وذلك من خلال تحليل مسبباتها الأساسية. ويسمح هذا التحليل بتحديد نقاط الاختلال في التشغيل والعمل على معالجتها. فعلى سبيل المثال، يُعد انتقال المنتج داخل المصنع بين مرحلتين من مراحل الإنتاج نشاطاً لا يضيف قيمة من وجهة نظر المستهلك، إلا أن إلغاؤه يكون غير ممكن في حال وجود فصل فعلي بين العمليتين. غير أنه يمكن الحد من أثر هذا النشاط من خلال إعادة تنظيم تصميم المصنع وتقليص المسافة بين المراحل الإنتاجية، باعتبار أن المسافة تمثل العامل المسبب لهذا النشاط. وبذلك يمكن تقليص أو إقصاء هذا النشاط غير المضيف للقيمة، مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف المرتبطة به.

3-6- قياس أداء الأنشطة

يتم قياس أداء الأنشطة في إطار إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABM) لمعرفة مدى مساهمتها في تحقيق إستراتيجية المؤسسة وأهدافها العامة، ويعتمد هذا القياس على استخدام معايير مالية وغير مالية يتم اختيارها بما يتناسب مع طبيعة كل نشاط وخصائصه.

وفي هذا السياق يمكن الاستعانة ببطاقة الأداء المتوازن التي تمكن الإدارة من ترجمة الأهداف الإستراتيجية إلى مؤشرات أداء قابلة للقياس، بالإعتماد على أربعة أبعاد رئيسية هي: البعد المالي، بعد العملاء، بعد العمليات الداخلية، وبعد التعلم والنمو، بما يحقق تقييم متوازن وشامل لأداء الأنشطة.

4-6- تخفيض التكاليف

يؤدي تقييم أداء الأنشطة إلى تحسينها بشكل مستمر وتطوير أدائها، مع التركيز على تحسين الجودة وتعظيم المنفعة التي يحصل عليها المستهلك. ويقصد بالتحسين المستمر إجراء تحسينات تدريجية ومتابعة العمليات التشغيلية لتخفيض التكاليف دون المساس بمستوى الجودة.

ويعد التحسين المستمر هدف ديناميكي يتطلب متابعة دائمة من أجل تحقيق الآتي:

- تلبية احتياجات العملاء من خلال تحسين خصائص المنتجات والخدمات باستمرار بما يتوافق مع متطلباتهم؛

- تخفيض التكاليف بشكل متواصل للحفاظ على الميزة التنافسية وذلك بالاعتماد على عمليات إنتاج خالية من العيوب.

ويتحقق تخفيض التكاليف من خلال تقليص الوقت أو الجهد اللازمين لأداء الأنشطة، عبر تحسين تصميم المنتج وتحسين ترتيب الأدوات وإعادة تنظيم العمليات، إضافة إلى إقصاء الأنشطة غير المضيئة للقيمة أو تعديلها على مستوى العمليات أو المنتج.

7- مراحل وخطوات تطبيق إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABM)

يتطلب تطبيق إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABM) اتباع مجموعة من الخطوات المنهجية التي تمكن المؤسسة من تحديد الأنشطة وتحليل التكاليف المرتبطة بها وربطها بالمنتجات أو الخدمات بشكل دقيق. وتتمثل أهم مراحل تطبيق هذا النظام فيما يلي:

1-7- تحليل طبيعة الأنشطة المحددة

تعد مرحلة تحليل طبيعة الأنشطة المحددة الأساس الذي يقوم عليه تطبيق إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABM)، حيث تبدأ هذه المرحلة بحصر وتحليل جميع الأنشطة التي تمارس داخل المؤسسة سواء كانت أنشطة إنتاجية أو خدمية. ويتم في هذا الإطار تصنيف الأنشطة إلى أنشطة رئيسية ترتبط مباشرة بإنتاج المنتجات أو تقديم الخدمات، وإلى أنشطة داعمة أو مساندة تساهم في العملية الإنتاجية بشكل غير مباشر.

ويساعد تحليل طبيعة الأنشطة المحددة على تقسيم العمليات المعقدة إلى وحدات أصغر قابلة للتحليل والتقييم مما يعزز دقة تخصيص التكاليف. وتشمل أهم خطوات تحليل الأنشطة المحددة ما يلي:

7-1-1-1 فهم طبيعة العمليات التشغيلية بشكل شامل

يتم تحليل سير العمليات داخل المؤسسة بداية من استلام المواد الأولية وصولاً إلى تسليم المنتج النهائي، بما يسمح بتحديد جميع الأنشطة التي تساهم في خلق القيمة، سواء بشكل مباشر أو غير مباشر.

7-1-1-2 تحليل تصنيف الأنشطة حسب الوظائف أو الأقسام

يتم توزيع الأنشطة وفق الهيكل التنظيمي للمؤسسة (الإنتاج، المشتريات، التسويق، المبيعات، الصيانة، خدمة العملاء)، الأمر الذي يسهل عملية التحليل من خلال التركيز على كل قسم على حدة.

7-1-1-3 تحديد الأنشطة المستهلكة للموارد

يتم تحديد الأنشطة التي تستحوذ على الجزء الأكبر من الموارد، مثل الوقت، العمالة، الطاقة، أو استخدام المعدات، مع التركيز على الأنشطة ذات التكلفة المرتفعة.

7-1-1-4 التمييز بين الأنشطة المضيفة للقيمة وغير المضيفة لها

تصنف الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة حقيقية للمنتج أو الخدمة من وجهة نظر العميل، وأخرى لا تضيف قيمة مباشرة والتي تمثل فرصة مهمة لتحسين الكفاءة وترشيد التكاليف.

7-1-1-5 إعداد وصف تفصيلي لكل نشاط

يشمل ذلك تحديد طبيعة النشاط، الزمن اللازم لإنجازه، الموارد المستخدمة، والجهات المسؤولة عنه، بما يتيح فهم دقيق لنطاق النشاط ومتطلباته.

7-1-1-6 تحليل العلاقات بين الأنشطة

يتم تحليل الترابط والتسلسل بين الأنشطة المختلفة، حيث تتكون معظم العمليات من أنشطة مترابطة يؤثر كل منها في الآخر.

7-1-1-7 رسم خريطة الأنشطة

تستخدم خرائط الأنشطة لتمثيل التدفق بين الأنشطة المختلفة، وتعد أداة بصرية فعالة لتحديد نقاط الاختناق وفرص التحسين.

7-1-1-8 التحقق من شمولية الأنشطة وتحديثها بشكل دوري

يتم التأكد من إدراج جميع الأنشطة ذات الصلة، مع تحديثها باستمرار بما يتلائم مع التغيرات التشغيلية أو السوقية.

2-7- تحليل عوامل ومسببات التكلفة

تتمثل عوامل ومسببات التكلفة في المتغيرات التي تؤثر على استهلاك الموارد من قبل الأنشطة، مثل عدد ساعات العمل، عدد مرات تشغيل الآلات، أو حجم المواد المستخدمة. وتعد هذه المرحلة خطوة محورية في نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABM)، إذ تركز على تحديد الأسباب الفعلية لحدوث التكاليف والتي يطلق عليها محركات ومسببات التكلفة.

وتتمثل أهم خطوات تحليل عوامل ومسببات التكلفة فيما يلي:

1-2-7- تحديد الأنشطة وربط الموارد بها

يتم تحديد الموارد التي يستهلكها كل نشاط، مثل العمالة، المواد، الوقت، والمعدات، بما يسمح بتوضيح العلاقة بين النشاط والتكلفة.

2-2-7- تحليل مسببات التكاليف داخل كل نشاط

يتم تحديد العوامل المؤثرة في تكلفة النشاط، كعدد الوحدات المنتجة أو عدد مرات التكرار، مما يساعد على فهم سلوك التكلفة.

3-2-7- تصنيف محركات ومسببات التكلفة حسب طبيعتها

تصنف محركات ومسببات التكلفة إلى مسببات الحجم، و مسببات الوقت، و مسببات المعاملات، و مسببات العدد حسب طبيعة النشاط.

4-2-7- ربط محركات التكلفة بالتكاليف الفعلية للموارد

يتم ربط كل مسبب تكلفة بالتكلفة الفعلية للموارد المستهلكة، مثل تكلفة العمالة أو الطاقة، لضمان دقة القياس.

5-2-7- تحليل أثر محركات ومسببات التكلفة على الربحية

يتم تقييم تأثير كل محرك ومسبب تكلفة على ربحية المنتج أو الخدمة، لتحديد العوامل الأكثر تأثير في زيادة التكاليف.

6-2-7- تحديد محركات ومسببات التكلفة القابلة للتحكم

يتم التركيز على المحركات والمسببات التي يمكن تحسينها أو التحكم فيها دون التأثير على جودة المنتج.

7-2-7- تحديث محركات ومسببات التكلفة بشكل دوري

بسبب تغير الظروف التشغيلية والتكنولوجية يجب مراجعة محركات ومسببات التكلفة بانتظام لضمان دقة المعلومات.

3-7- تحليل تجميع التكاليف حسب الأنشطة

تتمثل هذه المرحلة في تحليل تجميع التكاليف الخاصة بكل نشاط على حدة، من خلال تحليل تصنيفها إلى تكاليف مباشرة وغير مباشرة. ويهدف تحليل تجميع تكاليف الأنشطة إلى تحديد التكلفة الحقيقية لكل نشاط، ومن ثم الوصول إلى تكلفة دقيقة للمنتجات أو الخدمات. وتشمل خطوات تحليل تجميع تكاليف الأنشطة ما يلي:

1-3-7- تحليل تحديد مراكز التكلفة

يتم تحليل طرق إنشاء مراكز تكلفة لكل نشاط أو مجموعة أنشطة متشابهة، مثل مركز تكلفة الإنتاج أو الصيانة.

2-3-7- تحليل جمع التكاليف المباشرة

يتم تحليل كيفية حصر التكاليف التي ترتبط مباشرة بالنشاط، كتكلفة المواد وتكلفة العمال المباشرة.

3-3-7- تحليل توزيع التكاليف غير المباشرة

توزع التكاليف غير المباشرة مثل الإيجار والطاقة على الأنشطة باستخدام محركات ومسببات التكلفة المناسبة.

4-3-7- تحليل حساب إجمالي تكلفة النشاط

يتم تحليل كيفية حساب التكلفة الكلية لكل نشاط بجمع التكاليف المباشرة وغير المباشرة.

5-3-7- تحليل الأنشطة ذات التكلفة المرتفعة

يتيح هذا التحليل تحديد الأنشطة التي تتطلب تحسين أو إعادة تصميم لتخفيض تكاليفها.

6-3-7- إعداد تقارير تكاليف الأنشطة

يتم في هذه الخطوة إعداد تقارير تفصيلية توضح تكاليف كل نشاط ومركز تكلفة، وتقدم للإدارة لدعم اتخاذ القرار.

7-3-7- مراجعة وتحديث بيانات التكلفة

نظرا لتأثر التكاليف بالتغيرات التشغيلية والسوقية يجب تحديث بيانات التكلفة بشكل دوري لضمان دقتها.

4-7- تحليل طرق حساب تكلفة المنتج أو الخدمة

بعد الانتهاء من تحليل تخصيص التكاليف على مختلف الأنشطة، يتم تحليل طرق تجميع التكاليف المرتبطة بكل منتج أو خدمة، والتي يتم تحميلها حسب درجة استفادتها من كل نشاط.

وتعتبر هذه المرحلة من أهم مراحل تطبيق إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABM)، إذ تمكن المؤسسة من تحديد التكلفة الحقيقية للمنتج أو الخدمة بدرجة عالية من الدقة مقارنة بالأساليب التقليدية.

ويساهم هذا التحديد والتحليل الدقيق للتكلفة في تحسين سياسات التسعير وتعزيز القدرة التنافسية وزيادة الربحية.

وتتمثل أهم خطوات تحليل حساب تكلفة المنتج أو الخدمة في إطار نظام (ABM) فيما يلي:

- تحديد الأنشطة المرتبطة بالمنتج أو الخدمة؛
- تحديد محركات ومسببات التكلفة المناسبة لكل نشاط؛
- جمع التكاليف المباشرة؛
- تجميع تكاليف الأنشطة؛
- حساب التكلفة الإجمالية للمنتج أو الخدمة؛
- إضافة التكاليف الإضافية عند الاقتضاء، مثل التكاليف التسويقية أو الإدارية الخاصة.

5-7- تحليل الربحية وتقييم الأداء

بعد حساب تكاليف الأنشطة وتوزيعها على المنتجات أو الخدمات يتم تحليل مدى ربحية كل منتج أو خدمة. ويمثل تحليل الربحية وتقييم الأداء خطوة أساسية في نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABM)، إذ يسمح بتقييم فعالية الأنشطة المختلفة وكفاءة العمليات التشغيلية، وتحديد مدى مساهمتها في تحقيق الأرباح.

وتساعد هذه المرحلة الإدارة على اتخاذ قرارات مدروسة لتحسين الربحية واستغلال الفرص المتاحة لتحسين الأداء. وتتمثل أهم خطوات تحليل الربحية وتقييم الأداء فيما يلي:

5-7-1- تحديد تكاليف الأنشطة الأساسية وغير الأساسية

يتم في هذه الخطوة التمييز بين الأنشطة التي تضيف قيمة مباشرة للمنتج أو الخدمة كالإنتاج والتسويق، والأنشطة الداعمة أو غير الأساسية مثل الصيانة والإدارة، بما يسمح بالتركيز على الأنشطة ذات الأثر الأكبر في خلق القيمة.

5-7-2- تخصيص التكاليف بدقة للمنتجات أو الخدمات

يتيح هذا التخصيص معرفة التكلفة الحقيقية لكل منتج أو خدمة، ومن ثم تحديد المنتجات أو الخدمات الأكثر ربحية وتلك الأقل ربحية.

5-7-3- تحليل هامش الربح

يتم حساب هامش الربح لكل منتج أو خدمة من خلال مقارنة الإيرادات المحققة بتكاليف الأنشطة المرتبطة بها، مما يساعد على تقييم الأداء المالي وتحديد مصادر الخسارة أو الربح.

4-5-7- تقييم الكفاءة التشغيلية للأنشطة

يتم فحص مدى كفاءة الأنشطة في استهلاك الموارد وتحديد إمكانية تحسينها أو تخفيض تكاليفها دون التأثير على الجودة أو الإنتاجية.

5-5-7- تصنيف الأنشطة إلى مضيضة وغير مضيضة للقيمة

يساهم هذا التصنيف في تحديد الأنشطة التي يمكن الاستغناء عنها أو تحسينها لتحقيق وفورات في التكاليف.

6-5-7- تحليل تأثير التغيرات السوقية

يتم دراسة أثر تغير حجم الإنتاج أو الأسعار على التكاليف والربحية، بما يسمح بتحديد نقطة التعادل وتحليل السيناريوهات المختلفة.

7-5-7- مقارنة الأداء بالمعايير المرجعية

تتم مقارنة النتائج المحققة بالأداء السابق أو بالمعايير الصناعية لتقييم مستوى التقدم والقدرة التنافسية.

8-5-7- إعداد تقارير الأداء المالي

يتم في هذه الخطوة إعداد تقارير دورية توضح مستوى الربحية وأداء الأنشطة والعوامل المؤثرة فيها بما يدعم اتخاذ القرارات الإدارية.

6-7- اتخاذ القرارات وتحديد فرص التحسين

بالاعتماد على نتائج تحليل التكاليف والربحية يتم اتخاذ قرارات تهدف إلى تحسين كفاءة الأنشطة وتقليل التكاليف وتعظيم القيمة. وتعد هذه المرحلة جوهر نظام (ABM)، إذ تنتقل المؤسسة من مرحلة التحليل إلى مرحلة الفعل والتطوير.

وتشمل عملية اتخاذ القرارات وتحديد فرص التحسين ما يلي:

1-6-7- تحليل فعالية الأنشطة وكفاءتها

يتم تحديد الأنشطة التي تستهلك الموارد دون إضافة قيمة واضحة، مثل إعادة العمل أو الفحص الزائد باعتبارها فرص لتحسين الكفاءة أو إلغائها.

2-6-7- الاعتماد على مؤشرات الأداء

تستخدم مؤشرات الأداء لتحديد الأنشطة الأكثر كفاءة وربحية والتركيز على تحسينها، مع معالجة الأنشطة ضعيفة الأداء.

3-6-7- تحليل البيانات المالية والتشغيلية

يتم توجيه جهود التحسين نحو الأنشطة ذات التكاليف المرتفعة مقارنة بالعوائد من خلال تقليل الهدر وتحسين استخدام الموارد.

4-6-7- تبني منهج التحسين المستمر

يتم اعتماد أدوات وأساليب التحسين المستمر مثل كايزن (Kaizen) وستة سيغما (Six Sigma) لتحقيق تحسينات مستدامة في العمليات.

5-6-7- إعادة تخصيص الموارد

يتم توجيه الموارد نحو الأنشطة الأكثر ربحية وقيمة بما يضمن الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة.

6-6-7- تحليل التكلفة مقابل المنفعة

يستخدم هذا التحليل لاتخاذ قرارات تتعلق بإلغاء الأنشطة منخفضة العائد أو تعزيز الأنشطة ذات العائد المرتفع.

7-6-7- الاستفادة من التقنيات الحديثة

تساهم التكنولوجيا والتحليلات المتقدمة في تحسين الإنتاجية وتقليل الأخطاء وتخفيض تكاليف الأنشطة.

8-6-7- اختبار التحسينات قبل تعميمها

يتم تنفيذ تجارب محدودة للتحقق من فعالية التحسينات المقترحة قبل تطبيقها على نطاق واسع.

7-7- المتابعة والمراقبة

تعد المتابعة والمراقبة المرحلة الختامية والأساسية في تطبيق نظام إدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABM)، إذ تضمن استمرارية التحسين وتحقيق الكفاءة والفعالية على المدى الطويل. وتهدف هذه المرحلة إلى رصد ومعرفة أداء الأنشطة والتكاليف بشكل منتظم، والكشف عن الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

وتشمل أهم خطوات المتابعة والمراقبة فيما يلي:

- إعداد نظام دوري لرصد ومعرفة الأداء وفق مؤشرات محددة؛
- تحديد مقاييس الأداء الرئيسية لكل نشاط، مثل الوقت، التكلفة، الجودة؛
- مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط؛
- تحليل أسباب الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة؛
- مراجعة وتحديث خطط التكاليف والتحسين باستمرار؛
- إعداد تقارير دورية للإدارة العليا لدعم اتخاذ القرار؛
- توظيف نظم المعلومات والتكنولوجيا الحديثة لتعزيز دقة وسرعة المتابعة؛
- ترسيخ ثقافة المراقبة والتحسين المستمر لدى العاملين.

المحور الرابع: الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)

تمهيد

يمثل إعداد وعرض الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) Activity-Based Budgeting أحد أهم الأساليب والأسس الحديثة التي تساهم في تزويد ودعم نظام تخطيط موارد المؤسسة بمعلومات ذات قيمة عالية، تستعمل في التوزيع العادل والرشيد للموارد المتاحة على مختلف الأنشطة. ويعتمد هذا الأسلوب على تقدير حجم الأنشطة اللازمة لتحقيق أهداف المبيعات والإنتاج، وذلك من خلال تحديد مسببات الأنشطة ومسببات الموارد بما يسمح بربط استهلاك الموارد بالأسباب الحقيقية لحدوث التكاليف.

كما يعد استخدام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) بصفة عامة إطار تنظيمي ومنسق لتسيير نشاط المؤسسة، إذ تستخدم كأداة تخطيطية ورقابية في آن واحد من خلال متابعة الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط، وتحديد الانحرافات وتحليلها وفق متطلبات الرقابة الإدارية.

كما يتم إعداد تقارير رقابة الموازنة بهدف دعم اتخاذ القرار، مع ضرورة مراعاة دقة المعلومات وملائمتها وكفائتها وحداتها وضمان توفرها في الوقت المناسب.

1- مفهوم الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)

ترتكز الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) على الفهم العميق لطبيعة الأنشطة ودورها في تحقيق الأهداف الاستراتيجية، حيث يتم التحكم في الأنشطة باعتبارها المصدر الأساسي لتحسين الأداء والنتائج. وفي هذا السياق تعرف الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) بأنها "تعبير كمي عن الأنشطة المتوقعة للمؤسسة بشأن حجم العمل والمتطلبات المالية وغير المالية اللازمة لتحقيق الأهداف الاستراتيجية، إضافة إلى التغييرات المخططة الرامية إلى تحسين الأداء، وذلك من خلال تحديد نوع وكمية العمل المراد إنجازه وتكلفته".

كذلك تعرف الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) بأنها "أسلوب لإعداد الموازنات يركز على تخطيط النفقات وتخصيص الموارد انطلاقاً من الأنشطة التي يتطلبها تحقيق أهداف المؤسسة". ويقوم هذا الأسلوب على تحديد الأنشطة المختلفة التي تمارسها المؤسسة، ثم تقدير تكلفة كل نشاط باستخدام محركات ومسببات التكلفة المناسبة، ليتم بعد ذلك إعداد الموازنة بناء على هذه التقديرات، بدل الاعتماد على البنود التقليدية للتكاليف.

كما تعرف أيضاً على أنها "ترجمة مالية لحطة كمية شاملة تغطي مختلف أنشطة المؤسسة خلال فترة مستقبلية محددة، وتستخدم كمعيار لمتابعة نتائج التنفيذ الفعلي والرقابة عليها، وتمكن الإدارة من اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة لمعالجة الانحرافات وتحقيق أعلى مستوى ممكن من الكفاءة".

