

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم المالية والمحاسبة



أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه

شعبة : العلوم المالية والمحاسبة
تخصص : مالية المؤسسة
بعنوان

مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في
تعزيز الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

تحت إشراف الدكتور:

أ.د. ابراهيم براهيمية

إعداد الطالب:

ميلود بن خيرة

نوقشت بتاريخ: 2023/6/7

من طرف اللجنة المكونة من:

رئيسا	جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف	أستاذ تعليم عالي	كتوش عاشور
مشرفا	جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف	أستاذ تعليم عالي	ابراهيم براهيمية
ممتحنا	جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف	أستاذ تعليم عالي	عيادي عبد القادر
ممتحنا	جامعة حسيبة بن بوعلي الشلف	أستاذة محاضرة أ	عابد نصيرة
ممتحنا	جامعة احمد زبانة غليزان	أستاذة محاضرة أ	بن أحمد سعدي
ممتحنا	جامعة الجيلالي اليابس سيدي بلعباس	أستاذة محاضرة أ	حمادي مليكة

السنة الجامعية: 2023/2022

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

كلمة شكر

الحمد لله ربّ العالمين والصلاة والسلام على أشرف المرسلين. أما بعد:

الحمد لله الذي وفقني وبسرّ لي إتمام هذا العمل.

أتقدم بجزيل الشكر والعرفان والإمتنان وفائق الاحترام والتقدير إلى كل

من قدّم لي يد العون في إنجاز هذا العمل وأخص بالذكر :

الأستاذ المشرف **براهيم ابراهيمية** الذي ساعدني بتوجيهاته.

الدكتورة **بن أحمد سعدية** التي طالما انارت فكري بدراساتها ونصائحها.

الدكتورة **حمادي مليكة** التي ساعدتني بخبرتها في مجال الدراسة

الدكتورة **خافية عزي** على كل ما قدمته لي من معلومات خاصة في

الدراسة التطبيقية.

الدكتورة **أمال البدو** على كل ما قدمته لي من معلومات خاصة في الدراسة

التطبيقية.

الدكتور **خوالد أبو بكر** الذي ساعدني في ايجاد العديد من المعلومات

الحيثة.

الدكتور **عبد عمر**، والدكتور **عبد القادر** على كل النصائح

والمساعدة.

الدكتور **بلهادية عمار** على المساعدة والنصائح

وأشكر كل من ساعدني في إنجاز هذا العمل من قريب أو من

بعيد

إهداء

الحمد لله الذي نور بكتابه القلوب، فاستنارت بنوره العقول، أحمدته
أن جعل الحمد فاتحة أسرارهِ وخاتمة تصاريفهِ وأقدراه أما بعد:
أهدي هذا العمل إلى:

الوالدين الكريمين أطال الله في عمرهما وشافهما الله

إلى أخي **الجيلالي** الذي كان سبب في الوصول لتحقيق أعلى شهادة

إلى كل إخوتي وأخواتي كل باسمه

إلى: **لمحال جلول، محمد بن عيسى وبوسدره مجيد**

إلى أستاذي **براهيم إبراهيمية**

إلى أستاذي **العزیز عمر**

إلى أختي **الدكتورة بن أحمد سعدية** وأختي **العزیزة الدكتورة حمادي مليكة**.

إلى **المعلمة زهراء حريمة**.

إلى **السيدة كمنزة سرطان**

إلى **الأخ الدكتور العزيز بسام مثنى**

إلى **أصدقائي وفقمه الله في إتمام أطروحاتهم عروسي شعبان، بورقبة عبد الإله،**

عمر باي، برجی عبد الكريم، وناصری نصرالدين.

إلى **الأخ بلاحي مهدي، و الأخ صنوغة صلاح الدين**

إلى **أخي رفيق الدرج صديق الطفولة الحاج عدة بن عامر**

فهرس المحتويات

فهرس المحتويات

II	فهرس المحتويات
V	فهرس الجداول
X	فهرس الأشكال
X	قائمة المختصرات
XII	فهرس الملاحق
أ	مقدمة

الفصل الأول: محاسبة التسيير في ظل تطورات بيئة التصنيع

2	تمهيد:
3	المبحث الأول: التطور التاريخي للمحاسبة في ظل تطور بيئة التصنيع
12	المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لمحاسبة التسيير
22	المبحث الثالث: تطور أساليب محاسبة التسيير ضمن بيئة التصنيع الحديثة
36	خلاصة:

الفصل الثاني: مدخل مفاهيمي للأداء المالي

38	تمهيد:
39	المبحث الأول: الأداء في المؤسسة الاقتصادية
53	المبحث الثاني: الأداء المالي
62	المبحث الثالث: مؤشرات قياس الأداء المالي
74	خلاصة

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير لتعزيز الأداء المالي

79	تمهيد
77	المبحث الأول: إدارة الجودة الشاملة ودورها في تعزيز الأداء المالي
94	المبحث الثاني: بطاقة الأداء المتوازن ودورها في تعزيز الأداء المالي
112	المبحث الثالث: هندسة القيمة ودورها في تعزيز الأداء المالي
128	خلاصة

الفصل الرابع: واقع مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تعزيز الأداء المالي

للمؤسسة الإقتصادية

135	تمهيد
131	المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة التطبيقية
142	المبحث الثاني: عرض نتائج الدراسة
162	المبحث الثالث: تفسير النتائج
171	خلاصة
173	خاتمة
179	قائمة المراجع
194	الملاحق

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
1-1	الثورة الصناعية الرابعة، والنظرة المستقبلية للثورة الصناعية الخامسة	04
2-1	التطور التاريخي للمحاسبة	11
3-1	تغير دور محاسبة التسيير حسب المراحل الأربعة	28
4-1	فوائد تكنولوجيا الإنتاج الرقمي في تحقيق أساليب محاسبة التسيير	31
1-2	تقسيمات مقاييس الأداء	48
2-2	تقسيم مؤشرات الأداء المالي	65
3-2	تطور مراحل استحداث مؤشرات الأداء المالي	66
4-2	مؤشرات الأداء غير المالية	69
5-2	مميزات وحدود المؤشرات المالية	72
6-2	المقارنة بين المؤشرات المالية والمؤشرات غير المالية	72
1-3	تطور خصائص وأهداف الجودة	79
2-3	تصنيف تعاريف إدارة الجود الشاملة	82
3-3	مبادئ دومينغ الأربعة عشر لإدارة الجودة الشاملة	84
4-3	مساهمات كروسبي لتحسين الجودة	85
5-3	مقاييس الأداء لمحاور بطاقة الأداء المتوازن	99
6-3	مؤشرات محور العمليات الداخلية لبطاقة الأداء المتوازن	103
7-3	المؤشرات المالية حسب مرحلة نمو المؤسسة	112
8-3	تحليل ونتائج الدراسة التمهيديّة (التحضيرية) لدراسة القيمة	120
9-3	انشطة ونتائج مرحلة الابداع	122
10-3	الأنشطة ونتائج مرحلة التقييم	123
11-3	عمليات ونتائج مرحلة التطوير	123
12-3	عمليات ونتائج مرحلة العرض	123
1-4	تقسيم مؤسسات الدراسة وفق المناطق	133
2-4	تحديد مجالات ليكارت الخماسي لقياس المحاور الخمسة الأولى	134

134	تحديد مجالات ليكارت الخماسي لقياس المحور السادس	3-4
134	ترميز وتحديد مجالات المتوسطات ووزنها النسبي	4-4
136	صدق الاتساق الداخلي بفقرات محور بطاقة الأداء المتوازن	5-4
136	صدق الاتساق الداخلي لعبارات محور إدارة الجودة الشاملة	6-4
137	صدق الاتساق الداخلي لعبارات محور هندسة القيمة	7-4
137	صدق الاتساق الداخلي لمساهمة الأساليب الحديثة في تعزيز الأداء المالي	8-4
138	صدق الاتساق الداخلي لمطور تطور الأداء المالي بالسنوات الأخيرة	9-4
139	ثبات أداة الدراسة باستعمال معامل ألفا كرونباخ	10-4
143	تحليل فقرات محور بطاقة الاداء المتوازن	11-4
145	تحليل فقرات محور ادارة الجودة الشاملة	12-4
147	تحليل فقرات محور هندسة القيمة	13-4
150	تحليل محور مساهمة الأساليب الحديثة لمحاكاة التسيير في تحسين الأداء المالي	14-4
153	تحليل فقرات محور تحسين الأداء المالي في السنوات الأخيرة	15-4
156	طبيعة توزيع متغيرات الدراسة باستعمال (Kolmogorov-Smirnov)	16-4
157	إختبار T الأحادي لتطبيق الأساليب الحديثة لمحاكاة التسيير	17-4
158	إختبار T الأحادي لتطور الأداء المالي بالسنوات الأخيرة	18-4
159	إختبار T الأحادي لدور الأساليب الحديثة لمحاكاة التسيير في تعزيز الأداء المالي بالمؤسسات الاقتصادية	19-4
160	نتائج تقدير الانحدار الخطي البسيط و نموذج ANOVA à 1 facteur لاختبار أثر تحسين بطاقة الاداء المتوازن للأداء المالي	20-4
161	الانحدار الخطي البسيط ونموذج ANOVA à 1 facteur لاختبار تحسين إدارة الجودة الشاملة للأداء المالي	21-4
162	الانحدار الخطي البسيط و نموذج ANOVA à 1 facteur لأثر هندسة القسيمة على تحسين الأداء المالي	22-4

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
26	مراحل تطور أساليب محاسبة التسيير	1-1
29	مستقبل قدرات الإنتاج	2-1
32	تطور بيئة الأعمال الحديثة	3-1
44	أنواع الأداء بالمؤسسة الإقتصادية	1-2
46	مصفوفة الاداء بين الفعالية والكفاءة	2-2
52	خطوات تقييم الأداء بالمؤسسة الاقتصادية	3-2
53	مراحل تقويم الاداء	4-2
57	العوامل المؤثرة على أداء المؤسسة	5-2
87	عجلة النوعية والمرتكزات فكرة وفلسفية لإدارة الجودة الشاملة	1-3
86	مراحل تنفيذ إدارة الجودة الشاملة	2-3
100	خطوات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن بالمؤسسة	3-3
102	بطاقة الأداء المتوازن للجيل الأول	4-3
103	سلسلة القيمة للعمليات الداخلية	5-3
105	بطاقة الأداء المتوازن من الجيل الثاني	6-3
107	الجيل الثالث من بطاقة الأداء المتوازن	7-3
108	الجيل الرابع لبطاقة الأداء المتوازن	8-3
110	التكامل بين محاور بطاقة الاداء المتوازن	8-3
119	مراحل خطة عمل هندسة القيمة	9-3
121	مرحلة ورشة العمل لهندسة القيمة	10-3
140	طبيعة نشاط المؤسسات	1-4
141	تقسيم العينة حسب طبيعة الملكية	2-4
141	تقسيم العينة حسب عمر المؤسسات	3-4
142	تقسيم العينة حسب حجم المؤسسة	4-4

قائمة المختصرات

قائمة المختصرات

قائمة المختصرات

الاختصار	المعنى باللغة الأجنبية	المعنى باللغة العربية
Keidanren	Keizai Dantia Rengokai	الإتحادية اليابانية للأعمال
IMA	Institute of Management aAccountants	حسب معهد المحاسبة الإدارية
IFAC	International Federation of Accountants	الاتحاد الدولي للمحاسبين
ABC	Activity Based Costing	الإدارة على أساس التكلفة
ABM	Activity Based Management	الإدارة على أساس النشاط
BSC	Balanced Score Card	بطاقة الأداء المتوازن
AI	Artificial Intelligence	الذكاء الاصطناعي
IoT	Internet of Things	أنترنت الأشياء
TQM	Total Muality Management	إدارة الجودة الشاملة
JIT	Just In Time	الإنتاج في الوقت المحدد
iSO	International Organization For Standardization	المنظمة الدولية للتقييس
EFQM	European Foundation For Quality Management	المؤسسة الأوروبية لإدارة الجودة
SAVE	Society Of American Value Eengineers	جمعية مهندسي القيمة الأمريكيين
APM	Association Progres Management	جمعية إدارة المشاريع
VE	Value Eengineers	هندسة القيمة

فهرس الملاحق

الصفحة	عنوان الملحق	رقم الملحق
208	مصادر عبارات الاستبيان	الأول
209	المحكمين	الثاني
210	الاستبيان	الثالث
211	المؤسسات التي تمت فيها المقابلة	الرابع
215	مؤسسات عينة الدراسة	الخامس

المخلص

الملخص

تطورت أساليب محاسبة التسيير لتهتم أكثر بالمؤشرات غير المالية المتوافقة والتطورات التكنولوجية والمنافسة العالمية، حيث يمكنها تحقيق نتائج كالجودة المطلوبة، الإبداع، الابتكار، رضا الزبائن، تخفيض التكاليف والتحسين المستمر للعمليات والإنتاج.

وقد هدفت الدراسة إلى التعرف على واقع تطبيق البعض من هذه الأساليب في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، ومعرفة مدى مساهمتها في تحسين الأداء المالي، اعتماداً على عينة من المؤسسات الاقتصادية التي تنوعت حسب طبيعة نشاطها وحجمها وتمثلاً في 96 مؤسسة موزعة عبر عدة مناطق. وما ينبغي الإشارة إليه أنّ المؤسسات محل الدراسة تطبق إلى حد كبير أساليب محاسبة التسيير خاصة ما يتعلق بإدارة الجودة الشاملة، بطاقة الأداء المتوازن، وهندسة القيمة. ورغم وجود معوقات تحول دون التطبيق التام لها إلا أنها ساهمت في تعزيز الأداء المالي من خلال اعتمادها على المؤشرات غير المالية والتي تعد وسيطية لتحسين المؤشرات المالية.

الكلمات المفتاحية: محاسبة التسيير، بطاقة الأداء المتوازن، إدارة الجودة الشاملة، هندسة القيمة، الأداء المالي.

Résumé

Les méthodes de comptabilité de gestion ont évolué pour accorder plus d'attention aux indicateurs non financiers, aux développements technologiques et à la concurrence mondiale, car elles permettent d'obtenir des résultats tels que la qualité requise, la créativité, l'innovation, la satisfaction du client, la réduction des coûts et l'amélioration continue des opérations et de la production.

L'étude visait à identifier la réalité de l'application de certaines de ces méthodes dans l'institution économique algérienne, et à connaître l'étendue de leur contribution à l'amélioration de la performance financière. Basée sur un échantillon d'entreprises économiques représentées dans 96 entreprises réparties dans plusieurs régions, ces institutions varient selon la nature et la taille de leurs activités, et il faut noter que les entreprises étudiées appliquent dans une large mesure les méthodes de la comptabilité de gestion, notamment la gestion de la qualité totale (TQM), le tableau de bord prospectif (BSC) et l'ingénierie de la valeur (VE). Bien qu'il existe des obstacles qui empêchent sa mise en œuvre complète, elle a contribué à améliorer la performance financière en s'appuyant sur des indicateurs non financiers, qui sont considérés comme des intermédiaires pour améliorer les indicateurs financiers.

Mots-clés : Comptabilité de gestion, tableau de bord équilibré, gestion de la qualité totale, ingénierie de la valeur, performance financière.

Abstract

Management accounting methods have evolved to pay more attention to compatible non-financial indicators, technological developments and global competition, as they can achieve results such as required quality, creativity, innovation, customer satisfaction, cost reduction and continuous improvement of operations and production

The study aimed to identify the reality of the application of some of these methods in the Algerian economic institution, and to know the extent of their contribution to improving financial performance. Based on a sample of economic enterprises represented in 96 enterprises distributed across several regions, these institutions varied according to the nature and size of their activities, and it should be noted that the enterprises under study apply to a large extent management accounting methods, especially the total quality management(TQM) Balanced scorecard (BSC) and value engineering(VE). Although there are obstacles that prevent its full implementation, it has contributed to enhancing financial performance through its reliance on non-financial indicators, which are considered as intermediate for improving financial indicators.

Keywords: Management accounting, balanced scorecard, total quality management, value engineering, financial performance.

مقدمة

عرفت المؤسسات -مع بداية الثورة الصناعية- تغيراً في بيئة الأعمال وطرق تسييره بفعل ما أحدثته التطورات المتسارعة للتكنولوجية الصناعية والمعلوماتية والانفتاح على الأسواق العالمية، والسعي للسيطرة على المخاطر الإدارية من جهة، والتكاليف وعمليات الإنتاج من جهة أخرى. وحتى يتسنى لها تحقيق أهدافها المتعلقة برؤيتها واستراتيجياتها المتبعة وتعزيز آدائها المالي، أصبحت أغلب المؤسسات تبحث عن أنواع جديدة من المحاسبة تستخدمها إلى جانب المحاسبة المالية. ومنها محاسبة التسيير -التي ظهرت نتيجة وجود تغيرات ببيئة التصنيع التي تعمل في ظلها المؤسسات- والتي تطورت أساليبها التقليدية إلى أساليب حديثة تعطي معلومات أكثر دقة، وترفع من القدرة على التسيير واتخاذ القرارات لتعزيز الأداء المالي، حيث يهتم المكلفون بمحاسبة التسيير بإدارة الأداء وفق قرارات تضمن ربحية واستدامة عمليات المؤسسة ضمن معايير محددة. ومراجعة فعالية كل خطوة تقوم بها، لتحقيق الأهداف التي ترغب في بلوغها.

فبالأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير توفر مختلف المعلومات المتعلقة بدورة الإستغلال، جمع البيانات المتعلقة بدورة الاستثمار لاتخاذ قرار التوسعة أو إنكماش بفتح أو إغلاق فروع أو خطوط للإنتاج مستعيناً بالذكاء الاصطناعي لتطوير طرق الإنتاج والمنتجات بالإبداع والإبتكار. إضافة إلى معرفة تكلفة دورة التمويل والاستثمار، ما يؤدي إلى تحقيق الأهداف المالية وتفعيل الأداء المالي لفهم واتخاذ القرار من خلال مؤشرات الكمية كالربحية والمردودية والتوازن المالي أو مؤشرات النوعية كالجودة، الميزة التنافسية، الحصة السوقية، ورضا الزبون. حيث أن تقييم الأداء المالي والسعي لتعزيزه لا يزال مصدر قلق لمختلف المؤسسات نتيجة الانفتاح على الأسواق العالمية والتطورات التي أحدثها الذكاء الاصطناعي. مما أدى إلى ضرورة التفكير في اتباع أساليب للتقييم، من مراقبة وتسيير جميع الوظائف والأقسام بتقييم وتفعيل آدائها، واختيار أفضل المعايير التي ترفع الأداء المالي لها. ما فرض اللجوء لتطبيق أساليب حديثة لمحاسبة التسيير، تعمل على جمع المعلومات المتعلقة بمختلف الأنشطة. من خلال ما أضافته من مميزات جديدة بالنسبة للأساليب السابقة (الأساليب التقليدية)، بإدراجها مقاييساً مالية وغير مالية، وجعلها رضا الزبون الهدف الأساسي بتحقيق الجودة والإبداع والإبتكار. إضافة لتحديد الأنشطة الضرورية المضيئة للقيمة بالنسبة لغيرها التي لا تضيف قيمة للمنتج، إلى جانب العمل على تحديد وبدقة مسببات التكلفة ودرجة وجوبها، والعمل على التحسين المستمر للعمليات والمنتجات.

أولاً: إشكالية الدراسة

يوفر تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير مميزات تمكّن المؤسسة من تعزيز مؤشرات الأداء المالي، وهو ما تمّ تحقيقه في كبرى المؤسسات الاقتصادية كشركة تويوتا اليابانية لصناعة السيارات بتطبيقها لأسلوب الإنتاج في الوقت المحدد، جنرال إلكتريك الأمريكية للصناعات الكهربائية والمولدات بتطبيقها لأسلوب هندسة القيمة، وشركة موتورولا وتطبيقها لمبادئ إدارة الجودة الشاملة وبالأخص سيغما ستة. حيث تمّ تحقيق مختلف المؤشرات المالية وغير المالية المساهمة في تعزيز أدائها المالي. ما دفع مختلف الشركات إلى محاولة تطبيقها، لنجد بعض المؤسسات العربية كشركة المراعي السعودية التي طبقت أسلوب سوت، ومؤسسة خنثر الجزائرية بإعدادها لبطاقة أداء متوازن خاصة بها. فيما نجد أغلب المؤسسات الجزائرية متحصلة على شهادة ISO 9001:2015 والتي تعطي صورة كبيرة لتطبيق إدارة الجودة الشاملة.

وفي ظلّ ما يمكن أن تحقّقه الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير من مؤشرات تعزّز بها الأداء المالي بكبرى المؤسسات العالمية التي تبنتها، وفي ظل سعي المؤسسات الجزائرية لمواكبة كل التطورات في بيئة التصنيع والمنافسة العالمية - حيث نجد العديد من المؤسسات المنافسة للمنتجات العالمية كمؤسسة حمود بوعلام، مؤسسة زيبان قاردين للتمور، مجمع GIGA للإسمنت- ، لتظهر ملامح إشكاليتنا ويتمّ طرح السؤال التالي:

ما مدى مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تعزيز الأداء المالي

بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية؟

وللإجابة على السؤال الرئيسي نطرح الأسئلة الفرعية التالية:

1: ما واقع تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية للأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير ؟

2: ما واقع تحقيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة تطوراً في أدائها المالي بالسنوات

الثلاثة الأخيرة؟

3: ما الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير المؤثرة على تحسين الأداء المالي بالمؤسسات الاقتصادية

الجزائرية ؟

ثانيا: فرضيات الدراسة: للإجابة على الإشكالية الرئيسية والتساؤلات الفرعية نضع الفرضيات التالية:

الفرضية الرئيسية الأولى: تطبق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية الأساليب الحديثة لمحاسبة

وتنقسم للفرضيات الفرعية التالية:

1: الفرضية الفرعية الأولى: تطبق المؤسسات الاقتصادية أسلوب بطاقة الأداء المتوازن

2: الفرضية الفرعية الثانية: تطبق المؤسسات الاقتصادية أسلوب إدارة الجودة الشاملة

3: الفرضية الفرعية الثالثة: تطبق المؤسسات الاقتصادية أسلوب هندسة القيمة

الفرضية الرئيسية الثانية: تطور الأداء المالي في مؤسسات الاقتصادية بالسنوات الأخيرة.

الفرضية الرئيسية الثالثة: أثرت محاسبة التسيير على تحسين الأداء المالي بالمؤسسات الاقتصادية

الجزائرية من خلال أساليبها الحديثة كإدارة الجودة شاملة، بطاقة للأداء المتوازن، وهندسة القيمة

وتنقسم للفرضيات الفرعية التالية:

الفرضية الفرعية الأولى: يوجد تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية لمساهمة أسلوب بطاقة الاداء المتوازن في

تحسين الأداء المالي بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة $\alpha < 0,01$

الفرضية الفرعية الثانية: يوجد تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية لتعزيز إدارة الجودة الشاملة للأداء المالي

بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة $\alpha < 0,01$

الفرضية الفرعية الثالثة: يوجد تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية لمساهمة أسلوب هندسة القيمة في

تحسين مؤشرات الأداء المالي بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية عند مستوى دلالة $\alpha < 0,01$

ثالثا: أهمية الدراسة

تطورت تكنولوجيا المعلومات وتطورت معها النظم الإدارية ليصبح من الضروري تطوير أساليب

محاسبة التسيير، لتساير متطلبات تحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية خاصة فيما يخص تعزيز أدائها

المالي، وهو ما يجعل الموضوع ذو أهمية كبيرة تكمن في:

- حدائة الموضوع نتيجة المتغيرات الحالية التي عملت على عصرنه المؤسسة من نظم معلومات

التسيير والمصنع الذكي.

- يعتبر الموضوع إضافةً جديدةً ومساهمة حديثة لإثراء البحث العلمي مع بداية الثورة الصناعية

الخامسة وما جاءت به.

- يعطي دافعاً أكبر للاهتمام بعصرنة المؤسسات وتطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير المرتكزة على الأنظمة التكنولوجية للكشف عن الثغرات، وتحسين الأداء مهما كان نشاط المؤسسة.

رابعاً: أهداف الدراسة

- تقديم إطار نظري علمي منظم، من خلال دراسة أسباب وأهمية تطور أساليب محاسبة التسيير ودورها في رفع الأداء المالي.
- الوقوف على واقع مواكبة المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لتطورات أساليب محاسبة التسيير والاستفادة من تطبيقاتها خاصة في تحقيق الأهداف المالية.
- التأكيد على ضرورة دعم الأساليب التقليدية لمحاسبة التسيير بالأساليب الحديثة، خاصة بعد زيادة شدة المنافسة الوطنية والانفتاح على العالم الخارجي والمصانع الذكية.
- الوقوف على أسباب دعم الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير لمختلف مؤشرات الأداء المالي.
- الوقوف على واقع تطور مؤشرات الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية بالسنوات الأخيرة وما مدى مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في ذلك.

خامساً: أسباب اختيار الموضوع

تختلف أسباب اختيار الموضوع، فمنها ما هو ذاتي ومنها ما هو موضوعي

الأسباب الذاتية: نذكر منها

- يتماشى الموضوع وطبيعة التخصص، حيث يدخل في المواضيع المتعلقة بمالية المؤسسة ببحثه عن الطرق والأساليب التي توفر المعلومات اللازمة للرفع من الأداء المالي عن طريق الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير.
- أهمية الموضوع خاصة في عصر المعلومات والتطورات التكنولوجية.

الأسباب الموضوعية: نذكر منها

- تزايد دور الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في ظلّ زيادة استعمال تكنولوجيا المعلومات بالمؤسسات.
- المزايا التي توفرها الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير
- الكشف عن مدى وواقع تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير
- الموضوع يربط بين عصرنة المؤسسات الاقتصادية في ظل بيئة التصنيع الحديثة، وشدة المنافسة والذكاء الاصطناعي الذي أوجب إحداث نقلة نوعية في عمليات الإنتاج ومؤشرات القياس.

- التطرق لأسلوب هندسة القيمة بالمؤسسات الاقتصادية الجزائرية لمختلف النشاطات.
- نقص الدراسات المتعلقة بمتغيرات الدراسة في المؤسسات الاقتصادية الإنتاجية من قطاعات مخلفة، فأغلب الدراسات درست المؤسسات الخدمائية من فنادق، مستشفيات، بنوك..... إلخ .

سادسا: منهج الدراسة

استعملنا المنهج الإستنباطي بأداتيه الوصف والتحليل في الجانب النظري من الدراسة فيما يتعلق بالأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير، وكذا تكنولوجيا المعلومات، بالاعتماد على مجموعة من المراجع منها التقارير، الكتب، المجلات، الملتقيات، والمواقع الرسمية للمؤسسات والهيئات المعترف بها دوليا. أما الجانب التطبيقي فقد اعتمدنا على الإستقراء من خلال دراسة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية الإنتاجية وقمنا بإعداد استبيان يستهدف عينة محددة لها علم بموضوع الدراسة فكانت طبيعة الأسئلة موجّهة لهذه العينة بالذات حتى تكون مصداقية أكبر في الإجابة على أسئلة الاستبيان.

سابعا: مجال الدراسة وحدودها

من أجل الوقوف على الأهداف المرجوة تم تحديد مجالات الدراسة الأربع كما يلي:

الإطار الزمني: امتدت فترة الدراسة الميدانية من بداية إعداد فقرات الاستبيان إلى غاية استكمال جمع البيانات وتحليلها وتفسيرها، والخروج بالنتائج، ويمكن تحديد مجال دراستنا خلال سنتي 2020 و 2021.

الإطار المكاني: تم توزيع الاستبيان على المؤسسات الاقتصادية التابعة لعدّة مناطق من الجزائر.

الإطار البشري: للتمكن من إعطاء مصداقية في الإجابة تم اختيار عينة مستهدفة متمثلة في مسير الشركة، وفي حالة الاستحالة تم توزيعه على أحد رؤساء مصالح المحاسبة، المالية، ومحاسبة التسيير.

الإطار العلمي: تبيان علاقة ودور الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تفعيل الأداء المالي في ظل ذكاء المصانع وتطور بيئتها، و في هذا الإطار اعتمدنا على ثلاثة أساليب فقط من مجموع الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير والمتمثلة في بطاقة الأداء المتوازن، إدارة الجودة الشاملة، وهندسة القيمة وفق ما تقتضيه دراستنا وما نود الحصول عليه من نتائج تتماشى ودراستنا التطبيقية

ثامنا: هيكل الدراسة

قصد الإمام بمختلف جوانب الدراسة والوقوف على متغيراتها وتحليل أبعادها للوصول إلى إجابة على إشكالية الدراسة، تم تقسيم الدراسة إلى أربعة فصول وهي كما يلي:

الفصل الأول: تطرقنا فيه للإطار النظري للأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير من خلال الوقوف على تطور المحاسبة عبر الزمن وصولاً إلى محاسبة التسيير والحاجة لها وتطور أساليبها في ظل تطورات بيئة التصنيع الحديثة.

