

أداء المؤسسة و القيمة المدركة من قبل الزبون : مقارنة جديدة.

صالح خالص*

ملخص:

تاريخ الارسال: 2017-10-07 / تاريخ القبول: 2018/01/23

منذ زمن طويل يقاس أداء المؤسسة بالطريقة التقليدية القائمة على المعايير و النتائج المالية التي تحققها المؤسسة. رغم دقة و موضوعية هذا القياس، إلا انه يجب علينا اليوم الاعتراف بأن هذه المعايير لا يمكن لها أن تعبر عن المضمون الفعلي لمفهوم الأداء بصورة شاملة. في السنوات الأخيرة نلاحظ أن مؤشرات القياس التقليدي للأداء قد انحسرت تدريجيا، تاركة المجال للمؤشرات الغير المالية (خلق القيمة، إرضاء الزبائن...الخ). إن المؤشرات الغير المالية تعتبر صفة حتمية ملازمة لأداء المؤسسة، و هي تكمل المؤشرات المالية في إجراءات قياس الأداء و تقييمه. إن مقالنا هذا يهدف إلى تقديم مقارنة جديدة تقوم على تعدد الأبعاد و النظرة الشاملة في قياس و تقييم أداء المؤسسة، و كذلك توضح دور القيمة المدركة من قبل الزبون في هذه المقارنة الجديدة. الكلمات المفتاحية: الأداء، السيورة، تقييم الأداء، القيمة المدركة.

Résumé :

Depuis longtemps, la performance de l'entreprise est mesurée classiquement par les résultats et des critères financiers. Malgré la précision et l'objectivité de la mesure qui en découlent, on s'accorde à reconnaître de nos jours que ces critères ne permettent pas une compréhension globale du concept de performance.

Ces dernières années nous remarquons que les indicateurs traditionnels de la mesure de la performance laissent progressivement la place à des indicateurs non financiers (création de valeur, la satisfaction de la clientèle,...et).

Les indicateurs non financiers présentent un caractère prédictif de la performance et complète les indicateurs financiers dans les démarches de mesurer et évaluer la performance.

L'objectif de cet article est de présenter une nouvelle approche fondées sur la multiplicité dimensionnelle et une vision globale pour mesurer et évaluer la performance, ainsi de clarifier le rôle de la valeur perçue par le client dans cette nouvelle approche.

Mots-Clés : Performance, le processus, évaluation de performance, la valeur perçue.

* أستاذ التعليم العالي – كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير – جامعة البليدة 2 – علي لونيبي.

المقدمة

تتعدد المعايير و المؤشرات المعتمدة لغرض تقييم كفاءة أداء المؤسسة، و ذلك لتعدد الدوافع و الأسباب الكامنة وراء هذا التقييم، إلا أنه و مهما كانت هذه الدوافع و الغاية والأهداف المرجوة من إجراء ذلك، فإن هذه المعايير و المؤشرات التي يستند عليها لغرض تقييم كفاءة أداء المؤسسة يمكن تصنيفها أو تقسيمها إلى مجموعتين:

الأولى تتضمن المعايير و المؤشرات التي تستند أو تقوم على كيفية الانجاز، و الطريقة المتبعة في تنفيذ توجيهات إدارة المؤسسة الرامية للوصول إلى تقديم أفضل المنتجات و الخدمات إلى المتعاملين معها.

أما الثانية فهي المجموعة التي تتضمن المعايير و المؤشرات الرقمية للنتائج التي تحققها المؤسسة عبر ممارستها للوظائف التي تدخل في نشاطها، و انجازها للأعمال و المهام التي تخصص بها، إذ أن هذه المعايير و المؤشرات توضح لنا رقميا ما تم تحقيقه من الأهداف المسطرة و المخطط لها خلال فترة زمنية معينة، بكلمة أخرى تلك المعايير و المؤشرات المتعلقة بمدى تحقيق الأرباح و الربحية، و مؤشرات النمو الحاصل في الأصول التي تمتلكها المؤسسة و حقوق الملكية خلال فترة زمنية معينة و هي ما تسمى بالمؤشرات المالية، و تعتبر هذه المجموعة و تحقيقها هو المحصلة الطبيعية لتحقيق المجموعة الأولى و امتداد لها.

إن غاية المؤسسة و أهدافها لا يتم تحقيقها بخطوة واحدة أو نشاط معين تنجزه المؤسسة، و إنما يتم ذلك عبر ممارستها لمجموعة من الأنشطة و المهام و الوظائف و منها؛ التمويل و الإنتاج و تسويق المنتجات، بمعنى آخر تقوم المؤسسة بالاستثمار و استعمال الموارد المتاحة و تحويلها من شكلها النقدي إلى مختلف أشكالها الأخرى لتحقيق إنتاج المنتجات

(أو الخدمات) التي تتخصص بإنتاجها، و نذكر هنا بأن المؤسسة لغرض حصولها على المخرجات السالفة الذكر وجب عليها استخدام مجموعة من الاستخدمات، فمثلا المؤسسة الصناعية تستعمل المواد الأولية و اللوازم، و اليد العاملة، و الخدمات الضرورية للقيام بالعمليات الصناعية، بالإضافة إلى

وسائل الإنتاج المتمثلة بالتجهيزات و الأصول الثابتة الضرورية لانجاز هذه العمليات.

إن مجموع هذه الاستخدامات (التي تسمى بالمداخلات) هي تكاليف تتحملها المؤسسة مسبقا، للحصول على مخرجات العملية الإنتاجية و التي هي المنتجات.

بعد ذلك يتوجب على المؤسسة القيام بانجاز جملة من المهام و الوظائف لغرض ضمان تسويق منتجاتها، و الحصول على الحصة السوقية التي ترغب بها، و التي عن طريقها تتحقق الإيرادات اللازمة لتغطية النفقات و التكاليف التي تحملتها، و الأرباح التي خططت لها.

السؤال الذي يطرح هنا؛ كيف يمكن لإدارة مؤسسة أن تقيم مستوى انجاز المهام و الوظائف و الأنشطة بمنظور يأخذ بنظر الاعتبار البعد الاستراتيجي، و القيمة المدركة من قبل الزبون؟ و ما هي الركائز التي يستند عليها تقييم أداء المؤسسة المنبثق من هذا المنظور؟

للإجابة على هذه التساؤلات قمنا بتقسيم مقالنا هذا إلى المحاور التالية:

❖ المحور الأول: "المنظور التقليدي للأداء؛ مفهومه، وأبعاده، وكفاءته".

❖ المحور الثاني: "مستوى الأداء و غاية المؤسسة".

❖ المحور الثالث: "مستوى الأداء و سوق المؤسسة".

❖ المحور الرابع: "القيمة المدركة من قبل الزبون".

❖ المحور الخامس: "تقييم مستوى أداء المؤسسة بمنظور آخر".

المحور الأول: "المنظور التقليدي للأداء؛ مفهومه، و أبعاده، و كفاءته"

سنتناول في هذا المحور دراسة نقطتين هما:

❖ الأولى: مفهوم الأداء و أبعاده التقليدية.

❖ الثانية: مفهوم كفاءة الأداء.

• مفهوم الأداء و أبعاده التقليدية:

إن الأداء هو ترجمة للمصطلح اللاتيني (Performance) و يقصد به " إعطاء الأبعاد الكاملة لشيء ما"، هذا على المستوى العام، أما على مستوى التسيير فيقصد به انجاز العمل المطلوب أو القيام بمهمة و تنفيذها على الوجه المطلوب، لذلك فهو ينسحب في الغالب على العنصر البشري في العملية الإنتاجية (بمعناها الواسع)، باعتبار أن هذا الأخير هو أحد عناصر مدخلاتها.¹

ضمن هذا الإطار يطرح التساؤل التالي: ما هي الأبعاد التي يتضمنها أداء العاملين؟

إن أداء العاملين يتضمن جملة من الأبعاد المتداخلة و سنعرضها أدناه:

- الكيفية التي بموجبها يتم انجاز العمل أو المهمة (المهام).
- الطريقة التي يتم إتباعها للوصول إلى تنفيذ التعليمات أو التوجيهات الصادرة من المرجعية الوظيفية أو إدارة المؤسسة.
- مدى التطابق بين ما تم انجازه مع المعايير و المقاييس المحددة و المتعلقة بالكمية و النوعية و التوقيت.

هذه الأبعاد المادية للأداء، أما الجانب المعنوي فهو يتضمن الأبعاد التالية:

- مدى رغبة العامل و حماسه في انجاز المهام التي كلف بها.
- مدى استعداد العامل لإتقان عمله و تطوير مهارته.
- مدى استعداد العامل للتعاون مع رؤسائه و زملائه في العمل للوصول إلى انجاز المهام بأحسن وجه.

مما تقدم يمكن القول بأن الأداء لدى الأفراد العاملين هو محصلة لعنصرين رئيسيين هما:²

- الطاقة (أو القابلية): أو كما تسمى أيضا المقدرة على انجاز المهام المناطة بالفرد العامل بالمستوى المطلوب من الإتقان، و أن هذه الأخيرة هي تحصيل حاصل للمهارة و الإمكانيات و المواهب التي يمتلكها العامل بالخلقة، إضافة إلى المعرفة التي اكتسبها و الخبرة العملية المتحصل

عليها خلال مساره المهني، إن المقدرة أو القابلية في الغالب تؤثر بصورة مباشرة على الأبعاد المادية المذكورة أعلاه.