وانطلاقاً من التعاريف السابقة يمكن استخلاص أن الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) تتميز بعدة خصائص أساسية من أبرزها نذكر:

- الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) عملية تخطيطية وتقديرية وتوقعية تعكس أهداف المؤسسة في صورة عينية ومالية ونقدية؛

- الموازنة على أساس الأنشطة(ABB) تركز على تخطيط الأنشطة الفرعية التي تتكامل وتتفاعل فيما بينها لتحقيق الأهداف العامة؛
- استخدام الموازنة على أساس الأنشطة(ABB) كأداة رقابية لتقييم أداء الأنشطة الرئيسية والفرعية وتحسين مستوى الأداء المؤسسي.
- وكما يتضح من التعاريف السابقة أيضا أن التطبيق الفعال لنظام الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) يتطلب توفر مجموعة من الشروط من أهمها:
 - تحقيق التناسق بين مختلف الموازونات ضمن إطار الأهداف العامة للمؤسسة؛
 - إعداد الموازونات وتنفيذها على أساس مبدأ المسؤولية؛
 - الاعتماد على نظام معلومات فعال يشمل بحوث السوق والإنتاج والمحاسبة؛
 - وجود نظام رقابة فعال ومنسجم مع الموازنة في مراحل الإعداد والتنفيذ والتقييم.
- وفي الأخير يمكننا توضيح مخطط إعداد الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) من خلال الشكل الموالي:

مخطط إعداد الموازنة على أساس الأنشطة ABB



2- علاقة الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) بنظام التكاليف حسب الأنشطة (ABC)

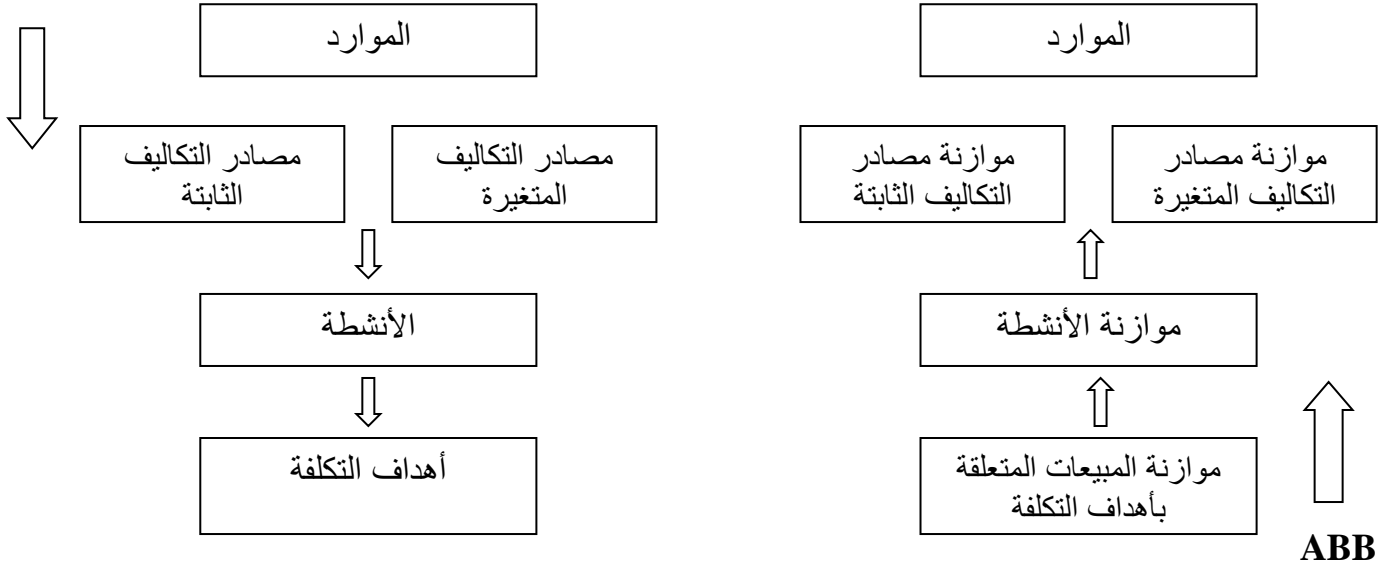
- تعتبر الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) عملية تخطيط وتحكم تستهدف الأنشطة المتوقعة للمؤسسة بهدف إعداد موازنة فعالة تعكس حجم العمل المتوقع وتساهم في تحقيق الأهداف الاستراتيجية.
- وقد جاء هذا الأسلوب استجابة للانتقادات الموجهة إلى الموازنة التقليدية التي تعتمد على التقديرات التاريخية، حيث تركز موازنة (ABB) على التقدير الواقعي للموارد من خلال تقييم حجم الأنشطة الضرورية باستخدام مسببات التكلفة ومسببات الموارد بما يسمح بربط استهلاك الموارد بالأسباب الفعلية لحدوث التكاليف.

كما يتيح تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) توفير قاعدة معلومات دقيقة تستخدم في إعداد الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)، وذلك من خلال تحديد مستويات المبيعات والإنتاج المتوقعة، الأمر الذي يمكن من توقع الطلب على الأنشطة المختلفة. ويساهم ذلك في تحديد الموارد المطلوبة وفق ما تتطلبه الأنشطة فعلا، ومن ثم تقدير الطلب الحقيقي على الموارد بالاعتماد على طاقة الأنشطة المتاحة بما يعزز دقة التخطيط وكفاءة تخصيص الموارد.

ويمكننا توضيح علاقة الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) بنظام التكاليف حسب الأنشطة

ABC

(ABC) من خلال الشكل الموالي:



يتضح من الشكل أعلاه أن أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) يسير في اتجاه معاكس لنظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) إذ يقوم نظام (ABC) في مرحلته الأولى بربط الأنشطة بالموارد التي تستهلكها ثم ينتقل في المرحلة الثانية إلى تحميل تكاليف هذه الأنشطة على أهداف التكلفة مثل الوحدات المنتجة أو العملاء أو المشاريع، بهدف الوصول إلى مستوى مرتفع من الدقة في قياس وتحديد التكاليف.

وفي المقابل تعد الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) خطة مالية تنطلق من تحديد موازنة المبيعات الخاصة بكل منتج، ثم يتم على أساسها تحديد الأنشطة اللازمة لتحقيق هذه الموازنة، وبعدها يتم تقدير الموارد المطلوبة لأداء تلك الأنشطة، سواء كانت تكاليف متغيرة أو تكاليف ثابتة بما يضمن توافق الموارد مع حجم النشاط المخطط.

وفي الأخير يمكن القول أن نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) يستخدم كأداة داعمة لإعداد الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)، نظرا لاعتماد هذه الأخيرة على الأنشطة باعتبارها محور التخطيط، حيث يتيح نظام (ABC) تحديد تكاليف الأنشطة بدرجة أعلى من الدقة مما يساهم في تحسين موثوقية تقديرات الموازنة وتعزيز كفاءة تخصيص الموارد.

3- دور وخصائص الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)

تتميز الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) بتركيزها على تحقيق أهداف التحسين المستمر للعمليات عكس الموازنات التقليدية التي تعتمد على التكرار التاريخي لنتائج الفترات السابقة. ويكمن الدور الأساسي لموازنة (ABB) في تعزيز كفاءة التخطيط والرقابة من خلال ربط الموارد بالأنشطة الفعلية المولدة للقيمة.

وبصفة عامة يتمثل دور الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في النقاط التالية:

- تحديد مستوى الطاقة المطلوبة لكل نشاط، ثم تخصيص الموارد اللازمة لتنفيذ هذا النشاط حسب ذلك المستوى بما يحقق الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة؛
- التركيز على متطلبات العملاء من خلال تحليل احتياجاتهم وربطها بالأهداف الاستراتيجية للمؤسسة، بما يضمن توجيه الأنشطة نحو خلق قيمة مضافة؛
- تشجيع على إشراك مختلف العاملين في عملية إعداد الموازنة عبر تحديد وتعريف الأنشطة، الأمر الذي يعزز العمل الجماعي ويساهم في تحسين تدفق المعلومات داخل المؤسسة؛
- تساعد على التخطيط الدقيق للعمليات المستقبلية من خلال التمييز بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة، مما يسمح بتحسين الرقابة على عناصر التكاليف وتحويل جزء كبير منها إلى تكاليف متغيرة مرتبطة بمستوى النشاط.

أما فيما يتعلق بمزايا وخصائص تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) فيمكن إبرازها فيما يلي:

- الوصول إلى تحقيق دقة أكبر في تخصيص التكاليف، إذ تتيح الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) توزيع التكاليف حسب الأنشطة المسببة لها مما يعطي صورة أكثر واقعية للتكاليف الحقيقية؛
- تحديد الأنشطة التي لا تضيف القيمة من خلال تحليل التكاليف المرتبطة بكل نشاط، وهو ما يمكن من اكتشاف الأنشطة غير الضرورية أو غير الفعالة والعمل على تحسينها أو إلغائها؛
- دعم التخطيط الاستراتيجي، حيث تساهم الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في ربط الموارد والأنشطة مباشرة بالأهداف الاستراتيجية للمؤسسة، بما يعزز التوافق بين التخطيط التشغيلي والاستراتيجي.

4- أهداف الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)

تعتبر الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) أداة متقدمة تهدف إلى تحسين كفاءة تخصيص الموارد وتوفير معلومات دقيقة حول التكاليف، بما يساعد الإدارة على رفع مستوى الأداء وتوجيه الموارد نحو الأنشطة الأكثر مساهمة في تحقيق الأهداف الاستراتيجية.

وتتمثل أهداف الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) فيما يلي:

- تحسين كفاءة تخصيص الموارد من خلال الاعتماد على التكاليف الفعلية للأنشطة، مما يقلل من المصاريف غير الضرورية ويعزز الاستخدام الرشيد للموارد؛

- تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة عبر تحليل الأنشطة وربطها بشكل مباشر بالأهداف الاستراتيجية، وتوجيه الموارد نحو الأنشطة ذات المنفعة الأكبر؛
- زيادة دقة إعداد وعرض الموازنة نتيجة الاعتماد على تحليل تفصيلي للأنشطة ومسببات التكلفة، الأمر الذي يؤدي إلى تقديرات مالية أكثر واقعية؛
- تعزيز القدرة على اتخاذ القرار، فالموازنة على أساس الأنشطة(ABB) توفر معلومات دقيقة ومفصلة حول تكاليف الأنشطة، ما يدعم قرارات الإدارة المتعلقة بتخفيض التكاليف أو تحسين العمليات؛
- تحقيق التوازن بين الجودة والتكلفة من خلال تحسين إدارة تكاليف الأنشطة دون الإخلال بجودة المنتجات أو الخدمات، بما يعزز رضا العملاء ويرفع قيمة المؤسسة؛
- تعزيز الرقابة والتحكم في الأداء المالي، حيث تتيح الموازنة على أساس الأنشطة(ABB) مقارنة التكاليف الفعلية لكل نشاط بالتكاليف المخططة، والكشف عن الانحرافات وتحليل أسبابها واتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة؛
- زيادة الربحية وتعزيز القدرة التنافسية من خلال تحسين تحليل التكاليف وتخصيص الموارد بكفاءة، مما يؤدي إلى تحسين الأداء المالي ورفع مستوى التنافسية في السوق.

5- أهمية إعداد وعرض الموازنة على أساس الأنشطة(ABB)

تتمثل أهمية الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في قدرتها على توفير رؤية شاملة ودقيقة للتكاليف المرتبطة بالأنشطة المختلفة، الأمر الذي يساعد المؤسسات على تحسين كفاءة استخدام مواردها وتعزيز قدرتها على تحقيق أهدافها الاستراتيجية في ظل بيئة تنافسية متغيرة.

5-1- تحسين تخصيص الموارد

تساهم الموازنة على أساس الأنشطة(ABB) في توجيه الموارد المالية والبشرية نحو الأنشطة التي تضيف قيمة حقيقية للمؤسسة، مما يؤدي إلى تقليل الهدر ورفع مستوى الكفاءة. ومن خلال التخصيص الدقيق للموارد على مستوى كل نشاط تتمكن الإدارة من تحسين استخدام الموارد بما يخدم الأهداف العامة للمؤسسة.

5-2- زيادة دقة تحديد التكاليف

تعتمد الموازنة على أساس الأنشطة(ABB) على تحليل تفصيلي للتكاليف المرتبطة بكل نشاط، مما يعزز من دقة إعداد الموازنة، وهو ما يوفر دقة معرفة تكاليف الأنشطة المختلفة، الأمر الذي يسهل مقارنة التكاليف الفعلية بالتكاليف المخططة والكشف عن الانحرافات وتحليل أسبابها.

5-3- دعم التخطيط الاستراتيجي

تعمل الموازنة على أساس الأنشطة(ABB) على ربط الأنشطة التشغيلية بالأهداف الاستراتيجية للمؤسسة، مما يتيح تقييم مدى مساهمة كل نشاط في تحقيق تلك الأهداف. ويساهم هذا الربط في دعم التخطيط الاستراتيجي وتوجيه الموارد نحو الأنشطة الأكثر مساهمة في نجاح المؤسسة.

4-5- تحديد الأنشطة غير ذات القيمة

من خلال تحليل التكاليف المرتبطة بالأنشطة المختلفة تتيح الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) للمؤسسة التعرف على الأنشطة التي تستهلك موارد دون أن تسهم في تحقيق الأهداف، الأمر الذي يساعد على التخلص منها أو إعادة تصميمها، وبالتالي تخفيض التكاليف وتحسين الأداء.

5-5- تحسين عملية اتخاذ القرارات

توفر الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) معلومات دقيقة وحديثة حول تكاليف الأنشطة مما يدعم عملية اتخاذ القرار الإداري، حيث يمكن للإدارة الاعتماد على هذه المعلومات لتحديد الأنشطة الأكثر كفاءة من حيث التكلفة، واتخاذ قرارات تتعلق بترشيد النفقات أو زيادة الاستثمارات في الأنشطة ذات العائد المرتفع.

6-5- تعزيز الشفافية والمساءلة

تساهم الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) في تعزيز مستوى الشفافية داخل المؤسسة، حيث تسهل متابعة الأداء المالي لكل نشاط على حدة، مما يساعد على ترسيخ مبدأ المساءلة لدى مختلف الإدارات والأقسام.

7-5- تحقيق الكفاءة التشغيلية

تساعد الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) على تحسين الكفاءة التشغيلية من خلال توفير معلومات دقيقة يمكن الاستفادة منها في تطوير أساليب العمل وتقليل الهدر، الأمر الذي ينعكس بالإيجاب على الأداء المالي العام للمؤسسة.

8-5- تعزيز القدرة على التكيف مع التغيرات البيئية

تمكن الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) المؤسسات من التكيف السريع مع التغيرات الاقتصادية أو السوقية لاعتمادها على التحليل المستمر للأنشطة وتحديث التكاليف، مما يدعم اتخاذ قرارات مالية واستراتيجية تتلائم مع الظروف المتغيرة.

9-5- تحليل فجوات الأداء والتحكم في التكاليف

تسهل الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) عملية مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المخطط، مما يساعد على تحديد فجوات الأداء وتحليل الانحرافات في التكاليف. وتتيح هذه العملية اتخاذ إجراءات تصحيحية في الوقت المناسب وتعزيز الرقابة على التكاليف.

6- الخطوات الأساسية لتطبيق الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)

يتطلب تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) اتباع خطوات منهجية لضمان تحليل الأنشطة بدقة وتخصيص التكاليف بشكل فعال. وتتمثل الخطوات الأساسية فيما يلي:

6-1- تحديد الأنشطة الأساسية

تتمثل الخطوة الأولى في التعرف على جميع الأنشطة اللازمة لتحقيق أهداف المؤسسة مثل الإنتاج، التسويق، التوزيع، وخدمة العملاء. ويجب تصنيف الأنشطة التي تستهلك الموارد بشكل مباشر مع التأكد من شمول كل الأنشطة المؤثرة في التكاليف الإجمالية للمؤسسة.

6-2- تحديد محركات ومسببات التكلفة لكل نشاط

بعد تحديد الأنشطة يتم تحديد محركات ومسببات التكلفة لكل نشاط، وهي العوامل التي تؤثر على تكلفة أداء النشاط مثل عدد ساعات العمل، عدد الوحدات المنتجة، أو عدد الطلبات المعالجة. حيث يستخدم كل محرك ومسبب لتحديد كيفية توزيع التكاليف على الأنشطة المختلفة بدقة.

6-3- تقدير تكاليف الأنشطة

في هذه الخطوة يتم تقدير تكلفة كل نشاط بالاعتماد على محركات ومسببات التكلفة المحددة. ويشمل ذلك حساب الموارد المالية اللازمة لكل نشاط، مثل تكاليف العمالة، المواد، المعدات، وغيرها، بما يساهم في بناء قاعدة معلومات دقيقة عن التكاليف المتوقعة.

6-4- تجميع الأنشطة في مجموعات متشابهة

في المؤسسات الاقتصادية قد تكون بعض الأنشطة متشابهة أو مرتبطة ببعضها البعض، فيتم تجميعها في مجموعات تعرف بـ"مراكز التكلفة" أو "مجموعات الأنشطة". ويساعد هذا التجميع على تبسيط عملية تخصيص التكاليف وتسهيل متابعة التكاليف المرتبطة بالأنشطة المماثلة.

6-5- إعداد الموازنة بناءً على الأنشطة

بعد تحديد التكاليف لكل نشاط أو مجموعة أنشطة، تعد الموازنة على أساس إجمالي التكاليف المقدرة، مع تخصيص الموارد المالية لكل نشاط وفق احتياجاته. وتتيح هذه الخطوة حساب التكلفة الإجمالية المطلوبة لتحقيق الأهداف المحددة للمؤسسة.

6-6- مراقبة الأداء الفعلي مقابل الموازنة المخططة

عند تنفيذ الأنشطة يتم مقارنة الأداء الفعلي مع التكاليف المخططة في الموازنة، مما يساعد على اكتشاف أي انحرافات وتحليل أسبابها بدقة.

6-7- تحليل الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية

في حال وجود فروقات بين التكاليف الفعلية والمخططة، تحلل الأسباب المحتملة لهذه الانحرافات، والتي قد تشمل تغيير حجم الإنتاج أو تكاليف الموارد. ويلى ذلك اتخاذ الإجراءات التصحيحية لضبط التكاليف وتحقيق التوازن بين الجودة والتكلفة.

6-8- التقييم والتحسين المستمر

يتطلب تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة(ABB) تقييم مستمر للعملية، بما في ذلك مراجعة الأنشطة، محركات ومسببات التكلفة، وأساليب تخصيص التكاليف. ويساهم هذا التقييم في تحسين كفاءة العمليات وضمان دقة التكاليف المخصصة بما يعزز قدرة المؤسسة على التخطيط المالي والتشغيلي بفاعلية.

7- مراحل إعداد وعرض الموازنة على أساس الأنشطة(ABB)

تعتمد الموازنة على أساس الأنشطة(ABB) على تحليل أهداف التكلفة مثل المنتجات أو الخدمات، لتحديد الأنشطة المطلوبة لتحقيق هذه الأهداف، ومن ثم تقدير الموارد اللازمة لأداء هذه الأنشطة بشكل فعال. وتتضمن عملية إعداد وعرض الموازنة على أساس الأنشطة(ABB) المراحل التالية:

7-1- تقدير كمية المبيعات والإنتاج للفترة المقبلة

يبدأ إعداد الموازنة على أساس الأنشطة(ABB) بتقدير حجم المبيعات والإنتاج المتوقعين، مع تحديد المزيج الإنتاجي وفئة العملاء المستهدفين. كما تشمل هذه المرحلة جمع المعلومات التفصيلية حول تنفيذ خطة المبيعات والإنتاج كعدد دورات التصنيع لكل منتج، طرق الشحن، وأوامر شراء المواد الأولية، وطلبات العملاء المتوقعة. حيث توفر هذه المعلومات الأساس لتحديد الأنشطة المطلوبة والطاقات التشغيلية لهذه نشاط، مما يتطلب مستوى أعلى من التفاصيل مقارنة بالموازنة التقليدية.

7-2- تحديد الأنشطة اللازمة والطاقة التشغيلية لكل نشاط

تتطلب الموازنة على أساس الأنشطة(ABB) معرفة كافة الأنشطة الضرورية لإنتاج وبيع المنتجات، مثل: تطوير وتصميم المنتج، الاستلام، معالجة المواد، فحص المنتجات، وغيرها. كما يتم تحديد المستوى التشغيلي لكل نشاط بالإعتماد على معطيات خطة الإنتاج والمبيعات لضمان توافق الأنشطة مع أهداف المؤسسة.

7-3- تحديد الموارد اللازمة لتنفيذ الأنشطة

بعد تحديد قائمة الأنشطة يتم تقدير الموارد المطلوبة لكل نشاط من حيث الكمية والمواصفات، بما يتيح تنفيذ الأنشطة وفق الطاقة التشغيلية المحددة مسبقا. ويضمن هذا التقدير توفر الموارد الكافية لتحقيق الأداء المخطط.

4-7- تحديد الموارد الفعلية الواجب توفيرها

في هذه المرحلة يتم تحويل الاحتياجات إلى تقديرات إجمالية للموارد الواجب توفيرها، مع مراعاة الإمكانيات المالية والفنية للمؤسسة. وتخصص الموارد المتاحة وفق سياسة واستراتيجية إدارة المؤسسة بما يوازن بين الأهداف المخططة والموارد المتاحة.

5-7- حساب طاقة كل نشاط

يتم في هذه المرحلة تحديد الطاقة الإنتاجية لكل نشاط على ضوء الموارد المخصصة له، مع التعرف على العنصر الذي يتحكم بأقصى طاقة إنتاجية للنشاط.

وتعد هذه المرحلة من أصعب مراحل إعداد الموازنة، إذ تتطلب معرفة دقيقة بنماذج طلبات البيع، جدولة الإنتاج، المشتريات، الشحن، واستخدام الموارد عبر الأنشطة المختلفة لضمان تحقيق الأداء الأمثل.

8- أساليب إعداد الموازنة على أساس الأنشطة ABB

يعتمد إعداد الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) على مجموعة من الأساليب التي تهدف إلى تخصيص الموارد المالية بدقة وفق الأنشطة الأساسية التي تقوم بها المؤسسة. وتساهم هذه الأساليب في تحسين دقة الموازنة، تقليل الهدر، وزيادة كفاءة استخدام الموارد. ومن أهم هذه الأساليب:

1-8- الأسلوب التقليدي لتحليل الأنشطة

يقوم هذا الأسلوب على تحليل الأنشطة الأساسية للمؤسسة وتحديد التكاليف اللازمة لكل نشاط، بحيث يتم تخصيص الموارد وفق تكلفة الوحدة لكل نشاط، ومن ثم تقدير الموازنة الإجمالية لكل نشاط بالإعتماد على حجمه المتوقع.

2-8- أسلوب التوقعات المستقبلية للأنشطة

يركز هذا الأسلوب على تقدير الطلب المتوقع للمنتجات أو الخدمات وتحليل تأثيره على الأنشطة، بالإعتماد على البيانات التاريخية والتوقعات المستقبلية. ويتم تحديد الأنشطة المطلوبة لتلبية هذا الطلب وتقدير الموازنة بالإعتماد على الأنشطة المستقبلية المحتملة ومحركات ومسببات التكلفة، مثل زيادة الإنتاج أو تقديم خدمات إضافية.

3-8- أسلوب التحسين المستمر

يهدف هذا الأسلوب إلى تقليل التكاليف وتحسين الكفاءة على مدى فترات زمنية طويلة من خلال مراجعة وتحسين الأنشطة بانتظام. حيث يتم تخصيص الموارد المالية للأنشطة محددة بغرض تحسين الأداء وتخفيض التكاليف بما يشمل تبسيط العمليات أو زيادة الإنتاجية، مما يساهم في بناء موازنة مرنة وقابلة للتكيف مع التغيرات المستمرة.

4-8- أسلوب الموازنة الصفرية على أساس الأنشطة

يقوم هذا الأسلوب على إعداد الموازنة من الصفر لكل نشاط، دون الاعتماد على الميزانيات السابقة. حيث تبدأ المؤسسة بتحديد التكاليف بالتركيز على الاحتياجات الفعلية للأنشطة، مما يتيح إعادة تقييم الأنشطة وتحديد الأكثر فائدة، والتخلص من الأنشطة غير الضرورية وبالتالي تقليل الهدر.

5-8- أسلوب الموازنة المستندة إلى الأداء

يركز هذا الأسلوب على تخصيص الموارد وفق الأداء المتوقع لكل نشاط، بما يساهم في تحقيق أهداف محددة وتحسين الإنتاجية. ويساعد هذا النهج في توجيه الموارد نحو الأنشطة الأكثر مساهمة في الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة.

6-8- أسلوب الموازنة المتغيرة على أساس الأنشطة

يسمح هذا الأسلوب بتعديل الموازنة حسب التغيرات في حجم النشاط، حيث تخصص الموارد وفق معدلات التكلفة المرتبطة بالنشاط ومستوى النشاط المتوقع. ويساهم هذا الأسلوب في زيادة مرونة الموازنة والتكيف مع أي تقلبات في الطلب أو التكاليف.

9- تحديات تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة (ABB)

على الرغم من مزايا تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) إلا أنها تواجه مجموعة من التحديات تتمثل خاصة في:

9-1- متطلبات الوقت والجهد

يتطلب إعداد الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) تحليل شامل لجميع الأنشطة، مما قد يجعله مستهلك كبير للوقت ويحتاج إلى جهد مكثف من الإدارات المختلفة.

9-2- الحاجة إلى بيانات دقيقة ومحدثة

يتطلب تطبيق الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) توفر بيانات دقيقة حول الأنشطة والتكاليف المرتبطة بها، وهو ما قد يشكل تحدي في بعض المؤسسات التي تفتقر إلى نظم معلومات متقدمة أو بيانات تفصيلية موثوقة.