الفصل الثاني: تعرضنا فيه لدراسة الأداء المالي من خلال الوقوف على مختلف المفاهيم المتعلقة بالأداء وطرق تقييمه، وصولاً إلى تعريف الأداء المالي وأهميته ومؤشرات المختلفة التي تساهم في قياسه من مؤشرات مالية وغير المالية، بالإضافة إلى الأنظمة الحديثة التي تساهم في قياسه.

الفصل الثالث: تم فيه الوقوف على ثلاث أساليب حديثة لمحاسبة التسيير والمتمثلة في بطاقة الأداء المتوازن، إدارة الجودة الشاملة، وهندسة القيمة من خلال تطور كل واحدة منها وأهميتها، والوقوف على دورها في تعزيز الأداء المالي.

الفصل الرابع: هو دراسة إحصائية بالاعتماد على برنامج spss 20 من خلال أخذ عينة من المؤسسات موزعة على المناطق الأربعة للوطن، وتم فيه تقديم عينة الدراسة وخصائصها، والتحقق من إمكانية الاعتماد على النتائج المتحصل لها في دراسة الفرضيات والخروج بإجابة لإشكالية الدراسة.

تاسعا: الدراسات السابقة

1:الدراسات العربية:

أ. هاملي عبد القادر، بن ياتي مراد، قارة ابراهيم، إشكالية تطبيق إدارة الجودة الشامل ودورها في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية، *les cahiers du mecas*، المجلد 14، العدد 2، 2018: هدفت الدراسة إلى إبراز واقع تطبيق إدارة الجودة الشامل ودورها في تحسين الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائري، بتوزيع استبيان على 55 مؤسس اقتصادية متحصلة على شهادة الإيزو، والتي تم اختيارها عشوائيا من المجتمع الكلي المتمثل في مؤسسات الغرب الجزائري، وتمت الاعتماد على برنامج PLS-PM لاختبار العلاقة بين المتغيرين وتوصلت لوجود علاقة ذات دلالة إحصائية لتأثير أبعاد إدارة الجودة الشاملة على الأداء المالي، ومن أهم التوصيات ذكرت الدراسة العمل على مقارنة المؤسسات بمثيلاتها الرائدة في مجال التطبيق.

ب. نجوم قمازي، مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية - دراسة استقصائية على المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف-، أطروحة دكتوراه، العلوم التجارية، تخصص محاسبة مالية وتدقيق، جامعة فرحات عباس سطيف1، 2018/2017: هدفت الدراسة إلى

معرفة واقع تطبيق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية من خلال معرفة المحطات التاريخية التي مرت بها، والظروف التي مسّت بيئة الأعمال الحديثة الداعمة لتطور أساليب محاسبة التسيير، حيث تمثّلت عينتها في 30 مؤسسة من المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف، وتم استخدام المقابلة والملاحظة بالإضافة إلى الاستبيان الذي تم تحليله بواسطة SPSS21 وهذا عام 2015. وتوصلت الدراسة إلى أن المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف لا تطبق الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية وإنما يتم اتباع بعض المبادئ الأساسية للأدوات، فيما تساهم هذه المبادئ المطبقة بتعزيز تنافسية المؤسسة، وتخصّ الدراسة بالذكر الأساليب الثلاث التالية: أسلوب التكلفة المستهدفة، أسلوب التكلفة على أساس الأنشطة وأسلوب بطاقة الأداء المتوازن.

ج. عبد الناصر إبراهيم نور، محمد محمود النحوي، أثر إدارة الجودة الشاملة وتقنيات إدارة التكلفة في تحسين الأداء في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، مجلة روى اقتصادية، جانفي 2016: هدفت الدراسة إلى معرفة أهمية التكامل بين إدارة الجودة الشاملة وتقنيات إدارة التكلفة في تحسين الأداء بالشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، حيث كان مجتمع الدراسة هو المؤسسات الصناعية المساهمة العامة في الأردن بحجم كبير لرأس المال وقد كان عددها 100 مؤسسة تضم 669 موظفاً كمجتمع عام للدراسة، بينما تم اختيار 10 منها بشكل قصدي، لتكون عينة الدراسة مكونة من 70 موظفاً من الإدارة العليا والإدارات المالية وأقسام إدارة الجودة الشاملة. ومن أهم النتائج المتوصل لها وجود أثر لتحسين الجودة، تخفيض التكاليف وتحقيق رضا الزبائن ما يحسّن الأداء. فيما قدّمت توصيات أهمها ضرورة استمرار المؤسسات على ماهي عليه مع مواكبة المستجدات في هذه التقنيات باختيار ما يناسبها من تأثير إيجابي لتحسين الأداء.

د. عبد الله أحمد عبد الله مصطفى، الهندسة القيمية ودورها في تحقيق، الميزة التنافسية دراسة ميدانية في مجموعة شركات جيا، قسم التكاليف والمحاسبة الإدارية، رسالة ماجستير، جامعة السودان، للعلوم والتكنولوجيا، 2016: هدفت الدراسة إلى معرفة دور الهندسة القيمة في تحقيق الميزة التنافسية، كما بيّنت دورها في تخفيض التكاليف وتمثّلت عينتها في مجموعة شركات جيا، حيث تم استخدام الاستبيان كأداة لجمع البيانات وتحليله بواسطة SPSS، وتوصلت إلى أن هندسة القيمة لا تحقق الميزة التنافسية بمجموعة شركات جيا، وإنما تتحقق من خلال الإبداع والاعتماد على استراتيجية التركيز لتقديم منتج يحقق ما يريده الزبون.

هـ. نوبلي نجلاء، استخدام أدوات المحاسبة الادارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية- دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015/2014: هدفت الدراسة إلى معرفة واقع تطبيق أدوات المحاسبة الادارية بالمؤسسات الجزائرية وقياس الأداء المالي، وتمثلت عينتها في دراسة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة، حيث توصلت إلى أن بطاقة الأداء المتوازن تساهم في دعم الأداء المالي من خلال خلق التوازن بين الأهداف الاستراتيجية والأهداف قصيرة المدى من خلق القيمة والمردودية، إضافة لخلق توازن بين العملاء والعمليات الداخلية، وتحقيق التوازن بين المؤشرات المالية وغير المالية للأداء المالي ومع هذا فالمؤسسة لا تهتم بالمحاور الأربعة، وإنما تركّز إهتمامها على المحور المالي دون الأخذ باعتبارات السببية والترابط بين المحاور الأخرى والمحور المالي. كما بيّنت الدراسة مساهمة (سلسلة القيمة- التكلفة) المستهدفة في تحسين الأداء المالي، فيما خلصت الدراسة إلى أن المؤسسة لا تطبق أي أداة من أدوات المحاسبة الإدارية في الفترة التي وافقت فترة الدراسة رغم تطبيقها من قبل، ومن بين أهم التوصيات ذكرت الدراسة على المؤسسة إعادة النظر في طريقة التسيير، لتتوافق بما هو معمول به في المؤسسات المتقدمة لتتمكن من تطوير أساليبها، وإنشاء مصلحة خاصة بالمحاسبة الإدارية وتطبيقها لتفعيل دورها في تحسين الأداء المالي.

و. مريم شكري محمود نديم، تقييم الاداء المالي باستخدام بطاقة الأداء المتوازن، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الاوسط، 2013/2012: هدفت الدراسة إلى معرفة واقع تطبيق بطاقة الأداء المتوازن بشركة طيران الخطوط الجوية الأردنية، من خلال دراسة القوائم المالية لعامي 2011-2012 بالإضافة إلى الاعتماد على المقابلة للمعنيين من المؤسسة من أجل تقييم الأداء المالي بواسطة استخدام بطاقة الأداء المتوازن، وتوصلت الدراسة إلى وجود تأثير لتطبيق محاور بطاقة الأداء المتوازن في تحسين الربح المحاسبي المقاس بمعدل العائد على الأصول ومعدل العائد على حقوق الملكية، إضافة لوجود تأثير على القيمة الاقتصادية المضافة، والقيمة السوقية المضافة، فيما أوصت الدراسة بالبناء السليم لها وفق ما حددته إستراتيجيتها في ظل المنافسة وتطور بيئة الأعمال.

ز. دراسة ناريمان إبراهيم صباح، واقع استخدام أساليب المحاسبة الإدارية في الشركات الصناعية، قطاع غزة دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية، غزة، 2008: هدفت الدراسة إلى معرفة واقع تطبيق أساليب المحاسبة الادارية التقليدية والحديثة،

وتمثلت عينتها في الشركات الصناعية العاملة بقطاع غزة، والتي يفوق رأس مالها نصف مليون دولار أمريكي والتي تمثل 60 مؤسسة، حيث تم استخدام الإستيبيان كأداة لجمع البيانات وتحليله بواسطة SPSS، وتوصلت الدراسة إلى أن المؤسسات تطبق الأدوات الحديثة للمحاسبة الإدارية بنسب متفاوتة، ومن أكثر الأساليب المستخدمة هو أسلوب إدارة الجودة الشاملة معززاً للأداء المالي من خلال التعرف المسبق على تكاليف الإنتاج، خفض التكاليف الإنتاجية، وخفض عدد وحدات الإنتاج التالف، ومن بين أهم التوصيات ذكرت الدراسة العمل على تفعيل دور أساليب المحاسبة الادارية باعتبارها نظاماً فعالاً للمعلومات تخدم أهداف الإدارة في ظل التطورات بنظم التصنيع الحديثة.

ح. سناء فاروق العاجز، مدى تطبيق ركائز إدارة الجودة الشاملة وتأثيرها على الأداء المالي، في مؤسسة الإقراض النسائية في قطاع غزة من وجهة نظر العاملين، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية غزة، 2008: هدفت الدراسة إلى معرفة مدى تطبيق ركائز إدارة الجودة الشاملة وتأثيرها على الأداء المالي، وتمثلت عينتها في كافة أفراد مؤسسة الإقراض النسائية حيث تم استخدام الإستيبيان كأداة لجمع البيانات وتحليله بواسطة SPSS، وتوصلت الدراسة إلى أن المؤسسة تطبق مبادئ إدارة الجودة والتي تؤثر الأداء المالي من خلال دراسة مؤشر الربحية، الإنتاجية وكفاية التشغيل، ومن أهم ما أوصت به انشاء دائرة للتحكم بالجودة.

2: الدراسات الأجنبية

A. Vasilii Erokhin, Management Accounting Change as a Sustainable Economic Development Strategy during Pre-Recession and Recession Periods: Evidence from Russia, Sustainability, 4 June 2019

بينت الدراسة ضرورة استجابة المؤسسات للتغيرات في بيئة التشغيل، لما أظهرته تقلبات الأسواق العالمية والوطنية في السنوات الأخيرة، بالاعتماد على ممارسات مختلفة لضمان التنمية المستدامة بتوقع التهديدات وإدارة المخاطر. وتبحث الدراسة على درجة استخدام ممارسات تقييم الألفية الناتجة عن الركود الاقتصادي. من تحقيق الاختلافات في ممارسات محاسبة التسيير بالمؤسسات الروسية للفترة 2000-2013 (فترة ما قبل الركود) و 2014-2018 (الركود الاقتصادي) واكتشاف نية تغيير الأدوات في حالة تدهور الوضع الاقتصادي، بالاعتماد على دراسة التغيير عبر 54 أسلوب لمحاسبة التسيير مقسمة لأدوات تشغيلية، إدارية، واستراتيجية، بإجراء مسح لأربعة أنواع من المنظمات: متناهية الصغر، صغيرة، متوسطة، وكبيرة والتي تنتمي لخمسة قطاعات وهي الخدمات، الصناعة، التجارة، الزراعة، والسياحة في

سبعة أقاليم متباينة على مستوى أدائها الاقتصادي وهي أداء حسن، متوسط، ومنخفض. ومن النتائج المتوصل لها أنه خلال الأزمة يميل المستجيبون إلى التوقف عن استخدام العديد من أدوات تقييم الأداء الاستباقية الموجهة نحو الإستدامة وبدلاً من ذلك يركزون على تحقيق تأثيرات فورية ومباشرة على المبيعات والأرباح ومعايير الأداء الأخرى، من خلال كشف التنبؤات الخاصة بالتطبيق المستقبلي لأدوات تقييم الألفية في الاقتصاد المتراجع في محاولة لتحقيق أداء دائم ومستدام، وتهدف المؤسسات من جميع الأنواع والقطاعات إلى التركيز على ممارسات مثل تحليل تباين إدارة المخاطر، التنبؤات المتجددة، والتحليل والإدارة القائمة على النشاط.

B.Ahmed Mohamed Ameen, Moataz Fathi Ahmed and others, The Impact of Management Accounting and How It Can Be Implemented into the Organizational Culture, Dutch Journal of Finance and Management, vo 12, no 1, 2018

بينت الدراسة بأن محاسبة التسيير نهج لصنع القرارات تساعد على زيادة قيمة المؤسسة من خلال السماح لمديريها باتخاذ القرارات بناءً على تقييم التكاليف ومؤشرات الأداء الأخرى. لتكون نوعاً من أدوات الإدارة المالية لإدارة المؤسسات، حيث تقوم محاسبة التسيير بتحليل العمليات لاتخاذ القرارات الإستراتيجية نظراً للتأثيرات الحديثة لبيئة التصنيع، ما جعلها أداة حاسمة لبقاء المؤسسات على المدى القصير والطويل، وتهدف الدراسة إلى الوقوف على تأثيرها، من القدرة على توجيه القرارات والمعلومات المقدمة، والقدرة على ضمان تعظيم الموارد التنظيمية البشرية والمادية، والقدرة على ضمان عمليات تنظيمية قوية من خلال استخدام التقنيات لضمان الرضا عن المنتجات وبالتالي تحقيق أرباح أفضل، كما أوصت الدراسة بوجوب دمج تطبيق محاسبة التسيير كأداة لصنع القرار في الثقافة التنظيمية لضمان استمرار تحقيق فوائدها، وجعلها ممارسة ثقافية في المؤسسة، كما توصي باستخدام أنظمة وتقنيات تخطيط موارد المؤسسات التي تضمن تطبيقها، وتشجع اتخاذ القرار في جميع الإدارات بناءً على تقرير محاسبة التسيير

C. Khathutshelo Matambele, Huibrecht.van der Poll, Management Accounting Tools for Sustainability Information Decision making and Financial Performance, Alternation, Special Edition 20, 2017

بينت الدراسة بأن العديد من المؤسسات لا تستخدم أساليب محاسبة التسيير التي تساعد في توفير معلومات الاستدامة لصنع القرار والطريقة التي تؤثر بها على الأداء المالي للمؤسسة، وهو ما قد يؤثر سلباً على الأداء المالي للمؤسسات التي قد تشمل محركات التكلفة القديمة، قرارات تجارية خاطئة ومعلومات غير دقيقة وأخطاء بشرية ترجع لعدم تطبيق أساليب محاسبة التسيير، ليجد مديرو المؤسسات

صعوبة في تحسين العمليات اليومية واتخاذ قرارات لتحسين الأداء المالي للأعمال. وقد تم الاعتماد على المقابلة لجمع المعلومات وفحص إذا ما يمكن لأساليب محاسبة التسيير توفير معلومات الإستدامة لصنع القرار والتأثير على الأداء المالي للمؤسسة، حيث تم إجراء البحث واختيار عينة الدراسة من خلال العينة العشوائية المعتمدة على الترتيب لمجتمع الدراسة المكون من 400 مؤسسة (JSE 2013) مؤسسات مدرجة في بورصة جوهانسبرغ (JSE). وتوصل الدراسة إلى أن أساليب محاسبة التسيير توفر استراتيجيات تؤثر على صنع القرار والأداء، رغم أن اتخاذ القرار هو مسؤولية المديرين التنفيذيين أو مديري المؤسسات. وأثبتت أيضاً أن المديرين الماليين الذين يركزون أكثر على البيانات المالية وإعداد التقارير يؤديون مهام محاسبة التسيير ومن ثم يجب أن تركز الأبحاث المستقبلية على أهمية فصل دور محاسبة التسيير وإدارة الأعمال عن دور المحاسبين أو المديرين الماليين لتمكين المؤسسة من التركيز على تقارير مختلفة النتائج

D. Mohammad Talha, and others, A New Look At Management Accounting, The Journal of Applied Business Research, Volume 26, Number 4, 2010

تهدف الدراسة إلى مقارنة أساليب محاسبة التسيير التقليدية بالأساليب الحديثة والنظرة الجديد لها باستخدام أحدث تقنيات المعلومات وتقنيات التصنيع، حيث تم الاعتماد على جمع المعلومات والبيانات من مصادر مختلفة كالمقالات والمجلات عبر الإنترنت من خلال محركات البحث هذه مثل Google، Infoseek، Lycos، Excites، Altavista وتم تنزيل المقالات من مواقع الإنترنت بما في ذلك مكتبة IFAC، والنشرات الإخبارية CPA على الإنترنت، ومعهد المحاسبين الإداريين، ومعهد تشارترد للمحاسبين الإداريين والنشرة الفنية ومعهد المحاسبين التجاريين والماليين، وتمت مناقشة الأساليب الحديثة المستخدمة، لتتوصل الدراسة إلى أن إدارة الجودة الشاملة، التكلفة على أساس الأنشطة، بطاقة الأداء المتوازنة، بالإضافة لبعض الأساليب التي تم تقديمها في الإدارة لمواكبة أحدث التقنيات أصبحت بشكل متزايد جزءاً من الإدارة، وتوصلت إلى أن المؤسسات ستحتاج في الألفية الجديدة إلى اعتماد نهج أكثر واقعية للإدارة، حيث يحتاج المسير إلى طرق محاسبة التسيير التقليدية وغير تقليدية لاتخاذ قرارات أفضل، كما توصلت إلى أن المحددات الرئيسية مثل الحجم، نوع الصناعة والأولويات الإستراتيجية لها تأثير مختلف على ممارسات الإدارة، ما يزيد الحاجة إلى محاسبة التسيير لتطوير مناهج جديدة لمعالجة النموذج الجديد مع تقدم تكنولوجيا المعلومات ولتكون أداة مفيدة للمديرين لاتخاذ القرارات في المستقبل

ما يميز دراستنا على الدراسات السابقة التي تم إختيارها:

- من الجانب النظري تتميز دراستنا عن الدراسات السابقة من حيث حداثة المعلومات، فاعتمدنا على دراسات حديثة للسنوات القليلة الماضية وتقارير العالمية لعام 2020 & 2021 ما يعطي قيمة مضافة، كما أن التطرق للمفاهيم كان مختلفا في دراستنا عن سابقتها بربط الإطار النظري لمحاسبة التسيير وتطور الثورة الصناعية الرابعة، والنظرة المستقبلية للثورة الصناعية الخامسة، وركزنا أيضا- حسب ما جاء به الفكر الحديث- على المؤشرات غير المالية للأداء المالي مقارنة بالمؤشرات المالية.

- تتميز بفجوة زمنية، حيث أن واقع تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير والبيئة الصناعية للمؤسسات تختلف، ما يجعل المؤسسات محل الدراسة حتى لو كانت نفسها لا تعطي نفس النتائج.
- تتميز هذه الدراسة بتحديد ما لمختلف مؤشرات الأداء المالي وبشكل خاص المؤشرات غير المالية.
- تتميز هذه الدراسة بدراسة أساليب حديثة متمثلة في إدارة الجودة الشاملة، هندسة القيمة، بطاقة الأداء المتوازن وتأثيرهم على مختلف المؤشرات المالية وغير المالية.

- تتميز هذه الدراسة بتحديد ما لمختلف مؤشرات الأداء المالي وبشكل خاص بالمؤشرات غير المالية.
- تتميز الدراسة بكبير حجم عينتها وهنا يجب التنويه بأن دراسات كهذه تكون مفردة العينة هي المؤسسة وليس العمال، وهو ما يجعلنا نكتفي باستبيان واحد في كل مؤسسة وسعيًا للحصول على أكبر عدد من المؤسسات، تم التوزيع على مناطق مختلفة، وننوه أيضا بأنه لا توجد أي دراسة وطنية سابقة وصلت لما وصلت له دراستنا من حيث عدد المؤسسات.

- تتميز هذه الدراسة بأخذ عينة من مختلف المناطق ما يمكّننا من الحصول على مؤسسات في نشاطات لم يتم دراستها من قبل على غرار مؤسسات الكرتون، مؤسسات الدهان، مؤسسات إنتاج وتركيب السيارات، فدراستنا حاولت الإلمام بمختلف النشاطات.

- تتميز هذه الدراسة باهتمامها بدراسة ثلاث أساليب حديثة لمحاسبة التسيير مع مؤشرات مختلفة للأداء المالي فيما ركزت أغلب الدراسات على مؤشر تخفيض التكاليف، أو مؤشر التنافسية أو تعظيم الحصة السوقية فقط، ودرستها لأساليب أخرى لمحاسبة التسيير، كالإنتاج في الوقت المحددة، الإدارة على أساس التكاليف، والإدارة على أساس الأنشطة.

صعوبات الدراسة: واجهتنا العديد من الصعوبات وخاصة في الجانب التطبيقي والتي نذكر منها:

1. الجائحة الصحية التي تسببت في منع التنقل للمكتبات وجمع المراجع والمصادر المجانية، مقارنة ببعض المراجع الالكترونية باهظة الثمن وخاصة التقارير الحديثة.
2. امتناع أغلب المؤسسات من استقبالنا بحجة الوضع الصحي وعدم دخول غرباء للمؤسسة.
3. امتناع المسؤولين من الإجابة على الاستبيان بحجة أن صاحب المؤسسة منع اعطاء أي معلومة .
4. نقص المؤسسات الاقتصادية الإنتاجية بولاية غليزان ما فرض علينا التنقل لولايات أخرى، والاستعانة بالاستبيان الالكتروني من أجل الوصول للمؤسسات، وخاصة في ظل الجائحة.
5. نقص الإمكانيات المادية في ظل وجود أغلب المؤسسات بالمناطق الصناعية البعيدة والمنعزلة.
6. نقص ثقافة المساعدة في مجال البحث العلمي من طرف العديد من الإطارات بالمؤسسات الجزائري.
7. رفض العديد من الاستثمارات لمؤسسات لم تبين طبيعة انتاجها

الفصل الأول:

محاسبة التسيير في ظل

تطورات بيئة التصنيع

الفصل الأول: محاسبة التسيير في ظل تطور بيئة التصنيع

تمهيد:

أدت التغيرات الحاصلة ببيئة الأعمال والبيئة التصنيعية إلى ظهور محاسبة جديدة تعرف بمحاسبة التسيير. والتي اعتمدت في بدايتها على مجموعة من الأساليب كالتحليل المالي والموازنات، لكنها في ظل التطور المستمر لبيئة التصنيع وما أحدثته الثورات الصناعية الأربع أصبحت لا تحقق الأهداف المطلوبة منها بشكل تام، الأمر الذي جعل المفكرين يعملون على تطويرها بمرور الوقت عبر عدة مراحل. وسنتطرق في هذا الفصل لتطورات بيئة التصنيع والوقوف على التطور التاريخي للمحاسبة بصفة عامة وصولاً لمحاسبة التسيير ومراحل تطورها ومختلف الأساليب وتقسيماتها لمواكبة التصنيع المتقدم وهذا من خلال المباحث التالية:

• تطور بيئة التصنيع، تطور بيئة الأعمال الحديثة، والحاجة لتغيير أنواع المحاسبة المطبقة

المبحث الأول: التطور التاريخي للمحاسبة في ظل تطور بيئة التصنيع

• ماهية محاسبة التسيير، أهمية وأهداف خصائص ووظائف، والمقارنة بين محاسبة التسيير وبعض المحاسبات

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لمحاسبة التسيير

• مراحل تطور محاسبة التسيير، تطور أساليب محاسبة التسيير، الأساليب الحديثة محاسبة التسيير في القرن الواحد والعشرين

المبحث الثالث: بيئة التصنيع الحديثة وتطور أساليب محاسبة التسيير

الفصل الأول: محاسبة التسيير في ظل تطور بيئة التصنيع

المبحث الأول: التطور التاريخي للمحاسبة في ظل تطور بيئة التصنيع

تطورت أنواع المحاسبة عبر الزمن حسب الحاجة إلى ما تقدمه من معلومات، مدفوعةً بتطورات بيئة التصنيع نتيجة الثورات الصناعية المتتالية، وهو ما ساهم في تطور أنواع المحاسبة لتصل إلى محاسبة التسيير. التي تطوّرت أساليبها لتتوافق مع المراحل المختلفة والتغيرات الحاصلة بها.

المطلب الأول: تطور بيئة التصنيع

تطورت بيئة التصنيع الحديثة بفعل ما جاءت به الثورات الصناعية عبر مراحلها الأربع، ومن الممكن أن تتطور مع التطورات التكنولوجية التي ستأتي بها الثورة الصناعية الخامسة.

الفرع الأول: تطور تكنولوجيا الإنتاج

ظهر أواخر القرن الثامن عشر أولى عمليات التصنيع الميكانيكي بالاعتماد على البخار والمياه، وهو ما سمي بالثورة الصناعية الأولى، فيما تطورت عمليات التصنيع مع بداية اختراع واستخدام محركات الإحتراق، الذي يعمل على تزويد الآلات بالطاقة واستخدام الكهرباء الذي ساهم في ظهور الثورة الصناعية الثانية، بينما ظهرت الثورة الصناعية الثالثة بظهور تكنولوجيا المعلومات والحوسيب والروبوتات والإنترنت، ما عمل على ظهور عصر جديد بداية سبعينات القرن العشرين¹.

ومع بداية سنة 2011 بدأت المؤسسات -في ظل الثورة الصناعية الرابعة من تطور أنظمة الإنتاج الإلكتروني- بعمليات التصنيع المرن، وظهرت المصانع الذكية. وفي نقاشات حول ما إذا كانت الثورة الصناعية الخامسة بدأت من عام 2020، قطعت اليابان أبعاد ما يمكن في هذا المجال، ففي عام 2016 وبدلاً من مصطلح الثورة الصناعية الخامسة إستعملت مصطلح "المؤسسة فائقة الذكاء" Super Smart Society)، والذي قدّمه "اتحاد أعمال الياباني" Keidanren والذي يعمل على توسيع التحول الرقمي من الصناعة إلى "المؤسسة فائقة الذكاء". ويرى "بوروفيك وسكوبيليف" Borovik & Skobelev بأن تقارب التقنيات الحديثة من انتزعت الأشياء إلى الذكاء الاصطناعي قد مكّن من تسريع تحول الثورة الصناعية². والجدول التالي يبين الإخلاف بين الثورة الصناعية الرابعة والخامسة (النظرة المستقبلية الأولى والثانية).

