



جامعة الجيلالي اليابس – سيدي بلعباس –

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير



أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية

شعبة : إدارة أعمال

أثر التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية على أداء المؤسسات الاقتصادية

إشراف الأستاذ الدكتور:

صالح إلياس

من إعداد الطالبة:

بن أحمد سعدية

نوقشت يوم : 27 أفريل 2017

لجنة المناقشة

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الجامعة الاصلية	الصفة
محمد بن سعيد	أستاذ التعليم العالي	جامعة سيدي بلعباس	رئيسا
إلياس صالح	أستاذ التعليم العالي	جامعة سيدي بلعباس	مشرفا
بومدين أونان	أستاذ محاضر (أ)	جامعة سيدي بلعباس	مناقشا
حاج بن زيدان	أستاذ محاضر (أ)	جامعة مستغانم	مناقشا
الجيلالي بوضراف	أستاذ محاضر (أ)	جامعة مستغانم	مناقشا
العربي غريسي	أستاذ محاضر (أ)	جامعة معسكر	مناقشا

السنة الجامعية: 2016/2017

"إني رأيت أنه لا يكتب أحد كتاباً في يومه إلا قال في
خده: لو خير هذا لكان أحسن ، ولو زيد هذا لكان
أفضل، ولو ترك هذا لكان أجمل، وهذا من أعظم
العبر، وهو دليل على استيلاء النقص على جملة البشر"

العماد الأصماني

إهداء

الى الهادي البشير، السراج المنير، الرحمة المهداة، النعمة المسداة: حبيبنا ونبينا
"محمد" صلوات الله وسلامه عليه

الى التي تملك جواز سفري الى الجنة...قرة عيني: أمي الغالية أطال الله في عمرها
الى من مهد لي طريق العلم: والدي العزيز أطال الله في عمره

الى نصفه الثاني: زوجي الغالي أبو بكر الصديق

الى رفيق دربي وسندي: أخي عبد الكريم

الى كل أفراد عائلتي وعائلة زوجي

الى كل صديقاتي، وخص بالذكر: بن عوالي فاطمة، بو مسجد بدرة

الى كل اساتذتي من الابتدائي حتى الجامعة

الى كل باحث وطالب علم

.....الى كل هؤلاء أهدي ثمرة جهدي هذا.

شكـر و تقـدير

بسم الله الرحمن الرحيم: "رب أوزعني أن أشكر نعمتك التي أنعمت علي وعلى والدي وأن أعمل صالحا ترضاه أدرني برحمتك في عبادك الصالحين"

الآية 19 من سورة النمل

أشكر الله ربي العظيم، الكريم، الحنان، المنان، ذو الجلال والإكرام على ما علمني عالم أكن أعلم، وأحمده حمدا كثيرا طيبا مباركا فيه على ما رزقني من توفيق وتيسير لإكمال هذا العمل المتواضع.

وتطيقنا لقول نبينا وحبينا محمد عليه ألفه صلاة وسلام "من لا يشكر الناس لا يشكر الله" لا يسعنا إلا أن نتقدم بجزيل الشكر وأسمى عبارات التقدير والاحترام الى كل من:

- مشرفي: الاستاذ الدكتور صالح إلياس.
- الى لجنة المناقشة كل واحد باسمه
- مدير شركة خنثر: السيد خنثر علي، ومسؤولة نظام ادارة الجودة بشركته: السيدة:خ.قادوس
- الى من تحمل معي مشقة توزيع واسترجاع الاستبيانات: السيد : ملاح امحمد
- الى من اعانني في اعداد وتوزيع الاستبيان: الاستاذ حنصال أبو بكر
- الى من ساعدني في كتابة الاطروحة: أخي عبد الكريم
- الى كل المؤسسات التي تعاونت معنا وردت عن الاستبيان
- الى كل من ساهم في هذا العمل المتواضع من قريب او بعيد.

في الأخير: اللهم اني أشهدك بأنني قد بذلت ما يسرت لي من جهد، فإن كنت قد وفقت فمن عندك، وإن كنت قد أخطأت أو قصرت فيما كتبت فمن عندي والشيطان،

" اللهم اجعل عملي هذا مقبولا، وسعبي فيه مرضيا مشكورا، مرتغيا به وجهك الكريم وآخر دعوانا ان الحمد لله رب العالمين".

الفهرس

الفهرس

01	المقدمة العامة
	الجزء الأول: الواقع النظري لأدوات وتقنيات تقييم وتحسين اداء المؤسسات الاقتصادية
12	مقدمة الجزء الاول
	الفصل الأول: اداء المؤسسة الاقتصادية من وجهة نظر تقليدية
13	مقدمة الفصل
14	المبحث الأول: التأصيل العلمي لمفهوم أداء المؤسسة الاقتصادية
14	المطلب الاول: أساسيات حول مفهوم أداء المؤسسة الاقتصادية
24	المطلب الثاني: الاداء واستراتيجية المؤسسة الاقتصادية
24	المطلب الثالث: الأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية
27	المطلب الرابع: إدارة الاداء
29	المبحث الثاني: قياس اداء المؤسسات الاقتصادية باستخدام المؤشرات المالية
29	المطلب الأول: أساسيات حول عملية قياس الأداء
35	المطلب الثاني: النسب المالية
41	المطلب الثالث: مؤشرات خلق القيمة
46	المطلب الرابع: التطور التاريخي لمؤشرات قياس الأداء: من المؤشرات التقليدية إلى الحديثة
48	المبحث الثالث: الادوات التقليدية المستخدمة في عملية تقييم اداء المؤسسة الاقتصادية
48	المطلب الأول: أساسيات حول عملية تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية
51	المطلب الثاني: التحليل المالي كأداة لتقييم اداء المؤسسة الاقتصادية
55	المطلب الثالث: الموازنات التقديرية كأداة لتقييم أداء المؤسسة الاقتصادية
69	المطلب الرابع: لوحة القيادة كأداة لتقييم أداء المؤسسة الاقتصادية
74	المبحث الرابع: حدود المؤشرات والادوات التقليدية لقياس وتقييم اداء المؤسسة الاقتصادية
74	المطلب الأول: حدود المؤشرات المالية
75	المطلب الثاني: حدود التحليل المالي
76	المطلب الثالث: حدود نظام الموازنات التقديرية
77	المطلب الرابع: حدود لوحة القيادة

78	خاتمة الفصل الاول
	الفصل الثاني: أداء المؤسسة الاقتصادية من وجهة نظر حديثة
79	مقدمة الفصل
80	المبحث الاول: بطاقة الأداء المتوازن أداة حديثة لتقييم أداء المؤسسة الاقتصادية
80	المطلب الأول: الإدارة الاستراتيجية
92	المطلب الثاني: أساسيات حول بطاقة الأداء المتوازن
109	المطلب الثالث: محاور ومؤشرات المناظير الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن
115	المطلب الرابع: بطاقة الاداء المتوازن كأداة للإدارة الاستراتيجية
117	المبحث الثاني: دمج البعد الاجتماعي والمجتمعي والبيئي في بطاقة الاداء المتوازن
117	المطلب الاول: المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية
123	المطلب الثاني: التنمية المستدامة
127	المطلب الثالث: التداخل بين مفهومي المسؤولية الاجتماعية والتنمية المستدامة
128	المطلب الرابع: بطاقة الاداء المتوازن المستدام
131	المبحث الثالث: المقارنة المرجعية أداة لتقييم أداء المؤسسة الاقتصادية
131	المطلب الاول: ماهية المقارنة المرجعية
137	المطلب الثاني: أخلاقيات المقارنة المرجعية
138	المطلب الثالث: أنواع المقارنة المرجعية
140	المطلب الرابع: مراحل عملية المقارنة المرجعية
142	المبحث الرابع: نموذج التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن والمقارنة المرجعية واشكالية التخلي عن الادوات التقليدية لتقييم الاداء
142	المطلب الاول: التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن والمقارنة المرجعية كنموذج لتقييم الاداء
145	المطلب الثاني: دراسة امكانية تكامل المؤشرات المالية مع نموذج تقييم الاداء المقدم في البحث
145	المطلب الثالث: دراسة امكانية تكامل لوحة القيادة مع نموذج تقييم الاداء المقدم في البحث
145	المطلب الرابع: دراسة امكانية تكامل نظام الموازنات التقديرية مع نموذج تقييم الاداء المقدم في البحث
148	خاتمة الفصل
	الفصل الثالث: التقنيات الحديثة لتحسين اداء المؤسسات الاقتصادية

149	مقدمة الفصل
150	المبحث الأول: نظام ادارة الجودة الشاملة
150	المطلب الاول: الجودة
154	المطلب الثاني : أساسيات حول نظام ادارة الجودة الشاملة
165	المطلب الثالث: المنظمة العالمية للمواصفات و التقييس
167	المطلب الرابع: تكاليف الجودة
171	المبحث الثاني: نظام التكاليف والموازنات والادارة على اساس الانشطة
171	المطلب الأول: مدخل الى نظام التكاليف على أساس الأنشطة
185	المطلب الثاني: خطوات تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة
186	المطلب الثالث: نظام الادارة على أساس الأنشطة
190	المطلب الرابع: الموازنة على أساس الأنشطة
195	المبحث الثالث: اتجاهات حديثة أخرى في مجال تحسين اداء المؤسسة الاقتصادية
195	المطلب الأول: هندسة القيمة والمفاهيم المرتبطة بها
204	المطلب الثاني: نظام الانتاج الآني
207	المطلب الثالث: التكلفة المستهدفة
210	المطلب الرابع: تكامل هندسة القيمة والمفاهيم المرتبطة بها بالتكلفة المستهدفة ونظام الانتاج الآني
211	المبحث الرابع: تكامل التقنيات الحديثة لتحسين الاداء بنموذج تقييم الاداء المقدم في البحث
211	المطلب الاول: تكامل نموذج تقييم الاداء المقدم في البحث مع نظام ادارة الجودة الشاملة
217	المطلب الثاني: تكامل نموذج تقييم الاداء المقدم في البحث مع نظام الادارة والتكاليف والموازنات على اساس الانشطة
220	المطلب الثالث: تكامل نموذج تقييم الاداء المقدم في البحث مع هندسة القيمة
223	المطلب الرابع: تكامل نموذج تقييم الاداء المقدم في البحث مع نظام الانتاج الآني وتقنية التكلفة المستهدفة
224	خاتمة الفصل
225	خاتمة الجزء الأول
الجزء الثاني: الواقع التطبيقي لأدوات وتقنيات تقييم وتحسين اداء المؤسسات الاقتصادية	
226	مقدمة الجزء الثاني

الفصل الرابع: دراسة واقع تطبيق شركة خنثر لنموذج التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية - دراسة حالة -	
227	مقدمة الفصل
228	المبحث الأول: البطاقة التعريفية لشركة KCA
228	المطلب الأول: نشأة شركة KCA والتعريف بها
229	المطلب الثاني: أرقام مهمة في شركة KCA
231	المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لشركة KCA
234	المطلب الرابع: نظام إدارة الجودة بشركة KCA
236	المبحث الثاني: العرض التفصيلي لبطاقة الاداء المتوازن المستدام لشركة KCA
237	المطلب الأول: بطاقة الأداء المتوازن المستدام لشركة KCA
241	المطلب الثاني: بطاقة الاداء المتوازن المستدام لشركة KCA في سنة 2014
266	المطلب الثالث: دراسة مقارنة بين نموذج بطاقة الاداء المتوازن لـ Kaplan et Norton وبطاقة شركة KCA
267	المطلب الرابع: اقتراح مجموعة من المؤشرات الاجتماعية والبيئية على شركة KCA
276	المبحث الثالث: استخدام شركة KCA للمقارنة المرجعية في مجال تقييم أدائها
283	المبحث الرابع: استخدام شركة KCA لنموذج التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية
288	خاتمة الفصل
الفصل الخامس: دراسة واقع تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأدوات تقييم الاداء - دراسة عينة من المؤسسات -	
289	مقدمة الفصل
290	المبحث الاول: وصف مجتمع وعينة الدراسة
290	المطلب الاول: مجتمع الدراسة وكيفية اختيار عينة البحث
292	المطلب الثاني: صدق أداة الاستبيان وثباتها
293	المطلب الثالث: وصف أداة الدراسة
297	المطلب الرابع: وصف خصائص عينة الدراسة
309	المبحث الثاني: واقع تطبيق مؤسسات العينة للأسس والمؤشرات والأدوات الحديثة لتقييم الأداء.

309	المطلب الاول: واقع عملية اعداد التقديرات في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة
313	المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في عملية تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة
327	المطلب الثالث: المعايير المستخدمة في عملية تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة
333	المطلب الرابع: المؤشرات المستخدمة في عملية تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة.
353	المبحث الثالث: واقع تطبيق المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة لعملية تقييم الأداء الاستراتيجي.
353	المطلب الاول: دراسة واقع اعداد الخطة الاستراتيجية في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة
354	المطلب الثاني: وجود رؤية ورسالة واهداف استراتيجية واضحة في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة
355	المطلب الثالث: نوع الاستراتيجية المتبعة من طرف المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة
355	المطلب الرابع: متابعة وتقييم الأداء الاستراتيجي في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة
357	المبحث الرابع: تلخيص النتائج المتوصل اليها واختبار فرضيات الفصل
357	المطلب الاول: تلخيص النتائج الخاصة بوصف العينة
358	المطلب الثاني: تلخيص النتائج الخاصة بواقع تطبيق مؤسسات العينة للأسس والأدوات الحديثة لتقييم الاداء والاداء الاستراتيجي
360	المطلب الثالث: تلخيص النتائج الخاصة بمؤشرات الاداء المستخدمة في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة
361	المطلب الرابع: اختبار صحة فرضيات الفصل
364	خاتمة الفصل
الفصل السادس: دراسة واقع تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للتقنيات الحديثة لتحسين الاداء -دراسة عينة من المؤسسات-	
365	مقدمة الفصل
366	المبحث الاول: دراسة مدى تطبيق مؤسسات العينة لنظام ادارة الجودة الشاملة
366	المطلب الاول: اختبار مدى تطبيق مؤسسات العينة لجملة من مبادئ ادارة الجودة الشاملة
393	المطلب الثاني: استخدام المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة لنموذج تحسين الاداء " PDCA " Deming
395	المطلب الثالث: استخدام المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة للطرق الاحصائية في مراقبة الجودة

396	المطلب الرابع: حساب تكاليف الجودة في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة
403	المبحث الثاني: دراسة مدى تطبيق مؤسسات العينة لنظام التكاليف والادارة والموازنات على اساس الانشطة
403	المطلب الأول: واقع تطبيق مؤسسات العينة لنظام التكاليف على أساس الانشطة
408	المطلب الثاني: مدى توفر مقومات تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة
414	المطلب الثالث: واقع تطبيق مؤسسات العينة لنظام الادارة على اساس الانشطة
418	المطلب الرابع: واقع تطبيق مؤسسات العينة لنظام الموازنات على اساس الانشطة
419	المبحث الثالث: دراسة مدى تطبيق مؤسسات العينة لبعض التقنيات الحديثة الأخرى لتحسين الأداء
419	المطلب الاول: واقع تطبيق مؤسسات العينة لتقنية هندسة القيمة
421	المطلب الثاني: واقع تطبيق مؤسسات العينة لتقنية اعادة هندسة العمليات
423	المطلب الثالث: واقع تطبيق مؤسسات العينة لنظام الانتاج الآبي
424	المطلب الرابع: واقع تطبيق مؤسسات العينة لتقنية التكلفة المستهدفة
428	المبحث الرابع: تلخيص نتائج المتوصل اليها واختبار فرضيات الفصل
428	المطلب الاول: دراسة علاقة تطبيق نظام ادارة الجودة بنظام الموازنات والتسيير في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة
431	المطلب الثاني: دراسة علاقة تطبيق نظام ادارة الجودة بمؤشرات وأدوات تقييم الاداء المستخدمة في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة
435	المطلب الثالث: تلخيص النتائج المتوصل اليها
439	المطلب الرابع: اختبار فرضيات الفصل
441	خاتمة الفصل
442	خاتمة الجزء الثاني
444	الخاتمة العامة

قائمة الجداول

قائمة الجداول:

الرقم	العنوان	الصفحة
01	تصنيف مقاييس الأداء	33
02	لوحة القيادة النموذجية	71
03	مقاييس الأداء في بطاقة الأداء المتوازن	98
04	الخصائص والفروقات العامة لمؤشرات السبب والنتيجة	107
05	مقاييس محور الزبائن	111
06	مقاييس أخرى لمحور الزبائن	112
07	مقاييس محور العمليات الداخلية	113
08	مقاييس محور التعلم والنمو	114
09	مؤشرات الأداء الاجتماعي، المجتمعي والبيئي	122
10	تطور مفهوم التنمية	123
11	قبل وبعد المقارنة المرجعية	135
12	الفرق بين نظام ادارة الجودة الشاملة والنظام التقليدي	158
13	نسب توزيع تكاليف الجودة من وجهة النظر التقليدية و الحديثة	169
14	مقارنة بين نظام التكاليف على اساس الانشطة و الانظمة التقليدية	181
15	مقاييس تكاليف الجودة الممكن دمجها ضمن بطاقة الاداء المتوازن	216
16	تقسيم عمال شركة KCA	229
17	التوزيع الجغرافي لرقم اعمال شركة KCA	231
18	نموذج البطاقة لكل محور في شركة KCA	241
19	بطاقة الأداء المتوازن المستدام لشركة KCA سنة 2014 – محور الاستمرارية-	243
20	بطاقة الأداء المتوازن المستدام لشركة KCA سنة 2014 – محور الجودة-	247
21	بطاقة الأداء المتوازن المستدام لشركة KCA سنة 2014 – محور التكلفة-	251
22	بطاقة الأداء المتوازن المستدام لشركة KCA سنة 2014 – محور الآجال-	254
23	بطاقة الأداء المتوازن المستدام لشركة KCA سنة 2014 – محور المواطنة-	258
24	بطاقة الأداء المتوازن المستدام لشركة KCA سنة 2014 – محور النظافة، الامن والبيئة-	261

25	مقترح لمؤشرات اجتماعية والمجتمعية لشركة KCA سنتي 2013 - 2014	269
26	مقترح لمؤشرات بيئية لشركة KCA سنتي 2013 - 2014	274
27	تكاليف الفشل الداخلي لشركة KCA - سنة 2014	276
28	تكاليف الفشل الخارجي لشركة KCA - سنة 2014	277
29	تكاليف تقييم لشركة KCA - سنة 2014	278
30	تكاليف الوقاية لشركة KCA - سنة 2014	279
31	نسب تكاليف الجودة لشركة KCA وبعض الشركات الاخرى - سنة 2014	281
32	مبيعات منتجات شركة KCA و المنتجات التجارية 2010-2014	284
33	عدد الاستبيانات الموزعة	290
34	عدد الاستبيانات المستلمة	291
35	توزيع المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة حسب المنطقة الجغرافية	297
36	توزيع المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة حسب تاريخ انشائها	298
37	توزيع المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة حسب حجم رأس المال	299
38	توزيع المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة حسب عدد العمال	300
39	توزيع المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة حسب معيار الاستقلالية في التسيير	301
40	توزيع المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة حسب الملكية	302
41	توزيع المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة حسب الشكل القانوني	303
42	توزيع المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة حسب معيار الدولية	304
43	توزيع المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة حسب الحجم	305
44	توزيع المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة حسب الحصة السوقية	306
45	توزيع المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة حسب الموقع التنافسي	307
46	المصلحة القائمة بعملية التخطيط داخل المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	309
47	الطرق المستخدمة في عملية اعداد التقديرات بالمؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	311
48	أساس اعداد التقديرات في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	312
49	توفر وظيفة لمراقبة التسيير داخل المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	313
50	موقع وظيفة مراقبة التسيير داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسات عينة الدراسة	314
51	الوظيفة القائمة بعملية تقييم الاداء في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	315
52	الادوات المستخدمة في عملية تقييم الأداء من طرف المؤسسات عينة الدراسة	317

318	الادوات المستخدمة في عملية تقييم اداء المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	53
320	علاقة الأدوات المستخدمة في عملية تقييم الاداء بالشكل القانوني للمؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	54
322	علاقة الأدوات المستخدمة في عملية تقييم الاداء بمعيار الدولية في للمؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	55
324	علاقة الأدوات المستخدمة في عملية تقييم الاداء بدرجة استقلالية التسيير في للمؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	56
325	الغرض من استخدام الموازنات التقديرية داخل المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	57
327	المعايير المستخدمة في عملية تقييم الاداء في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	58
329	محتوى جدول تقييم الاداء للمؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	59
331	علاقة محتوى جدول تقييم الاداء بملكية المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	60
333	مؤشرات الاداء المستخدمة في عملية قياس وتقييم اداء المؤسسات عينة الدراسة	61
338	علاقة المؤشرات المستخدمة في عملية تقييم الاداء بالموقع التنافسي للمؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	62
341	علاقة المؤشرات المستخدمة في عملية تقييم الاداء بملكية المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	63
343	علاقة المؤشرات المستخدمة في عملية تقييم الاداء بالشكل القانوني للمؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	64
345	علاقة المؤشرات المستخدمة في عملية تقييم الاداء بحجم المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	65
347	علاقة المؤشرات المستخدمة في عملية تقييم الاداء بالحصة السوقية للمؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	66
349	التصريح بمؤشرات المسؤولية الاجتماعية في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	67
350	علاقة التصريح بمؤشرات المسؤولية الاجتماعية بملكية المؤسسات عينة الدراسة	68
351	علاقة التصريح بمؤشرات المسؤولية الاجتماعية بالشكل القانوني للمؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	69
352	اتخاذ المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة لإجراءات من اجل حماية العمال والبيئة	70
353	اعداد الخطة الاستراتيجية في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	71

354	تحليل البيئة الداخلية والخارجية في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	72
354	توفر رؤية، رسالة واهداف استراتيجية واضحة لدى المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	73
355	الاستراتيجيات المطبقة في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	74
356	تنفيذ ومتابعة الاستراتيجية في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	75
356	الادوات المستخدمة في تقييم الاداء الاستراتيجي من طرف المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	76
366	المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة المتحصلة على شهادة ادارة الجودة ايزو 9001	77
367	تاريخ الحصول على شهادة ايزو 9001 في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	78
368	مصلحة ادارة الجودة في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	79
369	علاقة توفر مصلحة ادارة الجودة بالحصول على شهادة ايزو 9001 في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	80
370	علاقة توفر مصلحة ادارة الجودة بالحصصة السوقية للمؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	81
371	الشخص المسؤول عن الجودة داخل المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	82
372	علاقة الشخص المسؤول عن الجودة داخل المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة بتوفر مصلحة إدارة الجودة بها	83
374	نسبة رضا الزبائن عن منتوجات المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	84
375	اسباب رضا الزبائن عن منتوجات المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	85
376	نسبة العمال الذين لهم حق اتخاذ القرار داخل المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	86
377	مساهمة عمال المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة في تحقيق رؤيتها	87
378	المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة التي تسمح لعمالها بتقديم اقتراحات	88
378	نسبة العمال الذين قدموا اقتراحات لسنة 2015 في مؤسسات عينة الدراسة	89
380	نسبة العمال الذين قدموا اقتراحات لسنة 2015 في مؤسسات عينة الدراسة	90
381	نسبة رضا العمال سنة 2015 في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	91
382	نسبة العمال الذين استفادوا من تكوين سنة 2015 في مؤسسات عينة الدراسة	92
384	نسبة العمال الذين استفادوا من تحفيزات سنة 2015 في مؤسسات عينة الدراسة	93

385	اجراء تحسينات على منتوجات المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	94
386	علاقة اجراء التحسينات على المنتوجات بالحصصة السوقية للمؤسسات عينة الدراسة	95
387	علاقة اجراء التحسينات على المنتوجات بدرجة رضا الزبائن في المؤسسات عينة الدراسة	96
388	تطبيق مبدأ " المعيب الصفري" في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	97
389	علاقة تطبيق مبدأ المعيب الصفري بوجود مصلحة ادارة الجودة في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	98
390	تخفيض مردودات المبيعات في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	99
391	علاقة تخفيض مردودات المبيعات بالحصول على شهادة ايزو 9001 في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	100
392	تطبيق المقارنة المرجعية في مجال تصميم المنتوجات في المؤسسات عينة الدراسة	101
393	نموذج تحسين الاداء لـ Deming في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	102
394	علاقة تطبيق نموذج Deming بمؤسسات العينة المتحصلة على شهادة ايزو 9001	103
395	تطبيق الطرق الاحصائية لمراقبة الجودة في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	104
396	حساب تكاليف الجودة في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	105
397	علاقة حساب تكاليف الجودة بالحصصة السوقية للمؤسسات عينة الدراسة	106
399	علاقة حساب تكاليف الجودة بالحصول على شهادة ايزو 9001 في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	107
400	علاقة حساب تكاليف الجودة بتخفيض مردودات المبيعات في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	108
401	نسب تكاليف الجودة في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	109
402	علاقة تكاليف الجودة الاكثر ارتفاعا بملكية المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	110
404	طرق التكاليف المتبعة في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	111
405	علاقة طريقة التكلفة المطبقة بحجم المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	112
406	علاقة طريقة التكلفة المطبقة بمعيار الدولية في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	113
408	كيفية حساب تكلفة المنتج في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	114
409	مكونات نشاط المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	115

410	علاقة مكونات نشاط مؤسسات العينة بحجم المؤسسة	116
411	نسبة التكاليف غير المباشرة الى اجمالي التكاليف في المؤسسات عينة الدراسة	117
412	ظاهرة تطور رقم الاعمال يرافقه انخفاض في الارباح في المؤسسات عينة الدراسة	118
413	علاقة ظاهرة تطور رقم الاعمال مع الانخفاض في الارباح بحجم مؤسسات العينة	119
414	طريقة التسيير في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	120
415	علاقة طريقة التسيير بمعيار الدولية في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	121
416	حذف الانشطة غير المضيفة للقيمة في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	122
417	علاقة حذف الانشطة غير المضيفة للقيمة بحجم مؤسسات العينة	123
418	اساس اعداد الموازنات التقديرية في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	124
419	تقنية هندسة القيمة في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	125
420	تطبيق تقنية هندسة القيمة في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	126
421	تقنية اعادة هندسة العمليات في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	127
422	تطبيق تقنية اعادة هندسة العمليات في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	128
423	تقنية نظام الانتاج الآلي في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	129
424	تطبيق تقنية نظام الانتاج الآلي في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	130
425	تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	131
425	اساس تحديد الاسعار في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	132
426	تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	133
428	علاقة تطبيق نظام ادارة الجودة بنظام التسيير في المؤسسات عينة الدراسة	134
430	علاقة تطبيق نظام ادارة الجودة بنظام الموازنات المطبق في المؤسسات عينة الدراسة	135
432	علاقة تطبيق نظام ادارة الجودة بأدوات تقييم الاداء المستخدمة في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	136
433	علاقة تطبيق نظام ادارة الجودة بمؤشرات الاداء المستخدمة في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	137

قائمة الأشكال

قائمة الاشكال:

الرقم	العنوان	الصفحة
01	الأداء من منظور الكفاءة والفعالية	16
02	مثلث الاداء	16
03	مصفوفة الفعالية والكفاءة	17
04	الأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية	26
05	اطار إدارة الأداء	27
06	الموازنة الشاملة للمؤسسة الاقتصادية	58
07	التجزئة الممكنة لانحراف النتيجة	65
08	تحليل SWOT	86
09	نموذج تحليل الصناعة (نموذج Porter)	87
10	مصفوفة BCG	88
11	مصفوفة استراتيجية التنويع	90
12	خطوات الإدارة الاستراتيجية	91
13	محاور بطاقة الاداء المتوازن	97
14	نموذج بطاقة الأداء المتوازن	104
15	علاقة المحاور الأربعة في بطاقة الاداء المتوازن	105
16	سلسلة علاقات السبب و النتيجة في بطاقة الأداء المتوازن	106
17	مراحل اعداد بطاقة الأداء المتوازن	108
18	القيمة المضافة للزبون	110
19	سلسلة القيمة من منظور العمليات الداخلية	113
20	التعلم والنمو في إطار قدرات العمال	114
21	حركة إطار نظام الاداء المتوازن للأداء في ظل بيئة الأعمال الحديثة	116
22	أنواع تقنية المقارنة المرجعية	140
23	مراحل عملية المقارنة المرجعية والمسؤولين عن كل مرحلة	141
24	التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن والمقارنة المرجعية	144
25	مراحل تطور مفهوم الجودة	154

163	عجلة دمينج	26
177	العلاقة بين الوظائف، الأقسام و الأنشطة	27
186	نظام التكاليف على أساس الأنشطة	28
189	علاقة نظام ABM بنظام ABC	29
192	العلاقة بين نظام ABC ونظام ABB	30
196	سلسلة القيمة	31
197	نظام القيمة	32
204	الترابط بين مفاهيم هندسة القيمة	33
212	العلاقة بين نتائج وقياس وتحليل تكاليف الجودة وتحسين المركز التنافسي للمؤسسة	34
220	تكاليف الجودة حسب سلسلة القيمة	35
230	تطور الاستثمار في شركة KCA من 1995 إلى 2012	36
230	تطور رقم الأعمال بالدينار الجزائري لشركة KCA من 1995 إلى 2012	37
232	الهيكل التنظيمي لشركة KCA	38
234	مخطط PDCA لشركة KCA	39
238	المحاور الستة لبطاقة الأداء المتوازن المستدام لشركة KCA	40
240	شكل بطاقة الاداء المتوازن المستدام لشركة KCA	41
245	تمثيل بياني لمحور الاستمرارية لشركة KCA -سنة 2014-	42
249	تمثيل بياني لمحور الجودة لشركة KCA -سنة 2014-	43
252	تمثيل بياني لمحور التكلفة لشركة KCA -سنة 2014-	44
256	تمثيل بياني لمحور الآجال لشركة KCA -سنة 2014-	45
259	تمثيل بياني لمحور المواطنة لشركة KCA -سنة 2014-	46
262	تمثيل بياني لمحور النظافة، الامن والبيئة لشركة KCA -سنة 2014-	47
264	التمثيل البياني لبطاقة الأداء المتوازن المستدام لشركة KCA -سنة 2014-	48
265	تمثيل بطاقة الاداء المتوازن المستدام لشركة KCA في شكل مدرجات -سنة 2014-	49
280	تمثيل بياني لتكاليف عدم الجودة لشركة KCA -سنة 2014-	50
281	تمثيل بياني لنسب تكاليف الجودة لشركة KCA وبعض الشركات الأخرى -سنة 2014-	51

285	التمثيل البياني لعلاقة مبيعات منتجات شركة KCA مع مبيعات المنتجات التجارية 2010-2014	52
298	توزيع المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة حسب المنطقة الجغرافية	53
299	توزيع المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة حسب تاريخ الانشاء	54
300	توزيع المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة حسب حجم رأس المال	55
301	توزيع المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة حسب عدد العمال	56
302	توزيع المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة حسب معيار الاستقلالية في التسيير	57
303	توزيع المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة حسب الملكية	58
304	توزيع المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة حسب الشكل القانوني	59
305	توزيع المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة حسب معيار الدولية	60
306	توزيع المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة حسب الحجم	61
307	توزيع المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة حسب الحصة السوقية	62
308	توزيع المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة حسب الموقع التنافسي	63
310	المصلحة القائمة بعملية التخطيط داخل المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	64
311	الطرق المستخدمة في عملية اعداد التقديرات بالمؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	65
312	أساس اعداد التقديرات في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	66
314	توفر وظيفة لمراقبة التسيير داخل المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	67
315	موقع وظيفة مراقبة التسيير داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	68
316	الوظيفة القائمة بعملية تقييم الاداء في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	69
318	الادوات المستخدمة في عملية تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية عينة البحث	70
319	الادوات المستخدمة في عملية تقييم اداء المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	71
321	علاقة الأدوات المستخدمة في عملية تقييم الاداء بالشكل القانوني للمؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	72
323	علاقة الأدوات المستخدمة في عملية تقييم الاداء بمعيار الدولية في للمؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	73
325	علاقة الأدوات المستخدمة في عملية تقييم الاداء بدرجة استقلالية التسيير في للمؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	74
326	الغرض من استخدام الموازنات التقديرية داخل المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	75

76	المعايير المستخدمة في عملية تقييم الاداء في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	328
77	محتوى جدول تقييم الاداء للمؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	330
78	علاقة محتوى جدول تقييم الاداء بملكية المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	332
79	التصريح بمؤشرات المسؤولية الاجتماعية في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	349
80	علاقة التصريح بمؤشرات المسؤولية الاجتماعية بملكية المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	350
81	علاقة التصريح بمؤشرات المسؤولية الاجتماعية بالشكل القانوني للمؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	352
82	المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة المتحصلة على شهادة ادارة الجودة ايزو 9001	367
83	مصلحة ادارة الجودة في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	368
84	علاقة توفر مصلحة ادارة الجودة بالحصول على شهادة ايزو 9001 في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	369
85	علاقة توفر مصلحة ادارة الجودة بالحصة السوقية للمؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	371
86	الشخص المسؤول عن الجودة داخل المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	372
87	علاقة الشخص المسؤول عن الجودة داخل المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة بتوفر مصلحة إدارة الجودة بها	373
88	نسبة رضا الزبائن عن منتوجات المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	374
89	اسباب رضا الزبائن عن منتوجات المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	375
90	نسبة العمال الذين لهم حق اتخاذ القرار داخل المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	376
91	مساهمة عمال المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة في تحقيق رؤيتها	377
92	المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة التي تسمح لعمالها بتقديم اقتراحات	378
93	نسبة العمال الذين قدموا اقتراحات لسنة 2015 في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	379
94	نسبة العمال الذين قدموا اقتراحات لسنة 2015 في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	380
95	نسبة رضا العمال سنة 2015 في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	381
96	نسبة العمال الذين استفادوا من تكوين سنة 2015 في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	382
97	نسبة المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة التي قامت بتكوين لعمالها سنة 2015	383
98	المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة التي منحت تحفيزات لعمالها سنة 2015	384
99	اجراء تحسينات على منتوجات المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	385
100	علاقة اجراء التحسينات على المنتوجات بالحصة السوقية للمؤسسات الاقتصادية	386

	عينة الدراسة	
387	علاقة اجراء التحسينات على المنتوجات بدرجة رضا الزبائن في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	101
388	تطبيق مبدأ " المعيب الصفري" في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	102
389	علاقة تطبيق مبدأ المعيب الصفري بوجود مصلحة ادارة الجودة في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	103
390	تخفيض مردودات المبيعات في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	104
391	علاقة تخفيض مردودات المبيعات بالحصول على شهادة ايزو 9001 في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	105
392	تطبيق المقارنة المرجعية في مجال تصميم المنتوجات في المؤسسات عينة الدراسة	106
393	نموذج تحسين الاداء لـ Deming في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	107
394	علاقة تطبيق نموذج دمينج بمؤسسات العينة المتحصلة على شهادة ايزو 9001	108
396	تطبيق الطرق الاحصائية لمراقبة الجودة في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	109
397	حساب تكاليف الجودة في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	110
398	علاقة حساب تكاليف الجودة بالحصصة السوقية للمؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	111
399	علاقة حساب تكاليف الجودة بالحصول على شهادة ايزو 9001 في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	112
400	علاقة حساب تكاليف الجودة بتخفيض مردودات المبيعات في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	113
401	نسب تكاليف الجودة في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	114
402	علاقة على تكاليف الجودة الاكثر ارتفاعا بملكية المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	115
404	طرق التكاليف المتبعة في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	116
406	علاقة طريقة التكلفة المطبقة بحجم المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	117
407	علاقة طريقة التكلفة المطبقة بمعيار الدولية في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	118
409	مكونات نشاط المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	119
410	علاقة مكونات نشاط مؤسسات العينة بحجم المؤسسة	120
411	نسبة التكاليف غير المباشرة الى اجمالي التكاليف في المؤسسات عينة الدراسة	121
412	ظاهرة تطور رقم الاعمال يرافقه انخفاض في الارباح في المؤسسات عينة الدراسة	122

123	علاقة ظاهرة تطور رقم الاعمال مع الانخفاض في الارباح بحجم مؤسسات العينة	413
124	طريقة التسيير في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	414
125	علاقة طريقة التسيير بمعيار الدولية في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	415
126	حذف الانشطة غير المضيفة للقيمة في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	416
127	علاقة حذف الانشطة غير المضيفة للقيمة بحجم مؤسسات العينة	417
128	اساس اعداد الموازنات التقديرية في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	418
129	تقنية هندسة القيمة في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	420
130	تقنية اعادة هندسة العمليات في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	422
131	تطبيق تقنية اعادة هندسة العمليات في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	423
132	تطبيق تقنية نظام الانتاج الآلي في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	424
133	اساس تحديد الاسعار في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	426
134	تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	427
135	علاقة تطبيق نظام ادارة الجودة بنظام التسيير في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	429
136	علاقة تطبيق نظام ادارة الجودة بنظام الموازنات المطبق في المؤسسات عينة الدراسة	431
137	علاقة تطبيق نظام ادارة الجودة بأدوات تقييم الاداء المستخدمة في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة	432

المقدمة

العامّة

يعتبر الأداء موضوع في غاية الأهمية، حيث "يمثل القاسم المشترك لاهتمام علماء الإدارة" (ينقل محي الدين القطب عن Venkatraman)، والمرآة التي تعكس وضع المؤسسة من مختلف جوانبه، ويمثل الأداء دالة لكافة نشاطات المؤسسة.

وبالرغم من كثرة البحوث والدراسات التي تناولت موضوع الأداء، إلا أن المجال مازال واسعاً وخصباً لمزيد من البحوث والدراسات، فارتباط الأداء بمكونات المؤسسة والعوامل والمتغيرات البيئية الداخلية والخارجية المؤثرة فيها يجعل منه مفهوماً واسعاً ومتجسداً كون هذه المكونات والمتغيرات والعوامل في تغير وتحدد وتطور مستمر، حيث يرى Drucker في هذا الإطار: "إن الأداء كان ولا يزال يمثل البعد الأساسي في حقل الإدارة، لذلك فإن الاهتمام به وقياسه سيستمر طالما وجدت الإدارة، وستشهد العقود القادمة اهتماماً أكبر وأعظم به، وسيرافق مختلف التطورات والمنطلقات الحديثة في مجال الإدارة" (ينقل محي الدين القطب عن Drucker).

وعلى المؤسسات الاقتصادية أن تقوم بعملية قياس أدائها أي قياس نتائج نشاطاتها وأعمالها، حتى وإن لم تحصل على أجر من وراء ذلك، هذا لأن المعلومات المتحصل عليها ستحول أداء المؤسسة في المستقبل إلى الأحسن، يقول كل من William Thomson و Lord Kelvin في هذا الإطار: "حين تستطيع قياس ما تتحدث عنه وتعبّر عنه بالأرقام، فمعنى ذلك أنك تعرف شيئاً عنه، ولكن حين تعجز عن قياسه والتعبير عنه بالأرقام، فإن معرفتك ستكون ضئيلة وغير مرضية، في تلك الحالة قد يكون الأمر بداية معرفة فقط، لكنك قلما ستقدم في أفكارك وتصل إلى مرحلة العلم" (ينقل عبد الرحيم محمد عن William Thomson و Lord Kelvin). فعملية قياس الأداء عملية في غاية الأهمية " فلا يمكن أن يكون هنالك تحسين في الأداء من دون قياس. فإذا كانت المؤسسة لا تعلم أين هي الآن من حيث واقع عملياتها، فإنها لن تتمكن من معرفة مستقبلها وبالتأكيد فإنها لن تتمكن من الوصول إلى حيث تريد. فالعمل بدون قياس كالسفر في صحراء واسعة من دون بوصلة أو خريطة" (ينقل كل من وائل صبحي وطاهر الغالي عن Brown)، فبالقياس يمكن أن تعرف المؤسسة الاقتصادية العوامل الأساسية التي حققت لها النجاح، والمناطق ذات الأداء الضعيف التي تحتاج إلى تحسين؛ وعملية القياس هذه تتم باستخدام مجموعة من مؤشرات الأداء.

كما تحتاج المؤسسات الاقتصادية الى أداة تستطيع من خلالها الحكم على ادائها، والتعرف على ما ان كان هناك اختلاف بين النتائج المحققة والنتائج المرجوة، هذه الاداة تتمثل في المعايير، حيث يمثل المعيار مقياس يستخدم كمرجع لتقييم اداء المؤسسة الاقتصادية. وتتمثل هذه الاخيرة اي عملية تقييم الاداء في مقارنة ما تم تحقيقه من نتائج مع معايير الاداء، هذا ما يظهر انحرافات يتوجب على المؤسسة معرفة اسبابها والاشخاص المسؤولين عنها ومحاولة إيجاد حلول لها من أجل تفاديها مستقبلا.

عملية تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية كانت تتم في وقت سابق باستخدام المؤشرات المالية كمؤشر العائد على الاستثمار...، ومراقبة الموازنات التقديرية اي محاسبة مختلف المسؤولين داخل المؤسسة وفق الموازنات التقديرية الممنوحة لهم، لتأتي فيما بعد لوحة القيادة وهي عبارة عن جدول يحتوي على مؤشرات للأداء، حيث توضع لكل مصلحة جدول واحد على الاقل ، هذه الاداة جاءت لتعالج مشكل التأخر في تحديد الانحرافات الذي كان يعاني منه نظام الموازنات التقديرية.

الادوات السابقة الذكر (المؤشرات المالية، الموازنات التقديرية، لوحة القيادة...) ولدت في بيئة ميزها الاستقرار وثبات الطلب على المنتوجات، حيث كان الهم الشاغل لكل المؤسسات الصناعية هو تعظيم الارباح من خلال تعظيم حجم الانتاج والمخزون وتخفيض التكلفة في نفس الوقت. واستمر هذا الحال الى غاية فترة السبعينات.

لكن مع ظهور التكنولوجيا التي سمحت بزيادة حجم المنتوجات من جهة، ومن جهة اخرى بتنوع تشكيلة المنتوجات بشكل رهيب، فالمستهلك اليوم لا يجد ما يحتاجه فقط وانما حتى ما يحلم به اصبح متوفرا ، هذا ما ادى الى زيادة حدة المنافسة، قصر دورة حياة المنتوجات، سرعة زوال الميزة التنافسية للمؤسسات.... فالمؤسسة وجدت نفسها امام مشكلتين: المشكلة الاولى: وهي كيف ستقوم بتصريف منتوجاتها بسبب المنافسة الشرسة في السوق؟، والمشكلة الثانية: كيف ستوفر الموارد اللازمة للإنتاج؟، فالموارد اصبحت نادرة. ومن هنا انتقل فكر المؤسسات من مفهوم الانتاج الى مفهوم البيع، فبعدما كانت المؤسسات تبحث عن السبل لإنتاج اكبر قدر ممكن من المنتوجات من اجل مواجهة الطلب المتزايد أصبحت الآن تبحث عن كيفية بيع وتصريف منتوجاتها.

كل هذه الظروف وظروف أخرى جعلت أدوات تقييم الاداء السابقة الذكر غير قادرة على مواكبة هذه المستجدات والتطورات والتغيرات التي حدثت في بيئة التصنيع. هذا لأنها كانت تركز على تقييم الجانب المالي فقط، وتسعى الى مجرد البحث في تطابق الاداء الفعلي مع الاداء المستهدف، كما كانت تركز على

الجانب التشغيلي أي تقييم الاداء كان يتم على المدى القصير فقط، هذا لأن استراتيجية المؤسسة كانت واضحة على المدى البعيد بسبب استقرار المحيط ، لكن تغير هذا الاخير وشدة تعقيده جعل من عملية التنبؤ بالأحداث المستقبلية امر صعب للغاية وأوجب على المؤسسات ان تغير من نظرتها وتبحث عن التميز وردة الفعل السريعة لأي ظرف قد يحدث من جهة، وان لا تعتمد على الجانب المالي فقط في عملية القياس والتقييم من جهة أخرى لأن الاعتماد على هذا الجانب غالبا ما يطمس العديد من الحقائق بل عليها ان تأخذ كل العوامل المؤثرة على اداء المؤسسة (كرضا الزبائن عن منتجات المؤسسة، جودة المنتج، تسليم المنتج في الوقت المحدد، تكوين العمال، البحث والتطوير المستمر...) بعين الاعتبار في عملية القياس والتقييم.

وفي ظل هذه المستجدات والتطورات التي يشهدها المحيط، عرفت المؤسسات الوطنية هي الاخرى عدة اصلاحات (اعادة الهيكلة، استقلالية المؤسسات، الخصوصية...)، حيث انتقلت من اقتصاد موجه الى اقتصاد حر، فبعدها كانت تفرض عليها الجهة الوصية الادوات التي تستخدمها في عملية التقييم في ظل الاقتصاد الموجه، أصبحت الآن بلا جهة وصية ولا ارضية مناسبة للعمل ولا خلفية فكرية ولا متابعة للتطورات التي حدثت لأساليب وادوات التقييم، بل وجدت نفسها في بيئة البقاء فيها للأقوى والافضل أداء، وهذا ما اجبر العديد منها على الانسحاب من مجال المنافسة، ومؤسسات اخرى تجد صعوبة في البقاء والتكيف مع البيئة الجديدة، خاصة مع تحرير التجارة الخارجية وانعدام قيود لحماية المنتج المحلي (نقلا عن يحيى نعيمة).

كل الظروف التي تحدثنا عنها سابقا أدت الى ضرورة البحث عن ادوات جديدة تتلاءم مع هذه المستجدات، وهذا ما بدأ فعلا في فترة الثمانينات حيث قدم الباحثون العديد من الاقتراحات، وخلال العقد الاخير من القرن الماضي قدم الباحثان Robert KAPLAN و David NORTON أداة جديدة تدعى: بطاقة الاداء المتوازن، سميت بهذا الاسم لأنها توازن بين الاهداف طويلة وقصيرة الاجل، بين المؤشرات المالية وغير المالية، بين مؤشرات السبب والنتيجة، بين البيئة الداخلية والخارجية، هذا فضلا عن كونها أداة نابعة من استراتيجية المؤسسة فهي تقوم بالربط بين رسالة ورؤية المؤسسة بالجانب التشغيلي؛ هذه البطاقة تم تقسيمها الى اربعة محاور للقياس: المحور المالي، محور الزبائن، محور العمليات الداخلية، محور التعلم والنمو.

وبظهور مفهوم المسؤولية الاجتماعية للشركات، ونتيجة للانتقادات اللاذعة التي تعرضت لها هذه الاداة بسبب اهمالها للأمور الاجتماعية، المجتمعية والبيئية، تم اضافة لها بعد خامس فيما بعد يتمثل في المحور الاجتماعي، المجتمعي والبيئي لتصبح اداة للتقييم الشامل لأداء المؤسسة من جهة، وأداة مستدامة تعمل على تحقيق التنمية المستدامة داخل المؤسسات الاقتصادية من جهة اخرى.

1. الاشكالية:

بطاقة الاداء المتوازن المستدام هي أداة تعمل على التقييم الشامل لأداء المؤسسات الاقتصادية، ولقد لاقت قبولا كبيرا من قبل العديد من المؤسسات الاقتصادية، فهي تأخذ كل الجوانب بعين الاعتبار في عملية القياس والتقييم؛ لكن يبقى هذا التقييم غير كاف، حيث لا بد ان يتم تقييم أداء المؤسسة بالنسبة للغير Benchmarking كذلك، من خلال المقارنة والاقتداء بالغير اي بمؤسسة مماثلة رائدة، ومن هنا نطرح التساؤل الرئيسي التالي:

ما هو أثر استخدام التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية في عملية التقييم على أداء المؤسسات الاقتصادية؟

- هذا التساؤل الرئيسي يقودنا الى طرح عدة تساؤلات فرعية:

- أ هل حلت فعلا بطاقة الاداء المتوازن المستدام محل الادوات التقليدية لتقييم الأداء؟
- ب الى ما يشير الواقع العملي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟ هل طبقت الادوات التقليدية لتقييم الاداء حتى تطبق بطاقة الاداء المتوازن المستدام؟ ام انها بعيدة كل البعد عن ذلك؟
- ج هل هناك امكانية لدمج بطاقة الاداء المتوازن المستدام مع المقارنة المرجعية كنموذج لتقييم أداء المؤسسة الاقتصادية؟
- د هل الشركة محل الدراسة KCA لصناعة المكونات الالكترونية تستخدم التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية في تقييم أدائها؟
- هـ هل هناك علاقة بين تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للتقنيات الحديثة للتسيير وبين استخدامها لمؤشرات واساليب وأدوات حديثة في عملية تقييم الأداء؟

الفرضيات:

التساؤلات المطروحة اعلاه وضعنا لها الفرضيات التالية كإجابات مبدئية:

الفرضية الرئيسية:

استخدام التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن مع تقنية المقارنة المرجعية في عملية تقييم الاداء يسمح بالتحسين المستمر لأداء المؤسسة الاقتصادية.

✓ **الفرضية 01:** بطاقة الاداء المتوازن المستدام حلت محل الادوات التقليدية لتقييم الاداء.

✓ **الفرضية 02:** المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تستخدم الادوات التقليدية في تقييم أدائها.

✓ **الفرضية 03:** هناك امكانية لدمج المقارنة المرجعية ضمن بطاقة الأداء المتوازن المستدام كنموذج لتقييم أداء المؤسسة الاقتصادية.

✓ **الفرضية 04:** شركة KCA لا تطبق نموذج التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية في تقييم أدائها

✓ **الفرضية 05:** لا يمكن تحديد علاقة تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للتقنيات الحديثة للتسيير باستخدامها المؤشرات وأدوات حديثة في عملية التقييم على افتراض اننا لا تطبق هذه التقنيات اصلا.

2. أهمية البحث:

أهمية هذا البحث هي مستمدة من أهمية الموضوع في حد ذاته، وذلك من خلال أهمية جانبه النظري الذي اشتمل على أدوات قياس وتقييم الاداء التقليدية وبطاقة الأداء المتوازن المستدام التي أحصيناها بالذكر من بين الادوات الحديثة، وكذا اقتراح نموذج يفي بمتطلبات عملية تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية في ظل الظروف الحالية، هذا النموذج يتكون من بطاقة الاداء المتوازن المستدام التي تعمل على تقييم أداء المؤسسة من خلال أخذ الجانب: المالي، الزبائن، العمليات الداخلية، التعلم والنمو، والجانب الاجتماعي والبيئي بعين الاعتبار من جهة، وتقنية المقارنة المرجعية التي تقوم بتقييم أداء المؤسسة مع أداء المؤسسة الرائدة في مجالها من جهة أخرى، هذا النموذج يعمل على تحسين أداء المؤسسة بصفة مستمرة من خلال اكتشاف نقاط القوة والعمل على تثمينها واكتشاف فجوة الأداء ومحاولة تقليصها او القضاء عليها، وكذا الاقتداء بالمؤسسات الرائدة في مجال المؤشرات المستخدمة، و تعديل الاهداف الموضوعية.

كذلك أهمية هذا البحث تبرز من خلال أهمية جانبه العملي أي التطبيقي، الذي يبين في الجزء المتعلق بدراسة الحالة واقع ممارسة شركة KCA لصناعة المكونات الالكترونية للسيارات للنموذج محل الدراسة، وكذا دراسة تفصيلية لبطاقة الأداء المتوازن المستدام لها، وكيفية ومجال استخدامها للمقارنة المرجعية. أما في الجزء المتعلق بالدراسة الاستقصائية والمتمثلة في دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية فتظهر أهميته من خلال تبيان واقع المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في مجال تطبيق ادوات قياس وتقييم الأداء، وكذا مدى تطبيقها للتقنيات الحديثة للتسيير التي تعمل على تحسين الأداء.

3. أسباب اختيار الموضوع وعينة البحث:

- لعل من أهم الدوافع التي أدت بنا الى اختيار هذا الموضوع هي:
- أ الصلة المباشرة لهذا الموضوع بالتخصص المدروس "إدارة الأعمال".
- ب الرغبة في مواصلة البحث في أساليب تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية، وهذا بعد أن تعرضت الطالبة لموضوع تقييم الاداء بواسطة الموازنات التقديرية في المؤسسات الاقتصادية في مذكرة الماجستير، وتقييم الاداء بواسطة النسب المالية في مذكرة الليسانس.
- ج حداثة الموضوع، حيث تعتبر بطاقة الأداء المتوازن المستدام أداة حديثة لقياس وتقييم الاداء، والتي لاقت قبولا كبيرا من طرف المؤسسات الاقتصادية، لاسيما وانها تتلاءم مع الظروف التي تعيشها المؤسسات اليوم وتجب عن متطلباتها. كما أن هذه الظروف وخاصة المنافسة الشديدة توجب على المؤسسات أن تقيم أدائها أيضا بالمقارنة مع اداء المؤسسة الرائدة في مجالها.
- أما عن الدوافع التي أدت بالطالبة الى اختيار شركة KCA في دراسة الحالة والى اجراء اختبار على عينة من المؤسسات هي:
- أ اختيارنا لشركة KCA لم يكن بالاختيار العشوائي، فهي شركة تمارس العديد من التقنيات الحديثة (معرفتنا لذلك كان حين اجرائنا لتربص في مرحلة الماجستير)، وكان ذلك محاولة منا لإصابة هدفين، الهدف الاول: هو دراسة مدى تطبيق الشركة للنموذج المقترح في بحثنا (مع علمنا ان الشركة تستخدم بطاقة الاداء المتوازن المستدام)، والهدف الثاني: هو تعريف الشركات الجزائرية بكيفية استخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدام، وكذا تعريفها بمجموعة مهمة من المؤشرات التي تستخدمها هذه الشركة.

ب اختيارنا لدراسة عينة من المؤسسات الجزائرية كان بطريقة عشوائية، وهذا رغبة منا في معرفة واقع المؤسسات الجزائرية من حيث نوع مؤشرات الاداء المطبقة فيها ، الادوات المستخدمة في عملية التقييم، التقنيات الحديثة للتسيير المستعملة....

4. الدراسات السابقة:

إن الدراسات التي تناولت موضوع أداء المؤسسة الاقتصادية بصفة عامة وموضوع بطاقة الاداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية بصفة خاصة هي بالكثيرة والمتنوعة، لكن تناول بطاقة الاداء المتوازن المستدام مع المقارنة المرجعية كنموذج متكامل لقياس وتقييم الأداء لم تكن الا في ثلاث محاولات وجدناها من خلال بحثنا في هذا الموضوع، وسنعرضها من خلال الآتي:

دراسة وطنية: مذكرة ماجستير للطلبة بودودة مريم بجامعة قسنطينة، تحت عنوان: "استخدام بطاقة الأداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية لتقويم الأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية - دراسة حالة مؤسسة الخزف الصحي بالميلة -"

قامت الطالبة في الجانب النظري بعرض مفاهيم أساسية حول الاداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية، بطاقة الاداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية، ثم قامت في الجانب التطبيقي بعرض بطاقة الاداء المتوازن المستدام لمؤسسة الخزف، وفي الاخير حاولت اجراء مقارنة مرجعية لأداء هذه المؤسسة مع المؤسسة الرائدة في هذا المجال وهي مؤسسة الخزف الصحي بالغزوات-سيرايميك-.

دراسة عربية: مقال لثائر صبري الغبان ونادية شاكر حسين بالمجلة العراقية، تحت عنوان: "التكامل بين تقنيتي بطاقة العلامات المتوازنة والمقارنة المرجعية لأغراض تقويم الأداء الاستراتيجي في الوحدات الاقتصادية - دراسة تطبيقية في شركتي الصناعات الكهربائية في الوزيرية وديالى -"

قامت الباحثتان في هذا المقال بعرض نموذج يتضمن الأداتين معا، ثم قامت بعرض مفاهيم أساسية حول كل من بطاقة الاداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية، لتقوما في عنصر آخر بعرض مؤشرات كل جانب من جوانب بطاقة الاداء المتوازن وحسابهما في الشركتين محل الدراسة، وفي الاخير أجرت الباحثتان مقارنة بين النتائج المتحصل عليها.

دراسة دولية: مقال لأراش شاهين وزايري محمد بمجلة International Journal of Applied Strategic Management، تحت عنوان: " Strategic Management, Benchmarking and the Balanced Score Card (BSC) : an Integrated Methodology

حاول الباحثان من خلال هذا المقال ادماج كل من الإدارة الاستراتيجية وبطاقة الاداء المتوازن والمقارنة المرجعية في شكل واحد، وهذا بعرض المفاهيم الخاصة بكل مصطلح.

5. منهج وأدوات البحث:

للإجابة عن مشكلة البحث تم الاعتماد على خطوات البحث العلمي، حيث انطلقت الطالبة من ملاحظة المشكلة وصياغتها في شكل علاقة بين متغيرات البحث والمتمثلة في: أداء المؤسسة الاقتصادية، بطاقة الأداء المتوازن والمقارنة المرجعية، ثم التوجه للبحث المكتبي وعرض الجوانب النظرية لهذه المتغيرات وتحليل العلاقات بينها. حيث ولغرض الاجابة عن مختلف التساؤلات واختبار الفرضيات قامت الطالبة باستخدام مناهج متعددة، حيث كان المنهج وصفيا في الاجزاء المتعلقة بعرض المفاهيم وتاريخيا في الاجزاء المرتبطة بعرض التطور التاريخي للتقنيات المتحدث عنها في البحث، وتحليلا في الاجزاء المتعلقة بدراسة امكانية تكامل النموذج المقدم في البحث مع الادوات التقليدية لقياس وتقييم الاداء وكذا تكامله مع التقنيات الحديثة للتسيير. وتم اعتماد منهج دراسة الحالة في الجانب التطبيقي وهذا عند دراسة واقع ممارسة شركة KCA للنموذج المقترح. كما استخدمت الطالبة المنهج الاستقصائي في الجانب التطبيقي ايضا من خلال اعداد استبانة وتوزيعها على عدة مؤسسات اقتصادية لدراسة واقع ممارستها للمؤشرات والتقنيات الحديثة لقياس وتقييم وادارة الأداء.

أما عن الأدوات المستخدمة فكانت المقابلة الشخصية مع مدير شركة KCA ومسؤولة ادارة الجودة بها، واستمارة الاستبيان وبرنامج spss لمعالجة بيانات الاستبيان المجمعة.

6. مضمون البحث:

قمنا بتقسيم البحث الى جزأين: جزء خاص بالجانب النظري وجزء خاص بالجانب التطبيقي، حيث احتوى كل جزء على ثلاثة فصول، وكل فصل به أربعة مباحث.

أ الجزء الاول: الجانب النظري

خصصنا الفصل الأول من هذا الجزء لأداء المؤسسة الاقتصادية من وجهة نظر تقليدية، وقسمناه الى أربعة مباحث: المبحث الاول تناولنا فيه التأصيل العلمي للأداء، والمبحث الثاني: تطرقنا فيه الى ماهية قياس الأداء وكذا مؤشرات الأداء وعرضنا فيه المؤشرات المالية ومؤشرات خلق القيمة. اما المبحث الثالث فتضمن مفهوم تقييم الاداء ومعايره والادوات التقليدية المستخدمة في عملية التقييم من تحليل مالي ومراقبة الموازنات ولوحة القيادة. ليأتي المبحث الأخير متناولينا فيه حدود المؤشرات المالية و الادوات التقليدية لقياس وتقييم الأداء.

أما الفصل الثاني فكان تحت عنوان: أداء المؤسسة الاقتصادية من وجهة نظر حديثة، وهو الآخر اشتمل على أربعة مباحث: المبحث الاول وتعرضنا فيه لبطاقة الاداء المتوازن كأداة حديثة لتقييم أداء المؤسسة وتناولنا فيه العناصر التالية: الادارة الاستراتيجية، أساسيات حول بطاقة الاداء المتوازن، محاور ومؤشرات المناظير الاربعة لبطاقة الاداء المتوازن، بطاقة الاداء المتوازن كأداة للإدارة الاستراتيجية. المبحث الثاني: تطرقنا فيه الى كيفية جعل بطاقة الاداء المتوازن أداة للتقييم الشامل لأداء المؤسسة من خلال دمج البعد الاجتماعي والمجتمعي والبيئي فيها. المبحث الثالث: المقارنة المرجعية كأداة لتقييم أداء المؤسسة، حيث احتوى على الاجزاء التالية: ماهية المقارنة المرجعية، أخلاقياتها، أنواعها، مراحلها. اما المبحث الرابع والاخير عرضنا فيه النموذج المقترح في البحث وهو تقييم أداء المؤسسة باستخدام نموذج التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية، وحاولنا كذلك فيه معالجة اشكالية تكامل الادوات التقليدية لتقييم الاداء مع هذا النموذج.

الفصل الثالث وهو الفصل الأخير من الجانب النظري وكان تحت عنوان: التقنيات الحديثة لتحسين الاداء، وتناولنا فيه نظام ادارة الجودة الشاملة كمبحث اول، ونظام التكاليف والموازنات والادارة على أساس الانشطة كمبحث ثاني، وبعض الاتجاهات الحديثة الاخرى كمبحث ثالث، ليتم عرض دراسة امكانية تكامل اهم الاتجاهات الحديثة مع النموذج المقدم في البحث في المبحث الرابع والاخير.

ب الجزء الثاني: الجانب التطبيقي:

الفصل الرابع وهو الفصل الاول من الجانب التطبيقي خصصناه لدراسة واقع تطبيق نموذج التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية في شركة KCA لصناعة المكونات الالكترونية للسيارات، حيث تطرقنا في مبحثه الاول الى بطاقة تعريفية للشركة ، وفي مبحثه الثاني الى عرض تفصيلي لبطاقة الاداء المتوازن المستدام لهذه الشركة مع اخذ سنة 2014 كمثال. اما في مبحثه الثالث فتناولنا كيفية استخدام الشركة للمقارنة المرجعية في مجال تقييم أدائها، اما المبحث الاخير لهذا الفصل قمنا فيه بدراسة مدى استخدام شركة KCA لنموذج التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية في تقييم أدائها.

الفصل الثاني من الدراسة التطبيقية والذي يمثل الفصل الخامس من البحث دار حول دراسة واقع تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للأسس والادوات الحديثة لتقييم الاداء - دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية- قسمناه الى المبحث الاول الذي تناولنا فيه وصف مجتمع وعينة الدراسة ، والمبحث الثاني: الذي درسنا فيه واقع ممارسة المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة لأسس ومؤشرات وأدوات تقييم الاداء، والمبحث الثالث درسنا فيه واقع ممارسة عملية تقييم الاداء الاستراتيجي في مؤسسات العينة، والمبحث الرابع والاخير لخصنا فيه النتائج المتوصل اليها واختبرنا فيه الفرضية المتعلقة بهذا الفصل.

الفصل الثالث والاخير والذي يمثل الفصل السادس وآخر فصل في هذه الدراسة قمنا فيه بدراسة مدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة للتقنيات الحديثة لتحسين الاداء، حيث قمنا بدراسة مدى تطبيق مؤسسات العينة لنظام ادارة الجودة الشاملة في المبحث الاول، ونظام الادارة على اساس الانشطة في المبحث الثاني، وبعض التقنيات الاخرى (هندسة القيمة، اعادة الهندسة، التكلفة المستهدفة، نظام الانتاج الآلي) في المبحث الثالث، لنقوم في المبحث الاخير بدراسة العلاقة بين المؤسسات المطبقة للتقنيات الحديثة للتسيير وبين استخدامها لبطاقة الاداء المتوازن المستدام والمؤشرات غير المالية من جهة، وكذا تلخيص النتائج المتوصل اليها واختبار الفرضية المتعلقة بهذا الفصل من جهة أخرى.

7. صعوبات البحث:

- من أهم الصعوبات التي واجهتها الطالبة وجاءت دون السير الحسن للعمل في هذا الموضوع، تمثلت في:
- أ طبيعة الموضوع ذاته، التي تتسم بقدر كبير من التعقيد والتداخل مع مواضيع أخرى، هذا ما جعل الخروج بمعلومات تفيد الموضوع أمرا صعبا للغاية.
- ب ندرة المراجع التي لها علاقة مباشرة بالموضوع، فالمراجع المستعملة كانت تدور حول متغيرات الدراسة الا انها لا تخص موضوع البحث، لذا حاولنا ان نقتبس منها بعض الافكار لإنجاز هذه الأطروحة.
- ج الصعوبة الكبيرة التي واجهتها الطالبة أثناء الدراسة الميدانية، حيث لم ترد بعض المؤسسات عن الاستبيان في حين البعض الآخر أعرض عن الاجابة منذ البداية. كما اتسمت بعض الاستبيانات بالفراغات الكثيرة، وهذا ما يفسر عدم الجدية في الاجابة عن أسئلة الاستبيان.

الجزء الأول:

الواقع النظري لأدوات وتقنيات تقييم وتحسين

الأداء

مقدمة الجزء الأول:

الظروف الحالية التي تعيشها بيئة الأعمال خلال الآونة الأخيرة من منافسة شديدة، تنوع المنتجات وقصر دورة حياتها... جعل من المؤشرات المالية التي تقيس بها المؤسسات الاقتصادية أداءها، والادوات التقليدية لتقييم الاداء (التحليل المالي، مراقبة الموازنات، التكاليف المعيارية، لوحة القيادة) غير كافية لقياس وتقييم الاداء، أو بالأحرى غير قادرة على اعطاء صورة حقيقية وواقعية عن أداء المؤسسة الاقتصادية، هذا لتركزها على جانب واحد فقط وهو الجانب المالي وإهمالها لجوانب عديدة تعتبر هي الأخرى مهمة وضرورية في عملية التقييم؛ وكذا ارتباطها بالماضي أكثر من ارتباطها بالمستقبل...

الامر الذي أدى الى ضرورة تقييم الاداء من منظور مجالات متعددة وليس من منظور واحد (المنظور المالي)، وان تكون مؤشرات الاداء مرتبطة باستراتيجية المؤسسة ... هذه الحاجة أدت الى ظهور العديد من المحاولات، لكن واحدة منها فقط لاقت قبولا من قبل العديد من المؤسسات، وهي بطاقة الاداء المتوازن، هذه الاداة جاءت لتجيب عن حدود الادوات التقليدية. وأصبحت فيما بعد أداة مستدامة تعمل على التقييم الشامل لأداء المؤسسة الاقتصادية.

وسنحاول أن نعرض من خلال هذا الجزء امكانية تكامل بطاقة الأداء المتوازن مع المقارنة المرجعية كنموذج شامل وكامل لتقييم أداء المؤسسة الاقتصادية (تقييم داخلي وخارجي).
كما سنتطرق من خلال هذا الجزء لأهم التقنيات الحديثة في التسيير ومحاولة دراسة امكانية تكاملها مع النموذج المقترح في تقييم الاداء (بطاقة الاداء المتوازن المستدام مع المقارنة المرجعية).
..... هذا ما دعا بنا الى تقسيم الجزء النظري الى الفصول التالية:

- الفصل الاول: أداء المؤسسة الاقتصادية من وجهة نظر تقليدية
- الفصل الثاني: أداء المؤسسة الاقتصادية من وجهة نظر حديثة
- الفصل الثالث: التقنيات الحديثة لتحسين أداء المؤسسات الاقتصادية

الفصل الأول:

أداء المؤسسة الاقتصادية من وجهة

نظر تقليدية

مقدمة الفصل:

إن الاهتمام بموضوع الاداء والبحث فيه ليس بالشيء الجديد، فقد اهتم به علماء الادارة منذ ظهور هذا العلم، وهو يمثل اي الاداء القاسم المشترك لبحوثهم. ويعد الاداء مفهوما جوهريا، وهو يمثل دالة لكافة أنشطة واعمال المؤسسة الاقتصادية ، وهو مرآة تعكس وضع المؤسسة وحالتها. وللتدليل عن اهمية الاداء والبحث فيه ينقل الدكتور محي الدين القطب عن Eccles : "ولا تزال الادارات العليا في منظمات الاعمال مستمرة في التفكير بموضوع الاداء طالما ان تلك المنظمات موجودة".

إن الاداء مفهوم واسع ومرتبطة بالتغيرات والتطورات التي تطرأ على المؤسسة الاقتصادية سواء كانت داخلية ام خارجية، الامر الذي جعل من الكتاب لا يتفقون حول وضع صيغة نهائية لمفهومه. وسنحاول بدورنا نحن في هذا الفصل المعنون بـ "أداء المؤسسة الاقتصادية من وجهة نظر تقليدية" التعرض أولا الى التأصيل العلمي لمفهوم الاداء؛ المؤشرات المالية كأداة تقليدية لقياس الأداء كمحطة ثانية، ثم التحليل المالي و الموازنات التقديرية ولوحة القيادة كأدوات تقليدية لتقييم الأداء، وفي الاخير اهم الانتقادات التي وجهت الى هذه الادوات، وهذا من خلال المباحث التالية:

- المبحث الاول: التأصيل العلمي لمفهوم أداء المؤسسة الاقتصادية
- المبحث الثاني: قياس اداء المؤسسة الاقتصادية باستخدام المؤشرات المالية
- المبحث الثالث: الادوات التقليدية المستخدمة في عملية تقييم اداء المؤسسة الاقتصادية
- المبحث الرابع: حدود المؤشرات والادوات التقليدية لقياس وتقييم اداء المؤسسة الاقتصادية

المبحث الأول: التأصيل العلمي لمفهوم أداء المؤسسة الاقتصادية

إن البحث في مواضيع الأداء كان ولا يزال الشاغل لاهتمامات العديد من الباحثين والمفكرين، وهذا كونه يمثل الدافع الأساسي من وراء وجود أي مؤسسة. إن الأداء من المفاهيم التي لم يتوصل إلى حد الآن لتعريف موحد لها، وهذا نظرا لاختلاف الأهداف والنتائج التي يرغب المفكرين في الوصول إليها، وكذا اختلاف طبيعة ونشاط المؤسسة محل تعريف الأداء بها؛ فكل مفكر راح يحاول في تعريفه توضيح وجهة نظره والتركيز على جانب معين في هذا التعريف.

وحتى المدارس الاقتصادية والنظريات اختلفت في تعريفها للأداء، حيث راحت كل مدرسة تركز على الجانب الذي جاءت من أجله في تحديد مفهوم الاداء، فمثلا مدرسة العلاقات الانسانية ركزت في تعريفها على الجانب الانساني، وهكذا...

المطلب الاول: أساسيات حول مفهوم أداء المؤسسة الاقتصادية

الاداء لغة يقابل اللفظة اللاتينية "Performare" والتي تعني اعطاء كلية الشكل لشيء ما، والتي اشتقت منها اللفظة الانجليزية "Performance" التي تعني انجاز العمل أو الكيفية التي يبلغ بها التنظيم أهدافه وهو نفس المعنى الذي ذهب اليه قاموس "Petit Larousse"¹.

هذا التعريف اللغوي للأداء أي أن الأداء هو انجاز عمل ما، هو السبب الذي جعل الكثير من الباحثين ينظرون للأداء على أنه الأداء البشري، غير أن أداء الافراد لا يمثل إلا جزءا من الأداء الكلي للمؤسسة، فهذه الأخيرة تحقق مستوى معين من الأداء بتفاعل مختلف مواردها البشرية والمادية والتقنية.

1- الأداء هو الكفاءة أم الفعالية؟

مختلف التعاريف التي قدمها المفكرون في محاولة تعريفهم للأداء كانت تركز على إحدى البعدين: الكفاءة والفعالية، فمنهم من راح يعرف الأداء على أنه الفعالية ومنهم من عرفه على أنه الكفاءة. وتعرف الكفاءة والفعالية على أنهما:

¹ مزهودة عبد المليك، "الأداء بين الكفاءة والفعالية - مفهوم وتقييم -"، مجلة العلوم الانسانية، جامعة خيضر، بسكرة، الجزائر، العدد الأول، نوفمبر 2001، ص.86.

- **الكفاءة (l'efficience):** وتعني «التأكد إلى أي مدى تم الانتفاع بالموارد لتحقيق النتائج»¹، (مقارنة النتائج بالوسائل المستعملة).
 - **الفعالية (l'efficacité):** وتعني «القدرة على تحقيق الأهداف تبعا للبرامج والجداول الزمنية»²، (مقارنة النتائج بالأهداف).
- وفي هذا الاطار يرى Drucker أن الفعالية هي فعل الأشياء الجيدة بينما الكفاءة (الفاعلية) هي القيام بالأشياء بطريقة جيدة³. غير أنه في الواقع لا يمكن الحديث عن هذين المفهومين بمعزل عن بعضهما البعض، حيث لا يمكن الحكم على أداء مؤسسة ما أنه جيد إذا وصلت إلى تحقيق أهدافها المنتظرة مع هدر كثير للموارد، كما لا يمكن ذلك لو أنها استغلت موارها بشكل رشيد ولم تصل إلى تحقيق ما كانت تصبو إليه من اهداف، ويرى Mougine Yvon أن: "الأداء هو المجموع بين الكفاءة والفعالية"⁴. وهو التعريف الذي جاءت به منظمة التقييس العالمية (الايزو) "الأداء يشمل الكفاءة والفعالية، فهذه الأخيرة هي مدى بلوغ الاهداف، أما الكفاءة فهي العلاقة بين النتيجة المتحصل عليها والموارد المستعملة"⁵. وفي نفس السياق يرى Ph. Lorino: "لا يمكننا أن نتحدث عن الاداء المتميز في المؤسسة إلا اذا تمكنا من تحسين الثنائية (قيمة-تكلفة)، وبمعنى تحسين خلق الثروة، ولا يعني هذا بأن نعمل على رفع القيمة أو تخفيض التكاليف بمعزل عن بعضهما".⁶ هذه الثنائية أي (قيمة-تكلفة) تعبر بدورها عن الثنائيات التالية: (جودة-سعر)، (منفعة-سعر)، (كفاءة-فعالية).⁷ وفيما يلي سنعرض شكلا يوضح مفهوم الأداء من منظور الكفاءة والفعالية⁸:

¹ حسن محمد أحمد مختار، الإدارة الاستراتيجية، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، مصر، 2009، ص.72.

² نفس المرجع السابق، ص.73.

³ [www.creg.ac-versailles.fr/management de la performance des concepts outils](http://www.creg.ac-versailles.fr/management%20de%20la%20performance%20des%20concepts%20outils), Consulté le : 08/06/2014.

⁴ Yvon Mougine, la performance ? Soyez tranquille, je la surveille de près !, afnor, France, 2007, p.203.

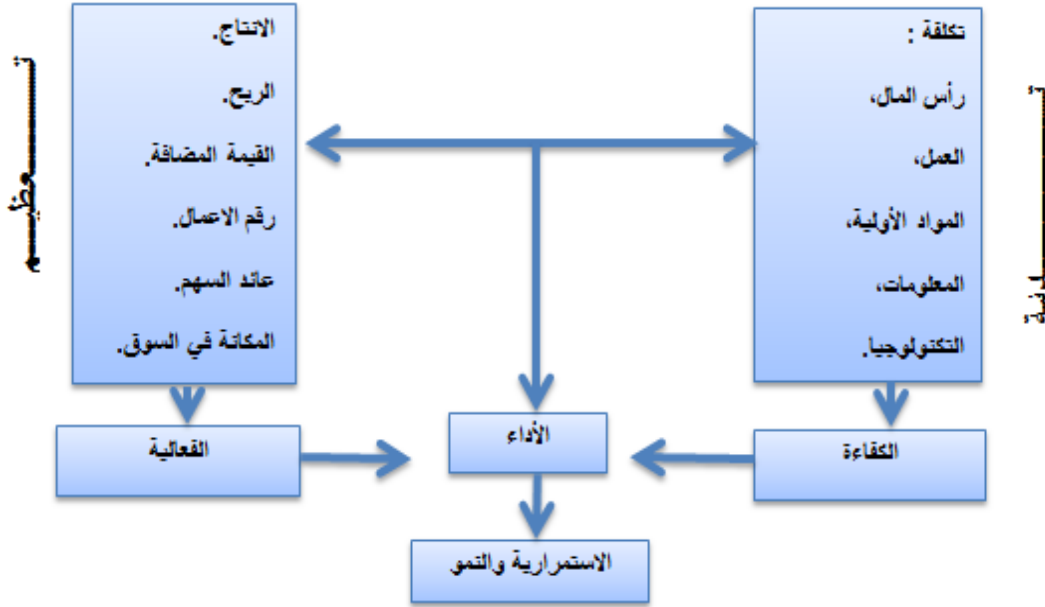
⁵ يحيوي الهام، "الجودة كمدخل لتحسين الأداء الانتاجي للمؤسسات الصناعية الجزائرية"، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، العدد 05، 2007، ص.46.

⁶ دادي عدون ناصر، قويدر الواحد عبد الله، مراقبة التسيير والاداء في المؤسسة الاقتصادية - المؤسسة العمومية بالجزائر -، ديوان المطبوعات الجزائرية، الجزائر، 2010، ص.12.

⁷ الشيخ الداوي، "تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء"، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، العدد 07، 2010، ص.218.

⁸ هناك من يعكس بين مفهوم الفعالية و الكفاءة.

الشكل (01): الأداء من منظور الكفاءة والفعالية

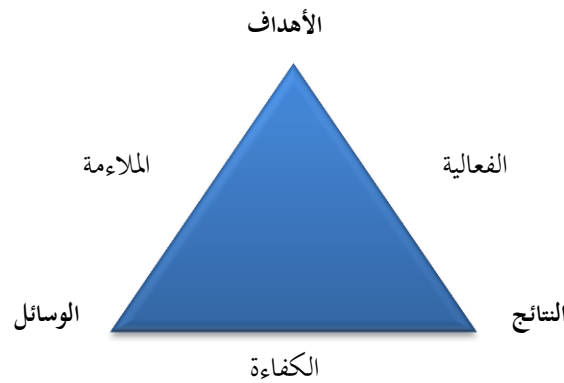


المصدر: مزهوده عبد المليك، مرجع سبق ذكره، ص.88، بتصرف.

أ- العلاقة بين الكفاءة والفعالية:

إن مفهوم الكفاءة و الفعالية ينتج عن تفاعل المفاهيم التالية: الأهداف المرغوبة، النتائج المتوصل اليها والموارد المتاحة لدى المؤسسة، كما هو مبين في الشكل الموالي:

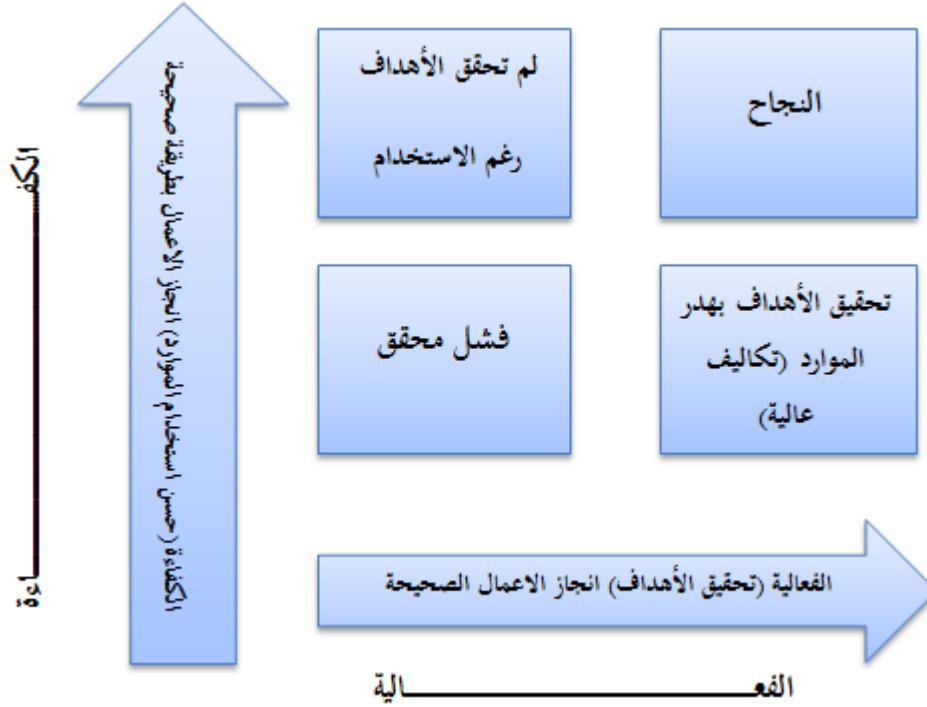
الشكل (02): مثلث الاداء



المصدر: ناصر دادي عدون وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية، الجزائر، 2004، ص.

فالجزء بين النتائج والأهداف يمثل الفعالية، والجزء الثاني بين الوسائل والنتائج يعبر عن الكفاءة، وأخيرا الجزء الأخير بين الوسائل والأهداف والذي يمثل الملاءمة والذي يسمح بمعرفة ما اذا وضعت المؤسسة وسائل كافية لتحقيق أهدافها. وفي الآتي شكل آخر يوضح مصفوفة الفعالية والكفاءة:

الشكل(03): مصفوفة الفعالية والكفاءة



المصدر: وائل محمد صبحي ادريس، طاهر محسن منصور الغالي، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن -سلسلة إدارة الأداء الاستراتيجي-، الطبعة الأولى، دار وائل، الأردن، 2009، ص.49.

يتضح من الشكل أن المؤسسات التي تستطيع تحقيق عنصري الكفاءة والفعالية تستطيع النمو والازدهار، أما المؤسسات غير الكفؤة وغير الفعالة يكون مصيرها الانهيار، بينما تلك الفعالة والتي لا تمتلك الكفاءة سوف تستطيع البقاء من خلال تحقيق أهدافها ولكنها لن تقدر على التنافس لأن أسعار منتوجاتها أو/و خدماتها تكون مرتفعة بالمقارنة مع اسعار منافسيها، أما المؤسسات الكفؤة والتي لا تتمتع بالفعالية فيكون مصيرها عدم قدرتها على تحقيق أهداف أصحابها.

ب- قياس الفعالية والكفاءة¹:

تقاس الفعالية باستخدام طريقتين:

$$\frac{Rm}{Rp} = \text{الفعالية الأولى}$$

حيث:

Rm : النتائج المحققة.

Rp : النتائج المتوقعة.

$$\frac{Mm}{Mp} = \text{الفعالية الثانية}$$

حيث:

Mm : الامكانيات المستخدمة.

Mp : الامكانيات المتوقعة لتحقيق النتائج المرجوة..

أما الكفاءة فتقاس بالعلاقة التالية:

$$\text{الكفاءة} = \frac{Rm}{Mm} = \frac{\text{المخرجات}}{\text{المدخلات}}.$$

حيث:

Rm : النتائج المحققة.

Mm : الموارد المستخدمة.

ج- الفرق بين الكفاءة والانتاجية:

رغم اختلاف مصطلح الكفاءة عن الانتاجية إلا أنه لا يوجد اختلاف بينهما، فالكفاءة هي الانتاجية أي نسبة المخرجات على المدخلات (بمعنى الوصول إلى أكبر كمية من المخرجات باستعمال كميات أقل من المدخلات أملا في تحقيق أهداف المؤسسة)، حيث يتم التعبير عن هذه النسبة بالقيمة أو التكلفة فيما يخص الكفاءة، وبالحجم فيما يخص الانتاجية².

¹ الشيخ الداوي، مرجع سبق ذكره، ص.ص. 220، 221.

² قورين الحاج قويدر، "نظام مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية ودوره في تحسين الأداء"، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة الشلف، الجزائر، العدد 37، السنة الخامسة من الإصدار، 2008، ص. 17.

2- تطور مفهوم الأداء:

سنوضح من خلال هذا العنصر كيف تطور مفهوم الأداء حتى وصل إلى ما هو عليه الآن¹:

أ النظرة القديمة للأداء:

استخدم مصطلح الاداء لأول مرة للتعبير عن النتائج المتحصل عليها لجواد السباق والنجاح المحصل عليه في السباق، ثم استخدم هذا المصطلح في المجال الرياضي للدلالة على أداء رياضي كمال الاجسام إلى أن استخدم للتعبير عن عدد مرات تشغيل الآلة من طرف فريدريك تايلور رائد مدرسة الإدارة العلمية وهو من استخدم هذا المصطلح في مجال الاقتصاد، حيث هو أول من أعطى مفهوما دقيقا للأداء من خلال دراسته الدقيقة للحركات التي كان يؤديها العمال وتوقيت كل منها، فالنظرة للأداء كانت تقتصر آنذاك على الزمن المستغرق للأفراد والآلات وتحديد معدلات الأداء، فالتركيز كان انتاج أكبر كمية من المنتجات لمواجهة الطلب المتزايد.

مع بداية القرن العشرين تحول الاهتمام من التركيز على الكميات الممكن انتاجها إلى التركيز على الكميات الممكن بيعها، وتمثل الاداء حينها في التحكم في أسعار المنتوجات عن طريق التحكم في التكاليف.

ب النظرة الحديثة للأداء:

إن التطورات والتحديات الجديدة التي تواجهها المؤسسات في الوقت الراهن مع تطور التسويق كفن وعلم وظهور الفكر الاستراتيجي في الإدارة نتيجة التزايد الحاد للمنافسة تطور مفهوم الاداء، حيث لم يعد يقتصر على الزمن المستغرق للأفراد والآلات وتحديد معدلاته والتحكم في الأسعار كآلية لتحديد مفهومه وطرق قياسه، وإنما أصبح يفرض عليها التركيز على ارضاء الزبون باعتباره الهدف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقه، وكذا مقارنة ما حققته من انجازات بما يصل إليه غيرها من المؤسسات الأحسن تنظيما والأفضل والأنجح في سوقها. وبالتالي يمكن القول أن المفهوم تطور من مدى توافر الموارد إلى الاستعمال الامثل لهذه الموارد قصد تحقيق الأهداف المرجوة، ومنه كان التركيز على الكفاءة ثم انتقل إلى الفعالية.

¹ تم الاعتماد على:

- الشيخ الداوي، مرجع سبق ذكره، ص.ص. 221، 222.

- عبو عمر، عبو هدى، " دور الاستراتيجيات التنافسية العامة للتنافس في تحقيق الأداء في المؤسسة"، الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والاستراتيجيات خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، جامعة حسنية بن بو علي، الشلف، الجزائر، 2010، ص. 43.

-DOHOU Angèle, BERLAND Nicolas, « mesure de la performance globale des entreprises », revue de comptabilité et environnement, France, version 1, 2009, p.03

كما أصبح الاداء يحمل معنى أوسع (الأداء الشامل) ويقاس بمدى تأثيره على محيط الانسان وحمايته وهذا بظهور المسؤولية الاجتماعية، وبالتالي مراعاة الجانب الانساني لدى قياس الأداء أصبح من الضروري والمحتم. كما يضاف إلى ما سبق ذكره أن تطور مفهوم الاداء أدى إلى ظهور مفهوم جديد وهو إدارة الاداء.

3- العوامل المؤثرة في الأداء¹:

إن الاداء يتأثر بالعديد من العوامل منها ما هو داخلي يستطيع المسير التحكم فيها ومنها ما هو خارجي يصعب التحكم فيها ويتطلب على المؤسسة التكيف معها، ولقد أورد Donaldson أهم هذه العوامل في: الهيكلية، العملية الانتاجية، الاستراتيجية، الخيارات التقنية، المحيط الذي تنشط فيه المؤسسة، القيادة، الثقافة، أسلوب الإدارة.

أما Peters و Waterman فيحصران هذه العوامل في: الجاهزية للعمل، الاستماع للزبون، الاستقلالية، روح المبادرة، الانتاجية بتحفيز العامل، قانون القيم الجماعية، ثقافة المؤسسة والقيم المشتركة، التوفيق بين المردودية والمعرفة.

واختلف الباحثون في تصنيف هذه العوامل حسب المعيار المتبع، غير أن أكثرهم اعتمد على مصدر العوامل فقسموها إلى عوامل داخلية وأخرى خارجية:

أ العوامل الخارجية المؤثرة في الأداء: تتمثل هذه العوامل في جميع المتغيرات والقيود التي تخرج عن نطاق التحكم، وبالتالي فإن آثارها قد تكون في شكل فرص يسمح استغلالها بتحسين الاداء، وقد تكون خطرا يؤثر بالسلب على أداء المؤسسة، لذا يتوجب التكيف معها، وهذه العوامل هي: عوامل اقتصادية، اجتماعية، ثقافية، تكنولوجية، سياسية وقانونية... تتفاوت في درجة تأثيرها على أداء المؤسسة.

ب العوامل الداخلية المؤثرة في الأداء: هي عبارة عن مختلف المتغيرات الناتجة عن تفاعل عناصر المؤسسة الداخلية والتي تؤثر على أدائها، ويمكن للمسير التحكم فيها وإحداث تغييرات عليها تسمح بزيادة آثارها الايجابية والعكس؛ تتميز هذه العوامل: بكثرتها وبالتالي صعوبة حصرها، التداخل فيما

¹ السعيد بريس، يحاوي نعيمة، "أهمية التكامل بين أدوات مراقبة التسيير في تقييم أداء المنظمات وزيادة فعاليتها - دراسة حالة ملينة الأوراس"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، العدد 01، 2012، ص.ص. 29، 30.

بينها، التفاوت من حيث درجة تأثيرها، والتحكم فيها، ولذلك تم تجميع هذه العوامل في مجموعتين رئيسيتين هما:

- **العوامل التقنية:** نوع التكنولوجيا، نسبة الاعتماد على الآلات مقارنة بعدد العمال، الموقع الجغرافي للمؤسسة وتصميمها من المخازن، الورشات، الآلات، نوعية المنتج، شكله وغلافه، مدى توافق منتجات المؤسسة مع رغبات المستهلكين، نوعية المواد المستعملة.
 - **العوامل البشرية:** التركيبة البشرية للمؤسسة من حيث السن والجنس، مستوى تأهيل أفراد المؤسسة ومدى التوافق بين مؤهلات العمال والمناصب التي يشغلونها والتكنولوجيا المستخدمة، أنظمة المكافآت والحوافز، العلاقة بين العمال والإدارة.
- ويبقى مجال العوامل المؤثرة على الأداء واسع جدا لا يمكن ضبطه أو تحديده، غير أن الدراسات والأبحاث أوضحت أن الأداء الجيد يأتي من المؤسسة نفسها قبل محيطها.

4- أنواع الأداء¹:

بما أن الاداء من حيث المفهوم يرتبط إلى حد بعيد بالأهداف فإنه يمكن نقل المعايير المعتمدة في تصنيف الاهداف واستعمالها في تصنيف الأداء، هذه المعايير هي: معيار الشمولية، معيار الأجل ومعيار الطبيعة. فمن ناحية الشمولية يصنف الأداء إلى أداء كلي وأداء جزئي، حيث يمثل الاداء الكلي في الانجازات التي ساهمت جميع عناصر وانظمة المؤسسة في تحقيقها، أما الاداء الجزئي فيتحقق على مستوى الوظائف والأنظمة الفرعية للمؤسسة (كأداء وظيفة التموين مثلا). أما حسب معيار الأجل فهناك أداء المدى الطويل و المتوسط، وأداء قصير المدى. وأخيرا حسب معيار الطبيعة ويصنف إلى أداء اقتصادي، اجتماعي، سياسي، ثقافي....

¹ تم الاعتماد على:

- يحايوي نعيمة، أدوات مراقبة التسيير بين النظرية والتطبيق-دراسة حالة قطاع صناعة الحليب-، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص تسيير المؤسسات، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2009، ص.222.

- مزهود عبد المليك، مرجع سبق ذكره، ص.89.

5- أبعاد الأداء:

إن أداء المؤسسة يضم ثلاث أبعاد رئيسية تتمثل في:

– أداء الأفراد – أداء الوحدات أو الأقسام – أداء المؤسسة

ويتم هذا الاداء من منظور علاقة كل أداء بأداء الجانب الاكبر منه، فتقييم أداء الافراد يتم في أداء الأفراد في اطار وحداتهم (الأقسام) المتخصصة، كما أن تقييم أداء هذه الوحدات أو الأقسام يتم في اطار الانظمة والسياسات العامة للمؤسسة التي تتضمن هذه الوحدات، في حين أداء المؤسسة يتم في اطار البيئة الاقتصادية والاجتماعية والثقافية المحيطة بها. فأداء المؤسسة يستند إلى فلسفيات أهمها:

- كل مستوى من مستويات الاداء هو جزء من الكل وهذا الكل هو جزء من كل آخر. ويوضح ذلك تداخل المستويات الدنيا مع العليا في عمليات الاداء للوصول إلى الأداء الكلي للمؤسسة؛
- لا تعني النظرة التكاملية للأداء عدم الاختلاف، بل تعني ادراك وجهات الاختلاف مع الأجزاء، فأداء المؤسسة يتطلب تحقيقه وجود تناسق بين المستويات المختلفة لتحسين هذا الأداء ككل¹.

6- مجالات الأداء:

تتحدد ميادين الاداء في أربع مجالات: ميدان الأداء المالي، ميدان الأداء العملياتي، ميدان الفعالية وميدان الكفاءة، وفيما يلي سنوضح هذه المجالات:

أ ميدان الأداء المالي:

إن مجال الاداء المالي هو المجال الأساسي لدى معظم المؤسسات، والأكثر شيوعا في عملية تقييم أدائها؛ فالمؤسسة التي تتمتع بأداء مالي تكون قادرة على المنافسة وتعزيز مركزها وتطويره وكذا توفير الرضا لأصحابها. وتقييم الأداء يعتمد أساسا على التحليل المالي، حيث يعرف هذا الأخير على أنه: "وسيلة فعالة للحكم على مختلف السياسات المطبقة داخل المؤسسة، ويأتي ذلك من خلال التوظيف السليم لمجموعة من النسب والمؤشرات المالية وتفسيرها تفسيراً جيداً، وفهماً معقداً، مما يجعلها بمثابة أضواء

¹ محمد محمود يوسف، البعد الاستراتيجي لتقييم الأداء المتوازن، منشورات المنظمة العربية للتنمية الادارية، القاهرة، جمهورية مصر العربية، 2005، ص.103.

كاشفة تعكس نقاط القوة والضعف داخل المؤسسة¹، فالنسب والمؤشرات المالية تعتبر من أكثر المعايير المستخدمة في الحكم على أداء المؤسسة. غير أن هذا المحور واستخدامه في عملية التقييم والحكم على أداء المؤسسة انتقد في الآونة الأخيرة، حيث أصبح لا يجيب عن متطلبات قياس الأداء في البيئة الحديثة، أو بالأحرى لم يعد كافيا لإعطاء صورة حقيقية عن أداء المؤسسة.

ب ميدان الأداء العملياتي:

معناه الاعتماد على محاور تشغيلية في تقييم الأداء، كجودة المنتج، الحصة السوقية... الخ، فالمحور العملياتي يظهر الصورة الخفية للأداء والتي لا يظهرها المحور المالي، فالاعتماد على المحور المالي لوحده في عملية التقييم يعطي رؤية غير متكاملة الأبعاد حول المؤسسة، لذا يجب تعزيز عملية قياس الاداء بمحاور اداء غير مالية لبناء نظام أداء فعال في المؤسسة. ان الاعتماد على المحاور المالية الى جانب العملياتي يعد ميدانا للأداء يستخدم في أغلب بحوث الإدارة الاستراتيجية الحديثة².

ج ميدان الفعالية:

كما سبق وأن عرفنا الفعالية على أنها مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها، أي يتم من خلال هذا المجال مقارنة ما حققته المؤسسة من نتائج سواء كانت تخص الجانب المالي أو العملياتي ومقارنتها بالأهداف المرجوة؛ فميدان الفعالية يندرج ضمنه كل من مجال الأداء المالي والأداء العملياتي.

د ميدان الكفاءة:

هذا المجال هو الآخر تعرضنا له في عناصر سابقة، وهو يمثل الرشادة في استخدام موارد المؤسسة، فأى مؤسسة تسعى إلى تحقيق أكبر قدر من الأهداف وبأقل التكاليف.

¹ بن منصور موسى، "دور التحليل المالي في ترشيد قرار الاندماج بين الشركات"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المركز الجامعي برج بوعريش، الجزائر، العدد 10، 2010، ص.69.

² وائل محمد صبحي ادريس، طاهر محسن منصور الغالي، مرجع سبق ذكره، ص.45.

المطلب الثاني: الاداء واستراتيجية المؤسسة الاقتصادية

هناك من اعطى الطابع الاستراتيجي لمفهوم الاداء، حيث في هذا الاطار يرى Angelier ان أداء المؤسسة يتمثل في امكانيتها على تنفيذ استراتيجيتها وقدرتها على مواجهة القوى التنافسية¹. وفي هذا الصياغ يرى Ph.Lorino أنه لا يمكننا الحديث عن أداء المؤسسة الاقتصادية الا اذا تمكنت من تحقيق أهدافها الاستراتيجية، وهذا يعني ان المؤسسة الناجحة هي المؤسسة التي تتمكن من تحقيق الاهداف المسطرة والمعبر عنها بالنتائج المتوصل اليها مقارنة مع منافسيها في القطاع آخذة بعين الاعتبار الموارد اللازمة لذلك (أقل هدر للموارد)². الا أنه وحسب رأينا يوجد على مستوى الاهداف الاستراتيجية أداء استراتيجي، على مستوى تكتيكي: أداء تكتيكي وعلى المستوى التشغيلي: أداء عملي.

المطلب الثالث: الأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية³

إن المؤسسات اليوم لم تعد كيانات اقتصادية فحسب بل كيانات ترتبط كذلك بالوطن الذي تعمل فيه، فهي تعمل في بيئات اجتماعية واقتصادية معقدة، اذ تتعرض لضغوط من طرف اصحاب هذه المؤسسات من أجل تحقيق الكفاية الاقتصادية ، ولضغوط اخرى من أجل تحمل مسؤوليتها سواء من جانب الحكومة أو هيئات المجتمع المدني أو المستهلكين. وعلى الرغم من الجدل الدائر بشأن المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات امر ليس بجديد فقد حظي باهتمام أكبر في السنوات الاخيرة في ضوء ظهور الحركات المناهضة للعمولة وفضائح الفساد في المؤسسات، واستمرار الظروف السيئة التي تعاني منها الكثير من الدول النامية.

لقد كانت النظرة التقليدية لمسؤولية المؤسسات كما أوجزها بعض الاقتصاديين من أمثال ميلتون فردمان في السبعينات من القرن الماضي تتمثل في سداد الاجور للعمال مقابل العمل الذي يقومون به، وتقديم السلع والخدمات للمستهلكين مقابل ما يدفعونه من أموال، وسداد الضرائب للحكومات التي تقدم بدورها

¹ مزهودة عبد المليك ، مرجع سبق ذكره، ص. 87.

² دادي عدون ناصر، قويدر الواحد عبد الله ، مرجع سبق ذكره، ص. 12.

³ كواشي مراد، "آليات نجاح عملية تقييم أداء المؤسسة"، المجلة العراقية في العلوم الاقتصادية، جامعة العراق، العدد 33، المجلد 09، جويلية 2013، ص.ص. 177، 178، بتصرف.

الخدمات العامة للمواطنين، واحترام سيادة القانون عن طريق احترام العقود المبرمة. غير ان هذه النظرة التقليدية لم تعد مقبولة الآن، فمؤسسات اليوم تعني بما هو أكثر من مجرد تقديم السلع والخدمات للمستهلكين وسداد حصة عادلة من الضرائب، وذلك باختصار لأنها أصبحت مطالبة بالاهتمام بأدائها الشامل، فما هو الأداء الشامل للمؤسسة إذا؟

اداء المؤسسة الشامل هو الذي يأخذ بعين الاعتبار مطالب مختلف فئات أصحاب المصالح: العمال، الموردين، الزبائن، المحيط المجتمعي، المحيط الطبيعي... حيث أنه يبحث عن ارضائهم بطريقة أكثر توازنا وعدالة، وذلك دون اهمال نمو المؤسسة وتطورها خدمة للملاك والمساهمين.

أما S. Brevzard عند تقديمه لكتاب le guide de la performance globale فيرى أن مفهوم الاداء الشامل للمؤسسة ليس له معنى الا اذا تم تناوله من خلال ثلاث أبعاد متكاملة، تتمثل في الاداء الاقتصادي، الاداء الاجتماعي والاداء البيئي:

- **الاداء الاقتصادي:** وهو الذي يأتي في مقابل الثقة التي وضعت في المؤسسة من طرف المساهمين والزبائن.
- **الاداء الاجتماعي:** يعكس وضعية العمال داخل المؤسسة؛ ويعكس كذلك اسهام المؤسسة في تنمية وتطوير محيطها، وكذا تحسين موقعها داخل المجتمع الذي توجد فيه.
- **الاداء البيئي:** يعكس مدى اسهام المؤسسة في حماية البيئة والحفاظ عليها.

ونشير الى ان هناك من يفصل مفهوم الاداء المجتمعي عن الاداء الاجتماعي، وهناك من يدمجهما ضمن مفهوم واحد وهو الأداء الاجتماعي كما هو مبين في التعريف السابق. والشكل الموالي يوضح ابعاد مفهوم الاداء الشامل :

الشكل (04): الأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على: العايب عبد الرحمن، التحكم في الأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية فالجزائر في ظل تحديات التنمية المستدامة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس-سطيف-، الجزائر، 2011، ص.161.

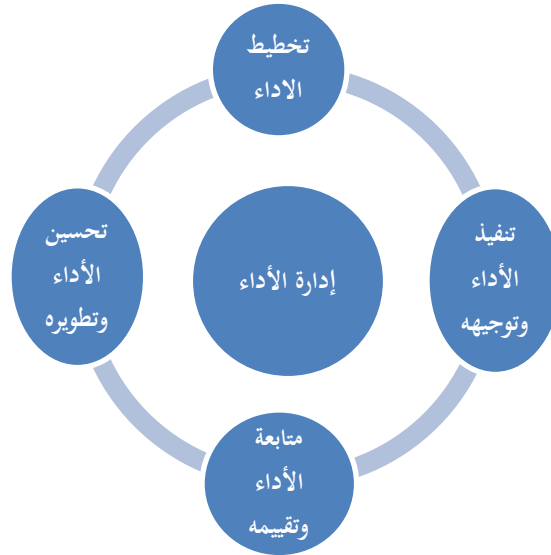
وعليه فإن محصلة هذه الانواع الثلاثة من الاداء: الاداء الاقتصادي، الاداء الاجتماعي متضمنا الاداء المجتمعي، الاداء البيئي تشكل ما اصبح يعرف بالأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية.

المطلب الرابع: إدارة الاداء

من التطورات التي حصلت في ميدان البحوث المتعلقة بالأداء هو انتاج مفهوم جديد في اطار البناء المعرفي لمفهوم الأداء وهو: إدارة الأداء، ومعناه معاملة الأداء من منظور الوظيفة الادارية في المؤسسة، أي اسقاط الوظائف الادارية المعروفة في أدبيات التسيير على عملية الأداء من تخطيط وقيادة وتنظيم وتنسيق وتقييم ورقابة¹.

تعرف إدارة الاداء على أنها ذلك المدخل النظامي لتحسين وتطوير أداء وكفاءة الأفراد والفرق من أجل زيادة الفعالية العامة للمؤسسة، فالمؤسسة إذا ما أرادت أن تحصد أفضل النتائج من إدارة الأداء من المفروض أن تنظر إلى هذه الإدارة نظاما كاملا يعمل ضمن نظام شمولي². وتتكون ادارة الاداء من عدة عمليات متشابكة ومتكاملة تهدف الى ضمان وصول الافراد إلى نتائج الاداء المستهدفة وبما يحقق غايات المؤسسة ذاتها³. والشكل الموالي يوضح اطار ادارة الاداء:

الشكل (05): اطار إدارة الأداء



المصدر: مهدي علي الوحيد، خالد أحمد حسن، " دور عمليات ادارة الاداء في تميز المنظمات"،

مجلة الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، 2013، العدد 96، ص.62.

¹ الشيخ الداوي، مرجع سبق ذكره، ص.222.

² وائل محمد صبحي ادريس، طاهر محسن منصور الغالي، مرجع سبق ذكره، ص.114.

³ مهدي علي الوحيد، خالد أحمد حسن، مرجع سبق ذكره، ص.62.

ويتضح من الشكل ان إدارة الاداء تضم العمليات التالية: تخطيط الأداء، تنفيذ الأداء وتوجيهه، متابعة الأداء وتقييمه، تحسين الأداء وتطويره.

وفي الأخير وبالرغم من أن معظم الباحثين اتفقوا على أن الأداء يقصد به تحقيق المؤسسة لأهدافها بأقل الموارد أي أنه يشتمل على كل من مفهوم الفعالية والكفاءة، إلا أنهم لم يتوصلوا الى وضع تعريف محدد له، هذا راجع الى كونه مفهوم مرتبط بمكونات المؤسسة ومختلف العوامل والمتغيرات سواء الداخلية والخارجية المؤثرة فيها، ومادامت هذه المكونات والعوامل في تغير وتحدد مستمر فإنه من الصعب تحديد صيغة نهائية لمصطلح الاداء. إن الحديث اليوم يدور حول الأداء الشامل للمؤسسة الذي ظهر بظهور مفهوم المسؤولية الاجتماعية للشركات، ويشتمل هذا المفهوم على كل من الاداء الاقتصادي، الاجتماعي، المجتمعي والبيئي.

المبحث الثاني: قياس أداء المؤسسة الاقتصادية باستخدام المؤشرات المالية

إن قياس الاداء عملية بالغة الاهمية، حيث يجب على كل المؤسسات أن تقوم بعملية قياس نتائج أعمالها وإدارتها حتى ولو لم تحصل من خلال هذه النتائج على عائد أو مكافأة، لأن المعلومات التي يتم الحصول عليها تحول أداء المؤسسة إلى الاحسن¹؛ فلا يمكن أن يكون هنالك تحسين من دون قياس، فإذا كانت المؤسسة لا تعلم أين هي الآن من حيث واقع عملياتها، فكيف يمكن أن تعرف مستقبلها؟ وبالتأكيد لن تتمكن للوصول إلى ما تريد، فالعمل دون قياس كالسفر في صحراء واسعة من دون بوصلة أو خريطة²؛ فمن خلال قياس الأداء تتمكن المؤسسة من معرفة نقاط القوة لديها وبالتالي تعزيزها ونقاط الضعف والعمل على تفاديها؛ ومن خلال ما سيتأتى من عناصر سنشرح هذا المفهوم بشكل مفصل.

المطلب الأول: أساسيات حول عملية قياس الأداء

يرى وليام تومسون ولورد كيلفن (William Thomson (Lord Kelvin أنه : "حين تستطيع قياس ما تتحدث عنه وتعبر عنه بالأرقام، فمعنى ذلك أنك تعرف شيئا عنه، ولكن حين تعجز عن قياسه والتعبير عنه بالأرقام ، فإن معرفتك ستكون ضئيلة وغير مرضية ، وفي تلك الحالة قد يكون الأمر بداية معرفة فقط، لكنك قلما ستتقدم في أفكارك وتصل إلى مرحلة العلم."³

1- مفهوم قياس الأداء:

إن مصطلح القياس يشير إلى متغير ملموس لعناصر يمكن عدها، مثل عدد المنتوجات المعالجة بالنسبة لمجموع المنتوجات. ويعرف على أنه طريقة أو عملية هدفها تكميم الفعالية والكفاءة لنشاط ما أو سابق، وذلك اعتمادا وانطلاقا من مجموعة من المقاييس أو المؤشرات، فعملية قياس الأداء تتمثل في رصده بغية أو حتى تتمكن المؤسسة من متابعتها⁴.

¹ عبد الرحيم محمد، قياس الأداء المتوازن وفلسفة إدارة الأداء في القطاع الحكومي، ص.02، مقال منشور على الموقع: <http://dr-ama.com>، تاريخ الاطلاع: 2014/12/12.

² وائل محمد صبحي ادريس، طاهر محسن منصور الغالي، مرجع سبق ذكره، ص.72.

³ عبد الرحيم محمد، مرجع سبق ذكره، ص.02.

⁴ بوريش نصر الدين، تحسين مؤشرات أداء نظام الانتاج لأقلية المؤسسة الصناعية مع تحولات المحيط -دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل ببسكرة-، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر ، 2013، ص.76.

كما يعرف على أنه عملية اكتشاف وتحسين تلك الأنشطة التي تؤثر على ربحية المؤسسة، وذلك من خلال مجموعة من المؤشرات ترتبط بأداء المؤسسة في الماضي والمستقبل بهدف تقييم مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها المحددة في الوقت الحاضر¹.

2- مؤشرات الأداء:

يعرف مؤشر الأداء على أنه: " معلومة كمية تقيس فعالية وكفاءة كل أو جزء من عملية أو نظام (حقيقي وبسيط) بالنسبة لمعيار أو مخطط أو هدف محدد ومقبول في إطار استراتيجية المؤسسة."²؛ وباختصار هو: معطيات مكتوبة في شكل كمي لا عطاء نتيجة معينة³.

مؤشر الأداء يرتبط بمفهومين أساسيين: القياس والمعيار، فالقياس معناه البحث عن المعلومة، أما المعيار فمعناه هذا القياس يجب مقارنته بمعيار محدد مسبقا، وإلا فإن القياس لن يكون له معنى.

أما نظام قياس الاداء فهو مجموعة من المقاييس والمؤشرات المستمدة (المشتقة) بطريقة متناسقة من استراتيجية وقدرات المؤسسة⁴. ويعتبر هذا النظام نظام فرعي (جزئي) من النظام الكلي للمؤسسة، ودوره يتمثل في القيام وباستمرار بإعلام والمراقبة عن انجازات النظام الكلي مقارنة بأهدافه المحددة مسبقا⁵.

كما أن هناك جملة من الخصائص التي لا بد وأن تتوفر في المؤشرات حتى تساعد على نجاح نظام قياس الأداء، وهي:⁶

- **الملاءمة:** ومعناه أن يجيب المؤشر عن انشغالات وتطلعات المؤسسة، أي أن يكون وثيق الصلة بالأهداف المراد قياسها.
- **الصحة:** من خلال هذه الخاصية نجيب عن التساؤل التالي: هل يقيس المؤشر فعلا ما يجب قياسه؟.
- **الجدوى:** هل هذا المؤشر يجدي نفعا من الناحية الاقتصادية ويعطي قيمة لمتخذ القرار؟

¹ عبد الرحيم محمد، مرجع سبق ذكره، ص.08.

² P.NOREAU et Autres, **Indicateurs de Performance**, Journée d'étude du Chambre de Commerce de Québec, Canada, p.07

³ بجاوي نعيمة ، مرجع سبق ذكره، ص.225.

⁴ HAMANA Kamel, **The Measurement of the Organisational Performance: Case Study of the Economic Public Companies (EPC)** International Business Management, Medwell Journals, n° 4,2007,p.120

⁵ بوريش نصر الدين، مرجع سبق ذكره، ص.76.

⁶ P.NOREAU et Autres, op.cit., p.9

- **سهولة الاستخدام:** أن يكون بسيطاً وسهل الفهم، ويجب أن لا يكون للمؤشر عدة تفسيرات وتأويلات.
- **الثبات:** أن يكون المؤشر ذو مصداقية بحيث يتم قياسه بنفس الطريقة من وقت لآخر.
- **قابل للمقارنة:** أن يحدد للمؤشر المقاس معياراً، يتم مقارنته معه للوقوف على مستوى تعبير هذا المؤشر.

أ اختبار مدى سلامة مؤشرات الاداء:

بعد اختيار مؤشرات الاداء تكون هناك حاجة إلى اختبار مدى سلامتها، حيث أن ذلك سيساعد المؤسسة في تطوير وتحسين مؤشرات الاداء المختارة منذ بداية عملية قياس الاداء؛ وهناك عدة اختبارات سنكتفي بشرح الاختبار الأكثر استعمالاً واستعمالاً وذكر الاختبارات الأخرى بدون شرح:¹

✓ الاختبار الأكثر استعمالاً: اختبار SMART:

يترتب على هذا الاختبار خمسة عناصر أساسية تتجسد في مجموعة أسئلة هي:

- **Specific:** أي هل المقياس واضح ومركز، ومن السهولة تفسيره من خلال ما يشتمل عليه من تعاريف وافتراضات خاصة بالمقياس؟
- **Measurable:** أي هل يمكن قياسه ومقارنته ببيانات أخرى؟ فالمقياس يجب أن يسمح بإجراء تحليل هادف.
- **Attainable:** أي هل أن المقياس قابل للتحقق، ويمكن الاعتماد عليه في ظل الظروف المتوقعة؟
- **Realistic:** أي هل أن المقياس يتواءم مع محددات (قيود) المؤسسة، وهل هو مقبول التكلفة؟
- **Timely:** أي هل بالمكان اجراء القياس في ضمن السقف الزمني المحدد؟

✓ هناك اختبارات أخرى: اختبار فحص الجودة، اختبار ثلاثي المعايير (استراتيجي، كمية ، نوعية)، اختبار معايير البيانات والقياس وأنظمة القياس،

¹ وائل محمد صبحي ادريس، طاهر محسن الغالي، مرجع سبق ذكره، ص.ص. 94، 97.

ب تصنيفات مؤشرات الأداء:

يعتمد الباحث بوريش نصر الدين في أطروحته على تصنيف مؤشرات الأداء إلى التصنيفات التالية¹:

- ✓ **مؤشرات استراتيجية:** وهي مؤشرات ترتبط بالأهداف الاستراتيجية للمؤسسة، ومؤشرات عملياتية: وهي مؤشرات تتعلق بجانب العمليات أي بالإنتاج والموارد البشرية والمادية.
- ✓ **مؤشرات جزئية:** وهي المؤشرات التي تقيس جزءاً من أداء المؤسسة، ومؤشرات كلية: تقيس الاداء الكلي للمؤسسة.

- ✓ **مؤشرات ذاتية:** وهي مؤشرات لا تعتمد على القياس الرقمي فقط للظاهرة، بل تحتاج إلى الحدس والمنطق؛ ومؤشرات موضوعية: وهي مؤشرات تجسد بلغة الأرقام، أو أي وسيلة حسية ملموسة، ولا تحتاج للمنطق والحدس.

أما الباحثان وائل محمد صبحي ادريس وطاهر ومحسن الغالي فقاما في كتابهما سلسلة الاداء الاستراتيجي إلى تصنيف مؤشرات الأداء للتصنيفات التالية²:

- ✓ **التصنيف الأول:** حيث تم في هذا التصنيف تقسيم مؤشرات الاداء إلى خمسة مقاييس:
 - مقاييس المدخلات: وهي تتعلق بالموارد البشرية والمادية المستخدمة للوصول إلى هدف المؤسسة.
 - مقاييس العمليات: وهي تستخدم لفهم الخطوات المباشرة لإنتاج المنتج أو الخدمة.
 - مقاييس المخرجات: وهي التي تستخدم لقياس المنتج أو الخدمة التي يوفرها النظام ويتم ايصالها للزبائن.
 - مقاييس المحصلات: وهي تستخدم لتقييم النتائج الفعلية.
 - مقاييس التأثير: وهي تقيس الآثار المباشرة أو غير المباشرة التي تنشأ على تحقيق أهداف المؤسسة.
- ✓ **التصنيف الثاني:** ويتم تقسيم مؤشرات الأداء في هذا التصنيف إلى:
 - مؤشرات الأسباب: وهي مقاييس تقيس الأداء بعد ظهور الحقيقة.
 - مؤشرات النتائج: وهي مقاييس تتنبأ بالأداء المستقبلي.
 - المؤشرات السلوكية: وهي مؤشرات تقيس الثقافة الأساسية للأفراد والمؤسسة التي يجري قياسها.

¹ بوريش نصر الدين، مرجع سبق ذكره، ص.ص. 80، 78، بتصرف.

² وائل محمد صبحي ادريس، طاهر محسن الغالي، مرجع سبق ذكره، ص.ص. 75، 76.

✓ **التصنيف الثالث:** والذي يقوم على تقسيم المؤشرات إلى:

- مقاييس ترتبط بالسياسة: وهي نفسها المؤشرات الاستراتيجية التي سبق وأن ذكرناها، وتستخدم لتحديد مدى انجاز الغايات والاهداف طويلة الأجل.
 - مقاييس ترتبط بالبرامج: وهي نفسها المقاييس العملية، فهي ذات طابع تشغيلي قصير المدى.
- التصنيف الأكثر انتشارا واستعمالا هو تصنيفها إلى مؤشرات تتعلق: بالفعالية، الكفاءة، الجودة، الانتاجية، وهذا ما أوضحه الدكتور نبيل اسماعيل رسلان في بحثه " قياس الأداء المؤسسي في الوحدات الحكومية"¹؛ وأضاف كل من الدكتور وائل محمد صبحي وطاهر محسن الغالي مؤشري التوقيت والسلامة لهذه المؤشرات، ويمكن توضيح هذه المقاييس وكيفية حسابها من خلال الجدول الموالي:

الجدول (01): تصنيف مقاييس الأداء

المقياس	يقيس....	التعبير عنه بالوحدات.
الكفاءة	قدرة المؤسسة على أداء المهام.	المدخلات الفعلية/المدخلات المخططة.
الفعالية	قدرة المؤسسة على التخطيط لمخرجات عملياتها.	المخرجات الفعلية/المخرجات المخططة.
الانتاجية	حجم الموارد التي تستخدم لا نتاج وحدة العمل.	المخرجات/المدخلات.
الجودة	مسألة انجاز وحدة العمل بشكل صحيح، وإن معايير الصحة تحدد حسب احتياجات الزبائن	عدد الوحدات المنتجة بشكل صحيح/اجمالي عدد الوحدات المنتجة
التوقيت	مسألة انجاز وحدة العمل في الوقت المحدد، وإن معايير التوقيت تحدد حسب احتياجات الزبائن.	عدد الوحدات المنتجة في الوقت المحدد/اجمالي عدد الوحدات المنتجة.
السلامة	قدرة المؤسسة على حماية عمالها.	عدد حوادث العمل

المصدر: وائل محمد صبحي ادريس، طاهر محسن الغالي، مرجع سبق ذكره، ص.78، بتصرف من الطالبة.

¹ نبيل اسماعيل رسلان، عملية قياس الأداء المؤسسي، ندوة الأساليب الحديثة في قياس الأداء الحكومي، القاهرة، مصر، جانفي 2007، ص.25.

ج دراسات الباحثين في مجال اختيار مؤشرات الأداء وضرورة ارتباطها باستراتيجية المؤسسة: ترى Neely أن المؤسسة حتى تقوم بتقييم أدائها تحتاج رؤية واسعة، ومن الجيد أن تكون مقاييس الأداء مرتبطة بالاستراتيجية المعتمدة من طرف المؤسسة وأهدافها¹.

وفي نفس الاطار يرى Bergeron أن تصميم نظام لقياس الاداء يجب أن يتبع في اعداده مجموعة من المبادئ وهذا لتحسين فعالية هذا النظام (نظام قياس الأداء)، ويجب أن تأخذ استراتيجية المؤسسة وأهدافها بعين الاعتبار عند اعدادها².

ويرى الخبير عبد الرحيم محمد أن المدخل الرئيسي لتطوير مقاييس الأداء هو تحديد العناصر التي تساعد بشكل مباشر في تحقيق النتائج المرغوبة وتوصيلها إلى الأفراد المناسبين في الوقت المناسب، إذا ما الذي يجب على المؤسسة أن تقيسه؟، يجب عليها أن تبدأ باختبار المؤشرات التي تصف وتعكس الأهداف الاستراتيجية وتعبر عن النتائج، وتركز على المخرجات، ويجب أن تتصف المقاييس التي يتم تصميمها بما يلي:

✓ أن تستجيب للأوليات التنظيمية المتعددة.

✓ تشجع على التحسين في العمليات التي تقوم بها المؤسسة.

✓ اعطاء صورة واضحة وكاملة ودقيقة وصادقة عن أداء المؤسسة.

✓ يتضمن مزيج من المؤشرات المالية وغير المالية³.

هناك دراسة ل Keegan et autres ترى أنه أحسن منهج هو البدء بخمسة مؤشرات عامة والمتمثلة في: الجودة، رضا الزبائن، السرعة، تخفيض التكاليف، وتدفقات خزانة الاستغلال، ولا يبقى سوى ترجمة بقية المؤشرات⁴.

كما هناك دراسة اجرتها Fitzgerald et autres في قطاع الخدمات والتي توصلت من خلالها أن لقياس اداء أي مؤسسة يجب الاعتماد على نوعين من المؤشرات: النوع الاول: يخص النتائج (القدرة

¹ SOUISSI Leila, « **Processus de Construction des Indicateurs de Mesure de Performance dans un Etablissement de Soins Privé** », Manuscrit Auteur, Publié dans la Place de la Dimension Européenne dans la Comptabilité –Contrôle- Audit, Strasbourg, France, Version 1, 2010, p.3.

² HELENE Bergeron, « **Les Indicateurs de Performance en Contexte PME ?. Quel Modèle Appliquer ?** », Manuscrit Auteur, publié dans 2 éme Congrès de l' AFC , Version1, 2011,p.3

³ عبد الرحيم محمد، مرجع سبق ذكره، ص.9.

⁴ SOUISSI Leila, op.cit., p.3.

التنافسية، المردودية المالية)، والنوع الثاني: يتمحور حول محددات النتائج (الجودة، المرونة، استعمال الموارد والابتكار)¹.

كما أوضح كل من Kaplan et Norton أن على المؤسسة تصميم نظام للقياس بالاعتماد على مجموعة من المبادئ من أجل تحسين فعالية هذا النظام، وأن يكون مرتبطاً بأهدافها الاستراتيجية، كما اقترحا نموذجاً لتقييم الأداء الذي يعتمد في أساسه على مجموعة من المؤشرات المالية وغير المالية²، هذا النموذج يتمثل في بطاقة الاداء المتوازن.

المطلب الثاني: النسب المالية

بعد الحديث عن مفهوم قياس الأداء وعن مؤشرات القياس، تصنيفاتها وخصائصها، نتحدث الآن عن قياس الاداء المالي والمؤشرات المالية. إن قياس الاداء المالي يستند على عملية التحليل المالي، حيث تعرف هذه العملية على أنها: "اجراء فحص وتشخيص للسياسات المالية المتبعة من طرف المؤسسة لدورة أو عدة دورات من نشاطها وذلك بالدراسة التفصيلية للبيانات المالية"³. هذا الفحص يتم باستخدام عدة تقنيات وأساليب أهمها النسب المالية، فهي تعتبر أدوات التشخيص الأساسية في التحليل المالي والتي تستخدم لتقييم قوة الاداء المالي للمؤسسة، فاستخدامها يعد مدخلا ذا معنى لتحديد نقاط القوة والضعف في المؤسسة. ان اهمية استخدام النسب والمؤشرات المالية في قياس أداء المؤسسات تكمن في قدرتها على اظهار الجوانب المهمة للمركز المالي والتنافسي للمؤسسة، فالمؤسسة التي تؤثر النسب المالية فيها أداء ضعيفا عليها ان تعيد النظر باستراتيجيتها الحالية⁴. والنسب المالية ما هي الا عبارة عن علاقة بين بسط ومقام وقيم البسط والمقام هي البيانات والارقام التي تعرضها الميزانية المالية للمؤسسة وجدول حسابات النتائج، شرط ان تكون العلاقة مرتبطة بالأداء ومفسرة له⁵.

¹ SOUISSI Leila, op.cit., p.4..

² HELENE Bergeron, op.cit,p.3.

³ دحموش محمد، التحليل المالي (تحليل الميزانية)، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2004، ص.10.

⁴ محي الدين القطب، مرجع سبق ذكره، ص.ص.53.52.

⁵ محمد محمود الخطيب، الاداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، الطبعة الأولى، دار الحامد، الأردن، 2010.ص.54.

ومن خلال ما سيأتي سنتعرض لأهم النسب المالية حسب كل مجموعة¹:

المجموعة الأولى: نسب السيولة

تقيس هذه النسب مدى قدرة الشركة على تسديد التزاماتها المالية قصيرة الاجل بموجوداتها المتداولة، اي تقيس هذه النسب الملاءة المالية للمؤسسة في الامد القصير ومدى امكانية تحويل هذه المؤسسة لموجوداتها الى نقود في فترة زمنية مساوية لاستحقاق المطلوبات المتداولة (الديون قصيرة الاجل). تضم هذه المجموعة النسب التالية:

$$\text{○ نسبة السيولة العامة} = \frac{\text{الاصول المتداولة}}{\text{الديون قصيرة الاجل}}$$

تبين لنا هذه النسبة قدرة المؤسسة على تسديد ديونها قصيرة الاجل بأصولها المتداولة.

$$\text{○ نسبة السيولة المختصرة} = \frac{\text{الاصول المتداولة - المخزونات}}{\text{الديون قصيرة الاجل}}$$

تبين لنا هذه النسبة قدرة المؤسسة على تسديد ديونها قصيرة الاجل دون اللجوء الى بيع المخزون، لأن هذا الاخير قد يستغرق وقتا لبيعه.

$$\text{○ نسبة السيولة الجاهزة (الفورية)} = \frac{\text{القيم الجاهزة (التقديرات)}}{\text{الديون قصيرة الاجل}}$$

هذه النسبة تبين لنا قدرة المؤسسة على الوفاء بديونها القصيرة بأموالها الجاهزة.

المجموعة الثانية: نسب الرافعة المالية (ادارة او تحليل المديونية او الاقتراض)

نسب الرافعة المالية هي النسب التي تقيس مدى اعتماد الشركات في التمويل على مصادر خارجية. فهي تؤثر درجة تمويل الشركة من خلال المديونية للغير، وهي تقيس مقدرة الشركة على تسديد كافة الديون عندما يحين ميعاد استحقاقها، وبغض النظر عن كون تلك الديون قصيرة أو طويلة الاجل.

$$\text{○ نسبة الاقتراض} = 1 = \frac{\text{اجمالي الديون}}{\text{مجموع الاصول}}$$

¹ تم الاعتماد على:

- دهموش محمد، مرجع سبق ذكره، ص.ص.72.73.
- فهمي مصطفى الشيخ، التحليل المالي، الطبعة الاولى، بدون دار نشر، فلسطين، 2008، ص.ص.46.48.
- العامري زهرة، الركابي علي، "أهمية النسب المالية في تقييم الاداء"، مجلة الادارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية، العراق، العدد 63، 2007، ص.ص.114.121.

تقيس هذه النسبة المدى الذي ذهبت اليه الشركة في الاعتماد على اموال الغير في تمويل احتياجاتها. هذه النسبة يجب ان لا تزيد عن 50%، فارتفاعها وان كان يؤدي الى تعظيم العائد للمالكين واستمرار سيطرتهم لاستغنائهم عن ادخال شركاء جدد، الا انه يؤدي الى زيادة المخاطر التي تتعرض لها الشركة بسبب التكاليف الاضافية لخدمة الدين التي ينشئها التوسع في الاقتراض، الامر الذي يثير قلق الدائنين واحجامهم عن تقديم المزيد من القروض ان استمرت الشركة بالتوسع في هذا الاتجاه.

$$\text{○ نسبة الاقتراض} = \frac{\text{اجمالي الديون}}{\text{الاموال الخاصة}} = 2$$

يفضل ان تكون هذه النسبة أقل من 30%، فارتفاع هذه النسبة يؤدي الى زيادة احتمال عدم قدرة المؤسسة على خدمة دينها وزيادة مخاطر المقرضين والمستثمرين، لأن عدم القدرة على خدمة الدين قد تؤدي الى الافلاس.

$$\text{○ نسبة هيكل رأس المال} = \frac{\text{اجمالي الديون}}{\text{الاموال الدائمة}}$$

يفضل أن تكون هذه النسبة مساوية او اقل من 50%، ولها نفس تفسير النسبة السابقة اي تعتبر مؤشر للحكم على المخاطر المالية.

ملاحظة: الاموال الدائمة = الاموال الخاصة + الديون طويلة الاجل.

$$\text{○ معدل اكتساب الفائدة} = \frac{\text{رقم الاعمال خارج الرسم}}{\text{مجموع الفوائد السنوية المدفوعة}}$$

تقيس هذه النسبة مدى قدرة الشركة على دفع فوائد القروض من الارباح المحققة، حيث كلما كانت هذه النسبة مرتفعة كان هناك امكانية أكبر في قدرة الشركة على الوفاء بدفع فوائد القروض.

المجموعة الثالثة: نسب الربحية

تعتبر الربحية هدف أساسي وأمر ضروري لبقاء عمل الشركة، وغاية يتطلع اليها الملاك والمساهمين، فهي عبارة عن العلاقة بين الارباح التي تحققها الشركة والاستثمارات التي ساهمت في تحقيق هذه الارباح، حيث تقيس لنا نسب الربحية كفاءة ادارة الشركة في استغلال الموارد استغلالاً أمثلاً لتحقيق الارباح، فهي تستخدم لتقييم قدرة الشركة على توليد الارباح من أنشطتها مقارنة بمختلف التكاليف والمصاريف التي تحملتها. تتمثل أهم نسب الربحية في:

○ معدل العائد على الاستثمار¹: (ROI)²

يسمى أحيانا العائد على الاصول (ROA)³، وتحسب بالعلاقة التالية:

$$\text{معدل العائد على الاستثمار} = \frac{\text{الربح الصافي}}{\text{مجموع الاصول}^4}$$

هذه النسبة يجب ان لا تقل عن 10%. ولتحليل هذه النسبة سيتم ادخال الكسر $\frac{\text{رقم الاعمال}}{\text{رقم الاعمال}}$ على المعادلة

الذي لن يغير من نتيجة الكسر ولكن سيساعد على اجراء تحليل احسن لهذه النسبة:

$$\frac{\text{الربح الصافي}}{\text{مجموع الاصول}} = \frac{\text{الربح الصافي}}{\text{رقم الاعمال}} \times \frac{\text{رقم الاعمال}}{\text{مجموع الاصول}}$$

عائد الاستثمار = معدل الارباح × معدل دوران رأس المال

النسبة الاولى: معدل الارباح وتسمى كذلك معدل هامش الربح، وهي تمثل قدرة المبيعات (رقم الاعمال) على توليد الارباح، اما النسبة الثانية: معدل دوران رأس المال فتمثل عدد المرات التي استخدم فيها رأس المال المستثمر للحصول على رقم الاعمال.

○ صافي ربح السهم (EPS)⁵:

تحسب هذه النسبة بالعلاقة التالية:

$$\text{صافي ربح السهم} = \frac{\text{الربح الصافي}}{\text{المتوسط المرجح لعدد الاسهم العادية القائمة خلال الفترة}}$$

○ العائد على حقوق المساهمين (ROE)⁶:

تحسب النسبة بالعلاقة التالية:

$$\text{العائد على حقوق المساهمين} = \frac{\text{صافي الربح - عوائد الاسهم الممتازة و الاقلية}}{\text{حقوق المساهمين بالاسهم العادية}}$$

¹ هذه النسبة تم عرضها وتطويرها لأول مرة عام 1919 من طرف شركة أمريكية Dupont ، ومنذ ذلك التاريخ دخل هذا التحليل الادبيات العلمية.

² ROI : **R**eturn **O**n **I**ntestment.

³ ROA : **R**eturn **O**n **A**ssets.

⁴ نقول مجموع الاصول أو رأس المال المستثمر فهما وجهان لعملة واحدة ، فالأصول المستثمرة تبين الاستخدام لرأس المال المستثمر الذي هو بدوره مصدر للتمويل.

⁵ EPS : **E**arnings **P**er **S**hare.

⁶ ROE : **R**eturn **O**n **E**quity.

المجموعة الرابعة: نسب النشاط

نسب النشاط هي النسب التي تقيس مدى كفاءة الشركة في استخدام مواردها، فهي تدرس معدل دوران المخزونات وسياسات التحصيل والدفع.....الخ.

○ معدل دوران المخزونات:

ان دراسة معدل دوران المخزونات من الضروري أن تقوم به الشركة، لأن بقاء المخزونات لدى الشركة مدة أطول يزيد من تكاليفها. ولحساب هذا المعدل نفرق بين نوعين من المؤسسات: مؤسسات تجارية واخرى صناعية.

● في المؤسسة التجارية:

○ معدل (سرعة) دوران المخزون:

يحسب بالعلاقة التالية: معدل (سرعة) دوران المخزون = $\frac{\text{تكلفة شراء البضاعة المشتراة}}{\text{المخزون الوسيط}}$

ويحسب المخزون الوسيط بالعلاقة التالية: $\frac{\text{مخزون 1} + \text{مخزون 2}}{2}$ = المخزون الوسيط

هذا المعدل يمثل عدد المرات التي يتجدد فيها المخزون خلال فترة زمنية معينة.

○ المهلة الوسيطة لدوران المخزون:

تحسب بالعلاقة التالية:

المهلة الوسيطة لدوران المخزون = $\frac{360}{\text{سرعة دوران المخزون}}$

= $360 \times \frac{\text{المخزون الوسيط}}{\text{تكلفة شراء البضاعة المشتراة}}$

وتمثل هذه النسبة عدد الايام التي يستغرقها المخزون لكي يتجدد كل مرة.

● في المؤسسة الصناعية:

○ سرعة دوران مخزون المواد الاولية:

سرعة دوران مخزون المواد الاولية = $\frac{\text{تكلفة شراء المواد الاولية المستهلكة}}{\text{المخزون الوسيط}}$

○ سرعة دوران مخزون المنتوجات التامة الصنع:

سرعة دوران مخزون المنتوجات التامة = $\frac{\text{تكلفة انتاج المنتوجات التامة المباعة}}{\text{المخزون الوسيط}}$

ملاحظة: هذه النسب لها نفس تفسير النسب السابقة التي تعرضنا لها في المؤسسة التجارية، كما انه يمكن من خلال النسبتين الاخيرتين حساب المهلة الوسيطة لدوران مخزون المنتوجات التامة ومخزون المواد الاولية وهذا من خلال قسمة 360 على سرعة الدوران.

○ حركة دوران الزبائن:

■ المهلة الوسيطة لدوران الزبائن:

المهلة الوسيطة لدوران الزبائن وهي المدة التي تمنحها المؤسسة للزبائن لكي يسددوا ما عليهم من ديون.

$$\text{المهلة الوسيطة لدوران الزبائن} = \frac{\text{ح.الزبائن} + \text{ح.أوراق القبض} + \text{ح.الاوراق المخصومة قبل ميعاد الاستحقاق}}{\text{المبيعات السنوية}} \times 360$$

■ سرعة دوران الزبائن:

سرعة دوران الزبائن تمثل عدد المرات التي يسدد فيها الزبائن ما عليهم اتجاه المؤسسة خلال فترة زمنية عادة ما تكون سنة.

$$\text{سرعة دوران الزبائن} = 360 / \text{المهلة الوسيطة لدوران الزبائن}$$

○ حركة دوران الموردين:

■ المهلة الوسيطة لدوران الموردين:

المهلة الوسيطة لدوران الموردين هي المدة التي يمنحها الموردون للمؤسسة لتسديد ما عليها من ديون.

$$\text{المهلة الوسيطة لدوران الموردين} = \frac{\text{ح.الموردون} + \text{ح.أوراق الدفع}}{\text{المشتريات السنوية}} \times 360$$

■ سرعة دوران الموردين:

سرعة دوران الموردين تمثل عدد المرات التي تسدد فيها المؤسسة ما عليها من ديون خلال فترة زمنية معينة عادة ما تكون سنة.

$$\text{سرعة دوران الموردين} = 360 / \text{المهلة الوسيطة لدوران الموردين}$$

المطلب الثالث: مؤشرات خلق القيمة

إن مقاييس المردودية (الربحية) التي تعرضنا لها في العنصر السابق والتي تعبر عن مدى تحقيق الشركات لأهدافها، والمتمثلة في العائد على الاستثمار ROI، ربحية السهم العادي EPS، العائد على حقوق الملكية ROE، العائد على الأصول ROA، وسعر السهم إلى ربحيته P/E، تعرضت للكثير من الانتقادات من طرف الباحثين الأكاديميين والعاملين في الأسواق المالية، وأصبحت مقاييس متقدمة وعاجزة عن قياس الأداء بصورة دقيقة؛ ولعل أهم هذه الانتقادات:

- عدم القدرة على تحديد القيمة الاقتصادية الحقيقية لثروة الملاك والتي تعكس القيمة الاقتصادية لأسهم الشركة؛
- تجاهل تكلفة التمويل عن طريق الملكية (من خلال الأسهم)، إذ أنه من المتعارف عليه أن الربح المحاسبي يأخذ في الحسبان تكلفة التمويل فقط عن طريق القروض والسندات ويتجاهل تكلفة التمويل بالملكية تماماً، مما قد يعطي الانطباع كثير من الأحيان بأن أداء الشركة مرضياً، مع العلم بأنه لو تم أخذ هذه التكلفة في الحسبان لتغيرت نتيجة التقييم¹.

مما سبق ذكره نستخلص أن المقاييس التقليدية اعتمدت في حسابها على الربح المحاسبي بدل الربح الاقتصادي، ولهذا اتجه الباحثون في عصرنا الحاضر إلى محاولة ترميم حلقة الوصل بين علم الاقتصاد من جهة والممارسات المحاسبية من جهة أخرى، هذا الاهتمام تزايد بعد الانتقادات اللاذعة التي وجهت للبيانات المحاسبية والمقاييس المحسوبة على أساسها، لما تحتويه من تحريف وأخطاء مقصودة أو غير مقصودة، ويعتبر Souganen أول من دعى إلى ضرورة إعادة الاعتبار إلى استخدام المفاهيم الاقتصادية في الممارسات المحاسبية والمهنية، وذلك في إطار وضعه لأسس نظرية الوحدة والتي يسعى من خلالها إلى نقض الأسس التي تقوم عليها نظرية الشخصية المعنوية².

¹ عبد الحسين توفيق شبل، "استخدام مدخل القيمة الاقتصادية المضافة في تقييم الأداء المالي والتشغيلي في الوحدات

الاقتصادية"، مجلة العلوم الاقتصادية - العراقية -، جامعة بغداد، العراق، المجلد السادس، العدد 23، 2009، ص. 144.

² مقبل علي أحمد علي، "دراسة لنموذج القيمة الاقتصادية المضافة كأداة مكملية لأدوات تقويم أداء الشركات الصناعية والتعديلات المقترحة لاحتسابها"، مجلة العلوم الاقتصادية العراقية، جامعة بغداد، العراق، العدد 05، 2010، ص. 121.

وأثمرت هذه الجهود على انشاء مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة EVA¹ كمنهاج جديد في المحاسبة و لقياس اداء الشركات؛ والقيمة المضافة² مفهوم اقتصادي مأخوذ أساسا من المحاسبة الوطنية وحساب الناتج القومي ، وقد استخدم هذا المفهوم لأول مرة في وزارة الخزانة الامريكية لأغراض الاحصاء الامريكي الأول للإنتاج في القرن 18م وتحديدًا عام 1790، ويعد Souganen من الكتاب الأوائل الذين استخدموا مفهوم القيمة المضافة في الادبيات المحاسبية وهذا عام 1954³.

مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة تم انشاؤه وتسجيل طريقة حسابه كعلامة مميزة تحت اسم EVA® في اواخر الثمانينات من القرن الماضي من قبل شركة Stern Stewart وهي شركة استثمارية أمريكية في نيويورك، والتي أسسها كل من Joël STERN و G.Bennelt STEWART، وذلك لخدمة الادارة المالية ولتطوير قياس الأداء، حيث تقوم هذه الشركة بإعداد تقارير مالية دورية في مجلة تصدر بعنوان EVALuation ويتضح من عنوانها انها تحاول الربط بين مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة و التقييم⁴.

بالرغم من أن الاهتمام الحالي يعود فضله لشركة Stern Stewart في الفكر المحاسبي، الا أن فكرة EVA موجودة منذ القرن 19 م في الفكر الاقتصادي الكلاسيكي، ويعد الخبير الاقتصادي Alfred MARSHALL أول من تحدث عن فكرة الربح الاقتصادي عام 1890 في شروط الربح الحقيقي الذي تحققه الشركة عندما تغطي تكلفة رأس المال المستثمر بالإضافة الى تكاليف التشغيل المختلفة⁵. كما وقد توصل أحد الباحثين إلى أن القيمة الاقتصادية المضافة لا تختلف كثيرا عن مفهوم ظل سائد لفترة طويلة في الأوساط المحاسبية وهو الدخل المتبقي RI، وأن EVA ماهي الا الدخل المتبقي ذاته، ولكن أعيد تغليفه وتسويقه تحت اسم EVA ، والدخل المتبقي هو عبارة عن الفرق بين الأرباح التشغيلية وتكلفة رأس المال، وهو يعد الأساس في القيمة الاقتصادية المضافة⁶.

¹ EVA : Economic Value Added.

² القيمة المضافة مفهوم يعبر عن مساهمة الوحدة الاقتصادية في المجتمع، أي أنها القيمة التي أضافتها الوحدة الاقتصادية خلال فترة زمنية معينة.

³ حكيم حمود فليح الساعدي، "تعزيز الابلاغ المالي للشركات باستخدام القيمة الاقتصادية المضافة"، مجلة العلوم الاقتصادية العراقية، جامعة بغداد، العراق، العدد 43، 2015، ص.390

⁴ مقبل علي أحمد علي، مرجع سبق ذكره، ص.ص.121.122

⁵ حكيم حمود فليح الساعدي، مرجع سبق ذكره، ص.392.

⁶ عبد الحسين توفيق شيلي، مرجع سبق ذكره، ص.141.

ان مفهوم الربح المتبقي قديم في النظرية الاقتصادية، حيث اكد الاقتصاديون منذ آدم سميث على أن دور المؤسسة هو تعظيم القيمة لملاكها، وبالتالي يجب أن تحقق أرباحا تفوق تكلفة القروض ورأس المال المملوك؛ غير أن أول باحث اهتم بهذا المؤشر تحت اسم الربح المتبقي هو Preineich وذلك في سنوات الثلاثينات من القرن الماضي¹. وتختلف القيمة الاقتصادية المضافة عن الدخل المتبقي في:

✓ من حيث الحساب²:

- الدخل المتبقي يكون بعد الضريبة
- معدل العائد يكون بعد الضرائب..
- رأس المال يكون صافي الاصول بدلا من اجمالي الأصول.

✓ من حيث الغرض من الاستعمال:

استعمل مؤشر الربح المتبقي لخدمة مسيري المؤسسات في سنوات الستينات كأداة لتقييم الأداء الداخلي للمؤسسة ومختلف وحداتها (مؤشر داخلي)، بينما يستعمل مؤشر القيمة الاقتصادية المضافة لخدمة المساهمين منذ بداية الثمانينات من القرن الماضي، كأداة اتصال يستعملها المديرون لتمرير معلومات للمساهمين حول أداء المؤسسة، خاصة المدرجة منها في البورصة³.

وأصبح لمؤشر القيمة الاقتصادية المضافة أهمية بالغة، حيث أصدرت لجنة المعايير المحاسبية التابعة لمعهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا عام 1975 الحاجة الى اضافة كشف القيمة المضافة الاقتصادية الى الكشوفات المالية الأخرى، وذلك لتلبية احتياجات المستخدمين للمعلومات؛ وكذلك تم تحديد المستخدمين للمعلومات على أنهم: اصحاب حقوق الملكية (المستثمرين)، مجموعة المقرضين، مجموعة العاملين، مجموعة المحللين الاستشاريين، مجموعة شركات العقود، الحكومة وعموم الجمهور⁴.

¹ سويسسي هوارى، "دراسة تحليلية لمؤشرات قياس أداء المؤسسات من منظور خلق القيمة"، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، الجزائر، العدد 07، 2010، ص. 59.

² حكيم حمود فليح الساعدي، مرجع سبق ذكره، ص. 392.

³ سويسسي هوارى، تقييم المؤسسة ودوره في اتخاذ القرار في اطار التحولات الاقتصادية بالجزائر، اطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2008، ص. 243.

⁴ حكيم حمود فليح الساعدي، مرجع سبق ذكره، ص. 391.

1. مفهوم القيمة الاقتصادية المضافة¹:

من وجهة نظر اقتصادية الشركة التي تخلق قيمة اقتصادية هي الشركة التي يكون العائد على رأس المال أكبر من تكلفة الفرصة البديلة، أي بمعنى أن الشركة التي تخلق الثروة هي التي لها عائد أكبر من تكلفة رأس المال (تكلفة الديون مضافا إليها تكلفة حق الملكية) ، وتعد القيمة الاقتصادية المضافة مؤشرا لقياس الأداء وفي الوقت نفسه طريقة للإدارة، كما أنها طريقة للتحفيز بحيث نجدها تقوم بقياس أداء مدير الشركة أمام المساهمين؛ وقد عرفت شركة Stern Stewart على أنها: "مقياس للإنجاز المالي لتقدير الربح الحقيقي، إذ يرتبط بتعظيم ثروة المساهمين على مدى الوقت، وهو الفرق بين صافي الربح التشغيلي المعدل بعد الضرائب وتكلفة رأس المال المملوك والمقترض."

2. طريقة احتساب القيمة الاقتصادية المضافة²:

يتم احتسابها من خلال العلاقة التالية:

القيمة الاقتصادية المضافة³ = صافي الأرباح الناتجة عن عمليات التشغيل بعد الضريبة - (تكلفة رأس المال * رأس المال المستثمر).

القيمة الاقتصادية المضافة = (معدل العائد على رأس المال المستثمر - معدل تكلفة رأس المال) * رأس المال المستثمر.

حيث:

* صافي الأرباح الناتجة عن عمليات التشغيل بعد الضريبة NOPAT تقابلها نتيجة الاستغلال بعد الضريبة النظرية للأرباح (قبل احتساب المصاريف المالية).

¹ فيحاء عبد الله يعقوب، "عماد عامر حسين، تفعيل مقاييس الأداء المالي على أساس القيمة وانعكاسها"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، العراق، المجلد التاسع، العدد 26، الفصل الأول لسنة 2014، ص. 35.

² سويسسي هوارى، تقييم المؤسسة ودوره في اتخاذ القرار في إطار التحولات الاقتصادية بالجزائر، مرجع سبق ذكره، ص. 244.245.

³ EVA® = NOPAT – charge de capital. EVA® = NOPAT – (WACC * CE).

EVA® = [(NOPAT/CE) – WACC]*CE.

NOPAT: Net Operating Profit After Tax; **WACC:** Weighted Average Cost of Capital; **CE:** Capital Employed.

* معدل تكلفة رأس المال WACC تمثل التكلفة الوسيطة المرجحة لرأس المال والتي تحسب انطلاقاً من الهيكل المالي للمؤسسة بين الديون ورأس المال.

ومن خلال ما سبق يتضح أن المفهوم الأساسي للقيمة الاقتصادية المضافة في الهامش الذي ينتج عن الفرق بين العائد الاقتصادي المحقق من طرف المؤسسة لفترة معينة وتكلفة الموارد المالية التي استخدمتها، حيث يطلق الاقتصاديون منذ عهد آدم سميت على هذا الهامش الذي يمثل الربح بعد استبعاد تكلفة رأس المال (الديون ورأس المال) بالربح الاقتصادي، حيث ينظر لتكلفة رأس المال على أنها تكلفة كغيرها من التكاليف الواجب تغطيتها للوصول للأرباح الحقيقية، والتي تمثل إضافة لثروة المساهمين، فلا يعقل احتساب تكلفة عامل الانتاج المتمثل في العمل ضمن تكاليف المؤسسة وتترك تكلفة عامل الانتاج المتمثل في رأس المال، وعليه فالربح الحقيقي هو العائد الاقتصادي، حسب ما جاء في النظرية الاقتصادية، بحيث يحسب بعد تغطية جميع تكاليف عوامل الانتاج (العمل ورأس المال).

3. مفهوم القيمة السوقية المضافة¹:

تعد القيمة السوقية المضافة MVA² المؤشر الثاني الى جانب القيمة الاقتصادية المضافة الذي تم تسويقه من قبل شركة Stern Stewart كمؤشر لقياس الأداء، هي القيمة الناشئة عن تجاوز القيمة السوقية لرأس المال عن القيمة الدفترية، وعرفت القيمة السوقية على أنها المقياس التراكمي لعوائد رأس المال المساهم به.

ان ارتفاع القيمة السوقية المضافة يشير الى توقع امكانية زيادة القيمة السوقية للشركة ، وانخفاضها دليل على توقع انخفاض قيمتها السوقية وتدني أرباحها، ولهذا فهي تعكس حسن ادارة الشركة لرؤوس أموالها على المدى الطويل ، فقيمة MVA الموجبة تشير الى زيادة قيمة الشركة مما يساهم في تعظيم حقوق حملة الاسهم، ويعد مؤشر لتقييم الاداء الخارجي، وهذا يشير الى أنه لا يعكس فقط ثروة حملة الاسهم فحسب، بل يعكس تقويم السوق المالي لصافي القيمة الحالية للشركة، فهي تعكس تقييم الأداء. من وجهة نظر المستثمرين يعتقدون أن قيمة رأس المال المستثمر السوقي للشركة هو أكبر من قيمة رأس المال المستثمر، الأمر الذي يعني أن الشركة خلقت ثروة لمساهميها والعكس صحيح (قيمة الشركة تعرضت للهدر).

¹ شهاب الدين حمد النعيمي، " استخدام مؤشري القيمة السوقية المضافة والعائد على رأس المال في قياس القطاع المصرفي العراقي"، مجلة العلوم الاقتصادية والعلوم الادارية، جامعة بغداد، العراق، بدون سنة نشر، المجلد 18، العدد 68، ص. 74.73.

² MVA : Market Value Added

4. طريقة احتساب القيمة السوقية المضافة¹:

إذا كانت القيمة المضافة الاقتصادية تحسب لكل فترة (سنة) فإن القيمة السوقية المضافة تحسب لمجموعة من السنوات، حيث تمثل القيمة الحالية لسلسلة القيم الاقتصادية المضافة المقدرة لخطة التقييم، وتحسب كما يلي

$$MVA = \sum_{t=1}^n \frac{EVA^t}{(1+k)^t}$$

حيث: $EVA_t = (R_{et} - K_t) * C_t$

EVA_t : القيمة المضافة الاقتصادية للفترة t.

C_t : مبلغ رأس المال المستثمر للفترة t.

R_{et} : معدل المردودية الاقتصادية لرأس المال المستثمر في الفترة t.

K_t : التكلفة الوسيطة المرححة لرأس المال المستثمر في الفترة t.

وتحسب القيمة السوقية للمؤسسة انطلاقاً من القيمة الدفترية المشتقة من الوثائق المحاسبية مضافاً لها القيمة السوقية المضافة، وذلك على النحو التالي:

$$V_M = C_{t0} + \sum_{t=1}^n \frac{EVA^t}{(1+k)^t}$$

حيث: C_{t0} : القيمة الدفترية (المحاسبية) لرأس المال المستثمر.

المطلب الرابع: التطور التاريخي لمؤشرات قياس الأداء: من المؤشرات التقليدية إلى الحديثة²

اعتبر الربح لفترة طويلة الهدف الأساسي الذي تسعى المؤسسات إلى تحقيقه، خاصة من طرف مفكري النظرية الاقتصادية الجزئية، فالتصور الذي كان سائداً آنذاك هو أن المؤسسة التي حققت أرباحاً أكثر، هي المؤسسة التي لديها أداء جيد ؛ لذلك كان قياس الأداء يركز على قياس الجانب المالي من خلال احتساب

¹ سويسسي هواري، تقييم المؤسسة ودوره في اتخاذ القرار في إطار التحولات الاقتصادية بالجزائر، مرجع سبق ذكره، ص.245.

² تم الاعتماد على:

-الشيخ الداوي، مرجع سبق ذكره، ص.223.

-عبد الرحيم محمد، مرجع سبق ذكره، ص.3.

-HELENE Bergeron, Op.cit, p.2

-CHADLIA Amel, « Performance des Entreprises Publiques Algériennes », Revue de la Performance des Entreprises Algériennes, Université de Ouargla, Algérie, n 06, 2014, p.17.

مجموعة من المؤشرات كفاءات الاستغلال الاجمالي، النتيجة الصافية العائد على الاستثمار...، لتظهر فيما بعد مؤشرات مالية جديدة من باب خلق القيمة ولتجيب عن عيوب المؤشرات السابقة الذكر، هذه المؤشرات هي: القيمة الاقتصادية المضافة والقيمة الاقتصادية السوقية.

غير أن هذه المؤشرات لا تتناسب مع احتياجات القياس في المؤسسات اليوم، أو بالأحرى لا تكفي للحكم على أداء المؤسسات، فالمؤسسة لا تحتاج معرفة مقدار الربح أو الخسارة فقط، وإنما أيضا القوى المحركة وراء نجاح أو فشل المؤسسة؛ فالمقاييس المالية المذكورة أعلاه لا تعكس مستوى أداء الجانب التشغيلي، فهي لا تؤدي إلى تحسين رضا الزبائن، تحسين الجودة، تقليص دورة الانتاج، حث العمال على العمل... المقاييس التشغيلية هي التي تعتبر محركات الأداء المالي في المستقبل، والنجاح المالي هو نتيجة منطقية للعمل بشكل جيد اليوم، فالمؤسسات بحاجة إلى مؤشرات لقياس الأداء تركز على محركات الأداء في القياس إلى جانب المؤشرات المالية.