- الرغبة في انجاز المهام: تعبر الرغبة في العمل عن مجموعة من الدوافع الداخلية و المعنوية لدى العامل التي تحفزه للقيام بانجاز المهام المناط به بقناعه و رضا و ارتياح، و إن هذه الأخيرة عبارة عن انعكاس لمجموعة من الاتجاهات الفكرية و الآراء التي يكونها العامل نحو المحيط الذي يعمل فيه و يتعايش معه، و يترجم ذلك بسلوكية و مواقف نحو العمل الذي كلف به، فكلما كانت آراء هذا الأخير و اتجاهاته متوافقة مع توجيهات إدارة المؤسسة التي يعمل فيها و المحيط الذي يعمل فيه و يتعايش معه، كلما كانت مواقفه ايجابية، فان ذلك يخلق لديه الرغبة في انجاز العمل و إتقانه، و هذا يعني مستوى أداء متقدم، على العكس في حالة القيام بانجاز العمل دون رغبة نتيجة لاختلاف مواقف و آراء و توجهات العامل مع المحيط الذي يعمل فيه و مع الإدارة، عند ذلك سيكون مستوى الأداء ضعيف و غير متقن، و إن هذا الأمر يتعلق بالأبعاد المعنوية المذكورة سالفا.

• مفهوم كفاءة الأداء:

قبل التطرق إلى مفهوم كفاءة الأداء، نرى من الضروري التطرق إلى مفهوم الكفاءة أولا، وأن هذا الأخير يعني القيام بالعمل بأفضل طريقة ممكنة من حيث التكلفة و الربحية و الوقت، بمعنى أن "الكفاءة تعبر عن الاستخدام العقلاني و الرشيد في المفاضلة بين البدائل و اختيار أفضلها، الذي يقلل التكاليف و/أو يعظم العائد إلى أقصى درجة ممكنة، و يكون ذلك عند اختيار أسلوب عملي معين للوصول إلى هدف معين".³

من هنا نستطيع أن نتقل للربط ما بين مفهوم الكفاءة و الأداء و الحصول على مفهوم « كفاءة الأداء»، و إن هذا المفهوم يعني في محتواه؛ تقييم مستوى الأداء المتحقق لغرض تحديد الكفاءة التي تم بها انجاز الأعمال و المهام المحددة.

ضمن هذا السياق يمكن تعريف كفاءة الأداء بأنه "عملية منظمة لقياس و إصدار الأحكام على نتائج تحقيق أهداف أداء العامل و مقارنة مستوى تأدية الواجبات و المهام الملقاة على عاتقه عن طريق مقارنة الماضي بالحاضر وصولا لوضع خطة عمل مستقبلية".⁴

إن كفاءة الأداء في المؤسسة يعني تحديد مستوى معين من الأداء المرغوب تحقيقه، بحيث يتضمن هذا المستوى انجاز الفعاليات و العمليات الإنتاجية بصورة فعالة و رشيدة، كما يطلق أيضا على كفاءة الأداء مصطلح "الترشيد الاقتصادي للعمليات الإنتاجية" والذي يمكن تعريفه كما يلي:

هو استغلال الطاقات الإنتاجية على مستوى المؤسسة، و توجيه الموارد الاقتصادية المتاحة نحو تحقيق أكبر قدر ممكن من العوائد بأقل قدر ممكن من الهدر، أي التحكم الناجع في إمكانيات المؤسسة المادية و المالية و البشرية، بما يضمن أداء أفضل في ظل المحيط الاقتصادي و الاجتماعي و السياسي الذي تنشط فيه.⁵

يمكن لنا القول بأن القيام بعملية الترشيد الاقتصادي و تحقيقه يمثل و يعكس إمكانية المؤسسة على تحقيق زيادة في الإنتاج (السلعي أو الخدمي) بنفس عناصر الإنتاج المتاحة أو بأقل منها، و بأقصى كفاءة ممكنة، و هو يعبر أو يقيس كفاءة الأداء المادي للمؤسسة.

بكلمة أخرى، إن كفاءة أداء المؤسسة بالمنظور المادي تعني حسن استغلال الموارد المتاحة من مال و خدمات و آلات و قوى بشرية عاملة، و حسن توجيهها لتحقيق أكبر قدر ممكن من الإنتاج (أو المخرجات) و بأقل التكاليف.

إن ما عرضناه أعلاه يتعلق بالأبعاد التقليدية للأداء في المؤسسة، و المنحصرة بأداء العاملين و استغلال الطاقات و الموارد، و نحن نعتقد بأن هذا لم يعد كافيا لتقييم كفاءة أداء المؤسسة، خاصة بعد التطورات الحاصلة في القوانين السائدة و المسيرة لاقتصاد السوق، و التطورات الحاصلة في نظم المعلومات و الاتصالات، و اشتداد المنافسة، و ظهور توجهات حديثة في المجال التسويقي، لذلك فانه من الضروري إن يأخذ التقييم بنظر الاعتبار البعد الاستراتيجي، و كذلك البعد غير المادي والمتعلق بالزبون، و تقييمه للمنتج، أي ما يطمح له الزبون، و الكيفية التي يقيم بها المنتجات التي يرغب في شرائها، و هي ما يطلق عليها " القيمة المدركة لدى الزبون

La valeur perçue par le client "perçue en Marketing

المحور الثاني: مستوى الأداء و غاية المؤسسة:

إن البعد الاستراتيجي يتمثل بالجهود و الإجراءات المتخذة و الساعية إلى تحقيق غاية المؤسسة ، و إن غاية المؤسسة و أهدافها الرئيسية في ظل اقتصاد السوق هو تحقيق الربحية، و ضمان استمرارها في ممارستها لنشاطها، وتوسع حصتها السوقية، إضافة إلى مستوى معين من النمو و توفير السيولة اللازمة لمواجهة التزاماتها.

لذلك على المؤسسة أن تحدد المسار الواجب إتباعه الذي يضمن تعبئة فعالة و دائمة لكافة الطاقات و الموارد المتاحة، وصولاً إلى ترسيخ التسيير الحسن، و الفعالية المستمرة التي تؤدي إلى الوصول لغاية المؤسسة، و من بين الأدوات و الوسائل المعتمدة في هذا المجال، هي وضع معايير لقياس و تقييم الأداء.

إن تقييم الأداء عملية منظمة و مستمرة لقياس و إصدار الأحكام على النتائج المتحققة مقارنة مع ما تم تحقيقه في الماضي و ما هو مطلوب تحقيقه مستقبلاً، و إن كفاءة الأداء تعني تحديد مستوى معين ترغب المؤسسة في تحقيقه، بحيث يضمن هذا المستوى انجاز المهام و الفعاليات و الوظائف بصورة كفئة و رشيدة.⁶

إن تعدد الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها، أدى إلى تعدد الوظائف و الأنشطة الواجب ممارستها و القيام بها، لكي يتسنى لها عبر ذلك تحقيق هذه الأهداف و الوصول إلى غايتها. إن خير وسيلة لقياس مستوى الأداء و تقييمه هو دراسة و تحديد العلاقة ما بين المتحقق و غاية المؤسسة.

إن الربحية يتم تحقيقها عبر تحقيق الأهداف الرئيسية و الفرعية المكونة لهذه الأخيرة، و المخطط لها خلال فترة زمنية معينة.

إن الصيغة العامة للربحية يعبر عنها بالعلاقة ما بين النتائج المتحققة خلال فترة زمنية معينة، و الوسائل المستخدمة لتحقيق هذه النتائج، و يمكن التعبير عنها، أما كنسبة مطلقة أو نسبة مئوية ما بين بسطها و مقامها و ذلك بعد ترجيحها بمائة.

إن تعدد معاني " النتائج " و "الوسائل المستخدمة" أدى إلى تعدد صيغ التعبير عن الربحية و مفاهيمها، و يمكن لنا تصنيفها إلى أربع أصناف هي:⁷

● الربحية الاقتصادية: تعبر الربحية الاقتصادية في المؤسسة عن العلاقة ما بين نتيجة الاستغلال بعد استبعاد أثر المنتجات و التكاليف المالية، و مجموع الأصول التي تمتلكها المؤسسة في فترة زمنية معينة.

كما يمكن التعبير عنها بالعلاقة ما بين الفائض الإجمالي للاستغلال و الوسائل المستخدمة (مجموع أصول المؤسسة) خلال فترة زمنية معينة.

● الربحية المالية: تقاس الربحية المالية في المؤسسة بتحديد العلاقة ما بين النتيجة السنوية الصافية التي حققتها المؤسسة مقسومة على رؤوس الأموال الخاصة (المملوكة).

● الربحية التجارية: تعبر الربحية التجارية في المؤسسة عن العلاقة ما بين فائض الاستغلال الإجمالي منسوب إلى رقم الأعمال المتحقق خلال السنة قيد الدراسة. كما يمكن قياسها بقسمة نتيجة الاستغلال على رقم الأعمال المتحقق في تلك السنة.

● ربحية الأصول المتداولة: هي النتيجة المتحصل عليها من قسمة النتيجة السنوية الصافية على مجموع الأصول المتداولة خلال السنة قيد الدراسة.

مهما كان المفهوم أو الصيغة المعتمدة للتعبير عن الربحية فانه من الضروري التأكيد بأن تطور مستوى الربحية مرتبط بتحسين و زيادة بسط المعادلة أو النقص في مقامها أو الاثنين معا، أي تحسن النتائج أو/و انخفاض الوسائل المستخدمة لتحقيق هذه النتائج.

إن حسابات النتائج في المؤسسة هي محصلة لمقابلة حسابات الصنف السادس الذي يتضمن كافة المصاريف و النفقات التي تتحملها المؤسسة من أجل تسيير أعمالها خلال الدورة المالية مع حسابات الصنف السابع الذي يتضمن حسابات المنتجات التي تنتجها المؤسسة مهما

كان نوعها، سواء أكانت مادية أو مالية، أو خدمية ، حيث يمكن عن طريقها أن يتحقق إيراد أو عائد المؤسسة.