¹ شركة برايس ووترهاوس كوبرز، القمة العالمية للصناعة والتصنيع، الثورة الصناعية الرابعة بناء المؤسسات الصناعية الرقمية،

الثورة الصناعية الرابعة (industry 0.4) في الشرق الاوسط، 2016، ص7

² Zorica Golić, FINANCE AND ARTIFICIAL INTELLIGENCE: THE FIFTH INDUSTRIAL REVOLUTION AND ITS IMPACT ON THE FINANCIAL SECTOR, roceedings of the Faculty of Economics in East Sarajevo, 2019, p72

الفصل الأول: محاسبة التسيير في ظل تطور بيئة التصنيع

الجدول رقم (1-1): الثورة الصناعية الرابعة، والنظرة المستقبلية للثورة الصناعية الخامسة

الثورة الصناعية الخامسة Industry 5.0 (Vision 2)	الثورة الصناعية الخامسة Industry5.0(Vision1)	الثورة الصناعية الرابعة Industry 4.0	
الاقتصاد الحيوي	العمل المشترك بين الإنسان والروبوت	التصنيع الذكي	الشعار
الحد من النفايات، عملية تحسين والابتكار لإدارة أعمال الاقتصاد	البيئات الذكية، تحسين عملية البحث التنظيمي والابتكار، إدارة الأعمال	تحسين عملية البحث التنظيمي والابتكار	مجالات البحث المعينة
مصادر الطاقة الكهربائية المتجددة	مصادر الطاقة الكهربائية المتجددة	الطاقة الكهربائية، الوقود الأحفوري، الطاقة المتجددة	مصدر الطاقة
الإنتاج الزراعي المستدام، الموارد المتجددة	التعاون بين الإنسان والروبوت، الموارد المتجددة	إنترنت الأشياء، (IoT) الحوسبة السحابية روبوتات البيانات الضخمة (AI)	المعينة التقنيات
الزراعة، علم الأحياء، الحد من النفايات، عملية التحسين والابتكار وإدارة الأعمال الاقتصاد	البيئات الذكية، تحسين عملية البحث التنظيمي والابتكار وإدارة الأعمال	تحسين عملية البحث التنظيمي والابتكار، إدارة الأعمال	مجالات البحث المعينة

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على:

Kadir Alpaslan Demir, Gözde Döven, Bülent Sezen, **Industry 5.0 and Human-Robot Co-working**, 3rd World Conference on Technology, Innovation and Entrepreneurship (WOCTINE), Published by Elsevier B.V., Procedia Computer Science 158, 2019, p690

الفرع الثاني: أجيال تكنولوجيا الإنتاج الرقمي

تطورت أجيال تكنولوجيا الإنتاج الرقمي لتصل بفضل الثورات الصناعية إلى أربعة أجيال، اقتصر أولها على تادية وظيفة محدّدة لغرض معين فقط، كالإستعانة بالحاسوب في عملية تطوير المنتجات، وقد سمّي إنتاج هذه الفترة بالإنتاج الجامد، فيما ظهر مصطلح الإنتاج المرن مع ظهور الجيل الثاني، الذي تميّز بربط تكنولوجيا الإنتاج لأنشطة مختلفة. بينما تميّز الجيل الثالث بالإنتاج المتكامل وربط العمليات الإنتاجية مستعيناً بنظم تخطيط الموارد، النظم الإلكترونية لمراقبة الإنتاج، والاستعانة بالروبوتات. وتتميز الجيل الرابع بالإنتاج الذكي، الذي يعتمد على عميات إنتاجية متكاملة وذكية متصلة ببعضها البعض، ما سهّل عملية نقل المعلومات، وتوليد تغذية عكسية آنية، تدعم اتخاذ القرارات بالاستعانة تقنيات الإتصال

الفصل الأول: محاسبة التسيير في ظل تطور بيئة التصنيع

بين الآلات، الروبوت البيانات الضخمة، الحوسبة السحابية والذكاء الاصطناعي¹.

المطلب الثاني: تطور بيئة الأعمال الحديثة

دعت التطورات المترتبة عن السياسات الحديثة في بيئة التصنيع من خلال ما أحدثته اتفاقيات تحرير التجارة العالمية والتطورات الاقتصادية والتكنولوجية والثورة المعلوماتية إلى تطور بيئة الأعمال، من منافسة شديدة وخصائص التصنيع المتطورة، حيث أصبح التركيز على الأنشطة، الجودة، ورضا الزبون². وتتمثل في بيئتين إحداهما داخلية وأخرى خارجية تضم كل منها العديد من المتغيرات.

الفرع الأول: بيئة الأعمال الخارجية

تعرف البيئة الخارجية العامة بأنها "العوامل والقوى الموجودة الخارجية والمؤثر على تأمين الموارد النادرة والقيمة، بشكل تنافسي فيما بينها، وتتكون من مختلف العوامل السياسية، الاقتصادية، الاجتماعية، الديموغرافية، التكنولوجية، الثقافية والمادية"، كما نجد البيئة الخارجية الخاصة والتي تعرف بأنها "مجموعة العوامل المؤثرة التي تقع في حدود تعاملات وصفقات المنظمة والتي يمكنها السيطرة عليها أو التحكم فيها أحيانا" وتمثل الزبائن، المنافسين، الموردين، النقابات، والحكومة...³ والتي تطورت بفعل:

- **تقنيات المعلومات:** أو ما يعرف بتكنولوجيا المعلومات وهي "جميع أنواع التكنولوجيا المستخدمة في تشغيل، نقل وتخزين المعلومات في شكل إلكتروني وتشمل تكنولوجيا الحاسبات الآلية ووسائل الاتصال وشبكات الربط وأجهزة الفاكس، وغيرها من المعدات...⁴

- **عولمة المنافسة:** ساهمت العولمة في زيادة شدة المنافسة، من خلال إزالة الحدود الجغرافية، والعمل على التحرير الواسع للمبادلات التجارية، والخصوصية، وزيادة حصّة القطاع الخاص في السوق⁵.

كما زادت التجارة الإلكترونية - والتي تعرف حسب منظمة التجارة العالمية بأنها "الاعتماد على الوسائل الإلكترونية في التوزيع أو التسويق" - من شدة عولمة المنافسة نتيجة ظهور أسواق إلكترونية

¹ منظمة الأمم المتحدة للتنمية الصناعية، تقرير التنمية الصناعية لعام 2020 التصنيع في العصر الرقمي، فيينا، 2019، ص7

² أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر والتوزيع، الطبعة الثانية، عمان، الاردن، 2008، ص14

³ ثناء عبك الكريم عبد الرحيم، بيئة الأعمال ومواجهة تحديات البيئة المعاصرة، جامعة بابل، تاريخ الاصدار 2019/03/23

⁴ <http://www.uobabylon.edu.iq/uobcoleges/lecture.aspx?fid=9&lcid=85227> تاريخ الاطلاع 2021/1/31

⁴ بومايله سعاد، بوباكور فارس، أثر التكنولوجيات الحديثة للإعلام والاتصال في المؤسسة الاقتصادية، مجلة الاقتصاد المناجمت، العدد3، مارس 2004، ص 205

⁵ مقدم وهيب، تقييم مدى استجابة منظمات الأعمال في بيئة الجزائر للمسؤولية الاجتماعية -دراسة تطبيقية على عينة من مؤسسات الغرب الجزائري، أطروحة دكتوراه، علوم التسيير، جامعة وهران، 2014/2013، ص57

الفصل الأول: محاسبة التسيير في ظل تطور بيئة التصنيع

مستعينةً بالقنوات الإلكترونية لتحقيق التواصل وبيع مختلف السلع من الإلكترونيات، الأدوات اليدوية، الأثاث، الأغذية، ومواد العناية الشخصية¹. ما يجعلها "قوة متنامية لها القدرة على جعل الاقتصاد العالمي أكثر شمولاً، تتيح لمختلف المؤسسات الاستفادة من العولمة لخلق فرص للمنافسة العالمية².

- **الذكاء الاصطناعي (AI):** يتعلق الذكاء الإقتصادي بتأهيل المعلومات ونشرها وجمعها وتخزينها وحفظها، معتمداً على قانون لحماية المعلومات وأصول المعلومات، ويهتم بالجوانب الاقتصادية لفهم البيئة المحيطة بالأعمال التجارية وما يرتبط بها من تحول رقمي، وعلوم الإدارة من استراتيجية الشركة، مهارات الموارد البشرية والتسويق وأنظمة المعلومات³، حيث تعرّف أنظمة الذكاء الإصطناعي بأنها برامج تعمل في البعد المادي أو الرقمي للحصول على البيانات المرغوبة -والتي تتميز بالتعقيد وعدم الهيكلية لتسمى بالبيانات الضخمة- من طرف المؤسسة لاتخاذ القرار المناسب بعد معالجتها⁴. وقد ساهم الذكاء الإقتصادي في تطوير البيئة الخارجية للأعمال نتيجةً لما يوقّره من جمع وتحليل وتطوير للمعلومات الاقتصادية الاستراتيجية المعززة للقدرة التنافسية، وتحديد احتياجات التي يرغب فيها المستهلك⁵.

- **النظم الخبيرة:** لتقييم ودراسة العمليات تعتمد المؤسسات على النظم الخبيرة، -والتي تعتبر من أهم مجالات الذكاء الاصطناعي-، وتعرف بأنها " أنظمة مبنية على المعرفة، مصمم لنمذجة قدرة الخبير الإنساني على حلّ المشكلات، وتعدّ شكلاً متطوراً من أشكال الذكاء الإصطناعي ..."⁶

الفرع الثاني: بيئة الأعمال الداخلية

تطورت بيئة الأعمال الحديثة بفعل مجموعة من عوامل الداخلية نذكر منها:

- **التصنيع المتقدم:** يعرفه "الدوين" Baldwin 1995 بأنه "مجموعة التقنيات القائمة على الأجهزة والبرامج المتكاملة، والتي ستؤدي إلى تحسين كفاءة وفعالية الشركة في تصنيع منتج أو تقديم خدمة إذا ما تم

¹ ميلود بن خيرة ، مصنوعة أسماء، أداء شركات التجارة الإلكترونية في ظل إنتشار فيروس كورونا بين الواقع والتحديات -دراسة شركة أمازون أنموذجاً-، مجلة آفاق للبحوث والدراسات، المجلد 4، العدد1، 2021، ص154

² ميلود بن خيرة، براهيم براهيمية، طيب سعيدة، دور نظم الدفع للتجارة الإلكترونية في تنمية التجارة الدولية، المجلة الجزائرية للإقتصاد السياسي، المجلد 2، العدد2، 2020، ص ص112-114

³ Alice Guilhon, Nicolas Moinet, **Intelligence économique**, Publié par Pearson France, 2016, p14

⁴ سهى معاد، الثورة الصناعية الرابعة الفرص والتحديات، اتحاد المصارف العربية، بيروت، لبنان، 25، 2019

⁵ Alice Guilhon, Nicolas Moinet, **Intelligence économique**, op, cit, p282

⁶ زياد هاشم السقا، ناظم حسن الرشيق، إمكانية استخدام النظم الخبيرة في تطوير مهنة مراقبة الحسابات، دراسة لآراء عينة من مراقبي الحسابات في العراق، مجلة بحوث المستقبل، العدد27، 2012، ص113

الفصل الأول: محاسبة التسيير في ظل تطور بيئة التصنيع

تنفيذها ومراقبتها وتقييمها بشكل صحيح". ويعتمد التصنيع المتقدم على مجموعة واسعة من الأنظمة المعتمدة على الكمبيوتر بشكل أساسي، موفرةً للمؤسسات إمكانية تحسين عمليات التصنيع بشكل كبير، بحيث تستخدم أنظمة التصنيع المرنة، تخطيط موارد التصنيع، أنظمة مناولة المواد الآلية، الروبوتات، أنظمة التصنيع المتكاملة بالحاسوب، تقنية الإنتاج المُحسَّنة، ونظام الإنتاج في الوقت المحدد. كما يركز على استخدام الابتكار التكنولوجي¹. هو ما يعمل على:

- التصميم الأمثل للمنتج.
 - التحديد الأمثل لعملية الإنتاج.
 - الإختيار الأمثل لتقنية الإنتاج.
 - التصميم الأمثل لأنظمة الصيانة والجودة.
 - الإستغلال الأمثل للموارد
- بالإضافة إلى ما سبق نجد أيضاً:²

- **رضا الزبون:** يساهم رضا الزبون في تحقيق التنافسية المؤسسات بسعيها إلى دراسة مختلف عوامل النجاح الأساسية من تكلفة، جودة ووقت، إضافةً إلى التحسين المستمر والتطوير والابتكار.

- **دورة حياة المنتج:** أصبحت المؤسسة في ظل متغيرات البيئة الحديثة تسعى إلى التحسين المستمر للمنتجات بتقديم منتجات جديدة وبجودة عالية، ما جعل مدة حياة المنتجات قصيرة.

- **تغير الهيكل التنظيمي:** أحدثت تغيرات بيئة المؤسسة تطوراً لهيكلها التنظيمي ليتلاءم واتخاذ القرارات، وهو ما يتبعه تحديد مراكز المسؤولية ومراكز التكلفة.

المطلب الثالث: الحاجة لتغيير أنواع المحاسبة المطبقة

ارتبط تغير أنواع المحاسبة وصولاً إلى الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير بتغيرات بيئة التصنيع، وهذا بالنظر إلى ما أحدثته الثورات الصناعية، حيث غيرت هذه الأخيرة بيئة الأعمال الداخلية والخارجية عبر مراحل، لكل مرحلة منها أساليبها التي تتميز بها.

¹ Kennedy D Gunawardana, **Introduction of Advanced Manufacturing Technology: a literature review**, Sabaragamuwa University Journal, vol 6, no.1, 2006, 118

² نجوم قمازي، مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية دراسة استقصائية على المؤسسات الانتاجية لولاية سطيف، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة مالية وتدقيق، جامعة فرحات عباس ،

الفصل الأول: محاسبة التسيير في ظل تطور بيئة التصنيع

الفرع الأول: بداية من 1750 إلى 1950:

كانت العمليات المحاسبية تتبع نظام المحاسبة المالية، إلا أنها أصبحت عاجزة عن تلبية احتياجات المؤسسات من معلومات تفسيرية في ذلك الوقت¹، والتي كانت تخصّ المعلومات الناتجة عن تكاليف صناعة النسيج، الحديد والصلب، صناعة الغزل، الصناعات القائمة على الحجم الكبير للإنتاج، بالإضافة إلى المعلومات المتعلقة بالعوامل الإقتصادية، السياسية، القانونية والاجتماعية².

ومع توسع النشاط الإقتصادي وتوسع حجم المشاريع وتعقد العمليات وصعوبة التسيير، زادت الحاجة لتوفير معلومات أكثر، ما أوجب العمل على إيجاد نوع آخر من المحاسبة تعرف بالمحاسبة التحليلية، والتي ينصبّ مضمونها على قياس تكاليف المنتجات وتحديد أسعار البيع، وقد اعتبرت من أهم المصادر الأساسية للمعلومات في ذلك الوقت، لما تقدمه من احتياجات داخلية في تسيير المؤسسة وربطها بين مختلف مستويات الإدارة³. وأصبحت المحاسبة التحليلية مع مرور الوقت لا تحقّق المعلومات المطلوبة، نتيجة تغير البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسات الإقتصادية، وزيادة طلب الإدارة للمعلومات الضرورية المتعلقة بالتكاليف والإنحرافات عن الأداء المتوقع، وعجز أنظمة المحاسبة القائمة على توفير احتياجات الإدارة من البيانات والمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات، وفي ظل عدم قدرة نظم المعلومات المحاسبية على الوفاء بتلك الاحتياجات ظهرت المحاسبة الإدارية (محاسبة التسيير) عام 1950⁴.

وتسمّى المحاسبة الإدارية عند الفرونكوفونين بمحاسبة التسيير، ويعود ظهورها لتقرير بعنوان المحاسبة الإدارية نشره فريق من الولايات المتحدة الأمريكية حامل لإسم فريق المحاسبة الإدارية، والذي عُرّفت فيه بأنّها عرض المعلومات المحاسبية بطريقة تساعد الإدارة على رسم السياسات والتشغيل اليومي للمؤسسة، وتركز على توفير معلومات تحقّق بها سياسة الإدارة وزيادة قدرتها على اتخاذ القرارات⁵.

¹ براهم براهيمية، محاسبة التسيير ودورها في الرقابة الاستراتيجية، وترشيد القرارات في المؤسسة الإقتصادية، أطروحة دكتوراه، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة حسيبة بن بوعلي شلف، 2015/2014، ص3

² حاب الله الشريف، أساليب المحاسبة الإدارية بين النظرية والتطبيق - دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في الجزائر، أطروحة دكتوراه علوم، العلوم الإقتصادية، تخصص محاسبة ومالية، جامعة أم البواقي، 2016/2015، ص28

³ نجوم قمازي، مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم القيمة السوقية للمؤسسة الإقتصادية، دراسة استقصائية على المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف، مرجع سبق ذكره، ص6

⁴ عبد اللطيف إمام حاج عمر، زين العابدين عالم مصطفى أحمد، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، جامعة السودان، 2006، ص7

⁵ إنعام أحمد محمد الحاج، المحاسبة الإدارية ودورها في تقييم الأداء المالي، دراسة ميدانية على شركة سنابل السلام للصناعة الغذائية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2014، ص24

الفصل الأول: محاسبة التسيير في ظل تطور بيئة التصنيع

الفرع الثاني: مع بداية ستينيات إلى تسعينات القرن العشرين

مع بداية ستينيات بدأ تطبيق النماذج الكمية على مشاكل متنوعة في التخطيط والرقابة نتيجة ما قدّمته أساليب بحوث العمليات من أدوات تحليلية لدعم القرارات الخاصة بتحديد المزيج الإنتاجي الأمثل، وقرارات التصنيع أو الشراء. وزاد الاهتمام بمحاسبة التكاليف المعيارية باعتبارها الأساس العلمي لإعداد الموازنات التخطيطية، لتنتقل المؤسسات عام 1965 إلى توليد المعلومات لغرض التخطيط، الإدارة، والرقابة، نتيجة لما توفره المعلومات من إمكانية تحفيز المديرين على اتخاذ القرارات الصحيحة. وتمّ في هذه المرحلة إدخال تقنيات محاسبة التسيير كالتكلفة الهامشية ومحاسبة المسؤولية لمساعدة المديرين على اختيار المسار الصحيح للعمل أو إنشاء وحدات عمل استراتيجية¹.

واقترح "كابلن" Kaplan استخدام طرق إحصائية لتقدير التكاليف، وأدخل مفاهيم العلوم السلوكية في إعداد الموازنات التخطيطية لتوفير معلومات عن الماضي والحاضر والمستقبل، وعن مختلف أوجه النشاط بهدف تحقيق الرقابة الإدارية لعملية اتخاذ القرار، ومعالجة القصور في قرارات الموازنة الرأسمالية واتجهت أساليب محاسبة التسيير إلى استخدام²:

- نظرية الاحتمالات، ونظرية القرار الإحصائي؛
- أسلوب التباين كأساس لاتخاذ قرارات؛
- الموازنة الرأسمالية؛

ومع بداية السبعينات، برز الاهتمام بالتخطيط للإستثمارات طويلة الأجل، وإعداد الموازنات التخطيطية اعتماداً على موازنات المبيعات والإنتاج والتكاليف، ما أظهر محاسبة التكاليف وتطورها. ومع بداية الثمانينيات، ونتيجة المنافسة العالمية المتزايدة المصحوبة بالتطور التكنولوجي في طرق الإنتاج، أصبحت المؤسسات الإقتصادية تركّز على خفض التكلفة وتحليل العمليات بفضل تقنيات إدارة التكلفة، للحد من هدر الموارد عند معالجة المنتج، وهو ما مكّن من تقليل النفقات وزيادة الربح المتوقع³. وشملت هذه المرحلة تطبيق بعض الأساليب واسعة الانتشار ك:

- الإنتاج في الوقت المحدد (JIT)؛

¹ MOHIT PRAKASH, Management Accounting Change, op, cit, p1010

² حاب الله الشريف، أساليب المحاسبة الإدارية بين النظرية والتطبيق - دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في الجزائر،

2016/2015، ص29

³ MOHIT PRAKASH, Management Accounting Change, op, cit , p1010

الفصل الأول: محاسبة التسيير في ظل تطور بيئة التصنيع

- الإدارة على أساس التكلفة (ABC)؛

الفرع الثالث: من تسعينيات القرن العشرين إلى يومنا هذا:

مع استمرار الصناعة العالمية في تطوير تقنيات التصنيع زادت المنافسة الإقتصادية عالمياً، ما جعل المؤسسات تركّز على خلق القيمة بالإستخدام الفعّال للموارد، والتخلي على الأنشطة التي لا تزيد القيمة المضافة متبعتاً أسلوب هندسة القيمة، كما تم في هذه الفترة استعمال:¹

- الإدارة على أساس النشاط (ABM)؛

- إدارة الجودة الشاملة (TQM) - والتي تحول فيما بعد للبحث عن القيمة الشاملة للزبون.²

وتم تطوير أساليب:³

- التكلفة على أساس النشاط (ABC)؛

- نظام المعلومات المحلي (LS)؛

- بطاقة الأداء المتوازن (BSC)؛

- التكلفة المستهدفة (TC)؛

- محاسبة الإدارة الإستراتيجية (SMA)؛

والجدول الموالي يبين التطور التاريخي للمحاسبة وصولاً إلى المراحل المختلفة لمحاسبة التسيير:

¹ Ioana Bostan Rebeca, **Changes and Historical Evolution of Management Accounting**, Ovidius" University Annals, Economic Sciences Series, Volume XIX, Issue 2 , 2019 ,p642

² بلية لحبيب، إدارة الجودة الشاملة المفهوم - الأساسيات - شروط التطبيق، الأكاديمية الحديثة للكتاب الجامع، 2019، ص67

³ Shah Kamal, **Historical Evolution of Management Accounting**, THE COST AND MANAGEMENT, VOLUME-43, NUMBER-4, JULY-AUGUST 2015, p17

الفصل الأول: محاسبة التسيير في ظل تطور بيئة التصنيع

الجدول رقم (1-2): التطور التاريخي للمحاسبة

التاريخ	الحقبة الزمنية	الأحداث
3350 قبل الميلاد	بلاد ما بين النهرين قبل الكتابة	المحاسبة بالرموز
3500 ق م - 2000 ق م	بلاد ما بين النهرين	شيفرة حمورابي
1300 ق م - 1100 م	مصر القديمة، الصين، اليونان، روما	ضرائب على الملك، استخدام ورق البردي، تقييم فعالية البرامج الحكومية ظهور النقود المعدنية
1485-1130	إنجلترا	النظام الإقطاعي (ضرائب العقارات) كتب يوم القيامة
1700 - 1494	عصر النهضة	نظام القيد المزدوج
1950-1700	قبل الثورة الأولى لمحاسبة التسيير	لا توجد مساهمات في محاسبة التسيير
1980-1950	الثورة الأولى في محاسبة التسيير	التكاليف المباشرة
1999-1980	الثورة الثانية في محاسبة التسيير	ضبط القياس
2021-2000	تطوير محاسبة التسيير	التطوير التكنولوجي (برامج متقدمة)، تقنية محاسبة التسيير المعاصرة

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على:

Vlora BERISHA, Rrustem ASLLANAJ, **Historical Evolution of Managerial Accounting Theories and Practice Development: Evidence from Kosovo**, International Journal of Economic Perspectives, 2017, Volume 11, Issue 3, p 291

يوضح الجدول أعلاه أن المحاسبة بدأت قبل الكتابة عام 3350 قبل الميلاد ببلاد ما بين النهرين وصولاً إلى 1950 ميلادي، والتي بدأت بها مرحلة جديدة من المحاسبة تعرف بأنها الثورة الأولى في محاسبة التسيير لمحاسبة التسيير تميزت بقياس التكاليف المباشرة، فيما كانت الفترة الممتدة من 1999-1980 تتعلق بالثورة الثانية في محاسبة التسيير والتميزة بتحديد وضبط القياس، أما آخر المراحل فقد كانت من 2022-2000 والتي تعتمد على التطوير التكنولوجي (برامج متقدمة) وتقنية محاسبة التسيير المعاصرة ويمكن أن تمتد هذه المرحلة لسنوات أخرى أو تظهر تطورات تكون بداية لمرحلة جديدة خاصة في ظل الثورة الصناعية الخامسة.

الفصل الأول: محاسبة التسيير في ظل تطور بيئة التصنيع

المبحث الثاني: الإطار المفاهيمي لمحاسبة التسيير

أدت التطورات في مجال المحاسبة لظهور محاسبة تطبقها المؤسسات الصناعية فقط، تعرف بالمحاسبة الصناعية، لتظهر بعدها باسم محاسبة التسيير، كنظام أساسي للشركات الكبيرة لما تقدمه من تدابير لازمة في التحليل، وتقارير للمعلومات المالية وغير المالية، ونظراً لمميّزاتها أصبحت تختلف عن الأنواع الأخرى للمحاسبة، ما زاد من شدة الإهتمام بها.

المطلب الأول ماهية محاسبة التسيير

نظراً للتطورات الكبيرة في بيئة التصنيع ظهرت محاسبة التسيير بعد العديد من التطورات في مجال المحاسبة، حيث أطلق عليها مصطلحات عديدة وتم تعريفها من طرف العديد من المنظمات والباحثين.

الفرع الأول: المعاني المختلفة لمحاسبة التسيير

يطلق مصطلح المحاسبة بشكل عام على المحاسبة المالية وهو ذلك العلم أو المجال الذي يركّز بشكل أساسي على الإبلاغ عن المعلومات المالية للمؤسسة، والتي يحتاجها أصحاب المصلحة، وتسمى "لغة الأعمال" لأنها تعمل على وصف الأحداث التي يتكون منها وجود الأعمال، وعرفها مجلس مبادئ المحاسبة بأنها "توفير معلومات كمية، مالية بطبيعتها في المقام الأول عن الكيانات الاقتصادية..."¹ وقد ظهرت محاسبة التسيير بعد عدة تطورات في مجال المحاسبة، حيث أطلق عليها أول مرة المحاسبة الصناعية لتطبيقها بشكل خاص بالشركات الصناعية. فيما ظهر بعدها مصطلح المحاسبة الإدارية عام 1950 والتي تسمى عند الفرونكوفونية بمصطلح محاسبة التسيير.²

وقد بيّن "لازاري" LASARY أن مرادف المحاسبة الإدارية هو محاسبة التسيير، أما "ج.مارجرين" J.MARGERIN فبيّن بأن محاسبة التسيير هي نفسها المحاسبة التحليلية، وهو ما يؤكده "لاسيج" LASSEGUE عند عرضه للمبادئ المحاسبية التي عددها 53 مبدأ، حيث أكد أن محاسبة التسيير ما هي إلا محاسبة تحليلية بالمعنى الواسع عند تعرّضه لقياس التكاليف وتحليل النتيجة، وأكد "كريستيان غوجيت" Christian Goujet و"كريستيان روليت" Christian Raulet ذلك حين قالوا أن "محاسبة التسيير هي نفسها المحاسبة التحليلية التي تسمح بتحليل التكاليف المكمل لنظام المحاسبة المالية في المؤسسة". ويوجد من المفكرين ما يفضل إطلاق تسمية المحاسبة التحليلية للتسيير كـ "بوكين ولاوزي"

¹ CMA. M N Arora, **Accounting for Management**, Published by. Meena Pandey for Himalaya Publishing House Pvt. Ltd., Third Revised Edition, 2016, p11

² إنعام أحمد محمد الحاج، المحاسبة الادارية ودورها في تقويم الاداء المالي ، مرجع سبق ذكره، ص 24

الفصل الأول: محاسبة التسيير في ظل تطور بيئة التصنيع

BOUQUIN & LAUZEL وهو ما قاله "بوكين ولاوزي" BOUQUIN & LAUZEL¹. وحتى لويس دوبرويل "Louis Dubruelle" و"ديدني جوردان" Didier Jourdain معتبرين أن المحاسبة التحليلية لها قدرة أكبر على توفير المعلومات بالدقة والفعالية المطلوبة.²

وفي دراستنا هذه سنعتمد على مصطلح محاسبة التسيير باعتبارها المحاسبة الإدارية.

