

دور الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير في التحسين المستمر لأداء المؤسسة

صالح إلياس أستاذ التعليم العالي
عضو مخبر البحث إدارة الابتكار والتسويق – جامعة سيدي بلعباس
البريد الإلكتروني elyasalah@yahoo.fre
بن أحمد سعدية أستاذة مساعدة - المركز الجامعي غليزان
البريد الإلكتروني benahmedsaadia@gmail.com

ملخص

أصبحت الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير (الأدوات المحاسبية) غير قادرة على إعطاء صورة واضحة وكاملة عن أداء المؤسسات، وذلك لتركيزها على تقييم الجانب المالي وإهمالها لجوانب أخرى لا تقل أهمية عنه؛
ورقننا البحثية هذه تدور حول الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير، والتي يتم تقييم الأداء بواسطتها من خلال التكامل بين المؤشرات المالية وغير المالية، وهو ما يعمل على التحسين المستمر لأداء المؤسسات؛
من بين الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير التي سندرجها في هذه المداخلة: بطاقة الأداء المتوازن، المقارنة المرجعية، نظام الإدارة بالأنشطة...

الكلمات المفتاحية: مراقبة التسيير، الأداء، التحسين المستمر، المؤشرات المالية وغير المالية، الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير.

Résumé

Les outils traditionnels du contrôle de gestion (méthodes comptables) donnent une image réductrice de la performance de l'entreprise en raison du fait qu'ils s'attachent fondamentalement à évaluer l'aspect financier et qu'ils négligent les autres aspects du management de l'entreprise qui ne sont pas de moindre importance.

Les nouveaux outils du contrôle de gestion prennent en compte la complémentarité entre les indicateurs financiers et ceux non financiers qui visent à améliorer de façon contenue la performance de l'entreprise. Nous mettons en particulier en exergue le rôle des méthodes du balanced score card, du

benchmarking et de l'Activity Based Management dans la prise en compte de cette complémentarité ainsi que leur rôle dans l'amélioration de la performance globale de l'entreprise.

Les mots clés : Contrôle de Gestion, Performance, indicateurs financiers et non financiers, les outils modernes du Contrôle de Gestion, amélioration continue.

مقدمة

من المواضيع التي تأخذ اهتمام الكثير من الباحثين في وقتنا الحالي هو موضوع تقييم أداء المؤسسات وكيفية تحسينه، حيث يمثل تقييم الأداء أحد أهم ركائز ومحاور عملية مراقبة التسيير، وتتمثل هذه الأخيرة في مجموع الآليات والأدوات التي تساعد المؤسسة في معرفة مدى تحقيقها لأهدافها وكذا معرفة مدى سلامة أداء مختلف أنشطتها وتحسين أدائها. ولقد ساهمت أدوات مراقبة التسيير التقليدية المتمثلة في الموازنات التقديرية، التحليل المالي والتكاليف المعيارية... مساهمة فعالة في عملية تقييم الأداء حينما كانت بيئة الأعمال تتميز بالاستقرار، ارتفاع الطلب على المنتجات، طول دورة حياة المنتج...؛ لكن ولما أصبح المحيط سريع التغير، كثير التعقيد، اشتدت فيه المنافسة، ازداد فيه التطور التكنولوجي، تنوعت الأذواق، قصرت فيه دورة حياة المنتجات، أصبحت الأدوات السابقة الذكر عاجزة عن إعطاء صورة صحيحة ودقيقة عن أداء المؤسسات، وهذا ما أدى إلى ضرورة البحث عن أدوات جديدة تتلاءم مع هذه المتغيرات. سنحاول من خلال هذه المقالة أن نجيب عما عجزت عنه الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير، حتى نتعرض لأهم الأدوات الحديثة في مجال مراقبة التسيير.

تحتوي هذه المقالة على العناصر التالية:

1. مدخل إلى مراقبة التسيير.
2. مفاهيم حول الأداء، تقييمه وتحسينه.
3. حدود الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير.
4. الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير.

أ. مدخل إلى مراقبة التسيير:

إن مسألة المراقبة ثم مراقبة التسيير تنشأ وتتطور مع الحجم المتزايد للمؤسسات، فمثلا المؤسسات الحرفية التي تضم شخصا واحدا والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة في حجمها الابتدائي لا تحتاج إلى مراقبة التسيير، بل يكفها حجمها فقط للمراقبة؛ وظهور المؤسسات الكبيرة في بداية القرن العشرين ولد الحاجة إلى أدوات تمنع من انفجار بنية هذه المؤسسات، كما أن تطور الشركات المتعددة الجنسيات وتوزيعها وتشتتها الجغرافي وحاجتها الماسة لتفويض السلطة أعلن عن ظهور مراقبة التسيير بعد الحرب العالمية الثانية خلال سنوات الخمسينات.

إن كلمة مراقبة التسيير هي المقابل والترجمة الحرفية للكلمة الفرنسية *contrôle de gestion* والتي لا يستلطفها الفرنسيون أنفسهم إذ تعني التحقق ، التدقيق في مدى احترام المعايير والعقوبة ومثل هذه المعاني يثير الخوف لدى الأشخاص ويبعدها كليا عن هدفها واتجاهها الصحيح؛ أما في المشرق العربي فيطلق عليها اسم الرقابة الإدارية أو المحاسبة الإدارية والتي ترجمت بدورها من الكلمة الانجليزية *management control* والتي تعني القيادة والتحكم في التسيير، والمتحكم في التسيير هو الشخص الذي يحسن الشراء، التصنيع بفعالية، والبيع بدهاء، ومثل هذا المعنى سيزيل الخوف ويشعر الأشخاص بالأمان ويجعلهم يتخذون أفضل القرارات¹.