وفي نفس الاطار أكد كل من Norton et Kaplan أنه في ظل بيئة التصنيع الحديثة، وفي محيط شديد التعقيد وكثير التحول يجب على المؤسسات تبني مؤشرات أخرى غير مالية في عملية القياس، فالمؤشرات المالية لا تعكس كل جوانب أداء المؤسسة، واقترحا نموذجا لقياس الأداء المتوازن والذي يحوي على مجموعة من المؤشرات المالية وغير المالية تحت تسمية: بطاقة الأداء المتوازن.

كما أنه وفي الآونة الأخيرة لم يعد يعتمد في قياس الأداء على المؤشرات التي تعكس الجانب الاقتصادي فقط، فمسؤولية المؤسسة كبرت ولم تعد تقتصر على الموازنة بين ارضاء المساهمين والزبائن فقط، حيث أصبحت لها مسؤوليات أخرى اتجه العمال والمجتمع والبيئة، وبالتالي أصبح من الضروري ادخال مؤشرات أخرى في عملية قياس الأداء تتعلق بالبعد الاجتماعي والبيئي.

المبحث الثالث: الادوات التقليدية المستخدمة في عملية تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية

لقي موضوع تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية اهتماما كبيرا لاسيما بعد الحرب العالمية الثانية، فعن طريقه تستطيع المؤسسة معرفة إذا ما قامت باستخدام مواردها بطريقة مثلى، وكذا تحديد نقاط قوتها وضعفها وتحديد المراكز المسؤولة عن ذلك. وقد انتقل موضوع تقييم الاداء من العلوم الهندسية عندما استخدم في بادئ الأمر للإشادة على كفاءة الآلة (الماكينة) المتمثلة بما تستخدمه من طاقات لتشغيلها، إلى العلوم الإدارية والاجتماعية¹.

المطلب الأول: أساسيات حول عملية تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية

لقد وردت عدة تعاريف محاولة اعطاء مفهوم لهذا المصطلح، وبالرغم من اختلاف صياغة هذه التعاريف إلا أنها تصب في معنى واحد، وفي هذا الإطار يرى مدحت القرشي أن: " مفهوم تقييم الأداء لا يختلف بغض النظر عن مستوى التطور الاقتصادي والاجتماعي واختلاف الانظمة السياسية، إلا أن مجالات الاختلاف هي في وسائل القياس والتقييم المتبعة والمرتبطة بالأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية"².

1- تعريف عملية تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية:

يعرف تقييم الأداء على أنه عملية مقارنة النتائج الفعلية المحصل عليها بالتوقعات التي سبق التنبؤ بها، وعادة ما يظهر هذا بعض الانحرافات التي تخلق مشاكل يلزم علاجها³؛ وفي نفس الصياغ يرى نعيم ابراهيم الظاهر أنه: «عبارة عن عملية اكتشاف الأسباب الحقيقية للانحراف وتصحيحها بما يتناسب مع هذه الأهداف ومتابعة الإجراءات التصحيحية، بحيث لا تتكرر الانحرافات والأخطاء»⁴.

ومن هنا يتضح أن هدف هذه العملية هو: تصحيح الانحرافات لأنشطة المؤسسة وحل المشكلات التي أدت إلى انحراف المسار عن وجهته نحو تحقيق الهدف، وكذا دفع الأنشطة في اتجاه تحقيق الأهداف ومنعها

¹ فارش رشيد البياتي، محاسبة الاداء في المؤسسات الخدمية، الطبعة الأولى، دار أيلة، الأردن، 2011، ص.16.

² مدحت القرشي، دراسات الجدوى الاقتصادية وتقييم المشروعات الصناعية، الطبعة الأولى، دار وائل، الأردن، 2009، ص.199.

³ محمد عبد حسين أبو سمرة، إدارة المشروعات، الطبعة الأولى، دار الراية، عمان، الأردن، 2010، ص.66.

⁴ نعيم إبراهيم الظاهر، أساسيات إدارة الأعمال ومبادئها، الطبعة الأولى، عالم الكتب الحديث، الأردن، 2010، ص.34.

من الانحراف من خلال المتابعة المستمرة لسير العمل¹؛ ويجب أن تكون هذه العملية: واضحة، بسيطة، مستمرة وشاملة لجميع أنشطة المؤسسة²

وفي هذا الاطار يرى فريد النجار أنه من المهم الرئيسية التي يتوجب على المؤسسة القيام بها هي تقييم أدائها وذلك من أجل التعرف على درجة تحقيقها للأهداف ومعدلات التشغيل الفعلية، وهذه العملية أي عملية تقييم الأداء وثيقة الصلة بالتخطيط واتخاذ القرارات والقيادة والحوافز والدوافع³.

2- علاقة تقييم الأداء بالرقابة:

تعتبر عملية تقييم الأداء " حلقة أساسية من حلقات النظام الرقابي"⁴، فهي ترتبط بالرقابة ارتباطاً وثيقاً، وتعتبر جزءاً من نظام الرقابة⁵، حيث يمر هذا الأخير بثلاثة مراحل أساسية هي: تحديد معايير الأداء، تجميع البيانات عن الأداء الفعلي، تقييم الأداء من خلال مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المتوقع، وتحديد الانحرافات وتحليلها واتخاذ الإجراءات التصحيحية لعلاج هذه الانحرافات؛ فعملية تقييم الأداء تعتبر من أهم العمليات الإدارية، لأنه بدونها لا يمكن القيام بعملية الرقابة⁶.

3- مراحل عملية تقييم الأداء:

تمر عملية تقييم الاداء بمجموعة من المراحل⁷:

- تخطيط التقييم: بمعنى وضع برامج للقيام بالخطوات اللازمة بالتقييم مثل تحديد برنامج زمني مفصل للبداية والنهاية والجوانب التي سوف تخضع للتقييم ومصادر البيانات وطريقة الحصول عليها وتحديد المعايير التي سوف تستخدم لتقييم كل جانب، وغيرها من الجوانب التي يجب معرفتها منذ البداية.
- جمع البيانات وتصنيفها وتحليلها.

¹ زاهر عبد الرحيم عاطف، الرقابة على الأعمال الادارية، الطبعة الأولى، دار الراه، الأردن، 2009، ص.ص.114.115.

² كاظم جاسم العيساوي، الاقتصاد الاداري، الطبعة الأولى، دار المسيرة، الأردن، 2008، ص.250.

³ فريد النجار، تكنولوجيا الإدارة المعاصرة في ظل العولمة، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص.507.

⁴ سيد محمد جاد الرب، استراتيجيات تطوير وتحسين الأداء، مطبعة العشري، مصر، 2009، ص.50.

⁵ ثابت عبد الرحمن إدريس، إدارة الأعمال -نظريات ونماذج وتطبيقات-، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص.565.

⁶ توفيق محمد عبد المحسن، تقييم الأداء -مداخل جديدة... لعالم جديد-، دار الفكر العربي ودار النهضة العربية، مصر، 2004، ص.12.

⁷ تم الاعتماد على:

- مجيد الكرخي، تقويم الأداء في الوحدات الاقتصادية باستخدام النسب المالية، دار المناهج، الأردن، 2010، ص. 39.

- ضرار العتيبي، نضال الحوار، إدارة المشروعات الإنمائية -دراسة وتقرير الجدوى-، دار اليازوري، الأردن، 2007، ص. 203.

- إجراء عملية التقييم: باستخدام المعايير والنسب الملائمة للنشاط الذي تمارسه المؤسسة على أن تشمل عملية التقييم النشاط العام للمؤسسة أي جميع أنشطة مراكز المسؤولية فيها بهدف التوصل إلى حكم موضوعي ودقيق يمكن الاعتماد عليه.
- اتخاذ القرار المناسب عن نتائج التقييم.
- تحديد المسؤوليات ومتابعة العمليات التصحيحية للانحرافات التي حدثت وتزويد الجهات المسؤولة عن التخطيط والمتابعة بالمعلومات التي أفرزتها عملية التقييم للاستفادة منها في رسم الخطط القادمة وزيادة فعالية المتابعة والرقابة.

4- وسائل وتقنيات تقييم الأداء:

- يمكن لأي مؤسسة استخدام إحدى أو بعض أو كل الوسائل التالية في عملية التقييم¹:
- مقارنة أداء المؤسسة مع معايير قياسية تمثل مستوى محدد للكفاءة.
- مقارنة أداء المؤسسة في سنة معينة مع أدائها في سنوات أخرى، وهنا لا بد أن تأخذ التغيرات في الأسعار بنظر الاعتبار لكي تكون عملية المقارنة صحيحة.
- مقارنة أداء المؤسسة مع أداء مؤسسة مماثلة لنفس الفترة الزمنية.

5- معايير الأداء:

قبل أن تقوم المؤسسة بعملية تقييم أدائها الفعلي يجب أن تكون قد حددت معايير على أساسها ستقوم بهذه العملية، فلا يمكن القيام بذلك ما لم تكن هناك معايير محددة مسبقاً، فمعرفة المؤسسة ان كانت قد انحرفت عن أهدافها يكون بالتحديد المسبق لهذه المعايير. وتختلف هذه المعايير باختلاف طبيعة ونوعية المؤسسات (صناعية، مالية، تجارية، حكومية...)، فالمؤسسة الصناعية التي تسعى لزيادة المبيعات تختلف المعايير المستخدمة لتقييم أدائها عن تلك المؤسسات الحكومية التي تسعى إلى تحقيق أهداف اجتماعية أو سياسية أو قومية²؛ كما أن عملية وضع المعايير والاختيار من بينها تخضع لأسبقيات أخرى، فقد تختلف مع تبدل ظروف الانتاج وتعاقب الوقت وتغير التكنولوجيا وتبدل حالة السوق وغير ذلك³. وتعرف معايير الاداء على أنها: "المقاييس الموضوعية التي تستخدم لقياس النتائج الفعلية، وهي تمثل الأهداف التخطيطية

¹ مدحت القرشي، مرجع سبق ذكره، ص.ص. 200، 201.

² حسين صديق، "تقويم الاداء في المؤسسات الاجتماعية"، مجلة جامعة دمشق، سوريا، المجلد 28، العدد الأول، 2012، ص. 219.

³ الكرخي مجيد، تقويم الأداء في الوحدات الاقتصادية باستخدام النسب المالية، مرجع سبق ذكره، ص. 75.

للمؤسسة أو إحدى إداراتها أو أقسامها، والتي يعبر عنها بشكل يجعل من الممكن استخدامها لقياس التحقيق الفعلي للواجبات المخصصة.¹ وهناك أربعة أنواع للمعايير²:

- **المعايير التاريخية:** هذه المعايير مرجعها المؤسسة ذاتها، إذ يمكن الرجوع الى سلسلة زمنية مناسبة من استنباط معايير قيم من خلال مقارنة النتائج المتحققة وتقييم الاداء.
- **المعايير المستهدفة:** هذه المعايير تقوم المؤسسة بوصفها، وتمثل نسب تستهدف من خلالها التوصل بوضعها اليها في فترة زمنية قادمة.
- **معايير الاداء المطلقة:** وهذه تعني وجود خاصية تأخذ شكل قيمة ثابتة لنسب مشتركة بين جميع المؤسسات، ولو أن الفكر الاداري والمالي لا يقبل وجود قيم مطلقة لان ظروف كل مؤسسة والمحيط الذي تعمل فيه لا يجعل من هذه المعايير اسس يمكن الاعتماد عليها بصورة مطلقة.
- **معايير الصناعة:** وهذه المعايير مستمدة من معدل قد يمثل متوسط أو منوال أو وسيط لمجموعة من المؤسسات العاملة في قطاع معين تنتمي اليه المؤسسة، كأن يوجد معايير للمؤسسات العاملة في صناعة العجائن مثلاً.

المطلب الثاني: التحليل المالي كأداة لتقييم اداء المؤسسة الاقتصادية

يعد التحليل المالي وليد الظروف الاقتصادية التي نشأت في مطلع الثلاثينات من القرن الماضي، وبالتحديد في فترة الكساد العظيم الذي ساد في الاقتصاديات الرأسمالية بعد انهيار المؤسسات المصرفية و المالية، مما دعا الى البحث عن اساليب تتناسب مع متطلبات الأوضاع الاقتصادية فظهر التحليل المالي بأشكاله المتعددة ليساهم في التحليل والتقييم والتنبؤ³.

1- التحليل المالي:

التحليل المالي هو عبارة عن "عملية تشخيص الوضع الحالي والماضي للوحدة الاقتصادية بقصد اعطاء مؤشرات عن وضعها المستقبلي"¹، والحلل المالي هو بمثابة طبيب للمؤسسة فهو يقوم بفحص وتشخيص السياسة المالية المتبعة من طرف الشركة لسنة أو عدة سنوات².

¹ محمد الصغير قريشي، " واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر"، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، الجزائر، العدد 09، 2011، ص.168.

² زهير خضر ياسين، "أثر المبادئ المحاسبية في التحليل المالي"، مجلة كلية التراث، العراق، 2011، العدد 10، ص.43.

³ احمد حمدان، فلاح حسن ثويني، "فاعلية التحليل المالي في النشاط المصرفي"، المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، العراق، 2010، ص.124.

التحليل المالي بمدلوله الحقيقي لا يقتصر فقط على مجرد قراءة الأرقام التي تظهرها القوائم المالية، وإنما يتعدى ذلك إلى البحث عما وراء هذه الأرقام من دلائل تساعد في تكوين صورة أدق عن واقع حال الشركة والتنبؤ باتجاهاتها المستقبلية³. فالتحليل المالي ما هو إلا عملية استنتاج لأرقام القوائم المالية وذلك من أجل فهمها على ضوء الإدراك العميق للأسس التي تقوم عليها، حيث يمكن التحليل المالي من معرفة نقاط القوة وهذا من أجل تعزيزها ومكافئ الضعف من أجل معالجتها، وبالتالي الحكم على مدى فعالية السياسات التمويلية والتشغيلية التي تتبعها الإدارة العليا في الشركة، وذلك من خلال مقارنة النتائج الفعلية للمؤشرات المالية مع ما يقابلها من أهداف معيارية⁴.

يتم التحليل المالي من خلال دراسة القوائم المالية باستخدام الأساليب الكمية وذلك بهدف إظهار الارتباطات بين عناصرها والتغيرات الطارئة على هذه العناصر وحجم وأثر هذه التغيرات واشتقاق مجموعة من المؤشرات التي تساعد على دراسة وضع الشركة من الناحية التشغيلية والتمويلية وتقييم أداء هذه الشركة وكذلك تقديم المعلومات اللازمة للأطراف المستفيدة من أجل اتخاذ القرارات الإدارية السليمة⁵.

ويجب أن ننوه أن التحليل المالي ليس غاية في حد ذاته، وإنما هو في الواقع وسيلة فقط، فهو عبارة عن تصورات تعطي الإجابة للكثير من التساؤلات المتعلقة بوضع الشركة أكثر مما يعطي الحلول لتلك التساؤلات⁶.

وتتبع أهميته في الفائدة التي يقدمها للعديد من الجهات، فمثلاً هو يفيد الإدارة في الوقوف على وضعها ومركزها المالي، ويساعدها على اتخاذ مختلف القرارات، أما للمستثمرين فهي تفيد في تقييم قدرة الشركة على الاقتراض لها وقدرة على سداد الالتزامات... الخ؛ كما هناك العديد من الجهات الأخرى المهتمة

¹ تانيا قادر عبد الرحمن، "أثر الإفصاح المحاسبي على التحليل المالي"، مجلة جامعة كركوك للدراسات الإنسانية، جامعة كركوك، العراق، 2007، المجلد 2، العدد 1، ص. 150.

² دمحوش محمد، مرجع سبق ذكره، ص. 06.

³ أمال نوري محمد، "مدى تناغم أدوات التحليل المالي مع المحتوى المعلوماتي لقائمة التدفقات النقدية"، المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، العراق، 2013، ص. 344.

⁴ فيصل محمود الشواورة، رائد محمد العضيلة، "المؤشرات المالية ودورها في تقييم أداء شركة مناجم الفوسفات الأردنية"، ص. 04، مقال منشور على الموقع: <http://blog.postjordan.com/>، تاريخ الاطلاع: 2014/11/10.

⁵ قسمه صابر عوض، "تأثير مؤشرات التحليل المالي في ترشيد القرارات الاستثمارية"، مجلة القادسية للعلوم الاقتصادية والعلوم الإدارية، جامعة القادسية، العراق، 2007، المجلد 9، العدد 2، ص. 236.

⁶ حيدر كاظم، استيرق محمود، "تفعيل دور التحليل المالي في احتساب الدخل الخاضع للضريبة"، المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، العراق، 2015، العدد 44، ص. 380.

بنتائج التحليل المالي مثل: الدائنون، البنوك، الموردون، الزبائن، مراقبي الحسابات والأجهزة الحكومية المختلفة... الخ¹. ويهدف التحليل المالي الى²:

- تقييم الوضع المالي والنقدي للشركة.
- تحديد الانحرافات وذلك من خلال مقارنة الأداء الفعلي مع المخطط وتشخيص اسبابها.
- تقييم نتائج قرارات الاستثمار و التمويل.
- الاستفادة من نتائج التحليل المالي في اعداد الموازنات التقديرية المالية.
- تحديد الفرص المتاحة امام الشركة والتي يمكن استثمارها.
- التنبؤ باحتمالات الفشل المالي الذي يواجهه الشركة.

2- أدوات واساليب التحليل المالي:

هناك عدة ادوات تلجأ اليها المؤسسة في عملية التحليل، اذ تعرف ادوات التحليل المالي على انها مجموعة من الوسائل والطرق الفنية والاساليب المختلفة التي يستخدمها المحلل المالي للوصول الى تقييم الجوانب المختلفة لنشاط الشركة في عملياتها المالية والتشغيلية والتي تكمن من اجراء المقارنات والاستنتاجات الضرورية للتقييم³.

● التحليل العمودي (الرأسي/الثابت/الساكن):

بمعنى يتم تحليل كل قائمة مالية بشكل مستقل عن غيرها، كما يتم بشكل عمودي لعناصر القائمة المالية موضوع التحليل ، حيث ينسب كل عنصر من عناصرها الى المجموع الاجمالي لهذه العناصر ، أو الى مجموع مجموعة جزئية منها⁴.

¹ صالح طاهر زرقان، "التحليل المالي وأثره في المخاطر الائتمانية"، المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، العراق، 2010، العدد 23، ص.271.

² تانيا قادر عد الرحمن، "دور التحليل المالي في تشخيص عوامل القوة والضعف في القوائم المالية للشركات المقترضة عند اتخاذ القرار الائتماني المصرفي"، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، جامعة تكريت، العراق، 2012، المجلد 8، العدد 26، ص.62.

³ أمال نوري محمد، مرجع سبق ذكره، ص.344.

⁴ وليد ناجي الحياي، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي، ص.29، كتاب منشور على الموقع:

<http://www.ao-academy.org>، تاريخ الاطلاع: 2013/09/12.

● التحليل الافقي (المتغير/ الديناميكي):

يهتم هذا التحليل بدراسة سلوك كل عنصر من عناصر القائمة المالية، وفي زمن متغير، بمعنى متابعة حركة هذا العنصر زيادة أو نقصا عبر فترة زمنية، وخلافا للتحليل العمودي الذي يتصف بالسكون، فإن هذا التحليل يتصف بالحركة، لأنه يوضح التغيرات التي حدثت خلال فترة زمنية محددة¹.

● التحليل المقارن:

هذا النوع من التحليل قائم على مقارنة النسب المالية للمؤسسة مع شركة أو شركات منافسة، أو مقارنة نسب الشركة مع المعايير الصناعية أي معايير القطاع الذي تنشط فيه الشركة².

● التحليل بالنسب المالية:

يعد التحليل المالي باستخدام النسب المالية من أهم وسائل التحليل، والنسب المالية أو المعدلات المالية أو المؤشرات المالية كلها تعطي نفس المعنى، وهي عبارة عن علاقة بنود الميزانية المالية ببعضها البعض أو ببعض بنود جدول حسابات النتائج قصد الكشف عن نواحي الضعف أو القوة في أداء الشركات³. والنسب المالية كما أشرنا لها سابقا في المبحث الثاني ما هي الا عبارة عن علاقة رياضية تجمع بين رقمين في كسر يمثلان بسط ومقام، وهذه النسب لا يكون لها معنى ما لم تقارن بمعايير، هذا المعايير قد تكون:⁴

✓ **معايير تاريخية:** مستمدة من أداء الشركة ذاتها في الماضي.

✓ **معايير القطاع:** المستخدمة في النشاط الاقتصادي الذي تنتمي اليه الشركة.

✓ **معايير مطلقة:** المعارف عليها والمستمدة من التجارب العلمية، كأن تكون نسبة الاستقلالية المالية طويلة الأجل أكبر من الواحد مثلا.

✓ **معايير مستهدفة:** تسعى ادارة الشركة الى تحقيقها.

¹ وليد ناجي الحياي، مرجع سبق ذكره، ص.29.

² سمير عباس احمد، علي حنظل، "استخدام النسب المالية كأداة لتقييم كفاءة الأداء"، المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، العراق، 2012، العدد 32، ص.253.

³ نصر حمود مزنان فهد، أثر السياسات الاقتصادية في أداء المصارف التجارية، الطبعة الأولى، دار صفاء، الأردن، 2009، ص.38.39.

⁴ سليمة طبائية، "تقييم الأداء المالي لشركات التأمين باستعمال النسب المالية"، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، العراق، 2011، المجلد 6، العدد 16، ص.77.

باختصار: يعتبر التحليل المالي أولى أدوات تقييم الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية، والذي مازال يعتمد عليه لحد الآن في هذه العملية. وذلك من خلال استخدام أحد تقنياته السابقة الذكر ومقارنتها بإحدى المعايير التي تعرضنا لها في العنصر الأخير.

المطلب الثالث: الموازنات التقديرية كأداة لتقييم أداء المؤسسة الاقتصادية

تعد الموازنة التقديرية أداة ذات حدين، أحدها الأول: هو التخطيط، إذ تعتبر مخطط يعبر عن الأهداف قصيرة المدى التي تسعى المؤسسة إلى بلوغها في شكل أرقام ومعلومات؛ وحدها الثاني: هو تقييم الأداء، فكونها تمثل معايير تم وضعها مسبقا يسمح باستخدامها كأداة لتقييم الأداء، وهو ما سنحاول إبرازه من خلال هذا المطلب؛ حيث تساهم عملية إعداد موازنة تقديرية لكل مركز مسؤولية في عملية تقييم أداء هذه المراكز وهذا من خلال مقارنة التحقيقات مع تقديرات الموازنات والكشف عن مدى الانحراف عن هذه التقديرات وتحديد المسؤول عن ذلك واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

أولا: مفهوم الموازنات التقديرية

مما لا شك فيه أن المؤسسة الاقتصادية بحاجة إلى التخطيط، فرغبتها في الاستمرار تفرض عليها التفكير دوما في المستقبل، والتخطيط هو الوسيلة التي تساعد على تحديد أهدافها من جهة، وتحقيق التوازن بين هذه الأهداف والموارد المتاحة لديها من جهة ثانية؛ ومن خلال هذه العملية تقوم المؤسسة أيضا بتوقع المشاكل التي قد تحدث لها مستقبلا وتضع لها الحلول الممكنة قبل حدوثها، وهذا ما يجعلها على استعداد دائم لمفاجآت المستقبل؛ وهناك ثلاث أنواع للتخطيط: التخطيط طويل الأجل، التخطيط متوسط الأجل أو ما يسمى بالتخطيط التكتيكي وأخيرا التخطيط قصير الأجل ممثلا في الموازنات التقديرية¹، حيث تعتبر هذه الأخيرة آخر مرحلة ضمن مراحل التخطيط ذات أفق زمني لا يتجاوز السنة.

وتعرف الموازنة التقديرية على أنها مجموعة مترابطة من الفرضيات والمعطيات التنبؤية في شكل أرقام، محددة قبل بداية السنة المحاسبية، تصف مجموع النشاط، وهي تتضمن الأهداف المراد الوصول إليها، والتي يجب

¹ إن الموازنة التقديرية ليست بالشيء الجديد، وإنما تعود فكرتها إلى عهد زمني قديم جدا، وأخذت تتطور مع مرور الزمن إلى أن وصلت إلى ما هي عليه اليوم. ويعود تاريخ هذه الأداة إلى عهد سيدنا يوسف عليه السلام، حيث يعتبر أول من قام بإعداد الموازنة التقديرية للقمح المتوقع إنتاجه في الدولة خلال سنوات القحط. أما أصل كلمة Budget هو الكلمة الفرنسية Bougette والتي تعني الحقيبة، حيث كان وزير المالية الإنجليزي يعد تقديرات الموازنة ويقدمها إلى الحكومة في حقيبة جلدية. وقد كانت أولى استخداماتها في الدولة ولكن مع كبر حجم المؤسسات أصبحت هذه الأداة تستخدم للرقابة على أوجه النشاط المختلفة لهذه المؤسسات.

أن تكون ذات طموح ولكن قابلة للتحقيق، وتحدد هذه الأهداف عن طريق الحوار بين المسؤولين مهما كان مستواهم في الهيكل التنظيمي للمؤسسة¹.

وتجيب الموازنة التقديرية عن الأهداف قصيرة الأجل، ولكن يجب أن تبقى هذه الأهداف في إطار الأهداف المحددة على المدى الطويل من طرف الإدارة العامة².

والهدف الرئيسي من وراء إعدادها هو إحكام الرقابة على كافة أنواع النشاط في المؤسسة أو كافة أقسامها الإنتاجية والخدمية، ويتم هذا عن طريق مقارنة الأرقام الفعلية بالأرقام التقديرية واعتبار الأرقام الأخيرة أداة أو مؤشر لقياس مدى كفاءة التنفيذ³؛ ولها أهداف فرعية أخرى:

- أداة للتخطيط لأعمال المؤسسة كما سبق وأن ذكرنا ذلك.
- أداة للتنسيق بين: الأهداف المرجو تحقيقها والقرارات التي يتم اتخاذها في الحاضر⁴ من جهة، وبين مختلف الوظائف ومراكز المسؤولية في المؤسسة من جهة أخرى⁵.
- أداة لتحفيز المسؤولين، فما دام تقسيم الموازنات مرتبط بالهيكل التنظيمي للمؤسسة فإن كل مسؤول عن مركز مسؤولية سيحصل على موازنة خاصة بمركز مسؤوليته، وتوضع تحت تصرفه مجموعة من الموارد سواء كانت بشرية أو مالية أو أخرى، ومسؤوليته متمثلة في الوصول إلى الأهداف المترجمة في الموازنة المرسله إليه⁶.
- أداة للحوار والاستشارة والتفاوض والبحث⁷، وتعمل على تحسين الاتصال الداخلي، فهي قبل كل شيء طريقة تنسق وتلائم الاتصالات التي تحدث بين الأفراد داخل المؤسسة⁸.

¹SELMER Caroline, " Le Budget : Comment l'Améliorer ?" , Revue française de Comptabilité, N°369, Septembre 2004, P. 53.

²MAREM Sabine, "Cinq Conseils pour Bien Défendre votre Budget" , Revue de Management, N°126, Décembre , 2005 P. 70.

³ سيد عليوه، الإدارة المالية الحديثة، الطبعة الأولى، مكتبة جزيرة الورد، المنصورة، مصر، بدون سنة نشر، ص. 57.

⁴ محمد عباس بدوي وآخرون، المحاسبة الإدارية ودراسات الجدوى الاقتصادية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2009، ص. 161.

⁵ Yves de RONGE, CERRADA Karine, **Contrôle de Gestion**, Collection Synthèse – Pearson Education, France, 2005, P. 106.

⁶ Idem, P. 106.

⁷ CONSO Pierre, HEMICI Farouk, **l'Entreprise en 20 Leçons-Stratégie, Gestion-Fonctionnements-**, 4^{ème} éditions, Dunod, Paris, 2006, P. 248.

⁸ GUEDJ Nobert, **le Contrôle de Gestion**, 3^{ème} éditions, Editions d'Organisations, 2001, P.246.

- وتستند عملية اعداد الموازنات على جملة من المبادئ¹:
- يجب أن تكون الموازنة شاملة لجميع أوجه نشاط المؤسسة.
- يجب أن ترتبط الموازنة بالهيكل التنظيمي.
- يجب أن توزع الموازنات توزيعاً زمنياً وجغرافياً، حتى يتسنى متابعة وتقييم أداء كل منطقة في فصل أو شهر.
- من الضروري أن يشترك المسؤولون عن التنفيذ في إعداد أرقام الموازنة، كما يجب أن يتفقوا فيما بينهم على إمكانية تحقيق أهدافها، فمشاركتهم تعني أن كل مسؤول سيبدل ما بوسعه لتحقيق هذه الأهداف والعكس صحيح.
- يجب أن تمثل أرقام الموازنات الأهداف التي يمكن تنفيذها، بحيث لا تكون طموحة بدرجة تؤدي إلى استفزاز المسؤولين عن تنفيذها ولا تكون متواضعة بدرجة تؤدي إلى تكاسلهم وتقاعسهم عن القيام بواجباتهم على الوجه المطلوب.

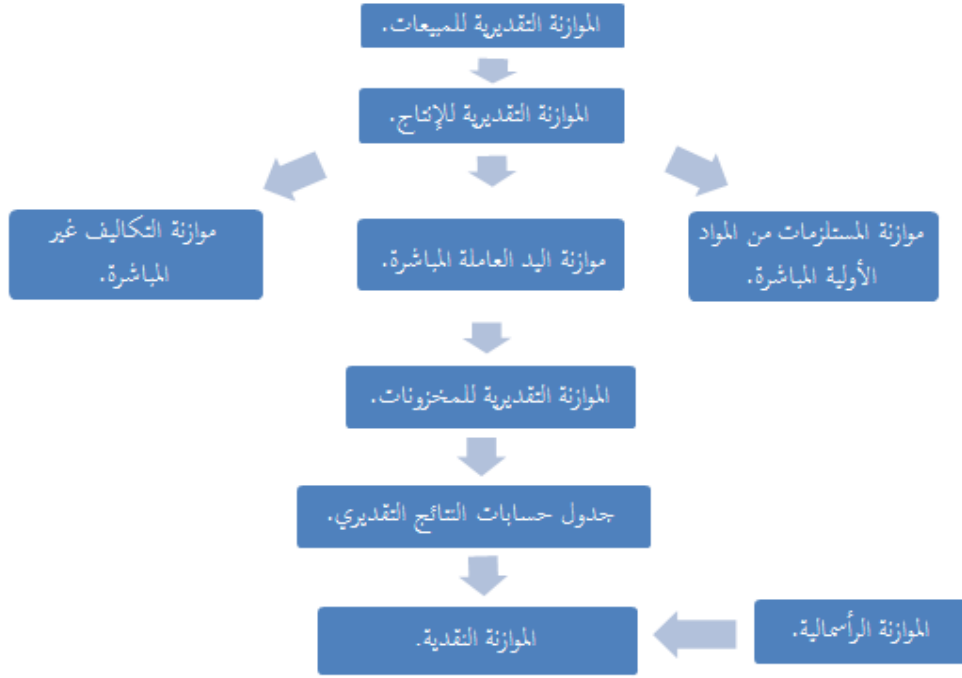
ثانياً: الموازنة التقديرية الشاملة للمؤسسة الاقتصادية

الموازنة التقديرية الشاملة (الرئيسية) ما هي إلا الإطار العام أو ملخص للموازنات الفرعية والخاصة بكافة أنشطة المؤسسة، وهي تمثل الخطة العامة للمؤسسة، ويختلف الإطار العام للموازنة الشاملة باختلاف نوعية وحجم المؤسسة، وتتكون الموازنة الشاملة من: **1- الموازنات التشغيلية** **2- الموازنات المالية**. وفيما يلي شكل يوضح مكونات الموازنة التقديرية الشاملة:

¹ تم الاعتماد على:

- مؤيد محمد الفصل وآخرون، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار المسيرة، الأردن، 2007، ص.ص. 235، 238.
- فركوس محمد، الموازنات التقديرية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص.10.
- أحمد محمد نور، أحمد حسين علي، مبادئ المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص.ص. 230، 231.

الشكل (06): الموازنة الشاملة للمؤسسة الاقتصادية



المصدر: حمود محمد السياغي، إعداد الموازنات التخطيطية، برنامج نسيج لتنمية قدرات المنظمات غير الحكومية الشابة بالتعاون مع مؤسسة تنمية القيادات الشابة/ مركز تطوير الشباب اقتصاديا، 3-11 نوفمبر 2007، ص.10.

1- الموازنات التشغيلية:

يتم من خلال هذه الموازنات التخطيط للنشاطات العادية للمؤسسة أي نشاطات الاستغلال من: شراء، إنتاج وبيع... الخ، وتشمل على:

أ- الموازنة التقديرية للمبيعات:

إن نجاح إعداد نظام الموازنات يتوقف على الإعداد الجيد لهذه الموازنة، فهي تعتبر حجر الأساس والذي على أساسه يتم إعداد الموازنات التقديرية الأخرى، ونجاح إعداد هذه الموازنة يتوقف بدوره على مدى الدقة

في التنبؤ بالمبيعات المستقبلية، لذلك لا بد أن تكون عملية التنبؤ مبنية على أسس علمية¹؛ وتقع المسؤولية الأساسية في إعداد موازنة المبيعات على عاتق مدير المبيعات².

ويتم استخدام عدة طرق للتنبؤ بكمية المبيعات، فقد تكون الطرق وصفية تعتمد على التقديرات الشخصية، أو باستخدام الطرق الإحصائية كمعادلة خط الاتجاه العام أو معامل الارتباط، إلا أن الطريقة الشائعة هي طريقة الصواب والخطأ والتي تعتمد على مبدأ إضافة 10% للمبيعات المحققة في السنة الماضية.

ب- الموازنة التقديرية للإنتاج:

تختص موازنة الإنتاج بالتخطيط للأنشطة الإنتاجية، وفي هذا الصياغ يعرف كل من Thomsan و Miclani تخطيط الإنتاج على أنه: «تلبية متطلبات الطلب الواقعية ضمن محددات الطاقة بالشكل الذي ينسجم وسياسة المؤسسة التي تهدف إلى تحقيق أقل التكاليف»، والهدف من وراء تخطيط الإنتاج هو توضيح كيفية استخدام الموارد اللازمة (العمال، الآلات، المواد) وتوفيرها بالكميات والتنوعيات المناسبة وفقا للمواعيد المحددة³؛ وتقع المسؤولية الأساسية في إعداد الموازنة التقديرية للإنتاج على عاتق مدير الإنتاج⁴.

يتم استخراج الكمية المتوقعة انتاجها من خلال الكمية المتوقعة بيعها مضاف اليها التغير في المخزون؛ ومن خلال هذه الموازنة يمكن إعداد الموازنات التقديرية لمستلزمات الإنتاج من مواد أولية وأجور مباشرة وتكاليف غير مباشرة، ويستخدم في مجال تحديد هذه المستلزمات ما يعرف بالتكاليف المعيارية، ومعيار التكلفة ما هو إلا تكلفة محددة مقدما، وتختلف المعايير عن غيرها من أنواع التكلفة المحددة مقدما في أنها يتم تحديدها باستخدام أسلوب علمي وبناء على دراسات علمية شاملة، حيث تعبر معايير التكلفة عما يجب أن تكون عليه التكلفة، وليس ما يتوقع أن تكون عليه⁵.

وسنقدم من خلال ما يأتي تعريف مختصر لموازنات مستلزمات الإنتاج⁶:

¹ بن أحمد سعدية، دور الموازنات التقديرية في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة سيدي بلعباس، الجزائر، 2011، ص.35.

² محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص.79، 78.

³ غسان قاسم داود اللامي، أميرة شكرولي البياتي، إدارة الانتاج والعمليات، دار اليازوري، الأردن، 2008، ص.310، 307.

⁴ محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، مرجع سبق ذكره، ص.120.

⁵ صلاح مبارك وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة للأغراض الإدارية، دار المطبوعات الجامعية، مصر، 2008، ص.196، 191.

⁶ إسماعيل يحي التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، دار الحامد، الأردن، 2006، ص.113.

- الموازنة التقديرية للمواد الأولية المباشرة: تتضمن هذه الموازنة إعداد التقديرات للمواد الأولية اللازمة لتنفيذ برنامج الإنتاج بالكمية والقيمة، وتشتمل هذه الموازنة على المواد التي تدخل مباشرة في المنتج.
- الموازنة التقديرية للأجور المباشرة: الأجر هو ما تدفعه المؤسسة لعمالها سواء كان هذا الدفع نقدي أو غير نقدي لقاء الجهد المبذول سواء كان هذا الجهد عضلي أو جهد فكري، وفي هذا الصياغ يجب أن نفرق بين نوعين من الأجور، فالموازنة التقديرية للأجور المباشرة نأخذ فقط الأجور المباشرة.
- الموازنة التقديرية للتكاليف غير المباشرة: تهدف موازنة التكاليف غير المباشرة إلى تقدير عناصر التكاليف التي لا تدخل في صناعة المنتج بشكل مباشر.

ج- الموازنة التقديرية للمخزون:

المخزون هو عبارة عن: «مجموع الكميات المحتفظ بها من المواد الأولية والمواد الوسيطة والأجزاء والأدوات الاحتياطية، وكذلك الأجزاء نصف المصنعة والسلع النهائية (التامة) التي قامت المؤسسة بشرائها أو إنتاجها»¹، وهذه الموازنة تختص بإعداد تقديرات هذه المخزونات من المنتوجات المصنعة والوسيطة وكذا المواد الأولية ومختلف اللوازم.

2- الموازنات المالية:

يتكون هذا النوع من الموازنات التقديرية من:

أ- الموازنة التقديرية النقدية (موازنة الخزينة):

تعرف الموازنة النقدية على أنها عبارة عن: «بيانات متعددة تحتوي على جوانب الإيرادات النقدية المتوقعة وجانب المدفوعات النقدية المتدفقة خلال فترة معينة مع بيان الفائض أو العجز للإيرادات والمدفوعات»²، ولا تقتصر هذه الموازنة على إظهار التدفقات النقدية الداخلة والخارجة فقط، بل تحدد أيضا تواقيت دخول وخروج هذه الأموال³؛ يعتبر مدير إدارة الموازنات المسؤول الأول عن إعداد هذه الموازنة⁴.

¹ أحمد طرطار، الترشيد الاقتصادي للطاقت الإنتاجية في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص.ص. 76، 77.

² أيمن الشنطي، عامر شقر، مقدمة في الإدارة والتحليل المالي، الطبعة الأولى، دار البداية، الأردن، 2007، ص. 214.

³ محمد صالح الحناوي، جلال إبراهيم العبد، الإدارة المالية -مدخل القيمة واتخاذ القرارات-، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص. 97.

⁴ محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، مرجع سبق ذكره، ص. 246.

ب- الموازنة التقديرية الرأسمالية:

وهي خطة كمية ومالية للأنشطة الاستثمارية في الفترة القادمة، ولها مجموعة من الصفات يمكن إيجازها فيما يلي: قدرتها في تحديد العوائد، ارتفاع درجة الخطر فيها وهناك فترة طويلة نسبياً بين الإنفاق الاستثماري والعائد المتوقع¹، ونظراً لأهمية هذه الموازنة وذلك باعتبار أن القرارات المتعلقة بها تؤثر على المؤسسة، فإن من الضروري أن يقوم جميع مديري الإدارات في المؤسسة بالمشاركة الفعالة في إعداد هذه الموازنة².

ج- جدول حسابات النتائج التقديرية:

وهو جدول يعبر عن صافي نتيجة النشاط التقديرية (ربح / خسارة) للفترة القادمة.

ثالثاً: تقييم أداء المؤسسة عن طريق الموازنات التقديرية

تسمى عملية تقييم الأداء بواسطة الموازنات بمراقبة الموازنات -contrôle budgétaire-، وتعرف على أنها عملية مقارنة التحقيقات بتقديرات الموازنات لمركز مسؤولية معين، وتتم هذه العملية بالمراحل التالية:

- حساب الانحراف ما بين التحقيقات والتقديرات؛
- تحديد أسباب الانحرافات؛
- اتخاذ الإجراءات التصحيحية؛
- القيام بهذه العملية لكل مركز مسؤولية³.

ويجب التذكير بأن الهدف من وراء مراقبة الموازنات هو تقييم أداء مسؤولي مختلف مراكز المسؤولية؛ حيث يعتمد على هذه العملية في تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في المؤسسة.

1- محاسبة المسؤولية:

أدى تطبيق اللامركزية في الإدارة إلى تقسيم المؤسسة الاقتصادية إلى عدة أقسام أو إدارات أو مراكز يساهم كل منها في تحقيق أهداف معينة، ويرأس كل منها مدير مسؤول تفوض له سلطة اتخاذ القرارات

¹ حمزة محمد الزبيدي، الإدارة المالية المتقدمة، مؤسسة الوراق، الأردن، 2008، ص. 395.

² محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، مرجع سبق ذكره، ص. 205.

³ C. LANGLOIS et Autres, **Contrôle de Gestion**, Copyright-Berti Editions, Alger, 2008, P.299

بالقدر الذي يمكنه من إنجاز مهامه على النحو المرغوب فيه، وتتطلب اللامركزية استخدام نظام محاسبة المسؤولية في مجال تقييم الأداء¹.

وتعرف محاسبة المسؤولية على أنها: نظام يهدف إلى جمع البيانات التي تعكس نشاط كل مسؤول خلال فترة معينة مقارنة بالمسؤوليات المحددة مقدما ونشرها في التقارير وذلك لتقييم أداء هذا الشخص المسؤول وقدرته على التحكم في التكلفة².

ويعتمد نظام محاسبة المسؤولية إداريا على فلسفة أساسية هي الإدارة اللامركزية، ومحاسبيا على نظام الموازنات التقديرية لمراكز المسؤولية كأداة للرقابة وتقييم الأداء³؛ وتتمثل أركان نظام محاسبة المسؤولية في⁴:

- وجود معيار علمي لتقييم الأداء.
 - وجود شخص مسؤول عن الأداء.
 - تحديد التكاليف و/أو الإيرادات التي تخضع لرقابة المسؤول.
 - وجود تقارير تقدم إلى المسؤول في المستوى الأعلى.
 - هناك استخدام للتقارير المرفوعة لتقييم الأداء.
- وتقوم محاسبة المسؤولية على مجموعة من المقومات ويقصد بالمقومات الأعمدة الرئيسية لبناء أي نظام، وتمثل في:

أ تحديد مراكز المسؤولية⁵:

يقصد بمراكز المسؤولية وحدات إدارية فرعية غالبا لا مركزية في التنظيم تقع تحت إشراف ومسؤولية شخص إداري مسؤول، ويمثل كل مركز مسؤولية مجال نشاط فني أو إداري يتم تنفيذه وفق موازنة محددة وتحت إشراف مسؤولية محددة، ويمكن تقسيم مراكز المسؤولية إلى أربعة مراكز هي:

¹ ناصر الدين عبد اللطيف، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص.ص. 357.358.

² أحمد حلمي جمعة وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة، الطبعة الأولى، دار صفاء، الأردن، 1999، ص. 257.

³ جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، المحاسبة الإدارية -مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء-، الطبعة الأولى، دار الثقافة والدار العلمية الدولية، الأردن، 2002، ص. 413.

⁴ أحمد حلمي جمعة وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص. 258، بتصرف.

⁵ تم الاعتماد على:

- جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص.ص. 416.421.

- أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار وائل، الأردن، 2002، ص.ص. 393.394.

■ مركز التكلفة:

يكون مدير هذا المركز مسؤولاً أساساً عما يحدث بها من تكاليف فقط، ويكون هدفه تخفيض التكلفة إلى أدنى حد ممكن، وتعد مراكز الإنتاج ومراكز الخدمات الإنتاجية من أمثلة مراكز التكلفة.

■ مركز الإيراد:

يكون مدير هذا المركز مسؤولاً عن تحقيق الإيرادات لمركز الإيراد، فمدير قسم المبيعات مثلاً يكون مسؤولاً أساساً عن تحقيق الإيرادات ببيع المنتجات.

■ مركز الربحية:

يكون مدير هذا المركز مسؤولاً عن تعظيم أرباح مركزه الناجمة عن الفرق بين الإيرادات والتكاليف؛ وينظر إلى مركز الربحية وكأنه مؤسسة مستقلة داخل الوحدة الاقتصادية الأصلية لها إيراداتها وتكاليفها الخاصة بها، وتعد الفروع المستقلة في المؤسسات ذات الفروع مثلاً نموذجياً لمراكز الربحية.

■ مركز الاستثمار:

يكون مدير هذا المركز مسؤولاً عن أرباح المركز واستثماراته في الأصول، وهو يستطيع اتخاذ قرارات الاستثمارات بمفرده؛ إن الأمثلة النموذجية لمراكز الاستثمار هي الفروع المستقلة والخارجية للمؤسسات المالية من بنوك وشركات تأمين وكذلك الفروع الخارجية للشركات متعددة الجنسيات.

ب تحديد معايير الأداء¹:

تتطلب عملية تحديد المعايير وضع موازنة تقديرية لكل مركز مسؤولية على حدا لتصبح هذه الموازنة هدفاً يسعى المركز لتحقيقه، فعملية محاسبة المديرين على نتائج قراراتهم وأعمالهم تتطلب وجود معايير أو مقاييس للحكم على مدى كفاءة أدائهم الفعلي وفاعليتهم في تحقيق أهداف الموازنة؛ ومحاسبة المسؤولين في مراكز المسؤولية المختلفة وتقييم أدائهم يتوجب اعتماد مؤشر أو مجموعة من المؤشرات للحكم على الأداء، ومؤشرات الأداء في مراكز المسؤولية السابقة الذكر هي:

- في مركز التكلفة: يعتمد على مؤشر التكاليف.
- في مركز الإيراد: يعتمد على رقم الأعمال.
- في مركز الربحية: يعتمد على الربح الذي ينجم عن الفرق بين الإيرادات والتكاليف.

¹ جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص.ص. 422.416، بتصرف.

■ في مركز الاستثمار: يعتمد على مؤشر العائد على الاستثمار الذي سبق وأن تعرضنا له.

ج تصميم نظام لتقارير الأداء¹:

تمثل تقارير الأداء التي يوفرها نظام محاسبة المسؤولية وسيلة للاتصال بين مختلف مراكز المسؤولية في سياق الهيكل التنظيمي للوحدة الاقتصادية، وهي تشتمل على مقارنة الأداء الفعلي بالأداء المستهدف، ومن خلالها يمكن تقييم أداء المسؤولين عند أي مستوى إداري.

2- كيفية تقييم أداء مختلف مراكز المسؤولية:

ترتكز عملية تقييم أداء مراكز المسؤولية بواسطة الموازنات على حساب الانحراف، وتقوم هذه العملية أي عملية حساب الانحرافات على مجموعة من المبادئ هي²:

- المبدأ الأول: الانحراف هو الفرق بين قيمة حقيقية وقيمة تقديرية.
- المبدأ الثاني: الانحراف يحدد بقيمة موجبة أو سالبة (+ أو -) والقيمة لها معنى (ملائم، غير ملائم).

- المبدأ الثالث: تقسيم الانحراف يكون لهدف إبعاد أثر انحراف على آخر.
- إن أول انحراف يحسب هو انحراف النتيجة، ثم يتم تجزئة هذا الانحراف إلى مجموعة من الانحرافات حيث يستخدم كل منها في تقييم أداء مركز مسؤولية معين كما هو موضح في الشكل الموالي:

¹ ناصر الدين عبد اللطيف، مرجع سبق ذكره، ص.ص.360.359.

² ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, **Contrôle de Gestion**, 6^{ème} édition, Dunod, Paris, France, 2004, P.P.340-341.

الشكل (07): التجزئة الممكنة لانحراف النتيجة



المصدر: بجاوي نعيمة، مرجع سبق ذكره، ص.235.

أ- تقييم أداء مركز الربحية¹:

يستخدم انحراف النتيجة لتقييم أداء المؤسسة ككل، وكذلك لتقييم أداء مختلف فروعها، وانحراف النتيجة يمثل الفرق بين النتيجة الفعلية والنتيجة التقديرية، بحيث إذا كانت قيمته موجبة هذا يعني أنه انحراف ملائم والعكس صحيح؛ هذا الانحراف مبين في العلاقة التالية:

$$EG/R = RR - RB \dots \dots \dots (1)$$

حيث: EG/R : الانحراف الإجمالي للنتيجة

RR : النتيجة الحقيقية

RB : النتيجة التقديرية

تتكون النتيجة الحقيقية من العناصر التالية:

$$RR = CAR - CPR - CRA$$

¹ تم الاعتماد على:

- بجاوي نعيمة، مرجع سبق ذكره، ص.235.

- ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, op.cit, P.P.337.348.

$$RR = (Q_r \times P_r) - (Q_r \times C_r) - CRA \dots \dots \dots (2)$$

حيث:

CAR : قيمة المبيعات الفعلية (رقم الأعمال)

Q_r : كمية المبيعات الفعلية

P_r : سعر البيع الحقيقي

CPR : تكلفة الإنتاج الحقيقية للوحدات المباعة

C_r : تكلفة الإنتاج الحقيقية للوحدة المباعة

CRA : التكاليف الحقيقية للإدارة

أما النتيجة التقديرية فتتكون من:

$$RB = CAB - CPB - CBA$$

$$RB = (Q_b \times P_b) - (Q_b \times C_b) - CBA \dots \dots \dots (3)$$

وتبقى نفس المعاني السابقة ولكن في هذه الحالة تكون تقديرية؛ وعند تعويض كل من المعادلة (2) و(3)

في المعادلة (1) نجد:

$$EG/R = (CAR - CPR - CRA) - (CAB - CPB - CBA) \dots \dots \dots (4)$$

وليكن: CPP : تكلفة الإنتاج التقديرية وفقا للكمية الحقيقية والتي سيتم الإطلاق عليها في بحثنا التسمية

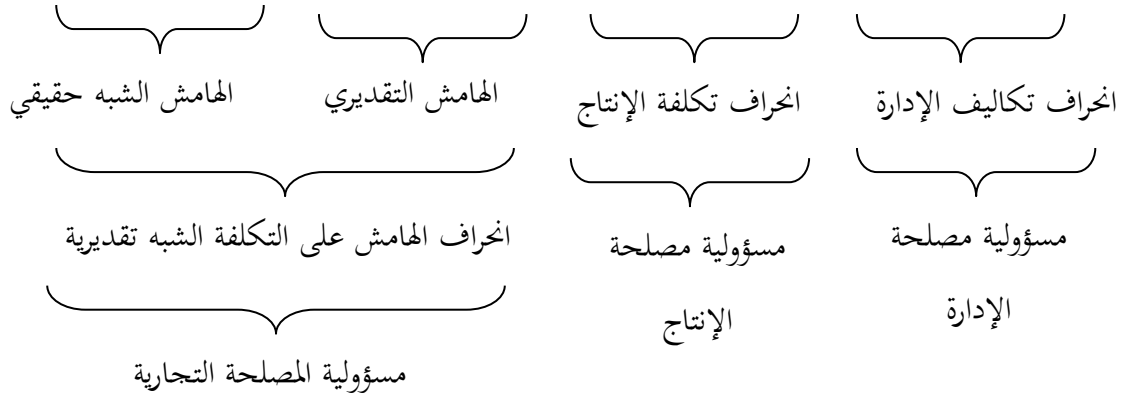
التالية: «تكلفة الإنتاج شبه تقديرية» والتي تساوي: $CPP = Q_r \times C_b$

إن إضافة القيمة المعدومة $(CPP - CPP)$ إلى المعادلة (4) تسمح لنا بإجراء أحسن تجزئة لانحراف

النتيجة:

$$EG/R = (CAR - CPR - CRA) - (CAB - CPB - CBA) + (CPP - CPP)$$

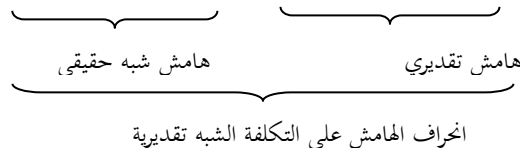
$$EG/R = [(CAR - CPP) - (CAB - CPB)] - (CPR - CPB) - (CAR - CAB) \dots I$$



ب- تقييم أداء مراكز الإيراد:

حسب الطريقة الشائعة فإن عملية تقييم أداء هذا المركز تتم من خلال حساب انحراف رقم الأعمال، لكن في دراستنا هذه سنتبع الطريقة التي أشار لها كل من ALAZARD Claude و SEPARI Sabine ، حيث يتم تقييم أداء هذا المركز على أساس انحراف الهامش على التكلفة الشبه التقديرية، هذا على اعتبار أن هذا الأخير يقوم بتحديد مسؤولية القسم التجاري بصفة عادلة ويمنع من تداخل الانحرافات، فاستخدام الهامش شبه تقديري يعني ممثلي البيع من مسؤولية انحراف تكاليف الإنتاج (لأن استخدام تكلفة الإنتاج الوحيدة التقديرية CPP يعني المصلحة التجارية من انحراف تكلفة الإنتاج). ومن خلال المعادلة الرئيسية الأخيرة (I) السابقة، يمكن استخراج انحراف نشاط البيع:

$$E/M_{CP} = [(CAR - CPP) - (CAB - CPB)]$$



حيث:

$$E/M_{CP}: \text{انحراف الهامش على التكلفة الشبه تقديري}$$

ويمكن التعبير عن انحراف الهامش على التكلفة شبه تقديري بالوحدات كما يلي:

$$E/M_{CP} = [(P_r - C_b) \times Q_r] - [(P_b - C_b) \times Q_b]$$

إذا كان هذا الانحراف موجبا معناه هو انحراف ملائم والعكس صحيح، وحتى يتسنى للمؤسسة معرفة سبب هذا الانحراف، أي ان كان الانحراف في الكمية المباعة و/أو سعر البيع، وكذا أي من المنتجات تسببت في الانحرافات يتم تجزئته إلى عدة انحرافات ¹.

ج- تقييم أداء مركز تكلفة الإنتاج:

يستخرج الانحراف الإجمالي لتكلفة الإنتاج من العلاقة الرئيسية السابقة:

$$EG/C_p = (CPR - CPP)$$

حيث: EG/C_p : الانحراف الإجمالي لتكلفة الإنتاج

CPR: تكلفة الإنتاج الحقيقية

CPP: تكلفة الإنتاج شبه التقديرية

$$EG/C_p = (Q_r \times C_r) - (Q_r \times C_b)$$

هذا الانحراف ان كان موجبا فهو غير ملائم والعكس صحيح؛ وحتى يتسنى لنا تقييم مصالح الإنتاج-مراكز التكلفة- و معرفة الأسباب والمسؤولين عن هذا الانحراف يجب تحليله إلى العناصر المكونة له وأحسن طريقة لتحليل هذا الانحراف هي طريقة مراكز التحليل والتي تصنف تكاليف الإنتاج إلى مباشرة وغير مباشرة ².

د- تقييم أداء مركز تكلفة الادارة:

يستخرج الانحراف الإجمالي لتكلفة الادارة من العلاقة الرئيسية السابقة:

$$EG/AC = (ACR - ACB)$$

حيث: EG/AC : الانحراف الإجمالي لتكلفة الادارة.

ACR: تكلفة الادارة الحقيقية

ACB: تكلفة الادارة التقديرية

هذا الانحراف هو الآخر ان كان سالبا فهو ملائم والعكس صحيح.

¹ Pour bien comprendre ces écarts voir le livre suivant :

ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, **Contrôle de Gestion**, 6^{ème} édition, Dunod, Paris, France, 2004.

² تستخدم الكميات المباعة بدلا من الكميات المنتجة، وذلك حتى لا يقع اختلال في الانحراف الإجمالي، مع ضرورة تقييم المتغيرات في مخزون المنتجات نصف التامة، قيد التنفيذ والتامة.

باختصار: تعتبر الموازنة التقديرية أداة لتقييم أداء مختلفة مراكز المسؤولية في المؤسسة، أي لمختلف وظائف وفروع المؤسسة، وهذا من خلال مقارنة الأهداف الموجودة في الموازنات المقدمة إليها مع ما حقته من نتائج، هذا ما سيكشف عن انحرافات يجب معرفة أسبابها، تصحيحها وتفايدها مستقبلا.

المطلب الرابع: لوحة القيادة كأداة لتقييم أداء المؤسسة الاقتصادية

ولدت جداول القيادة في فرنسا في بداية سنوات الثمانينات نتيجة لحاجة المسؤولين العاملين الى أداة قياس وتقييم الاداء تختلف عن تلك التي كانت سائدة آنذاك (التقارير باستخدام الموازنات التقديرية) والتي أصبحت غير كافية وتنسم بالتأخر، الأمر الذي جعلهم يبادرون الى البحث عن أنظمة جديدة تحكم أعمالهم اليومية، ولقد كان لظهور الاعلام الالي الشخصي في سنوات الثمانينات الدور في زيادة الفرصة لاستعمال لوحات قيادة تتميز بالاستقلالية التامة عن بعضها البعض وعن الاستراتيجية. وفي نهاية الثمانينات تم حل المسألة سواء من الناحية النظرية أو من الناحية التنفيذية¹.

1- مفهوم لوحة القيادة:

أخذ هذا المصطلح "لوحة القيادة" من لوحة قيادة السيارات، حيث هذه الأخيرة تعطي للسائق نظرة مختصرة وشاملة عن حالة تشغيل السيارة وتساعد على القيادة على النحو الصحيح، ولهذا السبب تم اطلاق هذه التسمية على هذه الاداة كونها تفي بنفس الغرض لمسؤولي المؤسسة الذين هم بحاجة الى اداة أو تقنية تقودهم نحو تحقيق اهداف المؤسسة.

تعرف لوحة القيادة على أنها: طريقة لاختيار، ترتيب وعرض المؤشرات الأساسية والمناسبة وبطريقة ملخصة ومستهدفة (وضع معايير لهذه المؤشرات)، بصفة مجملة وفي شكل اطلالة سريعة، مرفقة بتقرير اجمالي مزود برؤية عامة؛ وكذا القدرة على تنفيذ هذه الجداول في كل المستويات². فلوحة القيادة هي أداة للتشخيص الدائم للمؤسسة، تركز على ابراز وضعيتها بصفة منتظمة ودورية، حيث تظهر المعلومات المتعلقة بالتسيير بواسطة نسب في جداول رقمية أو منحنيات أو رسوم بيانية، فهي موجزة، معبرة يستطيع المسير من خلالها تقديم تسلسل الاحداث، وفحص واعادة التوجهات وتصحيح القرارات³.

¹ بجاوي نعيمة، مرجع سبق ذكره، ص.253.

² VOYER Pierre, **Tableaux de Bord de Gestion et Indicateurs de Performance**, 2 édition, Padié, Université du Québec, Canada, 2006, p.39.

³ بوديار زهية، جباري شوقي، "لوحة القيادة كأسلوب فعال لاتخاذ القرار في المؤسسة"، ص.3، مقال منشور على الموقع:

<http://manifest.univ-ouargla.dz/>، تاريخ الاطلاع: 2014/11/25

كما تعرف لوحة القيادة على أنها مجموعة من مؤشرات القيادة تبنى بشكل دوري من طرف المسؤولين، وذلك حتى تكون كمرشد لقراراتهم وأعمالهم، كل هذا من أجل الوصول إلى الأهداف بكفاءة؛ كما تعتبر أداة لليقظة تسمح بالكشف عن الفرص والتهديدات الجديدة للمؤسسة¹.

هذه الأداة تنجز من طرف ولأجل المسؤول، وهو يستطيع من خلالها القيام بوظيفتين هما²:

- القيادة: وذلك من خلال تعريف وإعطاء أوامر العمل للوحدة التي تحت سيطرته.

- التنشيط: تقسيم ومتابعة إنجاز أوامر العمل للمجموعة التي تحت مسؤوليته.

وتتميز لوحة القيادة بأنها³:

- نظام سهل الاستعمال ويساعد على ممارسة المسؤوليات.

- تساعد في تقييم الأداء في المدى القصير.

- تساهم في اتخاذ القرار.

- تهدف للاستعمال الأمثل لموارد المؤسسة.

- توضح وضعية المؤسسة ومحيطها.

- توضح مدى تطابق النشاط الفعلي مع التقديري.

- توجه المسؤولين بإعطاء العناية والاهتمام بمصلحة المؤسسة.

- تساهم في التحاور التشاور بين مختلف المسؤولين في المؤسسة.

- تمكن للاستغلال الفوري للمعلومات.

2- مستعملوا لوحة القيادة:

إن لوحة القيادة أداة تسيير مستعملة من طرف كل المسؤولين: مدراء الإدارات، مسؤولو الأقسام، رؤساء المشاريع، رؤساء المصانع، رؤساء الورشات، أمناء المخازن، مدراء البيع... الخ. ولكل مسؤول داخل المؤسسة لوحة قيادة خاصة به ويرتبط محتواها وفقا لطبيعته وظيفته وأهدافها ويستعملها (أي يوضع تحت تصرف) كل الرؤوسين الخاضعين لسلطة هذا المسؤول، حيث يجب أن يطلعهم على محتواها ويشاركهم في إعدادها لتكون أداة عملية حقيقية، حيث يمكن أن نجد: لوحة قيادة عامة للمدير العام، لوحة قيادة لوظيفة التسويق، لوحة قيادة لوظيفة الإنتاج، لوحة قيادة اجتماعية... الخ، بالإضافة إلى لوحات قيادة فرعية

¹ DORIATH Brigitte, *Contrôle de Gestion- Réviser la Gestion-*, Dunod, Paris, France, 2000, P. 120.

² BOIX Daniel, *Le Tableau de Bord*, les Editions d'Organisations, France, 1998, P.P. 5.6.

³ بوديار زهية، جباري شوقي، مرجع سبق ذكره، ص.4.

عن هذه الوظائف مثل لوحة قيادة رئيس ورشة إنتاج المنتج "أ"، أو لوحة قيادة رجل البيع "أ"، أو لوحة قيادة أمين المخزن "أ"... الخ¹.

ويتوقف هيكل ومحتوى لوحة القيادة وحجمها على²:

- المؤسسة: نشاطها وحجمها.
- المحيط: السوق، المنافسة و الظروف.
- المسؤول الذي وكلت اليه: مجال مسؤوليته وتدخله.

3- شكل لوحة القيادة:

يظهر التصميم العام للوحة القيادة في شكل جدول يحتوي على أربع خانات كحد أدنى هي: خانة المؤشرات وأخرى للتحقيقات والثالثة للأهداف والأخيرة للانحرافات، غير أن للمؤسسة كامل الحرية في تدعيم هذا التصميم بمعطيات أخرى حسب حاجتها لها، شرط أن لا يكون مفصلا الى حد المبالغة أو مختصرا الى حد الاخلال بالمعلومات. وعند عرض لوحة القيادة يمكن الاستعانة بالجدول والتمثيلات البيانية وصفحة من التقارير لشرح الملاحظات والانحرافات، وتوضيح النشاطات التصحيحية المراد اتخاذها من طرف المسؤول³.

الجدول (02): لوحة القيادة النموذجية

منطقة المؤشرات أو مراكز التحليل	منطقة التحقيقات أو النتائج	منطقة الأهداف	منطقة الانحرافات
---------------------------------	----------------------------	---------------	------------------

المصدر: مقدم وهبية، مرجع سبق ذكره، ص.4

أهم مكون من مكونات لوحة القيادة هي المؤشرات، لذلك يجب أن يتم اختيارها بعناية فائقة، حيث يجب أن تسمح بتقدير النتائج والوسائل المستعملة على حد سواء، ويجب أن تعكس بدقة الوضعية المراد قياسها وتقييمها، وتوفر إدراكا قويا ومباشرا لنشاطات وبرامج المؤسسة، حيث يتم اختيار هذه المؤشرات

¹ مقدم وهبية، "دور لوحة القيادة وبطاقة الأداء المتوازن في قياس وتقييم أداء الموارد البشرية"، مجلة عالم الجودة، ص.3، مقال منشور على الموقع: www.alamelgawda.com، تاريخ الاطلاع: 2012/09/09.

² DORIATH Brigitte, op,cit, P. 120.

³ زيري بلقاسم، مقدم وهبية، "الحاجة الى تصميم لوحة القيادة من أجل دمج المسؤولية الاجتماعية في منظمات الاعمال وقياس الأداء اتجاهها"، ص.226، مقال منشور على الموقع: manifest.univ-ouargla.dz، تاريخ الاطلاع: 2013/12/25.

حسب النشاط المراد قياسه ومتابعته، حسب رغبات وتفضيلات متخذ القرار، وحسب الأهداف المراد الوصول إليها¹.

ومن أجل الحصول على أفضل لوحة قيادة يجب الحرص على أن تكون:²

- اختيار المؤشرات بعناية، حيث يكون لها علاقة مباشرة بالأداء المراد قياسه.
- تعطي معلومات واضحة ومصنفة بشكل جيد.
- مختصرة تركز على المؤشرات المهمة فقط.
- توفير المعلومات الصحيحة والدقيقة والكاملة.
- وضع مقارنة مع معيار معين: أي يتم المقارنة مع قيمة محددة بدقة.
- احترام دورية اعداد وعرض لوحة القيادة، بحيث تكون في متناول متخذي القرار في الوقت المناسب.

4- عناصر (أدوات) لوحة القيادة:

هناك العديد من العناصر التي يمكن أن تحتويها لوحة القيادة³

- القيم المجمعة أو الخام: مثل رقم الأعمال في لوحة قيادة مصلحة المبيعات.
- الانحرافات: وهي عبارة عن الفرق بين ما هو محقق وما هو مقدر.
- النسب: وهي علاقة بين عنصرين تم الربط بينهما من أجل مغزى معين.
- الجداول: تحتوي على معلومات تفصيلية تمكن المسؤول من القيام بالحسابات التكميلية.
- العلامات الساطعة: وهي نوع من المؤشرات الخاصة لغرض جلب اهتمام المسؤولين حين حدوث الانحرافات، وحثهم على اتخاذ الاجراءات التصحيحية اللازمة، وقد تكون عبارة عن تصاوير أو أضواء.... الخ. مثل:



أداء مرضي



أداء غير مرضي



أداء مرضي جدا

¹ زايري بلقاسم، مقدم وهيبة، مرجع سبق ذكره، ص. 226.

² نفس المرجع السابق، ص. 227.

³ ناصر دادي عدون، عبد الله قوير الواحد، مرجع سبق ذكره، ص. 152. 153، بتصرف.

- الاشكال البيانية: وهي من أدوات العرض المفضلة، حيث تسمح بالعرض السريع والفعال للتطورات الحاصلة، وقد تكون في شكل منحى بياني، أعمدة ، دوائر نسبية،....الخ.
- باختصار: تعد لوحة القيادة أحد الأدوات المستعملة في تقييم الأداء، بحيث تمكن هذه الأداة المسير من أخذ نظرة شاملة عن وضعية المؤسسة من خلال اظهار النتائج المحققة عن طريق جملة من المؤشرات التي تتعلق بجميع وظائف المؤسسة في شكل جداول، رسومات، منحنيات بيانية بصفة مختصرة.

المبحث الرابع: حدود المؤشرات والأدوات التقليدية لقياس وتقييم أداء المؤسسة الاقتصادية

بعد عرض المؤشرات المالية لقياس الاداء والادوات التقليدية لتقييم الاداء والمتمثلة في التحليل المالي، الموازنات التقديرية، لوحة القيادة، الآن سنعرض أهم الانتقادات التي وجهت اليها من خلال المطالب التالية:

المطلب الأول: حدود المؤشرات المالية

- شهدت المؤشرات المالية انتقادا لاذعا، وسنحاول من خلال ما يأتي ابراز اهم الانتقادات الموجهة لها:
- مقاييس الأداء المالي تعطينا نظرة اجمالية عن الاداء ولا تبين مصادر أو محفزات الأداء، فهي لا تسمح بمعرفة أي زيون، أو أي منتوج أو أي انشطة تلك التي تعطي أحسن النتائج للمؤسسة؛ ومن جهة أخرى تعطي نظرة تاريخية للأداء وبالتالي معرفة الخلل في الأداء يكون في وقت متأخر للقيام بالإجراءات التصحيحية اللازمة¹.
- اعطاؤها نظرة قصيرة المدى عن أداء المؤسسة، حيث تأخذ بعين الاعتبار القرارات المأخوذة خلال سنة معينة والمؤشر المالي يحسب في نهاية السنة ويوضح بعض آثار هذه القرارات، وبالتالي هو قصير الأمد، ولا يوضح التأثيرات على المدى البعيد².
- غير مسهمة فهي لا تزودنا بأسباب حدوث الظاهرة، ولا تعلمنا عن التغيرات الأساسية (المفتاحية)؛ موضوعة بشكل اجمالي؛ تعكس الوظائف أكثر من العمليات؛ لا تسمح بتقييم كل ما هو غير ملموس؛ لا تسمح بفهم الأداء المستقبلي بصفة صحيحة³.

¹ BERLAND Nicolas, YVES De Rongé, **Contrôle de Gestion**, Pearson Education, Paris, France, 2011,p.389.390.

² GIRAUD Françoise et Autres, **Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance**, 2^e édition, Gualino Editeur, Paris, France, 2004, p.84.

³ BERLAND Nicolas, **Mesurer et Piloter la Performance**, un Livre sur le Sit : www.management.free.fr.

ولقد لخص أشرف عبد السلام أهم هذه الانتقادات في العناصر التالية¹:

- إنها انعكاس لنتائج تاريخية وليست مستقبلية.
- تميل المؤشرات المالية إلى تعظيم الاهتمام بالنتائج قصيرة الأجل دون الاهتمام بالنتائج البعيدة طويلة الأجل.
- لا تترجم المقاييس المالية استراتيجية المؤسسات الاقتصادية والخطط المرسومة للإدارة والموظفين.
- إن المؤشرات مستوحاة في الأصل من قوائم مالية تعاني هي الأخرى من عيوب جوهرية هيكلية مثل استخدام القيم التاريخية والتقديرية الشخصية وإهمال محاسبة الأصول البشرية.

المطلب الثاني: حدود التحليل المالي

يعاني التحليل المالي بصفة عامة من بعض المشكلات، هذا إضافة إلى المشاكل المذكورة في المطلب السابق، باعتبار المؤشرات المالية أداة من أدوات التحليل المالي:

أولى هذه المشكلات أثر التضخم أو ارتفاع قيمة العملة على البيانات المالية التي هي موضوع التحليل المالي، على اعتبار أن القوائم المالية تعد استناداً على فرض ثبات قيمة العملة؛

ثاني هذه المشكلات التوقيت الذي تم فيه الاعتراف بالإيراد، حيث يستند التحليل المالي على افتراض غير حقيقي مفاده تحقق الإيراد لحظة إعداد القوائم المالية؛

ثالث هذه المشكلات الأرباح أو الخسائر غير العادية على اعتبار أن مثل هذه البيانات والأرقام المالية من شأنها تشويه حقيقة الوضع المالي للمؤسسة².

¹ أشرف عبد السلام، مقال منشور على الموقع: <http://acc4arabicoffice.com>، تاريخ الاطلاع: 2012/03/15.

² أحمد أبو زيد حسن، مقال منشور على الموقع: <http://creativityonline.net>، تاريخ الاطلاع: 2012/03/20.

المطلب الثالث: حدود نظام الموازنات التقديرية

أصبحت نظام الموازنات التقديرية التقليدي غير قادر في الوقت الراهن على إعطاء صورة متكاملة عن الأداء في المؤسسات خصوصا وأن معظم هذا النظام اهتم فقط "بفجوة التنفيذ" التي يقصد بها التحقق من مدى مطابقة الأداء الفعلي بالمستهدف وذلك من جانب معين من جوانب تقييم الأداء، دون الاهتمام بمدى مساهمة الأداء الفعلي في تحقيق استراتيجيات المؤسسة، وهو ما أطلق عليه "فجوة الربط" وهي التي تنتج من عدم ربط هذا النظام بالاستراتيجية التي تضعها المؤسسة، والتي تترجم فيما بعد إلى الأهداف التي تسعى إلى تحقيقها¹.

عملية تقييم الأداء بواسطة الموازنات التقديرية كانت تسعى إلى مجرد البحث في تطابق الأداء الفعلي مع الأداء المستهدف، وتحديد الانحرافات سواء التي في صالح المؤسسة أو في غير صالحها، ولكن في ظل المتغيرات التي تشهدها البيئة الحديثة يجب أن تسعى إلى تقييم الموقف الحالي بهدف خلق ميزة أو مزايا تنافسية للمؤسسة تحقق لها الريادة².

كما ان اسلوب الرقابة اللاحق غير عملي وسط محيط يجب التصرف فيه بشكل جيد للوهلة الاولى، فعندما يبين قياس النتائج وجود ضعف في الأداء ، فان التصحيح يصبح بدون فائدة ، لأن الأمر قد انتهى وهذا لا يشجع على توقع الأحداث والاستعداد لها³

تكون إجراءات النظام التقليدي للموازنات التقديرية في أغلب الأحيان مستهلكة للوقت، وذات طابع إداري⁴ أكثر من أي شيء آخر، وباتت تكلفتها أكبر من المنافع التي تقدمها.

كما أن إعداد الموازنات يعتمد على تحقيقات وتقديرات السنة الماضية ولا يسمح هذا بتحسين الأداء ويساهم في تطوير منطق متابعة الموجود والحفاظ على الماضي، كما أن القصور الحاضر في السنة الماضية يتم نقله في موازنة العام⁵.

¹ أحمد أبو زيد حسن، مرجع سبق ذكره، بتصرف

² نفس المرجع السابق، بتصرف

³ بجاوي نعيمة، مرجع سبق ذكره، ص.22.

⁴ TAHIEDDINE Marquer, "Elaboration budgétaire -le Rolling Forecast -du Mythe à la Réalité", Revue Banque, N°678, Mars 2006, P.57.

⁵ N. Berland, "les rôles de contrôle budgétaire, un modèle d'interprétation", revue française de gestion 2001, Septembre, P.114.

الموازنة التقليدية تركز على تقييم الجانب المالي وتهمل الجوانب الأخرى التي تعتبر هامة أيضا في تقييم أداء المؤسسة كتقييم رضا الزبائن وجودة العمليات... الخ.

كما أورد أشرف عبد السلام في مقال له ان الاعتماد على الموازنة التقديرية في تقييم الأداء لا يخلو من عدد من العيوب من أهمها¹:

- تسليط الضوء على الأهداف قصيرة الأجل على حساب الأهداف طويلة الأجل.
- حرمان المؤسسة من استثمار بعض الفرص السانحة بحجة عدم تجاوز الموازنة.
- قلة مرونتها وعدم واقعيتها أحيانا.

المطلب الرابع: حدود لوحة القيادة

يشير الواقع العملي للوحة القيادة لوجود عدة نقائص بها، سنذكر أهمها من خلال ما يأتي²:

- غياب الربط بين الاستراتيجية وجداول القيادة:
- الاداء الداخلي لا يحلل بالمقارنة مع العوامل المفتاحية للنجاح.
- مستوى ارضاء الزبائن لا يتم تقييمه.
- الغياب المتكرر لتفاعل واكتمال جداول القيادة داخل المؤسسة.
- جداول القيادة لا تسمح بتحديد أسباب الانحرافات، ولكن تقوم فقط بتحديد آثار الخلل.
- لا تعمل لوحات القيادة على تحسين الأداء، فهي تعمل على مجرد ايجاد التطابق بين الأداء الفعلي والمستهدف فقط.
- جداول القيادة توجه في الغالب للبحث عن المسؤوليات الماضية، بدلا من تسليط الضوء على تحسين النشاط في المستقبل.

¹ أشرف عبد السلام، مرجع سبق ذكره.

² RAVIGNON Laurent et Autres, **Gestion par Activités –la Méthode ABC/ABM- Piloter Efficacement une PME**, 4 éme Edition, Editions d'Organisation, Nouvelles Editions Fiduciaires, Paris, France, 2000, p.169.

خاتمة الفصل:

ان اغلب الباحثين في مجال الاداء لم يتفقوا على وضع صيغة نهائية لمفهوم الاداء بشكل محدد ودقيق، ويعود سبب هذا الاختلاف الى تغير و اختلاف ظروف المؤسسة محل تعريف الاداء، وقد يكون السبب الاختلاف في الاهداف والنتائج التي يسعى الكتاب الى تحقيقها والتي يتم التركيز عليها في دراساتهم وابحاثهم، حيث تعكس المفاهيم التي توصلوا اليها وجهات نظرهم الخاصة؛ وبالرغم من هذا الاختلاف يتفق عدد من الباحثين على أن الأداء يمثل قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها بأقل الموارد والوسائل.

ان عملية قياس وتقييم الاداء تلعب دورا هاما في جعل المؤسسة على علم بالعوامل الاساسية التي تحقق لها النجاح، كما يساعدها في تحديد المناطق التي تحتاج الى تحسين؛ وقياس وتقييم الاداء بطريقة جيدة يعتمد على الاختيار الجيد للمؤشرات في المرتبة الأولى، وعلى تحديد المعايير بصفة دقيقة في المرتبة الثانية.

ويشير الواقع العلمي ان الادوات التقليدية لقياس وتقييم الاداء غير كافية للحكم على اداء المؤسسة في ظل بيئة التصنيع الحديثة التي تتصف بالديناميكية والتغير السريع وشدة المنافسة، حيث عجزت هذه الادوات عن اعطاء صورة متكاملة عن اداء المؤسسة بسبب تركيزها على الجانب المالي فقط واهمالها لجوانب اخرى، وعدم ربطها للجانب التشغيلي مع استراتيجية المؤسسة، الامر الذي ادى الى ظهور العديد من التقنيات التي جاءت لتجيب عن نواحي النقص في الادوات التقليدية، أشهرها بطاقة الاداء المتوازن، والتي سنحاول شرحها بشكل مفصل في الفصل الموالي.

الفصل الثاني:

أداء المؤسسة الاقتصادية من وجهة

نظر حديثة

مقدمة الفصل:

في ظل بيئة التصنيع الحديثة التي تتميز بالمنافسة الشديدة، كثرة التعقيد، سرعة التغير، قصر دورة حياة المنتجات،... أصبحت الأدوات التقليدية لقياس وتقييم الاداء والتي تعرضنا لها في الفصل السابق غير كافية إن لم نقل غير قادرة على مواجهة هذه التطورات؛ فهي كانت تعتمد بصفة أساسية على المؤشرات المالية التي تعالج الأداء الماضي والحالي، في حين أنه وفي ظل التغيرات الكثيرة والسريعة التي تشهدها المؤسسات الاقتصادية توجب عليها ابتكار وتطوير مؤشرات تتجه نحو المستقبل وتأخذ بعين الاعتبار جانب الزبائن والعمليات الداخلية والابتكار والتحسين المستمر، هذا من أجل ان يكون القياس أكثر توازناً.

الأمر الذي دعا إلى ضرورة البحث عن تقنيات جديدة تجيب عن هذه المتطلبات، وهو ما أسفر عن ظهور بطاقة الأداء المتوازن، هذه البطاقة التي تعمل على قياس وتقييم الاداء باستخدام مؤشرات مالية وغير مالية، بل تعمل على أبعد من ذلك، فهي تقوم بترجمة استراتيجية المؤسسة إلى أهداف قابلة للقياس ثم تقوم بعملية قياسها وتقييمها أي تعمل على تقييم الاداء الاستراتيجي، حيث تمثل نظاماً للإدارة الاستراتيجية. ونحن سنحاول من خلال هذا الفصل تقديم شرح مفصل لهذه الأداة وتبيان دورها كأداة للإدارة الاستراتيجية، مساهمتها في دمج البعد البيئي والاجتماعي والمجتمعي في عملية قياس وتقييم اداء المؤسسة الاقتصادية؛ عرض دور المقارنة المرجعية في عملية تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية، ثم سنحاول في الأخير دراسة إمكانية استخدام بطاقة الاداء المتوازن مع المقارنة المرجعية كنموذج لقياس وتقييم الأداء في ظل المستجدات الحالية، وكذا دراسة اشكالية تكامل هذا النموذج مع الأدوات التقليدية لقياس وتقييم الأداء. كل هذا سيتم إبرازه في المباحث التالية:

- **المبحث الأول:** بطاقة الأداء المتوازن أداة حديثة لتقييم اداء المؤسسة الاقتصادية
- **المبحث الثاني:** دمج البعد الاجتماعي والمجتمعي والبيئي في بطاقة الاداء المتوازن
- **المبحث الثالث:** المقارنة المرجعية أداة لتقييم اداء المؤسسة الاقتصادية
- **المبحث الرابع:** نموذج التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن والمقارنة المرجعية واشكالية التخلي عن الأدوات التقليدية لتقييم الاداء

المبحث الأول: بطاقة الأداء المتوازن أداة حديثة لتقييم أداء المؤسسة الاقتصادية

نجاح المؤسسات اليوم يعتمد على فهم وإدراك متطلبات المتغيرات البيئية المحيطة بما تمثله من فرص وتهديدات وانسجاما مع واقع وظروف المؤسسة بما تمتلك من نقاط قوة وما تعانيه من نقاط ضعف، من هنا بدأ المدراء بتمكين مسألة انهم اذا ما أردوا تحقيق خططهم الاستراتيجية لا بد لهم أن يعتمدوا مدخلا أكثر توازنا لقياس الأداء من خلال الأخذ بنظر الاعتبار كل من مقاييس الاداء المالية وغير المالية، ومع ازدياد الحاجة لقياس الأداء ازدادت الضغوط لبلورة الاهتمام باطر الادارة الاستراتيجية في قياس الأداء¹، وظهرت بذلك بطاقة الاداء المتوازن للقيام بهذا الدور.

المطلب الأول: الإدارة الاستراتيجية

على الرغم من كثافة التراكم المعرفي في مجال الأداء الاستراتيجي إلا أنه من الصعب تأطير مفهوم الأداء الاستراتيجي بتعريف محدد لتباين الفلسفات والمداخل والاهتمامات، ومع ذلك فهناك اتفاق ضمني للتعبير عن الأداء الاستراتيجي بقدرته الشركة في تحقيق الأهداف والغايات². كما يتصف مفهوم الادارة الاستراتيجية هو الآخر بالتنوع والتعدد نتيجة اختلاف أهداف الكتاب والباحثين من استخدامه، ويمكن تعريفها على انها: عملية اتخاذ قرارات استراتيجية، تنفيذها وتقييمها؛ إذن هي مؤلفة من تخطيط استراتيجي، تنفيذ ورقابة. وقد تساءل البعض عن ماهيتها في محاولة الإجابة عليه من خلال فهم الاستراتيجية من جانب والقرارات الاستراتيجية المطلوب اتخاذها وتنفيذها وتقييمها من جانب آخر، مؤكدين على إمكانية التعامل معها كعملية تنطلق من تحليل الخبرة الاستراتيجية وبيئة الشركة، والنظر الى دلالتها عبر وضع القرارات والأفعال المستخدمة في صياغة الاستراتيجيات وتنفيذها التي تزود الشركة بميزة التفوق في المنافسة، وتحقيق التلاؤم بين الشركة وبيئتها لبلوغ أهدافها³. وقبل أن نتناول مراحل الادارة الاستراتيجية، سنوضح مفهوم الاستراتيجية من خلال العنصر الموالي:

¹ وائل محمد صبحي، طاهر محسن الغالي، المنظور الاستراتيجي لبطاقة الاداء المتوازن - سلسلة ادارة الأداء الاستراتيجي-، الطبعة الاولى، دار وائل، الأردن، ص.13.

² زكريا الدوري، احمد علي صالح، الفكر الاستراتيجي وانعكاساته على نجاح منظمات الأعمال - قراءات وبحوث -، دار البازوري، الأردن، 2009، ص.377.

³ نعمة عباس الخفاجي، الإدارة الاستراتيجية - المداخل والمفاهيم والعمليات -، الطبعة الاولى، دار الثقافة، الأردن، 2004، ص.34.

أولاً: ماهية الاستراتيجية

تعبير الاستراتيجية (Strategy) مشتق أصلاً من الكلمة اليونانية (Strato) بمعنى جيش أو حشد، ومن مشتقات هذه الكلمة (Stratego) والتي تعني فن القيادة، ومن مشتقاتها أيضاً (Stratagem) والتي تعني الخدعة الحربية التي تستخدم في مواجهة العدو، وقد ألف القائد الروماني (سيكتوس اليونس فرو نيسنوس) كتاباً عام 100م باسم (Strategematon) جمع فيه عمليات الخداع العسكرية الناجحة التي قام بها القادة السابقون، ومن بين ما أورده من خدع عسكرية عملية تضليل العدو عن طريق تنفيذ مخطط غير ذلك المعلن، كان يعلن القائد على سبيل المثال عن موعد للهجوم ثم ينفذ الهجوم في موعد آخر، أو أن يحدد مكان مفضل للاشتباك العسكري، إلا أنه ينتقي مكاناً آخر لضمان عنصر المباغتة.¹

ولما تشابه منطقي الصراع العسكري في ميدان الحرب والتنافسي في السوق أدى هذا إلى نقلها إلى الفكر الاستراتيجي للميدان التسييري، وقد تم هذا حسب جل الباحثين مع نهاية الخمسينيات وبداية الستينيات أي بعد الحرب العالمية الثانية في سياق انتقال التقنيات العسكرية المختلفة إلى المجالات المختلفة.²

وقد عرف Alfred Chandler الذي يعتبر من أوائل المهتمين بموضوع التنظيم والاستراتيجية في المؤسسة الاقتصادية في كتابه: *Stratégies Et Structures De L'Entreprise* أن الاستراتيجية تمثل: إعداد الأهداف والغايات الأساسية طويلة الأجل للمؤسسة، واختيار خطط العمل وتخصيص الموارد الضرورية لبلوغ هذه الغايات.³

ويعرفها Michael Porter على أنها: خلق موقع فريد ومميز بتطبيق مجموعة من الأنشطة المختلفة، هذا التعريف يسلط الضوء على القيام بشيء مميز وبالتالي أصلي؛ حيث لا يجب القيام بنشاط أحسن من المنافسين ولكن القيام به بطريقة مختلفة من أجل الحصول على ميزة فريدة التي تسمح بمنح المؤسسة ميزة تنافسية مستدامة.⁴

ويرى Igor Ansoff أن الاستراتيجية هي أداة ربط المؤسسة بمحيطها، والمحيط هنا له معاني كثيرة (الجانب المالي، التقني، التجاري، الموارد البشرية، القانوني، الاجتماعي والثقافي...)، وبالتالي يجب القيام أولاً بتشخيص المحيط، والتعرف على الموارد المحتملة للمؤسسة، وهذا هو الأساس للقرارات الاستراتيجية؛

¹ عبد القادر محمد فهمي، المدخل إلى دراسة الاستراتيجية، الطبعة الأولى، دار مجدلاوي، الأردن، 2006، ص17.

² عبد المليك مزهود، "الفكر الاستراتيجي التسييري: من نموذج SWOT إلى نظرية الاستراتيجية"، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة الجزائر، 2003، العدد 04، ص108.

³ ناصر دادي عدون، الإدارة والتخطيط الاستراتيجي، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009، ص08.

⁴ Raymond-Alain Thiétart- et Autres, *Stratégies – Concepts, Méthode, Mise en œuvre* –, 2^{ème} édition, Dunod édition, France, 2009, p.p.20.21.

فالاستراتيجية تسمح بالتغيير وبشكل ملحوظ ومستدام موقع المؤسسة في محيطها (موقعها التنافسي) او وضعها في محيط جديد يساعدها على تشكيل ميزة تنافسية.¹

كما أن معظم الباحثين يتفقون على أن الركائز الأساسية للاستراتيجية هي:

- خلق القيمة؛
- مواجهة المنافسة؛
- اختيار مجال (نطاق) الأنشطة؛

لذلك وانطلاقاً من هذه الركائز تم اقتراح التعريف التالي: استراتيجية المؤسسة تتمثل في اختيار أنشطتها وتخصيص مواردها بطريقة تحقق مستوى أداء دائم و أعلى من أنشطة المنافسين لأجل خلق القيمة للمساهمين.² وباختصار شديد يمكن تعريف الاستراتيجية على أنها: مجموعة من قرارات وأفعال المؤسسة المرتبطة باختيار الوسائل والموارد من أجل تحقيق الأهداف طويلة الأجل (على المدى الطويل).³

ثانياً: أهمية الاستراتيجية

للاستراتيجية أهمية كبيرة سنمليها من خلال النقاط التالية⁴:

- تحقيق أفضل إنجاز ممكن من خلال معرفة اتجاهات الشركة لفترة زمنية طويلة نسبياً.
- التعرف على العوامل الداخلية والخارجية المؤدية الى إحداث تغييرات مهمة في الشركة كإدخال منتجات جديدة او التوسع في الأسواق او البحث عن أسواق جديدة.
- تساعد الاستراتيجية متخذي القرار على معرفة الاتجاهات الصحيحة في اتخاذ القرارات وتساعد المدراء على فحص المشكلات الرئيسية.

¹ www.performancezoom.com, consulté le : 20/01/2015.

² Bernard Garrett et Autres, **Strategor – Toute la Stratégie d'Entreprise** –, 5ème édition, Dunod édition, France, 2009, p.06.

³ Florence Allard-Poésie, **Qu'est-ce Que le Management Stratégique ? –Définition, Objet et Processus** –, Université Paris, p.8, Article sur le Sit : <http://www.academia.edu>, Consulté le : 15/01/2015

⁴ محمد الصيرفي، التخطيط الاستراتيجي، الطبعة الاولى، مؤسسة حورس الدولية، مصر، 2008، ص58.

ثالثا: مفهوم الادارة الاستراتيجية

لقد أورد الدكتور شاكر تركي أمين في الملخص الذي أعده لطلابه أهم التعاريف لأشهر الكتاب لمفهوم الادارة الاستراتيجية، سدرجها من خلال ما يأتي:¹

✓ **التعريف الأول:** هي عملية وضع الخطط المستقبلية للشركة وتحديد غاياتها على المدى البعيد واختيار النمط الملائم من أجل تنفيذ الاستراتيجية.

✓ **التعريف الثاني:** هي سلسلة من القرارات والافعال التي تقود الى تطوير استراتيجية أو استراتيجيات فعالة لتحقيق أهداف الشركة.

✓ **التعريف الثالث:** تمثل مجموعة من العمليات المتكاملة ذات العلاقة بتحليل البيئة الداخلية والخارجية وصياغة استراتيجية مناسبة وتطبيقها وتقييمها بما يتضمن تحقيق ميزة استراتيجية للشركة وتعظيم انجازها في انشطة الاعمال المختلفة.

✓ **التعريف الرابع:** هي تلك الفعليات والخطط التي تضعها الشركة على المدى البعيد بما يكفل تحقيق التلاؤم بين الشركة ورسالتها.

رابعا: مراحل الإدارة الاستراتيجية

تمر عملية الادارة الاستراتيجية بثلاث مراحل أساسية هي:

- 1- مرحلة التخطيط الاستراتيجي: وتضم مرحلتين:
 - أ- مرحلة التحليل الاستراتيجي (أين نحن الآن؟).
 - ب- مرحلة صياغة الاستراتيجيات (إلى أين نريد أن نذهب؟).
 - 2- مرحلة تنفيذ الاستراتيجيات (كيف سنصل الى هناك؟).
 - 3- مرحلة الرقابة الاستراتيجية (كيف نعرف أننا وصلنا؟).
- وفيما يلي سنشرح كل مرحلة من مراحل الادارة الاستراتيجية:

¹ شاكر تركي أمين، الإدارة الاستراتيجية، محاضرات منشورة على الموقع: <http://www.kau.edu.sa>، تاريخ الاطلاع: 2015/08/17.

المرحلة الأولى: مرحلة التخطيط الاستراتيجي

التخطيط هو الإعداد المسبق للأعمال المقبلة، وهو بالتالي يتطلب محاولة التبصر بالمستقبل، وتحديد ما يجب عمله، ومكان عمله، ووقت عمله، والكيفية التي يتم بها، والوسائل المستخدمة؛ أما الخطة فهي إطار عمل مكتوب يستخدم لوصف كيف يمكن للشركة إنجاز أهدافها، وعلى ذلك يمكن القول أن التخطيط هو عملية تطوير وتكوين الخطط، وتساهم أنشطة التخطيط في وضع تصور للأداء الفعال للإدارة¹.

أما على المستوى الاستراتيجي فالتخطيط الاستراتيجي: هو العملية التي يتم خلالها تنسيق موارد المؤسسة مع الفرص المتاحة لها وذلك على المدى الطويل، والخطة الاستراتيجية هي خطة عمل شاملة طويلة الأجل تهدف المؤسسة من خلالها إلى تحقيق الأهداف الموضوعية². حيث يعرف التخطيط الاستراتيجي على أنه: عملية اختيار أهداف الشركة وتحديد السياسات والاستراتيجيات اللازمة لتحقيق الأهداف وتحديد الأساليب الضرورية لضمان تنفيذ السياسات والاستراتيجيات الموضوعية³.

وعلى الرغم من أن بعض الكتاب يعتبرون أن الإدارة الاستراتيجية هي نفسها التخطيط الاستراتيجي، إلا أن هذا الأخير هو جزء من عملية الإدارة الاستراتيجية وهو يمثل المهام الأولى من مهام الإدارة الاستراتيجية. وتضم هذه المرحلة مرحلتين:

1. مرحلة التحليل الاستراتيجي:

تشمل هذه المرحلة على تحليل البيئة الداخلية للوقوف على كافة الإمكانيات والموارد البشرية والمادية والفنية والمعنوية الموجودة بهذه البيئة، إلى جانب تحليل البيئة الخارجية، والتي تنقسم إلى البيئة البعيدة، وتمثل في كافة التغيرات السياسية والاقتصادية والتكنولوجية، والبيئة القريبة وتمثل في الزبائن والمنافسين والشركات المحلية والدولية؛ وذلك للوقوف على مدى تأثير هذه التغيرات على الشركة في الحاضر والمستقبل، وكذلك التعرف على إمكانيات وموارد الشركات الخارجية، والتي ترتبط بشكل مباشر أو غير مباشر بالشركة الحالية محل الدراسة، ونتيجة هذه التحليلات يتم التوصل إلى تحليل الفجوات، حيث تعبر الفجوة عن الاختلافات والفروق التي تنتج بين الوضع الحالي والوضع المأمول، ويساعدنا هذا التحليل في الوقوف على

¹ جلال إبراهيم العبد، إدارة الأعمال-مدخل اتخاذ القرارات وبناء المهارات -، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2003، ص.117.

² أحمد نافع المدادحة، سلامة سويلم النوافعة، مبادئ التخطيط والتنظيم في الإدارة والمكاتب، الطبعة الأولى، دار صفاء، الأردن، 2013، ص.ص. 63، 65.

³ نفس المرجع السابق، ص. ص 63، 65.

نقاط القوة والضعف في البيئة الداخلية ونقاط الفرص والتهديدات في البيئة الخارجية، مما يساعد الإدارة على التحديد الدقيق للقضايا الاستراتيجية التي تواجهها¹.

أ تحليل البيئة الخارجية²:

يقصد بتحليل البيئة الخارجية عملية استكشاف العوامل والمتغيرات الاقتصادية والتكنولوجية والأساسية والاجتماعية والثقافية وقوى المنافسة، وذلك من أجل تحديد الفرص والتهديدات الموجودة في بيئة الشركة الخارجية (المباشرة وغير المباشرة)، ومعرفة مصادر ومكونات هذه الفرص والتهديدات من خلال تجزئتها الى أجزاء فرعية، وفهم علاقات التأثير فيما بينها من جهة وبينها والشركات الاخرى من جهة أخرى. إن تحليل البيئة الخارجية يساعد الإدارة على تكوين نظام مبكر للإنذار، بهدف الاستعداد لأي طارئ او تهديد محتمل، وبالتالي تصميم استراتيجيات كفؤة وقادرة على مواجهة التهديد والتقليل من آثاره السلبية على عمليات الشركة، او تحويله إيجابياً نحو تحقيق الأهداف الاستراتيجية. ومعظم الدراسات الاستراتيجية تشير الى أن الشركات الناجحة هي التي استطاعت تحقيق النجاح في تحليل وتشخيص بيئتها الخارجية في حين فشلت شركات أخرى بسبب فشل إدارتها في مواكبة متغيرات البيئة وتحديد البدائل الصحيحة للتعامل مع هذه المتغيرات. والتحليل الخارجي يزودنا كذلك بمعلومات أساسية ومهمة بالنسبة للحاضر والمستقبل الاقتصادي والسياسي والتكنولوجي والعوامل الاجتماعية التي تؤثر على الشركة.

ب تحليل البيئة الداخلية:

يقصد بالبيئة الداخلية على أنها جميع العوامل والقوى التي تقع داخل الشركة، والتي يكون لها تأثير مباشر في أدائها وترتبط مكوناتها إلى حد كبير بأنشطتها مثل المكونات التنظيمية (الميكمل، الأهداف، السياسات.... الخ)، المكونات التسويقية (المنتج، التسعيرة، الترويج، والتوزيع... الخ)، المكونات الإنتاجية (التكنولوجيا، البحث والتطوير... الخ)، المكونات الشخصية –الأفراد- (علاقات العمل، برامج التدريب، تقييم الأداء، الثقافة التنظيمية والموارد البشرية)³.

¹ عزة جلال مصطفى، التخطيط الاستراتيجي الناجح لمؤسسات التعليم، الطبعة الاولى، دار النشر للجامعات، مصر، 2010، ص. 14.

² زيد منير عبوي، الإدارة الاستراتيجية، الطبعة الاولى، دار كنوز المعرفة، الأردن، 2006، ص. 78.

³ ظفر ناصر حسين، تحليل البيئة الداخلية، محاضرات منشورة على الموقع: www.uobabylon.edu، تاريخ الاطلاع: 2015/06/15.

ج تقنيات التحليل الاستراتيجي:

هناك عدة تقنيات للتحليل الاستراتيجي، سنتناول أهمها من خلال ما يأتي¹:

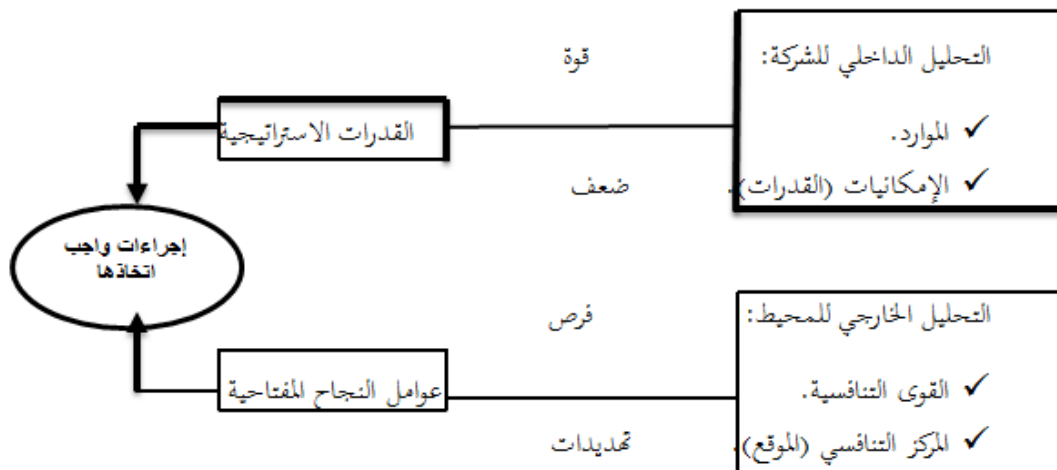
✓ تحليل PEST:

تحليل PEST هو عبارة عن مراجعة للعوامل السياسية Political والاقتصادية Economic والاجتماعية Social والتكنولوجية Technological في البيئة الخارجية التي تعمل بها كل الشركات. وينبغي على كل الشركات إجراء تحليل PEST في مرحلة مبكرة من عمر الشركة، وتحديث هذا التحليل سنوياً أو عندما تطرأ تغييرات مهمة داخل البيئة.

✓ تحليل SWOT:

ينبغي أن تتضمن كل مراجعة استراتيجية مؤسسية تحليل SWOT الذي يتناول العوامل الداخلية والخارجية المتصلة بنقاط القوة Strengths ونقاط الضعف Weaknesses والفرص Opportunities والتهديدات أو المخاطر التي تواجه الشركة Threats ونقاط القوة والضعف تعتبر تقييم داخلي للشركة وعملياتها، في حين تركز الفرص والتهديدات على بيئة الأعمال (الخارجية).

الشكل (08): تحليل SWOT



Source : Gerry Johnson et Autres, **Stratégique**, Publi-Union Editions, France, 2000, p.218

¹ بيليندا ستيفان، ترجمة علاء احمد إصلاح، أساسيات المحاسبة الإدارية - كي تعظم الأرباح وتعزز الأداء المالي -، الطبعة الأولى، مجموعة النيل العربية للنشر، مصر، 2008، ص. 101.95.

✓ تحليل الفجوة:

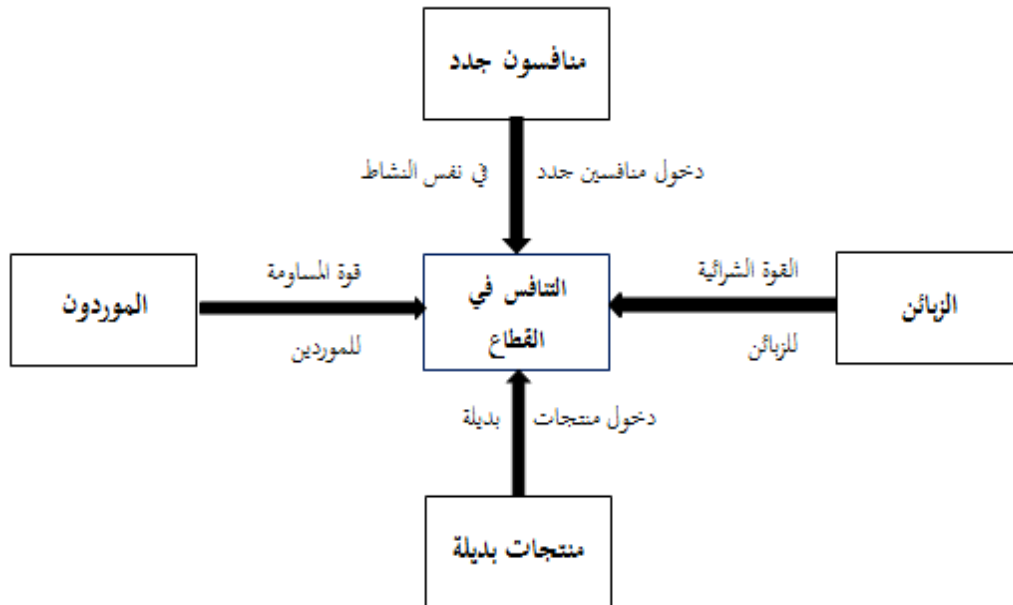
يعد تحليل الفجوة Gap Analysis أداة تحليلية تمكن الشركة من مقارنة أهدافها (مثل الربحية أو النمو) بأدائها المتوقع، ويبرز مخرج هذا التحليل النواحي والمجالات المتاحة الى تحسين من جانب إدارة الشركة. وتتضمن عملية تحليل الفجوة احتساب التباين (التغاير) بين متطلبات الاعمال والموارد والامكانيات المتاحة حالياً.

✓ تحليل القوى الخمس لبورتر:

القوى التنافسية الخمس في النموذج هي:

- تهديد المنافسين الجدد.
- تهديد المنتجات البديلة.
- قدرة الزبائن على المساومة.
- قدرة الموردين على المساومة.
- التنافس بين الشركات القائمة في الصناعة. هذه القوى الخمس مبينة في الشكل الموالي:

الشكل (09): نموذج تحليل الصناعة لـ Porter



المصدر: محمد الصيرفي، مرجع سبق ذكره، 2008، ص.193.

وهناك طرق حديثة أخرى للتحليل الاستراتيجي وتحليل المنافسة منها: نموذج (Profit Impact PIMS) (of Market Strategy)، نموذج ADL، نموذج Mc Kinsey، وأهم نموذج هو نموذج -BCG- (Boston Consulting Group): لأنها هي الأولى والأهم لاعتمادها في اشتقاق النماذج الحديثة المذكورة أعلاه، وهي عبارة عن نموذج لدراسة حقيقية النشاط لكل منتج أو قطاع، وهو يجمع في آن واحد الحصة السوقية وشروط ارجاع (استرداد) السيولة، فهو يركز على الحصة السوقية النسبية والتي هي عبارة عن (الحصة السوقية للمؤسسة / الحصة السوقية للمنافس الأقوى في القطاع). هذا النموذج مبين في الشكل الموالي:

الشكل (10): مصفوفة BCG



Source : Pierre Conso, Farouk Hémici, op.cit, p.297.

2. مرحلة صياغة الاستراتيجيات.

تقوم الشركة في هذه المرحلة بتحديد كل من:

• رؤية الشركة:

الرؤية تعبر عن الحلم الجميل المستقبلي الذي تسعى الشركة الى تحقيقه، ويجب ان يكون هذا الحلم مشروطاً أي يمكن للشركة تحقيقه من خلال إمكانياتها ومواردها المتاحة، وتعد الرؤية ترجمة إجرائية للرسالة¹.

¹ عزة جلال مصطفى، مرجع سبق ذكره، ص 15.

• رسالة / مهمة الشركة:

الرسالة هي إجابة محكمة للسؤال "ما هو نشاطنا وما الذي يجب أن نفعله لربائنا؟" وتعكس رسالة الشركة خصائصها الفريدة التي تجعلها مميزة عن غيرها من الشركات الأخرى، ومفهومها الذاتي ومنتجاتها والأسواق التي تقوم بخدمتها¹.

• الأهداف الاستراتيجية:

الهدف الاستراتيجي هو كلمة او عبارة مقتضبة متجزأة من الرسالة جرى توسيعها لكي تعبر عما تريد الرسالة تحقيقه، وبها تصبح الرسالة واقعية ملموسة².

كما تقوم الشركة في هذه المرحلة بتحديد نوع الاستراتيجية التي ستتبعها، حيث هناك صنفين من الاستراتيجيات: الاستراتيجيات العظمى والاستراتيجيات الأساسية³:

✓ الاستراتيجيات العظمى:

هي الاستراتيجيات التي تتحقق من خلالها اهداف الشركة، ومن أهم هذه الاستراتيجيات: استراتيجية الاستقرار - استراتيجية النمو - استراتيجية التقلص.

✓ الاستراتيجيات الأساسية:

هي الاستراتيجيات التي تطبقها الشركة من اجل تدعيم مركزها التنافسي، وهناك ثلاث انواع:

- استراتيجية قيادة التكلفة (السعر هو أساس المنافسة - تقديم منتج بسعر منخفض-)
- استراتيجية التميز (تقديم منتج يختلف عن منتجات المنافسين)؛
- استراتيجية التركيز (تقديم منتج لشريحة معينة أو التركيز على خط منتجات معين...).

كما أن هناك استراتيجية أخرى هي استراتيجية التنوع لـ Igor Ansoff وهو أول من عرفها وهذا عام 1957، حيث نشر مقالة في مجلة Harvard Business Review تحت عنوان "Stratégies for Diversification"، وهذا بتطويره المصنوفة التي توضح ذلك⁴، المبينة في الشكل الموالي :

¹ جمال الدين محمد المرصى، وآخرون، التفكير الاستراتيجي والإدارة الاستراتيجية - منهج تطبيقي -، الدار الجامعية، مصر، 2007، ص52.

² مجيد الكرخي، التخطيط الاستراتيجي - عرض نظري وتطبيقي -، دار المناهج، الأردن، 2009، ص 242.

³ عادل زيد، الأداء التنظيمي المتميز: الطريق الى منظمة المستقبل، المنظمة العربية للتنمية الادارية -بحوث ودراسات-، مصر، 2006، ص.50.52.

⁴ Philippe Mouillot, *Stratégie de l'Entreprise*, Gualino éditeur, France, 2007, p.96.

الشكل (11): مصفوفة استراتيجية التنويع

المنتج الحالي	المنتج الجديد
السوق الحالي	تطوير المنتج
السوق الجديد	التنويع

Source : Philippe Mouillot, op sit, p.96.

المرحلة الثانية: مرحلة تنفيذ الاستراتيجيات

في هذه المرحلة يتم وضع الأهداف المحددة حيز التنفيذ، ونجاح ذلك يتطلب مجموعة من الشروط أهمها: هيكل تنظيمي واضح ومناسب، نظام معلومات كفؤ ومرن، تحفيزات للعمال، جو مناسب للعمل...

المرحلة الثالثة: الرقابة الاستراتيجية.

تمثل الرقابة الاستراتيجية المرحلة الأخيرة في نموذج الإدارة الاستراتيجية التي تتمكن فيها الشركة من معرفة ما إذا كان تطبيق خيارها الاستراتيجي قد حقق أهدافها ومدى النجاح في ذلك¹؛ فتنفيذ الاستراتيجية لا يعني أنها تمت بنجاح، لذلك لابد من الرقابة على الاستراتيجية أثناء تنفيذها لتجنب الشركة الكثير من التكاليف والمخاطر، والتأكد ومنذ البداية من أن ما تضعه من خطط ومقاييس ومعايير تتفق مع استراتيجيتها الكبرى. لهذا كله كانت أهمية الرقابة الاستراتيجية على كل المستويات².

ويقصد بالرقابة الاستراتيجية تحديد مدى قدرة الشركة على تحقيق الأهداف والغايات بنجاح وإذا ما كانت هذه الأهداف ممكنة التحقق كما خطط لها، وإن من مهام الرقابة إعادة تكييف استراتيجية الشركة لتحسين قدراتها في تحقيق أهدافها³. فمن حق الإدارة العليا أن تتساءل: هل أن تطبيق الاستراتيجية حقق أهداف للشركة وغاياتها وما هي مستويات النجاح في ذلك؟ ولهذا يمكن القول ان صياغة الاستراتيجية وتطبيقها سيصبحان بلا جدوى إذا حدثت تغيرات في العوامل الداخلية او الخارجية وأدت الى الانحراف عما هو مخطط له مسبقاً، مما يبرز ضرورة مواكبة عمليات التطبيق والرقابة عليها، وتقييمها وسرعة اتخاذ الإجراءات التصحيحية حتى تستمر الاستراتيجية المختارة في مسارها الصحيح⁴.

¹ زكريا الدوري، الإدارة الاستراتيجية - مفاهيم وعمليات وحالات دراسية -، دار البازوري، الأردن، 2005، ص. 317.

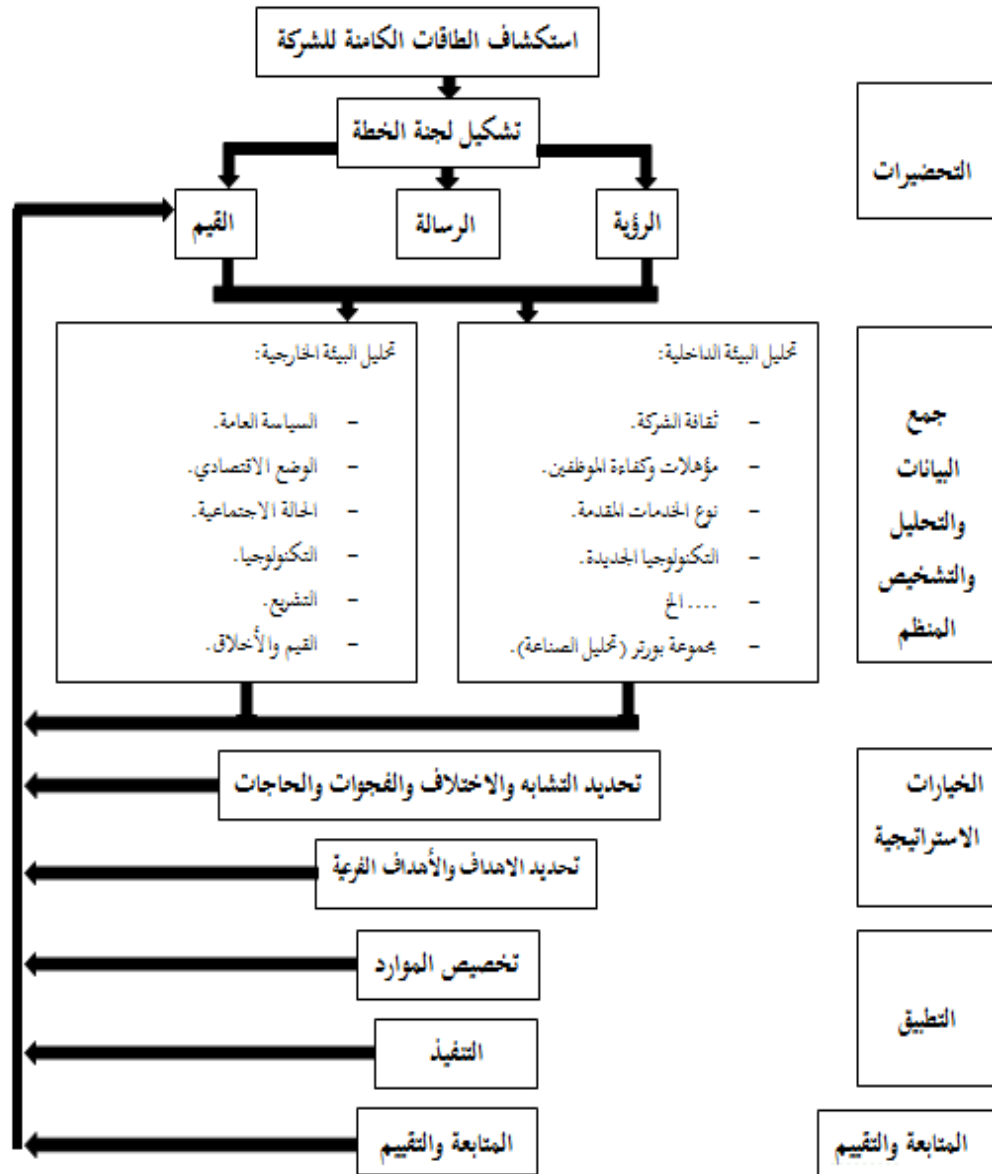
² مؤيد السعيد السالم، أساسيات الإدارة الاستراتيجية، الطبعة الاولى، دار وائل، الأردن، 2005، ص. 245.

³ زكريا الدوري، الإدارة الاستراتيجية - مفاهيم وعمليات وحالات دراسية -، مرجع سبق ذكره، ص. 317.

⁴ مؤيد السعيد السالم، مرجع سبق ذكره، ص 245.

ولعملية الرقابة الاستراتيجية أهمية بالغة لأن العوامل والمتغيرات الداخلية والخارجية ليست ثابتة على المدى البعيد، فالتغيير سمة رئيسية لهذه العوامل مما يؤثر بالتالي على نقاط القوة والضعف، وكذلك الفرص والمخاطر، وليس التغيير فقط ولكن أيضاً متى سيكون هذا التغيير، وبأي الطرق سيتم¹:

الشكل (12): خطوات الإدارة الاستراتيجية



المصدر: مجيد الكرخي، التخطيط الاستراتيجي - عرض نظري وتطبيقي -، مرجع سبق ذكره، ص.71.

¹ مؤيد السعيد السالم، مرجع سبق ذكره، ص 246.

المطلب الثاني: أساسيات حول بطاقة الأداء المتوازن

إن فكرة بطاقة التقييم المتوازن BSC¹ أتت من الأفكار حول لوحة القيادة في السيارات أو الطائرات، فمثلاً إن التصور بالدخول الى غرفة السيارة وملاحظة وجود جهاز واحد فقط للقياس، فكيف يمكن الشعور حول القيادة في السيارة بدون وجود مؤشر لدرجة حرارة السيارة او بدون وجود مؤشر لكمية الوقود الموجودة في السيارة؛ إن المدراء يعتبرون مثل قائدي السيارات، إذن ان الخوض في مؤسسات اليوم من خلال البيئات التنافسية المعقدة يعتبر معقداً بشكل كبير، وعليه يحتاج مدراء الشركات الى مجموعة من المؤشرات عن أعمالهم بغية معرفة مستوى أدائهم².

أولاً: نشأة وتطور بطاقة الاداء المتوازن³

كان أول ظهور لبطاقة الأداء المتوازن سنة 1990 بأمریکا الشمالية على يد الأستاذ المستشار Robert Kaplan (أستاذ بكلية إدارة الأعمال في جامعة هارفرد) والمستشار المؤسس لوحدة البحث (KPMA) David Norton (مؤسس ورئيس شركة Renaissance Solutions العالمية للاستشارات معهد نورتن) وذلك بعد دراسة دامت عاماً كاملاً على اثني عشرة مؤسسة في كل من كندا و الولايات المتحدة الأمريكية بعنوان "قياس الأداء في منشأة المستقبل" من أجل تقييم أدائها، وخلال الدراسة لاحظ الباحثان أن المسيرين لا يفضلون أسلوباً معيناً في التقييم على حساب الآخر، بل يبحثون عن تقييم يوازن بين التقييم المالي والتقييم العملي، وهذا ما سمح بإيجاد مؤشر أداء شامل يعطي للمسيرين نظرة سريعة وكاملة حول نشاط المؤسسة؛ وقد تم تلخيص النتائج في مقالة نشرتها مجلة Harvard Business Review، ثم تم نشرها في كتاب وكان من أكثر الكتب مبيعاً في العالم.

¹ BSC : Balanced Score Card.

² وائل محمد صبحي، طاهر محسن الغالي، الأداء الاستراتيجي-سلسلة إدارة 1-، مرجع سبق ذكره، ص.143.

³ تم الاعتماد على:

- نعيمة بجاوي، خديجة لدراع، "بطاقة الأداء المتوازن BSC أداة فعالة للتقييم الشامل لأداء المنظمات-دراسة ميدانية-"، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة-، الجزائر، 2011، ص.78.

- WEGMANN Grégory, "Comparaison Balanced Scorecard-Navigator-", Manuscrit auteur, Université de Bourgogne, France, Chapitre VII, 2008, p01, Article Sur le Sit: <https://hal.archives-ouvertes.fr>, consulté le : 12/07/2015.

- حامد نور الدين، رايس وفاء، "أهمية قياس الأداء الإبداعي في بطاقة الأداء المتوازن"، مجلة الاقتصاديات المالية البنكية وإدارة الأعمال، جامعة محمد خيضر-بسكرة-، الجزائر، العدد الافتتاحي، 2014، ص.237.238.

هذه الأداة أخذت مصدرها من اعمال Norton & Kaplan عام 1987م والتي تناولت دراسة انتقادية لمراقبة التسيير في الولايات المتحدة الأمريكية، وتشير الى فقدان الملاءمة لأدوات مراقبة التسيير وتبين أن المحاسبة والمالية لم تعد تقدم المعايير اللازمة لقياس وتحسين اداء المؤسسة، ولهذا السبب طالبا باستعمال معايير غير مالية، فالأنظمة المحاسبية كانت تشكو من مشكلين:

- استراتيجية بدون ربط مع الموارد المستعملة؛
- خبرة مرتدة على المستوى التكتيكي فقط.

إن BSC لا تعد عملية تحديد مطلق في أساليب تقييم الأداء، بل تعود جذور فكرة هذه الطريقة إلى سنوات الخمسينيات، أين قام H.A.Simon ومجموعة من الباحثين بدراسة كيفية استعمال المعلومة المحاسبية، وتوصلوا الى أن المسير لا يستند في بناء نظام معلوماته على النظام المحاسبي فحسب، بل هناك مجموعة متنوعة من الأنظمة يأخذ منها معلوماته، بالإضافة الى استخدامه للمؤشرات المالية كوسيلة للمتابعة اليومية للإنتاج، وعلى ضوء ذلك تم اقتراح ترتيب محتوى التقارير في أربع مجموعات أساسية تضم:

- المعطيات التقنية حول العمليات؛
- معطيات حول مستوى بعض الحسابات (كالمخزون والنقديات).
- المعطيات الضرورية للمقارنة سواء مع مؤسسات مماثلة أو بالنسبة للفترات السابقة.
- المعطيات المرجعية.

وبقيت هذه الاقتراحات مجرد فكرة تم إعادة صياغتها واستحداثها سنة 1990 من طرف Norton & Kaplan في صورة بطاقة الأداء المتوازن BSC.

لقد قُدمت بطاقة الاداء المتوازن BSC في البداية كوسيلة للتقييم الاستراتيجي والأداء ثم تحولت فيما بعد الى نظام للتسيير، تسمح بنشر الاستراتيجية، تحديد الأهداف العملية لكل فرد في المؤسسة، توجيه سلوكياتهم وتساعد على القيادة.

ثانياً: مفهوم بطاقة الأداء المتوازن

تداولت مقولة "ما يمكن قياسه يمكن إدارته" بين ذوي الاختصاص في المجال الإداري لتشكيل البدايات الأولى لفكرة تقييم الأداء الاستراتيجي الشامل خلال ما يسمى بطاقة الاداء المتوازن¹، وهي مدخل مبني على فرضية ان القياس هو متطلب مسبق للإدارة الاستراتيجية يجب ان يحظى باهتمام كبير من القمة الاستراتيجية، فالذي لا يمكن قياسه لا يمكن إدارته بوضوح².

إن مصطلح بطاقة الاداء المتوازن يتكون من كلمتين: "Balanced" بالإنجليزية والذي يعني بالفرنسية "Equilibré" ويعني بالعربية "متوازن"، و"La Score Card" تعني "بطاقة نقاط" ليكون في حد ذاته إشارة الى بطاقات الإنجاز للجولف بالفرنسية؛ وقد ألح مخترعو هذا المفهوم على أن BSC تسمى أيضاً "جدول القيادة المستقبلي" "Tableau De Bord Perspectif"³.

وقد عرفها كل من Kaplan & Norton على أنها: " نظام يقدم مجموعة متماسكة من الافكار والمبادئ وخارطة مسار شمولي للشركات لتتبع ترجمة الرسالة في مجموعة مترابطة لمقاييس الاداء ، تساهم هذه المقاييس في انجاز الاعمال ووضع استراتيجية الاعمال واتصال الاستراتيجية بالأعمال والمساعدة في التنسيق بين الاداء الفردي والتنظيمي ووصولاً الى اهداف الادارة "⁴.

كما عرفت كذلك على أنها: وسيلة لتحديد أهداف يمكن قياسها ضمن فترة زمنية محددة بشكل دوري على أن يكون التركيز في القياس على الأهداف المالية وغير المالية على حد سواء، فالتركيز على الأهداف المادية لوحدها قد يؤدي إلى نتيجة سيئة على المدى البعيد، وهذا لا يعني أن التركيز على الأهداف المالية في المؤسسة أقل أهمية من الأهداف والعمليات الأخرى ولكن لوجود أشياء أخرى يجب العناية بها وإلا واجهت المؤسسة مشاكل كثيرة على المستوى البعيد⁵.

¹ جنان علي حمود، إيمان شاكر محمد، "إطار مقترح لمؤشرات بطاقة الأداء المتوازنة في المؤسسات التعليمية"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، العراق، المجلد 06، العدد 14، 2011، ص.03.

² وائل محمد صبحي، طاهر محسن الغالي، الأداء الاستراتيجي-سلسلة إدارة 1، مرجع سبق ذكره، ص.139.

³ حامد نور الدين، رايس وفاء، مرجع سبق ذكره، ص.235.

⁴ نبيل عبد الرؤوف إبراهيم، " إطار مقترح لتقويم اداء الخدمات الضريبية الالكترونية باستخدام بطاقة القياس المتوازن للأداء-دراسة ميدانية-"، ص.13، مقال منشور على الموقع: <https://drnabil4362.wordpress.com> تاريخ الاطلاع: 2012/03/15.

⁵ فتح الله غانم، "بطاقة التصويب المتوازنة واستراتيجية أسفل الى أعلى: كأداة لتحسين الأداء"، ص.05، مقال منشور على الموقع

<https://drnabil4362.wordpress.com> تاريخ الاطلاع: 2012/03/15.

إن بطاقة الاداء المتوازن نظام اداري يهدف الى مساعدة الشركة على ترجمة رؤيتها واستراتيجيتها الى مجموعة من الاهداف والقياسات الاستراتيجية المترابطة، وذلك من خلال الاعتماد على بطاقة الاداء المتوازن، حيث لم يعد التقرير المالي يمثل الطريقة الوحيدة التي تستطيع الشركات من خلالها تقييم انشطتها ورسم تحركاتها المستقبلية¹؛ فالنسب والمؤشرات والمالية كانت تعتمد على بيانات وقعت في الماضي الأمر الذي يصفه البروفسور Kaplan بأنه كمن يقود سفينته وهو ينظر إلى مؤخرتها بدلاً من النظر إلى مقدمتها².

بطاقة الأداء المتوازن طريقة لإدارة الاستراتيجية في المؤسسة بهدف تخطي مشكلتين أساسيتين هما: القياس الفعال لأداء المؤسسة ككل، وتنفيذ الاستراتيجية بشكل ناجح، من خلال وضع برامج استثمار على المدى البعيد تشمل: الزبائن، العمال، أنظمة انشاء وتطوير منتجات جديدة آخذة بالاعتبار الاهتمام بالمؤسسة من أسفل إلى أعلى، بدلاً من الاعتماد على الخطوط السفلى في الهرم التنظيمي في الانتاج الذي غالباً ما يكون الهدف منه تحسين ربحية المؤسسة على المدى القصير³.

إن بطاقة الأداء المتوازن تساعد على ترجمة الاستراتيجية إلى عمل فعلي، و هي تبدأ من تحديد رؤية المنظمة واستراتيجيتها و من تحديد العوامل الحرجة للنجاح و تنظيم المقاييس التي تساعد على وضع هدف وقياس الأداء في المجالات الحرجة بالنسبة للاستراتيجيات⁴.

تحتوي بطاقة الأداء المتوازن على مجموعة من المقاييس التي توفر صورة سريعة وشاملة حول كيفية قيام المؤسسة بخلق القيمة والمحافظة عليها لدى زبائنها واصحاب المصالح⁵.

لقد اقترح Kaplan & Norton العديد من المقاييس الجديدة الضرورية للحساب ومواكبة مستجدات العصر، ولقد أشارا لأهمية الأصول غير الملموسة، وقد عرفت على كونها الجوانب المعرفية الموجودة في الشركات لتوليد مزايا تنافسية؛ وتتضمن العديد من التصنيفات مثل: الملكية الفكرية، حقوق الملكية للنشر،

¹ علاء احمد حسن، ميسون عبد الله أحمد، "قياس أداء جامعة الموصل وتقييمه باستخدام بطاقة الأداء المتوازن-دراسة حالة"، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة الموصل، العراق، المجلد 07، العدد 28، 2011، ص.169.

² عصام البحيصي، "بطاقة الأداء المتوازن-أسلوب حديث في تقييم أداء"، ص.01، مقال منشور على الموقع: <http://site.iugaza.edu> تاريخ الاطلاع: 2012/03/15.

³ فتح الله غانم، مرجع سبق ذكره، ص.04.

⁴ وهيبه مقدم، "استخدام بطاقة الأداء المتوازن في صياغة وتنفيذ وتقييم استراتيجية المؤسسة"، الملتقى الدولي الرابع حول: -المنافسة والاستراتيجيات التنافسية في المؤسسات خارج قطاع المحروقات بالدول العربية-، جامعة حسيبة بن بوعلي-الشلف-، الجزائر، يومي 08 و 09 نوفمبر 2010، ص.06.

⁵ علاء احمد حسن، ميسون عبد الله أحمد، مرجع سبق ذكره، ص.169.

الشهرة والعلامة التجارية والعديد من الأمور الأخرى...وهي التي تمكن الشركة متابعة إنجاز أهدافها ورسالتها في المجتمع الذي تعمل فيه، وبالتالي تحتاج إلى أن توضع تحت مجهر الإدارة لغرض تقييمها وتأمينها باستمرار لمعرفة مواطن القوة والضعف فيها، حيث أن الضرورة تتطلب معرفة مساهمة هذه الأصول بشكل عام في الأداء الاستراتيجي للشركة؛ وحدد Norton & Kaplan الأصول الملموسة في ثلاث أنواع:

- رأس المال البشري (المهارات والمواهب...)؛
- رأس المال المعلوماتي (انظمة المعلومات والمعرفة التطبيقية...)؛
- رأس المال التنظيمي (ثقافة الشركة، القيادة، فرق العمل...)؛

ان الأصول غير الملموسة أصبحت مهمة جدا لبناء وإيجاد القيمة بشكل دائم ومستمر للشركات؛ وفي إطار بطاقة الأداء المتوازن BSC فان منظور التعلم والنمو يلعب دورا في رصف ومحاذاه هذه الأصول في إطار استراتيجية الشركة؛ حيث أصبحت ضرورية جدا ويجب على الشركات ان تعيرها أهمية كبيرة لكونها تساهم في زيادة جاهزية الشركة للاستجابة لمتطلبات بيئة العمل الديناميكية والمتغيرة من أجل تعزيز الانجاز الفعال وتحقيق الاهداف المرغوبة؛ وعلى ادارة الشركة أن تعي أن الانفاق على هذه الأصول لن ينعكس مباشرة وبسرعة على الارباح والسيولة¹.

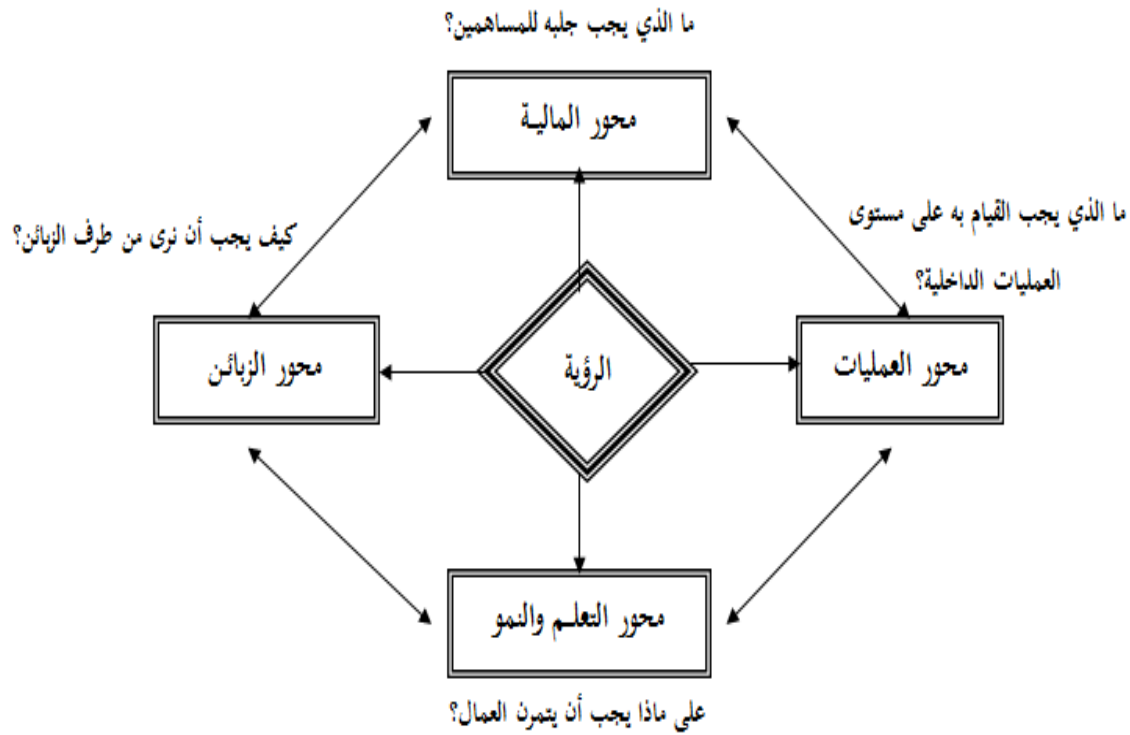
وعلى أرض الواقع فقد أشارت إحدى الدراسات إلى أن ما يقارب 60% من الشركات الأمريكية الرئيسية قد بدأت بطريقة أو بأخرى من تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن وأن هذا العدد في ازدياد سواء في الولايات المتحدة أو دول الاتحاد الأوروبي؛ ولعل الإقبال الشديد على تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن هو ما نشرته مجلة فورتونا في عددها رقم 46 من أن كل عشرة شركات لديها استراتيجية واضحة ومحددة تفشل في تطبيق هذه الاستراتيجية الأمر الذي يعني أن المشكلة لا تكمن في وجود أو عدم وجود استراتيجية واضحة ولكنها تكمن في مقدرة الشركات على تطبيق هذه الاستراتيجيات وهو الأمر الذي تساهم بطاقة الأداء المتوازن في التغلب عليه، ولعل ميزة بطاقة الأداء المتوازن لا تكمن في المعايير الفردية التي يتم قياسها ولكن في توفير وتوضيح العلاقة بينها ومدى مساهمة ذلك في تحقيق استراتيجية المؤسسة².

¹ وائل محمد صبحي، طاهر محسن الغالي، المنظور الاستراتيجي لبطاقة الاداء المتوازن - سلسلة ادارة الأداء الاستراتيجي-، مرجع سبق ذكره، ص.254.249.

² عصام البحيصي، مرجع سبق ذكره، ص.07.

إن بطاقة الاداء المتوازن تتكون من مقاييس مرتبطة بالأهداف الاقتصادية قصيرة المدى والتي تختلف تبعا لنشاط القطاع أو ممكن استراتيجية المؤسسة (الجانب المالي)، ومؤشرات ذات صلة بالعلاقات التجارية والتي تركز على رضا الزبائن (جانب الزبائن)، ومؤشرات أخرى متعلقة بأهداف تحسين العمليات الداخلية من اجل تحسين الانتاجية وجودة المنتوجات أو الخدمات وهذا بأقل تكلفة (جانب العمليات الداخلية)، وفي الأخير تحتوي هذه البطاقة مؤشرات تراقب التكوين التنظيمي الخاص بالعمال داخل المؤسسة وكذا الانظمة والاجراءات التنظيمية (جانب التعلم والنمو)¹، هذه المجالات حددت في المناظير الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن، وكما هو مبين في الشكل الموالي:

الشكل (13): محاور بطاقة الاداء المتوازن



المصدر: وهيبة مقدم، مرجع سبق ذكره، ص.08.

¹ LONING Helene, et autres, **Le Contrôle de Gestion**, 3^{ème} édition, Dunod, France, 2008, p.p.158.159.

الجدول الموالي كمثال عن كل منظور ومقاييسه ضمن بطاقة الاداء المتوازن BSC :

الجدول (03): مقاييس الأداء في بطاقة الاداء المتوازن BSC

الأبعاد	السؤال	المقاييس
المالي	هل تحقق الشركة أهدافها المالية؟	العائد على الأصول / نمو المبيعات / التدفقات النقدية في عمليات الاستغلال....
الزبون	هل تلبي الشركة توقعات الزبائن؟	رضا الزبون / اكتساب زبائن جدد / الحصة السوقية / التسليم في الوقت المحدد....
العمليات الداخلية	هل تحسن الشركة عملياتها الداخلية؟	معدل العجز والتلف / وقت الانتظار / عدد الموردين / معدل دوران المواد / نسبة الطاقة العملية...
التعلم والنمو	هل تحسن الشركة قابليتها لخلق قيمة لها؟	تدريب العمال / رضا العمال / عدد المنتجات الجديدة / نسبة المبيعات الجديدة الى اجمالي المبيعات / عدد براءات الاختراع / عدد العمال تاركين العمل....

المصدر: يحيى علي حمادي الموسوي، "استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تقويم الأداء"، مجلة دراسات

محاسبية وعلمية، جامعة بغداد، العراق، المجلد 08، العدد 22، 2013، ص.244.

ثالثاً: المراحل التي مرت بها طريقة Norton & Kaplan¹

مرت بطاقة الاداء المتوازن بثلاث مراحل هي كالتالي:

✓ المرحلة الاولى: من مؤشر وحيد الى مؤشرات متكاملة:

تمكنا خلال هذه المرحلة ومن خلال المشروع البحثي لهما لإضافة المؤشرات غير المالية للمؤشرات المالية في عملية قياس أداء المؤسسة في أداة أطلق عليها اسم موازنة تسجيل الاداء الرباعية، وهي تحتوي على أربع مؤشرات متوازنة ومتكاملة هي:

- مؤشرات مالية: تقيس قدرة المؤسسة على ادارة التدفقات المالية والسيولة النقدية.
- مؤشرات تسويقية تقيس كفاءة المؤسسة في ادارة الزبائن.
- مؤشرات تشغيلية: تقيس قدرة المؤسسة على ادارة الانتاج والعمليات.

¹ عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، بطاقة الاداء المتوازن - المدخل المعاصر لقياس الاداء الاستراتيجي-، الطبعة الاولى، المكتبة العصرية ، مصر، 2009، ص.ص.82.76.

- مؤشرات تدريبية: تقيس كفاءة راس المال البشري في المؤسسة وقدرتها على التعلم والتقدم.

✓ المرحلة الثانية: من المؤشرات الى الاستراتيجيات:

انقلبت طريقة Norton & Kaplan رأسا على عقب في المرحلة الثانية مما زاد قوتها على عكس ما تم توقعه، فقد كانت في المرحلة الأولى تقوم على اختيار مؤشرات متكاملة تعكس ما يحدث في المجالات الأربعة : المالية، العمليات والتشغيل، التسويق، التدريب؛ ومن خلال رصد هذه المؤشرات يتم التأكد من سير الاستراتيجية طريقها الصحيح، لكنهما وجدا أنه بالإمكان الابداع اكثر مما كان، فبدلا من نبدأ باختيار مؤشرات القياس، بدأنا باختيار المتغيرات التي نريد تنفيذها في المجالات الأربعة الأساسية، ثم تنطلق الى وضع مؤشرات افتراضية تتأكد عند تحققها من أننا نسير على الطريق الصحيح، وبهذا نتقل من القياس الى الادارة، ومن مراقبة المؤشرات الى صياغة الاستراتيجية. وبالتالي أصبحت هذه الطريقة أداة لصياغة الاستراتيجية، أي لم تعد أداة لقياس الاستراتيجية، بل ادارة لرسم الاستراتيجية، ومن هنا انتقلنا الى المرحلة الثالثة.

✓ المرحلة الثالثة: الخرائط الاستراتيجية:

في هذه المرحلة لوحظ وجود نوع من الترابط بين المجالات والاهداف ببعضها البعض، فما يحدث في مجال التشغيل والعمليات يؤثر في المجالين المالي والمحاسبي، وما يحدث في مجال التدريب والتعلم يؤثر على ما يحدث في مجال التسويق وادارة الزبائن والعكس صحيح، اي تم اكتشاف وجود علاقة سبب ونتيجة واضحة تربط بين المؤشرات المختلفة من المجالات الاساسية الاربعة. كما تم اكتشاف ايضا أربع أطراف اعتبارية اساسية تؤثر على طريقة عمل ونتائج المؤسسة هي: *الموردون *العمال *الزبائن *المالكون والمساهمون، وهكذا تشكلت صورة متكاملة لمجالات العمل والنشاط داخل المؤسسات وللأطراف الاعتبارية المؤثرة عليها، وكذلك للعلاقات السببية بينهما وأطلق على هذه الصورة اسم: الخريطة الاستراتيجية.

رابعاً: اختيار منظورات بطاقة التقييم المتوازن¹

إذ ما اعتبرت بطاقة الأداء المتوازن تمثل ترجمة الرؤية واستراتيجية المؤسسة الى أهداف بقياسات محدودة ضمن منظورات متعددة تخبر الادارة ماذا يجري حقيقة اثناء تنفيذ الاستراتيجية المعتمدة من طرفها، فإن المهمة الأولى لإدارة المؤسسة والفريق المسؤول عن بطاقة التقييم المتوازن تتمثل باختيار عدد من المنظورات تلبي حاجة استراتيجيتها وعملها؛ ورغم أن الباحثين Norton & Kaplan قد عرضا أربعة منظورات أساسية في بطاقة الاداء المتوازن أكدوا من خلالها أنها كافية لتلبية متطلبات نجاح العديد من المؤسسات إلا أن ذلك ترك المجال مفتوحاً لإدارات المؤسسات بإضافة ما يروونه مناسباً من مناظير أو اختصار هذه المناظير الى عدد أقل وفق طبيعة عمل المؤسسة وطبيعة رؤيتها واستراتيجيتها المعتمدة.

تشير أحد البحوث إلى أن أغلب المؤسسات يتركز فيها خيار المنظورات الواردة في بطاقة الاداء المتوازن ما بين ثلاثة الى سبعة منظورات، وتعتمد بعض المؤسسات في قياس أدائها على المؤشرات الواردة ضمن محاور الجوائز العالمية للتميز مثل جائزة Baldrige Award التي يوضح فيها المنظورات السبعة التالية:

- رضا الزبائن.
- رضا العمال.
- الاداء المالي.
- اداء العمليات.
- جودة المنتج أو الخدمة.
- أداء الموردين.
- السلامة/ البيئة /المسؤولية الاجتماعية

نلاحظ أن هذه الابعاد في حقيقتها تشبه الى حد ما منظورات بطاقة الاداء المتوازن مضافا اليها منظورين: الموردين والسلامة/ البيئة /المسؤولية الاجتماعية.

¹ وائل محمد صبحي، طاهر محسن الغالي، المنظور الاستراتيجي لبطاقة الاداء المتوازن - سلسلة ادارة الاداء الاستراتيجي-، مرجع سبق ذكره، ص.ص.108، 109.

خامسا: لماذا سميت بطاقة الاداء المتوازن؟

إن بطاقة الاداء المتوازن كما يدل اسمها عبارة عن أداة موضوعة تحت تصرف المسيرين تبحث عن ¹:

- التوازن بين الأهداف قصيرة الأجل والأهداف طويلة الأجل؛
- التوازن بين المؤشرات المالية وغير المالية؛
- التوازن بين مؤشرات قياس الأداء السابق ومؤشرات قياس الأداء المستقبلي؛
- التوازن بين الأداء الداخلي والأداء الخارجي.

سادسا: اعتبارات بطاقة الاداء المتوازن

تنطلق فكرة بطاقة الاداء المتوازن BSC من وصف المكونات الأساسية لنجاح المؤسسة وأعمالها، وذلك بمراعات الاعتبارات التالية:²

- البعد الزمني: تهتم عمليات قياس الأداء بثلاثة أبعاد زمنية هي الأمس، اليوم وغداً.
- البعد المالي وغير المالي: حيث تراقب النسب الرئيسية المالية وغير المالية بصورة متواصلة.
- البعد الاستراتيجي: تهتم عمليات قياس الأداء بربط التحكم التشغيلي قصير المدى برؤية واستراتيجية المؤسسة طويلة المدى.
- البعد البيئي: تهتم عمليات قياس الأداء بكل من الأطراف الداخلية والخارجية عند القيام بتطبيق المقاييس.

سابعا: أهمية بطاقة الاداء المتوازن

تبرز أهمية بطاقة الاداء المتوازن BSC في تقييم أداء المؤسسة من خلال ما يلي:³

- توضيح وتفسير وتطوير استراتيجية المؤسسة.
- تحديد وتشخيص المبادرات الاستراتيجية وأهميتها في المؤسسة.
- توصيل الاستراتيجية لجميع المستويات الإدارية في المؤسسة.
- تحقيق وتحديد أهداف الفروع والأفراد ضمن الاستراتيجية العامة للمؤسسة.
- ربط نتائج المراقبة الدورية للأداء بالنمو والتعلم الموجه لمهارات الأفراد في المؤسسة لغرض تحسين وتطوير استراتيجية المؤسسة.

¹ وهبة مقدم، مرجع سبق ذكره، ص. 08.

² حامد نور الدين، ريس وفاء، مرجع سبق ذكره، ص. 237.

³ يحيى علي حمادي الموسوي، مرجع سبق ذكره، ص. 244. 245.

ثامنا: خصائص بطاقة الأداء المتوازن

تتميز بطاقة الاداء المتوازن BSC بالخصائص التالية¹:

- تحتوي على مقاييس أداء مالية وغير مالية.
- تحدد المكونات الداخلية والخارجية للمؤسسة.
- تحتوي على مؤشرات سابقة ومؤشرات متأخرة لضبط العمل نحو تحقيق الأهداف.
- تحتوي على مقاييس تحديد الوجهة وتعلق بالإجابة على التساؤل: أين نريد ان نكون؟ ومقاييس كيفية تهدف إلى الإجابة عن: ماذا يجب ان تفعل للوصول إلى ما تريد؟
- تضع أولويات للأهداف البعيدة، المتوسطة والقريبة المدى.
- تقوم باستيعاب نتائج تحليل العناصر الاستراتيجية -SWOT- كجزء مكمل للبطاقات.
- تحتوي على آليات لتحريك المؤسسة وقيادة التغيير عبرها.
- بطاقات تصف الاستراتيجية بشكل مفصل وفردى عبر المؤسسة.
- تجعل هناك تواصل مستمر لتغيير قدرات العمال.
- إيجاد انسجام بين أهداف الأفراد، الحوافز، المهارات الجوهرية والأهداف الاستراتيجية.
- إيجاد توازن بين الموارد، الميزانيات، المبادرات وباقي عناصر الاستراتيجية.
- نظام تغذية رجعية يشجع على التعلم ومشاركة الخبرات داخل المؤسسة.

تاسعا: مكونات بطاقة التقييم المتوازن وعوامل النجاح الحرجة

تضم بطاقة الاداء المتوازن BSC ثمانية عناصر أساسية تتبلور من خلالها آلية عمل هذه البطاقة والمتمثلة بالآتي²:

- **الرؤية المستقبلية:** والتي تبين الى أين تتجه الشركة وما هي الهيئة المستقبلية التي ستكون عليها.
- **الاستراتيجية:** وتتألف من مجمل الأفعال والإجراءات المهمة لتحقيق الأهداف أو خطط تحقيق الأهداف التي قامت الشركة بتحديددها.
- **المنظور:** مكون يدفع باتجاه تبني استراتيجية معينة وفق تحليل لمؤشرات مهمة في هذا المنظور أو المكون ومن ثم العمل على تنفيذ هذه الاستراتيجية للوصول الى المؤشرات الواردة في المنظور. وهناك أربعة

¹ حامد نور الدين، رايس وفاء، مرجع سبق ذكره، ص. 238.239

² وائل محمد صبحي، طاهر محسن الغالي، الأداء الاستراتيجي -سلسلة إدارة 1، مرجع سبق ذكره، ص. 158.159.

منظورات أساسية في بطاقة التقييم المتوازن وهي، المنظور المالي، ومنظور الزبائن، ومنظور العمليات الداخلية، ومنظور التعلم والنمو، والمنظور هو عنصر رئيسي في الاستراتيجية.

● **الأهداف:** إن الهدف، بيان عرض (معنى) الاستراتيجية وهو يبين كيفية القيام بتنفيذ الاستراتيجية المعتمدة، ويعبر عنها بالمستويات المحددة والقابلة للقياس لتحقيق الاستراتيجية.

● **المقاييس:** تعكس قياس أداء التقدم باتجاه الأهداف، ويفترض ان يكون المقياس ذو طابع كمي وتوصل القياسات الى الأعمال المطلوبة لتحقيق الهدف ويصبح الكشف الممكن وضعه على شكل فعل لكيفية تحقيق الأهداف الاستراتيجية، فالمقاييس ماهي إلا تنبؤات عن الأداء المستقبلي وهذه المقاييس هي التي تدعم تحقيق الأهداف.

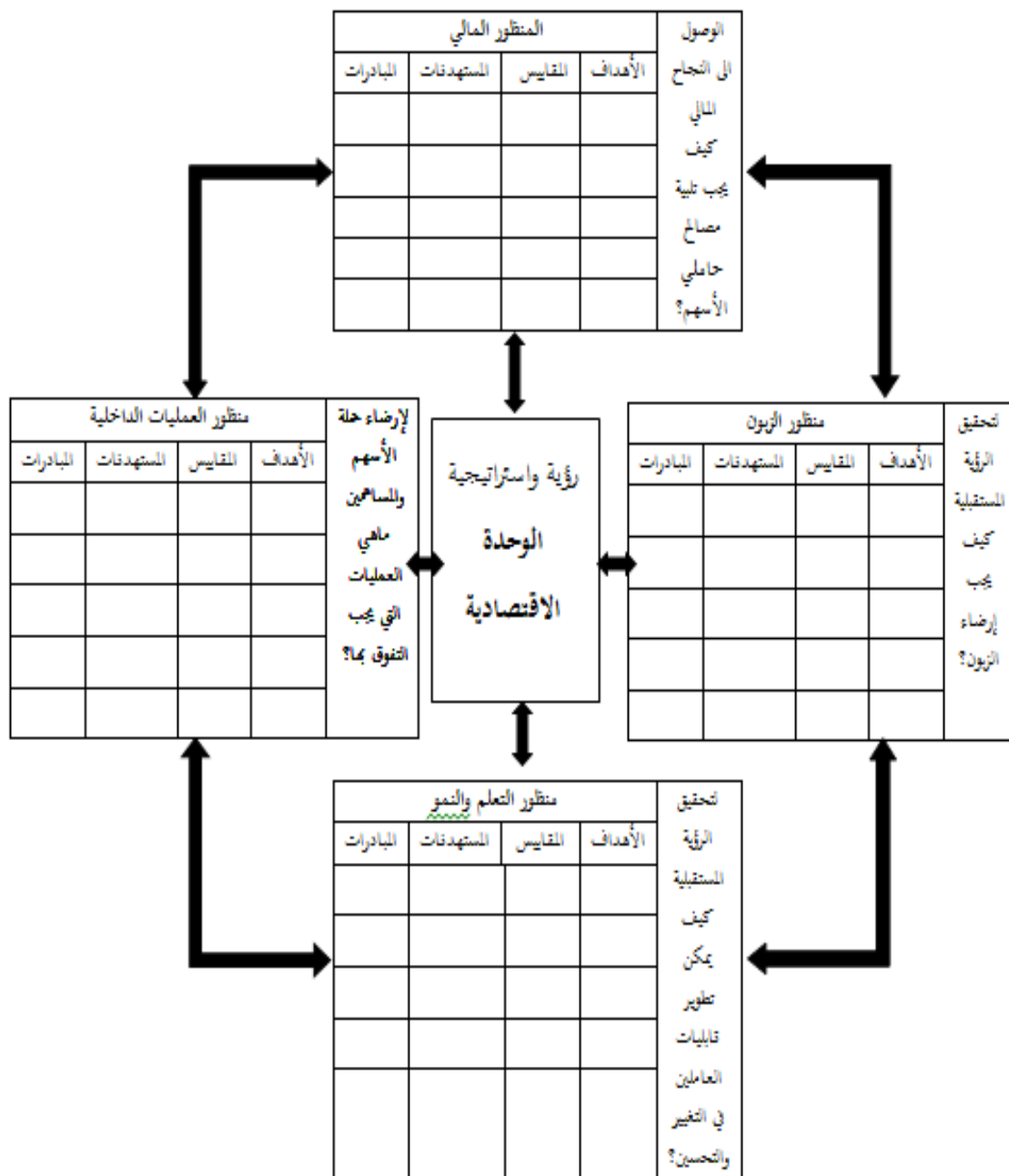
● **المستهدفات:** والتي تمثل البيانات والتصورات الكمية لمقاييس الأداء في وقت ما في المستقبل.

● **ارتباطات السبب والنتيجة:** والتي تعبر عن علاقات الأهداف أحدهما بالآخر وتكون مشابحة لعبارات (إذا-إذن)، ومن الضروري ان تكون ارتباطات السبب والنتيجة واضحة وجلية.

● **المبادرات الاستراتيجية:** هي برامج عمل توجه الأداء الاستراتيجي وتسهل عملية التنفيذ والإنجاز على المستويات والتنظيمية الدنيا.