الفرع الثاني: تعريف محاسبة التسيير

تعددت تعاريفها على النحو التالي:

- حسب معهد المحاسبة الإدارية (IMA) لعام 1981 بأنها "عملية للقياس والتحديد والتحليل والإعداد والتفسير والإبلاغ للمعلومات المالية، التي تستخدمها الإدارة للتخطيط والتقييم والرقابة داخل المؤسسة، لضمان الاستخدام المناسب والمساءلة لمواردها" ونتيجة دورها الإستراتيجي قام المعهد سنة 2008 بتعديل التعريف ليتضمن المشاركة في صنع القرار الإداري، ووضع أنظمة إدارة الأداء، وتوفير الخبرة في إعداد التقارير المالية والرقابة لمساعدة الإدارة في صياغة وتنفيذ استراتيجية المنظمة"³
- " أداة توفر البيانات والمعلومات للمستويات المختلفة بالإدارة الداخلية للوحدة الاقتصادية لاستخدامها في التخطيط ورقابة العمليات، على أن يتم توفير البيانات والمعلومات بشكل مستمر للمساعدة في اتخاذ القرارات الروتينية وغير الروتينية لحل المشاكل التي تواجه الإدارة في أعمالها اليومية"⁴
- " العملية التي يوفّر من خلالها المحاسبون المعلومات المالية وغير المالية للمديرين عبر مختلف الإدارات داخل المؤسسة قصد توجيه القرارات بشأن قضايا محددة، ما يفرض على المديرين التشاور باستمرار مع المحاسبين الإداريين في حالة وجودهم في مؤسساتهم قبل اتخاذ قرارات حاسمة"⁵
- "مجموعة من الطرق والنظم والأساليب المختلفة التي يتبناها المحاسب ويقوم بتطبيقها بدرجة عالية من الكفاءة الشخصية وبحذق وفن وقدرة علمية، في سبيل مساندة الإدارة بهدف تحقيق أكبر قدر من الكفاية

1 رحمون هلال، المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية دراسة مقارنة، أطروحة دكتوراه، العلوم الاقتصادية فرع نقود ومالية، جامعة يوسف بن خدة الجزائر، 2005/2004، ص116

2براهيم براهيمية، محاسبة التسيير ودورها في الرقابة الاستراتيجية، مرجع سبق ذكره، ص7

³ Mojca Gornjak, **KNOWLEDGE MANAGEMENT AND MANAGEMENT ACCOUNTING**, human capital without borders, international conference, slovenia;25-27 june2014, p1353

⁴ وليد ناجي الحالي، المدخل في المحاسبة الادارية، مؤسسة مي للطباعة، الاكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 1991، ص5

⁵ Ahmed Mohamed Ameen, Moataz Fathi Ahmed and others, **The Impact of Management Accounting and How It Can Be Implemented into the Organizational Culture**, Dutch Journal of Finance and Management,2018, vol2, no1, p2

الفصل الأول: محاسبة التسيير في ظل تطور بيئة التصنيع

- التي يحققها المشروع كوحدة اقتصادية¹.
- "عملية لتزويد المديرين والموظفين في المؤسسة بالمعلومات المالية وغير المالية على حد سواء، لاتخاذ القرارات، تخصيص الموارد، الرقابة، والتقييم..."²
- "وظيفة تشمل المتخصصين في المالية والمحاسبة والعاملين داخل المؤسسات، يشمل دورهم المشاركة في صنع القرار الإداري، ووضع التخطيط وأنظمة إدارة الأداء، وتوفير الخبرة في إعداد التقارير المالية والتحكم لصياغة وتنفيذ استراتيجية المؤسسة"³
- "عملية قياس وإبلاغ للمعلومات حول النشاط الاقتصادي داخل المؤسسات، لاستخدامها من قبل المديرين في التخطيط، تقييم الأداء والرقابة التشغيلية"⁴ حيث أن :
- **التخطيط:** يتمثل في تحديد المنتجات المراد صنعها، أين ومتى تصنع، وتحديد المواد والعمالة والموارد الأخرى اللازمة لتحقيق الإنتاج المطلوب.
- **تقييم الأداء:** تقييم ربحية المنتجات الفردية وخطوط الإنتاج، وتحديد المساهمة النسبية لمختلف المديرين وأجزاء مختلفة من المؤسسة وتقييم فعالية المديرين والإدارات والبرامج.
- **الرقابة التشغيلية:** معرفة مقدار العمل الجاري في المصنع لكل مرحلة من مراحل الإنجاز، لمساعدة المدير المباشر للحفاظ على التدفق السلس للإنتاج.
- من خلال التعاريف السابقة يمكن تعريف محاسبة التسيير بأنها مجموعة أساليب تهتم بعملية تحديد وقياس المعلومات المالية وغير المالية، لتستخدم في الإدارة والتخطيط والتقييم والرقابة، لمساعدة الإدارة في صياغة وتنفيذ استراتيجية المؤسسة.

¹ عبد اللطيف إمام حاج عمر، زين العابدين عالم مصطفى أحمد، المحاسبة الادارية، الطبعة الاولى، جامعة السودان المفتوحة، 2006، ص8

² Anthony A. Atkinson ,Robert S. Kaplan and others ,**MANAGEMENT ACCOUNTING** ,Printed in the United States of America.,S I X T H E D I T I O N, P2

³The Association of Accountants and Financial Professionals in Business ,**IMA Management Accounting Competency Framework** ,Institute of Management Accountants , Suite 1, Montvale, April 2019, P4 www.imanet.org/-/media/bc3871509fb5418a8488b848e6aa0ff4.ashx

⁴ Caplan, Dennis, **Management Accounting Concepts and Techniques**, 2006, Accounting and Law Faculty Books 1, p6 http://scholarsarchive.library.albany.edu/accounting_fac_books/1

الفصل الأول: محاسبة التسيير في ظل تطور بيئة التصنيع

المطلب الثاني: أهمية، أهداف، خصائص ووظائف محاسبة التسيير

لمحاسبة التسيير أهمية كبيرة، فهي نتاج لنقائص لمختلف أنواع محاسبة التي سبقتها. لتصبح لها مجموعة من الخصائص تميزها عن الأنواع الأخرى للمحاسبة.

الفرع الأول: أهمية وأهداف محاسبة التسيير

يُنظر إلى محاسبة التسيير على أنها مجموعة من الممارسات المختلفة التي تدعم إتخاذ أحسن القرارات والتخطيط والتنظيم والتحكم في المؤسسات الكبيرة، أما بالنسبة للشركات الناشئة فلا تؤثر عليها بشكل كبير. ويعتبر تطبيق محاسبة التسيير أكثر إلحاحاً إذا ما تعلق الأمر بإدارة المؤسسات وتأثير تكاليف الإنتاج على الأداء المالي، وتعدّ أساسيةً للمؤسسات الكبيرة في ظل تقديم منتجات متنوعة، ووجود تعقيدات بسبب ما تتميز به من العدد الكبير للأقسام ومواقع الإنتاج المترابطة، التي قد تنتشر عبر مناطق أو بلدان مختلفة، مشغلةً آلاف الموظفين ومئات المديرين المتوسطين والكبار¹.

وتقوم محاسبة التسيير أيضاً بتقديم المعلومات المالية وغير المالية التي تساعد في اتخاذ القرارات واختيار الإستراتيجيات المناسبة، بالإضافة لتصميم المنتجات وإنتاجها، وقراراتها التسويقية، أي أنّها تهدف لتعزيز صنع القرار، وتقييم الإستراتيجيات القائمة وتوجيهها، ووضع استراتيجيات جديدة أحياناً. وتركز أيضاً على الجهود المتعلقة بتحسين الأداء التنظيمي، وتقييم أداء الوحدات التنظيمية والعاملين².

ونتيجة لما مرت به من تطورات وتزايد النشاط الإقتصادي واتساع أهدافها زادت أهميتها في المؤسسات لتصبح أساسية فيها، وقد تطرق الباحثان "هنري بوكان" Henri Bouquin و"ريميلهو" Rimilho لأهداف محاسبة التسيير وإمكانيتها تقديم معلومات تحسّن التسيير من خلال الحكم على كفاءة سير عمل المصنع، أما "كلود كوسو" Claude cossu و"ريشارد ميلكوف" Richard milkoffm فقد لخصاً أهميتها في³:

- تحديد ومعرفة التكاليف لمختلفة الأنشطة؛

¹ Michael Pelz, **How management accounting can be helpful for startup companies**, Grades eines Doktors , der Wirtschaftswissenschaften , KIT-Fakultät für Wirtschaftswissenschaften ,des Karlsruher Instituts für Technologie (KIT) 20. März, 2018, P16

² YOHANNES MULUYE, **The use of Management Accounting Practice in Managerial Decision Making a case Study of Selected Real Estate Companies in Addis Ababa**, Master of Science in Accounting and Finance, ADDIS ABABA UNIVERSITY ETHIOPIA,, June, 2018,p10

³ براهيم براهيمية، محاسبة التسيير ودورها في الرقابة الاستراتيجية، مرجع سبق ذكره، ص19

الفصل الأول: محاسبة التسيير في ظل تطور بيئة التصنيع

- تحليل النتائج المتعلقة بالمنتجات؛
- وضع تنبؤات خاصة بالأعباء والإيرادات، وتحليل الانحرافات؛
- كما أنها تهدف إلى:¹
- توفير المعلومات اللازمة التي تحتاجها الإدارة للتخطيط واتخاذ القرار وإعداد الموازنات التخطيطية وفقاً لمراكز المسؤولية ورسم السياسات المستقبلية.
- التوجيه وتوفير الرقابة على الأنشطة التشغيلية والرقابة على عناصر التكاليف في المؤسسة.
- قياس أداء مختلف أقسام المؤسسة، والتأكد من كفاءة العاملين في تحقيق الأهداف بأقل تكلفة ممكنة.
- تقييم الوضعية التنافسية للمؤسسة والسعي للحفاظ على مركز تنافسي جيد على المدى الطويل.
- تحفيز المدراء بتحليل الانحرافات وتقييمها، ومدى الدقة في وصول للمعلومات بالتكلفة والوقت المناسب.
- صنع القرارات الإستثمارية والتخطيط للأموال اللازمة والرقابة عليها بما يضمن تحقيق الأرباح المناسبة.
- تحليل النتائج وعرض عناصرها، لتكون فعالة من حيث التكلفة والكفاءة.
- تكمل المحاسبة المالية أو المحاسبة العامة من خلال توفير أساس لتقييم بعض².
- أما الاقتصادي الأمريكي "ج.م. كلارك" M.J.Clark فقد حدد أهداف في ما يلي:³
- الرقابة على المخزونات وقيمتها
- تحديد السعر المناسب للسلع، ومعرفة المنتجات المربحة من التي يمكن أن تحمّل المؤسسة خسارة؛
- الإختيار بين المسؤولين؛
- الكشف عن التلاعبات؛
- تحديد الفرق بين تكلفة النشاط وتكلفة الإنتاج، ودراسة فعالية مختلف المسارات؛
- وبشكل عام تهدف محاسبة التسيير إلى:⁴
- التخطيط للعمليات ؛
- الرقابة على العمليات؛

¹ محمد موسى فرج الله، أثر المتغيرات الموقفية على العلاقة بين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وتحسين الأداء التشغيلي، أطروحة دكتوراه الفلسفة، المحاسبة، جامعة الزعيم الأزهرى، 2016، ص81

² Christiane RAULET, **Comptabilité de gestion**, Dunod, 7em édition, Paris, 2007,p3

³ إبراهيم براهيمية، محاسبة التسيير ودورها في الرقابة الاستراتيجية، مرجع سبق ذكره، ص19

⁴ وليد ناجي الحالي، المدخل في المحاسبة الادارية، مرجع سبق ذكره، ص6

الفصل الأول: محاسبة التسيير في ظل تطور بيئة التصنيع

- حل المشاكل التي تواجه الإدارة في أعمالها اليومية؛

الفرع الثاني: خصائص ومميزات محاسبة التسيير

تعتمد محاسبة التسيير على المحاسبين المختصين الذين يمتلكون مهارات فريدة في تحليل البيانات، بالإضافة إلى منظور تجاري أوسع من المحاسبين الماليين، مما يجعلهم لا يقتصرون على البيانات المالية الداخلية فقط، بل يقومون بتجميع الأداء التنظيمي بأكمله من الناحية المالية، التشغيلية، الكفاءة والفعالية¹.

وهذا ما يجعل لمحاسبة التسيير مجموعة من الخصائص وهي كما يلي²:

- تهتم بجميع التفاصيل الناتجة عن تحليل العمليات، وتقييم النتائج في ضوء الأهداف المرسومة.
- تركز على الأحداث الفعلية التي تمت في الماضي، إضافة للأحداث المتوقعة في المستقبل.
- تهتم بجميع العمليات التي تتم في المؤسسة سواء كانت مالية أو غير مالية.
- تستخدم الأساليب الإحصائية لتحليل النتائج، وإعداد المعلومات اللازمة لترشيد القرارات الإدارية.
- تُعنى بالاحتياجات الداخلية للإدارة التي تبقى المؤسسة في عالم تنافسي بتوفير الميزة التنافسية وتوجيه العمل الإداري وتحفيز السلوكيات ودعم القيم الثقافية اللازمة لتحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة.

الفرع الثالث: وظائف محاسبة التسيير: توفر محاسبة التسيير المعلومات من خلال الوظائف التالية:

1. **التخطيط:** بالتخطيط للأنشطة المستقبلية التي تتم في ظروف عدم التأكد، ما يتطلب تقدير ما سيكون عليها الأداء والبحث والتقييم للبدائل المتاحة³، وقد بين "هنري فايول" أن: "التخطيط في الواقع يشمل التنبؤ بما سيكون عليه المستقبل، مع الاستعداد لهذا المستقبل "بالتنبؤ بالمستقبل وتحديد الأهداف والاحتياجات المالية المستقبلية، إضافة إلى تحديد المعايير ورسم الخطط الإدارية"⁴
2. **الرقابة وتقييم الأداء:** وهي "قياس أعمال المرؤوسين وتصويبها بغرض التأكد من أنّ أهداف المشروع والخطط التي وُضعت قد أُنجزت" وتتولّى قياس نتائج الأداء الفعلي ومقارنته بالأداء المخطط،

¹Institute of management accountants,

www.imanet.org/search/?sopoc=1#hawktabfield=it&it=all&keyword=MANAGEMENT+ACCOUNTING
consulté le 09/04/2020

² إنعام أحمد محمد الحاج، المحاسبة الإدارية ودورها في تقييم الاداء المالي، دراسة ميدانية على شركة سنابل السلام للصناعة الغذائية، رسالة ماجستير، المحاسبة والتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2014، ص35

³ محمد موسى فرج الله، مرجع سبق ذكره، ص86

⁴ سميرة أحمد أبو هذاف، المحددات المؤثرة في تطوير أساليب المحاسبة الإدارية دراسة ميدانية في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين، رسالة الماجستير، تخصص المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية، غزة، 2013، ص21

الفصل الأول: محاسبة التسيير في ظل تطور بيئة التصنيع

لاكتشاف الإنحرافات، تسجيلها، دراستها، وتحليلها لمعرفة أسبابها والمسؤولين عنها، ومراكز المسؤولية التي وقعت فيها، ثم اقتراح الحلول الناجعة لتلافيها أو الحدّ منها في الوقت المناسب.

3. **إتخاذ القرارات:** باختيار أفضل بديل من البدائل المتاحة، عن طريق المعلومات التي ينتجها نظام المعلومات المحاسبي وهنا يتجلى دور المحاسب الإداري في توفير المعلومات الملائمة في إتخاذ القرارات المتعلقة بالشراء، التصنيع، التسعير.¹

ويتوقع تطور محاسبة التسيير في المستقبل لتشمل:²

- إدارة الأداء: بتطوير المؤشرات المالية وغير المالية الرئيسية.
- إدارة مراقبة الأعمال: بحوكمة الشركات والرقابة الداخلية.
- الإدارة البيئية: كالمحاسبة البيئية.
- الإدارة المالية: كالإدارة على أساس الأنشطة.
- إدارة رأس المال الفكري: كقياس وإدارة رضا الموظفين.
- إدارة المعلومات: كتنفيذ وتوليد القيمة من التجارة الإلكترونية وتبادل البيانات الإلكترونية.
- إدارة الجودة: مثل تنفيذ إدارة الجودة الشاملة وتنظيم وإدارة تحسينات الجودة.
- الإدارة الاستراتيجية: مثل تحليل سلسلة القيمة لتقييم الميزة التنافسية.

المطلب الثالث: المقارنة بين محاسبة التسيير وبعض المحاسبات الأخرى

رغم أوجه الشبه بين مختلف أنواع المحاسبة إلا أنه يبقى لمحاسبة التسيير خصائص تميّزها، كانت السبب في ظهورها وتطورها.

الفرع الأول: محاسبة التسيير والمحاسبة المالية:

يرى "كولين دروري"³ و"انابيل اينسكو"⁴ Annabel Ainscow أن محاسبة التسيير

تخلف عن المحاسبة المالية في ما يلي:

¹ سميرة أحمد أبو هذاف، مرجع سابق، ص22

² David Forsaith, Carol Tilt, Maria Xydias-Lobo, **THE FUTURE OF MANAGEMENT ACCOUNTING: A SOUTH AUSTRALIAN PERSPECTIVE**, School of Commerce Research Paper Series: 03-2, ISSN 1441-3906,p 6 -11

³ Colin drury, **MANAGEMENTACCOUNTING FOR BUSNESSE DECISION**, tomson learning, 2001,pribted in italy, 2001, P5

⁴ Annabel Ainscow, **Management and Cost Accounting**, 10th Edition, United Kingdom,2018,p6

الفصل الأول: محاسبة التسيير في ظل تطور بيئة التصنيع

- 1: **المتطلبات القانونية:** محاسبة التسيير إختيارية تستعمل عند الشعور بالحاجة لها ولمخرجاتها، أما المحاسبة المالية فهي إجبارية بغض النظر هل هذه المعلومات مفيدة أم لا.
- 2: **التركيز على الأجزاء الفردية أو قطاعات العمل:** يمكن أن تركز محاسبة التسيير على أجزاء، أما المحاسبة المالية فهي تقارير لكامل أعمال المؤسسة.
- 3: **مبادئ المحاسبة:** ليس لمحاسبة التسيير نموذج أو قواعد محدّدة، أما المحاسبة المالية يجب إعدادها بما يتوافق مع المتطلبات القانونية والمبادئ المحاسبية المقبولة عمومًا الدولية والمحلية.
- 4: **من حيث الزمن:** تتعلق قرارات محاسبة التسيير بالأحداث المستقبلية، وبالتالي تتطلب تفاصيل عن التكاليف والإيرادات المستقبلية المتوقعة، بينما توضّح المحاسبة المالية ما حدث بالمؤسسة في الماضي.
- 5: **الأشخاص المهتمين بها:** محاسبة التسيير موجهة لتلبية احتياجات صانعي القرار داخل المؤسسة بينما المحاسبة المالية موجهة في المقام الأول إلى أصحاب المصلحة الخارجيين.

أما أوجه التشابه فتتمثل في النقاط التالية:¹

- كلاهما يؤديان إلى ترشيد النفقات.

- يهتمان بقائمة التدفقات النقدية والميزانية وجدول النتائج.

الفرع الثاني: المقارنة بين محاسبة التسيير ومحاسبة التكاليف:

تختلف محاسبة التسيير عن محاسبة التكاليف في النقاط التالية:²

- تهدف محاسبة التسيير إلى إيجاد حلّ للمشكلات الإدارية من خلال اتخاذ القرارات، فيما أن محاسبة التكاليف تهدف إلى تحديد تكلفة المنتج أو النشاط.
- تتعامل محاسبة التكاليف مع الأحداث التاريخية ما يجعل مخرجاتها تحتوي على معلومة تاريخية فقط، فيما تنتج محاسبة التسيير معلومة مستقبلية معتمدةً على المعلومات التي تنتجها محاسبة التكاليف.
- محاسبة التكاليف صارمة ولها إجراءات وقواعد ثابتة بينما لمحاسبة التسيير قواعد وإجراءات مرنة.
- تعتمد محاسبة التكاليف على المعلومات المالية المتعلقة بعناصر تكاليف المؤسسة فقط، بينما تعتمد محاسبة التسيير على المعلومات المالية الخاصة بعناصر تكاليف المؤسسة وكذلك عناصر إيراداتها.

¹ نجوى قماز، مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم القيمة السوقية للمؤسسة. دراسة استقصائية على المؤسسات الانتاجية لولاية سطيف، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة مالية وتدقيق، جامعة فرحات عباس 1 سطيف، 2018/2017، ص 25

² محمد موسى فرج الله، مرجع سبق ذكره، ص 89

الفصل الأول: محاسبة التسيير في ظل تطور بيئة التصنيع

- تهتم محاسبة التسيير بالتكاليف قصيرة الأجل بالإضافة إلى التكاليف متوسطة وطويلة الأجل بينما تركز محاسبة التكاليف اهتمامها على التكاليف قصيرة الاجل.

وعلى الرغم من هذه الاختلافات إلا أنه يوجد نقاط تشابه وعلاقة تكاملية بينهما، فالإدارة تستخدم محاسبة التكاليف في الرقابة كونها تقدم معلومات لمختلف المستويات الإدارية ما يسمح باتخاذ الإجراءات التنظيمية والإدارية والفنية اللازمة لتصحيح الإنحرافات إن وجدت، كما أنهما يتشابهان في النقاط التالية:¹

- يعتبران من فروع المحاسبة التي تهدف لتوفير المعلومات اللازمة للإدارة.

- يعتمدان على المعلومة المحاسبية والمالية.

- تعتبر المعلومات التي تنتجها محاسبة التكاليف قاعدة لعمل محاسبة التسيير فمخرجات محاسبة التكاليف هي مدخلات محاسبة التسيير.

الفرع الثالث: الخصائص المميزة لمحاسبة التسيير، محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية

لمحاسبة التسيير، المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف خصائص تتشابه بها أو تميزها وتتمثل في:²

1. الوظيفة: المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف تهتم بالآثار المالية المتعلقة بعمليات تاريخية بينما تهتم محاسبة التسيير بالآثار المالية وكذا النواحي الاقتصادية الداخلية والخارجية.

2. وقت المعلومات: تاريخية لمحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف أما محاسبة التسيير فتكون حالية ومستقبلية.

3. الأهداف: لمحاسبة التكاليف والمحاسبة المالية عمليات جارية الفعلية فقط أما محاسبة التسيير فلها القدرة على دراسة الفرص المتاحة حالياً ومستقبلاً.

4. الجهة المستفيدة: تستفيد من محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية الإدارة الداخلية إضافة إلى أطراف خارجية بينما لا تستفيد من محاسبة التسيير إلا الإدارة الداخلية فقط.

5. وحدة القياس: لمحاسبة التكاليف والمحاسبة المالية معلومات مالية وكمية فيما نجد بأن محاسبة التسيير تكون مالية وكمية، إضافةً لنماذج إحصائية ورياضية.

6. التفاصيل: تكون المعلومات إجمالية وتفصيلية فيما يتعلق بمحاسبة التكاليف والمحاسبة المالية بينما محاسبة التسيير تتميز بمعلومات تفصيلية شاملة حول البيانات الداخلية والخارجية للمؤسسة.

¹ محمد موسى فرج الله، مرجع سابق ، ص 89

² عبد اللطيف إمام حاج عمر، زين العابدين عالم مصطفى أحمد، المحاسبة الادارية، الطبعة 1، جامعة السودان، 2006، ص 14

الفصل الأول: محاسبة التسيير في ظل تطور بيئة التصنيع

7.الموضوعية: معطيات محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية فعلية وحقيقية، أما محاسبة التسيير فهي حقائق لعمليات جارية تتأثر بالتقدير الشخصي لدراسة النشاط الحالي والمستقبلي.

8.الدقة في المعلومات: تتميز محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية بدقتها وفق الإطار العام للمحاسبة، أما محاسبة التسيير فتكون تقريبية (نسبية في الحدود المسموح بها).

الفصل الأول: محاسبة التسيير في ظل تطور بيئة التصنيع

المبحث الثالث: تطور أساليب محاسبة التسيير ضمن بيئة التصنيع الحديثة

ساهم التغيير المستمر في بيئة التصنيع بتطور أساليب محاسبة التسيير وفق مراحل، تتميز كل واحدة بخصائص جديدة يعود أصلها لتطوير أساليب المرحلة التي قبلها، كما استحدثت أساليب وأنظمة جديدة.

المطلب الأول: مراحل تطور محاسبة التسيير

اختلف في تقسيم مراحل تطور محاسبة التسيير وسنذكر تقسيمين مهمين فيما سنركز على التقسيم الصادر عن الإتحاد الدولي للمحاسبة.

الفرع الأول: التقسيم الأول

تنقسم مراحل محاسبة التسيير إلى مرحلتين.

1. المرحلة الأولى: محاسبة التسيير التقليدية: بدأت من القرن التاسع عشر لغاية السبعينيات من القرن العشرين، وقد تميّزت فيها المنتجات بدورة حياة طويلة ما أدى إلى ارتفاع التكاليف وزيادة الوقت والجهد بسبب الإنتاج اليدوي، ومحدودية الطلب على السلع والخدمات وعدم القدرة على توقع الحاجات الضرورية وصعوبة التنبؤ بها مستقبلاً، ليكون ظهور محاسبة التسيير نتيجة حتمية لحاجة الإدارة إلى توفير معلومات محاسبية عن كفاءة استخدام الموارد في العمليات الداخلية والرقابة عليها. والسعي إلى مواكبة التطور وتوفير حاجة المديرين من المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات عن طريق:¹

- حساب تكلفة المخزون السلعي بشكل دقيق؛

- تحسين كفاءة العمليات الإنتاجية؛

- قياس أداء كل قسم من الأقسام على حدة؛

2. المرحلة الثانية: محاسبة التسيير الحديثة: بداية من سبعينيات القرن العشرين ظهر قصور كبير في المعلومات المتوفرة من الأساليب التقليدية لمحاسبة التسيير بسبب التغيرات التي حصلت في البيئة المحيطة بالمنشآت الصناعية بعد الحرب العالمية الثانية، والتحول للتكنولوجيا المعقدة، وبروز صناعة المعلومات كركيزة أساسية لتحقيق الأهداف، وظهر معايير ونظم الجودة العالمية، وزيادة الإهتمام بالمستهلك وتحقيق رغباته، وسيادة فلسفة التوجه التسويقي كأساس للإنتاج، ما أوجب إيجاد أساليب جديدة لمحاسبة التسيير - التي تتلاءم والظروف الحديثة للإنتاج - كالإنتاج في الوقت المحدد، إدارة الجودة

¹ إباد سليم نماط، أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وأثرها في رفع الكفاءة الانتمانية لشركات المساهمة العامة المدرجة في

بورصة فلسطين، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الأزهر، غزة، 2012/ 2013، ص ص 27-28

الفصل الأول: محاسبة التسيير في ظل تطور بيئة التصنيع

الشاملة، هندسة القيمة، بالإضافة إلى بطاقة الأداء المتوازن، ما ساعد في تخفيض مستويات المخزون، زيادة مستويات الجودة، وتخفيض تكلفة العمل المباشر بفضل استعمال الآلة¹.

الفرع الثاني: التقسيم الثاني

يري "صالح كمال" Salah Kamal بأن المرحلة الأولى من محاسبة التسيير كانت قبل 1950 والثانية امتدت من 1950 إلى 1979، أما المرحلة الثالثة فكانت من 1980 إلى 1989 وآخر المراحل بدأت من عام 1990².

بينما يرى "محمد طلحة، جون ب. رجا، وسيتارامان" Mohammad Talha, John B. Raja Seetharaman³ أن مراحلها كانت الآتي:

1950: التركيز على تحديد التكلفة والرقابة المالية باستخدام تقنيات الميزانية ومحاسبة التكاليف.

1965: التركيز على توفير المعلومات لتخطيط الإدارة والرقابة.

1985: التأكيد على تقليل هدر الموارد المستخدمة في العمليات التجارية من خلال استخدام تقنيات تحليل العمليات وإدارة التكاليف.

1995: الاهتمام بتوليد أو خلق القيمة بالاستخدام الفعال للموارد من خلال الإعتماد على تقنيات المعلومات التي تدرس محركات قيمة الزبون وقيمة المساهمين والابتكار التنظيمي.

2000: التحكم في تكاليف المخزون والتوزيع باستخدام إدارة سلسلة التوريد

وهو ما تطرقت له دراسة " خرام أشفاق، سهيل يونس، محمد عثمان، زاهد حنيف" Khurram

،ASHFAQ ،Sohail YOUNAS ،Muhammad USMAN،Zahid HANIF⁴.