ولقد وردت عدة تعاريف لمراقبة التسيير، ونحن بدورنا سنحاول عرض أهم التعاريف لأكبر الرواد في هذا المجال من خلال ما سيأتي:

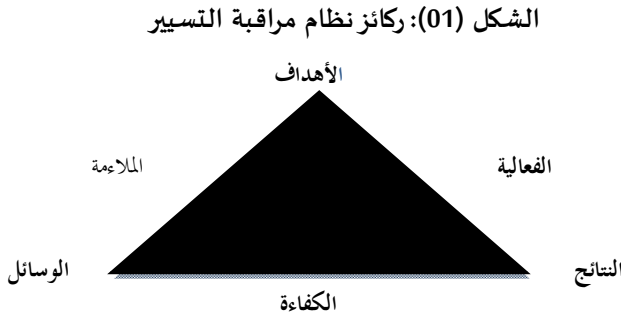
R.N. Anthony عرف مراقبة التسيير على أنها العملية التي يستطيع من خلالها المسيريون التأثير على أفراد المؤسسة من أجل وضع الاستراتيجية حيز التنفيذ بكفاءة وفعالية².

C.Alazard et S.Separi عرفوها على أنها قدرة المؤسسة على التحكم والتوجيه بالطريقة التي تريدها، والمراقبة تعني مقارنة النشاطات الحقيقية للمؤسسة مع الأهداف المحددة مسبقا لمعرفة إذا ما كان هناك انحراف³.

H. Bouquin عرفها كالتالي: هي مجموعة الإجراءات والأنظمة التي يتم تصميمها للمسؤولين حتى تضمن لهم أن الأنشطة المتكررة والتي تقع تحت مسؤوليتهم يتم تنفيذها وفقا للأهداف المطلوبة، وهذا ما يعنى المسؤولين من إدارة هذه الأنشطة بصفة مباشرة.⁴

R.N. Anthony عرفها كالآتي: هي العملية التي يتأكد من خلالها المسيريون أن الموارد تم الحصول عليها واستعمالها بفعالية (مقارنة بالأهداف)، وكفاءة (مقارنة بالوسائل المستعملة) من أجل تحقيق أهداف المؤسسة.⁵ حيث يركز نظام مراقبة التسيير على ثلاثة عناصر أساسية، وهي: الأهداف، الوسائل والنتائج، والتداخل بين هذه العناصر الثلاثة يعطينا ثلاثة مفاهيم:

- الملاءمة (la pertinence): وتعني تحديد أهداف المؤسسة وفقا للوسائل المتاحة.
 - الكفاءة (l'efficience): وتعني التأكد إلى أي مدى تم الانتفاع بالموارد لتحقيق النتائج (مقارنة النتائج بالوسائل المستعملة).
 - الفعالية (l'efficacité): وتعني القدرة على تحقيق الأهداف تبعا للبرامج والجدوالزمنية (مقارنة النتائج بالأهداف).⁶
- هذه المفاهيم الثلاثة يمكن عرضها في الشكل الموالي:

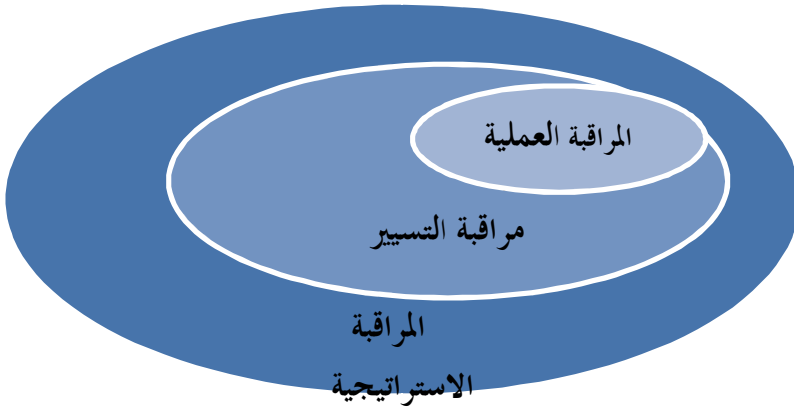


المصدر: ناصر دادى عدون وآخرون، مراقبة التسيير في المؤسسة الاقتصادية - حالة بنوك-، دار المحمدية ، الجزائر، 2004، ص. 17 .

كما هناك عدة مستويات للمراقبة ، حيث يرتبط كل مستوى منها بالتقسيم الزمني للتسيير: فعلى مستوى التسيير الاستراتيجي، نجد المراقبة الاستراتيجية مهمتها التأكد من مدى ملاءمة الأهداف والغايات طويلة الأجل.

وعلى مستوى التسيير اليومي نجد المراقبة التنفيذية أو ما يسمى أيضا بالمراقبة العملية، وهي تقوم بالتأكد إذا ما تم احترام مختلف القواعد الوظيفية؛ ونجد مراقبة التسيير تتموقع بين كل من المراقبة الاستراتيجية والمراقبة العملية، فهي تسمح بتحويل الأهداف طويلة الأجل إلى أعمال تشغيلية⁷، حيث تهدف مراقبة التسيير أساسا إلى ضمان التجانس بين الاستراتيجية والعمليات اليومية، فهي تضمن أن النشاطات اليومية تسمح بتنفيذ الاستراتيجيات المختارة.⁸ المستويات الثلاثة للمراقبة يمكن تمثيلها في الشكل الموالي :

الشكل (02): مستويات المراقبة



Source : GUYAUBERE Thierry, MULLER Jacques, Contrôle de Gestion, 6^{ème} édition, Groupe Revé Fiduciare SA, Paris, France, 2002, P.18.

1. مفاهيم حول الأداء، تقييمه وتحسينه:

إن مصطلح الأداء ليس بالمفهوم الحديث، حيث يعرف لغة على أنه إنجاز عمل ما، وهذا التعريف هو السبب الذي جعل الكثير يعتبرون أن الأداء يمثل الأداء البشري ويهملون بقية الموارد، في حين تحقيق المؤسسة لأهدافها لا يكون إلا بتفاعل كل العناصر والموارد، فأداء المؤسسة هو مدى بلوغها لأهدافها مع التقشف في

استخدام مواردها ونحن هنا بصدد الحديث عن كل من الكفاءة والفعالية وهو نفس التعريف الذي جاءت به المنظمة العالمية للتقييس الإيزو 9000 إصدار 2000.