فإذا كانت نتيجة المقابلة لمجموع المنتجات الوارد ذكرها في الصنف السابع أكبر من مجموع المصاريف و النفقات الوارد ذكرها في الصنف السادس، فذلك يعني أن المؤسسة تحقق أرباحا، و في الحالة المعاكسة فالمؤسسة تحقق خسارة (وفي حالة التساوي فالمؤسسة لا تحقق لا ربح و لا خسارة) هذا بالمنطق المحاسبي⁸، أما بالمنطق المالي فان تحديد النتيجة يتم عن طريق طرح المصاريف و النفقات المتحققة من الإيرادات المتعلقة بنفس الفترة، فإذا زادت الإيرادات على النفقات و المصاريف فان المؤسسة تحقق أرباح و في الحالة المعاكسة فإنها تحقق خسارة.

لذلك لغرض تحقيق الربحية و تحسين مستواها على المؤسسة أن تعمل على زيادة إيراداتها و تقليل مصاريفها و نفقاتها.

إن المصدر الرئيسي و الأساسي لإيرادات المؤسسة مهما كانت طبيعة نشاطها و حجمها هو المبيعات التي تحققها، فهذا يعني أن المصدر الرئيسي لتحسين النتائج المتحققة يتم عن طريق زيادة إيراداتها عبر زيادة مبيعاتها، فكيف يمكن للمؤسسة في ظل اقتصاد السوق و المنافسة الشديدة أن تحقق و تضمن الزيادة في مبيعاتها؟

المحور الثالث: "مستوى الأداء و سوق المؤسسة"

من أهم الأمور الواجب القيام بها لغرض توسيع الحصة السوقية القيام بدراسة السوق و مكوناته، و من بينها الظروف العامة السائدة في السوق، و كذلك المنافسين المباشرين و غير المباشرين و تحديد حجمهم و تأثيرهم و استراتيجياتهم و سلوكياتهم المتوقعة، و ذلك بوضع الخطط و الاستراتيجيات التي تضمن التأثير على قرارات المشتريين المتوقعين، عبر تحديد مواقفهم و سلوكياتهم اتجاه منتجات المؤسسة و معرفة دوافع الشراء و رغبات المستهلكين في محاولة لإشباعها، عبر القيام بالحملات الإعلانية في محاولة لترويج المنتجات و الاهتمام بتحسين نوعية و

جودة المنتجات، و طرق عرضها، و تحسين الخدمات ما بعد البيع و العمل على إرضاء الزبائن بتقديم خدمات إضافية، بحيث تكون منتجات المؤسسة متميزة على منتجات المنافسين و العمل على دخول أسواق جديدة، هذا من جهة، و من جهة ثانية على المؤسسة أن تعمل على تخفيض التكاليف التي تتحملها و ترشيد نفقاتها، فالنسبة للتكاليف المتغيرة يمكن تخفيضها عن طريق إيجاد موردين للمواد الأولية و المستلزمات الضرورية للإنتاج يمنحون المؤسسة شروط توريد أفضل، و أسعار منخفضة (مع المحافظة على الجودة اللازمة)، أما التكاليف الثابتة فيجب العمل على استغلال الطاقات الإنتاجية المتاحة أقصى ما يمكن و كذلك مراقبة و ترشيد الإنفاق و المصاريف الإدارية و التسويقية، و إن هذا يتطلب القيام بإجراء دراسات تحليلية لمصادر الشراء و هيكله التكاليف.

إن ضغط التكاليف يؤدي إلى تقليل تكلفة الوحدة الواحدة المنتجة و المباعية و تحسين هامش الربح للمؤسسة، و بذلك يمكن لها أن تتميز على منافسيها من جانب التكلفة مما يجعلها في وضع تنافسي أفضل و ينجر عنه زيادة في المبيعات.

إن غاية المؤسسة لا يمكن تحقيقها و انجازها بخطوة واحدة و إنما يتم ذلك بممارسة المؤسسة جملة من الأنشطة و الوظائف و المهام الرامية إلى زيادة المبيعات و تحسين النتائج المتحققة و من بين هذه المهام ما يلي:⁹

- زيادة حصة المؤسسة في الأسواق التي تعمل بها.
- الدخول في أسواق جديدة.
- تطوير التصميم و الموديلات للمنتجات التي يلعب الذوق و الشكل و المودة دور في تسويقها.
- تحسين نوعية البضائع و المنتجات التي تتعامل بها المؤسسة
- تحسين أساليب عرض المنتجات و كيفية تعبئتها و تغليفها.
- تطوير أساليب الإنتاج بما يتوافق و رغبات المشتريين.
- توفير خدمات ما بعد البيع و الضمانات التي تحفز المشتري على اقتناء المنتجات.
- تقديم التسهيلات و الخصومات و شروط الدفع و الائتمان التي يرغب بها المستهلك أو المشتري.

- ضمان استعمال وسائل إشهار و رسائل إشهارية تصاغ و تعد، بحيث تلعب دورا في التأثير على قرارات المستهلك الأخير.

- اختيار الوسطاء و قنوات التوزيع و نقاط البيع التي تضمن إيصال و توزيع منتجات المؤسسة في جميع الأسواق و بالصيغة التي يرغب بها المستهلك.

لغرض انجاز هذه الوظائف و المهام بكفاءة أداء عالي يضمن تحقيق الأهداف المخطط لها، و التي في مقدمتها التفوق على المنافسين عن طريق " التمييز في السوق " و كسب شريحة واسعة من الزبائن، و ضمان وفاءهم لمنتجات المؤسسة، يجب إعادة تقسيم و تحليل هذه الوظائف و المهام إلى جملة من " الأنشطة " أي تحديد الأنشطة التي على المؤسسة ممارستها لانجاز كل مهمة من المهام، و العمل على توصيف كل نشاط من هذه الأنشطة الفرعية، و الكيفية التي ينجز بها هذا النشاط.

في ظل هذا المنظور لم تعد المؤسسة عبارة عن مجموعة موارد متواجدة في وحدات إدارية، تسعى إلى تنفيذ ما كلفت به من وظائف، إنما تعتبر المؤسسة مجموعة من الأنشطة المترابطة و المتداخلة التي تشكل "Réseaux شبكات" و إن هذه الشبكات بمجموعها تكون الصيغ أو المسارات التي تتبع في الانجاز و التي يطلق عليها "السيرورة Processus" في هذه الحالة تأخذ المؤسسة في نفس الوقت صفة " المورد و المشتري Fournisseur et acheteur"، أو زبائن و موردين مترابطين، إذا يمكن القول بأن العلاقات الوظيفية التي تربط أنشطة المؤسسة لم تعد تمر حصريا أو إجباريا عبر السلم الوظيفي أو التنظيمي، و إنما أصبحت علاقات مباشرة لصيغة " زبائن موردين Clients/Fournisseurs " تسعى إلى تلبية متطلبات السوق شيئا فشيئا.¹⁰

لغرض توضيح الفكرة بصورة أفضل يطرح التساؤل التالي؛

" كيف يتم تقييم أو احتساب قيمة منتج معين؟ "

في السياق التقليدي يقيم المنتج على أساس تكلفته القائمة على أساس احتساب المدخلات التي ساهمت في إنتاجه و تحقيق قيمته الحالية، و التي تتضمن في ثناياها القيمة المضافة، هذا المنظور يعبر عن وجهة نظر المؤسسة بصفقتها مورد، و إن هذا لم يعد يعكس القيمة الفعلية

للمنتج إذ يجب أخذ وجهة نظر المؤسسة بصفحتها " زبون أو مشتري"، في هذه الحالة فإن المنتج يعبر عنه بقيمته التي تحدد على أساس الميزة (أو المزايا) و المنفعة (أو المنافع) التي يتضمنها و يقدمها إلى المشتري، و التي تعتبر من معايير الشراء التي يعتمدها الزبون في اتخاذه لقراره الشرائي و التي تتجاوز في مضمونها المواصفات المادية للمنتج.

لهذا على إدارة المؤسسة أن تأخذ بنظر الاعتبار عند تقييم النشاط أو المهمة أو العملية أو

المنتج، ثنائية " التكلفة-القيمة Le couple cout-valeur

حيث أن القيمة La valeur؛ هي الثروة التي تنتجها المؤسسة، و التكلفة Le cout؛ هي

الثروة التي تستهلكها¹¹

إن المفهومين (التكلفة و القيمة) يختلفان في أساس التقييم المستند عليه، حيث تعتبر التكلفة معيار داخلي لتحديد الأرباح، أما القيمة فإنها من المعايير التنافسية القائمة في سوق المؤسسة التي يصعب قياسها.

المحور الرابع: "القيمة المدركة من قبل الزبون":

قبل التطرق إلى مفهوم القيمة المدركة من قبل الزبون، نرى من الضروري الإشارة إلى أن للقيمة مفاهيم متعددة، و إن تعدد هذه المفاهيم يعود إلى جملة من الأسباب من بينها؛ هو إن هذه المفاهيم قد ظهرت بشكل متعاقب و متلاحق مع مرور الزمن، أي أنها ظهرت في ظل ظروف تاريخية و اقتصادية مختلفة، كما أن الأهداف المرجوة من دراستها و تحديدها و الجوانب و الأبعاد التي استند عليها في هذه العملية مختلفة، الأمر الذي أدى للوصول إلى نتائج متعددة و مختلفة مما انعكس على مفاهيم القيمة و جعلها متعددة، من بينها و التي تهمنا هنا هي «القيمة المدركة التسويقية La valeur perçue en Marketing» و التي يقصد بها " القيمة المدركة من قبل الزبون La valeur perçue par le client".