وشكل بطاقة الأداء المتوازن ومحتوى كل بطاقة مبين في الشكل الموالي:

الشكل (14): نموذج بطاقة الأداء المتوازن

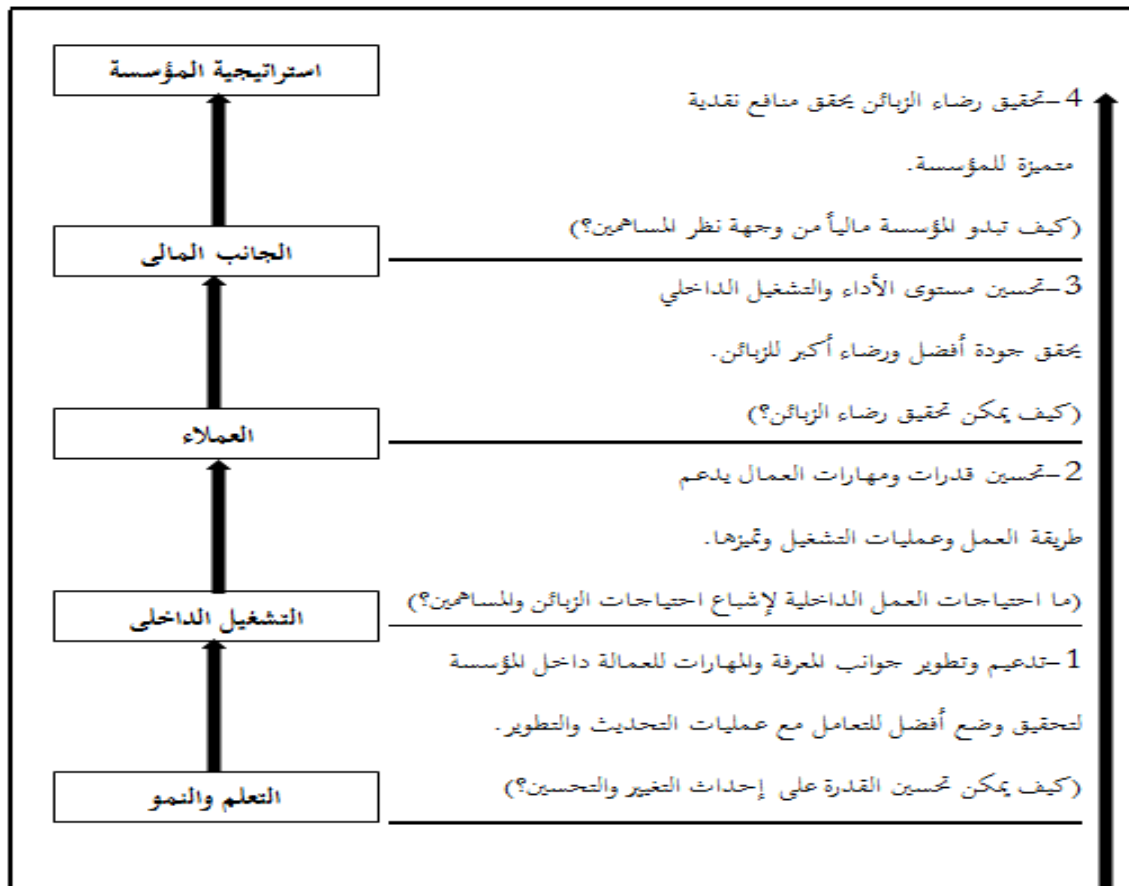


المصدر: سحر طلال إبراهيم، "تقويم أداء الوحدات الاقتصادية باستعمال بطاقة الأداء المتوازن"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، العراق، الإصدار 35، 2013، ص.357.

عاشرا: علاقات السبب والنتيجة

تعمل بطاقة الأداء المتوازن على ترجمة استراتيجية المؤسسة الى أهداف، ويعبر عن تلك الأهداف بمؤشرات ومقاييس محددة، وتوضح هذه المؤشرات التوازن المستهدف داخل المؤسسة في مجالاتها المختلفة بداية من تحقيق تنمية جيدة لكفاءات ومهارات العمال بالمؤسسة ثم الانتقال لتحسين موقف الإنتاج وعمليات التشغيل الداخلية مما ينعكس بمستوى جودة وأداء أفضل للزبائن ويؤثر إيجابياً على الجوانب المالية للمؤسسة، فهذه المؤشرات تحقق التوازن بين المقاييس التي يتم استخراجها من نشاط وأداء الوضع الحالي للمؤسسة، وتلك التي تستخرج لقياس الأداء المستقبلي، ومن ثم فإن بطاقة الأداء التي تتضمن هذه المقاييس تمثل ما يمكن تحقيقه من توازن بين الهدف في الأجل القصير ومقاييس الأداء المستقبلي لهذا الهدف¹، وهذا مبين في الشكل الموالي:

الشكل (15): علاقة المحاور الأربعة في بطاقة الاداء المتوازن



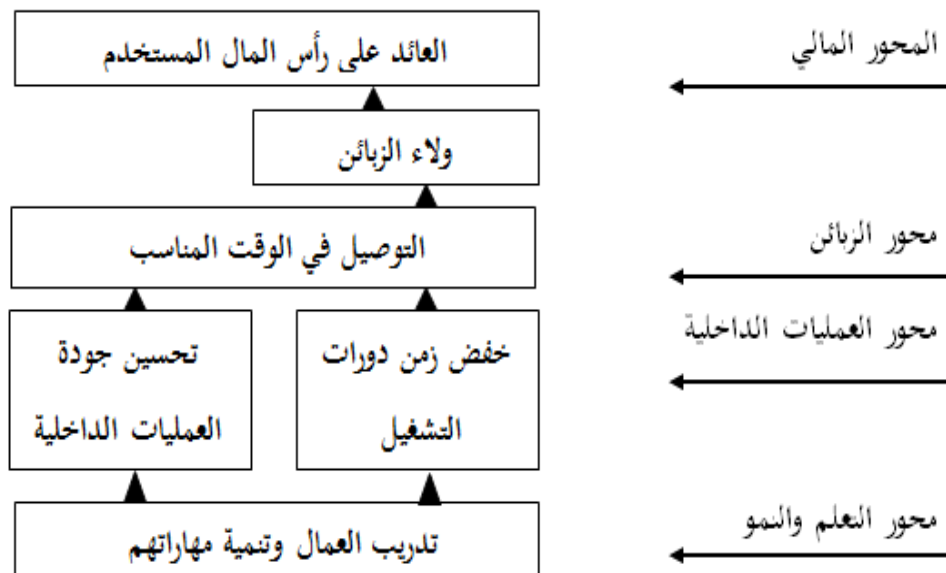
المصدر: محمد محمود يوسف، البعد الاستراتيجي لتقييم الأداء المتوازن، منشورات المنظمة العربية

للتنمية الإدارية، مصر، 2005، ص.135.

¹ محمد محمود يوسف، مرجع سبق ذكره، ص.134.

أكد Kaplan & Norton أن الأهداف الاستراتيجية تتكون من تشكيل متوازن من المقاييس المالية وغير المالية ويتضمن هذا النموذج سلسلة من علاقات السبب والنتيجة بين مقاييس النتائج ومحركات أداء تلك النتائج ؛ أي أن مقاييس التعلم والنمو تعد محركات لمقاييس عمليات التشغيل الداخلية والتي تعتبر بدورها محركات لمقاييس الزبائن والتي تعتبر أيضاً محركات للمقاييس المالية، فعلاقة السببية تعني أن المحاور الأربعة تتفاعل وتتكامل مع بعضها البعض؛ وأن الأهداف في محور الزبائن يجب ان تؤدي لتحقيق الأهداف المالية، وأن اختيار الأهداف في محور عمليات التشغيل الداخلي يتم في ضوء أهداف الزبائن والأهداف المالية، كما أن اختيار أهداف محور التعلم والنمو يجب ان يؤدي الى الأهداف في المحاور الثلاثة الأخرى؛ إن BSC تقوم على مجموعة مختلطة من مقاييس النتائج ومحركات أداء تلك النتائج (مقاييس السبب ومقاييس النتائج)، فهي تمثل عملية متكاملة تبدأ بوضع الاستراتيجية وتنتهي بالنتائج المالية التي يتم التوصل إليها، وتستمر هذه العملية بالترابط والتتابع، الأمر الذي يعكس سلسلة من علاقات السبب والنتيجة تتخلل المحاور الأربعة لهذه البطاقة¹. والشكل الموالي يوضح سلسلة علاقات السبب والنتيجة في BSC:

الشكل (16): سلسلة علاقات السبب والنتيجة في بطاقة الاداء المتوازن



المصدر: جنان علي حمود، إيمان شاكر محمد، مرجع سبق ذكره، ص.08.

¹ جنان علي حمود، إيمان شاكر محمد، مرجع سبق ذكره، ص.07.

والجدول الموالي يوضح أهم الفروق بين مؤشرات السبب والنتيجة:

الجدول (04): الخصائص والفروقات العامة لمؤشرات السبب والنتيجة

مؤشرات السبب	مؤشرات النتيجة
مؤشرات غير مالية	مؤشرات مالية
مؤشرات ذات طبيعة خارجية	مؤشرات ذات طبيعة داخلية
مؤشرات ذات توجه خارجي	مؤشرات ذات توجه تكتيكي
مؤشرات ذات طبيعة عملية	مؤشرات ذات طبيعة انتاجية
مؤشرات تتعلق بالأفراد	مؤشرات تتعلق بالتكنولوجيا
مدخلات	مخرجات

المصدر: وائل محمد صبحي، طاهر محسن الغالي، المنظور الاستراتيجي لبطاقة الاداء المتوازن -

سلسلة ادارة الأداء الاستراتيجي-، مرجع سبق ذكره، ص.166.

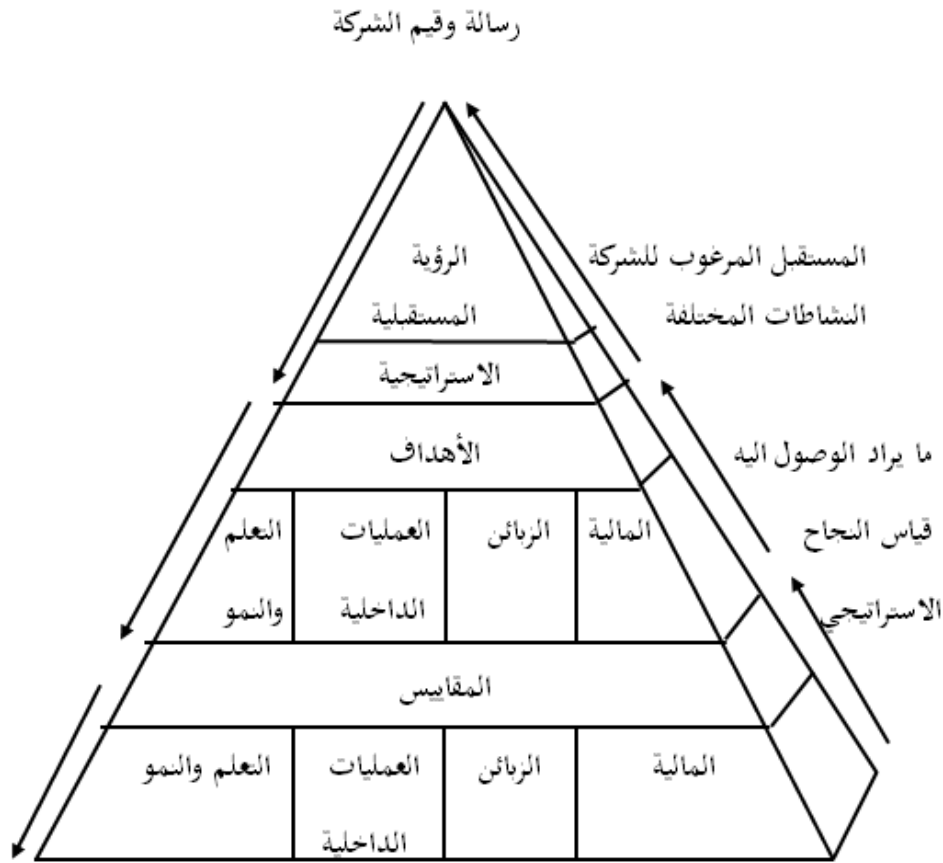
حادي عشر: مراحل اعداد بطاقة الأداء المتوازن

بعد قيام الشركة بصياغة رؤيتها واعداد استراتيجيتها ، تقوم بترجمة الاستراتيجية الى اهداف، وبطاقة الأداء المتوازن هي التي تساعد على ذلك، فالأهداف هي التي تعطي الوصف الدقيق لما يفترض القيام به وتنفيذه لغرض انجاز وتحقيق استراتيجية الشركة ونجاحها على المدى البعيد؛ حيث تمثل الاهداف ترجمة بكلمات واضحة ودقيقة للأولويات الواردة في الاستراتيجيات الى مؤشرات قياس يمكن الوصول اليها بنجاح؛ وعادة ما يتم ترجمة وإيجاد أهداف الاداء للمنظورات الأربعة لبطاقة الاداء المتوازن من خلال الاجابة على العديد من الأسئلة التي قد تواجه ادارة المؤسسة وتحاول أن تضعها بكلمات واضحة تعبر عن ما تريد أن تصل اليه، وكما وضحتها في الاشكال السابقة.

والسؤال المطروح بعد تحديد الأهداف هو: كيف تعرف المؤسسة حقيقة أدائها لإنجاز هذه الأهداف؟
مقاييس أو مؤشرات الأداء هي الادوات والأساليب التي تعطي الشركة وتبين لها مدى النجاح المتحقق لإنجاز الأهداف وتنفيذ الاستراتيجية بفعالية؛ فالدقة في القياسات عادة ما يعبر عنها كمياً، ولكن ليس جميع القياسات بهذا النوع، فاذا ما وجدت الشركة معايير تستخدم فانه يمكن هنا التقييم وايصال الأداء ومقارنته بالنتيجة المستهدفة، إن هذا الأمر ليس سهلاً كما يبدو من أول وهلة فعادة ما تجد ادارات المؤسسة صعوبة بوصف ادائها في شكل قياسات، وهكذا تأتي BSC لتعطي قياسات مهمة وحرحة

تساهم في تحسين الأداء ونجاح الشركة؛ ولكي تأخذ هذه القياسات مداها من المفترض أن توضع في نظام متكامل لقياس الاداء بحيث تتربط فيه هذه القياسات بعضها البعض الآخر لتصب باتجاه تنفيذ فعال للمطلوب ومن ثم الوصول للأهداف الواردة ضمن الاستراتيجية المختارة¹. والشكل الموالي يوضح هذه المراحل:

الشكل (17): مراحل اعداد بطاقة الأداء المتوازن



المصدر: وائل محمد صبحي، طاهر محسن الغالي، المنظور الاستراتيجي لبطاقة التقييم المتوازن - سلسلة إدارة الأداء الاستراتيجي -، مرجع سبق ذكره، ص 112.

¹ وائل محمد صبحي، طاهر محسن الغالي، المنظور الاستراتيجي لبطاقة الاداء المتوازن - سلسلة ادارة الأداء الاستراتيجي -، مرجع سبق ذكره، ص.116.

هناك مجموعة من المعايير التي يجب أخذها بعين الاعتبار عند اختيار مقاييس الاداء في BSC¹:

- الارتباط مع استراتيجية المؤسسة.
 - يسهل فهمها وايصالها الى جميع العمال بوضوح ودقة.
 - ترتبط بسلسلة من الاسباب والنتائج المعتمدة من قبل المؤسسة في إطار BSC.
 - يتم تحديثها باستمرار وتأتي منسجمة مع واقع فترة استخدامها.
 - سهولة الوصول والتحقيق.
- وهذا بالإضافة الى الخصائص التي سبق وان تعرضنا لها في الفصل الأول.

المطلب الثالث: محاور ومؤشرات المناظير الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن

ان بطاقة الأداء المتوازن تتضمن أربعة مناظير: المنظور المالي، منظور الزبائن، منظور العمليات الداخلية ومنظور التعلم والنمو، وفيما يلي سنتطرق لهذه المناظير وكذا مؤشراتهما.

أولاً: المنظور المالي (ما الذي يجب جلبه للمساهمين؟) :

يتكون المنظور المالي من مجموعة من المقاييس التي تستخدم في تقييم أداء الشركة المالي، مثل: العائد على رأس المال المستثمر، القيمة الاقتصادية المضافة، صافي الربح على المبيعات، التدفقات النقدية... وغيرها من المقاييس؛ ان استخدام هذه المقاييس مجتمعة يعطي صورة عن الأداء المالي للشركة خلال فترة محددة، وهذا ما يوفر مستلزمات التحليل والمقارنة بين أداء الشركة المالي الحالي مع ادائها لفترة سابقة أو مع ادائها المخطط له أو مع أداء الشركات المنافسة الأخرى².

وتعتبر المقاييس المالية مهمة جدا لقياس الاداء، وهذا ما يؤكد كل من Norton & Kaplan فهما لا يقللون من أهمية المنظور المالي، بل يأخذون عليه لإهماله لبقية العناصر الأخرى ، حيث يبقى هذا المنظور غير كاف للتعبير عن الأداء الفعلي المحقق من طرف الشركة وكذا ارشادها لتحقيق القيمة المضافة مستقبلا.

¹ وائل محمد صبحي، طاهر محسن الغالي، المنظور الاستراتيجي لبطاقة الاداء المتوازن - سلسلة ادارة الأداء الاستراتيجي-، مرجع سبق ذكره، ص.119.

² يحيى علي حمادي الموسوي، مرجع سبق ذكره، ص.246.

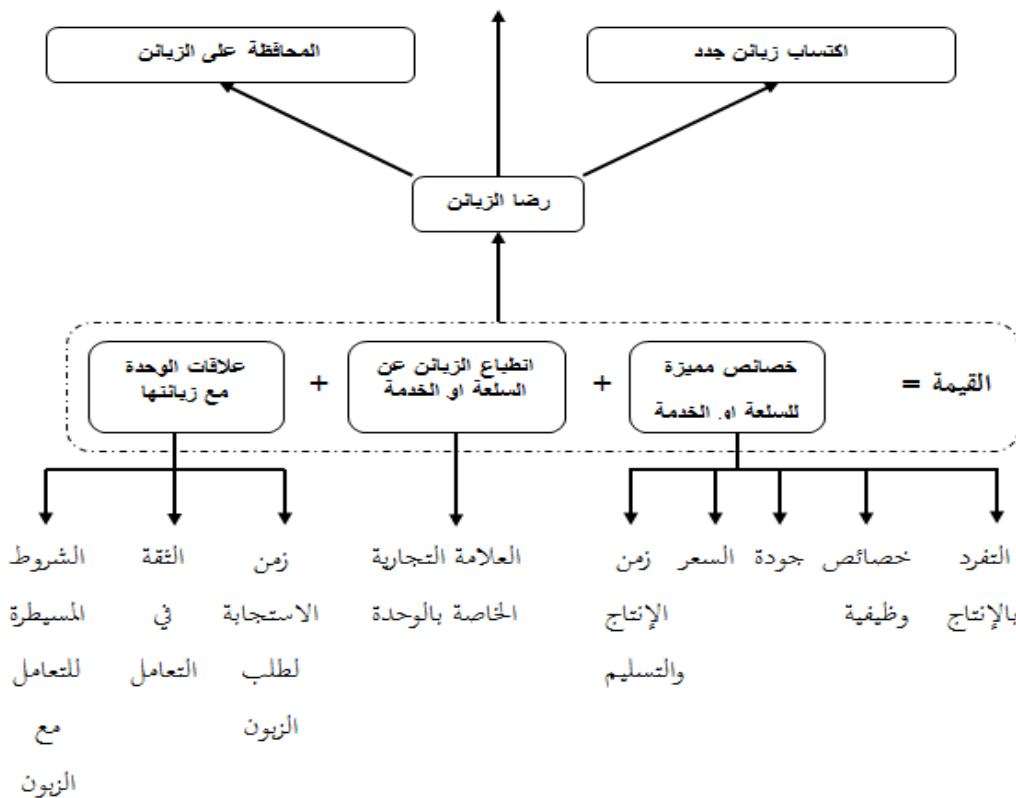
• المؤشرات المالية:

لقد تعرضنا للمؤشرات المالية بشكل مفصل في الفصل الأول، وهي تتمثل في مختلف النسب المالية ومؤشرات خلق القيمة.

ثانيا: منظور الزبائن ومؤشراته (كيف يجب أن نرى من طرف الزبائن؟)¹

يركز هذا المنظور على الاستجابة لرغبات وتطلعات الزبائن سواء الحاليين أو المرتقبين، وعلى سبيل المثال: تحقيق رغبات الزبائن عن طريق تقديم منتجات أو خدمات جديدة لهم، الاستجابة لشكاويهم،... الخ. ان ذلك يتم من خلال تحديد مؤشرات الأداء لتحقيق الأهداف الرئيسية للشركة وتحقيق التوازن بين القدرات التنظيمية المتاحة والحصة السوقية المستهدفة؛ والشكل الموالي يوضح كيف يمكن للشركة أن تحصل على رضا الزبائن من خلال اضافة قيمة مضافة لهم:

الشكل (18): القيمة المضافة للزبون



المصدر: سحر طلال إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص.360.

¹ جنان علي هود، إيمان شاكر محمد، مرجع سبق ذكره، ص.06.

• مؤشرات الزبائن:

يسبق عملية وضع مقاييس للزبائن عملية تحديد أسواق الشركة، فالشركات عادةً ما تختار قطاعات الأسواق الأكثر ربحية بالنسبة لها أو التي تستطيع أن تسيطر عليها بدرجة أكبر، وفيما يلي مجالات القياس الفرعية التي يمكن استخدامها في قياس أداء الشركة بالنسبة لزيائنها:

الجدول (05): مقاييس محور الزبائن

نسبة مبيعات الشركة الى المبيعات الكلية	حصة الشركة في السوق
نسبة ما ينفقه المستهلك من دخل لشراء منتجات الشركة	
عدد الزبائن الذين تركوا التعامل مع الشركة	مدى الاحتفاظ بالزبائن
مقدار الزيادة في المبيعات للزبون الحالي	
تكرار الشراء / الزيارات / الاتصال بالزبون الحالي	
عدد الزبائن الجدد	جلب الزبائن
معدل البيع / الطلبات الواردة	
تكلفة جلب الزبون الجديد	
متوسط حجم الصفقة أو البيع	
عدد الشكاوى	رضا الزبون
عدد حالات عدم الرد على رسائل الشكر الموجهة للزبائن	
نسبة الراضين على نشاط الشركة	
اجمالي الربح لكل زبون	ربحية الزبون
اجمالي التكلفة لكل زبون	

المصدر: سعد صادق بحيري، إدارة توازن الأداء، الدار الجامعية، مصر، 2004،

ص.ص. 221.216، بتصرف.

ويمكن اضافة المقاييس التالية والتي تعزز المركز التنافسي للشركة في السوق منها:

الجدول (06): مقاييس أخرى لمحور الزبائن

الجهود الإنتاجية / الخدمية	الفعاليات:	الرضا العام عن المنتج او الخدمة-عدد الميزات الخاصة التي قدمتها الشركة والتي فاقت ما قدمته منافسيها.
	الجودة:	سجل الفشل في تقديم الخدمات-معدل المردودات-عدد مرات التعديل-حجم تعويضات الضمان.
	السعر:	مقدار حرص المستهلك على المال-هامش الربح-تكلفة عمر المنتج لدى المستهلك.
	زمن الإنتاج:	نسبة التسليم في الموعد-مقدار ما يبذله المستهلك من وقت في مراجعة الشركة-متوسط زمن انتظار المستهلك للحصول على الخدمة-رضا المستهلك عن مواعيد التسليم.
صورة الشركة في ذهن المستهلك	ما يدفعه المستهلك مقابل اسم الشركة-وزن الاسم في السوق-نسبة المستهلكين المقبلين على اسم الشركة.	
العلاقات مع الزبائن	توفر المنتج:	نسبة الأصناف الهامة التي تنفذ-عدد مرات تكرار الشراء.
	خبرات التسويق:	التطوير الداخلي-بحوث السوق / إجمالي عدد الزيارات للزبائن.

المصدر: سعد صادق بحيري، مرجع سبق ذكره، ص.17، بتصرف.

ثالثا: منظور العمليات الداخلية ومؤشراته (ما الذي يجب القيام به على مستوى العمليات الداخلية؟)¹

يقصد به جميع الأنشطة والفعاليات الداخلية التي تتميز بها الشركة عن غيرها، ويقيم هذا المنظور درجة نجاح الشركة ومدى قدرتها في تلبية متطلبات الزبائن، إذ يقيس درجة مهارة العمال وطريقة تقديم الخدمة وكذلك الانتاجية وغيرها من أجل قياس الاداء الداخلي للشركة.

ان أنشطة العمليات الداخلية للشركة تمر بثلاث دورات وكل دورة تعطي قيمة للزبون، وتبدأ بالدورة الاولى وتسمى بدورة الابداع بما تعنيه من خلق السلع والخدمات الملبية لحاجات ورغبات المستهلكين، ثم الدورة الثانية التي تسمى دورة العمليات والتي تعمل على ترجمة ما تم وضعه في الدورة الاولى الى سلع أو/

¹ علاء احمد حسن، ميسون عبد الله أحمد، مرجع سبق ذكره، ص. 175.176.

وخدمات ثم تأتي الدورة الثالثة المتمثلة بدورة خدمات ما بعد البيع بما تشتمله من وضع الضمان للمستهلك من تركيب وصيانة الى غير ذلك. هذه الدورات يمكن توضيحها في الشكل الموالي:

الشكل (19): سلسلة القيمة من منظور العمليات الداخلية



المصدر: سحر طلال إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص.361.

• مؤشرات العمليات الداخلية :

أهم مؤشرات محور العمليات الداخلية مبينة في الجدول الموالي:

الجدول (07): مقاييس محور العمليات الداخلية

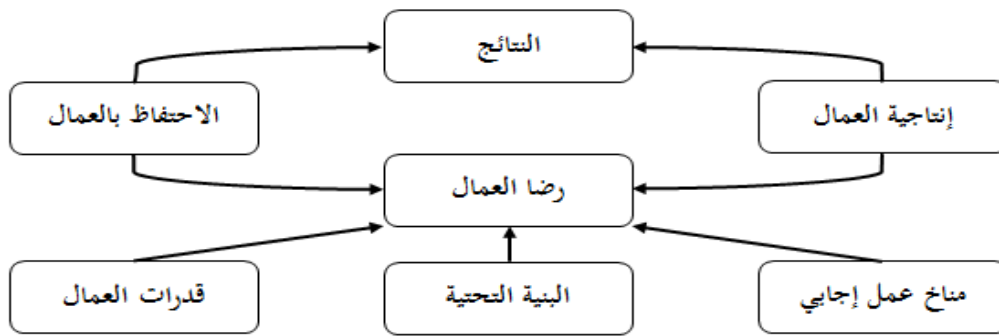
إيجاد السوق:	تحديد القطاع المربح في السوق-تحديد دخل المنتج الجديد-تحديد الدخل المحقق من التعامل مع الزبائن الجدد.
التصميم:	وقت الدخول للسوق-نقطة تعادل الوقت.
البناء:	عدد الأخطاء-زمن العملية-تكلفة العملية.
التسليم:	نسبة العمليات التي تم تسليمها في الموعد-نسبة نفاد المخزون-نسبة الأخطاء.
الخدمات: (ما بعد البيع)	متوسط حالة الرضا-عدد الزبائن الذين يعودون للشراء خلال 3 شهور-عدد الزبائن الذين لا يشترون خلال عام.

المصدر: سعد صادق بحيري، مرجع سبق ذكره، ص.18، بتصرف.

رابعاً: منظور التعلم والنمو ومؤشراته (على ماذا يجب أن يتمرن العمال؟):

يحدد هذا الجانب القدرات التي يجب أن تنمو فيها الشركة من أجل تحقيق عمليات داخلية عالية المستوى التي تخلق قيمة للزبائن والمساهمين، ويؤكد جانب النمو والتعلم على ثلاث قدرات: قدرات الموظف وإعادة توجيهها (تعليم وتطوير الموظفين، قياس رضا الموظفين، وفاء الموظفين، إنتاجية الموظفين...)، فعالية أنظمة المعلومات، التحفيز وتحملهم للمسؤولية¹.

الشكل (20): التعلم والنمو في إطار قدرات العمال



المصدر: سحر طلال إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص.362.

• مؤشرات التعلم والنمو الذاتي:

يمكن تبيان اهم مؤشرات التعلم والنمو في الجدول الموالي:

الجدول (08): مقاييس محور التعلم والنمو

قدرات الموظف:	رضا الموظف عن نفسه من ناحية حصوله على المعرفة والقدرة التي تساعده في عمله - معدل دوران العمل - إنتاجية الموظف: نصيب العامل من الدخل / الربح - عدد العمال المؤهلين للحصول على المناصب الهامة بالنسبة للنسب المتوقعة لهذه المناصب.
تقنية المعلومات:	معدل تغطية المعلومات: وهي تتمثل في عدد العمليات التي حصلت على معلومات قياسية عن الجودة ووقت دورة العمل والتكاليف.
التحفيز وحث العمال على الانضباط:	المقترحات المقدمة - المقترحات المنفذة - المكافآت المقدمة للعمال - مقدار وقت تحسين المقياس - نسبة العمال الذين حققوا أداء المقياس المتوازن.

المصدر: سعد صادق بحيري، مرجع سبق ذكره، ص.19، بتصرف.

¹ وهيبية مقدم، مرجع سبق ذكره، ص.07.

المطلب الرابع: بطاقة الاداء المتوازن كأداة للإدارة الاستراتيجية

تعتبر البداية الصحيحة لأي عمل نقطة مهمة وضرورية لنجاح هذا العمل، لذلك على إدارات الشركات أن تعي الأهداف المتوخاة من تبني بطاقة الاداء المتوازن ، فتحدد المغزى الحقيقي والأساسي لتبني هذه الاداة يعتبر البداية الصحيحة لنجاح واعتماد وتنفيذ المنظورات والقياسات الواردة فيها¹؛ وحتى لا تكون عملية تنفيذ بطاقة الاداء المتوازن مجرد إضافة مؤشرات مالية وغير مالية، يتطلب الأمر جعلها نظام محوري مركزي في الممارسة الإدارية وأداة للتغيير المستمر².

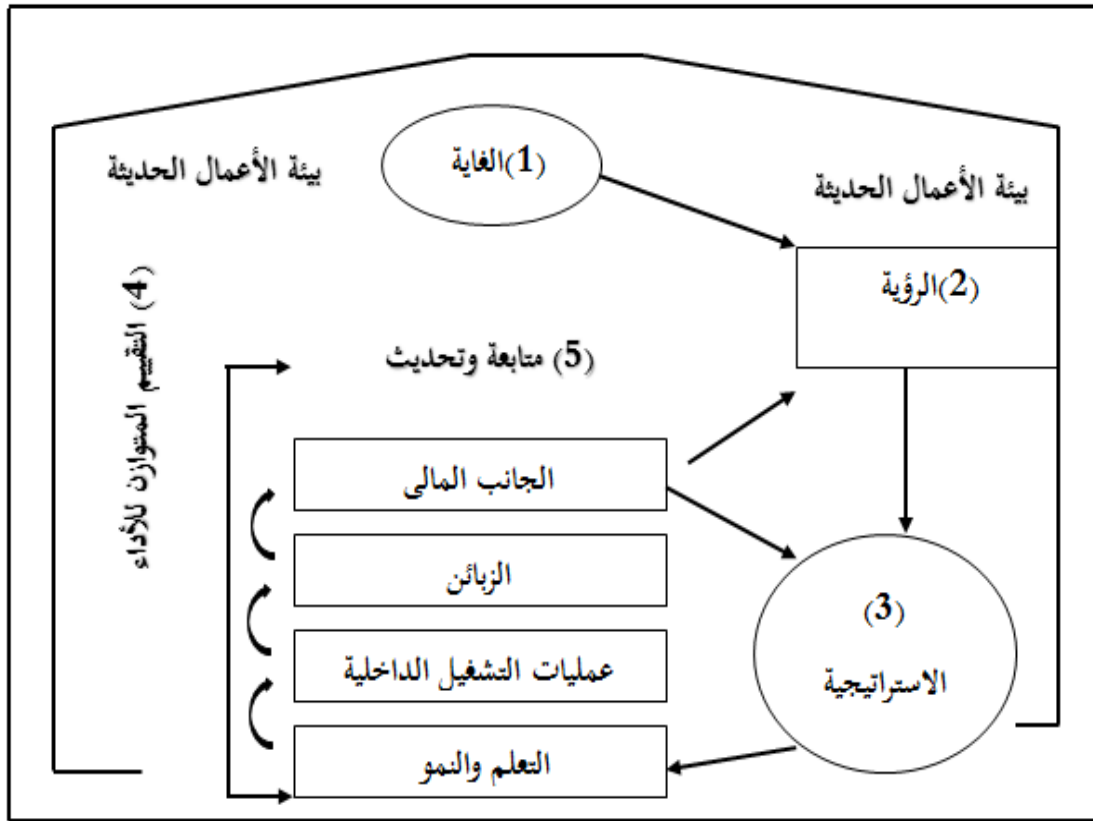
ان أول شيء تبدأ به الشركة هو التعرف على غايتها ورؤيتها ثم تحويلها الى مهام عمل في ظل الاستراتيجية ثم بداية الحركة مع تدريب العمال وزيادة مهارتهم ومن ثم تحسين عمليات التشغيل وبالتالي ارضاء الزبائن وانعكاساتها المالية في ظل بيئة الأعمال الحديثة والتطور المستمر الذي يطراً عليها؛ ومن ثم فإنه يمكن النظر لبطاقة الاداء المتوازن ليس على أساس اعتبارها أسلوباً لتقييم الأداء بل أسلوباً لإدارة أداء المؤسسة خلال فترة حياتها، ويبدأ تطبيق الأسلوب منذ بداية تحديد المؤسسة للغاية التي من أجلها تعمل، وما ارتبط به من استراتيجية، ثم التحرك نحو الأنشطة المختلفة لتحديد الأهداف العلاقات المتداخلة ومؤشرات أداء كل منها، ثم ينتقل الأسلوب بعد ذلك للاهتمام بإعداد الخطط الخاصة بتحقيق تلك الأهداف مع ترتيبها حسب الأهمية، وأخيراً مقابلة التنفيذ لما يتحقق دورياً من خلال نظام التغذية العكسية بما يسمح بإحداث أي تعديل أو تغيير في بعض الأهداف أو محاور الاستراتيجية حسب ما تغير من ظروف حالياً محيطة بالمؤسسة³. والشكل الموالي يوضح حركة عمل بطاقة الاداء المتوازن:

¹ وائل محمد صبحي، طاهر محسن الغالي، المنظور الاستراتيجي لبطاقة الاداء المتوازن - سلسلة ادارة الأداء الاستراتيجي-، مرجع سبق ذكره، ص.ص.21، 56.

² وائل محمد صبحي ادريس، طاهر محسن منصور الغالي، توجيه الأداء الاستراتيجي: الرصف والمحاذاه-سلسلة إدارة الأداء الاستراتيجي-، الطبعة الاولى ، دار وائل، الأردن، 2009، ص.71.

³ محمد محمود يوسف، مرجع سبق ذكره، ص.132.

الشكل (21): حركة إطار نظام الاداء المتوازن للأداء في ظل بيئة الأعمال الحديثة



المصدر: محمد محمود يوسف، مرجع سبق ذكره، ص.130.

إن التنفيذ الفعال لبطاقة التقييم المتوازن يستلزم الإعداد المسبق وحشد الموارد الكافية لكي يتم اعتماد البطاقة كنظام يحث على تغيير مستمر وفعال وإيجابي؛ إن التخطيط لهذا الأمر ومتابعة إجراءات وقواعد التنفيذ تساهم في نجاح إدخال البطاقة في الشركة و المطلوب ان تصبح بطاقة الاداء المتوازن جزء فعال من نظام الإدارة الاستراتيجية في الشركة وليس مجرد مؤشرات متكاملة لقياس الأداء¹.

¹ وائل محمد صبحي ادريس، طاهر محسن منصور الغالي، توجيه الأداء الاستراتيجي: الرصف والمحاذاه-سلسلة إدارة الأداء الاستراتيجي-، مرجع سبق ذكره، ص.88.

المبحث الثاني: دمج البعد الاجتماعي والمجتمعي والبيئي في بطاقة الاداء المتوازن

بطاقة الاداء المتوازن بمناظيرها الاربعة التي تعرضنا لها في العنصر السابق انتقدت من طرف العديد من الباحثين، وهذا بسبب نقصها لجانب مهم ، هذا الجانب الذي اصبحت عملية قياسها وتقييمه في وقتنا الراهن جد ضرورية ان لم نقل الزامية على المؤسسات الاقتصادية، وهو يتمثل في الجانب الاجتماعي والمجتمعي والبيئي، وهكذا تصبح بطاقة الاداء المتوازن اداة لقياس وتقييم الاداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية. ومن خلال العناصر التالية سنتطرق الى كيف تطورت المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية؟ وكيف اصبحت تهتم بالتنمية المستدامة؟ وما علاقة هذين المصطلحين ببعضهما؟ وفي الاخير كيف يمكن دمج هذا الجانب في بطاقة الاداء المتوازن.

المطلب الاول: المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية

تعتبر المسؤولية الاجتماعية للشركات مركز اهتمام في المجتمعات المتقدمة لا سيما في ظل اشتداد المنافسة بين الشركات ووجود جمعيات حماية المستهلك واتحادات العمال والتشريعات الحكومية التي تدعو الى تحمل الشركات لمسؤوليتها الاجتماعية، وأصبح التقرير عن نتائج الاداء الاجتماعي للشركة يعتبر أحد التقارير المستخدمة لتبيان مدى وفاء تلك الشركات لمسؤوليتها الاجتماعية¹.

كما وأصبح موضوع المسؤولية الاجتماعية من أهم الموضوعات التي باتت تشغل فكر الإدارة العربية هي الأخرى، ذلك أن المسؤولية الاجتماعية في المجتمعات المسلمة لها دلالات مختلفة، حيث تعتبر ذات أهمية كبيرة وذلك لكونها منبثقة من التعاليم الإسلامية من ناحية والإيمان بضرورة التعاون بين أفراد المجتمع في سبيل تحقيق المصالح العامة من ناحية أخرى².

المؤسسة يربطها مع المجتمع علاقتان اساسيتان، الأولى متأتية عن إنتاجها السلع والخدمات وتقديمها الى المجتمع، والثانية تتمثل بآثار العمليات الإنتاجية على المجتمع، مثل التلوث والحوادث وغيرها...³؛ ومفهوم

¹ سعيد مخلد النعيمات، فارس جميل حسين، "دور محاسبة المسؤولية الاجتماعية ومدى تطبيقها على قطاع البنوك التجارية في الأردن"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العراق، العدد 28، 2011، ص 313.

² خالد خلف سالم الزريقات، "أثر التوجه الاستراتيجي في تحقيق المسؤولية الاجتماعية-دراسة تطبيقية في المصارف التجارية الأردنية-"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العراق، العدد 31، 2012، ص 294.

³ مجيد عبد الحسين هاتف، "إدراك المسؤولية الاجتماعية للشركات الصناعية العراقية والإفصاح عنها في التقارير المالية الخارجية-دراسة ميدانية-"، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة القادسية، العراق، المجلد 08، العدد 04، 2006، ص 173.

المسؤولية الاجتماعية تشكل بداية من أن المؤسسة تكون مسؤولة اجتماعيا وذلك بتقديمها المنتجات والخدمات التي يحتاجها المجتمع، ليشمل هذا المفهوم فيما بعد مجالات أخرى متمثلة في حقوق العمال، أخلاقيات الشركة، علاقتها مع: المجتمع والمحيط، وحقوق الإنسان...¹.

من المتفق عليه أن المؤسسات التجارية والاقتصادية والمالية الوطنية والدولية، على حد سواء، ليست بمؤسسات خيرية وأن هاجسها الأول تحقيق أكبر عائد من الربح على أصحابها، ومن هنا تبلورت فكرة وجوب تذكير المؤسسات بمسؤولياتها الاجتماعية والأخلاقية حتى لا يكون تحقيق الربح عائداً عن أمور غير مقبولة أخلاقياً أو قانونياً كتشغيل الأطفال والإخلال بالمساواة في الأجور وظروف وشروط العمل، والحرمان من الحقوق الأساسية للفرد؛ علاوة على ذلك فإن الدور الرئيسي الذي تلعبه الشركات كونها المصدر الرئيسي للثروة والتحديث وتوليد فرص العمل يحتم عليها القيام بواجباتها الاجتماعية وفقاً للمفاهيم الحديثة، كما أن التطورات الاقتصادية والاجتماعية والبيئية في عصر يتسم بالتغير السريع تحتم عليها ذلك أيضاً.²

ولقد وردت عدة تعاريف للمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات، تختلف باختلاف وجهات النظر، كما تختلف من صناعة الى أخرى، وليس هناك معيار او مؤشر محدد تعتمده المؤسسة. حيث عرفها المرصد الفرنسي ORSE على أنها: "تجنيد كل طاقات المؤسسة كي تساهم بشكل ايجابي إلى جانب كل الفاعلين العموميين في التنمية المستدامة ويكون ذلك بإدماج الأبعاد الاقتصادية والاجتماعية والبيئية في أنشطتهم وهذا حتى تصبح متوائمة مع أهداف التنمية المستدامة".³

ان مقتضى هذه المسؤولية لا يتجاوز مجرد مبادرات اختيارية تقوم بها المؤسسات بإرادتها المنفردة اتجاه المجتمع، وفي هذا الإطار تتعدى تلك المسؤولية او الواجبات إطار التقيد بما هو مسموح قانونياً، الى العمل الطوعي من أجل تحسين نوعية الحياة لعمالها وعائلاتهم والمجتمع المحلي الذي تعمل فيه والمجتمع عموماً؛⁴

¹ ابن سالم عامر، بلخضر محمد العربي، " تحليل طبيعة العلاقة بين المسؤولية الاجتماعية للشركات والربحية"، مقال منشور على الموقع: <http://kt-b.com>، تاريخ الاطلاع: 2015/10/20.

² رقية عيران، "المسؤولية الاجتماعية للشركات بين الواجب الوطني الاجتماعي والمبادرات الطوعية"، مقال منشور على الموقع: <http://www.csrna.net/>، تاريخ الاطلاع: 2015/10/20.

³ العايب عبد الرحمن، مرجع سبق ذكره، ص 50.

⁴ خالد خلف سالم الزريقات، مرجع سبق ذكره، ص.295.

فطبق النصوص القانونية يعتبر مسؤولية اجتماعية في حدودها الدنيا لأن خرقها يضع المؤسسة أمام مساءلة قانونية، وكلما أرادت أن تكون ذات توجه اجتماعي كلما زادت مبادراتها الطوعية¹.

ومنه يمكن اقتراح التعريف المختصر التالي للمسؤولية الاجتماعية للمؤسسات مفاده أن هذه الأخيرة هي المسؤولية التي تتحملها المؤسسات، يكون حددها الأدنى الاكتفاء بتطبيق القوانين والتشريعات المحلية والدولية البيئية والاجتماعية وأقصاها القيام بمبادرات اختيارية من أجل إدماج الأهداف الاجتماعية والبيئية ضمن أهداف المؤسسة المرغوب تحقيقها.

ويشير طارق الراشي من خلال بحثه في هذا المجال ان المسؤولية الاجتماعية تتجسد في ثلاثة مسؤوليات أساسية هي: مسؤولية اتجاه المالكين ولحملة الأسهم تتمثل في تحقيق الأرباح، ومسؤولية اتجاه أصحاب المصالح التي تركز على ضرورة الاهتمام بتلبية أهداف الأطراف ذات المصلحة من مستهلكين وعمال وموردين وموزعين... وغيرهم، ومسؤولية أخيرة انتشرت خاصة في السنوات الأخيرة وتشير إلى ضرورة التزام الشركة بالمسؤولية اتجاه المجتمع والبيئة بشكل عام، وذلك من خلال الاهتمام بما تطرحه الجماعات الضاغطة ذات العلاقة (جماعات الضغط الخضراء)، والتي تنادي بتعزيز السلوكيات الإيجابية اتجاه المجتمع والبيئة؛ وعليه فالمسؤولية الاجتماعية للشركة تحمل في مضمونها بعدين أساسيين، الأول هو البعد الداخلي الذي يركز على الأداء الاجتماعي المسؤول اتجاه العمال ومن هم داخل الشركة، أما الثاني المتمثل في البعد الخارجي يركز على الدور الاجتماعي والمبادرات التي تتبناها الشركة اتجاه المجتمع والبيئة الخارجية ككل².

بينما يرى الباحث Carroll أن المسؤولية الاجتماعية لها أربعة أبعاد رئيسية تتمثل في: البعد الاقتصادي (المسؤولية الاقتصادية)، البعد القانوني (المسؤولية القانونية)، البعد الخيري (المسؤولية الخيرية)، البعد الأخلاقي (المسؤولية الأخلاقية)³.

¹ العايب عبد الرحمن، مرجع سبق ذكره، ص.52.

² طارق راشي، " دور تبني مقاربة المسؤولية الاجتماعية في خلق وتدعيم ريادة وتنافسية منظمات الاعمال"، المؤتمر العلمي العالمي التاسع للاقتصاد والتمويل الإسلامي المنظم حول النمو والعدالة والاستقرار من منظور إسلامي، تركيا، 10/9 سبتمبر 2013، ص. 08.

³ عبد الغفور دادن، حفصي رشيد، "المؤسسة بين تحقيق التنافسية ومحددات المسؤولية الاجتماعية والبيئية"، الملتقى الدولي حول: سلوك المؤسسة الاقتصادية في ظل رهانات التنمية المستدامة والعدالة الاجتماعية، جامعة قاصدي مراح-ورقلة-، الجزائر، 20/ 21 نوفمبر 2012، ص 406.

ولقد وضعت الشركة الكندية الأمريكية Focal على موقعها الإلكتروني www.focal.ca الفوائد التي من الممكن أن تحققها المسؤولية الاجتماعية للشركات والداعمة لمركزها وقدرتها التنافسية، وهي كما يلي:

- تحقيق إنتاجية عالية للعمال؛
- ولاء أكبر للزبائن والموردين؛
- رضا عالي للمستهلكين؛
- انخفاض عدد الدعوى القضائية؛
- تحسين سمعة الشركة وزيادة مبيعاتها؛
- ارتفاع قيمة أسهم الشركة، مما يعود ذلك على المساهمين؛
- تعزيز الحقوق الأساسية (الصحة، التعليم، حقوق العاملين... وغيرها)؛
- تحسين العلاقة مع أصحاب المصالح؛
- تحقيق التكيف المستمر مع البيئة¹.

ومن بين الجهود الدولية في مجال المسؤولية الاجتماعية هو اصدار المنظمة العالمية للتقييس مواصفة الأيزو ISO 26000 وهي مواصفة إرشادية معنية بالمسؤولية الاجتماعية، والهدف منها هو مساعدة كافة أنواع المؤسسات في القطاعين العام والخاص على دراسة تطبيق مواصفة الأيزو 26000 بوصفها طريقة لتحقيق مزايا العمل في بيئة تتسم بمراعاة المسؤولية الاجتماعية، ومما هو جدير بالذكر أن مواصفة أيزو 26000 هي التوجيهات المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية وليس الغرض منها الحصول على شهادة مقابل تطبيقه، ولكن عندما يتم إنشاء النظام وتطبيقه، فإنه من الممكن اعتماده من شركة المستشارون العالميون كدليل على أن النظام قد تم إنشاؤه وتطبيقه ويمثل لمتطلبات مواصفة أيزو 26000 .

¹ طارق راشي، مرجع سبق ذكره، ص.16.

مؤشرات الأداء الاجتماعي والمجتمعي والبيئي:

هناك أربعة جوانب أساسية يتم من خلالها قياس وتقييم المسؤولية الاجتماعية¹:

• **مؤشر الأداء الاجتماعي للعمال بالشركة:** ويشمل جميع تكاليف الأداء بخلاف الأجر الأساسي الذي تقدمه المؤسسة للعمال فيها بغض النظر عن مواقعهم التنظيمية أو نوع أو طبيعة أعمالهم، وهي تخص كل ما تقوم به الشركة للحفاظ على العمال من توفير العوامل اللازمة للعمل في امان و الاهتمام بحالتهم الصحية و تدريبهم و تحسين وضعهم الثقافي و الاهتمام بمستقبلهم عند انتهاء فترة خدماتهم و ما إلى ذلك، من أجل تعميق حالة الولاء و انتماء العمال.

• **مؤشر الأداء الاجتماعي لحماية البيئة:** و يشمل كافة تكاليف الأداء الاجتماعي المضحي بها لحماية أفراد المجتمع المحيط الذي تعمل الشركة داخل نطاقه الجغرافي، حيث تحاول جاهدة رد الأضرار عن البيئة المحيطة و المتولدة من أنشطتها الصناعية، وهذه تشمل على تكاليف حماية تلوث الهواء و البيئة البحرية و المزروعات والأعشاب الطبيعية و تلوث المياه و ما إلى ذلك.

• **مؤشر الأداء الاجتماعي للمجتمع:** و يتضمن كافة تكاليف الأداء التي تهدف إلى إسهامات الشركة في خدمة المجتمع مشتملة بذلك على التبرعات و المساهمات للمؤسسات التعليمية و الثقافية و الرياضية و الخيرية ثم تكاليف الإسهامات في برامج التعليم و التدريب الاجتماعي و مشاريع التوعية الاجتماعية.

• **مؤشر الأداء الاجتماعي لتطوير الإنتاج:** وتشمل كافة تكاليف الأداء التي تنصب في خدمة المستهلكين حيث تتضمن تكاليف الرقابة على جودة الانتاج و تكاليف البحث و التطوير ثم تكاليف ضمانات المتابعة ما بعد البيع و تدريب و تطوير العمال و غيرها من الخدمات التي تحقق حالة الرضا عن المنافع المتأتية من المنتجات و الخدمات المقدمة إلى المستهلكين.

وسنعرض من خلال الجدول الموالي اهم المؤشرات التي تخص الجانب الاجتماعي، المجتمعي والبيئي، مع العلم أن هذه المؤشرات يختلف تطبيقها ودرجة أهميتها من شركة لأخرى وهذا حسب طبيعة نشاطها، ويجب التنويه ان المراجع باللغة الاجنبية تفرق بين ما هو اجتماعي social، ومجتمعي sociétal بينما المراجع باللغة العربية في الغالب تضعهما تحت تسمية واحدة وهي مؤشرات اجتماعية:

¹ مقدم وهيبة، "دور المسؤولية الاجتماعية لمنشآت الأعمال في دعم نظم الإدارة البيئية لتحقيق التنمية المستدامة"، ص.17،

مقال منشور على الموقع: <http://iefpedia.com> ، تاريخ الاطلاع: 2014/09/12.

الجدول (09): مؤشرات الأداء الاجتماعي والمجتمعي والبيئي

المؤشرات البيئية	المؤشرات المجتمعية	المؤشرات الاجتماعية (المتعلقة بالعمال وظروف العمل)
- انبعاثات CO₂ المباشرة والمتعلقة ب: * استهلاك الغاز. * زيت الوقود. * التنقلات المهنية عن طريق المركبات الارضية للشركة. - انبعاثات CO₂ غير المباشرة والمتعلقة باستهلاك: * الكهرباء. * الحرارة. * المياه المبردة. - انبعاثات اخرى ل CO₂ للتنقلات المهنية عبر الطائرات، القطارات والمركبات الارضية المستأجرة من طرف الشركة.	- عدد ايام المهمات التي تم تنفيذها من اجل الصحة والسلامة المهنية. - عدد الأشخاص الداخليين الذين استفادوا من: وعي، معلومات أو تكوين في الوقاية والأمن. - عدد الأشخاص الخارجيين الذين استفادوا من: وعي، معلومات أو تكوين في الوقاية والامن. - عدد المتربين الذين تم تكوينهم في طرق الحماية والوقاية. - المبالغ المصروفة على مهمات الصحة والسلامة المهنية. - المبالغ المخصصة للوقاية من: * مكافحة الامراض النادرة. * الحماية من الامراض غير النادرة.	- العدد الكلي للعمال. - توزيع العمال الى: ذكر / أنثى. - نسبة النساء: غير الاطارات، الاطارات، الاطارات العامة. - التوزيع حسب الاعمار: أقل من 30 سنة، ما بين 30 الى 49 سنة، أكثر من 50 سنة. - عدد الموظفين في السنة. - عدد الموظفين الحاصلين على شهادة: الدكتوراه، الماجستير، مهندس، ماستر، ليسانس، تقني سامي، اقل من ذلك. - الوقت الاسبوعي للعمل. - ساعات الغياب. - عدد حوادث العمل. - معدل تكرار حوادث العمل. - معدل حوادث العمل الخطيرة. - عدد الساعات المخصصة لتكوين العمال. - عدد العمال المستفيدين من التكوين. - اجمالي مصاريف التكوين. - عدد الموظفين المستفيدين من ترقية خلال السنة. - عدد العمال المعوقين. - معدل العمال المعوقين بالنسبة لإجمالي العمال.

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على الموقع: <http://www.corporate.groupama.com>، تاريخ

الاطلاع، 2015/08/15

المطلب الثاني: التنمية المستدامة

ان مفهوم التنمية¹ ارتبط في البداية بالجمال الاقتصادي، ليرتبط فيما بعد بمجالات أخرى، وفيما يلي سنعرض جدولاً يلخص أهم التطورات التي مر بها مفهوم التنمية وصولاً إلى مفهوم التنمية المستدامة²:

الجدول (10): تطور مفهوم التنمية

المراحل	الفترة	مفهوم التنمية
1	نهاية الحرب العالمية الثانية إلى منتصف ستينيات القرن العشرين	التنمية = النمو الاقتصادي
2	منتصف الستينيات إلى منتصف سبعينيات القرن العشرين	التنمية = النمو الاقتصادي + التوزيع العادل
3	منتصف السبعينيات إلى ثمانينيات القرن العشرين	التنمية الشاملة = الاهتمام بجميع الجوانب الاقتصادية والاجتماعية
4	منذ سنة 1990 وحتى وقتنا الحاضر	التنمية البشرية = تحقيق مستوى حياة كريمة وصحية للسكان
5	منذ قمة الأرض سنة 1992	التنمية المستدامة = النمو الاقتصادي + التوزيع العادل للنمو الاقتصادي + الاهتمام بجميع جوانب الحياة الاقتصادية والاجتماعية والبيئية

المصدر: ناصر مراد، "التنمية المستدامة وتحدياتها في الجزائر"، مجلة التواصل، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، العدد 26، جوان 2010، ص.135.

¹ أول من استعمل مصطلح التنمية هو Eugene Staly عام 1889 واقترح خطة لتنمية العالم.

² التنمية المستدامة مصطلح مكون من مفردتين، الأولى هي التنمية وتعني: تحقيق زيادة سريعة وتراكمية ودائمة في مجال ما خلال فترة معينة، والثانية هي الاستدامة وتعني: ضمان ألا يقل الاستهلاك مع مرور الزمن؛ والبوادر الأولى لمفهوم التنمية المستدامة وتأسيسها نظرياً يعود إلى كل من الباحث الباكستاني محبوب الحق والباحث الهندي Amartya Kumar Sen وذلك خلال المدة التي كانا يعملان فيها في الأمم المتحدة في إطار البرنامج الانمائي للأمم المتحدة، فالتنمية بالنسبة إليهما هي تنمية اقتصادية-اجتماعية لا اقتصادية فحسب، تجعل الانسان منطلقها وغايتها؛ ويعود أول استخدام لمصطلح التنمية المستدامة لناشطين في منظمة غير حكومية سنة 1980 تدعى بـ world Wild life fund، أما استخدام هذا المصطلح بشكل رسمي يعود لرئيسة الترويج Gro Harlem Brundtland سنة 1987 في تقرير مستقبلنا المشترك-اللجنة العالمية للتنمية والبيئة-للتعبير عن السعي لتحقيق نوع من العدالة والمساواة بين الأجيال الحالية والمستقبلية. كما ان التنمية المستدامة لم يقتصر البحث فيها على الاقتصاديين فقط، بل تناولها أيضاً البيولوجيون والجيولوجيون والإيكولوجيون وعلماء الطبيعة، بالإضافة الى علماء الاجتماع والسياسة والمهتمون بقضايا السكان وقضايا المرأة والمهتمون بالصحة.

وقد عرفت اللجنة العالمية للتنمية والبيئة التنمية المستدامة على أنها: " تلك التنمية التي تلبي احتياجات الحاضر دون الإخلال بقدرة الأجيال القادمة على تلبية احتياجاتها"¹.

وحسبما جاء في قمة ريو² فإن حماية البيئة والتنمية الاقتصادية والاجتماعية أموراً لا بد منها لتحقيق التنمية المستدامة، لذلك نجد أن هذه الأخيرة تركز على ثلاثة أبعاد أساسية هي: بعد بيئي، بعد اجتماعي وبعد اقتصادي³. كما أن تحقيق التنمية المستدامة يتطلب الالتزام بشروط ثلاثة تتمثل في⁴:

- الشرط الأول: ترشيد استخدام الموارد غير المتجددة، فرصتنا منها محدود وأحياناً غير معروف وحسن استخدامه واجب.
- الشرط الثاني: عدم تجاوز قدرة الموارد المتجددة سواء كانت نباتية أو حيوانية أو مائية على تجديد نفسها حتى لا تندثر وتنفى إلى غير رجعة.
- الشرط الثالث: عدم تجاوز قدرة النظام البيئي على هضم المخلفات التي تقذف بها فيه، حتى لا يتلوث تلوثاً يضر بالإنسان والحيوان على حد سواء.

البيئة كعنصر هام من عناصر التنمية المستدامة:

عرفت البيئة⁵ في معجم العلوم الاجتماعية للبيئة على أنها العوامل الخارجية التي يستجيب لها الفرد أو المجتمع بأسره، استجابة فعلية أو استجابة احتمالية، وذلك كالعوامل الجغرافية والمناخية... والعوامل الثقافية التي تسود المجتمع والتي تؤثر على الأفراد؛ وقد أورد إعلان ستوكهولم (تقرير اللجنة العالمية للتنمية والبيئة) تعريفاً موجزاً للبيئة على أنها كل شيء يحيط بالإنسان⁶.

¹ عماري عمار، "إشكالية التنمية المستدامة وأبعادها"، الملتقى العلمي الدولي حول التنمية المستدامة والكفاءة الاستخدامية للموارد المتاحة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس - سطيف -، الجزائر، 08/07 أفريل 2008، ص. 04.

² قمة ريو أو قمة الأرض هي قمة نظمتها الأمم المتحدة بريو دي جانيرو بالبرازيل من أجل البيئة والتقدم، وكان ذلك في جوان 1992.

³ ريدة ديب، سليمان منها، "التخطيط من أجل التنمية المستدامة"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الهندسية، سوريا، المجلد 25، العدد 01، 2009، ص. 490، 491.

⁴ قاسم محارب عبد العزيز، الاقتصاد البيئي - مقوماته وتقنياته -، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2011، ص. 69.

⁵ البيئة لغة تعني المنزل، من الفعل بؤ وتبؤ أي نزل وأقام، وفي القرآن الكريم (أن تبوءا لقومكما بمصر بيوتا) سورة يونس 87. وعلم البيئة *écologie* يعني علم دراسة المنزل أو علم دراسة أماكن معيشة الكائنات الحية وكل ما يحيط بها، وكلمة *ecology* مكونة من مقطعين يونانيين هما *oikos* وتعني مكان المعيشة و *logos* وتعني الدراسة، أما علم البيئة فيعرف على أنه فرع من علم الأحياء الذي يدرس أسلوب معيشة الكائنات الحية وخاصة علاقتها ببيئتها.

⁶ حمدي صالح نادية، الإدارة البيئية - المبادئ والممارسات -، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2003، ص. 05.

ويعتبر النظام البيئي نظام كبير الحجم كثير التعقيد متنوع المكونات محكم العلاقات تجري عناصره في انساق وسلاسل محبوكة الحلقات وكل حلقة مرتبطة بأخرى والتفاعل فيما بينهم بارع والخصيلة وحدة متكاملة يحرص الجزء فيها على الكل ولا عجب فهو من صنع الخالق عز وجل؛ فالنظام البيئي هو مجموعة من العناصر التي تتكامل وتتفاعل بشكل منتظم لتشكل وحدة كاملة¹.

البيئة في الإسلام:

لقد وردت في القرآن الكريم اشارات إلى تسخير الله عز وجل للبيئة بمختلف عناصرها لخدمة الانسان، ومن الاشارات القرآنية نجد قوله تعالى:

"واذكروا إذ جعلكم خلفاء من بعد عاد وبوأكم في الأرض تتخذون من سهولها قصورا وتنحتون من الجبال بيوتا فاذكروا آلاء الله ولا تعتوا مفسدين" (الأعراف74)

"الذي جعل لكم الأرض فراشا والسماء بناء" (البقرة22)

"وأنزّلنا الحديد فيه بأس شديد" (الحديد 25)

"وجعلنا من الماء كل شيء حي" (الأنبياء 30)

"وجعلنا السماء سقفا محفوظا" (الأنبياء32)

"ألم تر أن الله سخر لكم ما في الأرض والفلك تجري في البحر بأمره ويمسك السماء أن تقع على الأرض إلا بإذنه" (الحج 65)

"وجعلنا سراجا وهجا" (النبا 13)

"وأرسلنا الرياح فأنزلنا من السماء ماء فأسقيناكموه" (الحجر22)

وكلها اشارات تبين أن هذه العناصر البيئية التي سخرت في مجموعها لخدمة البشرية لا يجب أن تدمر ولا أن تستغل بطريقة غير رشيدة، بل على الانسان أن يستغلها لخدمته وخدمة غيره دون أن يلحق الضرر بعناصرها².

¹ نجم العزاوي، عبد الله حكمت النصار، إدارة البيئة -نظم ومتطلبات وتطبيقات iso 14000-، الطبعة الاولى، دار المسيرة، الأردن، 2007، ص.95.

² مسدور فارس، "أهمية تدخل الحكومات في حماية البيئة من خلال الجباية البيئية"، مجلة الباحث، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرياح -ورقلة-، الجزائر، العدد 07، 2010، ص.346.345.

علاقة البيئة بالتنمية المستدامة:

اهتم مؤتمر ستوكهولم بالعلاقة بين البيئة والتنمية¹، حيث ساد اقتناع عام بأن مشكلات البيئة والتنمية متداخلة لا يمكن فصلها عن بعضها البعض، وعلى أساس هذا التداخل والترابط بني مفهوم التنمية المستدامة، فعلى الصعيد البيئي فالتنمية المستدامة هي الاستخدام الأمثل للأراضي الزراعية والموارد المائية مما يؤدي إلى مضاعفة المساحة الخضراء.

ومن بين الجهود الدولية في مجال حماية البيئة تم اصدار سلسلة مواصفات قياسية لحماية البيئة من طرف المنظمة الدولية للتقييس وهي: سلسلة المواصفة القياسية **ISO 14000** لأنظمة ادارة البيئة: حيث تحدد هذه المواصفة متطلبات اصدار الشهادة واعلان نظام الادارة البيئية في الشركة، ويعطي التوافق مع المقاييس وضعا تنافسيا للشركات المصدرة والهدف الاساسي من سلسلة ISO 14000 هو تشجيع تبني ادارة بيئية اكثر فعالية وكفاءة ومرونة في هذه الشركات حتى تصبح جزءا من نظامها².

¹ اتحاد الحياة البرية القومي الامريكي عمل بالتعاون مع الشركات والمجموعات الصناعية على اصدار تقرير يحدد العلاقة بين البيئة والتنمية المستدامة حيث يرى التنمية المستدامة من منظور الأمن ويحدد ثلاث أنواع للأمن البيئي باعتبارها وثيقة الصلة بالتنمية المستدامة هذه الأنواع هي: الأمن البيئي: يعني القدرة على الاعتماد على استمرارية عمل الأنظمة الطبيعية؛ الأمن المتصل بالموارد: يقصد بها الثقة بأن الغذاء والطاقة والمواد الخام والمستلزمات الأخرى للإنسانية سوف تكون متوافرة بالكميات المطلوبة وتكلفة معقولة؛ الأمن الاجتماعي والاقتصادي: هو وضع لا يكون فيه البشر عاجزين عن النمو والتطور بسبب البطالة وارتفاع معدلات الجريمة ومظاهر عدم المساواة في الدخل والثروة والأمية والتهديدات الصحية وهو ضروري لتحقيق الأمن البيئي والأمن المتصل بالموارد.

² www.abahe.co.uk, Arab British Academy for Higher Education, Consulted the: 20/10/2015.

المطلب الثالث: التداخل بين مفهومي المسؤولية الاجتماعية والتنمية المستدامة

لقد أصبحت المسؤولية الاجتماعية في الوقت الراهن مفروضة على الشركات وباتت مؤشرا هاما في تنافسيتها ومتغيرا هاما من متغيرات التنمية المستدامة لذا توجب على الشركات التغيير في نمط تسييرها لصالح الاعتبارات الاجتماعية¹، وتختلف عن التنمية في كونها أشد تدخلا وأكثر تعقيدا، وخاصة فيما يتعلق بما هو طبيعي وما هو اجتماعي في التنمية².

كما أنه من خلال قياس مدى تطبيق الشركات للمسؤولية الاجتماعية في بلد ما يمكن معرفة مدى مساهمتها في تحقيق التنمية المستدامة، حيث تبين من خلال عدة دراسات أكاديمية أهمية تسخير المسؤولية الاجتماعية في الشركات كأداة لدعم انظمة الإدارة البيئية و تحقيق التنمية المستدامة، فالمفهومان متكاملان غاية التكامل؛ وهذين المفهومين قريبين جدا فالمسؤولية الاجتماعية تعني دمج الاهتمامات الاجتماعية والبيئية في النشاطات التجارية والثاني يعني التوفيق بين الجوانب الاقتصادية والاجتماعية و البيئية، فلو لاحظنا مجال تطبيق المسؤولية الاجتماعية و الذي يشمل العناصر التالية³:

- احترام البيئة: مكافحة التلوث، إدارة الفضلات، الاستغلال العقلاني للمواد الأولية؛
- الأمان عند عملية الإنتاج و تحقيق الأمان في خصائص المنتوجات؛
- إثراء الحوار الاجتماعي، تكافؤ الفرص، تحسين ظروف العمل، أنظمة الأجور، التكوين المهني.....؛
- احترام حقوق الإنسان: في أماكن العمل، احترام القوانين الدولية لحقوق العامل، مكافحة عمل الأطفال....،
- الالتزام بأخلاقيات الإدارة: مكافحة الرشوة و تبييض الأموال،
- الاندماج في المجتمع من خلال التنمية المحلية؛
- التحاور مع أصحاب المصالح؛
- الانضمام الى المقاييس العالمية للبيئة مثل Iso 14000 ، المعايير الاجتماعية...؛

¹ لخديمي عبد الحميد، أولاد حيمودة عبد اللطيف ، "مؤشرات التنمية المستدامة والأداء الاجتماعي لمنظمات الاعمال"، الملتقى الدولي الثالث حول منظمات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة بشار، الجزائر، 16/15 فيفري 2012، ص.12.

² محي الدين حمادي، حدود التنمية المستدامة في الاستجابة لتحديات الحاضر والمستقبل-دراسة حالة الجزائر-، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2009، ص 77.

³ مقدم وهيبة، مرجع سبق ذكره، ص.22.01.

ونلاحظ أن نفس العناصر تقريبا أو بعضا منها التي تشملها المسؤولية الاجتماعية نراها مطروحة في المفاهيم المتعلقة بالتنمية المستدامة فالمفهومين متكاملان لا متعارضان و كلاهما يخدم الآخر. الا أن مفهوم التنمية المستدامة هو مفهوم على مستوى الاقتصاد الكلي في حين أن المسؤولية الاجتماعية له علاقة مباشرة بالاقتصاد الجزئي لكن هناك علاقة تكاملية بينهما.

المطلب الرابع: بطاقة الاداء المتوازن المستدام

لاقت بطاقة الأداء المتوازن بمناظيرها الأربعة عدة انتقادات نتيجة تجاهلها لقياس الأداء الاجتماعي والبيئي؛ ونتيجة لهذا تم ادخال تعديل على البطاقة، حيث تم إضافة بعد خامس وهو البعد المجتمعي للأبعاد السابقة وأصبحت البطاقة تسمى بطاقة الأداء المتوازن المستدامة.

ولقد حاول الكثير من الباحثين جعل بطاقة الأداء المتوازن التي اقترحها كل من Kaplan & Norton أداة تستعمل في تطبيق استراتيجيات المسؤولية الاجتماعية للشركات او بعبارة أخرى جعلها أداة لقياس الأداء الشامل للمؤسسة ، ومن هؤلاء الباحثين هناك Bieker سنة 2001 و Figge سنة 2002 و Zingales سنة 2004 ؛ وعلى الرغم من اتفاق الباحثين الثلاثة على التسمية المذكورة أعلاه، إلا أنهم لم يتفقوا على الكيفية التي يتم بها إدماج الأبعاد البيئية والاجتماعية ضمن بطاقة الأداء المتوازن الأصلية¹، في هذا المجال يمكن التفرقة بين ثلاثة طرق مختلفة في عرض بطاقة الأداء المتوازن المستدام، وهي:

- 1- دمج مقاييس الأداء البيئي والاجتماعي في المناظير الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن.
- 2- إضافة منظور خامس يأخذ الأداء البيئي والاجتماعي بعين الاعتبار.
- 3- تكوين بطاقة خاصة بالأداء البيئي والاجتماعي².

ويرى Johnson أنه يمكن استخدام بطاقة الأداء المتوازن في اختيار وتطوير مؤشرات الأداء البيئي والاجتماعي بحيث تدخل ضمن محتوى الأهداف الاستراتيجية للشركة، ولخلق حوافز للتحسين المستقبلي لتلك المؤشرات على المدى الطويل يجب تطوير المقاييس القائدة التي يمكن تتبعها بسهولة في الاجل القصير؛ حيث تعد بطاقة الأداء المتوازن إطار قوي لإدارة وتقييم كلا من الأمور البيئية والاجتماعية بالإضافة للاقتصادية، ودمج المسائل البيئية والاجتماعية في استراتيجية الشركة، فهي اداة تربط بين

¹ العايب عبد الرحمن، مرجع سبق ذكره، ص. 197.

² سحر طلال إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص. 364.

استراتيجية الشركة والتنمية المستدامة من اجل تمكين المؤسسات من خلق القيمة بشكل مستدام على المدى الطويل.

الطرق الممكنة لإدماج البعد البيئي والاجتماعي في بطاقة الاداء المتوازن:

اتفقت العديد من الآراء على أن هناك خمسة طرق ممكنة لدمج المسائل البيئية والاجتماعية في بطاقة الأداء المتوازن المستدام وهي¹:

● بطاقة الأداء المتوازن الجزئية:

بإدخال واحد أو اثنين من مؤشرات الاستدامة في بعض الأبعاد المختارة بعناية من بطاقة الأداء المتوازن التقليدية والتي تكون معرضة أكثر لأموال الاستدامة، وذلك النوع قادر على زيادة دمج الإدارة المستدامة ولكن تأثيره محدود من الناحية العملية.

● بطاقة الأداء المتوازن العرضية:

يتم إدخال المؤشرات البيئية والاجتماعية في الأبعاد الأربعة للبطاقة، وتركز على الأمور المستدامة الممكنة أو المحركة للقيمة من أجل النجاح في المستقبل، وذلك المدخل يزيد من تكامل استدامة الإدارة ويتم دمج الأمور البيئية كمؤشرات قائدة / مستقبلية.

● بطاقة الأداء المتوازن المستدام ذات البعد المضاف:

يتم إضافة بعد خامس بالاستدامة البيئية والاجتماعية إلى الأبعاد الأربعة للبطاقة، وذلك الحل يطور حالة الاستدامة في الشركة ومن الممكن تطبيقه في الشركات المعرضة بدرجة كبيرة لأموال الاستدامة.

● بطاقة الأداء المتوازن المستدام الكلية:

وفيها يتم ربط البعد المستدام الخامس بالمؤشرات المستقبلية الخاصة بالأبعاد الأربعة كلها ومن ثم يجعل علاقات السببية واضحة، بينما يحتفظ في نفس الوقت بالخصوصية، وهي تهدف الى الأمور البيئية والاجتماعية في كل الأبعاد مروجة لفكرة دراية الشركة بقوة الاستدامة.

¹ نادية راضي عبد الحليم، "دمج مؤشرات الأداء البيئي في بطاقة الأداء المتوازن لتفعيل دور منظمات الأعمال في التنمية المستدامة"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية-عدد خاص-، جامعة الأزهر، مصر، المجلد 21، العدد 02، 2005، ص. 25.

● بطاقة الأداء المتوازن المستدام المشاركة:

وقد يطلق عليها أيضا بطاقة الأداء للخدمات المستدامة، وهي تعني استخدام الشركة لبطاقة الأداء المستدامة في بعض أجزاء الشركة فقط، فهي تشغل لوحدة الخدمات المشاركة المسؤولة عن الاستدامة البيئية؛ وتقوم ميكانيكية بطاقة الأداء المتوازن المستدامة على تحديد الأهداف البيئية والاجتماعية وربطها ببعضها البعض عن طريق سلسلة من السبب والأثر.

وتجدر الإشارة إلى أن الأداء الاجتماعي لأي شركة أعمال لا يمكن تقييمه والحكم عليه بنظرة مجردة بمعزل عن تكاليف الأضرار التي يتحملها المجتمع نتيجة للآثار السلبية للنشاط الاقتصادي لتلك الوحدة، وبذلك ينبغي إجراء الموازنة بين ما تقدمه تلك الوحدة من أداء اجتماعي لكافة الأطراف ذات العلاقة من جانب وما لها من آثار سلبية ضارة بالبيئة المحيطة والمجتمع ككل من جانب آخر. ضمن هذا السياق فإن المشكلة الأساسية التي تعيق عملية الموازنة هي كيفية إخضاع تكاليف تلك الأضرار الاجتماعية للقياس الكمي. بمعنى آخر كيفية تحويل بعض هذه التكاليف من أضرار معنوية إلى خسائر على شكل قيم نقدية لأغراض القياس الكمي، فبعض الأضرار التي يتحملها المجتمع مثل الضوضاء أو تلوث البيئة قد تنعكس بشكل أو بآخر على زيادة تكاليف العلاج للأمراض ذات العلاقة بهذا التلوث والذي تتحمله الوحدات الصحية أو أفراد المجتمع، إلا أنه يبقى من الصعب الإيماء بشكل مباشر ودقيق عن حجم تلك الآثار¹.

وبالرغم من إدراك شركات الأعمال لأهمية البعد الاستراتيجي للإدارة البيئية والمسؤولية الاجتماعية، واتجاهها إلى تكوين نظم للإدارة البيئية واعتبار التكلفة المرتبطة بالحماية البيئية عنصرا هاما من عناصر الميزانية، إلا أن كثيرا منهم مازالوا ينظرون إلى استدامة الشركات على أنها عنصر مكلف، بالإضافة إلى وجود نقص في الأدوات المنظمة لإدارة ورقابة الجهود الهادفة للاستدامة².

¹ حارس كريم العاني، "دور المعلومات المحاسبية في قياس وتقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسات الصناعية-دراسة تطبيقية في مملكة البحرين"، المؤتمر العلمي الرابع حول استراتيجيات الأعمال في مواجهة تحديات العولمة، جامعة البحرين، مملكة البحرين، 15/ 16 مارس 2005، ص. 09.

² نادية راضي عبد الحليم، مرجع سبق ذكره، ص. 02.

المبحث الثالث: المقارنة المرجعية أداة لتقييم أداء المؤسسة الاقتصادية

إن شدة المنافسة أوجبت على الشركات اعتماد تقنيات تستطيع من خلالها تقليص فجوة الأداء بينها وبين الشركات الرائدة، ومن التقنيات التي أثبتت نجاحاً في التطبيق: المقارنة المرجعية، والتي ظهرت لتقييم الأداء وتحديد نواحي القصور بالمقارنة بالآخرين والعمل على معالجتها، وتحقيق الجودة في أدائها؛ وقد انتشر تطبيقها في العديد من الدول مثل: اليابان، الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا، فالمقارنة المرجعية هي الأداة القوية في مساندة الوحدات على تنظيم قدراتها لتطوير عملياتها، لكي تكون في القمة وحائزة على رضا الزبون¹. ومن خلال المطالب التالية سنتعرف ونشرح أكثر طريقة عمل هذه الأداة:

المطلب الاول: ماهية المقارنة المرجعية

ان فكرة المقارنة ليست بالحديثة فهي موجودة بوجود الانسان الا ان استخدامها في المؤسسات الاقتصادية له دلالات تاريخية تعود الى سنة 1810 عندما قام الصناعي الإنجليزي Francis Lowell بدراسة أفضل الأساليب المستخدمة في معامل الطحين البريطانية للوصول الى أكثر التطبيقات نجاحاً في هذا المجال، وفي سنة 1913 قام الصناعي Henry Ford بتطوير خط التجميع Assembly Line كأسلوب صناعي متميز من خلال قيامه بجولات في مواقع ذبح الأبقار في شيكاغو؛ وفي أعقاب الحرب العالمية الثانية كانت اليابان من أولى الدول التي تطبق المقارنة المرجعية على نطاق واسع في بداية الخمسينيات؛ وفي القرن الماضي عندما ركز اليابانيون جهودهم على جمع المعلومات واستقطاب الأفكار ومحركات الشركات الأمريكية في أثناء زيارتهم المكثفة التي كان الهدف منها الحصول على المعرفة وتكييف ما شاهدوه لخصوصيتهم والاستناد عليها في ابداع منتجاتهم ومبتكراتهم في نهاية الستينات وقبل ان تكون نتيجة المقارنة المرجعية موجودة في قاموس الأعمال².

ولقد أدت النتائج الإيجابية التي حققتها المقارنة المرجعية في كل من اليابان والولايات المتحدة وأوروبا الغربية الى تشجيع المؤسسات الصناعية على الأخذ بها كتقنية فعالة لإدارة وتحسين الأداء وجودة المنتجات³.

¹ فائزة إبراهيم محمود، ثائر صبري الغبان، "إمكانية اعتماد تقنية المقارنة المرجعية كاستراتيجية فعالة لتحديد احتياجات التحسين المستمر وتضييق الفجوة في أداء الوحدات الاقتصادية العراقية"، مجلة كلية التراث الجامعة، كلية التراث الجامعة، العراق، العدد 09، 2010، ص.ص. 04.03.

² مجبل دواي إسماعيل، "فاعلية المقارنة المرجعية في تقويم الأداء وإمكانية تطبيقها في الوحدات الاقتصادية العراقية غير الهادفة للربح"، مجلة التقني، هيئة التعليم التقني، المجلد 21، العدد 06، 2008، ص. 03.

³ فائزة إبراهيم محمود، ثائر صبري الغبان، مرجع سبق ذكره، ص. 03.

اشتق مصطلح المقارنة المرجعية Benchmarking من علم المساحة، إذ يستخدم المساحون منذ مئات السنين علامة ضفة -Benchmarks- بعدها نقاطاً مرجعية لمواضع محددة مسبقاً تقوم استناداً إليها النقاط الأخرى¹، ومعناها الأصلي هو المركز المعرف، ويستعمل بوصفه مساراً أو مرجعاً لأخذ المقاييس مقابلها، وهذه الكلمة نزحت الى عالم الأعمال حيث جاءت لتعني -Benchmarks- لتلقي اهتماماً كبير كأداة وأسلوب جديد يستفاد منه للنجاح والتميز².

كما تبرز اختلافات في التعبير عن هذا المصطلح، فيسميه البعض أداة، ويدعوه آخرون أسلوب، وفريق آخر يعتبره طريقة، وفريق يرى المقارنة المرجعية بأنها عملية... وعلى الرغم من هذه الفروقات اللفظية إلا أن هناك شبه اتفاق على المعنى المقصود والفائدة المتحققة من التطبيق³.

كما وترد العديد من المصطلحات للتعبير عن هذه التقنية منها: المقارنة المرجعية، القياس المقارن، القياس المرجعي، المعايرة النموذجية، القياس بالغير، المقارنات القياسية، التقييم المقارن، التفوق المقارن، المقارنة بالأفضل، المقارنات التحسينية، القياس النمطي...⁴، واعتمدنا في بحثنا على التسمية الأولى.

يعرف Krajewski المقارنة المرجعية بأنها عملية قياس مستمر لأداء المنتج أو الخدمة وتطبيقها مثلما في المؤسسات الاقتصادية المنافسة أو المؤسسات الاقتصادية الرائدة في القطاع؛ ويصف المقارنة المرجعية بأنها المعيار أو النقطة التي يتم الرجوع إليها عند قياس أي شيء أو إجراء الحكم عليه⁵.

وسنعرض من خلال ما يأتي أهم التعاريف الواردة لهذه التقنية لنبرز من خلالها أهم مزاياها:

■ عملية قياس ومقارنة العمليات الداخلية للشركة مع الشركات ذات الأداء العالي من داخل أو خارج الصناعة التي تعمل فيها⁶.

¹ إيثار عبد الهادي، "المقارنة المرجعية الاستراتيجية في صناعة الإلكترونيات"، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، العدد 54، 2005، ص. 87.

² خالد محمد بني حمدان، وآخرون، "دور إدارة المعرفة في تطبيق المقارنة المرجعية"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العراق، العدد 25، 2010، ص. 12.

³ سلمى منصور سعد، "دور المقارنة المرجعية في تطوير المناهج الدراسية لأقسام المحاسبة بالجامعات العراقية"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، الجامعة المستنصرية، العراق، المجلد 07، العدد 20، الفصل 03، 2012، ص. 192.

⁴ شهيد محمد، القياس المقارن كأداة لتطوير الأداء وتعزيز القدرة التنافسية للمؤسسات الصناعية الجزائرية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، تخصص إدارة إنتاج، جامعة الجيلالي اليباس، سيدي بلعباس، الجزائر، 2014، ص. 06.

⁵ وليد عباس جبر الدعيمي، هاشم فوزي دباس العبادي، "دور المقارنة المرجعية في تحقيق البعد التنافسي (الكلفة)"، مجلة مركز دراسات الكوفة، جامعة الكوفة، العراق، العدد 01، 2010، ص. 05.

⁶ فائزة إبراهيم محمود، ثائر صبري الغبان، مرجع سبق ذكره، ص. 17.

- عملية بحث الشركة عن نقاط القوة والضعف فيها مقارنةً بنقاط القوة والضعف لدى الشركات الرائدة في القطاع الذي تعمل فيه¹.
- عملية مستمرة ومنظمة لتحديد وتحليل وتكييف ممارسات الصناعات الأفضل التي ستقود الشركة الى الأداء المتفوق².
- فن البحث عن أسباب تفوق الشركات الأخرى في الأداء ليتم الاسترشاد بممارساتها لتحسين الأداء³.
- ممارسة قياس ومقارنة الأوجه المهمة في الشركة مع الشركات المماثلة الأخرى، وذلك من أجل إيجاد مقاييس للأداء النسبي والمساعدة في وضع أهداف جديدة واكتشاف أفكار جديدة لغرض التحسين⁴.
- العملية التي يتم من خلالها تشخيص عوامل النجاح الحاسمة في المؤسسات الاقتصادية من خلال الدراسة للتطبيقات الأفضل لمؤسسات اقتصادية أخرى (او وحدات فرعية ضمن نفس المؤسسة الاقتصادية) لغرض الوصول الى العوامل المهمة للنجاح ثم تنفيذ التحسينات على عمليات الشركة لمقابلة او مواجهة أداء المنافسين الرئيسيين⁵.
- قياس أداء الشركة مقارنة بأفضل معايير للأداء للشركات في مجالها مع بيان كيفية تحديد معايير الأفضل في الصناعة وكيفية تطبيقها لبيان مستويات الأداء ومن ثم استعمال المعلومات المستخرجة كأساس لبناء وصياغة الغايات والاستراتيجيات المختلفة⁶.
- أداة إدارية تتطلب ميول الإدارة العليا للشركة بتبني عمليات التغيير الناجحة عن محاكات المنتجين والممارسات الإدارية في تلك الشركات مع أكثر الشركات نجاحاً بغية صياغة أفكار او اعتماد تطبيقات جديدة لتحسين الأداء⁷.

¹ علي محمد ثجيل المعموري، يوسف دولاب يوسف، "تقويم الأداء الاستراتيجي باستخدام أسلوب المقارنة المرجعية"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، الجامعة المستنصرية، العراق، المجلد 09، العدد 26، 2014، ص. 116.

² خالد محمد بني حمدان، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص. 13.

³ فائزة إبراهيم محمود، ثائر صبري الغبان، مرجع سبق ذكره، ص. 19.

⁴ ميسر إبراهيم أحمد الجبوري، أحمد هاني محمد النعيمي، "بناء بيت الجودة باستخدام المقارنة المرجعية"، مجلة تنمية الرافدين، جامعة الموصل، العراق، المجلد 31، العدد 95، 2009، ص. 72.

⁵ وليد عباس جبر الدعيمي، هاشم فوزي دباس العبادي، مرجع سبق ذكره، ص. 05.

⁶ فائزة إبراهيم محمود، ثائر صبري الغبان، مرجع سبق ذكره، ص. 17.

⁷ وليد عباس جبر الدعيمي، هاشم فوزي دباس العبادي، مرجع سبق ذكره، ص. 05.

- للمقارنة المرجعية فوائد كبيرة، فهي تساعد على:
- منع النمطية وتكرار الأشياء فهي في حالة بحث دائم عن الأفكار الجديدة والأساليب الحديثة في العمل¹، وهو ما يقود الى التحسين المتسارع (المبدع)².
- انشاء نقطة مرجعية لمقاييس الاداء، "فالتركيز الخارجي لأسلوب المقارنة المرجعية يخلق مقاييس تنافسية خارجية تؤدي بالضرورة الى زيادة كفاية وفعالية وجودة مقاييس الأداء الداخلية وتجعلها أكثر تنافسية"³.
- وضع أهداف واضحة ومقاييس أداء تعكس التركيز على الزبون والفرص المتاحة أمام الشركة⁴، وهذا ما يعمل على إنشاء أهداف وغايات استراتيجية فعالة⁵.
- تخفيض تكاليف الإنتاج من خلال اللجوء الى الشركات التي تقوم بتأدية نفس المنتج و/أو الخدمة بتكلفة أقل⁶.
- معرفة مبكرة للعيوب التنافسية ومن ثم معالجتها وفق أسس علمية وعملية لتعزيز استراتيجية الشركة في تمايز المنتج⁷.
- تخفيض مدة أداء العمليات وتحسين أدائها وذلك بسبب الحصول على الأفكار الجديدة والممارسات الجيدة⁸.
- خلق القيمة من خلال خوض مجالات الابتكار والتطوير ومحاولة تطبيق الأفكار الجديدة من المؤسسات المنافسة⁹.
- تطوير قدرات ومهارات العمال عن طريق مقارنة الشركة لأداء عمالها بأفضل أداء للعمال في المؤسسات الاقتصادية الأخرى، والكشف عن أوجه القصور او الفجوة في أداء عمل معين، وهذا

¹ فائزة إبراهيم محمود، ثائر صبري الغبان، مرجع سبق ذكره، ص. 22.

² وليد عباس جبر الدعيمي، هاشم فوزي دباس العبادي، مرجع سبق ذكره، ص. 06.

³ مجبل دواي إسماعيل، مرجع سبق ذكره، ص. 04.

⁴ علاء جاسم سلمان، وآخرون، "دور المقارنة المرجعية في تحسين أداء المنظمة بالتطبيق في بنك سبأ الإسلامي وبنك التضامن الإسلامي"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العراق، العدد 40، 2014، ص. 288.

⁵ ميسر إبراهيم أحمد الجبوري، أحمد هاني محمد النعيمي، مرجع سبق ذكره، ص. 73.

⁶ فائزة إبراهيم محمود، ثائر صبري الغبان، مرجع سبق ذكره، ص. 23.

⁷ علاء جاسم سلمان، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص. 288.

⁸ مجبل دواي إسماعيل، مرجع سبق ذكره، ص. 04.

⁹ فائزة إبراهيم محمود، ثائر صبري الغبان، مرجع سبق ذكره، ص. 20.

يقتضي بأن تبني المؤسسة مجموعات عمل معينة لتدريبهم وتطوير مهاراتهم لرفع الأداء وتحسينه والقضاء على الفجوة في تطبيق العمليات¹.

- الاحتفاظ بالصدارة من خلال تمييز منتوجاتها وذلك من خلال تحديد تلك المجالات الأكثر ضرورة في تعزيز الميزة التنافسية للوحدة الاقتصادية وإجراء التحسينات الضرورية على منتجاتها².
 - الاقتداء بالغير، فهي أداة مبكرة تجعل المؤسسة متيقظة وتتابع التطورات الحاصلة في المجال الذي تعمل فيه³؛ وليس بعد ان تجد نفسها بعيدة كل البعد عما يفعله المنافسين تبدأ في اتخاذ الإجراءات والبحث عن كيفية الوصول الى ما هو عليه المنافس الآن.
- وفيما يلي جدول يوضح كيف تكون الشركة قبل وبعد استخدام تقنية المقارنة المرجعية:

الجدول (11): قبل وبعد المقارنة المرجعية

قبل المقارنة المرجعية	بعد المقارنة المرجعية
- لا يوجد إبداع	- تطبيق أفكار جديدة
- حل واحد للمشكلة	- خيارات عدة
- تركيزات داخلية	- تركيزات خارجية
- أهداف تستند الى التاريخ	- أهداف تستهدف الأداء الأفضل
- مستوى فهم منخفض للسوق	- مستوى فهم عالي للسوق
- أولويات داخلية	- أولويات زبون
- تحسينات مستجيبة	- تحسينات سباق
- تركيز على المشاكل	- تركيز على الفرص
- السيطرة الفردية	- سيطرة الممارسات الأفضل في الصناعة
- الاتجاه صوب المقاومة الأقل	- الاتجاه صوب القيمة الأفضل
- نحن جيدون	- نحتاج الى ان نكون أفضل
- إدارة بواسطة الخبرة	- إدارة بواسطة الحقائق
- تابعون صناعياً	- قادة صناعة

المصدر: إيثار عبد الهادي، مرجع سبق ذكره، ص. 93.

¹ مجبل دواي إسماعيل، مرجع سبق ذكره، ص. 04.

² صالح إبراهيم يونس، "استخدام تقنية المقارنة المرجعية في تقويم أداء القطاع السياحي بالتطبيق على عينة من فنادق بعض المحافظات العراقية"، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة البصرة، العراق، المجلد 08، العدد 32، 2013، ص. 143.

³ علاء جاسم سلمان، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص. 288.

وقد وردت العديد من الاختلافات بين الباحثين فيما اذا كانت المقارنة المرجعية من الاحسن ان تتم بين مؤسسات من نفس الصناعة أو خارج ذلك، وفي هذا المجال ترى الطالبة أنه من الأفضل استخدام نوعين من المقارنة المرجعية، الأولى مع مؤسسة منافسة رائدة في مجالها، واخرى رائدة في مجال آخر لاكتساب معارف وخبرات وتكون هي السبابة في تطوير الصناعة التي تعمل فيها.

وفي هذا الاطار يجب التنويه بأنه يجب على المؤسسات ان تقوم بنوعين من المقارنة المرجعية، النوع الأول يتم في المرحلة الأولى: التصميم، وهذا بالمقارنة مع مؤسسة رائدة في مجال آخر؛ والنوع الثاني يتم في مرحلة تقييم الأداء من خلال مقارنة أداء المؤسسة مع مؤسسة منافسة لها ورائدة في نفس المجال¹.

وحتى تصبح الشركة أحسن مما هي عليه من خلال استخدامها للمقارنة المرجعية يجب ان تقوم بالخطوات التالية :

أ-اعرف نفسك، قوتك، ومحدداتك؛

ب-شخص وافهم ما الذي تفعله الشركات القائدة في المنطقة التي تريد التفوق فيها؛

ج-استخدم أفضل المعالجات المتاحة؛

د-ركز على تلك المعالجات لخلق معالجات أفضل؛

هـ-لا توقف التحسين أبداً؛

وتشخيص عمل الشركة القائدة يكون من خلال الاجابة عن الأسئلة التالية: ماذا تعمل؟، وكيف تعمل؟، ولماذا تعمل هذا الشيء؟².

وهناك امكانيتين لحصول الشركة على المعلومات من الشريك المقارن، فإما عقد اتفاق مباشر معه بغية اجراء المقارنة وهذه الحالة تكون واقعية التطبيق اذا كانت المؤسسة الشريكة غير منافسة للمؤسسة أو خارج البلاد الذي تنشط فيها المؤسسة، او اجراء دراسات تسويقية ومسحية واستخدام الاستبيانات وآراء المستهلكين في حالة اذا كان الشريك مؤسسة منافسة لها، وتعتبر هذه الاخيرة ضرورية للمؤسسة لمعرفة مستوى ادائها مقارنة بمنافسيها وبالتالي تقييم ادائها.

¹ غسان فيصل عبد، قاسم أحمد حنظل، "تحسين الرقابة التسويقية باستخدام المقارنة المرجعية"، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة تكريت، العراق، المجلد 08، العدد 24، 2012، ص. 55.

² إيثار عبد الهادي، مرجع سبق ذكره، ص. 88.

وقد ذكر Krajewski عدد من المقاييس التي يمكن استخدامها في المقارنة المرجعية من أهمها¹: التكلفة لكل وحدة ، الخدمة الرديئة المقدمة للزبون، وقت المعالجة لكل وحدة، معدلات الاحتفاظ بالزبون، إيراد كل وحدة، العائد على الاستثمار، مستويات رضا الزبون... الخ.

كما يجب تجنب جملة من العقبات منها ما هو داخلي ومنها ما هو خارجي، ونخص بالذكر:²

- محدودية تشجيع الإدارة العليا، والبدء بالمقارنة من دون إعداد مناسب؛
- المقارنات الواسعة غير المسيطر عليها؛
- سوء التوافق بين المؤسسة والشريك أو الاختيار العشوائي له، بالإضافة الى اختيار معيار غير ملموس وصعب القياس.

المطلب الثاني: أخلاقيات المقارنة المرجعية

استخدم Tom Peter مصطلح السرقات الخلاقة لوصف عملية البحث الجاد عن المنافسين، واقترح ان يتحول كل فرد الى شفاطات لغرض (شفط) كل الأفكار ومحاوله فهم أفضل ما يقدمه الآخرون ، وهذا الفهم يمهّد لطرح فكرة أخلاقيات المقارنة المرجعية، إذ يؤكد البعض على مجموعة من المقومات التي يجب ان تأخذ بنظر الاعتبار لنجاح تطبيق المقارنة المرجعية، من أهمها فهم مبادئ تطبيق المقارنة المرجعية وأخلاقياتها؛ ولقد تعاونت عدد من المنظمات أمثال منظمة المقارنة المرجعية الدولية والجمعية الدولية للمقارنة المرجعية الحكومية والمركز الأمريكي للإنتاجية والجودة في تقديم معايير مشتركة لغرض تنفيذ المقارنة المرجعية، إذ إن الالتزام بها سيسهم في الوصول الى مقارنة مرجعية أخلاقية فعالة وكفؤة، وتم توسيع هذه المعايير لكي توفر مزيداً من الإرشادات، وذلك ضمن ما يعرف بـ: بروتوكول المقارنة المرجعية للمبتدئين³.

وفي هذا الاطار وضع بيت الخبرة الأمريكي للمقارنة المرجعية النقاط الست التالية كمبادئ لأخلاقيات تلك العملية على النحو التالي⁴:

¹ علي محمد ثجيل المعموري، يوسف دولاب يوسف، مرجع سبق ذكره، ص. ص. 117، 118.

² صالح بلاسكة، نور الدين مزياني، "مساهمة المقارنة المرجعية في قيادة وتقييم أداء المؤسسات-دراسة مقارنة شركتي الحضنة/المراعي"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، جامعة 20 أوت 1955-سكيكدة-، الجزائر، العدد 04، 2013، ص. 59.

³ ميسر إبراهيم أحمد، "أخلاقيات الجودة-أخلاقيات المقارنة المرجعية Benchmarking-"، مجلة تنمية الرافدين، جامعة الموصل، العراق، المجلد 29، العدد 88، 2007، ص. 92.

⁴ سمير محمد عبد الوهاب، المقارنة المرجعية كمدخل لتقييم أداء الوحدات المحلية في الدول العربية، مركز دراسات واستشارات الإدارة العامة، مقال منشور على الموقع: <http://www.hrdiscussion.com>، تاريخ الاطلاع: 2015/04/20.

- مبدأ الشرعية: يعني هذا المبدأ تحاشي أي عمل يعد من قبيل سرقة مجهودات الآخرين أو معرفة أسرار لا يرغب الآخرون في كشفها.
- مبدأ الثقة: يعني ذلك عدم نقل أي معلومات يتم الحصول عليها من الشركاء في عملية المقارنة إلى طرف آخر إلا بموافقة هؤلاء الشركاء.
- مبدأ التبادل: يتمثل ذلك في إعطاء الشركاء في عملية المقارنة نفس القدر من المعلومات من نفس النوع ومن الأفضل توضيح هذا الاستعداد لتبادل المعلومات.
- مبدأ الاستخدام: لا يجب استخدام المعلومات التي يتم الحصول عليها من المقارنة في الدعاية والإعلان والتسويق بل يجب استخدامها فقط في تحسين العمليات.
- مبدأ الاتصال: لا يجب الاتصال مباشرة بالوحدة أو القسم الذي ترغب الشركة في إجراء المقارنة معه بل يجب ان يكون ذلك من خلال المديرين المسؤولين.
- مبدأ الاتصال بطرف ثالث: لا يجب الإفصاح عن أسماء الأفراد المشتركين في عملية المقارنة المرجعية سواء من طرف الشركة او الشركاء لجهة ثالثة إلا بموافقة الجميع.

المطلب الثالث: أنواع المقارنة المرجعية

هناك عدة تصنيفات للمقارنة المرجعية، حيث هناك من يصنفها حسب المعيارين التاليين: المعيار الأول: مع من تقوم المقارنة المرجعية؛ والمعيار الثاني: الهدف من المقارنة المرجعية. وبناء على المعيار الأول فإنه يمكن تقسيم المقارنة المرجعية إلى:¹

- ✓ المقارنة المرجعية الداخلية: هي مقارنة العمليات داخل الوحدة الاقتصادية، أي بين الأقسام والفروع والمواقع والإدارات المختلفة، وهذه الطريقة هي سهلة لسهولة جمع المعلومات.
- ✓ المقارنة المرجعية الخارجية: هي المقارنة مع الأفضل من المنافسين وغير المنافسين، أي مقارنة أداء الشركة مع شركات أخرى تعمل في مجال عملها نفسه او في مجال آخر، ولهذه الطريقة أنواعها فمنها:
 - المقارنة المرجعية التنافسية: تستخدم في مجال المقارنة مع المنتجات الأخرى فيما يخص (التكنولوجيا، السعر، الجودة)، فهي تقوم على أساس المقارنة المباشرة مع الأفضل من المنافسين

¹ صدام محمد محمود، وآخرون، "الاستخدام المحاسبي للمقارنة المرجعية باعتماد النسب المالية وبطاقات الأداء المتوازن كأدوات لها في تقويم الأداء المالي للمصارف"، مجلة تنمية الرافدين، جامعة الموصل، العراق، المجلد 35، العدد 113، 2013، ص.ص. 52. 53.

لتحقيق مستويات أفضل في الأداء، ويعد هذا النوع صعباً نظراً لصعوبة الحصول على المعلومات، لذا فإنه يحتاج الى ضرورة المحافظة على علاقات جيدة مع المنافسين.

○ **المقارنة المرجعية الوظيفية (أو غير المنافسة):** وهي مقارنة الأداء مع شركات غير منافسة في صناعات مختلفة، لكنها تستخدم أنظمة عمليات متشابهة، فتتم المقارنة للوظائف (الإنتاج، التسويق، المالية) المماثلة في شركات غير تنافسية في قطاع النشاط نفسه.

✓ **المقارنة المرجعية العامة:** تعتمد في مقارنة الأداء مع قطاعات صناعية مختلفة، وذلك لإيجاد وضع الممارسات الأفضل من القطاعات الأخرى لتجري المقارنة على أساسها.

أما حسب المعيار الثاني أي الهدف من عملية المقارنة المرجعية، فإنه يمكن تقسيمها الى ¹:

✓ **المقارنة المرجعية الاستراتيجية:** تكون المقارنة مرتكزة على الجوانب الاستراتيجية للشركة، بمعنى آخر يكون الأمر متعلقاً بالتصورات والرؤية الاستراتيجية، كمقارنة فلسفة تقديم الخدمات للزبون لشركة ما مع أخرى رائدة.

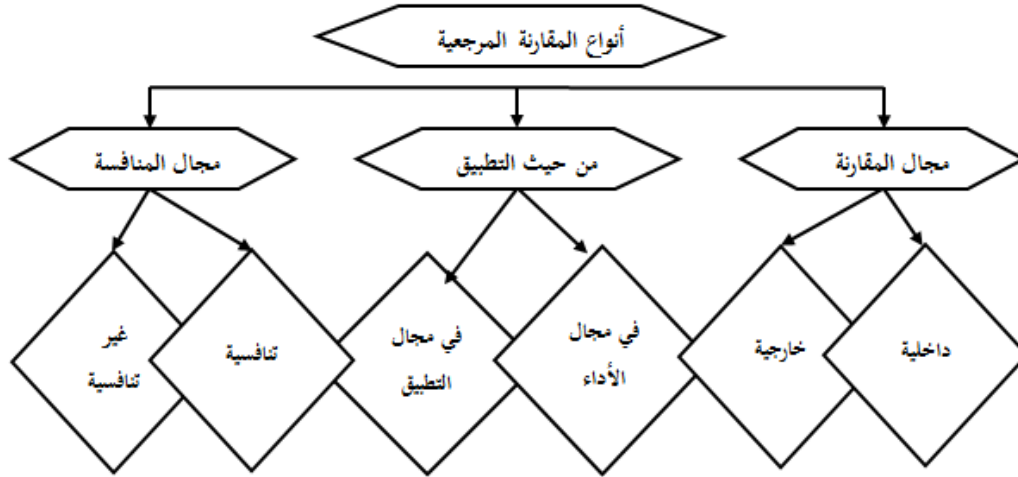
✓ **المقارنة المرجعية للأداء:** حيث تجري مقارنة مستويات الاداء للشركة مع شركات أخرى.

✓ **المقارنة المرجعية للعمليات:** الهدف منها أن تتم المقارنة بين الممارسات التنظيمية أو اساليب الاداء أو تنظيم العمليات، وهذا النوع من المقارنة يتضمن الاجابة عن التساؤل التالي: كيف تؤدي بطريقة افضل؟.

والشكل الموالي يوضح أنواع المقارنة المرجعية:

¹ مولاي لخضر عبد الرزاق، حوتية عمر، "الاتجاهات الحديثة لتحقيق الأداء المتميز في المنظمات الحكومية"، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة-، الجزائر، 09/08 مارس 2005، ص. 256.

الشكل (22): أنواع تقنية المقارنة المرجعية



المصدر: فائزة إبراهيم محمود، نائر صبري الغبان، مرجع سبق ذكره، ص 09.

كما توجد آراء أخرى تؤكد على وجود نوع آخر من المقارنة هو المقارنة المرجعية الدولية، حيث يكون الشركاء في هذا النوع من بلدان أخرى انطلاقاً من مبدأ أن الشركاء الأفضل قد يكونوا موجودين في أي مكان من العالم. ويتم اعتماد هذا النوع في حالة ندرة الشركاء الجيدين داخل البلد، فضلاً عن أن تطور تقنية الاتصالات وانظمة المعلومات تساعد في نجاح هذا النوع من المقارنات على الرغم من أنه يتطلب وقتاً أطول وموارد كبيرة¹.

المطلب الرابع: مراحل عملية المقارنة المرجعية

يختلف الباحثون في تحديد عدد وتسمية المراحل التي تمر بها عملية المقارنة المرجعية، الا اننا يمكننا اجمالها في ثلاث مراحل: التخطيط، التنفيذ، ما بعد التنفيذ، حيث تضم كل مرحلة عدد من الخطوات؛ ففي المرحلة الأولى أي التخطيط يتم تقييم مختلف المعالجات للشركة أو الفرع أو الوظيفة المراد تحسين ادائها، تحديد المعالجات القوية والضعيفة، اختيار المعالجات التي سوف تقارن، ثم القيام بتشكيل فرقة للقيام بالمقارنة المرجعية وكذا اختيار الشركاء المرشحين للمقارنة؛ أما المرحلة الثانية (ما بعد التنفيذ) فيتم فيها: اختيار الشريك المقارن وعقد الاتفاق معه وجمع المعلومات اللازمة ، تحليل هذه البيانات واستخراج حجم الفجوة، وضع خطة لتقليص هذه الفجوة وتنفيذ ذلك على أرض الواقع؛ وفي الأخير تأتي آخر مرحلة وهي ما بعد

¹ سلمى منصور سعد، "دور المقارنة المرجعية في تطوير المناهج الدراسية لأقسام المحاسبة بالجامعات العراقية"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، الجامعة المستنصرية، العراق، المجلد 07، العدد 20، الفصل 03، 2012، ص.ص. 194. 195.

التنفيذ (المتابعة) ويتم فيها تقييم ان كانت اجراءات التغيير قد نفذت فعلا وكذا تغيير المعايير او النقاط المرجعية بصفة مستمرة. والشكل الموالي يوضح هذه المراحل والشخص المسؤول في كل مرحلة:

الشكل (23): مراحل عملية المقارنة المرجعية والمسؤولين عن كل مرحلة

المرحلة	المسؤولون عن الخطوة	الخطوات
الخطيطة	الإدارة	1-الحصول على التزام الإدارة.
	مهندسو المعالجة، المالكون	2-تقوم المعالجات.
	الإدارة	3-تحديد وتوثيق كل من المعالجات القوية والضعيفة.
	الإدارة	4-اختيار المعالجات التي سوف تقارن.
	الفرق	5-تشكيل فرق المقارنة المرجعية.
التنفيذ	الفرق	6-البحث عن المرتبة الأفضل.
	الفريق مع الشركاء	7-اختيار الشركاء المرشحين للمقارنة المرجعية.
	زيادة الفرق عند الحاجة	8-عقد اتفاقيات مع الشركاء.
	الإدارة	9-جمع بيانات المقارنة المرجعية.
	الإدارة	10-تحليل البيانات-تحديد الفجوة.
ما بعد التنفيذ	الإدارة	11-وضع خطة تنفيذية لغلق الفجوة، والتفوق.
	الإدارة	12-تنفيذ التغيير.
	الإدارة	13-رقابة الأداء.
	الإدارة	14-تحديث العلامات المرجعية، استمرارية الدورة.

الزمن ←

المصدر: صالح إبراهيم يونس، مرجع سبق ذكره، ص. 145.

في الأخير يمكن القول أن على الشركة معرفة الأنشطة والعمليات التي تحدث فيها بدقة قبل القيام بمقارنة مرجعية مع الشركات الأخرى¹؛ ويجب الأخذ في الحسبان ان هذه التقنية ليست هي الأداة الوحيدة التي تحل محل الأدوات الأخرى لقياس وتقييم الأداء، فما هي إلا أداة للمساعدة على تنمية مجالات القوة وتحجيم نقاط الضعف².

¹ علاء جاسم سلمان، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص. 287.

² فائزة إبراهيم محمود، ثائر صبري الغبان، مرجع سبق ذكره، ص. 20.

المبحث الرابع: نموذج التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن والمقارنة المرجعية واشكالية التخلي عن الأدوات التقليدية لتقييم الاداء

بعد الانتقادات اللاذعة التي واجهتها الأدوات التقليدية لقياس وتقييم الاداء والتي سبق وان تعرضنا لها في الفصل السابق، وانما لم تعد تواكب الظروف التي تعيشها المؤسسات الاقتصادية اليوم، جاءت بطاقة الأداء المتوازن لتجيب عن هذه الحدود. ونرى بدورنا نحن انه من الضروري وفي ظل الظروف الحالية التي تعيشها البيئة الصناعية ان يتم استخدام المقارنة المرجعية بالإضافة الى هذه البطاقة في عملية تقييم الأداء، حيث نرى ان هناك امكانية لتكامل هتين التقنيتين معا وهو ما سنحاول ابرازه من خلال هذا المبحث. كما سنحاول معالجة اشكالية التخلي عن الأدوات التقليدية من عدمه ، من خلال الاجابة عن السؤال: هل سيتم التخلي عن الأدوات التقليدية نهائيا والعمل بالتقنيات الحديثة لتقييم الاداء؟ ام سيتم العمل بالاثنتين معا؟ ام أنها تحتاج للتعديل؟، هذه التساؤلات تحتاج الى مناقشة امكانية التخلي عن كل أداة على حدى.

المطلب الاول: التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن والمقارنة المرجعية كنموذج لتقييم الاداء

ان المقارنة المرجعية هي في الاصل اداة تم تطويرها من طرف الماليين ومراقبي التسيير من أجل تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية ومقارنته بأداء منافسيها، والهدف من ذلك هو تحسين أدائها انطلاقا من ملاحظة الطرق المستعملة من طرف الاحسن¹؛ وتعتبر شركة Xerox لصنع آلات التصوير الرائدة في استخدام المقارنة المرجعية في عملية تقييم ادائها بالمقارنة مع منافسيها، وهذا حينما شخص نائب رئيس الشركة أن السبب الرئيسي لتمكن اليابانيين من بيع منتجاتهم وانحدار الحصة السوقية للشركة هو كما صرح قالوا: " اننا نقارن مرجعيا ازاء أنفسنا ولا نمتلك نظرة خارجية"²؛ وبالتالي المقارنة المرجعية تسمح بتحديد نقاط مرجعية لمقاييس الاداء "فالتركز الخارجي لأسلوب المقارنة المرجعية يخلق مقاييس تنافسية خارجية تؤدي بالضرورة الى زيادة كفاية وفعالية وجودة مقاييس الأداء الداخلية وتجعلها أكثر تنافسية"³.

¹ Luc BOYER, Noël EQUILBEY, **organisation – théories et applications**-, 2^{ème} éditions, éditions d'organisation, France, 2003, p.383.

² إيثار عبد الهادي، مرجع سبق ذكره، ص. 89.

³ مجبل دواي إسماعيل، مرجع سبق ذكره، ص. 04.

ويجب ان تتغير نقاط المقارنة كلما غيرت المؤسسة من أهدافها الاستراتيجية مما يستدعي التقييم المستمر لها والعكس صحيح، وهذا يجب ان يكون بشكل ديناميكي وليس مرة واحدة، وهو ما تم التشديد عليه بأن عملية المقارنة المرجعية للأداء "هي العملية المستمرة والمنظمة لتقييم المؤسسات المعترف لها بالريادة في مجال معين والتي تهدف الى التعرف على أساليب العمل والعمليات التي تمثل أفضل الممارسات والتي تضع أهدافاً رشيدة للأداء".¹

ويشير الدكتور محمد توفيق عبد المحسن في كتابه "قياس الجودة والقياس المقارن" على أنه ضمن اهم العوامل لنجاح التطبيق الفعال للمقارنة المرجعية هو استخدام بطاقة الاداء المتوازن في المراحل الاولى لعملية المقارنة المرجعية.²

وانطلاقاً من هذه الفكرة ترى الطالبة أن نموذج قياس وتقييم أداء المؤسسة المقترح في هذا البحث (بطاقة الأداء المتوازن+المقارنة المرجعية) يعتبر أحسن طريقة للتقييم لاحتواءه على متطلبات تقييم الأداء في الوقت الراهن. فالمؤسسة الاقتصادية تضع خططها الاستراتيجية انطلاقاً من واقعها التنافسي وكذا مواردها وامكانياتها وتقوم بصياغة استراتيجيتها في خمسة محاور استراتيجية لتقوم بترجمتها الى مجموعة من المؤشرات القابلة للقياس، المحاور الخمس هي: المالية، الزبائن، العمليات الداخلية، التعلم والنمو، البيئة والمجتمع، وهنا نحن بصدد الحديث عن بطاقة الاداء المتوازن، وأثناء وبعد قيام الشركة بمختلف الانشطة المزمع بها تقوم بقياس ادائها من خلال المؤشرات المستوحاة من الجوانب السابقة الذكر لتقارن ما حققته مع ما حددته من اهداف لتدرك مدى انحرافها عن المؤشرات التي وضعت كأهداف في بداية النشاط (تقييم اداء الشركة من وجهة نظر داخلية)؛ ثم تقوم بعملية مقارنة ادائها بالمنافس الرائد من خلال استخدام المقارنة المرجعية وتحديد فجوة الأداء ما بينها وبين المنافس الرائد، وكذا تحديد نقاط قوتها وضعفها في الاداء ونقاط قوة وضعف المنافس وبالتالي اعادة صياغة خططها واهدافها الاستراتيجية وكذا تحديد مؤشرات ومقاييس الاداء (تقييم الأداء من وجهة خارجية)، ويجب ان تتم هذه العملية بشكل مستمر ، فالواقع التنافسي للشركات يوجب عليها القيام بعملية التقييم من وجهة داخلية واخرى خارجية لضمان استمراريتها.

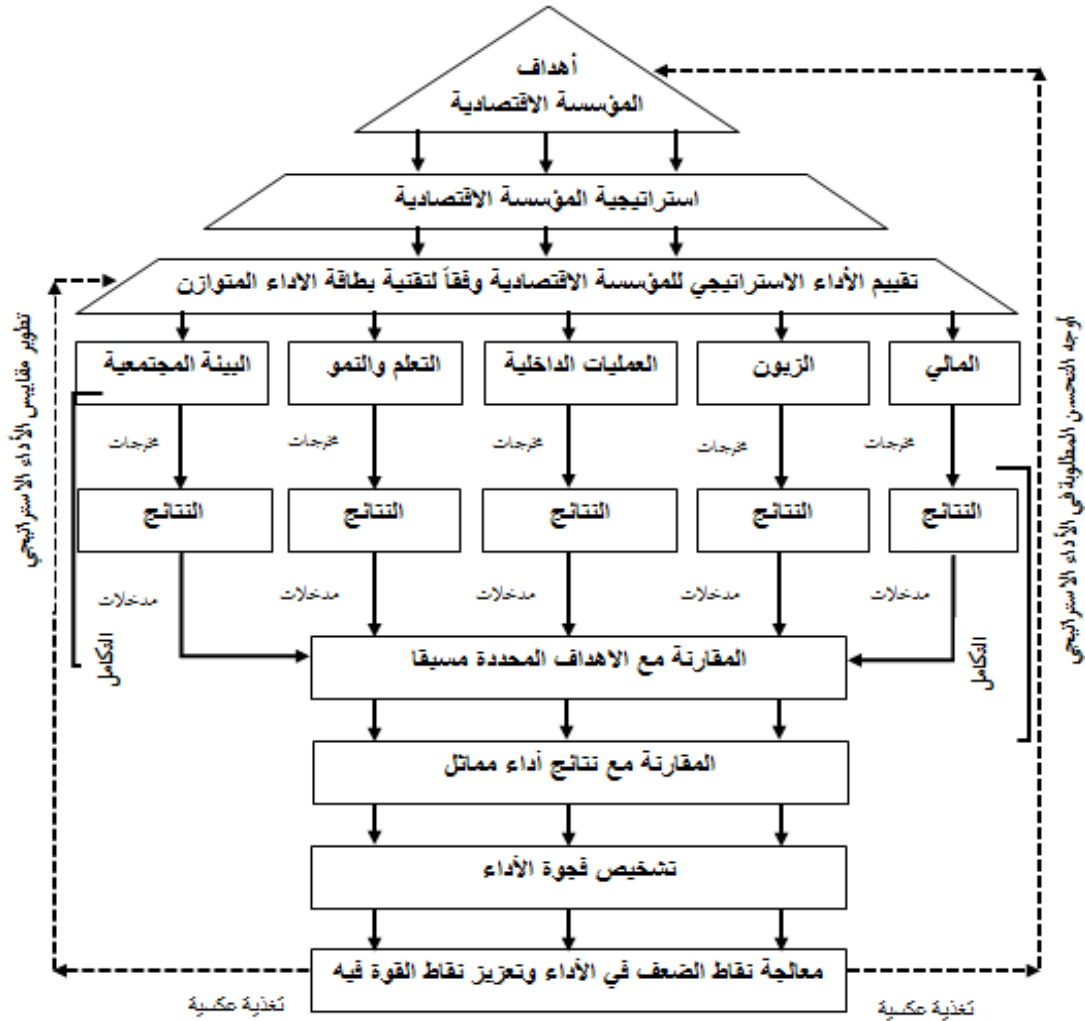
وفي هذا الاطار اقترح Arash Shahin و Mohamed Zairi دراسة بعنوان "الادارة الاستراتيجية، بطاقة الاداء المتوازن والمقارنة المرجعية: تكامل منهجي" ، بحيث الدراسة توضح ان تكامل هذه التقنيات

¹ فائزة إبراهيم محمود، نادر صبري الغبان، مرجع سبق ذكره، ص 18.

² محمد توفيق عبد المحسن، قياس الجودة والقياس المقارن، داري الفكر العربي والنهضة العربية، مصر، 2006، ص.199.

معا يعطي نموذجاً منهجياً متكاملًا في عملية الاداء وتقييمه، فهو يتضمن ما هو داخلي، خارجي، تنافسي، والتحليل المقارن للصناعة بصفة عامة¹. والنموذج المقترح مبين في الشكل الموالي:

الشكل (24): التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن والمقارنة المرجعية



المصدر: ثائر صبري الغبان، نادية شاكر حسين، "التكامل بين تقنيتي العلامات المتوازنة والمقارنة المرجعية لأغراض تقويم الأداء الاستراتيجي في الوحدات الاقتصادية"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية، العراق، العدد 22، 2009، ص 06، بتصرف.

¹Arach Shahin, Mohamed Zairi, «Strategic Management, Benchmarking and the Balanced Score Card (BSC) :Integrated Methodology », International of Applied Strategic Management, Volume 2, Issue 2, Special Edition, In the Web Site: www.managementjournals.com, consulted the: 15/08/2015.

المطلب الثاني: دراسة امكانية تكامل المؤشرات المالية مع نموذج تقييم الأداء المقدم في البحث

إذا تكلمنا عن المؤشرات المالية بصفة خاصة والتحليل المالي بصفة عامة فإنه لا يمكن التخلي عنهما بأي شكل من الاشكال، فالمؤشرات المالية انتقدت كونها لم تعد كافية فقط في عملية التقييم وليس لكونها لم تعد مناسبة، فلا ننسى ان كل انشطة المؤسسة يتم ترجمتها في الشكل المالي، كما ان التقنيات الحديثة كبطاقة الاداء المتوازن تحتوي على الجانب المالي. لذلك نقول ان المؤشرات المالية تتكامل مع الادوات الحديثة فهي تمثل جزء لا يتجزأ منها.

المطلب الثالث: دراسة امكانية تكامل لوحة القيادة مع نموذج تقييم الأداء المقدم في البحث

بالنسبة للوحة القيادة، فهي الاصل في ظهور بطاقة الاداء المتوازن، ويمكن القول ان بطاقة الاداء المتوازن هي لوحة قيادة متطورة، فهي تعتبر لوحة قيادة استراتيجية ومؤشراتها نابعة ومرتبطة باستراتيجية المؤسسة على عكس لوحة القيادة العادية التي تم انتقادها بسبب عدم ارتباط مؤشرات باستراتيجية المؤسسة، وبالتالي يمكن الاستغناء عنها.

المطلب الرابع: دراسة امكانية تكامل نظام الموازنات مع نموذج تقييم الاداء المقدم في البحث¹

يشير الواقع العملي أن العديد من المؤسسات الاقتصادية تخلت عن العمل بنظام الموازنات التقديرية بسبب الانتقادات التي وجهت لهذا النظام والتي أهمها انعدام الربط بينه وبين استراتيجية المؤسسة، في حين جاءت محاولات كثيرة من الباحثين في محاولة تحسين هذا النظام وبرز ذلك من خلال اتجاهين:

الاتجاه الأول: يحاول ربط التسيير الاستراتيجي بتسيير الموازنات التقديرية.

الاتجاه الثاني: يحاول تطوير اسلوب تسيطر عليه العمليات والانشطة بدل الوظائف، والبحث عن الصلة الموجودة بين التقديرات واستهلاك الموارد. وسنناقش كل اتجاه على حدى:

¹ يحاوي نعيمة، مرجع سبق ذكره، ص.ص.144.148.

1. الاتجاه الأول: محاولة ربط التسيير الاستراتيجي بتسيير الموازنات التقديرية

هذا الاتجاه يسعى الى ضمان استمرارية التنسيق والربط بين استراتيجية المؤسسة و تقديرات الموازنات، وايضا ادخال عناصر تحليل اكثر تنوعا في عملية اعداد الموازنات للتكيف بشكل أفضل مع عناصر المحيط المتغيرة، ونجد في هذا الاتجاه رأيين مختلفين:

أ رأي Good و Campbell و Camillus و Grant:

طور Good و Campbell طريقة تسمح بالفصل بين تسيير الموازنات من الناحية المالية وتسييره من الناحية الاستراتيجية. حيث ولغرض علاج الفصل الموجود بين الاستراتيجية وتسيير الموازنات يرى كل من Camillus و Grant ضرورة ادماج البرمجة الاستراتيجية والنشاطات العملية في اطار عمليات "تخطيط العمليات"، هذه الأخيرة تضم بالإضافة الى الاهداف المالية اهدافا غير مالية ووصفا لمخطط العمل الذي سينفذ. ويقترح الباحثان دمج مرحلة التخطيط مع التقدير اي مع مرحلة اعداد الموازنات في مرحلة واحدة من أجل الغاء الفصل بينهما

ب رأي Lorange و Kaplan و Norton :

يرى Lorange عكس الرأي السابق، ويدعو الى ضرورة الفصل بين الموازنات الاستراتيجية والموازنات العملية لغرض مراقبتها بشكل سليم ومنفصل، وهو نفس الحل الذي اقترحه كل من Kaplan و Norton.

2. الاتجاه الثاني: نظام الموازنات على أساس الأنشطة:

يتمثل الاتجاه الثاني في محاولة تطوير أسلوب وطريقة جديدة لإعداد الموازنات ومراقبتها، حيث تم تحويلها من أساس عمودي قائم على أساس مراكز المسؤولية إلى أساس أفقي قائم على أساس الأنشطة والعمليات. وتعتبر الموازنة على أساس الأنشطة عملية تخطيطية للأنشطة المتوقعة وليس لعناصر التكلفة كما هو الحال بالنسبة للأسلوب التقليدي، اذ تسعى الى تحديد الموارد الضرورية لبلوغ المستوى المنشود من المنتجات، أما عناصر التكلفة فيتم اشتقاقها من الأنشطة والعمليات من خلال حمل العمل الذي يعبر عن وحدات النشاط المطلوبة.

لإعداد الموازنة على أساس الأنشطة يجب التقييد أولا بالزبون، حيث على المؤسسة ان تقرر من هو الزبون وما يريده، ويجب أن تنظر الى منافسيها سواء المباشرين منهم، او الخدمات البديلة التي قد تنافس خدمات

المؤسسة، ثم تضع استراتيجية للوفاء باحتياجات الزبون وبعد ذلك تحدد معدل استهلاك الأنشطة والموارد الضرورية لبلوغ الهدف.

ان الموازنات على أساس الأنشطة تحاول تجاوز المشكل الذي عان منه نظام الموازنات التقليدي وهو عدم وجود صلة واضحة بين استراتيجية المؤسسة والموازنة، وهذا من خلال ترجمة الغايات الاستراتيجية وأهداف الأداء الى أهداف على مستوى الأنشطة، وذلك انطلاقا من ترجمة متطلبات الزبائن وتحليل استراتيجيات التنافس، وبعد ذلك تحدد اهداف الوقت، الجودة والتكلفة وترجمها الى اهداف على مستوى الأنشطة. وسنتعرض لنظام الموازنات على اساس الأنشطة بشكل مفصل في الفصل اللاحق.

في الاخير يمكن القول انه عملية تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية تتطلب في الوقت الراهن تقييمه من وجهة داخلية شاملة باستخدام بطاقة الاداء المتوازن المستدام، وتقييمه من وجهة خارجية بالمقارنة مع المنافس الرائد في مجالها باستخدام المقارنة المرجعية. أما بالنسبة لإشكال التحلي عن الأدوات التقليدية لتقييم الأداء، فإن المؤشرات المالية لا يمكن التحلي عنها بأي شكل من الأشكال، أما لوحات القيادة فيجب الاستغناء عنها وتعويضها بلوحات قيادة استراتيجية جزئية مستخرجة من بطاقة الأداء المتوازن، اما بالنسبة للموازنات التقديرية فمازال الاشكال قائما فهناك من يدعو للاستغناء عنها، وهناك من يدعو الى تعديلها، وآخرين يدعون لاستبدالها بالموازنات على أساس الأنشطة.

خاتمة الفصل:

ان بطاقة الأداء المتوازن جاءت لتجيب عن حدود الأدوات التقليدية، فهي تحتوي على أربعة جوانب تتمثل في: المالية، الزبائن، العمليات الداخلية والتعلم والنمو، وهي لا تفضل جانبا عن الآخر. هذه البطاقة تحقق توازنا لاحتوائها على: مؤشرات مالية وأخرى غير مالية، أهداف طويلة وقصيرة الأجل، مؤشرات متعلقة بالأسباب وأخرى متعلقة بالنتائج...

ان بطاقة الاداء المتوازن تمثل نظاما للإدارة الاستراتيجية، فهي تعمل على ترجمة استراتيجية المؤسسة الاقتصادية الى مجموعة متكاملة من مؤشرات القياس، وبالتالي هي تقضي على مشكلة فجوة الربط بين استراتيجية المؤسسة والجانب التشغيلي التي كانت تعاني منها الأدوات التقليدية.

بطاقة الاداء المتوازن تمكن من تقييم الاداء الاجتماعي، المجتمعي والبيئي وجعله كجانب من جوانب البطاقة بحيث لا يقل أهمية عن الجوانب الأخرى، الأمر الذي يجعلها أداة مستدامة تعمل على القياس والتقييم الشامل لأداء المؤسسة الاقتصادية.

وتوصلنا من خلال هذا الفصل أن استخدام بطاقة الأداء المتوازن وعملية المقارنة المرجعية معا في عملية تقييم الاداء يعتبر نموذجا متكاملا يفي بمتطلبات عمليات تقييم الأداء اليوم، حيث يتم من خلال بطاقة الأداء المتوازن تقييم أداء المؤسسة في الجوانب التالية: المالية، الزبائن، العمليات الداخلية، التعلم والنمو، والجانب الاجتماعي والمجتمعي والبيئي، ثم يتم مقارنة أدائها مع أداء المنافس الرائد وتحديد فجوة الاداء ما بينها وبينه وهو ما يعمل على التحسين المستمر للأداء.

وتوصلنا أيضا من خلال معالجتنا لإشكال التخلي عن الأدوات التقليدية لتقييم الاداء من عدمه الى أنه: بالنسبة للمؤشرات المالية بصفة خاصة والتحليل المالي بصفة عامة لا يمكن التخلي عنهما بأي شكل من الاشكال، في حين لوحة القيادة التقليدية يمكن التخلي عنها وتعويضها بلوحة قيادة استراتيجية، اما بالنسبة لنظام الموازنات فما زال الاشكال قائما، حيث ظهر في هذا الشأن ثلاث اتجاهات: اتجاه يدعو الى التخلي عن هذا النظام، وآخر يدعو الى تعديله وربط الموازنات باستراتيجية المؤسسة، واتجاه ثالث يدعو الى تطبيق الموازنات على أساس الأنشطة.

الفصل الثالث:

التقنيات الحديثة لتحسين أداء

المؤسسة الاقتصادية

مقدمة الفصل:

تسعى المؤسسات الاقتصادية في الوقت الراهن الى مواكبة التطورات السريعة والمتلاحقة بشتى الطرق، وذلك من أجل مواجهة الكثير من التحديات التي أهمها شدة المنافسة وازدياد حدتها على المستوى المحلي والدولي.

ان استمرارية المؤسسات الاقتصادية في مزاولة النشاط تتطلب منها التكيف مع هذه التغيرات، وتحتم عليها اجراء تغييرات جذرية في عملياتها من اجل تحسين وضعها التنافسي، الرفع من جودة منتوجاتها، التخفيض من تكاليف انتاجها، التسليم في الوقت المحدد، التقليل من زمن دورة الانتاج، زيادة الاختراع والابتكار.....

ولعل من أهم التقنيات التي جاءت لتفي بهذه المتطلبات: نظام ادارة الجودة الشاملة، نظام الادارة على أساس الأنشطة بما فيه نظام التكاليف والموازنات على اساس الأنشطة، هندسة القيمة، اعادة الهندسة، التكلفة المستهدفة، نظام الانتاج الآلي، وغيرها من التقنيات.

ونحن سنحاول من خلال هذا الفصل التعرض لأهم هذه التقنيات الحديثة، متبعين التقسيم التالي:

- **المبحث الأول:** نظام ادارة الجودة الشاملة
- **المبحث الثاني:** نظام التكاليف والادارة والموازنات على اساس الأنشطة
- **المبحث الثالث:** بعض التقنيات الحديثة الأخرى لتحسين الاداء
- **المبحث الرابع:** تكامل التقنيات الحديثة لتحسين الأداء بنموذج تقييم الاداء المقدم في البحث

المبحث الاول: نظام إدارة الجودة الشاملة

ان المؤسسات الاقتصادية وحتى تضمن استمراريته في السوق في وقتنا الحالي يجب ان تهتم بتلبية رغبات واحتياجات زبائنها ، فهو السبيل الوحيد أمامها لضمان ذلك، لهذا لا بد من أن تقدم منتجات أو خدمات عند مستوى تطلعاتهم أي منتجات أو خدمات ذات جودة، ومن هنا جاءت أهمية الاهتمام بتطبيق الجودة داخل المؤسسات الاقتصادية، حيث غدا هذا الموضوع من المواضيع التي تأخذ اهتمام الكثير من الباحثين، هذا وأن الجودة لم تعد تقتصر على جودة المنتج أو الخدمة في شكلها النهائي وإنما أصبحت الجودة تطبيق منذ بداية تصميم المنتج الى غاية وصوله للشكل النهائي أي أصبح هناك نظاما للجودة، يشمل هذا النظام حتى على موردي المؤسسات، زبائنها، مستثمريها والمجتمع ككل وهذا ما يسمى بنظام الجودة الشاملة.

هذا الموضوع يحتاج للكثير من التوضيحات، وهذا ما سنحاول القيام به من خلال هذا المبحث، حيث سنتطرق الى: الجودة، اساسيات حول نظام الجودة الشاملة، منظمة التقييس العالمية، وفي الاخير لتكاليف الجودة.

المطلب الاول: الجودة

إن الجودة من المفاهيم ذات الأهمية الكبيرة في وقتنا الحالي، فإذا كان القرن العشرين قرن الانتاجية، فإن القرن الواحد والعشرين (القرن الحالي) هو قرن الجودة بالتأكيد¹.
وتعرف الجودة² في قاموس oxford على أنها: " صفة أو درجة كفؤة يمتلكها شيئا ما، كما تعني درجة الامتياز لنوعية جيدة من المنتج"³.

¹ عبد العظيم عبد الواحد الشكري، احمد كريم جاسم، "الجودة في المصارف التجارية: المفهوم والتطبيقات"، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، جامعة القادسية، العراق، المجلد 08، العدد 04، 2006، ص.145.

² أصل كلمة الجودة يرجع إلى الكلمة اللاتينية Qualities والتي تعني طبيعة الشيء، فالفكرين القدماء استخدموا هذا المصطلح لتحديد طبيعة أو نوعية الأشياء، ولا يقصد بالجودة الأحسن أو الأفضل دائما بل هو مفهوم نسبي وفقا للجهة المستفيدة سواء كان المصمم أو الزبون أو المؤسسة أو المجتمع أو غيرها؛ ولغة: أصل الجودة هو الجود، والجيد نقيض الرديء، وأجاد أي أتى بالجيد من القول والفعل، وأجاد الشيء جودة أي صار جيدا.

³ سلمان عبود زبار، "التكامل بين نظام المعلومات الادارية ونظام ادارة الجودة الشاملة وأثرها على اداء المنظمة"، مجلة جامعة بابل للعلوم الانسانية، العراق، المجلد 17، العدد 02، 2009، ص.357.

ويعرفها **Joseph Juran** أنها: " الملاءمة للغرض أو الاستعمال"¹، وتعرف حسب الموصافة **ISO 8402** بأنها: " مجموع خصائص ومواصفات المنتج أو الخدمة التي ثبتت قدرتها على تحقيق اشباع حاجات معينة "².

وبالتالي: الجودة هي مجموعة الخصائص التي تميز المنتج وتلبي احتياجات الزبون بصفة كبيرة وتجعلها راض عنها وتدفعه لاقتناؤه بدون مخايرته مع منتج آخر.

ويمكن النظر الى الجودة من منظرين أساسيين وهما: منظور الزبون ومنظور المنتج، فالجودة من منظور الزبون تعني مواءمة المنتج (سواء كان سلعة أو خدمة) للاستخدام وبقدرة هذا المنتج على تحقيق الغرض الأساسي الذي بسببه تم شراؤه؛ أما الجودة من منظور المنتج فهي تعني مطابقته للمواصفات³.
ويقسم مفهوم الجودة الى ثلاث اقسام هي⁴:

- **جودة التصميم:** وهي الجودة المخططة قبل انتاج المنتج، فالمؤسسة تحدد مستوى الجودة الذي ستدخل به الى المنافسة وتحدد المواصفات التي تمثل هذا المستوى.
 - **جودة المطابقة أو التوافق:** هي تعبر عن مدى مطابقة المنتج هندسيا للخصائص الصناعية بموجب التصميم، والاختلاف الذي يحدث بين التصميم ومواصفات المنتج يرجع سببه إلى مراحل الانتاج والعمليات الانتاجية.
 - **جودة التسويق:** ويقصد بها درجة استجابة أداء المنتج وحالة التعبئة والتغليف له والضمانات المقدمة وفترات الصيانة ما بعد التسويق (خدمات ما بعد البيع).
- وتجدر الإشارة الى ان الانواع الثلاثة من الجودة تتفاعل مع بعضها فتعد متكاملة لتحقيق الجودة المطلوبة، وهذا انطلاقا من دراسة السوق ومعرفة رغبات الزبائن، إلى اعداد التصميم الذي ينطبق مع هذه الرغبات،

¹ سعد فرج حمادي، "ادارة الجودة الشاملة في صناعة الفنادق"، مجلة جامعة بابل للعلوم الانسانية، العراق، المجلد 01، العدد 16، 2013، ص.134.

² باسم عباس كريدي الجاسمي، "مبادئ الجودة الشاملة وأثرها في تحقيق الاسبقيات التنافسية"، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، جامعة القادسية، العراق، المجلد 09، العدد 02، ص.03.

³ عباس علي محمد الحسيني، "معايير الجودة ودورها في تطوير الجامعات العراقية"، مجلة كوفة للعلوم القانونية والسياسية، جامعة الكوفة، العراق، المجلد 1، العدد 03، 2010، ص.100.

⁴ صالح ابراهيم يونس الشعباني، "كلف الجودة واستراتيجية التوازن مع قيمة الجودة"، مجلة بحوث مستقبلية، كلية الحداثاء الجامعة، العراق، المجلد 04، العدد 01، 2007، ص.119.

وصولا الى تنفيذ التصميم واعداد المنتج، لتأتي عملية المراقبة على الجودة أي التأكد من مدى مطابقة المنتج للتصميم (دورة المنتج).

الخلفية التاريخية للجودة:

ان مفهوم الجودة من المفاهيم الهندسية أصلا، فالجودة¹ في بداية القرن الماضي كانت تعني الفحص، إذ أن كل المنتجات التامة يجب أن تفحص وتعالج، وفي منتصف القرن نفسه بدأ الاتجاه الى فحص العمليات الانتاجية والتأكد من مستوى أدائها، أي أن الجودة كانت من مسؤولية الوظيفة الصناعية؛ وفي السنوات الأخيرة تطور مفهوم الجودة ليصبح من المفاهيم الادارية التي تهدف الى تحسين الأداء وتلبية رغبات الزبائن ودخل مفهوم الجودة الشاملة أي أن المؤسسة ككل تعمل على التعاون من أجل انتاج منتج ذو جودة عالية².

واتفق معظم الباحثين على تقسيم مراحل تطور مفهوم الجودة الى اربعة مراحل، حيث تدخل المراحل الثلاث الأولى ضمن المدخل التقليدي، بينما المرحلة الاخيرة فتدخل ضمن المدخل الحديث متمثلة في ادارة الجودة الشاملة³:

¹ نشأ مفهوم الجودة كمفهوم اداري في اليابان ، ويعود الفضل لذلك للعالم Edward Deming الذي يلقب بأب الجودة، وهو من أصل أمريكي (الو.م.أ)، الا أن أفكاره لم تلقى اهتماما في بلده الاصلي على عكس اليابان التي رحبت به وشجعت أفكاره، ففي تلك الفترة وخلال الحرب العالمية الثانية ركزت الولايات المتحدة الامريكية على الجودة من خلال التسليم في الوقت المناسب، في حين لم تهتم بجودة المنتج، على غرار اليابان التي اهتمت بذلك فتطورها لم يكن معجزة وانما كان ثمرة عمل وجهد العديد من السنوات؛ غير أن الاهتمام بالجودة يعود لتاريخ طويل وعريق، ففي الحضارات القديمة كالحضارة الاغريقية والرومانية والصينية والعربية الاسلامية كان يوجد العديد من القوانين والقواعد الجيدة لممارسة بعض المهن كالبناء، الزراعة والطب وغيرها؛ وفي الحضارة الاسلامية على وجه الخصوص نلاحظ أن هناك دلالات كثيرة من خلال الآيات الكريمة والأحاديث الشريفة قد اهتمت بالجودة، ومن بين هذه الدلالات مبدأ الشورى والذي يعني اتخاذ القرارات حيال المشكلات بناء على تشاور أفراد المجتمع؛ كما أن ديننا الحنيف يؤكد على أهمية التعاون في سبيل الخير وروح الجماعة في كل توجهاته وتعاليمه السمحاء، والاسلام أيضا يحث العامل المسلم على اتقان عمله، وأن يكون مسؤولا عن جودته وسلامته من العيوب، بالإضافة إلى أن التربية الاسلامية تغرس في نفس المؤمن مبدأ الرقابة الذاتية من خلال اخلاصه وأمانته، حيث أن هذا المبدأ يعتبر من الركائز الاساسية لنظام ادارة الجودة الشاملة.

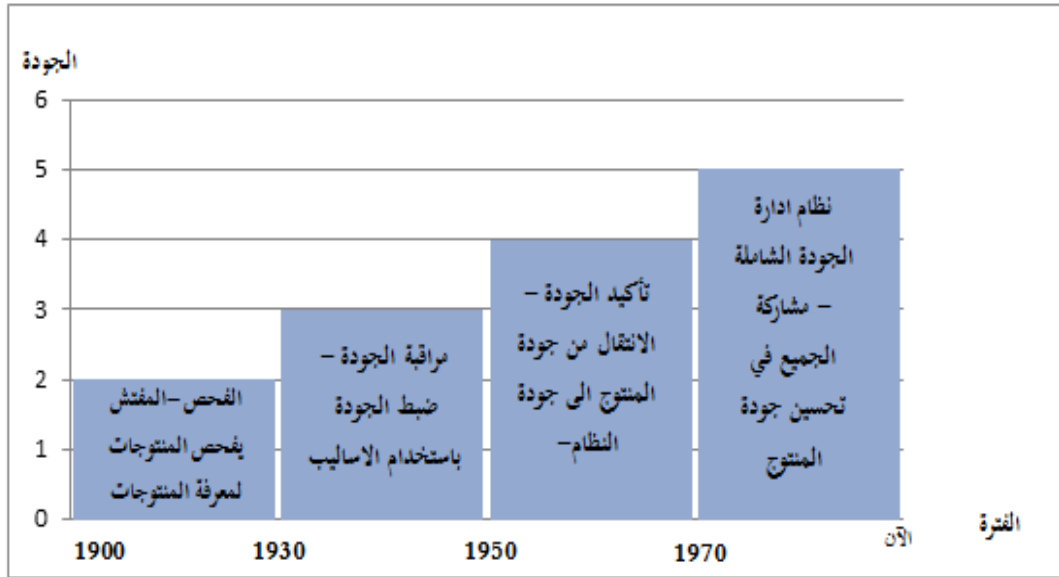
² صالح ابراهيم يونس الشعباني، مرجع سبق ذكره، ص.117.

³ بومدين يوسف، "ادارة الجودة الشاملة والاداء المتميز"، مجلة الباحث، كلية الاقتصاد، جامعة قاصدي مرباح ورقلة، الجزائر، العدد 05، 2007، ص.ص.31.29.

- **المرحلة الاولى:** مرحلة بداية القرن العشرين 20 م: مرحلة الفحص (فترة المدرسة العلمية للإدارة للعالم Frederik Taylor): كانت تعني الجودة فحص المنتوجات بغرض معرفة المنتوجات المعيبة وفصلها على المنتج النهائي.
 - **المرحلة الثانية:** فترة 1930-1950: مرحلة مراقبة الجودة: كانت الجودة هنا تهدف الى التقليل من نسبة المعيبات في المنتوجات، مستخدمة بالإضافة الى المرحلة الأولى تطبيق الأساليب الاحصائية¹ في ضبط الجودة.
 - **المرحلة الثالثة:** فترة 1950-1970: مرحلة تأكيد الجودة: وهنا تم الانتقال من جودة المنتج الى جودة النظام وأساسها منع وقوع الأخطاء بدلا من محاولة اكتشافها بعد وقوعها مثل ما هو في المراحل السابقة، ويتم التأكيد هنا أن كافة المستويات الادارية لا بد أن تشارك في تخطيط ومراقبة الجودة.
 - **المرحلة الرابعة:** المدخل الحديث: فترة 1970 حتى الآن: مرحلة نظام ادارة الجودة الشاملة: هو نظام شامل للقيادة والتشغيل، ويعتمد على مشاركة جميع العمال والزبائن والموردين بهدف التحسين المستمر للجودة والأداء على الأمد البعيد.
- وما نلاحظه أن أي مرحلة تالية من مراحل المدخل التقليدي لم تستبعد سابقتها وانما تستند اليها ولكن بمنظور أوسع وأعمق وأشمل منها؛ وفيما يلي شكل يوجز هذه المراحل:

¹ اهم الطرق الاحصائية المعتمدة في ضبط الجودة: المخططات الانسيابية، مخططات السبب والنتيجة، مخططات التحكم، لوحات الضبط، مخططات التشتت، مدرجات التكرار، مخطط باريتو. للاطلاع اكثر انظر الى المقال: بهاء حسين الحمداني، رؤي حسين، "دور ادوات الجودة الشاملة في تخفيض التكاليف وتحسين النوعية"، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، جامعة بغداد، العراق، المجلد 19، العدد 70، 2013.

الشكل (25): مراحل تطور مفهوم الجودة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على بومدين يوسف، مرجع سبق ذكره، ص.ص. 29.31.

المطلب الثاني : أساسيات حول نظام ادارة الجودة الشاملة

تعد ادارة الجودة الشاملة - TQM¹ من المفاهيم الادارية الحديثة، والتي ظهرت نتيجة المنافسة العالمية الشديدة بين الشركات اليابانية والأمريكية والأوروبية، اذ تمكنت اليابان بفضل جودة منتجاتها على اكتساح الاسواق العالمية والفوز برضا المستهلكين حول العالم، وهذا جراء استخدامها لنظام ادارة الجودة الشاملة في الشركات الاقتصادية والصناعية والتكنولوجية والتجارية²؛ ونظام ادارة الجودة الشاملة لم يقتصر على هذه الاخيرة أي على العمليات الانتاجية، وانما قد شمل ايضا وخاصة خلال السنوات القليلة الماضية على العديد من الجامعات الأمريكية والبريطانية الرائدة، التي كانت ولا تزال تهدف الى مناقشة كافة المشاكل الخاصة بجودة النظام التعليمي ونوعية الخريج لهذا النظام³.

¹ TQM : Total Quality Management.

² رياض ضياء عزيز الصفو، علاء عبد السلام مصطفى العباسي، "متطلبات تطبيق ادارة الجودة الشاملة (TQM) في جامعة

ميسان"، مجلة ميسان للدراسات الأكاديمية، جامعة ميسان، العراق، المجلد 10، العدد 18، 2011، ص.83.

³ عبد الستار محمد العلي، ادارة الانتاج والعمليات -مدخل كمي-، الطبعة الثانية، دار وائل، الاردن، 2006، ص.493.

أولاً: مدخل الى نظام ادارة الجودة الشاملة

سنشرح نظام ادارة الجودة الشاملة بصفة مفصلة من خلال العناصر التالية:

1. ماهية نظام ادارة الجودة الشاملة:

ان معنى نظام ادارة الجودة الشاملة¹: هو تعريف فلسفة الشركة لكل افرادها، والعمل على تحقيق دائم لرضا زبائنهم من خلال دمج الأدوات والتقنيات والتدريب ليشمل تحسناً مستمراً في العمليات داخل الشركة مما سيؤدي الى منتجات وخدمات عالية الجودة²؛ وباختصار: ادارة الجودة الشاملة هي الالتزام بالجودة في جميع مستويات الأداء، اي المدخلات والمخرجات والعمليات.

ويتضح من التعريف أن نظام ادارة الجودة الشاملة يعتمد على ثلاث مبادئ أساسية هي³:

- التركيز على رضا الزبائن.
- المساهمة الجماعية وفرق العمل (عمال، موردون، زبائن...).
- التحسينات المستمرة في كل عناصر النظام.

وفي هذا الاطار يجب أن ننوه أنه يوجد اختلاف بين نظام ادارة الجودة ونظام ادارة الجودة الشاملة، حيث هناك الكثير من الكتاب والباحثين يعتبرون في بحوثهم ومقالاتهم أنه لهما نفس المعنى، فنظام ادارة الجودة (ISO9001) هو مقياس عالمي موحد للجودة مبني على اساس تحقيق رضا الزبون على منتجات أو خدمات الشركة؛ أما نظام ادارة الجودة الشاملة فإنها تمثل منهجاً ادارياً حديثاً مبني على اساس تحقيق رضا الزبون بجانب رضا الأطراف المعنية الأخرى في الشركة من العمال والمستثمرين والموردين والمجتمع ككل⁴.

كما ويعد نظام ادارة الجودة الشاملة من المراكز الأساسية لنجاح الشركات، حيث أثبتت التجارب عن وجود علاقة قوية بين ترسيخ فلسفة نظام ادارة الجودة الشاملة وبين زيادة ارباحها ونتاجيتها وتعزيز واقعها التنافسي، وذلك من خلال العمل على كسب ميزات تنافسية تميز الشركة عن غيرها من الشركات، وبالتالي

¹ استخدم مصطلح ادارة الجودة الشاملة لأول مرة عام 1985م من طرف هيئة الطيران البحرية الامريكية تصف فيه الطريق الى تحسين الجودة بالأسلوب الياباني.

² ناظم جواد الزبيدي، سدى يوسف محمد، "ادارة الجودة الشاملة مفهومها واسلوب ارسائها"، مجلة كلية التربية، جامعة بغداد، العراق، العدد 04، 2008، ص.ص. 917.916.

³ عبد الستار محمد العلي، مرجع سبق ذكره، ص. 490.

⁴ عبد الله ابراهيم، "دور الادارة العليا في تطبيق ادارة الجودة"، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية، جامعة الكوفة، العراق، المجلد 03، العدد 16، 2010، ص. 192.

تقدم أفضل المنتجات والخدمات للوصول الى رضا الزبائن والعمل على استباق احلامهم وتطلعاتهم الى ما هو افضل مع الحرص على تخفيض التكاليف¹؛ كما ان المؤسسات اليوم لم تعد قادرة على الاعتماد على ميزة تنافسية وحيدة تميزها عن المنافسين مثل الاعتماد على تقديم منتج رخيص الثمن، بل تحول فكرها الى الجودة الشاملة والجودة الكاملة². ولهذا نجد أن تطبيق نظام ادارة الجودة الشاملة داخل المؤسسة له فائدتين أساسيتين هما³:

- تخفيض التكاليف: حيث يتبنى نظام ادارة الجودة الشاملة مفهوم الرقابة الوقائية، وبالتالي يمكن تجنب كل التكاليف المترتبة عن انتاج منتجات معيبة مثل تكاليف تصليح هذه المنتجات.

- تحسين الوضع الاستراتيجي (التنافسي): حيث يترتب عن تطبيق هذا النظام زيادة جودة منتجات و/أو خدمات المؤسسة، وبالتالي تحسين سمعة المؤسسة وزيادة الثقة مما يؤدي الى زيادة حصتها السوقية.

كما لنظام ادارة الجودة الشاملة منافع أخرى أهمها⁴:

- تخفيض الوقت الكلي في العمليات التصنيعية.
- تقليل مشاكل العمال.
- تقليل الاخطاء بالعمليات التشغيلية.

¹ أحمد خليل الحسيني وآخرون، "ادارة الجودة الشاملة وأثرها في تحقيق الميزة التنافسية"، مجلة بابل للعلوم الانسانية، جامعة بابل، العراق، المجلد 21، العدد 04، 2013، ص.1317.

² محمد عوض أحمد، الادارة الاستراتيجية -الأصول والاسس العلمية-، الدار الجامعية، مصر، 2000، ص.30.

³ أحمد محمد نور، شحاته السيد شحاته، محاسبة التكاليف لأغراض القياس في بيئة التصنيع المعاصرة، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص.60.

⁴ منصور الزين، ناصر مراد، " ادارة الجودة الشاملة كمدخل لإدامة التميز والتنافسية في منظمات الاعمال"، الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، جامعة حسنية بن بوعلي الشلف، الجزائر، 9/8 نوفمبر 2010، ص.05.

2. مبادئ نظام إدارة الجودة الشاملة:

ان نظام ادارة الجودة الشاملة يقوم على جملة من المبادئ تتمثل في ¹:

- ارضاء الزبون هو الهدف من تطبيق الجودة.
- الجودة مسؤولية كل العمال في الشركة.
- الوقاية من الاخطاء قبل وقوعها.
- المورد البشري هو اهم مورد لتحقيق الجودة الشاملة.
- يجب أن يكون العمل نمطيا وليس عشوائيا.
- الاهتمام بالأعمال الصغيرة بنفس الاهتمام بالأعمال الكبيرة.
- التركيز على العمليات والنتائج معا.
- اتخاذ القرارات المرتكزة على الحقائق.
- تطوير العمليات بدل من التركيز على تحميل المسؤوليات.
- التحسين المستمر.
- التغذية العكسية.

¹ تم الاعتماد على:

-بن عيشي عمار، "ادارة الجودة الشاملة وأثرها على السياسات التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية"، الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، جامعة حسينة بن بوعلي الشلف، الجزائر، 9/8 نوفمبر 2010، ص.03.

-نزار قاسم الصفار، حسام حامد يونس، "ادارة الجودة الشاملة في مؤسسات التعليم العالي مفاهيم وارشادات"، مجلة تكريت للعلوم الانسانية، جامعة تكريت، العراق، المجلد 16، العدد 04، 2009، ص.274.

3. البنية التحتية لإدارة الجودة الشاملة:

يقصد بالبنية التحتية الانظمة والاجراءات التي تساعد الشركة على تطبيق مبادئ الجودة الشاملة، وتحتوي على العناصر التالية¹:

- **نظام ادارة الجودة:** وهي اكثر العناصر أهمية حيث يعتبر الكيان المتين الذي تستند عليه ادارة الجودة الشاملة.
- **العلاقة مع المورد:** إن علاقة المؤسسة مع المورد هي علاقة مصلحة مشتركة، وادارة هذه العلاقة بكفاءة تؤدي الى مصلحة الطرفين.
- **المشاركة الكاملة للعمال:** مشاركة كافة العمال وبكل مستوياتهم وبالأسلوب الذي يمكنهم من اظهار قدراتهم ومواهبهم ودعمها في سبيل مصلحة المؤسسة، والتركيز على الابتكار من اجل خلق قيمة مضافة لها.
- **القياس والتحليل للمعلومات:** عمليات القياس يمكن أن تتم من خلال استخدام التقنيات الاحصائية التي تساعد على استيعاب المتغيرات التي تحدث في العمليات ووصفها وتحليلها وتقديم التفسيرات لها.
- **الثقافة والتدريب:** ان تدريب الافراد لتطوير ادائهم هو ضرورة ملحة لتحسين وتطوير اداء المؤسسة.

4. المقارنة بين العمل بالنظام التقليدي والعمل بنظام ادارة الجودة الشاملة:

الجدول الموالي يوضح الفرق بين نظام ادارة الجودة الشاملة والنظام التقليدي للجودة في:

الجدول (12): الفرق بين نظام ادارة الجودة الشاملة والنظام التقليدي

¹ رائد عبد الخالق عبد الله العبيدي، "ادارة الجودة الشاملة : التغيير والتطوير التنظيمي من اجل انجاح المنظمة"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، العراق، العدد 21، 2009، ص.91.

العمل بالنظام التقليدي	العمل بنظام الجودة الشاملة
التحسين وقت الحاجة.	التحسين المستمر.
جودة اعلى تعني تكلفة اعلى.	جودة اعلى تعني تكلفة اقل.
البحث عن المشكلات المتعلقة بالنتائج.	البحث عن المشكلات المتعلقة بالعمليات.
يتم تصيد الاخطاء ومعالجتها، ويتم معالجتها بعد وقوعها.	الافتراض بأن الاخطاء لن تحدث ويتم التخطيط لتجنبها ومنع حدوثها بدلا من محاولة اكتشافها بعد وقوعها.
من الممكن تقبل الاخطاء.	تقبل الاخطاء مرفوض.
المهم ارضاء المدير وتعظيم الارباح.	المهم ارضاء الزبون قبل كل شيء وهو ما سيؤدي الى تحقيق الارباح حتما.
تعد الجودة وظيفة من وظائف التصنيع.	الجودة مهمة كل فرد.
قسم الجودة هو المسؤول عن الجودة	الجودة مسؤولية كل فرد مشارك في المؤسسة
الهيكل التنظيمي عمودي والسلطة مركزية، وتدفق المعلومات يكون من الاعلى الى الاسفل.	الهيكل التنظيمي افقي والسلطة لامركزية، وتدفق المعلومات كلها تأخذ مسار افقي.
التركيز على التخطيط في المدى القصير.	التركيز في التخطيط على التكامل بين المدى القصير والطويل.
اسلوب العمل وتحمل المسؤولية يكون في شكل فردي وشخصي.	اسلوب وتحمل المسؤولية يكون جماعي.
تتميز السياسات والاجراءات بالجمود.	السياسات والاجراءات تتميز بالمرونة.
الحوافز تكون في شكل مادي فقط.	الحوافز مادية ومعنوية.
اتخاذ القرار وحل المشاكل يكون من مسؤولية الادارة العليا.	اتخاذ القرار وحل المشكلات يتم بشكل جماعي.
الفرد هو تكلفة وقيد يجب تدنيته.	الفرد مورد وشريك يجب الاهتمام به.