9

ومن المهام الرئيسية التي يتوجب على أي مؤسسة القيام بها هي تقييم أدائها وذلك من أجل التعرف على درجة تحقيقها للأهداف ومعدلات التشغيل الفعلية،¹⁰ ؛ وتعرف عملية تقييم الأداء على أنها كافة الإجراءات الإدارية التي تؤدي إلى إصدار الحكم حول مدى الإنجاز التي تحقق من الهدف المقصود إنجازه في فترة محددة¹¹، فهي عبارة عن مقارنة ما توصلت إليه المؤسسة من نتائج مع ما حددته مسبقاً من أهداف، قصد اكتشاف مدى انحرافها عن هذه الأهداف، وتحديد الجهات المسؤولة عنه واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة؛ ولا بد أن تكون عملية تقييم الأداء واضحة وبسيطة ومستمرة وشاملة، وهذا يعني أن تشمل العملية كافة النشاطات في المؤسسة¹².

أما تحسين الأداء فهو سلسلة من الإجراءات المتخذة لتعريف، تحليل وتطوير المنهج الحالي المتبع داخل المؤسسة لتحقيق الأهداف قصيرة وطويلة الأمد؛ هذه الإجراءات تتبع غالباً آلية محددة أو استراتيجية للتوصل إلى نتائج ناجحة.

II. حدود الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير:

يشير الواقع العملي أن الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير (الموازنات التقديرية، التحليل المالي، التكاليف المعيارية...) غير كافية كأداة لتقييم الأداء وأهداف تقييم الأداء في ظل بيئة التصنيع الحديثة التي تتصف بالديناميكية والتغير السريع، وتمثل أوجه القصور والانتقادات الموجهة إلى هذه الأدوات فيما يلي:

- إن الأدوات الكلاسيكية تركز على القواعد المحاسبية البحثية وتقوم على مبدأ القياس اللاحق للأداء، مما جعل مراقبة التسيير تتسم بالتأخر والانحراف عن الأهداف الأساسية لها¹³.

- عدم الاهتمام بمدى مساهمة الأداء الفعلي في تحقيق استراتيجية المؤسسة.
- تهدف الأدوات التقليدية في المقام الأول إلى تقييم الربحية المالية للمؤسسة، وهذا في حد ذاته غير ملائم لتحقيق أهداف المؤسسة التي تسعى إلى تحقيق النجاح والنمو في بيئة التصنيع الحديثة.

- لأدوات التقليدية تهتم بتقييم الأداء في الأجل القصير، وفي ظل ظروف بيئية معينة، بينما تتجاهل عملية تقييم الأداء في الأجل الطويل.

- ارتباط المؤشرات المالية بالماضي أكثر من ارتباطها بالمستقبل وافتقادها للقدرة التنبؤية.

- عملية تقييم الأداء في الماضي كانت تسعى إلى مجرد البحث في تطابق الأداء الفعلي مع الأداء المستهدف، وتحديد الانحرافات سواء التي في صالحي المؤسسة أو التي في غير صالحها، أما في ظل المتغيرات التي تشهدها البيئة الحديثة لا تسعى عملية تقييم الأداء إلى مجرد البحث في تطابق الأداء الفعلي مع الأداء المستهدف، وتحديد الانحرافات، وإنما تسعى إلى تقييم الموقف الحالي بهدف خلق ميزة أو مزايا تنافسية للمؤسسة لتحقيق لها الريادة.¹⁴

- فشل نظام الموازنات التقديرية في إدماج الاستراتيجية نظرا لكون المحيط غير أكيد وتزداد أخطاره وبسبب التعقيدات التي تحيط بالمؤسسات مما أدى إلى غياب الربط بين الاستراتيجية وأعمال العمال، ولقد وجد أن معظم المؤسسات تعاني بصورة كبيرة من عدم المرونة التي تتسم بها عملية الموازنة، ولقد أوضحت إحدى الدراسات ما يلي:

20% من المؤسسات تستغرق أكثر من ستة عشر أسبوعا لإعداد الموازنة كما أن العديد من الموازنات الفرعية قد لا تكون اكتملت مع بدء السنة المالية. 78% من المؤسسات لا تغير موازنتها خلال الدورة المالية رغم تغير الظروف التي كانت سائدة وقت إعدادها. 60% من المؤسسات لا تربط بين الاستراتيجية والموازنة¹⁵. 92% من المؤسسات لا تقوم بالتقرير عن المؤشرات القائدة، فالموازنة تستند إلى تقديرات تتعلق بالمستقبل غير يقين وفي الظروف الحالية عادة ما يتم رفضها لأن غالبية المخططات والموازنات لا يتم احترامها.

كما أن إعداد الموازنة 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 العام¹⁶.

إن الأدوات التقليدية أصبحت عاجزة عن رقابة العمليات وقياس تكلفة الإنتاج بدقة وهذا بسبب تجميع الانحرافات بشكل إجمالي من جهة، والتركيز على النتائج المالية الإجمالية وليس على الأنشطة الفعلية التي تسبب هذه النتائج من جهة أخرى¹⁷

كذلك من بين الانتقادات الموجهة للأدوات التقليدية أنها توفر مؤشرات مالية فقط، والتي تعطي نظرة قصيرة الأجل للأداء، إذا أخذنا بعين الاعتبار كل القرارات المتخذة خلال سنة معينة فإن المؤشر المالي المقاس في نهاية هذه السنة سيكشف بعض آثار هذه القرارات ويهمل الآثار المترتبة عن تلك القرارات على المدى الطويل وبالتالي النظرة حول الأداء ستكون خاطئة¹⁸.

III. الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير:

عجزت الأدوات التقليدية لمراقبة التسيير عن مواكبة تغيرات المحيط الحالي كما سبق وأن بينا ذلك، وهذا أدى إلى ايجاد أدوات جديدة من أبرزها بطاقة الأداء المتوازن، المقارنة المرجعية، نظام الإدارة على أساس الأنشطة....

أولاً: بطاقة الأداء المتوازن.