إن القيمة المدركة تتضمن بعدين أساسيين و رئيسيين، الأول هو البعد الفلسفي و الاعتباري لهذا المفهوم، حيث يرى بعض الكتاب أن القيمة المدركة تتضمن " الخاصية المعنوية و الأخلاقية" و يقصد بها؛ مجموعة من المعايير الأخلاقية التي تستند عليها

السلوكيات الإنسانية، و الذي ينجم عنها ضرورة التمييز ما بين (الكائن être) و (ما يجب أن يكون être Devoir)، على العكس من هذا يرى كتاب آخرون أن الأفراد هم أحرار في اختيارهم الأسس التي تقوم عليها خلقهم، و إن القيم تعتبر خصوصيات فردية و هي متغيرة، و كل فرد يقوم بقياس و وضع القيمة الخاصة به.¹²

أما الثاني فهو البعد الاقتصادي، حيث قام المختصون في هذا المجال بدراسات معمقة تتعلق بمعايير تحديد و قياس نسبة شيء أو سلعة عند تبديله بشيء آخر " القيمة التبادلية Valeur d'échange " و كذلك تطرقوا إلى المنفعة المتحصل عليها نتيجة لاستهلاك أو استعمال منتج أو سلعة أو خدمة معينة؛ و هي ما يطلقوا عليها تسمية " القيمة الإستعمالية " valeur d'usage و التي تحدد بمستوى الإشباع الذي يقدمه المنتج للمستهلك أو المستعمل¹³. إن القيمة الإستعمالية تنسب إلى الحاجة و مدى إشباعها، فكلما ارتفع أو زاد مستوى الإشباع المتحصل عليه نتيجة لاستهلاك أو استعمال منتج معين زادت قيمته الاستعمالية، أما القيمة التبادلية فتحدد على أساس نسبة من سلعة أو منتج أو خدمة منسوبة إلى أخرى¹⁴.

إن الإدراك يقصد به مدى فهم و استيعاب الزبون لكل هذه القيم و المفاهيم، و كيف يمكن له أن يصل إلى تحديد قيمة المنتج الفعلية أو الحقيقة حسب تصوره و اعتقاده، و وفق معايير خاصة به.

لذلك فإن عملية الإدراك للقيمة تختلف من شخص إلى آخر (أو من مشتري لآخر) فهناك من يعتمد على القيمة التبادلية بشكل رئيسي و جزئيا على القيمة الاستعمالية، و على العكس هناك من يقدم القيمة الاستعمالية و مقدار المنفعة أو المنافع المتحصل عليها من استعمال المنتج أو خدمة معينة، و تقييم هذه المنافع المتحصل عليها بصورة موضوعية أو بصورة ذاتية، و إن موضوعية التقييم تتوقف على الفرد " الزبون " و مستوى إدراكه، و أبعاد هذا الإدراك سواء كان ذلك بالوعي (الشعور) أو باللاوعي (اللاشعور).

بعض الكتاب و استنادا إلى القيمة التبادلية، يعتبرون القيمة المدركة عند الزبون هي السعر الذي يرغب و مستعد أن يدفعه لقاء حصوله على منتج أو خدمة معينة، و على هذا الأساس

فان السعر يعتبر مؤشر للقيمة المدركة، أما البعض الآخر فأتهم يعتبرون السعر أحد مكونات أو عناصر القيمة المدركة، التي يساهم في تكوينها و من بين هذه العناصر: السعر، النوعية، جاهزية المنتج، فترة تسليمه، متانته... الخ، و يذهب البعض الأخير إلى اعتبار القيمة المدركة من قبل الزبون؛ هي عبارة عن صورة ذهنية و عقلية يحددها الزبون وفقا لأسس متعددة (موضوعية و ذاتية، مادية و معنوية)، و استنادا لما يعرضه المعارضون المتنافسون من سلع أو بضائع، و إن هذه القيمة يمكن أن تتغير بتغير ما هو معروض من قبل المتنافس، و الأمر ليس متعلق أو مرتبط وجوبا بحصول تغير في مقومات أو مكونات قيمة المنتج أو السلعة.¹⁵

الكاتب جون ميشيل "Jean MICHEL" في مقال له بعنوان: "القيمة بوصلة ضرورية La valeur, indispensable boussole" يوضح بأن الزبون/أو المستعمل (يقصد به مستعمل المنتج أو الخدمة) سواء أكان فردا أو جماعة يعتبر هو " الغاية La finalité"، و هو عندما يقوم بالاختيار يستند على عناصر متعددة منها: حاجته، و ميوله، و بيئته. إن من المبادئ الأساسية التي تقوم عليها " القيمة" هي الغاية، لذلك على إدارة المؤسسة أن تأخذ ذلك بنظر الاعتبار و تحدد؛ لماذا، و لمن، و ما يجب القيام به؟¹⁶

من كل ما تقدم يمكن لنا القول بأنه تسويقيا؛ القيمة المدركة من قبل الزبائن يمكن تصنيفها أو تحديدها وفق معيارين أساسيين هما:

● لحظة أو وقت إدراك القيمة من قبل الزبون

● Le moment de formation de la valeur.

● طبيعة مضمون القيمة المدركة لدى الزبون

● La nature de la conceptualisation de valeur.

إن المعيار الأول يقصد به؛ في مسار عملية الشراء من قبل الزبون و استهلاكه للمنتج الراغب بشرائه، فإننا نستطيع إن نميز ثلاث أنواع من القيم المدركة، حسب وقت حدوثها و تسلسلها الزمني و هي:¹⁷

أ. القيمة الشرائية **La valeur d'achat**: و هي القيمة التي تتكون في

ذهنية الزبون قبل الشروع بعملية الشراء، و تقوم بالأساس على إجراء المقارنة

أو المقابلة ما بين التضحيات التي يقدمها عند الشراء و الفوائد و الامتيازات التي سيحققها من هذه العملية، أو كما تسمى هذه المقارنة ما بين التكلفة و المزايا "Couts-Avantages" المتوقع تحملها و الحصول عليها عند قيامه بعملية الشراء، إذ هذه القيمة المدركة الشرائية تحتسب من قبل الزبون بصورة عقلانية و رشيدة.

ب. القيمة المتجربة **La valeur de Magasinage**: إن هذه القيمة

تتبلور في ذهن الزبون الراغب في الشراء من خلال تردده و زيارته للمتاجر أو المحلات التي يقوم بزيارتها للاطلاع على المنتجات و العلامات التي تعرضها، و إن ذلك يتم قبل القيام بعملية الشراء، وفي الغالب تتم أو تتولد بعد تكوين وإدراك القيمة الشرائية من قبل الزبون.

إن القيمة المتجربة يمكن أن تؤكد و تتوافق مع القيمة المدركة الشرائية، أو لا تتفق معها و تكون متضادة معها و تعاكسها في الاتجاه، بمعنى آخر على فرض أحد الأشخاص يرغب بشراء منتج معين (هاتف نقال مثلا) نتيجة لتأثره بالإعلانات المتكررة الخاصة بهذا المنتج، و من خلال حسابه للتكاليف و المزايا التي سيحصل عليها، أدرك بأن قيمة المزايا التي سيحصل عليها تفوق التضحيات (التكاليف) التي سيقدمها، لذلك قرر الذهاب إلى المتاجر المتخصصة ببيع هذا الجهاز، و عند وصوله و الاطلاع على المنتج عن قرب يمكن أن يكون رد الفعل باتجاهين هما: أن تتأكد لديه صحة حساباته للقيمة التي أدركها و حددها لهذا المنتج، لا بل قد يجد مزايا أخرى إضافية لم تخطر على باله، و في هذه الحالة سينتقل إلى المرحلة الثالثة (التي سنذكرها أدناه)، أو أن يكون رد الفعل بعد الاطلاع على المنتج معاكس، حيث يتأكد له بأن قيمة التضحيات التي سيقدمها أكبر من القيمة التي سيحصل عليها عند ذلك يمتنع عن الشراء.

إن القيمة المتجربة تظهر في المتجر، أما القيمة الشرائية فيمكن أن تظهر قبل الذهاب إلى المتجر، و كذلك ممكن أن تظهر فجأة في المتجر فعلى سبيل المثال عند مرور شخص ما أمام متجر معين يقوم بتخفيضات كبيرة في الأسعار، مما يدفعه للدخول و الاطلاع عند ذلك تظهر

القيمة الشرائية، و القيمة المتجرية المدركة في نفس الوقت و المكان، و تحصل عنده القناعة بالشراء.

من بين المحفزات التي تظهر عندما يكون الشخص في المتجر هو إدراكه بأن هذا المحل يمكن أن يقدم له المنتج الذي يرغب به متأثراً بأسلوب العرض، و طريقة التعامل، و قناعاته الذاتية بإمكانيات المتجر تقديم الخدمات الضرورية أثناء استعماله و استهلاكه للمنتج، مما يجعل القيمة المتجرية المدركة أعلى من القيمة الشرائية المدركة.

ج القيمة الاستهلاكية **La valeur de consommation**:

يقصد بالقيمة الاستهلاكية المدركة من قبل الزبون، هي تلك القيمة التي يحددها ذهن الزبون و يكونها في عقله، نتيجة للتجارب التي مر بها هذا الزبون و مارس أو استعمل أو استهلك هذا المنتج أو الخدمة، أو منتج آخر يقوم بتقديم نفس الإشباع للحاجات، و يقدم نفس المزايا و المنافع، و ينجز نفس الوظائف، لذلك فإن هذه القيمة تظهر عند الزبون أثناء الشراء و تجريب المنتج مثلاً أو خلال الاستعمال بعد القيام بعملية الشراء.