المصدر: تم الاعتماد على:

- 1- علي فرحان عبد الله الفكيكي، "معوقات تطبيق نظام ادارة الجودة"، مجلة المستنصرية للدراسات العربية والدولية، العراق، العدد 39، ص.96.
- 2- فداء محمود حامد، ادارة الجودة الشاملة، الطبعة الأولى، دار البداية ودار المستقبل، الاردن، 2012، ص.ص.68.69.

5. أسباب فشل تطبيق نظام ادارة الجودة الشاملة:

من بين العوامل التي تؤدي الى فشل برنامج ادارة الجودة الشاملة في المؤسسة¹:

- محدودية فهم المدراء لأهمية تحسين الجودة ومدى ارتباطها بفعالية المؤسسة وكفاءتها.
- عدم وضع سياسة سليمة لبرنامج التدريب المرتكز على التحديد الصحيح للاحتياجات التدريبية الفعلية للعمال.
- عدم وجود قائد قوي في المؤسسة، له القدرة على توجيه العمال ودعمهم في تطبيق برنامج ادارة الجودة الشاملة.
- عدم قبول بعض الافراد في المؤسسة لمفاهيم ومبادئ ادارة الجودة الشاملة.
- عدم توظيف الخبرات في عملية التحسين المستمر مما يؤدي الى تكرار الاخطاء وانخفاض مستوى الاداء.
- عدم وجود رؤيا استراتيجية واضحة للجودة الشاملة وللتغيير على مستوى المؤسسة.
- عدم توفير الوقت اللازم لوضع تخطيط سليم ومحكم للعمل.
- نقص توعية الافراد ونشر ثقافة ومفهوم نظام ادارة الجودة الشاملة لدى افراد المؤسسة.
- عدم تقبل اساليب التطوير والتحسين ومقاومة التغيير خوفا من كشف العيوب ونتيجة العقلية الكلاسيكية التي تأبى التغيير.
- افتقاد الحصول على التمويل المناسب لتطبيق نظام ادارة الجودة الشاملة .
- المركزية في اتخاذ القرار بالرغم من أن ادارة الجودة الشاملة تركز على المشاركة.
- الاعتماد على الاساليب التقليدية في التطبيق وعدم التوجه نحو اعتماد الاساليب القياس غير التقليدية.

¹ ليث شاكر محسن، علاء فرحان طالب الدعي، "دور ادارة الجودة الشاملة في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، العراق، المجلد 07، العدد 21، 2012، ص.ص.44.43.

ثانياً: أفكار Deming Edward

يعود الفضل فيما حققته ادارة الجودة من تطورات الى دراسات وابحاث علماء ومفكرين كرسوا انفسهم لإيجاد الطرق والوسائل والتقنيات والافكار الفعالة لتحسين الجودة في المؤسسات، من أهم هؤلاء: Edward Deming ، Joseph Juran ، Philip Crosby ، Armand Feigenbaum¹ ، وكلهم قدموا الكثير في هذا المجال؛ الا أننا سنتناول وبصفة خاصة اهم افكار الباحث الرائد Edward Deming ، وهو يلقب بأب الجودة لما قدمه من مساهمات هادفة في مجال الجودة وتطويرها، حيث بدأ حياته في أمريكا ودرس وتخصص في الاحصاء، لينتقل فيما بعد الى اليابان أينما شرع هناك بتجسيد أفكاره في المؤسسات اليابانية، واهمها استخدام الاساليب الاحصائية في الرقابة على الجودة.

1. المبادئ الأربعة عشر لـ Deming Edward²:

قام Deming Edward بوضع المبادئ الأربعة عشر لإدارة الجودة، وهي عبارة عن تمهيد لتطبيق نظام ادارة الجودة الشاملة، تتمثل هذه المبادئ في:

- التهيؤ للاستمرارية في التوجه نحو تحسين المنتج.
- عدم الاعتماد على الفحص بعد الانتهاء من انتاج المنتج فقط، بل والقيام ببث الجودة في تصميم المنتج وعملية الانتاج.
- عدم جعل السعر هو الموجه الوحيد للشراء.
- تصميم برامج للتحسين المستمر في التكاليف، الجودة، الخدمة والانتاجية.
- الاقلال من استخدام الاهداف الكمية.
- استخدام الطرق الاحصائية للتحسين المستمر في الجودة والانتاجية.
- عدم السماح بوقوع اخطاء عند التموين او في الاداء البشري.
- الاهتمام بالتدريب لتحسين مستوى جميع العمال في المؤسسة.
- التركيز على مساعدة الافراد نحو اداء افضل للعمل وتهيئة كل الاساليب والادوات لتسهيل الاداء الجيد والذي يجعل العمال فخورين بأدائهم.
- ابعاد الخوف وتشجيع الاتصال المتبادل في الاتجاهاين.

¹ فداء محمود حامد، مرجع سبق ذكره، ص. 47.

² نفس المرجع السابق، ص. 48. 49.

- إزالة الحواجز بين الإدارات وتشجيع حل المشاكل من خلال فرق العمل.
- محاولة القضاء على معوقات الاعتراف والاعتزاز بكفاءات العمال.
- تصميم برنامج قوي للتدريب والتعلم لجعل العمال مواكبين للتطورات الجديدة في المواد وطرق الاداء والتكنولوجيا بشكل عام.
- توضيح الالتزام الدائم للإدارة بكل من الجودة والانتاجية.

2. عجلة Deming Edward:

- اقترح Deming في مجال تحسين الجودة نموذج حركة دورة زمن التحسين (PDSA) "خطط-اعمل-قيم-نفذ" أو ما يسمى بعجلة دمينج، حيث يتم تطبيق هذا النموذج باختيار عملية انتاج او خدمة تتطلب التحسين؛ مراحل هذه العجلة مبينة فيما يأتي¹:
- التخطيط (Plan): حيث يتم في هذه المرحلة تحديد العناصر التالية:
 - مقدار الانجازات الحالية لعملية الانتاج ومقدار الفجوة بين حاجات الزبائن واداء العملية الانتاجية.
 - مقدار الانجازات المطلوب تحقيقها (تساوي او تفوق احتياجات الزبائن).
 - الموارد والمهارات اللازمة.
 - النشاطات والتعليمات اللازمة لتحقيق مستوى الجودة المطلوب للمنتوج.
 - الاطار الزمني لتنفيذ الخطة.
 - الآثار الجانبية التي قد تنتج من تنفيذ خطة تحسين الجودة.
 - العمل (Do):
 - تعريف وتعليم عمال المؤسسة بالخطة المراد اتباعها.
 - تدريب وتعريف العمال بالآثار الجانبية والسلبية المتوقعة من جراء تنفيذ الخطة وليقوموا بتعديل اساليب عملهم اذا كان هذا ضروريا.
 - البدء بتنفيذ خطة تحسين الجودة.

¹ فتحي احمد يحي العالم، نظام ادارة الجودة الشاملة والمواصفات العالمية، دار اليازوري، الاردن، 2010، ص.ص.43.45.

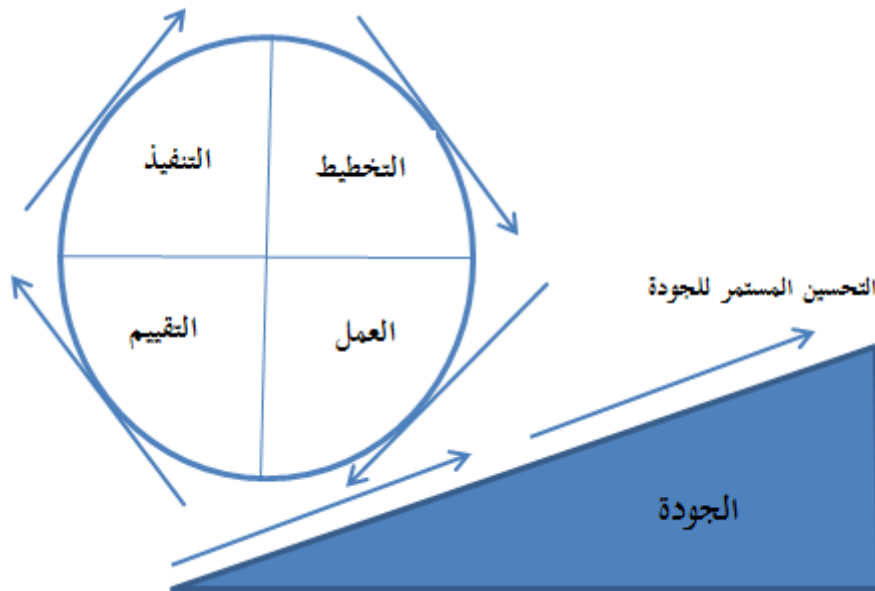
• الدراسة والتقييم (Study):

- دراسة اثر المتغيرات في العملية الانتاجية أو الخدمة المعينة على تحسين ادائها ورفع مستوى مخرجاتها.
- الكشف عن الآثار الجانبية لخطة تحسين الجودة وقياسها.
- تحديد التعديلات اللازمة على الخطة أو عملية الانتاج لتحقيق اهداف تحسين الجودة.

• التنفيذ والتصرف (Act):

- القيام بتنفيذ التعديلات التي تم اقرارها خلال المرحلة السابقة.
 - الاستمرار في عملية تقليل الفجوة ما بين متطلبات الزبون و الاداء الانتاجي.
 - الرجوع مرة اخرى الى مرحلة التخطيط للبحث عن تغيرات اخرى يمكن من خلالها تقليل الفرق بين حاجات الزبائن والأداء الانتاجي.
- ويمكن ايضاح هذا النموذج من خلال الشكل الموالي:

الشكل (26): عجلة دمينج



المصدر: فتحي احمد يحي العالم، مرجع سبق ذكره، ص.45

3. الأمراض المميتة السبعة لـ Edward Deming :

هناك سبع امراض مميتة للمؤسسات، كما وصفها دمينج تعيق تطبيق نظام ادارة الجودة الشاملة، ينبغي على الادارة تجنبها تتمثل في¹:

- الافتقار لثبات الهدف لتخطيط المنتجات التي لها سوق كاف لإبقاء المؤسسة في العمل وتقديم الوظائف.
- التأكيد على الارباح قصيرة المدى ، والتفكير قصير المدى.
- أنظمة المنظور الشخصي للمدراء، والادارة بالأهداف بدون تقديم طرق او موارد لتحقيق الأهداف.
- تخطي (قفز) الوظائف من قبل المدراء.
- استخدام البيانات والمعلومات المرئية فقط في اتخاذ القرارات بدون اعطاء ولا اهتمام بسيط لما ليس معروفاً أو لا يمكن معرفته.
- تكاليف المعالجة المفرطة.
- التكاليف المفرطة للديون.

¹ توفيق سريع علي باسردة، تكامل ادارة المعرفة والجودة الشاملة وأثره على الأداء، أطروحة دكتوراه في ادارة الاعمال، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2006، ص.98.

المطلب الثالث: المنظمة العالمية للمواصفات و التقييس

ان المنظمة العالمية للمواصفات والتقييس¹ (ISO)² تقوم بوضع معايير (مقاييس) عالمية لنظام ادارة الجودة في أية مؤسسة سواء كانت انتاجية أم خدماتية، وتقوم بمنحها شهادات عن ذلك³. وتقوم هذه المنظمة⁴ بإصدار العديد من المواصفات، حيث تعمل على ذلك 900 لجنة فنية تصدر وتراجع حوالي 800 مواصفة قياسية كل عام⁵؛ وتعرف المواصفة على أنها وثيقة مدونة تحتوي على وصف دقيق للمنتوج سواء كان أولي أو منتج نهائي لتكون صالحة للاستعمال أو الاستخدام لتبلي الاغراض التي وضعت من أجلها⁶.

واهم المواصفات التي اصدرتها هذه المنظمة هي مواصفة ISO 9000 التي تم اصدارها عام 1987 بحضور 91 دولة (تم تعديلها مرتين 1994، 2000) واعتمدت هذه المواصفة اليوم في اكثر من 51 دولة في العالم واعتبرت كمواصفات وطنية لديها⁷.

ويجب التنويه أن هذه المواصفة : "ليست مواصفة فنية ولا تتعلق بجودة المنتج ولكنها تبحث في كفاءة نظام المؤسسة ومدى التطور الذي يحققه، وتصلح لمختلف انواع المؤسسات، فهي مواصفة في مجال الادارة وتؤكد الجودة وتنصب على النظام الاداري"⁸.

¹ المنظمة العالمية للمواصفات والتقييس هي اتحاد عالمي مقره في جنيف، ويضم في عضويته أكثر من 90 هيئة تقييس وطنية، اسست هذه المنظمة في اعقاب الحرب العالمية الثانية بعد لقاء ضم وفود 25 دولة في لندن عام 1946، وباشرت هذه المنظمة عملها في 23 فيفري 1947، وتتخذ من سويسرا مقرا لها .

² يرمز لهذه المنظمة بالمختصر ISO، حيث يوجد اختلاف حول اشتقاق هذه الكلمة المختصرة، فهناك من يرى أنها اشتقت من الأحرف الثلاث الأولى المكونة لكل كلمة من اسم المنظمة بالإنجليزية، الا ان هناك من يرى انها: " مشتقة من الكلمة الاغريقية ISOS أي التساوي، حيث في مجال المواصفة تعني ISO تساوي الشيء بالمقارنة مع المواصفة.

³ اسلام طالب محمد صالح، "دور تطبيق المواصفة الايزو 9000 في تحقيق ادارة الجودة الشاملة"، مجلة كلية بغداد، للعلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، العراق، العدد 35، 2013، 195.

⁴ تضم المنظمة في عضويتها مختلف اجهزة المواصفات والمقاييس في العالم، ولكل جهاز مقعد دائم في الجمعية العامة، يتمتع بحق التصويت، وتضم كذلك أعضاء من بعض دول العالم التي لا تمتلك أجهزة المواصفات والمقاييس بصفة مراقبين، كما تم ايجاد نوع ثالث للدول الاقل نموا تحت اسم المشترك (sub scriber).

⁵ فداء محمود حامد، مرجع سبق ذكره، ص.32.

⁶ علي فرحان عبد الله الفكيكي، مرجع سبق ذكره، ص.99.

⁷ فداء محمود حامد، مرجع سبق ذكره، ص.32.

⁸ علي فرحان عبد الله الفكيكي، مرجع سبق ذكره، ص.99.

والدافع وراء اصدار مواصفات قياسية دولية لأنظمة الجودة في اي مؤسسة انتاجية كانت ام خدمائية هو انه لم يعد كافيا ان تضمن جودة المنتج او الخدمة بل يجب ان تضمن قبل كل هذا جودة المؤسسة التي تنتج المنتج أو تؤدي الخدمة، فجودة المؤسسة اكبر ضمان لجودة المنتجات او الخدمات وجودة النظام ككل، وهو ما يضمن استمرارية جودة المخرجات¹.

والفائدة من التقييس هي جعل المنتجات والخدمات اكثر ملاءمة للغايات المنشودة، والغرض منه بصفة مختصرة هو وضع قواعد ثابتة واتباع اسلوب ومراجع موحدة عند مزاولة نشاط ما². ويجب أن نشير الى أن³:

- ISO هي منظمة غير حكومية ، وليست جزاء من الامم المتحدة مع ان اعضائها يمثلون اكثر من 120 بلد.
- كافة المواصفات الصادرة عن المنظمة هي مواصفات اختيارية.
- ISO غير مسؤولة عن التحقق بمدى مطابقة ما ينفذه المستخدم للمواصفة مع متطلبات هذه المواصفة.
- من الضروري التمييز بين المواصفة القياسية للمنتج التي تبين الصفات المميزة المختلفة التي يجب ان تتوفر في المنتج ليكون مطابقا للمواصفة القياسية له والمواصفة القياسية لنظام ادارة الجودة الذي يحدد اسلوب ادارة الجودة في المؤسسة الذي يضمن مطابقة المنتج لمستوى الجودة الذي تم تحديده من قبل المؤسسة.

العلاقة بين نظام ادارة الجودة الشاملة ونظام ادارة الجودة ISO 9000:

ان ادارة الجودة الشاملة تكون ابعد من نظام ISO 9000، ولا يمكن ان يكون احدهما بدلا من الآخر، وفي نفس الوقت لا يتعارض أحدهما مع الآخر؛ فالشركات التي تمتلك برنامج ادارة الجودة الشاملة اصبح بإمكانها تسجيلها للحصول على شهادة المواصفات الدولية (ISO 9000)، لان تطبيق هذه المواصفات يساعد على تقييس انظمة الجودة في تلك الشركات وازافة صفة الرسمية على انظمة جودتها، اذ ان التطبيق

¹ محمد هادي العدناني، "مدخل مقترح لتدقيق الجودة (ISO) كأحد انواع الفحص لأغراض خاصة"، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، جامعة بغداد، العراق، المجلد 13، العدد 45، 2007، ص.226.

² فتحي احمد يحي العالم، مرجع سبق ذكره، ص.15.

³ فداء محمود حامد، مرجع سبق ذكره، ص.33.

الناجح لأنظمة ادارة الجودة الشاملة يتطلب بناء نظام قائم على مواصفات ISO 9000، أما بالنسبة للشركات الحاصلة على شهادة المطابقة ISO 9000 فان أنظمة الجودة لديها تمثل قاعدة قوية تستطيع أن تبني عليها تطبيق ادارة الجودة الشاملة بالتركيز على مشاركة العمال والتحسين المستمر والتركيز على الزبون...، وهذا ما يثبت ان ادارة الجودة الشاملة ومواصفات ISO 9000 متوافقان ولا يوجد تعارض بينهما ، وتعتبر مواصفات ISO 9000 خطوة اولية باتجاه اقامة نظام ادارة الجودة الشاملة والاساس الجوهري لمفهومه¹.

المطلب الرابع: تكاليف الجودة

ارتبط مفهوم الجودة بتكاليفها² منذ أن مثلت الجودة الرديئة استخدام غير أمثل للموارد والطاقات فضلا عن اليد العاملة والوقت، حيث ترتب عليها تكاليف مرتفعة انعكست بآثار كبيرة على الارتفاع في تكاليف الانتاج وبالتالي التكاليف الكلية للمؤسسة، ويشير EVANS في هذا المجال أن ظهور الاهتمام بتكاليف الجودة COQ³ كان عام 1950 نتيجة للتأثيرات السلبية المترتبة عن تكاليف الجودة وضرورة تجنبها عن طريق التخلص من الجودة الرديئة⁴.

وتم تعريف تكاليف الجودة على أنها: "تلك التكاليف التي تحدث لمنع، أو التكاليف التي تنشأ كنتيجة، انتاج منتج منخفض الجودة."⁵، أي أن تكاليف الجودة عبارة عن التكاليف التي تتحملها المؤسسة نتيجة تطبيق الجودة (تكاليف المطابقة)، وتكاليف تصليح المنتجات المعيبة (تكاليف عدم المطابقة).

¹ ثائر احمد سعدون، ماجد محمد صالح، "ادارة الجودة الشاملة"، مجلة تنمية الرافدين، جامعة الموصل، العراق، العدد 78(27)، 2005، ص.148.

² من المنظور التقليدي فان تكاليف الجودة غالبا ما تفهم من وجهة النظر الانتاجية على انها التكاليف الناشئة عن انحراف الانتاج عن المواصفات، لكن مع اتساع مفهوم الجودة واعتبارها من اهم ابعاد الميزة التنافسية اختلف الباحثون في وضع مفهوم محدد لتكاليف الجودة، الا ان هناك شبه اتفاق على انها تعني تكاليف المطابقة مضافا اليها تكاليف عدم المطابقة.

³ COQ : Cost Of Quality.

⁴ فاطمة جاسم محمد، "أثر تكاليف الجودة في تحسين الأداء المالي"، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة البصرة، العراق، العدد 20، 2008، ص.ص.84.85.

⁵ بهاء حسين الحمداني، رؤي حسين، "دور ادوات الجودة الشاملة في تخفيض التكاليف وتحسين النوعية"، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، جامعة بغداد، العراق، المجلد 19، العدد 70، 2013، ص.477.

1. أنواع تكاليف الجودة:

تقسم تكاليف الجودة الى ¹:

- **تكاليف المنع:** وهي تلك التكاليف التي تحدث لمنع انتاج منتجات غير مطابقة المواصفات، مثل تكلفة: هندسة العملية الصناعية، هندسة التصميم وتكلفة التدريب للوصول الى مستوى الجودة المرغوب فيه.
 - **تكاليف التقييم:** وهي تكاليف اكتشاف تلك الوحدات الفردية من المنتجات وغير المطابقة للمواصفات، مثل تكاليف: فحص المواد المستلمة، اختبار المنتج خلال عملية التصنيع وفحص المنتج النهائي.
 - **تكاليف الفشل الداخلي:** وهي تلك التكاليف التي تحدث عندما يتم اكتشاف المنتج غير مطابق للمواصفات قبل شحنه للزبون، مثل تكلفة اعادة تصنيع المنتجات غير المطابقة للمواصفات قبل شحنها للزبون، تكلفة اعادة الفحص، وهامش المساهمة² الضائع بسبب جودة الانتاج المنخفضة.
 - **تكاليف الفشل الخارجي:** وهي تلك التكاليف التي تحدث عندما يتم اكتشاف المنتجات غير المطابقة للمواصفات بعد شحنها للزبون، مثل تكاليف المردودات وإصلاح والمسموحات التي تمنحها المؤسسة للزبائن لتشجيعهم على قبول تلك المنتجات، وهامش المساهمة الضائع من انخفاض المبيعات وحصة السوق والسعر.
- ومن الجدير بالذكر: أن تكاليف المنع والتقييم تتزايد بتزايد الجودة، بينما تكاليف الفشل الداخلي والخارجي تتناقص كلما تزايدت الجودة.
- كما ان نسبة توزيع تكاليف الجودة طبقا لوجهة النظر التقليدية والحديثة مختلفة، وهذا مبين في الجدول الموالي:

¹ نضال محمد رضا الخلف، "دور محاسبة التكاليف في ابلاغ الادارة بتكاليف الجودة"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، العراق، المجلد 06، العدد 14، 2011، ص.ص. 26، 27.

² هامش المساهمة الضائع: يمثل تكلفة الفرصة البديلة بسبب انخفاض الجودة، وعادة لا يتم اخذه بعين الاعتبار من طرف المؤسسات وذلك لصعوبة تقديره.

الجدول (13): نسب توزيع تكاليف الجودة من وجهة النظر التقليدية و الحديثة

المنظور	المنع	التقييم	الفشل الداخلي والخارجي
التقليدي	5-10%	15-45%	50-80%
الحديث	25-50%	15-40%	20-50%

المصدر: فاطمة جاسم محمد، مرجع سبق ذكره، ص.88.

2. نماذج محاسبة تكاليف الجودة:

يمكن حساب تكاليف الجودة باستخدام إحدى الطرق الآتية، علماً أن الطريقة الأولى هي الأكثر استخداماً¹:

• النموذج الأول: نموذج الوقاية، التقييم والفشل PAF²:

يرجع هذا النموذج إلى Armand Feigenbaum الذي طور مفهوم قياس تكاليف الجودة عندما كان يعمل في شركة جنرال إلكتريك سنة 1950، حيث قام بتصنيف جميع التكاليف ذات الصلة بالجودة إلى أربع مجالات، هذه المجالات الأربع التي سبق وأن ذكرناها هي تكاليف: الوقاية، التقييم، الفشل الداخلي والفشل الخارجي. ويمكن التعبير عنها بالمعادلة التالية:

$$COQ = PC + AC + FC$$

حيث: COQ: تكاليف الجودة.

PC: تكاليف الوقاية (المنع).

AC: تكاليف التقييم.

FC: تكاليف الفشل (الداخلي والخارجي).

• النموذج الثاني: نموذج تكلفة العملية PCM³:

تم تطوير هذا النموذج من قبل Ross سنة 1977 واستخدم هذا النموذج لأول مرة من قبل March للحصول على تكاليف الجودة عام 1989، وهي تمثل انظمة تكلفة الجودة التي تركز على العملية بدلاً من

¹ تم الاعتماد على:

-بهاء حسين الحمداني، رؤي حسين، مرجع سبق ذكره، ص.479.

- مؤيد محمد الفضل، انعام محسن غدیر، " تأثير محاسبة تكاليف الجودة في تحقيق الميزة التنافسية"، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية، جامعة الكوفة، العراق، العدد 23، 2008، ص.239-240.

² PAF : Prevention, Appraisal and Failure.

³ PCM : Process Cost Model.

المنتجات او الخدمات. وتشير تكلفة العملية الى تكاليف المطابقة الكلية وتكاليف عدم المطابقة ، فتكاليف المطابقة تعني تكاليف العمليات الضرورية اللازمة لتمايز المنتجات والخدمات وفق المعايير المعتمدة اول مرة وفي كل مرة، اما تكاليف عدم المطابقة فهي تكاليف الفشل التي تتزامن مع العمليات التي لا تلي المعايير المطلوبة. وتحسب تكاليف الجودة وفق هذا النموذج حسب العلاقة التالية:

$$TQC = PCOC + PCONC$$

حيث: TQC: التكاليف الكلية للجودة.

PCOC: تكاليف المطابقة للعملية.

PCONC: تكاليف عدم المطابقة للعملية.

• النموذج الثالث: نموذج تكاليف الأموال المستثمرة CAI¹:

الاموال المستثمرة او الاموال التي تنفق من قبل المؤسسة بشكل مدروس يمكن ربطها مع تكلفة وانشطة الوقاية والتقييم أو تكاليف المطابقة. اما خسارة الاموال أو انفاق الاموال كرها من قبل المؤسسة يرتبط بتكاليف الفشل الداخلي والخارجي او تكاليف عدم المطابقة، وتتضمن هذه النقطة ايضا تكاليف الفرصة الضائعة، وهي فقدان ثقة الزبائن وذهابهم الى مؤسسات بديلة في المرة القادمة.

في الأخير يمكن القول ان فكرة الميزة التنافسية الوحيدة لم تعد تجدي نفعا للمؤسسات الاقتصادية، واصبح عليها في الوقت الراهن وفي ظل التحديات التي تشهدها بيئة الاعمال التفكير في اكثر من ميزة، اي يجب ان تنافس المؤسسة في كل خصائص المنتج، وهذا ما يوفر لها نظام ادارة الجودة الشاملة، والذي يعني تطبيق الجودة في كل جزء من اجزاء المؤسسة في: خدماتها، انشطتها، اعمالها، انظمتها، المتعاملون معها....لهذا اصبح من الضروري على المؤسسات الاقتصادية ان لم نقل الزامي الخوض في هذا النظام وتطبيقه، وهذا حتى تحسن من منتجاتها او/و خدماتها بصفة دائمة وترضي زبائنهم وتخفف من تكاليفها كل هذا من اجل ضمان استمراريته ومركزها التنافسي؛ وكخطوة اولى في تطبيق هذا النظام يجب على المؤسسة الحصول على شهادة ايزو 9001 كمواصفة تثبت نظام الجودة بها.

¹ CAI : Cost Amount Investment.

المبحث الثاني: نظام التكاليف والإدارة والموازنات على أساس الأنشطة

يبدأ دور محاسبة التكاليف حينما ينتهي دور المحاسبة العامة، فبعد أن تعطي هذه الأخيرة رصد عن الوضعية المالية للفترة المقاسة بشكل إجمالي، تأتي محاسبة التكاليف لتظهر ربحية أو خسارة كل منتج أو خدمة على حدى من خلال اظهار تكاليف كل منتج أو خدمة على حدى سواء بالإجمالي أو لكل وحدة وهذا باستخدام احدى طرق محاسبة التكاليف، ؛ كما تقوم بالرقابة على التكاليف من خلال تطبيق طريقة التكاليف المعيارية والتي تعتبر تكاليف محددة مسبقا على اساس علمي وعلمي.

ان محاسبة التكاليف تعبر عن قاعدة بيانات اساسية توفر العديد من المعلومات الدقيقة والمهمة حول تكاليف المؤسسة سواء الحقيقية او التقديرية، وهو ما يساعد المؤسسة على اتخاذ العديد من القرارات أهمها التسعير. ولقد تعرضت طرق محاسبة التكاليف المتعارف عليها الى انتقادات لاذعة في الآونة الأخيرة، وهو ما أسفر عن ظهور نظام جديد في محاسبة التكاليف هو نظام التكاليف على أساس الأنشطة. كما وقد أدى ظهور هذا النظام الى ظهور تقنيات حديثة اخرى هي: الموازنات المبنية على أساس الأنشطة، ونظام الادارة (التسيير) المبني على اساس الأنشطة.

المطلب الأول: مدخل الى نظام التكاليف على أساس الأنشطة

نظام التكاليف على اساس الأنشطة ABC¹ هو طريقة حديثة في محاسبة التكاليف (المحاسبة التحليلية) جاءت كبديل للطرق التقليدية (طريقة التكاليف الكلية- التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة – طريقة التكاليف المتغيرة)، وقبل التعرف على هذا النظام الجديد سنتطرق الى محددات الانظمة التقليدية:

¹ ABC: Activity Based Costing.

أولاً: الانتقادات الموجهة لأنظمة التكاليف التقليدية:

- واجهت أنظمة التكاليف التقليدية¹ انتقادات عديدة وذلك راجع إلى عدة أسباب سيتم إيجازها فيما يلي:
- في القديم كانت تمثل التكاليف المباشرة الجزء الأكبر من تكاليف المنتج، أما التكاليف غير المباشرة فكانت تمثل جزءاً ضئيلاً منها، هذا ما جعل من الأنظمة التقليدية لا تعير اهتماماً لتوزيع تلك التكاليف على المنتوجات (كانت تقوم بتوزيعها بطريقة غير عادلة)، ولكن ونتيجة للتطور التكنولوجي وحلول الآلات وأجهزة التصنيع المتطورة محل الأيدي العاملة وازدياد تكاليف خدمات التسويق والتوزيع والهندسة وغيرها أدى إلى ارتفاع نسبة التكاليف غير المباشرة إلى إجمالي التكاليف، وهذا ما أدى إلى ضرورة البحث عن طريقة أو نظام يقوم بتوزيع هذه التكاليف بين المنتوجات بطريقة عادلة².
- من بين الانتقادات التي وجهت لأنظمة التكاليف التقليدية هي اعتمادها على الحجم كأساس لتحصيل التكاليف غير المباشرة على المنتوجات أو الخدمات (عدد ساعات العمل المباشرة، عدد الوحدات المنتجة أو المبيعة... الخ) أو على نسب من التكاليف المباشرة والتي تعكس أيضاً بشكل غير مباشر مفهوم الحجم، هذه المشكلة تظهر بشكل واضح وأكثر في الشركات الخدمائية، فالدخلات والمخرجات في هذه الأخيرة لا ترتبط بالحجم أو ارتباطها بالحجم يكون ضئيلاً؛ حيث في وقتنا الراهن لم يعد القطاع الانتاجي القطاع الوحيد المهيمن على الاقتصاد، فالشركات التمويلية والخدمائية أصبح

¹ بالرغم من أن الكثير من البحوث تشير إلى أن محاسبة التكاليف ظهرت كفرع من فروع المحاسبة نتيجة التطورات التي رافقت ظهور الثورة الصناعية في أواخر القرن 18 م وبداية القرن 19 م؛ إلا أن إجراءات وأنظمة التكاليف كانت موجودة منذ زمن قديم وكدليل على ذلك أظهرت آثار الفراعنة أنهم كانوا يتبعون بعض الإجراءات المشابهة الخاصة بالنشاط الزراعي والمعماري، كما أن ما قام به سيدنا يوسف عليه السلام يعتبر خير دليل على أنه نوع من أنواع الممارسة لمحاسبة التكاليف، إذا أن المحاسبة عرفت وارتبطت بالحضارات منذ القدم ثم تطورت بتطور الحياة الإنسانية وتغير ظروف المحيط؛ وقد كان للنهضة التجارية والصناعية التي شهدتها بعض الدول الأوروبية في القرن 14 م والقرون التي تلتها الأثر في إرساء الأسس والقواعد العلمية لمحاسبة التكاليف، حيث شهد القرنين 15 م و 16 م ظهور الكثير من المشروعات الصغيرة في الدول الأوروبية مما أوجد نوعاً من المنافسة فرضت على أصحاب تلك المشروعات مسك السجلات لإثبات النفقات وحصرها وتحليلها، وخلال تلك الفترة ظهر ما يعرف حالياً بنظام محاسبة تكاليف الأوامر الانتاجية، ولقد صدرت بعد ذلك العديد من الكتابات الرائدة التي تناولت هذا النظام كان أهمها كتاب بعنوان "تكلفة المصنع" صدر سنة 1889 م للمؤلف هنري ميتكالف، وقد أرسى هذا الأخير قواعد وأسس نظام محاسبة تكاليف الأوامر الانتاجية، وانتشر هذا النظام في الولايات المتحدة الأمريكية. وفي القرن 19 م ونتيجة للتطورات التكنولوجية التي طرأت على الصناعات التقليدية وظهور الصناعة ذات المراحل المتعاقبة ظهر ما يعرف حالياً بنظام محاسبة تكاليف المراحل الانتاجية (محاسبة كل مرحلة على حدى)، ولقد أصدر المحاسب الإنجليزي نورتن في أواخر القرن 19 م عشر كتب تناول فيها مشاكل التكاليف في الانتاج المستمر للمراحل المتعاقبة، وبذلك وضع نورتن أسس وقواعد نظام محاسبة تكاليف المراحل الانتاجية.

² محمد أبو نصار، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، دار وائل، الأردن، 2008، ص. 192.

لها دور مميز ومهم في الاقتصاد ومع هذا كان ولا يزال يستخدم الحجم اساسا لحساب معدلات التحميل¹.

● زيادة عدد المنتجات التي تنتجها المؤسسة الواحدة وتنوع أصنافها أدى إلى عجز أنظمة التكاليف التقليدية في توزيع التكاليف غير المباشرة على هذه المنتجات، ففي حالة إنتاج المؤسسة منتج واحد فقط فإن جميع التكاليف سواء كانت مباشرة أو غير المباشرة سيتم تحميلها لذلك المنتج مما يعني سلامة الإجراءات المتبعة في أنظمة التكاليف التقليدية، لكن مع زيادة عدد المنتجات وأصنافها أصبح هناك مشكل في عملية توزيع التكاليف غير المباشرة². (فتحميل التكاليف غير المباشرة كان مرتبط بحجم الإنتاج، حيث تحمل المنتجات ذات الحجم الكبير بتكاليف كبيرة، والمنتجات ذات الحجم القليل بتكاليف صغيرة بالرغم من أنه قد تكون المنتجات ذات الحجم الصغير هي المستهلكة لتكاليف غير مباشرة أكبر من المنتجات ذات الحجم الكبير).

● ان الانظمة التقليدية اصبحت عاجزة عن الرقابة على عمليات المؤسسة بدقة للأسباب التالية³:

○ تجميع الانحرافات بشكل اجمالي على مستوى الاقسام وعدم حصرها بالمنتجات التي سببتها، وهذا لا يساعد لا على معرفة الأسباب الحقيقية لهذه الانحرافات ولا على تصحيحها.

○ التركيز على النتائج المالية الاجمالية وليست على الأنشطة الفعلية التي تسبب هذه النتائج والتي تعطي نتائج غير دقيقة من اجل اجراء التحسينات.

○ بسبب التخصيصات الشاملة للتكاليف فقد اصبحت التقارير مشوهة، فهي تجعل مدراء الاقسام مسؤولين على اتفاق الموارد داخل اقسامهم حتى وان لم يجر قياسها بشكل دقيق، ولهذا فان هذه التخصيصات لا توفر اساسا جيدا لتقييم المدراء ورؤساء الاقسام.

لهذه الأسباب المذكورة وأخرى لم تعد الأنظمة التقليدية لمحاسبة التكاليف قادرة على مواكبة ظروف بيئة التصنيع الحديثة.

¹ عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، مكتبة الجامعة ودار اثناء، الأردن، 2008، ص.ص.109.111.

² محمد أبو نصار، مرجع سبق ذكره، ص.192.

³ إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة-قضايا معاصرة-، الطبعة الثانية، دار الحامد، الأردن، 2008، ص. ص.156.157.

ثانيا: مفهوم نظام التكاليف على أساس الأنشطة، أهميته وخصائصه

عرف Gupta نظام التكاليف على أساس الأنشطة¹ على أنه: " نظام تكاليفي مبني على مدى استفادة وحدة المنتج من النشاط الذي تستهلكه، ويعمل هذا النظام على توفير معلومات بشأن تطوير النظام المحاسبي من خلال تقسيم الأنشطة الى أنشطة مالية وغير مالية."².

عرفه Horngren على أنه: " نظام يقوم أولا بتجميع التكاليف غير المباشرة لكل نشاط من أنشطة المنظمة، ثم يخصص تكاليف الأنشطة على المنتجات أو الخدمات أو الأهداف التي تسبب الأنشطة"³.

¹ ظهر هذا النظام سنة 1949م عندما دافع Goetz عن مبادئ هذا النظام، وأشار الى ان كل مجمع تكاليف غير مباشرة يجب ان يكون متجانسا وان كل مجمع منها قد يتغير بتغير بعض العمليات، وهو ما فيه اشارة للعلاقة السببية بين مجمع التكلفة والانشطة. ويشير (Johnson) إلى أن محاسبي (General Electric GE) وهي شركة أمريكية قد يكونوا أول من استعملوا مصطلح «النشاط» لوصف العمل الذي يسبب التكاليف، ففي عام 1963 عينت هذه الشركة فريقا من قسم المراقبين لدراسة واقتراح الطرق للسيطرة على النمو المتتابع للتكاليف غير المباشرة ولتحقيق سيطرة أفضل عن التكاليف غير المباشرة اقترح الفريق تكتيك جديد هو الأنشطة التي سببت تلك التكاليف ومما لا شك فيه أن شركة (GE) وإن استخدمت تصنيفات مشابهة لنظام ABC في تتبع تكاليفها، إلا أنها لم تستخدم هذه المعلومات في جوانب أخرى مهمة مثل: تحليل ربحية المنتجات والزبائن وغيرها واقتضى استخدامها على التخصيص الدقيق للتكاليف. كما أن هناك بعض المدراء والأكاديميين الألمان ينتقدون (Cooper and Kaplan) على أنهما يزعمان بأنهما مخترعي «موجهات التكلفة» بينما ومنذ عدة سنوات مضت كان أكاديميون مثل (Kilger) قد اقترحوا أسس تخصيص التكاليف غير المباشرة للأقسام المساعدة والتي كانت متشابهة تقريبا مع موجهات التكاليف المالية وقاموا أيضا بدمجها في مفاهيمهم الخاصة بالتكاليف المباشرة؛ وبالرغم من أن الألمان قد يكونوا فعلا بحثوا هذه التقنيات إلا أن البدايات الحقيقية لهذا النظام قد بدأت في الثمانينات كما يؤكد ذلك (Kaplan).

وفي الحقيقة فإن الظهور الفعلي لهذا النظام في الكتب العلمية المحاسبية قد بدأ عام 1987 وبشكل ملفت للنظر حيث نشر وأذاع كل من Cooper and Kaplan أسلوب ABC في عدد من المجالات وأعطت عناوين بعض مقالاتهم تغييرا للحماس الذي قوبل به أسلوبهما ومنها (نظام تكلفة واحدة لا يكفي) و(قياس التكلفة بشكل صحيح يصنع القرار الصحيح)، حيث يرى الباحثان في هذا الاطار ان المؤسسات ذات التكاليف الصناعية غير المباشرة العالية والمنتجة لمزيج متنوع من المنتجات او الخدمات قد يؤدي استخدام معايير التحميل المبنية على اساس الحجم الى اظهار التكاليف المقدرة بشكل مضلل. وفي اواخر الثمانينات وأوائل التسعينات تم تطبيق هذا النظام في عدد كبير من المصانع والشركات، والمدراء الذين تبناوا هذا النظام كانوا قادرين على تخفيض التكاليف وبالتالي اعطاء فرصة للتحسين واظهار سلسلة منتجات اكبر ربحا.

² خولة حسين حمدان، امثال رشيد بجاي، " أثر تطبيق التكاليف اساس الأنشطة (ABC) على كلفة الخدمة المصرفية"، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، جامعة القادسية، العراق ، المجلد 16، العدد 04، 2014، ص.187.

³ خولة حسين حمدان، امثال رشيد بجاي، مرجع سبق ذكره، ص.186.

عرفه Cooper & Kaplan بأنه: " يعد بمثابة أداة استراتيجية للمنظمة يساعدها في الحصول على تكلفة أكثر عدالة، ومعلومات عن ربحية المنتجات والخدمات والزبائن للمنظمة، مما يساهم في اتخاذ العديد من القرارات المهمة ومنها قرارات التسعير والتسويق وتصميم المنتج وقرارات التوظيف"¹.

عرفه Bahnub: بأنه أسلوب أو طريقة لتعيين التكاليف على أنشطة العمل، العمليات، المنتجات، الخدمات، الزبائن أو خطوط الأعمال، وتستند الى فكرة بان الجهود المطلوبة لإنتاج المنتجات او الخدمات يمكن أن تحدد لذلك ويمكن تعيينها الى المنتج أو الخدمة².

تقوم طريقة ABC على مبدأ أساسي وهو: الأنشطة تستهلك الموارد، وهدف التكلفة (المنتج، الخدمة، الزبون..). يستهلك الأنشطة³؛ وهي تستعمل بدل المصلح المعتاد "الأعباء" للتعبير عن ما تستهلكه المؤسسة من مواد ويد عاملة مصطلح "الموارد"⁴.

يصف Cooper نموذج ABC في مرحلتين، المرحلة الاولى يتم تخصيص التكاليف الى مجموع التكلفة ضمن مركز النشاط بالاستناد الى موجهات التكلفة، وهذه الخطوة ليس لها مكافئ في انظمة التكاليف التقليدية، وفي المرحلة الثانية تخصص التكاليف من مجموع التكاليف الى المنتج بالاستناد الى استهلاك المنتجات للأنشطة، هذه المرحلة مشابهة لطرق التكاليف التقليدية⁵:

الموارد ← مسببات الموارد ← الأنشطة ← مسببات الأنشطة ← هدف التكلفة

يركز نظام ABC على التكاليف غير المباشرة، لأن التكاليف المباشرة يسهل تتبعها وربطها بالمنتج، ويحتاج الامر الى تعريف الأنشطة المتعلقة بالتصميم والتصنيع والتوزيع والمحاسبة والادارة، ويجب أن يقوم فريق خاص بذلك باستخدام خريطة تدفق لكل الخطوات والعمليات اللازمة لتصميم وتصنيع وتوزيع المنتج داخل المؤسسة⁶.

¹ خولة حسين حمدان، عباس هاشم مهلهل، " استخدام تقنية مراجعة وتقويم البرامج (PERT) في تحسين اسلوب الكلفة على اساس الأنشطة (ABC) "، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، العراق، المجلد 09، العدد 26، 2014، ص.147.

² خالص يوسف الناصر، يوسف احمد خلف، " استخدام نظام التكلفة على اساس الأنشطة (ABC) في تحديد كلفة المنتج وفق نظام الخلايا التصنيعية"، مجلة الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، العدد 94، 2013، ص.130.

³ LARINO Philippe, Op.cit., p. 227.

⁴ POTTIER François, Op.cit., p.87.

⁵ فيصل زماط حسن السليم، " التكاليف على اساس الأنشطة (ABC) وتطبيقها في المؤسسات الصحية الصغيرة"، مجلة الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، العدد 67، 2007، ص.26.

⁶ القباني ثناء علي، مدخل استراتيجي لدراسات متقدمة في ادارة التكلفة وتحليل الربحية، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص. 49.

ويجب التنويه إلى أن الاختلاف الرئيسي بين نظام التكاليف المبني على الأنشطة وأنظمة التكاليف التقليدية يتمثل في كيفية معالجة وتوزيع التكاليف الصناعية غير المباشرة على المنتجات المختلفة، وبعبارة أخرى فإن عملية تحميل المواد المباشرة والعمل المباشر للمنتوج هي متشابهة في أنظمة التكاليف التقليدية ونظام التكاليف المبني على الأنشطة¹.

ان التكاليف غير المباشرة تتميز بمجموعة من الخصائص تتمثل في²:

- عمومية التكاليف غير المباشرة فهي لا تخص منتج أو خدمة في حد ذاتها.
- صعوبة الربط بين عناصر التكاليف غير المباشرة ووحدة المنتج النهائي.
- تعدد وتنوع بنود (انواع) التكاليف الصناعية غير المباشرة.
- ارتباط معظم عناصرها بعنصر الزمن، حيث من الصعوبة معرفة قيم التكاليف غير المباشرة قبل نهاية الفترة لارتباطها بعنصر الزمن أكثر من ارتباطها بوحدة المنتج مما يتطلب اللجوء الى تقديرها.
- اختلاف اسس تحميلها على مراكز التكلفة ووحدات المنتج.

يتطلب تطبيق نظام ABC اتباع مجموعة من الاجراءات، هي على النحو الآتي³:

- ✓ تبويب وظائف اعمال المؤسسة الى مجموعة من الوظائف.
- ✓ تبويب الاقسام او المراكز الانتاجية ، والتي تنبثق من وظيفة معينة من وظائف اعمال المؤسسة.
- ✓ تبويب الانشطة الفرعية التي تنبثق من كل قسم أو مركز انتاجي .

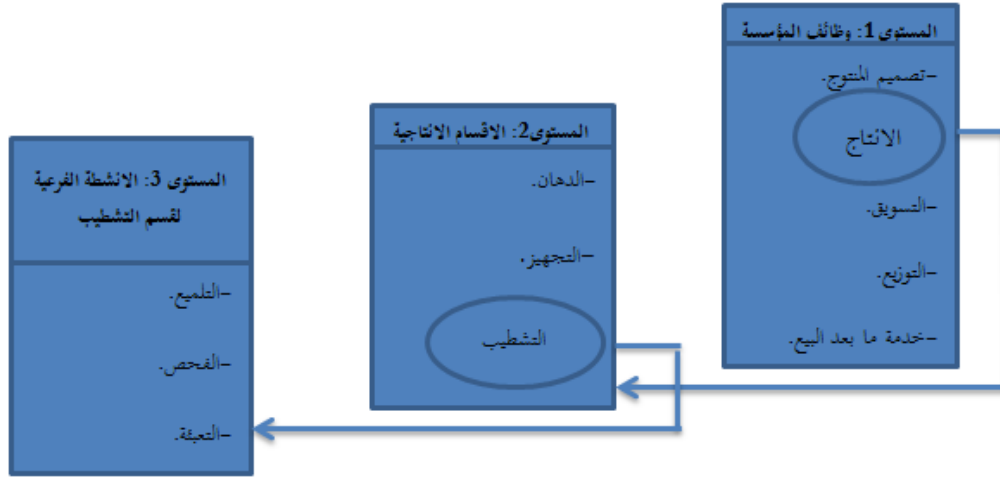
والشكل الموالي يبين العلاقة بين الوظائف، الأقسام و الأنشطة:

¹ محمد أبو نصار، مرجع سبق ذكره، ص.190.

² عيادي عبد القادر، نوي الحاج، " دور محاسبة التكاليف على اساس الأنشطة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الصناعية الكبيرة"، الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر، 9/8 نوفمبر 2010، ص.ص.06.05.

³ مكرم باسلي، المحاسبة الادارية - الاصل والمعايرة-، المكتبة العصرية، مصر، 2007، ص.69.

الشكل (27): العلاقة بين الوظائف والأقسام و الأنشطة



المصدر: مكرم باسلي، مرجع سبق ذكره، ص.69، بتصرف.

ومن بين مميزات نظام ABC هو التوسع في التخصيص بالمقارنة مع الانظمة التقليدية للتكاليف، حيث تقوم هذه الاخيرة على تخصيص تكاليف الانتاج فقط، اما نظام ABC فيتوسع في تخصيص التكاليف من تكاليف التصميم والتسويق... الخ، وهي تعتبر اكثر تعقيدا لكنها تعطي تكاليف اكثر دقة¹؛ كما ان النظام التقليدي يميل الى اعطاء صورة عن كيفية الحصول على الموارد اللازمة للمخرجات، بينما نظام ABC يحاول اعطاء صورة عن كيفية الاستخدام للموارد اللازمة لتلك المخرجات².

ان نظام ABC لا يعتبر نظام مالي لاحتساب التكلفة فقط، بل يمتد ليشكل جزءا من عملية توليد الأرباح، ويمثل طريقة للتأكد أن الموارد قد استخدمت بشكل فعال لكي تضيف قيمة للمؤسسة، لهذا يجب ادارة وتخطيط التكاليف المتعلقة بالعمال والوسائل التقنية قبل ان تتحملها المؤسسة بدلا من راقبتها بعد حدوثها³، أي يساعد على القيام بالرقابة الوقائية.

كما يساعد نظام ABC على تخفيض التكاليف من خلال تقليص الوقت والجهد المطلوبين للقيام بالنشاط والغاء الأنشطة غير الضرورية واختيار الأنشطة ذات التكلفة المنخفضة، كل هذا يساعد على

¹ القباني ثناء علي، مرجع سبق ذكره، ص.34.

² عماد يوسف الشيخ، مرجع سبق ذكره، ص. 113.

³ نضال رؤوف احمد، " تطبيق نظام التكاليف على اساس الأنشطة في القطاع المصرفي"، مجلة جامعة انبار للعلوم الاقتصادية والادارية، جامعة انبار، العراق، المجلد 04، العدد 09، 2012، ص.329.

تخفيض التكاليف، ويقدم نظام ABC اسلوباً مختلفاً لتخفيض التكاليف من خلال ادارة الأنشطة والرقابة عليها وان افضل وسيلة لتخفيض التكاليف هي فهمها ومعرفة الأنشطة ومسببات التكلفة؛ كما يؤثر هذا النظام بشكل فعال على قرارات التسعير من خلال احتساب تكلفة التنوع بأكثر دقة ، فلقد برهن نظام ABC على أن هناك الكثير من التكاليف لا ترتبط بالحجم الانتاجي بل ترتبط بدرجة تعقيد وتنوع المنتجات وغيرها من العوامل المسببة لوجود التكاليف، والدقة في احتساب تكاليف الانتاج سينعكس اثرها على مختلف القرارات منها قرار التسعير¹.

ولقد برهن نظام ABC عن دوره الفعال في مجال الرقابة على عناصر التكاليف، حيث تمارس الرقابة على مستوى الأنشطة وليس كما كانت انظمة التكاليف التقليدية تركز على الرقابة على مستوى المنتج النهائي بعد اتمام انتاج السلع والخدمات، ومن ناحية اخرى فان وجود علاقة السببية بين التكلفة والنشاط يجعل قياس وتحليل الانحرافات في ظل نظام ABC ذو دلالة اكثر ونتائج افضل².

ثالثاً: مصطلحات مرتبطة بنظام التكاليف على اساس الأنشطة

قبل التعمق اكثر في شرح نظام التكاليف على اساس الأنشطة يجب الامام اولاً ببعض المصطلحات للتمكن من فهم هذا النظام وطريقة عمله، وكذا ابراز الاختلاف في تسميات هذه المصطلحات ما بين الباحثين:

1. النشاط: ما دام نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC يعتمد أساساً على الأنشطة، كان لا بد من التعرف أولاً على مفهوم النشاط: حيث هناك من يعرفه على أنه: «حدث أو وحدة عمل لها هدف محدد»³ ؛ وهناك من يعرفه على أنه: «مجموعة من الأعمال المنظمة والمرتبطة ببعضها البعض ذات هدف معين»⁴؛ كما هناك عدة تصنيفات للأنشطة:

¹ سالم خليل خالد العنزي، " المقارنة بين تحديد الاسعار على وفق نظام (ABC) وبين الطرق التقليدية"، المجلة العراقية للعلوم الادارية، جامعة كربلاء، العراق، المجلد 06، العدد 25، 2009، ص.ص.182.183.

² زينات محرم محمد وآخرون، اصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص.ص.394.395.

³ القباني ثناء علي، مرجع سبق ذكره، ص.48.

⁴ C. Langlois et Autres, op.cit, P.80.

التصنيف الاول: وهو تقسيمها الى أنشطة أولية وأخرى ثانوية، الأنشطة الأولية: وهي الأنشطة التي تخص منتج معين مباشرة والتي يمكن تتبعها وتخصيص تكلفتها مباشرة للمنتج؛ أما الأنشطة الثانوية فهي الأنشطة التي لا يمكن تخصيصها لمنتج معين، وتكلفتها تخص عدة أنشطة¹.

التصنيف الثاني: وهو تقسيمها الى أنشطة مضيعة للقيمة وأنشطة غير مضيعة للقيمة، حيث تتمثل الأولى في الأنشطة التي تضيف قيمة من جانب الزبائن سواء في الأمد القريب أو البعيد، أما الثانية فهي التي إذا تم حذفها فإن الزبون لا يلاحظ ذلك أو لا يؤثر ذلك على قرار شرائه.

ووفقا لمحاسبة الأنشطة تقسم تكاليف المحاسبة العامة الى²:

✓ تكاليف مباشرة خاصة بهدف التكلفة الذي نود قياسه.

✓ تكاليف غير مباشرة لهدف التكلفة يمكن توجيهها لنشاط ما دون لبس أو غموض.

✓ تكاليف لا يمكن توجيهها لنشاط معين وانما هي تكون موجهة لعدة أنشطة.

2. **مسبب التكلفة (موجه التكلفة، مولد التكلفة):** يعرف على انه مقياس كمي لمخرجات النشاط،

حيث يقوم مسبب التكلفة بربط تكاليف النشاط الى هدف التكلفة³؛ وتحل مسببات التكلفة محل معدلات التحميل في انظمة التكاليف التقليدية⁴، وهو اي حدث أو معاملة تعتبر محركا للتكلفة، وينبغي اختياره بحيث ينطوي على علاقة سببية واضحة، مع مراعاة مستويين لمسببات التكلفة، المستوى الاول وهي تلك المسببات التي تستخدم في تخصيص الموارد المتاحة على الأنشطة، والمستوى الثاني وهي تلك المسببات التي تستخدم في تخصيص وتبع تكاليف الأنشطة الى هدف التكلفة⁵.

أمثلة عن مسببات التكلفة⁶: ساعات الآلات - ساعات العمل أو تكلفة العمل - وزن المواد التي تمت تناولتها - عدد الصفحات المطبوعة - عدد مرات توقف الآلات - أوامر الشراء - اختبارات الجودة - عدد أوامر الانتاج - عدد اوامر التغيير الهندسي - طلبات الصيانة - عدد مرات الشحن -

¹ LARINO Philippe, **Méthodes et Pratiques de la Performance**, 3^{ème} éditions, Editions d'Organisation, France, p. 228.

² Yves de Rongé, CERRADA Karine, op.cit, p.38.

³ القباني ثناء على، مرجع سبق ذكره، ص.47.

⁴ مكرم باسلي، مرجع سبق ذكره، ص.69.

⁵ نضال رؤوف احمد، مرجع سبق ذكره، ص.330.

⁶ كمال خليفة ابو زيد، كمال الدين مصطفى الدهراوى، دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف، الطبعة الاولى، المكتب الجامعي الحديث، الحديث، مصر، 2007، ص.366.

عدد الاميال - وقت الحاسب الآلي - العناصر التي تم انتاجها او بيعها - عدد الزبائن الذين تمت خدمتهم - حركات المخزون - عدد مرات استلام المواد - الطاقة المستهلكة - أوامر اعادة التشغيل للنفايات....الخ.

3. هدف التكلفة (غرض التكلفة): ان حساب التكاليف لكل منتج أصبح غير كاف، فزيادة حدة المنافسة تحتّم على المؤسسة حساب الربحية عند عدة مستويات لكل: زبون، سلسلة، قناة توزيع أو منطقة جغرافية، وبالتالي تحسب التكاليف لهدف التكلفة، هذا الهدف قد يكون منتجاً او خدمة، كما قد يكون نوع من الزبائن، سلسلة منتجات، نمط توزيع أو منطقة جغرافية¹.

4. مجمع التكلفة (مركز النشاط): تعرف على انها تقسيم التكاليف الصناعية الى فئات ، بحيث يكون لكل فئة معدل واحد يستعمل في تحميلها، ويعرف كذلك على انه مجمع لمجموعة تكاليف متجانسة تخصص على أكثر من هدف واحد للتكلفة².

رابعاً: فروض نظام التكاليف على أساس الأنشطة

ان نظام ABC يستند على مجموعة من الفروض هي³:

- الأنشطة تستهلك الموارد (التكاليف): وهو الفرض الذي يعني أن الأنشطة التي يتطلب مزاولتها من طرف المؤسسة تتطلب موارد (تكاليف).
- هدف التكلفة (المنتجات أو الخدمات أو الزبائن...) تستهلك الأنشطة.
- الطريقة مبنية على الاستهلاك بدلا من الانفاق: ومعناه أن نظام ABC لا يقيس الانفاق وانما يقيس الاستهلاك.
- هناك العديد من الأنشطة يمكن تحديدها وقياسها: وتعتبر الأنشطة حلقة وصل بين تكلفة الموارد وأهداف التكلفة، ويحقق هذا الربط امكانية استعمال مجمعات تكلفة مختلفة بدلا من استعمال مجمع تكلفة واحد وتقيس تلك الأنشطة علاقة السبب والنتيجة.

¹ POTTIER François, *Analyse des Coûts*, Economica, France, 2005, p.87.

² فريال كاظم الشيعلي، اسماعيل يحي التكريتي، " تحليل - التكلفة - الحجم - الربح - في ظل نظام الكلفة على اساس الأنشطة"، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، جامعة بغداد، العراق، المجلد 14، العدد 50، 2008، ص.262.

³ قاسم محمد عبد الله، "أهمية استخدام نظام محاسبة التكاليف على اساس الأنشطة (ABC) في الشركات الصناعية العراقية"، مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية، جامعة المثنى، العراق، المجلد 02، العدد 02، 2012، ص.162.

● مجموعات التكلفة يجب أن تكون متجانسة تستند على وجود عدد كبير من معدات التكلفة وتكون متجانسة.

● التكاليف في كل مجمع تكون متغيرة ومتناسبة بإحكام مع النشاط .

خامسا: مقارنة بين نظام تكاليف الأنشطة -ABC- والانظمة التقليدية

إن أوجه الاختلاف بين نظام ABC والانظمة التقليدية للتكاليف مبينة في الجدول الموالي:

الجدول (14): مقارنة بين نظام ABC و الانظمة التقليدية

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

المصدر: إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص.ص. 166.167.

سادسا: متى يصبح نظام التكاليف على اساس الانشطة حتمي التطبيق؟؟

هناك مجموعة من المؤشرات التي اذا ما توفرت في المؤسسة اصبح من الضروري على المؤسسة تطبيق نظام ABC في احتساب مختلف تكاليفها، اهم هذه المؤشرات¹:

- التنوع والاختلاف في منتوجات المؤسسة.
 - زيادة التكاليف غير المباشرة ضمن هيكل التكاليف.
 - انخفاض نسبة العمل المباشر إلى إجمالي التكاليف نتيجة التطور التكنولوجي واعتماد المؤسسة على الآلات والمعدات.
 - زيادة مبيعات المؤسسة مع انخفاض أرباح المؤسسة.
 - إن المنتوجات المعقدة والتي من الصعوبة تصنيفها يتم التقرير عنها بكونها ذات ربحية عالية بالرغم من أنها لا تباع بأسعار عالية.
 - إن بعض المنتوجات التي يتم التقرير عنها بأنها ذات هامش ربح عالي هي لا تباع من قبل المنافسين.
 - إن مدراء الإنتاج لا يثقون بصحة تكاليف المنتوجات التي يتم التقرير عنها من قبل حاسبات الشركة.
 - إن مدراء التسويق لا يعتمدون على تكاليف المنتوجات المقرر عنها من قبل قسم الحاسبات عند اتخاذهم قرارات التسعير نتيجة عدم ثقتهم بصحة ودقة التكاليف.
- إن المؤشرات السابقة ليس بالضرورة أن تتوفر جميعها في الوقت نفسه فوجود بعضها أو عدد قليل منها يجب أن ينال اهتمام الإدارة في حاجتها إلى دراسة نظام التكاليف المعتمد في المؤسسة وتحديد مدى الحاجة إلى استبداله بنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC الذي يعمل على تحديد التكلفة الحقيقية لمنتوجات المؤسسة وتقديم المعلومات المفيدة والتي يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الإدارية مثل: قرارات التسعير وغيره من القرارات المهمة.

¹ إسماعيل يحي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص.ص. 186.187.

سابعا: مزايا نظام التكاليف على اساس الانشطة ومحدداته

لنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC جملة من المنافع، سيتم ذكر البعض منها من خلال الآتي:

- يقوم نظام ABC على تحليل الأنشطة وهذا ما يمكن من دراسة كل نشاط تقوم به المؤسسة بشكل مستقل، ويؤدي إلى تصنيف الأنشطة إلى قسمين، فالقسم الأول منها هي أنشطة تضيف قيمة للمنتوج و بالتالي ينبغي العمل على تطويرها وتحسينها، وأنشطة أخرى لا تضيف قيمة للمنتوج وبالتالي ينبغي العمل على استبعادها وهو ما يؤدي إلى تخفيض تكلفة المنتوج ، وهذا ما يجعل المؤسسة أفضل من منافسيها¹.
- يقضي على العشوائية في توزيع التكاليف غير المباشرة.
- على ضوء التنافسية السائدة بالسوق حاليا، فإن النظام يركز على المستهلك، حيث يوفر النظام المعلومات التي تحتاجها المؤسسة لتوفير السلع والخدمات الجيدة لإرضاء المستهلك والسعي لتلبية متطلباته².
- يوفر تطبيق هذا النظام مجموعة من المعلومات يمكن استخدامها في مجال قياس وتقييم الأداء لأنها تعتبر من مقاييس ومؤشرات الأداء غير المالية، يتم التعرف عليها من خلال بيانات مسببات التكلفة مثل: عدد مرات تجهيز الآلات، عدد مرات الفحص وعدد الأوامر المنفذة... وغيرها من المؤشرات غير المالية التي يمكن استخدامها في مجالات تخصيص التكاليف وتحديد تكلفة المنتوج وفقا لمدى استفادتها من الأنشطة³.
- لعل من أهم الأشياء التي قدمها نظام ABC هي الموازنات على أساس الأنشطة ABB ، ونظام الادارة على أساس الانشطة ABM.

¹ زينات محمد محرم وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص.394.

² عماد يوسف الشيخ، مرجع سبق ذكره، ص.122.

³ ناصر الدين عبد اللطيف، مرجع سبق ذكره، ص.230.

بالرغم من المزايا والفوائد الذي يقدمها هذا النظام للمؤسسة الا ان له مجموعة من المحددات نذكر اهمها من خلال ما يلي ¹:

- تطبيقه داخل المؤسسة يحتاج لوقت طويل وتكاليف كبيرة وادامة معقدة.
- المعارضة التنظيمية والسلوكية للأفكار الجديدة من طرف عمال المؤسسة، وخصوصا وان نظام ABC يمثل تغييرا جذريا في المعالجات.
- هذا المدخل بعد فترة من التطبيق بدا معقدا واتسمت عملية تحديثه بالتكلفة والصعوبة والوقت الطويل الذي تستغرقه، وهذا كان السبب وراء عدم الرضا عن مدخل ABC الذي ابدته الكثير من المؤسسات مما قاد بعضها للتخلي عنه بعد فترة من تطبيقه، وبالمقابل ادى ذلك الى تناقص عدد الشركات التي تطبقه، وقد أشارت احدى الدراسات الى أن نظام ABC مطبق في ايطاليا بنسبة 10%، فلندا 5%، المملكة المتحدة 30%، السويد 0%، فرنسا 38%، كندا 14%، امريكا 45%، اليابان 7%، حيث تبدو نسب التطبيق متدنية جدا بالمقارنة مع ما يقدمه هذا النظام من معلومات وفوائد للمؤسسة.

¹ مثنى فالح بدر الزبيدي، " اهمية استخدام مدخل احتساب التكاليف على اساس الانشطة باعتماد الوقت (TD-ABC) في المشروعات الصغيرة"، مجلة الادارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية، العراق، العدد 92، 2012، ص. 107.

المطلب الثاني: خطوات تصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC

هناك ستة خطوات لتصميم نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC، سيتم إيجازها في الآتي¹:

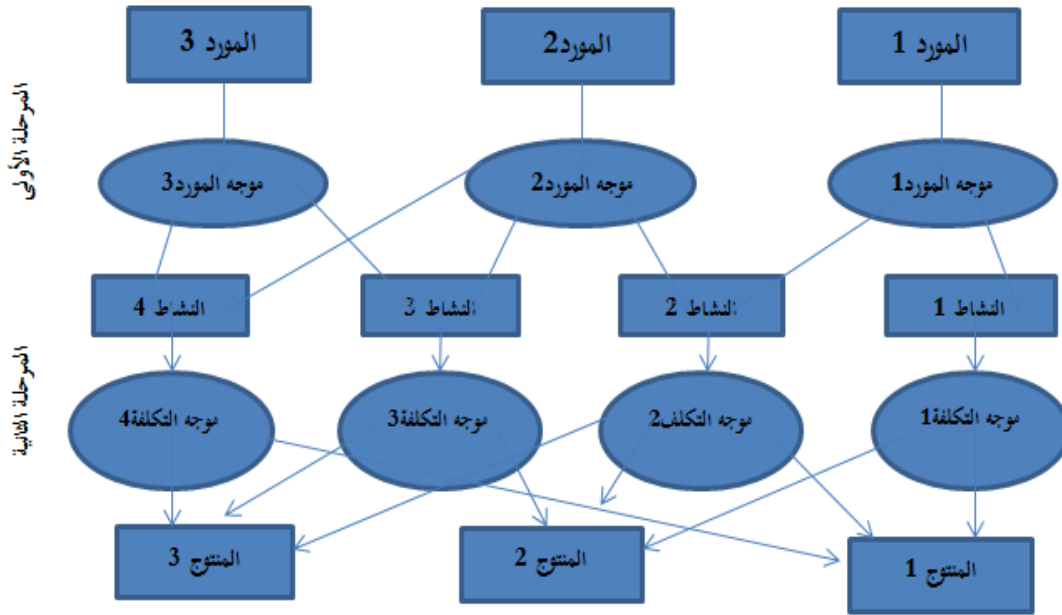
- 1- **تجميع الأعمال في شكل أنشطة:** تعتبر الخطوة الأولى عند تصميم نظام ABC هو التعرف على الأعمال المختلفة التي تقوم بها المؤسسة، وبسبب تعدد هذه الأعمال يكون من غير المفيد استخدام مسبب تكلفة لكل عمل، وبالتالي يمكن تجميع عدد من الأعمال المتشابهة في نشاط واحد، بحيث يمكن استخدام مسبب واحد لتتبع تكلفة النشاط إلى المنتوجات.
- 2- **تحديد تكلفة النشاط:** بعد تجميع أعمال المؤسسة على هيئة أنشطة، تكون الخطوة التالية هي تحديد مستوى التجميع الذي يستخدمه النظام عند التقرير عن تكلفة كل نشاط، أي تجميع عدد معين من الأعمال في نشاط واحد مع التقرير عن تكاليف هذه الأعمال بصورة مستقلة.
- 3- **تحديد مراكز الأنشطة:** يقصد بمركز النشاط ذلك القطاع من العملية الإنتاجية الذي يقوم بتأدية عمل معين يخدم في تحقيق وظيفة من وظائف المؤسسة، وتهدف هذه الخطوة إلى تحديد كيفية إعداد تقارير التكاليف على مستوى المراكز.
- 4- **اختيار المستوى الأول لمسببات التكلفة:** يقصد بها المسببات التي تستخدم في تخصيص الموارد المتاحة على الأنشطة.
- 5- **اختيار المستوى الثاني لمسببات التكلفة:** يقصد بها المسببات التي تستخدم في تخصيص وتتبع تكاليف الأنشطة على المنتوجات.
- 6- **تحديد تكلفة المنتج:** يتم احتساب تكلفة المنتج بحسب درجة استفادة كل منتج من الأنشطة، بحيث لا تحمل على المنتج تكلفة نشاط غير مرتبط به². والشكل الموالي يوضح مراحل نظام ABC:

¹ أحمد محمد نور، شحاتة السيد شحاتة، محاسبة التكاليف لأغراض الرقابة في بيئة التصنيع المعاصرة، الدار الجامعية، مصر، 2004، ص.128.129.

² يمكن اختصار عملية الاحتساب في مراحل نظام ABC في النقاط التالية: - تحديد جميع الأنشطة المتعلقة بكل منتج أو خدمة.

- تحديد عدد وحدات كل نشاط التي تم استخدامها لكل وحدة منتج أو خدمة.
- تجميع الأنشطة المتجانسة في مجموعات للتكلفة (حتى يستخدم لها مسبب تكلفة وحيد).
- استخدام مسببات التكلفة من أجل تحميل التكاليف على المنتوجات أو الخدمات (مسببات التكلفة الأولى لتحميل تكاليف الموارد على الأنشطة، والمسببات الثانية لتخصيص تكاليف الأنشطة على المنتوجات أو الخدمات).

الشكل (28): نظام التكاليف على أساس الأنشطة



المصدر: من اعداد الطالبة

الشكل يوضح ان نظام ABC يمر بمرحلتين: المرحلة الاولى: يتم فيها توزيع الموارد على مختلف أنشطة المؤسسة باستخدام موجهات الموارد، والمرحلة الثانية: توزع فيها تكاليف الأنشطة على المنتجات باستخدام موجهات التكلفة.

المطلب الثالث: نظام الادارة على أساس الأنشطة

تسعى المؤسسات في الوقت الراهن الى تحقيق التميز للحفاظ على مكانتها في السوق، هذا التميز يتم قياسه بمدى رضا زبائن المؤسسة عن منتجاتها او خدماتها، وهذا لا يتم الا اذا تمكنت المؤسسة من معرفة وتحديد ما يحتاجه زبائنهم، وأحد عوامل نجاح ذلك هو التركيز على التكلفة، ومن بين الاساليب التي تسعى الى تخفيض التكلفة وفي نفس الوقت تهدف الى ارضاء الزبائن وتحسين الربحية هو نظام الادارة على اساس الأنشطة والذي يركز على ادارة المؤسسة من خلال ادارة الأنشطة؛ فنتيجة لظهور تقنية التكاليف على اساس الأنشطة ABC والتي ارتكزت على دراسة وتحليل الأنشطة، فقد ظهر توجه واهتمام كبير حول استخدام معلومات نظام ABC في خدمة الادارة وادارة التكلفة وظهرت بالتالي تقنية الادارة على اساس

الانشطة ABM¹، حيث يسعى هذا النظام الى ادارة الانشطة وادارة تكاليف تلك الانشطة وذلك عن طريق التعامل مع معلومات الانشطة المالية وغير المالية².

ويعرف P.Deherripon نظام الادارة على اساس الانشطة ABM على انه: نظام يقوم على تسيير (ادارة) الانشطة كوسيلة لتحسين القيمة التي يتلقها الزبون وتحسين الارباح التي يتم الحصول عليها من تحقيق تلك القيمة؛ هذا النظام يقوم على: تحليل مسببات التكلفة، تحليل الانشطة، قياس الاداء؛ هذا النظام يستعمل نظام التكاليف على اساس الانشطة ABC كمصدر رئيسي للحصول على المعلومات³. عرفه Horngren بأنه: "القرارات الادارية التي تستخدم معلومات ABC لتحقيق رضا الزبون وتحسين الربحية وان هذه القرارات تتضمن التسعير وتشكيلة المنتجات وخفض الكلف، وقرارات تصميم المنتج وتحسين عملية الانتاج"⁴.

فنظام الادارة على اساس الانشطة يقوم بتكملة نظام التكاليف على اساس الانشطة، فاذا كان هيكل المؤسسة مبني على اساس الانشطة يمكن القيام بالتسيير بناء على هذه الانشطة التي سيتم تجميعها ثم القيام بتحليلها؛ فبعد تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة ستكون هناك حاجة لتطبيق تقنية ذات مرتبة اكثر لقيادة المؤسسة، هذه التقنية هي نظام الادارة المبني على اساس الانشطة⁵؛ فالإدارة حالما تتعرف على تكلفة المنتجات عند تطبيق نظام ABC، فإنها تقوم بمجموعة من الافعال والتصرفات لرفع مستوى الربحية للمنتجات، وهي مجموعة من القرارات الادارية المتخذة من قبل الادارة التي تعتمد على المعلومات حول الانشطة، وهو ما يعرف بنظام ABM، ومن هذه القرارات: اعادة تسعير المنتجات، استبدال المنتجات، اعادة تصميم المنتجات، استراتيجية تحسين العمليات والمراحل، استثمار التكنولوجيا، فصل

¹ ABM : Activity Based Management.

² معاد خلف ابراهيم، " تأثير التكامل بين التقنيات المستجدة في محاسبة التكاليف وتربطها في خدمة منظمات الاعمال"، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، جامعة تكريت، العراق، المجلد 09، العدد 27، 2013، ص.234.

³ GUMB Bernard, PESQUEUX Yvon, **les Outils du Contrôle de Gestion au Service de votre Stratégie**, Editions d'Organisation, France, 2000, p.p.25.26.

⁴ معاد خلف ابراهيم، مرجع سبق ذكره، ص.234.

⁵ CASTELNAU Jacques, METTLING Bruno, **le Pilotage Stratégique – Comment Mobiliser l'Energie Collective-**, 2^{ème} édition, Editions d'Organisation, France, 2001, p.29.

المنتجات¹. الهدف الأساسي لنظام الإدارة على أساس الأنشطة هو تحديد واستبعاد الأنشطة التي إما أن تكون²:

- غير ضروري، ويمكن الاستغناء عنها.

- ضرورية لكنها غير كفؤة وقابلة للتحسين؛

ومن الهدف اعلاه يظهر ان الأنشطة التي لا تضيف قيمة هي المتسببة في وجود التكاليف، حيث تمثل هذه الأخيرة التكاليف التي يمكن حذفها دون الإخلال بنوعية المنتج وكفاءة الأداء.

كما يلي نظام الإدارة على أساس الأنشطة احتياجات الإدارة من المعلومات المستمرة لتحقيق ثلاث أغراض³:

- إدارة وتحفيز تحسين التكلفة.

- تحسين التعلم على مستوى المؤسسة.

- تدعيم القرارات العملية التي يعتمد اتخاذ القرار فيها على التكلفة.

وقد استخدم Drury مصطلح إدارة التكلفة على أساس الأنشطة ABCM⁴ للدلالة على استخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة في إدارة التكلفة، حيث يتطلب ذلك قيام الإدارة بمجموعة من الأفعال والقرارات وتستخدم وسائل وأدوات لتخطيط ورقابة التكاليف بهدف تخفيضها، فالكثير من الشركات اتجهت نحو تطبيق ABCM والذي يأخذ دور شمولي وفعال في تخطيط ورقابة التكلفة من خلال الأهداف التي يحققها⁵. إن اعتماد نظام ABCM في تخفيض التكلفة يتطلب اتباع مجموعة من المعايير يمكن تحديدها بالآتي⁶:

- تخفيض الوقت أو الجهد المطلوب لأداء الأنشطة.

- حذف الأنشطة غير الضرورية التي لا تضيف قيمة.

¹ علي حازم يونس اليامور، "استخدام نظام الإدارة على أساس الأنشطة الـ ABCM في تحديد فرص تخفيض التكلفة"، مجلة تنمية الرافدين، جامعة الموصل، العراق، المجلد 32، العدد 98، 2010، ص. 231.

² معاد خلف إبراهيم، مرجع سبق ذكره، ص. 235.

³ صلاح الدين عبد المنعم مبارك وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة للأغراض الإدارية، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2003، ص. 334.

⁴ ABCM : Activity Based Costing Management.

⁵ علي حازم يونس اليامور، مرجع سبق ذكره، ص. 231.

⁶ نفس المرجع السابق، ص. 232.

• اختيار الأنشطة الأقل تكلفة.

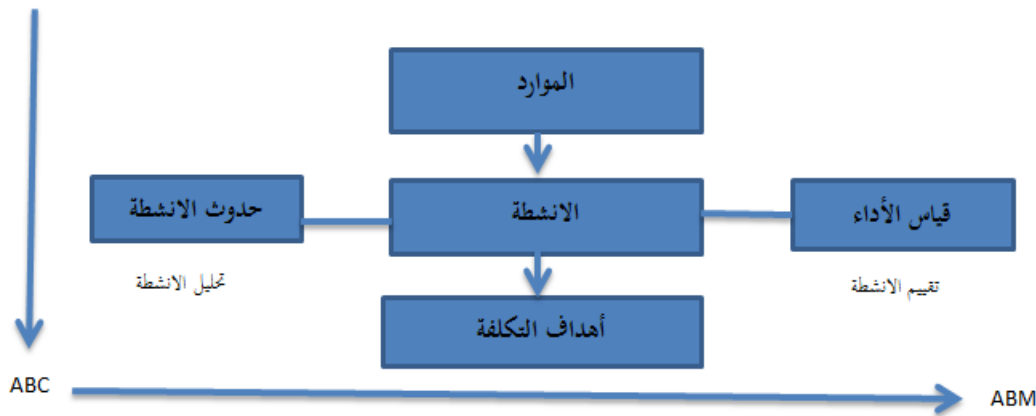
• اشتراك مجموعة من الأنشطة في أداء وظيفة واحدة.

• إعادة استخدام الموارد غير المستغلة.

علاقة نظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM بنظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC:

ان نظام ABC هو نظام هدفه تحديد تكلفة غرض التكلفة (منتج، خدمة، زبون...)، أي تحديد ماذا تكلف المؤسسة اغراض التكلفة؟، وهذا من خلال تحديد الموارد المستخدمة فعليا وتوزيعها على الأنشطة ومن ثم على غرض أو هدف التكلفة؛ أما نظام ABM فهو يبدأ بتحليل الأنشطة من خلال تحديد المبيعات والأنشطة الناتجة عن هذه المبيعات ومن ثم تحديد تكاليف هذه الأنشطة ومن ثم تتم عملية تقييم الأنشطة من خلال مقاييس الاداء لتحديد لماذا تكلف اهداف التكلفة¹، والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل (29): علاقة نظام ABM بنظام ABC



المصدر: عماد يوسف الشبيخ، " استخدام نظم المحاسبة الادارية الحديثة لتحسين الاداء المستمر للشركات

الصناعية المساهمة العمة الاردنية"، مرجع سبق ذكره، ص.372.

إذا: هدف نظام ABC هو تحديد تكلفة هدف التكلفة، أما نظام ABM هدفه تقييم كفاءة أداء الأنشطة والعمل على رفعها، ونظام ABM يعتمد على نظام ABC كمصدر رئيسي للحصول على المعلومات.

¹ عماد يوسف الشبيخ، " استخدام نظم المحاسبة الادارية الحديثة لتحسين الاداء المستمر للشركات الصناعية المساهمة العمة الاردنية"، مرجع سبق ذكره، ص.372.

المطلب الرابع: الموازنة على أساس الأنشطة

ظهرت الموازنات على أساس الأنشطة ABB¹ مع البدايات الأولى لتطوير نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC، لكن بقيت بدون متابعة إلى غاية سنة 1999²؛ حيث يمكن تطبيق نظام ABC لإعداد موازنات التكاليف، هذه الموازنات تسمى بالموازنات على أساس الأنشطة، حيث تركز هذه الأخيرة على تكلفة الأنشطة اللازمة للإنتاج والبيع، وتكون الأعباء غير المباشرة فيها مقسمة بين مراكز التحليل بالارتباط بالأنشطة متجانسة، وتستعمل معيار السببية لتحديد موجهات التكلفة لهذه المراكز³. تعرف ABB على أنها تعبير كمي عن الأنشطة المتوقعة للمؤسسة، وتعكس تنبؤ الإدارة بحمل العمل والمتطلبات المالية وغير المالية للوفاء بالأهداف الاستراتيجية المتفق عليها والمتغيرات المخططة لتحسين أداء المؤسسة⁴.

تمثل الموازنة على أساس الأنشطة تقييم حجم الأنشطة اللازمة لتحقيق أهداف البيع والإنتاج عن طريق موجهات التكلفة وموجهات الموارد وبالتالي تحديد الموارد اللازمة؛ وبهذا المعنى تكون الموازنة على أساس الأنشطة أداة ممتازة للبرمجة والتقدير للإدارة العامة قبل تحديد وتخصيص الموارد اللازمة⁵. تبدأ عملية إعداد الموازنة على أساس الأنشطة ABB بالزبون، فأول شيء يجب أن تقوم به المؤسسة هو تحديد من زبونها وما يريده، ويجب أن تنظر إلى منافسيها سواء المباشرين أو المنتجات و/أو الخدمات البديلة التي قد تنافس المؤسسة؛ بعد ذلك تقوم الإدارة بتقدير مستويات المبيعات المستقبلية، ويتضمن هذا التقدير التنبؤ بمبيعات أو أسواق جديدة وكذلك أي تغييرات في الاستراتيجية، ثم انطلاقاً من حجم المبيعات والإنتاج هذه يتم استخراج حجم الأنشطة اللازمة لذلك، ومن ثم تحديد الموارد اللازمة لإنجاز هذه الأنشطة⁶.

¹ ABB: Activity Based Budgeting.

² يحيى نعيم، مرجع سبق ذكره، ص.146.

³ HORNGREN Charles et autres, **Contrôle de Gestion et Gestion Budgétaire**, 2^{ème} édition, Pearson Education, France, 2003, p.21.

⁴ يحيى نعيم، مرجع سبق ذكره، ص.144.

⁵ BOUIN Xavier Bouin, SIMON François, **les Nouveaux Visages du Contrôle de Gestion**, Dunod, France, 2000, p.128.

⁶ طارق عبد العال حماد، الموازنات التقديرية (نظرة متكاملة)، الدار الجامعية، مصر، 2005، ص.1178.

1. مبادئ نظام الموازنات على اساس الانشطة:

- لنظام الموازنات على اساس الانشطة مجموعة من المبادئ سنذكر اهمها من خلال ما يأتي:¹
- تركز الموازنة على اساس الانشطة على التحكم في العملية ، فعن طريق التحكم في العمليات يمكن تحسين النتائج على عكس الموازنة التقليدية التي تركز على التحكم في النتائج.
- وفقا للموازنة على اساس الانشطة فان الاخطاء مقبولة لكن تكرار الاخطاء غير مقبول.
- الموازنة على اساس الانشطة تستخدم لغة مشتركة وهي لغة الانشطة .
- ان الموازنة على اساس الانشطة تبحث عن ثبات واتساق المخرجات، ويعني هذا ان النشاط ينبغي ان يؤدي بشكل ثابت بمرور الوقت، ويجب التشجيع على التحسين المستمر.
- تتطلب الموازنة على اساس الانشطة وضع اهداف للأنشطة او العمليات باعتبارها الحد الادنى للأداء.
- تتطلب الموازنة على اساس الانشطة تحديد العناصر التالية: نوع العمل المراد أدائه، كم هذا العمل وتكلفته.

2. المراحل الأربعة لإعداد الموازنة على اساس الانشطة:

- مراحل اعداد الموازنة على اساس الانشطة هي²:
- تحديد التكلفة الوحيدة التقديرية لكل نشاط.
- تحديد حجم كل نشاط وفقا لتوقعات الانتاج، تطوير منتج جديد...الخ.
- حساب التكلفة لكل نشاط.
- تحليل الموازنة باعتبارها وصف لتكاليف الانشطة.

3. العلاقة بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC ونظام الموازنات على أساس الأنشطة

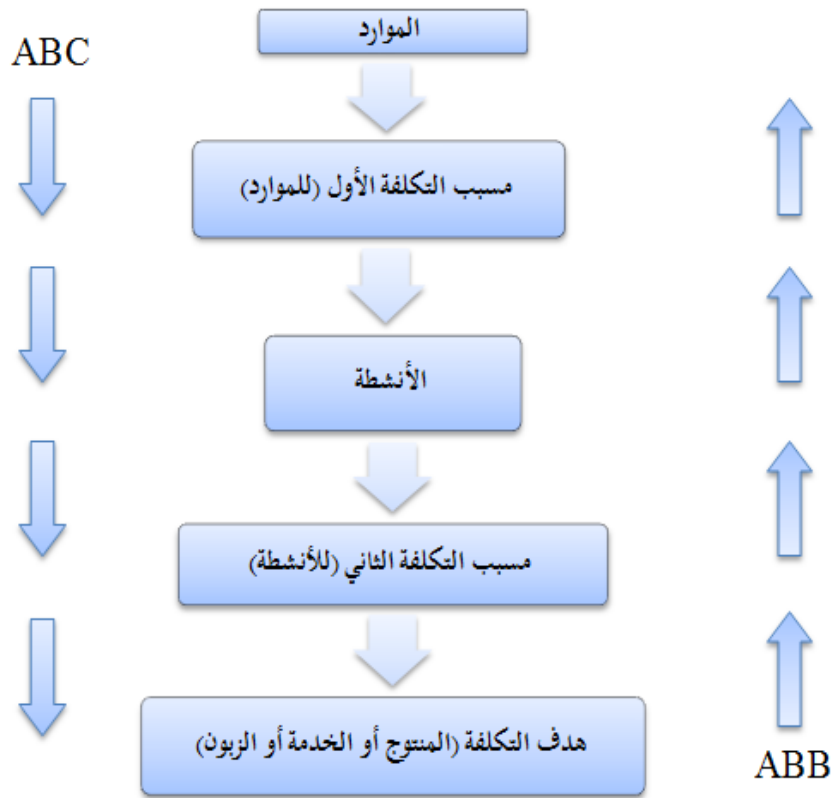
:ABB

تعمل طريقة الموازنات على أساس الأنشطة ABB بطريقة معاكسة لطريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC كما يبينه الشكل الموالي:

¹ طارق عبد العال حماد، مرجع سبق ذكره، ص.ص.1152.1175.

² HORNGREN Charles et autres, Op.cit., p.21.

الشكل (30): العلاقة بين نظام ABC ونظام ABB



Source : XAVIER Bouin, XAVIER Simon François, **Tous Gestionnaires**, Dunod, France, 2003, P.P.141.142.

فنظام الموازنات على أساس الأنشطة ABB يركز على معدل استهلاك الموارد الضرورية لإنتاج سلعة معينة أو خدمة، بمعنى المعدل الذي من أجله تستهلك المنتوجات الأنشطة والمعدل الذي من أجله تستهلك الأنشطة الموارد، على عكس نظام التكاليف على أساس الأنشطة والذي يقوم بضم تكلفة الموارد للأنشطة وأهداف التكاليف¹.

¹ يحيوي نعيمة، مرجع سبق ذكره، ص.147.

4. العلاقة بين نظام الموازنات على أساس الأنشطة ABB ونظام الإدارة على أساس الأنشطة ABM:¹

من خلال علاقة نظام ABC بنظام ABB وعلاقته بنظام ABM نجد أن كل من نظام ABM و ABB لهما نفس الهدف، وهو الرفع من كفاءة أداء المؤسسة، وإن اختلفت آلية تطبيقهما، حيث يعد نظام ABM تحليل لبيانات فعلية، أما نظام ABB فهو تحليل لبيانات مخططة أو مستهدفة، ويمكن استخراج العلاقات التالية بينهما:

- كلا النظامين تمثل الأنشطة المحور الرئيسي الذي تعمل عليه.
- كلا النظامين قائمين على تحليل الأنشطة.
- كلا النظامين يستخدمان نظام ABC.
- يساعد النظامين الإدارة في زيادة الرقابة على التكاليف.
- تحليل الأنشطة في نظام ABM يهدف إلى تحسين أداء المؤسسة خلال الفترة المالية، أما نظام ABB فيهدف إلى التحسين المستهدف لإداء المؤسسة خلال الفترة المقبلة.

5. مزايا نظام الموازنات على أساس الأنشطة ABB:

- لنظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB مجموعة من المزايا، سيتم استدرج أهمها فيما يلي:²
- إن الموازنة على أساس الأنشطة ABB تحاول تجاوز الانفصال بين استراتيجية المؤسسة والموازنة الذي تعاني منه الموازنة التقليدية، من خلال ترجمة الغايات الاستراتيجية وأهداف الأداء إلى أهداف على مستوى الأنشطة، وذلك انطلاقاً من ترجمة متطلبات الزبائن وتحليل استراتيجيات التنافس وبعد ذلك تحدد أهداف الوقت، الجودة والتكلفة وترجمتها إلى أهداف على مستوى الأنشطة.
- إن الموازنات على أساس الأنشطة ABB تعطي للمديرين الأدوات التي يحتاجونها لاتخاذ قرارات أفضل، ووفقاً لهذا الأسلوب يتم استغراق أكبر وقت في عملية التحسين بدلاً من ملء الوثائق كما يحدث في حالة الموازنة التقليدية.
- إن نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB يساهم في توفير معطيات ذات طبيعة غير مالية.

¹ عماد يوسف الشيخ، " استخدام نظم المحاسبة الإدارية الحديثة لتحسين الاداء المستمر للشركات الصناعية المساهمة العامة الاردنية"، مرجع سبق ذكره، ص 373.

² يحياوي نعيمة، مرجع سبق ذكره، ص 148.

6. صعوبات نظام الموازنات على أساس الأنشطة ABB:

بالرغم من أهمية نظام الموازنة على أساس الأنشطة ABB، إلا أن عملية تطبيق هذا النظام تواجه مجموعة من الصعوبات:

- تبقى مشكلة تحديد المعايير (التقديرات) مطروحة عند إعداد الموازنة على أساس الأنشطة¹.
- لا يمكن اعتبار النشاط الوحدة الأساسية والوحيدة والأكثر ملاءمة؛ كما أن نظام ABB لا يأخذ بالحسبان التكاليف الثابتة مما يجعل من الصعب تحديد الطاقات العاطلة أو الفائضة².
- إضافة إلى عيوب نظام التكاليف على أساس الأنشطة ABC، باعتبار نظام الموازنة على أساس الأنشطة جزء لا يتجزأ من هذا النظام.

في الأخير: يمكن القول أن عملية التخطيط على أساس الأنشطة ABB، ثم عملية قياس الأداء الفعلي على أساس الأنشطة ABC، لتتم فيما بعد عملية الإدارة أي التسيير على أساس الأنشطة ABM تعبر عن نظام متكامل يعمل على التركيز على التكلفة من خلال فهمها ومعرفة الأنشطة ومسببات التكلفة، وبالتالي تخفيض تكلفتها عن طريق: تقليص وقت النشاط، تحسين الأنشطة الرئيسية، حذف الأنشطة غير المضيئة للقيمة. كما أن عملية قياس الأداء وتقييمه ستتم على أساس الأنشطة ونفس الشيء بالنسبة للتقارير، وهذا ما يوفر معلومات دقيقة تساعد على اتخاذ قرارات صائبة.

¹ LONING Hélène et Autres, op.cit, P.120

² يحاوي نعيمة، مرجع سبق ذكره، ص.149.

المبحث الثالث: اتجاهات حديثة أخرى في مجال تحسين أداء المؤسسة الاقتصادية

بعد التعرض لأهم التقنيات الحديثة في مجال تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية في المبحثين السابقين، سنتطرق لبعض الاتجاهات والتقنيات الأخرى الحديثة في مجال تحسين الأداء، والمتمثلة في: هندسة القيمة، نظام الانتاج الآلي، التكلفة المستهدفة.

المطلب الأول: هندسة القيمة والمفاهيم المرتبطة بها

ان دراسة وتطبيق هندسة القيمة يتطلب من المؤسسات الاقتصادية الاخذ بكافة المفاهيم المرتبطة بهذا المصطلح لما لها من تداخل فيما بينها وبالتالي لا يمكن للمؤسسة المطبقة لهذه المفاهيم التي تهدف الى تبني أكثر من هدف تنافسي أن تعتمد على مفهوم دون آخر، فالمؤسسة التي تقسم أنشطتها حسب سلسلة القيمة هي بحاجة الى مفهوم آخر هو تحليل القيمة والذي يتم من خلاله الحذف والابقاء على الأنشطة التي مرت في السلسلة ويكون العمل ضمن هندسة القيمة وهكذا الحال في عملية اعادة هندسة القيمة لغرض اعادة التصميم، فالمفاهيم مترابطة ومتداخلة¹، ولغرض تسليط الضوء على تلك المفاهيم سنتطرق لكل مفهوم على حدى.

أولاً: سلسلة القيمة

عرف Porter سلسلة القيمة على أنها: " مجموعة مترابطة من النشاطات التي تكون ضرورية لخلق البضائع والخدمات من استخدام المواد الأولية ولغاية تسليم المنتج الى المستهلك النهائي " ²، وعرفها Day على أنها: " المهارات والموارد المطلوبة لتنفيذ كل من أنشطة المنظمة لإيصال البضائع أو تقديم الخدمات عبر منافذ التسويق " ³.

¹ سطم صالح حسين، وآخرون، "دور مفاهيم هندسة القيمة في الموازنة بين بعدي الجودة وكلفتها بهدف تحسين أداء الشركات"، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة تكريت، العراق، المجلد 04، العدد 10، 2008، ص. 105.

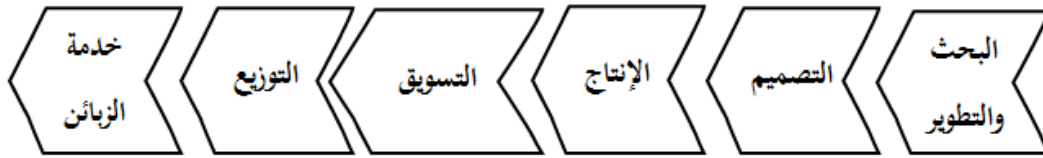
² زينب جبار يوسف، "ادارة وتخفيض الكلفة باستخدام سلسلة القيمة"، مجلة التقني، جامعة هيئة التعليم التقني، العراق، المجلد 22، العدد 05، 2009، ص. 61.

³ نفس المرجع السابق، ص. 61.

إن مصطلح سلسلة القيمة يعني مجموعة الأنشطة المترابطة مع بعضها التي تضيف كل منها قيمة إلى النشاط السابق به ¹، حيث تتألف سلسلة القيمة من كافة الأنشطة التي تخلق قيمة بدءاً من مصانع المواد الأولية وانتهاءً بتسليم المنتج للزبون بشكل نهائي ².

إن سلسلة القيمة تعرض الكيفية التي يتحرك بها المنتج من مرحلة المواد الأولية إلى أن يصبح منتجاً نهائياً، لذلك تقسم الشركة أعمالها إلى مجموعات من الأنشطة وكل جزء من أنشطة سلسلة القيمة يساهم في تحقيق القيمة الكلية المقدمة إلى الزبون وكذلك يساهم في جزء من الأرباح الكلية لأن المفهوم الأساسي لسلسلة القيمة هو إضافة أكبر قيمة ممكنة بأقل تكلفة ممكنة وقياس مقدار المساهمة في القيمة المقدمة والربح لكل جزء في السلسلة ³.

الشكل (31): سلسلة القيمة



المصدر: سطم صالح حسين، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 114.

وتتضمن الشركة أكثر من مجموعة من الأنشطة، فسلسلة القيمة هي نظام متداخل أو شبكة من الأنشطة متصلة من خلال روابط والروابط تحدث عندما أحد الأنشطة يتأثر بتكلفة أو كفاءة الأنشطة الأخرى ⁴. إن أي شركة تتعامل مع موردين، موزعين، زبائن، لذا فنظام القيمة سيتألف من سلسلة القيمة لكل واحد منهم ⁵، والشكل الموالي يوضح أنشطة سلسلة القيمة:

¹ علي محمد ثجيل المعموري، " نموذج العمليات الداخلية للمحاسبة عن سلسلة القيمة - مدخل استمرارية القيمة باستخدام إدارة تكاليف الجودة"، مجلة بغداد للعلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، العراق، العدد 14، 2007، ص.358.

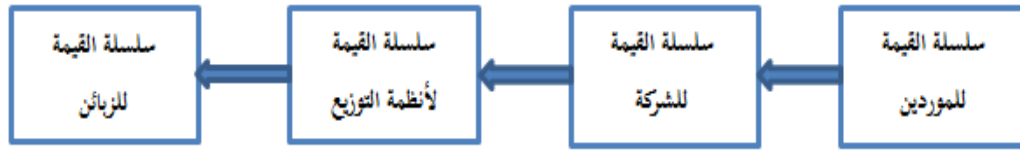
² عبد الكريم عبد الرحيم علي، " تخفيض التكاليف باعتماد سلسلة قيمة الصناعة"، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة البصرة، العراق، المجلد 06، العدد 22، 2008، ص.178.

³ علي محمد ثجيل المعموري، مرجع سبق ذكره، ص.358.

⁴ زكريا مطلق الدوري، " التكامل بين سلسلة قيمة الزبون وسلسلة قيمة المنظمة -مدخل تحليلي-"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، العراق، العدد 13، 2006، ص.103.

⁵ عبد الكريم عبد الرحيم علي، مرجع سبق ذكره، ص.177.

الشكل (32): نظام القيمة



المصدر: عبد الكريم عبد الرحيم علي، مرجع سبق ذكره، ص. 177.

يتضح من الشكل ان هناك سلسلة قيمة خاصة بالموردين، سلسلة قيمة خاصة بالشركة، سلسلة قيمة خاصة بأنظمة التوزيع، سلسلة قيمة خاصة بالزبائن.

ثانيا: تحليل القيمة

ان تحليل القيمة معناها تحليل أنشطة وتكاليف المؤسسة الى أنشطة وتكاليف تصنيف قيمة وأنشطة وتكاليف لا تصنيف قيمة، ومن ثم العمل على تحسين الأنشطة المضيئة للقيمة ومعالجة الأنشطة غير المضيئة للقيمة، اما بالاستغناء عنها او تحويلها الى أنشطة مضيئة للقيمة.

ثالثا: هندسة القيمة

إن هندسة القيمة¹ هي دراسة تحليلية منهجية يقوم بها فريق عمل متعدد التخصصات على منتج أو خدمة لتحديد وتصنيف الوظائف التي يؤديها أو تؤديها من اجل القيام بتلك الوظائف المطلوبة بطريقة

¹ ظهر مفهوم هندسة القيمة لأول مرة في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1940، حيث تم ابتكارها من طرف كل من Miles Lawrence و Harry Erlicher اللذان طبقاها في الشركة التي كانا يعملان فيها وهي الشركة الأمريكية العملاقة جنرال إلكتريك بسبب النقص في اليد الماهرة والمواد الخام وقطاع الغيار، وهذا ما أدى الى البحث عن بدائل مقبولة بدلا من موارد نادرة، وقد وجدوا بأن هذه البدائل في أغلب الأحيان تحفض من التكاليف أو تحسن جودة المنتج أو الاثنين معا، وهذا يعني اعتماد منهجية جديدة في العمل سميت بتحليل القيمة. وفي عام 1954 اعتمدت الولايات المتحدة الأمريكية الأسلوب نفسه في معالجة التكاليف الباهظة لصناعة سفنها الحربية في مرحلة التصميم، حيث كانت التكاليف مرتفعة جدا، وسميت هذه التقنية بهندسة القيمة التي تعتمد على التفكير الابداعي الذي يركز على تحليل وظائف المنتج. وفي عام 1959 تأسست الجمعية الأمريكية لمهندسي القيمة ومقرها في واشنطن وبدأ استخدام هذه التقنية ينتشر في مختلف القطاعات العامة والخاصة... الخ. ونظرا لثبوت النجاح الواسع لهندسة القيمة في دول العالم فقد تأسست المنظمة الدولية لمهندسي القيمة عام 1995 وضمت في عضويتها الولايات المتحدة الأمريكية، اليابان، استراليا، الهند، العربية السعودية، وفي الوقت الحاضر بدأ العديد من الدول في تبني هذه التقنية نظرا للمزايا العديدة التي تقدمها.

أفضل أو بتكلفة اجمالية أقل أو بهما معا من خلال بدائل ابتكارية دون المساس بالمتطلبات الاساسية للمنتوج أو الخدمة المقدمة ¹.

عرفها Hilton بأنها: " تقنية لتخفيض التكاليف وتحسين العمليات بالاعتماد على المعلومات المجمعة عن تصميم المنتجات والعمليات الانتاجية ومن ثم تختبر مختلف طرق ووسائل التصميم والعمليات لتحديد الملائم منها لأغراض جهود التحسين" ².

وعرفها Dell بأنها: اسلوب منظم، الغرض منه الحصول على أفضل تكلفة وأداء للمؤسسة من خلال التحري عن التكاليف غير الضرورية واستبعادها سواء المتعلقة منها بالتصميم أو بغيره كالتنفيذ والصيانة والتشغيل والاستبدال ، وهي طريقها اتجاهها المباشر تحليل الوظائف وتعلق بالاستغناء أو تعديل أي شيء من شأنه أن يزيد من التكلفة ولا يساهم في اعطاء الوظيفة المطلوبة ³.

وتعرف ايضا على انها: عمليات تقييم منتظمة لكل نواحي وظائف سلسلة القيمة بهدف تخفيض التكاليف مع المحافظة على الوفاء بمتطلبات الزبائن ⁴.

كما أن هندسة القيمة أسلوب عمل يعتمد على الجانب التحليلي من أجل حل المشكلات وتخفيض التكلفة دون التأثير على جودة المنتجات أو الخدمات وأدائها، فهندسة القيمة تقوم بإجراء الدراسات والابحاث من أجل تحسين وتطوير ورفع جودة المنتجات مع التقليل من تكلفتها في الوقت نفسه؛ ان هندسة القيمة ذات مفهوم واسع، ولا تعني الهندسة تلك الآلات من مسطرة، مخططات ومقاييس، رسم وأشكال...، فهندسة القيمة هي هندسة وظيفية أي إعادة دراسة وظيفة المؤسسة وأداء دورها بشكل أفضل أو بأقل تكلفة أو بهما معا، ولا يشترط في ذلك تخفيض التكلفة فقط كما يعتقد الكثيرون، وانما هندسة القيمة لها معنى أسمى وهو التقليل من الاسراف والتبذير ⁵.

¹ سطم صالح حسين وآخرون، مرجع سبق ذكره ، ص.105.

² عباس نوار كحيط الموسوي، " دور المقارنة المرجعية في ترشيد قرارات التسعير المبنية على اساس الكلفة المستهدفة"، مجلة الادارة والاقتصاد، مجلة الادارة والاقتصاد، العدد 69، 2008، ص.168.

³ جمعة عواد الصميدعي، " دراسة تطبيق هندسة القيمة في مشاريع الانشائية لمحافظة الانبار"، المجلة العراقية للهندسة المدنية، جامعة الانبار، العراق، المجلد 07، العدد 02، 2011، ص.72.

⁴ حاتم كريم كاظم، "دور هندسة القيمة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات"، مجلة الغزي للعلوم الاقتصادية والادارية، جامعة الكوفة، العراق، المجلد 02، العدد 09، 2008، ص.111.

⁵ رغد هاشم جاسم، "مساهمة هندسة القيمة بتخفيض التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)"، مجلة كلية التربية، جامعة بغداد، العراق، المجلد 01، العدد 04، 2011، ص.194.

ولم يقتصر تطبيق هندسة القيمة على أي مجال مهني أو علمي دون سواه، فقد تم تطبيقها في القطاع الصناعي والزراعي والصحي والعسكري والانشائي وغيرها وبمختلف الفروع وكانت سببا رئيسيا في تحقيق الكثير من الوفورات وبالرقي بالأداء، والنوعية بهذه القطاعات؛ ولقد وضع القرآن الكريم قواعد عامة في المجال الاقتصادي وأخرى قواعد تفصيلية لأحكام اقتصادية جزئية هي الاعتدال بين الاسراف والتقتير لقوله تعالى: " والذين اذا أنفقوا لم يسرفوا ولم يقتروا وكان بين ذلك قواما" صدق الله العظيم ¹.

ان هذا الأسلوب يحقق مجموعة من النتائج الهامة في مقاييس الأداء مثل جودة المنتج أو الخدمة وتخفيض التكاليف وسرعة انجاز العمل وتخفيض الفترة الزمنية للعمل وتحسين كبير في الأداء... الخ ². ولتطبيق هندسة القيمة يجب المرور بالمراحل التالية ³:

1. تحليل الخصائص الوظيفية: وهي المرحلة الأولى، حيث يتم فيها تجميع الخصائص التي يرغب فيها زبائن المؤسسة في منتوجاتها أو خدماتها وتبويبها في شكل خريطة معينة، ويتم ترتيبها حسب أهميتها وتكلفة تنفيذها؛ ان الخريطة الوظيفية للأنشطة تنظم أساسا بهدف تحديد ما يقوم بأدائه كل نشاط من وظائف معينة ومنفعة كل وظيفة وأهميتها للزبون، الأمر الذي يمكن ولو بشكل ضمني من تحقيق تحليل التكلفة والعائد على مستوى كل وظيفة مما سيفيد في المراحل القادمة. وتحليل الخصائص الوظيفية يؤدي الى ضرورة القيام بمجموعة من التحليلات الفرعية اللازمة لاستكمال الاطار العام للتحليل السابق، وتتمثل في الآتي:

- **تحليل تكلفة الخصائص الوظيفية:** وهي وسيلة لتحديد تكلفة الصفات الوظيفية المختلفة للمنتوج، بحيث يمكن تحديد تكلفة اضافة أي صفات وظيفية جديدة.
- **تحليل تكلفة المكونات الفنية:** وتعد هذه المرحلة لازمة وضرورية في تحديد اكثر المكونات تكلفة، والتركيز على العلاقات بين تكاليف المكونات المختلفة واخيرا التحقق من أنه لم يتم استخدام مكونات غير ضرورية بما ينعكس سلبا على المنتج.

¹ جمعة عواد الصميدعي، مرجع سبق ذكره، ص.72.

² حاتم كريم كاظم، مرجع سبق ذكره، ص.114.

³ سطم صالح حسين وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص.106.

- **تحليل تكلفة العمليات:** حيث يتم تحليل التكلفة تبعاً للعمليات الصناعية المختلفة اللازمة للمنتج، وذلك بهدف معرفة العوامل المحركة أو المحدثة للتكلفة والخاصة بكل عملية ويساعد هذا الأمر على التخلص من العمليات المكلفة والتي لا تحقق أي قيمة مضافة للمنتج.
 - 2. **التفكير البناء:** وهي الخطوة اللازمة لفحص العناصر والخصائص التي حصلت على مؤشر قيمة منخفض والتخلص منها إن أمكن، ويلاحظ أنه يتم التركيز هنا بهدف الوصول إلى قرار خاص بإلغاء تلك الخصائص وتبسيطها أو تخفيضها.
 - 3. **التحليل:** تركز هذه المرحلة على فحص كافة البدائل والحلول المتاحة وترتيبها في شكل معين يمكن من اختيار أفضلها، ولا بد أن يكون التحليل هنا أكثر دقة وعمقا.
 - 4. **تحويل البدائل إلى مناهج مخططة لاختيار أفضل بديل:** بعد الانتهاء من استعراض البدائل يتعين في هذه المرحلة اختيار أفضل البدائل ووضعها في شكل خطة أو منهج محدد.
- رابعاً: إعادة هندسة العمليات¹

إن مفهوم إعادة هندسة العمليات² يشتمل على المصطلحات التالية³:

- **الاعادة (re):** تعني ثانية أو من جديد.
- **الهندسة (engineering):** وتعني تطبيق للقواعد الرياضية والعلمية للحصول على نتائج علمية، مثل: التصميم، البناء، الكفاءة والأنظمة، وهذه القواعد يجب أن تؤدي إلى إعادة الهندسة.
- **الأعمال (business):** وتشتمل على جميع الأنشطة والوظائف التي تجري داخل المؤسسة سواء كانت أنشطة أساسية أو مساعدة.

¹ BPR : Business Processing Reengineering.

² إن ظهور تطبيق إعادة الهندسة كان مع بداية النصف الثاني من الثمانينات وتطورها في التسعينات وما بعدها، حينما أصدر hammer وchamper كتاب "إعادة هندسة الشركة" الذي أحدث هزة نوعية في مفاهيم التغيير والتطوير التنظيمي، واعتبر هذا الكتاب أحسن كتاب في التسعينات من القرن الماضي في الولايات المتحدة الأمريكية، فقد أصبحت إعادة الهندسة من أحدث النظريات الإدارية التي وجدها العديد من ذوي الاختصاص طريقاً لمواجهة الانهيار المنظمي وفقدان حصة السوق؛ ولقد أصدر hammer فيما بعد العديد من الكتب في نفس التخصص، وقد أسس كذلك هو وشركاؤه مؤسسة متخصصة في قضايا التدريب.

³ دنيا كريم حسن، " دور عمليات إدارة المعرفة في إعادة هندسة عمليات الأعمال "، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، جامعة بغداد، العراق، العدد 43، 2015، ص.422.

وقد اصطلح على اختصار مفهوم إعادة هندسة العمليات بكلمة واحدة هي كلمة الهندرة¹، وهي كلمة عربية جديدة، مركبة من كلمتين هندسة وإدارة وهي تمثل الترجمة العربية لكلمتي (reengineering-business)².

ويعرف hammer إعادة هندسة القيمة على أنها: "عملية إعادة التفكير المبدئي والاساسي، وإعادة التصميم للعمليات الادارية وبصورة جذرية، وذلك من اجل تحقيق التحسينات الجوهرية الضرورية وليست هامشية تدريجية في معايير الاداء"³. وتشتمل إعادة هندسة العمليات على عدد من المفاهيم هي⁴:

- تبدأ إعادة الهندسة من الصفر، أي اننا نكتب في ورقة بيضاء لم يكتب فيها أحد من قبل، فهي إعادة تصميم جذرية.

- هي ليست عملية ترميم أو اصلاح للعمليات القائمة، بل تجديد لها.

- إعادة الهندسة هي ثورة التحلي عن كل قديم.

- هي ذات طابع عمومي، بمعنى أنه يمكن تطبيقها في كل انواع العمليات وكافة انواع المؤسسات ايضا.

يقوم مدخل إعادة الهندسة بإعادة التفكير الاساسي وإعادة التصميم الجذري للعمليات للتوصل الى تحسينات فورية في مقاييس الاداء المعروفة، والتي تتمثل في التكلفة، الجودة، الخدمة والسرعة في الانجاز، ويعتمد هذا المدخل على فكرة البداية من جديد وايجاد وسائل جديدة لإنجاز العمل، وهذا يتطلب إعادة التفكير في الأساسيات وإعادة التصميم الجذري للأنشطة، ثم الانتقال الى التفكير المبني على العمليات والذي يتضمن تحولا في الفكر والممارسات، ويترتب على ذلك تحقيق تحسينات فورية جوهرية فائقة تسعى الى الثورة على القديم، وتخطيم التقاليد الموروثة والاستخدام الابتكاري لتكنولوجيا المعلومات⁵.

¹ تم اعتماد مصطلح الهندرة من مجمع اللغة العربية، فهو مشتق من الكلمتين (هندسة وإدارة) واشتقاقها كالتالي: هندرة، يهندر، فهو يهندر.

² إياد علي الدجتي وآخرون، " نموذج مقترح لإعادة هندسة العمليات الادارية وحوسبتها في مؤسسات التعليم العالي"، مجلة جامعة دمشق، كلية التربية، جامعة دمشق، سوريا، المجلد 29، العدد 01، 2013، ص.323.

³ غسان قاسم داود اللامي، حسين وليد حسين، " إعادة هندسة عمليات الخدمة وأثرها في نجاح المشاريع الصغيرة"، مجلة كلية المأمون الجامعة، كلية المأمون الجامعة، العراق، العدد 19، 2012، ص.50.

⁴ إياد علي الدجتي وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص.324.

⁵ صلاح شيخ ديب، " تقويم فرص تطبيق إعادة هندسة العمليات كمدخل لتحسين القدرة التنافسية"، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة تشرين، سوريا، المجلد 31، العدد 01، 2009، ص.29.

المؤسسات التي تحتاج الى تطبيق اعادة الهندسة هي: المؤسسات ذات الوضع المتدهور، المؤسسات التي في طريقها الى التدهور، المؤسسات المتميزة والتي بلغت التفوق (المؤسسة الطموحة والتي تريد توسيع الفجوة بينها وبين منافسيها)¹.

تتجسد أهمية اعادة الهندسة كونها أداة من أدوات التغيير الجذري، حيث تسعى الى تخفيض تكلفة الاداء، تحسين جودة المنتج أو الخدمة، اختصار الدورة الزمنية للأعمال...؛ فإرضاء حاجات ومتطلبات ورغبات الزبائن من أجل ضمان استمرارية المؤسسة وتحقيقها للأرباح يقابله في نفس الوقت منافسة حادة وهي ما تتطلب ضرورة اختصار الوقت للوصول الى ذلك المبتغى (الهدف)².

كما هناك مجموعة من العوامل تدفع المؤسسة الى ضرورة تطبيق هذه التقنية والا لن تتمكن من الحفاظ على استمراريته، أهم هذه العوامل³:

- **الزبائن:** ان الزبائن اليوم يعرفون ما يريدونه وما الذي يريدون أن يدفعوا نقودهم مقابل الحصول عليه، وكيف يمكنهم الحصول على المنتجات والخدمات طبقا لشروطهم الخاصة.
- **المنافسة:** ان المنافسة تزداد بصورة مستمرة بما يتعلق بالأسعار ، النوعية، الاختيار، الخدمات وسرعة التسليم وكذلك ازالة الحواجز التجارية.
- **التغيير:** ان التغيرات لا زالت تحدث باستمرار، اذ أن الاسواق، المنتجات، الخدمات، التقنيات، الأشخاص، المحيط....في تغير مستمر.

كما لإعادة هندسة العمليات جملة من الأهداف تتمثل في⁴:

- التخلص من الروتين القديم والتحول من الجمود الى المرونة والحرية.
- تخفيض تكلفة الأداء.
- تحويل عمل الافراد من رقابة واشراف يمارس عليهم، الى عمل يتمتعون فيه بصلاحيات وتحمل المسؤوليات.
- الجودة العالية في الأداء.
- الخدمة السريعة والمتميزة.

¹ إباد علي الدجني وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص.330.329.

² دنيا كريم حسن، مرجع سبق ذكره، ص.423.

³ غسان قاسم داود اللامي، حسين وليد حسين، مرجع سبق ذكره، ص.53.

⁴ إباد علي الدجني وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص.325.

- أحداث الترابط والتكامل بين مكونات العملية الواحدة.
- الانتقال من عامل له وظائف متعددة الى عامل له مهام محددة (متخصص)، وهذا ما يضيف أداء نوعيا ومتميزا في الخدمة المقدمة.
- التقليل من تداخل العمل وتكرار أداء المهام، حيث تعمل الهندرة على دمج العمليات المتشابهة في المراكز المختلفة.
- كما تقوم إعادة هندسة العمليات على مجموعة من المبادئ هي¹:
- التحديد الواضح لأهداف واستراتيجيات المؤسسة.
- إعادة التفكير في الوضع الحالي.
- التركيز على الزبون باعتباره القوة المحركة للأهداف والاستراتيجيات.
- التركيز على العمليات وليس الوظائف.
- شمول المؤسسة ككل (العمليات، الأنظمة، السياسات، الهياكل،...الخ).
- جمع البيانات والمعلومات والمبررات اللازمة لاتخاذ القرارات السليمة.
- الاستخدام المناسب للأدوات الادارية للتأكد من دقة المعلومات وما سيتم انجازه.

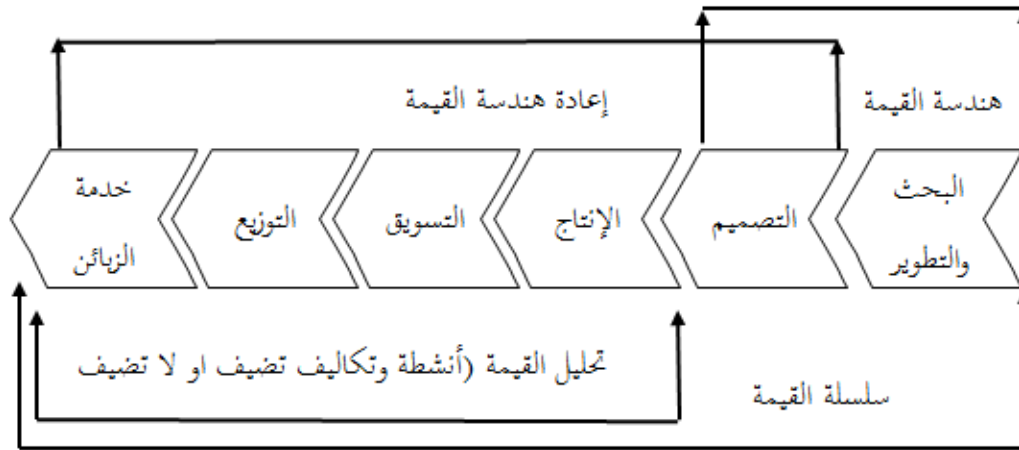
خامسا: الترابط بين مفاهيم هندسة القيمة

إن سلسلة القيمة تقسم المؤسسة الى أنشطة ليأتي دور هندسة القيمة في تحليل الخصائص الوظيفية والفنية والتفكير البناء ووضع الخطط وذلك في مرحلتي البحث والتطوير والتصميم والتفكير في تصميم منتج يؤدي نفس الدور وبمداخلات محدودة ومخرجات متعددة ، ثم يأتي دور تحليل القيمة في تصنيف الأنشطة والتكاليف الى مضيف للقيمة وغير مضيف للقيمة وتنمية الأولى واستبعاد الأخيرة، وأخيراً يأتي دور إعادة هندسة القيمة في إدخال تحسينات على العملية الإنتاجية وعمليات التسويق والتوزيع وإذا استلزم الأمر فإن عملية إعادة الهندسة قد تشمل أحيانا مرحلة التصميم بإعادة تصميم المنتج بصورة تختلف عما كان عليه بهدف تحقيق أهداف المؤسسة²؛ والشكل الموالي يوضح التداخل بين هذه المفاهيم:

¹ بوجنية قوي، " إعادة هندسة الاداء الجامعي : مقارنة معاصرة "، مجلة الباحث، جامعة قصدي مرياح ورقلة، الجزائر، العدد 05، 2007، ص.138.

² سطم صالح حسين، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 114.

الشكل (33): الترابط بين مفاهيم هندسة القيمة



المصدر: سطم صالح حسين، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 113، بتصرف.

المطلب الثاني: نظام الانتاج الآني JITP

نظام الانتاج في الوقت المحدد والذي يرمز له باختصار JITP¹ يعد من الموضوعات التي أثارت اهتمام الكثير من الباحثين خلال السنوات الأخيرة، وان كان هناك اختلاف حول تسمية هذا النظام الا أن الجميع اتفقوا في صلب عمل هذا النظام وهو ازالة الهدر والضياع في الانتاج بمعناه الواسع والوصول بالمخزون الى حدوده الدنيا، حيث يقوم على أساس أداء الشيء المطلوب في التوقيت المحدد ودون تأخير². تعتبر تقنية الانتاج في الوقت المحدد³ أحد الاستراتيجيات الحديثة المتقدمة في مجال الانتاج ، والتي تقوم على تخفيض مستويات المخزون الى حدها الأدنى سواء كان ذلك بالنسبة الى المواد الخام أو الانتاج قيد التنفيذ او الانتاج التام، وذلك على اعتبار تراكم المخزون يعني تحمل المؤسسة تكاليف مرتفعة هي في غنى

¹ JITP : Just In Time Production.

² هشام عمر الحديدي، سعد صالح الجوعاني، " الاتجاه الحديث مقارنة بالتجاه التقليدي في التلازم بين سمات نظام الانتاج في الوقت المحدد (JIT) وادارة الجودة الشاملة (TQM)"، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، جامعة تكريت، العراق، المجلد 04، العدد 12، 2008، ص.ص.182.183.

³ مفهوم نظام الانتاج الآني طوره Ohno عام 1988 لتلبية متطلبات المنافسة العالمية ولتخفيض تكاليف الانتاج؛ حيث وفي بيئة تنافسية شديدة، حاولت الشركات إيجاد سبل تجعلها قادرة على الصمود امام هذه المنافسة، و تم استخدام نظام الانتاج في الوقت المحدد كرد فعل عن هذه المنافسة المتزايدة، حيث بدأ Ohno الفكرة الأساسية لنظام الانتاج الآني في شركة Toyota والتي تحتاج لإنتاج أنواع مختلفة من السيارات باستخدام عملية الانتاج نفسها، ليستخدما فيما بعد العديد من الشركات اليابانية.

عنها اذا وصل المخزون الى ادنى مستوياته، وهذا يتطلب استلام المواد الخام والانتاج قيد التنفيذ في الوقت المحدد لبدء العملية الانتاجية وليس قبل ذلك، وان يتم تسليم الوحدات التامة مباشرة الى مراكز البيع أو الزبائن في الوقت المحدد ¹.

وتعرف على أنها " نظام انتاج الاجزاء الضرورية بالكميات المطلوبة في الوقت المطلوب ويعتمد النظام اسسه الفلسفية من فكرة (ان لا شيء ينتج الا عند ظهور الحاجة اليه) أي انتاج السلع والخدمات بالضبط عند الحاجة لها لا قبل ذلك بحيث تصبح مخزون وبانتظار الحاجة له ولا بعد ذلك بحيث يضطر المستهلك للانتظار؛ فهذه التقنية تقوم باختصار على أداء الشيء المطلوب في التوقيت المحدد ودون تأخير أو تقديم مع مراعاة حسن ادارة العنصر البشري" ².

ان عملية الاحتفاظ بالمخزون تؤدي الى: ³

- احتمالات السرقة والتلف والضياع.
- الارباك في العمل كونه يحتاج الى مساحات واسعة.
- تعطيل جزء من رأس المال الذي يمكن الاستفادة منه في مجالات اخرى.
- زيادة تكاليف المنتج (ايجار المخزن، اجهزة التخزين، عمال المخزن...).

فهذا النظام لا يستخدم مخزون الامان، فهو يستخدم كمية الطلب الى ادنى مستوى ممكن.

تطبق فلسفة الانتاج في الوقت المحدد في مجالات مختلفة، فهي تطبق في نظام الانتاج، كما انها تطبق في سياسات الشراء والتخزين، حيث أكد البعض ان اسلوب الآنية أو الفورية ينطبق على جميع أنشطة الأعمال الخاصة بالإنتاج والشراء والتسليم، فجوهر هذه الفلسفة تشير الى انجاز الأعمال في أوقاتها المحددة الآنية ، وكما احتجنا اليها سواء كان في مجال الانتاج ام الشراء والتخزين ⁴.

وقد حددت ثلاث متطلبات رئيسية للعمل بتقنية الانتاج في الوقت المحدد هي: ⁵

¹ عادل صالح مهدي، " نظام الانتاج في الوقت المحدد (JIT) وأثره على التكاليف الانتاجية في المنشآت الصناعية"، مجلة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية، جامعة الأنبار، العراق، المجلد 02، العدد 03، 2010، ص. 334.

² منى سالم مرعي، هشام عمر الحديدي، " استخدام التجارة الالكترونية في مساندة تطبيق فلسفة (JIT) ودورها في تخفيض التكلفة"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، العراق، العدد 19، 2009، ص. 15.

³ سعود جايد مشكور، علي نعيم جاسم، " أهمية تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد (JIT) في الشركات العامة"، مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية، جامعة المثنى، العراق، المجلد 02، العدد 02، 2012، ص. 107.

⁴ منى سالم مرعي، هشام عمر الحديدي، مرجع سبق ذكره، ص. 14.

⁵ سعود جايد مشكور، علي نعيم جاسم ، مرجع سبق ذكره، ص. 09.

- استبعاد كل نشاط لا يؤدي الى زيادة القيمة المضافة للمنتوج أو الخدمة.
 - الالتزام بمستوى عال من الجودة وبكافة أوجه أنشطة الشركة.
 - الالتزام بالتحسين المستمر في كل أنشطة الشركة.
- وفي ظل نظام الانتاج في الوقت المحدد فان حسابات التكاليف تكون متأثرة بالخصائص التالية:¹
- عدم وجود مخزون مواد في بداية ونهاية الفترة، بالإضافة الى عدم وجود مخزون من المنتوجات قيد التنفيذ في بداية ونهاية الفترة.
 - هناك عنصر واحد من التكاليف المباشرة وهو المواد، أما العمل فيتم جعله مع التكاليف الصناعية غير المباشرة (العامل يؤدي عدة وظائف).
 - نظرا لاعتماد تقنية الانتاج الآلي على عدم وجود ضياع أو اسراف أو معيب في جميع عناصر التكاليف، وهذا يعني ان الفروقات أو الانحرافات بين التكاليف المعيارية والفعلية ستكون اقل، مما يمكن ذلك الاعتماد على التكاليف المعيارية في احتساب تكاليف الانتاج .
- ويجب التنويه أن المؤسسات التي تود تطبيق نظام الانتاج الآلي أن تكون قادرة على أن تنتج المنتوجات بشكل سريع وبدون وجود هذا الاحتياطي من المنتوجات التامة والمواد الاولية والمنتوجات قيد التنفيذ؛ وهذا يتطلب إعادة هيكلة المصنع نفسه، ففي المصانع التقليدية يتم تجميع الآلات والمعدات في مكان واحد، مما ينجم عنه ضرورة مناولة المواد الاولية... الخ وتحريكها من مكان الى آخر، وهنا تصبح عملية تغيير الانتاج من منتج الى آخر صعبة ومستهلكة للوقت وذلك بسبب استخدام نفس الآلات لكل المنتوجات ، أما في بيئة الانتاج عند الطلب فيتم تنظيم المصانع بحيث تكون كل الآلات والمعدات اللازمة لصنع منتج معين موجودة في مكان واحد وينجم عن هذا الاسلوب في تجميع الآلات ما يسمى بالخلايا الصناعية، وتقلل الخلايا الصناعية من مناولة وتحريك المنتوجات وتقلل أو تستبعد ايضا وقت التهيئة والاعداد، وذلك لأن الخلية الواحدة تركز لصنع منتج واحد فقط، ويقوم العمال بتشغيل كل الآلات في الخلية الصناعية الواحدة مما يزيد من السرعة والكفاءة في الانتاج.

¹ قاسم محمد البعاج، نجم الكرعائي، "التكامل بين نظام (ABC-JIT)، في تخفيض التكاليف للشركات الصناعية"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، العراق، العدد 39، 2014، ص.374.

المطلب الثالث: التكلفة المستهدفة TC¹

تعتبر قرارات تسعير المنتجات أو الخدمات من أهم القرارات التي تتخذها إدارة المؤسسات، ويعرف السعر بأنه التعبير عن قيمة المنتج أو الخدمة بوحدة نقدية في السوق، ويتأثر السعر بعدة عوامل منها: التكاليف، طبيعة المنتج، مرونة الطلب عليه، طبيعة منتجات المنافسين، درجة المنافسة، سلوك المنافسين، وغيرها من العوامل الأخرى؛ ويختلف الاقتصاديون عن المحاسبين في منهج التسعير المتبع²، حيث يقوم المدخل الاقتصادي بتشكيل أساسي على تقييد حالات السوق وما يسودها من تفاعلات لقوى العرض والطلب (سوق المنافسة التامة، سوق المنافسة الاحتكارية، سوق منافسة القلة، سوق الاحتكار)؛ أما المدخل المحاسبي فينطلق من التكلفة التي يعدها الأساس لتحديد الأسعار وضمن مجموعة من الطرق (طريقة التكاليف الكلية، طريقة التكاليف المتغيرة...) أيا كانت ظروف المنافسة، لكن وبسبب زيادة ونمو مدخل التوجه نحو الزبون لتحقيق ما يرضيه، أصبح من الضروري أن يوجه السعر من قبل السوق والزبون بدلا من التكلفة، لذلك كان لا بد من استهداف التكلفة³ (التكلفة المستهدفة⁴).

هناك اختلاف في التعاريف التي قدمت لتقنية التكلفة المستهدفة، حتى أن العديد من المدارس اليابانية لا توافق على إعطاء معنى محدد لـ Genka Kikaku. ويمكن القول أن هذه التقنية لم تتطور أو تظهر فجأة وإنما تطورت تدريجيا نتيجة لأوضاع المنافسة التي تواجه الشركات، وهو ما أعطاها بعدا أوسع، حيث

¹ TC : Target Costing.

² علاء جاسم سلمان وآخرون، " استعمال تقنية الكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بالتطبيق في شركة الامل الصناعية"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، العراق، المجلد 07، العدد 21، 2012، ص.211.

³ ابتكرت التكلفة المستهدفة أولا في صناعة السيارات اليابانية من قبل شركة Toyota خلال عام 1960 م باعتبارها طريقة فعالة في إدارة التكلفة، إذ استطاعت هذه الشركة التغلب على منافسيها وتجاوز الأزمة النفطية في ذلك العام خلافا لبعض الشركات المنافسة الأخرى، كما تطورت هذه التقنية من قبل شركة أخرى تدعى Nissan. وبقيت هذه التقنية سرا لعدد من السنوات وفي أواخر الثمانينات عرفت بشكل واسع وأدركت الشركات الغربية بأنها العامل المهم لتفوق الشركات اليابانية، وبذلت جهود كبيرة لنقلها وتطبيقها في الشركات الأمريكية بصفة خاصة والغربية بصفة عامة لتحسين إدارة تكاليفها وتعزيز قدرتها التنافسية. كما لهذه الطريقة جذور تعود إلى بدايات القرن الماضي في شركة Ford في الولايات المتحدة الأمريكية عند تطوير نموذج T، ومن ثم تطورت في شركة Volkswagen الألمانية من أجل الوصول إلى السعر المستهدف لنموذج المركبة DM وإيجاد تقنية تطرح حلول بديلة على أساس اعتبارات تخفيض التكلفة. إن الفكرة التي يمكن عن طريقها الوصول إلى تخفيض التكاليف سميت بـ: Genka Kikaku (أي Target Costing) في اليابان، لكن هذا الاسم يبدو مغلوطا، لأنها ليست تقنية لتخفيض التكاليف فقط، وإنما تعد أسلوبا إداريا موجها لتخفيض تكلفة دورة حياة المنتجات وتخطيط الأرباح.

⁴ جلييلة عيدان الذهبي، ثائر صبري الغبان، " استهداف السعر كأساس لتحقيق تقنية التكلفة المستهدفة للوحدات"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، العراق، المجلد 13، العدد 48، 2007، ص.224.

تم ربطها بالتقنيات الادارية وتقنيات ادارة التكلفة المختلفة، حيث تعتبر تقنية متكاملة تقوم بربط الوحدات الوظيفية المختلفة في الشركة مع بعضها في نظام شامل موحد؛ ويمكن تعريفها على أنها تقنية استراتيجية لإدارة التكلفة تعمل بالتغذية الأمامية¹، تقوم بربط العوامل الداخلية والخارجية للشركة بهدف زيادة ربحيتها وقدرتها على المنافسة والبقاء، عن طريق المحافظة على عناصر النجاح الأساسية المتمثلة في: التكلفة، الجودة (النوعية)، الوقت والقدرة على التجديد، وهذا باتباع وسائل وتقنيات هندسية ومعلوماتية متطورة وتقنية التكلفة المستهدفة تختلف عن التقنية التقليدية " التكلفة- زائد" والتي تعد تقنية تعمل بالتغذية العكسية فهي تعتمد على البيانات التاريخية بالدرجة الأساس، وظروف المنافسة والتطورات في بيئة الأعمال هي التي جعلت الشركات تتحول تدريجياً من التقنية التقليدية الى تقنية التكلفة المستهدفة². هناك ستة مبادئ ترتكز عليها التكلفة المستهدفة³:

- السعر يقود التكلفة: تستخدم أسعار السوق لتحديد التكلفة المستهدفة وفق المعادلة الآتية:
التكلفة المستهدفة = سعر البيع - مجمل الربح المرغوب فيه.
 - التركيز على متطلبات الزبائن من التكلفة والجودة والتسليم في الوقت المحدد.
 - تشديد الرقابة على التكاليف بالنسبة للمنتوجات والعمليات خلال مرحلة التصميم.
 - اشتراك وظائف الانتاج والعمليات جميعها في فرق عمل تكون مسؤولة عن المنتج من الفكرة الاولى لغاية الانتاج النهائي.
 - تضمين كل أنشطة سلسلة القيمة عند تحديد التكلفة المستهدفة.
 - تقليل التكاليف المترتبة على دورة حياة المنتج سواء للمنتجين أو الزبائن.
- ان تقنية التكلفة المستهدفة تحقق فوائد عديدة اهمها⁴:
- تزيد من رضا الزبائن، وذلك لأن تصميم المنتج يركز على احتياجات الزبائن ورغبتهم ومقابلة تفضيلاتهم.

¹ التغذية الامامية معناها استخدام بيانات وتنبؤات المستقبل لأغراض التخطيط.

² عباس نوار كحيط الموسوي، مرجع سبق ذكره، ص.ص. 09.06.

³ فائق مال الله البالكلي، " تخفيض الكلف من خلال التكامل بين تقنيات الكلفة المستهدفة وتقنيات التحسين المستمر"، مجلة بحوث مستقبلية، كلية حدياء الجامعة، العراق، المجلد 04، العدد 01، 2009، ص.ص. 22.

⁴ ذاكر عبد الله مضاروة، عبيد خيون الخفاجي، " الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة والعلاقة التكاملية بينهما في الشركات المساهمة العامة في القطاع الصناعي الأردني"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، العراق، المجلد 08، العدد 23، 2013، ص.ص. 328.329.

- تخفيض التكاليف المحملة على المنتجات من خلال تصميمات أكثر فعالية وكفاءة.
 - تساعد الشركة على تحقيق هامش الربح المرغوب فيه على المنتجات سواء كانت جديدة أو معادة التصميم.
 - تمكن الشركة من تقليل الزمن الاجمالي لتطوير كل منتج من المنتجات عن طريق التعاون والتنسيق المشتركين بين مسؤولي التصميم والانتاج والتسويق.
 - تساعد على تأمين مستوى تنافسي للشركة مع الشركات المنافسة في جميع الأوقات وخاصة أوقات الكساد الاقتصادي.
 - تمكن من تحسين جودة المنتج، وذلك لأن تصميم كل منتج يتم تطويره بعناية كبيرة، بحيث يتم دراسة الجانب الصناعي بعناية واتخاذ الاجراءات المناسبة بشأنها في مرحلة التصميم.
- باختصار يمكن القول أن التكلفة المستهدفة تعد أداة استراتيجية مهمة لإدارة أية شركة تمكنها من ادارة التكاليف والارباح عن طريق تصميم منتجات يمكن انتاجها بتكلفة منخفضة وتسعيها بصورة تنافسية من أجل تحقيق مركز تنافسي مستدام في السوق والمحافظة عليه.
- وعلى الرغم من بساطة اسلوب التكلفة المستهدفة الا أن تطبيقه ليس كذلك، فهو يتطلب تغيير تنظيمي ومعرفي وقناعة من المستويات الادارية بجدوى اتباعه، زيادة عن حاجته معلومات تفصيلية ليس فقط عن الاسعار المتوقعة للمنتج النهائي في عالم يموج فيه التطور التكنولوجي في كافة الميادين ، بل أيضا تقدير التكاليف المتوقعة مستقبلا لعوامل الانتاج اللازمة للنشاط، وكذلك تقدير نسبة الربحية المقبولة والتي تعطي المخاطرة الزائدة في النشاط وتوفير عائد مناسب لحملة الأسهم...الخ¹.

¹ فائق مال الله البالكلي، " التركيز على مرحلة التصميم في تحديد التكاليف المستهدفة للانتاج في حدود التكاليف المسموح بها"، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، جامعة تكريت، العراق، المجلد 04، العدد 12، 2008، ص.172.

المطلب الرابع: تكامل هندسة القيمة والمفاهيم المرتبطة بها بالتكلفة المستهدفة ونظام الانتاج الآني

لقد أبرزنا في المطلب الأول من هذا المبحث العلاقة بين كل من مفهوم سلسلة القيمة ،تحليل القيمة ، هندسة القيمة واعادة الهندسة؛ والآن سنحاول ابراز التكامل بين هندسة القيمة وبين كل من تقنية الانتاج الآني والتكلفة المستهدفة.

• تكامل نظام الانتاج الآني JIT مع هندسة القيمة والمفاهيم المرتبطة بها:

يعد هدف السيطرة على المخزون لغرض جعله مخزوناً يساوي الصفر هو أحد أهداف تقنية JIT ، وتطبيق هذا النظام يحتاج الى تحديد وضبط الوقت بكل دقة لكل من عملية الشراء والانتاج والتوزيع، وتوقيت كل عملية والوقت المسموح به يحدد في عملية التصميم، وتطبيق المؤسسة لهندسة القيمة يجعلها تعد التصميم بجودة اعلى وبتكلفة اقل، والتخطيط في جعل المخزون معدوما واستلام المواد في وقتها والقيام بالإنتاج في الوقت المحدد كله وتفادي الحركات الزائدة سيعمل على تخفيض التكاليف حتما (نظام الانتاج الآني). كما ان نظام JIT واعادة الهندسة يتشاركان في مبدأ اساسي وهو تخفيض التكلفة من خلال استبعاد الانشطة غير الضرورية وغير المضيفة للقيمة.

• تكامل التكلفة المستهدفة مع هندسة القيمة والمفاهيم المرتبطة بها:

تعد هندسة القيمة احد اهم الادوات المستخدمة في مرحلة تصميم المنتج والتي تساعد المصمم في الوصول الى منتج ذو تكلفة منخفضة، إذ أنه غالباً ما تكون التكلفة المخطط لها في مرحلة التصميم الاولى للمنتج أكبر من التكلفة المستهدفة، لذا فإن الامر يتطلب اعادة النظر في التصميم الاولى للمنتج من خلال اعتماد تقنية هندسة القيمة (التحليل الوظيفي لمكونات المنتج) بهدف تحقيق التكلفة المستهدفة¹. وكخلاصة: يتضح أن كل من هندسة القيمة بما فيها المفاهيم المرتبطة بها ونظام الانتاج الآني والتكلفة المستهدفة تقنيات حديثة تعمل على تخفيض التكاليف والقضاء على الانشطة غير المضيفة للقيمة دون المساس بجودة المنتجات، هذه التقنيات تتكامل فيما بينها واذا ما تم تطبيقها معا تعطي أفضل النتائج.

¹ اسماعيل عباس منهل، علي محمد ثجيل المعموري، "استخدام تقنيتي الكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كإطار متكامل في تخفيض تكاليف المنتجات"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، العراق، المجلد 08، العدد 23، 2013، ص.221.

المبحث الرابع: تكامل التقنيات الحديثة لتحسين الأداء بنموذج تقييم الاداء المقدم في البحث

تطرقنا في المباحث السابقة لأهم التقنيات الحديثة لتحسين الأداء بدءاً بنظام ادارة الجودة الشاملة ثم نظام التكاليف والموازنات والادارة على أساس الأنشطة، لنتناول في ما بعد بعض التقنيات الأخرى كهندسة القيمة ونظام الانتاج الآني والتكلفة المستهدفة؛ الآن سنحاول إبراز مدى تكامل هذه التقنيات مع نموذج تقييم الأداء الذي قدمناه في البحث والمكون من بطاقة الأداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية، أي دراسة العلاقة التبادلية بينهما وما هي الفائدة التي سيرجع بها هذا التكامل على أداء المؤسسة الاقتصادية.

المطلب الاول: تكامل نموذج تقييم الاداء المقدم في البحث مع نظام ادارة الجودة الشاملة

ان بطاقة الاداء المتوازن تسهم في توفير مقاييس مالية وغير مالية نابعة من استراتيجية المؤسسة تساعد على عملية قياس وتقييم اداء المؤسسة في الامد القصير والمتوسط والطويل، وهي بهذا تعتبر أحد أهم الأدوات الأساسية لإرساء نظام ادرة مبني على الجودة الشاملة، حيث من أحد أهم مبادئ هذا النظام أن تتم عملية قياس اداء المؤسسة باستخدام المؤشرات المالية وغير المالية.

كما أن ادراج مؤشرات تكاليف الجودة ضمن بطاقة الاداء المتوازن يعمل على زيادة فاعلية هذه الاداة من خلال معرفة مقدار تحسن جودة عمليات المؤسسة ومنتوجاتها وزيادة رضا زبائنهما عن منتوجاتها او خدماتها ومدى تأثير تكاليف تدريب العمال على التقليل من تكاليف الجودة.

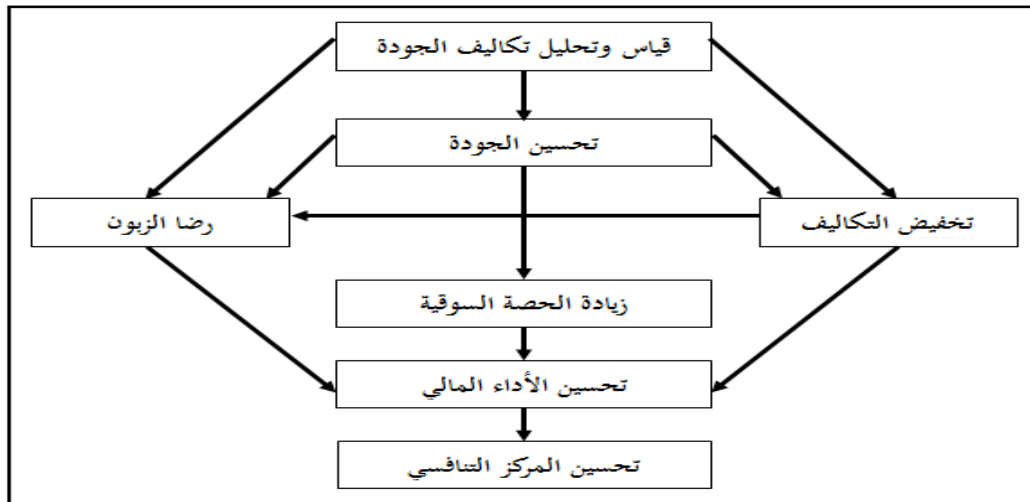
وتعتبر المقارنة المرجعية أحد أهم مبادئ نظام ادارة الجودة الشاملة، حيث يدعو هذا النظام الى تطبيق كل الادوات والتقنيات التي تعمل على التحسين المستمر لأداء المؤسسة، ومن بين أبرز التقنيات التي تفي بهذا الغرض هي المقارنة المرجعية.

أولاً: دمج مؤشرات تكاليف الجودة في بطاقة الأداء المتوازن¹:

ان حساب مؤشرات تكاليف الجودة الكلية له أهمية كبيرة في عملية تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية، وحساب هذه المؤشرات يتوقف على حساب تكاليف الجودة الكلية (تكاليف: المنع والتقييم والفشل الداخلي والخارجي) التي سبق وان تعرضنا لها في مطلب تكاليف الجودة، حيث يجب الافصاح عن هذه التكاليف في تقارير منفصلة.

ان عملية حساب هذه المؤشرات يساعد في توفير معلومات توضح مقدار التحسن في اداء المؤسسة، اي مقدار تحسن جودة عملياتها ومنتجاتها واتجاهها نحو تخفيض هذه التكاليف والتحكم فيها، فمثلا المؤسسة التي تعمل على تدريب عمالها وتحسين مهاراتهم يمكنها ملاحظة تحسن ادائها من خلال انخفاض تكاليف الفشل الداخلي والخارجي؛ والشكل الموالي يوضح كيف تؤثر عملية قياس وتحليل تكاليف الجودة الى زيادة الموقع التنافسي للمؤسسة:

الشكل (34): العلاقة بين قياس وتحليل تكاليف الجودة وتحسين المركز التنافسي للمؤسسة



المصدر: فاطمة جاسم محمد، "أثر تكاليف الجودة في تحسين الأداء المالي"، مجلة العلوم

الاقتصادية، جامعة البصرة، العراق، المجلد 09، العدد 33، 2013، ص 95.

¹ منال جبار سرور، صبيحة صالح عمر، "استعمال تكاليف الجودة في تقويم الأداء الاستراتيجي"، مجلة كلية الرافدين، جامعة الرافدين،

العراق، العدد 32، 2013، ص.ص.121.111.

ويمكن ربط تكاليف المنع والتقييم والفشل الداخلي والخارجي مع اساس آخر أو نسبة الجزء الى الكل من اجل الوصول الى **مقاييس مالية للأداء**، حيث تكون هذه المقاييس في العادة مرتبطة بالأهداف قصيرة الاجل، أهم هذه المقاييس:

- تكاليف الجودة الكلية أو احد عناصرها كنسبة مئوية من رقم الاعمال.
- نسبة تكاليف المطابقة (أو تكاليف عدم المطابقة) الى تكاليف الجودة الكلية.

هناك مؤشر آخر وبالرغم من عدم شيوعه الا انه مهم في عملية التقييم، وهو العائد على الجودة ROQ¹ وهو عبارة عن صافي الارباح مقسوم على تكاليف الجودة الكلية، وهو يمثل الزيادة في الارباح التي من الممكن الحصول عليها نتيجة جودة المنتوجات المقدمة الى الزبائن نتيجة انفاق تكاليف الجودة الكلية.

ان المؤسسة التي تتبنى استراتيجية الجودة في ظل بيئة التصنيع الحديثة لابد عليها ان تركز على رضا الزبائن، ادارة العمليات، اتخاذ القرارات على اساس الحقائق، التحسين المستمر، اشتراك العمال وتحفيزهم، التخطيط الاستراتيجي، الابداع والتغيير، اضافة الى ذلك يجب التركيز على تدريب العمال من اجل تنمية مهاراتهم ودراسة السوق من حيث الزبائن والمنافسين، ونحن هنا في اطار الحديث عن تبني أنظمة ادارة الجودة الشاملة، وحتى يكتمل برنامج تحسين الجودة يجب تحسين عملية القياس ايضا بتوفير مقاييس ملائمة تشجع على تحقيق الجودة، هذه المقاييس تعبر عن **مقاييس غير مالية ترتبط بتكاليف الجودة** وتكون متعلقة بجودة العمليات ورضا الزبائن وتدريب العمال وهي مرتبطة بالأهداف طويلة الاجل في الغالب وتتكامل مع المقاييس المالية الأخرى لتكاليف الجودة الكلية؛ وفي هذا الاطار يجب التنويه الى:

- العمل على بناء جودة المنتوجات عند التصميم بدلا من التركيز على فحص الجودة عند انتهاء الانتاج، اي العمل بشعار Crosby للمعيب الصفري وعمل الشيء صحيحا منذ البداية.
- الزام الموردين بعقود طويلة الاجل وتقديم مواد واجزاء على درجة عالية من الجودة.
- التركيز على ميكانيكية الرقابة اثناء العمليات اي تنفيذ الفحص اثناء عمليات التصنيع على ارضية المصنع بدلا من الانتظار حتى الانتهاء من الانتاج للقيام بالفحص النهائي.

¹ ROQ : Return On Quality.

وفي هذا الاطار يتم استعمال نوعين من المقاييس:

● مقاييس جودة المدخلات: مثل:

- وقت استلام المواد — الفاقد كنسبة من المواد — الفاقد كنسبة من التكلفة الكلية.

● مقاييس الرقابة اثناء العمل: مثل:

- عدد الوحدات المعيبة كنسبة من عدد الوحدات المنتجة السليمة في كل مرحلة من مراحل الانتاج.

- معدل الانتاج السليم من اول مرة.

وهناك بعض المؤسسات الاقتصادية تراقب أدائها داخليا من خلال استخدام المقاييس غير المالية للجودة التالية:

● عائد العمليات: نسبة المنتج النهائي الجيد على اجمالي المنتوجات النهائية.

● الوقت المسموح للتصنيع: وهو الوقت المستغرق لتحويل المواد المباشرة الى مخرجات تامة جراء عملية التصنيع المختلفة في المؤسسة.

وهناك من يضيف:

● نسبة الوقت الخاص بتصليح المنتوجات المعيبة الى الوقت الكلي.

● نسبة المنتوجات المعادة للعمل.

● عدد التغييرات في تصميم العمليات او المنتوجات او الانخفاض في تكاليف الجودة الكلية.

كما يجب قياس رضا الزبائن، وبالرغم من صعوبة قياسه الا انه يمكن الاسترشاد بمجموعة من المقاييس غير المالية من اجل تحديد اتجاه رضا الزبائن، وهي:

● معلومات بحوث التسويق عن مدى رضا الزبائن.

● عدد الوحدات المعيبة كنسبة من اجمالي الوحدات المباعة.

● عدد شكاوي الزبائن.

● التأخير في التسليم (الفرق بين تاريخ التسليم الحقيقي والتاريخ المطلوب من الزبون).

● التسليم في الموعد المحدد.

ولكي تحقق المؤسسة رضا زبائنهم فان عليها الاستمرار بتحسين جودة عملياتها ومنتجاتها واستعمال المقاييس غير المالية بجانب المقاييس المالية، اذ ان المقاييس غير المالية لتكاليف الجودة الكلية لها قدرة كبيرة في توفير معلومات يمكن الاستفادة منها في تحسين ادائها.

كما هناك العديد من المقاييس الخاصة بالوقت والتي تم ربطها بالزبائن، حيث يعتبر الوقت سلاح قوي للمؤسسة، ولغرض ادارة الوقت بشكل صحيح لا بد من قياسه، اهم هذه المقاييس متعلقة بالآجال وتمثل في:

- وقت اجابة الزبون: وهو الوقت الممتد من اصدار الزبون لأمر الشراء وحتى تسليم المنتج أو تأدية الخدمة اليه، ويتكون وقت اجابة الزبون من المكونات الآتية:
 - وقت الاستلام: وهو الوقت المستغرق من طرف قسم التسويق لتحديد متطلبات التصنيع للمنتجات وفقا لما جاء امر في امر الزبون.
 - وقت دورة التصنيع: وهو الوقت الممتد من الامر بالصنع حتى حين يصبح المنتج جاهزا.
 - وقت التسليم: وهو الوقت المستغرق لتسليم المنتج للزبون.
- الاداء في الوقت المحدد: معناه تسليم المنتج أو تأدية الخدمة في الوقت المحدول وزيادة الأداء في الوقت المحدد يؤدي الى زيادة رضا الزبائن.

كما ان هناك علاقة بين التعلم والنمو من جهة وتحسين جودة العمليات الداخلية من جهة، ويمكن في هذا المجال استخدام المقاييس التالية:

- معدل دوران العمال
 - تفويض السلطة للعمال: نسبة عدد العمال الذين لهم الحق في اتخاذ القرار على اجمالي عدد العمال.
 - رضا العمال: نسبة عدد العمال ذوي درجات الرضا المرتفعة عن المؤسسة على اجمالي عدد العمال الذين شملهم المسح الميداني.
 - تدريب العمال: عدد العمال المشاركين في الدورات التدريبية على اجمالي عدد العمال.
- ومن اجل التحسين المستمر لأداء المؤسسة اي تحقيق اهم مبدأ من مبادئ الجودة الشاملة، على المؤسسة ان تدمج مؤشرات تكاليف الجودة ضمن بطاقة الأداء المتوازن، وهذا لأهميتها البالغة والتي ابرزناها سابقا،

ويمكن ادخال مؤشرات تكاليف الجودة الكلية في كل منظور من مناظير بطاقة الاداء المتوازن، كما هو مبين في الجدول الموالي:

الجدول (15): مقاييس تكاليف الجودة الممكن دمجها ضمن بطاقة الاداء المتوازن

المقاييس	الأهداف	المنظور المالي
1-العائد على الجودة -ROQ- 2-نسبة تكاليف الجودة الكلية الى صافي المبيعات 3-نسبة تكاليف المطابقة الى تكاليف الجودة الكلية 4-نسبة تكاليف الجودة الكلية الى سعر التكلفة الاجمالي	- تحسين الربحية. - تخفيض تكاليف الجودة الكلية.	
المقاييس	الأهداف	المنظور الزبون
1-نسبة تكاليف الفشل الخارجي الى تكاليف الجودة الكلية 2-نسبة تكاليف الضمان الى تكاليف الفشل الخارجي 3-نسبة عدد الوحدات المعيبة الى اجمالي الوحدات المشحونة الى الزبائن 4-نسبة الانخفاض في عدد الوحدات المعيبة	- زيادة رضا الزبائن. - تحسين جودة الإنتاج المباع.	
المقاييس	الأهداف	المنظور العمليات الداخلية
1-نسبة تكاليف الفشل الداخلي الى تكاليف الجودة الكلية. 2-نسبة تكاليف البقايا الى تكاليف الفشل الداخلي. 3-نسبة الجودة/الإنتاجية. 4-نسبة تكاليف الجودة الكلية الى عدد الوحدات المنتجة.	- تحسين جودة العمليات الداخلية. - تحسين الإنتاجية.	
المقاييس	الأهداف	المنظور التعلم والنمو
1-نسبة تكاليف التدريب على الجودة الى تكاليف الصنع. 2-عدد العمال المدربين على الجودة الى اجمالي عدد العمال. 3-نسبة مكافئة العمال على الجودة الى تكاليف الجودة الكلية. 4-نسبة النمو في مكافئة العمال على الجودة.	- زيادة قدرات العمال. - زيادة التحفيز والتطوير.	
المقاييس	الأهداف	المنظور البيئة المجتمعية
1-نسبة المبالغ المنفقة على خدمة العمال على الجودة الى تكاليف الصنع. 2-نسبة تكاليف خدمات ما بعد البيع الى تكاليف الجودة الكلية. 3-نسبة تكاليف تلوث البيئة الى تكاليف الجودة الكلية.	- خدمة العمال. - خدمة المجتمع. - خدمة الزبائن. - حماية البيئة من التلوث.	