فيما بيّنت " كريستينا ويويك سونارني" Christina Wiwik Sunarni بأن المراحل الثلاث الأولى كانت

¹ إيداد سليم نماغ، أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وأثرها في رفع الكفاءة الائتمانية لشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، مرجع سابق، ص 29-30

² Salah Kamal, **Historical Evolution of Management Accounting**, THE COST AND MANAGEMENT, VOLUME43, NUMBER4, JULY-AUGUST 2015,pp 14-16

³ Mohammad Talha, John B. Raja, A. Seetharaman, **A New Look At Management Accounting**, The Journal of Applied Business Research, Volume 26, Number 4, 2010,91

⁴ Khurram ASHFAQ ، Sohail YOUNAS ، Muhammad USMAN و Zahid HANIF, **rditional Vs. Contemporary Management Accounting Practices and its Role and Usage across Business Life Cycle Stages: Evidence from pakistani Financial Sector**, International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences Vol. 4, No.4, October 2014, p105

الفصل الأول: محاسبة التسيير في ظل تطور بيئة التصنيع

على التوالي قبل 1950، من 1950 إلى 1965، من 1965 إلى 1985، بينما كانت المرحلة الرابعة من 1985 إلى 2000¹. أما " فلورا بريشا ، روستم أصلاناج " Vlorë BERISHA, Rrustem ASLLANAJ فقد حددها كما يلي:²

- المرحلة الأولى 1700 إلى 1950
 - المرحلة الثانية من 1950 إلى 1980
 - المرحلة الثالثة من 1980 إلى 1999
 - المرحلة الرابعة من 1999 إلى 2017 (وهو سنة الدراسة لنجد أنها مازالت تمتد لعام 2022)
- كما أن الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC أصدر عام 1998 بياناً شكّل أساس جميع المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة الإدارية للأعمال (محاسبة التسيير)، لمساعدة المدراء في التخطيط، التقييم، الرقابة، وصنع القرار، وقد سميت نظرية تطور محاسبة التسيير بالنظرية الأنجلو أمريكية أو المنظور الغربي، حدّد فيها أربعة مراحل لتطور محاسبة التسيير.³ وهي كما يلي:⁴
- المرحلة الأولى (مع عام 1950): التركيز على تحديد التكاليف والرقابة المالية؛
 - المرحلة الثانية (بحلول عام 1965): التركيز على توفير المعلومات لتخطيط الإدارة ومراقبتها؛
 - المرحلة الثالثة (بحلول عام 1985): التركيز على حد هدر الموارد المستخدمة في عمليات الأعمال؛
 - المرحلة الرابعة (بحلول عام 1995): التركيز على توليد أو خلق القيمة بالاستخدام الفعال للموارد.
- فمراحل تطور محاسبة التسيير تباينت حسب آراء مختلف الباحثين ولعله راجع إلى إختلاف حاجة المؤسسات لتطوير أساليب محاسبة التسيير بما يتماشى وبيئة التصنيع المتطورة سواء البيئة الداخلية أو الخارجية حيث بدأ تطور بيئة التصنيع الحديثة على النطاق العالمي.
- وبصفة عامة يمكن القول بأن التطور في أساليب محاسبة التسيير تميّز بأربعة مراحل:⁵

¹ Christina Wiwik Sunarni, **Management Accounting Practices at Hospitality Business in Yogyakarta**, op, cit,p385

² Vlorë BERISHA, Rrustem ASLLANAJ, **Historical Evolution of Managerial Accounting Theories and Practice Development: Evidence from Kosovo**, *International Journal of Economic Perspectives*, 2017, Volume 11, Issue 3, p291

³ Christina Wiwik Sunarni, **Management Accounting Practices at Hospitality Business in Yogyakarta Indonesia**, *Rev. Integr. Bus. Econ. Res.* Vol 4,no1, p384,385

⁴ the International Federation of Accountants, international Guidance Document, **Environmental Management Accounting**, August 2005,p13
www.ifac.org/system/files/publications/files/international-guidance-docu-2.pdf

⁵ Christina Wiwik Sunarni, op, cit,p384,385

الفصل الأول: محاسبة التسيير في ظل تطور بيئة التصنيع

1. المرحلة الأولى: التركيز على تحديد التكاليف والرقابة المالية: تميّزت بتكنولوجيا إنتاج بسيطة جداً وتكاليف العمالة، ومواد سهلة الإستخدام، وكان الهدف الرئيسي هو تحديد التكلفة والرقابة المالية باستخدام البيانات المالية وحساب تكاليف المنتجات، ما جعلها تستخدم تكاليف العمالة المباشرة لتعيين التكاليف الإضافية على المنتج، واستخدام التحليل المالي وأساليب أخرى لمحاسبة التكاليف.

2. المرحلة الثانية: التركيز على توفير المعلومات لتخطيط الإدارة ومراقبتها: عملت على توفير المعلومات لتخطيط الإدارة والتحكم فيها وتتسم هذه المرحلة باستخدام أساليب محاسبة التسيير التقليدية التي تدعم تحليل القرارات والمحاسبة المتعلقة بالمسؤولية.

3. المرحلة الثالثة: التركيز على الحدّ من هدر الموارد المستخدمة: تم التركيز على الحدّ من هدر الموارد في العمليات الإنتاجية والتجارية، والتخلص من الأنشطة التي لا تعطي قيمة مضافة، فسعى المؤسسات للتميز وواقع تزايد المنافسة أرغم جُلّ المؤسسات على تحسين الجودة تحت شرط خفض التكاليف، ما مثّل تحدياً لقسم محاسبة التسيير في ضمان توافر المعلومات المناسبة لدعم المديرين والمسؤولين الموظفين على جميع المستويات باعتباره الجهة الرئيسية التي تقدم هذه المعلومات.

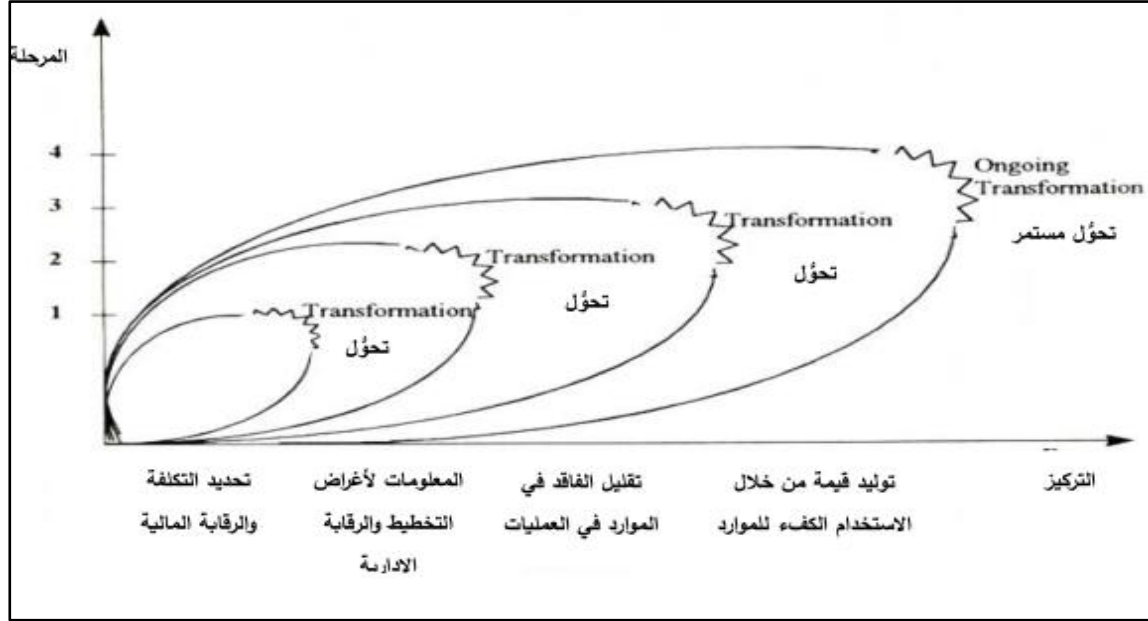
4. المرحلة الرابعة: التركيز على توليد أو خلق القيمة من خلال الإستخدام الفعال للموارد: نظراً لعدم اليقين الكبير الذي كان يحيط المؤسسات في مجال الإبداع التكنولوجي - حيث بيّن الاتحاد الدولي للمحاسبين عام 1998 بأن استخدام التكنولوجيا والابتكارات التنظيمية يدفع المؤسسات لخلق قيمة للزبائن وقيمة المساهمين - بدأت الشركات في تنفيذ أساليب محاسبة التسيير التي تقيم القيمة الاقتصادية، وتحوّل تركيزها إلى توليد القيمة من خلال الاستخدام الفعّال للموارد والتكنولوجيا والابتكار التنظيمي التي تبتّ العوامل المحركة لقيمة العملاء وقيمة المساهمين بالإعتماد على الإنتاج في الوقت المحدد، بطاقة الأداء المتوازن، الإدارة على أساس التكلفة، التكلفة المستهدفة، تحليل سلسلة القيمة، ومحاسبة التسيير الإستراتيجية¹.

والشكل التالي يوضح هذه المراحل:

¹ Vlora BERISHA, Rrustem ASLLANAJ, op, cit, PP 295

الفصل الأول: محاسبة التسيير في ظل تطور بيئة التصنيع

الشكل رقم (1-1): مراحل تطور أساليب محاسبة التسيير



Source :Christina Wiwik Sunarni, **Management Accounting Practices at Hospitality Business in Yogyakarta, Indonesia, Society of Interdisciplinary Business Research**, Rev. Integr. Bus. Econ. Res. Vol 4(1) ,2014 ,385

فالحاجة لحساب تكلفة الإنتاج، وتحديد تكلفة كل وحدة منتجة دعت المفكر "يانج" Jung عام 1786 للفصل بين محاسبة جديدة وهي محاسبة التسيير والمحاسبة المالية، حيث وضّح أن وظيفة محاسبة التسيير هي تحديد تكلفة البضاعة وتحوّلت من مجرد وسيلة لحساب التكاليف إلى أداة مساعدة على اتخاذ القرارات وترشيدها، ولازالت تتطور تماشياً وتطور النشاطات الاقتصادية¹.

الفرع الثالث: العلاقة بين مراحل تطور أساليب محاسبة التسيير

تطور مراحل أساليب محاسبة التسيير مترابطة فيما بينها، حيث تضمّ كل مرحلة المفاهيم المتعلقة بالمرحلة التي سبقتها، مع إضافة مفاهيم أخرى ومجموعة جديدة من الشروط. ونميّز الفرق بين المرحلة الثانية، المرحلة الثالثة والمرحلة الرابعة في تغيّر التركيز من توفير المعلومات والتوجّه إلى إدارة الموارد والحد من هدرها في المرحلة الثالثة، وصولاً لإنشاء القيمة في المرحلة الرابعة. فالمرحلة الأربع تعبّر عن أربعة مستويات من التطور في نظام المعلومات الإدارية. (من تطور ضعيف في المرحلة الأولى وصولاً إلى قدرة نظام محاسبة التسيير على توفير مجموعة واسعة من المعلومات ذات الصلة بالتخطيط، السيطرة وصنع القرار بهدف خلق أو تعزيز القيمة)، ما جعل المرحلة الرابعة تتميز بأعلى مستوى من

¹ براهميم براهمية، محاسبة التسيير ودورها فالرقابة الاستراتيجية وترشيد القرارات ، مرجع سبق ذكره، ص ص 4-5

الفصل الأول: محاسبة التسيير في ظل تطور بيئة التصنيع

- 1-التطور¹ وهذا راجع حسب الإتحاد الدولي للمحاسبة إلى:²
- انفتاح الأسواق ما سبب زيادة حدة المنافسة بين المؤسسات.
- التزامن والتطورات المتسارعة في مجال الاتصالات، الإلكترونيات وتقنيات المعلومات.
- زيادة الإهتمام بنوعية وجودة المنتجات والخدمات.
- متابعة المؤسسات للتغير المستمر في أذواق الزبائن فراضاهم هو الهدف الرئيسي.
- سعي المؤسسات إلى الإستغلال الأمثل للموارد المتاحة.
- تطور الأساليب المستخدمة لتنمashi مع البيئة الخارجية والتغيرات المتسارعة، فالتكنولوجيا المستخدمة في المراحل الأولى من محاسبة التسيير كانت في بداية نموها واستخدامها محدود، فيما تطورت تكنولوجيا المعلومات بشكل كبير مع مرور الوقت وتعددت استخداماتها.³

المطلب الثاني: تطور أساليب محاسبة التسيير

يعتبر الهدف الأساسي من تحديد مراحل التطور التعرف على الأساليب الحديثة التي يتم تطبيقها.

الفرع الأول: الأساليب التقليدية لمحاسبة التسيير

- بين كل من "ياني ويديا، قوقس أريانتو وعبد الرحمان م خليفة" & Gugus & Yened Widya وAbdrahaman M. Kalifa Irianto وآخرون بأن أهم أساليب محاسبة التسيير تنقسم حسب المراحل إلى:⁴
- 1.المرحلة الأولى من 1950: تميّزت بنظم الميزانية لتخطيط المركز المالي والتدفقات النقدية، نظم إعداد الموازنة للعمليات اليومية ، تحليل ربحية المنتج، التكلفة المتغيرة، أنظمة إعداد الموازنة لتنسيق الأنشطة عبر وحدات الأعمال.
 - 2.المرحلة الثانية عام 1965: تميّزت بتحليل (التكلفة - الحجم - الربح)، عائد التدفق النقدي على الاستثمار، أرباح الأقسام، التكاليف القياسية وتحليل التباين.

¹ Magdy Abdel-Kader , Robert Luther, **The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis**, British Accounting Review, Vol40, No1, P4

² سراج طلعت عبد النبي الوحيدي، أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على كفاءة أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، رسالة ماجستير، تخصص برنامج المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية غزة، 2017، ص29

³ سراج طلعت عبد النبي الوحيدي، نفس المرجع، ص31

⁴ Abdrahaman M. Kalifa, Iwan Triyuwono, Gugus Irianto and Yened Widya, Theuse and benefit of management accounting practices in Libyan oil companies, Asian Journal of Accounting Research, Vol. 5 No. 1, 2020, p93

الفصل الأول: محاسبة التسيير في ظل تطور بيئة التصنيع

الفرع الثاني: الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير

كانت المرحلة الثالثة والرابعة من تطور أساليب محاسبة التسيير حسب "ياني ويديا، قوقس أريانتو

وعبد الرحمان م خليفة" Abdarahman M. Kalifa & Gugus Irianto & Yenedy Widya كما يلي:¹

1. المرحلة الثالثة من عام 1985: تميّزت بـ: التنبؤ بعيد المدى، إستطلاعات رضا الزبائن، إدارة الجودة الشاملة، جودة تقارير التكلفة.

2. المرحلة الرابعة بداية من 1995: تميّزت بالتكلفة المستهدفة، الإدارة على أساس التكلفة (ABC)، الإدارة على أساس الأنشطة (ABM)، الإنتاج في الوقت المحدد (JIT)، بطاقة الأداء المتوازن (BSC) ويعود هذا التطور بشكل أساسي لتغير دور محاسبة التسيير كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (1-3): تغير دور محاسبة التسيير حسب المراحل الأربعة

ما قبل 1950	1950 - 1965	1965 - 1985	حتى الآن 1985
نشاط تقني ضروري لإدارة المؤسسات	توفير معلومات لتدعيم عمليات المستوى الإداري المتوسط	إدارة الموارد والمعلومات للتدعيم المباشر للأرباح بالتركيز على الدخلات	دعم مباشر للمخرجات من خلال الإستغلال الأمثل للموارد وخصوصاً المعلومات

المصدر: سراج طلعت عبد النبي الوحيدي، أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على كفاءة أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، رسالة ماجستير، تخصص برنامج المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، أبريل 2017، ص 32

يبين الجدول تغير دور محاسبة التسيير من مرحلة لأخرى، فبعد ما كانت كنشاط تقني ضروري لإدارة المؤسسات، أصبحت تدعم عمليات الإدارة الوسطى بتوفير المعلومات اللازمة، فيما تحول دورها إلى إدارة الموارد حتى تتمكن المؤسسات من دعم الأرباح والتركيز على المدخلات، بينما أصبحت تعمل على الإستغلال الأمثل للموارد في المرحلة الرابعة من تطورها.

المطلب الثالث: مقومات دعم تطور الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في القرن الواحد والعشرين

أدى تطور نماذج الأعمال وتقنيات الإنتاج الجديدة وتحول أنظمة الإنتاج العالمية - بالإضافة لسرعة ونطاق التغيير التكنولوجي - إلى تعقد تطوير وتنفيذ الإستراتيجيات الصناعية التي تعزز الإنتاجية والنمو الشامل، ما استوجب تحديث أنظمة محاسبة التسيير لتتوافق وقدرات الإنتاج الحديثة.

¹ Abdarahman M. Kalifa, Iwan Triyuwono, and others op, cit, p93

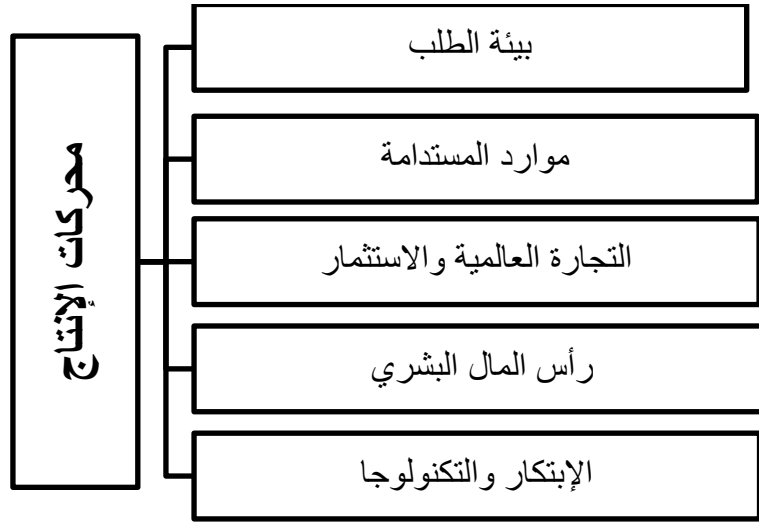
الفصل الأول: محاسبة التسيير في ظل تطور بيئة التصنيع

الفرع الأول: مستقبل قدرات الانتاج الداعمة لتطور أساليب محاسبة التسيير

يتم حاليا تحديث نماذج التصنيع التقليدية التي نجحت في الماضي كنماذج نمو قابلة للتطبيق في المستقبل لتتوافق والتغيرات في طرق الإنتاج والبيئة الكلية للتصنيع. فسرعة ونطاق التغيير التكنولوجي سبب تعقد تنفيذ وتطوير الإستراتيجيات الصناعية التي تعزز الإنتاجية والنمو الشامل، حيث خلقت كل ثورة من الثورات صناعية الأربعة مسارها الخاص، لتعمل التقنيات الناشئة من الثورة الصناعية الرابعة على تحفيز تطور تقنيات الإنتاج الجديدة ونماذج الأعمال التي ستحوّل نظم الإنتاج¹.

ويرتبط مستقبل قدرات إنتاج المؤسسات بهيكل ومحركات إنتاج يوضحها الشكل التالي:

الشكل رقم (1-2): مستقبل قدرات الإنتاج



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على:

World Economic Forum's, **System Initiative on Shaping the Future of Production, the Future of Production Report**, 2018, p 05

فالإنتاج أحد محفزات النمو التي يمكن للمؤسسات السعي لتحقيقها من خلال محركات الإنتاج الرئيسية والممثلة في التكنولوجيا والإبتكار، رأس المال البشري، استثمار الموارد المستدامة، التجارة العالمية، وبيئة الطلب، وسيسمح مزيج العوامل التمكينية بتبني ونشر التكنولوجيا لتسريع التحول في أنظمة الإنتاج الذكية.²

كما ظهرت TradeTech (مجموعة التقنيات والابتكارات) التي يمكن فهمها في مستويين:

المستوى الأول: رقمنة الأنظمة والعمليات الداخلية، والتي تعدّ مفيدة في تبسيط العمليات التجارية؛

¹ World Economic Forum's, **System Initiative on Shaping the Future of Production**, the Future of Production Report 2018, p1

² World Economic Forum's op, cit, p 6-5

الفصل الأول: محاسبة التسيير في ظل تطور بيئة التصنيع

المستوى الثاني: تحسين عمليات التجارة، والمزامنة بين الأطراف المختلفة بفضل التقنيات الجديدة وزيادة الإتصال. ويعتمد على البيانات التي تم إنشاؤها بواسطة المستوى الأول لزيادة تعزيز العمليات التجارية أو تقديم فئة جديدة من الخدمات، وتلعب تقنيات الثورة الصناعية الرابعة دوراً مهماً في هذا المستوى، فمن الصعب تخيل عمل الروبوتات دون الاعتماد على الذكاء الاصطناعي، أو خدمات الذكاء الاصطناعي بدون الحوسبة السحابية، أو انشمار إنترنت الأشياء على نطاق واسع بدون شبكات G5.¹

الفرع الثاني: دعم تكنولوجيا الإنتاج لأساليب محاسبة التسيير

تطورت أساليب محاسبة التسيير بفضل ما ساهمت به بيئة التصنيع الحديثة والثورة الصناعية الرابعة من أتمتة العمليات والإنتاج معتمدةً على الأنترنت الصناعية (المصنع الرقمي) لتطور المنتجات وعمليات التصنيع والخدمات اللوجستية، بالإضافة لإدارة الجودة، كما حققت التكامل الأفقي - العلاقات ما بين المؤسسة والموردين، المؤسسة والزبائن -، والتخطيط والتنفيذ المتكامل جمع البيانات وتحليلها قصد تحسين المنتجات، كما ساهمت في الوصول للزبائن بخدمات ومنتجات رقمية.²

فتكنولوجيا الإنتاج الرقمي (تكنولوجيا الإنتاج والتصنيع الجديدة) ساهمت في تطور أساليب محاسبة التسيير ودعمها بزيادة فعالية الإنتاج وإنتاج منتجات ونماذج جديدة للأعمال، بتحقيق روابط مع الأنشطة الداعمة وزيادة القدرة التنافسية من خلال الإبداع والإبتكار، وإنشاء صناعات جديدة. كما أنها تحقق زيادة الفعالية الإنتاجية، تخفيض الوقت، وتساهم أيضاً في³:

- العمل على تحقيق إنتاج مرن، وتوفير منتجات حسب الطلب؛
- تنظيم فعال وقابل للتكيف؛
- مراقبة سلسلة التوريد والخدمات والأداء؛

والجدول التالي يوضح فوائد تكنولوجيا الإنتاج الرقمي

¹The World Economic Forum, **committed to improving the state of the world, Mapping Trade Tech Trade in the Fourth Industrial Revolution, INSIGHTREPORT, DECEMBER, 2020, p6**

²شركة برايس ووترهاوس كوبرز، القمة العالمية للصناعة والتصنيع، مرجع سابق، ص6

³منظمة الامم المتحدة للتنمية الصناعية، تقرير التنمية الصناعية لعام 2020، التصنيع في العصر الرقمي، فيينا، 2019، ص15

الفصل الأول: محاسبة التسيير في ظل تطور بيئة التصنيع

الجدول رقم (1-4): فوائد تكنولوجيا الانتاج الرقمي في تفعيل تطبيق أساليب محاسبة التسيير

تحقيق إيرادات إضافية من خلال	تخفيض التكلفة وزيادة الكفاءة من خلال
إحداث تحول رقمي لمجموعة المنتجات والخدمات الحالية	مفاهيم إنتاج مرنة ومصممة خصيصا للزبائن، مراقبة الجودة في الوقت الحقيقي بناءً على تحليل البيانات الكبيرة
خلق نماذج أعمال جديدة	الإطلاع على العمليات وتباين المنتجات في الوقت الحقيقي، والاستفادة المثلى من خلال تحليل البيانات
منتجات وخدمات وحلول جديدة	التكامل العمودي بدلا من أدوات الاستشعار في نظام تنفيذ التصنيع، تخطيط الإنتاج في الوقت الحقيقي لتحسين استخدام الآلات وتقليل الوقت المستخدم لتصنيع المنتجات
تقديم بيانات وتحليلات كبيرة	التكامل الأفقي إلى جانب تتبع المنتجات وتعبئتها لتحسين أداء المخزون وخفض الخدمات اللوجستية
اقتناص فرصة الأعمال ذات الهوامش الربحية العالية بفضل فهم أعمق للعملاء من خلال تحليل البيانات	التخطيط الشامل وفي الوقت الحقيقي والمستند إلى النظام، والتعاون الأفقي باستخدام منصات التخطيط القائمة على التقنيات السحابية لتحسين التنفيذ
منتجات مصممة حسب الطلب وتخصيص شامل	إحداث تحول رقمي في العمليات وأتمتتها لاستخدام الموارد البشرية بطريقة أكثر ذكاء، وتنفيذ العمليات بشكل أسرع

المصدر: شركة برايس ووترهاوس كوبرز، القمة العالمية للصناعة والتصنيع، الثورة الصناعية الرابعة بناء

المؤسسات الصناعية الرقمية، الثورة الصناعية الرابعة (industry 0.4) في الشرق الاوسط لعام 2016، ص1

فظهر الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير كان نتيجة التغيرات التي حصلت في البيئة المحيطة

بالمنشآت الصناعية من التحول للتكنولوجيا المعقدة وما حققه التقدم العلمي والصناعي من تغييرات

أساسية ومستمرة في أداء الأعمال، وزيادة شدة المنافسة ما يتطلب تحقيق إنتاجية أفضل وتحقيق أفضل

أداء ممكن وتحسين المستوى لتصنيع الخدمات والمنتجات¹.

والشكل الموالي يختصر أهم التطورات:

¹ Naser Yousef Alzoubi, **The Extent Use of Contemporary Management Accounting Practices and Its Effect on Operational Performance of Industrial Corporations in Jordan**, Asian Journal of Finance & Accounting , Vol. 10, No. 1 , 2018, p369

الفصل الأول: محاسبة التسيير في ظل تطور بيئة التصنيع

الشكل رقم (1-3): تطور بيئة الأعمال الحديثة



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على حسين بلعجوز، تطور بيئة الأعمال الحديثة وتأثيرها على محاسبة التسيير، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 5، 2011، ص ص 195-204 وإنعام أحمد محمد الحاج، المحاسبة الادارية ودورها في تقويم الاداء المالي، دراسة ميدانية على شركة سنابل السلام للصناعة الغذائية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2014، ص 62

فتطورات بيئة التصنيع الحديثة كانت نتيجة تكنولوجيا المعلومات والتطور التكنولوجي الذي زاد من شدة المنافسة العالمية الناتجة عن الإنفتاح العالمي وتطور التجارة العالمية، ما دفع إلى ظهور فلسفات جديدة للإدارة، والتي تحقق التحكم الآلي والضوابط الإدارية لاتخاذ قرارات استراتيجية وتشغيلية.

وبهذا تطورت محاسبة التسيير لتصبح أنظمة المعلومات التطلعية للتخطيط الإستراتيجي والرقابة واتخاذ القرار¹. كما أن بيئة التصنيع الحديثة دفعت لتطور عمليات الإنتاج وأساليب محاسبة التسيير من خلال²:

¹ Rewan Kumar Dahal, Changing Role of Management Accounting in 21 st Century, Review of Public Administration and Management, Vol. 7 Iss. 3 No: 264, July 22, 2019,p 3

² منظمة الامم المتحدة للتنمية الصناعية، تقرير التنمية الصناعية لعام 2020، التصنيع في العصر الرقمي، فيينا، 2019، ص 13

الفصل الأول: محاسبة التسيير في ظل تطور بيئة التصنيع

- هندسة العمليات؛
 - تحسين العمليات باستمرار؛
 - ابتكار منتجات جديدة؛
 - ابتكار عمليات جديدة؛
 - إتقان تصميم المنتجات؛
 - هندسة صناعية من سلاسل الإمداد ولوجستيات عالمية المستوى؛
 - إدارة المخزون؛
 - الإعتماد على النظم الإلكترونية الفيزيائية لتصميم المنتجات والعمليات الافتراضية الخاصة بالمؤسسة؛
 - الإنتاج المرن والذكي؛
 - مراقبة المخزون رقمياً؛
 - توفير بيانات آنية حول الانتاج وسلاسل الامداد؛
 - تكامل نظام المعلومات بين مختلف الوظائف؛
 - تقنيات تحليل البيانات الضخمة المتعلقة بتصميم المنتج والإنتاج والتسويق؛
- وفي ظل هذا تميزت البيئة الحديثة للتصنيع بالعديد من الخصائص نذكر منها:¹
- زيادة درجة جودة المنتجات؛
 - تخفيض مستويات المخزون؛
 - زيادة الإهتمام بالابتكار والتجديد؛
 - العمل وقت الوقت المحدد؛
 - تنوع المنتجات؛

وهو ما دفع لظهور الرغبة في الحصول على معلومات إستشرافية أكثر للمساعدة في التخطيط الإستراتيجي واتخاذ القرار. أي أن محاسبة التسيير وجّهت إنتباهها إلى المنظور طويل الأجل، لتعطي الحقائق غير المالية من مؤشرات الأداء المالي في المستقبل ومعلومات عن بيئة التشغيلية الخارجية-

¹ حسين بلعجوز، تطور بيئة الأعمال الحديثة وتأثيرها على محاسبة التسيير، مجلة العلوم الإقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 5، 2011، ص 202

الفصل الأول: محاسبة التسيير في ظل تطور بيئة التصنيع

الأسواق والمنافسين- . وارتبطت معظم الأبحاث التي تقدم أدلة للتطوير في محاسبة التسيير بالتغيير في وظيفة محاسبة التسيير نحو المساعدة في التخطيط واتخاذ قرارات أكثر استراتيجية في العمليات التجارية¹.

الفرع الثالث: التوجه المستقبلي لمحاسبة التسيير

في أواخر القرن العشرين استجابت المنظمات بقلق من خلال المختصين في محاسبة التسيير لموجات تغيير البيئة الحديثة للتصنيع، بالإعتماد على ثلاثة محركات رئيسية للتغيير وهي العولمة، تكنولوجيا المعلومات، واقتصاد المعرفة. لضمان ملاءمة محاسبة التسيير التغيرات الحاصلة ولتتمكن من خدمة احتياجات العملاء بشكل أفضل، ودعم اتخاذ القرار وإدارة سلسلة القيمة للمؤسسة².