المحور الخامس: لوحة القيادة الإدارية والإستراتيجية

تمهيد

تعتبر متابعة إنجازات المؤسسة من بين الانشغالات الرئيسية لوظيفة الرقابة التسييرية، إذ أن إدارة النظام التسييري ومراقبته تعتمدان أساسا على توفر معلومات آنية تعكس مستوى الأداء. غير أن أنظمة المعلومات المحاسبية التقليدية كالمحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية لا تستجيب دائما لمتطلبات الرقابة التسييرية، خاصة من حيث توفير معلومات فورية ودقيقة وملائمة، تساعد على اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة ودعم القرارات التسييرية في الوقت المناسب.

ولقد أدت التحولات التي عرفتها بيئة الأعمال في الآونة الأخيرة وخاصة اشتداد المنافسة والتوجه المتزايد نحو العولمة، إلى دفع العديد من المؤسسات نحو توسيع نطاق المعلومات التي تعتمد عليها في تقييم أدائها، فلم يعد الاهتمام مقتصر على مؤشرات الأداء المالية فحسب، بل امتد ليشمل المعطيات المتعلقة بالجوانب الداخلية للمؤسسة لما لها من تأثير مباشر على نتائجها. حيث يتطلب تحقيق أداء فعال أن يكون المسيرين على دراية شاملة بمختلف المعلومات والمعطيات بما يتيح لهم تكوين رؤية متكاملة عن وضعية المؤسسة وتقييم مدى كفاءة أساليب التسيير المعتمدة من خلال النتائج المحققة. وعادة ما يتم تجميع هذه المعلومات في جداول وتمثيلات بيانية متعددة تعرف بلوحات القيادة والتي تعد أداة أساسية لدعم عملية التسيير.

1- طبيعة لوحة القيادة

يقارن نموذج لوحة القيادة غالبا بلوحة قيادة السيارة باعتبارها تزود السائق بمختلف المعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات المناسبة، مثل مستوى الوقود، سرعة المركبة، الأعطال المحتملة، وحالة الطريق. وبالمثل تمكن لوحة القيادة في المؤسسة المسير من متابعة أداء النظام التسييري من خلال مجموعة من مؤشرات القياس الأساسية مما يجعلها أداة محورية في عملية الرقابة والتوجيه.

1-1 تعريف لوحة القيادة

ظهر مفهوم لوحة القيادة خلال ثلاثينيات القرن الماضي في صورة متابعة لمجموعة من النسب والمؤشرات الضرورية التي تسمح للمسير أو القائد بمراقبة سير المؤسسة نحو تحقيق أهدافها المحددة، وذلك عبر المقارنة بين النتائج المحققة والمعايير المرجعية. وقد تطور هذا المفهوم في الولايات المتحدة الأمريكية سنة 1948 خاصة في المؤسسات التي تعتمد على نظام التسيير التقديري. وتعددت تسميات هذه الأداة بين "جدول التسيير"، و"جدول المراقبة"، و"لوحة القيادة"، إلا أن مضمونها ووظيفتها ظل متقارب في مختلف التعريفات.

وقد عرّفت لوحة القيادة على أنها "مجموعة من المؤشرات المعلوماتية التي تتيح الحصول على رؤية شاملة عن المؤسسة ككل، وتساعد على اتخاذ الإجراءات التوجيهية في مجال التسيير، بهدف تحقيق الأهداف المسطرة ضمن استراتيجيتها".

كما عرفت أيضا بأنها "نظام معلوماتي يوفر معرفة مستمرة وسريعة للبيانات الضرورية لمراقبة سير المؤسسة على المدى القصير وتقييم أداء المسؤولين".

وبناء على ما سبق يمكن اعتبار لوحة القيادة بأنها أداة تسييرية تهدف إلى تزويد المسؤولين بصورة حقيقية ودقيقة عن وضعية المؤسسة في فترة زمنية محددة، بالإعتماد على مجموعة من المؤشرات الملائمة مع قياس الانحرافات مقارنة بالتقديرات المسبقة.

كما يتبين مما سبق أن لوحة القيادة تساهم في تجميع معلومات دقيقة ومفصلة حول مختلف أنشطة المؤسسة بطريقة ديناميكية وفي الوقت المناسب، بما يسمح باتخاذ الإجراءات التصحيحية المتوافقة مع متطلبات المحيطين الداخلي والخارجي. وعليه يمكن اعتبار لوحة القيادة تمثل عرض شامل ومرقم لأهم المعلومات التي يعتمد عليها المسيرون من أجل الاستغلال الأمثل للموارد المادية والبشرية المتاحة.

1-2- أهداف لوحة القيادة

شهدت أهداف لوحة القيادة تطور ملحوظ إذ انتقلت من كونها أداة بسيطة لمراقبة التسيير إلى وسيلة فعالة لدعم اتخاذ القرار في مختلف وظائف المؤسسة كالإدارة والتسويق والموارد البشرية.

ويقتضي العمل بلوحات القيادة بشكل دائم داخل المؤسسة تحقيق مجموعة من الأهداف الأساسية نذكر من أبرزها:

- تمكين متخذي القرار من صياغة الأسئلة المناسبة المرتبطة بالأداء؛
- توجيه انتباه المسؤولين نحو الجوانب الأكثر أهمية وتأثير؛
- دعم التفكير التحليلي الفعال في معالجة المشكلات؛
- اقتراح بدائل ومقاربات محتملة بما يعزز التوجه نحو استشراق المستقبل؛
- تعزيز الوعي بالمخاطر المحتملة الناجمة عن القرارات السابقة أو المستقبلية؛
- تمكين مدير وإدارة المؤسسة من تقييم درجة كفاءة القرارات المتخذة والعمليات الأساسية؛
- مساعدة المديرين على إيصال الرسائل الجوهرية إلى مختلف العاملين؛
- ضمان وضوح إجراءات وقواعد العمل واحترامها من قبل جميع الموظفين والعمال؛
- تمكين المسؤولين وفرق العمل من قياس الأهداف وتقييم مردودية الأداء الجماعي.

1-3- خصائص لوحة القيادة

تعد لوحة القيادة أداة حديثة في مجال الرقابة التسييرية، وهي ترتبط في الغالب بالأجل القصير، وتتميز بعدة خصائص رئيسية نذكر من أهمها:

1-3-1- الدورية

ترتبط هذه الخاصية بدديناميكية لوحة القيادة وتوفير تحديث المعلومات التي تتضمنها، ويمكن التمييز بين عدة أشكال مرتبطة بالزمن منها:

أ- لوحات يومية: تستخدم لمتابعة أنشطة فرق العمل بشكل مستمر، مثل ساعات العمل الفعلية، الغيابات، العطل المرضية، والوقت الضائع.

ب- لوحات أسبوعية: تخص المسؤولين عن الورشات أو مصالح معينة، كمتابعة الإنتاج الأسبوعي أو استهلاك المواد الأولية.

ج- لوحات شهرية: وهي الأكثر شيوعا في المؤسسات نظرا لقدرتها على تقديم نظرة شاملة في فترة زمنية قصيرة، إضافة إلى انخفاض تكلفتها إعدادها.

د- لوحات سنوية: تستخدم لمراقبة مدى تنفيذ استراتيجية المؤسسة ومقارنتها بالمنافسين، مثل تحليل المبيعات السنوية أو الميزانيات التقديرية.

1-3-2- الطابع الكمي

تعتمد المعلومات الواردة في لوحة القيادة أساسا على معطيات كمية بهدف تسهيل القياس والمقارنة والكشف عن الانحرافات بين الأهداف والنتائج الفعلية. وقد تكون هذه المعطيات في شكل وحدات مادية (عدد القطع المنتجة أو المبيعة، عدد ساعات العمل)، أو في شكل مؤشرات تقريبية كنسب الصيانة أو رضا الزبائن. كما تتضمن اللوحة مؤشرات مالية وغير مالية تعرض باستخدام النسب والمنحنيات لتسهيل تحليل الأداء.

1-3-3- السرعة

تتميز لوحة القيادة بسرعة توفير المعلومات للمسؤولين بما يسمح بتقييم مدى ملائمتها واتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب. فمثلا يجب إعداد لوحة القيادة اليومية في اليوم الموالي، في حين لا ينبغي أن تتجاوز اللوحة الشهرية خمسة أيام بعد نهاية الشهر المعني مع ضرورة الموازنة بين سرعة المعلومة ومصداقيتها وتكلفتها.

1-3-4- الانتقائية

تحدد لكل مركز مسؤولية مجموعة خاصة من المعلومات والمؤشرات يتم الاتفاق عليها مسبقا بما يتناسب مع طبيعة مهامه وأهدافه ومسؤولياته.

1-3-5- التوجه نحو النشاط

لا تكتسب لوحة القيادة فعاليتها دون إرفاقها بالتعليق ومخططات الأنشطة، إذ ينبغي أن يكون تقييمها ديناميكي يستجيب للتغيرات بما يعزز خاصيتي القيادة والتنشيط لدى المسير.

1-3-6- خاصية القيادة

تعد لوحة القيادة أداة داعمة للتفكير التسييري، إذ تساعد على تحديد التوجهات واتخاذ القرارات المناسبة لتسيير النشا، وتوفر رؤية شاملة ودقيقة للنظام.

1-3-7- خاصية التنشيط

توضع لوحة القيادة تحت تصرف المسؤول باعتبارها وسيلة فعالة لتشجيع العمل الجماعي والمشاركة، فهي تربط بين الاستراتيجية المعتمدة والخطط التنفيذية.

1-3-8- الطابع التلخيصي

تقتصر لوحة القيادة على المعلومات الأساسية والضرورية فقط بما يسمح لكل مسؤول بإجراء تشخيص سريع لتطور الأنشطة الواقعة ضمن نطاق مسؤوليته.

وعموما يمكن تلخيص أهم خصائص لوحات القيادة مقارنة بالأدوات الرقابية الأخرى فيما يلي:

لوحات القيادة	مختلف الأدوات الرقابية الأخرى
تعتمد على المعلومات مالية والمعلومات النوعية	تعتمد على المعلومات المالية فقط
اقتبس المعلومات من داخل وخارج المؤسسة	تقتبس المعلومات من داخل نشاط المؤسسة
المحتوى متناسب مع احتياجات جميع المسؤولين	المحتوى معياري لجميع المسؤولين
يتم عرض المعلومات عادة بشكل يومي	يتم عرض المعلومات عادة شهريا
المعطيات خاصة بالعناصر الأساسية والمهمة فقط	المعطيات شاملة ومفصلة
عرض البيانات والمعلومات جذاب وفعال	عرض البيانات والمعلومات معقد
تتطلب وقت سريع للتحليل	تتطلب وقت كبير للتحليل
أداة مرنة وقابلة للتعديل	أدوات غير مرنة

1-4- مراحل إعداد وعرض لوحة القيادة

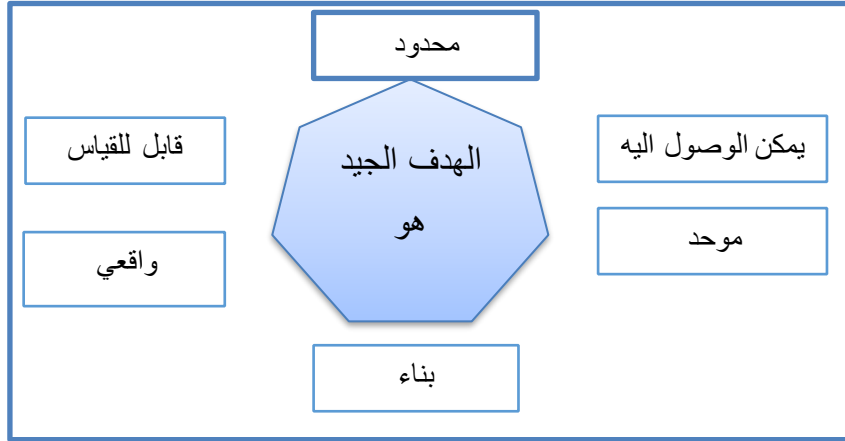
تخضع عملية إعداد لوحة القيادة لمنهجية منظمة ودقيقة نظرا لأهميتها في دعم الرقابة التسييرية وتحسين عملية اتخاذ القرار، فقبل الشروع في إعدادها يتعين القيام بمرحلة تحضيرية تشمل دراسة التنظيم الداخلي للمؤسسة وتقييم جدوى اعتماد لوحة القيادة ومدى الفائدة المتوقعة منها، وفي حال الموافقة على تبني هذا المشروع يتم الانتقال إلى المراحل التالية:

1-4-1- تحديد الأهداف

بعد تعيين المسؤولين عن القطاعات المعنية بإعداد لوحة القيادة يتم تحديد الأهداف التي تمثل المبرر الأساسي لوجود هذه الأداة، وينبغي أن تكون الأهداف محددة، قابلة للتحقيق، ومقيدة بإطار زمني واضح، مع مراعاة أن تكون معقولة ومنسجمة مع إمكانيات المؤسسة. ويفضل أن تكون هذه الأهداف ثمرة نقاشات وجلسات تشاورية مع الإدارة بما يعزز قابليتها للتنفيذ.

وتتم عادة دراسة كل الأهداف لاختيار الجيدة منها والتي يجب أن تتميز بالخصائص التالية:

خصائص الهدف الجيد



من الشكل أعلاه يتضح أن الهدف الجيد يجب أن يتميز بـ:

وعموما يتضح من الشكل أعلاه أن الأهداف تخضع لعملية اختيار الأكثر ملاءمة والتي يتميز بالخصائص التالية:

أ- محددة بالزمن: يجب ربط كل هدف بمدة زمنية معينة، كتحقيق زيادة في الإنتاج بنسبة 12% خلال ستة أشهر؛

ب- قابلة للقياس: ينبغي أن يكون الهدف قابل للتقييم الكمي أو النوعي وفق وحدات مناسبة مثل الزمن، الكمية أو الجودة بحسب طبيعة الهدف؛

ج- قابلة للتحقيق: يتطلب تحقيق الهدف توفر الوسائل الضرورية، مع الأخذ بعين الاعتبار القيود المحتملة التي قد تعيق تنفيذه؛

د- واقعية: يجب أن تستند الأهداف إلى طرق وأساليب قابلة للتطبيق في الواقع العملي؛

هـ- متفق عليها: في إطار العمل الجماعي ينبغي أن يكون أعضاء الفريق على دراية كاملة بأسباب اختيار الأهداف وملتزمين به وبآليات تحقيقه بما يعزز روح المشاركة؛

و- بناءة: يجب أن يخدم الهدف مصالح متعددة ويساهم في تحسين الأداء في ظل التغيرات التنظيمية، مع الابتعاد عن الاكتفاء بالممارسات التقليدية غير المبتكرة.

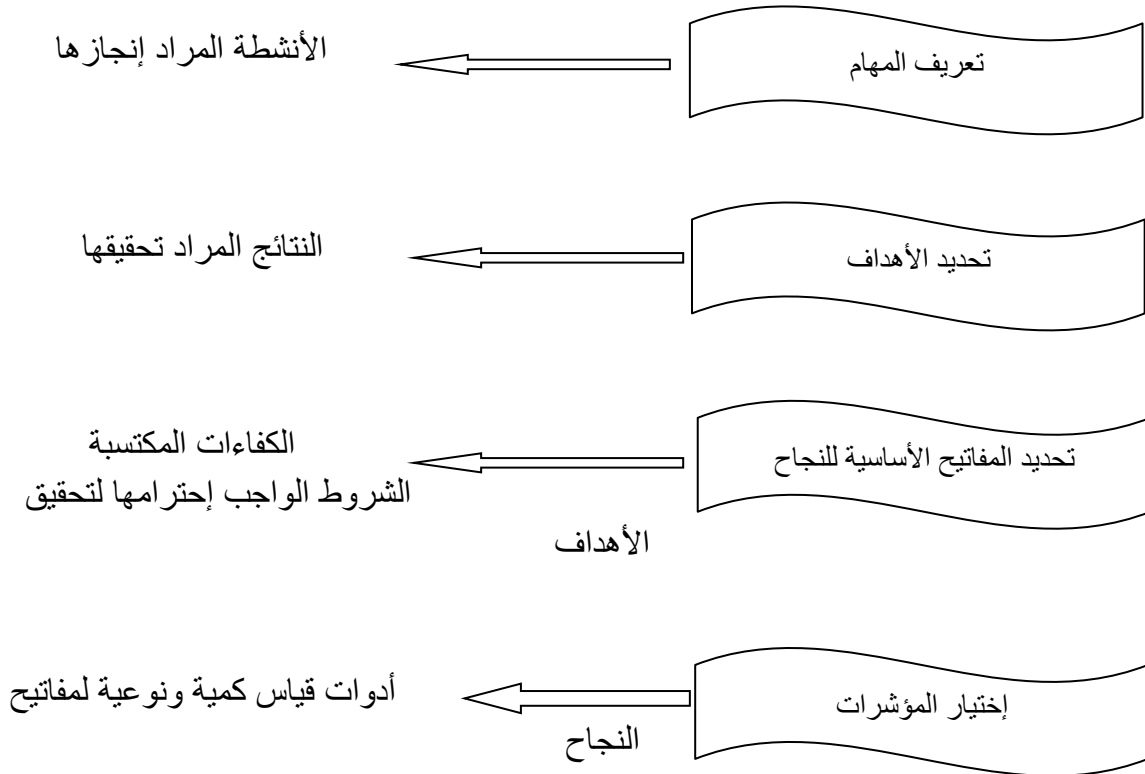
1-4-2- تحديد العناصر الأساسية لتحقيق الأهداف

- تهدف هذه المرحلة إلى تحديد المعايير والمتغيرات المؤثرة في تحقيق الأهداف، والتي تعرف بالعوامل الأساسية للتسيير أو المتغيرات الاستراتيجية، وهي تختلف باختلاف مراكز المسؤولية ويتم خلالها:
- تحديد المعلومات الضرورية لمتابعة تحقيق الأهداف؛
 - جمع المعطيات المتوفرة داخل المؤسسة، والبحث عن المعلومات غير المتاحة مع دراسة سبل الحصول عليها؛
 - تصنيف عناصر المعلومات وتنظيمها بما يخدم عملية التحليل.

1-4-3- اختيار المؤشرات الملائمة

- بعد تحديد العناصر التي سيتم قياسها يتم اختيار المؤشرات التي تتيح متابعة هذا القياس بصفة منتظمة، وتعد المؤشرات معلومات رقمية مختارة تهدف إلى تقديم تقارير دورية حول مستوى تنفيذ وإنجاز المهام، ويتعين على المسؤول إختيار المؤشرات الأكثر ملائمة لطبيعة نشاطه، وذلك وفق مبدئين أساسيين:
- أ- تقليل عدد المؤشرات لتفادي التعقيد والتداخل في المعلومات؛
 - ب- إشراك المسؤولين في عملية اختيار المؤشرات بما يضمن ملاءمتها للواقع العملي وفعالية استخدامها.
- وبصفة عامة يتم اختيار المؤشرات المناسبة لكل مركز مسؤولية حسب الخطوات التالية:

خطوات اختيار المؤشرات



1-4-4- بناء لوحة القيادة واختيار التقييم الملانم لها

بعد استكمال المراحل الثلاث السابقة المتعلقة بتحديد الأهداف وتحديد العناصر الأساسية واختيار المؤشرات الملانمة، يتعين الانتقال إلى مرحلة بناء لوحة القيادة وتحديد الشكل الأمثل لتقديمها. حيث تهدف هذه المرحلة إلى اعتماد أدوات وأساليب تسهل العرض وتضمن القراءة السريعة والواضحة لمتابعة نشاط المؤسسة مثل: اللوحات الإحصائية، المقتطفات، والرسوم البيانية.

5- أشكال وطرق عرض لوحة القيادة

تتعدد طرق وأشكال عرض لوحة القيادة والتي من أبرزها: الانحرافات، النسب، الجداول، العلامات المنبهة، والتمثيلات البيانية، ويتم اختيار الطريقة الأنسب وفق طبيعة النشاط وأهمية المعلومات المراد إيصالها.

5-1- الانحرافات

تضمن لوحة القيادة قياس الانحرافات المرتبطة بمؤشرات الأداء الأساسية لتسهيل تقييم الفروقات بين النتائج الفعلية والمعايير المحددة. حيث يتم استخراج معظم الانحرافات من أنظمة المراقبة والتي يجب أن تعكس الجوانب الأساسية للنشاط، خاصة على كل مستوى من مستويات المسؤولية.

5-2- النسب

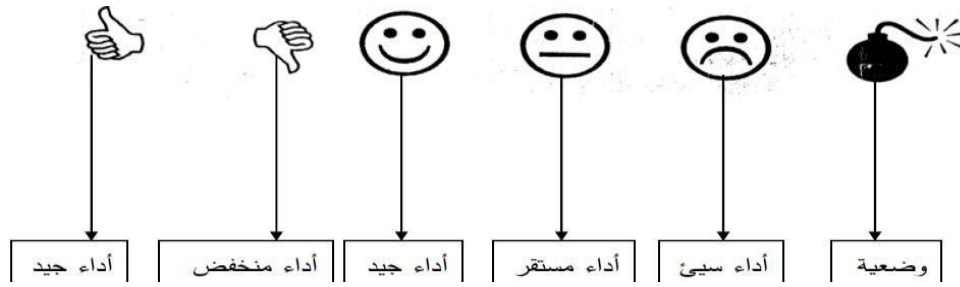
تمثل النسب العلاقة بين مجموعتين أو عنصرين، سواء كانا ماليين أو كميين، ولكي تؤدي دورها التقييمي والقيادي يجب أن تكون النسب دقيقة، واضحة، وبسيطة، بحيث يمكن فهمها واستيعابها بسرعة من قبل المسؤولين.

5-3- الجداول

تمثل الجداول ترتيب منظم للمعلومات على شكل أعمدة وصفوف، ما يسمح بمقارنة البيانات المختلفة سواء كانت مقارنة بالمعايير التقديرية أو بالنتائج الفعلية. وتعد الجداول من أكثر الأدوات استخدام في لوحات القيادة وغالبا ما تكون المصدر الأساسي للأدوات البيانية والهندسية. ومع ذلك قد تصبح الجداول معقدة مما يصعب استيعابها بسرعة واتخاذ القرارات المناسبة في الوقت المناسب.

5-4- العلامات المنبهة

تعد العلامات المنبهة مؤشرات موجهة تتطلب اهتمام المسؤول عند ظهورها، إذ تشير إلى وجود انحرافات أو مخاطر محتملة تتطلب تدخل عاجل. ويمكن أن تكون هذه العلامات مرئية مثل تلوين المؤشرات بألوان محددة (الأحمر للحالة الحرجة، الأخضر للحالة الجيدة)، أو صوتية عبر تنبيهات موسيقية خاصة عند استخدام وسائل تقنية حديثة مثل الحواسيب.



5-5- التمثيل البياني

يعد التمثيل البياني من أكثر أدوات عرض المعلومات سهولة في الفهم وفعالية في التعبير عن حالة تطور المؤسسة. فهي عبارة عن أشكال هندسية تمثل نسب أو جداول معينة، وتتيح للمسيرين استيعاب التطورات بسرعة مقارنة بالنصوص أو الجداول التقليدية. ومع ذلك فإن إعداد هذه الرسوم يتطلب وقت أطول مما قد يتعارض مع الحاجة الملحة لتقديم البيانات بسرعة لاتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب.

6-1- أنواع ومستويات لوحة القيادة

تختلف لوحات القيادة بحسب حجم المؤسسة وطبيعة نشاطها، ففي المؤسسات الصغيرة تقتصر في الغالب لوحة القيادة على واحدة فقط يديرها المسؤول الأول بسبب صغر حجم الفريق وسهولة الوصول إلى المعلومات. أما في المؤسسات الكبيرة فتتعدد لوحات القيادة لتشمل كل فرع أو مصلحة، ويكون هناك عادة لوحة قيادة عامة على مستوى كافة المصالح والمديريات الفرعية مثل: لوحة قيادة للإنتاج، لوحة قيادة للتسويق، ولوحة قيادة مالية. حيث يتيح هذا النظام إمكانية اتخاذ قرارات تصحيحية بعد دراسة اللوحات الجزئية لكل نشاط، إذ لا يحصل المدير العام على جميع المعلومات بل يكتفي بالمؤشرات التي توضح الخطة العامة، بينما توفر اللوحات الجزئية قراءة تفصيلية تساعد في تشخيص المشكلات وتحديد أسبابها.