المصدر: منال جبار سرور، صبيحة صالح عمر، "استعمال تكاليف الجودة في تقييم الأداء

الاستراتيجي"، مجلة كلية الرافدين، جامعة الرافدين، العراق، العدد 32، 2013، ص 126.

ثانيا: تكامل المقارنة المرجعية مع نظام ادارة الجودة الشاملة

تعتبر المقارنة المرجعية أحد أهم عناصر نظام الجودة الشاملة، وتعني قيام المؤسسة بمقارنة أدائها في مجال معين أو أكثر بالأداء في المؤسسات الأكثر تقدماً، للاستفادة من نقاط قوتها حتى تطور من نفسها، فالمقارنة المرجعية روح وجوهر التحسين المستمر، وهذا ما يعمل على تحسين أدائها بشكل مستمر من خلال التعلم من الآخرين؛ وحتى تصل المؤسسة الى نظام جودة شاملة لا بد ان تستمر في العمل على تحسين أدائها ولن تتمكن من ذلك ما لم تقم بتطبيق تقنية المقارنة المرجعية.

ويمكن استخدام المقارنة المرجعية في عملية التصميم، من خلال مقارنة تصميم المؤسسة مع تصميم المنافس الرائد من اجل استخراج نقاط الضعف والعمل على تفاديها منذ البداية (للتقليل من تكاليف الفشل الداخلي والخارجي).

كما يمكن استخدام هذه التقنية في مقارنة مقاييس تكاليف الجودة المالية وغير المالية للمؤسسة بمقاييس المنافس لاستخراج الاختلاف بينهما، من اجل تعزيز نقاط القوة، والاستفادة من المنافس في مجالات الضعف، وهذا لتحسين ادائها مستقبلاً؛ هذا فضلاً عن استخدامها في مقاييس الاداء الاخرى كما سبق وأن ذكرنا ذلك سابقاً.

المطلب الثاني: تكامل نموذج تقييم الاداء المقدم في البحث مع نظام الادارة والتكاليف والموازنات على اساس الانشطة

يرتبط نظام التكاليف على اساس الانشطة باستراتيجيات ادارة التكلفة (قيادة التكلفة) من خلال تركيزه على جانبين مهمين هما: تخفيض التكلفة من جهة، والجودة من جهة أخرى، حيث يوفر نظام ABC معلومات متعلقة بالتكاليف والانشطة وعلاقة السببية بينهما ، و ABM يصف السلوك الواجب اتخاذه لتحسين الجودة وتخفيض التكلفة وتقليص زمن دورة حياة المنتج من خلال تحسين جودة الانشطة الضرورية وتخفيض التكلفة والوقت من خلال حذف الانشطة غير الضرورية؛ ويساعد نظام ABB على التنبؤ بالموارد اللازمة لكل انشطة المؤسسة مما يساهم في عملية تقييم الاداء والرقابة على انشطة المؤسسة. إن نظام ABC له علاقة بنظام ادارة الجودة الشاملة TQM ، فهو يعتبر احد الانظمة الضرورية للوصول الى الجودة الشاملة، فنظام ABC يساهم في التحسين المستمر لأنشطة المؤسسة والتركيز على ما يرضي الزبون، وبالتالي تطبيقه داخل المؤسسة يساعدها للوصول الى جودة شاملة.

أولاً: نظام التكاليف على اساس الانشطة ABC وبطاقة الاداء المتوازن BSC

إن نظام ABM يركز على التحسين المستمر لكل نشاط، وهذا من خلال استخدام مجموعة من المؤشرات لقياس وتقييم اداء هذه الانشطة، هذه المؤشرات من الممكن استخدامها في كافة محاور بطاقة الأداء المتوازن المستدام هذا كون نشاط المؤسسة عبارة عن مجموعة من الأنشطة منذ مرحلة التصميم الى غاية مرحلة ما بعد البيع. ونحن سنحاول دراسة امكانية دمجها في محور العمليات الداخلية لبطاقة الاداء المتوازن المستدام كمؤشرات تفسيرية لكل عملية ، بحيث من الممكن أن تتضمن بطاقة الاداء الموجهة لأقسام الانتاج على هذه المقاييس من أجل تتبع أماكن الخلل بصفة أدق، وتكون متعلقة ب: الوقت اللازم لإتمام كل نشاط، جودة العمل المنجز في كل نشاط، تكلفة كل نشاط، وفيما يلي شرح لهذه المقاييس:

1. المؤشرات المتعلقة بالوقت:

أصبح الوقت اليوم سلاح بيد المؤسسة ويمكن للمؤسسة ان تنافس به، فالمؤسسات التي تلبي طلباتها في اسرع ما يكون هي المؤسسات المفضل التعامل معها، ونظام ABC لا يسمح فقط باحترام توقيت تنفيذ العملية المسموح به بل يحسن من كفاءة استخدام هذا الوقت، وهذا بحذف الانشطة غير الضرورية التي لا تضيف قيمة، وهذا ما سيعمل حتما على تخفيض الوقت. وأهم المقاييس الممكن استخدامها في دورة الوقت الخاصة بالعمليات هو: وقت العملية الفعلي/الوقت اللازم للعملية، بحيث يمكن استخدام مقاييس تفسيرية لهذا المقياس على مستوى كل عملية من خلال مقاييس مشابهة للمقياس السابق ولكنها للأنشطة التي تحتويها هذه العملية؛ حيث ستوضح هذه المقاييس أي من الانشطة تتسبب في عدم احترام الوقت اللازم للعملية وبالتالي محاولة معالجة الخلل الموجود فيها بإيجاد حلول لها او استبدالها او حذفها ان كانت امكانية لذلك.

2. المؤشرات المتعلقة بالجودة:

المؤشرات المتعلقة بالجودة هي مقاييس لمعرفة مستوى جودة ما تقدمه المؤسسات من منتجات او خدمات، وهذه المقاييس سبق وان تعرضنا لها في عناصر سابقة، الا أنه وفي اطار تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة يمكن استخدام مؤشرات الجودة ولكن على مستوى الانشطة، أي نقصد بذلك معرفة مستوى جودة الانشطة، فمثلا لو أخذنا احد اهم المؤشرات الخاصة بالجودة وهو نسبة عدد الوحدات المنتجة المعيبة الى اجمالي الانتاج (عدد الوحدات المنتجة المعيبة / عدد الوحدات المنتجة

الكلية)، فإننا يمكننا تجزئة هذا المؤشر الى مقاييس تفسيرية على مستوى الانشطة، أي حساب هذا المؤشر عند مستوى كل نشاط (نسبة عدد الاجزاء المعيبة عند مستوى كل نشاط).

إن هذه المقاييس التفسيرية للمؤشر الأول يمكن أن تكون في بطاقة اداء موجهة لكل قسم، ويكون الهدف منها التحكم اكثر بالجودة، من خلال معرفة الانشطة الفعلية التي تتسبب في رداءة المنتج أو في ظهور بعض الوحدات المعيبة وغير صالحة للبيع، بحيث وفي هذا الاطار تساعد محاسبة التكاليف على اساس الانشطة في الرقابة الوقائية وفي تقليل تكاليف الاصلاح، فمعرفة النشاط المتسبب في الرداءة يستدعي معالجة هذا النشاط واتخاذ الاجراءات اللازمة بشأنه حال وقوع العيب وليس اعادة تصليح كل المنتج المعيب في نهاية الانتاج، فقد تأثر رداءة نشاط ما على نشاط آخر وهذا ما يستدعي في الاخير اصلاح أمرين أو أكثر بدلا من واحد.

3. المؤشرات المتعلقة بالتكلفة:

يساعد نظام ABC على تتبع تكاليف المنتجات أو الخدمات بشكل دقيق على عكس الانظمة التقليدية، من خلال موجهات التكلفة، بحيث تستطيع المؤسسة استخدام هذه المؤشرات كمقاييس تفسيرية للتكلفة النهائية للمنتج، فإعطاء موجهة تكلفة كهدف لكل نشاط داخل كل قسم يسمح بالتحكم في التكلفة بشكل اكبر. كما أنه وحسبما اشرنا سابقا فإن نظام ABC يسمح بتخفيض التكاليف من خلال حذف الانشطة غير المضيفة للقيمة، فنظام ABC يقدم معلومات تفصيلية عن الانشطة وتكاليفها، وبالتالي تكاليف الانشطة غير الضرورية تصبح واضحة هذا من جهة، وتحسين جودة الانشطة الضرورية وزيادة فاعليتها من جهة اخرى.

اذا يمكن ان يتكامل نظام ABC مع بطاقة الاداء المتوازن، من خلال دمج مؤشرات متعلقة بالأنشطة بدل العمليات، وهو ما سيعمل على تقديم معلومات تفصيلية واكثر دقة عن سبب حدوث الانحرافات وكذا كيفية معالجتها.

ثانيا: نظام التكاليف على اساس الانشطة ABC والمقارنة المرجعية:

لتطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة داخل المؤسسة الاقتصادية يمكن الاعتماد على تقنية المقارنة المرجعية للقيام بذلك، بحيث يمكن أن تختار المؤسسة احد المؤسسات الرائدة والتي تطبق نظام ABC ومن الاحسن ان تكون في مجال او نشاط قريب لها، ولكن سوقها المستهدف غير سوق المؤسسة وهذا حتى

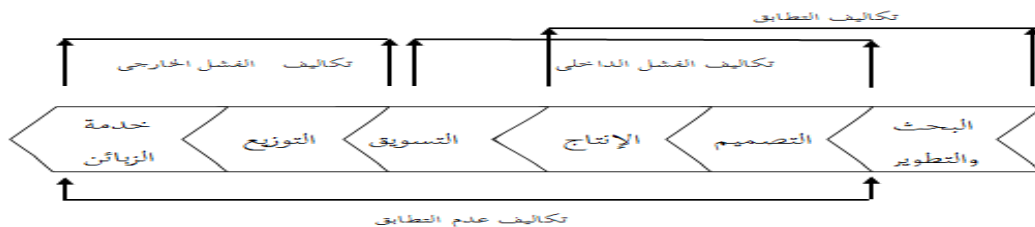
تقبل هذه الشركة منح المعلومات اللازمة؛ وحتى تتمكن المؤسسة الاستفادة منها ، من خلال بذل جهدها في تطبيق هذ النظام والعمل على تخفيض تكاليفها وتحسين جودة منتجاتها وارضاء زبائنها بصفة مستمرة، من خلال حذف الانشطة غير الضرورية وتحسين جودة الانشطة الضرورية والرقابة والتسيير على اساس الانشطة، ذلك أنه نظام يسمح بإعطاء معلومات دقيقة حول ما يجري داخل المؤسسة.

المطلب الثالث: تكامل نموذج تقييم الاداء المقدم في البحث مع هندسة القيمة

تعتبر هندسة القيمة أداة من ادوات التحسين المستمر، فهي تعمل على تحليل وظائف مكونات المنتج المختلفة ، وذلك بهدف انجاز هذه الوظائف عبر دورة حياة المنتج باقل تكلفة ممكنة ودون المساس بجودة المنتج، هذه العملية تتم في مرحلة التصميم، وكذا عملية اعادة الهندسة هي الاخرى اداة من ادوات التحسين المستمر، وهي تعبر عن اعادة التفكير في الأساسيات واعادة التصميم الجذري للأنشطة وهي الاخرى تعمل على تحسين أنشطة المؤسسة وفي نفس الوقت تخفيض التكلفة؛ وبالتالي كلتا التقنيتين لها دور كبير في تخفيض تكاليف الجودة، وهو ما سنحاول توضحه من خلال ما يأتي:¹

ان الجودة تشمل على جميع الأجزاء والعمليات في المؤسسة كافة، والتي تبدأ من مرحلة التعامل مع الموردين الى تسليم السلع او الخدمة الى الزبون، ومن هنا فإنه بالإمكان توزيع تكاليف الجودة حسب سلسلة القيمة، وهذا مهم جدا في عملية محاسبة المسؤولية من اجل ابراز المراكز المسؤولة عن حدوث التكاليف، وتكاليف الجودة التي قد سبق وأن درسناها في عنصر سابق (تكاليف التطابق وعدم التطابق) يمكن تقسيمها حسب سلسلة القيمة كما هو مبين في الشكل الموالي:

الشكل (35): تكاليف الجودة حسب سلسلة القيمة



المصدر: سطم صالح حسين، وآخرون، مرجع سبق ذكره، ص 114.

¹ تم اعداد هذا العنصر بالاعتماد على مقال: سطم صالح حسين، وآخرون، "دور مفاهيم هندسة القيمة في الموازنة بين بعدي الجودة وكلفها بهدف تحسين أداء الشركات"، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة تكريت، العراق، المجلد 04، العدد 10، 2008.

ان هناك دور مهم يمكن ان تؤديه مفاهيم هندسة القيمة في ترشيد تكاليف الجودة و موازنة حقيقية بين التكاليف التي تتحملها الشركة في دعم برامج الجودة وصولاً الى تطبيق إدارة الجودة الشاملة، والربط بين مفاهيم هندسة القيمة وتكاليف الجودة يكون بالبداية من خلال سلسلة القيمة التي توزع التكاليف التي تتحملها الشركة ولكافة الأنشطة داخل السلسلة.

وتختص مرحلة هندسة القيمة بتكاليف التطابق والخاصة بالبحث والتطوير والتصميم وتحليل الخصائص للوصول الى أحسن تصميم بأقل الموارد وبما يلي رغبة الزبون، وكما بينا فإن مفهوم هندسة القيمة هو نشاط تصميم المنتج من زوايا مختلفة بأدنى تكلفة ممكنة وذلك من خلال إعادة النظر في الوظائف او المنافع التي يحتاجها الزبائن، والوظائف والمنافع التي يحتاجها هي التي تلي رغباته وهذا يتطابق مع مفهوم الجودة، فأى تكاليف في تخطيط الجودة ستكون من خلال هندسة القيمة والتي بدورها تحدث حالة من التوازن بين تلك التكاليف وبين ما تحصل عليه الشركة من مخرجات.

وتكون المرحلة الأخيرة والمهمة في إعادة هندسة القيمة والتي تشمل بعض أنشطة تكاليف التطابق وجميع أنشطة تكاليف عدم التطابق (الفشل الداخلي والخارجي) وتكون فائدة إعادة هندسة القيمة في تخفيض تكاليف الجودة الرديئة او المتدنية وان يكون بإدخال التحسينات في كل حلقات العمل داخل الشركة مما له أثر كبير في تعظيم أداء هذه الشركات بتخفيض تكاليف الفشل والوصول بالشركة الى مبدأ المعيب الصفري فيما يخص المنتوجات او الخدمات، والوصول الى مبدأ العطل الصفري في ما يخص المكنات والمعدات.

وعادةً ما يفترض تقليدياً وجود تعارض بين مجموعة تكاليف التطابق ومجموعة تكاليف عدم التطابق، فعادةً ما يفترض انه لا يمكن تحقيق وفورات في تكاليف عدم التطابق (الفشل الداخلي والخارجي) إلا من خلال زيادة الإنفاق على أنشطة التطابق (وقاية وتقييم) ويتم تدنية التكاليف الكلية من خلال الموازنة بين المجموعتين المتعارضتين لتكاليف الجودة، إلا انه من خلال استخدام مفاهيم هندسة القيمة سيتم التعامل مع أنشطة تكاليف الجودة حسب تكلفة كل نشاط وبأي مفهوم تتعلق ويكون تخفيض تكاليفها من خلال ذلك المفهوم وباستخدام تحليل القيمة باستبعاد التكاليف التي لا تضيف قيمة والإبقاء على التكاليف التي تضيف قيمة والتي تؤدي بدورها الى تحسين أداء الشركة المطبقة.

أولاً: تكامل مفاهيم هندسة القيمة مع بطاقة الاداء المتوازن

إن تطبيق الشركة لكل من هندسة القيمة واعادة هندسة القيمة يعتبر قرار استراتيجي يتخذ على مستوى الادارة العامة، حيث تسعى من خلاله الى احداث تحسينات على المنتج من اجل زيادة جودته وجعله عند مستوى توقعات الزبائن مع التخفيض المستمر للتكاليف.

إن تطبيق هتين التقنيتين داخل المؤسسة يولد الحاجة الى عملية قياس وتقييم النتائج المحققة ومدى الوصول الى التحسين المطلوب من وراء استخدامهما، هذا الدور تؤديه بطاقة الاداء المتوازن، فمن خلالها يمكن معرفة مدى رضا الزبون عن المنتج الذي طرأ عليه التغيير وكذا ان كان هناك تطور في الرضا بالمقارنة مع الحالة السابقة، ونفس الشيء بالنسبة للتكاليف وجودة المنتوجات ضمن محور العمليات الداخلية؛ فبطاقة الأداة المتوازن تعتبر اداة استراتيجية تقيس وتقيم مدى النجاح الذي حققته الشركة من وراء استخدام هتين التقنيتين.

ثانياً: تكامل مفاهيم هندسة القيمة مع المقارنة المرجعية

يصعب القيام بهندسة القيمة واعادة الهندسة دون الاهتمام بالمقارنة المرجعية، حيث توفر هذه الاخيرة أفضل أداء سواء لتصميم المنتج أو لتحسين العملية بشكل واقعي واستيعاب التغييرات الضرورية لتسهيل اجراءات التحسين، بحيث تساعد المقارنة المرجعية في هذا المجال على:

- مساعدة المؤسسة في التعلم والاستفادة من خبرات الآخرين في نفس المجال؛
- التعرف على الطرق والكيفية التي تمكن المؤسسة من أداء عملها على افضل وجه؛
- مساعدة المؤسسة في تحديد الاسبقيات بالنسبة للعمليات من خلال تشخيص تلك المجالات التي تكون بحاجة أكثر من غيرها الى اجراء التحسينات؛
- تحديد واتخاذ الاجراءات الكفيلة لمعالجة فجوة الاداء¹.

¹ نادية شاكر حسين، "تكامل اعادة هندسة العمليات والمداخل المعاصرة لتخفيض التكاليف في ظل فلسفة ادارة التغيير (نموذج مقترح)"، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، جامعة بغداد، العراق، المجلد 18، العدد 69، ص.408.

المطلب الرابع: تكامل نموذج تقييم الاداء المقدم في البحث مع نظام الانتاج الآني وتقنية التكلفة المستهدفة

دراسة مدى تكامل نموذج تقييم الاداء المقدم في البحث أي التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن و المقارنة المرجعية مع كل من تقنية نظام الانتاج الآني والتكلفة المستهدفة سنبينه من خلال العنصرين المواليين:

أولاً: تكامل نموذج تقييم الاداء المقدم في البحث مع نظام الانتاج الآني JIT

حتى تتأكد المؤسسة من نجاح تطبيقها لنظام الانتاج الآني فلا بد أن تتبع عملية التطبيق مؤشرات للقياس والمتابعة والتقييم، كمؤشرات احترام الآجال ومؤشرات المخزون.... الخ، هذه المؤشرات يتم دمجها ضمن بطاقة الاداء المتوازن. كما أنه يمكن الاستفادة من تقنية المقارنة المرجعية في مجال تطبيق نظام JIT داخل المؤسسة الاقتصادية مع مؤسسات أخرى نجحت في تطبيقها وتكون من نفس نشاطها وسواء كانت وطنية أو دولية.

ثانياً: تكامل نموذج تقييم الاداء المقدم في البحث مع تقنية التكلفة المستهدفة:

ان تقنية التكلفة المستهدفة أي استخدام سعر السوق لتحديد التكلفة الواجب صرفها على المنتج المزمع انتاجه تعتبر احد التقنيات التي تساعد على الوصول الى ادارة مبنية على اساس الجودة الشاملة TQM، فهي تعمل على ارضاء الزبون من حيث السعر دون المساس بجودة المنتج.

لتحقق تقنية التكلفة المستهدفة يتوجب على المؤسسة القيام بالمقارنة المرجعية في مجال تحديد سعر البيع المستهدف وما يرتبط به من حجم المبيعات وهامش الربح المستهدف، هذا فضلاً عن عمل المقارنة المرجعية حول الكيفية التي يتم فيها تطوير العلاقات اللازمة مع الموردين والتي تكون حاسمة في نجاح تحديد التكلفة المستهدفة الى جانب عمل مقارنة مرجعية لمواصفات المنتوجات المنافسة وكيفية استخدام الشركات المنافسة لمهندسة القيمة والتحليل المفكك لبلوغ التكلفة المستهدفة¹.

وكخلاصة: تختلف التقنيات الحديثة للتسيير تتكامل مع النموذج الحديث لتقييم الأداء (بطاقة الاداء المتوازن + المقارنة المرجعية)، بحيث تمد عملية القياس والتقييم بمؤشرات جد دقيقة تسهم في عملية تحسن الأداء.

¹ عباس نوار كحيط الموسوي، " دور المقارنة المرجعية في ترشيد قرارات التسعير المبنية على اساس التكلفة المستهدفة"، مجلة الادارة والاقتصاد، مجلة الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، العدد 69، 2008، ص.31.

خاتمة الفصل:

أدى ارتفاع حجم المنافسة في البيئة التي تعمل فيها المؤسسات الاقتصادية الى ضرورة قيام تلك المؤسسات بالبحث عن الاساليب والتقنيات التي تساعد على تطوير ميزتها التنافسية من أجل البقاء في تلك البيئة المضطربة والمعقدة.

الامر الذي حتم عليها تطبيق التقنيات الحديثة للتحسين المستمر للأداء رغما عنها؛ ومن أشهر هذه التقنيات التي تعرضنا لها في هذا الفصل: نظام ادارة الجودة الشاملة، نظام التكاليف على اساس الانشطة، نظام الادارة على اساس الانشطة، نظام الموازنات على اساس الانشطة، نظام الانتاج الآني، التكلفة المستهدفة، هندسة القيمة، اعادة الهندسة...

ان الانظمة الحديثة للتحسين المستمر للأداء بالإضافة الى ايفائها للغرض الذي جاءت من أجله، فهي تمد عملية قياس وتقييم الأداء بمؤشرات اداء متطورة، دقيقة، تفصيلية، ملائمة للبيئة الحديثة وشارحة للوضع الحقيقي للمؤسسة. وبالتالي فإن عملية قياس وتقييم الأداء في ظل الظروف الحالية التي تعيشها المؤسسات الاقتصادية اليوم تتطلب تطبيق التقنيات الحديثة في مجال التسيير، حيث تسمح هذه الاخيرة بتوظيف مؤشرات جد متطورة وتطبيق ادوات حديثة في عملية التقييم.

اذ وجدنا من خلال هذا الفصل ان التقنيات الحديثة للتحسين المستمر تتكامل مع النموذج المقدم في البحث والمتمثل في التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية وتمده بالمؤشرات اللازمة والمناسبة.

خاتمة الجزء الأول:

ان اغلب الباحثين في مجال الاداء لم يتفقوا على وضع صيغة نهائية لمفهوم الاداء بشكل محدد ودقيق، ويعود سبب هذا الاختلاف الى تغير و اختلاف ظروف المؤسسة محل تعريف الاداء، وقد يكون السبب الاختلاف في الاهداف والنتائج التي يسعى الكتاب الى تحقيقها والتي يتم التركيز عليها في دراساتهم وابحاثهم، حيث تعكس المفاهيم التي توصلوا اليها وجهات نظرهم الخاصة؛ وبالرغم من هذا الاختلاف يتفق عدد من الباحثين على أن الأداء يمثل قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها بأقل الموارد والوسائل.

وحتى تعرف المؤسسات الاقتصادية مدى قدرتها على تحقيق الاهداف، وان كانت هذه الاخيرة قد تحققت بأقل الموارد يتوجب عليها القيام بقياس أدائها ومقارنته مع هذه الاهداف اي القيام بعملية التقييم. ولقد استخدمت المؤشرات المالية بصفة خاصة، والتحليل المالي بصفة عامة، والموازنات التقديرية ولوحات القيادة والتكاليف المعيارية في قياس وتقييم الاداء لفترة طويلة وفي بيئة ميزها الاستقرار وقلة المنافسة، لكن تغير هذه الظروف جعل منها أدوات غير ملائمة، فهي كانت تركز على الجانب المالي فقط، وتنظر الى الماضي أكثر من المستقبل، وينعدم فيها الربط بين استراتيجية المؤسسة والجانب التشغيلي... الامر الذي ادى الى ضرورة البحث عن أدوات جديدة، والاداة الأكثر قبولاً تمثلت في بطاقة الاداء المتوازن، التي تحتوي على اربعة جوانب: الجانب المالي، جانب الزبائن، جانب العمليات الداخلية، جانب التعلم والنمو. ليزضاف اليها فيما بعد بعدا خامسا يتمثل في البعد الاجتماعي والمجتمعي والبيئي من اجل ان تصبح أداة مستدامة، تعمل على التقييم الشامل لأداء المؤسسة الاقتصادية (الاداء الاقتصادي، الاداء الاجتماعي، الاداء المجتمعي، الاداء البيئي).

ولكي تعمل المؤسسة الاقتصادية على تحسين ادائها ومؤشراته ومعاييرها وبشكل مستمر عليها ان تقوم بتقييم أدائها بالمقارنة مع اداء المؤسسة الرائدة في مجالها باستخدام تقنية المقارنة المرجعية، وهذا بعد التقييم الشامل لأدائها باستخدام بطاقة الاداء المتوازن المستدام، بحيث يمكن استخدام تحقيقات المنافس كمعيار أي كعمود داخل كل بطاقة من بطاقات الأداء المتوازن هذا من جهة. ومن جهة أخرى، عليها بتطبيق التقنيات الحديثة في الادارة والتسيير.

الجزء الثاني :

الواقع التطبيقي لأدوات وتقنيات تقييم وتحسين

الأداء

مقدمة الجزء الثاني:

بعد ان تطرقنا في الجانب النظري الى التأصيل العلمي لمفهوم أداء المؤسسة الاقتصادية، وكيف كان ينظر للأداء قديما (الاداء الاقتصادي)، وكيف أصبحنا ننظر اليه الآن (الاداء الشامل)؛ وكذا الى أدوات قياس وتقييم الاداء التقليدية من نظام الموازنات التقديرية التقليدي، النسب المالية، لوحة القيادة...والى أهم الانتقادات التي وجهت اليها.

والى أبرز الادوات الحديثة التي جاءت لتجيب عن هذه الحدود ولاقت قبولا من طرف العديد من المؤسسات الاقتصادية: بطاقة الاداء المتوازن (لوحة القيادة الاستراتيجية)، وكذا الى كيفية جعلها كنموذج متكامل وشامل لقياس وتقييم الاداء بدمج البعد البيئي والاجتماعي وبالتالي جعلها اداة مستدامة من جهة، ودمج تحقيقات المنافس كمعيار بداخلها من جهة ثانية من اجل العمل عل تحسين اداء المؤسسة الاقتصادية ومعايير الاداء بشكل مستمر.

والى اهم التقنيات الحديثة التي تعمل على تحسين اداء المؤسسات الاقتصادية كنظام ادارة الجودة الشاملة، نظام الادارة والتكاليف والموازنات على اساس الانشطة، التكلفة المستهدفة...وتكاملها مع نموذج البحث المقترح.

الآن سنحاول اسقاط الجانب النظري على الجانب التطبيقي، وهذا من خلال محاولة دراسة مدى تطبيق شركة KCA للنموذج المقترح في البحث. ثم دراسة واقع تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأدوات تقييم الاداء سواء التقليدية او الحديثة من خلال دراسة استقصائية على عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، وفي الاخير مدى تطبيق هذه العينة للتقنيات الحديثة لتحسين الاداء، واسهام هذه الاخيرة في تحسين وتطوير مؤشرات وأدوات تقييم الأداء. كل هذا سيتم التعرض له في الفصول التالية:

- **الفصل الاول:** دراسة واقع تطبيق شركة خنثر لنموذج التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية-دراسة حالة-

- **الفصل الثاني:** دراسة واقع تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأدوات تقييم الاداء -دراسة عينة من المؤسسات-

- **الفصل الثالث:** دراسة واقع تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للتقنيات الحديثة لتحسين الاداء -دراسة عينة من المؤسسات-

الفصل الرابع:

دراسة واقع تطبيق شركة خنثر لنموذج

التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن

المستدام والمقارنة المرجعية

الفصل الرابع: دراسة واقع تطبيق شركة خنشر لنموذج التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية - دراسة حالة-

مقدمة الفصل:

نموذج تقييم الأداء المقترح من طرفنا هو عبارة عن التكامل بين أداتين: الاولى هي بطاقة الاداء المتوازن المستدام التي تعمل على التقييم الشامل لأداء المؤسسة الاقتصادية من خلال استخدام مؤشرات تتعلق بالجانب المالي، جانب الزبائن، جانب التعلم والنمو، جانب العمليات الداخلية والجانب البيئي والاجتماعي، كما تعمل على ربط استراتيجية المؤسسة بالجانب التشغيلي لها، والاداة الثانية المتمثلة في المقارنة المرجعية واستخدامها في تقييم أداء المؤسسة بأداء مؤسسات أخرى منافسة في مجالها.

ما سنحاول القيام به في هذا الفصل هو دراسة مدى تطبيق شركة خنشر لصناعة المكونات الالكترونية للسيارات KCA لهذا النموذج، لعلمنا المسبق ان الشركة تسير جميع التطورات وتطبق تقنيات جد حديثة في التسيير، وهذا بعد أن نعرض وبشكل مفصل بطاقة الأداء المتوازن المستدام الخاصة بها. ولهذا الغرض قمنا بتقسيم الفصل الى المباحث التالية:

- المبحث الاول: البطاقة التعريفية لشركة KCA
- المبحث الثاني: العرض التفصيلي لبطاقة الاداء المتوازن المستدام لشركة KCA
- المبحث الثالث: استخدام شركة KCA للمقارنة المرجعية في مجال تقييم أدائها
- المبحث الرابع: استخدام شركة KCA لنموذج التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية في تقييم أدائها

الفصل الرابع: دراسة واقع تطبيق شركة خنثر لنموذج التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية - دراسة حالة-

المبحث الأول: البطاقة التعريفية لشركة KCA

تعتبر شركة خنثر لصناعة المكونات الالكترونية للسيارات نموذجا للمؤسسات الخاصة الناجحة في الجزائر، حيث تتميز منتوجاتها بالجودة العالية والاسعار المعقولة؛ وتعتمد هذه الشركة في طرق تسييرها على مناهج وأساليب علمية جد حديثة، وهي تسعى جاهدة للتطوير والتحسين الدائم والمستمر في مختلف الجوانب. ومن خلال العناصر التالية سنعرف أكثر بهذه الشركة:

المطلب الأول: نشأة شركة KCA والتعريف بها

تم إنشاء مؤسسة خنثر سنة 1987 في شكل فردي تحت اسم خنثر لصناعة مكونات السيارات الالكترونية، وسعيًا من المؤسسة لتحقيق مبدأ الاستمرارية تم تحويلها إلى شركة ذات أسهم -SPA- في شهر جانفي من عام 2003.

التعريف بشركة خنثر KCA¹

سنعرف بالشركة محل الدراسة من خلال النقاط التالية:

- الاسم التجاري: شركة KCA² لصناعة المكونات الالكترونية للسيارات.
- الشكل القانوني: شركة ذات أسهم -SPA-.
- رأسمال الشركة: 80 مليار دينار جزائري.
- المقر الاجتماعي: المنطقة الصناعية سيدي بلعباس -الجزائر-.
- المدير العام: خنثر علي.
- مساحة الشركة: 2400 م² في ثلاث طوابق (بالإضافة إلى مساحة أخرى قيد التنفيذ قدرها 13000 م²).
- هدف الشركة: تطوير، انتاج وتسويق مكونات السيارات.

¹ الوثائق الداخلية لشركة KCA.

² KCA : Khanteur Composants Automobile

الفصل الرابع: دراسة واقع تطبيق شركة خنشر لنموذج التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية - دراسة حالة-

- **الجودة:** سعت شركة KCA إلى تطبيق نظام إدارة الجودة منذ سنة 2002، وحصلت على شهادة أيزو 2000/9001 للجودة في جانفي 2004، وتم إعادتها في جانفي 2005 و 2006 من طرف الهيئة الفرنسية AFAQ France المختصة بذلك.
- **عدد العمال:** 94 عامل، موزعين حسب الجدول الموالي:

الجدول (16): تقسيم عمال شركة KCA

النوع	المباشرة	غير المباشرة	ذكر	أنثى	قائد	مهندس	تقني	عامل
العدد	80	14	62	32	11	12	27	44

المصدر: الوثائق الداخلية لشركة KCA

المطلب الثاني: أرقام مهمة في شركة KCA

سنعرض من خلال هذا المطلب مجموعة من الأرقام المهمة في شركة KCA كعدد براءات الاختراع، الحصة السوقية، نسبة رقم أعمال المنتوجات المصدرة الى الخارج، نسبة تطور الشركة، المبالغ المدفوعة لأجل الاستثمار، ... هذا من خلال النقاط التالية:

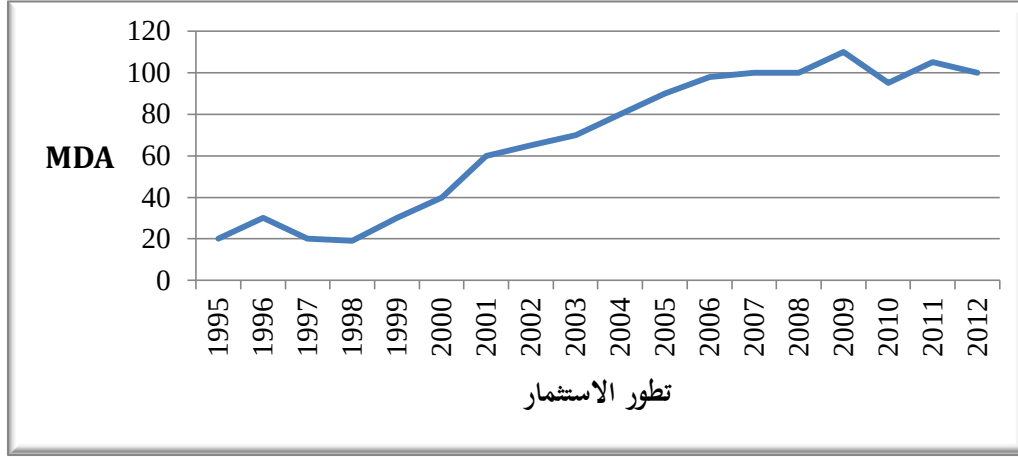
- لدى شركة KCA 08 براءات اختراع، وتمثل حصتها السوقية في السوق المحلي 80% ؛ وتبلغ نسبة رقم اعمال المنتوجات المصدرة للخارج حوالي: 2% من اجمالي رقم الاعمال. أما نسبة تطور الشركة سنويا هي: 15%¹.
- **الاستثمار:**

يوضح الشكل الموالي تطور المبالغ المدفوعة من اجل الاستثمار من سنة 1995 الى غاية سنة 2012:

¹ الوثائق الداخلية لشركة KCA.

الفصل الرابع: دراسة واقع تطبيق شركة خنشر لنموذج التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية - دراسة حالة-

الشكل (36): تطور الاستثمار في شركة KCA من 1995 الى 2012



المصدر: الوثائق الداخلية لشركة KCA

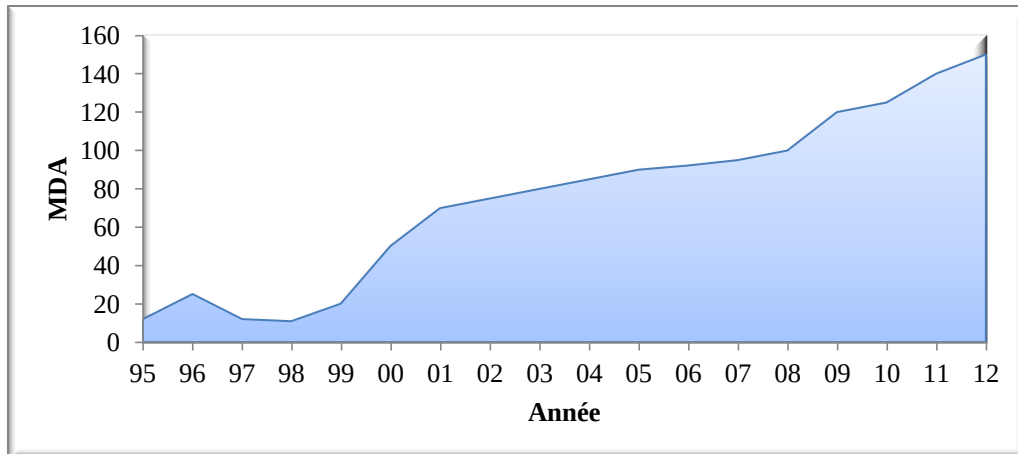
التعليق:

نلاحظ من خلال المنحنى أعلاه ان الشركة محل الدراسة انتهجت سياسة استثمارية توسعية ، وهذا ما يفسر ان رقم اعمالها كان في ارتفاع مستمر، وهو بدوره يعني ارتفاع حصتها السوقية.

• رقم الاعمال:

تطور رقم الاعمال من سنة 1995 الى غاية سنة 2012 موضح في الشكل الموالي:

الشكل (37) : تطور رقم الأعمال بالدينار الجزائري لشركة KCA من 1995 الى 2012



المصدر: الوثائق الداخلية لشركة KCA

الفصل الرابع: دراسة واقع تطبيق شركة خنشر لنموذج التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية - دراسة حالة-

التعليق:

نلاحظ أن رقم الاعمال هو الآخر في ارتفاع مستمر كنتيجة لزيادة استثمار المؤسسة في مجال عملها، ونسب رقم الاعمال حسب كل منطقة كان كالآتي:

الجدول (17): التوزيع الجغرافي لرقم اعمال شركة KCA

المنطقة	غرب	الجنوب	الوسط	الشرق	التصدير
النسبة %	14	01	25	59	01

المصدر: الوثائق الداخلية لشركة KCA

التعليق:

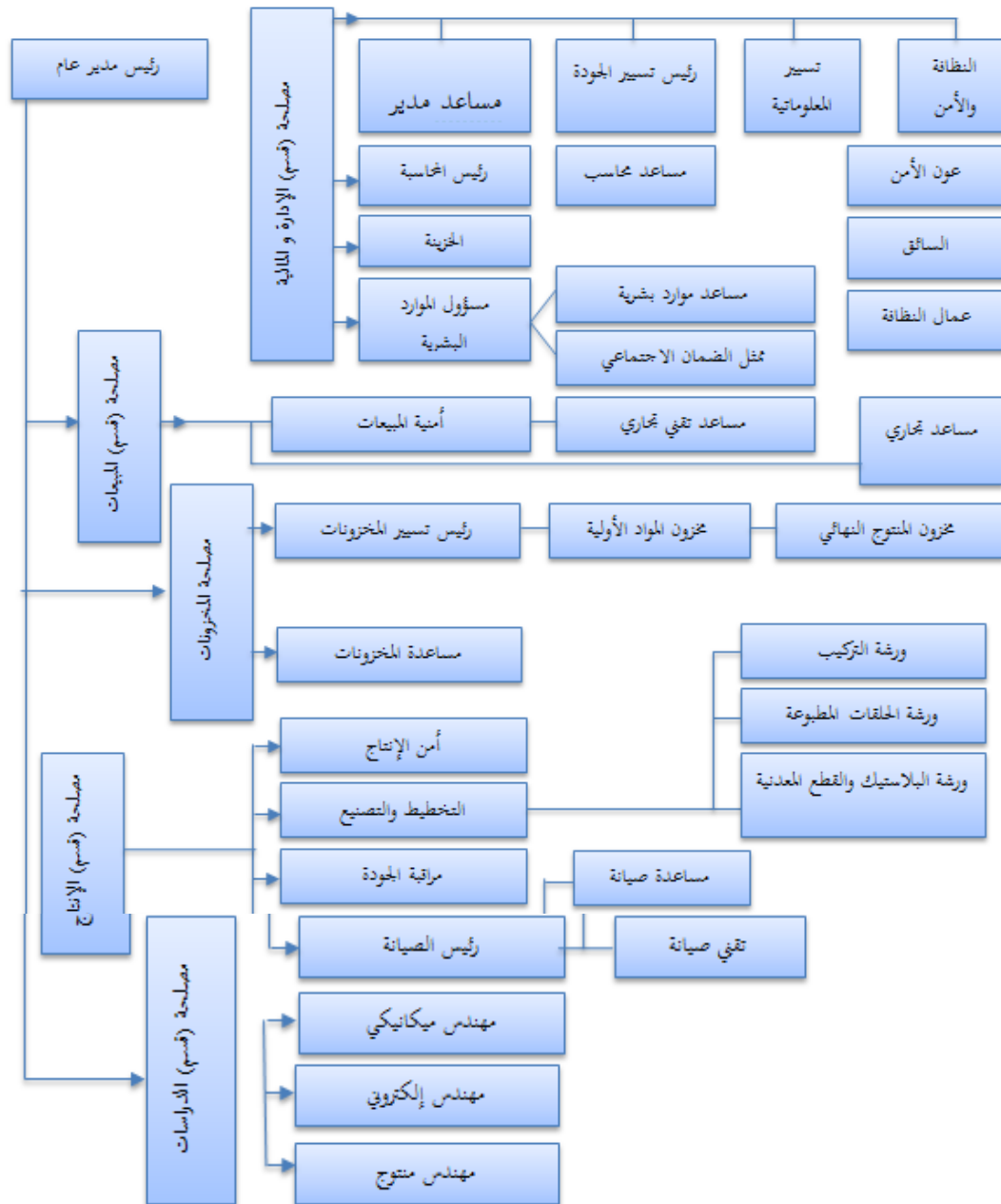
نلاحظ أن النسبة الأكبر من رقم الاعمال كانت في الشرق الجزائري بنسبة 59%، وهذا بالرغم من ان الشركة تنشط في الغرب الجزائري.

المطلب الثالث: الهيكل التنظيمي لشركة KCA

شركة KCA كغيرها من المؤسسات لها هيكل خاص بها يوضح البنية التنظيمية لها، هذا الهيكل مبين في الشكل الآتي:

الفصل الرابع: دراسة واقع تطبيق شركة خنصر لنموذج التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية - دراسة حالة-

الشكل (38): الهيكل التنظيمي لشركة KCA



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق الداخلية لشركة KCA

الفصل الرابع: دراسة واقع تطبيق شركة خنشر لنموذج التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية - دراسة حالة-

تنقسم عمليات الشركة إلى ثلاث أنواع هي¹:

- **عمليات التنفيذ:** وتمثل في: الشراء، التخزين، التصنيع، البيع، خدمات ما بعد البيع، الدراسة والتطوير.
- **عمليات الجودة:** وتمثل في نظام إدارة الجودة.
- **عمليات الدعم:** وتمثل في: التخطيط، الموارد البشرية، المحاسبة والمالية، الاعلام الآلي، الصيانة، النظافة والأمن.

أما عدد ورشات الشركة فهي ستة ورشات²:

- ورشة حلقة الطبع
- ورشة إعادة تحويل البلاستيك
- ورشة السباكة زماك
- ورشة قطع الغيار الحديدية
- ورشة التركيب
- ورشة التجميع.

¹ الوثائق الداخلية لشركة KCA.

² الوثائق الداخلية لشركة KCA.

الفصل الرابع: دراسة واقع تطبيق شركة خنشر لنموذج التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية - دراسة حالة-

المطلب الرابع: نظام إدارة الجودة بشركة KCA¹

تتبع الشركة في إدارة الجودة: نظام إدارة الجودة ISO 9001/2000 ، وتعمل الشركة بمخطط التحسين المستمر (عجلة دمينج) PDCA

P : Plan : Planifier :

D : Do : Faire – Réaliser.

C: Check: Tester- Contrôler.

A: Ameliorate: Améliorer

حيث:

P : التخطيط لما تريد الشركة القيام به كما تخطط لأهدافها.

D: ماذا تريد أن تفعل

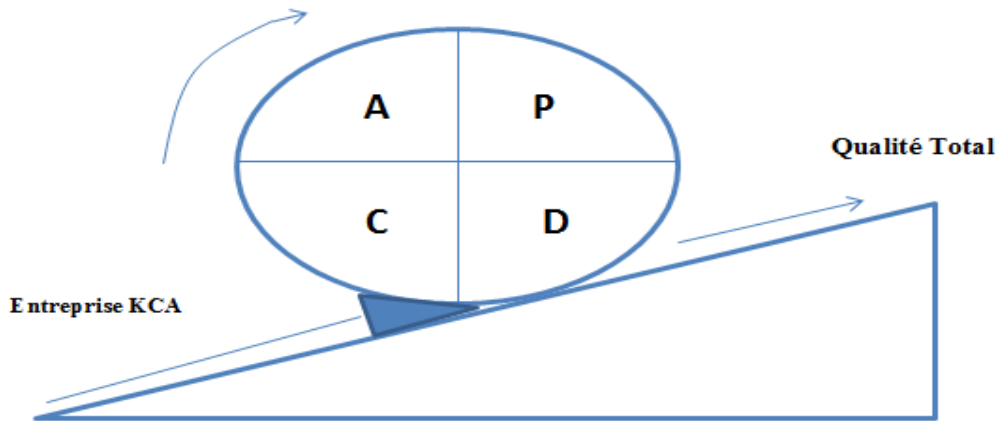
C: تراقب و تجرب و فيه جانبين ← جانب إيجابي

← جانب سلبي (مشاكل)

A: تعالج المشاكل مع التطور المستمر للشركة، حيث تعتبر الجودة أهم أهداف الشركة.

والمخطط المبين في الشكل الموالي: (سبق وان تعرضنا له في جانب ادارة الجودة الشاملة) يوضح ذلك:

الشكل (39): مخطط PDCA لشركة KCA



المصدر: وثائق داخلية لشركة KCA

¹ الحوار الذي أجري مع مسؤولة ادارة الجودة لشركة KCA.

الفصل الرابع: دراسة واقع تطبيق شركة خنشر لنموذج التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية - دراسة حالة-

تسعى الشركة الى التحسين المستمر في كل المجالات من أجل الاستمرارية والوصول الى الجودة الشاملة.

قياس وتحليل الجودة:

تقاس الجودة بوضع أهداف موزعة على الأنشطة و ذلك عن طريق الاستراتيجية المبنية على 06 محاور:

- ✓ الاستمرارية: La pérennité : الاستمرار في مزاولة نشاطها.
- ✓ الجودة: La Qualité: صنع منتجاتها بجودة عالية تكون مساوية او تفوق لتوقعات الزبائن.
- ✓ التكاليف: Les Couts: انتاج منتجاتها باقل التكاليف
- ✓ الوقت: Les Délais: العمل على:
 - الاختراع في الوقت المحدد
 - شراء المواد الأولية في الوقت المحدد.
 - الانتاج في الوقت المحدد
 - التوزيع أي إيصال المنتج للزبون في الوقت المحدد
- ✓ المواطنة: Citoyenneté : هناك نوعان:
 - مواطنة داخلية : وتتمثل في جعل العامل يشعر بالانتماء الى الشركة وكأنها عائلته.
 - مواطنة خارجية: وتتمثل في تفتح الشركة مع العالم الخارجي أي البيئة الخارجية.
- ✓ النظافة، الحماية والبيئة: Hygiène, Sécurité et Environnement (HSE)
 - النظافة: الحرص على نظافة مكان العمل.
 - الأمن: توفير الأمن للعمال وحمايتهم من الحوادث، توفير الحراس، الكاميرا و جهاز الإنذار لحماية الشركة.
 - البيئة: الحرص على عدم إضرار البيئة كاستخدام مواد تنحل بسرعة في البيئة.

الفصل الرابع: دراسة واقع تطبيق شركة خنشر لنموذج التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية - دراسة حالة-

المبحث الثاني: العرض التفصيلي لبطاقة الاداء المتوازن المستدام لشركة KCA

تقوم الشركة بترجمة خططها الاستراتيجية في بطاقة الأداء المتوازن المستدام ، وهذا في ستة محاور هي:

- الاستمرارية
- الجودة
- تخفيض التكلفة
- الآجال
- المواطنة
- النظافة والأمن والبيئة؛

وكل محور به مجموعة من المؤشرات، هذه الأخيرة تضعها المؤسسة وفقا لمبدأ SMART¹، ثم يتم وضع مؤشرات مستهدفة (les cibles) تحدد حسب سياسة الشركة وكذا تحقيقات السنوات السابقة، ثم تتم المقارنة التي تكون عن طريق وضع قياسات غالبا تكون من 0-5²؛ وفيما يلي سنعرض دراسة تفصيلية لبطاقة الاداء المتوازن المستدام لشركة KCA مع أخذ بطاقة سنة 2014 كمثال، ثم سنقترح على الشركة مجموعة من المؤشرات البيئية والاجتماعية، وفي الاخير سنقوم بإجراء مقارنة بين بطاقة الاداء المتوازن ل Kaplan et Norton وبطاقة الاداء المتوازن لشركة kca.

¹ SMART : كل حرف من هذه الكلمة له دلالة معينة، حيث: S: Simple أي بسيطة، M: Mesurable أي قابلة للقياس، A: Accessible أي عناصره متوفرة، R: réalisable أي يمكن تحقيقه، T: Temporel أي مؤقت (سبق وان تعرضنا له في الجانب النظري).
² الحوار الذي أجري مع مسؤولة مصلحة ادارة الجودة لشركة KCA.

الفصل الرابع: دراسة واقع تطبيق شركة خنشر لنموذج التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية - دراسة حالة-

المطلب الأول: بطاقة الأداء المتوازن المستدام لشركة KCA¹

بدأت شركة KCA في محاولة اعتمادها على المؤشرات غير المالية في عملية قياس وتقييم الأداء منذ سنة 2001، وهذا تزامنا مع محاولتها لتطبيق نظام ادارة الجودة، لأنه ومن المطالب الاساسية والشروط التي تفرضها المنظمة العالمية للتقييس هو تطبيق المؤشرات غير المالية الى جانب المؤشرات المالية في عملية قياس وتقييم الاداء.

أخذت شركة KCA بجدول القيادة الاستراتيجي (بطاقة الاداء المتوازن) في شكله النهائي عام 2004، وهو نفس التاريخ الذي تحصلت فيه على شهادة الايزو لنظام ادارة الجودة ؛ منذ ذلك الحين اصبحت شركة KCA تترجم سياستها في ستة محاور:

كي تستمر الشركة يجب أن تضع هدفها الرئيسي هو ارضاء زبائنها (محور الاستمرارية) ، وحتى يرضى هذا الاخير يجب أن يحصل على منتج ذو جودة (محور الجودة)، وفي نفس الوقت بأقل تكلفة من اجل أن يشتري منتج الشركة بسعر أقل أو مساوي لسعر منتج المنافس وفي الوقت المناسب (محور التكلفة) ، لذلك على الشركة احترام توقيت تسليم المنتج، وهذا ما يستلزم احترام توقيت التصميم وشراء المواد الاولية والانتاج والتسليم(محور الآجال). وحتى تضمن الشركة كل هذا يجب ان تهتم بالجانب البشري داخل الشركة، وجعله يحس بالراحة والجو المناسب أي يجب أن يحس بالمواطنة والانتماء للشركة (محور المواطنة)؛ وفي هذا الاطار يجب المحافظة على نظافة المكان وكذا حماية العمال من الامراض والحوادث وحماية البيئة بصفة عامة (محور النظافة، الحماية والبيئة). وباختصار شركة KCA تترجم سياستها في ستة محاور:

- محور الاستمرارية
- محور الجودة
- محور التكلفة
- محور الآجال
- محور المواطنة
- محور النظافة، الحماية والبيئة.

¹ الحوار الذي أجري مع مسؤولة مصلحة ادارة الجودة لشركة KCA.

الفصل الرابع: دراسة واقع تطبيق شركة خنشر لنموذج التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية - دراسة حالة-

هذه المحاور مبينة في الشكل الموالي:

الشكل (40): المحاور الستة لبطاقة الأداء المتوازن المستدام لشركة KCA



المصدر: الوثائق الداخلية لشركة KCA

- **الاستمرارية:** تكون من خلال المحافظة على الزبائن الحاليين وجلب زبائن مرتقبين، وهذا بالتركيز على المحورين الثاني والثالث: اي الجودة والتكلفة.
- **الجودة:** تكون من خلال الاستماع لرغبات الزبائن واحتياجاتهم وتطلعاتهم، حيث أن الشركة محل الدراسة تعتمد على الجودة في كل مصالحها وفي كل مراحل عملها بدءا من تصميم المنتجات مروراً بعملية اختيار الموردين وشراء المواد الأولية وكذا العملية الانتاجية الى غاية مرحلة البيع وخدمات ما بعد البيع.
- **التكلفة:** تكون من خلال العمل على تخفيضها الى اقل المستويات من خلال شراء مواد اولية بجودة عالية وبأسعار اقل، تخفيض تكلفة التصميم من خلال القيام بعملية المقارنة المرجعية أي مقارنة منتج الشركة بمنتجات المنافس الرائد في مرحلة التصميم (حيث في هذا الاطار يطلب من مصلحة الدراسات والابحاث والتطوير بإعداد منتج مماثل وبأقل تكلفة)، وكذا تخفيض التكلفة من خلال التقليل من عدد الوحدات المعيبة والاختفاء عند الانتاج... الخ.

الفصل الرابع: دراسة واقع تطبيق شركة خنشر لنموذج التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية - دراسة حالة-

- الآجال: وهي نقطة قوة شركة KCA، حيث يجب على الشركة ان تحترم أربعة انواع من الآجال:

- آجال التصميم
- آجال الشراء
- آجال الانتاج
- آجال تسليم المنتج

في هذا الاطار يجب الاشارة الى ان آجال الانتاج أي وقت كل عملية يمر بها المنتج تحدد من طرف مصلحة البحث والتطوير والدراسات، وهي تعتبر بمثابة معايير يجب على مصلحة الانتاج احترامها، كما تحدد هذه المصلحة نوع المواد الأولية اللازمة والآلات وكذا المهارات واليد العاملة المطلوبة. كما تحدد كيفية اختبار صحة وسلامة كل جزء من أجزاء المنتج.

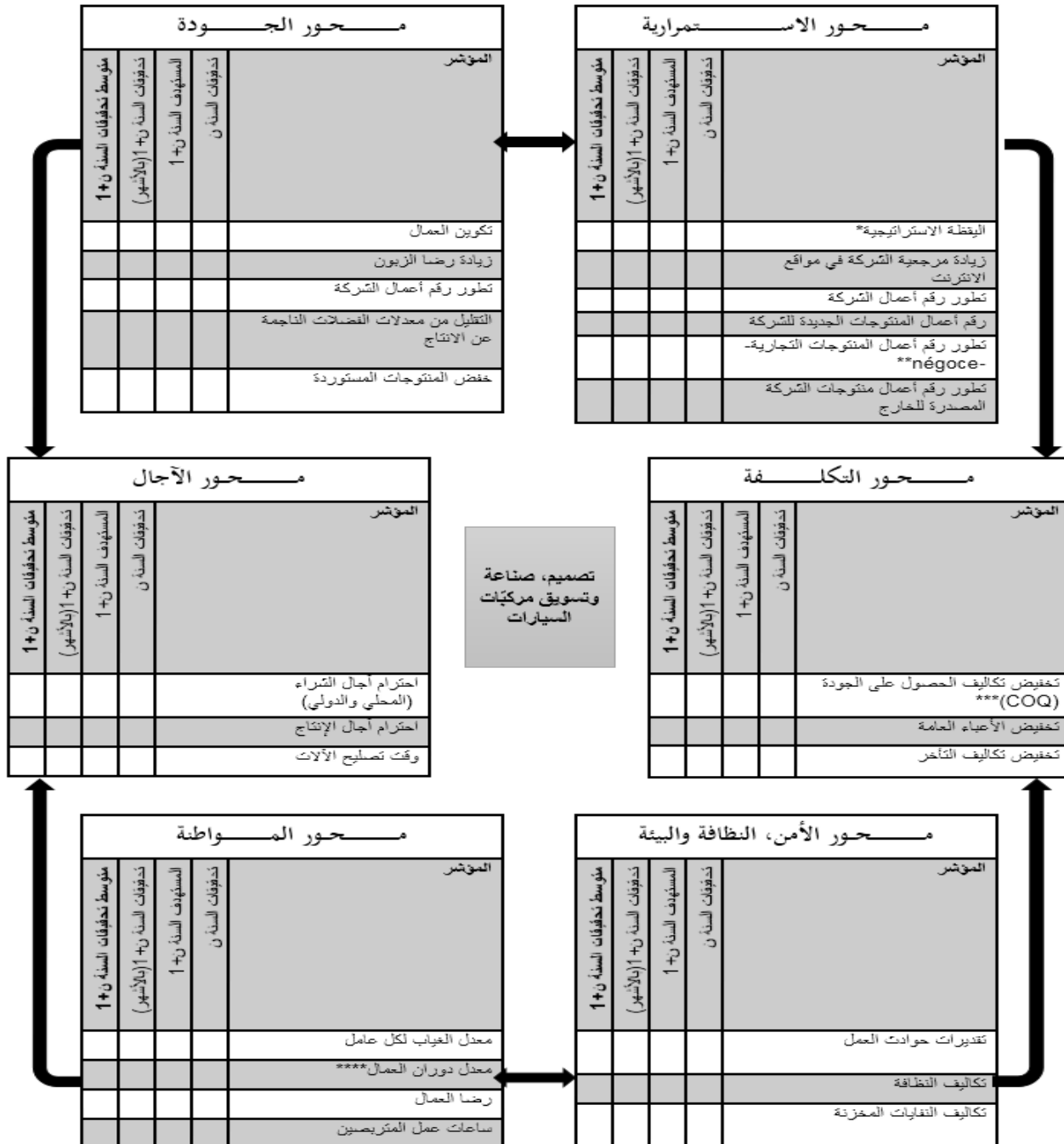
- المواطنة: تقوم الشركة بإعلام العمال بكل الاهداف والمستجدات، كما تقوم بتكوينهم وهذا من اجل ان يحس بالانتماء الى هذه الشركة.

- النظافة، الامن والبيئة: يمثل هذا العنصر محورا استراتيجيا وفي نفس الوقت مصلحة داخل الشركة، حيث تسعى الشركة في هذا الاطار الى المحافظة على نظافة مكان العمل وكذا امن وصحة العمال، والمحافظة على البيئة من خلال اعادة استخدام بعض النفايات وأخرى تقوم بتخزينها وأخرى تقلل من حدتها بإضافة مادة الجير قبل رميها، ويجب الاشارة الى ان الشركة تأخذ بعين الاعتبار صحة وسلامة العامل منذ مرحلة التصميم الى غاية مرحلة البيع وهذا ما سنتناوله بالتفصيل في عنصر لاحق.

وفيما يلي سنعرض شكل تفصيلي لبطاقة الأداء المتوازن المستدام الحالية لشركة KCA:

الفصل الرابع: دراسة واقع تطبيق شركة خنصر لنموذج التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية - دراسة حالة-

الشكل (41): شكل بطاقة الاداء المتوازن المستدام لشركة KCA



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق الداخلية لشركة KCA

الفصل الرابع: دراسة واقع تطبيق شركة خنشر لنموذج التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية - دراسة حالة-

شكل البطاقة لكل محور من محاور بطاقة الاداء المتوازن المستدام مبينة في الجدول الآتي:

الجدول (18): نموذج البطاقة لكل محور في شركة KCA

المؤشر	تحقيقات السنة ن	مستهدف السنة ن+1	التحقيقات												متوسط السنة ن+1		
			اسم المحور	اسم المؤشر	جانفي	فيفري	مارس	أفريل	ماي	جوان	جويلية	أوت	سبتمبر	أكتوبر	نوفمبر	ديسمبر	

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق الداخلية لشركة KCA

المطلب الثاني: بطاقة الاداء المتوازن المستدام لشركة KCA في سنة 2014

من أجل توضيح وتفصيل أكثر لكيفية وطريقة اعداد شركة خنشر لصناعة المكونات الالكترونية للسيارات لبطاقة الاداء المتوازن المستدام الخاصة بها، وكذا شكلها ومحتواها، والمؤشرات المختارة من طرفها سنحاول من خلال هذا المطلب عرض بطاقتها لسنة 2014:

الفصل الرابع: دراسة واقع تطبيق شركة خنثر لنموذج التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن المستدام
والمقارنة المرجعية - دراسة حالة-

الفصل الرابع: دراسة واقع تطبيق شركة خنشر لنموذج التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن المستدام
والمقارنة المرجعية - دراسة حالة-

أولاً: محور الاستمرارية:

وضعت شركة KCA في محور الاستمرارية أربعة مؤشرات أساسية لقياس مدى استمراريته، لتضيف سنة 2015 مؤشرات أخرى كاليقظة الاستراتيجية، زيادة مرجعية الشركة في مواقع الانترنت...؛ هذه المؤشرات الأربع هي:

-تطور رقم أعمال الشركة (مبيعات الشركة).

-تطور رقم أعمال المنتجات الجديدة.

-تطور رقم اعمال المنتجات المصدرة الى الخارج.

-تطور رقم اعمال المنتجات التجارية.

محور الاستمرارية لشركة KCA في سنة 2014 مبين في الجدول الموالي:

الفصل الرابع:

دراسة واقع تطبيق شركة خنشر لنموذج التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية - دراسة حالة -

الجدول (19): بطاقة الأداء المتوازن المستدام لشركة KCA سنة 2014 - محور الاستمرارية-

متوسط 2014	التحقيقات												قابل أو غير قابل للقياس	أهداف 2014 5/3.5	تحقيقات 2013 5/2.3	رقم العملية*	محور الاستمرارية
	ديسمبر	نوفمبر	أكتوبر	سبتمبر	أوت	جويلية	جوان	ماي	أفريل	مارس	فيفري	جانفي					
3,1	0	5	0	5	0	5	5	5	0	0	4	5	قابل	12,5 مليون دينار في الشهر	11,82 مليون دينار في الشهر	40	تطور رقم الاعمال
0,9	0	1	0	2,5	0	2,5	2,5	1	0	0,5	0	0	قابل	2,5 مليون دينار في الشهر	780 ألف دينار في الشهر	40	رقم اعمال المنتجات الجديدة
3,1	0	5	5	5	0	4,5	5	5	0	0	0	5	قابل	680 ألف دينار في الشهر	555 ألف دينار في الشهر	40	رقم اعمال المنتجات التجارية
3,5	0	4,5	0	4,5	0	4,5	5	5	5	5	5	0	قابل	3% من رقم الاعمال	1,26% من رقم الاعمال	40	تطور رقم اعمال المنتجات المصدرة
2,7	0	3,9	1,3	4,3	0	4,1	4,4	4	1,3	1,4	2,3	2,5	تحقيقات 2014				

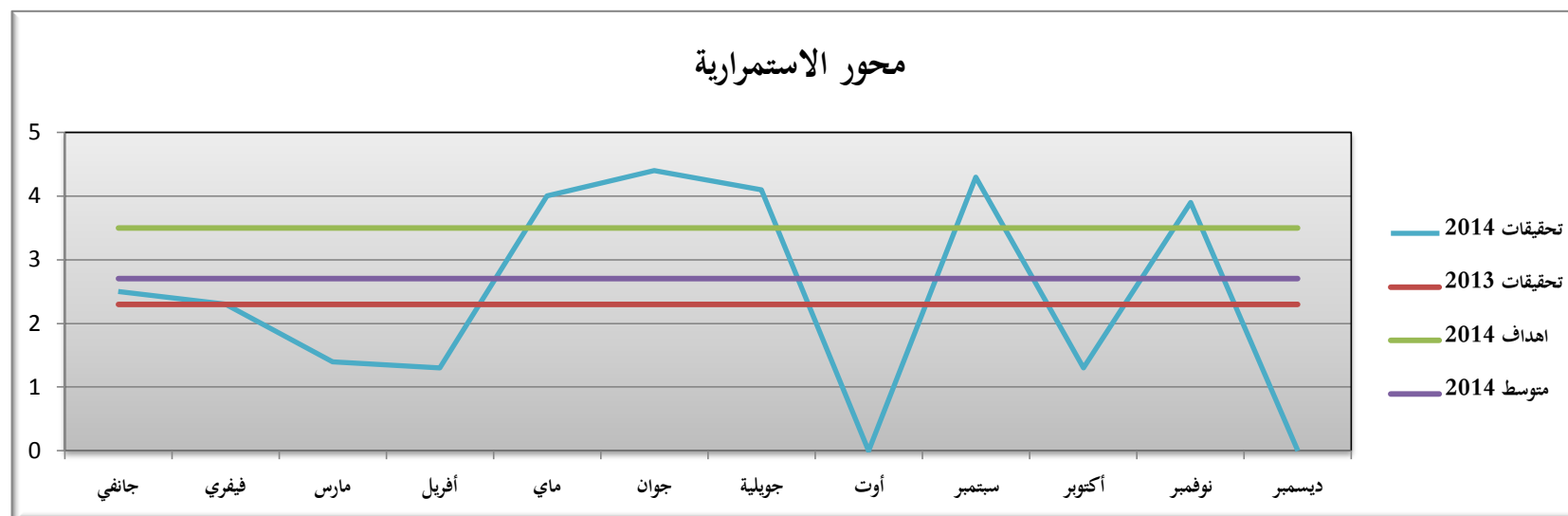
المصدر: الوثائق الداخلية لشركة KCA

*: 40 هو رقم عملية البيع (مصلحة المبيعات).

التعليق:

يتضمن الجدول اعلاه المؤشرات السابقة الذكر، وتليه مباشرة خانة خاصة بالعمليات المسؤولة عن تحقيق الأهداف الخاصة بهذه المؤشرات، حيث نلاحظ أن الأهداف الموضوعة للمؤشرات الأربع تحقيقها هو من مسؤولية مصلحة المبيعات (عملية البيع)، وهذا ما يدل على أن أهداف محور الاستمرارية كلها من مسؤولية مصلحة المبيعات. ويحتوي الجدول كذلك على خانة تحقيقات السنة السابقة أي سنة 2013، ثم تأتي خانة الأهداف الموضوعة للسنة المقبلة وهي 2014، وخانة أخرى تبين إن كان المؤشر قابل أو غير قابل للقياس، ثم تأتي خانات أخرى لتسجل فيها تحقيقات الأشهر. التسجيلات تكون في شكل درجات من 0 حتى 5، حيث يمثل 0 ما تحقق في السنة الماضية (تحقيقات 2013) وتمثل 5 ما يراد الوصول اليه في سنة 2014 (اهداف 2014)، في الأخير نجد خانة للمتوسط الشهري لتحقيقات سنة 2014. وللتوضيح أكثر سنتناول هذا الجدول في الشكل البياني الموالي:

الشكل (42): تمثيل بياني لمحور الاستمرارية لشركة KCA - سنة 2014 -



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق الداخلية لشركة KCA.

التعليق:

نلاحظ أن الشركة حققت 5/2.7 من الأهداف الخاصة بمحور الاستمرارية خلال سنة 2014، أي نسبة 54 %، فإذا ما قورن بالسنة الماضية (2013) نلاحظ هناك تحسن، حيث حققت الشركة 5/2.3 من الأهداف أي نسبة 46% في سنة 2013.

أما إذا قورن بالأهداف المحددة وهي 5/3.5 أي بنسبة 70% لسنة 2014 ، فالشركة لم تصل للأهداف المرجوة ونسبة الانحراف كان ب 5/0.8 أي بنسبة 16% ويعود سبب هذا الانحراف الى ضعف مساهمة المنتجات الجديدة في رقم الاعمال. لذلك ننصح الشركة أن تتخذ الإجراءات اللازمة كتعريف الزبائن بالمنتوج الجديد، وتخفيض سعر المنتج الجديد....الخ

ثانيا: محور الجودة:

تستخدم شركة KCA في هذا المحور أربعة مؤشرات لقياس جودة عملها ومخرجاتها، هذه المؤشرات مبينة في الجدول الموالي:

الفصل الرابع:

دراسة واقع تطبيق شركة خنشر لنموذج التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية - دراسة حالة -

الجدول (20): بطاقة الأداء المتوازن المستدام لشركة KCA سنة 2014 - محور الجودة-

متوسط 2014	التحقيقات												قابل أو غير قابل للقياس	أهداف 2014 5/3	تحقيقات 2013 5/1.8	رقم العملية*	محور الجودة
	ديسمبر	نوفمبر	أكتوبر	سبتمبر	أوت	جويلية	جوان	ماي	أفريل	مارس	فيفري	جانفي					
1.6	2	3	3	2		3	0	0	3	2	0	0	قابل	50%	15%	12	عدد الاعمال الوقائية/ مج الاعمال الوقائية +الاعمال التصحيحية
0	0	0	0	0		0	0	0	0	0	0	0	قابل	100 % من البرنامج المقدر	7 %تحقق من البرنامج	30	تكوين العمال
4.1	5	0	5	5		5	5	5	4	1	5	5	قابل	1.8 ك.ج.م.م	2.8 ك.ج.م.م	61	تخفيض معدلات فضلات
4.5	5	5	5	5		5	0	5	5	5	5	5	قابل	3 ك.ج.م.م	6 ك.ج.م.م	62	الانتاج
4.8	5	5	5			5	3.5	5	5				قابل	1 ك.ج.م.م	1.5 ك.ج.م.م	64	
1.5	5	0	3	3		5	0	0	0	0	0	0	قابل	1 ك.ج.م.م	2.2 ك.ج.م.م	70	تخفيض مردودات المبيعات
2.6	3.4	2.6	3.5	3		3.8	1.4	2.5	2.6	1.8	2	2	تحقيقات 2014				

المصدر: الوثائق الداخلية لشركة KCA

*: 12 هو رقم عملية ادارة الجودة.

الفصل الرابع:

دراسة واقع تطبيق شركة خنشر لنموذج التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية - دراسة حالة -

*: 30 هو رقم عملية ادارة الموارد البشرية (مصلحة المبيعات).

*: 61 هو رقم عملية الورشة الأولى - التركيب-.

*: 62 هو رقم عملية الورشة الثانية - الحلقات المطبوعة-.

*: 64 هو رقم عملية الورشة الرابعة - التصديق -.

*: 70 هو رقم عملية مراقبة الجودة.

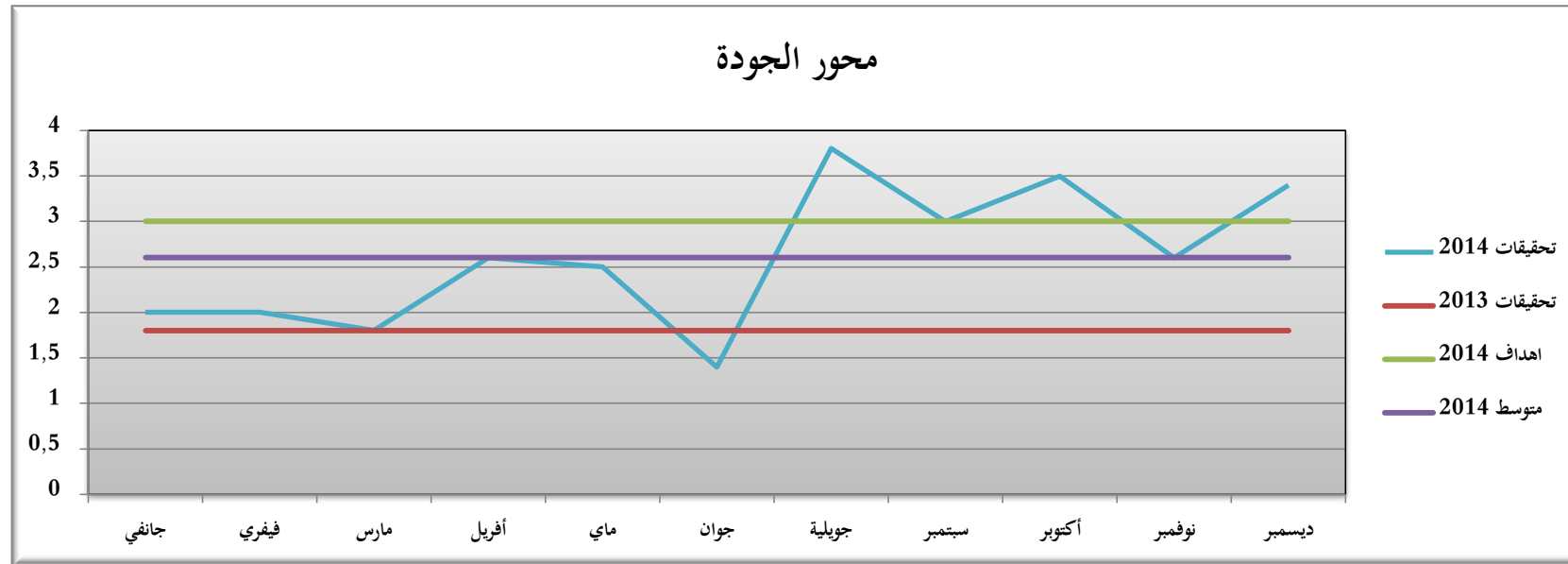
التعليق:

اعداد هذا الجدول هو بنفس الطريقة السابقة التي ذكرناها في محور الاستمرارية، مؤشرات هذا المحور تحسب بالطريقة التالية:

- مؤشر نسبة الاعمال الوقائية = (الاعمال الوقائية / (مجموع: الاعمال الوقائية + الاعمال التصحيحية)) $\times 100$ ، تحقيق الاهداف المنسوبة لهذا المؤشر هي من مسؤولية مصلحة ادارة الجودة.
- مؤشر تكوين العمال = (برنامج التكوين المحقق / برنامج التكوين المقدر) $\times 100$ ، وهو من مسؤولية مصلحة الموارد البشرية.
- مؤشر فاقد الانتاج = تكلفة الفاقد / التكلفة الكلية، هو من مسؤولية الورشات 1 و2 و4.
- مؤشر مردودات المبيعات = عدد الوحدات المسترجعة / عدد الوحدات المباعة ، هو من مسؤولية مصلحة مراقبة الجودة.

يبقى أن نشير أن نسبة الفاقد ونسبة المردودات تأخذ بوحدة الكيلو الجزئي من المليون (ك.ج.م.م)؛ ولتوضيح الأرقام المدونة في الجدول اعلاه بشكل أكبر نعرضها في الشكل الموالي:

الشكل (43): تمثيل بياني لمحور الجودة لشركة KCA - سنة 2014-



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق الداخلية لشركة KCA

التعليق:

لسنة 2014 حققت الشركة 5/2.6 من الأهداف المرجوة الخاصة بمحور الجودة اي نسبة 52 %، حيث ارتفعت عن سنة 2013 بـ 5/0.8 أي بنسبة 16%. أما انحرافها عن الهدف كان بـ 5/0.4 اي بنسبة 8%. هذا الانحراف سببه الرئيسي هو غياب تكوين العمال في سنة 2014، وهو ما قد يتسبب في نقص الكفاءات والمهارات وهذا ما سيرجع بالسلب على الشركة.

كذلك لوحظ عجز كبير في محاولة الشركة للتقليل من مردودات الزبائن، لهذا ننصح الشركة بإعادة النظر في مصلحة مراقبة الجودة. وايضا لوحظت عدم قدرة مصلحة ادارة الجودة على توجيه الحلول الوقائية واعطائها في الوقت المناسب اي قبل وقوع الاخطاء.

ثالثا: محور التكلفة:

تستخدم شركة KCA في هذا المحور مؤشرين، وهما مبيينين في الجدول الموالي:

الفصل الرابع:

دراسة واقع تطبيق شركة خنشر لنموذج التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية - دراسة حالة -

الجدول (21): بطاقة الأداء المتوازن المستدام لشركة KCA سنة 2014 - محور التكلفة-

متوسط 2014	التحقيقات											قابل أو غير قابل للقياس	أهداف 2014 5/3	تحقيقات 2013 5/0.2	رقم العملية*	محور التكلفة
	ديسمبر	نوفمبر	أكتوبر	سبتمبر	أوت	جويلية	جوان	ماي	أفريل	مارس	فيفري	جانفي				
0	0	0	0	0		0	0	0	0	0	0	0	قابل 5.5%	5.76%	12	تخفيض قيمة: تكاليف الجودة/رقم الاعمال
5	5	5	5	5		5	5	5	5	5	5	5	قابل 30% نحو آسيا	30 % نحو آسيا	50	توجيه المشتريات نحو آسيا
2.5	2.5	2.5	2.5	2.5		2.5	2.5	2.5	2.5	2.5	2.5	2,5	تحقيقات 2014			

المصدر: الوثائق الداخلية لشركة KCA

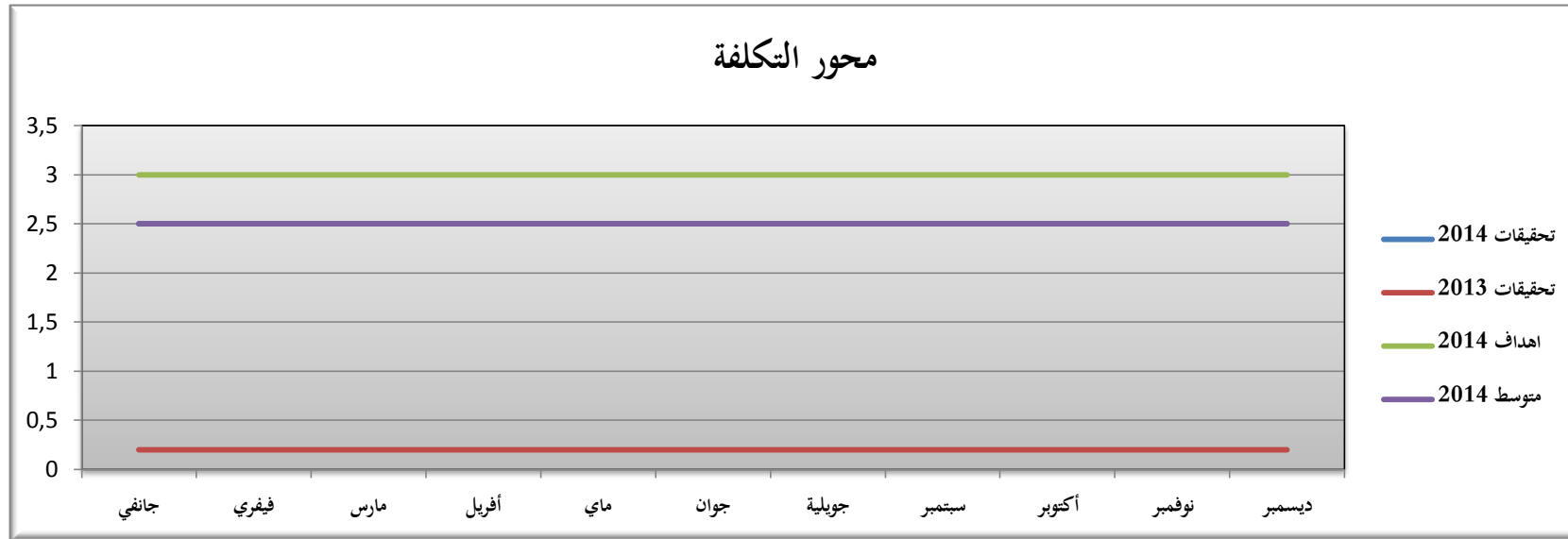
*: 50 هو رقم عملية المشتريات (مصلحة المشتريات).

التعليق:

يتم ملء الجدول بالطريقة المذكورة سابقا. ومؤشرات محور التكلفة تحسب كالاتي:

- مؤشر تكاليف الجودة = (تكاليف الجودة / رقم الاعمال) $\times 100$ ، وتحقيق الهدف المرتبط بهذا المؤشر هو من مسؤولية ادارة الجودة.
- مؤشر توجيه المشتريات نحو آسيا وهدفه هو الشراء من قارة آسيا بدلا من أوروبا وهذا من اجل تخفيض تكاليف الشراء مع المحافظة على معيار الجودة في اختيار المواد الاولية، هذا المؤشر من مسؤولية مصلحة المشتريات. ولايضاح البيانات الموجودة في الجدول اعلاه اكثر سنقوم بتمثيلها في الشكل البياني الموالي:

الشكل (44): تمثيل بياني لمحور التكلفة لشركة KCA - سنة 2014-



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق الداخلية لشركة KCA

التعليق:

حققت شركة KCA في محور التكلفة 5/2.5 من الاهداف أي نسبة 50% النتيجة كانت قريبة جدا من الهدف المرجو المتمثل في 5/3 أي نسبة 60%، وبالتالي الانحراف لم يمثل الا 10 %، هذه النتيجة جد مرضية خاصة اذا ما قورنت بالسنة السابقة (2013) التي مثلت 5/0.2 أي نسبة 4%. والسبب يعود الى قدرة الشركة على توجيه نصف مشترياتها نحو قارة آسيا، اي بلوغ الهدف المنسوب الى هذا المؤشر بنسبة 100%؛ يبقى على الشركة توجيه الاهتمام اكثر الى تخفيض تكاليف الجودة.

رابعا: محور الآجال:

يحتوي هذا المحور على خمسة مؤشرات تقيس مدى احترام الشركة للآجال، هذه المؤشرات موضحة في الجدول التالي:

الفصل الرابع:

دراسة واقع تطبيق شركة خنشر لنموذج التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية - دراسة حالة -

الجدول (22): بطاقة الأداء المتوازن المستدام لشركة KCA سنة 2014 - محور الآجال-

رقم العملية*	تحقيقات 2013 5/4.3	أهداف 2014 5/5	قابل أو غير قابل للقياس	التحقيقات												متوسط 2014	محور الآجال
				جانفي	فيفري	مارس	أفريل	ماي	جوان	جويلية	أوت	سبتمبر	أكتوبر	نوفمبر	ديسمبر		
13	86 %	100%	قابل	5	5	5	5	5	5	5						5	آجال تنفيذ برامج الكمبيوتر
60	0 انقطاع	0 انقطاع	قابل	5	5	0	5	5	5	5		5	5	5	5	4.5	مراقبة انقطاع مخزون المنتوجات النامة
61	1	1	قابل	5	5	5	5	5	5	5		5	5	5	5	5	احترام آجال الانتاج
62	1.05	1	قابل	5	4	5	2	5	5	5		5	5	5	4	4.5	
63	0.9	1	قابل	5	5	5	5	5	5	5		5	5	5	5	5	
64	0.98	1	قابل				5	4	5	5			5	5	5	4.9	
90	2.3 ساعة للعطل	2 ساعة للعطل	قابل	5	0	5	0	0	5	0		5	5	0	5	2.7	وقت تصليح الآلة
90	18%	60 %	قابل													2.6	القيام بالصيانة الوقائية في الآجال المحددة
			تحقيقات 2014	5	3.9	3.9	3.8	4.1	4.8	4.4		4.6	4.5	3.6	4.3	4.2	

المصدر: الوثائق الداخلية لشركة KCA

الفصل الرابع:

دراسة واقع تطبيق شركة خنشر لنموذج التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية - دراسة حالة -

*: 13 هو رقم عملية الاعلام الآلي (مصلحة الاعلام الآلي).

*: 60 هو رقم عملية الانتاج (مصلحة الانتاج).

*: 63 هو رقم عملية الورشة الثالثة - السبك الحديدية-.

*: 90 هو رقم عملية الصيانة.

التعليق:

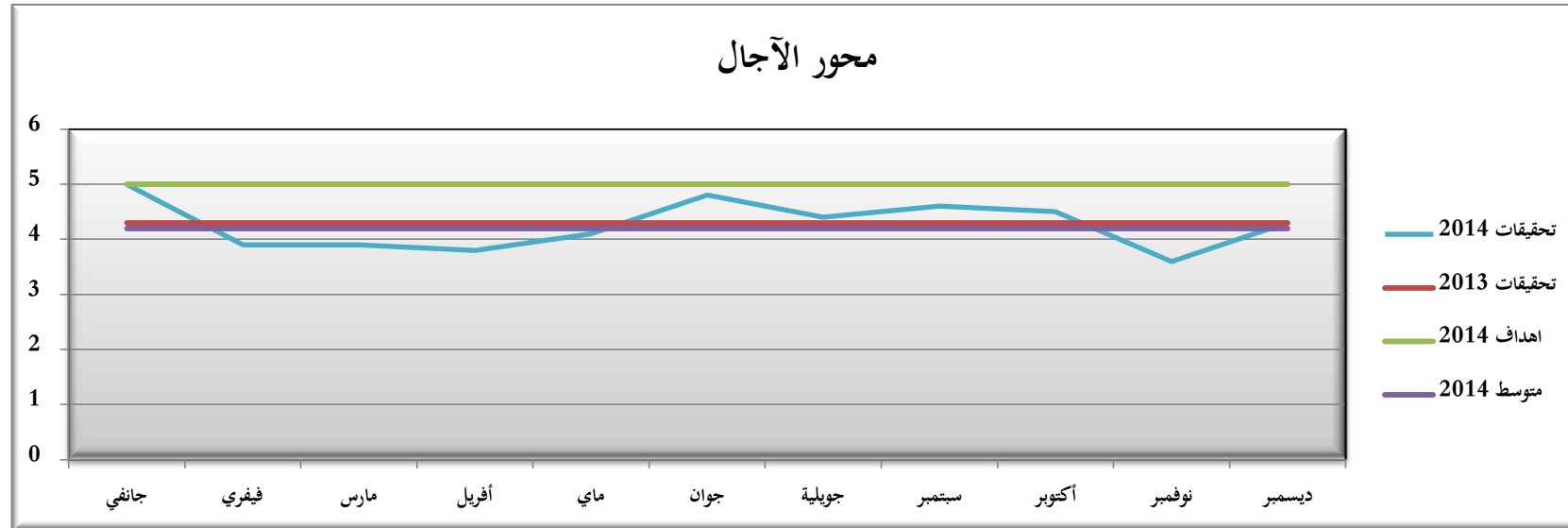
تستعمل شركة KCA خمسة مؤشرات في هذا المحور، هذه المؤشرات هي:

- مؤشر آجال تنفيذ برامج الكمبيوتر والاعلام الآلي المبرجة، وهو من مسؤولية مصلحة الاعلام الآلي.
- مؤشر مراقبة نفاذ المخزون من المنتوجات التامة، فالشركة تعمل بطريقة المخزون الصفري والانتاج حسب الطلب، لذلك هذا المؤشر ضروري جدا، وهو من مسؤولية مصلحة الانتاج.
- مؤشر احترام آجال الانتاج والتصنيع، وهو من مسؤولية الورشات 1 و2 و3 و4.
- مؤشر آجال تصليح الآلات المعطلة، هو من مسؤولية مصلحة الصيانة.

- مؤشر القيام بالصيانة الوقائية في الآجال المحددة، وهو الآخر من مسؤولية مصلحة الصيانة.

ولإيضاح النتائج الموجودة في الجدول أعلاه بشكل افضل، نقدم الشكل البياني الموالي:

الشكل (45): تمثيل بياني لمحور الآجال لشركة KCA - سنة 2014-



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق الداخلية لشركة KCA

الفصل الرابع:

دراسة واقع تطبيق شركة خنثر لنموذج التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية - دراسة حالة -

التعليق:

حققت شركة KCA 5/4.2 اي نسبة 84 % بالمقارنة مع الاهداف التي حددت ب 5/5 أي نسبة 100%، أي ان الانحراف كان 5/0.8 أي بنسبة 16%.

هذه النتيجة انخفضت بالمقارنة مع السنة السابقة ب 5/0.1 أي بنسبة 2%.

احترام الآجال يعتبر نقطة قوة شركة KCA؛ يبقى على الشركة فقط بذل الجهود أكثر لتحقيق الصيانة الوقائية في الآجال المحددة.

خامسا: محور المواطنة:

يحتوي هذا المحور على اربعة مؤشرات هي مبينة في الجدول الموالي:

الفصل الرابع:

دراسة واقع تطبيق شركة خنشر لنموذج التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية - دراسة حالة -

الجدول (23): بطاقة الأداء المتوازن المستدام لشركة KCA سنة 2014 - محور المواطنة-

متوسط	التحقيقات												قابل أو غير قابل للقياس	أهداف 2014 5/3.8	تحقيقات 2013 5/2.8	رقم العملية*	محور المواطنة
2014	ديسمبر	نوفمبر	أكتوبر	سبتمبر	أوت	جويلية	جوان	ماي	أفريل	مارس	فيفري	جانفي					
1.9	5	1	1	0		3	4	4	0	0	3	0	قابل	3.5 %	4%	30	معدل تغيب العامل
5	5	5	5	5		5	5	5	5	5	5	5	غير قابل	/	/	30	معدل دوران العمال
0	0	0	0	0		0	0	0	0	0	0	0	غير قابل	70%	50 %	30	معدل رضا الزبائن
0	0	0	0	0		0	0	0	0	0	0	0	غير قابل	/	/	30	عدد ساعات تريض طلبة الجامعة
2,7	0	3,9	1,3	4,3		4,1	4,4	4	1,3	1,4	2,3	2,5	تحقيقات 2014				

المصدر: الوثائق الداخلية لشركة KCA

*: 30 هو رقم عملية ادارة الموارد البشرية .

التعليق:

الجدول المدون اعلاه يحتوي على المؤشرات التالية:

- مؤشر متوسط تغيب العامل = (عدد ساعات التغيب / عدد ساعات العمل) / العدد الكلي للعمال.

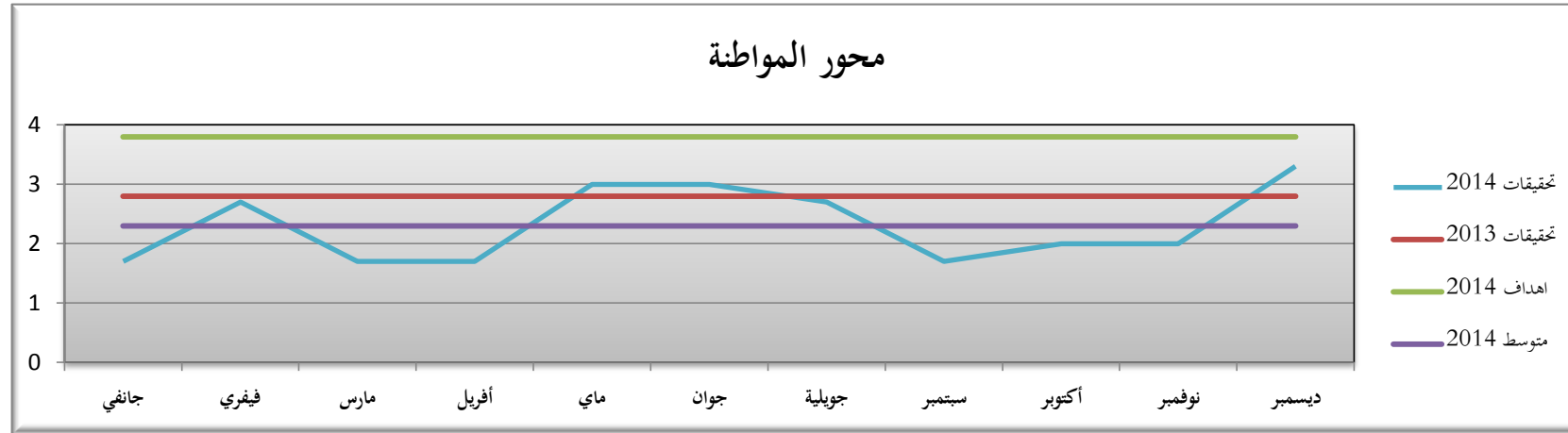
- مؤشر معدل دوران العمال = العمال الجدد + العمال المتقاعدين / مجموع العمال.

- مؤشر رضا العمال: يحسب من خلال استبيان مشفر يوزع على العمال.

- مؤشر عدد ساعات تربص طلبة الجامعة بالشركة؛

كل هذه المؤشرات تقع مسؤولية تحقيقها على عاتق مصلحة الموارد البشرية.

الشكل (46): تمثيل بياني لمحور المواطنة لشركة KCA - سنة 2014-



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق الداخلية لشركة KCA

الفصل الرابع:

دراسة واقع تطبيق شركة خنثر لنموذج التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية - دراسة حالة -

التعليق:

حققت الشركة في هذا المحور 5/2.3 اي نسبة 46% من الهدف المرجو المتمثل في 5/3.8 اي نسبة 76% وبالتالي مثل الانحراف 5/1.5 اي نسبة 30%. النتيجة تدهورت بالمقارنة مع السنة الماضية، حيث مثل هذا المحور 5/2.8 من الأهداف بنسبة 56%. والسبب يعود لعدم رضا عمال الشركة وكذا ارتفاع نسبة التغيب. والمنصوح به للشركة هو التعرف على اسباب التغيب ومحاولة محاربتها كإضافة علاوات للعمال الموظفين مثلاً، هذا كاقترح للحد من ظاهرة التغيب.

سادساً: محور النظافة، الامن والبيئة:

محور النظافة، الامن والبيئة يشتمل على مؤشرين مبينين في الجدول الموالي:

الفصل الرابع:

دراسة واقع تطبيق شركة خنشر لنموذج التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية - دراسة حالة -

الجدول (24): بطاقة الأداء المتوازن المستدام لشركة KCA سنة 2014 - محور النظافة، الامن والبيئة -

متوسط	التحقيقات												قابل أو غير قابل للقياس	أهداف 2014 5/3.5	تحقيقات 2013 5/2.3	رقم العملية*	محور النظافة، الامن والبيئة
2014	ديسمبر	نوفمبر	أكتوبر	سبتمبر	أوت	جويلية	جوان	ماي	أفريل	مارس	فيفري	جانفي					
5	5	5	5	5		5	5	5	5	5	5	5	قابل	0 فاقد	0 فاقد	13	حفظ معلومات الكمبيوتر
4.5	0	5	5	5		5	5	5	5	5	5	5	قابل	0 حادث عمل	2 حوادث عل	14	معدل حوادث العمل
4.8	2.5	5	5	5		5	5	5	5	5	5	5	تحقيقات 2014				

المصدر: الوثائق الداخلية لشركة KCA

*: 14 هو رقم عملية النظافة، الامن والبيئة .

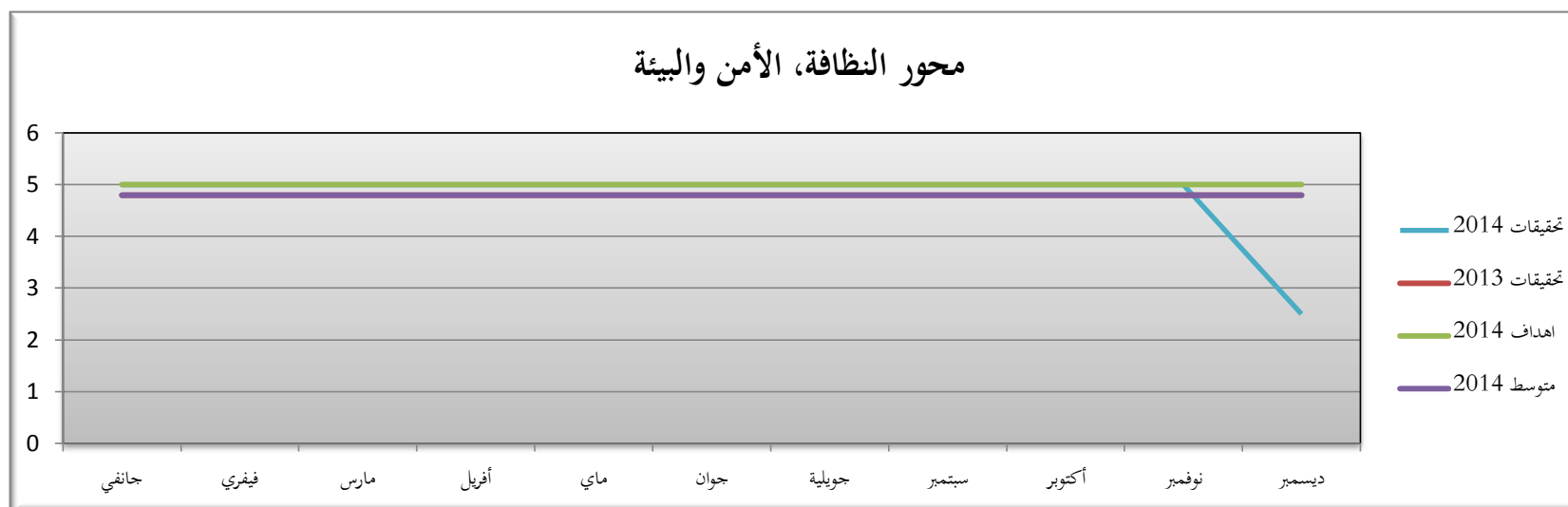
التعليق:

البطاقة الخاصة بهذا المحور نجد فيها المؤشرات التالية:

- مؤشر حفظ المعلومات في الكمبيوتر ، وهو يقع تحت مسؤولية مصلحة الاعلام الآلي.
- مؤشر عدد حوادث العمل، ويقع تحت مسؤولية مصلحة النظافة، الامن والبيئة (مصلحة HSE)

ولإيضاح النتائج المبينة في الجدول اعلاه بشكل افضل، نعرض الشكل الآتي:

الشكل (47): تمثيل بياني لمحور النظافة، الامن والبيئة لشركة KCA - سنة 2014-



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق الداخلية لشركة KCA

التعليق:

الشركة حققت في هذا المحور 5/4.8 اي نسبة 96% من الأهداف التي تمثل 5/5 اي نسبة 100 %، وهي نفس النتيجة التي حققتها السنة الفارطة. الانحراف عن الهدف قدر بـ 5/0.2 بنسبة 4%، حيث كان سببه وقوع حادثة عمل واحدة بشهر ديسمبر. يبقى ان هذا المحور يفتقر للعديد من المؤشرات الخاصة بأمن العمال كمؤشر الامراض المهنية مثلا ومؤشرات اخرى متعلقة بالجانب البيئي.

كخلاصة:

يمكن تلخيص نتائج مجمل المحاور الستة لشركة KCA في سنة 2014 من خلال الشكلين المواليين:

الشكل (48): التمثيل البياني لبطاقة الأداء المتوازن المستدام لشركة KCA - سنة 2014 -

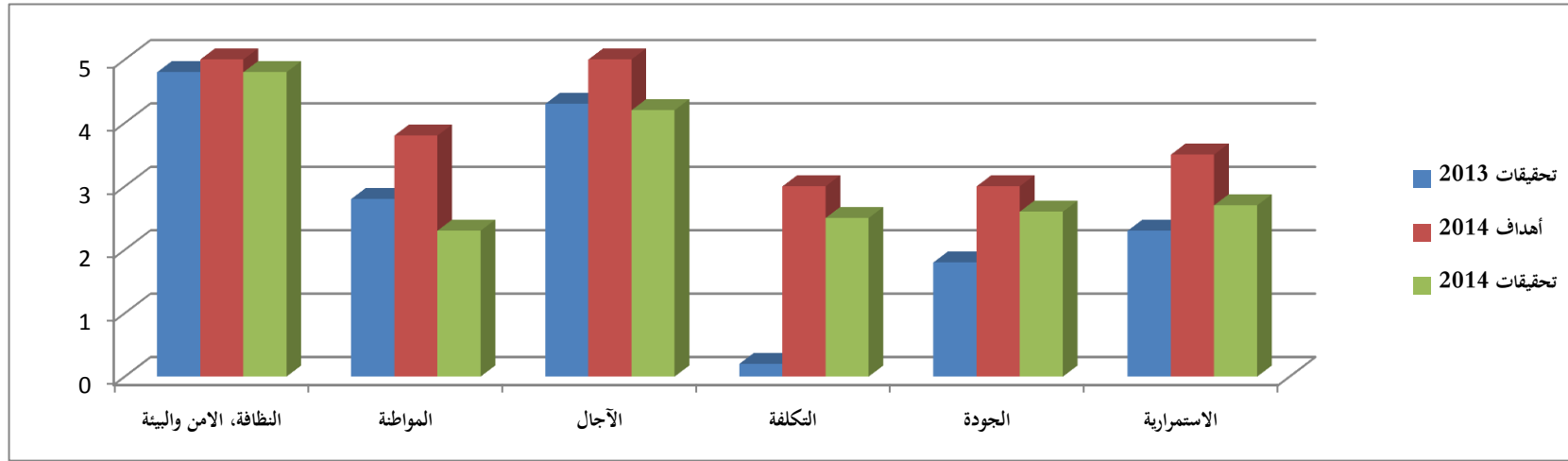


المصدر: من اعداد الطالبة، بالاعتماد على الوثائق الداخلية لشركة KCA

التعليق:

نلاحظ أن الشركة لم تصل الى تحقيق أهدافها في أي فترة من فترات السنة، الا أن أداء سنة 2014 كان طيلة السنة أحسن من أداء السنة الماضية اي سنة 2013، باستثناء نهاية السنة. أحسن اداء كان ما بين فترة جوان وجويلية، أما أسوء أداء كان ما بين فترة فيفري-أفريل ونهاية السنة. وفيما يلي تمثيل بياني آخر:

الشكل (49): تمثيل بطاقة الاداء المتوازن المستدام لشركة KCA في شكل مدرجات - سنة 2014-



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق الداخلية لشركة KCA

التعليق:

نلاحظ أن الشركة لم تبلغ الاهداف الموضوعة في أي محور من المحاور، الا أن الشيء الملفت للانتباه هو أن أداء الشركة لسنة 2014 كان أحسن من 2013 ما عدا محور المواطنة الذي كان أسوأ بسبب عدم رضا العمال. المحور الذي لوحظ فيه تحسن كبير بالمقارنة مع سنة 2013 هو محور التكلفة، وهذا بسبب تمكن شركة KCA من توجيهه نصف مشترياته نحو آسيا.

المطلب الثالث: دراسة مقارنة بين بطاقة شركة KCA وبطاقة الاداء المتوازن ل Kaplan & Norton

في ما يخص شكل كل بطاقة فإن بطاقات الاداء المتوازن لشركة KCA تختلف بعض الشيء عن شكل البطاقات التي قدمها مخترعي هذه الأداة Kaplan و Norton. بطاقات KCA لا تحتوي على خانة لتحديد الهدف وكذا المبادرة التي يجب القيام بها لتحسين النتيجة المتوصل اليها، كما انها تحتوي على تحقيقات السنة السابقة ويتم مقارنتها بالسنة الحالية وهذا غير موجود في بطاقة Kaplan و Norton .

أما فيما يخص عدد المحاور ومحتواها فإن بطاقة الاداء المتوازن لشركة KCA تحتوي على ستة محاور بدلا من أربع حسب ما قدمه Kaplan و Norton، فهي تضيف محورا خاصا للأمن والنظافة والبيئة، هذا المحور يحتوي على مؤشرات تعني بالأمور البيئية والاجتماعية، أما المحاور الخمسة الباقية فتختلف في تسميتها وفي طريقة عرض المؤشرات فيها عن المحاور الاربعة التي قدمها كل من Kaplan و Norton، لكنها تعني بنفس الجوانب (المالية، الزبائن، العمليات الداخلية، التعلم والنمو). فهي تقوم بدمج الجانب المالي والزبائن في بعد واحد وهو: محور الاستمرارية، وتقسم جانب العمليات الداخلية الى ثلاث محاور: الجودة، التكلفة، الآجال، وهذا لأهمية هذا المحور بالنسبة للشركة، يبقى محور المواطنة يقابل محور التعلم والنمو.

المطلب الرابع: اقتراح مجموعة من المؤشرات الاجتماعية والبيئية على شركة KCA

اصبح من الضروري اليوم على المؤسسات الاقتصادية ان لم نقل حتمي ادماج ابعاد التنمية المستدامة (البعد الاجتماعي، المجتمعي والبيئي) مع اهدافها الاقتصادية ضمن خططها الاستراتيجية؛ حيث يجب ان تضع المؤسسة الاقتصادية مجموعة من المؤشرات الاجتماعية والبيئية الى جانب المؤشرات الاقتصادية بغية قياس مستوى ادائها في هذين الجانبين، تقييمهما وبالتالي ادارتهما؛ وهذا حتى تضمن استمراريتهما على المدى البعيد، حيث يعد المحور الاجتماعي والبيئي احد المحاور الرئيسة في التفكير الاستراتيجي الذي يجب ان يأخذ بعين الاعتبار من قبل المؤسسات التي تريد ديمومة كيانها في الأجل الطويل؛ ووجدنا من خلال الدراسة النظرية ان بطاقة الاداء المتوازن تعتبر احسن الادوات التي تعمل على دمج الاهتمامات البيئية والاجتماعية ضمن استراتيجية المؤسسة؛ وشركة KCA تضع محورا خاصا ضمن بطاقتها للأداء المتوازن للجانب الاجتماعي والبيئي. وبالرغم من اهتمام الشركة بهذين الجانبين وانشائها لمحور استراتيجي يتعلق لهما وهو ما تعكسه بطاقتها للأداء المتوازن ، إلا أنها لا تعطيهما حقهما من القياس، وهو ما دعا بنا الى تبيان مجهودات شركة KCA في المجال الاجتماعي والبيئي من جهة، واقتراح مجموعة من المؤشرات الاجتماعية والبيئية عليها من جهة ثانية.

أولا: مجهودات شركة KCA في المجال البيئي والاجتماعي¹

الشركة محل الدراسة تعير اهتماما كبيرا للجانب الاجتماعي والبيئي، وهذا ما صرحه المدير العام قائلا لنا "نحن نأخذ البعد البيئي والاجتماعي بعين الاعتبار عند كل من عملية: تصميم المنتج، إجراءات الصنع، شراء المعدات والتجهيزات، وكذا محاولتنا غرس ثقافة المحيط لدى عمالنا"، وهو ايضا ما تعكسه بطاقة الأداء المتوازن للشركة، فهي تضع حماية العمال والبيئة كمحور استراتيجي ضمن خططها ومحاورها الخمس الاخرى التي تترجمها الى مؤشرات قابلة للقياس.

¹ الحوار الذي أجري مع المدير العام للشركة: السيد خنثر علي.

كما للشركة مصلحة خاصة تسمى بمصلحة النظافة، الأمن والبيئة (HSE)¹، توظف بها الشركة عدد من العمال الدائمين وتخصص لها ميزانية مالية؛ وتهتم هذه المصلحة بصحة العمال وسلامتهم، حماية البيئة والمجتمع ككل.

كما ان شركة KCA لا تلتزم فقط بالقوانين الخاصة بحماية العمال والمحافظة على البيئة وانما تقوم بالعديد من المبادرات في هذا المجال، وهو ما سنبينه من خلال الآتي:

1- في المجال الاجتماعي:

أ- من أجل وقاية العمال من الحوادث قامت الشركة بـ:

- وضع لباس خاص وكذا أقنعة وقفازات لكل عامل داخل الورشة ومروحة خاصة بجانبه لإبعاد الغازات المضرة.
- مدفآت للتدفئة في فصل الشتاء، ومكيفات الهواء للتبريد في فصل الصيف.
- احداث تغييرات على بعض الآلات حتى تتفادى تضرر العمال في حالة السهو.
- يتولى المدير العام بنفسه مهمة دراسة بطاقات معلومات السلامة للمادة الكيميائية msds² لكل المواد الكيميائية المستخدمة في العملية الانتاجية، واطلاع العمال على كيفية استعمال هذه المواد وخطورتها.

ب- من أجل حماية العمال من الأمراض تقوم الشركة بـ:

- اجراء عقد سنوي مع طب العمال التابع للولاية، حيث يقوم هذا الأخير بفحص العمال ثلاث مرات في السنة.

¹ HSE : Hygiène, sécurité, environnement.

² توضح بطاقات معلومات السلامة للمادة الكيميائية MSDS خطورة المواد الكيميائية والاحتياطات اللازم إتباعها لتجنب ضررها. وتلزم OSHA (إدارة الصحة والسلامة المهنية) العاملين في المختبر توفير بطاقات MSDS للمواد الكيميائية الخطرة لأي عامل أو عاملين قد يحتاج إليها

الفصل الرابع: دراسة واقع تطبيق شركة خنشر لنموذج التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن والمقارنة المرجعية - دراسة حالة -

- قامت الشركة بتغيير المادة الاولية la résine époxy بمادة أخرى la résine alimentaire، وهذا لأنها وجدت أن المادة الاولى تسبب العقم للعمال مع مرور الزمن، مع العلم ان المادة الثانية سعرها أكبر من المادة الثانية.
- الحرص على النظافة الدائمة، وهو ما أثار انتباهنا خلال فترة تربصنا بالشركة.

2- في المجال البيئي:

- أ- الشركة تدفع رسما سنويا لحماية البيئة.
- ب- فيما يخص الفضلات:
 - جزء من الفضلات تقوم ببيعه.
 - جزء آخر تعاود عملية استخدامه في عملية الانتاج، مع العلم انه وكما صرحت لنا مسؤولة ادارة الجودة ان تكاليف تصليح هذه الفضلات تكلف أكثر من اعادة شراء هذه المادة.
 - جزء آخر تقوم برمييه وهذا بعد ان تضيف له مادة الاسمنت الابيض (الجير) حتى تقلل من حموضته بغية المحافظة على البيئة.
- ج- أنشأت الشركة قنوات للمياه على السطح من اجل تخزين مياه الامطار واستعمالها.
- د- الشركة في إطار استخدام مولدات الطاقة الشمسية على السطح للتقليل من استهلاك الكهرباء.

ثانيا: المؤشرات الاجتماعية والبيئية المقترحة لشركة KCA في سنتي 2013-2014

قمنا ومحاولة منا اعداد الجدول الموالي الخاص بالمؤشرات الاجتماعية والمجتمعية لشركة KCA في سنتي 2013-2014، وهذا بالاعتماد على البيانات المقدمة من طرف الشركة والمجهود الشخصي ، وقد اخذنا سنة 2013 كسنة مرجعية وهذا لعدم توفرنا على معايير للمقارنة؛ وقمنا بحساب نسبة التغير من خلال

$$\text{القانون التالي: نسبة التغير} = \frac{\text{تحقيقات السنة الحالية} - \text{تحقيقات السنة السابقة}}{\text{تحقيقات السنة السابقة}} \times 100$$

هذا الجدول مبين في الآتي:

الجدول (25): مقترح للمؤشرات الاجتماعية والمجتمعية لشركة KCA سنتي 2013 - 2014

العمال	المؤشر		2013	2014	نسبة التغير %
	عدد العمال		92	72	-21,74%
	توزيع العمال حسب الجنس:	ذكر	62	44	-29,03%
		أنثى	30	28	-06,66%
	توزيع العمال حسب السن:	من 20 الى 30 سنة	09	07	-22,22%
		من 31 الى 40 سنة	24	22	-08,33%
		من 41 الى 50 سنة	48	33	-31,25%
		من 51 الى 60 سنة	10	09	-10%
		من 61 الى 70 سنة	01	01	00%
	عدد التوظيفات		06	04	-33,33%
معدل التوظيف		6.52 %	5.55 %	-14,88%	
التكوين	المؤشر		2013	2014	نسبة التغير %
	عدد العمال المستفيدين من التكوين		06	04	33,33%
	عدد الساعات الكلية المخصصة للتكوين		يكون العامل الجديد الى غاية تحكمه في عمل الآلات ومعرفته لخطورة المواد الكيميائية واستعمالاتها.		
تنظيم العمل	المؤشر		2013	2014	نسبة التغير %
	الوقت الأسبوعي للعمل:	الوقت المقدر (سا)	4048	3168	-21,74%
		الوقت الحقيقي (سا)	3728,28	3028,608	-18,76%
	معدل التغيب		07,90%	04,40%	-44,30%
العمال	المؤشر		2013	2014	نسبة التغير %
	عدد المعاملات التي تشغل منصب إطار		03	03	00%

عدد العمال المعوقين	01	00	-100%
معدل العمال المعوقين لإجمالي العمل	01%	00%	-100%
المؤشر	2013	2014	نسبة التغير %
عدد العمال بمصلحة السلامة والصحة المهنية	04	04	% 00
أجور عمال مصلحة السلامة والصحة المهنية	1500000.00 دج	1500000.00 دج	% 00
مصاريف: EPI	430000.00 دج	660000.00 دج	%53.49
EPE			
عدد الأشخاص المستفيدين من الوعي حول الصحة والسلامة المهنية	06	04	-03,33%
مصاريف أخرى للصحة والسلامة المهنية (مصاريف تغيير بعض الآلات لتقليل خطورتها)	2000000.00	100000.00	-95 %
مصاريف الوقاية من الأمراض النادرة	932400.00 دج	1350900.00 دج	44.88%
عدد المعرضين لعقوبات لمخالفتهم قواعد استخدام الآلات أو استعمال المواد الكيميائية	0	0	00 %
عدد حوادث العمل	1	1	00 %
حوادث العمل الخطيرة	0	0	00 %
الوقت الضائع بسبب توقيف العمل	/	/	/

الصحة و السلامة المهنية

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على المعطيات المقدمة من طرف شركة KCA

النتائج المدونة في الجدول اعلاه سنفسرها في النقاط التالية:

- فيما يخص المؤشرات المتعلقة بالعمال:

✓ نلاحظ ان العدد الاجمالي للعمال انخفض بنسبة 21.74% بالمقارنة مع السنة السابقة (2013)، هذا الانخفاض مس الذكور بنسبة اكبر 29.03% ، اما الاناث فكان بنسبة قليلة 6.66%، ولما تسألنا عن سبب ذلك كانت اجابة الشركة هي انه في سنة 2014 تم غلق الورشة الأولى التي كانت تختص بصناعة المنتج النصف مصنع (حلقة الطبع) وهذا لأن صنعه داخل الشركة أصبح يكلفها أكثر من عملية استيراده، وهو الدافع وراء اغلاق الشركة لهذه الورشة وتصريحها لعدد من العمال، فلا ننسى ان الشركة ذات مساهمة ومساهميها ينتظرون منها تحقيق الارباح، والشركة ملزمة بمراعاة ذلك حتى تضمن استمراريتها.

✓ ما لاحظناه كذلك ان الشركة تملك يد عاملة شابة، حيث لا يتجاوز عدد العمال الاكبر من 50 سنة 10 عمال، وهذا مؤشر جيد.

✓ نسبة التوظيف تناقصت بنسبة 33.33% ومعدل التوظيف انخفض بـ 14.88%، وهذا يعود لحاجة الشركة للتوظيف.

- فيما يخص المؤشرات المتعلقة بالتكوين:

✓ استفاد كل العمال الجدد من التكوين، حيث يكون العامل الجديد داخل الشركة الى غاية تحكمه في الآلات والمواد الكيميائية؛ نسبة العمال المكونين انخفضت بنسبة 33.33% وهي مرتبطة بانخفاض نسبة التوظيف.

- فيما يخص المؤشرات المتعلقة بتنظيم العمل:

✓ توقعت الشركة انخفاض وقت العمل بنسبة 21.74% في حين وفي الواقع انخفض بنسبة 18.76% وهذا في صالح الشركة.

✓ معدل التغيب هو الآخر انخفض من 7.90% الى 4.40% أي بنسبة 44.30%، هذا العنصر هو الآخر شهد تحسن ملحوظ.

الفصل الرابع: دراسة واقع تطبيق شركة خنشر لنموذج التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن والمقارنة المرجعية - دراسة حالة -

- فيما يخص الصحة والسلامة المهنية:
- ✓ بالرغم من ان الشركة صرحت عدد من العمال الا انها ابقت على عمال مصلحة HSE كما هم ولم تغير في اجورهم حتى.
- ✓ بالنسبة لمصاريف تجهيزات الحماية والوقاية ارتفعت بنسبة 53.5 % وهذا ما يفسر مجهودات الشركة في مجال الحماية والسلامة المهنية للعمال.
- ✓ ارتفعت مصاريف الوقاية من الامراض النادرة بنسبة 44.88 % وهي تمثل فارق الثمن بين مادة: la résine alimentaire ومادة la résine époxy.
- ✓ المصاريف الاخرى للصحة والسلامة المهنية انخفضت بنسبة 95 % وهي تعبر عن تكاليف صرفت من اجل احداث تغييرات على الآلات بغية الحفاظ على صحة وسلامة العمال.
- ✓ عدد الاشخاص المستفيدين من التكوين والوعي حول الصحة والسلامة المهنية هم أنفسهم عدد العمال الجدد.
- ✓ فيما يخص عدد العمال المعرضين لعقوبات بسبب مخالفتهم لقواعد استخدام الآلات واستعمال المواد الكيميائية فلم تسجل الشركة اي حالة خلال السنتين.
- ✓ نسبة حوادث العمل ضلت على حالها حيث سجلت الشركة حالة واحدة سنة 2013، وحالة أخرى في سنة 2014، كلتا الحالتين لم تكن بالخطيرة.

اما من خلال ما سيأتي سنعرض جدولاً للمؤشرات البيئية التي تقترحها الطالبة على شركة KCA:

الجدول (26): مقترح للمؤشرات البيئية لشركة KCA سنتي 2013-2014

المؤشر	2013	2014	نسبة التغير %
الرسم البيئي	20000.00 دج	20000.00 دج	00 %
مصاريف التخفيض من حدة الفضلات (ثمن شراء الجير)	8000.00 دج	8000.00 دج	00 %
حجم الفضلات المعاد استخدامها	5 م ³	2 م ³	-60 %
حجم الفضلات المخزنة	50 م ³	45 م ³	-10 %
حجم الفضلات المرماة	1.5 م ³	1 م ³	-33.33 %
الطاقة الكهربائية المستهلكة	172000 واط	18000 واط	-89.53 %
حجم المياه المستهلكة	790 م ³	700 م ³	-11.39 %
مصاريف قنوات المياه الموضوعة على السطح	800000.00 دج	0 دج	-100%

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على المعطيات المقدمة من طرف شركة KCA

التعليق على النتائج المتحصل عليها:

- ✓ شركة KCA دفعت رسما بيئيا قيمته 20.000 دج في السنتين محل الدراسة.
- ✓ ثمن شراء الجير المستعمل لتخفيض حدة الفضلات المرمية حتى لا تضر بالبيئة كان بقيمة 8000 دج، وهو نفسه في السنتين المدروستين.
- ✓ شهدت الشركة انخفاض في العناصر التالية وهو راجع الى غلق الورشة الاولى:
 - حجم الفضلات المرمية بنسبة 50%.
 - حجم الفضلات المعاد استخدامها والفضلات المخزنة بنسبة 60% و 10% على الترتيب.
 - الطاقة الكهربائية المستهلكة بنسبة 89.53%.
- ✓ حجم المياه المستهلكة انخفض ب 11.39%، وهو راجع الى قنوات المياه التي انشأتها الشركة على السطح بغية الاستفادة من مياه الامطار، حيث وكما نلاحظ في الجدول صرفت الشركة على ذلك ما قيمته 800.000 دج في سنة 2013.

الفصل الرابع: دراسة واقع تطبيق شركة خنثر لنموذج التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن والمقارنة المرجعية - دراسة حالة -

في الاخير ننصح شركة KCA بـ:

- تزويد محور HSE بمزيد من المؤشرات.
- ان تقوم بحساب مؤشرات المسؤولية الاجتماعية RSE في جدول مستقل وتقوم بالتصريح بها للجهات المعنية.

المبحث الثالث: استخدام شركة KCA للمقارنة المرجعية في مجال تقييم أدائها

تستخدم شركة KCA عملية المقارنة المرجعية سواء في تصميم منتجاتها أو في تقييم أدائها، حيث تعمل الشركة بهذه التقنية من أجل معرفة مستوى أدائها، درجة المنافسة، وكذا الاقتداء بغيرها والعمل على التحسين المستمر لأدائها. ما يهمنا نحن في هذا الإطار هو استخدام شركة KCA هذه الوسيلة في تقييم أدائها، فهي تستخدمها في مجال تكاليف الجودة، هذا أن مؤشر الجودة يمثل مؤشرا هاما من مؤشرات الاداء الاستراتيجي، وسنأخذ من خلال ما يأتي سنة 2014 كمثال لتبيان ذلك.

أولا: عرض تكاليف الجودة لشركة KCA في سنة 2014

مثلت تكاليف الجودة لشركة KCA في سنة 2014 ما يعادل: 7490099.19 د.ج، وهي تمثل نسبة 5.89 % من رقم الاعمال، وسنعرض تكاليف الجودة لهذه السنة في العناصر الموالية:

1- تكاليف الفشل الداخلي لشركة KCA في سنة 2014:

تكاليف الفشل الداخلي لشركة KCA في سنة 2014 مبينة في الجدول التالي:

الجدول (27): تكاليف الفشل الداخلي لشركة KCA - سنة 2014-

الوحدة: دينار جزائري

المبالغ	تكاليف الفشل الداخلي
135748.88	الفاقد
21466.64	الاعمال التصحيحية
765568.19	التعديلات
55451.00	التصليح
00.00 دج	المشتريات غير المستعملة
17681.50	حوادث العمل
986890.12	التغيب
204367.37	تعطل الآلات

الفصل الرابع: دراسة واقع تطبيق شركة خنثر لنموذج التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن والمقارنة المرجعية - دراسة حالة -

60000.00	الضائع من الطاقة
1776936.96	المخزون غير المستعمل
00.00	أخطاء المواصفات
405921.43	ساعات خارج العمل
499182.56	الصيانة البعيدة (العلاجية)
00.00	التوظيف الخاطئ
4929214.65	المجموع

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق الداخلية لشركة KCA

التعليق:

مثلت تكاليف الفشل الداخلي تقريبا حوالي: 66 % من مجموع تكاليف الجودة، حيث تم احتساب هذه النسبة من خلال العلاقة التالية:

$$(تكاليف الفشل الداخلي/تكاليف الجودة) \times 100 \\ = 100 \times (7490099.19/4929214.65) = 65.80\%$$

2- تكاليف الفشل الخارجي لشركة KCA في سنة 2014:

تكاليف الفشل الخارجي لشركة KCA في سنة 2014 سببها في الجدول الموالي:

الجدول (28): تكاليف الفشل الخارجي لشركة KCA - سنة 2014-

الوحدة: دينار جزائري

المبالغ	تكاليف الفشل الخارجي
00.00	المردودات من المبيعات
486556.00	الضمان على المنتج
478000.00	غرامات التأخير في تسليم المنتج
964556.00	المجموع

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق الداخلية لشركة KCA

الفصل الرابع: دراسة واقع تطبيق شركة خنشر لنموذج التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن والمقارنة المرجعية - دراسة حالة -

التعليق:

مثلت تكاليف الفشل الخارجي تقريبا حوالي: 13 % من مجموع تكاليف الجودة، حيث تم احتساب هذه النسبة من خلال العلاقة التالية:

$$(تكاليف الفشل الخارجي/تكاليف الجودة) \times 100 \\ (7490099.19/964556.00) \times 100 = 12.87\%$$

3- تكاليف التقييم لشركة KCA في سنة 2014:

تكاليف التقييم لشركة KCA في سنة 2014 سنعرضها في الجدول الموالي:

الجدول (29): تكاليف التقييم لشركة KCA - سنة 2014-

الوحدة: دينار جزائري

المبالغ	تكاليف التقييم
692175.95	اعباء وظيفة الجودة
00.00	اهتلاك تجهيزات مراقبة جودة المنتج
18000.00	مصاريف المقارنة المرجعية
710175.95	المجموع

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق الداخلية لشركة KCA

التعليق:

مثلت تكاليف التقييم تقريبا حوالي: 09 % من مجموع تكاليف الجودة، حيث تم احتساب هذه النسبة من خلال العلاقة التالية:

$$(تكاليف التقييم/تكاليف الجودة) \times 100 \\ (7490099.19/710175.95) \times 100 = 9.48\%$$

4- تكاليف الوقاية لشركة KCA في سنة 2014:

تكاليف الوقاية لشركة KCA في سنة 2014 نقدمها في الجدول الموالي:

الجدول (30): تكاليف الوقاية لشركة KCA - سنة 2014-

الوحدة: دينار جزائري

المبالغ	تكاليف الوقاية
00.00	الاعمال الوقائية
811871.86	التكوين
24083.50	الاجتماعات الطارئة
15000.00	التحفيز
00.00	التدقيق الداخلي
00.00	التدقيق الخارجي
35197.23	الصيانة الوقائية للآلات
886152.59	المجموع

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق الداخلية لشركة KCA

التعليق:

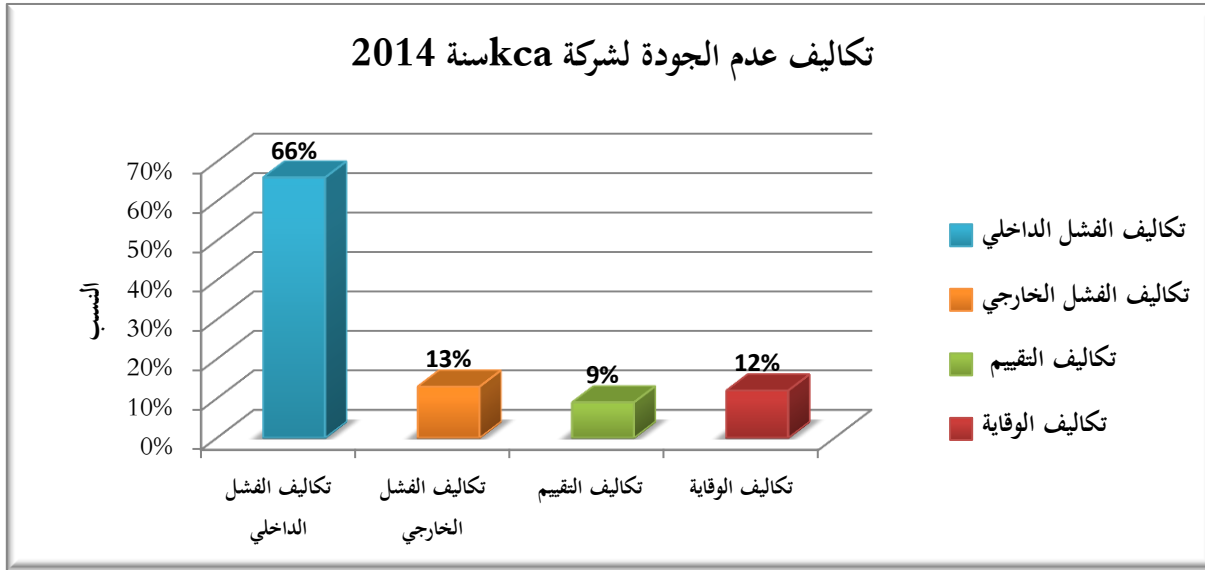
مثلت تكاليف الوقاية تقريبا حوالي: 12 % من مجموع تكاليف الجودة، حيث تم احتساب هذه النسبة من خلال العلاقة التالية:

(تكاليف الوقاية/تكاليف الجودة) $\times 100$

(7490099.19/886152.59) $\times 100 = 11.83\%$

ومن خلال ما يأتي سنعرض هذه التكاليف في شكل بياني:

الشكل (50): تمثيل بياني لتكاليف عدم الجودة لشركة KCA - سنة 2014-



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق الداخلية لشركة KCA

التعليق:

نلاحظ من خلال الشكل السابق ان النسبة الأكبر تمثلت في تكاليف الفشل الداخلي؛ حيث مثلت تكاليف الفشل ما نسبته 79%، في حين لم تمثل تكاليف الوقاية والتقييم الا ما نسبته 21%، فهذا شيء سلبي للشركة، بحيث يجب ان تعيد النظر في ذلك، وان تستثمر المزيد في مجال الوقاية والتقييم من اجل تدنية تكاليف الفشل سواء الداخلي او الخارجي.

ثانيا: اجراء مقارنة مرجعية لشركة KCA مع بعض الشركات الوطنية والاجنبية في مجال تكاليف

الجودة لسنة 2014

سنعرض من خلال الجدول الموالي نسب تكاليف الجودة لشركة KCA وبعض الشركات الأخرى الرائدة منها الوطنية كشركة التعدين وشركة الالبسة، وشركات اخرى اجنبية رائدة فرنسية ويابانية في نفس النشاط الذي تنشط فيه الشركة محل الدراسة:

الفصل الرابع: دراسة واقع تطبيق شركة خنثر لنموذج التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن والمقارنة المرجعية - دراسة حالة -

الجدول (31): نسب تكاليف الجودة لشركة KCA وبعض الشركات الاخرى - سنة 2014-

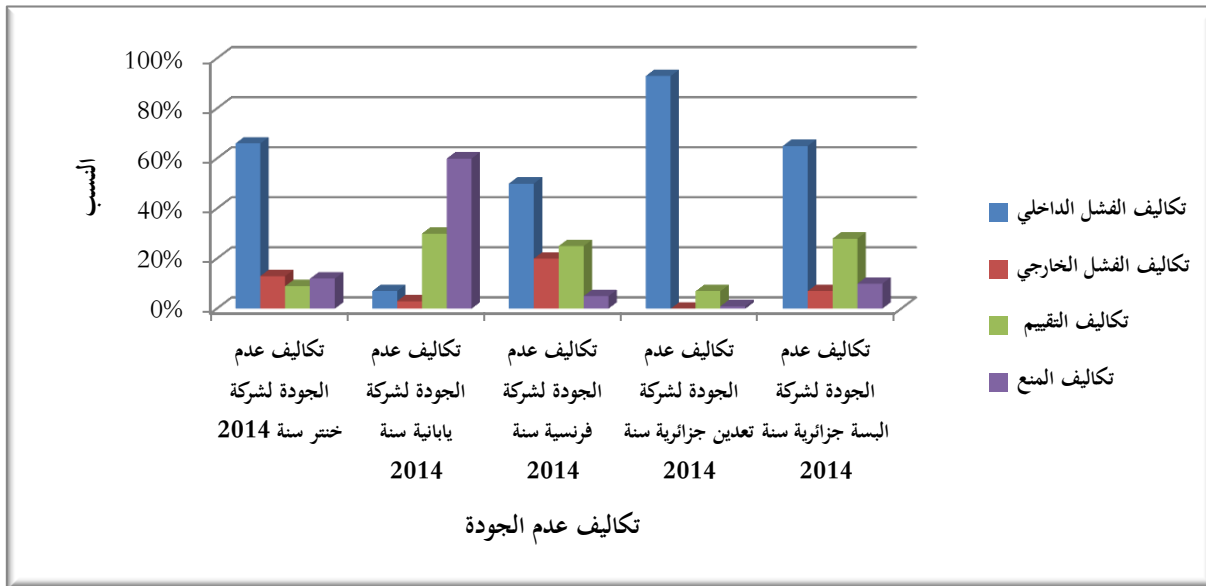
البيان	شركة خنثر	شركة يابانية	شركة فرنسية	شركة تعدين جزائرية	شركة البسة جزائرية
تكاليف الفشل الداخلي	%66	%7	%50	%93	%65
تكاليف الفشل الخارجي	%13	%3	%20	%0	%7
تكاليف التقييم	%9	%30	%25	%7	%28
تكاليف الوقاية	%12	%60	%5	%1	%10

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق الداخلية لشركة KCA

هذه النسب الموجودة في الجدول أعلاه سنمثلها في الشكل الموالي من أجل أن تتضح المقارنة بشكل أفضل:

الشكل (51): تمثيل بياني لنسب تكاليف الجودة لشركة KCA وبعض الشركات الأخرى

- سنة 2014 -



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على الوثائق الداخلية لشركة KCA

التعليق:

التمثيل البياني اعلاه يوضح أن الشركة اليابانية تستثمر حوالي 60% في مجال الوقاية ضد اسباب عدم الجودة مع وضع 30 % من الوسائل لمنع الجودة الرديئة وفي المقابل سجلت هذه الشركة 7% فشل داخلي و 3% فشل خارجي.

على عكس شركة KCA لم تستثمر الا 12% في مجال الوقاية و 9% في مجال التقييم، وهو ما أدى الى ارتفاع نسبة الفشل الداخلي الى 66 % ونسبة الفشل الخارجي 13%.

ونلاحظ ان الشركة الفرنسية تقريبا في حالة مماثلة لشركة KCA ، حيث سجلت هي الاخرى نسبة 50% كفشل داخلي (أقل من شركة خنشر ب 16%)، و 20% كفشل خارجي (اكثر من شركة خنشر ب 7%)، يبقى انها صرفت على التقييم اكثر من شركة KCA حيث مثلت النسبة 25%، على عكس جانب الوقاية حيث صرفت شركة KCA اكثر من الضعف بالمقارنة مع الشركة الفرنسية.

أما نسب الشركتين الوطنيتين المأخوذتين كمثال في المقارنة توضح جليا ارتفاع نسب الفشل الداخلي (من 65% حتى 93%)، وتقريبا عدم وجود استثمار في مجال الوقاية. وكذا انخفاض نسب الفشل الخارجي ويعود ذلك الى طبيعة السوق الجزائري (عدم توفر المعلومات حول رضا ورغبات الزبائن).

كخلاصة: اذا ما قورنت نسب تكاليف الجودة لشركة KCA مع نسب الشركة اليابانية، فان هذه الاخيرة احسن منها، وعلى الشركة محل الدراسة الاستثمار اكثر في مجال الوقاية والمنع للتقليل من تكاليف الفشل الداخلي والخارجي؛ اما الشركة الفرنسية فهي في حالة تقريبا مماثلة لشركة KCA ؛ في حين تبقى شركة KCA احسن حال من الشركتين الوطنيتين هذا طبعا في المجال المدروس وهو تكاليف الجودة.

المبحث الرابع: استخدام شركة KCA لنموذج التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية

بعد أن رأينا في المبحث السابق كيفية استخدام شركة KCA للمقارنة المرجعية في مجال تكاليف الجودة، من خلال مقارنة مؤشرها لتكاليف الجودة على رقم الأعمال مع مثيله في مؤسسات وطنية ناشطة في مجال يختلف عن نشاط الشركة ومؤسسات دولية تزاوّل نفس نشاط الشركة، حيث تركز الشركة محل الدراسة في عملية التقييم هذه على الشركة اليابانية الرائدة في مجالها. هذا المؤشر يمثل أحد المقاييس المهمة في بطاقة الأداء المتوازن لشركة KCA ، الموجود بالتحديد في محور التكلفة، حيث تسعى الشركة محل الدراسة الى تخفيض تكاليف الجودة الى أدنى مستوياتها، وهذا بالافتداء بالشركة اليابانية الرائدة في مجالها، وبالتالي شركة KCA تستخدم التكامل بين تقنيتي بطاقة الاداء المتوازن والمقارنة المرجعية في مجال تقييم أدائها وبالضبط في تقييم تكاليفها للجودة.

كما وجدنا من خلال دراستنا الميدانية ان الشركة محل الدراسة قد ادخلت احد التقنيات الذكية ضمن بطاقتها للأداء المتوازن من اجل اجراء مقارنة مرجعية بين مبيعاتها ومبيعات الشركات اليابانية المنافسة، هذه التقنية تتمثل في شراء منتوجات المنافس وبيعها مع منتوجات الشركة في نقاط البيع الخاصة بها، من اجل ملاحظة مدى اقبال الزبائن عليها واسباب ذلك، وترجمت ذلك في مؤشر ضمن محور الاستمرارية في بطاقة الاداء المتوازن، هذا المؤشر يتمثل في:

● تطور رقم اعمال المنتوجات التجارية

يفهم من خلال هذا المؤشر ان الشركة تزاوّل عملا تجاريا، اي تقوم بشراء منتوجات جاهزة وتعاود بيعها؛ هذا النشاط ليس الغرض منه هو تحقيق الارباح وانما تقييم تطور مبيعات منتوجات الشركة المنافسة والمتمثلة في منتوجات الشركة اليابانية؛ وكذلك محاولة طرح مجموعة من الاسئلة على الزبون عند اقدمه في نقاط بيع الشركة لشراء المنتج التجاري اي شراء منتج المنافس لمعرفة سبب اقدمه على شرائه واحكامه عن شراء منتج شركة KCA بغية ملء استمارات ترسل فيما بعد الى ادارة الشركة من اجل تحليلها ومعرفة سلوك الزبائن ورغباتهم واحتياجاتهم والنقص الموجود في منتوجات الشركة.

الفصل الرابع: دراسة واقع تطبيق شركة خنثر لنموذج التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن والمقارنة المرجعية - دراسة حالة -

ونحن بدورنا حاولنا القيام بدراسة احصائية تحليلية لدراسة علاقة تطور مبيعات الشركة بتطور مبيعات المنتجات التجارية، ومن خلال المعطيات المقدمة من طرف الشركة لمتوسط 17 ثلاثي من سنة 2010 الى 2014؛ هذه المبيعات مبينة في الجدول الموالي:

الجدول (32): مبيعات منتجات شركة KCA و المنتجات التجارية 2010-2014

(X): الوحدة: ألف دينار جزائري

(Y): الوحدة: مليون دينار جزائري

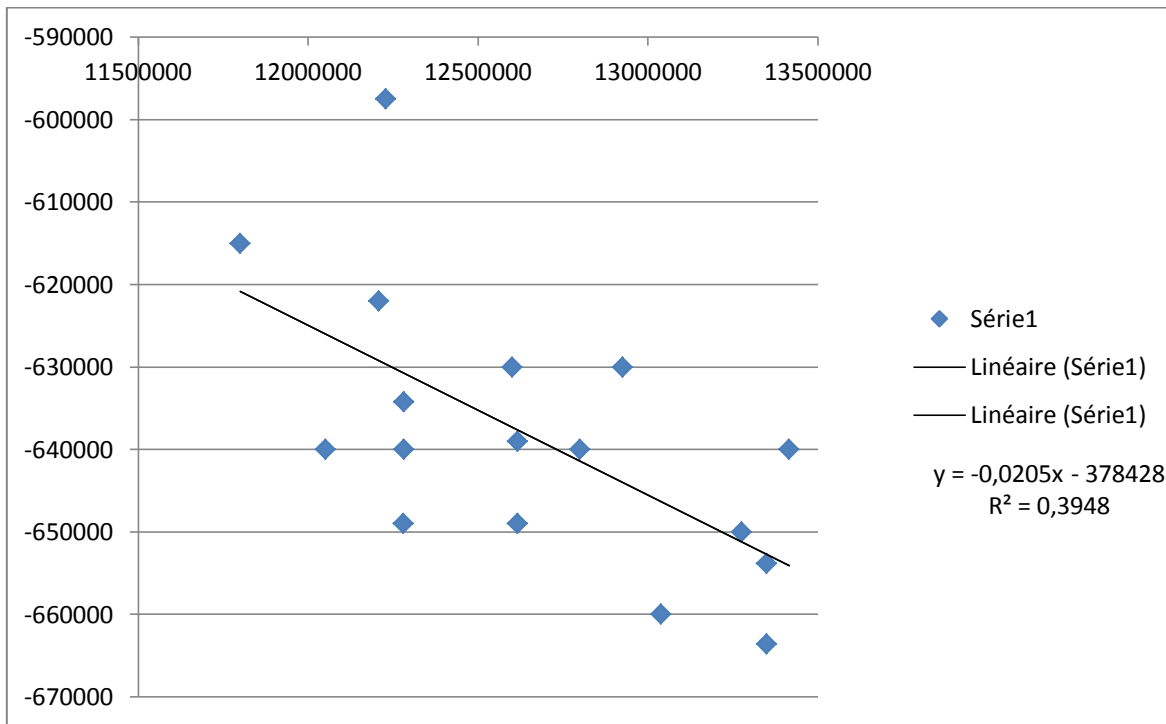
مبيعات المنتجات التجارية (X)	مبيعات منتجات الشركة (Y)
-615	11,8
-622	12,208
-649	12,28
-649	12,616
-639	12,616
-597,5	12,228
-640	12,282
-634,25	12,282
-640	12,051
-630	12,925
-630	12,6
-663,6	13,35
-653,8	13,35
-660	13,038
-640	12,8
-640	13,416
-650	13,276

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على المعطيات المقدمة من طرف شركة KCA

حيث تمثل مبيعات المنتجات التجارية المتغير المستقل (X) ، اما المتغير التابع (Y) الذي سندرس درجة تأثير المتغير المستقل عليه هو مبيعات منتجات الشركة محل الدراسة. حيث وضعنا مبيعات المنتجات التجارية بقيمة سالبة لأنها تمثل مبيعات ناقصة من مبيعات الشركة.

الشكل (52): التمثيل البياني لعلاقة مبيعات منتجات شركة KCA مع مبيعات المنتجات

التجارية 2014-2010



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على المعطيات المقدمة من طرف شركة KCA

معادلة خط الاتجاه العام هي من الشكل: $y = -0.0205x - 378428$

معامل الارتباط: $r = -0.63$

معامل التحديد: $r^2 = 0.39$

التعليق:

معامل الارتباط نسبته 63 %، اي هناك علاقة قوية بين المتغيرين، وشارته سالبة معناه هناك علاقة عكسية بين المتغيرين. هذا ما يفسر ان ازدياد مبيعات المنتجات التجارية (منتجات المنافس) يؤثر سلبي على مبيعات منتجات شركة KCA اي يؤدي الى انخفاض مبيعات الشركة.

معامل التحديد نسبته 39 %، اي ظاهرة المبيعات التجارية مفسرة لظاهرة مبيعات الشركة بنسبة 39 %، وهناك نسبة 61 % من العوامل الاخرى المؤثرة في الظاهرة أي في مبيعات الشركة.

في الاخير نقترح على الشركة ان تضع مؤشر المنتجات التجارية بقيمة سالبة ضمن محور الاستمرارية، لأن ارتفاعه يؤثر سلبي على استمرارية نشاط الشركة والمتمثل في صناعة المنتجات الالكترونية للسيارات، فارتفاعه يؤدي الى نقص في مبيعات الشركة وهو يمثل فرصة ضائعة بالنسبة للشركة.

هل تتبع شركة KCA منهجية صحيحة في تطبيق تقنية المقارنة المرجعية ؟

شركة KCA لصناعة المكونات الالكترونية للسيارات تستخدم تقنية المقارنة المرجعية في تقييم أدائها، كما تطرقنا له في العنصرين السابقين، بحيث تستعمل هذه التقنية في تقييم تكاليفها للجودة بتكاليف الجودة لشركات أخرى رائدة سواء وطنية او دولية، مثل ما أخذنا الشركة الفرنسية واليابانية في العناصر السابقة، وهذا من أجل اكتشاف فجوة الأداء بينها وبين الشركات المحلية والدولية الرائدة.

كما وجدنا ان الشركة محل الدراسة شركة KCA تطبق احد التقنيات الذكية في تطبيق المقارنة المرجعية من أجل مقارنة مستوى مبيعاتها مع مبيعات الشركة الرائدة في مجالها، وهذا من خلال ادماج مؤشر مبيعات المنافس تحت تسمية المنتجات التجارية ضمن بطاقةها للأداء المتوازن وبالتحديد ضمن محور الاستمرارية. حيث وكما رأينا في العنصر السابق تقوم الشركة بموضوع الدراسة بشراء منتجات المنافس وتقوم بإعادة بيعها في مختلف نقاط بيعها، لتدرس ظاهرة مدى اقبال الزبائن على منتج المنافس وسبب ذلك، من أجل ملء استمارات خاصة تعدها ادارة الشركة لدراسة سلوك الزبائن واحتياجاتهم ورغباتهم.

يبقى السؤال المطروح: هل تتبع شركة KCA منهجية صحيحة في تطبيق المقارنة المرجعية؟ من ناحية جلب المعلومات فهي لا تمارس عملا لا أخلاقيا في البحث عنها، فبالنسبة لتكاليف الجودة للشركات سواء الوطنية او الدولية فقد تحصلت عليها من مواقع الانترنت. اما تقييم أداء مبيعاتها من خلال بيع منتج المنافس فهو لا يعتبر عملا مخلا بأخلاقيات العمل، سواء من حيث بيعه او من حيث مقارنة مبيعاتها مع مبيعات المنافس. يبقى فقط على الشركة ان تكمل عملية المقارنة المرجعية بكل مراحلها من خلال تحديد فجوة الاداء وتبيان الاجراءات الواجب القيام بغية تقليص هذه الفجوة، وهذا في تقرير خاص بعنوان المقارنة المرجعية.

وفي الأخير وبالرغم من صعوبة الحصول على معلومات حول أداء المنافس، الا ان شركة KCA تمكنت من اجراء مقارنة مرجعية مبنية على مبادئ أخلاقية، وهذا ما يوضح رغبة الشركة محل الدراسة في التحسين المستمر لأدائها ومحاولتها للارتقاء به الى أعلى الدرجات.

خاتمة الفصل:

بعد أن قدمنا بطاقة تعريفية لشركة KCA لصناعة المكونات الالكترونية للسيارات، قمنا بعرض تفصيلي لبطاقة الاداء المتوازن المستدام الخاصة بها والتي تحتوي على ستة محاور، وأخذنا بطاقة سنة 2014 كمثال توضيحي لها. ثم حولنا ابراز اوجه الاختلاف والتشابه بين بطاقة الاداء المتوازن التي قدمها مختري هذه الاداة Norton و Kaplan وبين بطاقة الاداء المتوازن المستدام لشركة KCA. ونتيجة لجانب القصور في المحور الاجتماعي والبيئي ببطاقة الاداء المتوازن المستدام لشركة KCA ، حاولنا دراسة واقع هذين الجانبين اي الجانب الاجتماعي والبيئي في شركة KCA ، من أجل ابراز مجهودات الشركة في هذا المجال من جهة؛ ومن جهة ثانية اقترح جملة من المؤشرات البيئية والاجتماعية للشركة محل الدراسة.

كما وضحنا في هذا الفصل كيفية استخدام شركة KCA للمقارنة المرجعية في تقييم أدائها في مجال تكاليف الجودة سواء مع مؤسسات وطنية او مؤسسات اخرى دولية، هذا وان مؤشر تكاليف الجودة يعتبر احد المؤشرات الهامة ضمن بطاقتها للأداء المتوازن المستدام. ثم أبرزنا كيفية استخدام الشركة محل الدراسة لأحد التقنيات الذكية من أجل ادماج عملية المقارنة المرجعية ضمن بطاقة الاداء المتوازن المستدام كمؤشر من أجل العمل على تحسين أدائها وبشكل مستمر.

وخلصنا الى أن شركة KCA تستخدم لنموذج التكامل بين بطاقة الأداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية فعلا في عملية تقييم أدائها، وهذا من خلال مقارنة تكاليفها للجودة مع الشركة الرائدة في مجالها من جهة، ومقارنة تطور مبيعاتها بالمقارنة مع مبيعات منافسها الأقوى من جهة ثانية؛ فتقييمها الشامل للأداء يسمح لها باكتشاف نقاط قوتها وبالتالي تعزيزها، ونقاط ضعفها ومحاولة معالجتها وإيجاد حلول لها وهذا من خلال استخدامها لبطاقة الأداء المتوازن المستدام، وبالإضافة الى ذلك تعمل الشركة ما بوسعها لتقييم أدائها بالمقارنة مع المنافس الرائد في مجالها (المقارنة المرجعية)، هذا يجعلها تحسن من أدائها بشكل مستمر.

الفصل الخامس:

دراسة واقع تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

لأدوات تقييم الأداء

- دراسة عينة من المؤسسات -

مقدمة الفصل:

الدراسة الميدانية الثانية والتي أردنا من خلالها هي الاخرى اسقاط جانب معين من الجوانب التي تعرضنا لها في الجزء النظري، أجريناها على عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من أجل دراسة واقع تطبيقها للأسس والقواعد والمؤشرات والأدوات الحديثة لتقييم الاداء، وهذا من خلال محاولة الاجابة عن العديد من الاسئلة أهمها:

- هل تعطي المؤسسات الاقتصادية الجزائرية أهمية لوظيفة تقييم الاداء، هذا ان كانت تتوفر اصلا على هذه الوظيفة؟
 - هل تعتمد على الاسس والطرق الحديثة في اعداد التقديرات، ام انها مازالت تعمل بما هو تقليدي؟
 - هل طبقت الادوات التقليدية لقياس وتقييم الاداء حتى تطبق التقنيات الحديثة؟
 - هل تستخدم المؤشرات المالية وغير المالية في عملية قياس وتقييم الاداء، ام انها مازالت تعمل بالمؤشرات المالية فقط؟
 - هل مازال المعيار الاساسي الذي تقوم عليه عملية التقييم هو المعيار التقليدي والمتمثل في تحقيقات السنوات السابقة؟ أم أنها تعمل بمعايير أخرى؟
 - هل تتبنى المؤسسات الاقتصادية الجزائرية فكر استراتيجي وتقوم بمتابعة تنفيذ وتقييم استراتيجيتها؟
- كل هذه الأسئلة وأخرى سنحاول الاجابة عليها واختبار فرضياتها من خلال الفصل الموالي، الذي قمنا بتقسيمه الى المباحث التالية:

- **المبحث الاول:** وصف مجتمع وعينة الدراسة
- **المبحث الثاني:** واقع تطبيق مؤسسات العينة للأسس والمؤشرات والأدوات الحديثة لتقييم الاداء
- **المبحث الثالث:** واقع تطبيق مؤسسات العينة لعملية تقييم الاداء الاستراتيجي
- **المبحث الرابع:** تلخيص النتائج المتوصل اليها واختبار فرضيات الفصل

المبحث الأول: وصف مجتمع وعينة الدراسة

يتكون مجتمع الدراسة من المؤسسات الاقتصادية الانتاجية التي تعمل في بعض ولايات الغرب الجزائري وولاية واحدة من الوسط الجزائري، وقد اعتمدنا على أسلوب العينة العشوائية البسيطة في اختيار هذه المؤسسات.

المطلب الأول: مجتمع الدراسة وكيفية اختيار عينة البحث

يشتمل مجتمع الدراسة على المؤسسات الاقتصادية الانتاجية التي تعمل في الولايات التالية: الجزائر العاصمة، وهران، سيدي بلعباس، غليزان، مستغانم؛ ووقعنا على اختيار هذه الولايات لم يكن بالأمر العشوائي وانما عن تفكير مسبق، وهذا راجع الى: قرب هذه الولايات من مكان اقامتنا نوعا ما، هذا من جهة، ومعرفة مكان تواجد المناطق الصناعية في الولايات المختارة من جهة أخرى، حيث ما يميز المؤسسات الاقتصادية الجزائرية انها لا تتواجد في منطقة صناعية واحدة ، فنجد في ولاية واحدة العديد من المناطق الصناعية، أو نجد مؤسسات صناعية تنشط خارج هذه المناطق الصناعية.

وبعد التأكد من صدق وثبات أداة القياس (الاستبيان) من خلال عرضها على خبراء مختصين، قمنا بتوزيعها على عينة الدراسة، هذا التوزيع مبين في الجدولين المواليين:

الجدول (33): عدد الاستبيانات الموزعة

الولايات	وهران	غليزان	مستغانم	سيدي بلعباس	الجزائر العاصمة	المجموع
عبر الانترنت	25	00	10	00	00	35
باليد	23	07	12	17	24	83
المجموع	48	07	22	17	24	118

المصدر: من اعداد الطالبة

كما نلاحظ تم توزيع 118 استبانة في خمس ولايات السابقة الذكر بشكل عشوائي، وتمت عملية التوزيع في الشكل التالي:

- 35 استبانة تم توزيعها عبر الانترنت وتأكيد وصولها بالهاتف.

- 83 استبانة تم توزيعها بالأسلوب المباشر (اليده).

بعد القيام بجمع الاستبيانات الموزعة، تحصلنا على النتائج المبينة في الجدول أدناه:

الجدول (34): عدد الاستبيانات المستلمة

الولايات	وهران	غليزان	مستغانم	سيدي بلعباس	الجزائر العاصمة	المجموع
عبر الانترنت	00	00	00	00	00	00
باليد	20	03	03	10	15	51
المجموع	20	03	03	10	15	51

المصدر: من اعداد الطالبة

يتضح من الجدول أننا:

- لم نستقبل أي رد بالنسبة للاستبيانات الموزعة عبر الانترنت وبالتالي بلغت نسبة الاستجابة 00%.
- تم استرجاع 51 استبيان بالنسبة للاستبيانات التي وزعت في الشكل المباشر، حيث بلغت نسبة الاستجابة 61.45%؛ وبعد تدقيق الاستبيانات ومراجعتها لأغراض التحليل تم استبعاد استبيان واحد بسبب عدم صلاحيته للتحليل.
- نسبة الاستجابة الكلية بلغت: 43.22%.

المطلب الثاني: صدق أداة الاستبيان وثباتها

للتأكد من صدق محتوى الأداة المستخدمة في عملية جمع البيانات المتمثلة في الاستبيان قمنا بعرضه على مجموعة من الاساتذة المختصين سواء في مجال الاحصاء أو علوم التسيير، وبعد الآراء المقدمة من طرف هؤلاء قمنا بإجراء بعد التغييرات على الاستبيان من خلال:

✓ حذف بعض الاسئلة؛

✓ اضافة اسئلة اخرى؛

✓ تعديل بعض الاسئلة واعادة صياغتها؛

✓ استبدال بعض الكلمات الغامضة بمفردات أكثر دلالة؛

✓ ترجمة الاستبيان الى اللغة الفرنسية، لتسهيل عملية فهم مسؤولي المؤسسات للأسئلة.