وقد أصبح هناك تفكير جديدة لتطور محاسبة التسيير من حيث³:

-الإتجاه المستقبلي لمحاسبة التسيير؛

-الإهتمام بمحاسبة التسيير في مواكبة أحدث تقنيات المعلومات؛

-إدخال نطاق جديد في محاسبة التسيير؛

ومن المرجح أن تتخذ التقنيات الجديدة أهمية أكبر حيث يجب أن تركز محاسبة التسيير على⁴:

- إدارة الأداء؛

- إدارة الأصول؛

- مراقبة الأعمال؛

- الإدارة البيئية؛

- الإدارة المالية؛

- إدارة رأس المال الفكري؛

- إدارة المعلومات؛

- إدارة الجودة؛

- الإدارة الإستراتيجية؛

وسيتم¹:

¹ Rewan Kumar Dahal, op, cit.,p 3

² Rewan Kumar Dahal, op, cit, p 4

³ Mohammad Talha, John Raja, A. Seetharaman, , op, cit,p90

⁴ Mohammad Talha, John Raja, A. Seetharaman, op, cit , p90

الفصل الأول: محاسبة التسيير في ظل تطور بيئة التصنيع

-التركيز على تمويل الشركات من خلال:

- الإدارة على أساس الأنشطة؛
- قياس وإدارة الأعمال والمخاطر المالية؛

-التركيز على إدارة المعلومات من خلال:

- التجارة الإلكترونية وتبادل البيانات الإلكترونية؛
- الاستعانة بمصادر خارجية لنظم المعلومات؛
- نظام الإنتاج في الوقت المحدد؛

-الإهتمام بإدارة الجودة بتحقيق:

- تكاليف الجودة؛
- إدارة الجودة الشاملة؛

وهذا ما يعمل على تغيير الفلسفة الإدارية ويفرض على المؤسسات إيجاد أساليب جديدة لمحاسبة

التسيير تتلاءم والظروف الحديثة للإنتاج².

والتي تعتبر من جهة خصائص مميزة للبيئة الحديثة للتصنيع ومن جهة أخرى أساليب حديثة

لمحاسبة التسيير. فبالإضافة إلى بطاقة الأداء المتوازن نجد أيضا:³

- إدارة الجودة الشاملة
- نظم التصنيع المرنة
- التكلفة المستهدفة
- الإنتاج في الوقت المحدد
- إعادة هندسة العمليات.

¹ Mohammad Talha, John B. Raja, Seetharaman, op,cit,p90

² إباد سليم ناط، أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وأثرها في رفع الكفاءة الائتمانية لشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، مرجع سبق ذكره، ص ص 29- 30

³ إنعام أحمد محمد الحاج، المحاسبة الادارية ودورها في تقويم الاداء المالي، دراسة ميدانية على شركة سنابل السلام للصناعة الغذائية، مرجع سبق ذكره، ص62

الفصل الأول: محاسبة التسيير في ظل تطور بيئة التصنيع

خلاصة:

أدت التطورات في بيئة التصنيع الحديثة المدعوم بتكنولوجيا المعلومات والتطور التكنولوجي المرافق للثورات الصناعية لتطور عمليات الإنتاج من هندسة العمليات، تحسين العمليات باستمرار، إبتكار منتجات وعمليات جديدة، إتقان تصميم المنتجات، إدارة المخزون، الإعتماد على النظم الإلكترونية الفيزيائية لتصميم المنتجات والعمليات الافتراضية الخاصة بالمؤسسة، الإنتاج المرن والذكي؛ مراقبة المخزون رقمية، توفير بيانات آنية حول الإنتاج وسلاسل الإمداد، تكامل نظام المعلومات بين مختلف الوظائف، وتقنيات تحليل البيانات الضخمة المتعلقة بتصميم المنتج والإنتاج والتسويق....

ما دفع إلى ظهور فلسفات جديدة للإدارة بتطور أساليب محاسبة التسيير عبر مراحل أربعة تعبّر عن أربعة مستويات من التطور في نظام المعلومات الإدارية، بداية من قلة المعلومات وصولاً إلى قدرة نظام محاسبة التسيير على توفير مجموعة واسعة من المعلومات ذات الصلة بالتخطيط والسيطرة وصنع القرار، ما يجعل المرحلة الرابعة تتميز بأنها أعلى مستوى من التطور، بتطورات جذرية وفجوة بين أساليب محاسبة التسيير التقليدية والحديثة وبيئتي تطبيقهما، وتغير الفلسفة الإدارية، ما دفع لإيجاد أساليب حديثة لمحاسبة التسيير تتلاءم والظروف الحديثة للإنتاج، كبطاقة الأداء المتوازن، إدارة الجودة الشاملة، نظم التصنيع المرنة، التكلفة المستهدفة، الانتاج في الوقت المحدد، وهندسة القيمة.....

الفصل الثاني:

مدخل مفاهيمي للأداء المالي

الفصل الثاني: الإطار النظري للأداء المالي

تمهيد:

تهتم المؤسسات الإقتصادية بمختلف نشاطاتها بتحسين أدائها المالي، كونه مقياساً عاماً لحالتها المالية العامة خلال فترة معينة، ويقاس وفق طرق مختلفة، بالإعتماد على العديد من المؤشرات المالية وغير المالية التي تتميز بدورها الهام في مساعدة المديرين على رصد الأنشطة الرئيسية للشركة وتقييمها والتحقق منها، كما تعمل أيضاً على التنبؤ بالمشكلات بغرض الوقاية منها ودعم تحسين العمليات والخطط المنتهجة وتحفيز الموظفين.

ومع تطور بيئة الأعمال الحديثة، تطورت معها مؤشرات الأداء المالي، لذلك سنحاول في هذا الفصل أن نتطرق إلى المفاهيم المتعلقة بالأداء والأداء المالي وتطور المؤشرات المتعلقة بقياسه من خلال المباحث التالية:

• ماهية الأداء، المفاهيم المرتبطة بالأداء وأهميته، وقياس وتقييم الاداء

• مفهوم وأهمية الأداء المالي، العوامل المؤثرة على الأداء المالي، قياس وتقييم الأداء المالي

• مؤشرات الأداء المالي، المؤشرات المالية وغير المالية لقياس الأداء المالي، والأداء المالي في ظل بيئة الاعمال الحديثة

المبحث الأول:

الأداء في المؤسسة الإقتصادية

المبحث الثاني:

الأداء المالي

المبحث الثالث: مؤشرات

قياس الأداء المالي

الفصل الثاني: الإطار النظري للأداء المالي

المبحث الأول: الأداء في المؤسسة الاقتصادية

الأداء ليس وليد الحاضر وإنما هو مصطلح قديم، تم الإهتمام به في مختلف المجالات للوصول إلى الأهداف المطلوبة، وازداد الإهتمام به بعد إنشاء المؤسسات وتطور بيئة التصنيع، ليصبح له أنواع ومؤشرات عدة وأنظمة قياس مختلفة.

المطلب الأول: ماهية الأداء:

تطور الأداء ليصبح ذو أهمية بالغة في المؤسسات التي تسعى لتحسينه، وأصبح له عدة معان وأنواع ومستويات.

الفرع الأول : تعريف الأداء

زاد الإستخدام الشائع لمصطلح الأداء في مجال الأعمال من صعوبة وضع تعريف مبسط له، نظراً لأبعاده المتعددة، والتي ينظر إليها في الكثير من الأحيان من خلال مفاهيم كفاءة المنظمة وفعاليتها¹. ونظراً لما تحمله الكلمة من معاني صنّفه الباحثون في عائلة المصطلحات متعدّدة المعاني. التي أطلق عليها الباحث " أنيك بورغينيون " Annick Bourguignon مصطلح "الكلمات الحقائبية" (Les mots valises)، كما يطلقون عليه أيضاً مصطلح الكلمات الإسفنجية (Les mots eponges)². وتعود جذور مصطلح " الأداء " performance إلى الفرنسية القديمة، فيعتقد أنها تعود إلى القرن الثالث عشر وكانت تعني في ذلك الوقت حسب "بوت روبرت" Pete Robert "إكمال وتنفيذ"، كما أنّ الأداء تأثّر بالأدبيات الأنقلسكسونية في القرن الخامس عشر حيث ظهر مصطلح to Perform ويعني "إنجاز عملية تحقّق النتيجة والنجاح الذي يمكن أن يعزى إليه"³. أي "إنجاز العمل كما يجب أن ينجز"⁴.

¹ Bertrand Sogbossi Bocco, Perception de la notion de performance par les dirigeants de petites entreprises en Afrique, La Revue des Sciences de Gestion, 2010/1 n°241, www.cairn.info/revue-des-sciences-de-gestion-2010-1-page-11.htm , p117

² بن حجوبة حميد، عقيلة باصور، دور مراقبة التسيير في تحقيق الأداء الشامل من خلال لوحة القيادة الإستشرافية، ملتقى وطني حول: مراقبة التسيير كألية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، جامعة البليدة 2، 25 أبريل 2017، ص8

³ PESQUEUX Yvon, La notion de performance globale, La notion de performance globale. 5° Forum international ETHICS, Dec 2004, Tunis, Tunisie, p6, document sur internet <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00004006/document.pdf>, consulté le 10/07/2020

⁴ دريد أحلام، دور استخدام أساليب بحوث العمليات في تحسين أداء المؤسسات الجزائرية دراسة حالة عينة من المؤسسات الجزائرية، أطروحة دكتوراه، تخصص الأساليب الكمية في التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2017/2018، ص3

فيما يرى آخرون أن مصطلح الأداء ظهر باللغة الفرنسية (Performance) في القرن التاسع عشر حيث عرّف بأنه "النتيجة المحصّلة من قبل حصان السباقات والنجاح الذي يحصده في ذلك السباق". وبحلول القرن العشرين تم استعمال المصطلح بالمصانع، ليكون مؤشراً رقمياً دالاً على الإستطاعة القصوى للآلة على الإنتاج¹.

وقد نشر أكثر من 3615 مقال متعلق بالأداء نهاية القرن العشرين (بين 1994 – 1996) بالإضافة إلى عدد كبير من الكتب بداية من 1996، كما تم انعقاد العديد من المؤتمرات العلمية.² ويعرف أيضاً بأنه: "معلومات كميّة في أغلب الأحيان، توضّح درجة بلوغ الأهداف والغايات والمعايير والخطط المتبعة من قبل المؤسسة". ويعني أيضاً "مقدرة المؤسسة على إنتاج مخرجات من خلال الإستخدام الكفاء لمواردها، بحيث تكون مخرجاتها متنسّقة مع أهدافها ومناسبة لمستخدامها". فيما يرى آخرون أن مفهوم الأداء يختلف حسب الأطراف ووجهة نظرهم وعلاقتهم بالمؤسسة من خلال الأبعاد التالية:³

- بالنسبة للمساهمين: رفع قيمة عوائدهم مقارنة بما يستثمرونه في جهات أخرى؛
- بالنسبة للعمال: نوعية مناخ العمل تعد واجهة مهمة لأداء المؤسسة؛
- بالنسبة للزبائن: يتمثل في جودة المنتجات أو الخدمات المعروضة؛
- بالنسبة للمجتمع: يتمثل في مشاركة المؤسسة في تنمية المحيط الاجتماعي والبيئي؛

وعرّفه "نيكولاس" بأنه: "نتاج سلوك، فالسلوك هو النشاط الذي يقوم به الأفراد، أمّا نتاجات السلوك فهي النتائج التي تمخّضت عن ذلك السلوك، ممّا يجعل البيئة والمحصّلة النهائية مختلفة عما كانت عليه نتائج السلوك"⁴.

¹ بوقطف محمود، التكوين أثناء الخدمات ودوره في تحسين أداء الموظفين بالمؤسسة الجامعية دراسة ميدانية جامعة عباس لغرور خنشلة، رسالة ماجستير، تخصص تنظيم وعمل، قسم العلوم الاجتماعية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014/2013، ص 57

² نادية سعودي، مدى استخدام الاساليب الحديثة لمراقبة التسيير في قياس وتقييم أداء البنوك التجارية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2018/2017، ص 3

³ دريد أحلام، دور استخدام أساليب بحوث العمليات في تحسين أداء المؤسسات الجزائرية، مرجع سبق ذكره، ص 3

⁴ أبو لكر بوسالم، هدي شهيد، أسلوب كايزن الانموذج الياباني، في تحسين أداء المؤسسة دراسة حالة إتصالات الجزائر للهاتف النقال أوريدو. ولاية بشار، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والادارية، العدد 8، ديسمبر 2017، ص 629

الفصل الثاني: الإطار النظري للأداء المالي

ويستخدم بكثرة ليعبر عن درجة تحقيق الأهداف. ويمكنه التعبير أيضا عن الإقتصاد في استخدام الموارد والقدرة على إنجاز المهام. كما أنه يعني: "الكيفية التي يؤدي بها العاملون مهامهم أثناء العمليات الإنتاجية والعمليات المرافقة لها باستخدام وسائل الإنتاج المتاحة لتوفير مستلزمات الإنتاج، وإجراء التحويلات الكمية والكيفية المناسبة لطبيعة العملية الإنتاجية، وتخزين المنتجات وتسويقها طبقا للبرنامج والأهداف المحددة خلال الفترة الزمنية المدروسة"¹

أما "ميلر وبيروملي" فقد عرّفوا الأداء على أنه: "إنعكاس لكيفية استخدام المؤسسة للموارد المالية والبشرية واستغلالها بالصورة التي تجعلها قادر على تحقيق أهدافها"².

فيما عرّفه " أندرو سيزلاقي ومارك جي وألاس" بأنه " المقياس الأساسي للحكم على فعالية الأفراد والجماعات والمنظمات..". ويضيفان "يستخدم لإبراز نقاط القوة والضعف في الأفراد والجماعات والمنظمات، وزيادة على ذلك يمكن أن تصلح تقييمات الأداء كأساس للحوافز والعقاب والتغيير والتطوير، ولإجراء تغييرات في تركيبة المؤسسة وتصميم الوظائف"³

وقد عرفه "بيتر داركر" بأنه "قدرة المؤسسة على الإستمرارية والبقاء، محققة التوازن بين رضا المساهمين والعمل"⁴. أما الأداء في "قاموس الموسوعة العالمية" فهو: "إنجاز الأعمال كما يجب أن تتجزأ أي أن إسهامات الفرد في تحقيق أهداف المنظمة مرتبط بدرجة تحقيق مهام وظيفته وإمام بها"⁵. ومن خلال ما قدمه أغلب الباحثين من تعاريف للأداء يمكن ملاحظة أنهم اتفقوا على الخصائص التالية له⁶ :

- يرتبط الأداء بالهدف المراد تحقيقه؛

¹ عبد الملوك مزهوده، الأداء بين الكفاءة والفعالية، مجلة العلوم الانسانية، المجلد 1، العدد 1، نوفمبر 2001، ص 86

² نهى أحمد الحايك، أثر تطبيق الحوكمة على تحسين الأداء المالي في المؤسسة الحكومية، رسالة ماجستير، الجامعة الافتراضية السورية، 2016، ص 36

³ بوقطف محمود، التكوين أثناء الخدمات ودوره في تحسين أداء الموظفين بالمؤسسة الجامعية- دراسة ميدانية بجامعة عباس لغرور خنشلة-، رسالة ماجستير، تخصص تنظيم وعمل، قسم العلوم الاجتماعية، كلية العلوم الانسانية والاجتماعية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2013/2014، ص 57

⁴ نهى أحمد الحايك، أثر تطبيق الحوكمة على تحسين الاداء المالي في المؤسسة الحكومية ، مرجع سابق، ص 36
⁵ نفس المرجع، ص 58

⁶ سليم لعقون، أثر تطبيق إدارة الجودة الشاملة على أداء المؤسسات الاقتصادية-دراسة حالة بعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لولاية سطيف، أطروحة دكتوراه، تخصص التقنيات الكمية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2017/2018، ص 94

الفصل الثاني: الإطار النظري للأداء المالي

- يتعلق الأداء بكل من الكفاءة والفعالية؛
- تعدد أبعاد المتعلقة بالأداء تجعل عملية القياس صعبة باستعمال مؤشر واحد؛

الفرع الثاني: أنواع الأداء

للأداء أنواع عديدة وهذا حسب الغرض والحاجة له في المؤسسة، ومن هذا المنطلق قُسم إلى أربعة أنواع رئيسية وهي : الأداء حسب معيار الشمولية، المصدر، الوظيفة، الطبيعة.

1: الأداء حسب معيار الشمولية: يكون إما جزئي أو كلي حيث أن¹:

أ-الأداء الكلي: يتكون من جميع الوظائف أو الأنظمة الفرعية للمؤسسة، ولا يمكن نسبه إلى وظيفة أو نظام على حساب الوظائف والأنظمة الأخرى، ويبين مدى وكيفية تحقيق المؤسسة لأهدافها الشاملة.

ب- الأداء الجزئي: هذا النوع من الأداء وعلى عكس الأداء الكلي يتحقق من خلال التأثير على الأنظمة والوظائف الفرعية، حيث يمكن أن ينقسم حسب المعيار الوظيفي إلى أداء وظيفة المالية، أداء وظيفة الأفراد، أداء وظيفة التموين، أداء وظيفة الإنتاج، وأداء وظيفة التسويق .

2: الأداء حسب معيار المصدر: وينقسم إلى أداء داخلي وآخر خارجي:²

أ: أداء داخلي: وهو ذلك الأداء الذي تكون قيمته نابعة من الموارد التي تتوفر عليها المؤسسة، دون الحاجة إلى اللجوء للمحيط الخارجي تدعمها.

ب: أداء خارجي: "هو الأداء الذي يكون نتيجة التغيرات الخاصة في المحيط الخارجي للمؤسسة ولا دخل للمؤسسة فيه، فهو تغير على جميع المؤسسات كانخفاض أسعار المواد الأولية، أو خروج أحد المنافسين"

3: حسب المعيار الوظيفي: يتم تقسيم الأداء حسب الوظائف وهذا لمعرفة تأثير كل وظيفة على الأداء الكلي ومن هذا المنطلق فإن الأداء ينقسم إلى:³

أ. أداء الوظيفة المالية: يعتمد على قياس النتائج المحققة وزيادة مستوى الفعالية بين النتائج والموارد المالية المستخدمة، ما يسمح بالحكم على درجة كفاءة الوظيفة المالية من خلال قدرة المؤسسة على تحقيق الأهداف المالية المخطّط لها.

¹ عبد المليك مزهوده، الأداء بين الكفاءة والفعالية، مرجع سبق ذكره، ص 89

² عادل عشي، الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية: قياس وتقييم -دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة 2001/2002،

رسالة ماجستير، تخصص تسيير المؤسسات الصناعية، جامعة محمد خيضر بسكرة،2004، ص 17

³ كيلاني صونية، استراتيجية الجودة الشاملة ودورها في تحسين الاداء التسويقي للمؤسسات الاقتصادية دراسة مقارنة بين

الجزائر والأردن، أطروحة دكتوراه، تخصص تسيير مؤسسات، جامعة باتنة، 2015/2016، ص85

الفصل الثاني: الإطار النظري للأداء المالي

ب. أداء وظيفة التسويق: يقيس الأداء التسويقي النتائج المحقق من خلال وظيفة التسويق بالاعتماد على حجم المبيعات، وزيادة حصتها السوقية.

ج. أداء وظيفة الإنتاج: يظهر قدرة وظيفة الإنتاج على التطور، وتحقيق الأهداف المرسومة من طرف الإدارة العليا لزيادة كمية الإنتاج مع المحافظة على جودته، ومراعات المدة والتكاليف.

د. أداء وظيفة الموارد البشرية: يهتم بتنمية وقياس كفاءة الموارد البشرية وضمانها لتمييز المؤسسة وتحسين أداءهم باستمرار.

هـ. أداء وظيفة التمويل: يهتم بمدى قدرت المؤسسة على تحقيق الأهداف المسطرة والمتعلقة بالمواد التي تحتاجها بالكمية المحددة، أقل الآجال والأسعار، وأحسن الجودة.

بالإضافة إلى:¹

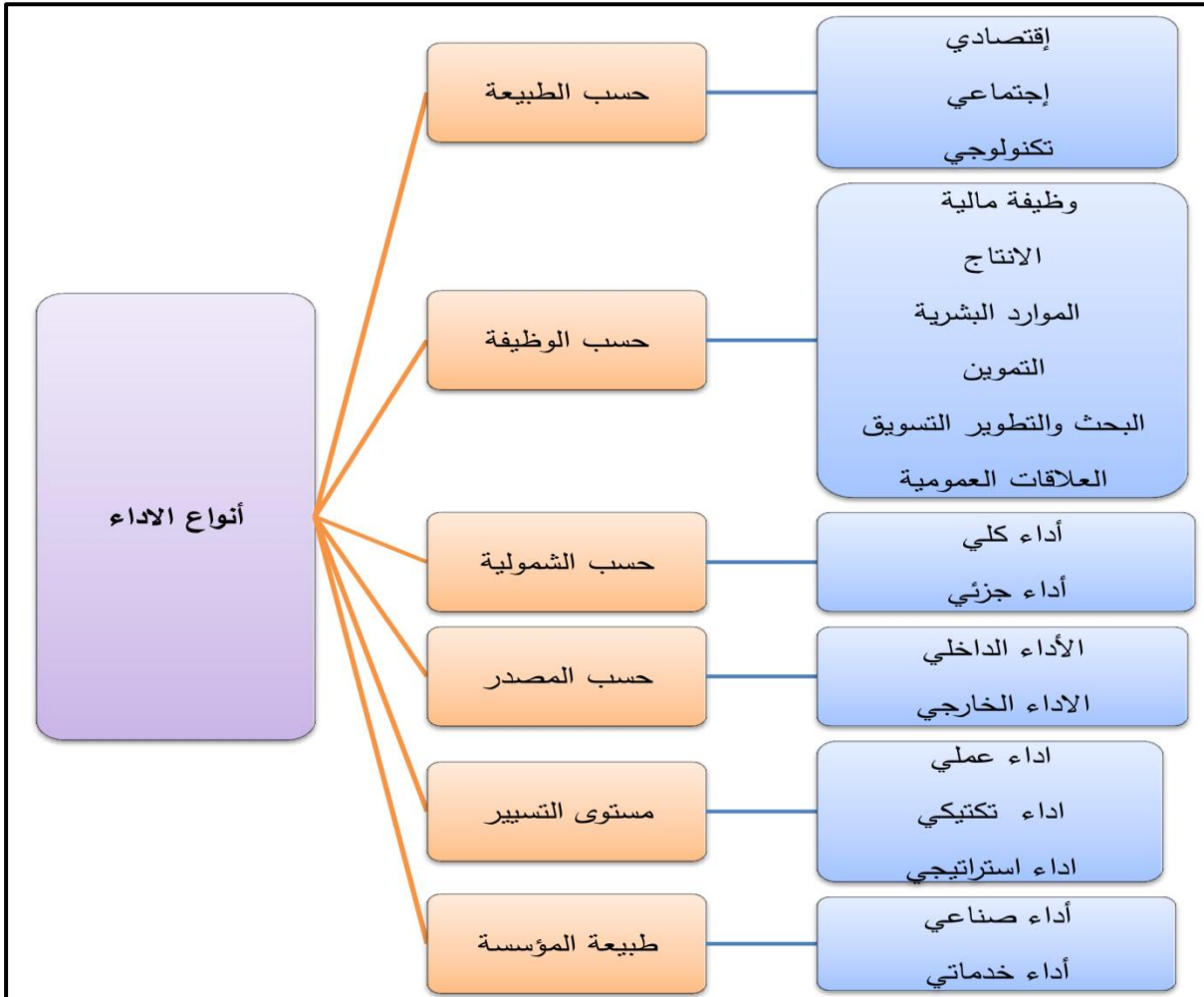
أ. أداء وظيفة العلاقات العامة: يهتم بكل من له مصلحة مع المؤسسة لرفع معنويات الموظفين للزيادة في أداءهم الوظيفي، والمساهمين بتحقيقه عوائدهم من الأسهم واستقرارها، الموردین باحترام آجال التسديد، بالعملاء من خلال توفير منتجات في الوقت وبالجودة التي يطلبونها.

ب. أداء وظيفة البحث والتطوير: تهتم وظيفة البحث والتطوير بالمحافظة على مكانة المؤسسة في السوق والمنافسة الدائمة فيه، كما أنها تهدف لتحقيق ميزة تنافسية، ما يعمل على تطوير الأداء من خلال توفير الجو الملائم للاختراع والابتكار، وزيادة نسبتها في تنويع المنتجات.

والشكل التالي يلخص جميع أنواع الأداء

¹ عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية: قياس وتقييم -دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة، مرجع سبق ذكره،

الشكل رقم (2-1): أنواع الأداء بالمؤسسة الاقتصادية



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على: عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية: قياس وتقييم -دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة 2002/2000، رسالة ماجستير ، تخصص تسيير المؤسسات الصناعية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2004، ص ص 17 إلى 22

الفرع الثالث: مستويات الأداء

للأداء مستويات عديدة نذكرها حسب درجتها فيما يلي:¹

- 1- **الأداء الاستثنائي:** "وهو الأداء الذي يبيّن تفوق المؤسسة على المدى البعيد والعقود المريحة والإلتزام الواضح من قبل المسؤول الرئيسي، ووفرة النقد وازدهار الوضع المالي للمؤسسة".
- 2- **الأداء البارز:** "وهو الأداء الذي يبيّن قيادة الصناعة والحصول على عدة عقود عمل كبيرة، وامتلاك إطارات ذات كفاءة وتحفيز عال، ووضع نقدي متميّز .

¹ كامل أحمد أبو ماضي، بطاقة الأداء المتوازن كأداة تقييم لأداء المؤسسات الحكومية وغير الحكومية، مكتبة نيسان للطباعة والتوزيع، غزة، فلسطين، 2018، ص19

3- الأداء الجيد جداً: يعتبر الأداء الجيد جداً إذا كان يبيّن درجة صلابة المؤسسة في تحقيق ما تريد الوصول له، والعمل على البدائل من الخطط والإجراءات اللازمة في كل حالة ممكنة، من خلال الاعتماد على إطارات بشرية ذات كفاءة عالية وخبرة كبيرة، ما يحقق لها وضعاً مالياً جيداً.

4- الأداء الجيد: وهو الأداء الذي يجعل نقاط الضعف ونقاط القوة بالنسبة للمنتجات والخدمات وقاعدة العملاء متوازنة، ولكن مع هذا يكون وضعها المالي غير مستقر.

5- الأداء المعتدل: يعرف الأداء بأنه معتدل في الحالة التي يكون فيها دون المعدل، حيث يمكن تمييزه من خلال تغلب بعض نقاط الضعف على نقاط القوة في كل من المنتجات والخدمات، الزبائن، والعاملين، بالإضافة إلى عدم سهولة الوصول إلى الأموال اللازمة للبقاء والنمو والإستمرارية.

6- الأداء الضعيف: يكون الأداء ضعيفاً عندما تكون قيمته أقلّ من المعدل المطلوب، وهو ما توضحه نقاط الضعف الخاصة بمحاوره، ويتميّز عن غيره من مستويات الأداء بوجود صعوبات كبيرة في استقبال الإطارات البشرية المؤهلة وذات الخبرة، التي تقدر على مواجهة مشاكل خطيرة في الجوانب المالية.

7- الأداء المتأزم، وهو ذلك الأداء الذي يكون غير كفيّ تماماً، كما يحتمل وقوع العديد من المشاكل وعلى مستوي جميع محاور عمل المؤسسة.

المطلب الثاني: المفاهيم المرتبطة بالأداء وأهميته

للأداء أهمية كبيرة من خلال المفاهيم التي يرتبط بها ومن أهمها الكفاءة والفعالية.