تم اقتراح بطاقة الأداء المتوازن عام 1992 من طرف كل من Kaplan et Norton ، حيث كانت البداية حين قام معهد نولن ونورتن بإجراء دراسة بعنوان "قياس الأداء في مؤسسة المستقبل " وهذا بمشاركة 12 مؤسسة في مجالات مختلفة في الولايات المتحدة الأمريكية، وقد كان المحرك الأساسي لهذه الدراسة هو اقتناع المشاركين بأن طرق قياس الأداء التقليدية لم تعد تفي بالغرض المطلوب واستغرقت الدراسة عاما كاملا وكانت النتيجة وضع حجر الأساس لمفهوم بطاقة الأداء المتوازن، وقد تم تلخيص النتائج في كتاب "Scorcard The Balanced"¹⁹.

حتى تتمكن من التعرف على بطاقة الأداء المتوازن نرجع إلى التعريف الذي قدمه مخترعي هذه الأداة، حيث عرفها كل من Kaplan et Norton على أنها: " أنها نظام يقدم مجموعة متماسكة من الأفكار والمبادئ وخارطة مسار شمولي للشركات لتتبع ترجمة الرسالة في مجموعة مترابطة لمقاييس الأداء ، تساهم هذه المقاييس في انجاز الأعمال ووضع استراتيجية الأعمال واتصال الاستراتيجية بالأعمال والمساعدة في التنسيق بين الأداء الفردي والتنظيمي ووصولاً إلى أهداف الإدارة "²⁰.

تشتمل بطاقة الأداء المتوازن على مجموعة من المقاييس المالية وغير المالية التي تعطي للمدراء صورة واضحة عن أداء مؤسساتهم، فهي عبارة عن نظام قياس يمكن للمؤسسة من خلاله اختيار المؤشرات والقياسات الملائمة وفقاً لحاجتها وطبيعة عملها ورغبة الإدارة في عرض الجوانب المختلفة في محتوى هذه المؤشرات²¹.

كذلك فإن بطاقة الأداء المتوازن تعد نظاماً وأداة للإدارة الاستراتيجية تساعد المؤسسات على ترجمة الاستراتيجية الخاصة بها ورسالتها إلى مقاييس أداء دقيقة²²، كما تمنح للإدارة العليا طريقة لمراقبة تنفيذ الخطة الاستراتيجية بنفس الآلية التي يستطيع بها قائد الطائرة أن يتعرف على الانحرافات باستخدام الأجهزة والعدادات الموجودة أمامه²³.

كما أنها تقوم بخلق قيمة للمؤسسة من خلال تكامل مكوناتها المتمثلة بالفرص الحالية والمستقبلية وتركز على توجه المؤسسة نحو الإبداع في مقاييس الأداء في ظل بيئة التصنيع الحديثة²⁴.

إن بطاقة الأداء المتوازن تعمل على فهم وترجمة حقيقية لاستراتيجية المؤسسة إلى أهداف وقياسات ومستهدفات ومن ثم إلى مبادرات يقوم بها العاملين والإدارات ضمن منظورها الأربعة²⁵، فالمؤسسة لا تجد صعوبة في صياغة استراتيجيةها وإنما في ترجمة القرارات الاستراتيجية إلى أفعال تجسد على أرض الواقع، وهذا هو الدور الذي تلعبه بطاقة الأداء المتوازن

كما تعمل بطاقة الاداء المتوازن على تخطي مشكلين أساسيتان في المؤسسة هما: القياس الفعال لأداء المؤسسة ككل وتنفيذ الاستراتيجية بشكل ناجح، من خلال وضع برامج استثمار على المدى البعيد يشمل على: الزبائن والعاملين، نظم خلق وتطوير منتجات جديدة آخذة بالاعتبار الاهتمام بالمؤسسة من أسفل إلى أعلى، بدلا من الاعتماد على الخطوط السفلى في الهرم التنظيمي في الانتاج الذي غالبا ما يكون الهدف منه تحسين دخل المؤسسة على المدى القصير²⁶.

باختصار، بطاقة الأداء المتوازن عبارة عن:

إطار عمل: يصف الاستراتيجية من خلال أربعة أبعاد (مالية، عملاء، عمليات، تطوير)

نظام اتصالات: يربط الفجوة ما بين الأهداف التي يضعها المدبرون وما بين التنفيذيين المسؤولين فعليا عن تنفيذها.

نظام قياس: يعتمد على الأخذ بالتقارير الماضية للأداء وربطها بما سيكون عليه الأداء في المستقبل.

عملية تغيير: تهدف الى مساعدة المؤسسة على التحول من الاقتصاد القديم الى الاقتصاد الحديث²⁷.

الأبعاد الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن:

تتكون بطاقة الأداء المتوازن من أربعة مناظير أو ركائز أساسية هي²⁸:

1- البعد المالي: يعنى هذا البعد بوضع المقاييس الداخلية والخارجية لتحديد مدى مساهمة الاستراتيجية وتطبيقاتها في تحقيق التحسينات المالية، وتراقب المقاييس والمؤشرات في هذا البعد الأرباح والخسائر والقوة المالية أو ما دعت حاجة المؤسسة إليه.

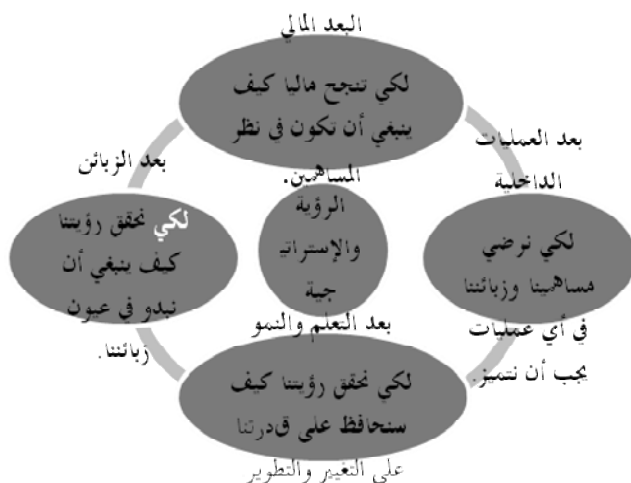
2- بعد العملاء: يقيس هذا البعد المعايير الخارجية التي تحدد المكانة الحالية والمستقبلية للمؤسسة في نظر الزبائن والموردين، وتظهر المقاييس والمؤشرات في هذا البعد: حصة السوق ورضا الزبائن ورضا الموردين.