وبصفة عامة يمكن تصنيف لوحات القيادة حسب المستوى والوظيفة كما يلي:

6-1-1- لوحة قيادة الإدارة العامة

تمنح لوحة قيادة الإدارة العامة نظرة شاملة حول أداء فريق الإدارة، مع التركيز على العناصر المشتركة وعوامل النجاح الرئيسية للمؤسسة، لتعزيز التماسك بين أعضاء الفريق وتمكين المدير من قيادة الفريق بفعالية.

6-2-1- لوحة القيادة الوظيفية

تهدف لوحة القيادة الوظيفية إلى تحسين التناسق بين أعضاء القسم من خلال تسهيل متابعة الأنشطة والمحافظة على مستوى الأداء.

6-1-3- لوحة القيادة المالية

توفر لوحة القيادة المالية جميع المعلومات المتعلقة بالحالة المالية للمؤسسة مثل المداخيل، التكاليف الأجر، العلاوات، التكاليف التشغيلية وغير التشغيلية.

6-1-4- لوحة القيادة الاجتماعية

تتضمن لوحة القيادة الاجتماعية معلومات عن المستخدمين سواء المهنية أو الاجتماعية، مثل عدد الموظفين، مستويات التكوين، حوادث العمل، والتوظيف.

6-1-5- لوحة القيادة تقنية والإنتاجية

تعنى لوحة القيادة التقنية والإنتاجية بالجانب التقني والإنتاجي مثل عدد الآلات، حالات العطب، وأعمال الصيانة.

6-1-6- لوحة قيادة الخزينة

تشمل لوحة قيادة الخزينة جميع حقوق المؤسسة مثل أرصدة الحسابات والديون المستحقة.

6-1-7- لوحة قيادة العمليات

تهدف لوحة قيادة العمليات إلى تسهيل متابعة الخدمات والأنشطة التي تساهم في تحقيق النتائج الإجمالية المستهدفة للمؤسسة.

2- لوحة القيادة الإدارية

تمثل لوحة القيادة الإدارية أداة جوهرية لتحسين أداء المؤسسات ودعم اتخاذ القرارات بكفاءة، وذلك من خلال تصميمها بشكل مدروس وتحديثها بشكل دوري لضمان موثوقية المعلومات.

2-1- تعريف لوحة القيادة الإدارية

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

2-2- أهمية لوحة القيادة الإدارية

تتمثل أهمية لوحة القيادة الإدارية بالنسبة للمؤسسة فيما يلي:

- توفير التحليل الموضوعي للبيانات والتي تساهم في اتخاذ القرارات المدروسة بدل الاعتماد على التخمين؛
- توفير رؤية شاملة ودقيقة للتقدم نحو تحقيق الأهداف؛
- الكشف السريع عن الانحرافات أو المشكلات والتي يمكن معالجتها في اللحظة نفسها؛
- خلق أداة مشتركة تعزز التعاون بين الفرق المختلفة؛
- عرض المعلومات بشكل واضح وسهل الفهم يمكن مشاركته مع جميع الأطراف المعنية.

2-3-3- خطوات تصميم لوحة القيادة الإدارية الفعالة

تشمل عملية تصميم وعرض لوحة القيادة الإدارية الفعالة الخطوات التالية:

2-3-3-1- تحديد الهدف

يتم في هذه الخطوة تحديد ما تريد المؤسسة تحقيقه من لوحة القيادة، مثل تحسين الإنتاجية أو مراقبة المبيعات.

2-3-3-2- اختيار المؤشرات المناسبة

يتم في هذه الخطوة التركيز على المؤشرات التي تعكس الأداء الفعلي بدقة ووضوح.

2-3-3-3- تخصيص العرض للمستخدم

يتم في هذه الخطوة تصميم اللوحة وفق احتياجات المستخدمين المختلفين، مثل المدير التنفيذي أو مشرف العمليات.

2-3-3-4- استخدام تصميم بسيط وواضح

يتم في هذه الخطوة تقليل التعقيد والتركيز على المعلومات الأساسية لضمان سهولة الفهم واتخاذ القرار بسرعة.

2-3-3-5- ضمان التكامل

يتم في هذه الخطوة ربط لوحة القيادة بمصادر البيانات المختلفة لتوفير تحديثات تلقائية ودورية.

2-4-2- المؤشرات المستخدمة في لوحة القيادة الإدارية

تركز لوحة القيادة الإدارية على مراقبة وتحليل الأداء التشغيلي اليومي للمؤسسة، وتشمل مؤشرات دقيقة تعكس كفاءة وفعالية العمليات. ومن أبرز هذه المؤشرات نذكر:

2-4-2-1- المؤشرات المالية

أ- الإيرادات والمداحيل اليومية أو الشهرية: والتي منها قياس إجمالي الدخل الذي يتحقق خلال فترة معينة.

ب- المصاريف التشغيلية: والتي تساعد في متابعة التكاليف التي لها علاقة بالعمليات اليومية.

ج- الربحية التشغيلية: وهو قياس النتيجة المتحصل عليها من العمليات الأساسية بعد طرح التكاليف.

د- نسبة المصروفات إلى الإيرادات: وتقيس هذه النسبة مدى كفاءة تحكم المؤسسة بالتكاليف.

2-4-2-2- مؤشرات أداء الموارد البشرية

أ- معدل إنتاجية كل موظف: وذلك لقياس فعالية العمل المنجز من قبل كل موظف خلال فترة زمنية محددة.

ب- معدل دوران الموظفين: ويكون ذلك من خلال حساب نسبة تنازل الموظفين عن وظائفهم بالمؤسسة خلال فترة زمنية معينة.

ج- نسبة الحضور: تقيس هذه النسبة مدى التزام الموظفين والعمال بمهامهم وبحضورهم اليومي.

د- ساعات العمل الإضافية: يقيس هذا المؤشر عدد الساعات الإضافية التي قام بها العمال والموظفين لإكمال مهامهم.

هـ- معدل رضا الموظفين: يقيس هذا المؤشر معدل رضا الموظفين والذي يتم حسابه عادة عبر إجابة الموظفين عن استبيانات دورية.

2-4-3 مؤشرات العمليات التشغيلية

تعكس هذه المؤشرات مستوى كفاءة وفعالية العمليات اليومية داخل المؤسسة، ومن أهمها:

أ- نسبة الإنجاز اليومي: يقيس هذا المؤشر عدد المهام المنجزة فعلياً مقارنة بعدد المهام المخططة.

ب- كفاءة استخدام الموارد: يقيس هذا المؤشر مدى كفاءة الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة داخل المؤسسة والتي تشمل دراسة إستغلال المعدات والوقت والطاقات بشرية.

ج- وقت الدورة: يقيس هذا المؤشر المدة الزمنية الفعلية اللازمة لإتمام عملية إنتاجية ما أو تقديم خدمة معينة.

د- معدل العيوب أو الأخطاء: يقيس هذا المؤشر نسبة المنتجات التي بها عيوب أو بها أخطاء تشغيلية، ويكون ذلك مقارنة مع إجمالي الإنتاج أو العمليات.

هـ- سرعة الاستجابة للمشكلات: يقيس هذا المؤشر متوسط الزمن اللازم لمعالجة المشاكل التشغيلية واتخاذ الحلول والإجراءات التصحيحية.

2-4-4 مؤشرات المبيعات والتسويق

تهدف هذه المؤشرات إلى تقييم فعالية الأنشطة التجارية والتسويقية، ومن أبرزها:

أ- عدد العملاء الجدد: يقيس هذا المؤشر عدد العملاء والزبائن الذين تم استقطابهم خلال فترة زمنية محددة.

ب- معدل التحويل: يقيس هذا المؤشر نسبة العملاء المحتملين الذين يمكن تحويلهم إلى عملاء حقيقيين وفعالين.

ج- متوسط قيمة الصفقة: يقيس هذا المؤشر متوسط قيمة المبيعات المحققة في كل عملية بيع.

د- حجم المخزون المتاح: يقيس هذا المؤشر الكميات المتوفرة من المنتجات الجاهزة في المخازن.

هـ- نسبة تحقيق أهداف المبيعات: يقيس هذا المؤشر المبيعات الفعلية مقارنة بالأهداف المخططة.

2-4-5 مؤشرات رضا العملاء

تعكس هذه المؤشرات مستوى جودة الخدمات المقدمة ودرجة ولاء العملاء، وتشمل:

أ- زمن الاستجابة: يقيس هذا المؤشر الوقت الذي تستغرقه المؤسسة للرد على استفسارات وطلبات الزبائن.

ب- نسبة شكاوى العملاء المحلولة: يقيس هذا المؤشر معدل معالجة وحل الشكاوى بنجاح.

ج- معدل رضا العملاء: يتم قياسه عادة من خلال تقديم استبيانات واستطلاعات دورية.

د- معدل الاحتفاظ بالعملاء: يقيس هذا المؤشر نسبة ولاء العملاء وهم الذين استمروا في التعامل مع المؤسسة خلال فترة زمنية معينة.

2-4-6- مؤشرات إدارة المشاريع

تستخدم هذه المؤشرات لمتابعة تنفيذ المشاريع وضمان الالتزام بالخطط المعتمدة، ومن أهمها:

أ- نسبة التقدم في المشاريع: يقيس هذا المؤشر ويقارن بين نسبة الإنجاز الذي تم فعلا وبين نسبة الإنجاز المخطط.

ب- عدد المشاريع المكتملة: يقيس هذا المؤشر عدد المشاريع التي تم إنجازها فعلا خلال فترة زمنية محددة.

ج- معدل الالتزام بالميزانية: يقيس هذا المؤشر ويقارن بين التكاليف الفعلية للمشاريع وتكاليفها التقديرية.

د- مدة تأخر المشاريع: يقيس هذا المؤشر المدة مقاسة بعدد الأيام أو عدد الأسابيع التي تجاوز فيها إنجاز المشاريع مقارنة بالجدول الزمني المحدد.

2-4-7- مؤشرات جودة تقنية المعلومات

تهدف مؤشرات تقنية المعلومات إلى تقييم كفاءة الأنظمة المعلوماتية ودعمها للعمليات، وتشمل:

أ- مدة تعطل الأنظمة: يقيس هذا المؤشر الفترة الزمنية التي تكون فيها الأنظمة غير متاحة للاستخدام.

ب- زمن معالجة المشكلات التقنية: يقيس هذا المؤشر الوقت اللازم والمستغرق لإصلاح الأعطال التقنية.

ج- أداء الشبكة: يقيس هذا المؤشر سرعة وكفاءة الشبكة وزمن الاستجابة.

د- عدد الحوادث التقنية المبلغ عنها: يقيس هذا المؤشر عدد المشكلات التقنية المسجلة خلال فترة زمنية معينة.

2-4-8- مؤشرات إدارة المخزون وسلاسل التوريد

تستخدم مؤشرات إدارة المخزون وسلاسل التوريد لتقييم كفاءة إدارة المخزون وتدفق المواد، ومن أبرزها:

أ- معدل دوران المخزون: يقيس هذا المؤشر عدد مرات تجديد المخزون خلال فترة زمنية معينة.

ب- دقة المخزون: يقيس هذا المؤشر مدى تطابق الكميات المسجلة في الدفاتر مع المخزون الفعلي.

ج- زمن التسليم: يقيس هذا المؤشر المدة التي تستغرقها المؤسسة لتوصيل طلبات الزبائن.

د- نسبة المنتجات التالفة أو المفقودة: يقيس هذا المؤشر مدى كفاءة نظم التخزين والمراقبة

2-5-5- الصعوبات والتحديات في استخدام لوحة القيادة الإدارية

تواجه المؤسسات الاقتصادية عند اعتماد لوحة القيادة الإدارية مجموعة من الصعوبات والتحديات التي قد تحد من فعاليتها، ومن أبرز هذه الصعوبات نذكر ما يلي:

2-5-5-1- جودة البيانات

قد يؤدي اعتماد المؤسسات على بيانات غير دقيقة أو غير محدثة إلى اتخاذ قرارات خاطئة، مما ينعكس بالسلب على أداء المؤسسة. ويمكن الحل في تحسين آليات إدخال البيانات وضمان التحديث المستمر لها، مع اعتماد نظم رقابة تضمن مصداقيتها.

2-5-5-2- تفسير البيانات

قد يواجه المستخدمون صعوبة في فهم البيانات المعروضة، خاصة إذا كانت معقدة أو غير منظمة. ويمكن تجاوز هذه الإشكالية من خلال تبسيط طريقة العرض والاعتماد على الرسوم البيانية والمؤشرات البصرية التوضيحية.

2-5-5-3- تحديات التكامل

يعد ربط لوحة القيادة بمختلف أنظمة المؤسسة (المالية، المحاسبية، الموارد البشرية...) من العمليات المعقدة تقنيا. ويتم التغلب على ذلك باستخدام أدوات معلوماتية مرنة تدعم التكامل السلس بين الأنظمة المختلفة.

2-5-5-4- مقاومة التغيير

قد يبدي بعض الموظفين أو المديرين مقاومة لاعتماد النظام الجديد نتيجة الاعتياد على الأساليب التقليدية. ويعالج هذا التحدي من خلال توفير برامج تدريبية ودعم فني مستمر لتسهيل عملية التبني وتعزيز القبول.

3- لوحة القيادة الاستراتيجية

تعتبر لوحة القيادة الاستراتيجية أداة محورية في تحقيق نجاح المؤسسات الاقتصادية، إذ تساهم في توجيه الأنشطة والموارد نحو تحقيق الأهداف بعيدة المدى. كما يساهم تصميمها واستخدامها بشكل سليم في تعزيز فعالية التخطيط الاستراتيجي وضمان الاستمرارية والنجاح على المدى الطويل.

3-1- تعريف لوحة القيادة الاستراتيجية

تعرف لوحة القيادة الاستراتيجية بأنها "أداة رقمية تستخدم لمتابعة أداء المؤسسة على المستوى الاستراتيجي، مع التركيز على الأهداف طويلة الأجل والرؤية الشاملة".

كما تعرف لوحة القيادة الاستراتيجية بأنها "مجموعة مؤشرات تقيس مدى تقدم المؤسسة في تنفيذ استراتيجيتها، كما تساعد الإدارة العليا على اتخاذ قرارات مبنية على بيانات دقيقة وموثوقة".

ويتضح مما سبق أن لوحة القيادة الاستراتيجية تهدف إلى تجميع المعطيات الضرورية للسيطرة على تنفيذ الاستراتيجية على المدى الطويل نسبياً، وتستخدم أساساً من قبل الإدارة العليا من خلال متابعة مؤشرات مثل الحصة السوقية، التكاليف والأسعار، فائض الإنتاج، والاستثمارات.

كذلك يتضح من التعاريف أعلاه أن لوحة القيادة الاستراتيجية تركز على ثلاث دعائم أساسية:

3-1-1-1- دمج الأهداف ذات البعد الاستراتيجي

تمكن لوحة القيادة الاستراتيجية المسؤولين من قيادة وحداتهم التنظيمية (مصلحة، قسم أو دائرة) نحو الأهداف المسطرة، من خلال التحليل المستمر للأداء واتخاذ القرارات الملائمة.

3-1-2- الربط بين المؤشرات الآنية والمستقبلية

تعكس لوحة القيادة الاستراتيجية النتائج الآنية التكاليف التي تتحملها المؤسسة والإيرادات التي تحققها، في حين تظهر النتائج المستقبلية في فترات لاحقة. وتسمح المؤشرات المستقبلية بتفسير النتائج الحالية والتنبؤ بالأداء المستقبلي.

3-1-3- الجمع بين المؤشرات الكمية والنوعية

تساهم لوحة القيادة الاستراتيجية التي تقوم على الدمج بين المؤشرات الكمية والنوعية في تحقيق تقييم شامل وفعال لأنشطة المؤسسة ونتائجها.

3-2- أهداف لوحة القيادة الاستراتيجية

تتمثل الأهداف الرئيسية للوحة القيادة الاستراتيجية فيما يلي:

3-1-2-1- تحديد التوجه العام

تساهم لوحة القيادة الاستراتيجية في تحديد التوجه العام للمؤسسة من خلال متابعة مدى تحقيق الأهداف الاستراتيجية المرتبطة برؤية المؤسسة ورسالتها.

3-2-2- التقييم المستمر للأداء

تساهم لوحة القيادة الاستراتيجية في التقييم المستمر للأداء من خلال إجراء تقييم دوري وشامل للأداء التنظيمي على المستوى الكلي.

3-2-3- تحسين عملية اتخاذ القرار الاستراتيجي

تساهم لوحة القيادة الاستراتيجية في تحسين عملية اتخاذ القرار الاستراتيجي عبر توفير معلومات وبيانات موثوقة تدعم التخطيط الاستراتيجي وصنع القرار.

3-2-4- تعزيز التواصل الفعال

تساهم لوحة القيادة الاستراتيجية في تحسين مستوى الشفافية والتنسيق بين مختلف الأقسام والمستويات الإدارية داخل المؤسسة.

3-3- خصائص لوحة القيادة الاستراتيجية

تتميز لوحة القيادة الاستراتيجية بمجموعة من الخصائص التي تجعلها أداة فعالة في دعم الإدارة العليا، ومن أبرز هذه الخصائص نذكر ما يلي:

3-3-1- التركيز على الأهداف بعيدة المدى

تعكس لوحة القيادة الاستراتيجية الأداء العام للمؤسسة خلال فترات زمنية ممتدة، سواء كانت شهرية أو فصلية أو سنوية، بما ينسجم مع التوجهات الاستراتيجية طويلة الأجل.

3-3-2- تبسيط البيانات والمعلومات

تقدم لوحة القيادة الإستراتيجية رؤية شاملة ومركزة عن أداء المؤسسة، دون الخوض في التفاصيل التشغيلية الدقيقة مما يسهل عملية المتابعة واتخاذ القرار.

3-3-3- التوجه نحو المستقبل

تساهم لوحة القيادة الإستراتيجية في تحليل الاتجاهات العامة للأداء، كما تساعد في استشراف النتائج المستقبلية والتنبؤ بالتغيرات المحتملة.

3-3-4- القابلية للتخصيص

تتميز لوحة القيادة الإستراتيجية بإمكانية تكيفها وفق احتياجات المؤسسة أو حسب خصوصية الأقسام والوحدات التنظيمية المختلفة.

3-4- مكونات لوحة القيادة الاستراتيجية

تتكون لوحة القيادة الاستراتيجية من مجموعة من العناصر الأساسية التي تضمن فعاليتها، ويمكن تحديدها فيما يلي:

3-4-1- الرؤية والأهداف الاستراتيجية

تعرض الرؤية والأهداف الاستراتيجية في مقدمة لوحة القيادة الإستراتيجية بهدف تذكير المستخدمين بالتوجه العام للمؤسسة وأهدافها الاستراتيجية.

3-4-2- مؤشرات الأداء الرئيسية

تعكس مؤشرات الأداء الرئيسية مستوى أداء المؤسسة في مجالاتها الجوهرية، ومن أهمها:

أ- الجانب المالي: كتحديد معدل العائد على الاستثمار، وتحديد نسبة الربحية.

ب- جانب العملاء: كتحديد معدل نمو الحصة السوقية، ومعدل رضا العملاء.

ج- العمليات الداخلية: كوضع نسب لقياس سرعة تسليم المنتجات، ونسب قياس كفاءة الإنتاج.

د- التطوير والتعلم: وتتمثل في وضع معدلات لمستوى تدريب الموارد البشرية، ونسب الابتكار.

3-4-3- الرسوم البيانية والتوضيحية

تستخدم الرسوم البيانية والتوضيحية لعرض الاتجاهات العامة وتسهيل المقارنة بين الأداء الفعلي والأداء المستهدف.

3-4-4- التقارير التحليلية

عند وضع لوحة القيادة الاستراتيجية يجب أن تتضمن تقارير دورية تبرز النتائج المحققة وتوضح الانحرافات عن الأهداف المخططة.

3-4-5- أنظمة التنبيه

عند وضع لوحة القيادة الاستراتيجية يجب أن تتضمن إشعارات تلقائية تفعل عند تحقيق الأهداف أو عند ظهور انحرافات تتطلب التدخل الإداري.

3-5-1- كيفية تصميم لوحة القيادة الاستراتيجية الفعالة

يتطلب تصميم لوحة قيادة استراتيجية فعالة اتباع مجموعة من الخطوات الأساسية، من أهمها:

3-5-1-1- تحديد الأهداف الاستراتيجية بوضوح

عند تصميم لوحة القيادة الاستراتيجية يجب تحديد الأهداف الاستراتيجية بوضوح، وهي الأهداف التي يجب أن تكون دقيقة، قابلة للقياس، وقابلة للتحقيق.

3-5-2- اختيار مؤشرات الأداء المناسبة

عند تصميم لوحة القيادة الاستراتيجية يجب التركيز على المؤشرات التي تعكس الأداء الاستراتيجي الحقيقي للمؤسسة.

3-5-3- اعتماد تصميم مبسط وواضح

عند تصميم لوحة القيادة الاستراتيجية يجب عرض المعلومات بشكل منظم وسهل الفهم لتسهيل عملية التحليل واتخاذ القرار.

3-5-4- التحديث المستمر للبيانات

عند تصميم لوحة القيادة الاستراتيجية يجب ضمان دقة البيانات وحدثتها من أجل تعزيز موثوقية النتائج.

3-5-4- تحديد صلاحيات الوصول

عند تصميم لوحة القيادة الاستراتيجية يجب تمكين المستخدمين من الوصول إلى لوحة القيادة حسب مستوى المسؤولية الإدارية لكل فئة.

3-6-6- المؤشرات المستخدمة في لوحة القيادة الاستراتيجية

تعتمد لوحة القيادة الاستراتيجية على مجموعة من مؤشرات الأداء الرئيسية التي تهدف إلى قياس مدى تقدم المؤسسة في تحقيق أهدافها بعيدة المدى، مع التركيز على الأداء الكلي بدل التفاصيل التشغيلية اليومية بما يدعم قرارات الإدارة العليا.

3-6-1- المؤشرات المالية

من أبرز المؤشرات المالية التي يجب الإعتماد عليها عند إعداد وعرض لوحة القيادة الإستراتيجية نذكر:

أ- العائد على الاستثمار: يقيس هذا المؤشر العائد الذي تحققه المؤسسة مقارنة بحجم الاستثمارات.

ب- هامش الربح الصافي: يقيس هذا المؤشر نسبة الأرباح الصافية التي تحققها المؤسسة بعد خصم جميع التكاليف من إجمالي الإيرادات.

ج- نمو الإيرادات: يقيس هذا المؤشر معدل الزيادة السنوية في الإيرادات.

د- النفقات مقابل الإيرادات: يقارن هذا المؤشر التكاليف التشغيلية بالإيرادات الكلية.

هـ- القيمة الاقتصادية المضافة: يقيس هذا المؤشر صافي القيمة التي تحققها المؤسسة بعد تغطية تكاليف رأس المال.

3-6-2- مؤشرات العملاء والسوق

من أبرز مؤشرات العملاء والسوق التي يجب الإعتماد عليها عند إعداد وعرض لوحة القيادة الإستراتيجية نذكر:

أ- مستوى رضا العملاء: يقيس هذا المؤشر مدى رضا الزبائن عن جودة الخدمات والمنتجات المقدمة.

ب- معدل الاحتفاظ بالعملاء: يقيس هذا المؤشر نسبة العملاء الذين يستمرون في تعاملاتهم خلال فترة معينة مع المؤسسة.

ج- نمو الحصة السوقية مقارنة بالمنافسين: يقيس هذا المؤشر نسبة تغير الحصة السوقية للمؤسسة بالزيادة أو النقصان مقارنة بالمنافسين.