الاستبيان المعد من طرفنا استهلهنا بمقدمة موجزة توضح الجهة المسؤولة عن اعداد هذه الدراسة والغرض منها، ثم عرض أسئلة المحاور بحيث يعاد الترتيب من الواحد في كل محور، واول محور تمثل في التعريف بالمؤسسات عينة البحث؛ الاستبيان في صيغته النهائية مبين في الملحق رقم: (01).

بعد الانتهاء من تعديل الاستبيان قمنا بتوزيعه على المؤسسات الاقتصادية الانتاجية سواء عبر الانترنت على 35 مؤسسة بالاعتماد على موقع المؤسسات الاقتصادية Compas مع التأكيد من وصوله بالهاتف، او عبر التسليم المباشر على 85 مؤسسة متواجدة بالولايات التالية: الجزائر العاصمة، وهران، سيدي بلعباس، مستغانم، غليزان. الرد لم يكن الا من عند 51 مؤسسة المستلمة للاستبيان بالطريقة المباشرة، مع الاشارة الى انه تم الاتصال بها العديد من المرات للسؤال عن جاهزية الاستبيان من عدمه.

المطلب الثالث: وصف أداة الدراسة

تم استخدام أسلوب الاستبيان كأداة لجمع المعلومات، حيث مرت عملية تطوير هذا الاستبيان بعدة مراحل الى ان وصلت الى شكلها النهائي، وقد قمنا بتقسيم الاستبيان الى ثلاث أجزاء: جزء خاص بتعريف المؤسسات عينة الدراسة، الجزء الثاني واقع تطبيق اسس وقواعد ومؤشرات وادوات الاداء بها، اما الجزء الاخير: مدى ممارستها لأهم التقنيات الحديثة لتحسين الاداء.

1. الجزء الأول: التعريف بالمؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة

يضم هذا الجزء معلومات عامة حول المؤسسة الاقتصادية: اسم المؤسسة، نشاطها، تاريخ انشائها، رأس مالها، عدد عمالها، ان كانت وطنية ام دولية، فرع ام مؤسسة ام، ملكيتها (عامة ام خاصة ام مختلطة)، شكلها القانوني (شركة مساهمة ام شركة ذات مسؤولية محدودة ام مؤسسة فردية ذات مسؤولية محدودة)، حجمها (صغيرة ام متوسطة ام كبيرة)، الحصة السوقية (كبيرة ام متوسطة ام ضعيفة)، الموقع التنافسي (رائدة ام بين الأوائل ام متوسطة ام بين الاواخر).

2. الجزء الثاني: واقع تطبيق اسس وقواعد ومؤشرات وادوات تقييم الاداء في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة

احتوى هذا الجزء على ثلاث محاور: عملية تقييم الاداء، عملية تقييم الاداء الاستراتيجي، ومؤشرات الاداء:

أ المحور الأول: عملية تقييم الاداء

حاولنا من خلال هذا المحور التعرف ما اذا كان للمؤسسات عينة الدراسة خلية تقوم بعملية تقييم الاداء، وما موقع هذه الوظيفة ضمن الهيكل التنظيمي، وكذا الاستفسار ان كان لهذه الخلية الحق في التخطيط، ايضا ما ان كانت هناك خلايا اخرى تقوم بكل من عملية التخطيط وتقييم الاداء. ثم بعد ذلك انتقلنا الى السؤال عن نوع الادوات المستخدمة في عملية التقييم، وكذلك ما اذا كانت الموازنات التقديرية تستخدم فقط للتخطيط ام تستخدم كذلك في عملية تقييم الاداء. ثم حاولنا بعد ذلك التعرف على: الطرق المستخدمة في عملية اعداد التقديرات (وصفية ام احصائية ام طريقة الصواب والخطأ)، وعلى ما تعتمد

المؤسسات في اعداد التقديرات : تحقيقات السنوات السابقة ام دراسة السوق ام بمعا معا؛ وآخر سؤال في هذا المحور كان عن معايير تقييم الأداء: هل تتم هذه العملية بالمقارنة مع: * نتائج السنوات السابقة * الاهداف المحددة مسبقا * معايير القطاع * المعايير العلمية المتعارف عليها * تحقيقات المنافس.

ب المحور الثاني: عملية تقييم الاداء الاستراتيجي

أردنا من خلال هذا المحور التعرف على ما ان كانت المؤسسات عينة الدراسة تقوم بتقييم الأداء على المدى البعيد، وهذا من خلال طرح مجموعة من الاسئلة تتعلق ب:

- * اعداد خطة استراتيجية
- * تحليل البيئة الداخلية والخارجية
- * اعداد رسالة، رؤية، وأهداف استراتيجية واضحة
- * نوع الاستراتيجية المتبعة
- * الادوات المستخدمة في عملية تقييم الاداء الاستراتيجي.

3. المحور الثالث: مؤشرات الأداء

في هذا المحور قمنا بعرض جملة مهمة من مؤشرات الاداء التي تخص الجانب المالي، جانب الزبائن، جانب العمليات الداخلية، جانب التعلم والنمو، والجانب البيئي والاجتماعي لمعرفة أي المؤشرات تستخدم المؤسسات عينة الدراسة في عملية قياس أدائها. حاولنا كذلك في هذا المحور التعرف على الخانات التي يحتوي عليها الجدول الذي تستخدمه المؤسسات في عملية تقييم أدائها، من: هدف، مؤشر، مستهدف، تحقيق، تحقيق السنة ن-1، الانحراف، تحقيق المنافس، المبادرة.

ايضا قمنا بالتساؤل عما: ان كانت المؤسسات تعرض مؤشرات المسؤولية الاجتماعية في تقرير خاص، وان كانت تقوم بإجراءات معينة لحماية العمال والمجتمع والبيئة ككل.

4. الجزء الثالث: دراسة مدى ممارسة المؤسسات عينة الدراسة للأدوات الحديثة لتحسين الاداء

هذا الجزء الهدف منه هو التعرف على مدى تبني المؤسسات عينة الدراسة للتقنيات الحديثة في مجال تحسين الاداء، وقد قمنا هو الآخر بتقسيمه الى ثلاث محاور: نظام ادارة الجودة الشاملة، نظام الادارة على اساس الانشطة، وبعض التقنيات الاخرى الحديثة.

أ المحور الأول: نظام ادارة الجودة الشاملة

كان الغرض من طرح جملة من الأسئلة في هذا المحور هو التعرف على مدى تطبيق المؤسسات عينة الدراسة لمبادئ نظام ادارة الجودة الشاملة، هذه الأسئلة تمثلت في:

- ✓ ان كانت المؤسسة تحصلت على شهادة ادارة الجودة ايزو 9001.
- ✓ ان كان لها مصلحة خاصة لإدارة الجودة.
- ✓ الجودة من مسؤولية: مصلحة الانتاج او مصلحة ادارة الجودة او من مسؤولية الكل.
- ✓ ان كان معدل رضا الزبائن مرتفع.
- ✓ ان كان معدل رضا العمال مرتفع.
- ✓ نسبة العمال الذين لهم الحق في اتخاذ القرار.
- ✓ نسبة العمال الذين استفادوا من تكوين.
- ✓ نسبة العمال الذين استفادوا من تحفيز سواء كان مادي او معنوي.
- ✓ ان كان عمال المؤسسة على دراية برؤية المؤسسة ويشاركون في تحقيقها.
- ✓ ان كانت تطبق نموذج Deming لتحسين الاداء.
- ✓ ان كانت تطبق الطرق الاحصائية في مراقبة الجودة.
- ✓ ان كانت تقوم بحساب تكاليف الجودة.
- ✓ ان كانت تقوم بإجراء تغييرات على منتوجاتها من اجل زيادة رضا الزبون.
- ✓ ان كانت تعمل بمبدأ Grosby "المعيب الصفري" وعمل الاشياء صحيحة منذ البداية.
- ✓ ان كانت تعمل على تخفيض مردودات المبيعات.
- ✓ ان كانت تعمل على مقارنة تصميم منتوجاتها مع تصميم المنتوجات الرائدة.

ب المحور الثاني: نظام الادارة على أساس الانشطة

هذا المحور هو الآخر عرضنا فيه مجموعة من الأسئلة للتعرف على مدى تطبيق المؤسسات عينة البحث لنظام الادارة على اساس الانشطة ، وهذا انطلاقا من التساؤل عن تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة، ومدى توفر مقومات تطبيق هذا النظام في مؤسسات العينة، اما الاستفسار عن نظام الموازنات على اساس الانشطة فكان كآخر سؤال. هذه الاسئلة كانت تدور حول:

- ✓ اي طريقة تطبقها المؤسسات لحساب تكاليفها (طريقة التكاليف الكلية او التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة او التكاليف المتغيرة او نظام التكاليف على اساس الانشطة).
- ✓ نسبة التكاليف غير المباشرة الى اجمالي التكاليف.
- ✓ المؤسسة لديها منتج واحد او عدة منتجات في نفس النشاط، او عدة مجالات من الانشطة.
- ✓ سبق وان مرت المؤسسة بفترة كان فيه رقم الاعمال مرتفع و الارباح منخفضة.
- ✓ المؤسسة تقوم بالتسيير على اساس: الوظائف او العمليات او الانشطة.
- ✓ ان كانت المؤسسة قد قامت باستبعاد الانشطة غير المضيفة للقيمة.
- ✓ المؤسسة تقوم بإعداد موازناتها على اساس: الوظائف او العمليات او الانشطة.

ج المحور الثالث: بعض التقنيات الأخرى لتحسين الأداء

احتوى هذا المحور على اربع ادوات حاولنا الاستفسار عن مدى تطبيقها من طرف المؤسسات عينة البحث، الامر الذي دعا بنا الى تقسيم هذا المحور الى اربعة فروع:

• الفرع الأول: هندسة القيمة

تم التساؤل عما ان كانت المؤسسات تطبق هذه التقنية من خلال سؤال مباشر، لنطرح بعد ذلك سؤالاً آخرًا ضمينا لنعرف ان كانت المؤسسة تطبق هذه التقنية دون دراية لها بذلك، السؤال كان عبارة عن: هل قامت مؤسستكم بـ:

- ✓ اعادة تصميم منتوجها باقل تكلفة دون المساس بجودته.
- ✓ اعادة تصميم منتوجها بأعلى جودة دون المساس بتكلفته.
- ✓ اعادة تصميم منتوجها بأعلى جودة وباقل تكلفة.

• الفرع الثاني: اعادة الهندسة

هو الآخر طرحنا فيه سؤالاً مباشراً عما ان كانت المؤسسة تطبق هذه التقنية، ثم تساءلنا حول ما ان كانت المؤسسة قد قامت بتغيير جذري في منتج معين او مجال ما، وهو سؤال غير مباشر يوضح تطبيق المؤسسات لهذه التقنية.

• الفرع الثالث: نظام الانتاج الآني

تم الاستفسار عن تطبيق نظام الانتاج الآني من طرف المؤسسات، أي الإنتاج حسب الطلب وجعل المخزون معدوما.

• الفرع الرابع: تقنية التكلفة المستهدفة

للتأكد ما ان كانت المؤسسات عينة الدراسة تطبق هذه التقنية قمنا بطرح سؤالين: السؤال الاول كان حول ما ان كانت التكاليف تقود السعر ام السعر يقود التكلفة، والسؤال الثاني كان حول كيفية تحديد السعر (مجموع التكاليف او سعر مماثل لسعر المنافس ام سعر اقل من المنافس).

المطلب الرابع: وصف خصائص عينة الدراسة

وصف خصائص عينة الدراسة سيكون من خلال دراسة توزيعها حسب: المنطقة الجغرافية، تاريخ الانشاء، حجم رأس المال، عدد العمال، الاستقلالية في التسيير، الملكية، الشكل القانوني، معيار الدولية، الحجم، الحصة السوقية، الموقع التنافسي.

1. توزيع المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة حسب المنطقة الجغرافية:

تم استرجاع 51 استبيان من أصل 118 استبيان موزع، لم تكن منها الا واحدة غير صالحة للتحليل، وتوزيعها حسب المنطقة الجغرافية مبين في الجدول التالي:

الجدول (35): توزيع المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة حسب المنطقة الجغرافية

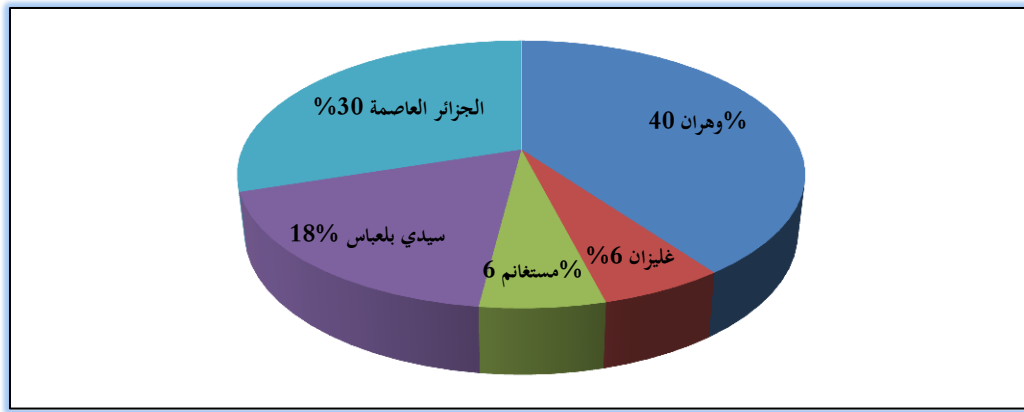
الولاية	وهران	غليزان	مستغانم	سيدي بلعباس	الجزائر العاصمة	المجموع
التكرار	20	03	03	09	15	50
النسبة	40 %	06 %	06 %	18 %	30 %	100 %

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

يبين الجدول أعلاه أن نسبة الرد كانت مرتفعة في ولاية وهران بنسبة 40 %، وتليها الجزائر العاصمة بنسبة 30 %، ثم سيدي بلعباس بنسبة 18 %، وفي الاخير ولايتي مستغانم وغليزان بنفس النسبة 06 %.

والشكل الموالي يوضح هذه النسب:

الشكل (53): توزيع المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة حسب المنطقة الجغرافية



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

2. توزيع المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة حسب تاريخ الانشاء:

توزيع المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة حسب تاريخ انشائها مبين في الجدول الموالي:

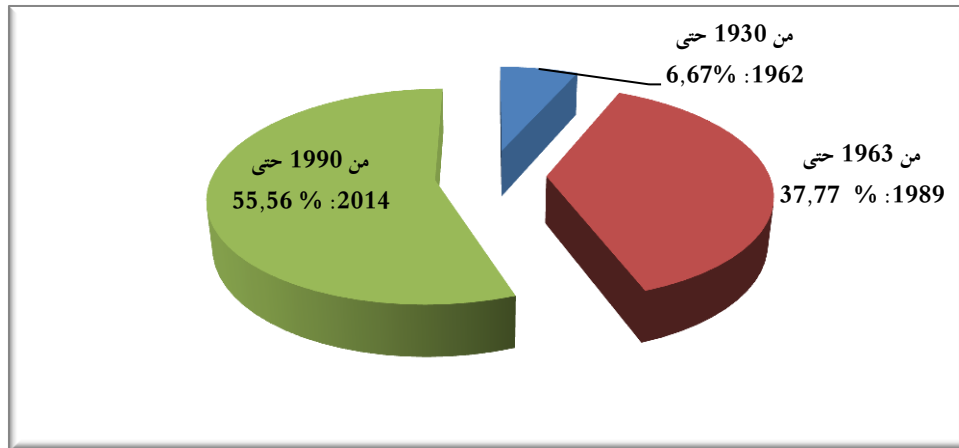
الجدول (36): توزيع المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة حسب تاريخ انشائها

الفترة	التكرار	النسبة
فترة الانشاء الممتدة من 1930 الى 1962	03	6.67 %
فترة الانشاء الممتدة من 1963 الى 1989	17	37.77 %
فترة الانشاء الممتدة من 1990 الى 2014	25	55.56 %
المجموع	45	100 %

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

يتضح من الجدول أعلاه أن النسبة الأكبر من المؤسسات عينة البحث كانت منشأة في الفترة (1990-2014) بنسبة 55.56% (الفترة الليبرالية)، تليها النسبة الثانية 37.77 % للمؤسسات المنشأة في الفترة (1963-1989) وهي فترة الاقتصاد الموجه، وفي الأخير المؤسسات المنشأة (1930-1962) اي قبل الاستقلال بنسبة 6.67%. والشكل التالي يبين هذه النتائج:

الشكل (54): توزيع المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة حسب تاريخ الانشاء



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

3. توزيع المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة حسب حجم رأس المال:

احتوت عينة الدراسة على مؤسسات اقتصادية ذات رؤوس أموال مختلفة ، حاولنا حصرها في المجالات المبينة في الجدول أدناه:

الجدول (37): توزيع المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة حسب حجم رأس المال

رأس مال المؤسسة	التكرار	النسبة
من 100.000.000 دج الى 10.000.000 دج	02	4.55%
من 10.000.001 دج الى 100.000.000 دج	12	27.27%
من 100.000.001 دج الى 1.000.000.000 دج	20	45.45%
اكثر من 1.000.000.001 دج	10	22.73%
المجموع	44	100%

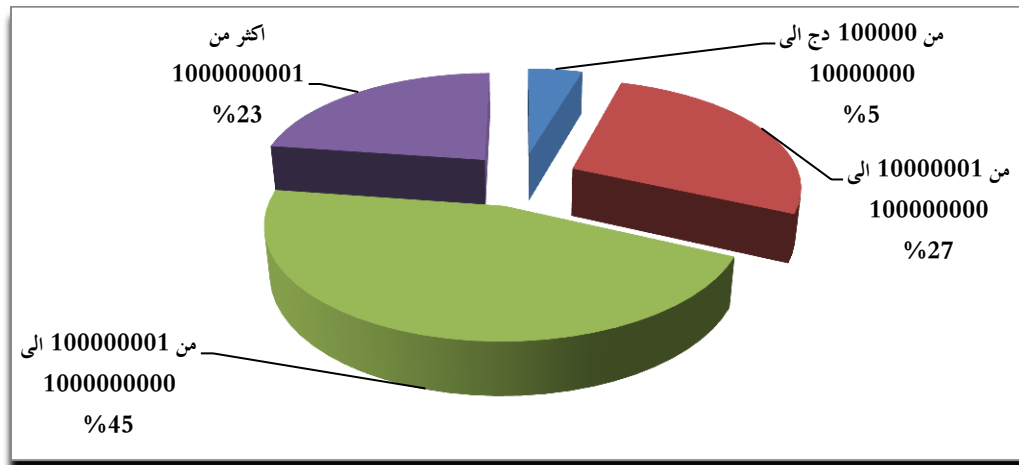
المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

يتضح من الجدول أعلاه ان النسبة الاكبر لعينة البحث كانت للمؤسسات التي تملك رأسمال محصور من 100.000.001 دج الى 1.000.000.000 دج بنسبة 45.45%، تليها المؤسسات التي ينحصر

- دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية -

رأسماها من 10.000.001 دج الى 100.000.000 دج بنسبة 27.27%، ثم المؤسسات ذات الرأسمال الاكبر من 1.000.000.001 دج بنسبة 22.73%، وفي الاخير المؤسسات ذات رأسمال الصغير الذي لا يتجاوز 10.000.000 دج بنسبة 04.55%. والشكل الموالي يوضح هذه النتائج:

الشكل (55): توزيع المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة حسب حجم رأس المال



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

4. توزيع المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة حسب عدد العمال:

تختلف مؤسسات العينة المدروسة من حيث عدد العمال، ويمكننا حصر هذا العدد في المجالات المبينة في الجدول الموالي:

الجدول (38): توزيع المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة حسب عدد العمال

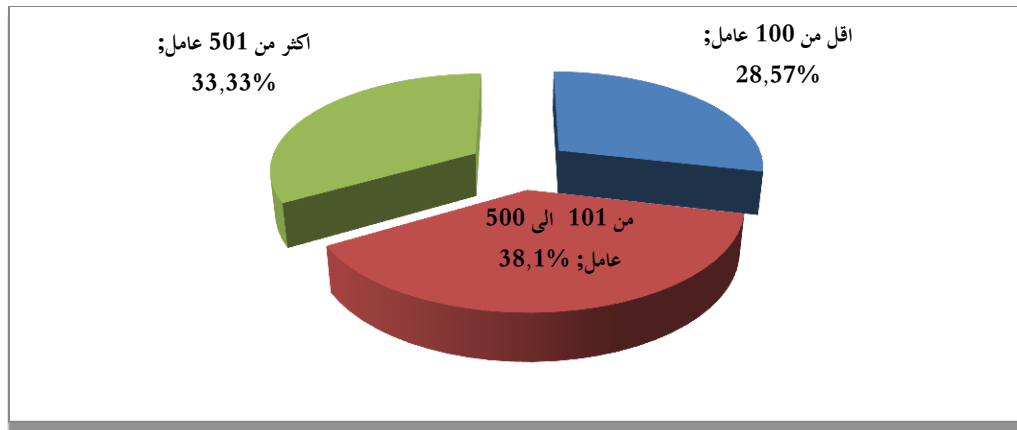
عدد العمال	التكرار	النسبة
أقل من 100 عامل	12	28.57 %
من 101 الى 500 عامل	16	38.10 %
أكثر من 501 عامل	14	33.33 %
المجموع	42	100 %

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

- دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية-

يتبين من الجدول أعلاه ان النسبة الاكبر لعينة البحث هي المؤسسات التي لديها عدد عمال محصور من 101 عامل الى 500 عامل بنسبة 38.10%، تليها المؤسسات التي يفوق عدد عمالها 501 عامل بنسبة 33.33%، في الاخير المؤسسات التي لديها اقل من 100 عامل بنسبة 28.57%. هذه النسب سنوضحها اكثر في الشكل التالي:

الشكل (56): توزيع المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة حسب عدد العمال



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

5. توزيع المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة حسب معيار الاستقلالية في التسيير:

يمكن تقسيم عينة الدراسة حسب معيار الاستقلالية في التسيير الى مؤسسات ام واخرى فروع كما هو مبين في الجدول التالي:

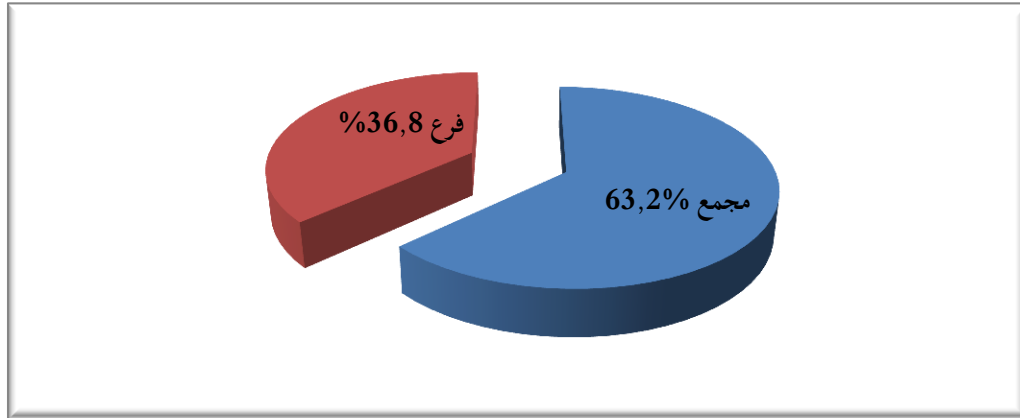
الجدول (39): توزيع المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة حسب معيار الاستقلالية في التسيير

البيان	التكرار	النسب
مجمع (مؤسسة أم)	24	63.2 %
فرع	14	36.8 %
المجموع	38	100 %

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

مثلت المؤسسات الأم ما نسبته 63.2% وهي النسبة الأكبر، وفروع المؤسسات ما نسبته 36.8%. هذه النتائج نوضحها في الشكل الموالي:

الشكل (57): توزيع المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة حسب معيار الاستقلالية في التسيير



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

6. توزيع المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة حسب الملكية:

احتوت عينة الدراسة على مؤسسات خاصة وأخرى عمومية، سنبينها من خلال الجدول التالي:

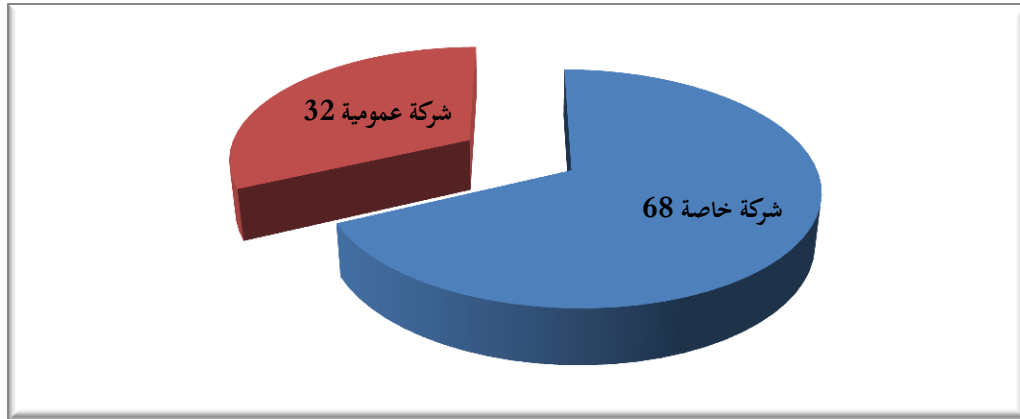
الجدول (40): توزيع المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة حسب الملكية

ملكية المؤسسة	التكرار	النسب
مؤسسة خاصة	34	68 %
مؤسسة عمومية	16	32 %
المجموع	50	100 %

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

مثلت المؤسسات الخاصة النسبة الأكبر (68 %) من عينة البحث، ومثلت المؤسسات العمومية ما نسبته 32 %، في حين انعدمت المؤسسات المختلطة، وهذا طبعا يعكس السياسة المنتهجة من طرف الدولة الجزائرية والمتمثلة في الاتجاه نحو الخصوصية. والشكل الموالي يبين ذلك:

الشكل (58): توزيع المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة حسب الملكية



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

7. توزيع المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة حسب الشكل القانوني:

الجدول أدناه يوضح ثلاث أشكال قانونية تميز المؤسسات الاقتصادية عينة البحث: شركات مساهمة، شركات ذات مسؤولية محدودة، شركات فردية ذات مسؤولية محدودة:

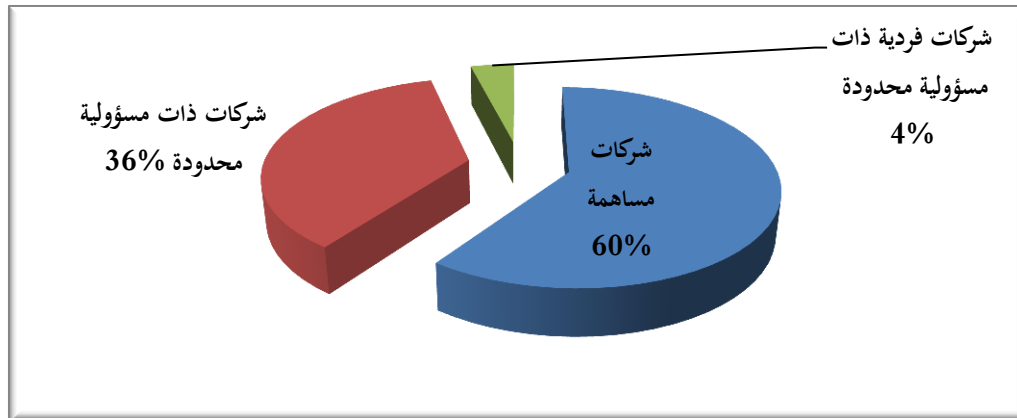
الجدول (41): توزيع المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة حسب الشكل القانوني

البيان	التكرار	النسب
شركات مساهمة	30	60 %
شركات ذات مسؤولية محدودة	18	36 %
شركات فردية ذات مسؤولية محدودة	02	04 %
المجموع	50	100 %

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

نرى من خلال الجدول أعلاه أن الحصة الأكبر من عينة الدراسة كانت لشركات المساهمة بنسبة 60%، وتليها الشركات ذات المسؤولية المحدودة بنسبة 36 %، لتأتي في الأخير الشركات الفردية ذات المسؤولية المحدودة بنسبة ضئيلة جدا 4% أي شركتين من اصل 50 شركة. والشكل الموالي يوضح هذه النسب:

الشكل (59): توزيع المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة حسب الشكل القانوني



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

8. توزيع المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة حسب معيار الدولية:

احتوت العينة المدروسة على مؤسسات وطنية وأخرى دولية، هي مبينة في الجدول التالي:

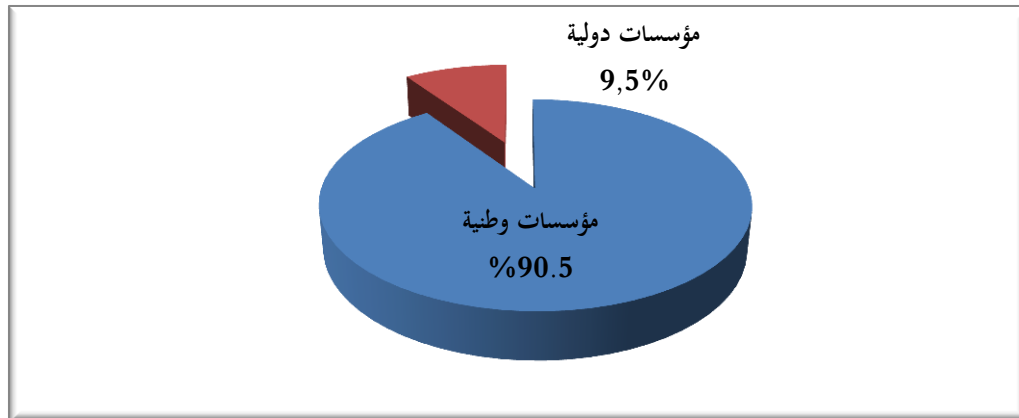
الجدول (42): توزيع المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة حسب معيار الدولية

البيان	التكرار	النسب
مؤسسات وطنية	38	90.5 %
مؤسسات دولية	04	09.5 %
المجموع	42	100 %

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

مثلت المؤسسات الوطنية النسبة الأكبر 90.5 %، والمؤسسات الدولية ما نسبته 09.5 %. والشكل الموالي بين هذه النتائج:

الشكل (60): توزيع المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة حسب معيار الدولية



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

9. توزيع المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة حسب الحجم:

شملت عينة الدراسة على المؤسسات الاقتصادية الصغيرة، المتوسطة والكبيرة، وهذا ما هو موضح في الجدول الموالي:

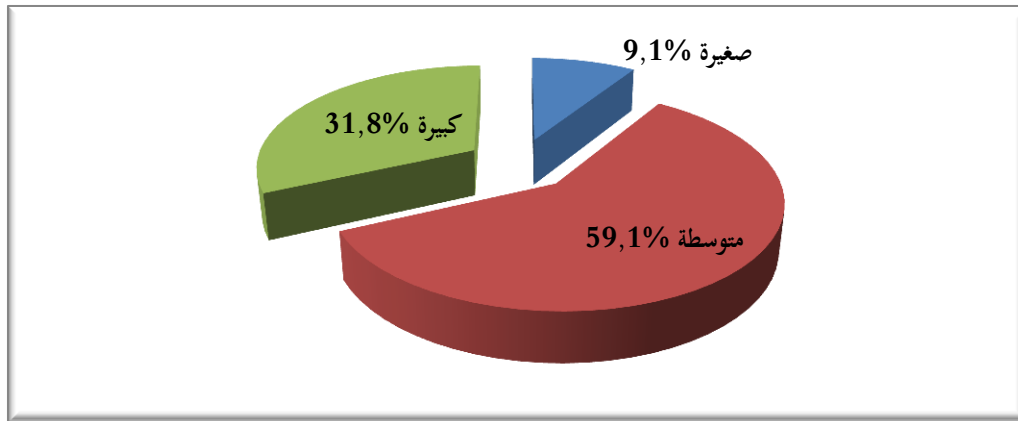
الجدول (43): توزيع المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة حسب الحجم

حجم المؤسسة	التكرار	النسب
صغيرة	04	9.1 %
متوسطة	26	59.1 %
كبيرة	14	31.8 %
المجموع	44	100 %

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

يتضح من الجدول أعلاه ان النسبة الاكبر لعينة البحث هي المؤسسات ذات الحجم المتوسط بنسبة 59.10 %، وهذا راجع الى انتشار هذا النوع بكثرة في الاقتصاد المحلي، ثم تليها المؤسسات الكبيرة بنسبة 31.80 %، ليأتي في الترتيب الاخير المؤسسات الصغيرة التي لم تتعدى نسبتها 10% بعدد قدره 04 مؤسسات. والشكل الموالي يوضح هذه النسب:

الشكل (61): توزيع المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة حسب الحجم



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

10. توزيع المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة حسب الحصة السوقية:

من خلال الجدول الموالي يتبين توزيع عينة الدراسة حسب الحصة السوقية:

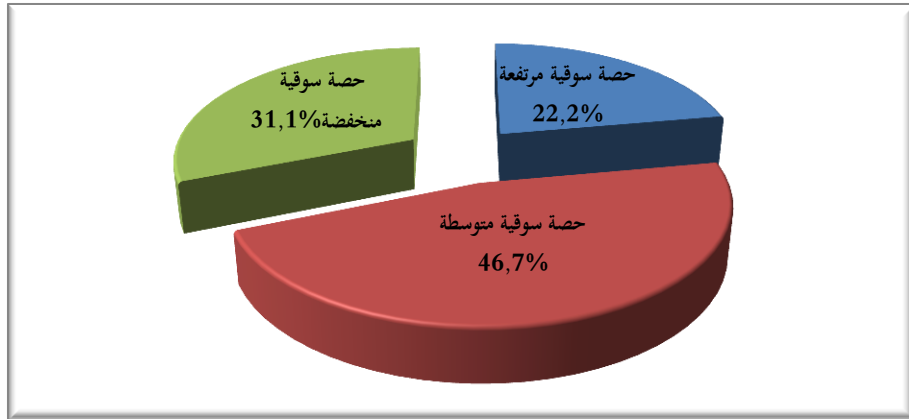
الجدول (44): توزيع المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة حسب الحصة السوقية

الحصة السوقية	التكرار	النسب
اكبر من 70 %	10	22.2 %
ما بين 40 % الى 70 %	21	46.7 %
اقل من 40 %	14	31.1 %
المجموع	45	100 %

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

يتبين من الجدول أعلاه أن النسبة الأكبر كانت للمؤسسات ذات الحصة السوقية المتوسطة بنسبة 46.7%، وتليها المؤسسات ذات الحصة السوقية المنخفضة بنسبة 31.1%، وفي الأخير المؤسسات ذات الحصة السوقية المرتفعة بنسبة 22.2% . والشكل الموالي يوضح هذه النتائج:

الشكل (62): توزيع المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة حسب الحصة السوقية



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

11. توزيع المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة حسب الموقع التنافسي:

تتوزع المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة حسب موقعها التنافسي كما يلي:

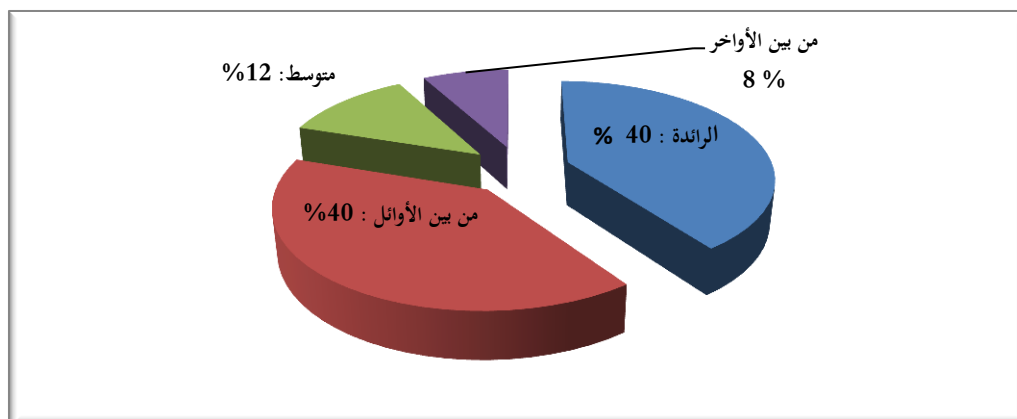
الجدول (45): توزيع المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة حسب الموقع التنافسي

الموقع التنافسي	عدد الإجابات	النسب
الرائدة	20	40 %
من بين الأوائل	20	40 %
متوسطة	06	12 %
من بين الأواخر	04	08 %
المجموع	50	100 %

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

يتضح من الجدول أعلاه أن نسبة المؤسسات الرائدة والمؤسسات التي تحتل موقع تنافسي مع الاوائل كانتا في المرتبة الاولى بنسبتين متساويتين 40%، لتأتي المؤسسات التي تملك موقع تنافسي متوسط في المرتبة الثانية بنسبة 12%، وفي المرتبة الاخيرة تأتي المؤسسات ذات الموقع التنافسي الضعيف بنسبة 08%.

الشكل (63): توزيع المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة حسب الموقع التنافسي



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

المبحث الثاني: واقع تطبيق مؤسسات العينة للأسس والمؤشرات والادوات الحديثة لتقييم الاداء

ان دراسة كيفية اعداد المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة للتقديرات والقيام بعملية تقييم الاداء وكذا الادوات والمؤشرات المستخدمة في هذه العملية، كان من خلال طرحنا لمجموعة من الاسئلة سندرجها ضمن المطالب التالية: عملية اعداد التقديرات في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة كمطلب أول، الأدوات المستخدمة في عملية تقييم اداء المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة كمطلب ثان، المعايير المستخدمة في عملية تقييم اداء المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة كمطلب ثالث، المؤشرات المستخدمة في عملية تقييم اداء المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة كمطلب رابع.

المطلب الاول: واقع عملية اعداد التقديرات في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة

احتوى هذا المحور على ثلاث أسئلة تم طرحها من اجل التعرف على كيفية قيام المؤسسات عينة البحث بإعداد التقديرات:

✓ السؤال الأول: من يقوم بالتخطيط داخل مؤسستكم؟

*المديرية العامة *مصلحة مراقبة التسيير *مصلحة التخطيط *مصلحة أخرى (يرجى ذكرها)

- الاجابة عن هذا السؤال سندرجها ضمن الجدول التالي:

الجدول (46): المصلحة القائمة بعملية التخطيط داخل المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة

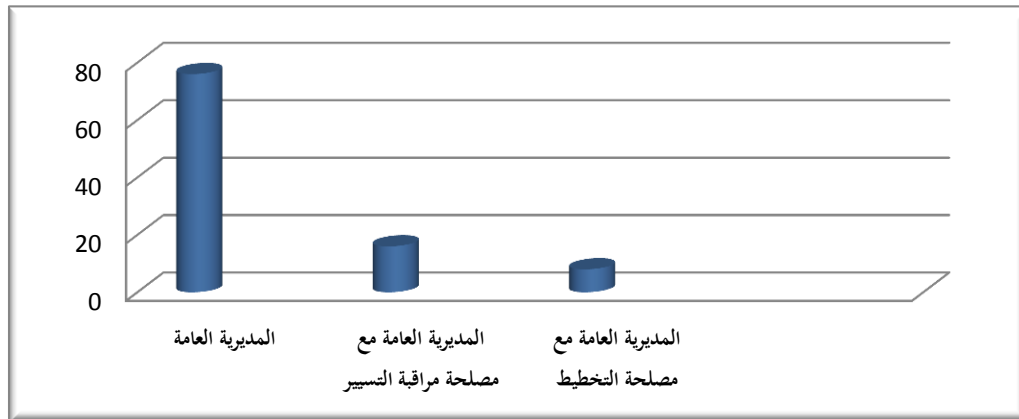
البيان	التكرار	النسبة
المديرية العامة لوحدها	38	76%
المديرية العامة مع مصلحة مراقبة التسيير	08	16%
المديرية العامة مع مصلحة التخطيط	04	08%
المجموع	50	100%

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

نلاحظ ان نسبة المؤسسات عينة البحث التي تقوم فيها المديرية العامة لوحدها بعملية التخطيط هي النسبة الاكبر 76%، في حين نسبة المؤسسات عينة البحث التي تشارك فيها وظيفة مراقبة التسيير في

عملية التخطيط هي: 16%، اما نسبة المؤسسات التي تشارك فيها وظيفة التخطيط في ذلك هي: 08%. والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل (64): المصلحة القائمة بعملية التخطيط داخل المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

من هنا نستنتج أن معظم المؤسسات الاقتصادية عينة البحث تقوم فيها المديرية العامة لوحدها بعملية التخطيط ولا تسمح بمشاركة مصالح اخرى ذات الخبرة وهذه نقطة سلبية ، اما نسبة المؤسسات الاقتصادية عينة البحث التي تشارك فيها مصالح اخرى معنية بهذه العملية فهي ضئيلة 24% (مصلحة مراقبة التسيير 16% و مصلحة التخطيط 08%).

✓ السؤال الثاني: عملية اعداد التقديرات تتم باستخدام:

* الطرق الاحصائية * الطرق الوصفية * طريقة الصواب والخطأ (اضافة حوالي 10% لتحقيق السنة السابقة).

- الاجابة عن هذا السؤال موضحة في الجدول الموالي:

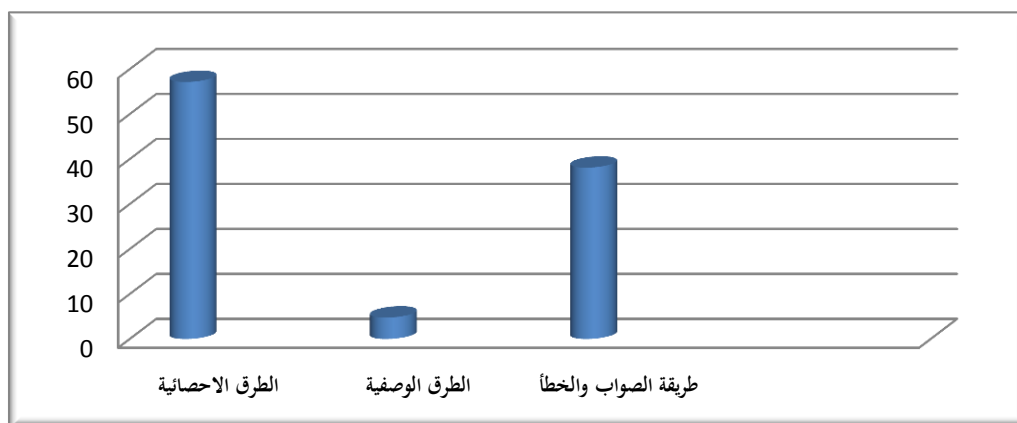
الجدول (47): الطرق المستخدمة في عملية اعداد التقديرات بالمؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة

البيان	التكرار	النسبة
الطرق الاحصائية	24	57.14%
الطرق الوصفية	02	4.76%
طريقة الصواب والخطأ	16	38.10%
المجموع	42	100%

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

نلاحظ ان 57.14% من مؤسسات العينة تستخدم الطرق الاحصائية في عملية اعداد التقديرات، ونسبة 4.76% تستخدم الطرق الوصفية، في حين 38.10% تستخدم طريقة الصواب والخطأ. والشكل الموالي يوضح أكثر هذه النتائج:

الشكل (65): الطرق المستخدمة في عملية اعداد التقديرات بالمؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

ومنه نستنتج ان: 61.9% من مؤسسات العينة تستخدم طرق علمية في تحضير تقديراتها (الطرق الاحصائية + الطرق الوصفية)، بينما 38.1% منها تستخدم الطريقة التقليدية (طريقة الصواب والخطأ).

✓ السؤال الثالث: عملية اعداد التقديرات تتم بالاعتماد على:

*تحقيقات السنوات السابقة * دراسة السوق *بهما معا

- الاجابة عن هذا السؤال موضحة في الجدول الموالي:

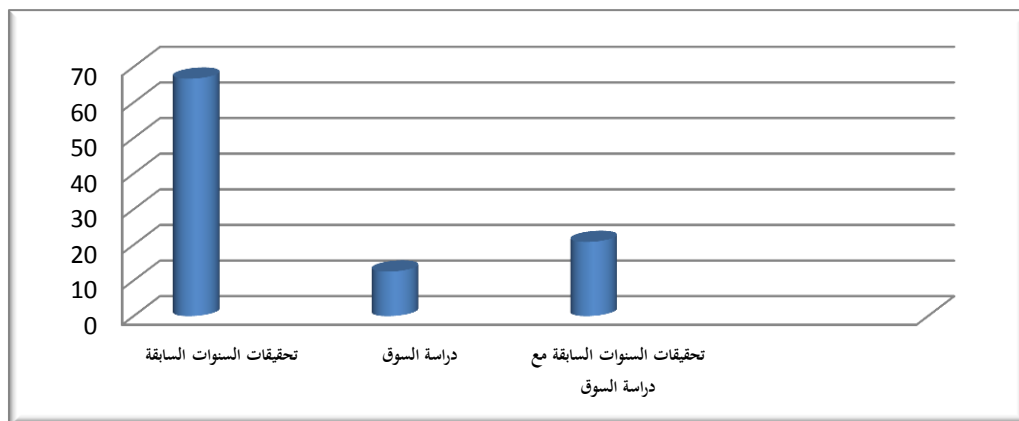
الجدول (48): أساس اعداد التقديرات في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة

البيان	التكرار	النسبة
تحقيقات السنوات السابقة	32	% 66.67
دراسة السوق	06	%12.50
تحقيقات السنوات السابقة مع دراسة السوق	10	%20.83
المجموع	48	%100

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

نلاحظ ان %66.67 من مؤسسات العينة المجية عن هذا السؤال تعتمد على تحقيقات السنوات السابقة، و % 12.50 تعتمد على دراسة السوق، و %20.83 تعتمد عليهما معا اي لدراسة السوق مع تحقيقات السنوات السابقة. والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل (66): أساس اعداد التقديرات في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

واذا ما قمنا بحساب نسبة المؤسسات المعتمدة على تحقيقات السنوات السابقة ونسبة المؤسسات المعتمدة على دراسة السوق كل على حدى لوجدنا الاولى 72.41% والثانية 27.59%، معناه ان النسبة الاكبر من المؤسسات تعتمد على معطيات تاريخية في عملية تحضير التقديرات وهذه نقطة سلبية تعاب عليها.

المطلب الثاني: الأدوات المستخدمة في عملية تقييم اداء المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة
هذا المطلب تضمن مجموعة من الأسئلة قصد الاستفسار عن الأدوات المستخدمة في عملية تقييم الاداء، وكذا عن الوظيفة القائمة بهذه العملية:

✓ **السؤال الأول:** هل لدى مؤسستكم وظيفة لمراقبة التسيير وما هو موقعها ضمن الهيكل التنظيمي؟

● **السؤال الفرعي الاول:** هل لدى مؤسستكم وظيفة لمراقبة التسيير؟ *نعم *لا

- الاجابة عن هذا السؤال مبينة في الجدول الموالي:

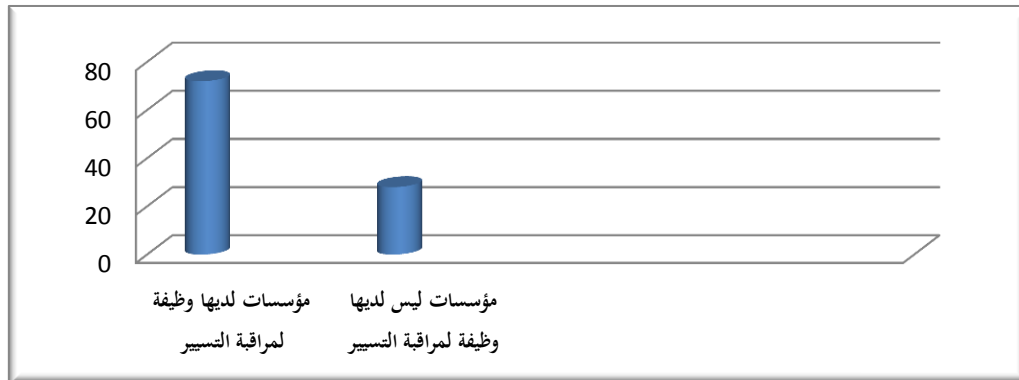
الجدول (49): توفر وظيفة لمراقبة التسيير داخل المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة

البيان	التكرار	النسبة
نعم	36	72%
لا	14	28%
المجموع	50	100%

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

نلاحظ ان 72% من المؤسسات عينة البحث لديها وظيفة لمراقبة التسيير، في حين 28% منها ليس لديها هذه الوظيفة. والشكل الموالي يبين ذلك:

الشكل (67): توفر وظيفة لمراقبة التسيير داخل المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

هذا ما يجعلنا نستنتج ان نسبة كبيرة من عينة المؤسسات المأخوذة لديها وظيفة محددة وتختص بعملية تقييم الاداء وهذه تعتبر نقطة ايجابية.

- السؤال الفرعي الثاني: ان كانت الاجابة نعم فما هو موقع هذه الوظيفة ضمن الهيكل التنظيمي لمؤسستكم؟
*بعد المديرية العامة مباشرة *نفس المستوى مع باقي الوظائف
- الاجابة عن هذا التساؤل مبين في الجدول التالي:

الجدول (50): موقع وظيفة مراقبة التسيير داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسات الاقتصادية

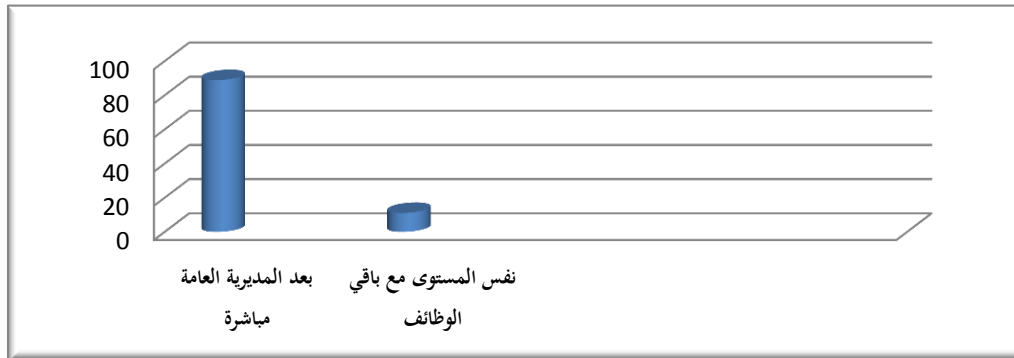
عينة الدراسة

البيان	التكرار	النسبة
بعد المديرية العامة مباشرة	32	88.89%
نفس المستوى مع باقي الوظائف	04	11.11%
المجموع	36	100%

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

نلاحظ من الجدول أعلاه أن نسبة المؤسسات التي لديها وظيفة مراقبة التسيير و توليها أهمية كبيرة هي: 88.89% وهي نسبة كبيرة جدا ، في حين 11.11 % منها تضع هذه الوظيفة في نفس الاهمية مع باقي وظائفها.

الشكل (68): موقع وظيفة مراقبة التسيير داخل الهيكل التنظيمي للمؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

ومنه نستنتج: ان نسبة كبيرة من المؤسسات التي لديها وظيفة لمراقبة التسيير تعطي اهمية كبيرة لعملية تقييم الاداء وهذه نقطة ايجابية.

✓ السؤال الثاني: تقييم الاداء هو من مهام:

*المديرية العامة *مراقبة التسيير *المالية والمحاسبة *ادارة الجودة

- الاجابة عن هذا السؤال مبينة في الجدول الموالي:

الجدول (51): الوظيفة القائمة بعملية تقييم الاداء في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة

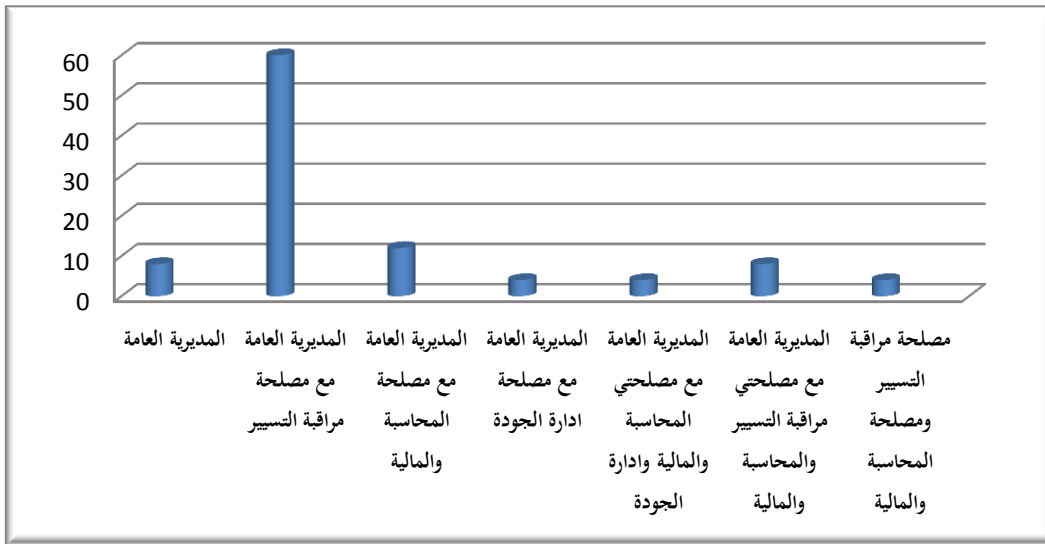
البيان	التكرار	النسبة
المديرية العامة	04	08%
المديرية العامة مع مصلحة مراقبة التسيير	30	60%
المديرية العامة مع مصلحة المحاسبة والمالية	06	12%
المديرية العامة مع مصلحة ادارة الجودة	02	04%
المديرية العامة مع مصلحي المحاسبة والمالية وادارة الجودة	02	04%
المديرية العامة مع مصلحي مراقبة التسيير والمحاسبة والمالية	04	08%
مصلحة مراقبة التسيير ومصلحة المحاسبة والمالية	02	04%
المجموع	50	100%

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

- دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية -

نلاحظ من الجدول اعلاه ان 96% من المؤسسات عينة البحث تقوم فيها المديرية العامة في عملية تقييم الأداء، و 92% من المؤسسات عينة البحث تشارك فيها وظائف اخرى في عملية تقييم الأداء مع المديرية العامة. اكبر نسبة من العينة (60%) يتم فيها تقييم الاداء من طرف المديرية العامة مع مصلحة مراقبة التسيير؛ و 72% من مؤسسات العينة تقوم فيها الوظيفة المتخصصة بعملية تقييم الأداء الا وهي وظيفة مراقبة التسيير مع المديرية العامة بعملية التقييم وهذه نقطة ايجابية. والشكل الموالي يوضح هذه النتائج:

الشكل (69): الوظيفة القائمة بعملية تقييم الاداء في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

✓ السؤال الثالث: ما هي الادوات المستخدمة في عملية تقييم اداء مؤسساتكم، وهل تستخدمون

الموازنات التقديرية في ذلك، ام اوضحت مجرد تقنية للتخطيط ام تم التخلي عنها كلية؟

• السؤال الفرعي الاول: ماهي الادوات المستخدمة من طرفكم في عملية تقييم الأداء:

*النسب المالية *تقارير الموازنات *لوحة القيادة *بطاقة الاداء المتوازن (لوحة القيادة

الاستراتيجية) *طرق اخرى (يرجى ذكرها).

- الاجابة عن هذا السؤال مبينة في الجدول الموالي:

الجدول (52): الادوات المستخدمة في عملية تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة (1)

البيان	التكرار	النسبة
النسب المالية	04	08%
لوحة القيادة	12	24%
بطاقة الاداء المتوازن	04	08%
النسب المالية مع تقارير الموازنات	02	04%
تقارير الموازنات مع لوحة القيادة	14	28%
تقارير الموازنات مع بطاقة الاداء المتوازن	14	28%
المجموع	50	100%

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

يتضح من الجدول أعلاه: ان هناك ثلاث تقسيمات بالنسبة للأدوات المستخدمة في عملية تقييم الأداء في عينة البحث المدروسة: مؤسسات تستخدم الادوات التقليدية فقط (النسب المالية، تقارير الموازنات، لوحة القيادة)، مؤسسات تستخدم الادوات الحديثة فقط (لوحة القيادة الاستراتيجية)، ومؤسسات تستخدم الادوات التقليدية والحديثة معا:

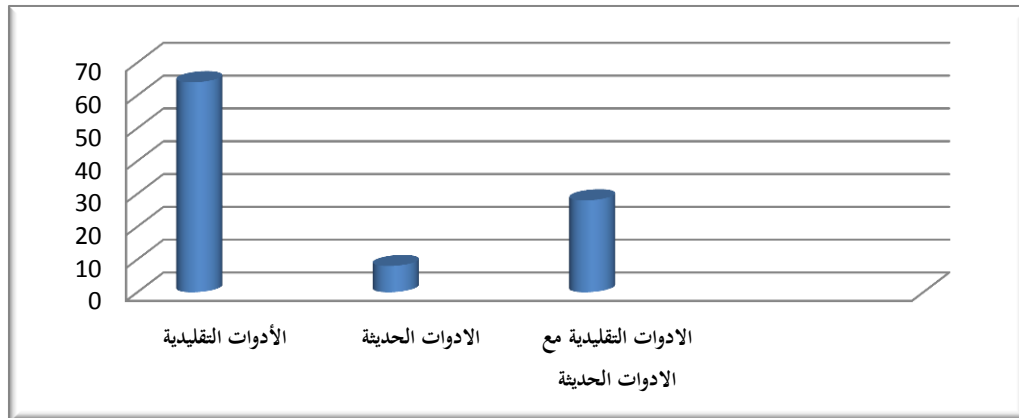
1/ مؤسسات تستخدم الادوات التقليدية فقط في عملية تقييم الاداء: نسبتها تشكل 64% من مجموع العينة، النسبة الاكبر 28% كانت للمؤسسات التي تستخدم لوحة القيادة مع تقارير الموازنات، تليها 24% للمؤسسات التي تستخدم لوحة القيادة فقط، ثم تليها 08% للمؤسسات التي تستخدم النسب المالية فقط، وفي الاخير 04% للمؤسسات التي تستخدم النسب المالية مع تقارير الموازنات.

2/ مؤسسات تستخدم الادوات الحديثة فقط في عملية تقييم الاداء: نسبة المؤسسات عينة البحث التي تستخدم لوحة القيادة الاستراتيجية فقط في عملية تقييم أدائها هي: 08%.

3/ مؤسسات تستخدم الادوات التقليدية والحديثة في عملية تقييم الاداء: نسبتها 28% وهي تستخدم لوحة القيادة الاستراتيجية مع تقارير الموازنات.

والشكل الموالي يبين هذه النتائج:

الشكل (70): الادوات المستخدمة في عملية تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة (1)



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

من خلال ما سبق اتضح ان النسبة الاكبر 64% من المؤسسات عينة البحث تستخدم الادوات التقليدية في تقييم أدائها، والنسبة الثانية 28% من المؤسسات تستخدم الادوات التقليدية والحديثة معا، واصغر نسبة 08% من العينة تستخدم الادوات الحديثة فقط؛ حيث تمثل نسبة المؤسسات التي تستخدم الادوات التقليدية 68% ونسبة المؤسسات التي تستخدم الادوات الحديثة 32%. وللتوضيح أكثر وتبيان نسبة الاعتماد على كل أداة في عملية تقييم الأداء وانطلاقا من الجدول السابق، نعرض المعلومات المدونة في الجدول الآتي:

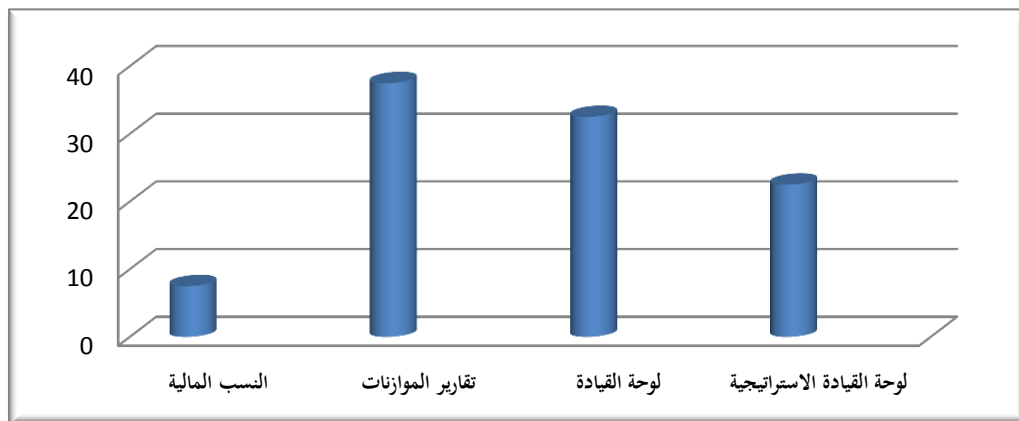
الجدول (53): الادوات المستخدمة في عملية تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة (2)

البيان	التكرار	النسبة
النسب المالية	06	07.5%
تقارير الموازنات	30	37.5%
لوحة القيادة	26	32.5%
لوحة القيادة الاستراتيجية	18	22.5%
المجموع	80	100%

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

يلاحظ من الجدول أعلاه أن الأداة الأكثر استعمالا هي الاداة التقليدية المتمثلة في تقارير الموازنات التقديرية بنسبة 37.5%، ثم تليها لوحة القيادة وهي الاخرى أداة تقليدية بنسبة 32.5%، ثم الاداة الحديثة المتمثلة في بطاقة الاداء المتوازن بنسبة 22.5%، وفي الاخير النسب المالية ب 07.5%. والشكل الموالي يبين ذلك:

الشكل (71): الادوات المستخدمة في عملية تقييم اداء المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة (2)



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

ومن هذه النتائج يتضح ان: درجة استخدام ادوات تقييم الاداء من قبل مؤسسات العينة لم تكن متفاوتة بدرجة كبيرة. اصغر نسبة كانت للنسب المالية 07.5% ليس لقلة استعمالها او قلة اهميتها وانما لاحتواء لوحة القيادة وبطاقة الاداء المتوازن عليها؛ والاداة الأكثر استعمالا تمثلت في تقارير الموازنات بنسبة 37.5%. اما لوحة القيادة كانت بنسبة: 32.5%، ولوحة القيادة الاستراتيجية بنسبة 22.5%. ولتوضيح أي نوع من مؤسسات العينة التي تستخدم الأداة الحديثة في عملية تقييم الأداء، سنقوم بدراسة علاقة هذا المتغير مع متغيرات أخرى تناولناها في جانب التعريف بالعينة والمتمثلة في: الشكل القانوني، معيار الدولية، ودرجة الاستقلالية¹.

¹ تم دراسة العلاقة الاحصائية بين متغير الأدوات المستخدمة في عملية تقييم الاداء وبين المتغيرات التي تم تناولها في الجانب التعريفي للعينة باستخدام الاختبار الاحصائي "Test Khi- deux"، حيث عرضنا فقط الدراسات التي أسفرت عن وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين المتغيرين عند مستوى معنوية أقل أو يساوي 0.05. أي تم اختيار وعرض الفرضيات البديلة فقط (H_1) والتي تنص على وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين المتغيرين. في حين لم تأخذ ولم تعرض فرضيات العدم (H_0) بعين الاعتبار والتي تنص على عدم وجود علاقة دلالة احصائية بين المتغيرين. ونفس الشيء بالنسبة للدراسات اللاحقة التي سنتناولها وهذا عند دراسة العلاقة الاحصائية بين متغيرين.

1. دراسة علاقة الأدوات المستخدمة في عملية تقييم الأداء بالشكل القانوني للمؤسسات

الاقتصادية عينة الدراسة:

العلاقة بين المتغيرين أي بين الادوات المستخدمة في عملية تقييم الأداء والشكل القانوني للمؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة موضحة في الجدول الموالي:

الجدول (54): علاقة الأدوات المستخدمة في عملية تقييم الاداء بالشكل القانوني لمؤسسات العينة

Sig	Khi-deux ₁	نوع المؤسسة								البيان
		المجموع		EURL		SARL		SPA		
0.003	9.7	%18	09	%00	00	%27.8	05	%13.3	04	النسب المالية
		%60	30	%00	00	%33.3	06	%80.0	24	الموازانات
		%58	29	%100	02	%55.6	10	%56.7	17	لوحة القيادة
		%30	15	%00	00	%11.1	02	%43.3	13	لوحة القيادة الاستراتيجية
		%100	50	%100	02	%100	18	%100	30	المجموع

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS

¹ يتم اختبار فرضية العدم ضد الفرضية البديلة باستخدام إحصائية Chi square التي لها درجة حرية (c-1)(r-1) حيث أن r يمثل عدد الصفوف و c عدد الأعمدة حسب الصيغة التالية:

$$X^2 = \sum \frac{(O_i - T_i)^2}{T_i}$$

حيث أن O_i يمثل التكرار المشاهد ، و T_i يمثل التكرار المتوقع، ويحتسب تصحيح Yates للاستمرارية Continuity Correction في حالة أن درجة الحرية تساوي واحد أي في جدول 2*2 حسب الصيغة التالية:

$$X^2 = \sum \frac{(|O_i - T_i| - 1/2)^2}{T_i}$$

حيث تحتسب X^2 وتعرف ب $X^2(cal)$ المحسوبة و $X^2(tab)$ الجدولية بقيمة X^2 عند مستوى دلالة يساوي α وترفض H_0 في حالة أن $|X^2(cal)| \geq X^2(tab)$ حيث أن القيمة الجدولية تستخرج من جداول توزيع X^2 بمستوى دلالة α .

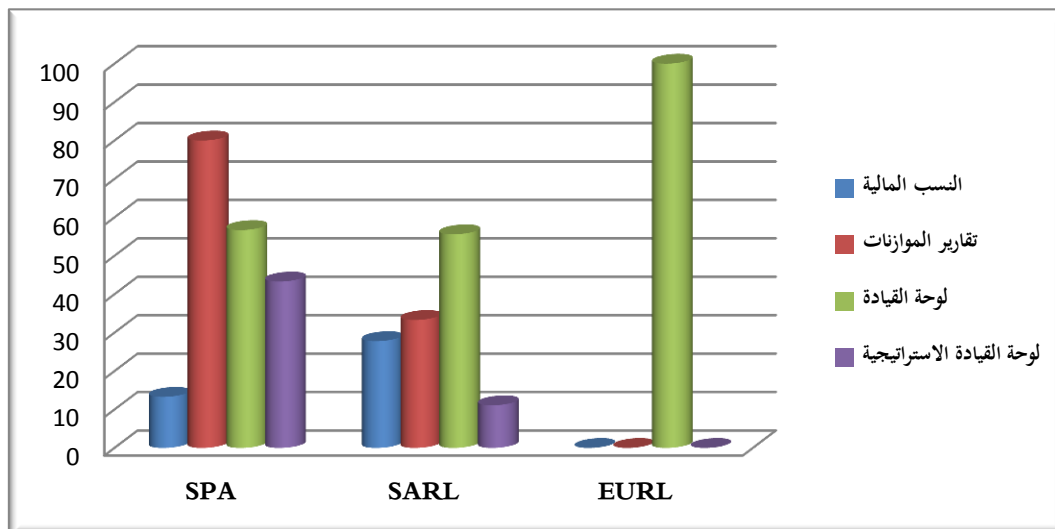
إن هذه الطريقة المستخدمة في الاختبار تعتمد على القيمة الاحتمالية p-value حيث يتم احتسابها مباشرة باستعمال برنامج SPSS وهي القيمة Sig في جدول المخرجات ويمكن تعريف p-value بأنها أقل قيمة ل α ترفض عندها فرضية العدم، حيث نرفض فرضية العدم إذا كانت p-value أقل من α .

يتضح من الجدول أعلاه ان هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين الادوات المستخدمة في عملية تقييم الاداء والشكل القانوني للمؤسسات الاقتصادية عينة البحث، وهذا عند مستوى دلالة: $0.05 \geq \text{sig}$ أي: 05 % ، حيث يتبين أن النسبة الأكبر كانت لتقارير الموازنات (60%) يرتفع استخدامها في شركات المساهمة SPA (80%)؛ تليها لوحات القيادة بنسبة 58% حيث ترتفع هي الأخرى في شركات المساهمة (56.7%)، ثم تأتي لوحات القيادة الاستراتيجية في المرتبة الثالثة وترتفع نسبة استخدامها هي أيضا في شركات المساهمة (43.3%)، في الأخير تأتي النسب المالية بنسبة 27.8% وترتفع في الشركات ذات المسؤولية المحدودة.

كما نلاحظ من الجدول ان المؤسسات الفردية ذات المسؤولية المحدودة تستخدم لوحات القيادة فقط في عملية تقييم الأداء؛ أما الشركات ذات المسؤولية المحدودة فتستخدم بالدرجة الاولى لوحات القيادة، تليها تقارير الموازنات ثم النسب المالية وفي الأخير لوحات القيادة الاستراتيجية. أما الشركات ذات الاسهم فتستخدم تقارير الموازنات بالدرجة الاولى، ثم لوحات القيادة، تليها لوحات القيادة الاستراتيجية، وفي الأخير النسب المالية.

الشكل (72): علاقة الأدوات المستخدمة في عملية تقييم الاداء بالشكل القانوني للمؤسسات

الاقتصادية عينة الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS

نستنتج في الأخير أن المؤسسات الأكثر استخداما لأدوات تقييم الأداء هي الشركات ذات الأسهم، وهي نفسها التي تستخدم بكثرة التقنيات الحديثة (بطاقة الاداء المتوازن). في حين تستخدم المؤسسات الفردية ذات المسؤولية المحدودة لوحة القيادة فقط في عملية تقييم أدائها.

2. علاقة الأدوات المستخدمة في عملية تقييم الأداء بمعيار الدولية في المؤسسات الاقتصادية
عينة الدراسة:

العلاقة بين المتغيرين: الادوات المستخدمة في عملية تقييم الاداء ومعيار الدولية موضحة في الجدول الموالي:

الجدول (55): علاقة الأدوات المستخدمة في عملية تقييم الاداء بمعيار الدولية في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة

sig	Khi-deux	نوع المؤسسة						البيان
		المجموع		دولية		وطنية		
0.04	9.79	%16.7	07	%50.0	02	%13.2	05	النسب المالية
		%66.7	28	%100	04	%63.2	24	تقارير الموازنات
		%54.8	23	%100	04	%50.0	19	لوحة القيادة
		%35.7	15	%50.0	02	%34.2	13	لوحة القيادة الاستراتيجية
		%100	42	%100	04	%100	38	المجموع

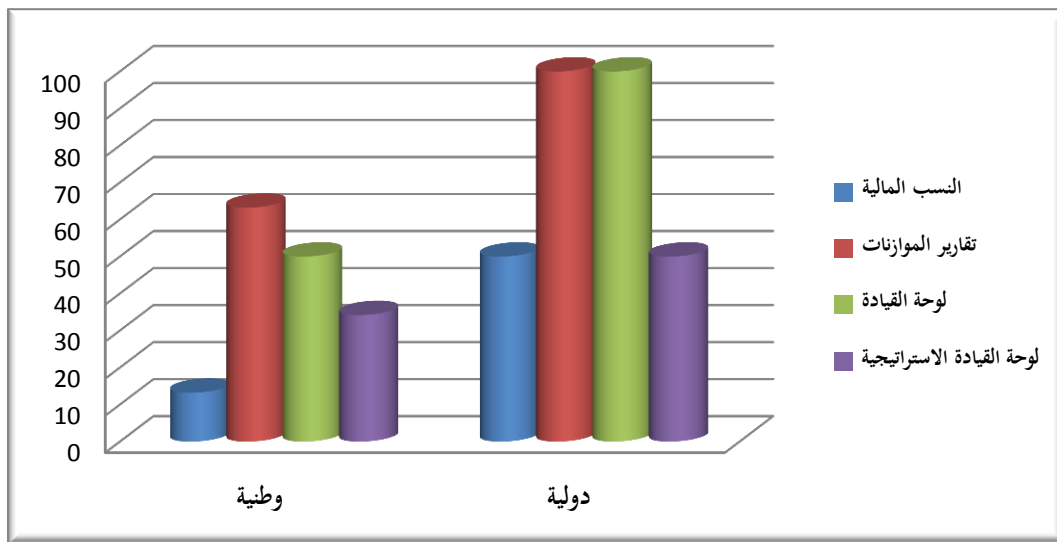
المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS

يتبين من الجدول المدون أعلاه ان هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين الأدوات المستخدمة في عملية تقييم الأداء ومعيار الدولية في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة، عند مستوى الدلالة المحسوب: $\geq \text{sig}$ 0.05. حيث يتضح من النتائج المتحصل عليها أن: أكثر الأدوات استخداما كانت عبارة عن تقارير الموازنات بنسبة 66.7%، هذه النسبة ترتفع في الشركات الدولية (100%)؛ تليها لوحات القيادة بنسبة

54.8% وهي الأخرى ترتفع في الشركات الدولية (100%)؛ ثم تأتي لوحات القيادة الاستراتيجية بنسبة 35.7% وترتفع كذلك في الشركات الدولية (50%)؛ وفي الأخير تأتي النسب المالية بنسبة 16.7% وهي الأخرى ترتفع في الشركات الدولية (50%). والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل (73): علاقة الأدوات المستخدمة في عملية تقييم الاداء بمعيار الدولية في للمؤسسات

الاقتصادية عينة الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS

ومنه نستنتج أن: الشركات الدولية هي الأكثر استخداما لأدوات تقييم الاداء، حيث تستخدم هذه الشركات بالدرجة الاولى تقارير الموازنات ولوحات القيادة، وفي الدرجة الثانية: لوحات القيادة الاستراتيجية والنسب المالية.

3. علاقة الأدوات المستخدمة في عملية تقييم الأداء بدرجة استقلالية التسيير في المؤسسات

الاقتصادية عينة الدراسة:

العلاقة بين المتغيرين الادوات المستخدمة في عملية تقييم الاداء ودرجة الاستقلالية في التسيير موضحة في الجدول الموالي:

الفصل الخامس: دراسة واقع تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأدوات تقييم الاداء
- دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية-

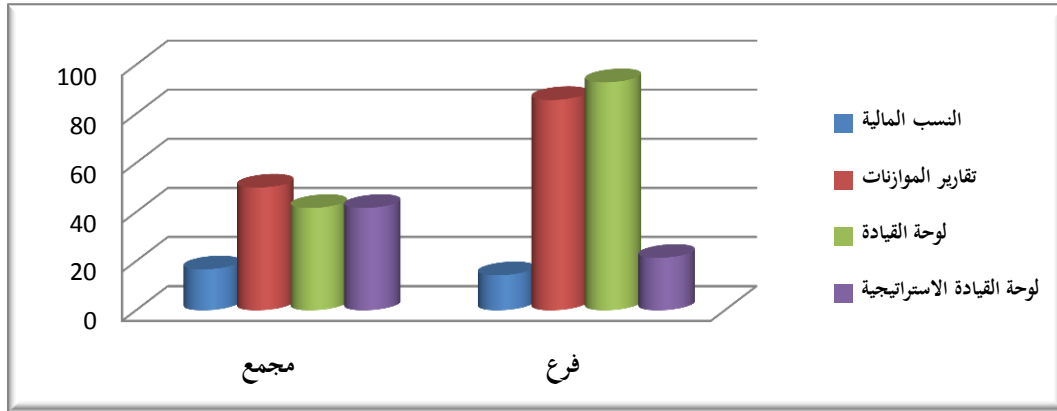
الجدول (56): علاقة الأدوات المستخدمة في عملية تقييم الاداء بدرجة استقلالية التسيير في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة

sig	Khi-deux	نوع المؤسسة						البيان
		المجموع		فرع		مجمع		
0.003	16.19	%15.8	06	%14.3	02	%16.7	04	النسب المالية
		%63.2	24	%85.7	12	%50.0	12	تقارير الموازنات
		%60.5	23	%92.9	13	%41.7	10	لوحة القيادة
		%34.2	13	%21.4	03	%41.7	10	لوحة القيادة الاستراتيجية
		%100	38	%100	14	%100	24	المجموع

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS

يتضح من الجدول أعلاه ان هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين الأدوات المستخدمة في عملية تقييم الاداء ودرجة استقلالية التسيير في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة، عند مستوى الدلالة المحسوب: $0.05 \geq \text{sig}$ ، حيث يتضح من النتائج المتحصل عليها أن: أكثر الأدوات استخداما كانت عبارة عن تقارير الموازنات بنسبة 63.2%، هذه النسبة ترتفع في المؤسسات الفروع (85.7%)؛ تليها لوحات القيادة بنسبة 60.5% وهي الأخرى ترتفع في المؤسسات الفروع (92.9%)؛ ثم تأتي لوحات القيادة الاستراتيجية بنسبة 34.2% وترتفع في المؤسسات الام (41.7%)؛ وفي الأخير تأتي النسب المالية بنسبة 15.8% وهي الاخرى ترتفع في المؤسسات الام (16.7%). والشكل الموالي يبين ذلك:

الشكل (74): علاقة الأدوات المستخدمة في عملية تقييم الاداء بدرجة استقلالية التسيير في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج الاستبيان

ومنه نستنتج أن: نسب استخدام تقارير الموازنات ولوحات القيادة في عملية تقييم الاداء ترتفع في المؤسسات الفروع وتقل في المؤسسات الأم، في حين يرتفع استخدام لوحات القيادة الاستراتيجية في المؤسسات الأم وتقل في الفروع، في حين يتم استخدام النسب المالية بنسب متقاربة بين المؤسسات الأم والفروع.

• السؤال الفرعي الثاني: تستخدم الموازنات التقديرية في مؤسستكم:

*للتخطيط *لتقييم أداء مختلف مراكز المسؤولية *غير مطبقة من طرفكم
- الاجابة عن هذا السؤال موضحة في الجدول الموالي:

الجدول (57): الغرض من استخدام الموازنات داخل المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة

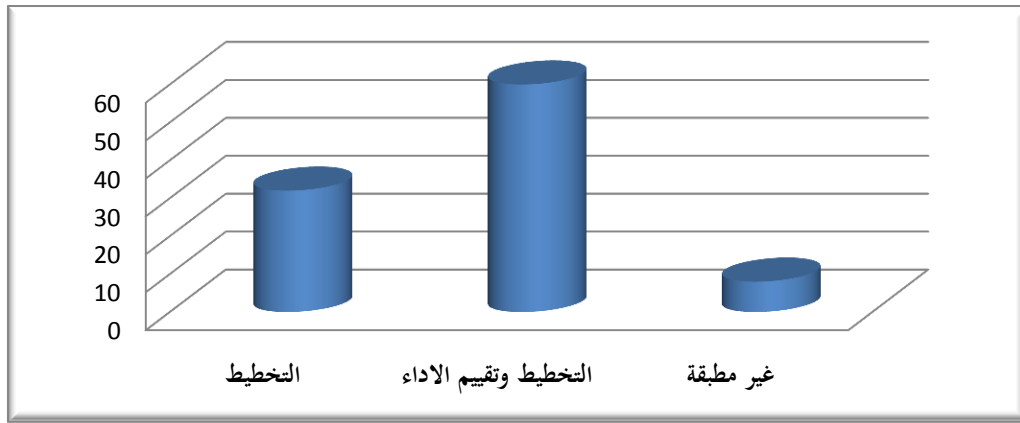
البيان	التكرار	النسبة
التخطيط	16	32%
التخطيط وتقييم اداء مراكز المسؤولية	30	60%
غير مطبقة	04	08%
المجموع	50	100%

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

- دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية -

نلاحظ من خلال الجدول اعلاه ان 30 مؤسسة من عينة البحث تستخدم الموازنات لغرض تقييم الأداء، وهي نفس النتيجة الظاهرة في الجدول السابق، وهذا ما يثبت صحة الاجابات المملوءة في الاستبيان. وهناك 16 مؤسسة تستخدم الموازنات التقديرية لغرض التخطيط فقط، في حين هناك اربع (04) مؤسسات لا تعمل نهائيا بنظام الموازنات التقديرية، اي 20 مؤسسة لا تستخدم الموازنات التقديرية في عملية تقييم الاداء، وهذا مبين كذلك في الجدول السابق، وهذه نقطة اخرى تؤكد صحة الاجابات المملوءة. والشكل الموالي يوضح هذه النتائج أكثر:

الشكل (75): الغرض من استخدام الموازنات التقديرية داخل المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

يتضح ان النسبة الاكبر 60% كانت للمؤسسات التي تستخدم الموازنات في عملية تقييم الأداء، والنسبة الثانية 32% للمؤسسات التي تستخدمها فقط للتخطيط، والنسبة الاخيرة 08% للمؤسسات التي لا تستخدم هذه التقنية. ومنه نستنتج: ان اشكال التخلي عن نظام الموازنات التقديرية ما زال قائما، حيث هناك من تخلى عنها، وهناك من يستخدمها للتخطيط فقط، واخرين لتقييم الأداء، الا انه وكما يتضح من النتائج المتحصل عليها ان 60% من المؤسسات عينة البحث اي اكثر من النصف ما زال يعمل بهذا النظام في عملية تقييم الاداء.

المطلب الثالث: المعايير المستخدمة في عملية تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة

نحاول من خلال هذا المطلب عرض الاسئلة التي حاولنا من خلالها معرفة المعايير المستخدمة في عملية تقييم الاداء من قبل المؤسسات الاقتصادية عينة البحث، وكذا الخانات التي يحتويها جدول تقييم الاداء لها.

✓ السؤال الأول: عملية تقييم أداء مؤسستكم تتم بالمقارنة مع:

*نتائج السنوات السابقة *الاهداف المحددة مسبقا *معايير القطاع الذي تنتمي اليه مؤسستكم
*معايير عملية متفق عليها *تحقيقات المنافس.

- الاجابة عن هذا الاستفسار مبينة في الجدول الآتي:

الجدول (58): المعايير المستخدمة في عملية تقييم الاداء في المؤسسات الاقتصادية عينة

الدراسة

البيان	التكرار	النسبة
نتائج السنوات السابقة	26	40.63%
الاهداف المحددة مسبقا	23	35.94%
معايير القطاع	05	07.81%
المعايير العلمية المتفق عليها	03	04.69%
تحقيقات المنافس	07	10.93%
المجموع	64	100%

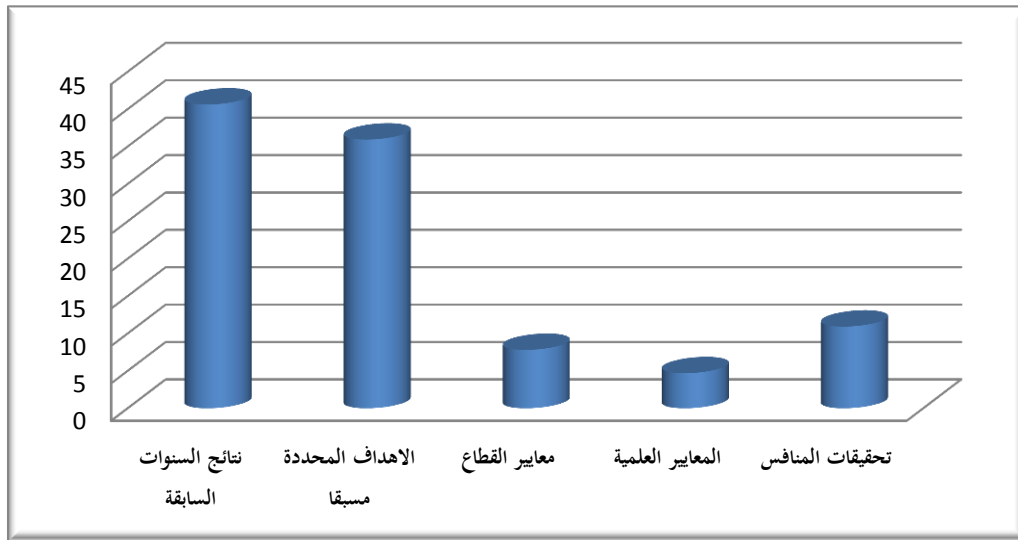
المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

نلاحظ من الجدول اعلاه انه في عملية التقييم تأخذ نتائج السنوات السابقة والاهداف المحددة مسبقا كمعايير واساس للتقييم بنسبة اكبر، حيث شكلتا 40.63% و 35.94% على التوالي من مجموع الاجابات، النسبة الاكبر كانت لنتائج السنوات السابقة اي تعتمد المؤسسات على ملاحظة تطور ادائها عبر الزمن وهذه نقطة سلبية يعاب عليها. كما هناك معايير اخرى تعتمد عليها مؤسسات العينة بنسب

متفاوتة اولها: تحقيقات المنافس بنسبة 10.93%، وثانيها: 07.81% معايير القطاع ، وثالثها:

04.69% المعايير العلمية المتعارف عليها. والشكل الموالي يوضح هذه النتائج:

الشكل (76): المعايير المستخدمة في عملية تقييم الاداء في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

✓ السؤال الثاني: اي الخانات التالية موجودة في جدول تقييم الأداء الخاص بمؤسستكم:

*الهدف (في شكل عبارة)	*المؤشر	*المستهدف
*التحقيق	*تحقيق السنة ن-1	*الانحراف
*تحقيق المنافس	*المبادرة.	

- الاجابة عن هذا السؤال موضحة في الجدول التالي:

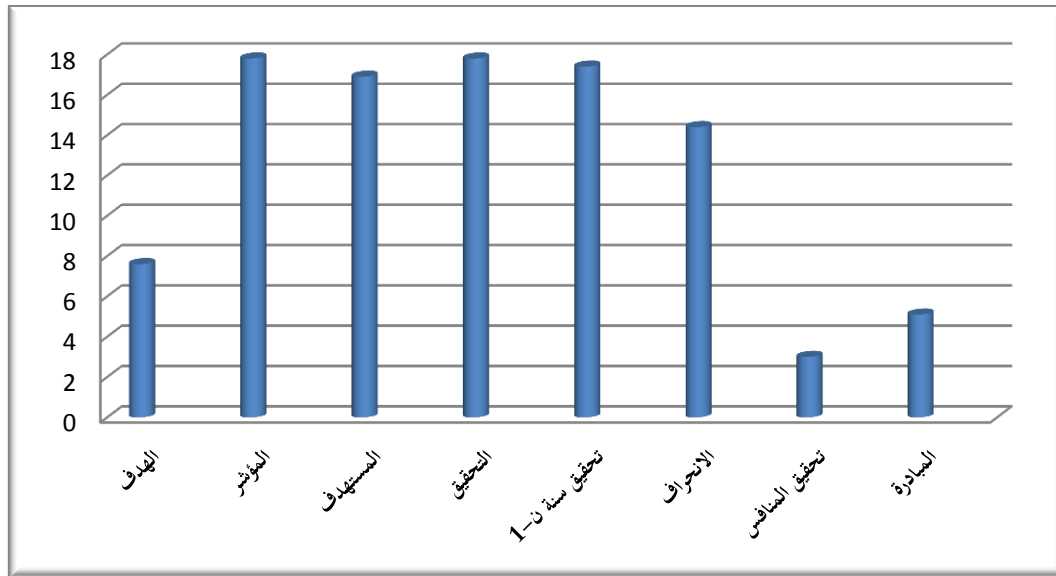
الجدول (59): محتوى جدول تقييم الاداء للمؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة

البيان	التكرار	النسبة
الاهداف	18	7.6%
المؤشرات	42	17.8%
المستهدفات	40	16.9%
التحقيقات	42	17.8%
تحقيقات السنة ن-1	41	17.4%
الانحرافات	34	14.4%
تحقيقات المنافس	07	03%
المبادرات	12	5.1%
المجموع	236	100%

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

من الجدول اعلاه يتضح ان المؤسسات عينة البحث تعتمد بصفة اساسية في جداول تقييمها للأداء على الخانات التالية: خانة المؤشر، خانة المستهدف، خانة التحقيق، خانة تحقيق السنة ن-1، خانة الانحراف وهذا بنسب متقاربة. اما الخانات الاقل استعمالا فهي: خانة الهدف في شكل عبارة (7.6%)، خانة تحقيق المنافس (03%) وخانة المبادرة (5.1%). والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل (77): محتوى جدول تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

عدد المؤسسات عينة الدراسة التي تستعمل النموذج المقترح في البحث أي نموذج التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن والمقارنة المرجعية هي: 07 مؤسسات أي 14% من مؤسسات العينة.

اما عدد المؤسسات التي تستخدم الخانات المقترحة من طرف نورتن وكابلان فهي: 18 مؤسسة بالنسبة لخانة الهدف المكتوب و 12 مؤسسة بالنسبة لخانة المبادرة.

● علاقة محتوى جدول تقييم الأداء بملكية المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة:

علاقة محتوى جدول تقييم الأداء وملكية المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة موضحة في الجدول أدناه:

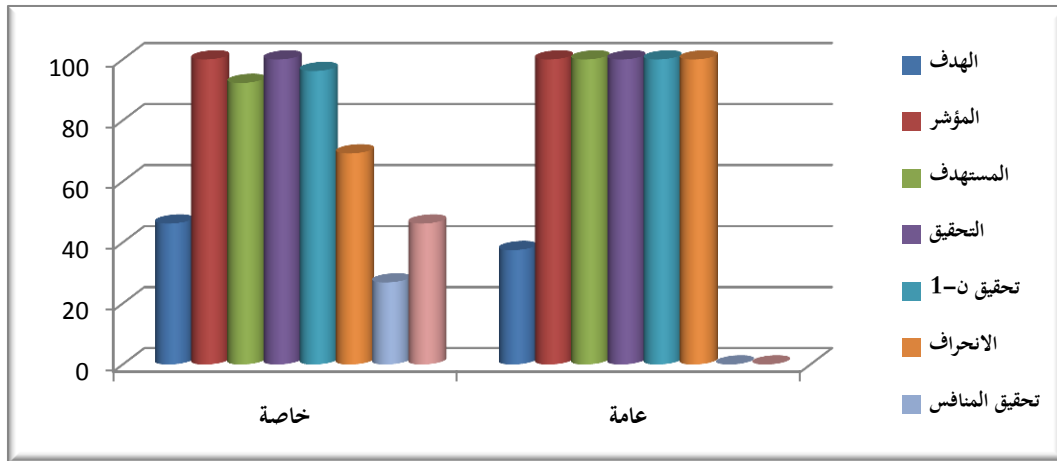
الجدول (60): علاقة محتوى جدول تقييم الاداء بملكية المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة

Sig	Khi-deux	نوع المؤسسة								البيان
		المجموع		مختلطة		عمومية		خاصة		
0.002	23.81	%42.9	18	%00	00	%37.5	06	%46.2	12	الهدف
		%100	42	%00	00	%100	16	%100	26	المؤشر
		%95.2	40	%00	00	%100	16	%92.3	24	المستهدف
		%100	42	%00	00	%100	16	%100	26	التحقيق
		%97.6	41	%00	00	%100	16	%96.2	25	تحقيق ن-1
		%81.0	34	%00	00	%100	16	%69.2	18	الانحراف
		%16.7	07	%00	00	%00.0	00	%26.9	07	تحقيق المنافس
		%28.6	12	%00	00	%00.0	00	%46.2	12	المبادرة
		%100	42	%00	00	%100	16	%100	26	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS

يتضح من الجدول أعلاه: ان الخانات الموجودة في كل المؤسسات سواء العامة او الخاصة هي: خانة المؤشر وخانة التحقيق (100%)، تليها خانة تحقيق السنة السابقة بنسبة 97.6%، وترتفع نسبة استخدام هذه الخانة في المؤسسات العامة (100%)، ثم تأتي خانة المستهدف بنسبة 95.2% وترتفع نسبة استخدامها هي الاخرى في المؤسسات العامة (100%)؛ لتأتي بعد ذلك خانة الانحراف بنسبة 81% وترتفع كذلك في المؤسسات العامة (100%)؛ ثم تليها خانة الهدف المكتوب بنسبة 42.9% وترتفع هذه النسبة في المؤسسات الخاصة (46.2%)؛ وتأتي بعد ذلك خانة المبادرة بنسبة 28.6% وتستخدم هذه الخانة في المؤسسات الخاصة فقط (46.2%)؛ في الاخير تأتي خانة تحقيق المنافس بنسبة 16.7% وهذه الخانة هي الاخرى تستخدم فقط في المؤسسات الخاصة فقط. والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل (78): علاقة محتوى جدول تقييم الاداء بملكية المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج spss

ومنه: المؤسسات العامة تستخدم بالدرجة الاولى (100%) الخانات التالية: المؤشر، التحقيق، تحقيق السنة ن-1، المستهدف، الانحراف، وفي الدرجة الثانية خانة الهدف بنسبة 37.5%. أما المؤسسات الخاصة فتستخدم بالدرجة الاولى (100%) خانتي: المؤشر والتحقيق، تليها خانة تحقيق السنة ن-1 بنسبة 96.2%، ثم خانة المستهدف 92.3%، تليها خانة الانحراف 69.2%، ثم خانتي الهدف المكتوب والمبادرة بنفس النسبة 46.2%، وفي الاخير خانة تحقيق المنافس 26.9%. في الاخير نستنتج أن: خانة المبادرة وخانة تحقيق المنافس تستخدم فقط في المؤسسات الخاصة، وخانة الهدف تستخدم فيها بكثرة. وخانة تحقيق السنة ن-1 موجودة وبنسبة كبيرة سواء في المؤسسات العامة او الخاصة.

- دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية-

معدل فواقد الانتاج	18	04.4%
احترام آجال الشراء	12	02.9%
احترام آجال الانتاج	26	06.4%
احترام آجال التسليم	24	05.9%
محور التنمية والنمو	82	20%
معدل التغيب	16	03.9%
معدل رضا العمال	16	03.9%
تكوين العمال	30	07.3%
معدل تجديد العمال	06	01.5%
معدل الاعمال الوقائية	14	03.4%
المحور البيئي والاجتماعي	54	13.2%
عدد ساعات تربص الطلبة	06	01.5%
معدل حوادث العمل	14	03.4%
معدل الامراض المهنية	04	01%
معدل العمال المعوقين	02	00.5%
معدل استهلاك الطاقة	10	02.4%
معدل استهلاك الماء	04	01%
الفضلات غير الخطيرة	02	00.5%
الفضلات الخطيرة	06	01.5%
معدل اعادة استخدام الفضلات	06	01.5%
المجموع	409	100%

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

من خلال هذا السؤال حاولنا عرض جملة من المؤشرات المهمة من أجل معرفة اي منها الاكثر استخداما من طرف المؤسسات الاقتصادية المأخوذة في عينة البحث من جهة، وعلى اي جانب من الجوانب تركز هذه المؤسسات في عملية القياس والتقييم من جهة اخرى، حيث قمنا بتقسيم هذه المؤشرات الى مؤشرات تتعلق ب: الجانب المالي، جانب الزبائن، جانب العمليات الداخلية، جانب التعلم والنمو والجانب الاجتماعي والبيئي.

ومن خلال النتائج المتحصل عليها وجدنا ان مؤشرات المحور المالي هي الاكثر استخداما بنسبة 25.2%، ويليهما محور العمليات الداخلية بنسبة 21.6%، ليأتي محور الزبائن ومحور التعلم والنمو بنسبتين متساويتين 20%؛ والمحور الاقل استخداما لمؤشراته هو المحور البيئي والاجتماعي بنسبة 13.2%. ما يجعلنا نستنتج أن المؤسسات عينة البحث لا تركز فقط على الجانب المالي وانما على جانب الزبائن والعمليات الداخلية والتعلم والنمو كذلك، فالنسب لم تكن متفاوتة بدرجة كبيرة وانما كانت متقاربة (25.2%-21.6%-20%). ويمكننا تقسيم هذه المؤشرات الى ثلاث مجموعات: الاكثر استعمالا، متوسطة الاستعمال، الاقل استعمالا:

- المجموعة الأولى: المؤشرات الاكثر استخداما:

نسبة المؤسسات المستخدمة لهذه المؤشرات (من 48% الى 90%)، وهي تتمثل في:

- تطور رقم الاعمال (11%)
- تطور رقم اعمال المنتوجات الجديدة (06.4%)
- معدل رضا الزبائن (07.3%)
- مردودات المبيعات (07.8%)
- احترام آجال الانتاج (06.4%)
- احترام آجال التسليم (05.9%)
- تكوين العمال (07.3%)

- دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية-

نلاحظ ان المؤشرات الاكثر استخداما تمثلت في مؤشرين في كل من: الجانب المالي، جانب الزبائن، جانب العمليات الداخلية، ومؤشر واحد من جانب التعلم والنمو، في حين انعدام مؤشرات في المجال البيئي والاجتماعي.

- المجموعة الثانية: المؤشرات متوسطة الاستعمال:

نسبة المؤسسات المستخدمة لهذه المؤشرات (من 24% الى 40%)، وتمثل هذه المؤشرات في:

- معدل العائد على الاستثمار (03.4%)
- القيمة الاقتصادية المضافة (02.9%)
- الحصة السوقية (04.9%)
- معدل فواقد الانتاج (04.4%)
- احترام آجال الشراء (02.9%)
- معدل التغيب (03.9%)
- معدل رضا العمال (03.9%)
- معدل الاعمال الوقائية (03.4%)
- معدل حوادث العمل (03.4%)

المؤشرات متوسطة الاستعمال تمثلت في مؤشرين في كل من الجانبين: المالي و العمليات الداخلية، وثلاث مؤشرات من جانب التعلم والنمو، ومؤشر واحد في كل من جانب الزبائن والاجتماعي.

- المجموعة الثالثة: المؤشرات الاقل استخداما :

نسبة المؤسسات المستخدمة لهذه المؤشرات (من 04% الى 20%)، وتمثل في:

- تطور رقم أعمال المنتوجات المصدرة للخارج (01.5%)
- وقت تصليح الآلة (02%)
- معدل تجديد العمال (01.5%)

المحور البيئي والاجتماعي	- عدد ساعات تربص الطلبة (01.5%)
	- معدل الامراض المهنية (01%)
	- معدل العمال المعوقين (0.5%)
	- معدل استهلاك الطاقة (02.4%)
	- معدل استهلاك الماء (01%)
	- الفضلات غير الخطيرة (0.5%)
	- الفضلات الخطيرة (01.5%)
	- معدل استخدام الفضلات (01.5%)

المؤشرات الاقل استعمالا تمثلت في مؤشر واحد في كل من الجانب المالي، جانب العمليات الداخلية وجانب التعلم والنمو. وسبعة مؤشرات تتعلق بالجانب البيئي والاجتماعي.

في الاخير نستخلص من هذا التقسيم: ان مؤشرات الجانب البيئي والاجتماعي انعدمت في المجموعة الاولى التي مثلت المؤشرات الاكثر استخداما، في حين وجد مؤشر واحد لها في المجموعة الثانية: مجموعة المؤشرات متوسطة الاستعمال، ووجدت باقي مؤشرات هذا الجانب اي الجانب البيئي والاجتماعي في المجموعة الثالثة التي مثلت المؤشرات الاقل استخداما، هذا ما يدعونا للقول ان مؤشرات المحور البيئي والاجتماعي هي قليلة الاستعمال من قبل مؤسسات العينة المدروسة.

كذلك بالنسبة للمؤشرات الاكثر استعمالا في مجال التعلم والنمو هو مؤشر تكوين العمال، والمؤشرات الاقل استخداما في الجانب المالي هو تطور رقم اعمال المنتوجات المصدرة للخارج وهذا طبعا راجع لطبيعة الاقتصاد الجزائري (قلة المؤسسات المصدرة للخارج)، وايضا من المؤشرات الاقل استخداما في مجال العمليات الداخلية هو وقت تصليح الآلة وهذا راجع الى نقص الاهتمام بجانب الصيانة. اما الاهتمام بالجانب المالي والزبائن والعمليات الداخلية فكانوا تقريبا في نفس الاولوية. أما جانب التعلم والنمو فكانت مؤشرات ضمن المجموعة الثانية أي المؤشرات متوسطة الاستعمال عدا مؤشر تكوين العمال، الذي كان ضمن المجموعة الاولى اي المؤشرات الاكثر استخداما، وبالتالي كان هذا الجانب ضمن الاولوية الثانية. تبقى الاولوية الثالثة والاخيرة أعطيت لمؤشرات الجانب البيئي والاجتماعي وهذا راجع لتواجد أغلبية

الفصل الخامس: دراسة واقع تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأدوات تقييم الاداء

- دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية-

مؤشرها ضمن مجموعة المؤشرات الاقل استخداما عدا مؤشر واحد وهو مؤشر حوادث العمل الذي تواجد ضمن المجموعة الثانية والتي تمثل المؤشرات متوسطة الاستخدام.

ولتوضيح أكثر قمنا بدراسة علاقة المؤشرات المستخدمة في عملية تقييم الاداء ببعض المتغيرات الاخرى في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة:

1. علاقة المؤشرات المستخدمة في عملية تقييم الأداء بالموقع التنافسي للمؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة:

العلاقة بين المؤشرات المستخدمة في عملية تقييم الاداء والموقع التنافسي للمؤسسات الاقتصادية عينة البحث موضحة في الجدول الموالي:

الجدول (62): علاقة المؤشرات المستخدمة في عملية تقييم الاداء بالموقع التنافسي للمؤسسات الاقتصادية

عينة الدراسة

sig	Khi-deu x	الموقع التنافسي										المؤشر
		المجموع		من الاواخر		متوسطة		من الاوائل		رائدة		
0.000	277.303	%29.2	14	%100	04	%00	00	%30	06	%20	04	العائد على الاستثمار
		%25	12	%00	00	%50	02	%20	04	%30	06	القيمة الاقتصادية المضافة
		%93.8	45	%100	04	%100	04	%95	19	%90	18	تطور رقم الاعمال
		%54.2	26	%00	00	%25	01	%55	11	%70	14	تطور رقم اعمال المنتوجات الجديدة
		%12.5	06	%00	00	%00	00	%10	02	%20	04	تطور رقم اعمال المنتوجات المصدرة للخارج
		%62.5	30	%00	00	%100	04	%70	14	%60	12	معدل رضا الزبائن
		%66.7	32	%00	00	%100	04	%60	12	%80	16	مردودات

- دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية -

											المبيعات
		20	%50	02	%00	00	%50	10	%40	08	الحصة السوقية
		08	%00	00	%00	00	%10	02	%30	06	وقت تصليح الآلة
		18	%00	00	%50	02	%30	06	%50	10	معدل فواقد الانتاج
		12	%00	00	%50	02	%30	06	%20	04	احترام آجال الشراء
		26	%00	00	%50	02	%50	10	%70	14	احترام آجال الانتاج
		24	%00	00	%100	04	%50	10	%50	10	احترام آجال التسليم
		16	%00	00	%100	04	%20	04	%40	08	معدل التغيب
		30	%50	02	%100	04	%55	11	%65	13	تكوين العمال
		16	%00	00	%100	04	%40	08	%20	04	معدل رضا العمال
		06	%00	00	%50	02	%00	00	%20	04	معدل تجديد العمال
		14	%00	00	%100	04	%20	04	%30	06	معدل الاعمال الوقائية
		06	%00	00	%50	02	%10	02	%10	02	عدد ساعات تريض الطلبة
		14	%00	00	%50	02	%20	04	%40	08	معدل حوادث العمال
		04	%00	00	%100	04	%00	00	%00	00	معدل الامراض المهنية
		02	%00	00	%50	02	%00	00	%00	00	معدل العمال المعوقين
		10	%50	02	%50	02	%30	06	%00	00	معدل استهلاك الطاقة

- دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية -

معدل استهلاك الماء	00	%00	02	%10	02	%50	00	%00	04	%8.3
الفضلات غير الخطيرة	00	%00	00	%00	02	%50	00	%00	02	%4.2
الفضلات الخطيرة	00	%00	02	%10	02	%50	02	%50	06	%12.5
معدل اعادة استخدام الفضلات	00	%00	04	%20	00	%00	02	%50	06	%12.5
المجموع	20	100 %	20	100 %	04	100 %	04	100 %	48	100 %

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج spss

هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين مؤشرات الاداء المستخدمة في عملية تقييم الاداء والموقع التنافسي للمؤسسات عينة البحث، وهذا ما يوضحه الجدول أعلاه، عند مستوى دلالة: $0.05 \geq \text{sig}$. حيث تستخدم المؤسسات ذات الموقع التنافسي الضعيف المؤشرات التالية فقط:

العائد على الاستثمار (100%)، تطور رقم الاعمال (100%)، تكوين العمال (50%)، الحصة السوقية (50%)، الفضلات الخطيرة (50%)، معدل استهلاك الطاقة (50%)، معدل اعادة استخدام الفضلات (50%). هذا ما يدل على ان كل مؤسسات العينة ذات الموقع التنافسي الضعيف تستخدم مؤشري العائد على الاستثمار وتطور رقم الاعمال وهي مؤشرات مالية، في حين نصف مؤسسات العينة ذات الموقع التنافسي الضعيف تستخدم مؤشر واحد من محور الزبائن: مؤشر الحصة السوقية، ومؤشر واحد من محور التعلم والنمو: مؤشر تكوين العمال، وثلاث مؤشرات من المحور البيئي والاجتماعي: مؤشر الفضلات الخطيرة، مؤشر معدل استهلاك الطاقة، مؤشر اعادة استخدام الفضلات، في حين تنعدم مؤشرات محور العمليات الداخلية.

كما لاحظنا أن مؤشر تطور رقم أعمال المنتوجات المصدرة الى الخارج، ومؤشر وقت تصليح الآلة يتم استخدامها فقط في المؤسسات ذات الموقع التنافسي العالي جدا والعالي، وهذا ما يدل على انها هي من تقوم بالتصدير، وكذلك هي من تولي اهتماما لوقت صيانة الآلات. كما لوحظ ايضا أن نسب استخدام

الفصل الخامس: دراسة واقع تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأدوات تقييم الاداء

- دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية-

المؤشرات الأخرى كان كبيرا في مؤسسات العينة ذات الموقع التنافسي العالي جدا والعالي بالمقارنة مع المؤسسات الأخرى ذات الموقع التنافسي المتوسط والضعيف.

2. علاقة المؤشرات المستخدمة في عملية تقييم الأداء بملكية المؤسسات الاقتصادية عينة

الدراسة:

العلاقة المؤشرات المستخدمة في عملية تقييم الاداء بملكية المؤسسات الاقتصادية عينة البحث مبينة في الجدول الموالي:

الجدول (63): علاقة المؤشرات المستخدمة في عملية تقييم الاداء بملكية المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة

sig	Khi-deux	ملكية المؤسسة						المؤشر
		المجموع		عامة		خاصة		
0.001	57.538	%29.2	14	%37.5	06	%25.0	08	العائد على الاستثمار
		%25.0	12	%50.0	08	%12.5	04	القيمة الاقتصادية المضافة
		%93.8	45	%100	16	%90.6	29	تطور رقم الاعمال
		%54.2	26	%50.0	08	%56.3	18	تطور رقم اعمال المنتوجات الجديدة
		%12.5	06	%00.0	00	%18.8	06	تطور رقم اعمال المنتوجات المصدرة للخارج
		%62.5	30	%50.0	08	%68.8	22	معدل رضا الزبائن
		%66.7	32	%75.0	12	%62.5	20	مردودات المبيعات
		%41.7	20	%25.0	04	%50.0	16	الحصة السوقية
		%16.7	08	%25.0	04	%12.5	04	وقت تصليح الآلة
		%37.5	18	%50.0	08	%31.1	10	معدل فواقد الانتاج
		%25.0	12	%50.0	08	%12.5	04	احترام آجال الشراء
		%54.2	26	%75.0	12	%43.8	14	احترام آجال الانتاج
		%50.0	24	%50.0	08	%50.0	16	احترام آجال التسليم
		%33.3	16	%37.5	06	%31.3	10	معدل التغيب

- دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية -

تكوين العمال	19	%59.4	11	%68.8	30	%62.5
معدل رضا العمال	10	%31.1	06	%37.5	16	%33.3
معدل تحديد العمال	04	%12.5	02	%12.5	06	%12.5
معدل الاعمال الوقائية	10	%31.3	04	%25	14	%29.2
عدد ساعات تربص الطلبة	04	%12.5	02	%12.5	06	%12.5
معدل حوادث العمال	08	%25	06	%37.5	14	%29.2
معدل الامراض المهنية	02	%06.3	02	%12.5	04	%08.3
معدل العمال المعوقين	00	%00	02	%12.5	02	%04.2
معدل استهلاك الطاقة	04	%12.5	06	%37.5	10	%20.8
معدل استهلاك الماء	00	%00.0	04	%25.0	04	%08.3
الفضلات غير الخطيرة	00	%00.0	02	%12.5	02	%04.2
الفضلات الخطيرة	04	%12.5	02	%12.5	06	%12.5
معدل اعادة استخدام الفضلات	04	%12.5	02	%12.5	06	%12.5
المجموع	32	%100	16	%100	48	%100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS

يتضح ان هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين مؤشرات الأداء المستخدمة في عملية تقييم الأداء وملكية المؤسسات عينة البحث (عامة ام خاصة)، هذا عند مستوى دلالة $0.05 \geq sig$. حيث هناك مؤشرات تستخدم فقط في المؤسسات العامة، ومؤشرات أخرى تستخدم فقط في المؤسسات الخاصة. والمؤشر الوحيد الذي يستخدم في المؤسسات الخاصة ولا يستخدم في المؤسسات العمومية هو: مؤشر تطور رقم أعمال المنتج المصدرة الى الخارج، وهذا ما يدل على ان المؤسسات الخاصة هي من تقوم بالتصدير فقط. وهناك مؤشرات أخرى تستخدم فقط في المؤسسات العمومية وتمثل في: معدل العمال المعوقين، معدل استهلاك الماء، معدل الفضلات الخطيرة، وهذه كلها مؤشرات بيئية واجتماعية، هذا زيادة عن ارتفاع نسب استخدام المؤشرات البيئية و الاجتماعية الاخرى في المؤسسات العمومية أكثر من المؤسسات الخاصة، ما يدل على اهتمام المؤسسات العمومية للعينة بهذا الجانب.

كما تستخدم مؤسسات العينة الخاصة المؤشرات التالية بنسب أكبر من المؤسسات العمومية: مؤشر تطور رقم أعمال المنتجات الجديدة، معدل رضا الزبائن، الحصة السوقية، معدل الاعمال الوقائية. والشيء المثير للانتباه هو استخدام المؤسسات العمومية لمؤشرات متنوعة تتعلق بالجانب المالي، جانب الزبائن، جانب العمليات الداخلية، جانب التعلم والنمو، والجانب البيئي والاجتماعي بنسب استخدام كبيرة.

3. علاقة المؤشرات المستخدمة في عملية تقييم الأداء بالشكل القانوني للمؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة:

العلاقة بين المؤشرات المستخدمة في عملية تقييم الاداء والشكل القانوني للمؤسسات الاقتصادية عينة البحث مبينة في الجدول الموالي:

الجدول (64): علاقة المؤشرات المستخدمة في عملية تقييم الاداء بالشكل القانوني للمؤسسات الاقتصادية
عينة الدراسة

Sig	Khi-deux	الشكل القانوني للمؤسسة								المؤشر
		المجموع		EURL		SARL		SPA		
0.000	122.960	%29.2	14	%100	02	%12.5	02	%33.3	10	العائد على الاستثمار
		%25	12	%00.0	00	%25.0	04	%26.7	08	القيمة الاقتصادية المضافة
		%93.8	45	%100	02	%87.5	14	%96.7	29	تطور رقم الاعمال
		%54.2	26	%00	00	%62.5	10	%53.3	16	تطور رقم اعمال المنتجات الجديدة
		%12.5	06	%00.0	00	%00.0	00	%20.0	06	تطور رقم اعمال المنتجات المصدرة للخارج
		%62.5	30	%00.0	00	%62.5	10	%66.7	20	معدل رضا الزبائن
		%66.7	32	%00.0	00	%75.0	12	%66.7	20	مردودات المبيعات
		%41.7	20	%100	02	%62.5	10	%26.7	08	الحصة السوقية
		%16.7	08	%00.0	00	%12.5	02	%20	06	وقت تصليح الآلة
		%37.5	18	%00.0	00	%12.5	02	%53.3	16	معدل فواقد الانتاج
		%25.0	12	%00.0	00	%00.0	00	%40.0	12	احترام آجال الشراء
		%54.2	26	%00.0	00	%37.5	06	%66.7	20	احترام آجال الانتاج

- دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية -

احترام آجال التسليم	12	%40.0	12	%75.0	00	%00.0	24	%50
معدل التغيب	10	%33.3	06	%37.5	00	%00.0	16	%33.3
تكوين العمال	19	%63.3	09	%56.3	02	%100	30	%62.5
معدل رضا العمال	10	%33.3	06	%37.5	00	%00	16	%33.3
معدل تجديد العمال	04	%13.3	02	%12.5	00	%00.0	06	%12.5
معدل الاعمال الوقائية	10	%33.3	04	%25.0	00	%00.0	14	%29.2
عدد ساعات تريض الطلبة	04	%13.3	02	%12.5	00	%00.0	06	%12.5
معدل حوادث العمال	10	%33.3	04	%25.0	00	%00.0	14	%29.2
معدل الامراض المهنية	02	%06.7	02	%12.5	00	%00.0	04	%08.3
معدل العمال المعوقين	02	%06.7	00	%0.00	00	%00.0	02	%04.2
معدل استهلاك الطاقة	08	%26.7	00	%00.0	02	%100	10	%20.8
معدل استهلاك الماء	04	%13.3	00	%00.0	00	%00.0	04	%08.3
الفضلات غير الخطيرة	02	%06.7	00	%00.0	00	%00.0	02	%04.2
الفضلات الخطيرة	04	%13.3	00	%00.0	02	%100	06	%12.5
معدل اعادة استخدام الفضلات	04	%13.3	00	%00.0	02	%100	06	%12.5
المجموع	30	%100	16	%100	02	%100	48	%100

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على برنامج SPSS

هناك علاقة بين المؤشرات المستخدمة في عملية تقييم الاداء والشكل القانوني للمؤسسات الاقتصادية عينة البحث عند مستوى دلالة $sig \geq 0.05$. حيث لاحظنا ان كل المؤسسات الفردية ذات المسؤولية المحدودة (EURL) تستخدم المؤشرات التالية: معدل العائد على الاستثمار (100%)، تطور رقم الاعمال (100%)، الحصة السوقية (100%)، تكوين العمال (100%)، معدل استهلاك الطاقة (100%)، معدل اعادة استخدام الفضلات (100%).

كما هناك بعض المؤشرات لا تستخدم الا في الشركات ذات الاسهم (spa)، وهي: تطور رقم أعمال المنتوجات المصدرة الى الخارج (20%)، احترام آجال الشراء (40%)، معدل العمال المعوقين (06.7%)، معدل استهلاك الماء (13.3%)، الفضلات غير الخطيرة (06.7%). كما لاحظنا كذلك ارتفاع نسب استخدام أغلبية المؤشرات في الشركات ذات الاسهم.

4. علاقة المؤشرات المستخدمة في عملية تقييم الأداء بحجم المؤسسات الاقتصادية عينة

الدراسة:

العلاقة بين المؤشرات المستخدمة في عملية تقييم الاداء بحجم المؤسسات الاقتصادية عينة البحث موضحة

في الجدول الموالي:

الجدول (65): علاقة المؤشرات المستخدمة في عملية تقييم الاداء بحجم المؤسسات الاقتصادية عينة

الدراسة

sig	Khi-deux	حجم المؤسسة								المؤشر
		المجموع		كبيرة		متوسطة		صغيرة		
0.000	120.024	%33.3	14	%28.6	04	%33.3	08	%50.0	02	العائد على الاستثمار
		%28.6	12	%57.1	08	%16.7	04	%00.0	00	القيمة الاقتصادية المضافة
		%92.9	39	%100	14	%87.5	21	%100	04	تطور رقم الاعمال
		%57.1	24	%64.3	09	%54.2	13	%50.0	02	تطور رقم اعمال المنتوجات الجديدة
		%09.5	04	%14.3	02	%08.3	02	%00.0	00	تطور رقم اعمال المنتوجات المصدرة للخارج
		%61.9	26	%71.4	10	%66.7	16	%00.0	00	معدل رضا الزبائن
		%61.9	26	%57.1	08	%66.7	16	%50.0	02	مردودات المبيعات
		%42.9	18	%42.9	06	%33.3	08	%100	04	الحصة السوقية
		%14.3	06	%28.6	04	%08.3	02	%00.0	00	وقت تصليح الآلة
		%28.6	12	%28.6	04	%33.3	08	%00.0	00	معدل فواقد الانتاج
		%23.8	10	%28.6	04	%25.0	06	%00.0	00	احترام آجال الشراء
		%47.6	20	%71.4	10	%41.7	10	%00.0	00	احترام آجال الانتاج
		%52.4	22	%71.4	10	%50.0	12	%00.0	00	احترام آجال التسليم
		%28.6	12	%57.1	08	%16.7	04	%00.0	00	معدل التغيب
		%59.5	25	%100	14	%37.5	09	%50.0	02	تكوين العمال
		%33.3	16	%42.9	06	%33.3	08	%00.0	00	معدل رضا العمال
		%09.5	04	%28.6	04	%00.0	00	%00.0	00	معدل تحديد العمال
		%23.8	10	%28.6	04	%25.0	06	%00.0	00	معدل الاعمال الوقائية

- دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية -

عدد ساعات تريض الطلبة	00	%00.0	04	%16.7	00	%00.0	04	%09.5
معدل حوادث العمال	00	%00.0	04	%16.7	06	%42.9	10	%23.8
معدل الامراض المهنية	00	%00.0	02	%08.3	02	%14.3	04	%09.5
معدل العمال المعوقين	00	%00.0	00	%0.00	02	%14.3	02	%04.8
معدل استهلاك الطاقة	02	%50.0	04	%16.7	04	%28.6	10	%23.8
معدل استهلاك الماء	00	%00.0	02	%08.3	02	%14.3	04	%09.5
الفضلات غير الخطيرة	00	%00.0	00	%00.0	02	%14.3	02	%04.8
الفضلات الخطيرة	02	%50.0	00	%00.0	04	%28.6	06	%14.3
معدل اعادة استخدام الفضلات	02	%50.0	02	%08.3	02	%14.3	06	%14.3
المجموع	04	%100	24	%100	14	%100	42	%100

المصدر: من إعداد الطلبة بالاعتماد على برنامج SPSS

يتبين من الجدول أعلاه ان هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين مؤشرات الاداء المستخدمة في عملية التقييم وحجم المؤسسات الاقتصادية عينة البحث عند مستوى دلالة $0.05 \geq \text{sig}$. حيث تستخدم مؤسسات العينة ذات الحجم الصغير مؤشري تطور رقم الاعمال والحصة السوقية: بنسبة 100%، وكل من مؤشر: معدل العائد على الاستثمار، تطور رقم اعمال المنتوجات الجديدة، تكوين العمال، مردودات المبيعات، الفضلات الخطيرة، معدل استهلاك الطاقة، معدل اعادة استخدام الفضلات: بنسبة 50%.

كما لاحظنا وجود مؤشرات تستخدم فقط في المؤسسات ذات الحجم الكبير، وهي: معدل تحديد العمال (28.6%)، الفضلات غير الخطيرة (14.3%)، عدد العمال المعوقين (14.3%)، وهي مؤشرات تتعلق بالجانب الاجتماعي والبيئي.

مؤشر عدد ساعات تريض الطلبة يستخدم فقط من قبل مؤسسات العينة ذات الحجم المتوسط (16.7%). كما وجدنا ان أغلبية المؤشرات كانت النسب الكبيرة لاستخدامها في مؤسسات العينة ذات الحجم الكبير.

5. علاقة المؤشرات المستخدمة في عملية تقييم الأداء بالحصص السوقية للمؤسسات الاقتصادية

عينة الدراسة:

علاقة المؤشرات المستخدمة في عملية تقييم الاداء بالحصص السوقية للمؤسسات الاقتصادية عينة البحث

مبينة في الجدول الموالي:

الجدول (66): علاقة المؤشرات المستخدمة في عملية تقييم الاداء بالحصص السوقية للمؤسسات الاقتصادية

عينة الدراسة

Sig	Khi-deux	الحصة السوقية								المؤشر
		المجموع		%أقل من 40%		%40 الى 70 %		%أكثر من 70%		
0.000	110.637	30.2%	13	33.3%	04	23.8%	05	40.0%	04	العائد على الاستثمار
		27.9%	12	33.3%	04	28.6%	06	20.0%	02	القيمة الاقتصادية المضافة
		93.0%	40	83.3%	10	95.2%	20	100%	10	تطور رقم الاعمال
		51.2%	22	41.7%	05	42.9%	09	80.0%	08	تطور رقم اعمال المنتجات الجديدة
		14.0%	06	00.0%	00	09.5%	02	40.0%	04	تطور رقم اعمال المنتجات المصدرة للخارج
		69.8%	30	50.0%	06	85.7%	18	60.0%	06	معدل رضا الزبائن
		69.8%	30	50.0%	06	76.2%	16	80.0%	08	مردودات المبيعات
		41.9%	18	16.7%	02	57.1%	12	40.0%	04	الحصة السوقية
		18.6%	08	00.0%	00	09.5%	02	60.0%	06	وقت تصليح الآلة
		41.9%	18	33.3%	04	38.1%	08	60.0%	06	معدل فواقد الانتاج
		27.9%	12	16.7%	02	28.6%	06	40.0%	04	احترام آجال الشراء
		60.5%	26	16.7%	02	66.7%	14	100%	10	احترام آجال الانتاج
		55.8%	24	66.7%	08	57.1%	12	40.0%	04	احترام آجال التسليم
		37.2%	16	33.3%	04	38.1%	08	40.0%	04	معدل التغيب
		67.4%	29	66.7%	08	61.9%	13	80.0%	08	تكوين العمال
		37.2%	16	50.0%	06	38.1%	08	20.0%	02	معدل رضا العمال
		14.0%	06	16.7%	02	09.5%	02	20.0%	02	معدل تجديد العمال
		32.6%	14	33.3%	04	38.1%	08	20.0%	02	معدل الاعمال الوقائية

- دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية -

عدد ساعات تريض الطلبة	02	%20.0	02	%09.5	02	%16.7	06	%14.0
معدل حوادث العمال	02	%20.0	07	%33.3	04	%33.3	13	%30.2
معدل الامراض المهنية	00	%00.0	00	%00.0	04	%33.3	04	%09.3
معدل العمال المعوقين	00	%00.0	00	%00.0	02	%16.7	02	%04.7
معدل استهلاك الطاقة	00	%00.0	05	%23.8	04	%33.3	09	%20.9
معدل استهلاك الماء	00	%00.0	02	%09.5	02	%16.7	04	%09.3
الفضلات غير الخطيرة	00	%00.0	00	%00.0	02	%16.7	02	%04.7
الفضلات الخطيرة	00	%00.0	01	%04.8	04	%33.3	05	%11.6
معدل اعادة استخدام الفضلات	00	%00.0	04	%19.0	02	%16.7	06	%14.0
المجموع	10	%100	21	%100	12	%100	43	%100

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS

العلاقة بين المؤشرات المستخدمة في عملية تقييم الأداء والحصة السوقية للمؤسسات الاقتصادية عينة البحث هي علاقة ذات دلالة احصائية عند مستوى دلالة $0.05 \geq \text{sig}$. حيث لا تستخدم مؤسسات العينة ذات الحصة السوقية الصغيرة كل من مؤشر: تطور رقم أعمال المنتوجات المصدرة للخارج، ومؤشر وقت تصليح الآلة.

وهناك مؤشرات تستخدم فقط في مؤسسات العينة ذات الحصة السوقية الصغيرة والمتمثلة في: معدل العمال المعوقين، معدل الامراض المهنية، معدل الفضلات غير الخطيرة، وهي كلها مؤشرات تتعلق بالجانب البيئي والاجتماعي.

وهناك مؤشرات لا تستخدم في مؤسسات العينة ذات الحصة السوقية الكبيرة، منها المؤشرات السابقة الذكر والتي تستخدم فقط في مؤسسات العينة ذات الحصة السوقية الصغيرة، ومؤشرات أخرى تتمثل في: معدلي استهلاك الماء والطاقة، معدل الفضلات الخطيرة، معدل اعادة استخدام الفضلات، وهي كلها مؤشرات بيئية واجتماعية. أما المؤشرات الأخرى فكانت النسب الاكثر استخداما من طرف المؤسسات ذات الحصة السوقية الكبيرة.

✓ السؤال الثاني: هل تصرح مؤسستكم بمؤشرات المسؤولية الاجتماعية في تقرير خاص؟

*نعم *لا

- الاجابة عن هذا السؤال مبينة في الآتي:

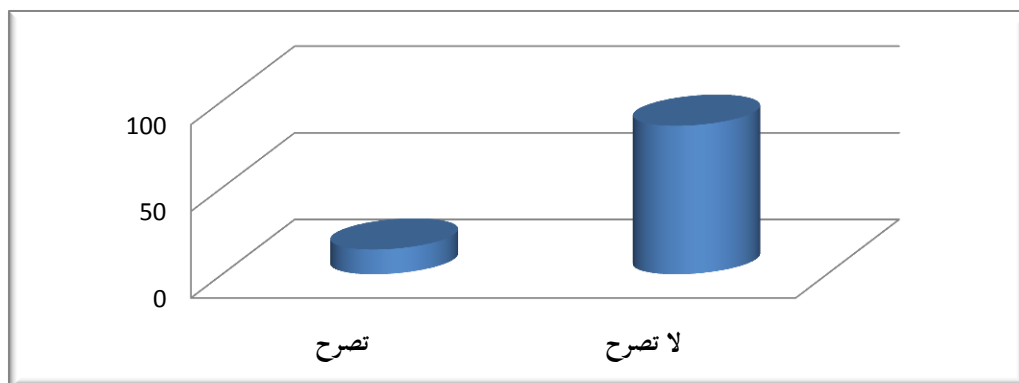
الجدول (67): التصريح بمؤشرات المسؤولية الاجتماعية في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة

البيان	التكرار	النسبة
نعم	06	14.3%
لا	36	85.7%
المجموع	42	100%

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

من النتائج الموضحة في الجدول أعلاه يتبين أن 14.3% فقط من مؤسسات العينة المأخوذة تصرح عن مؤشرات المسؤولية الاجتماعية في تقرير خاص، في حين 85.7% منها لا تصرح عنها؛ وهذا ما يدعم النتائج التي تحصلنا عليها في السؤال السابق وهي قلة الاهتمام بالجانب الاجتماعي والبيئي.

الشكل (79): التصريح بمؤشرات المسؤولية الاجتماعية في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

وللتوضيح أكثر سندرس علاقة المؤسسات المصروفة بمؤشرات المسؤولية الاجتماعية مع طبيعة ملكيتها وكذا شكلها القانوني:

1. التصريح بمؤشرات المسؤولية الاجتماعية وعلاقته بملكية المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة:

هناك علاقة بين مؤسسات العينة المصرحة بمؤشرات المسؤولية الاجتماعية وبين طبيعة ملكيتها، هذه العلاقة سنوضحها في الآتي:

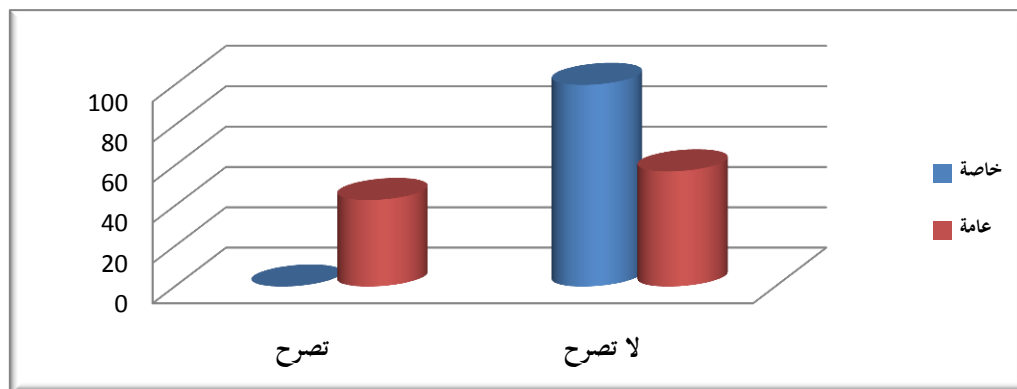
الجدول (68): العلاقة بين المؤسسات المصرحة بمؤشرات المسؤولية الاجتماعية بطبيعة ملكيتها

البيان	sig	Khi-deux	المجموع	ملكية المؤسسة	
				عامة	خاصة
المؤسسة تقوم بالتصريح عن مؤشرات المسؤولية الاجتماعية	0.0001	14	06	06	00
			%14.3	%42.9	%00
			36	08	28
			%85.7	%57.1	%100

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج spss

يتضح من الجدول ان هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين مؤسسات العينة المصرحة عن مؤشرات المسؤولية الاجتماعية وبين طبيعة ملكيتها، عند مستوى دلالة $0.05 \geq \text{sig}$ ، حيث أجابت كل المؤسسات الخاصة عن عدم تصريحها بمؤشرات المسؤولية الاجتماعية في تقرير مستقل (100%)، في حين أجابت 42.5% من المؤسسات العمومية عن قيامها بالتصريح بمؤشرات المسؤولية الاجتماعية في تقرير مستقل. والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل (80): العلاقة بين المؤسسات المصرحة بمؤشرات المسؤولية الاجتماعية بطبيعة ملكيتها



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

يتضح من الشكل أن ولا مؤسسة خاصة من عينة البحث تصرح بمؤشرات المسؤولية في تقرير خاص. في حين 42.9% من المؤسسات العمومية للعينة تصرح بها.

2. علاقة مؤسسات العينة المصرحة بمؤشرات المسؤولية الاجتماعية بشكلها القانوني:

هناك علاقة بين مؤسسات العينة المصرحة بمؤشرات المسؤولية الاجتماعية بشكلها القانوني:

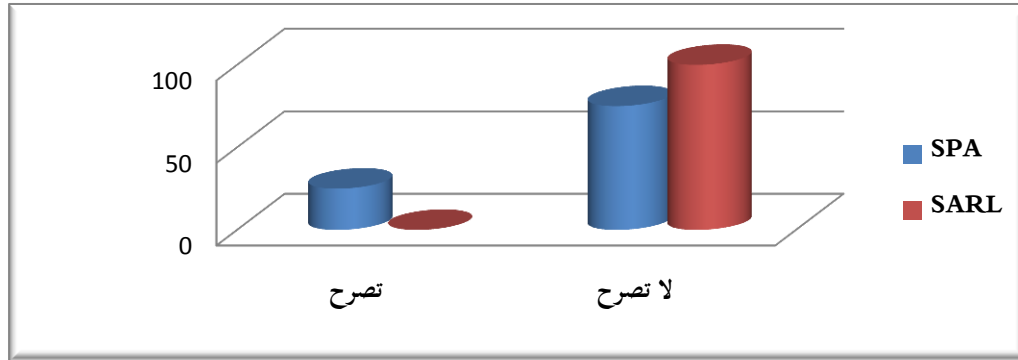
الجدول (69): علاقة مؤسسات العينة المصرحة بمؤشرات المسؤولية الاجتماعية بشكلها القانوني

sig	Khi-deux	المجموع	الشكل القانوني		البيان		
			SARL	SPA			
0.02	5.2	06	00	06	العدد	نعم	المؤسسة تقوم
		%14.3	%00	25%	النسبة		بالتصريح عن
		36	18	18	العدد	لا	مؤشرات المسؤولية
		%85.7	%100	75%	النسبة		الاجتماعية

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج spss

يتضح من الجدول ان هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين مؤسسات العينة المصرحة بمؤشرات المسؤولية الاجتماعية وبين شكل القانوني ، عند مستوى دلالة $sig \geq 0.05$. حيث يتضح من الجدول أن نسبة المؤسسات عينة الدراسة التي تقوم بالتصريح عن مؤشرات المسؤولية الاجتماعية في تقرير خاص هي شركات ذات أسهم (تمثل نسبة 25% من شركات المساهمة). في حين ولا مؤسسة من الشركات ذات المسؤولية المحدودة أو الشركات الفردية ذات المسؤولية المحدودة من مؤسسات العينة تقوم بالتصريح عن مؤشرات المسؤولية الاجتماعية في تقرير خاص. والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل (81): علاقة مؤسسات العينة المصرحة بمؤشرات المسؤولية الاجتماعية بشكلها القانوني



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

يتضح من نتائج العنصر السابق مع هذه النتائج ان مؤسسات العينة التي تقوم بالتصريح عن مؤشرات المسؤولية الاجتماعية في تقرير خاص هي شركات عمومية ذات أسهم.

✓ السؤال الثالث: هل تقوم مؤسستكم بإجراءات لحماية العمال والبيئة؟

*نعم *لا

- الاجابة عن هذا التساؤل موضحة كما يأتي:

الجدول (70): اتخاذ مؤسسات العينة لإجراءات من اجل حماية العمال والبيئة

البيان	التكرار	النسبة
نعم	48	96%
لا	02	04%
المجموع	50	100%

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

يتضح من الجدول أعلاه ان نسبة 96% من مؤسسات العينة تتخذ اجراءات من اجل حماية العمال والبيئة، في حين 04% فقط منها لا تقوم بذلك. وهذا ما يوضح أن قلة استخدام مؤسسات العينة لمؤشرات المحور البيئي والاجتماعي لا يعني قلة اهتمامها بالعمال و المجتمع والبيئة ككل وانما اهمالها لهذا الجانب في عملية القياس والتقييم.

المبحث الثالث: واقع تطبيق المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة لعملية تقييم الاداء الاستراتيجي
مبحث تقييم الاداء الاستراتيجي احتوى على اربعة مطالب، الغرض منها تبيان مدى تبني المؤسسات الاقتصادية عينة البحث لفكر استراتيجي في عملية تقييم أدائها.

المطلب الاول: دراسة واقع اعداد خطة الاستراتيجية في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة
احتوى هذا المطلب على سؤالين من أجل التعرف على ان كانت المؤسسات عينة البحث تقوم بإعداد خطة استراتيجية، وهل هذه الخطة مبنية على تحليل كل من البيئة الداخلية والخارجية.

✓ السؤال الأول: هل تقوم مؤسستكم بإعداد خطة استراتيجية؟

- الاجابة عن هذا السؤال موضحة في الجدول الموالي:

الجدول (71): اعداد الخطة الاستراتيجية في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة

البيان	التكرار	النسبة
نعم	38	86.4%
لا	06	13.6%
المجموع	44	100%

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

نلاحظ ان 86.4% من المؤسسات عينة الدراسة المجيبة عن هذا السؤال تعد مخطط استراتيجي. وهي تعتبر نقطة ايجابية.

✓ السؤال الثاني: هل تعتمد مؤسستكم في اعداد خطتها الاستراتيجية على تحليل كل من البيئة الداخلية والخارجية؟

- الاجابة موضحة في الاتي:

الجدول (72): تحليل البيئة الداخلية والخارجية في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة

البيان	التكرار	النسبة
نعم	34	89.47%
لا	04	10.53%
المجموع	38	100%

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

نلاحظ ان 89.47 % من مؤسسات العينة التي تقوم بإعداد خطة استراتيجية تعتمد في ذلك على تحليل بيئتها الداخلية والخارجية .

المطلب الثاني: وجود رؤية ورسالة واهداف استراتيجية واضحة في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة

دراسة وجود رؤية، رسالة واهداف استراتيجية محددة بشكل واضح في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة كان من خلال طرحنا للسؤال المباشر التالي:

✓ السؤال: هل لدى مؤسستكم رسالة، رؤية وأهداف استراتيجية واضحة؟

- الاجابة مبينة في الجدول الموالي:

الجدول (73): توفر رؤية ورسالة واهداف استراتيجية واضحة لدى المؤسسات الاقتصادية عينة

الدراسة

البيان	التكرار	النسبة
نعم	40	95.2%
لا	02	4.8%
المجموع	42	100%

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

يتبين من الجدول أعلاه ان نسبة 95.2% من المؤسسات المجيبة عن هذا السؤال لديها رؤية ورسالة واهداف استراتيجية واضحة، وهي نقطة ايجابية.

المطلب الثالث: نوع الاستراتيجية المتبعة من طرف المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة

دراسة نوع الاستراتيجية المتبعة من طرف المؤسسات الاقتصادية عينة البحث كان من خلال طرحنا

للسؤال المباشر التالي:

✓ السؤال: ما هي نوع الاستراتيجية المتبعة من طرف مؤسساتكم؟

- الاجابة موضحة في التالي:

الجدول (74): الاستراتيجيات المنتهجة من طرف المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة

البيان	التكرار	النسبة
استراتيجية قيادة التكلفة	26	76.5%
استراتيجية التنويع	02	05.9%
استراتيجية التركيز	06	17.6%
المجموع	34	100%

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

يتبين من الجدول اعلاه ان 76.5% من المؤسسات عينة البحث المبحية عن هذا السؤال تتبع استراتيجية قيادة التكلفة وهذا طبعا تابع لطبيعة المستهلك الجزائري الذي يبحث دائما عن المنتجات ذات السعر المنخفض. تليها استراتيجية التركيز اي التركيز على طبقة معينة وتقديم منتج ذو جودة بنسبة 17.6%. وفي الاخير استراتيجية التنويع بنسبة 5.9%.

المطلب الرابع: متابعة وتقييم الاداء الاستراتيجي في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة

دراسة مدى متابعة مؤسسات العينة وتقييم أدائها الاستراتيجي، وكذا الادوات المستعملة في ذلك كان

من خلال طرحنا للسؤالين التاليين:

✓ السؤال الاول: هل تقوم مؤسساتكم بمتابعة تنفيذ استراتيجيتها؟

- الاجابة عن هذا السؤال موضحة في الجدول الموالي:

الجدول (75): تنفيذ ومتابعة الاستراتيجية في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة

البيان	التكرار	النسبة
نعم	38	90.5%
لا	04	9.5%
المجموع	42	100%

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

نلاحظ من الجدول أعلاه ان نسبة 90.5% من مؤسسات العينة المجيبة عن هذا السؤال تقوم بتنفيذ ومتابعة استراتيجيتها.

✓ السؤال الثاني: ان كانت الاجابة نعم، فما هي الادوات المستخدمة في عملية تقييم الاداء الاستراتيجي؟

- الاجابة عن هذا السؤال موضحة في الجدول الموالي:

الجدول (76): الادوات المستخدمة في تقييم الاداء الاستراتيجي من طرف المؤسسات العينة

البيان	التكرار	النسبة
بطاقة الاداء المتوازن	14	38.9%
دراسات ادارة الجودة	20	55.6%
دراسات التدقيق	02	05.6%
المجموع	36	100%

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

نلاحظ من الجدول ان اجابات المؤسسات عينة البحث كانت منحصرة في ثلاث اجابات: بالدرجة الأولى: نسبة 55.6% من مؤسسات العينة تعتمد على مصلحة ادارة الجودة في تقييم الاداء الاستراتيجي، وفي الدرجة الثانية: نسبة 38.9% تعتمد على بطاقة الاداء المتوازن، وفي الدرجة الاخيرة تأتي دراسات التدقيق بنسبة: 05.9%.

المبحث الرابع: تلخيص النتائج المتوصل اليها واختبار فرضيات الفصل

توصلنا من خلال نتائج الاستبيان الخاصة بمحور: وصف العينة، تقييم الاداء، تقييم الاداء الاستراتيجي ومؤشرات الاداء الى معلومات قيمة قمنا بتحليلها وبشكل مفصل في المبحث الاول والثاني والثالث؛ وسنحاول من خلال هذا المبحث تلخيص أهم النتائج التي جاءت في المباحث السابقة، حيث ستسمح لنا النتائج المتوصل اليها باختبار الفرضيات المتعلقة بهذا الفصل.

المطلب الاول: تلخيص النتائج الخاصة بوصف العينة

العينة المأخوذة في البحث والتي سنجري عليها اختبار فرضيات الدراسة المطروحة تتميز بمجموعة من الخصائص أهمها:

- مؤسسات العينة جميعها مؤسسات اقتصادية ذات طابع صناعي، اي مؤسسات انتاجية.
- مؤسسات العينة مأخوذة من الولايات التالية: وهران، الجزائر العاصمة، سيدي بلعباس، مستغانم، غليزان.
- 40% من مؤسسات العينة هي من ولاية وهران و 30% من الجزائر العاصمة.
- أكثر من نصف مؤسسات العينة (55.56%) منشأة في الفترة ما بين سنة 1990 وسنة 2014.
- تقريبا حوالي نصف مؤسسات العينة (45.45%) ينحصر رأسمالها ما بين 100.000.001 دج و 1.000.000.000 دج.
- أكثر من ثلثي مؤسسات العينة (71.43%) يتجاوز عدد عمالها 101 عامل.
- أكثر من نصف مؤسسات العينة (63.2%) هي عبارة عن مؤسسات أم.
- أكثر من ثلثي مؤسسات العينة (68%) هي عبارة عن مؤسسات خاصة.
- أكثر من نصف مؤسسات العينة (60%) هي عبارة عن شركات ذات اسهم.
- نسبة كبيرة من مؤسسات العينة (90.5%) هي عبارة عن مؤسسات وطنية.
- أكثر من نصف مؤسسات العينة (59.1%) هي عبارة عن مؤسسات متوسطة، تليها المؤسسات الكبيرة بنسبة 31.8%.

- تقريبا حوالي نصف مؤسسات العينة (46.7%) ذات حصة سوقية متوسطة أي ما بين 40% الى 70%.

- أربعة أخماس مؤسسات العينة (80%) ذات موقع تنافسي عال.

المطلب الثاني: تلخيص النتائج الخاصة بواقع تطبيق مؤسسات العينة للأسس والأدوات الحديثة لتقييم الاداء والاداء الاستراتيجي

من خلال تحليل نتائج الاستبيان الخاصة بمحوري تقييم الاداء وتقييم الاداء الاستراتيجي في المباحث السابقة توصلنا الى النتائج التالية:

فيما يخص عملية اعداد التقديرات:

- 70 % من مؤسسات العينة تقوم فيها المديرية العامة لوحدها بعملية اعداد التقديرات. و 61.96% من مؤسسات العينة تعد تقديراتها باستخدام اساليب علمية (احصائية ووصفية).

كما ان 66.67% من مؤسسات العينة تعد التقديرات بالاعتماد على تحقيقات السنوات السابقة .

فيما يخص توفر وظيفة لتقييم الاداء:

- 72 % من مؤسسات العينة لديها وظيفة مختصة بعملية تقييم الاداء الا وهي وظيفة مراقبة التسيير، و 88.89% من هذه المؤسسات تولي أهمية كبيرة لهذه الوظيفة وتجعل مكانتها ضمن الهيكل التنظيمي بعد المديرية العامة مباشرة وليس مع باقي الوظائف. كما ان 60% من مؤسسات العينة تقوم فيها المديرية العامة مع مصلحة مراقبة التسيير بعملية تقييم الاداء، و 72% من مؤسسات العينة تقوم فيها المصلحة المعنية بعملية التقييم اي مصلحة مراقبة التسيير.

فيما يخص أدوات تقييم الاداء:

- أكبر نسبة من مؤسسات العينة (64%) تستخدم الادوات التقليدية في عملية تقييم الاداء ، و 08% تستخدم الادوات الحديثة فقط، و 28% تستخدم الادوات التقليدية والحديثة. حيث مثلت نسب الاستخدام: 37.5% لتقارير الموازنات، تليها 32.5% للوحة القيادة، و 22.5% للوحة القيادة الاستراتيجية. ومن خلال تحليل معمق لهذه النتائج توصلنا الى:

✓ الشركات ذات الاسهم والمؤسسات الدولية هي من تستخدم بنسب كبيرة أدوات تقييم الاداء.

- ✓ الشركات الفردية ذات المسؤولية المحدودة تستخدم فقط لوحات القيادة في عملية تقييم الاداء.
- ✓ المؤسسات الفروع تستخدم بكثرة تقارير الموازنات ولوحات القيادة، والمؤسسات الام يرتفع فيها استخدام لوحات القيادة الاستراتيجية
- ✓ 60 % من مؤسسات العينة تستخدم الموازنات التقديرية لتقييم الاداء، 32% تستخدمها للتخطيط، و 08% تخلت عن استخدامها.

فيما يخص معايير تقييم الاداء:

- 40.32% من مؤسسات العينة تستخدم نتائج السنوات السابقة كمعيار لتقييم أدائها، و 35.94% تستخدم الاهداف المحددة مسبقا، و 10.93% تستخدم تحقيقات المنافس كمعيار، و 07.89% تستخدم معايير القطاع، و 04.69% تستخدم المعايير العلمية.

فيما يخص محتوى الجدول الخاص بعملية تقييم الاداء:

- الخانات الاكثر استخداما في جدول تقييم الاداء هي خانتي المؤشر والتحقيق، تليهما خانة تحقيقات السنة ن-1، ثم تليها خانتي المستهدف والانحراف.
- خانة الهدف في شكل عبارة هي قليلة الاستعمال، وتستخدم بكثرة في المؤسسات الخاصة
- خانتي تحقيقات المنافس والمبادرة هي الاخرى قليلة الاستعمال، وموجودة فقط في المؤسسات الخاصة.

فيما يخص تقييم الأداء الاستراتيجي:

- 86.4% من مؤسسات العينة تقوم بإعداد خطة استراتيجية وتقوم بمتابعة تنفيذها وتقييمها، و 89.47% منها تقوم بإعدادها بالاعتماد على تحليل كل من البيئة الداخلية والخارجية.
- 95.2% من مؤسسات العينة صرحت ان لها أهداف استراتيجية، رسالة ورؤية واضحة ومحددة.
- 76.5% من مؤسسات العينة تتبع استراتيجية قيادة التكلفة وهذا طبعا راجع الى طبيعة المستهلك الجزائري الذي في الغالب ما يبحث عن المنتجات ذات السعر المنخفض.
- 55.6% من مؤسسات العينة تعتمد على مصلحة ادارة الجودة في اعداد اهدافها الاستراتيجية ومتابعة تنفيذها وتقييمها. ونسبة 38.8% منها تعتمد على بطاقة الاداء المتوازن اي لوحة القيادة الاستراتيجية في متابعة تنفيذ وتقييم استراتيجيتها. ونسبة قليلة 05.6% تعتمد على دراسات التدقيق.

الفصل الخامس: دراسة واقع تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأدوات تقييم الاداء

- دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية-

المطلب الثالث: تلخيص النتائج الخاصة بمؤشرات الاداء المستخدمة في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة

من خلال دراستنا للمؤشرات المستخدمة في عملية تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة توصلنا الى النتائج التالية:

- المؤشرات المالية هي الأكثر استخداما (25.2%)، تليها مؤشرات جانب العمليات الداخلية (21.6%)، ثم مؤشرات كل من جانب الزبائن والتعلم والنمو بنفس النسبة (20%). وفي الأخير مؤشرات الجانب البيئي والاجتماعي بأقل نسبة (13.2%).

- عند قيامنا بتقسيم المؤشرات الى ثلاث مجموعات: مؤشرات كثيرة الاستعمال، متوسطة الاستعمال وقليلة الاستعمال توصلنا الى النتائج التالية:

✓ مؤشرات محور المالية (17.4%)، محور الزبائن (15.1%) ومحور العمليات الداخلية (12.3%) موجودة بنسبة كبيرة ضمن المجموعة الاولى، اي المؤشرات الأكثر استخداما.

✓ مؤشرات محور التعلم والنمو موجودة بنسبة كبيرة (11.2%) في المجموعة الثانية أي المؤشرات متوسطة الاستعمال.

✓ مؤشرات المحور البيئي والاجتماعي موجودة بنسبة كبيرة (9.9%) ضمن المجموعة الثالثة، اي المؤشرات قليلة الاستعمال.

- وعند قيامنا بتحليل معمق لمؤشرات الاداء المستخدمة في مؤسسات العينة، وربطها بمتغيرات أخرى توصلنا الى النتائج التالية:

✓ مؤسسات العينة ذات الموقع التنافسي العالي جدا والعالي، وذات الاسهم، والحجم الكبير، والحصة السوقية الكبيرة هي التي تستخدم بنسب كبيرة مؤشرات الاداء.

✓ ان اغلبية مؤسسات العينة ذات الموقع التنافسي الضعيف تستخدم المؤشرات المالية فقط.

✓ مؤشر وقت تصليح الآلة يستخدم فقط في مؤسسات العينة ذات الموقع التنافسي العالي والعالي جدا.

✓ مؤشر تطور رقم أعمال المنتوجات المصدرة للخارج يستعمل فقط في المؤسسات الخاصة وذات الموقع التنافسي العالي جدا والعالي.

- دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية -

- ✓ نسبة كبيرة من مؤسسات العينة العمومية تستخدم مؤشرات متنوعة في تقييم أدائها تتعلق بكل من الجانب المالي، الزبائن، العمليات الداخلية، التعلم والنمو والجانب البيئي والاجتماعي.
- ✓ المؤشرات البيئية والاجتماعية تستخدم بكثرة في المؤسسات العمومية.
- 14.3% من مؤسسات العينة فقط تقوم بالتصريح عن مؤشرات المسؤولية الاجتماعية في تقرير خاص، هذه المؤسسات كلها مؤسسات عمومية ذات أسهم، حيث مثلت 06 مؤسسات عمومية من اصل 16 مؤسسة.
- 96% من مؤسسات العينة صرحت انها تقوم بإجراءات عديدة من اجل حماية العمال والبيئة، وهذا ما يجعلنا نستنتج ان قلة استخدام المؤشرات البيئية والاجتماعية لا يعني عدم اهتمامها بهذين الجانبين، وانما يدل على انها لا تعطيها حقهما في عملية القياس والتقييم.

المطلب الرابع: اختبار صحة فرضيات الفصل

- الفرضية الثانية والمتمثلة في: المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تستخدم الادوات التقليدية في تقييم أدائها، قمنا بتقسيمها الى خمس فرضيات جزئية، هي
- الفرضية الجزئية الاولى: المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تستخدم معطيات السنوات السابقة في اعداد التقديرات بدل معلومات السوق، وتعتمد في ذلك على الطريقة التقليدية المتمثلة في طريقة الصواب والخطأ أي اضافة نسبة معينة والتي تكون في الغالب 10% لتحقيق السنوات السابقة.
 - الفرضية الجزئية الثانية: المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تستخدم فقط الادوات التقليدية (مراقبة الموازنات، لوحة القيادة والنسب المالية) في عملية تقييم الاداء.
 - الفرضية الجزئية الثالثة: المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تقارن تطور أدائها عبر الزمن أكثر من مقارنته مع الاهداف المحددة مسبقا. في حين ينعلم أساسا وجود مقارنة للأداء مع المنافس.
 - الفرضية الجزئية الرابعة: المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تستخدم المؤشرات المالية فقط في عملية قياس وتقييم الاداء.

- **الفرضية الجزئية الخامسة:** المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تفتقر لفكر استراتيجي، أي لاستراتيجية واضحة. وانعدام الربط بين الجانب الاستراتيجي والجانب العملي، والمراقبة تتم على المستوى العملي فقط.

ومن خلال النتائج التي توصلنا اليها في العناصر السابقة يمكننا اختبار صحة هذه الفرضيات: بالنسبة **للفرضية الجزئية الأولى:** فالشق الاول منها والمتمثل في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تعتمد على معطيات السنوات السابقة فلقد أثبتت صحتها النسبية، حيث أكثر من نصف مؤسسات العينة (66.67%) تعتمد على ذلك في عملية اعداد التقديرات. اما الشق الثاني عملية اعداد التقديرات تتم باستخدام الطريقة التقليدية والمتمثلة في طريقة الصواب والخطأ اي اضافة 10% الى تحقيقات السنوات السابقة، ننفي صحتها نسبيا، حيث أكثر من نصف مؤسسات العينة (61.96%) تعتمد على طرق علمية في اعداد التقديرات (الطرق الاحصائية بنسبة أكبر وتليها الطرق الوصفية).

أما بالنسبة **للفرضية الجزئية الثانية:** المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تستخدم الادوات التقليدية لتقييم الاداء فقد أثبتت صحتها النسبية، حيث أكثر من نصف مؤسسات العينة (68%) تستخدم الادوات التقليدية في تقييم أدائها .

فيما يخص **الفرضية الجزئية الثالثة:** بالنسبة **لشقها الاول:** المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تقارن تطور أدائها عبر الزمن أكثر من مقارنته بالأهداف المحددة مسبقا فلقد أثبتت صحتها النسبية، حيث وجدنا من خلال النتائج المتحصل عليها من الاستبيان أن نسبة الاعتماد على نتائج السنوات السابقة كمعيار لتقييم الاداء (40.32%) أكبر من الاعتماد على الاهداف المحددة مسبقا في عملية التقييم (35.94%). أما بالنسبة **للسبق الثاني** لهذه الفرضية وهو انعدام اساس لتقييم الاداء مع تحقيقات المنافس، فننفي صحتها نسبيا، هذا لوجود نسبة قليلة من مؤسسات العينة تستخدم تحقيقات المنافس في عملية تقييم الاداء (10.93%).