3- بعد العمليات الداخلية: يعنى هذا البعد بالمقاييس الداخلية التي تحدد إجراءات المؤسسة الداخلية، وتركز المؤشرات الرئيسية في هذا البعد على أداء العمالوكفاءة سير العمليات وفعالية الإجراءات الداخلية وكل ما يتعلق بالبيئة الداخلية.

4- بعد التعلم والنمو: يركز هذا البعد على المقاييس الداخلية والخارجية التي تظهر الإمكانيات المحتملة بتطور البنية التحتية والقدرات البشرية مع النظرة إلى تكيفها مع البيئة الخارجية بشكل عام، وتركز المؤشرات الرئيسية في هذا البعد على الكفاءات والاستثمار في الأنظمة، وأداء المنتجات والخدمات الجديدة.

تتصل الأبعاد الأربعة للبطاقة فيما بينها من خلال علاقة السبب والآخر، حيث يدعم كل بعد الآخر وتساهم مجتمعة في قياس مدى تحقيق الاستراتيجية، ويؤكد كل من Kaplan et Norton أن تسجيل وتحقيق المحاور يتم بشكل تسلسلي من أسفل إلى أعلى، حيث تسمح جهود التعلم والنمو بتحسين العمليات الداخلية مما يؤدي إلى زيادة رضا الزبائن، وبالتالي يولد في النهاية النتائج المالية التي تحقق رضا المساهمين²⁹.

الشكل (03): الأبعاد الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن.



المصدر: عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، بطاقة الأداء المتوازن الطبعة الأولى، المكتبة العصرية، مصر، 2009، ص.61.

مكونات البطاقة:

كل بطاقة من البطاقات الأربع تشتمل على أربعة أعمدة:
الشكل (04): مكونات كل بطاقة ببساطة الأداء المتوازن

	المبادرات	المستهدف	المؤشر	الهدف
الجانب المالي				

المصدر: <http://samehar.wordpress.com>

- الأهداف: تسجل فيه الأهداف الخاصة بالبطاقة.
 - المؤشرات: تسجل فيه المؤشرات التي ستستخدم لقياس كل هدف.
 - المستهدف: تسجل فيه القيمة المستهدفة للمؤشر في نهاية الفترة (سنة مثلا).
 - المبادرات: تسجل فيه المبادرات أو الأشياء التي سنقوم بها لتحقيق الهدف.
- ويكون من المناسب أن يكون عدد المؤشرات في كل بطاقة في حدود الخمسة أهداف بحيث يكون المجموع أقل من عشرين هدفا³⁰ ، وتعتمد فعالية استخدام البطاقة على مدى منطقية الأهداف الموضوعة لكل مؤشر.³¹

ثانيا: المقارنة المرجعية.

أشتق مصطلح المقارنة المرجعية من علم المساحة، إذ يستخدم المساحون منذ مئات السنين علامات ضفة Benchmarks بعدها نقاطا مرجعية Reference-Points، لمواضع محددة مسبقا تقوم استنادا إليها النقاط الأخرى، يقصد بعلامة الضفة مقياس او نقطة مرجع يقاس ويقوم الشيء استنادا إليها³².

والمقارنة المرجعية ليست بالأداة الجديدة، ففكرة المقارنة مع الشركات المناظرة في القطاع الذي تعمل فيه الشركة موجودة، وقد يكون francis lowell أول من قام بها عندما سافر في كل أرجاء إنجلترا لكي يدرس أفضل تقنيات التصنيع الموجودة، إلا أن تطور البيئة التنافسية أدى إلى قبولية أو هيكلية هذا المفهوم فكانت اليابان أول من طبق هذا المفهوم عندما حصلت بعض الشركات اليابانية على عقود تضمن لهم من نقل المعرفة من القرب إليها³³.

يعرف المركز الأمريكي للجودة الانتاجية المقارنة المرجعية على أنها: عملية قياس منظمة ومستمرة لمقارنة وقياس أداء أي مؤسسة بأداء المؤسسات الرائدة في أي مكان في العالم بهدف الحصول على معلومات يمكن أن تساعد المؤسسة في اتخاذ مآثره من إجراءات لتحسين أدائها³⁴.

وتعد المقارنة المرجعية تقنية وأسلوب منظم للتعلم من الآخرين من خلال الملاحظة لنماذج الأداء المتميزة التي قد تتوفر داخل المؤسسة نفسها أو المؤسسات الأخرى التي اكتسبت خبرات في مجالات معينة للعمل والتي يمكن إجراء مقارنة معها بأسلوب شرعي، وتعتبر أداة قوية تستخدم في سبيل التحسين المستمر واكتشاف الجديد³⁵.

لماذا المقارنة المرجعية ؟

إذا كانت بحوث التسويق تقدم للمؤسسة معرفة حول المتطلبات المتغيرة في السوق الذي تنشط فيه، وإذا كان التحليل التنافسي يظهر أين تقف مؤسسة في سوق محددة مقارنة مع أفضل منافسيها، فإن المقارنة المرجعية تهدف إلى تحسين الموضوع التنافسي للمؤسسة³⁶.

وللمقارنة المرجعية مجموعة من الأبعاد سنذكر أهمها³⁷:

* المقارنة المرجعية هي أداة إدارية تستخدمها المؤسسات لتقييم أدائها وكأسلوب لتحسين عملياتها وممارساتها.

* هي عملية مستمرة ومتواصلة تتطلب البحث المستمر عن أفضل الممارسات لأن الشركات المتفوقة دائمة التغيير.

* إن الغرض من إجراء عملية المقارنة هو تحسين أداء المؤسسة الراغبة في التحسين، لذا يجب تحديد العمليات الضعيفة في أدائها.

* ضرورة اختيار الشركات المتفوقة في الاداء كشريك لعملية المقارنة.

* ضرورة توفير البيانات اللازمة عن الشريك المقارن.