إن القيم المدركة الثلاثة المذكورة أعلاه تبين لنا الأبعاد المتعددة التي تتضمنها القيمة المدركة في حالة اعتماد معيار؛ لحظة أو وقت إدراك القيمة من قبل الزبون.

أما المعيار الثاني؛ فهو طبيعة مضمون القيمة المدركة من قبل الزبون و يقصد به المعايير و الأسس التي يستند عليها الزبون في قياس و تحديد القيمة في ذهنه و عقله.

هناك العديد من الدراسات التي تناولت هذا الموضوع، إلا أننا هنا سنحاول أن نعرض أهم ما توصلت إليه، حيث هناك المنظور الذي يقوم على اعتبار القيمة المدركة لدى الزبون هي مقارنة متداخلة أو مندمجة **Approche agrégée ou intégrative** ، و عندما نقوم بتحديد قيمة منتج (أو خدمة) معين فإن التقييم يكون عام و يحدد على أساس بعد معين، أو علاقة أو نسبة محددة، و قد استعمل هذا الأمر لفترة من الزمن، حيث اعتبرت قيمة المنتج تحدد عبر العلاقة "النوعية/السعر **Qualité/Prix**".

مع تطور البحوث التسويقية المختصة ظهرت الدعوات لاستخدام مقارنة أخرى تقوم على أساس تعدد الأبعاد و عدم حصرها ببعد واحد، و هو ما يطلق عليه " المقاربة المختلطة L'approche Mixte"، وكذلك تسمى " القياسات المتعددة الأبعاد للقيمة المدركة Mesures multidimensionnels de la valeur perçue"، حيث تعتبر طبيعة التضحيات و طبيعة المنافع (المزايا) المدركة أساس في احتساب القيمة، و أن كل تضحية أو منفعة أو ميزة تعتبر بعدا لوحدة، فمثلا المنافع الوظيفية أو الخدمات المتحصل عليها من استعمال المنتج يعتبر بعدا مستقلا عن المنفعة الشعورية و العاطفية، و كذلك المنفعة ذات الطابع الاجتماعي.

مهما كان الأساس أو المقاربة أو المنظور الذي ينظر به الزبون للمنتج، فان القيمة المدركة من قبل الزبون هي؛ النتيجة المتحصل عليها من تقييم أو حكم نسبي صادر من الزبون (أو المستهلك) يتعلق بمنتج معين، و إن هذا الحكم أو التقييم يقوم على سيورة مقارنة ما بين المنتجات من ناحية تكاليفها و مزاياها، وصولا لتحديد قيمة كل منتج معروض من قبل المتنافسين، و يلعب الجانب الذاتي للزبون دورا في عملية التقييم هذه، و إن هذا الأخير في الغالب هو انعكاس أو الصورة المتحصل عليها نتيجة لتفاعل جملة من السمات و الموصفات الفردية) كالعمر، و الدخل، و الوضع العائلي، و الوضع الاجتماعي، و مستوى الوعي الثقافي،...الخ) مع سمات و موصفات المنتج أو الخدمة المعروضة (كالسعر، و النوعية المدركة، و نقطة البيع أو المحل، و العلامة التجارية، و اسم المؤسسة، و الأشخاص القائمين بعملية التسويق....الخ) و كذلك التضحية المدركة، و مقدار الإشباع المتوقع الحصول عليه من هذا المنتج، و مدى القناعة الذاتية بكل هذه السمات و الموصفات من قبل الزبون.

إن أي نشاط تمارسه المؤسسة يصاحبه استهلاك للموارد، و لغرض إنتاج منتج معين يفترض القيام بجملة من العمليات و الأنشطة الضرورية في هذا المجال، و إن هذا ينجم عنه تحمل المؤسسة جملة من التكاليف، من هنا تظهر علاقة جدلية ما بين التكاليف و القيمة المدركة التي يتضمنها المنتج.السؤال الذي يطرح هنا:

في إطار هذا المنظور؛ ماهي سيرة تقييم مستوى أداء المؤسسة؟

إن الإجابة على هذا السؤال سيكون مضمون المحور التالي.

المحور الخامس: "تقييم مستوى أداء المؤسسة بمنظور آخر"

لكي يتسنى لإدارة المؤسسة القيام بقياس و تقييم مستوى الأداء المتحقق وفقا للمنظور الحديث المشار اليه سالفا، و استعمال النتائج المتحصل عليها في تسيير أنشطتها و اتخاذ القرارات الضامنة لمستقبل المؤسسة و تحقيق غايتها، فان هذا يوجب عليها تهيئة الأرضية و المستلزمات الهيكلية و التنظيمية الضرورية لانجاز ذلك، و من الأساسيات الملحة هو أن تتبنى إدارة المؤسسة مبدأ التخطيط الاستراتيجي و التخطيط العملي أو الوظيفي، بمعنى التخطيط على المدى البعيد و المدى القصير، بالإضافة إلى اعتماد مبدأ (إدارة الأعمال بواسطة الأنشطة

(Le Management par les activités).

إن تبني هذا المبدأ (إدارة الأعمال بواسطة الأنشطة) يستدعي قيام إدارة المؤسسة بدراسة

و تحديد طبيعة الأنشطة و تصنيفها أو تقسيمها إلى؛

- الأنشطة ذات البعد الاستراتيجي.
- الأنشطة ذات البعد التنفيذي و الوظيفي.

فمثلا العمل على خلق الميزة التنافسية، و السعي لوضع نظام لقياس الأداء و تقييمه على أساس معايير مادية و غير مادية، هي أنشطة ذات بعد استراتيجي، تساهم في ضمان حسن سيرورة انجاز المهام و الوظائف التي تمارسها المؤسسة، و هي تسبق الأهداف المالية و النتائج المادية التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها.

لذلك على إدارة المؤسسة أن تعتمد نظام متطور لتقييم الأداء، لا يقوم فقط على أساس قياس العلاقة ما بين الكميات المنتجة، و الموارد المستهلكة في عملية انجاز الأنشطة التي ساهمت في إنتاج المنتج (أو المنتجات)، و إنما هو يعبر أيضا عن مساهمة كل نشاط في خلق قيمة المنتج المدركة من قبل الزبون المعني الذي توجه له منتجات المؤسسة، بمعنى أن يكون نظام تقييم الأداء

قادر على التوافق مع التطورات و التغييرات التي تحصل في " معايير الشراء " التي يتبناها و ينطلق منها الزبون في اتخاذه لقراره الشرائي، بحيث يستوعبها و يضمنها ضمن أنشطة المؤسسة. ضمن هذا السياق، فان محصلة الأفعال و الأعمال التي تنجز على مستوى الأنشطة و الوظائف، ستكون في خدمة تحقيق الأهداف على المدى الطويل و تنفيذ الإستراتيجية التي رسمتها إدارة المؤسسة.

إن عملية تقييم مستوى الأداء في المؤسسة خلال فترة زمنية معينة تتضمن ثلاث مراحل أو خطوات ندرجها أدناه:¹⁸

1. خطوة تحليل الأنشطة.

2. خطوة تحسين الأنشطة.

3. خطوة تقييم أداء الأنشطة.

❖ الخطوة الأولى: في هذه الخطوة يتم تحديد: ما هي الأنشطة إلى تمارسها المؤسسة

لانجاز عملية معينة، أو مرحلة من مراحل الإنتاج، أو إنتاج منتج معين؟ ثم بعد ذلك القيام بتحديد تكلفة كل نشاط من الأنشطة المعنية، يليها القيام بالتمييز ما بين الأنشطة، حيث يتم تصنيفها إلى مجموعتين؛ يكون أساس التصنيف هو الإجابة على السؤال التالي:

هل هذا النشاط عندما تمارسه المؤسسة يخلق أو يضيف قيمة للمنتج يرغب فيها الزبون و يبحث عنها؟ أم لا؟

ثم يطرح سؤالاً آخر هو؛ ما هي الموارد التي تستهلكها المؤسسة لانجاز هذا النشاط؟ و ما هي القيمة المتحصل عليها منه؟

هذا يعني ضرورة المقارنة ما بين تكلفة النشاط و القيمة المتحصل عليها من ممارسة هذا النشاط.

نحن نرى من الضروري الإشارة إلى أنه ليس من السهل تمييز و تصنيف الأنشطة على أساس كونها تصنيف أو لا تصنيف "قيمة" للمنتج يدركها و يرغب بها الزبون، وكذلك ليس من السهل المقارنة ما بين هذه القيمة و تكلفة هذا النشاط.

إن ضرورات انجاز العمليات الانتاجية، توجب على المؤسسة ممارسة بعض الأنشطة الغير المنتجة لقيمة مرغوبة و مضافة للمنتج ، و إن المؤسسة لا يمكن لها تجاوز هذا الأمر، و من بين هذه الأنشطة على سبيل المثال لا الحصر؛ الأنشطة المتعلقة بالتخزين و إدارته، و توفير المواد الأولية اللازمة للعمليات الإنتاجية، إن هذه الأنشطة لا تنتج "قيمة" و تكلف المؤسسة مبالغ معتبرة، و رغم ذلك لا يمكن تجاوزها، كما أن نشاط النقل الداخلي للمواد الأولية أو المنتجات التامة الصنع من المخازن إلى الورشات و بالعكس، لا يضيف قيمة للمنتج، و كذلك النشاط المتعلق بالرقابة على نوعية المنتج، كلها أنشطة لا تخلق قيمة في المنتج، و رغم ذلك فإن إدارة المؤسسة تحرص على القيام بها، لضمان انسيابية العمليات الإنتاجية و توفير المستلزمات الضرورية للإنتاج و لتسويق هذه المنتجات.