بالنسبة **للفرضية الجزئية الرابعة:** المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تستخدم المؤشرات المالية فقط في تقييم أدائها، فننفي صحتها نسبيا حيث وجدنا نسبة كبيرة من مؤسسات العينة تستخدم المؤشرات المالية وغير المالية في عملية تقييم الاداء.

اما الفرضية الجزئية الخامسة: المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تفتقر لفكر استراتيجي والمراقبة تتم على المستوى العملي فقط ، ننفي صحتها نسبيا حيث 86.4% من مؤسسات العينة تقوم بإعداد خطة استراتيجية وتقوم بمتابعة تنفيذها وتقييمها.

خاتمة الفصل:

هذا الفصل والذي كان تحت عنوان "دراسة واقع تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأدوات تقييم الاداء - دراسة عينة من المؤسسات الاقتصادية -"، حاولنا من خلاله اختبار الفرضية الثانية والمتمثلة في: "المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تستخدم الادوات التقليدية في تقييم أدائها"، والتي بدورها قسمناها الى خمس فرضيات جزئية. وهذا بالاعتماد على أداة الاستبيان، حيث احتوى هذا الاخير على جزء خاص بأسس وقواعد ومؤشرات وادوات تقييم الاداء، وتضمن هذا الجزء أسئلة متنوعة.

هذا الفصل استهليناه بمبحث خاص بوصف عينة ومجتمع وأداة الدراسة، اما المباحث الثلاثة الاخرى فكانت تخص الموضوع المذكور اعلاه. وبعد تحليلنا لنتائج الاستبيان استطعنا اختبار الفرضية السابقة الذكر. وتوصلنا الى ان هناك فعلا بعض الاسس والقواعد والادوات التقليدية التي مازالت المؤسسات الاقتصادية الجزائرية متشبثة بها وبنسب كبيرة، كاعتمادها على نتائج السنوات السابقة في اعداد التقديرات، واستخدامها للأدوات التقليدية لتقييم الاداء، ومقارنتها لتطور أدائها عبر الزمن أكثر من مقارنته بالأهداف المحددة مسبقا، وهو ما جعلنا نثبت الصحة النسبية لهذه الأجزاء من الفرضية؛ في حين هناك اجزاء اخرى من الفرضية نفينا صحتها نسبيا من خلال النتائج المتوصل اليها في الاستبيان، وهو ما يبين بداية وعي المؤسسات الجزائرية بضرورة تطبيق اسس وقواعد ومؤشرات حديثة في عملية قياس وتقييم الاداء، كاستخدام المؤسسات عينة البحث لطرق علمية سواء احصائية او وصفية في اعداد التقديرات، كذلك استخدام المؤشرات المالية وغير المالية ، وجود فكر استراتيجي ومتابعة وتقييم للاستراتيجية المنتهجة، استخدام تحقيقات المنافس كمعيار لتقييم الاداء ولو ان ذلك كان بنسبة ضئيلة الا انه يوضح بوادر وعي المؤسسات بضرورة استخدامه كمعيار لتقييم أدائها.

الفصل السادس:

دراسة واقع تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

للتقنيات الحديثة لتحسين الأداء

- دراسة عينة من المؤسسات -

مقدمة الفصل:

الدراسة الميدانية الثالثة أجريتها على نفس العينة السابقة، بغية التعرف على واقع تطبيق أهم التقنيات الحديثة لتحسين الاداء في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية؛ وكذا علاقة تطبيق هذه التقنيات باستخدام المؤشرات والادوات الحديثة لقياس وتقييم الاداء. هذه التقنيات الحديثة هي نفسها التي تعرضنا لها في الجانب النظري، والمتمثلة في:

- نظام ادارة الجودة الشاملة.
- نظام الادارة على اساس الانشطة.
- بعض التقنيات الحديثة الاخرى (هندسة القيمة، اعادة الهندسة، نظام الانتاج الآلي، التكلفة المستهدفة).

الامر الذي دعا بنا الى تقسيم هذا الفصل الى المباحث الآتية:

- **المبحث الاول:** دراسة مدى تطبيق مؤسسات العينة لنظام ادارة الجودة الشاملة
- **المبحث الثاني:** دراسة مدى تطبيق مؤسسات العينة لنظام التكاليف والادارة والموازنات على اساس الانشطة
- **المبحث الثالث:** دراسة مدى تطبيق مؤسسات العينة لبعض التقنيات الحديثة الأخرى
- **المبحث الرابع:** تلخيص النتائج المتوصل اليها واختبار فرضيات الفصل

المبحث الأول: دراسة مدى تطبيق مؤسسات العينة لنظام ادارة الجودة الشاملة
محور نظام ادارة الجودة الموجود بالاستبيان حاولنا من خلاله طرح مجموعة من الأسئلة التي تسمح لنا بالتعرف على مدى تطبيق المؤسسات عينة البحث لمبادئ إدارة الجودة الشاملة.

المطلب الاول: اختبار مدى تطبيق مؤسسات العينة لجملة من مبادئ ادارة الجودة الشاملة
سنعرض فيما يأتي جملة من الاسئلة التي تضمنها الاستبيان في محور نظام ادارة الجودة الشاملة من اجل اختبار مدى تطبيق مؤسسات العينة لمبادئ ادارة الجودة الشاملة.

✓ **السؤال الأول: هل تحصلت مؤسستكم على شهادة ادارة الجودة -ايزو 9001-؟** ان كانت الاجابة نعم ، متى كان ذلك؟

- **السؤال الفرعي الأول: هل تحصلت مؤسستكم على شهادة نظام ادارة الجودة - ايزو 9001-؟**
نعم* لا*

- الاجابة عن هذا السؤال مبينة في التالي:

الجدول (77): المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة المتحصلة على شهادة ادارة الجودة ايزو

9001

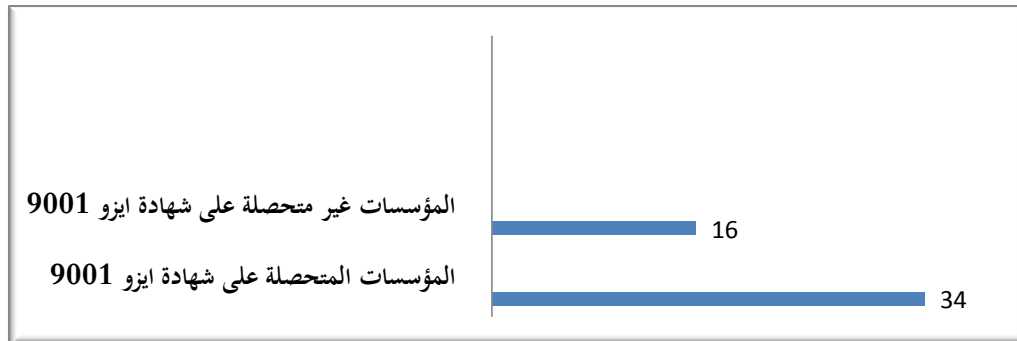
البيان	التكرار	النسبة
نعم	34	68%
لا	16	32%
المجموع	50	100%

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

نلاحظ ان 68% من مؤسسات العينة متحصلة على شهادة ايزو 9001، اي ما يعادل 34 مؤسسة، وهذا العدد يمثل تقريبا ثلثي العينة، وهذه نقطة ايجابية. والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل (82): المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة المتحصلة على شهادة ادارة الجودة ايزو

9001



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

• السؤال الفرعي الثاني: ان كانت الاجابة نعم : متى كان ذلك؟

- الاجابة مبينة في الجدول الموالي:

الجدول (78): تاريخ الحصول على شهادة ايزو 9001 في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة

البيان	التكرار	النسبة
الفترة الممتدة من سنة 2000 حتى 2004	06	%23.08
الفترة الممتدة من سنة 2005 حتى 2010	06	%23.08
الفترة الممتدة من سنة 2011 حتى 2016	14	%53.84
المجموع	26	%100

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

نلاحظ ان اكثر من نصف المؤسسات عينة البحث المجيبة عن هذا السؤال قد تحصلت على شهادة الايزو مؤخرا (من 2011 الى 2016) ، وهذا ما يدل على بداية وعي المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بأهمية تطبيق هذا النظام وما ستحققه هذه المؤسسات من مزايا من وراء تطبيقه.

✓ السؤال الثاني: هل لدى مؤسستكم مصلحة لإدارة الجودة؟

*نعم *لا

- الاجابة عن هذا التساؤل موضحة في الجدول الموالي:

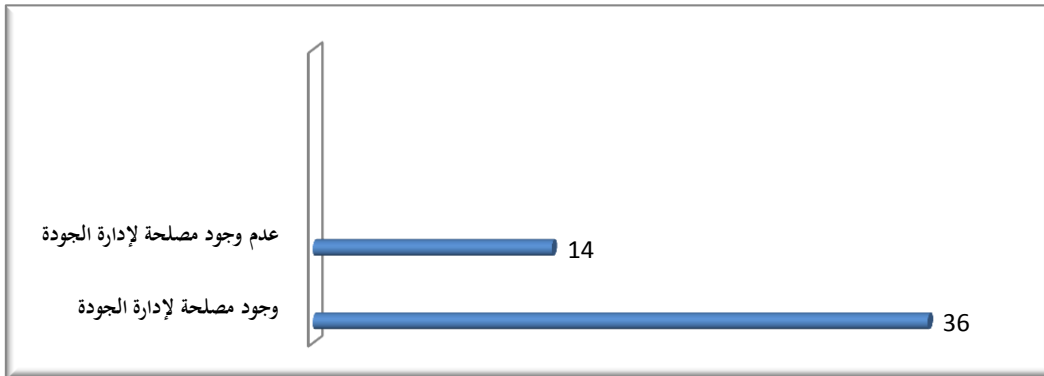
الجدول (79): المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة التي تمتلك مصلحة لإدارة الجودة

البيان	التكرار	النسبة
نعم	36	72%
لا	14	28%
المجموع	50	100%

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

نلاحظ ان 72% من مؤسسات العينة تملك مصلحة لإدارة الجودة، وهذه النسبة تفوق نسبة مؤسسات العينة المتحصلة على شهادة ايزو 9001 (68%)، وهذا ما يدل على ان هناك مؤسسات تملك مصلحة ادارة الجودة دون حصولها على شهادة ايزو 9001. والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل (83): المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة التي تمتلك مصلحة لإدارة الجودة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

النسبة 72% هي نسبة جيدة وهذا يعني هناك وعي بأهمية هذه المصلحة داخل المؤسسة الاقتصادية. وللتوضيح أكثر سنتناول العنصرين المواليين:

1. علاقة توفر مصلحة ادارة الجودة بالحصول على شهادة ايزو 9001 في المؤسسات

الاقتصادية عينة الدراسة:

العلاقة بين المؤسسات التي لديها مصلحة ادارة الجودة بالحصول على شهادة ادارة الجودة ايزو 9001 مبينة في الجدول الموالي:

الجدول (80): علاقة توفر مصلحة ادارة الجودة بالحصول على شهادة ايزو 9001 في

المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة

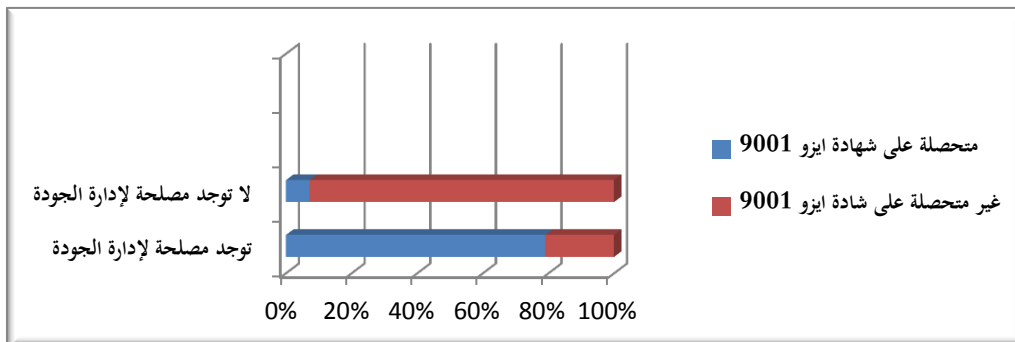
Sig	Khi-deux	المجموع	هل تحصلت مؤسستكم على شهادة ايزو 9001؟		البيان		
			لا	نعم			
0.01	25.78	36	04	32	العدد	نعم	هل لديكم مصلحة لإدارة الجودة؟
		%72	%25	%94.1	النسبة		
		14	12	02	العدد	لا	
		%28	%75	%05.9	النسبة		

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج spss

نلاحظ من الجدول اعلاه ان هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين وجود مصلحة لإدارة الجودة داخل مؤسسات العينة وحصولها على شهادة ايزو 9001 عند مستوى معنوية: $0.05 \geq \text{sig}$ ، حيث نلاحظ ان 94.1% من المؤسسات المتحصلة على شهادة ايزو لديها مصلحة لإدارة الجودة، في حين 5.9% منها ليس لديها مصلحة لإدارة الجودة اي توجد مؤسستين متحصلة على شهادة ايزو 9001 في حين ليس لها او لم تقم بعد بإنشاء مصلحة لإدارة الجودة. كما نلاحظ وجود 04 مؤسسات ليس لديها شهادة ايزو في حين تتوفر على مصلحة لإدارة الجودة. والشكل الموالي يوضح هذه النتائج:

الشكل (84): علاقة توفر مصلحة ادارة الجودة بالحصول على شهادة ايزو 9001 في

المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

يتضح جليا من الشكل ان النسبة الاكبر من مؤسسات العينة التي لديها مصلحة لإدارة الجودة متحصلة على شهادة إدارة الجودة ايزو 9001.

2. علاقة توفر مصلحة ادارة الجودة بالحصة السوقية للمؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة:

العلاقة بين توفر مصلحة ادارة الجودة داخل المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة بحصتها السوقية مبينة في الآتي:

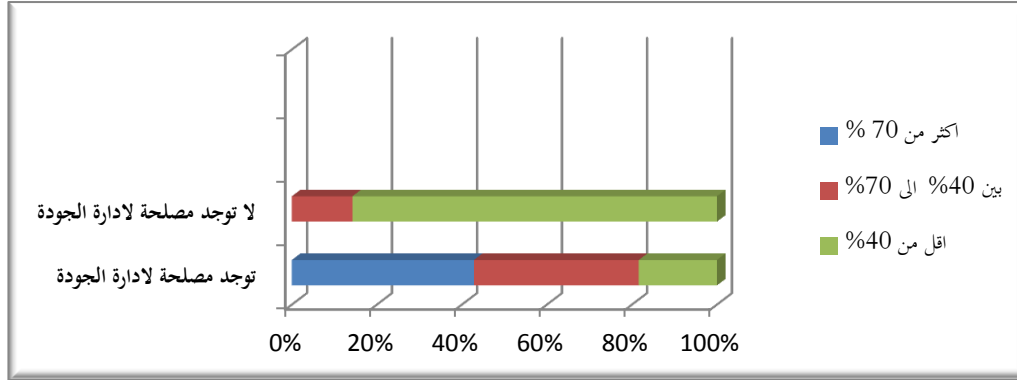
الجدول (81): علاقة توفر مصلحة ادارة الجودة بالحصة السوقية للمؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة

sig	Khi-deux	المجموع	الحصة السوقية			البيان		
			اقل من %40	بين 40% الى 70%	اكتر من %70			
0.0006	14.6	35	06	19	10	العدد	نعم	المؤسسة
		77.8%	42.9%	90.5%	100%	النسب		لديها
		10	08	02	00	العدد	لا	مصلحة
		22.2%	57.1%	09.5%	00%	النسب		لإدارة الجودة

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS

يتبين من الجدول اعلاه ان هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين وجود مصلحة ادارة الجودة داخل مؤسسات العينة وبين حصتها السوقية، عند مستوى دلالة $0.05 \geq \text{sig}$. حيث نجد ان كل مؤسسات العينة (100%) التي لها حصة سوقية كبيرة توجد لديها مصلحة لإدارة الجودة ، ونسبة 90.5% من مؤسسات العينة ذات الحصة السوقية المتوسطة لديها مصلحة لإدارة الجودة ، و 42.9% من مؤسسات العينة ذات الحصة السوقية الصغيرة لديها مصلحة لإدارة الجودة. والشكل الموالي يبين ذلك:

الشكل (85): علاقة توفر مصلحة ادارة الجودة بالحصة السوقية للمؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج برنامج spss

يتضح جليا من الشكل أعلاه ان النسبة الاكبر من المؤسسات التي ليس لديها مصلحة لإدارة الجودة هي المؤسسات ذات الحصة السوقية الضعيفة، بينما النسبة الاكبر من المؤسسات التي لديها مصلحة لإدارة الجودة هي المؤسسات ذات الحصة السوقية الكبيرة.

✓ السؤال الثالث: الجودة هي من مسؤولية من؟

*مصلحة ادارة الجودة *مصلحة الانتاج *مسؤولية الجميع

- الاجابة عن هذا الاستفسار موضحة كالتالي:

الجدول (82): الشخص المسؤول عن الجودة داخل المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة

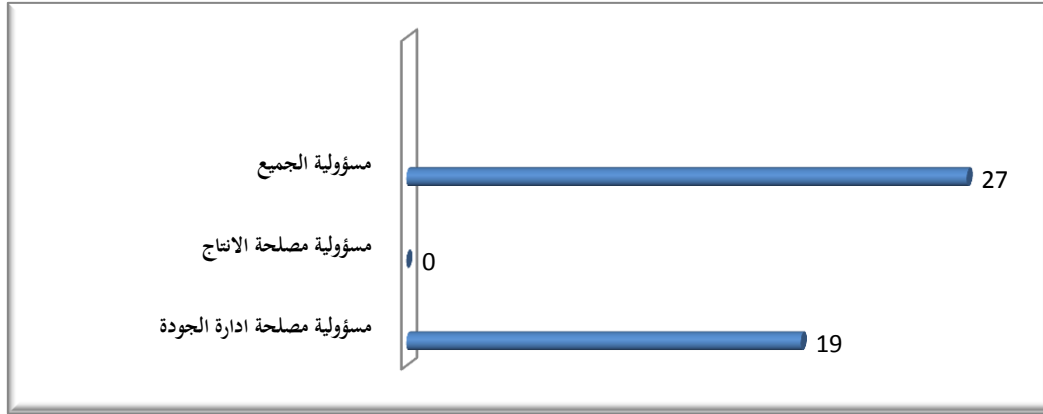
البيان	التكرار	النسبة
الجودة من مسؤولية مصلحة ادارة الجودة	19	41.3%
الجودة من مسؤولية مصلحة الانتاج	00	00%
الجودة من مسؤولية الجميع	27	58.7%
المجموع	46	100%

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

احد مبادئ ادارة الجودة "الجودة من مسؤولية الجميع"، لذا حاولنا من خلال هذا السؤال معرفة نسبة المؤسسات المتبينة لهذا المبدأ، والنتيجة كانت 58.7%، اي اكثر من نصف مؤسسات العينة تطبق هذا

المبدأ وهذه نقطة ايجابية. ونسبة 41.3% من مؤسسات العينة ترى ان الجودة هي من مسؤولية مصلحة
ادارة الجودة. في حين ولا مؤسسة ترى ان الجودة هي من مسؤولية مصلحة الانتاج. والشكل الموالي يبين
ذلك:

الشكل (86): الشخص المسؤول عن الجودة داخل المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

ومن خلال تحليلنا لهذا السؤال وجدنا ان هناك علاقة بين الشخص المسؤول عن الجودة وبين توفر مصلحة
لادارة الجودة، هذه العلاقة مبينة في الجدول التالي:

الجدول (83): علاقة الشخص المسؤول عن الجودة داخل المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة

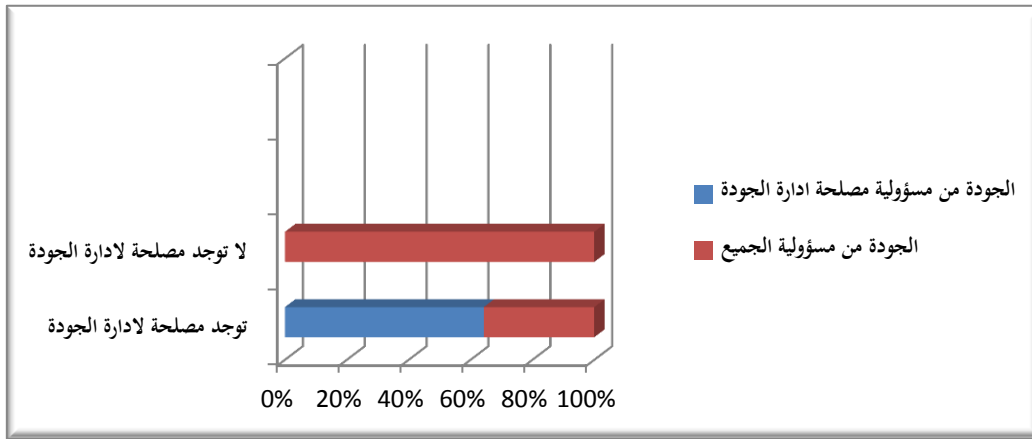
بتوفر مصلحة إدارة الجودة بها

sig	Khi- deux	المجموع	الجودة من مسؤولية:		البيان		
			الجميع	مصلحة إدارة الجودة			
0.0007	11.42	34	15	19	العدد	نعم	هل لديكم مصلحة
		%73.9	%55.6	%100	النسبة		
		12	12	00	العدد	لا	لإدارة الجودة؟
		%26.1	%44.4	%00	النسبة		

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS

هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين الشخص المسؤول عن الجودة ووجود مصلحة ادارة الجودة داخل مؤسسات العينة كما هو موضح في الجدول أعلاه، عند مستوى دلالة $0.05 \geq \text{sig}$. حيث اجابت كل المؤسسات التي ليس لديها مصلحة لإدارة الجودة ان الجودة من مسؤولية الجميع، في حين النسبة الاكبر من المؤسسات التي لديها مصلحة لإدارة الجودة كان ردها ان الجودة من مسؤولية مصلحة ادارة الجودة. وهذا يظهر جليا في الشكل الموالي:

الشكل (87): علاقة الشخص المسؤول عن الجودة داخل المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة بتوفر مصلحة إدارة الجودة بها



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

يتضح من الشكل أن نسبة كبيرة مؤسسات العينة التي لديها مصلحة لإدارة الجودة صرحت أن الجودة مسؤولية هذه المصلحة، وهذا يعني أن هذه المؤسسات بالرغم من تطبيقها لأحد الركائز الاساسية لإدارة الجودة الشاملة وهو انشاء مصلحة لإدارة الجودة، الا انها لا تطبق مبدأ "الجودة من مسؤولية الجميع"

✓ السؤال الرابع: ماهي نسبة رضا زبائنكم عن منتجاتكم؟ ان كانت نسبة الرضا عالية فما سبب ذلك؟

• السؤال الفرعي الأول: ماهي نسبة رضا زبائنكم عن منتجاتكم؟

*اقل من 30% *ما بين 30% الى 70% *اكثر من 70%

- الاجابة مبينة في التالي:

الجدول (84): نسبة رضا الزبائن عن منتوجات المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة

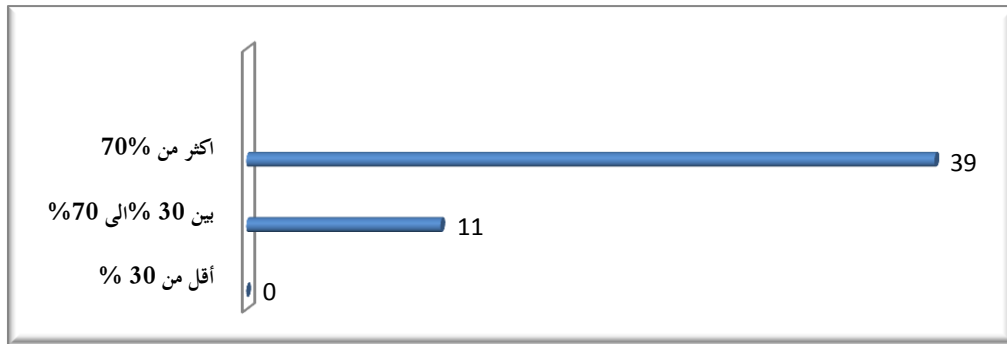
البيان	التكرار	النسبة
اقل من 30%	00	00%
ما بين 30% الى 70 %	11	22%
اكثر من 70%	39	78%
المجموع	50	100%

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

نلاحظ ان 78% من مؤسسات العينة نسبة رضا زبائنها اكثر من 70% ، وهي نسبة كبيرة توضح

اهتمام المؤسسات عينة البحث برضا الزبائن، والشكل التالي يوضح ذلك:

الشكل (88): نسبة رضا الزبائن عن منتوجات المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

النسب كانت بين المتوسط والعالي، ولمعرفة سبب الرضا العالي للزبائن لجأنا الى طرح السؤال الموالي

● السؤال الفرعي الثاني: ان كانت نسبة رضا الزبائن عن منتوجاتكم عالية، فهذا راجع الى:

*السعر المنخفض بالمقارنة مع المنافس *جودة منتوجاتكم *خدمات ما بعد البيع
*شيء آخر (يرجى ذكره).

- الاجابة عن هذا السؤال موضحة في الجدول التالي:

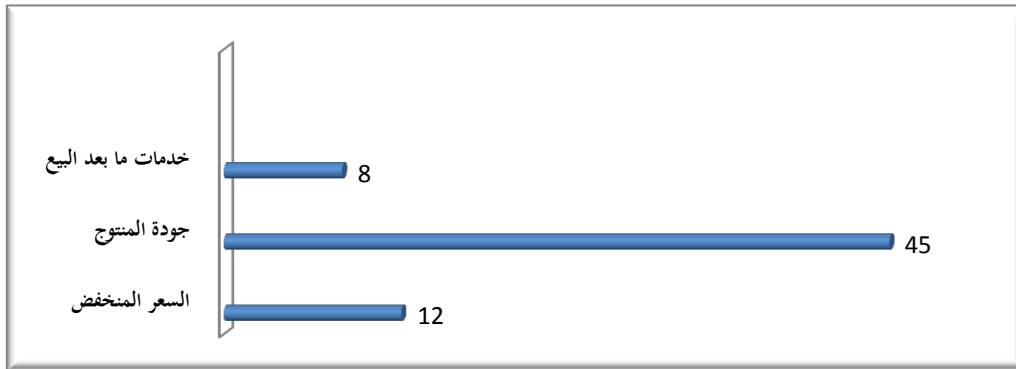
الجدول (85): اسباب رضا الزبائن عن منتجات المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة

البيان	التكرار	النسبة
السعر المنخفض	12	18.5%
جودة المنتج	45	69.2%
خدمات ما بعد البيع	08	12.3%
المجموع	65	100%

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

نلاحظ ان 69.2% من اجابات عينة الدراسة كانت فيها الجودة سببا لرضا الزبائن عن منتجاتهم، يليها السعر المنخفض بالمقارنة مع المنافس بنسبة 18.5%، ثم خدمات ما بعد البيع بنسبة 12.3%. والشكل الموالي يوضح هذه النتائج:

الشكل (89): اسباب رضا الزبائن عن منتجات المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

✓ السؤال الخامس: ماهي نسبة العمال الذين لهم حق اتخاذ القرار داخل المؤسسة؟

- الاجابة موضحة في الجدول التالي:

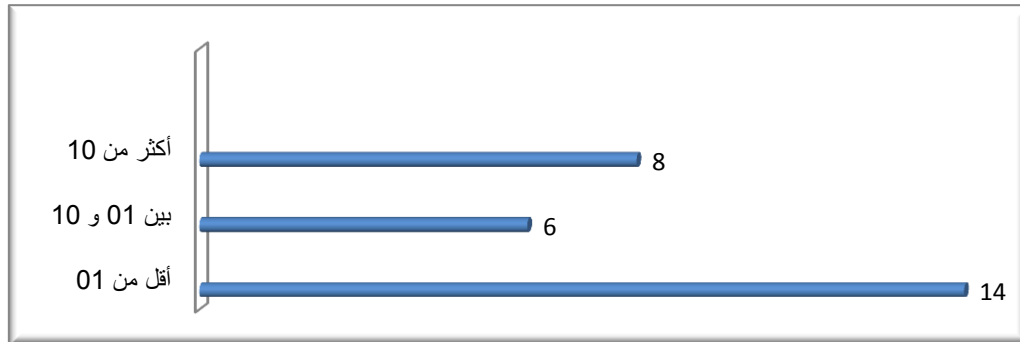
الجدول (86): نسبة العمال الذين لهم حق اتخاذ القرار داخل المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة

البيان	التكرار	النسبة
أقل من 1%	14	50.00%
ما بين 1% و 10%	06	21.43%
أكثر من 10%	08	28.57%
المجموع	28	100%

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

نلاحظ ان النسبة الاكبر 50 % كانت للمؤسسات عينة البحث التي عدد العمال الذين لهم حق اتخاذ القرار فيها لا يتجاوز 1%. وهذه نقطة سلبية تعني احتكار عملية اتخاذ القرار من طرف قلة داخل المؤسسات المدروسة، وهذا يخالف احد مبادئ ادارة الجودة. توضيح النتائج بشكل أكثر سيكون من خلال عرض الشكل الموالي:

الشكل (90): نسبة العمال الذين لهم حق اتخاذ القرار داخل المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

✓ السؤال السادس: هل عمال مؤسستكم يعرفون رؤية المؤسسة ويساهمون في تحقيقها؟

لا*

نعم*

- الاجابة عن هذا التساؤل موضحة في الجدول الموالي:

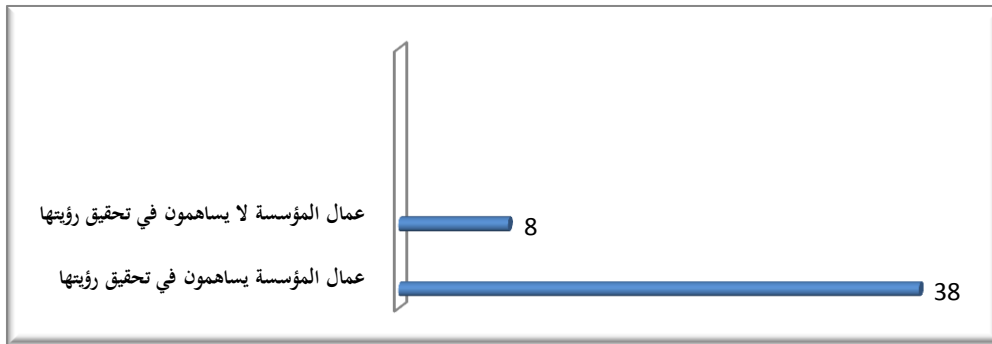
الجدول (87): مساهمة العمال في تحقيق رؤية المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة

البيان	التكرار	النسبة
نعم	38	%82.61
لا	08	%17.39
المجموع	46	%100

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

يتضح من الجدول أعلاه ان نسبة %82.61 من مؤسسات العينة يعرف فيها العمال رؤية المؤسسة ويساهمون في تحقيقها، وهي تعتبر نقطة ايجابية. والشكل الموالي يبين ذلك:

الشكل (91): مساهمة العمال في تحقيق رؤية المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

✓ السؤال السابع: هل تسمح مؤسستكم لعمالها بتقديم اقتراحات؟ ان كان كذلك ماهي نسبة العمال الذين قدموا اقتراحات في سنة 2015؟

• السؤال الفرعي الاول: هل تسمح مؤسستكم لعمالها بتقديم اقتراحات؟

*نعم *لا

- الاجابة موضحة في الجدول الموالي:

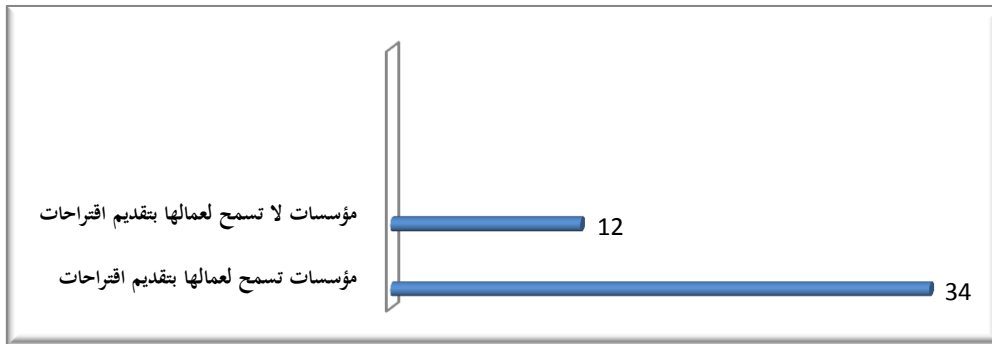
الجدول (88): عدد المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة التي تسمح لعمالها بتقديم اقتراحات

البيان	التكرار	النسبة
نعم	34	73.9%
لا	12	26.1%
المجموع	46	100%

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

يتبين من النتائج المدونة في الجدول أعلاه ان نسبة 73.9% من مؤسسات العينة تسمح لعمالها بتقديم اقتراحات. والشكل الموالي يبين ذلك:

الشكل (92): عدد المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة التي تسمح لعمالها بتقديم اقتراحات



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

- السؤال الفرعي الثاني: ان كانت الاجابة نعم، فما هي نسبة العمال الذين قدموا اقتراحاتهم في سنة 2015؟

- الاجابة عن هذا التساؤل موضحة في الجدول الموالي:

الجدول (89): نسبة العمال الذين قدموا اقتراحات لسنة 2015 في مؤسسات العينة

البيان	التكرار	النسبة
من 1% الى 5%	08	44.44%
من 14% الى 20%	10	55.56%
المجموع	18	100%

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

هناك 34 مؤسسة من العينة صرحت انها تترك الفرصة للعمال من اجل تقديم اقتراحاتهم في السؤال الفرعي السابق، في حين 18 مؤسسة منها فقط وضحت نسبة ذلك، هذه النسبة كانت تتراوح بين المجالين المذكورين في الجدول والمبينين في الآتي:

*نسبة العمال الذين قدموا اقتراحات في سنة 2015 والتي تتراوح من 1% الى 5% من مجموع العمال: مثلت نسبة 44.44% من مجموع الاجابات.

* نسبة العمال الذين قدموا اقتراحات في سنة 2015 والتي تتراوح من 14% الى 20% من مجموع العمال: مثلت نسبة 55.56% من مجموع الاجابات، وهي النسبة الاكبر. والشكل الموالي يوضح هذه النتائج:

الشكل (93): نسبة العمال الذين قدموا اقتراحات لسنة 2015 في المؤسسات الاقتصادية

عينة الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

فاذا ما قارنا عدد الاجابات المتحصل عليها في هذا السؤال مع عدد المؤسسات التي لا تعمل باقتراحات العمال (الجدول السابق) سنتحصل على النتائج التالية:

الجدول (90): نسبة العمال الذين قدموا اقتراحات لسنة 2015 في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة

البيان	التكرار	النسبة
من 1% الى 5%	08	26.67%
من 14% الى 20%	10	33.33%
المؤسسات التي لا تترك مجال للعمال من اجل تقديم اقتراحاتهم	12	40%
المجموع	30	100%

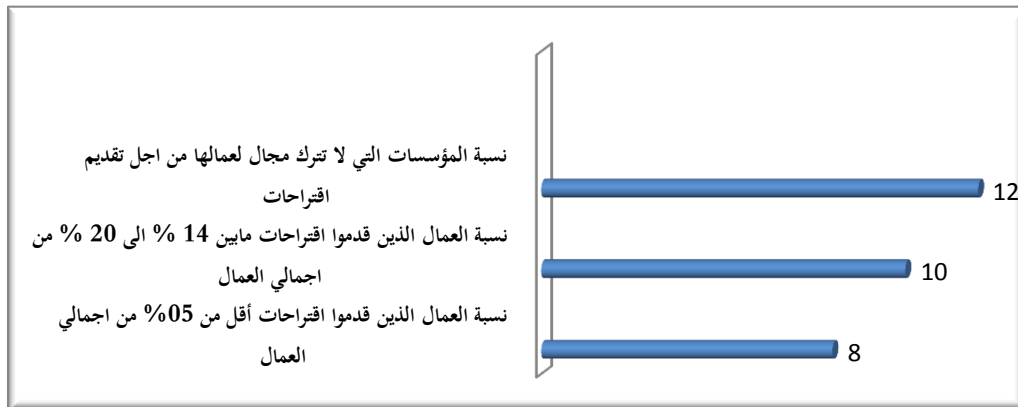
المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

نلاحظ من النتائج المتحصل عليها ان النسبة الاكبر 40% كانت للمؤسسات التي لا تترك مجال للعمال من اجل تقديم اقتراحاتهم، تليها نسبة 33.33% للعمال الذين قدموا اقتراحات في سنة 2015 والتي تتراوح نسبتهم من 14% الى 20% من مجموع العمال ، لتأتي في الاخير نسبة العمال الذين قدموا اقتراحات وتتراوح نسبتهم من 1% الى 5% بنسبة 26.67%.

وما يلاحظ من هذا الجدول ان نسبة المؤسسات التي تترك مجال للعمال من اجل تقديم اقتراحاتهم هي 60%، وهي نسبة جيدة وتعتبر نقطة ايجابية. والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل (94): نسبة العمال الذين قدموا اقتراحات لسنة 2015 في المؤسسات الاقتصادية

عينة الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

الفصل السادس: دراسة واقع تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للتقنيات الحديثة
لتحسين الاداء- دراسة عينة من المؤسسات الجزائرية -

✓ السؤال الثامن: ما هي نسبة رضا العمال في مؤسستكم سنة 2015؟

- الاجابة عن هذا السؤال مبينة في الجدول الموالي:

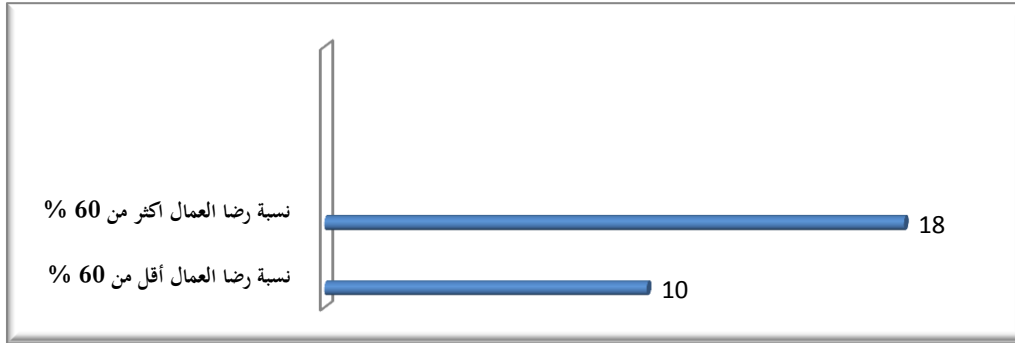
الجدول (91): نسبة رضا العمال سنة 2015 في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة

البيان	التكرار	النسبة
اقل من 60%	10	35.71%
اكثر من 60%	18	64.29%
المجموع	28	100%

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

يتبين من الجدول أعلاه ان النسبة الاكبر 64.29% كانت للعمال الذين تجاوزت نسبة رضاهم عن ما تقدمه لهم مؤسساتهم 60%. والشكل الموالي يبين ذلك:

الشكل (95): نسبة رضا العمال سنة 2015 في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

✓ السؤال التاسع: ما هو نسبة العمال الذين استفادوا من برنامج تكوين في سنة 2015؟

- الاجابة عن هذا التساؤل موضحة في الجدول الموالي:

الجدول (92): نسبة العمال الذين استفادوا من تكوين سنة 2015 في المؤسسات الاقتصادية

عينة الدراسة

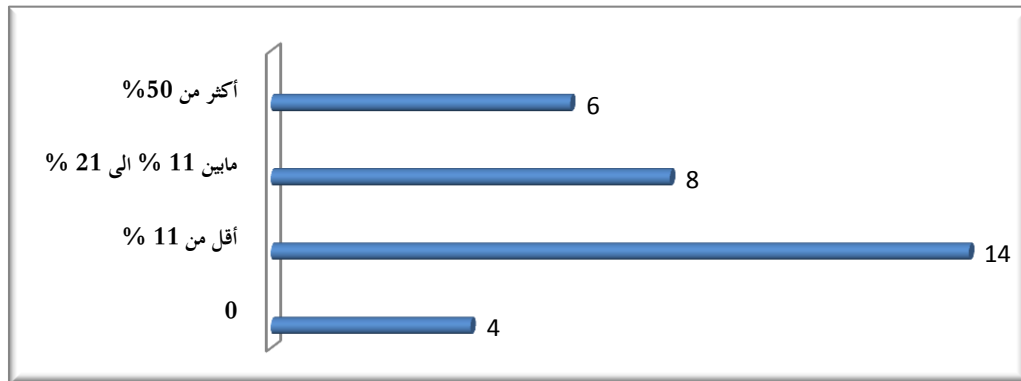
البيان	التكرار	النسبة
%00	04	%12.50
أقل من 11%	14	%43.75
ما بين 11% الى 21%	08	%25.00
أكثر من 50%	06	%18.75
المجموع	32	%100.00

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

يتبين من الجدول أعلاه ان اكبر نسبة 43.75 % كانت لمؤسسات العينة التي استفاد اقل من 11 % من عمالها من تكوين. ثم تأتي المؤسسات التي استفاد من 11% الى 21% من عمالها من تكوين بنسبة 25%، وبعد ذلك المؤسسات التي استفاد اكثر من 50% من عمالها من تكوين بنسبة 18.75%، وفي الاخير تأتي المؤسسات التي لم تقم بتكوين لعمالها في سنة 2015 بنسبة 12.5%. والشكل الموالي يبين ذلك:

الشكل (96): نسبة العمال الذين استفادوا من تكوين سنة 2015 في المؤسسات الاقتصادية

عينة الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

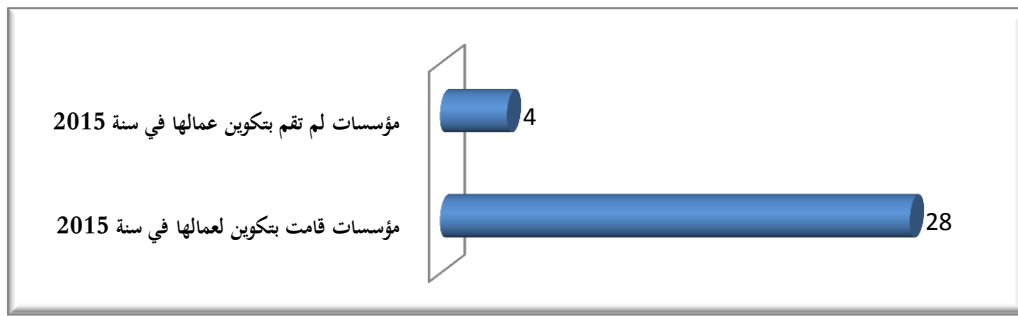
ومن البيانات الموجودة في الجدول اعلاه يمكن تقسيم مؤسسات العينة الى:

- مؤسسات قامت بتكوين عمالها في 2015 وعددها 28 مؤسسة.

- مؤسسات لم تقم بتكوين عمالها في 2015 وعددها 04 مؤسسات.

والشكل الموالي يوضح هذه النتائج:

الشكل (97): المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة التي قامت بتكوين لعمالها سنة 2015



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

مثلت المؤسسات التي قامت بتكوين لعمالها نسبة 87.5 % و المؤسسات التي تقم بالتكوين 12.5% من مجموع المؤسسات التي اجابت عن هذا السؤال (32 اجابة). ويتضح من النتائج المتحصل عليها أن النسبة الاكبر كانت للمؤسسات التي قامت بتكوين لمجموعة من عمالها في سنة 2015، وهذه نقطة ايجابية .

✓ السؤال العاشر: ما هي نسبة العمال الذين استفادوا من تحفيز (مادي او معنوي) في مؤسستكم سنة 2015؟

-الاجابة موضحة في الجدول التالي:

الجدول (93): نسبة العمال الذين استفادوا من تحفيزات سنة 2015 في المؤسسات الاقتصادية

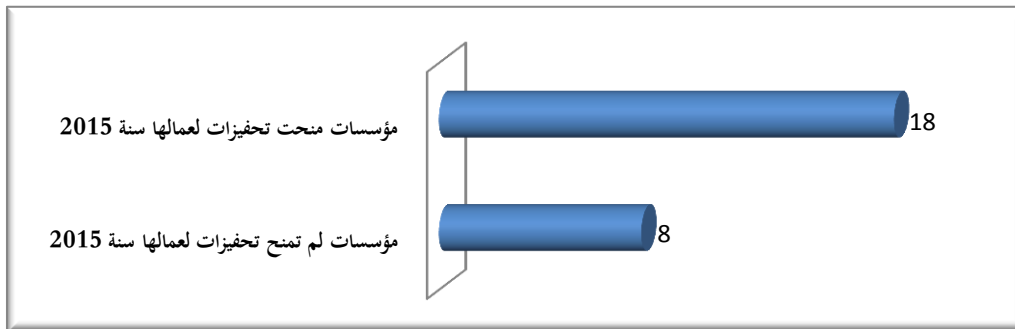
عينة الدراسة

البيان	التكرار	النسبة
لم يستفد اي عامل من تحفيز	08	30.76%
استفاد اكثر من 70% من العمال من تحفيزات	06	23.08%
استفاد ما بين 20% الى 50% من العمال من تحفيزات	06	23.08%
استفاد اقل من 07% من العمال من تحفيزات	06	23.08%
المجموع	26	100%

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

يتضح من الجدول اعلاه ان النسبة الاكبر 69.24% كانت لمؤسسات العينة التي استفاد عمالها من تحفيزات في سنة 2015، هذه التحفيزات كانت بنسب متفاوتة، حيث كانت عالية في 6 مؤسسات، ومتوسطة في 6 مؤسسات اخرى، وقليلة في 6 مؤسسات اخرى، في حين هناك 30.76% مؤسسات لم يستفد عمالها من اي تحفيز. والشكل الموالي يبين ذلك:

الشكل (98): المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة التي منحت تحفيزات لعمالها سنة 2015



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

✓ السؤال الحادي عشر: هل قامت مؤسستكم بإجراء تحسينات في منتجاتها من اجل زيادة رضا

لا*

نعم*

الزبائن؟

- الاجابة عن هذا التساؤل مبينة في الجدول التالي:

الجدول (94): اجراء تحسينات في منتوجات المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة

البيان	التكرار	النسبة
نعم	24	54.5%
لا	20	45.5%
المجموع	44	100%

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

النسبة الاكبر التي تتضح من الجدول اعلاه 54.5% كانت للمؤسسات التي قامت بتحسينات في منتوجاتها من اجل زيادة رضا زبائنهم، وهذه نقطة ايجابية. والشكل الموالي يبين ذلك:

الشكل (99): اجراء تحسينات على منتوجات المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

ولتوضيح أي مؤسسات العينة التي قامت بإجراء تحسينات على منتوجاتها، سندرس علاقته مع الحصة السوقية ودرجة رضا الزبائن:

1. علاقة المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة التي قامت بإجراء تحسينات بحصتها السوقية:

هناك علاقة بين مؤسسات العينة التي قامت بإجراء تحسينات في منتوجاتها بحصتها السوقية، هذه العلاقة موضحة في الجدول الموالي:

الجدول (95): علاقة اجراء تحسينات في المنتجات بالحصصة السوقية للمؤسسات الاقتصادية

عينة الدراسة

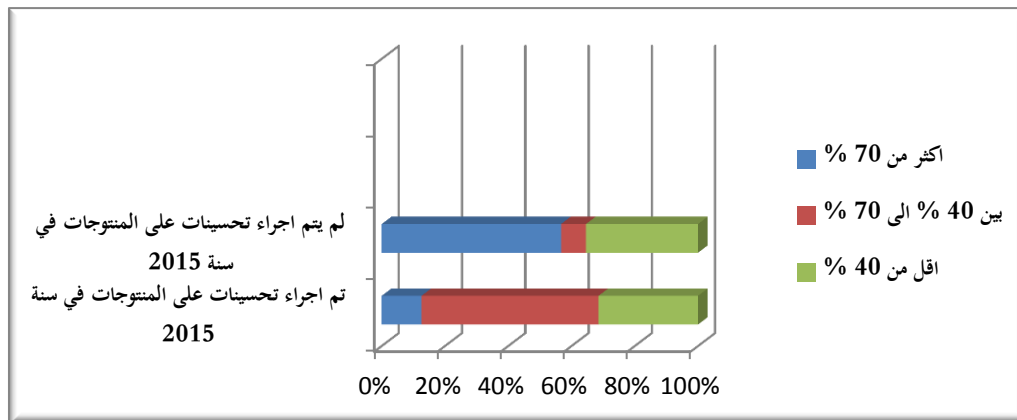
sig	Khi-deux	المجموع	الحصصة السوقية			البيان		
			اقل من %40	بين %40 الى %70	اكثر من %70			
0.001	13.42	24	06	16	02	العدد	نعم	المؤسسة قامت باجراء تحسينات على منتجاتها
		%60	%50	%88.9	%20	النسب		
		16	06	02	08	العدد	لا	
		%40	%50	%11.1	%80	النسب		

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS

هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين عملية اجراء تحسينات على المنتجات وبين الحصصة السوقية لمؤسسات العينة ، عند مستوى معنوية $0.05 \geq \text{sig}$. حيث نجد ان مؤسسات العينة التي أجرت تحسينات بنسبة اكبر هي المؤسسات ذات الحصصة السوقية المتوسطة والضعيفة، في حين نسبة كبيرة من مؤسسات العينة ذات الحصصة السوقية الكبيرة لم تجري تحسينات على منتجاتها (80%). هذه النتائج يؤكدتها الشكل الذي سنعرضه في الآتي:

الشكل (100): علاقة اجراء تحسينات في المنتجات بالحصصة السوقية للمؤسسات الاقتصادية

عينة الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

2. علاقة المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة التي قامت بإجراء تحسينات بمستوى رضا الزبائن: هناك علاقة بين مؤسسات العينة التي قامت بإجراء تحسينات في المنتوجات بدرجة رضا الزبائن عن منتوجاتها، هذه العلاقة موضحة في الجدول الموالي:

الجدول (96): علاقة اجراء التحسينات في المنتوجات بدرجة رضا الزبائن في المؤسسات

الاقتصادية عينة الدراسة

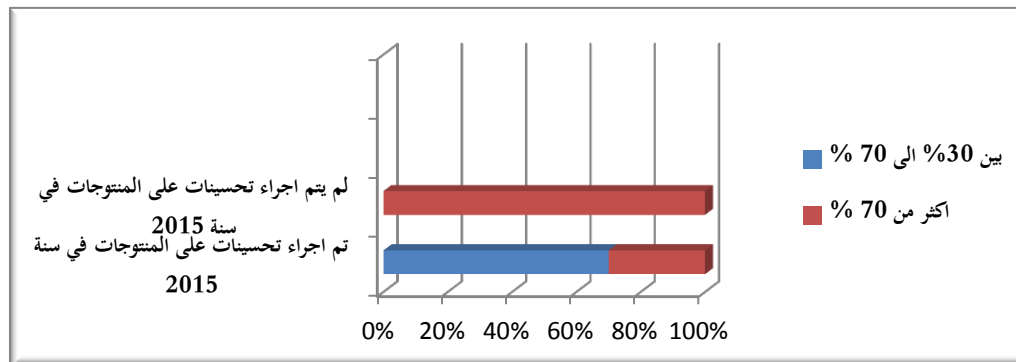
البيان	نسبة رضا الزبائن	المجموع	Khi-deux	sig
المؤسسة قامت بإجراء تحسينات على منتوجاتها	بين 30% الى 70%	09	15	24
نعم	أكثر من 70%	100%	42.9%	54.5%
لا	أكثر من 70%	00	20	20
المؤسسة قامت بإجراء تحسينات على منتوجاتها	بين 30% الى 70%	00	57.1%	45.5%
نعم	أكثر من 70%	00	57.1%	45.5%
لا	أكثر من 70%	00	57.1%	45.5%

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS

هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين عملية اجراء تحسينات على المنتوجات وبين مستوى او درجة رضا الزبائن في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة ، عند مستوى معنوية $0.05 \geq \text{sig}$. حيث نجد ان كل مؤسسات العينة التي كانت فيها درجة رضا الزبائن كبيرة لم تقم بأي تحسين على منتوجاتها. هذه النتائج يؤكدتها الشكل الذي سنعرضه في الآتي:

الشكل (101): علاقة اجراء التحسينات في المنتوجات بدرجة رضا الزبائن في المؤسسات

الاقتصادية عينة الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

الفصل السادس: دراسة واقع تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للتقنيات الحديثة

لتحسين الاداء- دراسة عينة من المؤسسات الجزائرية -

✓ السؤال الثاني عشر: هل تطبق مؤسساتكم مبدأ Grosby "فعل الاشياء صحيحة منذ البداية" أي

"مبدأ المعيب الصفري"؟

*نعم

*لا

- الاجابة مبينة في الجدول الموالي:

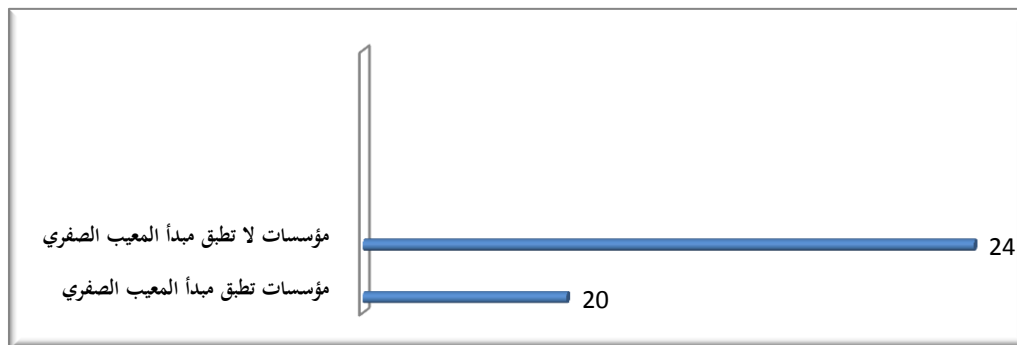
الجدول (97): تطبيق مبدأ " المعيب الصفري" في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة

البيان	التكرار	النسبة
نعم	20	45.5%
لا	24	54.5%
المجموع	44	100%

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

هناك 45.5% من مؤسسات العينة تطبق مبدأ المعيب الصفري للعالم grosby أي فعل الاشياء صحيحة منذ البداية . والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل (102): تطبيق مبدأ " المعيب الصفري" في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

هناك علاقة بين مؤسسات العينة التي تطبق هذا المبدأ وبين توفرها على مصلحة لإدارة الجودة، هذه العلاقة موضحة في الجدول الموالي:

الجدول (98): علاقة تطبيق مبدأ المعيب الصفري بوجود مصلحة ادارة الجودة في المؤسسات

الاقتصادية عينة الدراسة

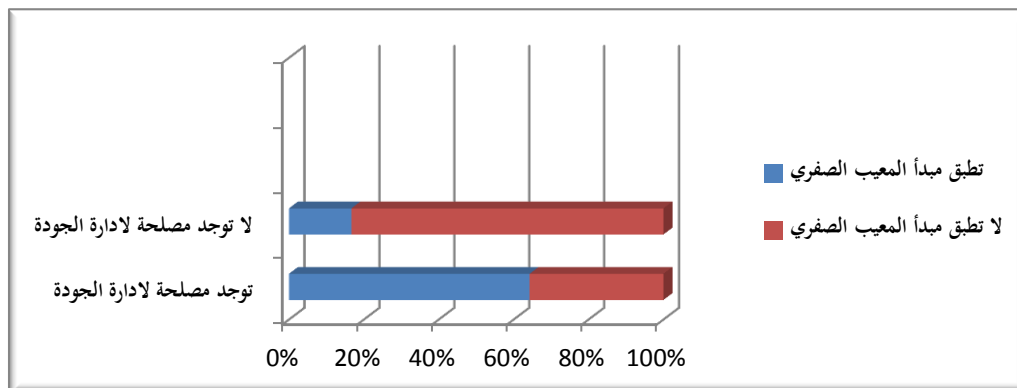
sig	Khi-deux	المجموع	تطبق مبدأ المعيب الصفري		البيان		
			لا	نعم			
0.004	08.04	30	12	18	العدد	نعم	توجد مصلحة لإدارة الجودة
		%68.2	%50	%90	النسب		
		14	12	02	العدد	لا	توجد مصلحة لإدارة الجودة
		%31.8	%50	%10	النسب		

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج spss

هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق مبدأ المعيب الصفري وبين وجود مصلحة لإدارة الجودة في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة ، عند مستوى معنوية $0.05 \geq \text{sig}$. حيث نجد ان نسبة 90 % من مؤسسات العينة التي لديها مصلحة لإدارة الجودة تطبق مبدأ المعيب الصفري. والشكل الموالي يؤكد هذه النتائج:

الشكل (103): علاقة تطبيق مبدأ المعيب الصفري بوجود مصلحة ادارة الجودة في المؤسسات

الاقتصادية عينة الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

✓ السؤال الثالث عشر: هل قامت مؤسستكم بتخفيض مردودات مبيعاتها في سنة 2015 بالمقارنة مع

لا*

نعم*

2014؟

- الاجابة مبينة في الجدول الموالي:

الجدول (99): تخفيض مردودات المبيعات في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة

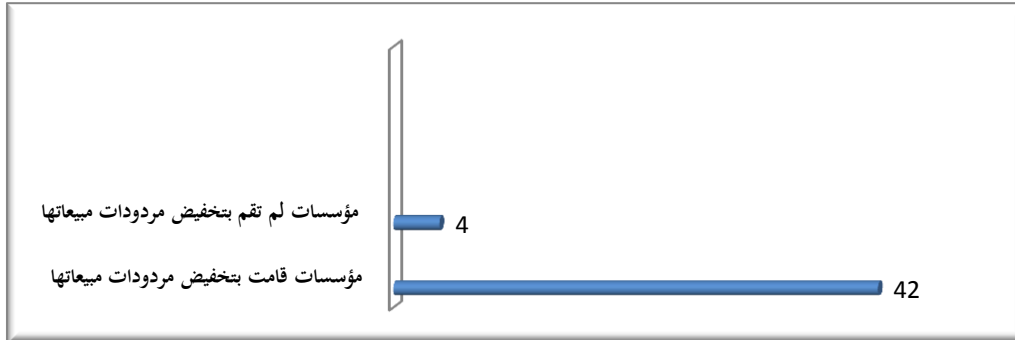
البيان	التكرار	النسبة
نعم	42	91.3%
لا	04	8.7%
المجموع	46	100%

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

يتضح من الجدول اعلاه ان نسبة 91.3% من مؤسسات العينة قامت بتخفيض مردودات مبيعاتها في سنة 2015 بالمقارنة مع سنة 2014، وهذه نسبة كبيرة جدا، وتعتبر نقطة ايجابية توضح مجهودات

المؤسسات عينة البحث في مجال التقليل من الاخطاء. والشكل الموالي يبين هذه النتائج:

الشكل (104): تخفيض مردودات المبيعات في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

وقد وجدنا من خلال دراستنا لنتائج الاستبيان ان هناك علاقة بين تخفيض مؤسسات العينة لمردودات

مبيعاتها بحصولها على شهادة إدارة الجودة ايزو 9001، هذه العلاقة سنوضحها في الجدول الآتي:

الجدول (100): علاقة تخفيض مردودات المبيعات بالحصول على شهادة ايزو 9001 في

المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة

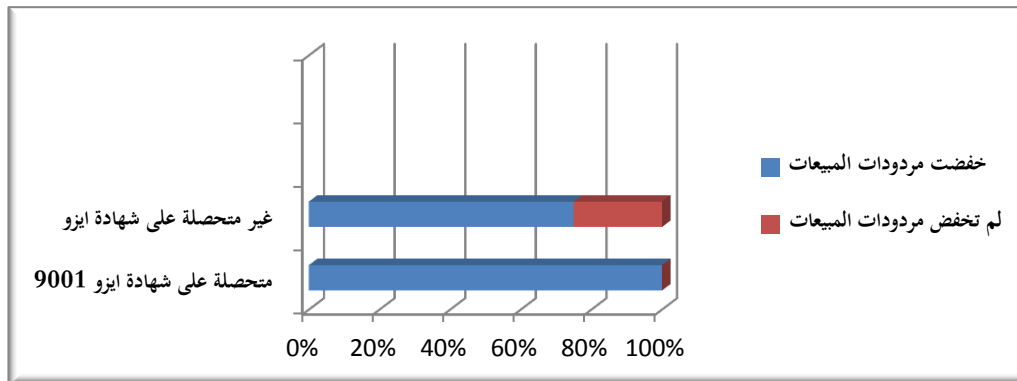
sig	Khi-deux	المجموع	متحصلة على شهادة ايزو 9001		البيان		
			لا	نعم			
0.004	08.21	42	12	30	العدد	نعم	تخفيض
		%91.3	%75	%100	النسب		مردودات
		04	04	00	العدد	لا	المبيعات
		%08.7	%25	%00	النسب		

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS

هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين مؤسسات العينة المتحصلة على شهادة ايزو 9001 وبين تخفيض مردودات المبيعات عند مستوى معنوية $0.05 \geq \text{sig}$ ، حيث يتضح أن كل المؤسسات المتحصلة على شهادة ايزو 9001 قامت بتخفيض مبيعاتها في سنة 2015 بالمقارنة مع سنة 2014. والشكل التالي يبين هذه العلاقة:

الشكل (105): علاقة تخفيض مردودات المبيعات بالحصول على شهادة ايزو 9001 في

المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

الفصل السادس: دراسة واقع تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للتقنيات الحديثة

لتحسين الاداء- دراسة عينة من المؤسسات الجزائرية -

✓ السؤال الرابع عشر: هل تقوم مؤسستكم بمقارنة تصميم منتجاتها مع منتجات المؤسسات المنافسة

والرائدة؟ *نعم *لا

-الاجابة مبينة في الجدول الموالي:

الجدول (101): تطبيق المقارنة المرجعية في مجال تصميم المنتجات في المؤسسات الاقتصادية

عينة الدراسة

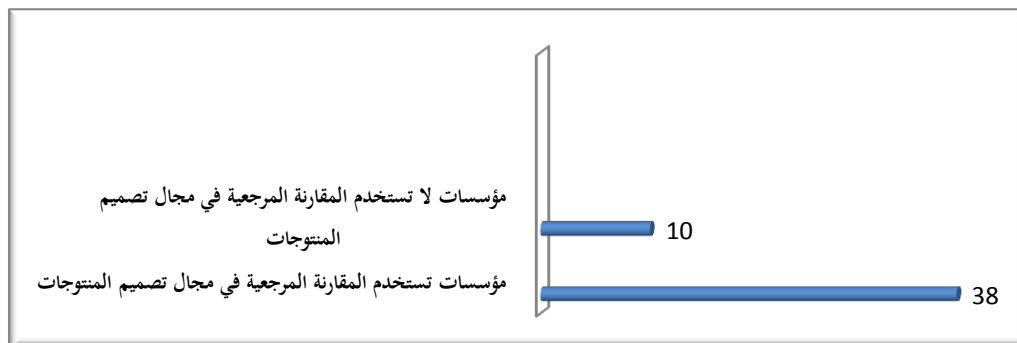
البيان	التكرار	النسبة
نعم	38	79.2%
لا	10	20.8%
المجموع	48	100%

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

هناك 79.2% من مؤسسات العينة تقوم بمقارنة تصميم منتجاتها مع منتجات المؤسسات الرائدة في مجالها، وهي نسبة كبيرة وتمثل نقطة ايجابية لمؤسسات عينة البحث المأخوذة. والشكل الموالي يبين ذلك:

الشكل (106): تطبيق المقارنة المرجعية في مجال تصميم المنتجات في المؤسسات

الاقتصادية عينة الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

الفصل السادس: دراسة واقع تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للتقنيات الحديثة
لتحسين الاداء- دراسة عينة من المؤسسات الجزائرية -

المطلب الثاني: استخدام المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة لنموذج تحسين الاداء Deming " PDCA "

معرفة ان كانت المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة تطبق نموذج دمينج لتحسين الاداء، كان من خلال طرحنا للسؤال المباشر التالي:

✓ السؤال: هل تعمل مؤسساتكم بنموذج تحسين الاداء ل Deming "PDCA"؟ *نعم *لا
-الاجابة عن هذا التساؤل مبينة في الآتي:

الجدول (102): نموذج تحسين الاداء ل Deming في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة

البيان	التكرار	النسبة
نعم	20	42.6%
لا	27	57.4%
المجموع	47	100%

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

يتضح من الاجابة اعلاه ان 20 مؤسسة تطبق نموذج تحسين الاداء، أي ما يعادل 42.6% من مجموع الاجابات، وهي نسبة مقبولة نوعا ما. وما يثير انتباهنا ان هناك 34 مؤسسة من العينة متحصلة على شهادة ادارة الجودة ايزو 9001، في حين 20 مؤسسة فقط مطبقة لهذا النموذج، وهذا ما يدل على أن هناك مؤسسات بالرغم من حصولها على هذه الشهادة الا انها لا تطبق احد ركائز نظام ادارة الجودة الا وهو نموذج تحسين الاداء (عجلة التحسين).

الشكل (107): نموذج تحسين الاداء ل Deming في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

ويتضح من التحليل الذي قمنا به باستخدام برنامج SPSS انه توجد علاقة بين مؤسسات العينة المتحصلة على شهادة ايزو 9001 وتطبيق المؤسسة لنموذج تحسين الاداء لديمينج، هذه العلاقة مبينة في الجدول الموالي:

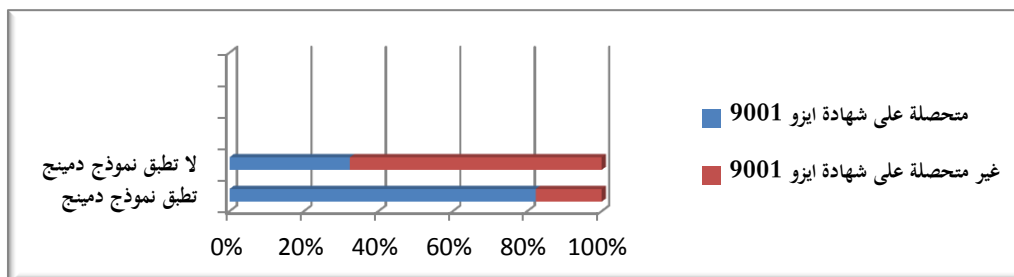
الجدول (103): علاقة تطبيق نموذج Deming بمؤسسات العينة المتحصلة على شهادة ايزو 9001

Sig	Khi-deux	المجموع	متحصلة على شهادة ايزو 9001		البيان		
			لا	نعم			
0.002	08.96	20	02	18	العدد	نعم	المؤسسة تطبق نموذج ديمينج
		%42.6	%12.5	%58.1	النسب		
		27	14	13	العدد	لا	لتحسين الاداء
		%57.4	%87.5	%41.9	النسب		

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS

يتبين من الجدول ان هناك علاقة ذات دلالة ذات احصائية بينهما عند مستوى دلالة أقل من 0.05، حيث نجد 18 مؤسسة متحصلة على شهادة ايزو تطبق هذا النموذج اي ما يعادل 58.1%، و 87.5% من المؤسسات غير المتحصلة على شهادة ايزو 9001 لا تطبق نموذج ديمينج. في حين هناك مؤسستين غير متحصلتين على هذه الشهادة وتطبق نموذج ديمينج. الشكل التالي يبين ذلك بصفة أوضح:

الشكل (108): علاقة تطبيق نموذج Deming بمؤسسات العينة المتحصلة على شهادة ايزو 9001



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

الفصل السادس: دراسة واقع تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للتقنيات الحديثة
لتحسين الاداء- دراسة عينة من المؤسسات الجزائرية -

المطلب الثالث: استخدام المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة للطرق الاحصائية في مراقبة الجودة
اختبارنا لاستخدام المؤسسات الاقتصادية عينة البحث للطرق الاحصائية لمراقبة الجودة كان من خلال
طرحنا للسؤال التالي:

✓ السؤال: هل تستخدم مؤسساتكم الطرق الاحصائية في مراقبة الجودة؟

*مخطط النتيجة والسبب *مخطط النتائج *مخطط باريتو *مخطط الارتباط
*مخطط التدفقات *طرق اخرى (يرجى ذكرها).

- الاجابة عن هذا التساؤل موضحة كما يلي:

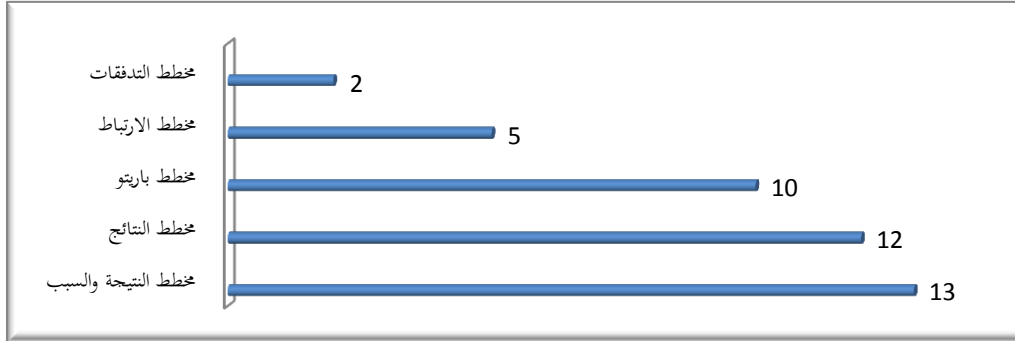
الجدول (104): تطبيق الطرق الاحصائية لمراقبة الجودة في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة

البيان	التكرار	النسبة
مخطط النتيجة والسبب	13	31.00%
مخطط النتائج	12	28.60%
مخطط باريتو	10	23.80%
مخطط الارتباط	05	11.90%
مخطط التدفقات	02	04.80%
المجموع	42	100%

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

يتبين من الاجابة عن هذا السؤال ان 42 مؤسسة من العينة تطبق الطرق الاحصائية في مراقبة الجودة،
اي ما يعادل 84% من مؤسسات العينة، وهذه نقطة جد ايجابية. والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل (109): تطبيق الطرق الاحصائية لمراقبة الجودة في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

المطلب الرابع: حساب تكاليف الجودة في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة

من خلال هذا المطلب سنطرح سؤالين الغرض منهما التعرف ان كانت مؤسسات العينة تقوم بحساب تكاليف الجودة، واي تكاليف الجودة مرتفعة: تكاليف الفشل الداخلي والخارجي أم تكاليف الوقاية والتقييم.

✓ السؤال الأول: هل تقوم مؤسستكم بحساب تكاليف الجودة؟ *نعم *لا

-الاجابة مبينة في الجدول التالي:

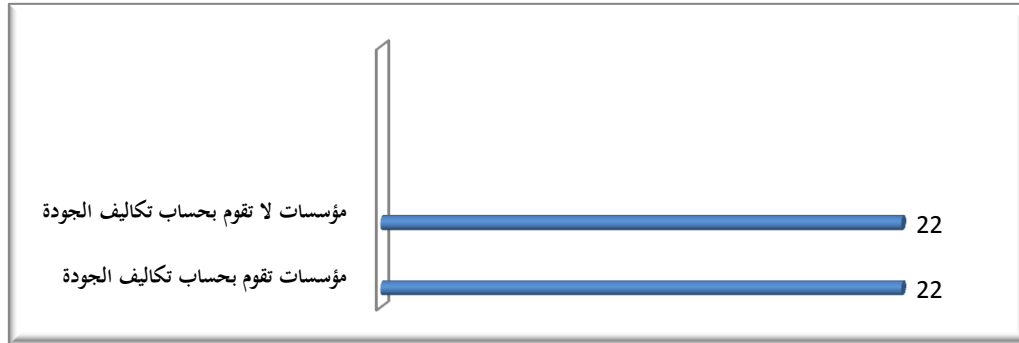
الجدول (105): حساب تكاليف الجودة في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة

البيان	التكرار	النسبة
نعم	22	50%
لا	22	50%
المجموع	44	100%

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

يتضح من الجدول ان 50% من الاجابات كانت تخص المؤسسات التي تقوم بحساب تكاليف الجودة، وهذه نسبة مقبولة نوعا ما. الا انه يجدر بنا الاشارة الى انه بالرغم من وجود 34 مؤسسة متحصلة على شهادة ايزو 9001 الا ان المؤسسات التي تقوم بحساب التكاليف المتعلقة بالجودة هي 22 مؤسسة، وهذا يعني انه ليست كل المؤسسات المتحصلة على هذه الشهادة تقوم بحساب تكاليف الجودة. والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل (110): حساب تكاليف الجودة في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

واتضح لنا من خلال استخدام برنامج SPSS انه توجد علاقة بين حساب تكاليف الجودة في مؤسسات العينة وبين كل من: حصتها السوقية، حصولها على شهادة ايزو 9001، وكذا تخفيض مردودات مبيعاتها هذه العلاقات موضحة في العناصر الثلاثة الموالية:

1. علاقة حساب تكاليف الجودة بالحصّة السوقية للمؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة:

هناك علاقة بين حساب تكاليف الجودة في مؤسسات العينة وبين حصتها السوقية، هذه العلاقة ستوضح في الجدول التالي:

الجدول (106): علاقة حساب تكاليف الجودة بالحصّة السوقية للمؤسسات الاقتصادية عينة

الدراسة

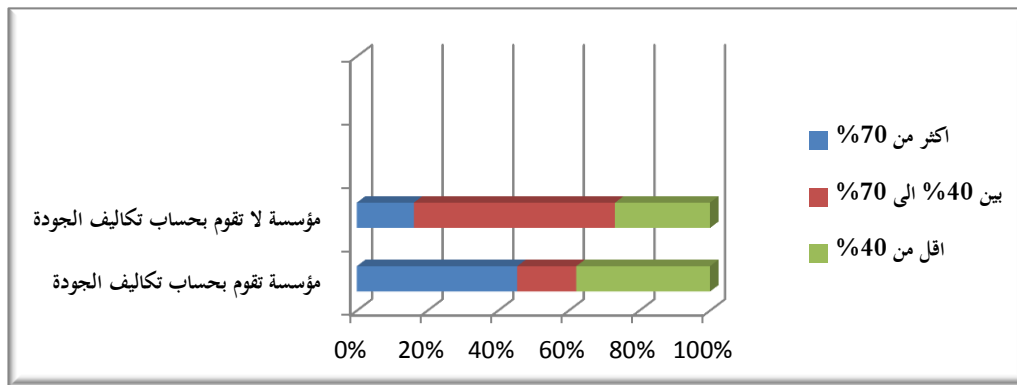
Sig	Khi-deux	المجموع	الحصّة السوقية			البيان		
			أقل من 40%	بين 40% الى 70%	أكثر من 70%			
0.001	7.6	21	08	05	08	العدد	نعم	المؤسسة تقوم بحساب تكاليف الجودة
		53.8	%66.7	%29.4	%80	النسب		
		18	04	12	02	العدد	لا	المؤسسة لا تقوم بحساب تكاليف الجودة
		%46.2	%33.3	%70.6	%20	النسب		

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج spss

هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين مؤسسات العينة التي تقوم بحساب تكاليف الجودة وبين الحصة السوقية لهذه المؤسسات عند مستوى معنوية اقل من 0.05، حيث نجد 80% من مؤسسات العينة ذات الحصة السوقية الكبيرة تقوم بحساب تكاليف الجودة. هذه النتيجة تبدو جد واضحة من خلال الشكل أدناه:

الشكل (111): علاقة حساب تكاليف الجودة بالحصة السوقية للمؤسسات الاقتصادية عينة

الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

2. علاقة حساب تكاليف الجودة بالحصول على شهادة ايزو 9001 في المؤسسات الاقتصادية

عينة الدراسة:

هناك علاقة بين حساب تكاليف الجودة في مؤسسات العينة وبين حصولها على شهادة الايزو لإدارة الجودة، هذه العلاقة ستوضح في الجدول التالي:

الجدول (107): علاقة حساب تكاليف الجودة بالحصول على شهادة ايزو 9001 في

المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة

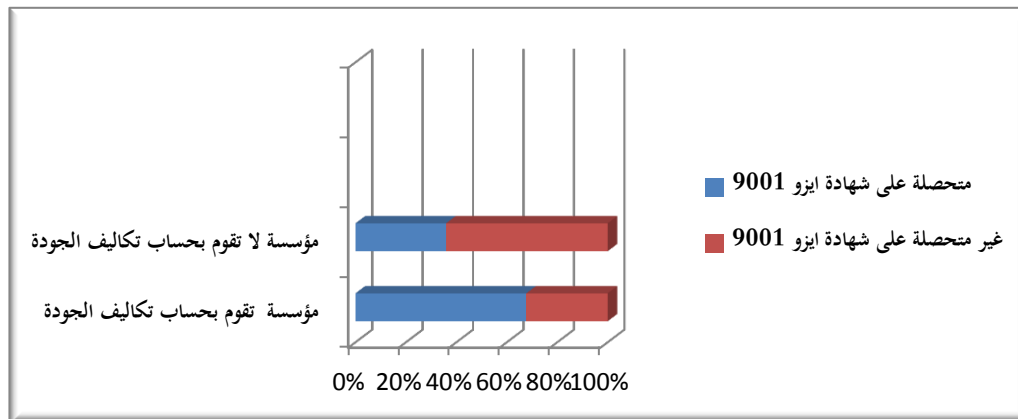
Sig	Khi- deux	المجموع	شهادة ايزو 9001		البيان		
			لا	نعم			
0.05	3.77	22	04	18	العدد	نعم	المؤسسة تقوم بحساب تكاليف الجودة
		%50	%28.6	%60	النسب		
		22	10	12	العدد	لا	
		%50	%71.4	%40	النسب		

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج spss

هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين مؤسسات العينة التي تقوم بحساب تكاليف الجودة وبين مؤسسات العينة المتحصلة على شهادة ايزو 9001 عند مستوى معنوية اقل او يساوي 0.05، حيث نجد 60% من مؤسسات العينة المتحصلة على هذه الشهادة تقوم بحساب تكاليف الجودة. ونسبة 71.4 % غير المتحصلة على شهادة ايزو لا تقوم بحساب تكاليف الجودة. هذه النتيجة تظهر بشكل جلي في الشكل الموالي:

الشكل (112): علاقة حساب تكاليف الجودة بالحصول على شهادة ايزو 9001 في المؤسسات

الاقتصادية عينة الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

3. علاقة حساب تكاليف الجودة بتخفيض مردودات المبيعات في المؤسسات عينة الدراسة:

هناك علاقة بين حساب تكاليف الجودة في مؤسسات العينة وبين تخفيض مردودات المبيعات، هذه العلاقة ستوضح في الجدول التالي:

الجدول (108): علاقة حساب تكاليف الجودة بتخفيض مردودات المبيعات في المؤسسات

الاقتصادية عينة الدراسة

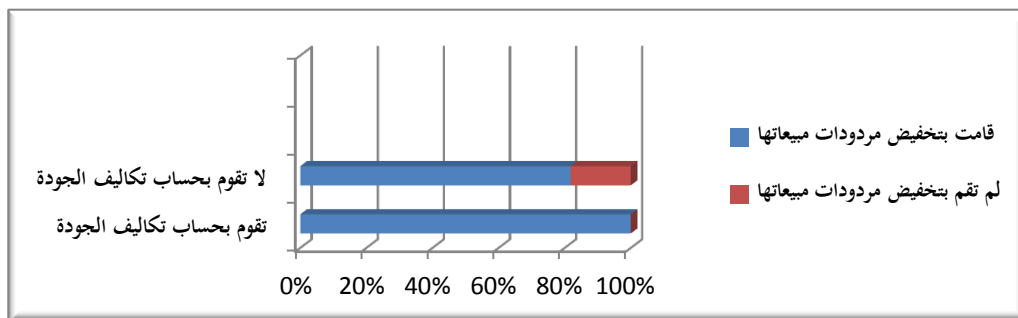
Sig	Khi-deux	المجموع	حساب تكاليف الجودة				البيان
			لا	نعم			
0.04	4.01	38	18	20	العدد	نعم	المؤسسة قامت بتخفيض مردودات المبيعات
		%90.5	%81.8	%100	النسب		
		04	10	00	العدد	لا	
		%09.5	%18.2	%00	النسب		

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS

هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين مؤسسات العينة التي تقوم بحساب تكاليف الجودة وبين تخفيض مردودات مبيعاتها عند مستوى معنوية اقل او يساوي 0.05، حيث نجد 100% من مؤسسات العينة التي تقوم بحساب تكاليف الجودة قامت بتخفيض مردودات مبيعاتها. و نسبة 18.2 % من مؤسسات العينة التي لا تقوم بحساب تكاليف الجودة لم تقم بتخفيض مردودات المبيعات. هذه النتيجة تظهر بشكل واضح جدا من خلال الشكل أدناه:

الشكل (113): علاقة حساب تكاليف الجودة بتخفيض مردودات المبيعات في المؤسسات

الاقتصادية عينة الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

✓ السؤال الثاني: ان كانت الاجابة نعم؟ اي التكاليف كانت مرتفعة؟

*تكاليف الفشل الداخلي والخارجي

*تكاليف التقييم والوقاية

-الاجابة مبينة في الجدول التالي:

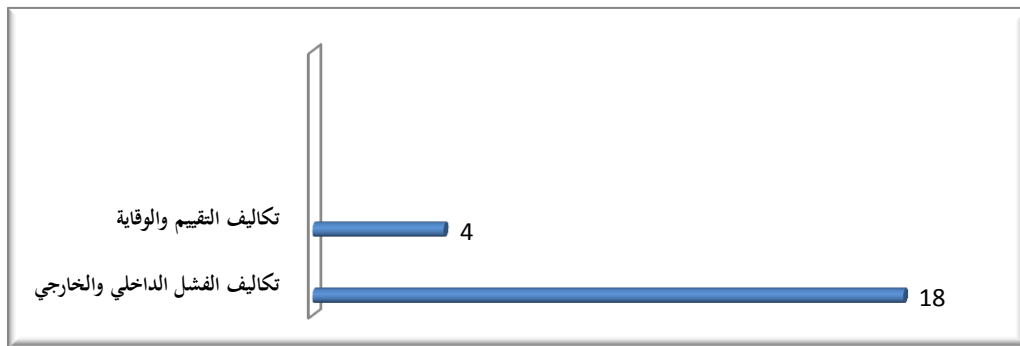
الجدول (109): نسب تكاليف الجودة في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة

البيان	التكرار	النسبة
تكاليف الفشل الداخلي والخارجي	18	81.8%
تكاليف التقييم والوقاية	04	18.2%
المجموع	22	100%

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

تبين النتائج المدونة في الجدول اعلاه ان نسبة 81.8% من المؤسسات التي تقوم بحساب تكاليف الجودة ترتفع فيها تكاليف الفشل الداخلي والخارجي، في حين المؤسسات التي كانت فيها تكاليف التقييم والوقاية مرتفعة تشكل 18.2% فقط. وهذه نقطة سلبية فالتكاليف الاولى تصف لنا تكاليف اخطاء المؤسسة سواء الداخلية او الخارجية، اما الثانية فهي التكاليف التي تصرف من اجل منع وقوع الاخطاء. والشكل الموالي يبين ذلك:

الشكل (114): نسب تكاليف الجودة في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

ولمعرفة في أي نوع من المؤسسات ترتفع فيها تكاليف الفشل الداخلي والخارجي: في المؤسسات العامة ام الخاصة، قمنا بدراسة العلاقة بين انواع تكاليف الجودة وبين ملكية المؤسسة كما هو موضح في الجدول الموالي:

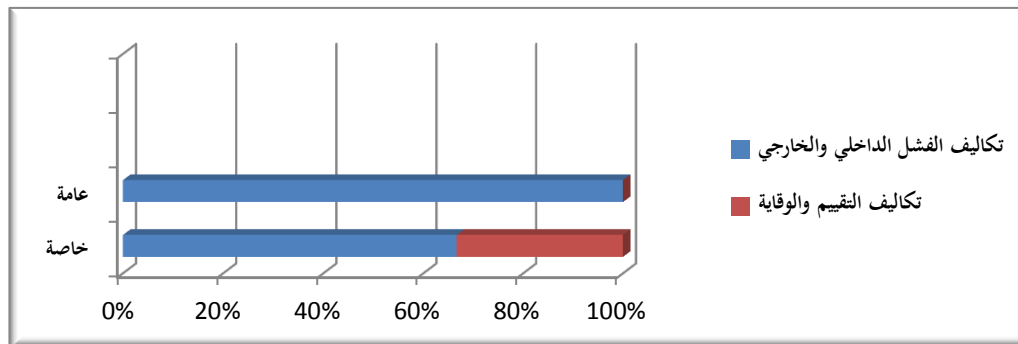
الجدول (110): علاقة تكاليف الجودة الاكثر ارتفاعا بملكية المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة

البيان	العدد	%	ملكية المؤسسة		المجموع	Sig	Khi-deux
			عامة	خاصة			
التكاليف الاكثر ارتفاعا	الفشل الداخلي والخارجي		10	08	18	0.04	4.07
		%	%100	%66.7	%81.8		
	الوقاية والتقييم		00	04	04		
		%	%00	%33.3	%18.2		

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS

هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين تكاليف الجودة الاكثر ارتفاعا وبين ملكية المؤسسات عينة البحث، عند مستوى معنوية اقل او يساوي 0.05، حيث نجد نسبة 100% من مؤسسات العينة العمومية ترتفع فيها تكاليف الفشل الداخلي والخارجي اي كلها (10 مؤسسات). و نسبة 66.7% من المؤسسات الخاصة ترتفع فيها تكاليف الفشل الداخلي والخارجي (08 مؤسسات)، ونسبة 33.3% من المؤسسات الخاصة ترتفع فيها تكاليف التقييم والوقاية (04 مؤسسات). هذه النتيجة تظهر جليا من خلال الشكل أدناه:

الشكل (115): علاقة تكاليف الجودة الاكثر ارتفاعا بملكية المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

المبحث الثاني: دراسة مدى تطبيق مؤسسات العينة لنظام التكاليف والادارة والموازنات على أساس الأنشطة

المحور الخاص بتقنيات التكاليف والموازنات والادارة على أساس الأنشطة من الاستبيان، قمنا فيه بطرح مجموعة من الأسئلة للتعرف على مدى تطبيق مؤسسات العينة لهذه التقنيات، حيث كانت البداية بالتساؤل عما ان كانت تطبق نظام التكاليف على اساس الأنشطة، كما طرحنا جملة من الاسئلة للتعرف ما ان كانت مؤسسات العينة تتوفر فيها مقومات تطبيق هذا النظام؛ ثم تساؤلنا ما ان كان تسييرها يتم على الاساس التقليدي اي الوظائف ام على اساس الاجراءات او الأنشطة. بعد ذلك حاولنا التعرف اذا ما قامت المؤسسات بحذف الأنشطة غير المضيفة للقيمة؛ لنطرح في الاخير تساؤل حول الاساس المعتمد في اعداد الموازنات: الوظائف، الاجراءات ام الأنشطة. الأسئلة المتعلقة بهذا المحور واجاباتها مبينة في المطالب التالية:

المطلب الأول: واقع تطبيق مؤسسات العينة لنظام التكاليف على أساس الأنشطة

هذا المطلب تضمن سؤالين، سؤال مباشر وسؤال غير مباشر لاختبار مدى تطبيق مؤسسات العينة لنظام التكاليف على اساس الأنشطة:

✓ السؤال الاول: اي طريقة من الطرق التالية تتبع مؤسساتكم في حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة؟

*طريقة التكاليف الكلية	*طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة
*طريقة التكاليف المتغيرة	*طريقة التكاليف على اساس الأنشطة

- الاجابة مبينة في الجدول الموالي:

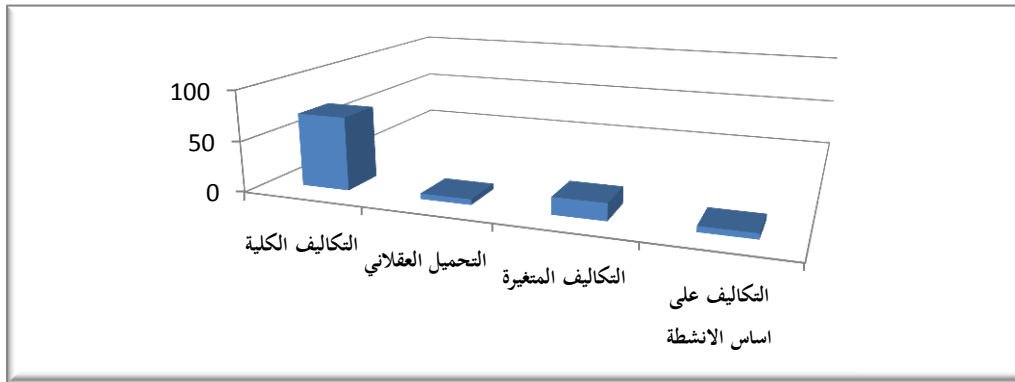
الجدول (111): طرق التكاليف المتبعة في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة

البيان	التكرار	النسبة
التكاليف الكلية	26	72.22%
التحميل العقلاني	02	05.55%
التكاليف المتغيرة	06	16.67%
التكاليف على اساس الانشطة	02	05.55%
المجموع	36	100%

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

يلاحظ من الجدول أعلاه ان الطريقة الأكثر تطبيقا هي طريقة التكاليف الكلية بنسبة 72.2%، تليها طريقة التكاليف المتغيرة بنسبة 16.67%، ثم طريقة التحميل العقلاني وطريقة التكاليف على اساس الانشطة بنسبة ضئيلة جدا 05.55%. هذه النتائج نوضحها في الشكل التالي:

الشكل (116): طرق التكاليف المتبعة في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

ومن اجل التعمق أكثر في الطرق المستخدمة في حساب مختلف التكاليف بمؤسسات العينة قمنا بدراسة علاقة الطرق المطبقة بحجم المؤسسة ونوع المؤسسة (دولية ام وطنية)، هذه الدراسة نوضحها في العنصرين المواليين:

1. علاقة طريقة التكلفة المطبقة بحجم المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة:

هناك علاقة بين طريقة التكلفة المطبقة وبين حجم مؤسسات العينة المأخوذة من طرفنا، هذه العلاقة سنوضحها في الجدول الموالي:

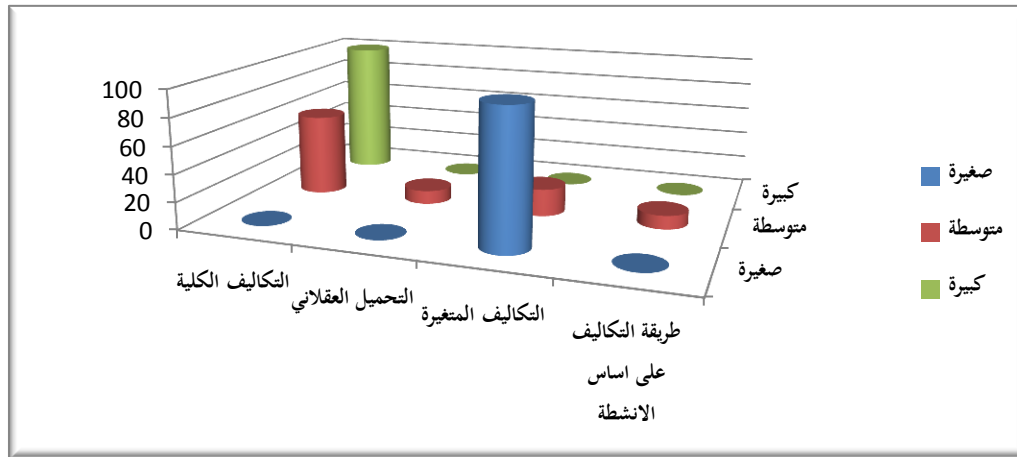
الجدول (112): علاقة طريقة التكلفة المطبقة بحجم المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة

Sig	Khi - deux	المجموع	الحجم			البيان		
			كبيرة	متوسطة	صغيرة			
0.02	11.41	22	10	12	00	العدد	التكاليف	طريقة التكاليف المطبقة في المؤسسة
		%68.75	%100	%60	%00	%	الكلية	
		02	00	02	00	العدد	التحميل	
		%06.25	%00	%10	%00	%	العقلاني	
		06	00	04	02	العدد	التكاليف	
		%18.75	%00	%20	%100	%	المتغيرة	
		02	00	02	00	العدد	التكاليف	
		%06.25	%00	%10	%00	%	على اساس الانشطة	

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

يتضح من النتائج المدونة في الجدول ان هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين طريقة التكلفة المطبقة وحجم مؤسسات العينة، عند مستوى دلالة أقل من 0.05. حيث نجد ان كل المؤسسات الكبيرة (100%) تطبق طريقة التكاليف الكلية، وكل المؤسسات الصغيرة (100%) تطبق طريقة التكاليف المتغيرة. في حين تطبق طريقة التحميل العقلاني من طرف بعض المؤسسات ذات الحجم المتوسط (10%)، حيث تستخدم هذه الأخيرة بكثرة طريقة التكاليف الكلية (60%)، ونسبة 20% منها تستخدم طريقة التكاليف المتغيرة، ونسبة 10% منها تستخدم طريقة التكاليف على اساس الانشطة، والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل (117): علاقة طريقة التكلفة المطبقة بحجم المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

2. علاقة طريقة التكلفة المطبقة بمعيار الدولية في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة:

هناك علاقة بين طريقة التكلفة المطبقة وبين معيار الدولية في مؤسسات العينة المأخوذة من طرفنا، هذه العلاقة سنوضحها في الجدول الموالي:

الجدول (113): علاقة طريقة التكلفة المطبقة بمعيار الدولية في المؤسسات الاقتصادية عينة

الدراسة

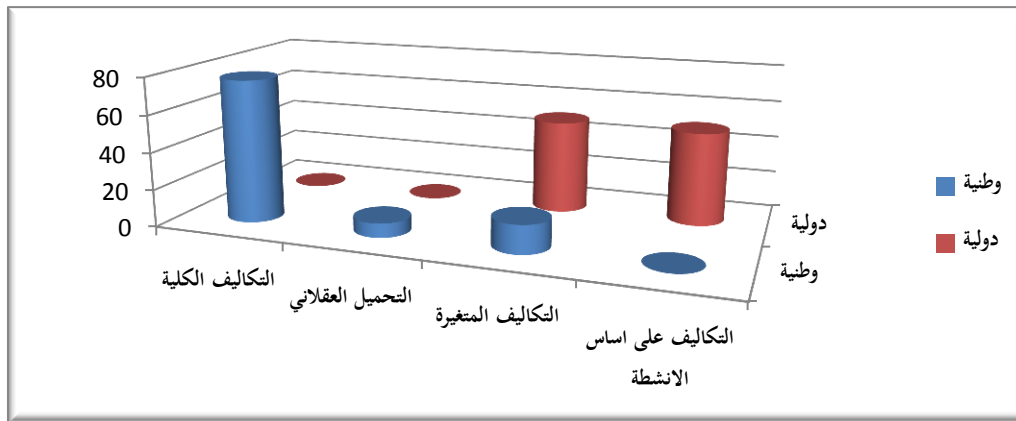
Sig	Khi- deux	المجموع	معيار الدولية		البيان		
			دولية	وطنية			
0.01	7.89	20	00	20	العدد	التكاليف الكلية	طريقة التكلفة المطبقة
		%66.66	%00	%76.9	النسبة		
		02	00	02	العدد	التحميل العقلاني	
		%06.67	%00	%07.7	النسبة		
		06	02	04	العدد	التكاليف المتغيرة	
		%20	%50	%15.4	النسبة		
		02	02	00	العدد	التكاليف على اساس الانشطة	
		%06.67	%50	%00	النسبة		

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

يتضح من النتائج المدونة في الجدول ان هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين طريقة التكلفة المطبقة ومعيار الدولية في مؤسسات العينة، عند مستوى دلالة أقل من 0.05. حيث نجد ان نصف المؤسسات الدولية (50%) تطبق طريقة التكاليف المتغيرة والنصف الاخر يطبق طريقة التكاليف على اساس الانشطة، اما النسبة الاكبر من المؤسسات الوطنية (76.9%) تطبق طريقة التكاليف الكلية. تليها طريقة التكاليف المتغيرة بنسبة 15.4%، وتأتي في الاخير طريقة التحميل العقلاني بنسبة 7.7% والشكل يوضح ذلك:

الشكل (118): علاقة طريقة التكلفة المطبقة بمعيار الدولية في المؤسسات الاقتصادية عينة

الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

✓ السؤال الثاني: كيف تحسب تكلفة الوحدة من المنتج في مؤسستكم؟

*قسمة مجموع التكاليف على عدد الوحدات المنتجة.

*مجموع تكاليف الانشطة الداخلة في انتاج الوحدة الواحدة من المنتج.

- الاجابة مبينة في الجدول الموالي:

الجدول (114): كيفية حساب تكلفة المنتج في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة

البيان	التكرار	النسبة
قسمة مجموع التكاليف على عدد الوحدات المنتجة	42	95.45%
مجموع تكاليف الأنشطة الداخلة في انتاج الوحدة الواحدة من المنتج	02	04.55%
المجموع	44	100%

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

يتبين من الجدول أن النسبة الأكبر (95.45%) من مؤسسات العينة المجيبة عن هذا السؤال لها اساس واحد في حساب تكلفة الوحدة الواحدة من المنتج، وهو الاساس المتبع في الطرق التقليدية (طريقة التكاليف الكلية، التحميل العقلاني، التكاليف المتغيرة)، في حين نسبة 04.55% من مؤسسات العينة تقوم بحساب تكلفة المنتج على اساس مجموع تكاليف الأنشطة الداخلة فيه، اي على اساس طريقة التكاليف على اساس الأنشطة (مؤسستين من العينة وهي تأكد الاجابة الموضحة في الجدول السابق).

المطلب الثاني: مدى توفر مقومات تطبيق نظام التكاليف على اساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة

حاولنا خلال هذا المطلب طرح من جملة من الاسئلة للتعرف على مدى توفر مقومات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة.

✓ السؤال الاول: نشاط مؤسستكم يتكون من؟

*منتوج واحد، نشاط واحد *عدة منتوجات، نفس النشاط *عدة أنشطة.

- الاجابة مبينة في الجدول الموالي:

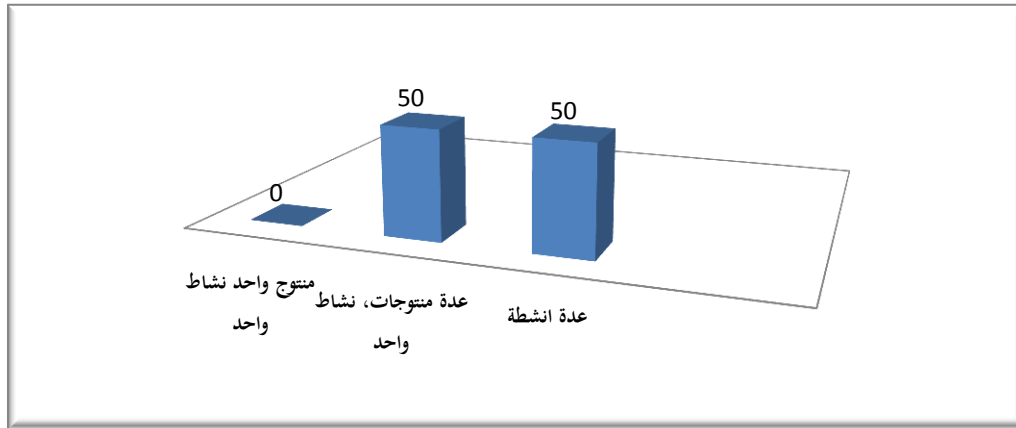
الجدول (115): مكونات نشاط المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة

البيان	التكرار	النسبة
منتوج واحد، نشاط واحد	00	%00
عدة منتوجات، نشاط واحد	24	%50
عدة أنشطة	24	%50
المجموع	48	%100

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

نلاحظ ان نصف الاجابات كانت تخص المؤسسات التي لديها عدة منتوجات لنفس النشاط والنصف الآخر للمؤسسات التي لديها مجالات مختلفة من النشاط. هذه النتائج نوضحها في الشكل الموالي:

الشكل (119): مكونات نشاط المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

وللتوضيح أكثر سندرس علاقة مكونات نشاط مؤسسات العينة بحجم المؤسسة فيما يلي:

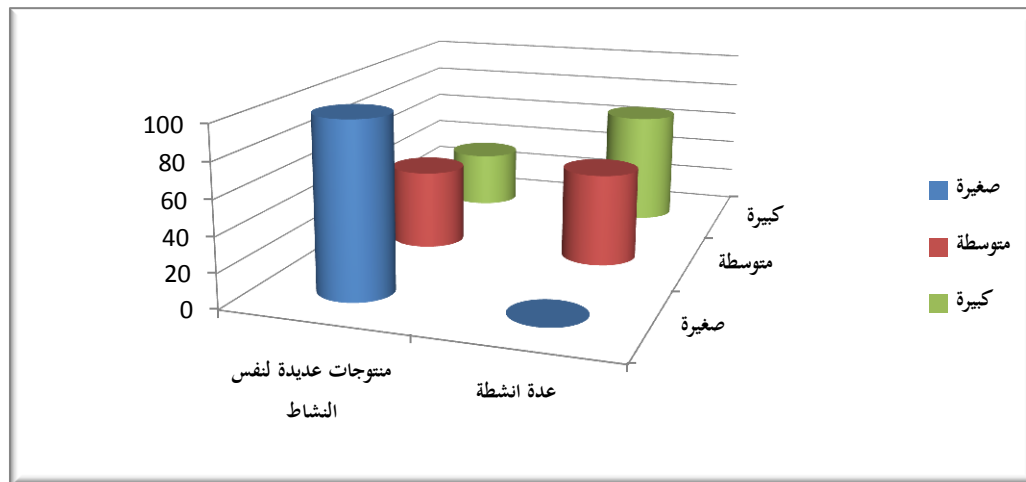
الجدول (116): علاقة مكونات نشاط مؤسسات العينة بحجم المؤسسة

Sig	Khi- deux	المجموع	الحجم			البيان		
			كبيرة	متوسطة	صغيرة			
0.03	5.4	20	04	12	04	العدد	منتجات عديدة لنفس النشاط	نشاط المؤسسة
		%47.6	%33.33	%46.2	%100	النسبة		
		22	08	14	00	العدد	عدة أنشطة	
		%52.4	%66.7	%53.8	%00	النسبة		

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج برنامج spss

يتبين من الجدول ان هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين حجم مؤسسات العينة وبين مكونات نشاطها عند مستوى دلالة اقل من 0.05، حيث وجدنا ان كل المؤسسات الصغيرة تقوم بإنتاج عدة منتجات لنفس النشاط، في حين النسبة الاكبر من المؤسسات المتوسطة والكبيرة تنتج عدة منتجات لأنشطة مختلفة. والشكل الموالي يوضح ذلك بشكل جيد:

الشكل (120): علاقة مكونات نشاط مؤسسات العينة بحجم المؤسسة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

الفصل السادس: دراسة واقع تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للتقنيات الحديثة
لتحسين الاداء- دراسة عينة من المؤسسات الجزائرية -

✓ السؤال الثاني: ما هي نسبة التكاليف غير المباشرة الى مجموع التكاليف في مؤسستكم؟

- الاجابة مبينة في الجدول الموالي:

الجدول (117): نسبة التكاليف غير المباشرة الى اجمالي التكاليف في المؤسسات الاقتصادية

عينة الدراسة

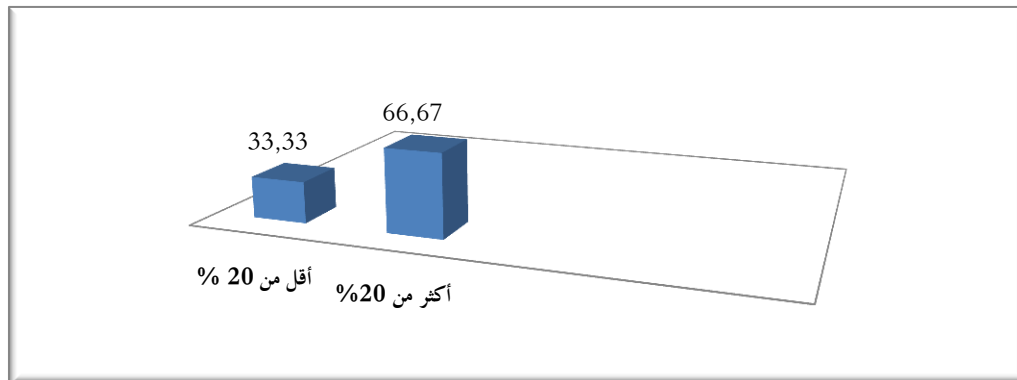
البيان	التكرار	النسبة
أقل من 20%	08	33.33%
أكثر من 20%	16	66.67%
المجموع	24	100%

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

يتضح من الجدول اعلاه ان نسبة 66.67% من عدد المؤسسات المجيبة عن هذا السؤال تمثل فيها التكاليف غير المباشرة اكثر من 20% من مجموع التكاليف. هذه النسب مبينة في الشكل التالي:

الشكل (121): نسبة التكاليف غير المباشرة الى اجمالي التكاليف في المؤسسات الاقتصادية

عينة الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

✓ السؤال الثالث: هل سبق وان لا حظت مؤسستكم تطور لرقم الأعمال يرافقه انخفاض في الارباح؟

*لا

*نعم

- الاجابة مبينة في الجدول الموالي:

الفصل السادس: دراسة واقع تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للتقنيات الحديثة
لتحسين الاداء- دراسة عينة من المؤسسات الجزائرية -

الجدول (118): ظاهرة تطور رقم الاعمال يرافقها انخفاض في الارباح في المؤسسات الاقتصادية
عينة الدراسة

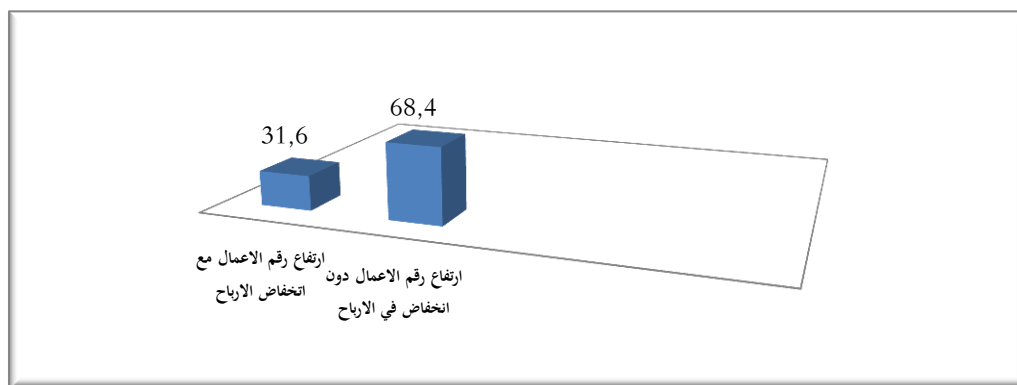
البيان	التكرار	النسبة
نعم	12	31.6%
لا	26	68.4%
المجموع	38	100%

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

هناك 12 مؤسسة صرحت بأنها مرت بهذه الحالة أي شهدت تطور لرقم الأعمال مع انخفاض في الارباح، هذا العدد يعادل 31.6% من مجموع الاجابات. والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل (122): ظاهرة تطور رقم الاعمال يرافقها انخفاض في الارباح في المؤسسات

الاقتصادية عينة الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

ولمعرفة أي نوع من مؤسسات العينة التي شهدت هذه الظاهرة قمنا بدراسة علاقتها مع حجم مؤسسات العينة، وتوصلنا الى النتائج المدونة في الجدول ادناه:

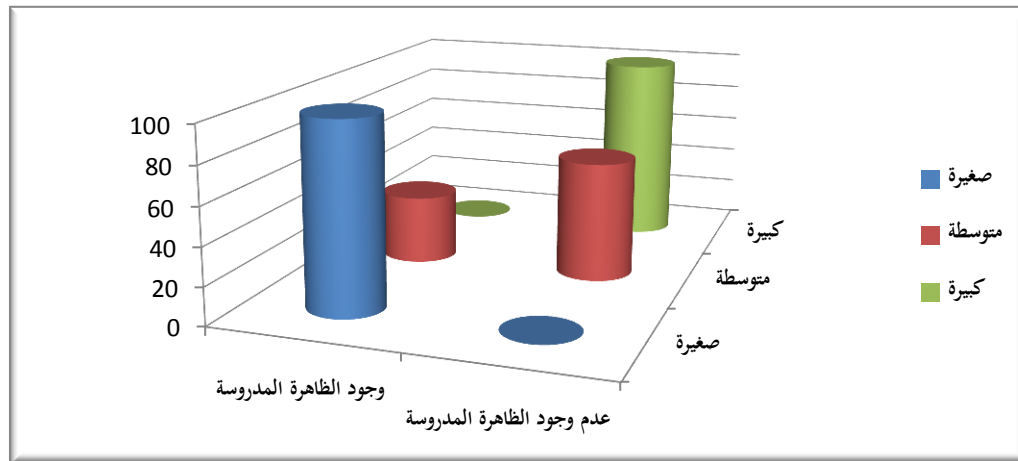
الجدول (119): علاقة ظاهرة تطور رقم الاعمال مع الانخفاض في الارباح بحجم مؤسسات العينة

Sig	Khi-deux	المجموع	الحجم			البيان		
			كبيرة	متوسطة	صغيرة			
0.01	8.3	20	00	08	02	العدد	نعم	هناك تطور في رقم الاعمال يرافقه انخفاض في الارباح
		%47.6	%00	%36.4	%100	النسبة		
		22	08	14	00	العدد	لا	
		%52.4	%100	%63.6	%00	النسبة		

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

نلاحظ ان هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين حجم مؤسسات العينة وبين وجود ظاهرة تطور رقم الاعمال التي يرافقها انخفاض في الارباح، عند مستوى دلالة اقل من 0.05، حيث تشهد كل المؤسسات الصغيرة في العينة والجيبة عن هذا السؤال لهذه الظاهرة، في حين ولا مؤسسة كبيرة تشهد هذه الظاهرة، والنسبة الاكبر من المؤسسات متوسطة الحجم (63.6%) لا تشهد هي الاخرى هذه الظاهرة. والشكل التالي يوضح أكثر هذه النتائج المتوصل اليها:

الشكل (123): علاقة ظاهرة تطور رقم الاعمال مع الانخفاض في الارباح بحجم مؤسسات العينة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

الفصل السادس: دراسة واقع تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للتقنيات الحديثة
لتحسين الاداء- دراسة عينة من المؤسسات الجزائرية -

المطلب الثالث: واقع تطبيق مؤسسات العينة لنظام الادارة على اساس الانشطة

تم خلال هذا المطلب التساؤل عما كانت مؤسسات العينة تطبق نظام الادارة على اساس الانشطة.

✓ السؤال الاول: التسيير داخل مؤسساتكم يتم على اساس ؟

*الوظائف *العمليات *الانشطة

- الاجابة مبينة في الجدول الموالي:

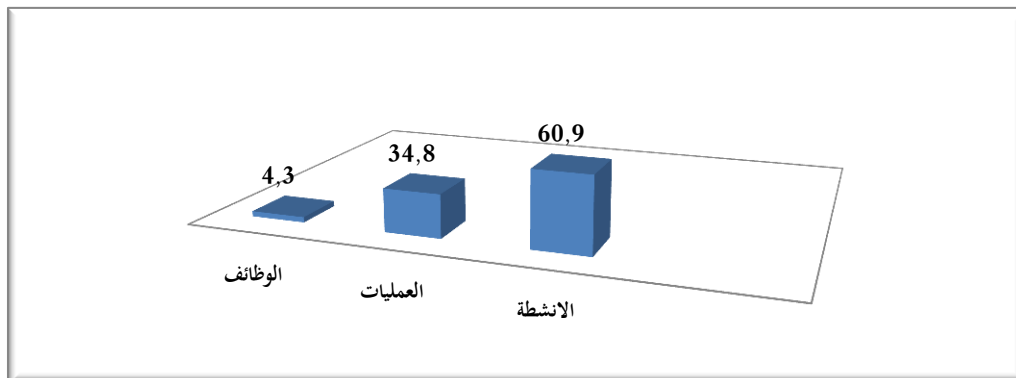
الجدول (120): طريقة التسيير في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة

البيان	التكرار	النسبة
الوظائف	28	60.9%
العمليات	16	34.8%
الانشطة	02	04.3%
المجموع	46	100%

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

يتضح من النتائج المتحصل عليها ان نسبة 60.9% من مؤسسات العينة تعتمد في نمط تسييرها على الوظائف، تليها تلك التي تعتمد على العمليات في طريقة تسييرها بنسبة 34.8%، وفي الاخير 04.3 % فقط من مؤسسات العينة تعتمد على الانشطة . الشكل الموالي يبين هذه النتائج:

الشكل (124): طريقة التسيير في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

ولمعرفة اي مؤسسات العينة تقوم بالتسيير على اساس الانشطة قمنا بدراسة العلاقة التالية:

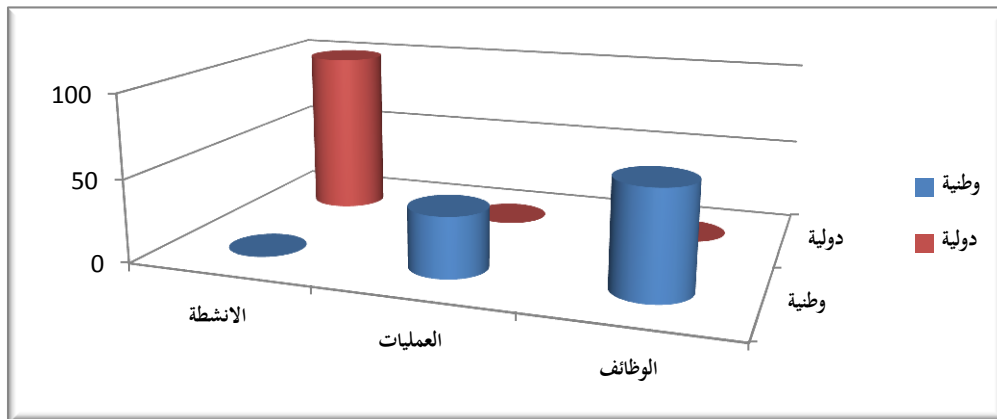
الجدول (121): علاقة طريقة التسيير بمعيار الدولية في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة

Sig	Khi- deux	المجموع	معيار الدولية		البيان		
			دولية	وطنية			
0.04	6.3	02	02	00	العدد	الانشطة	طريقة التسيير تتم على اساس
		%04.35	%100	%00	النسبة		
		16	00	16	العدد	الاجراءات	
		%34.78	%00	% 36.36	النسبة		
		28	00	28	العدد	الوظائف	
		%60.87	%00	%63.64	النسبة		

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

يتضح من النتائج المدونة في الجدول ان هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين طريقة التسيير ومعيار الدولية في مؤسسات العينة، عند مستوى دلالة أقل من 0.05. حيث نجد ان كل المؤسسات الدولية (100%) طريقة تسييرها تتم على اساس الانشطة، والنسبة الاكبر من المؤسسات الوطنية (63.64%) تتم طريقة التسيير على اساس الوظائف اي على اساس الطريقة التقليدية، يليها التسيير على اساس العمليات بنسبة 36.36%. والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل (125): علاقة طريقة التسيير بمعيار الدولية في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

الفصل السادس: دراسة واقع تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للتقنيات الحديثة

لتحسين الاداء- دراسة عينة من المؤسسات الجزائرية -

✓ السؤال الثاني: هل تقوم مؤسستكم بحذف الانشطة غير المضيفة للقيمة؟

*نعم *لا

- الاجابة مبينة في الجدول الموالي:

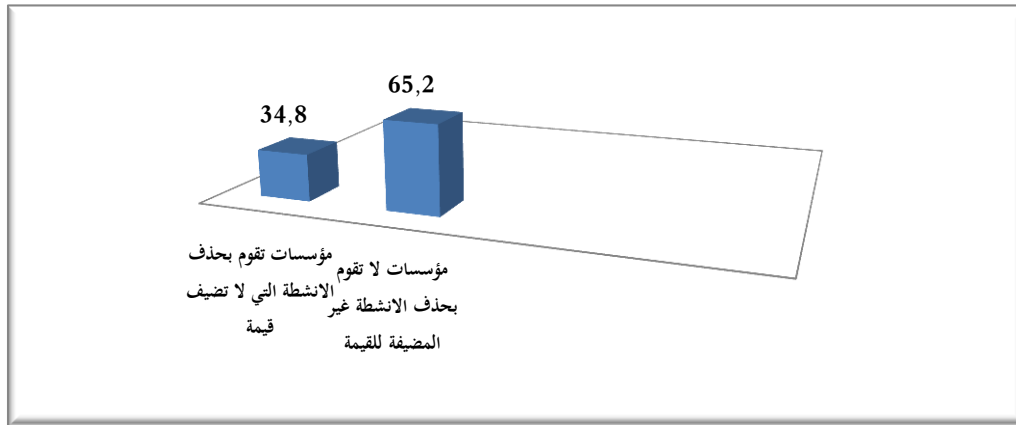
الجدول (122): حذف الانشطة غير المضيفة للقيمة في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة

البيان	التكرار	النسبة
نعم	16	34.8%
لا	30	65.2%
المجموع	46	100%

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

الجدول اعلاه يوضح ان نسبة 65.2% من مؤسسات العينة لا تقوم بحذف الانشطة غير المضيفة للقيمة، في حين 34.8% تقوم بحذفها. فقط الشكل التالي يبين ذلك:

الشكل (126): حذف الانشطة غير المضيفة للقيمة في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

ولمعرفة أي نوع من مؤسسات العينة التي تقوم بحذف الانشطة غير المضيفة للقيمة قمنا بدراسة علاقة هذه الاخيرة بحجم المؤسسة، والنتيجة التي توصلنا اليها دونها في الجدول التالي:

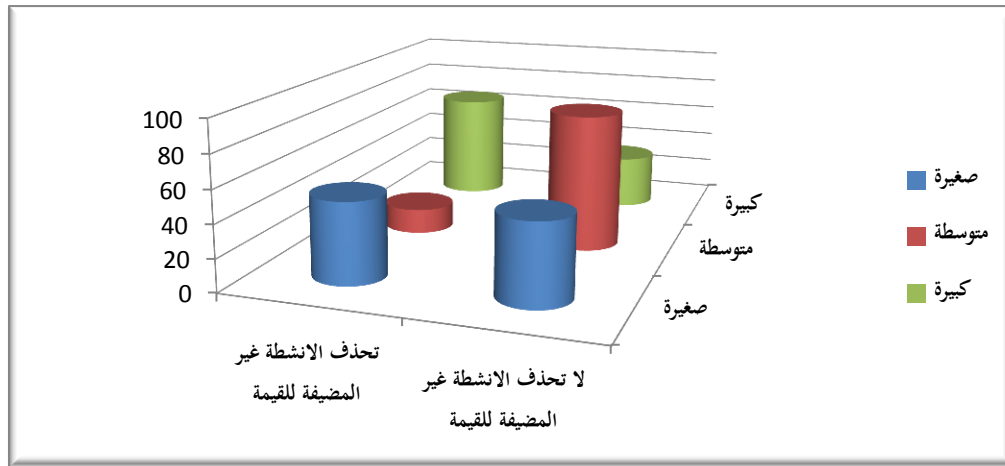
الجدول (123): علاقة حذف الانشطة غير المضيفة للقيمة بحجم مؤسسات العينة

Sig	Khi-deux	المجموع	الحجم			البيان		
			كبيرة	متوسطة	صغيرة			
0.01	8.3	14	08	04	02	العدد	نعم	المؤسسة تقوم بحذف الانشطة غير المضيفة للقيمة
		%33.3	%66.7	%15.4	%50	النسبة		
		28	04	22	02	العدد	لا	
		%66.7	%33.3	%84.6	%50	النسبة		

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

نلاحظ ان هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين حذف الانشطة غير المضيفة للقيمة وبين حجم مؤسسات العينة ، عند مستوى دلالة اقل من 0.05، حيث نجد النسبة الاكبر من المؤسسات التي تقوم بحذف الانشطة غير المضيفة للقيمة هي المؤسسات الكبيرة (66.7%)، والشكل الموالي يوضح ذلك:

الشكل (127): علاقة حذف الانشطة غير المضيفة للقيمة بحجم مؤسسات العينة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

الفصل السادس: دراسة واقع تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للتقنيات الحديثة
لتحسين الاداء- دراسة عينة من المؤسسات الجزائرية -

المطلب الرابع: واقع تطبيق مؤسسات العينة لنظام الموازنات على اساس الانشطة

الاستفسار عن مدى تطبيق مؤسسات العينة لنظام الموازنات على اساس الانشطة كان من خلال طرحنا للسؤال المباشر التالي:

✓ السؤال: الموازنات التقديرية في مؤسستكم تعد على أساس؟

*الوظائف *العمليات *الانشطة

- الاجابة مبينة في الجدول الموالي:

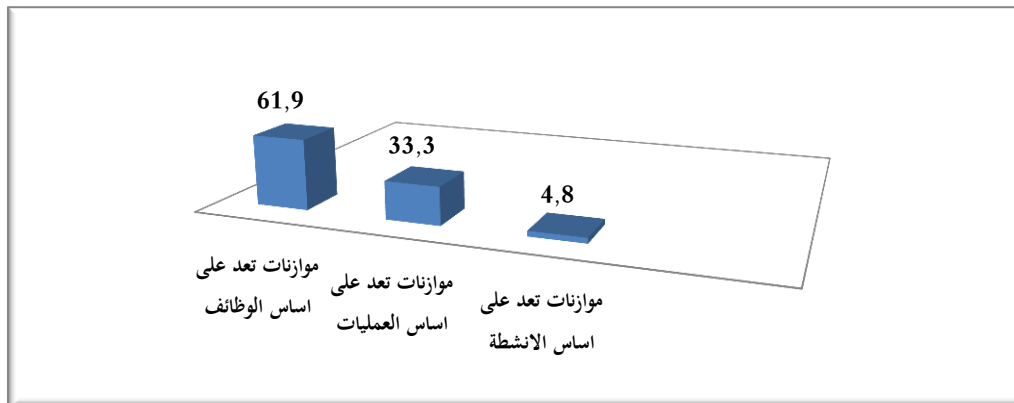
الجدول (124): اساس اعداد الموازنات التقديرية في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة

البيان	التكرار	النسبة
الوظائف	26	61.9%
العمليات	14	33.3%
الانشطة	02	04.8%
المجموع	42	100%

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

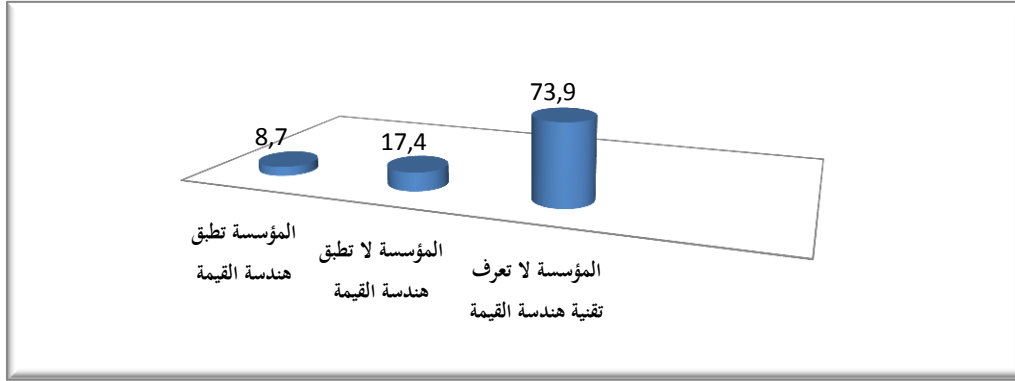
النتائج المدونة في الجدول اعلاه توضح ان نسبة 61.9% من مؤسسات العينة تعد موازنتها على اساس الوظائف اي على الاساس التقليدي، في حين نسبة 33.3% من مؤسسات العينة تعدها على اساس العمليات ونسبة 04.8% تعدها على اساس الانشطة. هذه النسب سنوضحها في الشكل الموالي:

الشكل (128): اساس اعداد الموازنات التقديرية في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

الشكل (129): تقنية هندسة القيمة في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

✓ السؤال الثاني: هل قامت مؤسستكم بـ ؟

* بإعادة تصميم منتجاتها بأقل التكاليف دون المساس بجودة المنتج.

* بإعادة تصميم منتجاتها بجودة عالية دون المساس بتكلفتها.

* بإعادة تصميم منتجاتها بأقل التكاليف وبجودة عالية.

-الاجابة مبينة في الجدول الموالي:

الجدول (126): تطبيق تقنية هندسة القيمة في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة

البيان	التكرار	النسبة
إعادة تصميم منتجاتها بأقل التكاليف دون المساس بجودة المنتج	16	08.7%
إعادة تصميم منتجاتها بجودة عالية دون المساس بتكلفتها	04	11.8%
إعادة تصميم منتجاتها بأقل التكاليف وبجودة عالية	14	41.2%
المجموع	34	100%

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

يتضح من الاجابة عن السؤال المطروح اعلاه ان 34 مؤسسة من أصل 46 مطبقة لتقنية هندسة القيمة اي ما يعادل 73.91%. وتحليل اجابة السؤال الاول مع اجابة السؤال الثاني نجد ان: 34 مؤسسة التي اجابت انها لا تعرف تقنية هندسة القيمة فيها 30 مؤسسة مطبقة للتقنية و 04 مؤسسات غير مطبقة لها.

باختصار 46 اجابة منها 34 مؤسسة مطبقة للتقنية (فيها 04 مؤسسات تعرف التقنية و 30 مؤسسة لا تعرفها)، و 12 مؤسسة غير مطبقة للتقنية (فيها 08 مؤسسات تعرف التقنية و 04 مؤسسات لا تعرفها).

المطلب الثاني: واقع تطبيق مؤسسات العينة لتقنية اعادة هندسة العمليات

تضمن هذا المطلب سؤالين، أحدهما مباشر والآخر غير مباشر لاختبار مدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة لتقنية اعادة هندسة القيمة.

✓ السؤال الاول: هل تقوم مؤسستكم بتطبيق تقنية اعادة هندسة العمليات؟

*نعم *لا *غير معروفة

- الاجابة مبينة في الجدول الموالي:

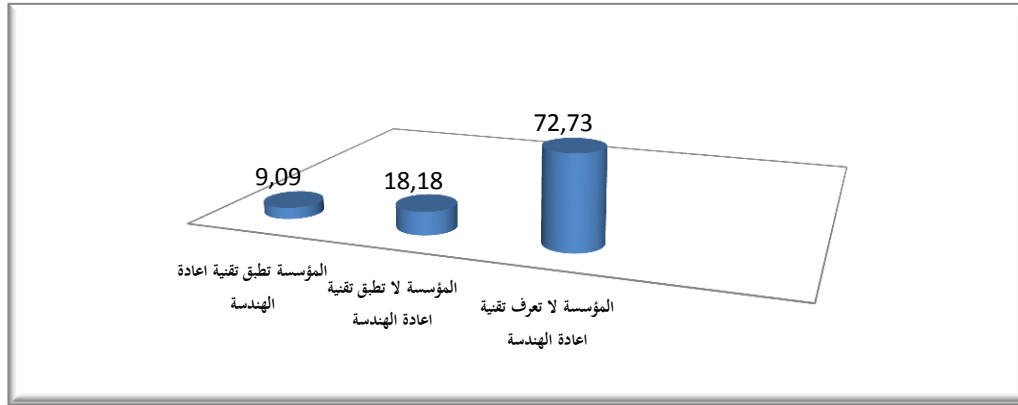
الجدول (127): تقنية اعادة هندسة العمليات في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة

البيان	التكرار	النسبة
نعم	04	09.09%
لا	08	18.18%
غير معروفة	32	72.73%
المجموع	44	100%

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

صرحت نسبة كبيرة من مؤسسات العينة انها لا تعرف هذه التقنية 72.73%، ونسبة 18.18% انها لا تطبقها، ونسبة 09.09% انها تعرفها وتطبقها. والشكل التالي يبين هذه النسب:

الشكل (130): تقنية اعادة هندسة العمليات في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

✓ السؤال الثاني: هل قامت مؤسستكم بتغيير جذري في مجال معين او منتج ما ؟

* لا

* نعم

- الاجابة مبينة في الجدول الموالي:

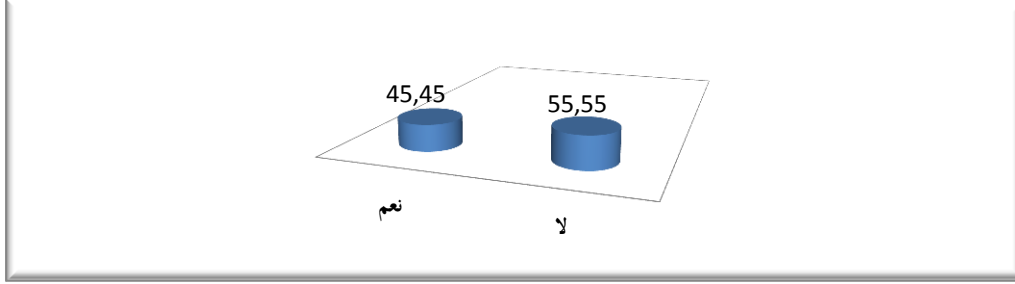
الجدول (128): تطبيق تقنية اعادة هندسة العمليات في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة

البيان	التكرار	النسبة
نعم	20	45.45%
لا	24	54.55%
المجموع	44	100%

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

يتضح من الاجابة عن السؤال المطروح اعلاه ان 20 مؤسسة من أصل 44 مطبقة لتقنية اعادة هندسة العمليات اي ما يعادل 45.45% . وبتحليل اجابة السؤال الاول مع اجابة السؤال الثاني نجد ان: 32 مؤسسة التي اجابت انها لا تعرف تقنية اعادة هندسة العمليات فيها 16 مؤسسة مطبقة للتقنية و 16 مؤسسة غير مطبقة لها. باختصار 44 اجابة منها 20 مؤسسة مطبقة للتقنية (04 مؤسسات تعرف التقنية و 16 مؤسسة لا تعرفها) ، و 24 مؤسسة غير مطبقة للتقنية (08 مؤسسات تعرف التقنية و 16 مؤسسة لا تعرفها). سنوضح اكثر هذه النتائج من خلال الشكل الموالي:

الشكل (131): تطبيق تقنية اعادة هندسة العمليات في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

المطلب الثالث: واقع تطبيق مؤسسات العينة لنظام الانتاج الآني

تضمن هذا المطلب هو الآخر سؤالين، أحدهما مباشر والآخر غير مباشر لاختبار مدى تطبيق

المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة لنظام الانتاج الآني.

✓ السؤال الاول: هل تقوم مؤسستكم بتطبيق تقنية نظام الإنتاج الآني ؟

*غير معروفة

*لا

*نعم

- الاجابة مبينة في الجدول الموالي:

الجدول (129): تقنية نظام الانتاج الآني في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة

البيان	التكرار	النسبة
نعم	10	22.7%
لا	10	22.7%
غير معروفة	24	54.6%
المجموع	44	100%

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

صرحت نسبة كبيرة من مؤسسات العينة انها لا تعرف هذه التقنية 54.6%، في حين نسبة 22.7%

تطبق هذه التقنية ونفس النسبة للمؤسسات التي لا تطبق هذه التقنية 22.7%.

✓ السؤال الثاني: هل تقوم مؤسستكم بتطبيق مبدأ المخزون الصفري والانتاج حسب الطلب؟

*لا

*نعم

- الاجابة مبينة في الجدول الموالي:

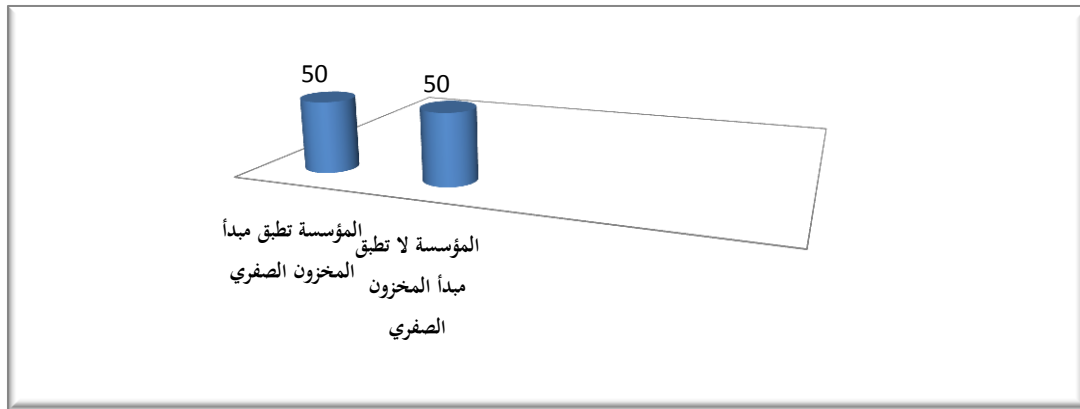
الجدول (130): تطبيق تقنية نظام الانتاج الآني في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة

البيان	التكرار	النسبة
نعم	20	50%
لا	20	50%
المجموع	40	100%

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

يتضح من الاجابة عن السؤال المطروح اعلاه ان نسبة 50% من المؤسسات المجيبة تطبق مبدأ المخزون الصفري والانتاج يكون حسب الطلب. هذه النتائج ستوضح في الشكل الموالي:

الشكل (132): تطبيق تقنية نظام الانتاج الآني في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

المطلب الرابع: واقع تطبيق مؤسسات العينة لتقنية التكلفة المستهدفة

تضمن هذا المطلب ثلاث أسئلة، أحدها مباشر والآخرين غير مباشرين لاختبار مدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة لتقنية التكلفة المستهدفة.

✓ السؤال الاول: هل تقوم مؤسستكم بتطبيق تقنية التكلفة المستهدفة ؟

*نعم *لا *غير معروفة

- الاجابة مبينة في الجدول الموالي:

الجدول (131): تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة

البيان	التكرار	النسبة
نعم	00	%00.0
لا	08	%17.8
غير معروفة	37	%82.2
المجموع	45	%100

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

صرحت نسبة كبيرة من مؤسسات العينة انها لا تعرف هذه التقنية %82.2، ونسبة %17.8 انها لا

تطبق هذه التقنية، وانعدمت نسبة المؤسسات المطبقة لهذه التقنية

✓ السؤال الثاني: السعر في مؤسستكم يحدد على اساس؟

* اسعار المنافسين *مجموع التكاليف *سعر منخفض بالمقارنة مع المنافس

- الاجابة مبينة في الجدول الموالي:

الجدول (132): اساس تحديد الاسعار في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة

البيان	التكرار	النسبة
اسعار المنافسين	02	%04.4
مجموع التكاليف	41	%91.1
سعر منخفض بالمقارنة مع المنافسين	02	%04.4
المجموع	45	%100

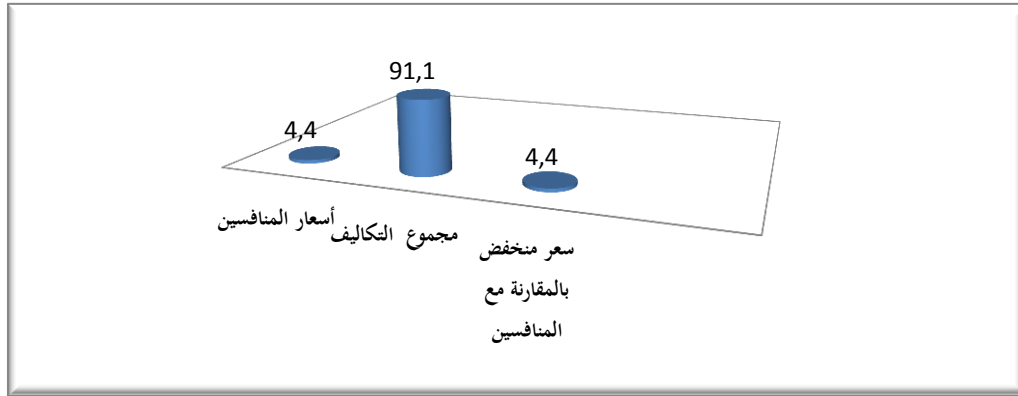
المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

يتضح من الاجابة عن السؤال المطروح اعلاه ان نسبة %91.1 من المؤسسات المجيبة تحدد اسعار بيعها

على اساس مجموع التكاليف التي صرفتها، في حين مؤسستين تقوم بتحديدده على اساس سعر المنافس،

ومؤسستين على اساس سعر اقل من المنافس. ويتضح هذا جليا في الشكل الموالي:

الشكل (133): اساس تحديد الاسعار في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

✓ السؤال الثالث: في مؤسستكم ؟

* السعر يقود التكلفة * التكلفة تقود السعر

- الاجابة مبينة في الجدول الموالي:

الجدول (133): تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة

البيان	التكرار	النسبة
السعر يقود التكلفة	04	08.9%
التكلفة تقود السعر	41	91.1%
المجموع	45	100%

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

91.1% من مؤسسات العينة تحدد فيها اسعار المنتوجات على أساس التكاليف، في حين 08.9% من

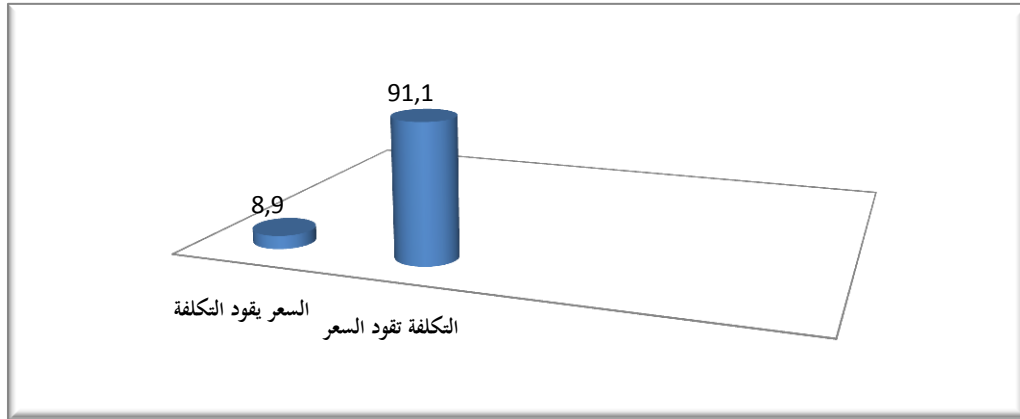
مؤسسات العينة السعر هو من يحدد فيها مجموع التكاليف التي يجب ان تصرف.

وبتحليل هذه الاجابة مع اجابة السؤال الأول نجد أن هناك: 04 مؤسسات مطبقة لتقنية التكلفة

المستهدفة (اي ما يعادل 08.9% من مجموع الاجابات) دون معرفتها لهذه التقنية. والشكل يوضح

ذلك:

الشكل (134): تطبيق تقنية التكلفة المستهدفة في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج الاستبيان

يتضح من الشكل جليا ان نسبة كبيرة من مؤسسات العينة تعتمد في تحديد أسعارها على مقدار التكاليف التي صرفتها، في حين نسبة ضئيلة جدا تعتمد على الطريقة اليابانية المعاكسة "التكلفة المستهدفة" أي تحديد التكاليف التي يجب ان تصرف يتوقف على تحديد سعر مستهدف.

المبحث الرابع: تلخيص النتائج المتوصل اليها واختبار فرضيات الفصل

تحليلنا المعمق لنتائج الاستبيان الخاصة بمحاور التقنيات الحديثة لتحسين الاداء أسفر لنا عن بعض النتائج الهامة وعن علاقة بعض التقنيات الحديثة بتطبيق نظام ادارة الجودة في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة. هذه العلاقات سنوضحها في المبحث التالي. كما سنقوم بتلخيص أهم النتائج التي جاءت في هذا الفصل واختبار الفرضيات الخاصة به

المطلب الاول: دراسة علاقة تطبيق نظام ادارة الجودة بنظام التسيير والموازنات في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة

نتائج الاستبيان المتحصل عليها أظهرت لنا عن وجود علاقة بين تطبيق المؤسسات لنظام ادارة الجودة ايزو 9001 ونظام الموازنات ونظام التسيير في المؤسسة.

1- علاقة تطبيق نظام ادارة الجودة بنظام التسيير في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة:

العلاقة الموجودة بين المؤسسات التي تطبق نظام ادارة الجودة وبين نظام الادارة المتبع فيها موضحة في الجدول التالي:

الجدول (134): علاقة تطبيق نظام ادارة الجودة بنظام التسيير في المؤسسات الاقتصادية عينة

الدراسة

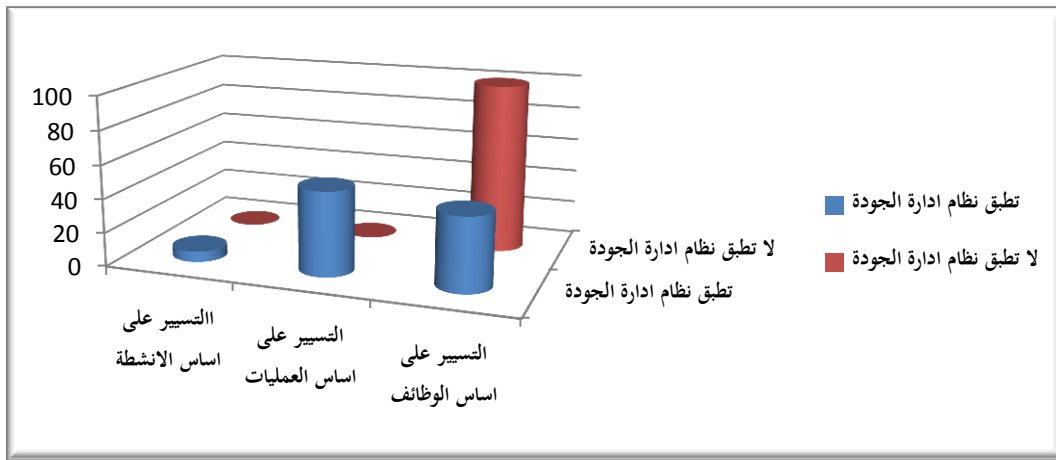
Sig	Khi-deux	المجموع	تطبيق نظام ادارة الجودة ايزو 9001		البيان		
			لا	نعم			
0.001	12.9	02	00	02	العدد	الانشطة	طريقة التسيير تتم على اساس:
		%04.3	%00	%06.3	%		
		16	00	16	العدد	العمليات	
		%34.8	%00	%50	%		
		28	14	14	العدد	الوظائف	
		%60.9	%100	%43.8	%		

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

يتضح من الجدول أعلاه ان هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق مؤسسات العينة لنظام ادارة الجودة ايزو 9001 وبين طريقة التسيير عند مستوى معنوية $0.05 \geq \text{sig}$ ، حيث نرى أن كل مؤسسات العينة غير المتحصلة على شهادة ايزو 9001 تعتمد في طريقة تسييرها على الطريقة التقليدية اي التسيير على اساس الوظائف، بينما 66.3% من المؤسسات المتحصلة على شهادة ايزو 9001 لنظام ادارة الجودة تعتمد على طرق حديثة في تسييرها، سواء التسيير على اساس العمليات (50%)، او التسيير على اساس الانشطة (6.3%). والشكل التالي يوضح جيدا هذه النتائج:

الشكل (135): علاقة تطبيق نظام ادارة الجودة بنظام التسيير في المؤسسات الاقتصادية عينة

الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

2- علاقة تطبيق نظام ادارة الجودة بنظام الموازنات المطبق في المؤسسات عينة الدراسة:

العلاقة الموجودة بين المؤسسات التي تطبق نظام ادارة الجودة وبين نظام الموازنات المتبع فيها موضحة في الجدول التالي:

الجدول (135): علاقة تطبيق نظام ادارة الجودة بنظام الموازنات المطبقة في المؤسسات

الاقتصادية عينة الدراسة

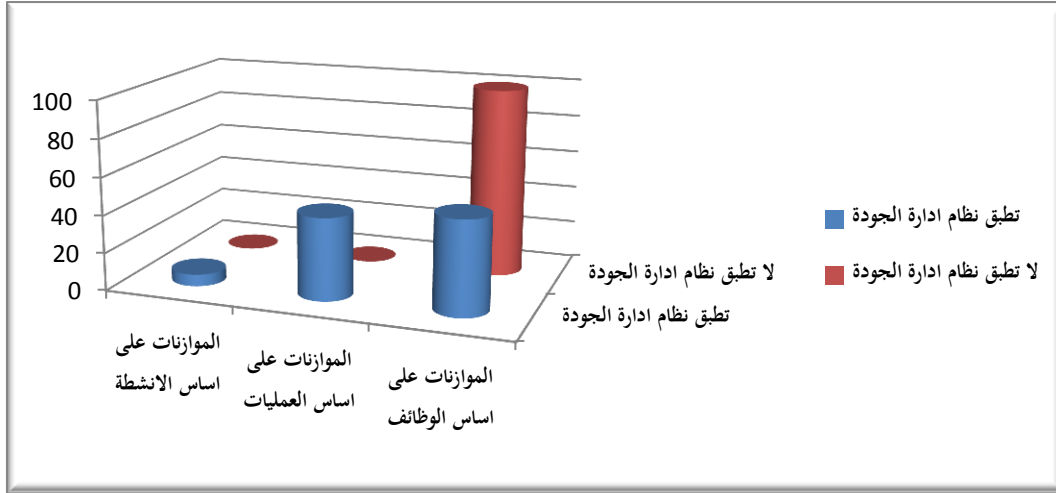
Sig	Khi- deux	المجموع	تطبيق نظام ادارة الجودة ايزو 9001		البيان		
			لا	نعم			
0.001	12.9	02	00	02	العدد	الانشطة	الموازنات التقديرية تعد على اساس
		%04.8	%00	%06.3	%		
		14	00	14	العدد	العمليات	
		%33.3	%00	%43.8	%		
		26	10	16	العدد	الوظائف	
		%61.9	%100	%50	%		

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

يتبين من الجدول المدون أعلاه ان هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين تطبيق مؤسسات العينة لنظام ادارة الجودة ايزو 9001 وبين تطبيقها لنظام الموازنات عند مستوى معنوية $\text{sig} \geq 0.05$ ، حيث نرى أن كل مؤسسات العينة غير المتحصلة على شهادة ايزو 9001 تقوم بإعداد موازناتها على الاساس التقليدي اي على اساس الوظائف. بينما 50% من المؤسسات المتحصلة على شهادة ايزو 9001 لنظام ادارة الجودة تقوم بإعداد موازناتها بالاعتماد على تقنيات حديثة، سواء الموازنات على اساس العمليات (43.8%)، او الموازنات على اساس الانشطة (6.3%). هذه النتيجة جد واضحة في الشكل الموالي:

الشكل (136): علاقة تطبيق نظام ادارة الجودة بنظام الموازنات في المؤسسات الاقتصادية عينة

الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

كخلاصة: وجدنا من خلال نتائج الاستبيان ان المؤسسات المطبقة للتقنية الحديثة "نظام ادارة الجودة" هي من تسعى الى تطبيق التقنيات الحديثة في التسيير وفي نظام الموازنات حيث اكثر من نصف مؤسسات العينة المتحصلة على شهادة ادارة الجودة تقوم بتطبيق اسس حديثة في تسييرها وفي اعداد موازاناتها.

المطلب الثاني: دراسة علاقة تطبيق نظام ادارة الجودة بمؤشرات وأدوات تقييم الاداء المستخدمة في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة

توضح نتائج الاستبيان عن وجود علاقة بين تطبيق المؤسسات الاقتصادية عينة البحث لنظام ادارة الجودة وبين أدوات ومؤشرات قياس وتقييم الاداء، هذه العلاقة سنوضحها في العنصرين المواليين:

1- علاقة تطبيق نظام ادارة الجودة بأدوات تقييم الاداء المستخدمة في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة

العلاقة بين المؤسسات الاقتصادية عينة البحث المطبقة لنظام ادارة الجودة وبين الأدوات التي تستخدمها في عملية تقييم الاداء موضحة في الجدول التالي:

الجدول (136): علاقة تطبيق نظام ادارة الجودة بأدوات تقييم الاداء المستخدمة في المؤسسات

الاقتصادية عينة الدراسة

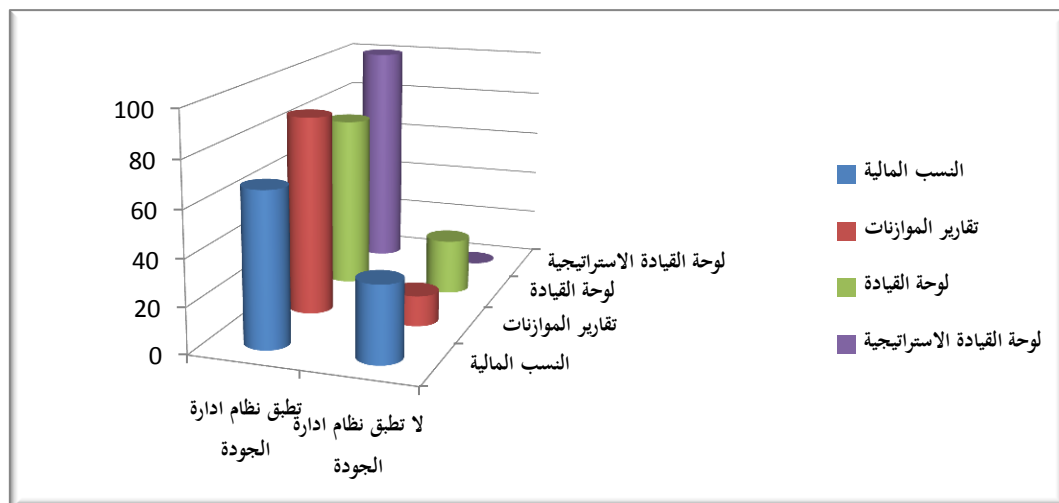
Sig	Khi-deux	المجموع	أدوات تقييم الاداء				البيان		
			لوحة القيادة الاستراتيجية	لوحة القيادة	تقارير الموازنات	النسب المالية			
0.05	9.3	36	15	22	26	06	العدد	نعم	تطبيق نظام
		%72	%100	%75.9	%86.7	%66.7	%		
		14	00	07	04	03	العدد	لا	ادارة الجودة
		%28	%00	%24.1	%13.3	%33.3	%		

المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج برنامج spss

نلاحظ من الجدول أعلاه ان هناك علاقة ذات دلالة احصائية بين مؤسسات العينة المطبقة لنظام ادارة الجودة وبين استخدامها لأدوات تقييم الاداء عند مستوى دلالة $0.05 \geq \text{sig}$. حيث نرى ان المؤسسات المطبقة للأداة الحديثة لتقييم الاداء "لوحة القيادة الاستراتيجية" هي المؤسسات المتحصلة على شهادة ادارة الجودة (100%). هذه النتيجة واضحة جدا في الشكل الموالي:

الشكل (137): علاقة تطبيق نظام ادارة الجودة بأدوات تقييم الاداء المستخدمة في المؤسسات

الاقتصادية عينة الدراسة



المصدر: من اعداد الطالبة بالاعتماد على نتائج برنامج SPSS

كما يتبين من الشكل أن مؤسسات العينة المتحصلة على شهادة ادارة الجودة ايزو 9001 هي المؤسسات الأكثر استخداما لأدوات تقييم الأداء.