وحتى تصبح المؤسسة أفضل مما هي عليه عبر استخدام أسلوب المقارنة المرجعية ينبغي اتباع الخطوات الآتية³⁸:

- اعرف نفسك، قوتك ومحدداتك.
- شخص وافهم ما الذي تفعله الشركات القائمة في المنطقة التي تريد التفوق فيها.
- استخدام أفضل المعالجات المتاحة.
- أسس على تلك المعالجات لخلق معالجات أفضل.
- لا تتوقف التحسين أبدا.

أنواع المقارنة المرجعية:

سندرج من خلال ما سيأتي أهم أنواع المقارنة المرجعية:

- المقارنة المرجعية الداخلية: يقصد بها الاستفادة من التجارب الناجحة للوحدات والأنشطة والأقسام داخل الشركة نفسها، وهي تعتبر نقطة البداية التي يجب على الشركة أن تعطيها أهمية قبل النظر إلى الخارج.

- المقارنة المرجعية الخارجية: وهي المقارنة مع الأفضل من المنافسين أي مع شركات أخرى رائدة تعمل في نفس المجال.

- المقارنة المرجعية الاستراتيجية: وهي عملية مراجعة وفحص كيفية التنافس مع الشركات والبحث عن الاستراتيجيات الأفضل التي تقود إلى النجاح في السوق وتحقيق الميزة التنافسية.

- المقارنة المرجعية العامة: يبحث هذا النوع من المقارنة عن كيفية الحصول على بيانات أداء العمليات من خارج الصناعة التي تعمل فيها الشركة³⁹.

ثالثاً: نظام الإدارة على أساس الأنشطة –ABM-

يتطلب فهم نظام الإدارة على أساس الأنشطة –ABM- التعرف أولاً على نظام التكاليف على أساس الأنشطة-ABC-، باعتبار أن نظام الإدارة على أساس الأنشطة تم اشتقاقها من هذا النظام.

لقد جاء نظام التكاليف على أساس الأنشطة -ABC- لكي يجيب عن محددات وصعوبات أنظمة التكاليف التقليدية، والتي باتت عاجزة عن التأقلم مع الظروف الحالية التي تعيشها المؤسسات الاقتصادية في ظل بيئة التصنيع الحديثة، حيث كانت تقوم تلك الأنظمة بتوزيع التكاليف غير المباشرة بطريقة عشوائية وغير عادلة على المنتجات، وهذا ما سيؤثر سلباً على قرارات التسعير؛ الأمر لم يكن ذو أهمية كبيرة في السابق لأن التكاليف غير المباشرة كانت تمثل جزءاً ضئيلاً من مجموع التكاليف، لكن في وقتنا الراهن ولما ارتفعت نسبة التكاليف غير المباشرة (تكاليف التكنولوجيا والتعلم واليد العاملة غير المباشرة...) أصبح من الضروري إيجاد نظام تكلفة يقوم بالتحديد الصحيح لتكلفة المنتجات والخدمات من خلال التوزيع العادل للتكاليف على مختلف المنتجات والخدمات، وجاء نظام التكاليف على أساس الأنشطة ليجيب عن ذلك.

فنظام التكاليف على أساس الأنشطة نظام يقوم بتحميل التكاليف على الأنشطة، ومن ثم تحميل تكلفة الأنشطة على المنتجات حسب درجة استفادتها من هذه الأنشطة.

الشكل(05): نظام التكاليف على أساس الأنشطة –ABC-



المصدر: القباني ثناء على، مدخل استراتيجي لدراسات متقدمة في إدارة التكلفة وتحليل الربحية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص.49.

حيث يعتبر نظام التكاليف على أساس الأنشطة طريقة جديدة لتوزيع التكاليف غير المباشرة تتفادى إلى حد كبير عيوب الطرق التقليدية، وتساهم في توفير معلومات أكثر دقة، الأمر الذي يساهم في تحقيق رقابة أفضل على الأنشطة والموارد الإنتاجية والطاقة المتاحة وكيفية استغلالها⁴⁰.

المبدأ الأساسي لهذا النظام هو أن الأنشطة تستهلك التكاليف، والمنتجات أو الخدمات تستهلك الأنشطة⁴¹؛ كما تستعمل هذه الطريقة عوض الكلمة المعتادة «التكاليف» التي تصف ما تستهلكه المؤسسة (مواد، يد عاملة...الخ) بـ«الموارد»، فحسب هذه الطريقة الأنشطة هي التي تستهلك الموارد وليست المنتجات كما هو مبين في الأنظمة التقليدية⁴². الموارد ← الأنشطة ← المنتج

وما دام نظام التكاليف على أساس الأنشطة -ABC- يعتمد أساساً على الأنشطة، كان لابد من التعرف على مفهوم الأنشطة؛ حيث تعرف على أنها: «حدث أو وحدة عمل لها هدف محدد»⁴³؛ وتصنف الأنشطة إلى أنشطة تضيف قيمة وأنشطة لا تضيف قيمة، 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 على قرار شرائه.

أما فكرة نظام الإدارة على أساس الأنشطة -ABM- تقوم على اعتبار أن إدارة الأنشطة هي الطريقة التي يمكن من خلالها تحسين قيمة المنتج وتحسين الأرباح التي يمكن تحقيقها من إنتاج هذه القيمة⁴⁴.

حيث يعرف نظام -ABM- على أنه مجموع الأعمال التي تقوم بها المؤسسة من أجل تحسين كفاءة وفعالية أنشطتها وعملياتها، مراعية مدى مساهمتها في إيجاد القيمة، معتمدة على المعلومات المحصل عليها من نظام ABC⁴⁵. ويقوم نظام -ABM- على رؤية استراتيجية، أي أن القرارات المتخذة يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الآثار على المدى البعيد، وكذلك التغيرات المتوقعة، إلى جانب الاهتمام بالاتصال المستمر مع الزبائن من خلال معرفة ما ينتظره المستهلك من أجل إشباعه⁴⁶.

-أولى مراحل هذا النظام هي تحليل الأنشطة، والهدف من وراء هذه العملية هو تحسين الأداء التشغيلي لهذه الأنشطة من خلال معرفة السبب الذي قامت من أجله هذه الأنشطة وبأي طريقة سيتم القيام بها.