د- صافي نقاط الترويج: يقيس هذا المؤشر درجة ولاء الزبائن ودعمهم للمؤسسة.

هـ- معدل اكتساب عملاء جدد: يقيس هذا المؤشر عدد الزبائن الذين أصبحوا يتعاملون مع المؤسسة مقارنة بالعدد المخطط.

3-6-3- مؤشرات العمليات الداخلية

من أبرز مؤشرات العمليات الداخلية التي يجب الإعتماد عليها عند إعداد وعرض لوحة القيادة الإستراتيجية نذكر:

- أ- **كفاءة العمليات التشغيلية:** يقيس هذا المؤشر معدل العمليات التي قامت المؤسسة بتنفيذها بكفاءة وفعالية وفي الوقت المناسب.
- ب- **معدل تحقيق الأهداف التشغيلية:** يقيس هذا المؤشر نسبة الأهداف التشغيلية التي تم تحقيقها فعلا مقارنة مع الأهداف المخططة.
- ج- **وقت دورة العملية أو الخدمة:** يقيس هذا المؤشر الوقت الذي يتطلبه إكمال العمليات والخدمات المقدمة.
- د- **معدل الأخطاء أو العيوب:** يقيس هذا المؤشر عدد الأخطاء والعيوب التي تقع عند تنفيذ العمليات مقارنة بالعمليات الإجمالية.
- هـ- **معدل الالتزام بالجدول الزمنية:** يقيس هذا المؤشر معدل المشاريع التي تم إنجازها وتسليمها للزبائن في الوقت المطلوب.

3-6-4- مؤشرات التعلم والتطوير

من أبرز مؤشرات التعلم والتطوير التي يجب الإعتماد عليها عند إعداد وعرض لوحة القيادة الإستراتيجية نذكر:

- أ- **معدل تدريب الموظفين:** يقيس هذا المؤشر نسبة الموظفين الذين قامت المؤسسة بتوجيههم لتلقي تدريبات تحسين المستوى والمهارة خلال فترة زمنية معينة.
- ب- **نسبة الابتكار في المنتجات أو الخدمات:** يقيس هذا المؤشر عدد المنتجات والخدمات الجديدة والمتجددة التي قامت المؤسسة بعرضها في السوق مقارنة بالمنتجات الإجمالية.
- ج- **مستوى رضا الموظفين:** يقيس هذا المؤشر معدل رضا الموظفين عن ظروف العمل داخل المؤسسة.
- د- **معدل الاحتفاظ بالموارد البشرية:** يقيس هذا المؤشر معدل ونسبة الموظفين الذين يعملون في المؤسسة لفترة طويلة.
- هـ- **مستوى النضج التنظيمي:** يقيس هذا المؤشر مدى تقدم وتطور المؤسسة في تطبيق نظم وإجراءات العمل الحديثة.

3-6-5- مؤشرات النمو والتوسع

من أبرز مؤشرات النمو والتوسع التي يجب الإعتماد عليها عند إعداد وعرض لوحة القيادة الإستراتيجية نذكر:

- أ- **نمو الإيرادات في الأسواق الدولية:** يقيس هذا المؤشر مدى توسع حصة ومكانة المؤسسة في الأسواق الدولية.
- ب- **عدد الأسواق الجديدة المستهدفة:** يقيس هذا المؤشر عدد الأسواق الجديدة التي تمكنت المؤسسة من دخولها خلال فترة زمنية معينة.

ج- معدل توسع الفروع أو العمليات: يقيس هذا المؤشر عدد الفروع الجديدة التي تمكنت المؤسسة من افتتاحها.

د- معدل إنشاء الشراكات الجديدة: يقيس هذا المؤشر عدد الشراكات الجديدة التي تمكنت المؤسسة من تحقيقها لدعم توسعها في الأسواق المحلية والدولية.

3-6-6 مؤشرات الابتكار والاستدامة

من أبرز مؤشرات الابتكار والاستدامة التي يجب الإعتماد عليها عند إعداد وعرض لوحة القيادة الإستراتيجية نذكر:

أ- عدد الابتكارات الجديدة: يقيس هذا المؤشر عدد المنتجات والعمليات التي قامت المؤسسة بإختراعها وإبتكارها وقدمتها إلى الأسواق.

ب- مستوى الالتزام بمعايير الاستدامة البيئية والاجتماعية: يقيس هذا المؤشر مدى امتثال المؤسسة لمبادئ وشروط المسؤولية الاجتماعية والبيئية.

ج- تخفيض استهلاك الموارد الطبيعية: يقيس هذا المؤشر قدرة المؤسسة على تخفيض استخدام الموارد الطبيعية كالطاقة والمياه.

د- نسبة إعادة التدوير وإدارة النفايات بشكل مستدام: يقيس هذا المؤشر نسبة المواد التي قامت المؤسسة بإعادة تدويرها بشكل مستدام.

3-7-7 الصعوبات والتحديات في تطبيق لوحة القيادة الاستراتيجية

يواجه تطبيق لوحة القيادة الاستراتيجية في المؤسسات الإقتصادية مجموعة من الصعوبات والتحديات التي قد تحد من فعاليتها، ومن أبرز هذه الصعوبات نذكر ما يلي:

3-7-1- صعوبة اختيار مؤشرات الأداء المناسبة

قد يؤدي الإفراط في عدد المؤشرات إلى تشتيت انتباه متخذي القرار وإضعاف التركيز على القضايا الجوهرية. ويمكن الحل في انتقاء المؤشرات الأكثر ارتباط وتأثير في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة.

3-7-2- عدم تحديث البيانات بانتظام

إن الاعتماد على بيانات غير محدثة أو غير دقيقة قد يؤدي إلى اتخاذ قرارات استراتيجية خاطئة، الأمر الذي يستدعي توظيف أنظمة معلومات متطورة تضمن التحديث الآني والمستمر للبيانات.

3-7-3- مقاومة التغيير التنظيمي

قد تواجه المؤسسات الإقتصادية مقاومة من بعض الموظفين أو المديرين عند اعتماد لوحة القيادة الاستراتيجية، نتيجة الخوف من التغيير أو نقص الوعي بأهميتها. ويمكن تجاوز هذا التحدي من خلال توفير برامج تدريبية مكثفة، مع توضيح المنافع العملية التي تحققها اللوحة في تحسين الأداء.

3-7-4- تعقيد تصميم لوحة القيادة الإستراتيجية

يؤدي التعقيد الزائد في التصميم إلى صعوبة فهم المعلومات المعروضة مما يقلل من فعالية الأداة. لذلك ينصح باعتماد تصميم مبسط وواضح يركز على المؤشرات الأساسية دون تحميل المستخدم تفاصيل غير ضرورية.

3-8- الفرق بين لوحة القيادة الإدارية ولوحة القيادة الاستراتيجية

تعتبر كل من لوحة القيادة الإدارية ولوحة القيادة الاستراتيجية من الأدوات التحليلية الحديثة التي تعتمد على المؤسسات الاقتصادية لمتابعة الأداء ودعم اتخاذ القرار، غير أنهما تختلفان من حيث الأهداف، والفئات المستهدفة، ومستوى الاستخدام. ويمكن توضيح أهم أوجه الاختلاف بينهما كما هو موضح في الجدول الموالي:

المعيار	لوحة القيادة الإدارية	لوحة القيادة الإستراتيجية
الهدف	متابعة الأداء التشغيلي اليومي وتحسين كفاءة العمليات	متابعة مدى تحقيق الأهداف طويلة الأجل ومراقبة تنفيذ الرؤية الاستراتيجية
مجال الإستخدام	العمليات التفصيلية التشغيلية	الأداء والتنفيذ العام للمؤسسة
الفئات المستهدفة	مسؤولي أداء وتنفيذ العمليات.	الإدارة العليا و متخذي القرار الاستراتيجي.
التركيز الزمني	قصير الأجل	طويل الأجل
المؤشرات المستخدمة	نسب ومعدلات دقيقة وتفصيلية	نسب ومعدلات عامة وشاملة
التفاصيل المعروضة	دقيقة مرتبطة بالإجراءات اليومية والعمليات	ملخص عن الأداء العام
التقارير	تقارير يومية أو أسبوعية تركز على فعالية وكفاءة العمليات.	تقارير دورية على الإنجاز والتنفيذ الاستراتيجي.
المخرجات	قرارات إصلاح وتحسين العمليات التشغيلية.	قرارات توجيهية
الأدوات التقنية	أدوات ذكاء الأعمال وبرامج تشغيلية	أدوات وتحليلات متقدمة

المحور السادس: القياس المقارن

تمهيد

يعتبر القياس المقارن (Benchmarking) من المفاهيم الإدارية الحديثة التي برزت خلال القرن العشرين، وقد تبنته العديد من الشركات المحلية والدولية باعتباره أداة فعالة لتحسين الأداء وتعزيز القدرة التنافسية، حيث تعد شركة Xerox من أوائل الشركات الأمريكية التي طبقت هذا المفهوم على نطاق واسع بصورة علمية ومنهجية مضبوطة، ففي أواخر سبعينيات القرن الماضي سعت الشركة إلى تحليل أسباب تفوق الشركات اليابانية في مجال إنتاج آلات تصوير المستندات من حيث الجودة المرتفعة وانخفاض أسعار البيع وتكاليف الإنتاج مقارنة بمنتجات Xerox ولتحقيق ذلك قامت الشركة باقتناء آلات التصوير اليابانية وتفكيكها ودراستها بشكل تفصيلي مما مكنها من التعرف على مصادر قوة وكفاءة وانخفاض تكاليف منتجات الشركات اليابانية. وقد استثمرت Xerox نتائج هذا التحليل في تطوير منتجاتها وتحسين جودتها بشكل ملحوظ.

وعلى الرغم من أن تركيز الشركة في المرحلة الأولى كان منصب على مقارنة المنتجات، إلا أن نطاق القياس المقارن توسع لاحقا ليشمل إجراءات العمل، ووظائف العاملين، والأداء التنظيمي، ومستويات الإنتاجية، وقيمة العمل ككل. حيث توصلت الشركة بعد ذلك إلى أن البحث عن أفضل الممارسات لا يقتصر على نشاط محدد بل يشمل مختلف أنشطة المؤسسة بما في ذلك النشاط التسويقي.

كما تعد شركة Ford من الشركات الرائدة في تطبيق القياس المقارن، إذ واجهت منافسة قوية من شركات السيارات الأوروبية واليابانية ما دفعها إلى اعتماد أسلوب جديد في تطوير سيارتها Taurus فقد شكلت فرق عمل متعددة التخصصات ضمت خبراء من مختلف الوظائف إلى جانب ممثلين عن المستهلكين والموزعين، وقام هذا الفريق بدراسة الخصائص الأكثر تفضيل لدى المستهلكين في السيارات المنتجة عالميا، ثم جرى دمج الخصائص التي اعتبرها العملاء الأكثر أهمية في تصميم سيارة Taurus 400 ، الأمر الذي ساهم في تعزيز مكانتها التنافسية.

وفي الوقت الراهن تعتمد العديد من الشركات العالمية مثل IBM, General Motors, Motorola, Hewlett Packard على القياس المقارن بصورة منتظمة، حيث تكتفي بعض المؤسسات بمقارنة أدائها بأفضل الممارسات داخل نفس الصناعة، في حين تتجه مؤسسات أخرى إلى دراسة التجارب المتميزة عبر مختلف الصناعات.

وفي هذا الإطار يعتبر نهج شركة Motorola مثال متقدم إذ تعتمد تحليل شامل يتجاوز حدود التحليل التنافسي التقليدي، وتسعى ليس فقط إلى تحقيق التكافؤ مع المنافسين بل إلى التفوق عليهم.

1- مفهوم القياس المقارن

على الرغم من تعدد المصطلحات المستخدمة للدلالة على القياس المقارن مثل: القياس المرجعي، المقارنة المعيارية، المقارنة بالأفضل، المقارنة بالتميز، أو الاقتداء بالتجارب الناجحة، إلا أن هناك شبه إجماع حول جوهر هذا المفهوم والمتمثل في تحقيق التحسين من خلال التعلم من الآخرين.

وقد اختلف الباحثون في تعريف ووصف القياس المقارن إذ اعتبره بعضهم أداة، وأعتبره آخرون أسلوب أو طريقة أو عملية إدارية متكاملة، كما تنوعت وإختلفت تعريفاته حسب مجالات التطبيق والأهداف المستهدفة.

وتشير الدلائل والوقائع التاريخية إلى أن مصطلح القياس المقارن ارتبط بجهود الباحث Robert Camp، الذي ساهم في ترسيخ هذا المفهوم من خلال كتابه **Benchmarking: The Search for Industry Best Practices That Lead to Superior Performance**.

وقد عرف القياس المقارن بأنه "فن البحث المنهجي عن أسباب تفوق المؤسسات الأخرى في الأداء، والاستفادة من ممارساتها المتميزة لتحسين أداء المؤسسة المعنية".

كما عرف بأنه "تقنية وأسلوب منظم للتعلم من النماذج ذات الأداء المنفوق، سواء داخل المؤسسة نفسها أو في مؤسسات أخرى، من خلال إجراء مقارنات موضوعية وشرعية تهدف إلى التطوير المستمر وتحقيق التميز".

ومما سبق يمكن تعريف القياس المقارن (Benchmarking) بأنه عملية منهجية تهدف إلى قياس أداء المؤسسة ومقارنته بأفضل معايير الأداء المعتمدة لدى المؤسسات الرائدة في نفس المجال أو في مجالات مشابهة، مع توضيح كيفية تحديد هذه المعايير المرجعية وتطبيقها لقياس مستويات الأداء الفعلية، وإستخدام النتائج المتحصل عليها كأساس لصياغة الأهداف وبناء الاستراتيجيات وتطوير الممارسات الإدارية بما يساهم في تحسين الأداء المؤسسي وتعزيز القدرة التنافسية.

كما يتضح كذلك ومن خلال التعريفات المختلفة أعلاه أن القياس المقارن يتميز بعدة خصائص أساسية نذكر من أهمها:

- القياس المقارن عملية مستمرة ودورية لتقييم أداء المؤسسة أو أحد أنشطتها أو خدماتها، ولا يقتصر على مرحلة زمنية محددة بل يهدف إلى تحقيق التحسين المستمر؛
- يعتمد القياس المقارن على مقارنة الأداء الفعلي بأفضل النماذج والممارسات سواء داخل المؤسسة أو خارجها بما يسمح بتحديد فجوات الأداء بدقة؛
- يقوم القياس المقارن على تبادل الخبرات والمعلومات، وقد يتخذ شكل شراكة أو تعاون بين المؤسسات بما في ذلك المنافسون بهدف الارتقاء بمستويات الأداء.

2- أهمية القياس المقارن

تتجلى أهمية القياس المقارن في كونه أداة فعالة لترشيد النفقات والمصاريف وتحسين استخدام الموارد من خلال التعرف على مصادر الهدر والتكاليف المرتفعة مقارنة بالمؤسسات ذات الأداء المتفوق. كما يوفر هذا الأسلوب فرصة حقيقية للتعلم المستمر عبر نقل المعارف واكتساب الخبرات من المؤسسات الرائدة، الأمر الذي يساهم في تحديث نظم العمل وتجاوز الأساليب التقليدية، وإحداث تغيير إيجابي في الثقافة التنظيمية.

كما يمكن القياس المقارن المؤسسات من التوجه داخليا وخارجيا نحو أفضل نماذج الأداء والجودة، بما يساعد على تحقيق رضا العملاء الخارجيين وينعكس بالإيجاب على العاملين والموظفين باعتبارهم عملاء داخليين من خلال تحسين تدفق المعلومات ودعم القرارات الإدارية.

كما يساهم أسلوب القياس المقارن في تعزيز مشاركة العاملين وتمكينهم من المساهمة في اتخاذ القرارات وإيجاد الحلول المناسبة للمشكلات التشغيلية، إضافة إلى دعم تطبيق برامج الجودة وتحفيز القدرات الإبداعية والتجديدية لفرق العمل المسؤولة عن تحسين الأداء، وبذلك تتوسع فرص الابتكار لتشمل الاستفادة من تجارب جميع المؤسسات المشاركة في عمليات القياس المقارن، مع توفير نماذج سلوكية وتنظيمية تساعد على بلوغ مستويات أداء متميزة.

3- أهداف القياس المقارن

تلجأ المؤسسات إلى تطبيق القياس المقارن لتحقيق مجموعة من الأهداف الاستراتيجية نذكر من أبرزها النقاط التالية:

- ترشيد النفقات وتخفيض التكاليف من خلال مقارنة تكاليف الإنتاج أو تقديم الخدمات مع مؤسسات أخرى تؤدي نفس النشاط بكفاءة أعلى وتكلفة أقل؛

- تعزيز التعلم المستمر ونقل المعارف بما يسمح بتحديث نظم وأساليب العمل وإحداث تحول في الثقافة التنظيمية؛

- توجيه المؤسسة نحو أفضل ممارسات الأداء والجودة على المستويين الداخلي والخارجي، بما يدعم تحقيق رضا العملاء؛

- تنمية القدرات الإبداعية والتجديدية لفرق العمل وتوسيع آفاق الابتكار من خلال الاطلاع على تجارب المؤسسات الأخرى المشاركة في القياس المقارن؛

- تعزيز التعاون والمنافسة الإيجابية بين المؤسسات وتشجيع إدماج آليات السوق ضمن الاستراتيجيات الإدارية؛

- دعم الإدارة العليا في اتخاذ القرار من خلال الإجابة عن تساؤلات جوهرية مثل: أين تقف المؤسسة حاليا؟ وأين تسعى للوصول؟ وكيف يمكن تحقيق ذلك والمحافظة عليه؟؛

- إحداث تغيير في ثقافة المؤسسة باتجاه التركيز على حل المشكلات وتحسين الأداء وتحديد الأولويات وتحقيق الأهداف الاستراتيجية.

وفي هذا السياق والمنهج يلتقي القياس المقارن مع إدارة الجودة الشاملة في كونها يهدفان إلى التحسين المستمر، حيث يساهم القياس المقارن في تحديد نقاط الضعف وفرص التحسين مما يدعم جهود تطبيق مبادئ الجودة الشاملة وتحقيق التميز المؤسسي.

4- أسباب انتشار استخدام القياس المقارن

يعود التوسع في اعتماد وإستخدام أسلوب القياس المقارن (Benchmarking) من قبل المؤسسات إلى مجموعة من الأسباب الجوهرية التي جعلت منه أداة فعالة لتحسين الأداء وتعزيز التنافسية، ومن أبرز هذه الأسباب نذكر ما يلي:

4-1- أداة فعالة لإدخال التحسينات

يعتبر القياس المقارن وسيلة عملية لتبني وإستخدام العمليات والممارسات التي أثبتت نجاحها في مؤسسات أخرى، حيث يتيح للمديرين الاستفادة من التجارب الناجحة، مع العمل على تكيفها بما يتلائم مع طبيعة العمليات والثقافة التنظيمية السائدة داخل مؤسساتهم.

4-2- تسريع وتيرة التحسينات

يساعد القياس المقارن المؤسسات على إدخال وتحقيق التحسينات في وقت أقصر وبكفاءة أعلى من خلال الاستفادة المثلى من خبرات الآخرين، مما يقلل من الوقت والجهد اللازمين لتجريب حلول جديدة من الصفر.

4-3- تعزيز الأداء وتنمية الخبرة التراكمية

يساهم التعلم المنظم من المؤسسات ذات الأداء المتفوق في تنمية الخبرات التراكمية، ودعم القدرات التنافسية بما يمكن المؤسسات من مجاراة المنافسين أو التفوق عليهم في الأسواق التي تنشط فيها.

4-4- دعم تحقيق الأهداف والنتائج التنافسية

يعتمد القياس المقارن على التوجه الخارجي في تحليل المنافسين والأسواق والاستفادة من أفضل الممارسات العالمية، الأمر الذي يساهم في تطوير الأداء التنظيمي وتحقيق الأهداف الاستراتيجية المرتبطة بالتنافسية.

4-5- خلق قيمة مضافة للمؤسسة

يساعد القياس المقارن على تحديد فجوات الأداء والفروق الجوهرية بين المؤسسة ومنافسيها الأكثر تقدم وتطور، كما يعمل على تحفيز العاملين نحو الابتكار والتطوير واكتشاف الأفكار والممارسات الجديدة، مع تقييم إمكانية تطبيقها بما يحقق قيمة مضافة مستدامة.

5- أنواع القياس المقارن

يمكن تصنيف القياس المقارن حسب رؤية المؤسسات والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها إلى عدة أنواع رئيسية تتمثل فيما يلي:

5-1- القياس المقارن الداخلي

يطبق القياس المقارن الداخلي داخل المؤسسات الكبيرة التي تضم عدة فروع أو وحدات تنظيمية، حيث تتم مقارنة أداء إدارة أو وحدة معينة بأداء إدارات أو وحدات أخرى داخل نفس المؤسسة بهدف تحديد أفضل الممارسات الداخلية وتعميمها.

5-2- القياس المقارن الخارجي

يتم القياس المقارن الخارجي بين مؤسستين أو أكثر سواء كانت تمارس نفس النشاط أو أنشطة مختلفة، وقد تقتصر المقارنة على نشاط أو خدمة محددة أو تمتد لتشمل مؤسسات خارج حدود الدولة في حال عدم توفر نماذج متميزة محليا.

5-3- القياس المقارن التنافسي

يركز القياس المقارن التنافسي على مقارنة المؤسسة بمنافسيها المباشرين، ليس فقط من حيث المنتجات أو الخدمات بل أيضا من حيث أساليب العمل والاستراتيجيات التي يعتمدها المنافسون للحفاظ على مراكزهم التنافسية.

5-4- القياس المقارن التشغيلي

يهتم القياس المقارن التشغيلي بمقارنة الأنشطة والعمليات التشغيلية المتشابهة بين مؤسسات مختلفة بغض النظر عن طبيعة نشاطها، مثل مقارنة إجراءات حفظ السجلات أو أساليب التسيير الإداري بين مؤسسة صحية ومؤسسة فندقية.

5-5- القياس المقارن الاستراتيجي

يستخدم القياس المقارن الاستراتيجي عندما تسعى المؤسسات إلى تحسين أدائها الكلي على المدى الطويل من خلال دراسة الاستراتيجيات التي مكنت مؤسسات أخرى من تحقيق النجاح. ويتميز هذا النوع بصعوبة التطبيق وطول المدة اللازمة لتحقيق نتائجه، إذ غالبا ما يؤدي إلى تغييرات جذرية تشمل إعادة الهيكلة وإعادة تحديد الأهداف وإعادة هندسة العمليات وإعادة تصميم خطوط الإنتاج وتحديد الالتزامات التنافسية.

5-6- القياس المقارن الوظيفي

يتم القياس المقارن الوظيفي من خلال مقارنة الوظائف والأنشطة المماثلة بين مؤسسات تعمل في نفس المجال، بهدف تحسين الأداء الوظيفي وتطوير خطوات العمل واكتشاف الأساليب المبتكرة في إنجاز المهام، بما يحقق تحسين شامل للأداء في نطاق النشاط الذي تمارسه المؤسسة.

6- متطلبات تطبيق القياس المقارن

يتطلب التطبيق الفعال للقياس المقارن توفر مجموعة من الشروط الأساسية التي تضمن نجاحه وتحقيق أهدافه، ومن أهم هذه المتطلبات نذكر ما يلي:

6-1- التركيز على رضا العملاء

يركز أسلوب القياس المقارن على توجيه جهود المؤسسة نحو تحقيق مستويات مرتفعة من رضا العملاء، حيث لا يقتصر الهدف على تلبية المتطلبات الأساسية بل يمتد إلى تقديم منتجات أو خدمات ذات جودة عالية وتكلفة تنافسية، بما يعزز ولاء العملاء ويحسن صورة المؤسسة في السوق.

6-2- التزام ودعم القيادات الإدارية العليا

يعتبر التزام الإدارة العليا شرط جوهري لتطبيق القياس المقارن، لما يتطلبه من إدخال مفاهيم وأساليب عمل جديدة وتوفير الموارد اللازمة ودعم فرق العمل المكلفة بالتنفيذ.