2 - علاقة تطبيق نظام ادارة الجودة بمؤشرات الاداء المستخدمة في المؤسسات عينة الدراسة:

العلاقة بين المؤسسات الاقتصادية عينة البحث المطبقة لنظام ادارة الجودة وبين مؤشرات الاداء التي تستخدمها في عملية قياس الاداء موضحة في الجدول التالي:

الجدول (137): علاقة تطبيق نظام ادارة الجودة بمؤشرات الاداء المستخدمة في المؤسسات

الاقتصادية عينة الدراسة

Sig	Khi-deux	المؤسسة تطبق نظام ادارة الجودة ايزو 9001						المؤشر
		المجموع		لا		نعم		
0.02	43.41	%29.2	14	%14.3	02	%35.3	12	العائد على الاستثمار
		%25.0	12	%42.9	06	%17.6	06	القيمة الاقتصادية المضافة
		%93.8	45	%100	14	%91.2	31	تطور رقم الاعمال
		%54.2	26	%71.4	10	%47.1	16	تطور رقم اعمال المنتوجات الجديدة
		%12.5	06	%00.0	00	%17.6	06	تطور رقم اعمال المنتوجات المصدرة للخارج
		%62.5	30	%57.1	08	%64.7	22	معدل رضا الزبائن
		%66.7	32	%85.7	12	%58.8	20	مردودات المبيعات
		%41.7	20	%42.9	06	%41.2	14	الحصة السوقية
		%16.7	08	%14.3	02	%17.6	06	وقت تصليح الآلة
		%37.5	18	%42.9	06	%35.3	12	معدل فواقد الانتاج
		%25.0	12	%42.9	06	%17.6	06	احترام آجال الشراء
		%54.2	26	%42.9	06	%58.8	20	احترام آجال الانتاج
		%50.0	24	%57.1	08	%47.1	16	احترام آجال التسليم
		%33.3	16	%14.3	02	%41.2	14	معدل التغيب
		%62.5	30	%50.0	07	%67.6	23	تكوين العمال
		%33.3	16	%42.9	06	%29.4	10	معدل رضا العمال
		%12.5	06	%14.3	02	%11.8	04	معدل تجديد العمال

		29.2%	14	28.6%	04	29.4%	10	معدل الاعمال الوقائية
		12.5%	06	00.0%	00	17.6%	06	عدد ساعات تريض الطلبة
		29.2%	14	42.9%	06	23.5%	08	معدل حوادث العمال
		08.3%	04	14.3%	02	05.9%	02	معدل الامراض المهنية
		04.2%	02	14.3%	02	00%	00	معدل العمال المعوقين
		20.8%	10	28.6%	04	17.6%	06	معدل استهلاك الطاقة
		08.3%	04	14.3%	02	05.9%	02	معدل استهلاك الماء
		04.2%	02	14.3%	02	00.0%	00	الفضلات غير الخطيرة
		12.5%	06	14.3%	02	11.8%	04	الفضلات الخطيرة
		12.5%	06	14.3%	02	11.8%	04	معدل اعادة استخدام الفضلات
		100%	48	100%	14	100%	36	المجموع

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على برنامج SPSS

نلاحظ من الجدول أعلاه وجود علاقة ذات دلالة احصائية بين المؤسسات المتحصلة على شهادة ادارة الجودة وبين مؤشرات الاداء المستخدمة فيها عند مستوى دلالة $0.05 \geq \text{sig}$ ، حيث نجد المؤسسات الأكثر استخداما لمؤشرات الاداء هي المؤسسات المتحصلة على شهادة ادارة الجودة ايزو 9001، عدا المؤشرات البيئية والاجتماعية فهي موجودة بنسب كبيرة في المؤسسات غير متحصلة على هذه الشهادة، وهذا طبعا نربطه بمعيار ملكية المؤسسات، فالمؤسسات العمومية هي التي تستخدم بنسب كبيرة المؤشرات البيئية والاجتماعية، والنسبة الأكبر منها غير متحصلة على شهادة ادارة الجودة.

المطلب الثالث: تلخيص النتائج المتوصل اليها

نتائج الاستبيان الخاصة بمحاور التقنيات الحديثة لتحسين الاداء التي قمنا بتحليلها في المباحث السابقة سنحاول تلخيص أهم النتائج التي جاءت فيها وبشكل مختصر في العناصر الثلاثة التالية:

1- تلخيص نتائج محور نظام ادارة الجودة الشاملة

دراستنا لمدى تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عينة البحث لمبادئ ادارة الجودة الشاملة أسفرت عن النتائج التالية، هناك مبادئ تطبق:

- في اكثر من ثلاث ارباع عينة الدراسة؛
 - في اكثر من ثلثي عينة الدراسة؛
 - في اكثر من نصف عينة الدراسة؛
 - في اقل من نصف عينة الدراسة.
- أ مبادئ تطبق في اكثر من ثلاث ارباع عينة الدراسة (أكثر من 75%):
- المؤسسات تهتم برضا الزبائن (رضا الزبائن عن منتوجات المؤسسات عالي) (78%).
 - العمال يعرفون رؤية مؤسساتهم ويساهمون في تحقيقها (82.61%).
 - المؤسسات تقوم بتكوين عمالها (87.5%).
 - المؤسسة تقوم بتخفيض مردودات مبيعاتها (91.3%).
 - المؤسسات تقوم باستخدام المقارنة المرجعية في مجال تصميم منتوجاتها (79.2%).
 - المؤسسات تقوم باستخدام الطرق الاحصائية في مراقبة الجودة (84%).
- ب مبادئ تطبق في اكثر من ثلثي عينة الدراسة (أكثر من 66.66%):
- المؤسسات لديها مصلحة لإدارة الجودة (72%).
 - المؤسسات متحصلة على شهادة ادارة الجودة ايزو 9001 (68%).
 - المؤسسات تهتم بجودة منتوجاتها (نسبة رضا الزبائن العالية ناتجة عن جودة المنتوجات) (69.2%).
 - المؤسسات تقدم تحفيزات لعمالها (69.23%).

ج مبادئ تطبق في اكثر من نصف عينة الدراسة (اكثر من 50%):

- الجودة من مسؤولية الجميع (58.7%).
- المؤسسات تسمح لعمالها بتقديم اقتراحات (60%).
- المؤسسات تهتم برضا عمالها (نسبة رضا العمال عالية) (64.29%).
- المؤسسات تقوم بإجراء تحسينات على منتجاتها لزيادة رضا زبائنها (54.5%).
- المؤسسات تقوم بحساب تكاليف الجودة (50%).

د مبادئ تطبق في اقل من نصف عينة الدراسة (اقل من 50%):

- المؤسسات تطبق مبدأ المعيب الصفري وفعل الاشياء صحيحة منذ البداية (45.5%).
- المؤسسات تطبق نموذج تحسين الاداء لدمينج (42.6%).
- المؤسسات التي عدد عمالها لهم حق اتخاذ القرار 10% (28.57%).
- تكاليف المنع والتقييم تمثل نسبة ضئيلة من مجموع تكاليف الجودة (18.2%).

في الاخير نستنتج أن : المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عينة الدراسة تطبق العديد من مبادئ ادارة الجودة الشاملة بنسب متفاوتة، وهذا يعني بداية وعيها بأهمية تطبيقها لهذا النظام. الا أنه هناك مبادئ جد أساسية وجدناها قليلة الاستعمال في مؤسسات العينة، مثل: مبدأ المعيب الصفري، نموذج دمينج لتحسين الاداء، مبدأ الرفع من تكاليف المنع والوقاية من اجل التقليل من تكاليف الفشل الداخلي والخارجي..

2- تلخيص نتائج محور نظام التكاليف والموازنات والادارة على اساس الانشطة:

من خلال تحليلنا لنتائج محور نظام التكاليف والادارة والموازنات على اساس الانشطة توصلنا للنتائج التالية

أ فيما يخص نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

- هناك مؤسستان من العينة تطبق هذا النظام في حساب تكاليفها وهما مؤسستان دوليتان، حيث توصلنا الى أن اقلية مؤسسات العينة (72.2%) تطبق طريقة التكاليف الكلية (الطريقة التقليدية).

ب- فيما يخص مدى توفر مقومات تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة:

- كل مؤسسات العينة تقوم بتصنيع منتوجات عديدة (50% منها تقوم بتصنيع منتوجات لأنشطة مختلفة).

• 66.67% من مؤسسات العينة تمثل فيها التكاليف غير المباشرة أكثر من 20 % من مجموع التكاليف.

• 31.6% من مؤسسات العينة لاحظت انها مرت او تمر ظاهرة تطور رقم الاعمال التي يرافقها انخفاض في الارباح.

إذن نسبة كبيرة من مؤسسات العينة تتوفر على مقومات تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة

ب فيما يخص نظام الادارة على اساس الانشطة:

مؤسسات من العينة تعتمد على نظام الادارة على اساس الانشطة وهما مؤسسات دوليتان، 28 مؤسسة تقوم بالتسيير على اساس الوظائف و 16 مؤسسة تقوم بالتسيير على اساس العمليات.

ج فيما يخص نظام الموازنات على أساس الأنشطة:

مؤسسات من العينة تقوم بإعداد الموازنات على اساس الانشطة هما نفسهما المؤسسات الدوليتان السابقتان، 26 مؤسسة تقوم بإعداد الموازنات على اساس الوظائف و 14 مؤسسة على اساس العمليات).

كخلاصة:

- هناك مؤسستين دوليتين من مؤسسات العينة تقوم بتطبيق نظام التكاليف والادارة والموازنات على اساس الانشطة.

- نسبة كبيرة من مؤسسات العينة (72.22%) مازالت تطبق الطريقة التقليدية الشائعة "طريقة التكاليف الكلية" في حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة.

- هناك مقومات عديدة في مؤسسات العينة تتطلب منها اعادة النظر في الطريقة المستخدمة لحساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة.

- نسبة كبيرة من مؤسسات العينة (60.9%) تعتمد على الطريقة التقليدية في التسيير أي التسيير على اساس الوظائف.

- هناك نسبة 34.8 % من مؤسسات العينة تقوم بالتسيير على اساس العمليات (الادارة بالعمليات او الاجراءات) وهي مؤسسات متحصلة على شهادة ادارة الجودة ايزو 9001 (الهيئة المانحة للشهادة تفرض على المؤسسات القيام بالتسيير على اساس العمليات).

3- تلخيص نتائج محور تقنيات اخرى لتحسين الاداء:

التقنيات الاخرى التي حاولنا معرفة مدى تطبيق مؤسسات العينة لها هي: هندسة القيمة، اعادة الهندسة، نظام الانتاج الآلي والتكلفة المستهدفة. والنتائج التي توصلنا اليها كانت كالتالي:

- نسبة كبيرة من مؤسسات العينة لا تعرف هذه التقنيات (التكلفة المستهدفة: 82.2%، هندسة القيمة: 73.9%، اعادة الهندسة: 72.73%، نظام الانتاج الآلي: 54.6%).
- 73.9% من مؤسسات العينة تطبق تقنية هندسة القيمة، 50 % تطبق نظام الانتاج الآلي، 45.45% تطبق اعادة الهندسة، 08.9 تطبق تقنية التكلفة المستهدفة.

4- تلخيص نتائج العلاقة بين تطبيق نظام ادارة الجودة وبعض التقنيات الاخرى الحديثة في المؤسسات الاقتصادية عينة الدراسة:

وجدنا من خلال دراستنا ان هناك علاقة بين المؤسسات المطبقة لنظام ادارة الجودة ايزو 9001 وبين تطبيقها لبعض التقنيات الحديثة، أهم هذه النتائج سنلخصها في النقاط التالية:

- مؤسسات العينة التي تعتمد في تسييرها على طرق حديثة سواء التسيير على اساس العمليات (50%) او التسيير على اساس الانشطة (06.3%) هي مؤسسات مطبقة لنظام ادارة الجودة ايزو 9001.
- مؤسسات العينة التي تقوم بإعداد نظام الموازنات على اساس العمليات (43.8%)، والموازنات على اساس الانشطة (06.3%) هي مؤسسات مطبقة لنظام ادارة الجودة ايزو 9001.
- مؤسسات العينة المطبقة للأداة الحديثة لتقييم الاداء "بطاقة الاداء المتوازن" هي المؤسسات المتحصلة على شهادة ادارة الجودة ايزو 9001.
- مؤسسات العينة الأكثر استخداما لمؤشرات الاداء هي المؤسسات المتحصلة على شهادة ادارة الجودة ايزو 9001.

المطلب الرابع: اختبار فرضيات الفصل

الفرضية الخامسة والمتمثلة في: "لا يمكن تحديد علاقة تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للتقنيات الحديثة للتسيير باستخدامها لمؤشرات وأدوات حديثة في عملية التقييم بافتراض انها لا تطبق هذه التقنيات الحديثة اصلا" ، قمنا بتقسيمها الى الفرضيات الجزئية التالية:

- **الفرضية الجزئية الاولى:** المؤسسات الجزائرية لا تطبق نظام ادارة الجودة الشاملة، ولا تستخدم مؤشرات تكاليف الجودة في عملية القياس والتقييم.
- **الفرضية الجزئية الثانية:** المؤسسات الجزائرية تطبق الانظمة التقليدية في حساب مختلف التكاليف.
- **الفرضية الجزئية الثالثة:** المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تعتمد في تسييرها على الطريقة التقليدية اي التسيير على اساس الوظائف.
- **الفرضية الجزئية الرابعة:** المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تقوم بإعداد الموازنات التقديرية على الاساس التقليدي اي على اساس الوظائف
- **الفرضية الجزئية الخامسة:** المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لا تستخدم التقنيات الحديثة في تخفيض التكاليف مثل: هندسة القيمة، نظام الانتاج الآلي، التكلفة المستهدفة...

ومن خلال النتائج التي توصلنا اليها في العناصر السابقة يمكننا اختبار صحة هذه الفرضيات:

بالنسبة **للفرضية الجزئية الأولى:** فالشق الاول منها والمتمثل في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لا تطبق نظام ادارة الجودة الشاملة فننفي صحتها نسبيا، حيث عرضنا 19 مبدأ لنظام ادارة الجودة الشاملة وحاولنا اختبار مدى تطبيقها في عينة البحث، فوجدنا 15 مبدأ يطبق في أكثر من نصف العينة "66.67%" (بالنسبة للمبادئ الاربعة المتبقية: مبدأين يطبقان في أكثر من 40% ومبدأين في أكثر من 18%).

اما الشق الثاني: المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لا تستخدم مؤشرات تكاليف الجودة في عملية القياس والتقييم، فننفي صحتها نسبيا كذلك، حيث نصف مؤسسات العينة (50%) تقوم بحساب تكاليف الجودة.

أما بالنسبة للفرضية الجزئية الثانية: المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تطبق الانظمة التقليدية في حساب مختلف التكاليف. فقد أثبتت صحتها النسبية، حيث أكثر من ثلثي مؤسسات العينة (72.2%) تطبق الانظمة التقليدية في حساب مختلف التكاليف.

فيما يخص الفرضية الجزئية الثالثة: المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تعتمد في تسييرها على الطريقة التقليدية اي التسيير على اساس الوظائف، فلقد أثبتت صحتها النسبية، حيث 60.87% تعتمد على التسيير بالوظائف.

بالنسبة للفرضية الجزئية الرابعة: المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تقوم بإعداد الموازنات التقديرية على الاساس التقليدي اي على اساس الوظائف، أثبتت هي الاخرى صحتها النسبية، فأكثر من نصف مؤسسات العينة (61.90%) تقوم بإعداد موازنتها على اساس الوظائف.

اما الفرضية الجزئية الخامسة: المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لا تستخدم التقنيات الحديثة في تخفيض التكاليف مثل: هندسة القيمة، نظام الانتاج الآبي، التكلفة المستهدفة.....، ومن اجل اختبارها توصلنا الى ان:

نسبة كبيرة من مؤسسات العينة لا تعرف هذه التقنيات: التكلفة المستهدفة (82.2%)، هندسة القيمة (73.9%)، اعادة الهندسة (72.73%)، نظام الانتاج الآبي (54.6%). و 73.9% من مؤسسات العينة تطبق تقنية هندسة القيمة، 50% تطبق نظام الانتاج الآبي، 45.45% تطبق اعادة الهندسة، 08.9 تطبق تقنية التكلفة المستهدفة. وبالتالي ننفي صحة الفرضية نسبيا لثلاث أدوات، عدا تقنية التكلفة المستهدفة ثبتت صحتها نسبيا.

أما بالنسبة للفرضية الخامسة فننفي صحتها، لأن العلاقة توضح بين المؤسسات الاقتصادية الجزائرية المطبقة للتقنيات الحديثة للتسيير وبين استخدامها للمؤشرات والادوات الحديثة لتقييم الاداء.

خاتمة الفصل:

هذا الفصل المعنون ب: "دراسة واقع تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للتقنيات الحديثة لتحسين الاداء" حاولنا من خلاله اختبار الفرضية التالية: "لا يمكن تحديد علاقة تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للتقنيات الحديثة للتسيير باستخدامها لمؤشرات وأدوات حديثة في عملية التقييم بافتراض انها لا تطبق هذه التقنيات اصلا"، حيث قمنا بتقسيم هذا الفرضية الى خمسة فرضيات جزئية. اختبار هذه الفرضيات كان على نفس العينة السابقة وب نفس الاداة اي الاستبيان.

المحاور الخاصة بهذا الفصل تناولنا فيها بالتفصيل كل من نظام ادارة الجودة الشاملة ونظام التسيير على اساس الانشطة، اما التقنيات الحديثة الاخرى والمتمثلة في: هندسة القيمة، اعادة الهندسة، نظام الانتاج الآلي، التكلفة المستهدفة فتطرقنا لها بشكل مختصر.

وأوضحت النتائج التي توصلنا اليها: ان هناك فعلا تقنيات حديثة تطبق في اكثر من نصف المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عينة الدراسة، كتطبيقها لمبادئ ادارة الجودة الشاملة، استخدام مؤشرات تكاليف الجودة، تطبيق تقنية هندسة القيمة، تطبيق تقنية اعادة الهندسة، تطبيق نظام الانتاج الآلي، هذا ما جعلنا ننفي صحة جزء من الفرضية نسبيا. في حين هناك جزء آخر من الفرضية أثبتنا صحته نسبيا، وذلك لأن الطرق التقليدية اخذت النسب الاكبر في الاجابات، كاستخدام الانظمة التقليدية في حساب التكاليف، التسيير يتم على اساس التقليدي اي على اساس الوظائف، ونفس الشيء بالنسبة للموازنات التقديرية حيث تعد هي الاخرى على اساس الوظائف، ونسبة ضئيلة جدا تستخدم تقنية التكلفة المستهدفة.

كما توصلنا الى نتيجة أخرى: المؤسسات المتحصلة على شهادة ادارة الجودة ايزو 9001 هي المؤسسات الاكثر تطبيقا لمبادئ ادارة الجودة الشاملة، وهي التي تعتمد في نظام تسييرها ونظام الموازنات على اسس حديثة، وهي المستعملة لبطاقة الاداء المتوازن، وهي الاكثر استعمالا لمؤشرات الاداء غير المالية، وهذا ما ينفي صحة الفرضية الخامسة لأن العلاقة اتضحت بين مؤسسات العينة المطبقة للتقنيات الحديثة للتسيير وبين تطبيقها لأدوات ومؤشرات حديثة في عملية التقييم.

خاتمة الجزء الثاني:

دراستنا التطبيقية التي بين أيديكم احتوت على نوعين من الدراسات:

الدراسة الاولى "دراسة حالة": أجريناها في شركة KCA وهي شركة خاصة جزائرية تختص بصنع المكونات الالكترونية للسيارات، وتطبق تقنيات جد حديثة في تسييرها ، الامر الذي جعلنا ندرس مدى تطبيقها للنموذج المقترح في البحث. وفعلا وجدنا شركة KCA تستخدم كل من بطاقة الاداء المتوازن المستدام وتقنية المقارنة المرجعية هذا من جهة، وتستخدم نموذج التكامل بينهما من جهة أخرى، حيث نجد في احد محاور بطاقتها للأداء المتوازن المستدام وبالضبط محور التكلفة مؤشر تكاليف الجودة، هذا المؤشر بعد ان تقوم الشركة بحسابه ومقارنته مع الهدف المحدد له ونتيجته في السنة السابقة في بطاقة التكلفة، تقوم في تقرير خاص بمقارنته مع مؤشرات تكاليف الجودة لمؤسسات رائدة سواء وطنية او دولية من اجل اكتشاف فجوة الاداء بينها وبينهم في هذا المجال والعمل على تخفيض هذه التكاليف.

كما وجدنا ان شركة KCA تستخدم أحد التقنيات الذكية التي تجعلها تدمج عملية المقارنة المرجعية ضمن بطاقتها للأداء المتوازن المستدام، هذه التقنية تتمثل في ادخالها مؤشر تطور رقم اعمال المنتجات التجارية ضمن بطاقة الاستمرارية، هذا المؤشر يوضح مبيعات منتجات المنافس التي تقوم الشركة محل الدراسة بشرائها واعادة بيعها بغية مقارنة تطور رقم اعمالها به من جهة ودراسة سلوك المستهلك ومدى اقباله على شراء هذا المنتج واحجامه عن شراء منتج KCA واسباب ذلك من جهة اخرى.

الدراسة الثانية "دراسة استقصائية": أجريناها على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من اجل دراسة ثلاث نقاط:

- واقع تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للأسس والقواعد والمؤشرات والادوات الحديثة لتقييم الاداء
- واقع تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للتقنيات الحديثة لتحسين الاداء.
- العلاقة بين تطبيق تقنيات حديثة لتحسين الاداء وبين استخدام مؤشرات وادوات حديثة لقياس وتقييم الاداء.

هذه الدراسة أسفرت عن النتائج التالية:

- وجود العديد من مؤسسات العينة تستخدم الطرق العلمية في اعداد التقديرات، وتستعمل مؤشرات مالية وغير مالية في قياس الاداء، في حين نسبة كبيرة من مؤسسات العينة ما زالت تعتمد على تحقيقات السنوات السابقة في اعداد التقديرات أكثر من اعتمادها على دراسة السوق؛ وتستخدم الطرق التقليدية في تقييم الاداء أكثر من استخدامها للأدوات الحديثة؛ وتقرن تطور أدائها عبر الزمن أكثر من مقارنته بالأهداف.
- نسبة كبيرة من مؤسسات العينة مازالت تعتمد على الطريقة التقليدية في التسيير اي التسيير على اساس الوظائف، وكذا اعداد موازناتها على اساس الوظائف، واعتمادها على الانظمة التقليدية في حساب مختلف التكاليف، وعدم اعتمادها على التقنية التي اصبحت جد ضرورية في وقتنا الراهن وهي استهداف التكلفة قبل البدء في النشاط (التكلفة المستهدفة). في حين هناك نسبة معتبرة من مؤسسات العينة تطبق العديد من مبادئ ادارة الجودة الشاملة، تقنية هندسة القيمة، المقارنة المرجعية في مجال التصميم، اعادة الهندسة، الانتاج حسب الطلب.
- مؤسسات العينة المتحصلة على شهادة ادارة الجودة ايزو 9001 هي الاكثر تطبيقا للتقنيات والادوات الحديثة لتقييم وتحسين الاداء.

الخاتمة

العامّة

بالرغم من تقارب وجهات نظر الباحثين حول مفهوم الاداء بوصفه "قدرة المؤسسة على تحقيق أهدافها بأقل الموارد اللازمة"، الا أنهم لم يتوصلوا الى حد الآن الى وضع صيغة نهائية له وبشكل محدد ودقيق. والحديث اليوم يدور حول مفهوم الاداء الشامل الذي رافق ظهور مصطلح المسؤولية الاجتماعية للمؤسسات الاقتصادية وتنامي دورها في تحقيق التنمية المستدامة.

ان بطاقة الاداء المتوازن التي جاء بها كل من Norton & Kaplan والتي احتوت على اربعة محاور للقياس: المحور المالي، محور الزبائن، محور العمليات الداخلية، محور التعلم والنمو ليضاف اليها محورا خامسا فيما بعد: المحور الاجتماعي، المجتمعي والبيئي لاقت قبولا كبيرا من قبل العديد من المؤسسات الاقتصادية باعتبارها أداة للتقييم الشامل لأداء المؤسسة الاقتصادية.

هذا فضلا عن كونها أداة للإدارة الاستراتيجية تعمل على ترجمة استراتيجية المؤسسة الى أهداف ومؤشرات موزعة على المحاور السابقة الذكر؛ حيث تجيب بطاقة الاداء المتوازن المستدام عن حدود الادوات التقليدية لتقييم الاداء، التي انتقدت بسبب اعتمادها على المؤشرات المالية فقط، هذا من جهة. وعدم ربطها للجانب الاستراتيجي بالجانب التشغيلي للمؤسسة من جهة أخرى. ومن هنا نثبت صحة الفرضية الأولى في الجانب النظري.

ان الدراسات في هذا المجال توضح ان التحلي عن الادوات التقليدية لتقييم الاداء وتطبيق الادوات الحديثة يطرح مشكلا في الوسط العلمي والعملي، وهذا ما دعا بنا الى مناقشة هذا الموضوع من الناحية العلمية واختباره من الناحية التطبيقية، وخلصنا في الجانب النظري الى نتيجة مفادها: ان المؤشرات المالية لا يمكن ومن غير الممكن الاستغناء عنها، فهي تمثل محورا هاما ضمن محاور الاداة الحديثة "بطاقة الاداء المتوازن المستدام"، وبالنسبة للوحة القيادة فيمكن الاستغناء عنها وتعويضها بلوحات قيادة فرعية مستخرجة من بطاقة الاداء المتوازن المستدام. أما بالنسبة لنظام الموازنات التقديرية فالإشكال مازال قائما، فهناك من يدعو الى ضرورة التحلي عنه، وآخرين يدعون الى استبدالها بنظام الموازنات على اساس الانشطة، وهناك من يقترح تعديله وربطه باستراتيجية المؤسسة.

اما من الناحية العملية فتشير الدراسة الاستقصائية التي قمنا بها على عينة من المؤسسات الاقتصادية التي تنشط بالجزائر أن: 64% من مؤسسات العينة تستخدم الادوات التقليدية لتقييم الاداء، و28% تستخدم الادوات التقليدية والحديثة معا، و8% تستخدم الادوات الحديثة فقط.

ان وجود نسبة 28% من مؤسسات العينة مستخدمة للأدوات التقليدية والحديثة معا يوضح ان اشكال التخلي عن الادوات التقليدية ما زال قائما في الواقع العملي للمؤسسات الاقتصادية. خاصة وأنه بعد تحليلنا لنوع الادوات المستخدمة في هذا الجزء من العينة، وجدنا انها تستعمل كل من بطاقة الاداء المتوازن وتقارير الموازنات، فالاشكال بالنسبة لنظام الموازنات التقديرية مازال موجودا. وما زاد من تأكيد ذلك هو تحليلنا لنتائج الاجابة عن سؤال الغرض من استخدام الموازنات التقديرية، هذه النتائج هي:

- 60% من مؤسسات العينة تستخدم نظام الموازنات التقديرية لغرض تقييم الاداء، منها 56% مازالت تعتمد على النظام التقليدي، و4% قامت بتغييره واصبحت تستخدم نظام الموازنات على اساس الانشطة.

- 32% من مؤسسات العينة تستخدم نظام الموازنات لغرض التخطيط فقط.

- 8% تخلت عن استخدام نظام الموازنات التقديرية.

هذه النتائج المدونة اعلاه توضح ان اشكال التخلي عن الادوات التقليدية ما زال قائما بالنسبة لنظام الموازنات التقديرية، حيث اوضحت نتائج الاستبيان ان هناك من تخطى عن هذا النظام، ومنهم من قام بتغييره واستخدام الموازنات على اساس الانشطة، وهناك من اصبح يستخدمه للتخطيط فقط، ومنهم من مازال يعمل به كما هو. وبالتالي ننفي صحة الفرضية الاولى نسبيا في الجانب التطبيقي.

صحيح ان بطاقة الاداء المتوازن المستدام أجابت عن حدود الادوات التقليدية لتقييم الاداء، الا انها تفتقر لجانب معين، هو الآخر جد مهم في عملية تقييم الاداء خاصة في ظل الظروف الحالية التي تتميز بسرعة التغيير وعدم الاستقرار، هذا الجانب يتمثل في أداء المنافس. فعملية قياس وتقييم الاداء اليوم تتطلب قياس وتقييم أداء مختلف جوانب المؤسسة الداخلية والخارجية بالإضافة الى مقارنة أدائها بالمنافس الرائد في مجالها. فمن غير المعقول أن نحكم على أداء المؤسسة أنه الاحسن لأنها وصلت الى تحقيق أهدافها دون ان نقارن مستوى أدائها بالمزعم مع المؤسسة الرائدة في مجالها.

ولهذا اقترحنا في بحثنا هذا تكامل بطاقة الاداء المتوازن المستدام مع المقارنة المرجعية كنموذج لتقييم الاداء يفي بمتطلبات واحتياجات عملية التقييم في ظل الظروف الحالية التي تعيشها بيئة التصنيع، من خلال استخدام بطاقة الاداء المتوازن المستدام اولا ثم مقارنة مخرجات هذه الاداة بأداء مؤسسة منافسة رائدة، أو/و دمج تقنية المقارنة المرجعية ضمن بطاقة الاداء المتوازن المستدام من خلال جعل تحقيقات المنافس كعمود ضمن كل بطاقة من بطاقات الاداء المتوازن المستدام تستخدم كمعيار لتقييم اداء المؤسسة ؛ هذا كله من أجل اكتشاف فجودة الاداء بين المؤسسة ومنافسها الاقوى من أجل تعديل الاهداف، والاستفادة منها في مجال مؤشرات الاداء المستخدمة ، والعمل على التحسين المستمر لأدائها من خلال الاقتداء بغيرها، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الرئيسة، والنتائج المتوصل اليها تؤكد صحتها.

فقد توصلنا كنتيجة أولى من خلال دراستنا التطبيقية بشركة KCA لصناعة المكونات الالكترونية للسيارات ان الشركة محل الدراسة تستخدم نموذج التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية، فهي تستخدم في محور التكلفة وهو احد محاور العمليات الداخلية: مؤشر تكاليف الجودة COQ كنسبة من رقم الاعمال، هذا المؤشر بعد ان تقوم بعملية حسابه ومقارنته بالهدف المحدد له مسبقا وتحقيقه في السنة ن-1، تقوم بمقارنته مع مؤشر COQ للمؤسسة الرائدة في مجالها وهذا في تقرير خاص لمعرفة مستوى تكاليفها للجودة بالمقارنة مع المؤسسة الرائدة ولتحسين أدائها في هذا الجانب أي تخفيض تكاليف الجودة الى مستوى تكاليف الجودة للمنافس الاقوى أو أدنى منه.

وكنتيجة ثانية: شركة KCA تقوم بدمج مؤشر خاص تستخدمه لغرض تقييم أداء المنافس ضمن احد محاور بطاقتها للأداء المتوازن المستدام، اي تدمج المقارنة المرجعية ضمن بطاقة الاداء المتوازن المستدام. وهذا ما يبين ان شركة KCA مقتنعة ان عملية القياس والتقييم تتطلب في ظل الظروف الحالية قياس وتقييم اداء مختلف جوانب المؤسسة، وكذا مقارنته مع أداء منافسها الاقوى من أجل العمل على التحسين المستمر لأدائها، وهذا ما يثبت صحة الفرضية الثالثة، اي ان هناك امكانية لدمج المقارنة المرجعية ضمن بطاقة الاداء المتوازن.

ومن النتيجة الأولى والثانية ننفي صحة الفرضية الرابعة المتمثلة في: " شركة KCA لا تطبق نموذج التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية في تقييم أدائها".

كما وقد توصلنا من خلال دراستنا الاستقصائية أن هناك 07 مؤسسات من العينة تستخدم تحقيقات المنافس كعمود ضمن بطاقتها للأداء المتوازن، أي تستخدمها كمعيار للمقارنة، وهذا ما يثبت أيضا صحة الفرضية الثالثة.

ولقد استخلصنا من خلال: اختبارنا لصحة الفرضية الثانية المتمثلة في: " أن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تستخدم الادوات التقليدية في تقييم أدائها" والتي أثبتت صحتها النسبية في الفصل الخامس، لأن نسبة كبيرة من مؤسسات العينة مازالت تستخدم الادوات التقليدية في تقييم أدائها.

كما توصلنا من خلال اختبارنا لصحة الفرضية الخامسة الى أن المؤسسات المتحصلة على شهادة ادارة الجودة ايزو 9001 هي الاكثر تطبيقا لمبادئ ادارة الجودة الشاملة، وهي المستعملة لنظام التكاليف والادارة والموازنات على اساس الانشطة، وهي الاكثر تطبيقا للمؤشرات غير المالية، وكذلك هي من تستخدم بطاقة الاداء المتوازن في تقييم أدائها، وهذا ما ينفي صحة الفرضية الخامسة نسبيا المتمثلة في: " لا يمكن تحديد هذه العلاقة بافتراض ان المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لا تطبق التقنيات الحديثة للتسيير".

النتائج المتوصل اليها:

البحث في هذا الموضوع أسفر عن العديد من النتائج سواء في الجانب النظري او الجانب التطبيقي، سنبرزها في النقاط التالية:

أولاً: النتائج المتوصل اليها في الجانب النظري:

- بطاقة الاداء المتوازن المستدام أداة للتقييم الشامل لأداء المؤسسة الاقتصادية تجيب عن حدود الادوات التقليدية لتقييم الأداء.
- التخلي عن الادوات التقليدية لتقييم الاداء وتبني الاداة الحديثة المتمثلة في بطاقة الاداء المتوازن مشكل مازال قائماً، لا سيما بالنسبة لنظام الموازنات التقديرية التي ظهرت بشأنها العديد من التيارات، فمنها من يدعو الى التخلي عنها وآخرين يدعون لتغييرها واتباع نظام الموازنات على اساس الانشطة، ومنهم من يدعو الى تعديلها.
- استخدام التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن والمقارنة المرجعية في عملية تقييم الاداء يفني بمتطلبات عملية التقييم في ظل بيئة غير مستقرة وسريعة التغيير، حيث يعمل هذا التكامل على تحسين أداء المؤسسة بصفة مستمرة من خلال الاقتداء بالغير...

- تطبيق المؤسسات الاقتصادية للتقنيات الحديثة للتسيير مثل نظام ادارة الجودة الشاملة، نظام الادارة والتكاليف والموازنات على اساس الانشطة...يسهم في عملية استخدام مؤشرات غير مالية لإعتماد هذه الطرق على المعلومات المالية وغير المالية، او استخدام مؤشرات على مستوى الانشطة، وكذا تقييم الاداء على مستوى الانشطة اي بشكل اكثر تفصيلي ودقيق بدل الوظائف كما كان عليه الحال في عملية التقييم التقليدية....

ثانيا: النتائج المتوصل اليها في الجانب التطبيقي:

دراستنا التطبيقية كانت عبارة عن دراسة حالة شركة KCA ودراسة استقصائية على عينة من المؤسسات الاقتصادية الجزائرية:

1. النتائج الخاصة بدراسة واقع تطبيق شركة خنصر للتكامل بين بطاقة الاداء المتوازن المستدام والمقارنة المرجعية:

- الدراسة التطبيقية التي قمنا بها في شركة KCA اسفرت عن النتائج التالية:
- شركة KCA تستخدم بطاقة الاداء المتوازن المستدام في تقييم أدائها.
 - الشركة محل الدراسة تستخدم بطاقة الاداء المتوازن المستدام فقط في عملية تقييم أدائها، حيث استغنت عن استخدام الادوات التقليدية، وأصبحت تطبق الموازنات التقديرية كأداة للتخطيط فقط.
 - شركة KCA بالرغم من اهتمامها بالجانب الاجتماعي والبيئي كما رأينا في الفصل الرابع الا انها لا تعطي هذين الجانبين حقهما من القياس.
 - هذه الشركة تستخدم التكامل بين بطاقة الاداء المتوازن والمقارنة المرجعية في عملية تقييم أدائها في مجال تكاليف الجودة، فبعد ان تقوم بعملية قياس وتقييم تكاليفها للجودة كمؤشر من رقم الاعمال (COQ) ضمن محور التكلفة، الذي يمثل احد محاور بطاقة العمليات الداخلية، تقوم بمقارنته مع مؤشر تكلفة الجودة للشركة الرائدة في مجالها قصد اكتشاف فجوة الاداء بينها وبين هذه الشركة والاستفادة منها في هذا المجال.
 - شركة KCA تستخدم احد التقنيات الذكية لدمج عملية المقارنة المرجعية ضمن بطاقتها للأداء المتوازن المستدام، فهي تستخدم مؤشر تطور رقم اعمال المنتجات التجارية ضمن محور الاستمرارية (هذا المحور يضم الجانب المالي مع جانب الزبائن) ، المنتجات التجارية تمثل منتجات الشركة الاقوى في مجالها،

حيث تقوم الشركة محل الدراسة بشراء هذا المنتج وإعادة بيعه ليس لغرض الربح وإنما قصد مراقبة تطور مبيعاتها بالمقارنة مع مبيعات الشركة المنافسة ومعرفة أسباب اقبال الزبائن على هذه المنتجات دون منتجات KCA.

2. النتائج الخاصة بواقع تطبيق المؤسسات الجزائرية للأسس والمؤشرات والادوات الحديثة لتقييم الاداء:

يمكن تلخيص أهم النتائج التي توصلنا اليها من خلال دراسة واقع تطبيق الاسس والمؤشرات والادوات الحديثة لتقييم الاداء في عينة البحث المأخوذة في النقاط التالية:

- 70 % من مؤسسات العينة تقوم فيها المديرية العامة لوحدها بعملية اعداد التقديرات، و62% تعد تقديراتها باستخدام اساليب علمية (احصائية ووصفية)؛ كما ان 67% تعد التقديرات بالاعتماد على تحقيقات السنوات السابقة.

- 72 % من مؤسسات العينة لديها وظيفة مختصة بعملية تقييم الاداء الا وهي وظيفة مراقبة التسيير، و89% من هذه المؤسسات تولي أهمية كبيرة لها وتجعل مكانتها ضمن الهيكل التنظيمي بعد المديرية العامة مباشرة. كما ان 72% من مؤسسات العينة تقوم فيها مصلحة مراقبة التسيير بعملية تقييم الاداء.

- 64% من مؤسسات العينة تستخدم الادوات التقليدية في عملية تقييم الأداء وهي اكبر نسبة، و08% تستخدم الادوات الحديثة فقط، و28% تستخدم الادوات التقليدية والحديثة. حيث مثلت نسب الاستخدام: 37% لتقارير الموازنات، تليها 33% للوحة القيادة، و23% للوحة القيادة الاستراتيجية. ومن خلال تحليل معمق لهذه النتائج توصلنا الى:

- ✓ الشركات ذات الاسهم والمؤسسات الدولية هي من تستخدم بنسب كبيرة أدوات تقييم الاداء.
- ✓ الشركات الفردية ذات المسؤولية المحدودة تستخدم فقط لوحات القيادة في عملية تقييم الاداء.
- ✓ المؤسسات الام يرتفع فيها استخدام لوحات القيادة الاستراتيجية، أما فروع المؤسسات فتستخدم بكثرة تقارير الموازنات ولوحات القيادة.

- ✓ 60% من مؤسسات العينة تستخدم الموازنات التقديرية لتقييم الاداء (منها 04% تستخدم الموازنات على اساس الانشطة)، 32% تستخدمها للتخطيط فقط، و 08% تخلت عن استخدامها.
- 40% من مؤسسات العينة تستخدم نتائج السنوات السابقة كمعيار لتقييم أدائها، و 36% منها تستخدم الاهداف المحددة مسبقا في عملية تقييم الاداء، و 11% تستخدم تحقيقات المنافس كمعيار، و 08% تستخدم معايير القطاع، و 05% تستخدم المعايير العلمية.
- الخانات الاكثر استخداما في جدول تقييم الاداء هي خايتي المؤشر والتحقيق، تليهما خانة تحقيقات السنة ن-1، ثم تليها خايتي المستهدف والانحراف. اما الخانات الاقل استخداما:
- ✓ خانة الهدف في شكل عبارة وتستخدم بكثرة في المؤسسات الخاصة
- ✓ خايتي تحقيقات المنافس والمبادرة موجودة فقط في المؤسسات الخاصة.
- 86% من مؤسسات العينة تقوم بإعداد خطة استراتيجية وتقوم بمتابعة تنفيذها وتقييمها، 89% منها تقوم بإعدادها بالاعتماد على تحليل كل من بيئتها الداخلية والخارجية.
- 95% من مؤسسات العينة صرحت ان لها أهداف استراتيجية، رسالة ورؤية واضحة ومحددة.
- 76% من مؤسسات العينة تتبع استراتيجية قيادة التكلفة وهذا طبعا راجع الى طبيعة المستهلك الجزائري الذي في الغالب يبحث عن المنتجات ذات السعر المنخفض.
- 56% من مؤسسات العينة تعتمد على مصلحة ادارة الجودة في اعداد اهدافها الاستراتيجية ومتابعة تنفيذها وتقييمها، و 39% منها تعتمد على بطاقة الاداء المتوازن اي لوحة القيادة الاستراتيجية. ومانسبته 07% تعتمد على دراسات التدقيق.
- المؤشرات المالية هي الاكثر استخداما (25%)، تليها مؤشرات جانب العمليات الداخلية (22%)، ثم مؤشرات كل من جانبي الزبائن والتعلم والنمو بنسبة (20%). وفي الاخير مؤشرات الجانب البيئي والاجتماعي ب (13%).
- عند قيامنا بتقسيم المؤشرات الى ثلاث مجموعات: مؤشرات كثيرة الاستعمال، متوسطة الاستعمال وقليلة الاستعمال توصلنا الى النتائج التالية:
- ✓ مؤشرات محور المالية (17%)، محور الزبائن (15%) ومحور العمليات الداخلية (12%) موجودة بنسبة كبيرة ضمن المجموعة الاولى، اي المؤشرات الاكثر استخداما.

- ✓ مؤشرات محور التعلم والنمو موجودة بنسبة كبيرة (11%) في المجموعة الثانية أي المؤشرات متوسطة الاستعمال.
- ✓ مؤشرات المحور البيئي والاجتماعي موجودة بنسبة كبيرة (10%) ضمن المجموعة الثالثة، اي المؤشرات قليلة الاستعمال.
- وعند قيامنا بتحليل معمق لمؤشرات الاداء المستخدمة في تقييم أداء مؤسسات العينة، وربطها بمتغيرات أخرى توصلنا الى النتائج التالية:
- ✓ مؤسسات العينة ذات الموقع التنافسي العالي جدا والعالي، وذات الاسهم، وذات الحجم الكبير، والحصة السوقية الكبيرة هي التي تستخدم بنسب كبيرة مؤشرات الاداء.
- ✓ ان اغلبية مؤسسات العينة ذات الموقع التنافسي الضعيف تستخدم المؤشرات المالية فقط في تقييم أدائها.
- ✓ مؤشر وقت تصليح الآلة يستخدم فقط في مؤسسات العينة ذات الموقع التنافسي العالي والعالي جدا.
- ✓ مؤشر تطور رقم أعمال المنتوجات المصدرة للخارج يستعمل فقط في المؤسسات الخاصة وذات الموقع التنافسي العالي جدا والعالي.
- ✓ المؤسسات العمومية تستخدم مؤشرات متنوعة في تقييم أدائها تتعلق بكل من الجانب المالي، الزبائن، العمليات الداخلية، التعلم والنمو والجانب البيئي والاجتماعي.
- ✓ المؤشرات البيئية والاجتماعية تستخدم بكثرة في المؤسسات العمومية.
- 14% من مؤسسات العينة فقط تقوم بالتصريح عن مؤشرات المسؤولية الاجتماعية في تقرير خاص، هذه المؤسسات كلها مؤسسات عمومية ذات أسهم، حيث مثلت 06 مؤسسات عمومية من اصل 16 مؤسسة.
- 96% من مؤسسات العينة صرحت انها تقوم بإجراءات عديدة من اجل حماية العمال والبيئة، وهذا ما يجعلنا نستنتج ان قلة استخدام المؤشرات البيئية والاجتماعية لا يعني عدم اهتمامها بهذين الجانبين، وانما يدل على انها لا تعطيها حقهما في عملية القياس والتقييم.

3. النتائج الخاصة بواقع تطبيق المؤسسات الجزائرية التقنيات الحديثة لتحسين الاداء:

يمكننا تلخيص النتائج المتوصل اليها والخاصة بواقع تطبيق مؤسسات العينة للتقنيات الحديثة للتسيير في النقاط التالية:

- المؤسسات الاقتصادية الجزائرية عينة الدراسة تطبق العديد من مبادئ ادارة الجودة الشاملة بنسب متفاوتة، وهذا يعني بداية وعيها بأهمية تطبيق هذا النظام. الا أنه هناك مبادئ جد أساسية لهذا النظام وجدناها قليلة الاستعمال في مؤسسات العينة، مثل: مبدأ المعيب الصفري، نموذج (Deming) لتحسين الاداء، العمل على الرفع من تكاليف المنع والوقاية من اجل التقليل من تكاليف الفشل الداخلي والخارجي.
- هناك مؤسستين دوليتين من مؤسسات العينة تقوم بتطبيق نظام التكاليف والادارة والموازنات على اساس الانشطة.
- نسبة كبيرة من مؤسسات العينة (72%) مازالت تعتمد على الطريقة التقليدية الشائعة "طريقة التكاليف الكلية" في حساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة.
- تتوفر العينة على العديد من مقومات تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة، الامر الذي يستدعي اعادة النظر في الطريقة المستخدمة لحساب مختلف التكاليف وسعر التكلفة.
- نسبة كبيرة من مؤسسات العينة (61%) تعتمد على الطريقة التقليدية في التسيير أي التسيير على اساس الوظائف.
- هناك نسبة 35% من مؤسسات العينة تقوم بالتسيير على اساس العمليات (الادارة بالعمليات او الاجراءات) وهي مؤسسات متحصلة على شهادة ادارة الجودة ايزو 9001 (الهيئة المانحة للشهادة تفرض على المؤسسات القيام بالتسيير على اساس العمليات).
- نسبة كبيرة من مؤسسات العينة لا تعرف التقنيات الحديثة التالية: التكلفة المستهدفة: 82%، هندسة القيمة: 74%، اعادة الهندسة: 73%، نظام الانتاج الابي: 55%.
- 74% من مؤسسات العينة تطبق تقنية هندسة القيمة، 50 % تطبق نظام الانتاج الابي، 45% تطبق اعادة الهندسة، 09% تطبق تقنية التكلفة المستهدفة.

- مؤسسات العينة التي تعتمد في تسييرها على طرق حديثة سواء التسيير على اساس العمليات (50%) او التسيير على اساس الانشطة (6%) هي مؤسسات مطبقة لنظام ادارة الجودة ايزو 9001.
- مؤسسات العينة التي تقوم بإعداد نظام الموازنات على اساس العمليات (44%)، والموازنات على اساس الانشطة (6%) هي مؤسسات مطبقة لنظام ادارة الجودة ايزو 9001.
- مؤسسات العينة المطبقة للأداة الحديثة لتقييم الاداء "بطاقة الاداء المتوازن" هي المؤسسات المتحصلة على شهادة ادارة الجودة ايزو 9001.
- مؤسسات العينة الاكثر استخداما لمؤشرات الاداء هي المؤسسات المتحصلة على شهادة ادارة الجودة ايزو 9001.

التوصيات:

بناء على الدراسة التي قدمناها يمكننا تقديم النصائح التالية:

النصائح العامة:

- الاهتمام بالعنصر البشري فهو المكون الجوهري في المؤسسة، بحيث الاهتمام به سيعمل بطريقة غير مباشرة على تحسين أداء المؤسسة، ويتحقق ذلك من خلال جعل العامل يحس بروح الانتماء الى المؤسسة، ويكون هذا عن طريق:
 - ✓ منح التحفيزات المادية والمعنوية.
 - ✓ رفع روح المسؤولية لديهم.
 - ✓ ترك المجال لتقديم الاقتراحات.
 - ✓ تنظيم جلسات اجتماع للاستماع لآرائهم واحتياجاتهم.
- الاهتمام باحتياجات ورغبات الزبائن ، حيث على المؤسسات الاقتصادية ان تعرف ما يريد الزبون وكيف تترجم ذلك الى حقيقة ملموسة. وكيف توصل اليه المنتج في الوقت المحدد.
- تركيز الاهتمام على جانب العمليات الداخلية اي على رفع جودة العمليات، خفض وقت العملية واحترام آجال الانتاج.

- الاهتمام بجانب التعلم من خلال تشجيع الابتكار والقيام بدورات تكوينية لتعلم كل ما هو جديد سواء للإطارات الادارية او للعمال المباشرين والقضاء على العقلية الكلاسيكية والتخوف من كل ما هو جديد.

النصائح الخاصة:

- عملية قياس الاداء تتطلب قياس أداء كل جزء من أجزاء المؤسسة، لأن عملية التحسين تتطلب معرفة أداء كافة المستويات الادارية داخل المؤسسة الاقتصادية.
- على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية وضع مؤشرات أداء مفهومة وبسيطة وسهلة الاعتماد، مالية وغير مالية، تعنى بالأمور الداخلية والخارجية للمؤسسة، وتكون منبثقة من استراتيجية المؤسسة.
- على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية أن تضع أهدافها بعناية فائقة وأن تعتمد في اعدادها على: الامكانيات المتاحة لها، معايير القطاع الذي تنتمي اليه، المعايير العلمية، وكذا تحقيقات المنافس.
- ضرورة تطبيق الاداة الحديثة "بطاقة الاداء المتوازن المستدام" أو ما يطلق عليها "لوحة القيادة الاستراتيجية المستدامة"، في قياس وتقييم أدائها باعتبارها أداة للتقييم الشامل لأداء المؤسسة الاقتصادية.
- على المؤسسات الجزائرية تغيير اهتماماتها من مجرد تحقيق الربح الى مراعاة الجوانب الاجتماعية والاخلاقية والبيئية عند ممارستها لنشاطاتها، وان تجعلها ضمن أهدافها الاستراتيجية وتعطيها حقها من القياس.
- من الضروري على مؤسساتنا اليوم تقييم أدائها باستخدام بطاقة الاداء المتوازن المستدام وكذلك تقنية المقارنة المرجعية، اي بالمقارنة مع اداء المنافس الاقوى قصد اكتشاف فجوة الاداء بينها وبينه، ومعرفة نقاط قوتها لتعزيزها ونقاط ضعفها لمعالجتها وتفاديها مستقبلا وتحسين أدائها بشكل مستمر.
- يتوجب على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تطبيق التقنيات الحديثة للتسيير كإدارة الجودة الشاملة، نظام الادارة والتكاليف والموازنات على اساس الانشطة، التكلفة المستهدفة.... الخ، لما لهذه التقنيات من دور كبير في تحسين أداء المؤسسات.

آفاق البحث:

أثناء دراستنا لموضوع أدوات تقييم الأداء برزت لنا من خلاله عدة جوانب ومجالات يمكن أن تشكل مواضيع للبحث المستقبلي مثل:

- ✓ نظام الموازنات التقديرية: بين التخلي والتبني.
- ✓ الأدوات الحديثة لتحسين الاداء: بين النظري والتطبيقي.
- ✓ دور الأدوات الحديثة للتسيير في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية. كما يمكن التخصص في أحد الأدوات الحديثة وتبيان دورها في تحسين الأداء.

والحمد لله رب العالمين

قائمة

المراجع

قائمة المراجع:

أولاً: المراجع باللغة العربية

الكتب:

1. أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار وائل، الأردن، 2002.
2. أحمد حلمي جمعة وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة، الطبعة الأولى، دار صفاء، الأردن، 1999.
3. أحمد طرطار، الترشيد الاقتصادي للطاقات الإنتاجية في المؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
4. أحمد محمد نور، أحمد حسين علي، مبادئ المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005.
5. أحمد محمد نور، شحاتة السيد شحاتة، محاسبة التكاليف لأغراض الرقابة في بيئة التصنيع المعاصرة، الدار الجامعية، مصر، 2004.
6. أحمد نافع المدادحة، سلامة سويلم النوافعة، مبادئ التخطيط والتنظيم في الإدارة والمكتبات، الطبعة الأولى، دار صفاء، الأردن، 2013.
7. إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف المتقدمة-قضايا معاصرة-، الطبعة الثانية، دار الحامد، الأردن، 2008.
8. إسماعيل يحيى التكريتي، محاسبة التكاليف بين النظرية والتطبيق، الطبعة الأولى، دار الحامد، الأردن، 2006.
9. أيمن الشنطي، عامر شقر، مقدمة في الإدارة والتحليل المالي، الطبعة الأولى، دار البداية، عمان، الأردن، 2007.
10. بيليندا ستيفان، ترجمة علاء أحمد إصلاح، أساسيات المحاسبة الإدارية - كي تعظم الأرباح وتعزز الأداء المالي -، الطبعة الأولى، مجموعة النيل العربية للنشر، مصر، 2008.
11. توفيق محمد عبد المحسن، تقييم الأداء -مداخل جديدة... لعالم جديد-، دار الفكر العربي ودار النهضة العربية، مصر، 2004.

12. ثابت عبد الرحمان إدريس، إدارة الأعمال -نظريات ونماذج وتطبيقات-، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
13. جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، المحاسبة الإدارية -مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء-، الطبعة الأولى، دار الثقافة والدار العلمية الدولية، الأردن، 2002.
14. جلال إبراهيم العبد، إدارة الأعمال-مدخل اتخاذ القرارات وبناء المهارات -، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2003.
15. جمال الدين محمد المرصى، وآخرون، التفكير الاستراتيجي والإدارة الاستراتيجية - منهج تطبيقي -، الدار الجامعية، مصر، 2007.
16. حسن محمد أحمد مختار، الإدارة الاستراتيجية، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، مصر، 2009.
17. حمدي صالح نادية، الإدارة البيئية - المبادئ والممارسات-، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2003.
18. حمزة محمد الزبيدي، الإدارة المالية المتقدمة، مؤسسة الوراق ، الأردن، 2008.
19. دحموش محمد، التحليل المالي (تحليل الميزانية)، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2004.
20. زاهر عبد الرحيم عاطف، الرقابة على الأعمال الادارية، الطبعة الأولى، دار الراية، الأردن، 2009.
21. زكريا الدوري، احمد علي صالح، الفكر الاستراتيجي وانعكاساته على نجاح منظمات الأعمال - قراءات وبحوث -، دار اليازوري، الأردن، 2009.
22. زكريا الدوري، الإدارة الاستراتيجية - مفاهيم وعمليات وحالات دراسية -، دار اليازوري، الأردن، 2005.
23. زيد منير عبوي، الإدارة الاستراتيجية، الطبعة الاولى، دار كنوز المعرفة، الأردن، 2006.
24. زينات محرم محمد وآخرون، اصول محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2005.
25. سعد صادق بحيري، إدارة توازن الأداء، الدار الجامعية، مصر، 2004.
26. سيد عليوه، الإدارة المالية الحديثة، الطبعة الأولى، مكتبة جزيرة الورد، المنصورة، مصر، بدون سنة نشر.

27. سيد محمد جاد الرب، استراتيجيات تطوير وتحسين الأداء، مطبعة العشري، مصر، 2009.
28. صلاح الدين عبد المنعم مبارك وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة للأغراض الادارية، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2003.
29. صلاح مبارك وآخرون، محاسبة التكاليف المتقدمة للأغراض الإدارية، دار المطبوعات الجامعية، مصر، 2008.
30. ضرار العتيبي، نضال الحواري، إدارة المشروعات الإنمائية -دراسة وتقرير الجدوى-، دار اليازوري، الأردن، 2007.
31. طارق عبد العال حماد، الموازنات التقديرية (نظرة متكاملة)، الدار الجامعية، مصر، 2005.
32. عادل زيد، الأداء التنظيمي المتميز: الطريق الى منظمة المستقبل، المنظمة العربية للتنمية الادارية -بحوث ودراسات-، مصر، 2006.
33. عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، بطاقة الاداء المتوازن - المدخل المعاصر لقياس الاداء الاستراتيجي-، الطبعة الاولى، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2009.
34. عبد الستار محمد العلي، ادارة الانتاج والعمليات -مدخل كمي-، الطبعة الثانية، دار وائل، الاردن، 2006.
35. عبد القادر محمد فهمي، المدخل الى دراسة الاستراتيجية، الطبعة الاولى، دار مجدلاوي، الأردن، 2006.
36. عزة جلال مصطفى، التخطيط الاستراتيجي الناجح لمؤسسات التعليم - دليل عملي -، الطبعة الاولى، دار النشر للجامعات، مصر، 2010.
37. عماد يوسف الشيخ، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، مكتبة الجامعة ودار اثناء، الأردن، 2008.
38. غسان قاسم داود اللامي، أميرة شكرولي البياتي، إدارة الانتاج والعمليات، دار اليازوري، الأردن، 2008.
39. فارش رشيد البياتي، محاسبة الاداء في المؤسسات الخدمية، الطبعة الأولى، دار أيلة، الأردن، 2011.
40. فتحي احمد يحي العالم، نظام ادارة الجودة الشاملة والمواصفات العالمية، دار اليازوري، الاردن، 2010.

41. فداء محمود حامد، ادارة الجودة الشاملة، الطبعة الأولى، دار البداية ودار المستقبل، الاردن، 2012.
42. فركوس محمد، الموازنات التقديرية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
43. فريد النجار، تكنولوجيا الإدارة المعاصرة في ظل العولمة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
44. فهمي مصطفى الشيخ، التحليل المالي، الطبعة الاولى، بدون دار نشر، فلسطين، 2008.
45. قاسم محارب عبد العزيز، الاقتصاد البيئي-مقوماته وتقنياته-، دار الجامعة الجديدة، مصر، 2011.
46. القباني ثناء علي، مدخل استراتيجي لدراسات متقدمة في ادارة التكلفة وتحليل الربحية، الدار الجامعية، مصر، 2006.
47. القطب محي الدين، الخيار الاستراتيجي وأثره في تحقيق الميزة التنافسية، الطبعة الأولى، دار الحامد، الأردن، 2012.
48. كاظم جاسم العيساوي، الاقتصاد الاداري، الطبعة الأولى، دار المسيرة، الأردن، 2008.
49. كمال خليفة ابو زيد، كمال الدين مصطفى الدهراوى، دراسات متقدمة في محاسبة التكاليف، الطبعة الاولى، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2007.
50. مجيد الكرخي ، تقويم الأداء في الوحدات الاقتصادية باستخدام النسب المالية، دار المناهج، عمان، الأردن، 2010.
51. مجيد الكرخي، التخطيط الاستراتيجي - عرض نظري وتطبيقي -، دار المناهج، الأردن، 2009.
52. محمد أبو نصار، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، دار وائل، الأردن، 2008.
53. محمد الصيرفي، التخطيط الاستراتيجي، الطبعة الاولى، مؤسسة حورس الدولية، مصر، 2008.
54. محمد توفيق عبد المحسن، قياس الجودة والقياس المقارن، داري الفكر العربي والنهضة العربية، مصر، 2006.
55. محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية، مصر، 2006.

56. محمد صالح الحناوي، جلال إبراهيم العبد، الإدارة المالية -مدخل القيمة واتخاذ القرارات-، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.
57. محمد عباس بدوي وآخرون، المحاسبة الإدارية ودراسات الجدوى الاقتصادية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2009.
58. محمد عبد حسين أبو سمرة، إدارة المشروعات، الطبعة الأولى، دار الراية، الأردن، 2010.
59. محمد عوض أحمد، الادارة الاستراتيجية -الأصول والاسس العلمية-، الدار الجامعية، مصر، 2000.
60. محمد محمود الخطيب، الاداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، الطبعة الأولى، دار الحامد، الأردن، 2010.
61. محمد محمود يوسف، البعد الاستراتيجي لتقييم الأداء المتوازن، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2005.
62. مدحت القريشي، دراسات الجدوى الاقتصادية وتقييم المشروعات الصناعية، الطبعة الأولى، دار وائل، الأردن، 2009.
63. مكرم باسلي، المحاسبة الادارية - الاصاله والمعاصرة-، المكتبة العصرية، مصر، 2007.
64. مؤيد السعيد السالم، أساسيات الإدارة الاستراتيجية، الطبعة الاولى، دار وائل، الأردن، 2005.
65. مؤيد محمد الفصل وآخرون، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار المسيرة ، عمان، الأردن، 2007.
66. ناصر الدين عبد اللطيف، الاتجاهات الحديثة في المحاسبة الإدارية وتكنولوجيا المعلومات، الدار الجامعية ، مصر، 2004.
67. ناصر دادي عدون ، قويدر الواحد عبد الله، مراقبة التسيير والاداء في المؤسسة الاقتصادية - المؤسسة العمومية بالجزائر-، ديوان المطبوعات الجزائرية، الجزائر، 2010.
68. ناصر دادي عدون وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية - حالة بنوك-، دار المحمدية، الجزائر، 2004.
69. ناصر دادي عدون، الإدارة والتخطيط الاستراتيجي، الطبعة الثانية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2009.

70. نجم العزاوي، عبد الله حكمت النقرار، إدارة البيئة -نظم ومتطلبات وتطبيقات iso 14000-، الطبعة الاولى، دار المسيرة، الأردن، 2007.
71. نصر حمود مزنان فهد، أثر السياسات الاقتصادية في أداء المصارف التجارية، الطبعة الأولى، دار صفاء، الأردن، 2009.
72. نعمة عباس الخفاجي، الإدارة الاستراتيجية - المداخل والمفاهيم والعمليات -، الطبعة الاولى، دار الثقافة، الأردن، 2004.
73. نعيم إبراهيم الظاهر، أساسيات إدارة الأعمال ومبادئها، الطبعة الأولى، عالم الكتب الحديث، الأردن، 2010.
74. وائل محمد صبحي ادريس، طاهر محسن منصور الغالبي، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن -سلسلة إدارة الأداء الاستراتيجي-، الطبعة الأولى، دار وائل، الأردن، 2009.
75. وائل محمد صبحي ادريس، طاهر محسن منصور الغالبي، توجيه الأداء الاستراتيجي: الرصف والمحاذاه-سلسلة إدارة الأداء الاستراتيجي-، الطبعة الاولى، دار وائل، الأردن، 2009.
76. وائل محمد صبحي، طاهر محسن الغالبي، المنظور الاستراتيجي لبطاقة الاداء المتوازن - سلسلة ادارة الأداء الاستراتيجي-، الطبعة الاولى، دار وائل، الأردن، 2009.

المقالات العلمية:

77. احمد حمدان، فلاح حسن ثويني، "فاعلية التحليل المالي في النشاط المصرفي"، المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، العراق، 2010.
78. أحمد خليل الحسيني وآخرون، "ادارة الجودة الشاملة وأثرها في تحقيق الميزة التنافسية"، مجلة بابل للعلوم الانسانية، جامعة بابل، العراق، المجلد 21، العدد 4، 2013.
79. اسلام طالب محمد صالح، "دور تطبيق المواصفة الايزو 9000 في تحقيق ادارة الجودة الشاملة"، مجلة كلية بغداد، للعلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، العراق، العدد 35، 2013.
80. اسماعيل عباس منهل، علي محمد ثجيل المعموري، "استخدام تقنيتي الكلفة المستهدفة وهندسة القيمة كإطار متكامل في تخفيض تكاليف المنتجات"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، العراق، المجلد 8، العدد 23، 2013.

81. امال نوري محمد، "مدى تناغم ادوات التحليل المالي مع المحتوى المعلوماتي لقائمة التدفقات النقدية"، المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، العراق، 2013.
82. إياد علي الدجني وآخرون، " نموذج مقترح لإعادة هندسة العمليات الادارية وحوسبتها في مؤسسات التعليم العالي"، مجلة جامعة دمشق، كلية التربية، جامعة دمشق، سوريا، المجلد 29، العدد 1، 2013.
83. إيثار عبد الهادي، "المقارنة المرجعية الاستراتيجية في صناعة الإلكترونيات"، مجلة الإدارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، العدد 54، 2005.
84. باسم عباس كريدي الجاسمي، "مبادئ الجودة الشاملة وأثرها في تحقيق الاسبقيات التنافسية"، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، جامعة القادسية، العراق، المجلد 9، العدد 2.
85. بن منصور موسى، "دور التحليل المالي في ترشيد قرار الاندماج بين الشركات"، مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، المركز الجامعي برج بوعريش، الجزائر، العدد 10، 2010.
86. بهاء حسين الحمداني، رؤي حسين، "دور ادوات الجودة الشاملة في التكاليف وتحسين النوعية"، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، جامعة بغداد، العراق، المجلد 19، العدد 70، 2013.
87. بوحنية قوي، " اعادة هندسة الاداء الجامعي : مقارنة معاصرة "، مجلة الباحث، جامعة قصدي مرياح ورقلة، الجزائر، العدد 5، 2007.
88. بومدين يوسف، "ادارة الجودة الشاملة والاداء المتميز"، مجلة الباحث، كلية الاقتصاد، جامعة قاصدي مرياح ورقلة، الجزائر، العدد 5، 2007.
89. تانيا قادر عبد الرحمن، "اثر الافصاح المحاسبي على التحليل المالي"، مجلة جامعة كركوك للدراسات الانسانية، جامعة كركوك، العراق، 2007، المجلد 2، العدد 1.
90. تانيا قادر عد الرحمن، "دور التحليل المالي في تشخيص عوامل القوة والضعف في القوائم المالية للشركات المقترضة عند اتخاذ القرار الائتماني المصرفي"، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، جامعة تكريت، العراق، 2012، المجلد 8، العدد 26.
91. توفيق شبلي، "استخدام مدخل القيمة الاقتصادية المضافة في تقييم الأداء المالي والتشغيلي في الوحدات الاقتصادية"، مجلة العلوم الاقتصادية - العراقية -، جامعة بغداد، العراق، المجلد السادس، العدد 23، 2009.
92. نائر احمد سعدون، ماجد محمد صالح، "ادارة الجودة الشاملة"، مجلة تنمية الرافيدين، جامعة الموصل، العراق، العدد 78(27)، 2005.

93. ثائر صبري الغبان، نادية شاكر حسين، "التكامل بين تقنيتي العلامات المتوازنة والمقارنة المرجعية لأغراض تقويم الأداء الاستراتيجي في الوحدات الاقتصادية"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، العراق، العدد 22، 2009.
94. جلييلة عيدان الذهبي، ثائر صبري الغبان، "استهداف السعر كأساس لتحقيق تقنية التكلفة المستهدفة للوحدات"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، العراق، المجلد 13، العدد 48، 2007.
95. جمعة عواد الصميدعي، "دراسة تطبيق هندسة القيمة في مشاريع الانشائية لمحافظة الانبار"، المجلة العراقية للهندسة المدنية، جامعة الانبار، العراق، المجلد 7، العدد 2، 2011.
96. جنان علي حمود، إيمان شاكر محمد، "إطار مقترح لمؤشرات بطاقة الأداء المتوازنة في المؤسسات التعليمية"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، العراق، المجلد 06، العدد 14، 2011.
97. حاتم كريم كاظم، "دور هندسة القيمة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات"، مجلة الغزي للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الكوفة، العراق، المجلد 2، العدد 9، 2008.
98. حامد نور الدين، رايس وفاء، "أهمية قياس الأداء الإبداعي في بطاقة الأداء المتوازن"، مجلة الاقتصاديات المالية البنكية وإدارة الأعمال، جامعة محمد خيضر-بسكرة-، الجزائر، العدد الافتتاحي، 2014.
99. حسين صديق، "تقويم الاداء في المؤسسات الاجتماعية"، مجلة جامعة دمشق، سوريا، المجلد 28، العدد الأول، 2012.
100. حكيم حمود فليح الساعدي، "تعزيز الابلاغ المالي للشركات باستخدام القيمة الاقتصادية المضافة"، مجلة العلوم الاقتصادية -العراقية-، جامعة بغداد، العراق، العدد 43، 2015.
101. حيدر كاظم، استبرق محمود، "تفعيل دور التحليل المالي في احتساب الدخل الخاضع للضريبة"، المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، العراق، العدد 44، 2015.
102. خالد خلف سالم الزريقات، "أثر التوجه الاستراتيجي في تحقيق المسؤولية الاجتماعية-دراسة تطبيقية في المصارف التجارية الأردنية-"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العراق، العدد 31، 2012.

103. خالد محمد بني حمدان، وآخرون، "دور إدارة المعرفة في تطبيق المقارنة المرجعية"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، العراق، العدد 25، 2010.
104. خالص يوسف الناصر، يوسف احمد خلف، "استخدام نظام التكلفة على اساس الانشطة (ABC) في تحديد كلفة المنتج وفق نظام الخلايا التصنيعية"، مجلة الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، العدد 94، 2013.
105. خولة حسين حمدان، امثال رشيد بجاي، "أثر تطبيق التكاليف اساس الانشطة (ABC) على كلفة الخدمة المصرفية"، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، جامعة القادسية، العراق ، المجلد 16، العدد 4، 2014.
106. خولة حسين حمدان، عباس هاشم مهلهل، "استخدام تقنية مراجعة وتقويم البرامج (PERT) في تحسين اسلوب الكلفة على اساس الانشطة (ABC)" ، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، العراق، المجلد 9، العدد 26، 2014.
107. دنيا كريم حسن، " دور عمليات ادارة المعرفة في اعادة هندسة عمليات الاعمال "، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة، جامعة بغداد ، العراق، العدد 43، 2015.
108. ذاكر عبد الله مصاروة، عبيد خيون الخفاجي، " الكلفة المستهدفة وسلسلة القيمة والعلاقة التكاملية بينهما في الشركات المساهمة العامة في القطاع الصناعي الأردني"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، العراق، المجلد 8، العدد 23، 2013.
109. رائد عبد الخالق عبد الله العبيدي، "ادارة الجودة الشاملة : التغيير والتطوير التنظيمي من اجل انجاح المنظمة"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، العراق، العدد 21، 2009.
110. رغد هاشم جاسم، "مساهمة هندسة القيمة بتخفيض التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)"، مجلة كلية التربية، جامعة بغداد، العراق، المجلد 1، العدد 4، 2011.
111. رياض ضياء عزيز الصفو، علاء عبد السلام مصطفى العباسي، "متطلبات تطبيق ادارة الجودة الشاملة (TQM) في جامعة ميسان"، مجلة ميسان للدراسات الأكاديمية، جامعة ميسان، العراق، المجلد 10، العدد 18، 2011.
112. ريدة ديب، سليمان مهنا، "التخطيط من أجل التنمية المستدامة"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الهندسية، جامعة دمشق، سوريا، المجلد 25، العدد 01، 2009.

113. زكريا مطلق الدوري، " التكامل بين سلسلة قيمة الزبون وسلسلة قيمة المنظمة -مدخل تحليلي-"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، العراق، العدد 13، 2006.
114. زهير خضر ياسين، "أثر المبادئ المحاسبية في التحليل المالي"، مجلة كلية التراث، العراق، العدد 10، 2011.
115. زينب جبار يوسف، "ادارة وتخفيض الكلفة باستخدام سلسلة القيمة"، مجلة التقني، جامعة هيئة التعليم التقني، العراق، المجلد 22، العدد 5، 2009.
116. سالم خليل خالد العنزي، " المقارنة بين تحديد الاسعار على وفق نظام (ABC) وبين الطرق التقليدية"، المجلة العراقية للعلوم الادارية، جامعة كربلاء، العراق، المجلد 6، العدد 25، 2009.
117. سحر طلال إبراهيم، "تقويم أداء الوحدات الاقتصادية باستعمال بطاقة الأداء المتوازن"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العراق، الإصدار 35، 2013.
118. سطم صالح حسين وآخرون، " دور مفاهيم هندسة القيمة في الموازنة بين بعدي الجودة وكلفها بهدف تحسين أداء الشركات"، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، جامعة تكريت، العراق، المجلد 4، العدد 10، 2008.
119. سعد فرج حمادي، "ادارة الجودة الشاملة في صناعة الفنادق"، مجلة جامعة بابل للعلوم الانسانية، العراق، المجلد 1، العدد 16، 2013.
120. سعود جايد مشكور، علي نعيم جاسم، " أهمية تطبيق نظام الانتاج في الوقت المحدد JIT في الشركات العامة"، مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية، جامعة المثنى، العراق، المجلد 2، العدد 2، 2012.
121. السعيد بريش، يحياوي نعيمة، "أهمية التكامل بين أدوات مراقبة التسيير في تقييم أداء المنظمات وزيادة فعاليتها-دراسة حالة ملبنة الأوراس-"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، العدد 01، 2012.
122. سعيد مخلد النعيمات، فارس جميل حسين، "دور محاسبة المسؤولية الاجتماعية ومدى تطبيقها على قطاع البنوك التجارية في الأردن"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العراق، العدد 28، 2011.

123. سلمان عبود زبار، "التكامل بين نظام المعلومات الادارية ونظام ادارة الجودة الشاملة وأثرها على اداء المنظمة"، مجلة جامعة بابل للعلوم الانسانية، العراق، المجلد 17، العدد2، 2009.
124. سلمى منصور سعد، "دور المقارنة المرجعية في تطوير المناهج الدراسية لأقسام المحاسبة بالجامعات العراقية"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، الجامعة المستنصرية، العراق، المجلد 07، العدد 20، الفصل 03، 2012.
125. سليمة طبائية، "تقييم الأداء المالي لشركات التأمين باستعمال النسب المالية"، مجلة الدراسات المحاسبية والمالية، جامعة بغداد، العراق، المجلد 6، العدد 16، 2011.
126. سمير عباس احمد، علي حنظل، "استخدام النسب المالية كأداة لتقييم كفاءة الأداء"، المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، العراق، العدد 32، 2012.
127. سويسى هوارى، "دراسة تحليلية لمؤشرات قياس أداء المؤسسات من منظور خلق القيمة"، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، الجزائر، العدد 07، 2010.
128. شهاب الدين حمد النعيمي، "استخدام مؤشري القيمة السوقية المضافة والعائد على رأس المال في قياس القطاع المصرفي العراقي"، مجلة العلوم الاقتصادية والعلوم الادارية، جامعة بغداد، العراق، المجلد 18، العدد 68، بدون سنة نشر.
129. الشيخ الداوي، "تحليل الأسس النظرية لمفهوم الأداء"، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، العدد 07، 2010.
130. صالح ابراهيم يونس الشعباني، "كلف الجودة واستراتيجية التوازن مع قيمة الجودة"، مجلة بحوث مستقبلية، كلية الحداثات الجامعة، العراق، المجلد 4، العدد 1، 2007.
131. صالح إبراهيم يونس، "استخدام تقنية المقارنة المرجعية في تقويم أداء القطاع السياحي بالتطبيق على عينة من فنادق بعض المحافظات العراقية"، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة البصرة، العراق، المجلد 08، العدد 32، 2013.
132. صالح بلاسكة، نور الدين مزياني، "مساهمة المقارنة المرجعية في قيادة وتقييم أداء المؤسسات-دراسة مقارنة شركتي الحضنة/المراعي-"، مجلة أداء المؤسسات الجزائرية، جامعة 20 أوت 1955-سكيكدة-، الجزائر، العدد 04، 2013.
133. صالح طاهر زرقان، "التحليل المالي وأثره في المخاطر الائتمانية"، المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، العراق، العدد 23، 2010.

134. صدام محمد محمود، وآخرون، "الاستخدام المحاسبي للمقارنة المرجعية باعتماد النسب المالية وبطاقات الأداء المتوازن كأدوات لها في تقويم الأداء المالي للمصارف"، مجلة تنمية الرافدين، جامعة الموصل، العراق، المجلد 35، العدد 113، 2013.
135. صلاح شيخ ديب، "تقويم فرص تطبيق إعادة هندسة العمليات كمدخل لتحسين القدرة التنافسية"، مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية، جامعة تشرين، سوريا، المجلد 31، العدد 1، 2009.
136. عادل صالح مهدي، "نظام الانتاج في الوقت المحدد (JIT) وأثره على التكاليف الانتاجية في المنشآت الصناعية"، مجلة الانبار للعلوم الاقتصادية والادارية، جامعة الأنبار، العراق، المجلد 2، العدد 3، 2010.
137. العامري زهرة، الركابي علي، "أهمية النسب المالية في تقويم الاداء"، مجلة الادارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية، العراق، العدد 63، 2007.
138. عباس علي محمد الحسيني، "معايير الجودة ودورها في تطوير الجامعات العراقية"، مجلة كوفة للعلوم القانونية والسياسية، جامعة الكوفة، العراق، المجلد 1، العدد 3، 2010.
139. عباس نوار كحيط الموسوي، "دور المقارنة المرجعية في ترشيد قرارات التسعير المبنية على اساس الكلفة المستهدفة"، مجلة الادارة والاقتصاد، مجلة الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، العدد 69، 2008.
140. عبد العظيم عبد الواحد الشكري، احمد كريم جاسم، "الجودة في المصارف التجارية: المفهوم والتطبيقات"، مجلة القادسية للعلوم الادارية والاقتصادية، جامعة القادسية، العراق، المجلد 8، العدد 4، 2006.
141. عبد الكريم عبد الرحيم علي، "تخفيض التكاليف باعتماد سلسلة قيمة الصناعة"، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة البصرة، العراق، المجلد 6، العدد 22، 2008.
142. عبد الله ابراهيم، "دور الادارة العليا في تطبيق ادارة الجودة"، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والادارية، جامعة الكوفة، العراق، المجلد 3، العدد 16، 2010.
143. عبد المللك مزهودة، "الفكر الاستراتيجي التسييري: من نموذج SWOT الى نظرية الاستراتيجية"، مجلة العلوم الإنسانية، جامعة محمد خيضر، بسكرة الجزائر، العدد 04، 2003.

144. علاء احمد حسن، ميسون عبد الله أحمد، "قياس أداء جامعة الموصل وتقييمه باستخدام بطاقة الأداء المتوازن-دراسة حالة-"، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة الموصل، العراق، المجلد 07، العدد 28، 2011.
145. علاء جاسم سلمان وآخرون، "استعمال تقنية الكلفة المستهدفة في تخفيض التكاليف بالتطبيق في شركة الامل الصناعية"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، العراق، المجلد 7، العدد 21، 2012.
146. علاء جاسم سلمان، وآخرون، "دور المقارنة المرجعية في تحسين أداء المنظمة بالتطبيق في بنك سبأ الإسلامي وبنك التضامن الإسلامي"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، العراق، العدد 40، 2014.
147. علي حازم يونس اليامور، "استخدام نظام الادارة على اساس الانشطة ال ABM في تحديد فرص تخفيض التكلفة"، مجلة تنمية الرافدين، جامعة الموصل، العراق، المجلد 32، العدد 98، 2010.
148. علي فرحان عبد الله الفكيكي، "معوقات تطبيق نظام ادارة الجودة"، مجلة المستنصرية للدراسات العربية والدولية، العراق، العدد 39.
149. علي محمد ثجيل المعموري، "نموذج العمليات الداخلية للمحاسبة عن سلسلة القيمة - مدخل استمرارية القيمة باستخدام ادارة تكاليف الجودة"، مجلة بغداد للعلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، العراق، العدد 14، 2007.
150. علي محمد ثجيل المعموري، يوسف دولاب يوسف، "تقويم الأداء الاستراتيجي باستخدام أسلوب المقارنة المرجعية"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، الجامعة المستنصرية، العراق، المجلد 09، العدد 26، 2014.
151. عماد يوسف الشيخ، "استخدام نظم المحاسبة الادارية الحديثة لتحسين الاداء المستمر للشركات الصناعية المساهمة العمة الاردنية"، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، جامعة بغداد، العراق، المجلد 21، العدد 81، 2015.

152. غسان فيصل عبد، قاسم أحمد حنظل، "تحسين الرقابة التسويقية باستخدام المقارنة المرجعية"، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة تكريت، العراق، المجلد 08، العدد 24، 2012.
153. غسان قاسم داود اللامي، حسين وليد حسين، "اعادة هندسة عمليات الخدمة وأثرها في نجاح المشاريع الصغيرة"، مجلة كلية المأمون الجامعة، كلية المأمون الجامعة، العراق، العدد 19، 2012، ص.50.
154. فاطمة جاسم محمد، "أثر تكاليف الجودة في تحسين الأداء المالي"، مجلة العلوم الاقتصادية، جامعة البصرة، العراق، العدد 20، 2008.
155. فائزة إبراهيم محمود، ثائر صبري الغبان، "إمكانية اعتماد تقنية المقارنة المرجعية كاستراتيجية فعالة لتحديد احتياجات التحسين المستمر وتضييق الفجوة في أداء الوحدات الاقتصادية العراقية"، مجلة كلية التراث الجامعة، كلية التراث الجامعة، العراق، العدد 09، 2010.
156. فائق البالكي، "التركيز على مرحلة التصميم في تحديد التكاليف المستهدفة للإنتاج في حدود التكاليف المسموح بها"، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، جامعة تكريت، العراق، المجلد 4، العدد 12، 2008.
157. فائق البالكي، "تخفيض الكلف من خلال التكامل بين تقنيات الكلفة المستهدفة وتقنيات التحسين المستمر"، مجلة بحوث مستقبلية، كلية حذباء الجامعة، العراق، المجلد 4، العدد 1، 2009.
158. فريال كاظم الشихلي، اسماعيل يحيى التكريتي، "تحليل - الكلفة - الحجم - الربح - في ظل نظام الكلفة على اساس الانشطة"، مجلة العلوم الاقتصادية والادارية، جامعة بغداد، العراق، المجلد 14، العدد 50، 2008.
159. فيحاء عبد الله يعقوب، "عماد عامر حسين، تفعيل مقاييس الأداء المالي على اساس القيمة وانعكاسها"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، العراق، المجلد التاسع، العدد 26، الفصل الأول لسنة 2014.

160. فيصل زماط حسن السليم، " التكاليف على اساس الانشطة (ABC) وتطبيقها في المؤسسات الصحية الصغيرة"، مجلة الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، العدد 67، 2007.

161. قاسم محمد البعاج، نجم الكرعوي، "التكامل بين نظام(ABC-JIT) ، في تخفيض التكاليف للشركات الصناعية"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، العراق، العدد 39، 2014.

162. قاسم محمد عبد الله، "أهمية استخدام نظام محاسبة التكاليف على اساس الانشطة (ABC) في الشركات الصناعية العراقية"، مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية، جامعة المثنى، العراق، المجلد 2، العدد 2، 2012.

163. قسمه صابر عوض، "تأثير مؤشرات التحليل المالي في ترشيد القرارات الاستثمارية"، مجلة القادسية للعلوم الاقتصادية والعلوم الادارية، جامعة القادسية، العراق، المجلد 9، العدد 2، 2007.

164. قورين الحاج قويدر ، "نظام مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية ودوره في تحسين الأداء"، مجلة العلوم الإنسانية ، جامعة الشلف، الجزائر، العدد 37، السنة الخامسة من الإصدار، 2008.

165. كواشي مراد، "آليات نجاح عملية تقييم أداء المؤسسة"، المجلة العراقية في العلوم الاقتصادية، جامعة العراق، العدد 33، المجلد 09، جويلية 2013.

166. ليث شاكر محسن، علاء فرحان طالب الدعمي، "دور ادارة الجودة الشاملة في تحقيق الميزة التنافسية المستدامة"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، العراق، المجلد 7، العدد 21، 2012.

167. مثنى فالح بدر الزيدي، " اهمية استخدام مدخل احتساب التكاليف على اساس الانشطة باعتماد الوقت (TD-ABC) في المشروعات الصغيرة"، مجلة الادارة والاقتصاد، جامعة المستنصرية، العراق، العدد 92، 2012.

168. مجبل دواي إسماعيل، "فاعلية المقارنة المرجعية في تقويم الأداء وإمكانية تطبيقها في الوحدات الاقتصادية العراقية غير الهادفة للربح"، مجلة التقني، هيئة التعليم التقني، المجلد 21، العدد 06، 2008.

169. مجيد عبد الحسين هاتف، "إدراك المسؤولية الاجتماعية للشركات الصناعية العراقية والإفصاح عنها في التقارير المالية الخارجية-دراسة ميدانية-"، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، جامعة القادسية، العراق، المجلد 08، العدد 04، 2006.
170. محمد الصغير قريشي، " واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر"، مجلة الباحث، جامعة ورقلة، الجزائر، العدد 09، 2011.
171. محمد هادي العدناني، "مدخل مقترح لتدقيق الجودة (ISO) كأحد أنواع الفحص لأغراض خاصة"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، العراق، المجلد 13، العدد 45، 2007.
172. مزهودة عبد الملوك، "الأداء بين الكفاءة والفعالية -مفهوم وتقييم- "، مجلة العلوم الانسانية، جامعة خيضر، بسكرة، الجزائر، العدد الأول، نوفمبر 2001.
173. مسدور فارس، "أهمية تدخل الحكومات في حماية البيئة من خلال الجباية البيئية"، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح -ورقلة-، الجزائر، العدد 07، 2010.
174. معاد خلف ابراهيم، " تأثير التكامل بين التقنيات المستجدة في محاسبة التكاليف وتربطها في خدمة منظمات الاعمال"، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، جامعة تكريت، العراق، المجلد 9، العدد 27، 2013.
175. مقبل علي أحمد علي، "دراسة لنموذج القيمة الاقتصادية المضافة كأداة مكملية لأدوات تقويم أداء الشركات الصناعية والتعديلات المقترحة لاحتسابها"، مجلة العلوم الاقتصادية-العراقية-، جامعة بغداد، العراق، العدد 05، 2010.
176. منال جبار سرور، صبيحة صالح عمر، "استعمال تكاليف الجودة في تقويم الأداء الاستراتيجي"، مجلة كلية الرافدين، جامعة الرافدين، العراق، العدد 32، 2013.
177. منى سالم مرعي، هشام عمر الحديدي، " استخدام التجارة الالكترونية في مساندة تطبيق فلسفة (JIT) ودورها في تخفيض التكلفة"، مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية، جامعة بغداد، العراق، العدد 19، 2009.
178. مهدي علي الوحيد، خالد أحمد حسن، " دور عمليات ادارة الأداء في تميز المنظمات"، مجلة الادارة والاقتصاد، الجامعة المستنصرية، العراق، العدد 96، 2013.
179. مؤيد محمد الفضل، انعام محسن غدير، " تأثير محاسبة تكاليف الجودة في تحقيق الميزة التنافسية"، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة الكوفة، العراق، العدد 23، 2008.

180. ميسر إبراهيم أحمد الجبوري، أحمد هاني محمد النعيمي، "بناء بيت الجودة باستخدام المقارنة المرجعية"، مجلة تنمية الرافدين، جامعة الموصل، العراق، المجلد 31، العدد 95، 2009.
181. ميسر إبراهيم أحمد، "أخلاقيات الجودة-أخلاقيات المقارنة المرجعية Benchmarking-"، مجلة تنمية الرافدين، جامعة الموصل، العراق، المجلد 29، العدد 88، 2007.
182. نادية راضي عبد الحليم، "دمج مؤشرات الأداء البيئي في بطاقة الأداء المتوازن لتفعيل دور منظمات الأعمال في التنمية المستدامة"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية-عدد خاص-، جامعة الأزهر، مصر، المجلد 21، العدد 02، 2005.
183. نادية شاكر حسين، "تكامل إعادة هندسة العمليات والمداخل المعاصرة لتخفيض التكاليف في ظل فلسفة إدارة التغيير (نموذج مقترح)"، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة بغداد، العراق، المجلد 18، العدد 69.
184. ناصر مراد، "التنمية المستدامة وتحدياتها في الجزائر"، مجلة التواصل، جامعة باجي مختار، عنابة، الجزائر، العدد 26، جوان 2010.
185. ناظم جواد الزبيدي، سدى يوسف محمد، "إدارة الجودة الشاملة مفهومها واسلوب ارسائها"، مجلة كلية التربية، جامعة بغداد، العراق، العدد 4، 2008.
186. نزار قاسم الصفار، حسام حامد يونس، "إدارة الجودة الشاملة في مؤسسات التعليم العالي مفاهيم وارشادات"، مجلة تكريت للعلوم الانسانية، جامعة تكريت، العراق، المجلد 16، العدد 4، 2009.
187. نضال رؤوف احمد، " تطبيق نظام التكاليف على اساس الانشطة في القطاع المصرفي"، مجلة جامعة انبار للعلوم الاقتصادية والإدارية، جامعة انبار، العراق، المجلد 4، العدد 9، 2012.
188. نضال محمد رضا الخلف، "دور محاسبة التكاليف في ابلاغ الادارة بتكاليف الجودة"، مجلة دراسات محاسبية ومالية، جامعة بغداد، العراق، المجلد 6، العدد 14، 2011.
189. هشام عمر الحديدي، سعد صالح الجوعاني، "الاتجاه الحديث مقارنة بالتجاه التقليدي في التلازم بين سمات نظام الانتاج في الوقت المحدد (JIT) وادارة الجودة الشاملة (

"(TQM)، مجلة تكريت للعلوم الادارية والاقتصادية، جامعة تكريت، العراق، المجلد 4، العدد 12، 2008.

190. وليد عباس جبر الدعيمي، هاشم فوزي دباس العبادي، "دور المقارنة المرجعية في تحقيق البعد التنافسي (الكلفة)"، مجلة مركز دراسات الكوفة، جامعة الكوفة، العراق، العدد 01، 2010.
191. يجاوي الهام، "الجودة كمدخل لتحسين الأداء الانتاجي للمؤسسات الصناعية الجزائرية"، مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، العدد 05، 2007.
192. يحيى علي حمادي الموسوي، "استخدام بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء"، مجلة دراسات محاسبية وعلمية، جامعة بغداد، العراق، المجلد 08، العدد 22، 2013.

الاطروحات والمذكرات:

193. بن أحمد سعدية، دور الموازنات التقديرية في تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية، مذكرة ماجستير في العلوم التجارية، تخصص تدقيق ومراقبة التسيير، جامعة سيدي بلعباس، الجزائر، 2011.
194. بوريش نصر الدين، تحسين مؤشرات أداء نظام الانتاج لأقلية المؤسسة الصناعية مع تحولات المحيط -دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل ببسكرة-، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، الجزائر، 2013.
195. توفيق سريع علي باسردة، تكامل ادارة المعرفة والجودة الشاملة وأثره على الأداء، أطروحة دكتوراه في ادارة الاعمال، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، سوريا، 2006.
196. سويسي هوارى، تقييم المؤسسة ودوره في اتخاذ القرار في اطار التحولات الاقتصادية بالجزائر، اطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر، الجزائر، 2008.
197. شهيد محمد، القياس المقارن كأداة لتطوير الأداء وتعزيز القدرة التنافسية للمؤسسات الصناعية الجزائرية، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجيلالي الياصب سيدي بلعباس، الجزائر، 2014.
198. العايب عبد الرحمن، التحكم في الأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية فالجزائر في ظل تحديات التنمية المستدامة، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة فرحات عباس-سطيف، الجزائر، 2011.
199. محي الدين حمداني، حدود التنمية المستدامة في الاستجابة لتحديات الحاضر والمستقبل -دراسة حالة الجزائر-، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، الجزائر، 2009.

200. يحياوي نعيمة، أدوات مراقبة التسيير بين النظرية والتطبيق-دراسة حالة قطاع صناعة الحليب-، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج لخضر باتنة، الجزائر، 2009.

الملتقيات الدولية والمؤتمرات العالمية:

201. بن عيشي عمار، "إدارة الجودة الشاملة وأثرها على السياسات التنافسية في المؤسسات الصناعية الجزائرية"، الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر، 9/8 نوفمبر 2010.

202. حارس كريم العاني، "دور المعلومات المحاسبية في قياس وتقييم الأداء الاجتماعي للمؤسسات الصناعية-دراسة تطبيقية في مملكة البحرين-"، المؤتمر العلمي الرابع حول استراتيجيات الأعمال في مواجهة تحديات العولمة، جامعة البحرين، مملكة البحرين، يومي 15 و16 مارس 2005.

203. حمود محمد السياغي، إعداد الموازنات التخطيطية، برنامج نسيج لتنمية قدرات المنظمات غير الحكومية الشابة بالتعاون مع مؤسسة تنمية القيادات الشابة/ مركز تطوير الشباب اقتصاديا، 3-11 نوفمبر 2007.

204. طارق راشي، " دور تبني مقاربة المسؤولية الاجتماعية في خلق وتدعيم ريادة وتنافسية منظمات الاعمال"، المؤتمر العلمي العالمي التاسع للاقتصاد والتمويل الإسلامي المنظم حول النمو والعدالة والاستقرار من منظور إسلامي، تركيا، 9/10 سبتمبر 2013.

205. عبد الغفور دادن، حفصي رشيد، "المؤسسة بين تحقيق التنافسية ومحددات المسؤولية الاجتماعية والبيئية"، الملتقى الدولي حول: سلوك المؤسسة الاقتصادية في ظل رهانات التنمية المستدامة والعدالة الاجتماعية، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة-، الجزائر، يومي 20 و21 نوفمبر 2012.

206. عبو عمر، عبو هدى، " دور الاستراتيجيات التنافسية العامة للتنافس في تحقيق الأداء في المؤسسة"، الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والاستراتيجيات خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، جامعة حسيبة بن بوعلي، الشلف، الجزائر، 2010.

207. عماري عمار، "إشكالية التنمية المستدامة وأبعادها"، الملتقى العلمي الدولي حول التنمية المستدامة والكفاءة الاستخدامية للموارد المتاحة، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة فرحات عباس-سطيف-، الجزائر، 08/07 أبريل 2008.

208. عيادي عبد القادر، نوي الحاج، " دور محاسبة التكاليف على اساس الانشطة في تحقيق الميزة التنافسية للمؤسسة الصناعية الكبيرة"، الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر، 9/8 نوفمبر 2010.

209. لخديمي عبد الحميد، أولاد حيمودة عبداللطيف، "مؤشرات التنمية المستدامة والأداء الاجتماعي لمنظمات الاعمال"، الملتقى الدولي الثالث حول منظمات الأعمال والمسؤولية الاجتماعية، كلية العلوم الاقتصادية، جامعة بشار، الجزائر، 16/15 فيفري 2012.

210. منصوري الزين، ناصر مراد، " ادارة الجودة الشاملة كمدخل لإدامة التميز والتنافسية في منظمات الاعمال"، الملتقى الدولي الرابع حول المنافسة والاستراتيجيات التنافسية للمؤسسات الصناعية خارج قطاع المحروقات في الدول العربية، جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف، الجزائر، 9/8 نوفمبر 2010.

211. مولاي لحضر عبد الرزاق، حوتية عمر، "الاتجاهات الحديثة لتحقيق الأداء المتميز في المنظمات الحكومية"، المؤتمر العلمي الدولي حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة-، الجزائر، يومي 08-09 مارس 2005.

212. نبيل اسماعيل رسلان، عملية قياس الأداء المؤسسي، ندوة الأساليب الحديثة في قياس الأداء الحكومي، القاهرة، مصر، جانفي 2007.

213. وهبة مقدم، "استخدام بطاقة الأداء المتوازن في صياغة وتنفيذ وتقييم استراتيجية المؤسسة"، الملتقى الدولي الرابع حول: -المنافسة والاستراتيجيات التنافسية في المؤسسات خارج قطاع المحروقات بالدول العربية-، جامعة حسيبة بن بوعلي-الشلف-، الجزائر، يومي 08 و 09 نوفمبر 2010.

214. يحياوي نعيمة، خديجة لدرع، "بطاقة الأداء المتوازن BSC أداة فعالة للتقييم الشامل لأداء المنظمات-دراسة ميدانية-"، الملتقى الدولي الثاني حول الأداء المتميز للمنظمات والحكومات، جامعة قاصدي مرباح-ورقلة-، الجزائر، 2011.

المواقع الالكترونية:

215. ابن سالم عامر، بلخضر محمد العربي، " تحليل طبيعة العلاقة بين المسؤولية الاجتماعية للشركات والربحية"، مقال منشور على الموقع: <http://kt-b.com>.
216. أحمد أبو زيد حسن، مقال منشور على الموقع: <http://creativityonline.net>.
217. أشرف عبد السلام، مقال منشور على الموقع: .
218. بوديار زهية، جباري شوقي، "لوحة القيادة كأسلوب فعال لاتخاذ القرار في المؤسسة"، مقال منشور على الموقع: [/http://manifest.univ-ouargla.dz](http://manifest.univ-ouargla.dz).
219. رقية عيران، "المسؤولية الاجتماعية للشركات بين الواجب الوطني الاجتماعي والمبادرات الطوعية"، مقال منشور على الموقع: [./http://www.csr.sa.net](http://www.csr.sa.net).
220. زايري بلقاسم، مقدم وهيبة، "الحاجة الى تصميم لوحة القيادة من أجل دمج المسؤولية الاجتماعية في منظمات الاعمال وقياس الأداء اتجاهها"، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، الجزائر، ص.226، مقال منشور على الموقع: [manifest.univ-ouargla.dz/](http://manifest.univ-ouargla.dz).
221. سمير محمد عبد الوهاب، "المقارنة المرجعية كمدخل لتقييم أداء الوحدات المحلية في الدول العربية"، مركز دراسات واستشارات الإدارة العامة، مقال منشور على الموقع: <http://www.hrdiscussion.com>.
222. شاكرك تركي أمين، محاضرات منشورة على الموقع: <http://www.kau.edu.sa>.
223. ظفر ناصر حسين ، محاضرات منشورة على الموقع: www.uobabylon.edu.
224. عبد الرحيم محمد، قياس الأداء المتوازن وفلسفة إدارة الأداء في القطاع الحكومي، مقال منشور على الموقع: <http://dr-ama.com>.
225. عصام البحيصي، "بطاقة الأداء المتوازن-أسلوب حديث في تقييم أداء-"، مقال منشور على الموقع: <http://site.iugaza.edu.ps>.

226. فتح الله غانم، "بطاقة التصويب المتوازنة واستراتيجية أسفل الى أعلى: كأداة لتحسين الأداء"، مقال منشور على الموقع: <https://drnabil4362.wordpress.com>.
227. فيصل محمود الشواورة، رائد محمد العضاييلة، "المؤشرات المالية ودورها في تقييم أداء شركة مناجم الفوسفات الأردنية"، مقال منشور على الموقع: <http://blog.postjordan.com/>.
228. مقدم وهيبة، "دور المسؤولية الاجتماعية لمنشآت الأعمال في دعم نظم الإدارة البيئية لتحقيق التنمية المستدامة"، مقال منشور على الموقع: <http://iefpedia.com>.
229. مقدم وهيبة، "دور لوحة القيادة و بطاقة الأداء المتوازن في قياس وتقييم أداء الموارد البشرية"، مجلة عالم الجودة، مقال منشور على الموقع: www.alamelgawda.com.
230. نبيل عبد الرؤوف إبراهيم، " إطار مقترح لتقويم أداء الخدمات الضريبية الالكترونية باستخدام بطاقة القياس المتوازن للأداء-دراسة ميدانية-"، مقال منشور على الموقع: <https://drnabil4362.wordpress.com>.
231. وليد ناجي الحياي، الاتجاهات الحديثة في التحليل المالي، كتاب منشور على الموقع: <http://www.ao-academy.org>.
232. <http://www.corporate.groupama.com>.

ثانيا: المراجع باللغة الفرنسية

Les ouvrages :

233. ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, **Contrôle de Gestion**, 6ème édition, Dunod, Paris, France, 2004.
234. BERLAND Nicolas, YVES De Rongé, **Contrôle de Gestion**, Pearson Education, Paris, France, 2011.
235. Bernard Garrett et Autres, **Strategor – Toute la Stratégie d'Entreprise** –, 5ème édition, Dunod édition, France, 2009.
236. BOIX Daniel, **Le Tableau de Bord**, les Editions d'Organisations, France, 1998.
237. BOUIN Xavier Bouin, SIMON François, **les Nouveaux Visages du Contrôle de Gestion**, Dunod, France, 2000.
238. C. LANGLOIS et Autres, **Contrôle de Gestion**, Copyright-Berti Editions, Alger, 2008.

239. CASTELNAU Jacques, METTLING Bruno, **le Pilotage Stratégique – Comment Mobiliser l’Energie Collective-**, 2^{ème} édition, Editions d’Organisation, France, 2001.
240. CONSO Pierre, HEMICI Farouk, **l’Entreprise en 20 Leçons-Stratégie, Gestion-Fonctionnements-**, 4ème éditions, Dunod, Paris, 2006.
241. DORIATH Brigitte, **Contrôle de Gestion- Réviser la Gestion-**, Dunod, Paris, France, 2000.
242. Gerry Johnson et Autres, **Stratégique**, Publi-Union Editions, France, 2000.
243. GIRAUD Françoise et Autres, **Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance**, 2e édition, Gualino Editeur, Paris, France, 2004.
244. GUEDJ Nobert, **le Contrôle de Gestion**, 3ème éditions, Editions d’Organisations, 2001.
245. GUMB Bernard, PESQUEUX Yvon, **les Outils du Contrôle de Gestion au Service de votre Stratégie**, Editions d’Organisation, France, 2000.
246. HORNGREN Charles et autres, **Contrôle de Gestion et Gestion Budgétaire**, 2^{ème}édition, Pearson Education, France, 2003.
247. LARINO Philippe, **Méthodes et Pratiques de la Performance**, 3^{ème} éditions, Editions d’Organisation, France.
248. LONING Helene, et autres, **Le Contrôle de Gestion**, 3emeédition, Dunod, France, 2008
249. LOUIS MALO Jean, CHARLES MATHE Jean, **l’Essentiel du Contrôle de Gestion**, 2ème éditions, Editions d’Organisation, Paris, France, 2000.
250. Luc BOYER, Noël EQUILBEY, **organisation – théories et applications-**, 2^{ème} éditions, éditions d’organisation, France, 2003.
251. Philippe Mouillot, **Stratégie de l’Entreprise**, Gualino éditeur, France, 2007.
252. POTTIER François, **Analyse des Coûts**, Economica, France, 2005.
253. RAVIGNON Laurent et Autres, **Gestion par Activités –la Méthode ABC/ABM- Piloter Efficacement une PME**, 4^{ème} Edition, Editions d’Organisation, Nouvelles Editions Fiduciaires, Paris, France, 2000.
254. Raymond-Alain Thiétart- et Autres, **Stratégies – Concepts, Méthode, Mise en œuvre –**, 2ème édition, Dunod édition, France.
255. VOYER Pierre, **Tableaux de Bord de Gestion et Indicateurs de Performance**, 2 édition, Padié, Université du Québec, Canada, 2006.
256. XAVIER Bouin, XAVIER Simon François, **Tous Gestionnaires**, Dunod, Paris, France, 2003.
257. Yves de RONGE, CERRADA Karine, **Contrôle de Gestion**, Collection Synthèse – Pearson Education, France, 2005.
258. Yvon Mougin, **la performance ? Soyez tranquille, je la surveille de près !**, afnor, France, 2007.

Les articles :

- 259. CHADLIA Amel, " **Performance des Entreprises Publiques Algériennes** ", Revue de la Performance des Entreprises Algériennes, Université de Ouargla, Algérie, n 06, 2014.
- 260. DOHOU Angèle, BERLAND Nicolas, " **mesure de la performance globale des entreprises** ", revue de comptabilité et environnement, France, version 1, 2009.
- 261. HELENE Bergeron, " **Les Indicateurs de Performance en Contexte PME ?. Quel Modèle Appliquer ?** ", Manuscrit Auteur, publié dans 2 ème Congrès de l' AFC , Version1, 2011,p.3
- 262. MAREM Sabine, " **Cinq Conseils pour Bien Défendre votre Budget**", Revue de Management, N°126, Décembre, 2005.
- 263. N. Berland, " **les rôles de contrôle budgétaire, un modèle d'interprétation**", revue française de gestion 2001.
- 264. SELMER Caroline, " **Le Budget : Comment l'Améliorer ?**", Revue française de Comptabilité, N°369, Septembre 2004.
- 265. SOUISSI Leila, " **Processus de Construction des Indicateurs de Mesure de Performance dans un Etablissement de Soins Privés**", Manuscrit Auteur, Publié dans la Place de la Dimension Européenne dans la Comptabilité –Contrôle- Audit, Strasbourg, France, Version 1, 2010.
- 266. TAHIEDDINE Marquer, " **Elaboration budgétaire- le Rolling Forecast- du Mythe à la Réalité**", Revue Banque, N°678, Mars 2006.
- 267. WEGMANN Grégory, " **Comparaison Balanced Scorecard-Navigator-**", Manuscrit auteur, Université de Bourgogne, France, Chapitre VII, 2008.

Les colloques :

- 268. P.NOREAU et Autres, **Indicateurs de Performance**, Journée d'étude du Chambre de Commerce de Québec, Canada.

Les sites web :

- 269. BERLAND Nicolas, **Mesurer et Piloter la Performance**, un Livre sur le Site : www.management.free.fr <http://acc4arabicoffice.com/> .
- 270. Florence Allard-poésie, <http://www.academia.edu>, vue le : 15/01/2015, **qu'est-ce que le Management Stratégique ? –Définition, Objet et Processus –**, Université Paris, France.
- 271. www.creg.ac-versailles.fr/ **management de la performance des concepts outils**, vue le : 08/06/2014.

Articles:

272. HAMANA Kamel, «**The Measurement of the Organisational Performance: Case Study of the Economic Public Companies (EPC)** », International Business Management, Medwell Journals, n° 4, 2007, p.120.

Web site:

273. www.abahe.co.uk, Arab British Academy for Higher Education, consulted the: 20/10/2015.
274. Arach Shahin, Mohamed Zairi, «**Strategic Management, Benchmarking and the Balanced Score Card (BSC) :Integrated Methodology** », International of Applied Strategic Management, Volume 2, Issue 2, Special Edition, In the Web Site: www.managementjournals.com, consulted the: 15/08/2015

قائمة

الملاحق

الملحق رقم (1)

QUESTIONNAIRE

*Le présent questionnaire s'inscrit dans le cadre d'une recherche académique pour la préparation d'une thèse de doctorat en sciences d' économie dirigée par le professeur **SALAH Elyes** de l'université de **Djilali liabes de sidi bel abbes** et ayant pour problématique la question de la complémentarité entre les approche **du Balanced scorcard durable et du Benchmarking et son effet sur la performance des entreprises économiques**".*

A cet effet, nous lançons une enquête auprès des cadres dirigeants des principales entreprises publiques et privées ayant des activités productives pour bénéficier de leur savoir-faire et de leur expérience de manager.

Nous garantissant, bien évidemment l'anonymat total et absolu aux responsables qui voudront bien nous accompagner dans cette étude en ce qui concerne leurs réponses et les informations requises, utiles, voire indispensables à la conduite de notre étude et se rapportant leurs entreprises. Les informations que vous voudrez bien nous fournir ne seront ni communiquées à des tiers, ni utilisées à d'autres fin que pour la présente recherche.

Nous comptons sur votre collaboration et espérons que vous répondrez favorablement à notre demande. Nous vous en remercions par avance et nous vous prions de croire en l'expression de notre parfaite considération.

*Doctorante **BENAHMED Saadia**.*

Description de l'entreprise

1- Raison sociale l'entreprise (identification)

.....

2- Date de création

.....

3- Capital

social.....

4- Votre entreprise est :

☐ Nationale ☐ Internationale

5- Votre entreprise est :

☐ Un groupe / siège ☐ Filiale

6- Votre entreprise relève-t-elle :

☐ Du secteur privé ☐ du secteur public ☐ ou mixte

7- le statut juridique de l'entreprise :

☐ SPA ☐ SARL ☐ SNC ☐ EURL ☐ Autres, Précisez:

8- La branche ou filière

d'activité :.....

9- La taille de l'entreprise :

☐ Petite ☐ Moyenne ☐ Grande

10- Nombre total de salariés:

11- Votre part de marché ?

☐ Plus de 70% ☐ de 40% à 70% ☐ moins de 40%

12- Votre positionnement concurrentiel ?

☐ Leader ☐ parmi les premiers ☐ moyen ☐ parmi les derniers

Evaluation de la performance:

1- L'entreprise a-t-elle une fonction (un service) de

☐ Contrôle de gestion ☐ Contrôle budgétaire

2- la planification et la détermination des objectifs sont-elles des fonctions de ?

- ☐ L'administration générale ☐ du service de contrôle
☐ Du service de planification ☐ Autres, Précisez

3- La place de la fonction de contrôle dans l'organigramme de l'entreprise :

- ☐ Sous la responsabilité hiérarchique directe de la direction générale
☐ Au même niveau hiérarchique que les autres services

4- L'évaluation de la performance relève-t-elle ?

- ☐ De l'administration générale ☐ du service de contrôle de gestion
☐ du service des finances et de la comptabilité ☐ Autres,

Précisez:.....

5- quels sont les outils utilisés dans votre entreprise pour la mesure et l'évaluation de la performance?

- ☐ Les ratios financiers ☐ Les rapports budgétaires
☐ Le Tableau de bord ☐ Le Tableau de bord stratégique (Balanced Scorecard -BSC-)
☐ Autres, précisez:

6- Dans votre entreprise, les budgets sont les utilisés pour :

- ☐ La planification.
☐ La planification et l'évaluation de la performance des centres de responsabilité
☐ Autres, précisez:

7- Les prévisions sont faites par l'utilisation :

- ☐ Des méthodes statistiques ☐ des méthodes descriptives
☐ De la méthode de vrai et faux (avec majoration de 10% par rapport aux réalisations de l'année précédente)
☐ Autres, Précisez:.....

8- La prévision se fait-elle sur la base :

- ☐ Des réalisations des années précédentes ☐ de sondages de marché

9- L'évaluation se fait-elle par :

- ☐ La comparaison avec les résultats des années précédentes
- ☐ La performance de vos concurrents
- ☐ Des normes du secteur auquel appartient votre entreprise
- ☐ Des normes scientifiques généralement admises
- ☐ Les objectifs assignés apriori

L'évaluation de la performance stratégique :

1- L'entreprise élabore-t-elle un plan stratégique ? ☐ oui ☐ non

L'entreprise effectue-elle son plan stratégique sur la base de analyse de l'environnement interne et externe (Points forts/points de faiblesse d'entreprise et les opportunités et menaces) ?

☐ Oui ☐ Non

2- L'entreprise a-t-elle une vision bien déterminée ? ☐ oui ☐ non

Laquelle?.....

3- L'entreprise a-t-elle une mission bien déterminée ? ☐ oui ☐ non

Laquelle?.....

4- L'entreprise a-t-elle une politique bien déterminée ? ☐ oui ☐ non

Laquelle?.....

5- Les objectifs stratégiques de votre entreprise sont-ils bien définis ? ☐ oui ☐ non

Lesquels?.....

Quelles sont les stratégies adoptées par votre entreprise ?

Stratégie principale: ☐ La stabilité ☐ la croissance ☐ déflation

Stratégie Globale : ☐ Le pilotage par les coûts ☐ la discrimination ☐
la concentration

6- L'entreprise a-t-elle effectué le contrôle et le suivi d'exécution de sa stratégie?

☐ Oui ☐ Non

7- quels sont les outils que l'entreprise utilise pour évaluer sa performance stratégique ?

.....

Les indicateurs de performances:

1- Le choix des indicateurs de performance se fait selon le teste SMART : oui

☐ non ☐

2- Les indicateurs de performance utilisés sont issus de la stratégie globale de l'entreprise :

☐ Oui ☐ Non

3- Les objectifs stratégiques de l'entreprise visent les axes suivants :

☐ Financiers ☐ clients ☐ processus interne ☐ apprentissage et développement
☐ pérennité ☐ Délais ☐ coûts ☐ qualités ☐ citoyenneté ☐ HSE socio-
environnementale

Autres, Précisez:

2- Les indicateurs les plus utilisés dans l'entreprise pour mesurer et évaluer sa performance :

☐ Le retour sur investissement (ROI) ☐ La valeur économique ajoutée

☐ L'évolution de chiffre d'affaires ☐ L'évolution du chiffre d'affaires des nouveaux produits

☐ L'évolution de chiffre d'affaires à l'export ☐ retours clients

☐ Le taux de satisfaction des clients ☐ le taux de rebuts de production ☐ La formation du personnel

☐ Le taux des actions préventives ☐ les retours clients ☐ Le respect des délais de réalisation

☐ Le temps de réparation machine ☐ Le taux d'absentéisme ☐ La satisfaction du personnel

☐ Le taux du turnover ☐ Le nombres d'heures de stagiaires ☐ Les accidents de travail

☐ La part de marché ☐ Le respect des délais de livraison

☐ Les délais de réception des matières premières ☐ Le taux de consommation d'eau

- Autres, précisez :

☐ Objectifs ☐ Indicateurs ☐ Cibles ☐ Réalisations ☐ Réalisations (n-1)
☐ Ecart ☐ Réalisations concurrentes ☐ Initiatives ☐

6- l'entreprise déclare-elle ses indicateurs de RSE (responsabilité sociale) dans un rapport spécifique :

- 7- l'entreprise a-t-elle mis en œuvre des procédures relatives à la sécurité des employés et la protection de l'environnement ?**

- Total qualité management TQM:**

- Si oui, depuis quelle année ?

- ☐
- Oui
- ☐
- Non

- ☐ Sous la responsabilité hiérarchique directe de la direction générale

- ☐ Au même niveau hiérarchique que les autres services

- ☐ du service de management de qualité ☐ du service de production ☐ de la responsabilité de tous

5- Concernant vos produits, quel est le niveau de satisfaction de vos clients ?

☐ Moins de 30% ☐ Entre 30% et 70% ☐ Plus de 70%

Si l'entreprise a un taux de satisfaction des clients élevé, c'est grâce :

☐ Au prix bas par rapport aux concurrents ☐ A la qualité de vos produits ☐ Au service après ventes

6- Les travailleurs sont-ils imprégnés de la vision de l'entreprise et sont-ils engagés dans sa réalisation ? oui ☐ non ☐

7- Quel est le pourcentage des travailleurs de l'entreprise qui a le droit de prendre des décisions ?
.....

8- Quel est le taux de satisfaction des travailleurs dans l'année 2015?
.....

9- Quel est le nombre de travailleurs ayant bénéficié d'un programme de formation durant l'année 2015 ?.....

10- Quel est le nombre de travailleurs de l'entreprise ayant bénéficié d'actions de motivation durant l'année 2015?.....

11- L'entreprise accorde-elle aux travailleurs l'initiative de suggérer des propositions ?

☐ Oui ☐ non

12- Quel est le pourcentage des travailleurs qui ont apporté, par leur propre initiative, des propositions en 2015?
.....

Amélioration continue:

1- L'entreprise a-t-elle adopté le modèle Deming pour améliorer la qualité ? (PDSA : Plan, Do, Study, Act) ? Oui ☐ non ☐

Dans quel domaine ce modèle est-il appliqué?.....

2- L'entreprise utilise-t-elle la (ou les) méthode(s) statistique(s) suivante(s) pour le contrôle de la qualité ?

☐ Diagramme de cause à effet ☐ feuille de relevé ☐ diagramme de Pareto

☐ Diagramme de corrélation ☐ diagramme des flux ☐ autres, précisez ?.....

3- L'entreprise calcule-t-elle les coûts de qualités COQ ? ☐ oui ☐ non

4- Quelles sont les coûts les plus élevés ?

☐ Le coût des anomalies internes et externes ☐ Les Coûts de détections et de prévention

5- L'entreprise a-t-elle introduit cette année des modifications sur ses produits afin d'améliorer le niveau de satisfaction des clients ?

☐ Oui ☐ non

De quoi s'agit-il.....

6- votre entreprise a-t-elle appliqué le slogan du GROSBY : fait les choses correctes dès le début « zéro défauts » ? ☐ oui ☐ non

7- est ce que votre entreprise a diminué le nombres des retours clients de l'année 2015 par rapport 2014 ?

☐ Oui ☐ non

8- votre entreprise est ce qu'elle avait été comparé la conception de vos produits avec la conception de meilleur concurrent ?

☐ oui ☐ non

La méthode ABC

1- Quelle méthode de calcul des coûts applique votre entreprise ?

☐ La méthode des Coûts complets fixes ☐ La méthode de l'imputation rationnelle des coûts

☐ La méthode des coûts variables ☐ La méthode des coûts par activité (ABC)
Autres, précisez :.....

2- Le Coût d'un produit se calcule suivant l'approche :

☐ Total des coûts sur la quantité produite.

☐ Les coûts des activités qui ont contribué à la production de chaque produit

3- Quelle est le taux des coûts indirects par rapport au total des coûts de l'année 2015 ?
.....

4- L'activité de l'entreprise se compose :

☐ d'un seul produit, une seule activité ☐ de plusieurs produits, une seule activité

☐ de plusieurs domaines d'activité

5- Avez-vous constaté une évolution dans le chiffre d'affaires de l'entreprise accompagnée d'une baisse des profits ?

☐ Oui

☐ Non

6- L'entreprise pratique-t-elle dans sa méthode d'organisation du travail à une séparation entre :

☐ Les tâches ☐ Les activités ☐ Les processus ☐ Les fonctions

7- Le mode de gestion se fait-il sur la base :

☐ Des activités

☐ Des processus

☐ Des fonctions

8- L'entreprise a-t-elle procédé à l'élimination des activités qui n'ont pas de plus-value sur le produit ?

☐ Oui

☐ Non

Donner des exemples?.....

9- l'entreprise élabore-t-elle son budget sur la base :

☐ Des activités

☐ Des processus

☐ Des fonctions

10- L'entreprise utilise-t-elle dans la fonction de production des indicateurs relatifs aux:

☐ Tâches

☐ activités

☐ processus

☐ fonctions

-avez-vous des exemples à donner?.....

INGENEERING ET REINGENEERING

1- Avez-vous déjà entendu parler du concept d'ENGINEERING? ☐ oui ☐ non

si oui, votre entreprise a-t-elle appliquée ce concept ? ☐ oui ☐ non

2- Votre entreprise :

☐ A-t-elle refait la conception de son (ou ses) produit (s) pour obtenir de meilleurs coûts sans toucher à la qualité

☐ A-t-elle refait la conception de son (ou ses) produit(s) pour une meilleure qualité sans toucher aux coûts

☐ A-t-elle refait la conception de son (ou ses) produit(s) pour de moindre coûts et une meilleure qualité

3- Avez-vous déjà entendu parler du concept de REENGINEERING?

☐ Oui ☐ non

si oui, votre entreprise a-t-elle appliquée ce concept ? ☐ oui ☐ non

4- L'entreprise a-t-elle effectué des changements fondamentaux dans un seul ou plusieurs domaines ? ☐ oui ☐ non

Si oui, dans quel domaine elle les a appliqué ?.....

Just in time (JIT):

1- Avez-vous déjà entendu parler du concept de Just in time? ☐ Oui ☐ non

si oui, votre entreprise a-t-elle appliqué ce concept ? ☐ oui ☐ non

2- Votre entreprise a-t-elle appliquée la méthode dite zéro stock et la production selon les commandes ?

☐ Oui ☐ non

Coût cible :

1- Avez-vous déjà entendu parler du concept de couts cibles ? ☐ oui ☐
non

si oui, votre entreprise a-t-elle appliqué ce concept ? ☐ oui ☐
non

2- Les prix de vos produits sont-ils définis sur la base :

☐ des prix des concurrent ☐ de la somme des coûts ☐ d'un prix inférieur à celui des concurrents

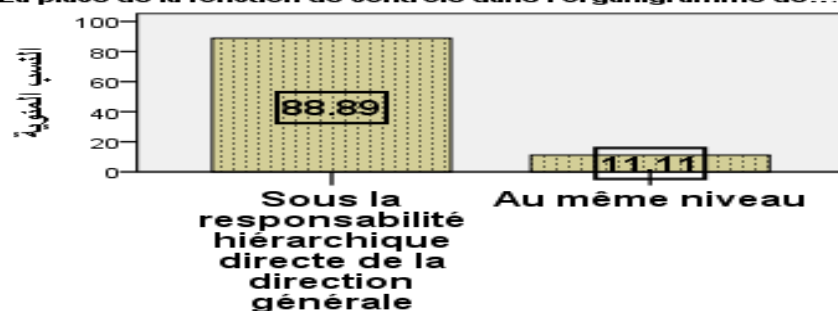
3- Dans votre entreprise, c'est :

☐ Les prix qui déterminent les coûts ☐ Les coûts qui déterminent les prix

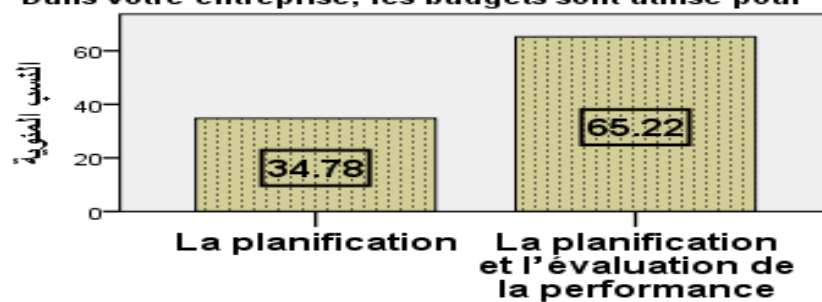
الملاحق رقم (2)

Diagramme en bâtons

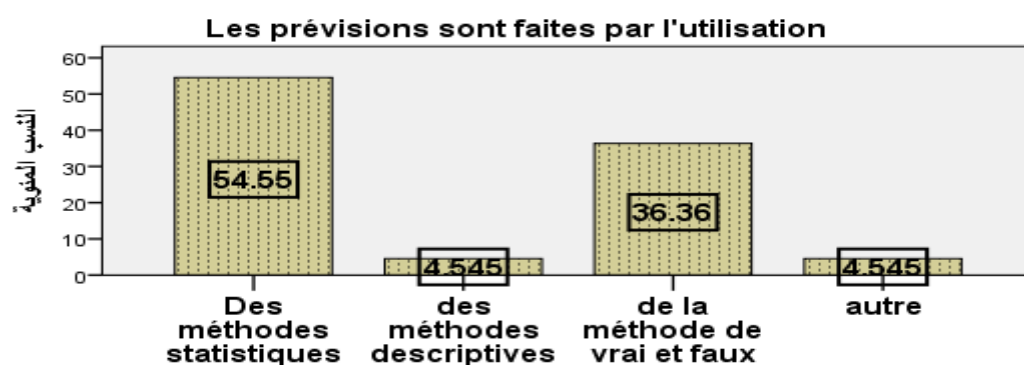
La place de la fonction de contrôle dans l'organigramme de...



Dans votre entreprise, les budgets sont utilisé pour

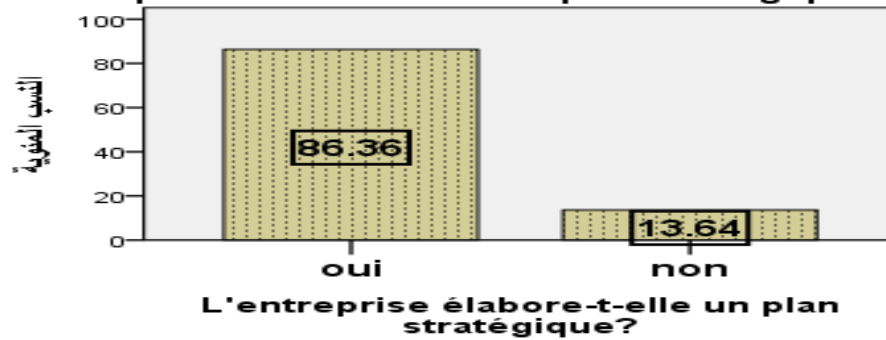


Dans votre entreprise, les budgets sont utilisé pour

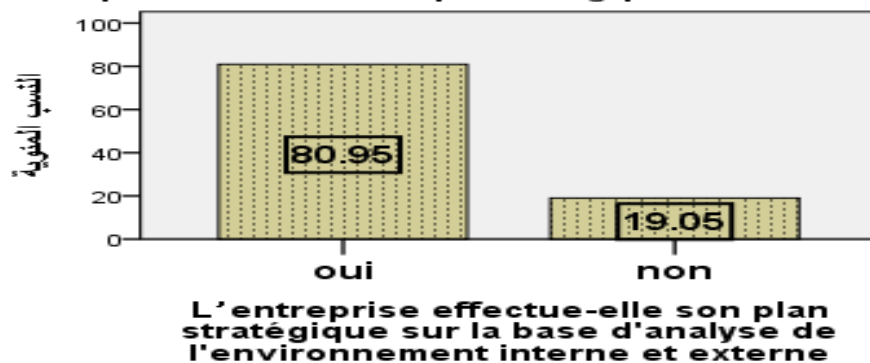


Les prévisions sont faites par l'utilisation

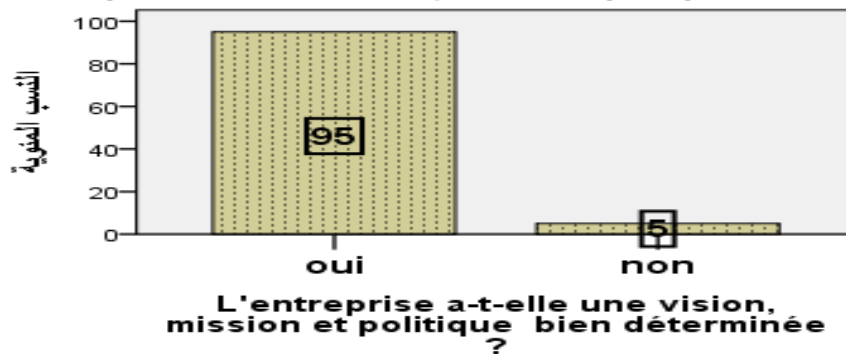
L'entreprise élabore-t-elle un plan stratégique?



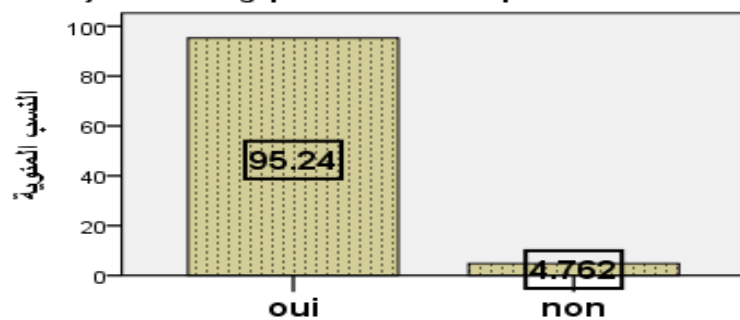
L'entreprise effectue-elle son plan stratégique sur la base ...



L'entreprise a-t-elle une vision, mission et politique bien ...

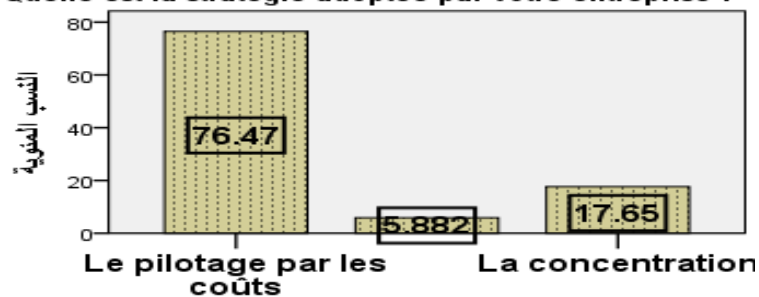


Les objectifs stratégiques de votre entreprise sont-ils bien...



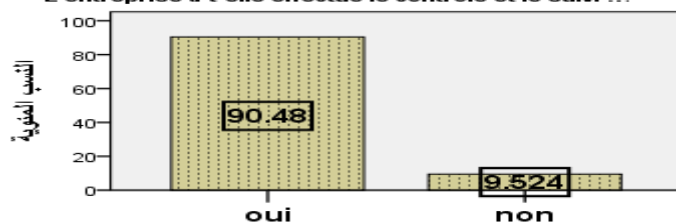
Les objectifs stratégiques de votre entreprise sont-ils bien définis ?

Quelle est la stratégie adoptée par votre entreprise ?

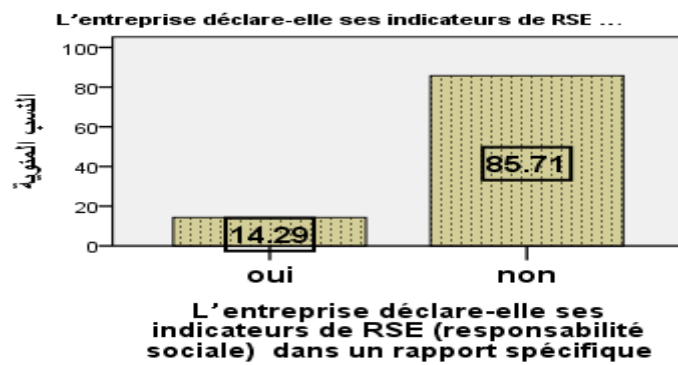
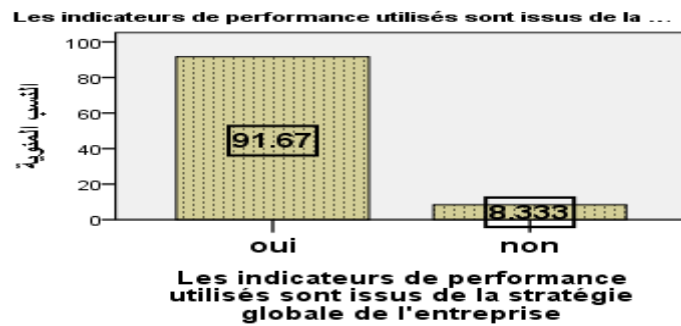
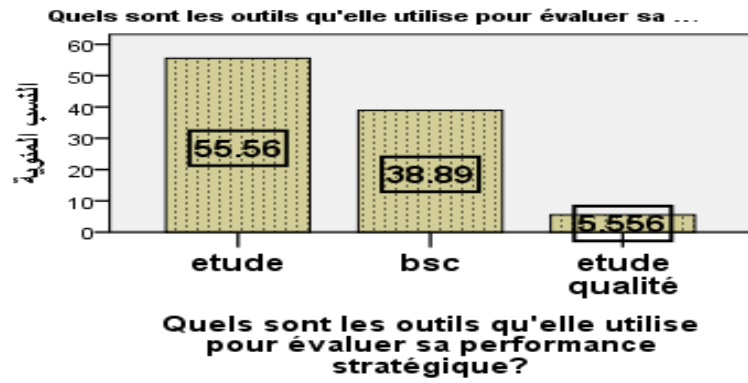


Quelle est la stratégie adoptée par votre entreprise ?

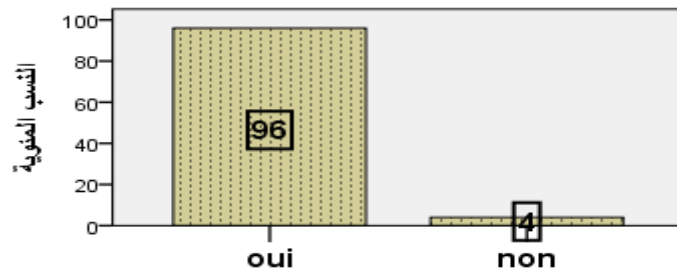
L'entreprise a-t-elle effectué le contrôle et le suivi ...



L'entreprise a-t-elle effectué le contrôle et le suivi d'exécution de sa stratégie ?

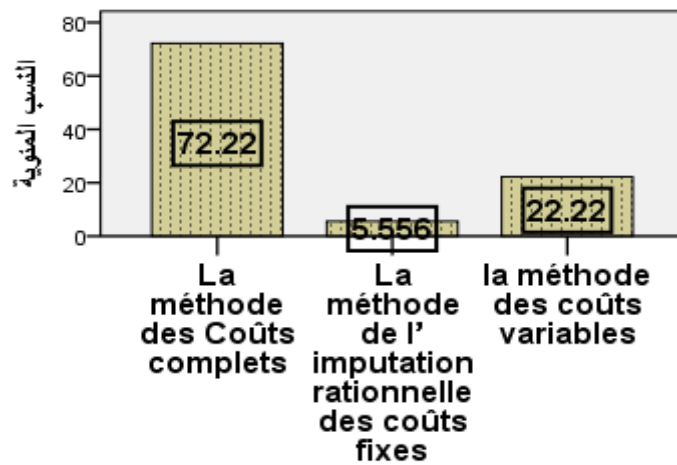


L'entreprise a-t-elle mis en œuvre des procédures relative...



L'entreprise a-t-elle mis en œuvre des procédures relatives à la sécurité des employés et la protection de l'environnement ?

Quelle méthode de calcul des coûts applique votre entrepri...

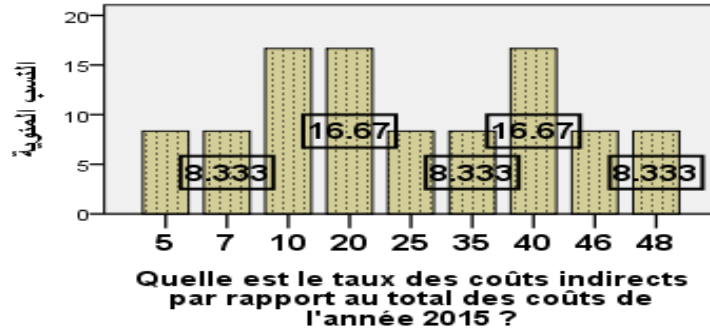


Le Coût d'un produit se calcule suivant l'approche :

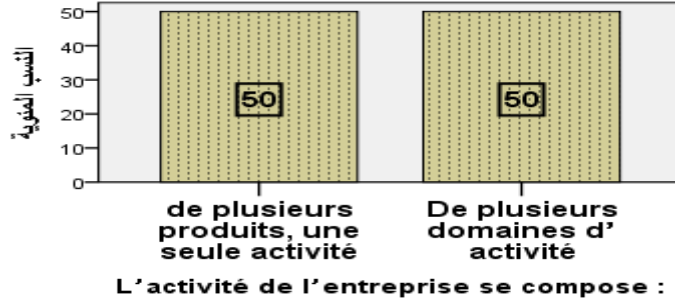


Le Coût d'un produit se calcule suivant l'approche :

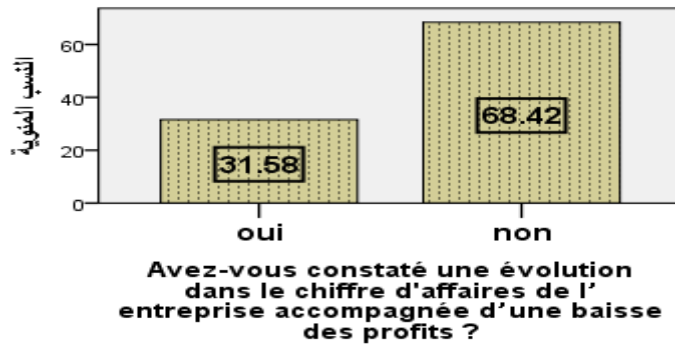
Quelle est le taux des coûts indirects par rapport au total d...



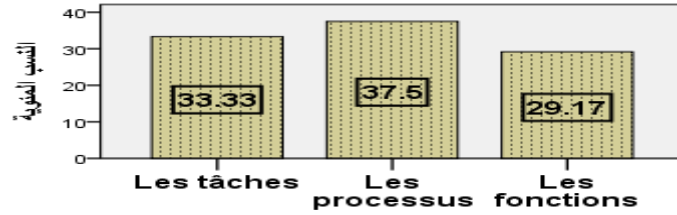
L'activité de l'entreprise se compose :



Avez-vous constaté une évolution dans le chiffre d'affaires ...

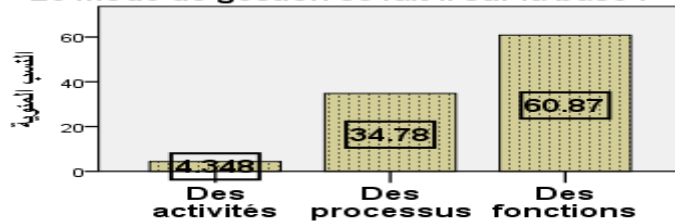


L'entreprise pratique-t-elle dans sa méthode d'organisatio...



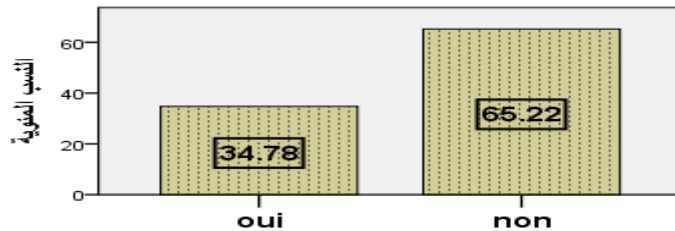
L'entreprise pratique-t-elle dans sa méthode d'organisation du travail à une séparation entre :

Le mode de gestion se fait-il sur la base :



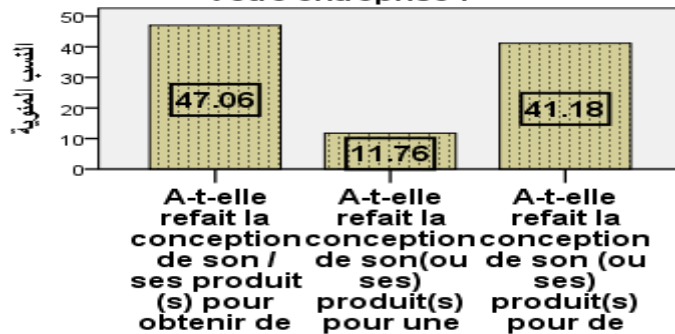
Le mode de gestion se fait-il sur la base :

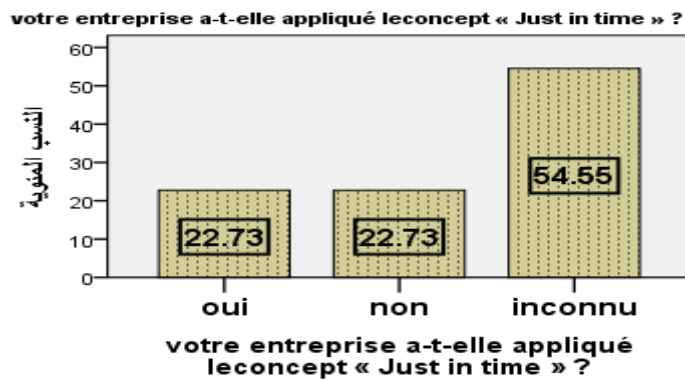
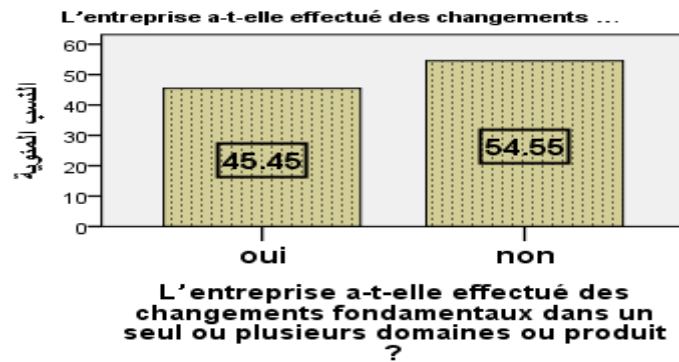
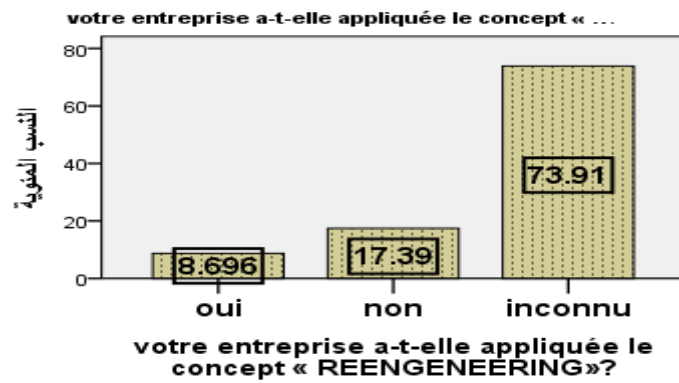
L'entreprise a-t-elle procédé à l'élimination des activités qu...



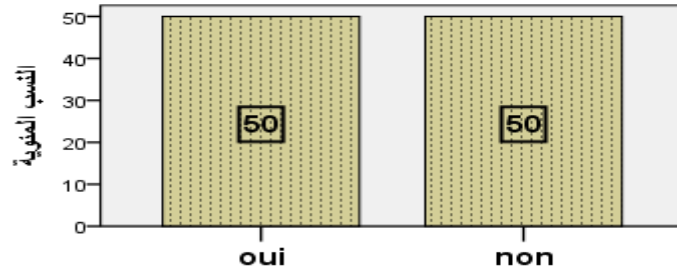
L'entreprise a-t-elle procédé à l'élimination des activités qui n'ont pas de plus-value sur le produit?

Votre entreprise :



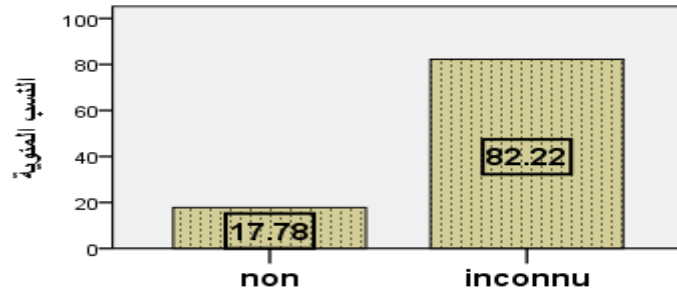


Votre entreprise a-t-elle appliquée la méthode dite zéro ...



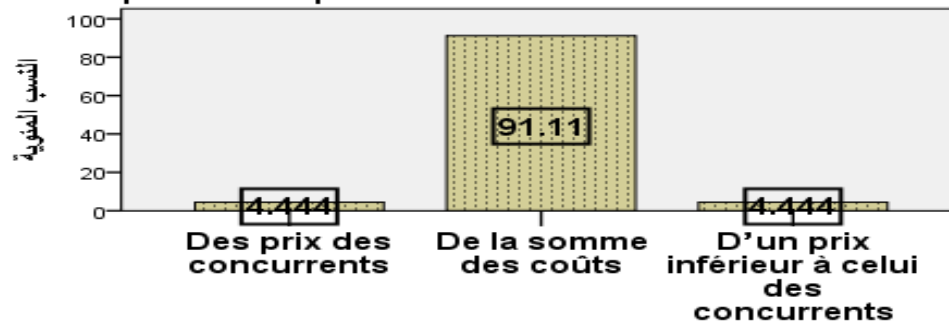
Votre entreprise a-t-elle appliquée la méthode dite zéro stock et la production selon les commandes ?

Votre entreprise a-t-elle appliqué le concept « cout cibles » ?



Votre entreprise a-t-elle appliqué le concept « cout cibles » ?

Les prix de vos produits sont-ils définis sur la base :



Les prix de vos produits sont-ils définis sur la base :

D'un prix inférieur à celui des concurrents



D'un prix inférieur à celui des concurrents

الملحق رقم (3)

La place de la fonction de contrôle dans l'organigramme de l'entreprise

	Effectifs	Pourcentage
Sous la responsabilité hiérarchique directe de la direction générale	<i>32</i>	<i>88.9</i>
Au même niveau	<i>4</i>	<i>11.1</i>
Total	<i>36</i>	<i>100.0</i>

Dans votre entreprise, les budgets sont utilisé pour

	Effectifs	Pourcentage
La planification	<i>16</i>	<i>34.8</i>
La planification et l'évaluation de la performance	<i>30</i>	<i>65.2</i>
Total	<i>46</i>	<i>100.0</i>

Les prévisions sont faites par l'utilisation

	Effectifs	Pourcentage
Des méthodes statistiques	<i>24</i>	<i>54.5</i>
des méthodes descriptives	<i>2</i>	<i>4.5</i>
de la méthode de vrai et faux	<i>16</i>	<i>36.4</i>
autre	<i>2</i>	<i>4.5</i>
Total	<i>44</i>	<i>100.0</i>

L'entreprise élabore-t-elle un plan stratégique?

	Effectifs	Pourcentage
oui	<i>38</i>	<i>86.4</i>
non	<i>6</i>	<i>13.6</i>
Total	<i>44</i>	<i>100.0</i>

L'entreprise effectue-elle son plan stratégique sur la base d'analyse de l'environnement interne et externe

	Effectifs	Pourcentage
oui	<i>34</i>	<i>81.0</i>
non	<i>8</i>	<i>19.0</i>
Total	<i>42</i>	<i>100.0</i>

L'entreprise a-t-elle une vision, mission et politique bien déterminée ?

	Effectifs	Pourcentage
oui	38	95.0
non	2	5.0
Total	40	100.0

Les objectifs stratégiques de votre entreprise sont-ils bien définis ?

	Effectifs	Pourcentage
oui	40	95.2
non	2	4.8
Total	42	100.0

Quelle est la stratégie adoptée par votre entreprise ?

	Effectifs	Pourcentage
Le pilotage par les coûts	26	76.5
La discrimination	2	5.9
La concentration	6	17.6
Total	34	100.0

L'entreprise a-t-elle effectué le contrôle et le suivi d'exécution de sa stratégie?

	Effectifs	Pourcentage
oui	38	90.5
non	4	9.5
Total	42	100.0

Quels sont les outils qu'elle utilise pour évaluer sa performance stratégique?

	Effectifs	Pourcentage
étude	20	55.6
bsc	14	38.9
étude qualité	2	5.6
Total	36	100.0

Les indicateurs de performance utilisés sont issus de la stratégie globale de l'entreprise

	Effectifs	Pourcentage
oui	44	91.7
non	4	8.3

Total	48	100.0
--------------	-----------	--------------

L'entreprise déclare-elle ses indicateurs de RSE (responsabilité sociale) dans un rapport spécifique

	Effectifs	Pourcentage
oui	6	14.3
non	36	85.7
Total	42	100.0

L'entreprise a-t-elle mis en œuvre des procédures relatives à la sécurité des employés et la protection de l'environnement ?

	Effectifs	Pourcentage
oui	48	96.0
non	2	4.0
Total	50	100.0

Quelle méthode de calcul des coûts applique votre entreprise ?

	Effectifs	Pourcentage
La méthode des Coûts complets	26	72.2
La méthode de l'imputation rationnelle des coûts fixes	2	5.6
la méthode des coûts variables	8	22.2
Total	36	100.0

Le Coût d'un produit se calcule suivant l'approche :

	Effectifs	Pourcentage
Total des coûts sur la quantité produite	42	100.0

L'activité de l'entreprise se compose :

	Effectifs	Pourcentage
de plusieurs produits, une seule activité	24	50.0
De plusieurs domaines d'activité	24	50.0
Total	48	100.0

Avez-vous constaté une évolution dans le chiffre d'affaires de l'entreprise accompagnée d'une baisse des profits ?

	Effectifs	Pourcentage
oui	12	31.6
non	26	68.4
Total	38	100.0

L'entreprise pratique-t-elle dans sa méthode d'organisation du travail à une séparation entre :

	Effectifs	Pourcentage
Les tâches	16	33.3
Les processus	18	37.5
Les fonctions	14	29.2
Total	48	100.0

Le mode de gestion se fait-il sur la base :

	Effectifs	Pourcentage
Des activités	2	4.3
Des processus	16	34.8
Des fonctions	28	60.9
Total	46	100.0

L'entreprise a-t-elle procédé à l'élimination des activités qui n'ont pas de plus-value sur le produit?

	Effectifs	Pourcentage
oui	16	34.8
non	30	65.2
Total	46	100.0

l'entreprise élabore-t-elle son budget sur la base :

	Effectifs	Pourcentage
Des activités	2	4.8
Des processus	14	33.3
Des fonctions	26	61.9
Total	42	100.0

votre entreprise a-t-elle appliquée le concept « ENGINEERING »?

	Effectifs	Pourcentage
oui	4	8.7
non	8	17.4
inconnu	34	73.9
Total	46	100.0

Votre entreprise :

	Effectifs	Pourcentage
A-t-elle refait la conception de son / ses produit (s) pour obtenir de meilleurs coûts sans toucher à la qualité	16	47.1
A-t-elle refait la conception de son(ou ses) produit(s) pour une meilleure qualité sans toucher aux coûts	4	11.8
A-t-elle refait la conception de son (ou ses) produit(s) pour de moindre coûts et une meilleure qualité	14	41.2
Total	34	100.0

vous entreprise a-t-elle appliquée le concept « REENGINEERING»?

	Effectifs	Pourcentage
oui	4	8.7
non	8	17.4
inconnu	34	73.9
Total	46	100.0

L'entreprise a-t-elle effectué des changements fondamentaux dans un seul ou plusieurs domaines ou produit ?

	Effectifs	Pourcentage
oui	20	45.5
non	24	54.5
Total	44	100.0

vous entreprise a-t-elle appliqué le concept « Just in time » ?

	Effectifs	Pourcentage
Oui	10	22.7
Non	10	22.7
Inconnu	24	54.5
Total	44	100.0

Votre entreprise a-t-elle appliquée la méthode dite zéro stock et la production selon les commandes ?

	Effectifs	Pourcentage
oui	20	50.0
non	20	50.0
Total	40	100.0

Votre entreprise a-t-elle appliqué le concept« cout cibles »?

	Effectifs	Pourcentage
non	8	17.8
inconnu	37	82.2
Total	45	100.0

Les prix de vos produits sont-ils définis sur la base :

	Effectifs	Pourcentage
Des prix des concurrents	2	4.4
De la somme des coûts	41	91.1
D'un prix inférieur à celui des concurrents	2	4.4
Total	45	100.0

D'un prix inférieur à celui des concurrents

	Effectifs	Pourcentage
Les prix qui déterminent les coûts	4	8.9
Les coûts qui déterminent les prix	41	91.1
Total	45	100.0

Si l'entreprise a un taux de satisfaction des clients élevé, c'est grâce :

	Réponses	
	N :	Pourcentage :
Au prix bas par rapport aux concurrents	12	18.5%
A la qualité de vos produits	45	69.2%
Au service après ventes	8	12.3%
Total	65	100.0%

L'entreprise utilise-t-elle la /les méthode(s) statistique(s) suivante(s) pour le contrôle de la qualité ?

	Réponses	
	N :	Pourcentage :
Diagramme de cause à effet	13	31.0%
Feuille de relevé	12	28.6%
Diagramme de Pareto	10	23.8%
Diagramme de corrélation	5	11.9%
Diagramme des flux	2	4.8%
Total	42	100.0%

Le tableau qui mesure les indicateurs de performances prend-il en compte les éléments suivants :

	Réponses	
	N :	Pourcentage :
Objectifs	18	7.6%
Indicateurs	42	17.8%
Cibles	40	16.9%
Réalisations	42	17.8%
Réalisations (n-1)	41	17.4%
Ecart	34	14.4%
Réalisations de concurrents	7	3.0%
Initiatives	12	5.1%
Total	236	100.0%

Les indicateurs les plus utilisés dans l'entreprise pour mesurer et évaluer sa performance :

	Réponses	
	N :	Pourcentage :
Le retour sur investissement (ROI)	14	3.4%
La valeur économique ajoutée	12	2.9%
L'évolution de chiffre d'affaire	45	11.0%
L'évolution de chiffre d'affaire	26	6.4%
L'évolution de chiffre d'affaires à l'export	6	1.5%
le temps de réparation machine	8	2.0%
Le taux de satisfaction des clients	30	7.3%
Le taux de rebuts de production	18	4.4%
La formation du personnel	30	7.3%
Le taux des actions préventives	14	3.4%
Les retours clients	32	7.8%
Le respect des délais de réalisation	26	6.4%
Le taux d'absentéisme	16	3.9%
La satisfaction du personnel	16	3.9%
Le respect des délais de livraison	24	5.9%
Le taux du turnover	6	1.5%
Le nombre d'heures de stagiaires	6	1.5%
Le taux de consommation d'eau	4	1.0%
La part de marché	20	4.9%
Les délais de réception des matières premières	12	2.9%
Les accidents de travail	14	3.4%
Les déchets non dangereux	2	.5%
Les déchets dangereux	6	1.5%
Le taux de consommation d'énergie	10	2.4%
Le taux de salariés handicapés	2	.5%
Le taux de maladies professionnelles	4	1.0%
Le taux de recyclage des déchets	6	1.5%
Total	409	100.0%

L'entreprise a-t-elle une fonction (un service) de ?

	Réponses	
	N :	Pourcentage :
Contrôle de gestion	36	78.3%
Contrôle budgétaire	10	21.7%

Total	46	100.0%
--------------	-----------	---------------

La planification et la détermination des objectifs, sont-elles des fonctions de ?

	Réponses	
	N :	Pourcentage :
L'administration générale	49	80.3%
Du service de contrôle	8	13.1%
Du service de planification	4	6.6%
Total	61	100.0%

L'évaluation de la performance relève-t-elle ?

	Réponses	
	N :	Pourcentage :
De l'administration générale	47	47.0%
du service de contrôle de gestion	35	35.0%
Du service des finances et de la comptabilité	14	14.0%
Autre	4	4.0%
Total	100	100.0%

Quels sont les outils utilisés dans votre entreprise pour la mesure et l'évaluation de la performance?

	Réponses	
	N :	Pourcentage :
Les ratios financiers	9	10.8%
Les rapports budgétaires	30	36.1%
Le Tableau de bord	29	34.9%
Le Tableau de bord stratégique	15	18.1%
Total	83	100.0%

La prévision se fait-elle sur la base :

	Réponses	
	N :	Pourcentage :
Des réalisationsdes années précédentes	42	72.4%
De sondages de marché	16	27.6%
Total	58	100.0%

L'évaluation se fait-elle par:

	Réponses	
	N :	Pourcentage :
La comparaison avec les résultats des années précédentes	26	42.6%

La performance de vos concurrents	4	6.6%
Des normes du secteur auquel appartient votre entreprise	5	8.2%
Des normes scientifiques généralement admises	3	4.9%
Les objectifs assignés apriori	23	37.7%
Total	61	100.0%

Les objectifs stratégiques de l'entreprise visent les axes suivants :

	Réponses	
	N :	Pourcentage :
Financiers	48	27.3%
Clients	36	20.5%
Processus interne	36	20.5%
Apprentissage et développement	34	19.3%
Socio-environnementale	22	12.5%