❖ الخطوة الثانية:

- بناء على ما جاء في الخطوة الأولى و بعد انجازها، يفترض القيام بالخطوة الثانية، و المتضمنة العمل على تحسين الأنشطة، و هذا يعني على إدارة المؤسسة القيام بدراسة و مقارنة ما بين الأنشطة التي تمارسها وصولا لتحديد ما يلي:
- مقدار الموارد التي يستهلكها كل نشاط عند ممارسته.
 - الوقت و المدة اللازمة لانجاز كل نشاط.
 - مدى مساهمة النشاط في إشباع رغبة الزبون المستقبلي، باعتبار أن المنتجات هي المحصلة المادية لمجموع الأنشطة التي تمارسها المؤسسة، و إن التحسن في النشاط يفترض أن ينعكس على قيمة المنتج المقدم إلى الزبون، و أدراك هذا الأخير لها.

كما على إدارة المؤسسة أن تسعى إلى تغيير الطرق و الأساليب المستخدمة في انجاز أنشطتها و السعي لتحسينها، بحيث تؤدي هذه العملية إلى تخفيض تكلفة النشاط، و خلق قيمة جديدة تضاف إلى قيمة المنتج(المنتجات) تؤدي إلى زيادة القيمة المدركة من قبل الزبون. من هذا يمكن لنا القول بأن التحسين المنشود يمكن أن يتحقق عبر عدة طرق أو وسائل تلجأ لها إدارة المؤسسة و منها؛

❖ العمل على حذف أو تقليل الأنشطة التي لا تخلق قيمة في المنتج و التي يرغب بها الزبون. إن هذه العملية يجب أن تتم بصورة مدروسة و تدريجية، لغرض ضمان عدم التأثير على شبكة الأنشطة و سيرورتها، أو الإخلال بها. في الغالب يتم الوصول إلى ذلك عن طريق إعادة تنظيم أنشطة المؤسسة و هيكلتها، فعلى سبيل المثال يمكن التقليل من أنشطة التخزين والنقل الداخلي للمواد الأولية و المنتجات التامة الصنع في المؤسسة، إذا قامت الورشات الإنتاجية بتخزين جزء من احتياجاتها من المواد الأولية اللازمة لممارستها نشاطها الإنتاجي، و كذلك إذا تم تخزين كميات من المنتجات التامة الصنع في نقاط البيع التي تمتلكها المؤسسة، أو لدى وكلائها المتواجدين في الأسواق التي ينشطون فيها، خاصة إذا تبنت المؤسسة طريقة التوزيع بواسطة "الإيداع من أجل البيع"، بالإضافة إلى ما تمارسه من طرق توزيعية أخرى.

❖ العمل على ترشيد و ضغط الوقت و تقليل الجهود اللازمة لانجاز نشاط معين، و ذلك يتطلب دراسة و توصيف الأنشطة وصولاً لتحديد الوقت المعياري اللازم لانجاز كل جزئية من الجزئيات المكونة لكل نشاط، و كذلك تحديد طريقة الانجاز، و تصميم المنتج و سيرورة العمليات المكونة للنشاط، ثم إعادة صياغة ذلك من وقت لآخر، بحيث تؤدي طريقة الانجاز و التصميم المقترح، و سيرورة العمليات المعدلة إلى حذف بعض العمليات و الحركات، و تقليل تنقلات العمال في سياق انجاز النشاط، الأمر الذي يؤدي إلى تقليل الوقت و الجهد، مما ينسحب عنه انخفاض في الموارد التي

يستهلكتها هذا النشاط، و هذا يعني تخفيض في تكلفة انجازه، و إن هذا الأخير يمثل جزءا من شبكة الأنشطة اللازمة لإتمام صناعة المنتج.

❖ اللجوء إلى استخدام التكنولوجيا الحديثة، و استعمال المكائن و المعدات (أي أتمته الإنتاج)، بدلا من الإنتاج بالطرق البدائية أو التقليدية، مما ينجر عنه تقليل الوقت و الجهد المبذول لانجاز بعض الأنشطة، و زيادة في الكميات المنتجة، لأمر الذي يؤدي إلى تقليل تكلفة هذه الأنشطة، و بالتالي انخفاض في تكلفة المنتجات التي تساهم في إنتاجها.

❖ اختيار المستلزمات الضرورية و اللازمة لممارسة النشاط بحيث تكون سهلة التركيب و الانجاز، و ذات تكلفة منخفضة.

❖ **الخطوة الثالثة:** و يقصد بها خطوة تقييم الأداء، فبالإضافة إلى المعايير و المؤشرات التقليدية المعتمدة في تقييم كفاءة أداء المؤسسة (التي سبق الإشارة إليها)، هناك معايير و مؤشرات تتعلق بكيفيات انجاز الأنشطة و محاولة الوصول إلى الأهداف بأفضل صورة؛ باعتبار أن إشباع رغبات الزبون و كسب رضاه و وفائه لمنتجات المؤسسة، و محاولة التأثير على الصورة لديه، و تكوين أو خلق القناعة لدى الزبون بأن منتجات المؤسسة هي الأفضل، يمكن اعتبارها المعايير و المؤشرات الغير المادية الواجب الوصول إلى تحقيقها عبر سلسلة من الممارسات اليومية التي يفترض بإدارة المؤسسة تبنيها، و توجب على العاملين فيها الالتزام بها، و أخذها بنظر الاعتبار عند انجازهم أنشطتهم و مهامهم الوظيفية، فمثلا؛ أسلوب التعامل مع الزبون لا يمكن أن نراه في المنتج الذي تعرضه أو تقدمه المؤسسة الى زبائنهم، رغم أن هذا يمثل عنصرا مهما و فاعلا في تحديد ملامح الصورة الذهنية التي يكونها الزبون حول المؤسسة و منتجاتها، و كذلك حسن الاستقبال، و سرعة الخدمة المقدمة، و كفاءة رجال البيع، و سرعة البديهة و البلاقة التي يتمتعون بها، تزيد من قيمة المنتج في عين الزبون (القيمة المتحجرة المدركة La valeur de magasinage perçue).

إضافة إلى الجانب المادي للمنتج كالجودة و حسن النوعية، و مطابقة تصاميم و موديلات المنتجات لذوق الزبون و رغباته، و أساليب تعبئته، و تغليف و عرض المنتجات، و الخدمات المقدمة قبل البيع و بعده، و الضمانات و التسهيلات الممنوحة إلى الزبون، لغرض حثه و تحفيزه على الشراء، كل هذه تعتبر عوامل لها تأثير في تحديد القيمة المدركة من قبل الزبون و قراره الشرائي المتوقع، و لغرض قياس الكفاءة في الأداء و الانجاز، علينا الاهتمام بكل جزئية من جزئيات المهام و الوظائف و الأنشطة المشار إليها سالفاً.

إن التقييم التقليدي لكفاءة الأداء يعتمد على النتائج الرقمية المالية و المحاسبية، التي تحققها المؤسسة خلال فترة زمنية معينة، و التي عن طريقها يمكن لإدارة المؤسسة قياس مدى قربها أو بعدها عن تحقيق أهدافها، و نعني بها تلك المعايير و المؤشرات المتعلقة بالتكاليف، و المبيعات الكمية، و الإيرادات، و الأرباح، و قياس مستوى الربحية، و مؤشرات النمو الحاصل في الأصول التي تمتلكها المؤسسة و التوسع المتحقق في نشاطها.

من الضروري أن نشير بأن هذه المؤشرات عليها عدة مآخذ و منها¹⁹؛

تعتبر هذه المؤشرات و تعكس صورة قائمة أساساً على ما تحقق في الفترة المنصرمة، و أنها لا تساهم في قياس و تقدير الأفاق المستقبلية لأداء المؤسسة، بل تركز جل اهتمامها على النتائج المحققة في المدى القصير، و لا تهتم بالبعد الاستراتيجي للمؤسسة، كما أنها لا تقدم البيانات و المعلومات التي تفسر الأسباب إلى أدت لحدوث الظاهرة أو النتيجة، لان اهتمامها ينصب على قياس النتائج للوظائف، و لا تقيم اعتباراً لشبكة العلاقات القائمة و التي تربط بين هذه الوظائف و لا تعبر عن سيرورتها، لكل ذلك فإنها لا تستطيع تقييم الجانب المعنوي (أو اللامادي) المتحقق من أداء المؤسسة للأنشطة التي تمارسها.

كما أن تقييم الأداء التقليدي يعجز عن المساهمة بصورة فعالة في رسم إستراتيجية المؤسسة و تخطيط أنشطتها على المدى البعيد؛ كاتخاذ القرارات المتعلقة بالاستثمارات و التحسينات و التعديلات الواجب القيام بها، لكي تستطيع المؤسسة الاستجابة و التوافق مع متطلبات السوق، و الأفاق المستقبلية الرامية إلى تحقيق تميزها على منافسيها و توسيع

حصتها السوقية، إذ يعتبر هذا دعامة أساسية يستند عليها في الوصول لتحقيق غاية المؤسسة.

بشكل أدق و واضح عندما نتكلم هنا عن المقاربة الجديدة في تقييم أداء المؤسسة و أنشطتها، فان ذلك يعني الأخذ بنظر الاعتبار أبعاد أخرى لا يتضمنها تقييم الأداء التقليدي، و إن هذه الأبعاد لا تتناقض و لا تلغي التقييم القائم أساسا على المؤشرات المالية و المحاسبة المتحققة خلال الدورة المحاسبية، بل تتفاعل معه بصورة تكاملية و تحتويه.