هذا التحليل يمكن من تصنيف الأنشطة إلى أنشطة مضيعة للقيمة والتي يجب العمل على تخفيض تكاليفها وتميزها بمواصفات خاصة تضمن جاذبية المنتجات، وتحديد الأنشطة غير المضيعة للقيمة والتي يجب العمل على إقصائها أو تخفيضها إلى أدنى حد ممكن والذي يستند إلى مفهوم تحليل القيمة، حيث يستخدم هذا المفهوم في تحديد عناصر تكاليف ووظائف المنتج، بغرض تحديد الحد الأدنى من التكاليف اللازمة حتى تؤدي كل وظيفة المهام المحددة لها بدقة؛ يقصد بقيمة المنتج، القدرة على أداء وظائفه بأدنى حد ممكن من التكاليف، والتي تتعاظم كلما أمكن الحصول على الوظيفة أو الخدمة المطلوبة في الوقت المحدد، والمكان المحدد، وبالجودة المطلوبة عند أدنى حد ممكن من التكلفة⁴⁷.

ويلعب تحليل القيمة دورا مهما في تخفيض التكاليف غير الضرورية من خلال استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة، أي الاهتمام بالتكلفة كأحد أهم العناصر المحددة لقيمة المنتجات، مما يعني أن قيمة المنتجات تحدد بالقدر الذي يرضي إشباع حاجات وأذواق المستهلكين، وبقدر ما تؤدي به من وظائف تبرر وجود هذه المنتجات، أما الأنشطة غير الضرورية يجب استبعادها مما ينتج عنه استبعاد ما تتطلبه من تكاليف متغيرة أو ما قد يوجد من تكاليف ثابتة متعلقة بهذه الأنشطة⁴⁸.

أما عملية تقييم أداء كل نشاط يكون بطريقة تعكس مدى مساهمة كل نشاط في تحقيق استراتيجية المؤسسة، أي الأهداف المراد الوصول إليها، وذلك باستخدام معايير مالية وغير مالية لقياس الأداء، أي اختيار مؤشر لقياس أداء النشاط على حسب طبيعة النشاط؛ ويمكن في هذا الإطار الاستناد إلى بطاقة الأداء المتوازن⁴⁹ والتي تقوم على أربعة قواعد مهمة (تم التطرق إليها سابقا) يمكن من خلالها للإدارة ترجمة أهدافها إلى معايير محددة لتقييم الأداء⁵⁰.

عملية تقييم أداء الأنشطة، تدفع إلى التحسين المستمر لها للسعي نحو تطوير أدائها، وتحسين الجودة بهدف تعظيم المنفعة التي يحصل عليها المستهلك⁵¹؛ ويقصد بالتحسين المستمر: Kaisen اليابانية، إجراء تحسينات على عملية التشغيل، في صورة تحسينات طفيفة متتالية تخص العمليات، الهدف منها هو تخفيض التكلفة⁵².

إن الهدف من التحسين المستمر هو هدف متحرك باستمرار ويعني متابعة مستمرة من أجل:

- تلبية احتياجات الزبائن (المستهلكين) من خلال تحسين المواصفات باستمرار وفق متطلباتهم واحتياجاتهم
 - إن تخفيض التكاليف باستمرار للحفاظ على الميزة التنافسية هو هدف متحرك يتحقق باعتماد إنتاج خال من العيوب.
- كما يمكن أن يعتمد نظام-ABM على المقارنة المرجعية: benchmarking (تم التعرض له سابقا) من أجل دراسة ومقارنة، وتقييم عمليات المؤسسة مع مؤسسات تؤخذ كمرجع باعتبارها الأفضل⁵³.

خاتمة

أخيرا يمكن القول أننا أدرجنا من خلال هذه المقالة أبرز الأدوات الجديدة لمراقبة التسيير التي تعمل وتساهم في عملية تقييم أداء المؤسسات من خلال ربط عملية التقييم بالاستراتيجيات والأهداف التي تسعى المؤسسات إلى بلوغها، وكذا استخدام المؤشرات غير المالية (إضافة للمؤشرات المالية) في تطوير أسلوب تقييم الأداء الاستراتيجي للوصول إلى المفهوم الشامل لعملية تقييم الأداء؛ كما تعمل هذه الأدوات وبصفة مستمرة على تحسين أداء المؤسسات.

المراجع

¹ يحياوي نعيمة، أدوات مراقبة التسيير بين النظرية والتطبيق-دراسة حالة قطاع صناعة الحليب، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الحاج لخضر، باتنة، 2009، ص.26.

² GAUTIER Frédéric, PEZET Anne, Contrôle de Gestion, Dareios et Pearson Education, France, 2006, P. 32.

³ ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, Contrôle de Gestion, Dunod, Paris, France, 2004, P. 15.

⁴ BOISSELIER Patrick, Contrôle de Gestion, Vuibert, Paris, France, 1999, P.08.

⁵ ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, op.cit, P.16.

⁶ حسن محمد أحمد مختار، الإدارة الاستراتيجية، الشركة العربية المتحدة للتسويق والتوريدات، مصر، ص.72.

⁷ تم الاعتماد على:

- GUYAUBERE Thierry, MULLER Jacques, Contrôle de Gestion, 6^{ème} édition, Groupe Revé Fiduciare SA, Paris, France, 2002, P. 18.

-ALAZARD Claude, SEPARI Sabine, op.cit, P.16.

DORIATH Brigitte, Contrôle de Gestion, Dunod, France, 2000, p.7.⁸

⁹ يحياوي إلهام، الجودة كمدخل لتحسين الأداء الإنتاجي للمؤسسات الصناعية الجزائرية، دراسة ميدانية بشركة الإسمنت عين التوتة، مجلة جامعة باتنة، الجزائر، العدد 45-60، ص. 46.

¹⁰ زاهر عبد الرحيم عاطف، الرقابة على الأعمال الإدارية، الطبعة الأولى، دار الراية، عمان، الأردن، 2009، ص. 114.

¹¹ كاظم جاسم العيساوي، الاقتصاد الإداري، الطبعة الأولى، دار المسيرة، الأردن، 2008، ص. 250.

¹² ثابت عبد الرحمان إدريس، إدارة الأعمال - نظريات ونماذج وتطبيقات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007، ص. 565.