6-3- توفر نظم معلومات وبيانات دقيقة

يعتمد القياس المقارن على المقارنة الموضوعية، وهو ما يستلزم وجود نظم معلومات فعالة وبيانات دقيقة وحديثة تسمح بقياس الأداء وتحديد الفجوات بشكل علمي وموثوق.

6-4- التجانس بين الوحدات محل المقارنة

يساهم التجانس النسبي بين الوحدات أو الأنشطة المقارنة في تحسين دقة النتائج وتقليل التحيزات، وضمان أن تكون الفروقات المسجلة ناتجة عن الأداء وليس عن اختلاف طبيعة الأنشطة.

6-5- ملائمة الثقافة التنظيمية

يتطلب القياس المقارن ثقافة تنظيمية داعمة للتعلم والانفتاح على التجارب الخارجية، وتشجع على التغيير وتقبل النقد البناء بما يسهل تبني أفضل الممارسات وتطبيقها.

7- مقومات نجاح القياس المقارن

يتوقف نجاح تطبيق القياس المقارن على توفر مجموعة من المقومات التنظيمية والإدارية، يتمثل أبرزها في العناصر التالية:

7-1- القيادة الواعية

يتطلب القياس المقارن قيادة إدارية تدرك أن التطوير لا يقتصر على مقارنة الأداء الحالي بالماضي، بل يمتد إلى مقارنة المؤسسة بالمؤسسات الرائدة في السوق، والإيمان بضرورة إحداث قفزات نوعية لمواكبة التغيرات السريعة في بيئة الأعمال.

7-2- الرغبة في التفوق التنافسي

تمثل الرغبة في التفوق على المنافسين دافع أساسي لتطبيق القياس المقارن، إذ لا يكفي السعي إلى التحسين التدريجي بل ينبغي استهداف الريادة والتميز.

3-7- القدرة على تحقيق السبق التنافسي

لا تكفي الرغبة في التفوق على المنافسين وحدها، بل يجب أن تمتلك المؤسسة القدرات التنظيمية والبشرية والتقنية التي تمكنها من استيعاب نتائج القياس المقارن وتحويلها إلى تحسينات فعلية.

4-7- تقبل التغيير والتحدي

يعتبر استعداد المؤسسة وقادتها لتقبل التغيير في الهياكل والأنظمة وأساليب العمل من المقومات الأساسية، إضافة إلى الاستعداد لمواجهة التحديات التنافسية والسعي إلى التفوق أو على الأقل محاكاة أفضل الممارسات.

5-7- الاستعانة بالمستشارين الخارجيين

قد يتطلب تطبيق القياس المقارن الاستعانة بخبراء أو مستشارين خارجيين للمساهمة في نقل المعرفة وتقديم الرؤى المتخصصة، وتوجيه المؤسسة في كيفية اقتباس وتكييف ممارسات التميز.

8- مهارات تطبيق القياس المقارن

إلى جانب المقومات التنظيمية يتطلب تطبيق القياس المقارن توفر مجموعة من المهارات لدى فرق العمل، والتي من أهمها:

1-8- مهارة التحليل

تعد القدرة على تحليل ممارسات المؤسسات الرائدة وتفسير أسباب تفوقها من الركائز الأساسية للتطبيق الناجح للقياس المقارن.

2-8- مهارة المرونة

تساعد المرونة الفكرية والتنظيمية على تكييف الممارسات المراد تطبيقها وإعتمادها بما يتلائم مع ظروف وإمكانات المؤسسة بدل نقلها بصورة حرفية.

3-8- مهارة ابتكار البدائل

تبرز أهمية مهارة ابتكار البدائل عندما لا تكون الممارسات المقتبسة مناسبة لبيئة المؤسسة، حيث يصبح من الضروري ابتكار بدائل تحقق نفس النتائج أو أفضل منها.

4-8- مهارة التفكير الخلاق

لا ينبغي أن يقتصر القياس المقارن على المحاكاة، بل يجب أن يكون منطلق للإبداع والتجديد بما يسمح للمؤسسة بتجاوز المنافسين وابتكار حلول مستقبلية.

5-8- مهارة الاستشراف المستقبلي

يساهم استشراف المستقبل في تعزيز القدرة التنافسية من خلال الاستعداد المبكر للتغيرات المتوقعة في الأسواق والتكنولوجيا قبل المنافسين.

9- أخلاقيات ومبادئ تطبيق القياس المقارن

ينبغي أن يمارس القياس المقارن في إطار أخلاقي يضمن تحقيق المنفعة المتبادلة ويحافظ على الثقة بين الأطراف المعنية. وقد حددت المؤسسات المهنية ومن بينها مراكز الخبرة الأمريكية في القياس المقارن، مجموعة من المبادئ الأساسية نذكر من أهمها:

9-1- مبدأ الشرعية

ينص مبدأ الشرعية على وجوب احترام القوانين والأنظمة، وتجنب أي ممارسات غير مشروعة مثل انتهاك الملكية الفكرية أو الحصول على معلومات سرية دون موافقة أصحابها.

9-2- مبدأ الثقة

يتمثل مبدأ الثقة في الحفاظ على سرية المعلومات المتبادلة وعدم مشاركتها مع أطراف أخرى إلا بموافقة الشركاء المعنيين.

9-3- مبدأ التبادل

يقوم مبدأ التبادل على أساس المعاملة بالمثل، بحيث يتم تبادل المعلومات من نفس النوع وبدرجة مماثلة من الشفافية بين الأطراف المشاركة.

9-4- مبدأ الاستخدام

يقتضي مبدأ الاستخدام وجوب استخدام المعلومات المستخلصة من القياس المقارن لأغراض تحسين العمليات الداخلية فقط، وعدم توظيفها في الدعاية أو التسويق.

9-5- مبدأ الاتصال الرسمي

يفرض مبدأ الاتصال الرسمي أن تتم الاتصالات الخاصة بالقياس المقارن عبر القنوات الإدارية الرسمية، وليس بشكل مباشر مع الوحدات أو الأفراد دون علم الإدارة.

9-6- مبدأ التعامل مع الطرف الثالث

يؤكد مبدأ التعامل مع الطرف الثالث على عدم الإفصاح عن أسماء المشاركين أو الشركاء أو تفاصيل الممارسات إلا بعد الحصول على موافقة جميع الأطراف المعنية.

10- خطوات التطبيق العملي للقياس المقارن

يتطلب التطبيق العملي للقياس المقارن اتباع منهجية منظمة تتكون من مجموعة مراحل مترابطة، تهدف إلى تشخيص فجوات الأداء وتحويل نتائج المقارنة إلى تحسينات فعلية. ويمكن تلخيص هذه المنهجية في سبع خطوات أساسية كما يلي:

10-1- تحديد النشاط أو العملية التي تحتاج إلى التحسين

تبدأ عملية القياس المقارن بتحديد النشاط الوظيفي أو العملية التي تعاني من ضعف في الأداء مقارنة بالمنافسين أو بالمؤسسات الرائدة، وتمثل هذه الخطوة حجر الأساس في العملية برمتها، إذ يترتب عليها توجيه الجهود والموارد والتكاليف اللاحقة، فكلما كان تشخيص مواطن القصور دقيق زادت فعالية الخطوات التالية وارتفعت فرص نجاح عملية التحسين.

10-2- تحديد معايير الأداء المتميز

بعد تحديد النشاط محل الدراسة يتم اختيار معايير أداء واضحة وقابلة للقياس بما يسمح بإجراء مقارنة موضوعية بين أداء المؤسسة وأداء المؤسسات المرجعية، وقد تشمل هذه المعايير مؤشرات كمية ومالية وتشغيلية مثل معدل دوران المخزون، تكاليف الترويج، عدد مرات تكرار الشراء، معدلات الأعطال والصيانة، حجم الإنتاج، أو مؤشرات الجودة والتكلفة والزمن.

10-3- تحديد المؤسسات ذات الأداء الأفضل

في هذه المرحلة تواجه الإدارة خيارين رئيسيين هما:

- المقارنة مع أفضل المنافسين في نفس الصناعة؛

- أو المقارنة مع مؤسسات رائدة في صناعات أخرى تتميز بممارسات متقدمة.

ويتميز الخيار الأول بسهولة المقارنة المباشرة، في حين يتيح الخيار الثاني الاستفادة من أفضل الممارسات عبر الصناعات رغم ما قد يرافقه من صعوبات في الحصول على البيانات.

ويمكن الحصول على المعلومات الخاصة بالمؤسسات المرجعية من عدة مصادر نذكر من بينها:

- العملاء، الموردون، الموزعون، الوسطاء؛

- المكاتب الاستشارية المتخصصة؛

- المؤتمرات والندوات المهنية والعلمية؛

- الدراسات والمقالات والتقارير الصحفية والمقابلات المنشورة مع مسؤولي المؤسسات.

10-4- جمع البيانات اللازمة

يتم التركيز في هذه المرحلة على جمع البيانات المرتبطة مباشرة بمعايير الأداء المحددة مسبقاً، سواء كانت بيانات داخلية أو خارجية، ويشترط في هذه البيانات أن تكون دقيقة، حديثة، وقابلة للمقارنة، حتى تعكس الفروق الحقيقية في الأداء بين المؤسسة محل الدراسة والمؤسسات المرجعية.

10-5- تحديد فجوة الأداء

يتم في هذه الخطوة تحليل نتائج المقارنة لتحديد فجوة الأداء بين المؤسسة المعنية والمؤسسات ذات الأداء الأفضل. وقد تكون هذه الفجوة:

- موجبة عندما يتفوق أداء المؤسسة على نظيراتها؛

- أو سالبة عندما يظهر قصور يستدعي التدخل واتخاذ إجراءات تصحيحية.

ويمثل تحديد حجم وطبيعة الفجوة أساس اتخاذ قرارات التحسين المناسبة.

10-6- تصميم برنامج سد فجوة الأداء

بالاعتماد على نتائج التحليل تقوم الإدارة بتصميم برنامج عملي يهدف إلى تقليص الفجوة أو القضاء عليها. ويتطلب ذلك وضع افتراضات مستقبلية وبناء سيناريوهات بديلة تأخذ بعين الاعتبار التغيرات المتوقعة في بيئة العمل.

ونظرا لتداخل عدة مجالات وظيفية في هذه المرحلة غالبا ما يستدعي الأمر تشكيل فرق متعددة التخصصات تضم خبراء في الإنتاج والتسويق والمالية والمبيعات والهندسة لضمان واقعية الحلول ودقتها.

10-7- تنفيذ البرنامج ومتابعة النتائج

لا تكتمل عملية القياس المقارن إلا بالتنفيذ الفعلي لبرامج التحسين مع المتابعة المستمرة للأداء المحقق. وتسمح هذه المتابعة بالكشف المبكر عن الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب بما يضمن تحقيق الأهداف المخططة وتعزيز التحسين المستمر.

المحور السابع: إعادة الهندسة

تمهيد

تنشط المؤسسات المعاصرة في بيئة أعمال تتسم بالديناميكية والتغير السريع، وهو ما فرض عليها البحث عن حلول وأساليب تسيير تمكنها من التكيف الفعال مع التحولات البيئية بما يضمن الاستمرارية وتحقيق النمو. ويعتبر توفر المؤسسات على مديرين وإطارات يمتلكون روح الإبداع وقادرين على استشراف التغيير وإدارته من العوامل الأساسية لمواجهة هذه التحديات، إلى جانب تبني أساليب حديثة في إحداث التغيير التنظيمي.

وفي هذا السياق برز مفهوم إعادة الهندسة (Business Process Reengineering) كأحد الآليات الإدارية التي اعتمدها المسيرون من أجل تكيف مؤسساتهم مع التغيرات المتسارعة في بيئة الأعمال، فقد أصبحت الأساليب التقليدية التي سادت في الفترات السابقة غير قادرة على تلبية متطلبات مؤسسات القرن الحادي والعشرين نظرا لاعتمادها على تحسينات تدريجية محدودة لا تستجيب لمستويات المنافسة الحالية، ومن ثم باتت الحاجة ملحة إلى إحداث تغيير جذري في كيفية أداء الأنشطة والعمليات بهدف تحقيق تحسينات جوهرية في الأداء، لا سيما من حيث السرعة والتكلفة والجودة ومستوى الخدمة. وتسعى إعادة الهندسة إلى معالجة الفجوة بين النتائج المستهدفة والنتائج المحققة فعلا، بما يسمح بالاستغلال الأمثل للطاقات والموارد ورفع مستويات الكفاءة والفعالية في مختلف الأنشطة، وقد دفعت طبيعة البيئة التنافسية المتمسمة بشدة التغير وحدة المنافسة العديد من المؤسسات العالمية إلى مراجعة توجهاتها الاستراتيجية السابقة واعتماد استراتيجيات جديدة أكثر مرونة وابتكارا.

1- ماهية إعادة الهندسة

ظهر مفهوم إعادة الهندسة أو الهندرة في بداية تسعينيات القرن الماضي وبالتحديد سنة 1992 من خلال كتاب Reengineering the Corporation للباحثين Michael Hammer و James Champy ومنذ ذلك الحين أحدث هذا المفهوم تحول جذري في الفكر الإداري لما يحمله من أفكار غير تقليدية ودعوة صريحة إلى إعادة النظر بصورة جذرية في الأنشطة والإجراءات والاستراتيجيات التي تقوم عليها المؤسسات المعاصرة.

وقد وجدت العديد من المؤسسات نفسها أمام ضرورة البحث عن تحولات استراتيجية عميقة تجاوزت الأساليب التقليدية مثل التوسع الأفقي أو الرأسي، أو مجرد استبدال التقنيات لتشمل إدخال خدمات جديدة أو الاستغناء عن أخرى وتحسين الإنتاجية، بالإضافة إلى إعادة النظر في المؤسسة ككل باعتبارها نظام متكامل يخضع لعملية مراجعة وإعادة تصميم مستمرة.

وقبل تحديد مفهوم إعادة الهندسة يجدر بنا توضيح معنى مصطلح "الهندرة"، وهو مصطلح عربي حديث مركب من كلمتي الهندسة والإدارة، ويُعد ترجمة لمفهوم Business Reengineering أو Business Process Reengineering ولا يقصد به الهندسة الإدارية بالمعنى الحرفي بل إعادة

التصميم الجذري للعمليات والنظم الإدارية المرافقة لأنشطة المؤسسة، كما تؤكد ذلك الأدبيات النظرية والتطبيقية.

وتعد إعادة الهندسة من أهم الأساليب الداعمة لنجاح التغيير التنظيمي، إذ تقوم على إحداث تغييرات جذرية في طريقة أداء الأعمال وليس مجرد تحسينات جزئية بهدف تحقيق ففزات نوعية في الأداء على مختلف المستويات، بما يؤدي إلى تحسين المردودية وحسن استغلال الموارد المتاحة.

وقد عرفها Hammer و Champy بأنها "إعادة التفكير الأساسي وإعادة التصميم الجذري للعمليات الرئيسية في المؤسسة، من أجل تحقيق تحسينات جوهرية في مقاييس الأداء المعاصرة مثل التكلفة، والجودة، والخدمة، والسرعة".

كما عرفت إعادة الهندسة على أنها "عملية إعادة اكتشاف شاملة للمؤسسة وتقوم على تغيير التوجهات الكلية للعاملين، وإحلال مفاهيم وممارسات تنظيمية جديدة محل الأساليب التقليدية، بما يدعم الابتكار والتجديد المستمر".

ومما سبق يتضح أن إعادة الهندسة تركز على إعادة تنظيم عميقة لخلق القيمة داخل المؤسسة، من خلال التركيز على الزبون، وإدارة العمليات بكفاءة، والاستغلال الذكي لتكنولوجيات المعلومات والاتصال، مع الاعتماد على موارد بشرية مؤهلة. وتمثل هذه العناصر مجتمعة نقطة انطلاق أساسية لتمكين المؤسسة من تحقيق أهداف استراتيجية طموحة وتعزيز قدرتها التنافسية.

كذلك يمكن استنتاج مما سبق أيضا مجموعة من العناصر الجوهرية التي تشكل عملية إعادة الهندسة داخل المؤسسات، وتشمل ما يلي:

- طريقة جديدة للتفكير تقوم على تبني رؤى غير تقليدية لإعادة النظر في العمليات والإجراءات؛
- إعادة تصميم العمليات وإعادة هيكلة الأنشطة والإجراءات الأساسية بشكل جذري لتحقيق أفضل النتائج؛
- الابتكار والتجديد وإدخال أفكار وأساليب جديدة لتعزيز الفعالية والإبداع في العمل؛
- التحسين الجذري وتحسين الأداء بشكل شامل وعميق يتجاوز التحسينات الجزئية المعتادة.

وعليه يمكن اعتبار إعادة الهندسة وتعريفها بأنها نموذج إداري متكامل يضم آليات وأدوات لتحسين أسلوب تشغيل المؤسسات، وهو يساهم في تعزيز قدرات المديرين في مواجهة المنافسة من خلال صياغة رؤى ورسالة جديدة، واقتراح وتطبيق استراتيجيات فعالة تحقق أهداف المؤسسة.

2- أهداف إعادة الهندسة

لقد أحدثت إعادة الهندسة تحولاً جوهرياً في ممارسات المؤسسات، إذ تهدف إلى نقل المؤسسة من وضع حالي إلى وضع أفضل عبر تحسينات جوهرية في الأداء. ويمكن تلخيص أبرز أهدافها فيما يلي:

- تحقيق تغيير جذري في الأداء وتنظيم الأعمال بما يتوافق مع احتياجات العملاء وأهداف المؤسسة؛
- التركيز على العملاء وفهم رغباتهم وإعادة تصميم العمليات لتلبيتها بدقة؛

- زيادة سرعة الأداء وتوفير المعلومات اللازمة في الوقت المناسب لدعم اتخاذ القرار السريع؛
 - تحقيق الجودة وتحسين منتجات وخدمات المؤسسة لتلبية المعايير المطلوبة ورضا العملاء؛
 - تخفيض التكاليف بإزالة العمليات غير المضافة للقيمة وترشيد الموارد لتحسين الكفاءة الاقتصادية؛
 - التفوق على المنافسين من خلال الاستغلال الأمثل للموارد وتحسين العمليات بما يعزز الميزة التنافسية.
- وبشكل عام تهدف إعادة الهندسة إلى ربط وتكامل العمليات بشكل سلس وتحقيق تحسين الأداء على مستويات متعددة، وذلك عبر مجموعة من المبادئ الأساسية:
- التركيز على النتائج بدل التركيز على المهام؛
 - التركيز على النقاط الأكثر تأثيراً ومنطقية في سير العمليات؛
 - ترتيب العمليات بشكل متسلسل ومنظم يوضح الأنشطة المتوازية والمتصلة؛
 - إزالة أو دمج الأنشطة والمهام غير الضرورية لزيادة الكفاءة؛
 - القضاء على العوائق بين فرق العمل وتعزيز التعاون بينها؛
 - تحويل الوظائف من مهام بسيطة إلى متعددة الأبعاد لزيادة مهارات العاملين؛
 - تسريع إنجاز الخدمات وتحقيق قيمة مضافة مع القدرة على مواجهة التغيرات بفاعلية؛
 - تعزيز المرونة التشغيلية وزيادة القدرة التنافسية للمؤسسة؛
 - استخدام تكنولوجيات حديثة لتحسين سرعة وكفاءة العمل وجودة الخدمات؛
 - تطبيق التحسين المستمر في العمليات والمخرجات لضمان التطوير الدائم.

3- أهمية إعادة الهندسة

- تكتسب إعادة الهندسة أهميتها من قدرتها على تحويل مستوى ومكانة المؤسسات وتحسين أدائها بشكل جذري، ويمكن تلخيص أهمية اعتماد المؤسسات لهذا الأسلوب في النقاط التالية:
- تجنب الفوضى والارتباك من خلال دمج الوظائف المتخصصة في مكان واحد، مما يقلل التكاليف ويختصر الوقت اللازم لأداء الأعمال؛
 - تعزيز التعاون بين فرق العمل ودمج المهام البسيطة في عمليات مركبة تقوم بها فرق متكاملة، ما يرسخ قيم العمل الجماعي؛
 - تحفيز الإبداع والابتكار وتمكين العاملين، وتشجيع المبادرات الفردية في تحسين الأداء؛
 - تبسيط الهيكل التنظيمي والانتقال من التنظيم الهرمي التقليدي إلى تنظيم أفقي يركز على العمليات، مما يمنح العاملين القدرة على اتخاذ القرار؛

- تغيير الثقافة التنظيمية وتركيز إدارة المؤسسة على العملاء بدل التركيز على الرؤساء، ما يعزز التفكير الاستراتيجي؛
- تنمية المهارات البشرية من خلال تعليم الموظفين وإعادة تدريبهم لتطوير قدراتهم وصقل مهاراتهم وتوسيع مداركهم؛
- اعتماد أنظمة مكافآت قائمة على النتائج بدل الأنظمة القائمة على المكافآت التقليدية المبنية على الوقت، مع تعزيز المكافآت الجماعية لفرق العمل.
- استحداث تقنيات وأساليب عمل جديدة، وإدخال أدوات وتقنيات حديثة لتحسين جودة المنتجات والخدمات.

4- مبادئ إعادة الهندسة

تقوم إعادة الهندسة على مجموعة من المبادئ التي تشمل كافة نواحي النظام الإداري للمؤسسة، وتتمثل هذه المبادئ في:

- تحديد واضح لأهداف المؤسسة واستراتيجياتها؛
- إعادة التفكير في الوضع الحالي وتحليل نقاط القوة والضعف؛
- التركيز على العمليات بدل التركيز على الوظائف الفردية؛
- شمول إعادة الهندسة لكامل عناصر المؤسسة كالعمليات، النظم، السياسات، والهيكل التنظيمية؛
- جمع البيانات والمعلومات اللازمة لاتخاذ قرارات دقيقة وموضوعية؛
- الاستخدام الأمثل للأدوات الإدارية لضمان دقة المعلومات والنتائج.

5- المحاور الرئيسية لإعادة الهندسة

يشمل برنامج إعادة الهندسة مجموعة من المحاور الأساسية التي تساعد في تحسين الأداء العام للمؤسسة، وهي:

1-5 العمليات المتعلقة بمجال عمل محدد

تمثل العمليات الأساسية العنصر المحوري لإعادة الهندسة، إذ تؤثر بشكل مباشر على القيمة المضافة من وجهة نظر العملاء. وتشمل العمليات التي غالباً ما يتم إعادة هندستها:

- تطوير نوعية وجودة المنتجات؛
- تنفيذ شروط وأوامر الشراء؛
- تحديث اليات التصنيع وعمليات التشغيل؛
- تطوير سلسلة الإمدادات والتوزيع والنقل؛
- تطوير مهام ووظائف التسويق والمبيعات.

- تحسين خدمة العملاء المقدمة.

2-5- الأنشطة المحققة للقيمة المضافة

وهي الأنشطة التي تضيف قيمة حقيقية للعميل وتشجعه على الاستثمار في المنتجات أو الخدمات. وتنقسم عادة إلى:

- أنشطة ووظائف محققة للقيمة مباشرة؛

- أنشطة المناولة والتعاملات اليومية التي تنقل مكونات العمل عبر حدود الوظائف المختلفة؛

- أنشطة الرقابة والمتابعة التي تضمن مراقبة وضمان فعالية أنشطة المناولة.

3-5- العمليات الاستراتيجية

تركز إعادة الهندسة على إعادة تصميم العمليات الضرورية لتحقيق الأهداف الاستراتيجية ورؤية المؤسسة المستقبلية.

4-5- النظم والهيكل التنظيمية

تعمل إعادة الهندسة على تحقيق توافق البنية الأساسية (النظم، السياسات، والهيكل) مع العمليات المعاد تصميمها مثل:

- مراجعة نظم تشغيل البيانات بما يتوافق مع العملية الجديدة؛

- إعادة تصميم السياسات والإجراءات لضمان دعم العملية الجديدة؛

- إعادة تشكيل الهياكل التنظيمية لتصبح مرنة ومعتمدة على فرق العمل متعددة الوظائف.