إن المقاربة الحديثة تتضمن أربعة أبعاد أساسية، مترابطة و متداخلة بعضها مع البعض الآخر و لا يمكن الفصل بينهم، لان العلاقة التي تربط كل بعد بالأبعاد الأخرى هي " علاقة سببية Liens de causalité" و ذلك يعني أن كل علاقة رابطة هي في نفس الوقت " سبب و نتيجة Liens de cause à effet" تنطلق من بعد معين و تؤثر بالأبعاد الأخرى و تتأثر بها، و تكون شبكة من العلاقات المتبادلة بين هذه الأبعاد، و ندرج أدناه هذه الأبعاد:

❖ البعد الاستراتيجي للمؤسسة: إن هذا البعد يشمل على كافة

القرارات و الإجراءات و الخطط التي تضعها المؤسسة لضمان تحقيق أهدافها البعيدة المدى و الوصول إلى غايتها، لذلك فهو يصب جل اهتمامه على البناءات التحتية و الهياكل الارتكازية للمؤسسة و تجهيزاتها الضرورية، بالإضافة إلى التحسينات و التوسعات و التغيرات التي يتوجب على إدارة المؤسسة القيام بها، لضمان مواكبة متطلبات السوق الذي تعمل فيه، و البيئة التي تحيط بها و التغيرات الحاصلة فيها، و التي لها تأثير مباشر على وجود المؤسسة و استمرارها بالنشاط. كما يهتم هذا البعد بالموارد و الإمكانيات اللازمة و كيفية توفيرها و استغلالها، خاصة الموارد

البشرية و مستوى كفاءة العاملين، و كيفية تطويرها و تدريبها و تهيئتها.

بالإضافة إلى نظم المعلومات و وسائل الاتصال، و استخدام التكنولوجيا الحديثة لتحسين فاعليتها، واستخدامها في العملية التسييرية و اتخاذ القرارات المتعلقة بالأفاق المستقبلية للمؤسسة. إن هذا البعد يمثل البعد المستقبلي للأداء و ما تأمل أن يكون عليه و تطمح في تحقيقه على المدى البعيد، و إن المؤشرات المستعملة لتحديد ذلك تسمى ب " مؤشرات الطموح أو التآمل
."Les indicateurs prospectifs

❖ **البعد التسويقي للمؤسسة:** مهما كانت طبيعة النشاط الذي تمارسه المؤسسة و تتخصص به (نشاط إنتاجي، أو تجاري، أو خدمي، أو مالي.....)، فإن المصدر الرئيسي لإيراداتها، هو المبيعات أو رقم الأعمال الذي تحققه نتيجة لممارستها ذلك النشاط.

لا يمكن للمؤسسة أن تحقق رقم الأعمال الذي خططت له، و زيادة حجم مبيعاتها الكمية و حصتها السوقية، ما لم تقم بممارسة جملة من الوظائف التي تكون مجموعها شبكة نشاطها و سيرورته.

إن الوضع الاعتيادي في ظل اقتصاد السوق هو وفرة العرض، و تعدد المؤسسات التي تنتج نفس المنتج الذي يسوق تحت تسميات و علامات تجارية مختلفة، كل واحدة من هذه العلامات لها شخصيتها و قيمتها، و هي التي تميز المنتج عن باقي منتجات المؤسسات المنافسة المتواجدة في السوق، و إن الكميات المعروضة من منتج معين في غالب الأحيان تزيد أو تتجاوز حجم الطلب الفعلي المتحقق في سوق هذا المنتج.

إن هذا يقودنا إلى بديهية هي تنافس المؤسسات للوصول إلى ضمان حصتها من الطلب الكلي لسوق متوجها، وكلما زادت الكمية المعروضة على الكمية المطلوبة، كلما اشتدت المنافسة، لذلك تحاول هذه المؤسسات المنافسة امتلاك خاصية تميزها عن باقي المؤسسات الأخرى، لتحريض المشتري (أو الزبون) و دفعه لاقتناء منتجها و تفضيله على المنتجات المنافسة المطروحة في السوق.

إن هذه الخاصية يطلق عليها تسمية "الميزة التنافسية L'avantage concurrentiel" التي ليس من السهولة تحقيقها، حيث تعمل جميع المؤسسات في هذا الاتجاه، و يمكن للمؤسسة أن تتميز بانخفاض تكلفة منتجها، الأمر الذي يمكنها من تخفيض أسعارها، و كذلك يمكن لها أن تتميز بالمواصفات و الوظائف التي يمتلكها و يتضمنها منتجها أي خلق ميزة التميز "La création d'une différenciation" في منتجها.

إذا كانت الميزة التنافسية يصعب تحقيقها، فان المحافظة عليها (إذا تم الوصول إليها) و دوامها مسألة أصعب. السؤال الذي يطرح هنا كيف يمكن للمؤسسة تحقيق التميز و المحافظة عليه لضمان سوقها و إشباع رغبات زبائنها؟

إن الزبون (أو المشتري) هو العمود الفقري الذي يركز عليه البعد التسويقي للأداء، و عليه يجب على إدارة المؤسسة معرفة كيف يفكر المشتري المتوقع؟ و كيف يقيم المنتج؟ و ما هي الأسس التي يستند عليها في اتخاذ قراره الشرائي؟

لهذا على إدارة المؤسسة أن تطرح جملة من الأسئلة و تحاول الإجابة عليها، و على أساسها تحدد مؤشرات تقييم البعد التسويقي للأداء و منها؛

ماذا قدمنا إلى الزبون؟ و ما يجب تقديمه إليه؟

إن الزبون ينتظر دائما الجديد من المؤسسة، سواء في المنتجات التي تقدمها، أو في التصميم التي تتبناها، أو في العلامات التجارية التي تطرحها، و كذلك الخدمات المقدمة و المصاحبة للمنتجات المسوقة.

إن الزبون هو غاية المؤسسة في بعدها التسويقي، و هو المعني بالدرجة الأولى بالقيم التي يمكن خلقها في المنتجات، و التي تسعى المؤسسة لأن يدركها هذا الزبون بأبعادها الملموسة و الغير الملموسة، بحيث تؤدي إلى تكوين صورة ذهنية لديه تدفعه إلى القناعة بأن منتج المؤسسة هو الأفضل، و إن هذا يتطلب تحديد و قياس القيمة التي تسعى إلى تحقيقها إدارة المؤسسة في منتجها وفقا لمعيار "الأبعاد المتعددة للقيمة المدركة mesure multidimensionnelle de la valeur perçue"، و إن هذه تعتبر البوصلة التي تعتمدها إدارة المؤسسة في تحديد اتجاهاتها و تقييم أدائها التسويقي.

❖ البعد الوظيفي (العملي) على المدى القصير:

إن هذا البعد يتعلق بما يجب أن تنجزه المؤسسة خلال الدورة المحاسبية، و التي أمدها لا يتجاوز السنة. إن عمر المؤسسة هو مجموعة من الدورات، و كل دورة تعتبر حلقة من حلقات السلسلة المترابطة مع بعضها، حيث يعتبر انجاز المهام و الوظائف و الأنشطة بالوجه المطلوب يساهم في تحقيق الأهداف المرجوة و المحددة لتلك الدورة، و كذلك تصب في المجرى أو المسار الرامي إلى تحقيق غاية المؤسسة.

إن الأهداف الفرعية يجب أن تعمل بنفس الاتجاه الذي تصبو له الأهداف الرئيسية، و التي في نهاية المطاف ترمي إلى تحقيق الربحية و ما يطمح له المساهمون (أو أصحاب المؤسسة).

لا يمكن الكلام عن الربحية ما لم نتكلم عن الأرباح، و لا يمكن الكلام عن الأرباح ما لم نتكلم عن الإيرادات و زيادتها و تحسين المستوى المتحقق منها، فكلما ازدادت إيرادات المؤسسة الناجمة عن زيادة مبيعاتها كلما انعكس إيجابيا على نتائج أعمال المؤسسة، و على سمعتها و مكانتها في السوق الذي تعمل فيه، مما يؤدي إلى ارتفاع قيمة أسهمها و الفوائد المتحققة منها إذا كانت المؤسسة مساهمة، أما إذا لم تكن كذلك فإن الإيراح و الربحية المتحققة تنعكس إيجابيا على حقوق الملكية، و النمو الحاصل في أصولها.

إن الأرباح و الربحية لا يمكن تحقيقها بخطوة واحدة و إنما يجب ممارسة كافة الوظائف و المهام و الأنشطة المحددة و اللازمة لتنفيذ البرامج التي تتضمنها الخطة السنوية، و يتم تقييم ذلك بموجب المؤشرات المالية و المحاسبية الوارد ذكرها في التقييم التقليدي لأداء المؤسسة، و الذي يقوم أساسا على النتائج الرقمية المالية منها و المحاسبية، و من بين هذه المؤشرات و المعايير تلك المتعلقة بالتكاليف، و المبيعات، و الإيرادات، و الأرباح السنوية، و قياس مستوى الربحية، و النمو....الخ.

يطلق على هذا البعد تسمية " البعد المالي للأداء La dimension financière de la performance"، و هكذا يصبح قياس و تقييم الأداء التقليدي القائم على النتائج أو المؤشرات المالية و المحاسبية، بعد من أبعاد قياس و تقييم الأداء بالمقاربة الجديدة.

❖ بعد ضمان التوازن بين الأبعاد:

إن البعد الوظيفي يجب أن يكون عامل تحقيق النتائج التي يتوخاها أصحاب المؤسسة(أو المساهمين فيها)، و كذلك إدارتها و المسؤولين عن تسييرها و العاملين فيها، باعتبار أن هذا البعد يجسد على أرض الواقع الآمال و الطموح المرغوب تحقيقه و المحدد في البعد الاستراتيجي للمؤسسة.