الفرع الأول: المفاهيم المرتبطة بالأداء

يتعلق مفهوم الأداء بالعديد من المصطلح كالقدرة *la capacité*، الفعالية *l'efficacit*، العائد *le rendement*، التنافسية *la competitivité*، الإنتاجية *la productivité*، النجاح *le succes*، الكفاءة *l'efficience*، التفوق *la réussite*، التميز *l'excellence*، الوضعية الصحية للمؤسسة *la santé*¹. بينما تركز غالبية الأبحاث على دراسة الكفاءة والفعالية حيث أن:

الفعالية: تعني تتوقف على مدى القدرة على أداء المهام وتحقيق الأهداف². وتعرف حسب "مارتوري برنارودانيال كروزبي" بأنها "درجة تحقيق الأهداف مهما كانت الوسائل المستعملة في ذلك". وتقيس مدى

¹ تليسة أمينة، كربوش محمد، شنيبي عبدالرحمان، تحليل الاختلاف في الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة العائلية وغير العائلية الجزائرية، مجلة الدراسات الاقتصادية المعقدة، العدد6، 2017، ص85

²Charles Lusthaus, Marie-Hélène Adrien, and others, op, cit, p 55

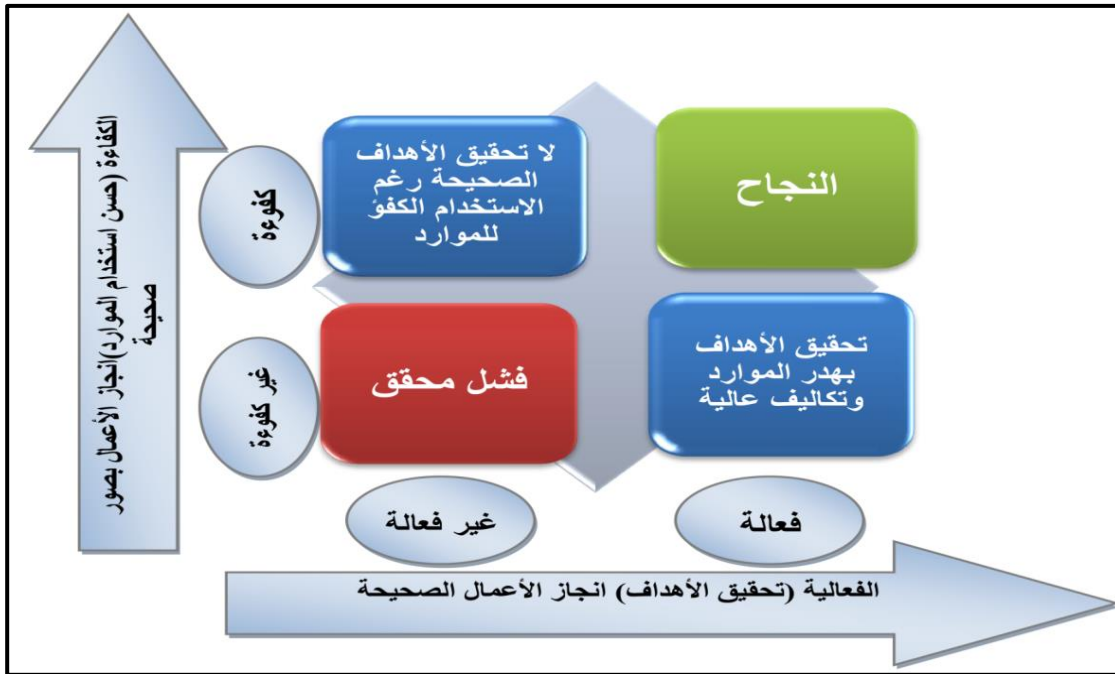
الفصل الثاني: الإطار النظري للأداء المالي

تحقيق الأعمال والأهداف وكيفية تفاعل النواتج مع البيئة الإقتصادية والإجتماعية، وتحدد أهداف السياسة العامة للمنظمة أو مدى تحقيق المنظمة لأهدافها الخاصة.¹ ما يجعلها تعظم الربح، الإنتاج، القيمة المضافة، رقم الأعمال، العائد على الأسهم، والحصة السوقية.²

الكفاءة: تعني تقديم المؤسسة لمنتجات متطورة وفي إطار مناسب للتكاليف، فبغض النظر عن حجم المنتج، لا يعتبر أداء المؤسسة فعالاً إلا إذا كانت هناك علاقة جيّدة بين الجودة والكمية من جهة والثمن من جهة أخرى.³ وتعمل على تدنية رأس المال، المواد الأولية، والتكنولوجيا.

ونظرا للعلاقة المتكاملة بينهما في تحقيق الأداء تم بناء المصفوفة التالية.

الشكل رقم (2-3): مصفوفة الاداء بين الفعالية والكفاءة



المصدر: نوبلي نجلاء، استخدام أدوات المحاسبة الادارية في تحسين الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية-دراسة حالة

مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة،

2014/2015، ص 157

تبين المصفوفة بأن تواجد الفعالية مع الكفاءة يحقق النجاح بالنسبة للمؤسسة فيما تحقق المؤسسة أهدافها المسطرة لكن في غياب الكفاءة تُهدر الموارد وترتفع التكاليف. ولا تحقق المؤسسة التي تعمل وفق

¹ Ilona Bartuševičienė, Evelina Šakalytė, **ORGANIZATIONAL ASSESSMENT: EFFECTIVENESS VS. EFFICIENCY**, Social Transformations in Contemporary Society, 2013, p48 [stics.mruni.eu/wp-content/uploads/2013/06/45-53.pdf](https://www.stics.mruni.eu/wp-content/uploads/2013/06/45-53.pdf)

² عبد الملك مزهود، الأداء بين الكفاءة والفعالية، مرجع سبق ذكره، ص 88

³ Charles Lusthaus, Marie-Hélène Adrien, and others, **Améliorer la performance organisationnelle : manuel d'auto-évaluation**, Canada, p56

الفصل الثاني: الإطار النظري للأداء المالي

مستوى عال من الكفاءة وغياب فعالية الأهداف المسطر لها، ويسبب غيابهما معا الفشل المحقق.

الفرع الثاني: أهمية الأداء

للأداء أهمية كبيرة في تحقيق الأهداف المسطرة من طرف الإدارة، والوقوف على مستوى تنفيذ الخطط، وتتم مناقش أهمية الأداء في أبعاد ثلاثة رئيسية:¹

- الجانب النظري: للأداء أهمية كبيرة تجعله مركز تخطيط الإدارة الاستراتيجية، فهو يحتوي على دلالات تختص بالأداء سواء بشكل ضمني أو بشكل مباشر.

- الجانب التجريبي: تظهر أهميته من خلال الاعتماد على دراسات وبحوث الإدارة الاستراتيجية.

- الجانب الإداري: تهتم به مختلف أقسام المؤسسة ومستوياتها في تسيير المعاملات والإجراءات الإدارية.

كما أن للأداء أهمية كبيرة تتمثل في:²

- ترجمة العمليات المتعلقة بجميع القرارات على مختلف مستويات المؤسسة.
- دعم الهدف الذي تسعى المؤسسة إلى تحقيقه على جميع مستوياتها.
- المساهمة في تحقيق القدرة الدائمة للمؤسسة على تقديم نتائج ايجابية للأهداف التي تسعى لها.
- دعم المهام الرئيسية المستندة للإدارة، لتحقيق الأهداف المطلوبة.

الفرع الثالث: خصائص الأداء

للأداء مجموعة من الخصائص والتي نحددها فيما يلي:³

- الأداء مفهوم واسع الإستعمال: الأداء واسع المعاني، فيعني "النتيجة المحصل عليها في أي ميدان عمل"، ويعني "المردودية والقدرة على المنافسة" بالنسبة للمدير، أما للموظف فيعني "مناخ العمل" وبالنسبة للزبون فهو "نوعية المنتجات والخدمات التي تقدمها المؤسسة.

- الأداء مفهوم متطور: أصبحت معايير التقييم الداخلية غير ملائمة ليقاس الأداء، نظراً لوجود مجموعة من العوامل التي لا يمكن التحكم فيها أو توقعها عبر الزمن، كالمخاطر البيئية، توسع الحصة السوقية وعوامل البيئة الخارجية. ما أوجب تطور مكونات الأداء عبر الزمن لتضمن استمرارية نجاح المؤسسة.

إكمال أحمد أبو ماضي، بطاقة الأداء المتوازن كأداة تقييم لأداء المؤسسات الحكومية وغير الحكومية، نيسان للطباعة، 2018، ص19

² عائشة يوسف الشميلي، برنامج تحسين الأداء، دار الفجر للنشر والتوزيع، الطبعة الاولى، القاهرة، مصر، 2017، ص 11

³ بكوش لطيفة، مساهمة التسيير على أساس الأنشطة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية -دراسة حالة صيدال، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة ونظم المعلومات، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2016/2017، ص6

الفصل الثاني: الإطار النظري للأداء المالي

-الأداء مفهوم ثري بالمكونات: وهذا حسب الجهة المهتمة به على غرار مدير المؤسسة أو الزبائن، الأمر الذي جعل بعض المكونات مكتملة لبعضها فيما تكون بعض المكونات الأخرى على تناقض تام، كسعي المسؤولين إلى تخفيض التكاليف والرغبة في تحسين جودة المنتجات.

-الأداء مفهوم ذو أثر: يتم دراسة أثر الأداء من خلال الانحراف بين ما هو مخطط له وما هو محقق، لإعادة النظر في الخطط وحتى الخيارات الإستراتيجية لاتخاذ جميع التدابير اللازمة لتحسين الأثر.

المطلب الثالث: قياس وتقييم الأداء

يعتبر قياس الأداء أحد العمليات الأساسية بالمؤسسة، حيث يحدّد نسبة الأعمال المنجزة من تلك التي تمّ تحديدها مسبقاً، أما عملية التقييم فتعتمد بالأساس على نتائج العملية الأولى (عملية القياس).

الفرع الأول: مفهوم قياس الأداء

يعرف القياس بأنه "قيام المؤسسة بجمع البيانات والمعلومات اللازمة عن الإنجاز الفعلي خلال فترة زمنية معينة لمقارنته مع الخطط الموضوعة مسبقاً ومعرفة ما تمّ إنجازه بتلك الفترة، قصد الكشف عن نقاط القوة والضعف في جميع وظائف الإدارة، وتحديد السياسات والبرامج والإجراءات الأنسب للتحسين والتطوير"¹. ويتم تقسيمها كما يلي:

الجدول رقم (2-1): تقسيمات مقاييس الأداء

المؤشر	خصائصه
مقاييس المالية	وهي تلك المؤشرات التي تعتمد في احتسابها على المعلومات المحاسبية، كالعائد على الأصول، العائد على حقوق الملكية والقيمة الاقتصادية المضافة وغيرها.
مقاييس المسؤولية الاجتماعية	تتعلق بدمج المؤسسة بين الإهتمامات المجتمعية والبيئية في تعاملها مع أصحاب المصلحة، الملاك، المساهمين والعملاء في الأسواق المستهدفة بشكل طوعي.
مقاييس الفاعلية	يقصد بها تحديد مستوى تحقيق الإدارة للأهداف التي حددت لها.
مقاييس الكفاءة	قدرة استخدام الموارد البشرية والمادية المتاحة لإنجاز الأداء المطلوب كما يجب.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على من إعداد نبيل قبلي، دور مبادئ الحوكمة في تفعيل الأداء المالي لشركات التأمين دراسة حالة ، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة مالية وبنوك، جامعة حسبية بن بوعلی شلف، 2017، ص66

¹ عائشة يوسف الشميلي، برنامج تحسين الأداء، مرجع سبق ذكره، ص24

الفصل الثاني: الإطار النظري للأداء المالي

- ويعتبر قياس الأداء أحد العمليات الأساسية بالمؤسسة التي تحدّد نسبة الأعمال المنجزة من تلك التي تمّ تحديدها مسبقاً، لتحقيق نجاحات مختلفة في جوانب معينة. لتصنيف مؤشراتته إلى خمس فئات¹:
- قياس مؤشرات الأداء للمنتج أو الخدمة: وتختصّ في دراسة متطلبات المؤسسة والعاملين بها والمستفيدين وأصحاب المنفعة والمنافسين.
 - قياس مؤشرات الأداء للإدارة: تركز على دراسة المؤسسة والمجتمع المحيط بها.
 - قياس مؤشرات الأداء للعمليات: يهتم بمقدرة العمليات ومردودها وفعاليتها وقابليتها للضبط.
 - قياس مؤشرات الأداء الداخلية للإدارة: يهتم بقدرّة المؤسسة ومردوديتها وفعاليتها، وقياس مدى استجابته المؤسسة للتغيرات الداخلية وحتى المحيطة بها.
 - قياس مؤشرات الأداء للموارد البشرية: لقياس مهارة ومعارف العاملين.
- كما أنّه توجد مقاييس شاملة للأداء كالمصفوفة الاقتصادية، وبطاقة الأداء المتوازن².

الفرع الثاني: تقييم الأداء

- يعرف تقييم الأداء بأنه "مرحلة من مراحل العملية الإدارية، يحاول فيها المقارنة مع الأداء الفعلي باستخدام مؤشرات محددة وذلك للوقوف على القصور في الأداء، وبالتالي اتخاذ القرارات اللازمة والمناسبة لتصحيح هذا القصور، وغالباً ما تستخدم المقارنة بين ما هو قائم أو متحقق فعلاً وبين ما هو مستهدف خلال فترة زمنية معينة تكون غالباً سنة واحدة". أي أنّه "وظيفة إدارية كالتخطيط والتنظيم"³.
- ولا تتمّ عملية تقييم الأداء إلاّ من خلال اللجوء لمقارنة القيم المحقّقة مع أداء مرجعي آخر، حتى تحدّد الإنحراف ودرجة الأداء، ويمكن أن يتمّ هذا من خلال الأساليب الآتية⁴:
- مقارنة مكانية: تتمّ عملية المقارنة المكانية بمقارنة أداء الوحدات مع وحدات من مؤسسات تشبهها في النشاط والصناعة ونفس الظروف حتى يمكن توحيد أساس المقارنة ودقة النتائج.
 - مقارنة بأداء مستهدف: تتمّ مقارنة وقياس الإنحرافات بين الأداء الذي تمّ تحقيقه والأداء المستهدف عن طريق النسب وقيم محدّدة.

¹ عائشة يوسف الشميلي، المرجع السابق، ص24

² زرفاوي عبد الكريم، تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية باستخدام أساليب المحاسبة الادارية، مرجع سبق ذكره، ص114

³ عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص 27

⁴ عائشة يوسف الشميلي، برنامج تحسين الأداء، مرجع سبق ذكره، ص25

- مقارنة زمنية: من خلال قياس الفرق بين الأداء خلال العديد من الفترات حسب الحاجة إلى التقييم، حيث يتم إصدار التقارير المالية لكل رباعي لقياس الأداء حسب المواسم، ليتم معالجة أثر التغيرات الموسمية والعشوائية والطارئة حتى يمكن الحكم على الأداء العام السنوي.

الفرع الثالث: أساس عملية التقييم

تكون عملية التقييم مبنية على الأسس التالية:¹

1. **تقييم الأداء المخطط:** بالتحقق من درجة بلوغ الأهداف المخطط لها، اعتماداً على مجموعة من المؤشرات للمقارنة بين القيم المخطط لها و القيم الفعلية وفق فترات زمنية محددة، ويتم إظهار مدى تحقيق تطور في الأداء الفعلي لأنشطة المؤسسة والوقوف على إنحرافات وأخطاء عملية التنفيذ؛
2. **تقييم الأداء الفعلي:** يكون بتقييم الموارد المتاحة ومقارنتها بالمؤشرات الفعلية للسنة ودراسة تطورها عبر فترات زمنية محددة، للتعرف على الإختلالات وقياس درجة ومستوى الأداء في توظيف هذه الموارد في العملية الإنتاجية، كما يتم مقارنتها مع الأرقام الفعلية للسنوات السابقة لنفس المؤسسة؛
3. **تقييم الأداء المعياري (القياسي):** يمكن تقييم الأداء لمختلف النتائج المحققة في مختلف الأقسام كالإنتاج، المبيعات، الأرباح، اعتماداً على قيم معيارية تم وضعها كمقياس للحكم على النتائج الفعلية.
4. **تقييم الأداء العام (الشامل):** يحيط بجميع جوانب المؤسسة بالاعتماد على المؤشرات المخططة والفعلية والمعيارية التي سبق التطرق لها في عملية القياس والتقييم، ويعتمد في أحيان كثيرة على إعطاء وزن نسبي خاص بكل نشاط متعلق بالمؤسسة حسب مستوى الأرجحية التي تقرها الإدارة العليا.

الفرع الرابع: أهمية وخطوات عملية التقييم الأداء في المؤسسة

لتقييم الأداء أهمية كبيرة في المؤسسة نذكرها في النقاط التالية:²

- تساعد على توجيه الإدارة العليا إلى مراكز المسؤولية التي تكون أكثر حاجة إلى الإشراف؛
- إبراز العناصر الناجحة المنتجة وتمييزها، والعناصر غير المنتجة التي من الممكن الإستغناء عنها؛

¹ بن خليفة حمزة، دور القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداء المؤسسات الاقتصادية- دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية 2011 إلى 2015، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر

بسكرة، 2017/ 2018، ص72

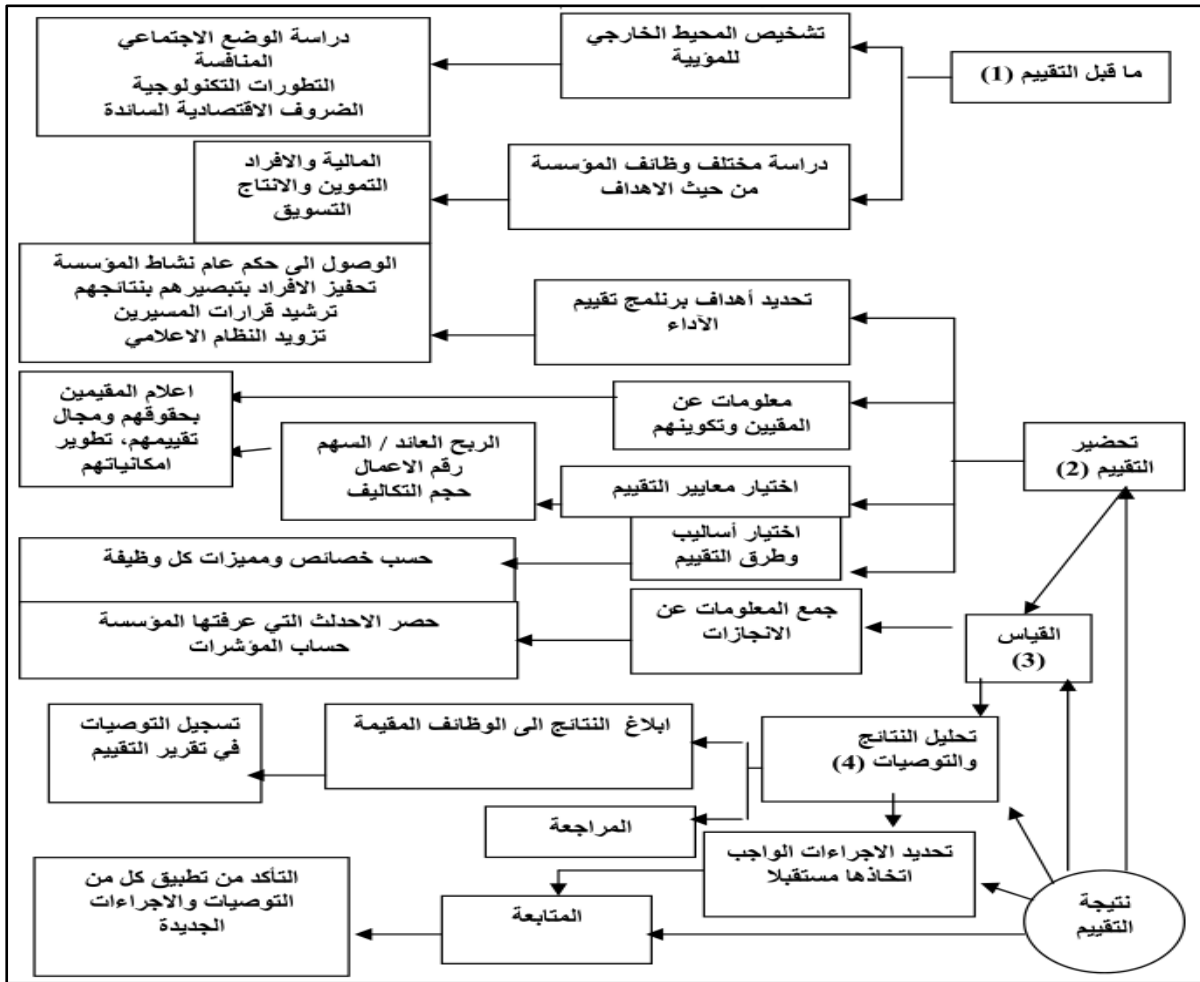
² بن خروفة جليل، دور المعلومات المالية في تقييم الاداء المالي للمؤسسة واتخاذ القرارات- دراسة حالة المؤسسة الوطنية لانجاز القوات 2005/2008، رسالة ماجستير، تخصص مالية مؤسسة، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، 2008/2009، ص 73

الفصل الثاني: الإطار النظري للأداء المالي

- مساعدة مدراء الأقسام باتخاذ القرارات التي تحقق الأهداف.
- كما أن لتقييم الأداء أهمية في:¹
- تحديد مستوى تحقيق الأهداف من خلال قياس ومقارنة النتائج.
- يسمح بالحكم على الفعالية.
- تحديد الأهمية النسبية بين النتائج والموارد المستخدمة مما يسمح بالحكم على الكفاءة.
- أداة رئيسية لازمة للإجراء الرقابي في المؤسسة.

وتتم خطوات تقييم الأداء بالمؤسسة وفق ما يوضحه الشكل التالي

الشكل رقم(2-4): خطوات تقييم الأداء بالمؤسسة الاقتصادية



المصدر: عبد المليك مزهوده، الأداء بين الكفاءة والفعالية، مجلة العلوم الانسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة،

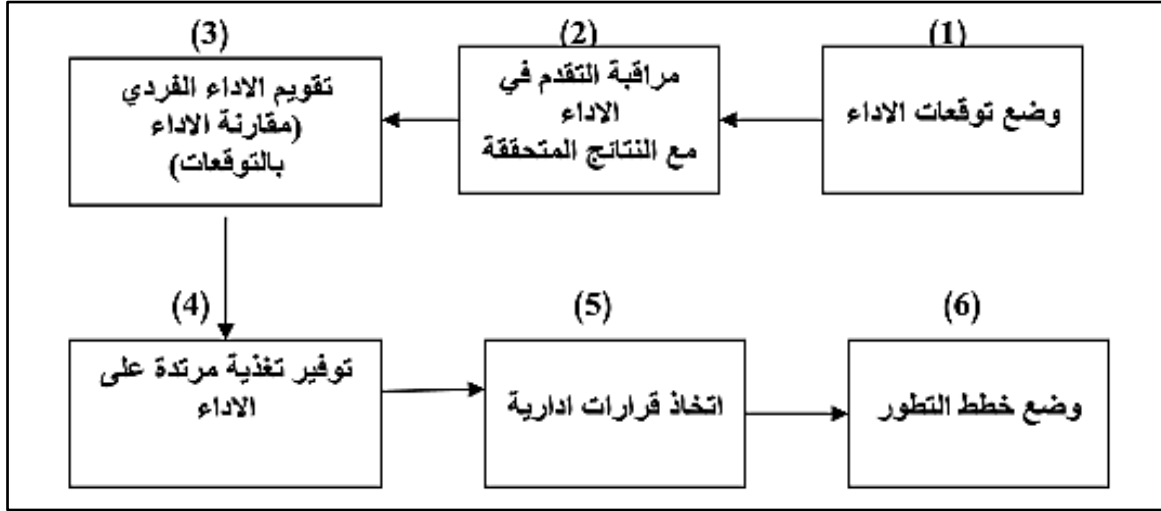
المجلد 1، العدد 1، نوفمبر 2001، ص 97

¹ نفس المرجع، ص 77

الفصل الثاني: الإطار النظري للأداء المالي

ويجب التنبه إلى الإختلاف بين تقييم الأداء وتقييم الأداء، فالتقييم يعني توضيح وتحديد النسبة المنجزة من تلك التي تم تحديدها مسبقاً والمرغوب فيها، أما عملية التقييم فتعتمد بالأساس على نتائج العملية الأولى (عملية التقييم) من أجل التعديل في الإجراءات المتخذة وتصحيح الإنحرافات¹. والشكل الموالي يلخص مراحل عملية تقييم الأداء

والشكل رقم (2-4): مراحل تقييم الاداء



المصدر: زهرة حسن العامري، على خلف الركابي، أهمية النسب المالية في تقييم الاداء دراسة ميدانية في شركة المشاريع النفطية، مجلة الادارة والاقتصاد، العدد 63، 2007، ص125

حيث يتم في أولى مراحل التقييم وضع توقعات الأداء أي الأهداف التي تريد المؤسسة الوصول إليها مع تحديد خارطة زمنية لذلك، بينما يتم في المرحلة الثانية والثالثة مراقبة ما تم تحقيقه من نتائج في الأداء مع الأداء المتوقع المتوافق مع الفترة الزمنية المحددة له، أما المرحلة الرابعة فيتم العمل على تصحيح خطة العمل من أجل تجاوز الإنحرافات الحاصلة إعتماً على التغذية العكسية، فيما يتم بعدها اتخاذ القرارات الإدارية النهائية ووضع خطط التطور.

¹ سمية أحمد ميلي، حسين بلعجوز، محاسبة التسيير ودورها في قياس وتقييم الاداء بالتطبيق على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مجلة كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 16، 2016، ص320

المبحث الثاني: الأداء المالي

يعتبر الأداء المالي أحد أهم أنواع الأداء، فهو الركيزة الأساسية لتحقيق كل أهداف المؤسسة والمقياس الأبرز الذي يحدّد مدى نجاحه، ويعتمد تحقيقه على مختلف المؤشرات المتعلقة بالأنواع الأخرى للأداء، ونظراً لزيادة الإهتمام به، وتأثره بالعديد من العوامل الداخلية والخارجية تطورت مؤشراتته لتظهر المؤشرات غير المالية بالموازاة مع المؤشرات المالية.

المطلب الأول: تعريف الأداء المالي وأهميته

يتم قياس الأداء المالي في عمليات تقييم الأداء لمختلف منظمات الأعمال باعتباره المقياس المحدد لمدى نجاح المؤسسات ما يجعله ذو أهمية بالغة.

الفرع الأول: تعريف الأداء المالي :

يتم قياس الأداء المالي في عمليات تقييم الأداء ضمن الواقع العملي لمختلف المؤسسات، ويرى الباحثون بأنه سيبقى المقياس المحدّد لمدى نجاح المؤسسات، ليكون عدم تحقيقه خطراً على وجود المؤسسات واستمراريتها. فيما يرى البعض أنه الهدف الأهم للمؤسسة، وهذا ما عبّر عنه كل من "هانت ومورقان" Hunt and Morgan بقولهما أن "الأداء المالي المتفوق يعدّ الهدف الأساسي للمؤسسات، أما الأهداف الثانوية للمؤسسة فيمكن تحقيقها ضمناً من خلال تحقيق الأداء المالي المتفوق"¹.

ويعرّف الأداء المالي بأنه "نتائج المخرجات التي يتم الحصول عليها من العمليات والمنتجات، فهو يعبر عن المخرجات أو الأهداف المالية التي تسعى المؤسسة لتحقيقها، وهو مفهوم يعكس الأهداف والوسائل اللازمة لتحقيقها"، كما يتم تعريفه بأنه "مجال من المجالات المهمة لتقويم الأداء ويمثل نتاج هذا المنظور مقاييس موجهة لتحقيق الأهداف"².

أما الأداء المالي حسب " لورنينو" Ph. Lorrino 1996 فهو " الفرق بين القيمة المقدمة للسوق ومجموع القيم المستهلكة (تكاليف مختلف الأنشطة)" أي مدى مساهمة معدل نمو المؤسسة في إنجاح السياسة المالية من خلال تحقيق فوائض مالية. وحسب "فريمان" Freeman "يتوقف على الاستغلال

¹ عبد الله أحمد عبد الله الدعاس، إدارة الجودة الشاملة وأثرها في تحسين الأداء المالي دراسة تطبيقية في عينة من المصارف التجارية الأردنية، العلوم الإدارية، المجلد 37، العدد 1، 2010، ص 35

² بورنيسة مريم، خفاري خيضر، فعالية المؤشرات الحديثة للأداء المالي في تحديد الملاءة المالية للمؤسسات الصناعية دراسة حالة المؤسسات الصناعية، مجلة المستقبل الاقتصادي، العدد 6، 2018، ص 101

الفصل الثاني: الإطار النظري للأداء المالي

الأمثل للموارد المؤسسة وتحقيق أقصى عائد ممكن". ليسمح بقياس إنجازات المؤسسة وإعطاء صورة واضحة لمختلف الحركات المالية، بالاعتماد على مؤشرات مالية، ومؤشرات التوازن المالي.¹ وحسب "ماكينزي" يعني الأداء المالي "إختيار التمويل وتحليل كل من رافعة خلق القيمة، معدل النمو، الأموال المستثمرقن ومعدل مردودية"².

ويرى "سارج إفريارت" SERGE EVRAERT بأن الأداء المالي عبارة عن " تحليل العوامل المؤثرة على المردودية المالية، ودراسة أثر ما نتبناه المؤسسة من سياسات مالية على مردودية الأموال الخاصة، ومراقبة تحقيق الفوائض من الأرباح وكذا درجة تغطية مستوى النشاط للمصاريف العامة"³. ومن خلال التعاريف السابقة للأداء المالي نجد أنه مجموعة من المؤشرات التي تعمل على دراسة مختلف العوامل المؤثرة على تحقيق النمو والأهداف المالية، أي أنه يعبر عن تحقيق المخرجات التي يسعى المؤسسة لتحقيقها من خلال قياس أداء جميع الأنشطة والأقسام بمؤشرات مالية وغير مالية.