5-5- المثالية في تدفق العمل والإنتاجية

تهدف إعادة الهندسة إلى تحقيق تناسق وتناغم بين العمليات المختلفة، بما يضمن إنتاجية عالية وجودة مرتفعة للمنتجات والخدمات.

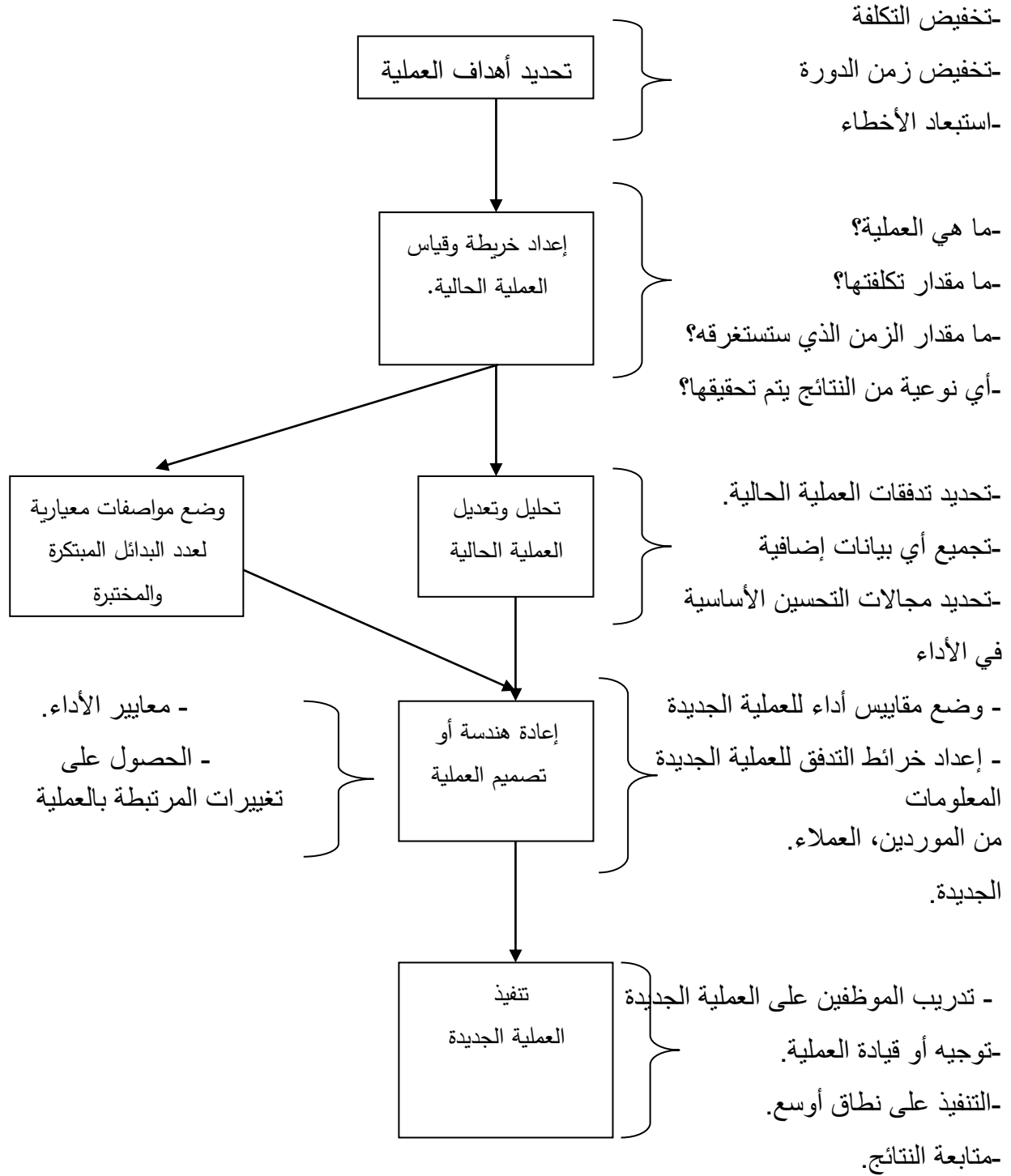
6-5- إعادة التصميم بشكل جذري وسريع

يستهدف برنامج إعادة الهندسة تحقيق أعلى مستوى أداء من خلال إعادة تصميم العمليات بشكل كلي، مما يسمح للمؤسسة بتحقيق النتائج المرجوة في وقت مناسب.

6- المراحل الرئيسية لإعادة الهندسة

تمر عملية إعادة الهندسة بعدة مراحل أساسية تمكن المؤسسة من التخطيط الجيد والإعداد المنهجي لضمان نجاح البرنامج. وتختلف تسميات المراحل وتفصيلها بين المفكرين والباحثين، إلا أن هناك اتفاق نسبي على المراحل الرئيسية التالية كما يوضحها الشكل التالي:

مراحل و خطوات إعادة الهندسة



يتضح لنا من خلال الشكل أعلاه أن عملية إعادة الهندسة تمر بعدة مراحل أساسية تمكن المؤسسة من التخطيط الجيد وتنفيذ التغيير بشكل فعال، وتساعد على تحسين الأداء الكلي للعمليات والموارد. ويمكن تلخيص هذه المراحل كما يلي:

6-1- تحديد متطلبات العملاء وأهداف العملية

في هذه المرحلة تسعى المؤسسة إلى فهم توقعات العملاء وتحديد موقع العمليات الحالي ومدى تلبيتها لهذه المتطلبات. ويكون ذلك من خلال الإستعانة ببحوث رضا العملاء واستطلاعات الرأي لتحديد المجالات التي تحتاج إلى تحسين.

وتتمثل أهمية هذه المرحلة في:

- زيادة الإنتاجية وتحقيق انسياب العمليات؛
- تعظيم عوائد الملاك من خلال الابتكار في تنفيذ المهام؛
- رفع جودة النتائج وكفاءتها؛
- إزالة المستويات الإدارية أو الأنشطة غير الضرورية؛
- تحسين وظائف وعمليات المؤسسة بشكل متكامل.

6-2- إعداد خريطة للعملية الحالية وقياس الأداء

يتم في هذه المرحلة رسم خرائط العمليات الحالية وإعطاء مسميات واضحة لكل عملية لفهم تسلسل الأنشطة وتدققها، بداية من استلام المدخلات حتى تسليم المخرجات. ويشمل ذلك عمليات الشراء، التخزين، التصنيع، البيع، وغيرها.

وتتمثل أهمية هذه المرحلة في:

- التعرف على نقاط القصور والازدواجية في العمليات؛
- قياس الأداء مقارنة بأفضل الممارسات من خلال القياس المقارن؛
- تحديد الخطوات التي تحتاج إلى تحسين أو حذفها.

6-3- تحليل وتعديل العملية الحالية (التحليل الداخلي)

في هذه المرحلة يتم تحليل العمليات الحالية وتحديد التغييرات المطلوبة لتحقيق الأداء الأمثل. ويشمل ذلك:

- تشكيل فرق عمل متعددة الوظائف لتقديم مقترحات تحسين مبتكرة؛
- تحديد الأنشطة وأولوياتها، والوقت اللازم لكل منها، وتوزيع المسؤوليات؛
- إعادة هندسة تكنولوجيا المعلومات المرتبطة بالعمليات لتجنب التكرار وزيادة كفاءة البيانات.

وتتمثل أهمية هذه المرحلة في:

- زيادة سرعة تنفيذ وأداء العمليات؛
- اختصار عدد خطوات أي العملية؛

- استبعاد الخطوات غير المضافة للقيمة أو المرتفعة التكاليف؛
- رفع جودة الأداء وتحقيق التكامل بين الخطوات.

4-6- إعادة تصميم أو بناء العمليات

تستند هذه المرحلة إلى نتائج التحليل والتعديل لإعادة تصميم العمليات بشكل جذري لتحقيق الأداء المثالي. ويعتمد ذلك على:

- استخدام التكنولوجيا الحديثة وتكنولوجيا المعلومات؛
- توظيف التفكير الابتكاري لتقديم حلول أسرع وأدق؛
- تعديل الهياكل التنظيمية لتصبح قليلة المستويات وواسعة نطاق الإشراف؛
- تعزيز القدرات السلوكية للموظفين مثل: الاتصال، الإقناع، الالتزام، والتدريب المستمر.

5-6- تنفيذ العمليات الجديدة (التطبيق والمتابعة)

نجاح إعادة الهندسة يعتمد على تنفيذ العمليات الجديدة بشكل محكم ومتابعتها بانتظام، ويشمل ذلك:

- تطبيق العمليات أولاً على نطاق محدود لتقليل الأخطاء؛
- إجراء اختبارات ومحاولات استكشاف للمدخلات الجديدة؛
- متابعة مؤشرات الأداء وتحسين العمليات باستمرار؛
- إعادة تدريب الموظفين بشكل مكثف لضمان فهمهم وملائمتهم للتغيير.

إن اعتماد المؤسسات على تطبيق ومتابعة العمليات الجديدة بشكل دوري يسمح بتحسين كفاءة وفعالية إعادة الهندسة، كما يساهم في التأكد من جودة وكفاءة الممارسات الإدارية الجديدة. ويكون ذلك من خلال التأكد من النقاط التالية:

- مدى سير العمليات الجديدة بنجاح ومدى كفاءتها؛
- فهم الموظفين للعمليات الجديدة بشكل صحيح؛
- تحديد ومعالجة نقاط الاختناق أو الأخطاء؛
- قياس مدى تحقيق السرعة والكفاءة وانخفاض التكاليف؛
- تحسين مستوى رضا العملاء وتعزيز القيمة المقدمة لهم.

قد تستمر عملية إعادة الهندسة لعدة أشهر أو سنوات حسب حجم التغيير، مع ملاحظة أن بعض الموظفين قد يتم نقلهم أو إعادة هيكلة مناصبهم بعد التدريب والتكيف مع النظام الجديد.

7- عوامل نجاح عملية إعادة الهندسة

تعتمد فعالية برامج إعادة الهندسة على مجموعة من العوامل الأساسية، أهمها:

1-7- القوى الدافعة الخارجية

تتمثل القوى الدافعة الخارجية في شعور إدارة المؤسسة بحتمية التغيير للتكيف مع المتغيرات البيئية والمنافسة المتزايدة.

2-7- مساندة ومشاركة العاملين

يتمثل هذا العامل في إشراك الموظفين والعمال الأكثر تأثر بعملية التغيير في إعادة الهندسة، بما يعزز التعاون ويزيد من فرص نجاحها.

3-7- المعرفة بحاجيات العملاء

يتطلب نجاح عملية إعادة الهندسة بناء برامج على أساس فهم متطلبات العملاء ما يضمن تلبية رغباتهم وزيادة جاذبية المنتجات والخدمات.

4-7- الدعم من الجهات الاستشارية

يجب على المؤسسة التي تستخدم إعادة الهندسة الاستعانة بمستشارين خارجيين ذوي خبرة لتقديم حلول فعالة ومساعدة الفرق الداخلية في التنفيذ.

5-7- فرق عمل متكاملة ومدربة

من عوامل نجاح عملية إعادة الهندسة أيضا يجب تشكيل فرق تضم مهنيين من جميع الإدارات الرئيسية المتأثرة لضمان نجاح العملية وكفاءتها.

6-7- الاعتماد على الموارد البشرية ونظم المعلومات

يعتمد نجاح إعادة الهندسة على تحسين إدارة الموارد البشرية وتكنولوجيا المعلومات بما يدعم تنفيذ برامج إعادة الهندسة بكفاءة.

كذلك هناك مقومات أخرى يجب توفرها في المؤسسات لنجاح برامج إعادة الهندسة، والتي منها:

- تبادل المعلومات بشفافية؛

- دعم أهداف ورسالة المؤسسة؛

- القيادة الرشيدة التي تتميز بالمرونة والفعالية؛

- تخفيض التكاليف وتقليل الهدر؛

- الاستخدام الأمثل للتكنولوجيا.

8- نتائج إعادة الهندسة على شكل المؤسسات

ينتج عن إعادة الهندسة مجموعة من النتائج والتي يمكن تلخيصها في أربعة جوانب وهي:

8-1- الجوانب الفنية

تتمثل نتائج الجوانب الفنية لإعادة الهندسة في تحسين العمليات الأساسية لإنتاج المنتجات أو تقديم الخدمات.

8-2- الجوانب التنظيمية

تتمثل نتائج الجوانب التنظيمية لإعادة الهندسة في إعادة تصميم طرق وأساليب العمل والهياكل التنظيمية لتكون أكثر مرونة وكفاءة.

8-3- الجوانب السلوكية

تتمثل نتائج الجوانب السلوكية لإعادة الهندسة في تحسين قدرات العاملين والمديرين، وزيادة روح الفريق والمبادرة.

8-4- بيئة ومناخ العمل

تتمثل نتائج إعادة الهندسة على جانب بيئة ومناخ العمل في تعزيز الثقافة التنظيمية المشتركة والقيم المؤسسية، وتقليل المركزية في اتخاذ القرارات.

9- حالات عملية ناجحة لإعادة الهندسة

يتمثل الهدف الأساسي من هذا العنصر في محاولة فهم كيفية تطبيق المؤسسات لإعادة الهندسة وكيفية الاستفادة منها:

9-1- شركة Amoco

9-1-1- المشكلة: بيروقراطية عالية في عملية موازنة الضبط، تستلزم 750 عامل وتستغرق وقت طويل.

9-1-2- الحل: تشكيل فريق عمل من 20 شخص لتشخيص العمليات واستخدام "جماعات التركيز المدارة" للاستماع لمقترحات الموظفين.

9-1-3- المنفعة المحققة: تقليص عدد العمال إلى 250 وتحقيق دورة موازنة في 3-4 أشهر مع تقليل إعادة المراجعة.

9-2- شركة Ford

9-2-1- المشكلة: عملية حسابات الدفع تستغرق وقت طويل وتتطلب 5000 عامل بسبب عدم تطابق الوثائق بين الشراء والاستلام والمحاسبة.

9-2-2- الحل: إعادة تصميم العملية بالمعالجة بدون فاتورة وربط الشراء والاستلام والمحاسبة إلكترونياً.

9-2-3- المنفعة المحققة: تخفيض القوى العاملة بنسبة 75%، وتقليل الوقت المستغرق، وزيادة الدقة المالية، وتحسين السرعة والكفاءة.

9-3- شركة GTE

9-3-1- المشكلة: عملية الصيانة والتصلّيح تستغرق ساعات بسبب تعدد المراحل وغياب التنسيق.

9-3-2- الحل: تعيين "مندوب العناية بالعملاء" ليقوم بالتصلّيح من البداية للنهاية والتنسيق مع الفنيين.

9-3-3- المنفعة المحققة: تقليل زمن التصلّيح من ساعات إلى دقائق، ورفع نسبة المشكلات المحلولة من 5% إلى 40%، وزيادة رضا العملاء.

9-4- جامعة Sheffield

9-4-1- المشكلة: تعقيد الإجراءات في مكتب خريجي الجامعة وتأخر إصدار الوثائق.

9-4-2- الحل: إعادة هيكلة المكتب، وتطوير نظام معلومات مركزي، وتشكيل فريق عمل، واستشارة الطلاب.

9-4-3- المنفعة المحققة: رضا الطلاب وتقليل الوقت والجهد والتكاليف، وتحقيق سرعة وكفاءة الأداء خلال 6 أشهر فقط.

المحور الثامن: بطاقة الأداء المتوازن

تمهيد

تسعى المؤسسات الإقتصادية في بيئة الأعمال الحديثة باستمرار إلى تغيير سياساتها الاستراتيجية لتحقيق أهدافها المستقبلية، ويتطلب هذا التغيير اتخاذ إجراءات وقرارات إدارية تعتمد في الغالب على مرحلة أساسية تتمثل في قياس وتقييم الأداء لما له من أهمية بالغة، إذ أن القدرة على تقييم الأداء تعتبر المؤشر الأساسي للقدرة على إدارته والتحكم فيه.

وتبرز هنا أدوات مراقبة التسيير الحديثة وعلى رأسها بطاقة الأداء المتوازن (Balanced Scorecard)، التي تعد أداة فعالة لتطوير الأداء وقياس مستوى التقدم نحو تحقيق الأهداف الاستراتيجية. وقد قامت العديد من المؤسسات في العالم بتكييف هذه الأداة وفق بيئتها الداخلية والخارجية لضمان تكامل الأداء مع أهدافها الاستراتيجية.

وقد حظيت بطاقة الأداء المتوازن باهتمام واسع في الأوساط الأكاديمية والتطبيقية في الدول الصناعية لقدرتها على تقديم الرؤية الشاملة والمتوازنة للأداء المؤسسي، وربط الأداء الفعلي بالمؤشرات الاستراتيجية، وكذلك تمكين الإدارة من اتخاذ قرارات قائمة على معلومات دقيقة ومتعددة الأبعاد.

ويتميز نظام بطاقة الأداء المتوازن بأنه متعدد الأبعاد، ويحتوي كل بعد على مقاييس مستمدة من الرؤية الاستراتيجية للمؤسسة، ففي المؤسسات الهادفة للربح عادة ما يعطى البعد المالي الأهمية الأكبر، أما في المؤسسات غير الهادفة للربح فيعطى البعد المالي أهمية أقل مقارنة بأبعاد أخرى مثل العملاء أو العمليات الداخلية أو التعلم والنمو.

1- ما هي بطاقة الأداء المتوازن

حظيت بطاقة الأداء المتوازن باهتمام متزايد في الوسطين الأكاديمي والتطبيقي في الدول المتقدمة خاصة، وفي كل دول العالم عامة.

1-1- نشأة وتطور بطاقة الأداء المتوازن

ظهرت بطاقة الأداء المتوازن على يد الباحثين Kaplan و Norton سنة 1990 في أمريكا الشمالية بعد دراسة شملت مجموعة من المؤسسات في كندا والولايات المتحدة الأمريكية بهدف تقييم الأداء الاستراتيجي للمؤسسات الإقتصادية، ويعود ذلك للحاجة إلى أسلوب تقييم شامل ومتوازن يعكس الإنجاز الفعلي للمؤسسة، خاصة مع كثرة الأنشطة الحديثة مثل الابتكار المستمر والتدريب وتطوير المنتجات، وكذلك الحاجة إلى زيادة المعرفة اللازمة لإدارة المؤسسات الحديثة بشكل أفضل.

وقد أرجع بعض الباحثين جنور ظهور بطاقة الأداء المتوازن إلى الخمسينيات، حيث درس Simon وفريقه استخدام المعلومات المحاسبية وغيرها من البيانات المتنوعة لتقييم الأداء، مؤكداً أن الإدارة لا يمكنها الاعتماد على النظام المحاسبي وحده، بل يجب الاستعانة بمؤشرات مادية وغير مادية لمتابعة الأداء اليومي، وذلك للتغلب على العجز في المعايير المالية التقليدية لمراقبة تنفيذ الاستراتيجية.

وقد تزامن تطور أسلوب بطاقة الأداء المتوازن مع التطور في مجال الجودة الشاملة الذي ركز على العملاء وتقديم منتجات وخدمات عالية الجودة، وكذلك التطور والتقدم التكنولوجي في الإنتاج ونظم المعلومات، إلى جانب زيادة شدة المنافسة، والحاجة لمؤشرات مالية وأخرى مرتبطة بالقضايا الاستراتيجية طويلة الأمد، مع مراعاة ارتباطها بالبيئة الداخلية والخارجية.

1-2- تعريف بطاقة الأداء المتوازن

لقد قدم الباحثون والكتاب تعريفات متعددة لبطاقة الأداء المتوازن، حيث عرفها كل من Kaplan و Atkinson بأنها "أداة تستخدم لترجمة رسالة المؤسسة واستراتيجياتها إلى أهداف ومقاييس قائمة على أربعة أبعاد أساسية: الأداء المالي، رضا العملاء، كفاءة العمليات التشغيلية، وفرص التطور والنمو للعاملين، وبهذا يصبح التنافس بين المؤسسات قائم على روح المبادرة والإبداع أكثر مما هو قائم على الأصول المادية الثابتة".

كذلك عرفها Kaplan و Norton بأنها "نظام لقياس الأداء بشكل منظم، يترجم الإستراتيجية إلى أهداف واضحة ومقاييس لتقييم الأداء، مع توفير معايير للأداء مرتبطة بالأعمال والبرامج اللازمة لتحقيق تلك الأهداف".

كذلك عرفها Simona و Popa على أنها "إطار لإدارة الأداء يربط استراتيجية المؤسسة بالعمليات اليومية، ويوفر رؤية شاملة للمشروع من خلال مجموعة مقاييس تغطي أربعة منظورات: المالي، العملاء، العمليات الداخلية، والتعلم والنمو".

ويتضح من خلال ما سبق أن جميع التعريفات تتفق على أن بطاقة الأداء المتوازن هي نظام شامل لقياس الأداء من منظور استراتيجي، لا يقتصر على المقاييس المالية فقط، بل يشمل أبعاد مختلفة تمثل محركات الأداء الأساسية لتحقيق الأهداف الاستراتيجية.

وعليه يمكننا تعريف بطاقة الأداء المتوازن بأنها "نظام لتقييم أنشطة وأداء المؤسسة على ضوء رؤيتها واستراتيجيتها، وهو ما يوازن بين البعد المالي، رضا العملاء، عمليات التشغيل الداخلية، والنمو والتعلم للعاملين بالمؤسسة".

2- أهمية بطاقة الأداء المتوازن

تتجلى أهمية استخدام وتطبيق بطاقة الأداء المتوازن في عدد من المنافع نذكر منها:

- توفير أسلوب قياس متكامل يساعد المؤسسات الإقتصادية على تقييم وتحسين الأداء الاستراتيجي والتشغيلي؛
- إيجاد ترابط وتكامل واضح بين الأهداف ومقاييس الأداء؛
- التركيز على الأبعاد المتعددة المالية وغير المالية، الداخلية والخارجية لمراقبة النتائج المالية والتقدم في بناء القدرات والموجودات غير الملموسة؛
- تزويد المؤسسات الإقتصادية بمؤشرات النتيجة والتنفيذ لتسهيل متابعة الأداء؛

- تحديد المقاييس التي تشكل دافع للأهداف الاستراتيجية ومتطلبات المنافسة؛
- تجميع عناصر مختلفة من برامج العمل التنافسية في تقرير واحد، مثل التركيز على العملاء، تقليل وقت الاستجابة، تحسين الجودة، تعزيز العمل الجماعي، وتقليل وقت إطلاق المنتجات الجديدة؛
- زيادة وعي المديرين بالمقاييس التشغيلية المهمة وربط الأداء الاستراتيجي بالنتائج الفعلية؛
- التعرف على العلاقات والترابطات الاستراتيجية بين الأبعاد المختلفة لضمان تكامل الأداء.

3- مزايا تطبيق بطاقة الأداء المتوازن

توفر بطاقة الأداء المتوازن مجموعة من المزايا المهمة من أبرزها نذكر:

- توفير إطار شامل لترجمة الأهداف الاستراتيجية إلى مقاييس عملية متكاملة، مما يعزز التنسيق والتعاون بين فروع المؤسسة لتحقيق الأهداف المسطرة؛
- إشباع الاحتياجات الإدارية المتعددة، حيث توفر معلومات كافية لاتخاذ القرارات المناسبة من خلال دمج عناصر استراتيجية المؤسسة في تقرير واحد؛
- تحقيق التوازن بين الأهداف طويلة المدى وقصيرة المد، وبين المقاييس المالية وغير المالية، وبين المقاييس الداخلية والخارجية؛
- توفير مبادئ توجيهية للتنمية، من خلال التركيز على الفوائد المتوقعة وتحفيز الموارد البشرية على أساس الأداء؛

- تسهيل الاتصال وفهم الأهداف الاستراتيجية في جميع مستويات المؤسسة، مع توضيح المسؤوليات مما يسهل التدخل عند وجود انحرافات؛

ومنه يمكن القول أن بطاقة الأداء المتوازن هي أداة استراتيجية متكاملة تساعد المؤسسات على الربط بين الخطط القصيرة الأجل والاستراتيجية العامة، لضمان تحقيق الأهداف والغايات المرجوة بكفاءة وفاعلية.