السؤال الذي يطرح؛

من أين ينطلق الأداء الوظيفي وأين مصبه؟ و ما هو الشكل الذي يتخذه الذي يحقق التوازن بين مصالح أصحاب المؤسسة و رغبات و مصالح زبائنهم، و يضمن ولائهم؟

أو ما هي الإجراءات و السيورة الواجب تبنيها و إتباعها لغرض إيجاد التوازن ما بين الأبعاد الثلاثة، و تحقيق مستوى أداء متميز؟

إن تخطيط البعد الاستراتيجي و البعد الوظيفي، يعتبر العمود الفقري الذي تستند عليه كافة الفعاليات و الأنشطة التي تمارسها المؤسسة، و إن استمرار نشاط المؤسسة متوقف على

نجاح إدارتها في رسم و تنفيذ الخطط التي تتوافق مع السوق الذي تعمل فيه و بيئتها الداخلية.

مهما كانت الخطط الموضوعة محكمة، و مهما هيأت إدارة المؤسسة الإمكانيات اللازمة لتنفيذ هذه الخطط، فان العامل الحاسم و الأساسي هو إن يكون للمؤسسة حصة من الطلب الكلي الكائن في السوق الذي تعمل فيه، و إن هذه الحصة لا يمكن تحقيقها ما لم يقتنع الزبون بمنتجات المؤسسة و تفضيله لها على منتجات المؤسسات المنافسة، و تعتبر رمزا متميزا في أعين زبائنها، و للوصول إلى ذلك على إدارة المؤسسة أن تطرح منتجات ذات مواصفات لا يستطيع المنافسين توفيرها في منتجاتهم، جميع المتنافسين يمكن لهم ضغط التكاليف وصولا إلى تخفيض الأسعار، و كذلك توفير المستلزمات المادية الملموسة التي يرغب المشتري أن يجدها في المنتجات التي تعرض، لهذا و بعد فترة من الزمن يزول التميز أو يضمحل التميز القائم على أساس الجانب المادي و السعري، و هنا يبرز التميز على أساس الجانب غير المادي و الغير الملموس، و القائم أساسا على سمعة المؤسسة و قيمة العلامة التجارية، و الصورة الذهنية التي يكونها المشتري المتوقع في مخيلته، و القناعة المترتبة و القائمة على تلك الصورة الذهنية التي يكونها، و التي من خلالها يحدد قيمة المنتج و تميزه، و هنا يكمن مفتاح التوازن، حيث يفترض بإدارة المؤسسة أن تعمل جاهدة لمعرفة ما يفكر فيه الزبون المتوقع، و كيف يحدد قيمة المنتج التي يلعب الجانب اللامادي دورا رئيسيا في رسم الصورة و تحديد القيمة المدركة من قبل الزبون أو المشتري.

من هنا يمكن القول أن انطلاقة النشاط تبدأ من الزبون، حيث أن ما يرغب به هو المنبع، و تحويل هذه الرغبات إلى حقيقة تتجسد في المنتجات المنتجة، والمقدمة للزبائن المتوقعين و إقناعهم بأنها الأفضل على كافة المستويات الملموسة و غير الملموسة هي المصعب.

لذلك تعتبر القيمة المدركة من قبل الزبون هي الركيزة التي يركز عليها القبان ، و كذلك هي رمانة الميزان التي بدونها لا يمكن خلق التوازن بين الأبعاد السالفة الذكر.

الخلاصة:

مهما كانت أهمية و دقة و موضوعية قياس و تقييم أداء المؤسسة باستخدام المؤشرات المالية و المحاسبية، أو ما تسمى بالطريقة التقليدية، فإن هذا القياس و التقييم يبقى عاجزا عن تغطية كافة الجوانب التي يتضمنها مفهوم أداء المؤسسة.

إن التطورات الحاصلة في العوامل الفاعلة في نظام اقتصاد السوق، و القوانين المسيرة و المنظمة له، توجب على المؤسسة أن توسع من أنشطتها خاصة تلك التي تضمن لها حصتها السوقية و توسيعها.

لذلك لا يمكن لنا الكلام عن استمرار المؤسسة بممارسة نشاطها في سوقها ما لم تأخذ بنظر الاعتبار البعد التسويقي، و العمل على تنظيمه و تخطيطه بالصورة التي تؤدي إلى الاستجابة لرغبات الزبون المتوقع، و إن هذا يفترض أن تقوم المؤسسة بعرض منتجات تتضمن " قيم " يعتقد الزبون بأنها لا تتوفر في منتجات المنافسين، و إن هذه القيم يمكن أن تكون مواصفات مادية ملموسة أو مواصفات غير ملموسة، يعتز بها الزبون و يسعى للحصول عليها، انطلاقا من الصورة الذهنية التي يرسمها و يكونها في عقله و تفكيره حول منتجات المؤسسة، و العلامة التي تسوق تحتها هذه المنتجات.

لا يمكن النجاح في تحقيق البعد التسويقي ما لم يتم توفير الموارد و المستلزمات الضرورية، و ممارسة التخطيط ببعديه الاستراتيجي و الوظيفي، بحيث يكون هناك تناسق بين الأبعاد المذكورة.

لهذا نحن نعتقد بالمقاربة الحديثة في قياس و تقييم أداء المؤسسة، القائمة على

الأبعاد المتعددة، و التي تنطلق من ضرورة الوقوف على ما يفكر به الزبون، و القيمة التي يحددها و يمنحها للمنتج بجوانبها المادية و الاعتبارية، و التي تسمى " القيمة المدركة من قبل الزبون"، باعتبار أن الزبون المتوقع هو منبع أنشطة المؤسسة و مصبها.

قائمة المراجع:

- 1) HAMMADOUCHE Ahmed : « Critères de mesures de la performance des entreprises publiques industrielles dans les P.V.D : l'exemple de l'ALGERIE » Thèse de doctorat d'Etat-Institut des Sciences Economiques- Alger 1993 p-134-135(بتصرف).
- 2) عبد الوهاب، علي محمد: "العنصر الإنساني في إدارة الإنتاج"- مكتبة عين شمس-القاهرة-1984-الصفحات 255-265 (بتصرف).
- 3) ماضي، محمد توفيق: "إدارة الإنتاج و العمليات مدخل لاتخاذ القرارات"- مكتبة الإشعاع-الإسكندرية-1997-ص52.
- 4) محمد، أحمد سرور: " إدارة الإنتاج و العمليات"-مكتبة عين شمس-القاهرة1990،ص412.
- 5) طرطار، أحمد: " الترشيد الاقتصادي للطاقت الإنتاجية في المؤسسة"-ديوان المطبوعات الجامعية-الجزائر-1993-صفحات 8،9،10 – (بتصرف).
- 6) خالص صافي صالح؛ " تقييم كفاءة الأداء في القطاع المصرفي"- مجلة العلوم التجارية-العدد 05- جوان 2005-المعهد الوطني للتجارة- بن عكنون- الجزائر- صفحات(29-30) (بتصرف).
- 7) خالص صافي خالص؛" الربحية: مفاهيمها و صيغ التعبير عنها"- مجلة العلوم التجارية- العدد 01-2002- المعهد الوطني للتجارة- بن عكنون-الجزائر- صفحات(27-32)(بتصرف).
- 8) خالص صافي صالح؛ "المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة و المخطط المحاسبي الوطني" الطبعة الثالثة – ديوان المطبوعات الجامعية- الجزائر – سبتمبر 2007- صفحة 247 (بتصرف).
- 9) خالص صافي صالح؛ "ماهية الإعلام التجاري"- الطباعة العصرية- برج الكيفان- الجزائر – فيفري 2011- الصفحات (24-27) و (54-55) [بتصرف].
- 10) Schonberger R.J., Building a chain of customers : linking business functions to create the world-class company, New York, The free press ?1990. Voir ; Eric Cauvin et Bruno Neunreuther : « La contribution du contrôle de gestion au management de la valeur »- Lavoisier-revue Française de gestion- N°196-Juin 2009-p.180-PARIS.
- 11) LORINO Philippe : « L'économiste et le Manager »- Edition La Découverte-Paris-1989-pp-143-144-voir ; JUGNET Albane « Un renouveau du concept de valeur pour un renouveau de la comptabilité de gestion »- Centre de Recherche Européen en finance et gestion (CREFIGE)-Université Paris IX-Danphine-N° :9506-PARIS.
- 12) Arnaud riviére et Rémi Mencarelli ; « vers une clarification théorique de la notion de valeur perçue en marketing »- Recherche et Application en Marketing-ol.27-N°3/2012-p99.(بتصرف) .
- 13) référence précédente-P-100.(بتصرف).

- 14) Véronique Malleret : « Peut-on gérer le couple couts-valeur ? »-
«Association Francophone de comptabilité – Comptabilité, contrôle, Audit-
2009/1 Tome 15-p10-(بتصرف).
- 15) Référence précédente –pp (12-14) (بتصرف).
- 16) Jean Michel : « La valeur, indispensable boussole » revue I2D-
information-données et documents-2015/14.
Volume 53-P.47.(بتصرف).
- 17) Arnaud Rivière et Remi Mencarelli-op-cité-pp(102-103)(بتصرف).
- 18) Eric Cauvin et Bruno Neunreuther ; « La contribution du contrôle de
gestion au management de la valeur »-Revue Française de gestion-N°196-
2009/6-Lavoisier-PARIS- Pages (180-186) (بتصرف).
- 19) BOUAMAMA Mohamed : « Nouveaux déficit du système de mesure de
la performance : cas des tableaux de bord ».
Thèse de doctorat présentée et soutenue le 15/12/2015- Ecole doctorale
entreprise, économie, société (ED 42)- Spécialité Sciences de gestion-
Université de Bordeaux-PP (72-73)(بتصرف).