¹³ يحياوي نعيمة، مرجع سبق ذكره، ص. 31.

¹⁴ تاريخ الاطلاع: 2012-01-30

http://creativityonline.net/Activites_Sub.aspx?Act=279

¹⁵ حماد طارق عبد العال، الموازنات التقديرية - نظرة متكاملة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2005، ص. 281.

¹⁶ N. Berland, les rôles de contrôle budgétaire, un modèle d'interprétation, revue française de gestion 2001, Septembre, P.114.

¹⁷ اسماعيل يحيى التكريفي، محاسبة التكاليف المتقدمة قضايا معاصرة - الطبعة الثانية، دار الحامد، الأردن، 2007، ص. 156.

¹⁸ Françoise Girand et autres, contrôle de gestion et pilotage de performance, Guolino éditeur, 2^{ème} édition, Paris, 2004, p.83.

<http://ecoanalysisblogmaktoobblog.com>

¹⁹ تاريخ الاطلاع: 2012-02-28

²⁰ نبيل عبد الرؤوف ابراهيم، إطار مقترح لتقويم أداء الخدمات الضريبية الالكترونية باستخدام بطاقة القياس المتوازن للأداء، ص. 13 على الموقع: dmabil4362.files.wordpress.com/~/d8a5d8b7d8a7d81

²¹ وائل محمد، طاهر محسن، أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن سلسلة إدارة الأداء الاستراتيجي - الطبعة الأولى، دار وائل، الأردن، 2009، ص. 151.

<http://world-acc.net>

²³ تاريخ الاطلاع: 2012-01-29

<http://www.qjiong.sa>

²⁴ الجنابي معاد خلف ابراهيم، تأثير التكامل بين التقنيات المستجدة في محاسبة التكاليف وتربطها في eco.asu.edu.jo/ecofaculty/wp-content/.../63.doc، ص. 17، 18، على الموقع:

²⁵ وائل محمد، طاهر محسن، المنظور الاستراتيجي لبطاقة التقييم المتوازن سلسلة إدارة الأداء الاستراتيجي - الطبعة الأولى، دار وائل، الأردن، 2009، ص. 98.

²⁶ غانم فتح الله، بطاقة التصويب المتوازنة واستراتيجية اسفل إلى أعلى: كأداة لتحسين الأداء، جامعة القدس المفتوحة، فلسطين، ص. 04، على الموقع: www.ss5.com/readArticle.aspx?ArtID=998

²⁷ تاريخ الاطلاع: 2012-01-29

<http://www.epforum.net>

تاريخ الاطلاع: 29-01-2012.

<http://www.aletq.com>

²⁹ يحيوي نعيمة، مرجع سبق ذكره، ص.268.

³⁰ تاريخ الاطلاع: 28-02-2012 <http://samehar.wordpress.com>

³¹ تاريخ الاطلاع: 28-02-2012. <http://www.thabethejazi.com/vb/showthread.php?t=1997>

³² أيتار عبد الهادي آل فيجان، المقارنة المرجعية الاستراتيجية في صناعة الالكترونيات، مجلة جامعة المستنصرية، قسم إدارة الأعمال، العراق، ص. 01.

³³ اسماعيل يحيي التكريتي، مرجع سبق ذكره، ص.373، 372.

³⁴ توفيق محمد عبد المحسن، قياس الجودة والقياس المقارن أساليب حديثة في المعايرة والقياس، دار الفكر العربي ودار النهضة العربية، مصر، 2006، ص.194.

³⁵ سمير محمد عبد الوهاب، المقارنة المرجعية كمدخل لتقييم أداء الوحدات المحلية في الدول العربية، مجلة جامعة القاهرة، مصر، ص.3.

³⁶ أيتار عبد الهادي آل فيجان، مرجع سبق ذكره، ص.3.

³⁷ علاء فرحان طالب، عبد الفتاح جاسم محمد، أساسيات المقارنة المرجعية، الطبعة الأولى، دار صفاء، الأردن، 2009، ص.30، 29.

³⁸ أيتار عبد الهادي آل فيجان، مرجع سبق ذكره، ص.3.

³⁹ علاء فرحان طالب، عبد الفتاح جاسم محمد، مرجع سبق ذكره، ص.34، 38.

⁴⁰ تاريخ الاطلاع: 20-05-2012 www.ghk@yahoo.fr

⁴¹ PHILIPPE Larino, Méthode et Pratiques de la Performance, 3^{ème} éditions, Editions d'Organisation, Paris, France, 2003, P.227.

⁴² POTTIER François, Analyse des Coûts, Economica, Paris, France, 2005, PP.87-88.

⁴³ القبانى ثناء علي، مدخل استراتيجي لدراسات متقدمة في إدارة التكلفة وتحليل الربحية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006، ص.48.

⁴⁴ BOUIN Xavier, SIMON Xavier François, les nouveaux visages du contrôle de gestion, Dunod, France, 2000, p.153

⁴⁵ MENDOZA Carla et Autres, couts et décisions, Gaulino éditeur, France, 2004, p.291.

⁴⁶ DRURY Colin, Cost management Accounting 5th edition, Thomson Logo-UK-2003, p.544.

⁴⁷ الياسلي مكرم، المحاسبة الادارية الاصلية والمعاصرة، المكتبة العصرية، مصر، 2007، ص. 117.

⁴⁸ نفس المرجع السابق، ص. 119.

⁴⁹ JULENT Patrick, QUATRES Marie Agnès, Méthodes de gestion comment les intégrer?, édition d'organisation, France, 2004, P.109.

⁵⁰ مبارك صلاح الدين عبد المنعم، مرعي عطية عبد العلي، أنظمة التكاليف لأغراض قياس تكلفة الإنتاج والخدمات في بيئة الأعمال الحديثة، دار المطبوعات الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2008، ص. 336.

⁵¹ الياسلي مكرم، مرجع سبق ذكره، ص. 128.

⁵² RITZMAN Larry, KRAJEWSKI Lee, management des opérations: principes et application, pearson éducation, France, 2010, P.65.

⁵³ LANGLOIS et Autres, Contrôle de Gestion, Copyright Berti Editions, Alger, 2008, p.92.