4- مقومات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن

لتطبيق بطاقة الأداء المتوازن بنجاح يجب الالتزام بمجموعة من المقومات الأساسية التي تعرف بالقواعد الذهبية، والتي من أبرزها:

4-1- تدعيم الإدارة العليا: يجب أن يكون هناك دعم من قبل الإدارة العليا لتطبيق بطاقة الأداء المتوازن بشكل واضح وملمس لجميع العاملين بالمؤسسة.

4-2- فهم استراتيجية المؤسسة: تحديد وفهم استراتيجية المؤسسة يعد نقطة البداية، حيث يتم اختيار المقاييس بما يتفق مع الإستراتيجية ويعكس مدى تحقيق الأهداف المحددة.

4-3- الاعتراف بصعوبة القياس الكمي: هناك مقاييس كمية وأخرى نوعية (كيفية)، ويجب مراعاة كلا النوعين عند تصميم البطاقة.

4-4- الاعتماد على الاتصال ثنائي الاتجاه: ويكون ذلك من أعلى إلى أسفل ومن أسفل إلى أعلى لتبليغ التغيرات والمستجدات المستمرة.

4-5- إشراك العاملين: إشراك الموظفين يعزز شعورهم بالانتماء ويحفزهم على تقديم اقتراحات وأفكار جديدة، مما يرفع من معنوياتهم ويزيد من التفاعل مع البطاقة.

4-6- وجود قابلية ورغبة للتغيير: نجاح تطبيق البطاقة يرتبط برغبة الإدارة والموظفين في التغيير، مما يقلل من مقاومة التغيير.

4-7- العمل بمبادئ الإدارة الاستراتيجية: يجب أن تكون المؤسسة لديها رؤية واضحة وأهداف واستراتيجيات عامة ووظيفية محددة ومعلنة لتسهيل وضع الهيكل العام للبطاقة.

4-8- وعي الإدارة بأهمية البطاقة: يعتمد ذلك على انفتاح الإدارة على الأساليب الحديثة وتبادل الخبرات، وتنظيم دورات تكوينية للتعريف بأسلوب البطاقة.

4-9- اعتماد الشراكات الحديثة مع العملاء والموردين: تعزيز التعاون والشراكة مع العملاء والموردين يساهم في نجاح تطبيق بطاقة الأداء المتوازن.

4-10- التنظيم الإداري الجيد: عند تطبيق بطاقة الأداء المتوازن يجب أن يكون هناك توزيع دقيق للمسؤوليات والواجبات لتجنب الفوضى وتضارب المصالح.

4-11- الوضعية المالية للمؤسسة: وجود موارد مالية جيدة ومستقرة يسهل تحديد أهداف مالية قابلة للتحقيق ومتوافقة مع الإمكانيات.

4-12- الاهتمام بالأفراد: عند تطبيق بطاقة الأداء المتوازن يجب أن يكون هناك حث للموظفين على الإبداع والتميز في تنفيذ الأعمال والمهام الموكلة إليهم.

5- أبعاد بطاقة الأداء المتوازن

تعتمد بطاقة الأداء المتوازن على أبعاد مترابطة تقيس الأداء بشكل إستراتيجي متكامل، حيث تتوسط هذه الأبعاد الرؤية الإستراتيجية للمؤسسة التي تحدد الاتجاه العام وأهداف المؤسسة طويلة المدى. وقد أكد الباحثون أن البطاقة لا تقتصر على الأبعاد التقليدية الأربعة فحسب، بل يمكن إضافة أبعاد أخرى تتوافق مع بيئة المؤسسة وظروفها مثل البعد البيئي والمجتمعي .

5-1- البعد المالي

يعد البعد المالي أولوية قياس الأداء الإستراتيجي، إذ يقيس النتائج النهائية التي تسعى المؤسسة لتحقيقها مثل الربحية، الدخل التشغيلي، والعائد على رأس المال. وعلى الرغم من الانتقادات الموجهة للمقاييس المالية لأنها تعكس الماضي، فإنها لا تزال أساسية وتستخدم جنباً إلى جنب مع المقاييس غير المالية لتحقيق صورة متوازنة للأداء .

5-2- بعد العملاء

يركز هذا البعد على درجة تلبية المؤسسة لاحتياجات العملاء، لأن رضا العملاء وولائهم يمثلان عنصرين أساسيين في نمو واستدامة المؤسسة. ومؤشرات هذا البعد تشمل رضا العملاء وولائهم، القدرة على الاحتفاظ بالزبائن، الحصة السوقية التي تستحوذ عليها المؤسسة.

5-3- بعد العمليات الداخلية

يحدد هذا البعد الأنشطة الداخلية التي يجب أن تتقنها المؤسسة لتحقيق القيمة للعملاء والمساهمين. ويركز هذا البعد على تحليل القوة والضعف في العمليات الأساسية، وعلى ترشيد التكاليف وتحسين الكفاءة التشغيلية، وكذلك التأكد من قدرة العمليات على الوفاء باحتياجات العملاء والمنافسة في السوق، وأيضا التحكم الفعال في العمليات الداخلية ما يعزز الميزة التنافسية للمؤسسة ويؤثر بالإيجاب على الكفاءة التشغيلية والنتائج المالية.

5-4- بعد النمو والتعلم

يرتبط هذا البعد بالتغييرات الإيجابية في السلوكيات الفردية والجماعية والتنظيمية، ويسعى إلى تنمية القدرات الداخلية للعاملين لدعم الأداء المستقبلي. ويتضمن هذا البعد ثلاثة جوانب رئيسية:

- الأفراد: تحسين المهارات عبر التدريب والحوافز؛

- الأنظمة: تفعيل نظم المعلومات وتحديثها؛

- الإجراءات التنظيمية: تطوير الإجراءات وتشجيع الابتكار والتحسين المستمر.

وعموما يساهم هذا البعد في سد الفجوة بين القدرات الحالية والمطلوبة لتحقيق الأهداف الإستراتيجية طويلة المدى .

5-5- البعد البيئي والمجتمعي

يعرف البعض هذا البعد بأنه الالتزام الأخلاقي بين المؤسسة والمجتمع بهدف تعزيز التكامل وتحسين الصورة في أذهان أصحاب المصلحة.

ولقد أصبح الأداء الاجتماعي والبيئي جزء مهم في تقييم الأداء المؤسسي، خاصة في المؤسسات التي تعمل في بيئات تؤثر فيها الممارسات الاجتماعية والبيئية على استدامتها. إذ يعكس الأداء المجتمعي التزام المؤسسة بأخلاقيات المسؤولية الاجتماعية ويعزز صورتها لدى العملاء والمجتمع ويؤثر في مكانتها التنافسية.

وبصفة عامة من خلال دراسة هذا العنصر نجد أن أبعاد بطاقة الأداء المتوازن ترتبط بعلاقات سببية منطقية، إذ يساهم تحسين البعد الأول (النمو والتعلم) في رفع جودة العمليات الداخلية، مما ينعكس بالإيجاب على رضا العملاء، وفي النهاية يحقق نتائج مالية أفضل ترضي المساهمين وتدعم استدامة الأعمال. وهذا التكامل بين الأبعاد هو ما يجعل البطاقة أداة فعالة لقياس وتوجيه الإستراتيجية .

6- العوامل المؤثرة في تطبيق بطاقة الأداء المتوازن

لتطبيق بطاقة الأداء المتوازن بنجاح داخل المؤسسة هناك عدة عوامل بيئية وتنظيمية تؤثر على تصميمها واستخدامها يجب الأخذ بها ونذكر منها:

6-1- حجم المؤسسة

كلما كبر حجم المؤسسة زادت الحاجة إلى نظم قياس رقابية متطورة ومتعددة الأبعاد، فالمؤسسات الكبيرة غالباً ما تعتمد على مقاييس أداء قريبة من نموذج البطاقة، بينما قد لا تستخدم في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة لأنها في الغالب لا تستخدم مؤشرات مالية مفصلة وتعتمد فقط على المؤشرات البسيطة.

6-2- المحيط البيئي

مستوى عدم اليقين والتعقيد في البيئة يؤثر في نوعية المقاييس المستخدمة، ففي البيئات المستقرة قد تركز المؤسسة أكثر على المقاييس المالية، بينما في البيئات غير المستقرة تميل المؤسسات إلى دمج المقاييس غير المالية والخارجية في نظام القياس.

6-3- تنظيم المؤسسة

المؤسسات ذات التنظيم اللامركزي والمتنوع تميل إلى نظم رقابية أكثر تطوراً، حيث تكون العمليات الرسمية والتحليل التفصيلي جزءاً من الهيكل التنظيمي، بينما في المؤسسات الهرمية المركزية قد يقل تفسير وتطبيق أبعاد البطاقة بفعالية.

7- المكونات الأساسية لبطاقة الأداء المتوازن

تعد بطاقة الأداء المتوازن إطاراً إستراتيجياً متكامل لقياس الأداء المؤسسي، وتعتمد في تركيبها على مجموعة من المكونات الأساسية التي تضمن تكامل عملية الإدارة الإستراتيجية وتحويل الرؤية إلى واقع عملي. وقد أكدت الدراسات الحديثة أن هذا الإطار لا يقتصر على المقاييس المالية فقط، بل يعالج الأداء من منظور شامل ومتوازن بين مختلف أبعاد المؤسسة.

7-1- الرؤية المستقبلية

تمثل الرؤية المستقبلية نقطة الانطلاق في تصميم بطاقة الأداء المتوازن، فهي تحدد الاتجاه العام للمؤسسة وطموحاتها المستقبلية وتوضح الشكل الذي تسعى المؤسسة للوصول إليه على المدى الطويل. وتشكل الرؤية أساس صياغة الأهداف الإستراتيجية ومقاييس الأداء المرتبطة بها.

7-2- الإستراتيجية

الإستراتيجية تمثل المجموعة المنظمة من السياسات والإجراءات اللازمة لتحقيق الرؤية. وتشمل تحديد أولويات العمل، وتحديد الموارد والمسارات التي ستساهم في تحقيق الأهداف المطلوبة.

3-7- المنظور

يمثل المنظور الزاوية التي يتم من خلالها تقييم الأداء حسب محور معين، وهي تساعد في تحويل الإستراتيجية إلى عناصر قابلة للقياس والمتابعة. وتشمل بطاقة الأداء المتوازن الحديثة:

- المنظور المالي؛

- منظور العملاء؛

- منظور العمليات الداخلية؛

- منظور التعلم والنمو؛

- البعد البيئي والمجتمعي.

4-7- الأهداف

تمثل الأهداف بيان مفصل عن الإستراتيجية في شكل نقاط قابلة للقياس، وتساعد في توضيح ما يجب تحقيقه في كل محور من محاور البطاقة ضمن إطار زمني محدد.

5-7- المقاييس

المقاييس هي أدوات قياس الأداء التي توضح مدى التقدم نحو تحقيق الأهداف الإستراتيجية، ويجب أن تكون المقاييس قابلة للقياس الكمي أو النوعي، وتشكل أساس اتخاذ القرارات.

6-7- المعايير

تمثل المعايير القيم العددية المرجوة لكل مقياس في فترة زمنية مستقبلية، وهي تساعد في توجيه الأداء وتحديد ما إذا كان التنفيذ في المسار الصحيح أم لا.

7-7- علاقة السبب والنتيجة

تعكس علاقات السبب والأثر الطريقة التي تؤثر بها مقاييس منظور على أخرى، مثل مدى تأثير تحسين التعلم والنمو على العمليات الداخلية، والذي بدوره يؤثر على رضا العملاء ثم النتائج المالية، وهذا التكامل يساعد في فهم العلاقات الإستراتيجية بين عناصر البطاقة.

8- خطوات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن

تشير الدراسات الحديثة إلى أن تطبيق بطاقة الأداء المتوازن يعتمد على منهجية متدرجة تبدأ من أعلى مستويات الإدارة وتنتهي بالتطبيق والمتابعة اليومية.

1-8- تحديد الرؤية الإستراتيجية وصياغة الرسالة

توضح الرؤية الإستراتيجية توجه المؤسسة في المستقبل، أما الرسالة فتعبر عن الغرض الأساسي لوجود المؤسسة وقيمها الأساسية. وتساهم هذه الخطوة في تحديد الأولويات وإعداد الإطار العام لسير العمل.

2-8- وضع الإستراتيجيات وتحديد الأهداف الإستراتيجية

صياغة إستراتيجيات المؤسسة تقوم على تحليل الوضع الحالي للمؤسسة ومحيطها، وتحديد ما يجب القيام به للوصول إلى الوضع المستهدف. ومن هذه الإستراتيجيات تستنبط أهداف إستراتيجية قابلة للقياس ضمن أبعاد البطاقة.

3-8- تحديد عوامل النجاح الحرجة وإعداد الخريطة الإستراتيجية

تمثل عوامل النجاح الحرجة المتغيرات الأساسية التي يجب تحقيقها لضمان نجاح الإستراتيجية، ومن ثم يتم إعداد الخريطة الإستراتيجية التي تربط بين هذه العوامل وأبعاد البطاقة، وتوفر تصور بصري للعلاقات بين الأهداف عبر المنظورات المختلفة.

4-8- اختيار القياسات

يتم اختيار مؤشرات الأداء المناسبة لكل هدف إستراتيجي، بحيث تكون هذه المؤشرات قادرة على قياس التقدم نحو الأهداف بدقة. وتشمل هذه المؤشرات كل من المؤشرات النوعية و المؤشرات الكمية.

5-8- إعداد خطط العمل

تعتمد هذه المرحلة على ترجمة الأهداف والقياسات إلى خطط تنفيذ عملية تشمل الموارد والجدول الزمني وتحديد المسؤوليات لتنفيذ كل جزء من الإستراتيجية.

6-8- المتابعة وتقييم بطاقة الأداء المتوازن

يجب أن تكون المتابعة جزء من العمليات اليومية للمؤسسة، من خلال رصد النتائج بمقارنة الأداء الفعلي مع المعايير، وتحليل الانحرافات واتخاذ الإجراءات التصحيحية عند اللزوم.

9- التحديات التي تواجه بطاقة الأداء المتوازن

رغم الانتشار الواسع لبطاقة الأداء المتوازن كأداة لإدارة الأداء الإستراتيجي، فإن عديد المؤسسات تفشل في تطبيقها بنجاح بسبب مجموعة من التحديات العملية والإجرائية. وقد أبرز الباحثون عدة معوقات شائعة تؤثر على فعالية تطبيق البطاقة نذكر منها:

1-9- نقص المعرفة والفهم بالإطار

يفتقر كثير من العاملين والمدراء إلى فهم كاف لبطاقة الأداء المتوازن ومزايا استخدامها، وهو ما يضعف الالتزام والاستفادة من النظام.

كما أن نقص التدريب والتوعية يؤدي إلى مقاومة الموظفين لتطبيق النظام الجديد، خاصة إذا لم يتم توضيح فائدته لهم.

9-2- ضعف وضوح الرؤية والأهداف الإستراتيجية

إذا كانت الرؤية الإستراتيجية غير واضحة أو غير مفهومة عبر مستويات الإدارة المختلفة، يصبح من الصعب تحديد واستدامة المقاييس المناسبة. فغموض الاستراتيجية يؤدي إلى ضعف محاور البطاقة وضعف الربط بين الأهداف والمقاييس.

9-3- صعوبة تحديد واختيار المقاييس المناسبة

عملية اختيار المقاييس الملائمة لكل هدف تمثل تحدي كبير ومعقد، فهي ليست مجرد مجموعة أرقام عادية، فتحديد العدد الأمثل للمؤشرات التي تغطي الأداء بشكل متكامل دون تعقيد يتطلب خبرة ومهارة.

9-4- ضعف نظم البيانات والقياس

كثير من المؤسسات لا تمتلك نظم معلومات قوية أو بيانات دقيقة يمكن الاعتماد عليها في حساب وتغذية مؤشرات البطاقة. فغياب بنية بيانات متكاملة يمنع التتبع السليم والمقارنة المستمرة بين الأداء الفعلي والمستهدف.

9-5- نقص الدعم القيادي والشمول المؤسسي

غياب دعم الإدارة العليا والالتزام الفعلي يؤثر سلبا على تطبيق البطاقة، حيث يصبح التطبيق شكلي ولا يرتبط بالقرارات اليومية. فعدم ربط البطاقة بمكافآت الموظفين أو نظم التقييم يضعف دوافع التفاعل معها.

9-6- التكاليف المرتفعة للتطبيق

تطوير نظام بطاقة الأداء المتوازن يتطلب استشارات خارجية وبيانات متقدمة وتدريب مكثف، وقد تصبح التكاليف عالية مقارنة بالمنافع المتوقعة في بعض الحالات.

9-7- مقاومة التغيير التنظيمي

في بعض السياقات يرى العاملون البطاقة كأداة رقابية أكثر منها أداة تطوير، مما يولد مقاومة داخلية وعدم تعاون. فثقافة المؤسسة التي ترفض التغيير أو لا تشجع مشاركة الموظفين في القياس والاستراتيجية تعوق التطبيق.

10- عيوب أسلوب بطاقة الأداء المتوازن

رغم المزايا الكبيرة التي توفرها بطاقة الأداء المتوازن في قياس الأداء الإستراتيجي وربط الرؤية بالنتائج التشغيلية والمالية، فإن التحديات وعيوب تطبيقها التي سنذكرها قد تحول دون تحقيق أهدافها إذا لم يتم مراعاتها ومعالجتها بوعي إداري واستراتيجي.

10-1- التعقيد والجهد الزمني

تطوير بطاقة الأداء المتوازن يعد عملية معقدة ومستهلكة للوقت، خاصة إذا كانت تشمل جميع مستويات المؤسسة، وقد تستغرق شهور قبل أن تبدأ في الإنتاجية الفعلية في اتخاذ القرار.

10-2- التركيز على القياس الكمي على حساب النوعي

قد تؤدي بطاقة الأداء المتوازن إلى التركيز المفرط على المؤشرات الكمية بينما تعجز عن قياس جوانب نوعية هامة مثل الثقافة التنظيمية، الإبداع، أو التفاعل مع أصحاب المصلحة.

10-3- صعوبة الربط بين المقاييس والأهداف الإستراتيجية

العلاقات السببية بين أبعاد البطاقة ليست دائما واضحة أو قابلة للقياس بشكل موثوق في كل سياق تنظيمي.

10-4- الحاجة إلى تكيف البطاقة حسب بيئة العمل

بطاقة الأداء المتوازن ليست نموذج جامع وصالح لكل المؤسسات دون تعديل، إذ تقتضي كل بيئة تنظيمية وقطاع اقتصادي مواكبة خاصة لملائمتها مع ظروفها.

خاتمة

في ختام هذه المطبوعة البيداغوجية يتضح لنا أن مراقبة التسيير المعمقة لم تعد تقتصر على دورها التقليدي المتمثل في الرقابة المحاسبية اللاحقة، بل أصبحت تشكل نظام متكامل للتوجيه الإستراتيجي ودعم اتخاذ القرار في ظل التحولات المتسارعة التي تعرفها بيئة الأعمال المعاصرة. فقد فرضت شدة المنافسة وتعقد العمليات والتطور التكنولوجي على المؤسسات الاقتصادية تبني أدوات وأساليب حديثة لمراقبة الأداء وضمان الاستخدام الأمثل للموارد.

وقد أبرزت هذه المطبوعة البيداغوجية أن تطور محاسبة التسيير شكل الأساس الذي نتجت عنه أدوات متقدمة مثل نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، وإدارة التكاليف على أساس الأنشطة (ABM)، والموازنة على أساس الأنشطة (ABB)، والتي ساهمت في تحسين دقة قياس التكاليف وربط الموارد بالأنشطة وتعزيز فعالية التخطيط والرقابة. كما تم التطرق إلى أدوات ذات بعد إستراتيجي من بينها لوحة القيادة الإدارية والإستراتيجية، والقياس المقارن، وإعادة هندسة العمليات، وبطاقة الأداء المتوازن، التي مكنت المؤسسات من الانتقال من منطق الرقابة التقليدية إلى منطق التحكم الإستراتيجي في الأداء.

وقد تبين لنا من خلال عرض هذه الأدوات أن الغاية الأساسية لمراقبة التسيير المعمقة تتمثل في تحقيق التناسق بين الأهداف الإستراتيجية والنتائج المحققة، من خلال مقارنة ما خطط له بما تم إنجازه فعلا، واتخاذ الإجراءات التصحيحية في الوقت المناسب. كما تسمح هذه الأدوات بدمج المؤشرات المالية وغير المالية وتوفير معلومات آنية وموثوقة تدعم استدامة الأداء وتحسين القدرة التنافسية للمؤسسة.

وعليه يمكن القول إن نجاح تطبيق مراقبة التسيير المعمقة يظل مرتبط بمدى ملائمة الأدوات المعتمدة مع خصائص المؤسسة وفعالية نظم المعلومات وكفاءة الموارد البشرية القائمة على تفعيلها. وفي ظل التحديات المستقبلية تبقى مراقبة التسيير المعمقة أداة حيوية لمراقبة المؤسسات في تحقيق الأداء المتميز وضمان التكيف المستمر مع متغيرات بيئة الأعمال بما يخدم أهدافها الإستراتيجية على المدى الطويل.

قائمة المراجع

- 1- صالح خالص صافي، رقابة تسيير في ظل اقتصاد السوق، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2007.
- 2- صالح خالص صافي، تسيير ميزانيات المؤسسة في ظل اقتصاد السوق، المطبعة العصرية برج الكيفان، الجزائر 2008.
- 3- عبد السلام أبو قحف، مراقبة التسيير: مدخل اتخاذ القرار، الدار الجامعية، الإسكندرية 2003.
- 4- عبد الله محمد عبد القادر، محاسبة التسيير الإستراتيجية، دار الفكر الجامعي، الإسكندرية 2012.
- 5- محمد أحمد بشير، محاسبة التكاليف ومراقبة التسيير، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان 2010.
- 6- نصر الله وردني، مراقبة التسيير الحديثة ودورها في تحسين الأداء، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان 2014.
- 7- ناصر دادي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الإقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر 2010.
- 8- ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير (المحاسبة التحليلية)، دار المحمدية العامة، الجزائر 2008.
- 9- ناصر دادي عدون، معزوي ليندة، لهواسي هجيرة، مراقبة التسيير في المؤسسة الإقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر 2012.
- 10- نبيلة بوزيان، تقنيات مراقبة التسيير، دار الهناء للنشر والطباعة والتوزيع، الجزائر 2005.
- 11- هواري معراج، مصطفى الباهي، مدخل إلى مراقبة التسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر 2011.
- 12- ALAZARD Claude, Sabine SÉPARI, Contrôle de gestion (MANUEL ET APPLICATIONS), 5^{eme} édition, Dunod, France 2018.
- 13- Argenti. J. Management techniques: a practical guide , Routledge 2018.
- 14- Hemici Farouk, Bounab Mira, Techniques de Gestion, 4^{eme} édition, Dunod, France 2016.
- 14- LANGLOIS Georges, BONNIER Carole, BRINGER Michel, Contrôle de Gestion, Berti Editions, Alger 2005.
- 15- LECLÈRE Didier, RIQUIN Mark, VIDAL Olivier, Le Contrôle de Gestion, Outil de Modélisation, Le Centre National d'Enseignement à Distance (CNED), Lyon. France 2013-2014.
- 16- Merchant, K. A., & Van der Stede, W. A, Management control systems: performance measurement, evaluation and incentives, Pearson education, 2007.