الفرع الثاني: أهمية الأداء المالي:

تتجلى أهميته في الوصول لأقصى الإيرادات، من خلال من الإستخدام الأمثل للسيولة وتحقيق التوازن الأمثل بين السيولة والربحية في تسيير الأصول والخصوم، واتخاذ قرار التمويل لتنفيذ القرارات المالية.⁴ كما أنّ أهميته تتجلى في تقييم السيولة، المديونية، الربحية، وتطور نشاط المؤسسة. كما أنّه مقياس للجودة في المؤسسات، ويمكن استخدامه كمقياس عام للمركز المالي بالمؤسسة، ولمقارنة الشركات المماثلة في نفس الصناعة أو لمقارنة الصناعات أو القطاعات.⁵ فالأداء المالي يهدف إلى تقييم أداء المؤسسات بتحديد نقاط القوة ونقاط الضعف، كما أنه يقيّم مستويات أداء المؤسسات وفعاليتها وبيّن الأسباب، ليكون عاملاً لترشيد القرارات المالية للمستخدمين.¹

¹ تليسة أمينة، كربوش محمد، شنيبي عبدالرحمان، تحليل الإختلاف في الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة العائلية وغير العائلية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، ص85

² عبد الله أحمد عبد الله الدعاس، إدارة الجودة الشاملة وأثرها في تحسين الأداء المالي دراسة تطبيقية في عينة من المصارف التجارية الأردنية، مرجع سبق ذكره، ص36

³ ددان عبد الغني، قياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية نحو إرساء نموذج للإنذار المبكر باستعمال المحاكات المالية، أطروحة دكتوراه، علوم إقتصادية، جامعة الجزائر، 2007/2006، ص36

⁴ نفس المرجع ، ص41

⁵ John Maina kinyugo, **the Effect of Cost Efficiency on Financial Performance of Companies Listed on nairobi Securities Exchange**, the degree of master of business administration of the university of nairobi, Dean, School of business,,2014,p17-19

الفصل الثاني: الإطار النظري للأداء المالي

ويساعد الأداء المالي الدائنين على معرفة سيولة المؤسسة كونها من أهم مطالبهم على المدى القصير. أما حملة السندات فهم أكثر اهتماماً بقدرة التدفق النقدي للشركة ودفع الديون على المدى الطويل. ويمكن أيضاً من تحليل هيكل رأس المال الشركة بتقييم مصادر الأموال واستخداماتها، وتوقعات الربحية المستقبلية، فيما يهتم المستثمرون في الأسهم العادية للمؤسسة بشكل أساسي بالأرباح المستقبلية والمتوقعة واستقرار هذه الأرباح، بالإضافة إلى تباينها مع أرباح الشركات الأخرى. ونتيجة لذلك قد يركز المستثمرون تحليلهم على ربحية المؤسسة وسيكونون قلقين على وضعها المالي وتجنبها الإفلاس. وقد تنتج المؤسسة هامش ربح مرتفع نسبياً بالإعتماد على إدارة الكفاءة، حيث تساعد إستراتيجية كفاءة المؤسسات على إنتاج المنتج أو الخدمة القياسية ذات المنفعة الكبيرة بأسعار تنافسية. كما أنها تساعد على خلق أداء مالي أعلى من للمؤسسات المنافسة، حيث يمكن لها كسب ميزة نسبية بسبب انخفاض تكاليفها، كما أن مؤشرات إدارة التكلفة تفسر بشكل أفضل الأداء المالي على المدى القصير، مما يؤثر عليه على المدى الطويل بنمو المبيعات في المستقبل.²

المطلب الثاني : العوامل المؤثرة على الأداء المالي

يتأثر الأداء المالي بالعديد من العوامل التي تكون داخلية متعلقة بالوضعية التسييرية للمؤسسة، وعوامل أخرى خارجية متعلقة بكل ما يشمل المحيط الخارجي.

الفرع الأول: العوامل المؤثرة على الأداء

يتأثر أداء المؤسسات بمجموعة من العوامل حيث بين " دونالدسون " Donaldson أنه يتأثر بالهيكل، العملية الإنتاجية، الاستراتيجية، الخيارات التقنية، طبيعة المحيط، القيادة، الثقافة، أسلوب الإدارة. بينما يحددها كل من "توم بيترز وروبرت واترمان" Robert Waterman & Tom Peters في الجاهزية للعمل، الاستماع للزبون، الاستقلالية، روح المبادرة، الإنتاجية بتحفيز العامل، التوفيق بين المردودية والمعرفة³. ويمكن تحديد العوامل التي تؤثر على الأداء في:⁴

- وجود أهداف محددة: تساعد على وضع الخطط وزيادة معدلات الإنتاج.

¹ محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، مرجع سبق ذكره، ص 47

² John Maina kinyugo, op, cit, p17,19

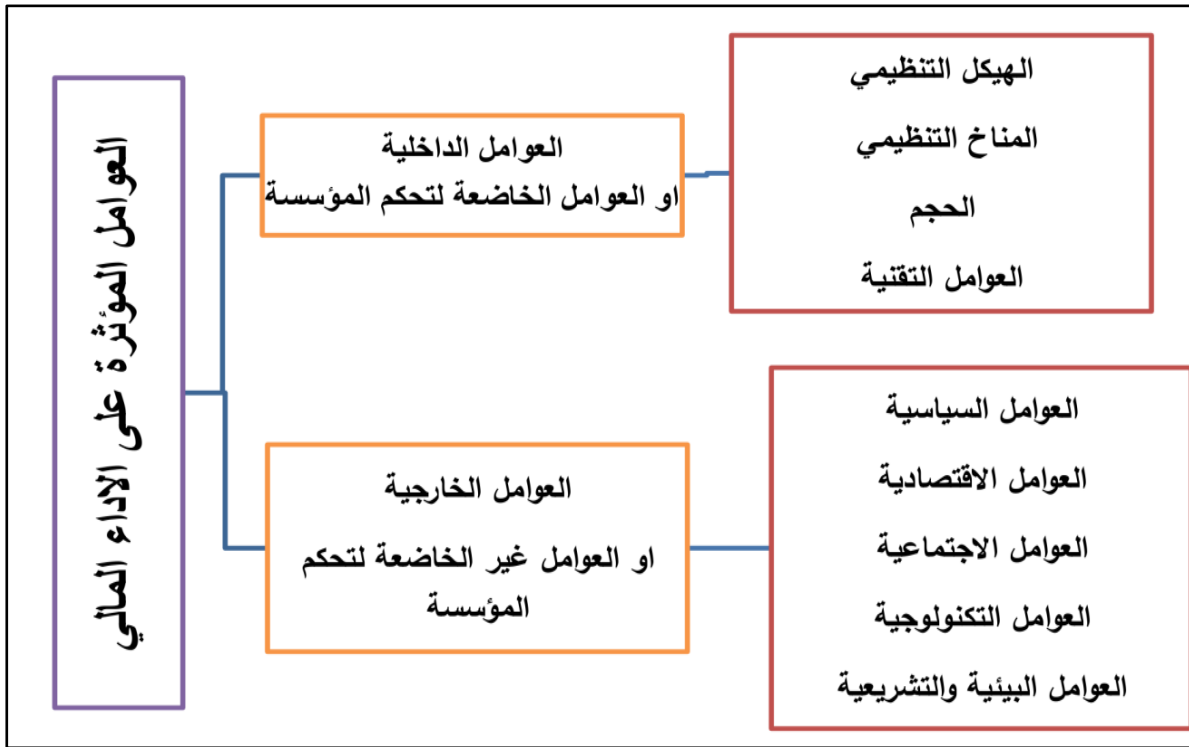
³ نادية سعودي، مدى استخدام الاساليب الحديثة لمراقبة التسيير في قياس وتقييم أداء البنوك التجارية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، ص 12

⁴ أبو لكر بوسالم، هدي شهيد، أسلوب كايزن الانموذج الياباني في تحسين أداء المؤسسة، مرجع سبق ذكره، ص 630

الفصل الثاني: الإطار النظري للأداء المالي

- المشاركة في الإدارة: يساعد إشراك العاملين بإعطاء آرائهم وتفسيراتهم في زيادة الأداء، فالعامل يعرف أكثر من المسؤول العراقيل ومسبباتها والحلول الممكنة لها لزيادة الأداء وتحقيق أهداف المؤسسة.
- مشكلات الرضا الوظيفي: يؤدي عادة إلى انتاجية ضعيفة وهو ما يؤثر السلبي على الأداء. وتقسم العوامل المؤثرة على الأداء المالي إلى ما هو داخلي وما هو خارجي¹، وهناك من قسمها إلى عوامل تخضع في تأثيرها لتحكم المؤسسة والمتمثلة في العوامل الداخلية وأخرى خارج قدرة تحكم المؤسسة والمتمثلة في العوامل الخارجية، وهو ما يلخصه الشكل التالي.

الشكل رقم (2-5): العوامل المؤثرة على أداء المؤسسة



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على سليم لعقون، أثر تطبيق إدارة الجودة الشاملة على أداء المؤسسات الاقتصادية-دراسة حالة بعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لولاية سطيف، أطروحة دكتوراه، تخصص التقنيات الكمية، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2017/2018، ص ص 104-106

فالعوامل التقنية، الحجم، والهيكل التنظيمي تعد أهم العوامل الداخلية المؤثرة على الأداء المالي، أما العوامل الخارجية فنجد العوامل السياسية، الاقتصادية، الاجتماعية، التكنولوجية، البيئية والتشريعية. فيما سنعتمد في دراستنا على التقسيم وفق العوامل الداخلية والعوامل الخارجية.

¹ محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، دار الحامد، عمان، 2009، ص 48

الفصل الثاني: الإطار النظري للأداء المالي

الفرع الثاني: العوامل الداخلية المؤثرة على الأداء المالي: وتتكون من

1: الهيكل التنظيمي: يساهم في تنظيم الأعمال والنشاطات وتخصيص الموارد المناسبة لها، والتمايز العمودي وتحديد مراكز السلطة والمسؤوليات والكثافة الإدارية في الوظائف، والتمايز الأفقي من انتشار جغرافي للفروع والموظفين وتحديد أدوارهم.¹

2: المناخ التنظيمي: يساعد في الحفاظ على سلامة الأداء وكفاءته من الناحيتين الإدارية والمالية، مستعيناً بأسلوب الإدارة في توجيه واتخاذ القرار وتنمية العنصر البشري وتشجيعهم على المبادرة الذاتية لتحقيق مستويات عالية من الأداء.²

3: العوامل التقنية: وهي جميع العناصر المرتبطة بالجانب التقني للمؤسسة، وتتمثل في كل من³:

- طريقة تصميم المؤسسة لمخازنها، وورشاتها والتجهيزات والآلات التي تتوفر عليها؛
- الجانب المتعلق بالمنتج من نوعية وشكل، والتوافق بين منتجات المؤسسة ورغبات طالبيها.
- التناسب المحقق بين الطاقة الاستيعابية للتخزين والطاقة الإنتاجية للمؤسسة؛
- نوعية المواد المستخدمة في عملية الإنتاج؛

كما يمكن الإشارة إلى دور التكنولوجيا والأساليب والمهارات والطرق المعتمدة في المؤسسات لتحقيق الأهداف المنشودة والتي تعمل على ربط المصادر بالاحتياجات، فتحدد المؤسسات نوع التكنولوجيا المناسبة لطبيعة أعمالها والتي تعمل على شمولية الأداء لما تغطيه من مزايا تجعل المؤسسة تحقق زيادة الأرباح والحصة السوقية إضافة إلى زيادة القدرة التنافسية وخفض التكاليف والمخاطرة.

4: الحجم: تصنف المؤسسات حسب حجمها من مؤسسات صغيرة جداً إلى كبيرة جداً، ليزداد تعقد إدارتها معه فمع كبر المؤسسات، يصبح الأداء أقلّ فعالية، وهو ما يوجب زيادة عدد المحللين الماليين.⁴

الفرع الثالث: العوامل الخارجية المؤثرة على الأداء المالي

للمؤسسة الاقتصادية محيط خارجي، له مجموعة من العوامل المؤثرة على أدائها تأثيراً مباشراً أو غير مباشر من خلال الأنشطة والقرارات المتخذة، وتتمثل فيما يلي⁵:

¹ محمد محمود الخطيب، مرجع سابق، ص 49

² نفس المرجع، ص 48

³ نادية سعودي، مدى استخدام الاساليب الحديثة لمراقبة التسيير في قياس وتقييم أداء البنوك التجارية ، مرجع سبق ذكره، ص 11

⁴ محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، مرجع سبق ذكره، ص 50

⁵ نفس المرجع ، ص 12

1. العوامل السياسية: تؤثر العوامل السياسية بشكل مباشر بفعل قرارات كالحروب وقوانين الإستثمار.
2. العوامل الاقتصادية: تشمل مؤشرات كمعدلات الفائدة، التضخم، تغير قيمة الأجور، تكاليف الطاقة.
3. العوامل الاجتماعية: تشمل التركيبة السكانية (أطفال، شباب، وشيوخ)، إضافةً إلى توزيعهم الجغرافي (في المدن أو الأرياف)، الأنماط الاستهلاكية، مستوى التعليم... الخ.
4. العوامل البيئية والتشريعية: وهي العوامل الرابطة بين المؤسسة والأطراف المتعاملة معها، كالقوانين المتعلقة بالعاملين، مسؤوليتها اتجاه البيئة والقوانين المفروضة لحمايتها من التلوث.
5. العوامل التكنولوجية: تشمل الإنفاق على البحوث والتطوير، تطوير أنظمة المعلومات، وغيرها من العوال التكنولوجية التي تعطي قوة ودعم في المساهمة بحل مشاكل العمل بواسطة التقنيات الحديثة.

المطلب الثالث: قياس وتقييم الأداء المالي

لتحقيق أداء مالي جيد لا بد من قياسه وتقييمه من خلال النتائج المحققة عن طريق المؤشرات المالية وغير المالية، لمعرفة مستوى الفعالية والحكم على درجة الكفاءة.

الفرع الأول: مفهوم قياس الأداء المالي

يعرف قياس الأداء المالي بأنه " تحديد كمية أو طاقة عنصر معين، مما يستبعد إستعمال التخمين والطرق التي قد تكون غير دقيقة ولا تفي بالمطلوب"، ويعرف أيضا بـ "عملية تحديد القيم الرقمية للأشياء أو للأحداث وفقا لقواعد معينة، والتي يجب أن تكون متوافقة مع خصائص الأشياء أو الأحداث موضوع القياس"، وأيضا يعرف بأنه "عملية إكتشاف وتحسين تلك الأنشطة التي تؤثر على ربحية المنظمة، وذلك من خلال مجموعة من المؤشرات ترتبط بأداء المؤسسة في الماضي والمستقبل بهدف تقييم مدى تحقيق المؤسسة لأهدافها المحددة في الوقت الحاضر".¹

ومن أهداف قياس الأداء المالي نجد بأنه يسعى إلى:²

- دراسة نتيجة المردودية المالية والعوامل المؤثرة عليها؛
- دراسة وتقييم سياسة المؤسسة وتأثيرها على مردودية الأموال الخاصة؛
- الوقوف على مدى تغطية النشاط للمصاريف العامة؛

¹نولي نجلاء، استخدام أدوات المحاسبة الادارية في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية-دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة، مرجع سبق ذكره، ص88

² دادن عبد الغني، قراءة في الاداء المالي والقيمة في المؤسسة الاقتصادية، مجلة الباحث، العدد 4 ، 2006، ص ص 41،42

الفصل الثاني: الإطار النظري للأداء المالي

كما أنه يهدف إلى: ¹

- المساهمة في صياغة التقارير المتعلقة بإجراءات العمل والبرامج بإظهار نقاط القوة، والانحرافات باعتبارها نقاط ضعف والتي لا بد من التركيز عليها واتخاذ الإجراءات الملائمة لتصحيحها؛
- توفير المدخلات الدقيقة لعملية التقييم؛
- المساهمة في إتخاذ القرارات المناسبة بما يخدم الأهداف المسطرة؛
- جمع المعلومات المالية لمختلف المصالح؛
- إيجاد تبريرات لمختلف التكاليف؛
- العمل على إيجاد العوامل المساعدة للتحسين في الأداء المالي

الفرع الثاني: مفهوم تقييم الأداء المالي

يتم تعريف تقييم الأداء المالي للمؤسسة بأنه: "تقديم حكم ذو قيمة حول إدارة الموارد الطبيعية والمادية والمالية"² مستعينا في ذلك بمقارنة ما حقق من نتائج وتلك التي من المتوقع الوصول إليها، اعتمادا على عدة معايير، ما يمكن من معرفة مستوى الفعالية³

كما يعرف بأنه "عملية مقارنة بين الإنجازات الفعلية والأهداف المخططة أو المعيارية، ومن ثم حصر الانحرافات الكمية والنوعية بينهما إن وجدت، وبالتالي العمل على تعزيز الانحرافات الإيجابية ومعالجة الانحرافات السلبية". ويعرف أيضاً بأنه "مجموعة الدراسات التي ترمي إلى التعرف على مدى قدرة وكفاءة الوحدة الاقتصادية في إدارة نشاطها بمختلف الجوانب الإدارية، الإنتاجية، التقنية، والتسويقية خلال فترة زمنية محددة، ومدى مهاراتها في تحويل المدخلات إلى مخرجات بالكمية والجودة المطلوبة وبيان مدى قدراتها على تطوير كفاءتها سنة بعد أخرى، وتحسين درجة نجاحها في التقدم على الصناعات المثيلة واتباع الأساليب الأكثر إنتاجاً وتطوراً في مجال عملها".⁴

¹ نولي نجلاء، مرجع سبق ذكره، ص91

² ددان عبد الغني، قياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية نحو إرساء نموذج للإنذار ، مرجع سبق ذكره، ص34

³ نبيل قبلي، دور مبادئ الحوكمة في تفعيل الأداء المالي لشركات التأمين. دراسة حالة، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة مالية وبنوك، جامعة حسيبة بن بوعلى شلف، 2017، ص66

⁴ توفيق سميح محمد الأغوات، دور المؤشرات المالية في تقييم الاداء المالي لشركة البوتاس العربية، رسالة ماجستير، تخصص

محاسبة، جامعة الاسراء، عمان، الأردن، 2015/2014، ص38

الفصل الثاني: الإطار النظري للأداء المالي

وبمعنى آخر هو " قياس النتائج المحققة على ضوء معايير محددة سلفاً لتحديد ما يمكن قياسه ومن ثم تحديد مدى تحقيق الأهداف لمعرفة مستوى الفعالية، وتحديد الأهمية النسبية بين النتائج والموارد المستخدمة مما يسمح بالحكم على درجة الكفاءة"¹. فيما يرى آخرون أن " تقييم الأداء المالي هو مراجعة لما تم انجازه بالاعتماد على معايير العمل، ليتم وضع معايير لتقييم الأداء المالي من واقع الخطط والأهداف الاستراتيجية للمؤسسة، والتي تستند على استراتيجيات تقييم الأداء كموجّه ومراقب وضابط لجهود العاملين في كافة المستويات الإدارية، من أجل تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة"²

كما يعرف تقييم الأداء المالي أيضاً بأنه "تقديم حكم ذو قيمة حول إدارة الموارد الطبيعية والمادية والمالية المتحدة، وبمعنى آخر قياس النتائج المحققة على ضوء معايير محددة سلفاً لتحديد ما يمكن قياسه ومن ثم مدى تحقيق الأهداف لمعرفة مستوى الفعالية، وتحديد الأهمية النسبية بين النتائج والموارد المستخدمة مما يسمح بالحكم على درجة الكفاءة"³

الفرع الثالث: الفرق بين قياس وتقييم الاداء المالي

يوجد فرق كبير بين قياس الأداء المالي وتقييمه، فبينما ينطوي قياس الأداء المالي على العديد من المعايير والمؤشرات المالية وغير المالية، يتمحور التقييم حول إعطاء الحكم على ما تم قياسه بواسطة تلك المؤشرات بالاعتماد على دراسة وتحليل نشاط المؤسسة، من أجل تحديد وضعية ومركز المؤسسة وتقديم الخطط بما يتناسب معها، وتوجيه السياسات العامة لتحقيق الأهداف المرجوة، وهذا ما يجعل عملية قياس الأداء المالي تعتبر من بين أهم المرتكزات الأساسية في المؤسسة⁴.

الفرع الرابع: مقومات الأداء المالي الجيد

يمكن الحكم على جودة الأداء المالي وفق مجموعة من العوامل والتي نبينها في الشكل التالي:

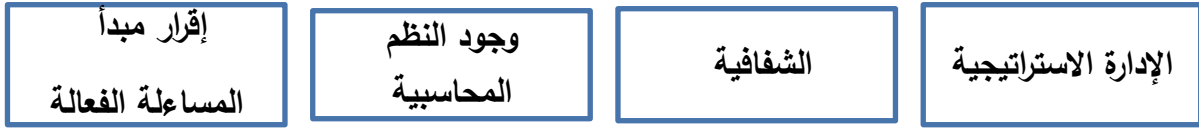
¹ ددان عبد الغني، قياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية نحو إرساء نموذج للإنذار المبكر باستعمال المحاكات المالية، مرجع سبق ذكره، ص34

² توفيق سميح محمد الأغوات، دور المؤشرات المالية في تقييم الاداء المالي لشركة البوتاس العربية، مرجع سبق ذكره، ص39

³ ددان عبد الغني، قراءة في الأداء المالي والقيمة في المؤسسة الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص41

⁴ نويلي نجلاء، استخدام أدوات المحاسبة الادارية في تحسين الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية-دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة، مرجع سبق ذكره، ص158

الشكل رقم(2-7): مقومات الأداء المالي الجيد



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على من إعداد نبيل قبلي، دور مبادئ الحوكمة في تفعيل الأداء المالي لشركات التأمين. دراسة حالة ، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة مالية وبنوك، جامعة حسبية بن بوعلي شلف، نوقشت بتاريخ

2017/10/12، ص74

تعطي مقومات الأداء المالي الجيد إمكانية الحكم على جودة الأداء المالي كإقرار مبدأ المساءلة الفعالة بالتأكد من قيام جميع الموظفين بما طلب منهم وتقديم تقارير دورية عن نتائج الأعمال ومدى نجاحهم في تنفيذها. ويساعد وجود نظم المحاسبية في الإهتمام بجمع ومعالجة المعلومات، حتى يتمكن متخذي القرار من معرفة كافة المعلومات من خلال إبراز الأحداث الاقتصادية في الماضي والحاضر والمستقبل، فيما تعمل الإدارة الاستراتيجية على تعبئة مواردها للحفاظ على التطوير المستمر، مكانتها التنافسية، نقاط قوتها، ودعم نقاط الضعف من خلال التكيف مع البيئة الخارجية. ما أوجب الشفافية، المصدقية، الحياد، التجرد من المصالح الشخصية، تقديم الحقائق لكل حدث وإظهاره في التقارير¹

¹نبيل قبلي، دور مبادئ الحوكمة في تفعيل الأداء المالي لشركات التأمين. دراسة حالة، مرجع سبق ذكره، ص66

المبحث الثالث: مؤشرات قياس الأداء المالي

واجهت المؤسسات الاقتصادية في البيئة الصناعية الحديثة صعوبة قياس الأداء المالي بالمؤشرات التقليدية فقط، ما أوجب الإعتماد على مؤشرات أخرى سمّيت بالمؤشرات غير مالية والتي يمكن اعتبارها مؤشرات وسيطية لتحقيق المؤشرات المالية وتحسين الأداء المالي لتوافقها والمتطلبات الحديثة للتصنيع.

المطلب الأول: مؤشرات الاداء المالي:

عزّزت تطورات بيئة التصنيع والمنافسة العالمية من تطور مؤشرات الأداء المالي المستخدمة لإثبات مدى تحقيق النتائج، وأصبحت المؤشرات غير المالية مهمة لقياس تطور الأداء المالي.

الفرع الأول: تعريف المؤشر وشروط اعتماده

يعرف المؤشر بصورة عامه بأنه " مقياس كمي أو نوعي للأداء يستخدم لإثبات التغير وتفاصيل مدى تحقيق النتائج" كما تعرف المؤشرات على أنها " استنتاجات يمكن استنباطها من البيانات المقدمة، قد يتضمن مقارنتها مع أسس موضوعة مسبقاً أو نسب أو اتجاهات عامة أو أحكام مبنية على أساس الخبرة الفنية"¹. ويعرف أيضاً بأنه: " بيانات كمية تعبر عن فعالية و/أو كفاءة كل أو جزء من نظام (حقيقي أو محاكي) مقابل معيار معين وخطة محدّدة ومقبولة كجزء من استراتيجية الأعمال". كما تعرف مؤشرات الأداء بأنها "مؤشرات كمية أو نوعية تعبر عن "بيانات" مميزة للمؤسسة من حيث الكفاءة والملاءمة"². ولها أهمية كبيرة في الإدارة فهي تعتبر استراتيجية تحقق من خلالها مختلف الأهداف والوصول للنتائج، ولهذا يجب أن يكون المؤشر قويا لتحقيق هذا النجاح³.

وينبغي أن تتوفر بالمؤشر مجموعة من الشروط ليحقق ذلك ونذكر منها ما يلي:⁴

- يجب أن يقيس النتيجة المرجوة بطريقة مناسبة، وبشكل مباشرة دون توجيهها.
- يكون المؤشر موضوعياً دون أي غموض، واتفاق الجميع على الحكم من خلاله للنتائج.

¹ معتصم فضل عبد الرحيم عبد الحميد، فتح الرحمن الحسن منصور، بطاقة الأداء المتوازن ودورها في تقويم الأداء بالصندوق القومي للمعاشات، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 16، العدد2، 2015، ص70

² Rafika BOURAIB, Tableaux de Bord, Outils de Pilotage de Mesure et d'Evaluation de la Performance de l'Entreprise -Cas Pratique NAFTAL-, Mémoire Magistère, Spécialité Management des Entreprises, Université .Mouloud Mammeri Tizi-Ouzou , 2014/2015 , p83

³ عائشة يوسف الشميلي، برنامج تحسين الأداء ، مرجع سبق ذكره، ص 23

⁴ معتصم فضل عبد الرحيم عبد الحميد، فتح الرحمن الحسن منصور، بطاقة الأداء المتوازن ودورها في تقويم الأداء بالصندوق القومي للمعاشات، مرجع سبق ذكره، ص 71

الفصل الثاني: الإطار النظري للأداء المالي

- وضوح المؤشر وإمكانية جميع الدارسين له من فهمه.

الفرع الثاني : أنواع مؤشرات الأداء

تساعد مؤشرات الأداء المدراء في رصد الأنشطة الرئيسية للمؤسسة وتقييمها والتحقق منها، كما تعمل على التنبؤ بالمشكلات والوقاية منها ودعم تحسين العمليات والخطط المنتهجة وتحفيز الموظفين، وقد أشار بونزي سنة 2013 إلى أن إختيار المؤشرات يعمل على تشكيل أداة قياس كمية للأهداف لجعل الرقابة (بمعنى الإدارة) فعالة¹.

فالمؤسسة تسعى لتحقيق الأهداف المرحلية والرئيسية معتمدةً على مجموعة من مؤشرات الأداء ذات كفاءة عالية، تقيس مدى الوصول لما تسعى له إدارة المؤسسة، ويمكن تصنيفها كما يلي²:

- مؤشرات تطبيقية: تلك المؤشرات التي تتعامل وعمليات الإدارة ونشاطها.
- مؤشرات توجيهية: تهدف إلى توضيح ما إذا كانت الإدارة في تحسن من خلال عملياتها أو لا.
- مؤشرات عملية: توضح مدى رضا الإدارة عن أسلوب رقابة التغيير الفعال.
- مؤشرات كمية: تبين العديد من البيانات والأرقام الاحصائية.
- المؤشرات نوعية: تتوافق مع طبيعة الإدارة التشغيلية التي تحتاج إلى مؤشرات يومية وحتى لحظية لتتلاءم والمشكل المطروح، ومن بين المؤشرات التي تحقق ذلك نجد مؤشرات³:
 - اليد العاملة: من خلال تحديد الوقت المحقق والوقت المعياري.
 - الأمن: بتحديد عدد حوادث العمل.....
 - الآلات: عدد الوحدات المنتجة يومياً، عدد الوحدات المنتجة في الوقت المحدد....

الفرع الثالث: مؤشرات الأداء المالي

تعددت مؤشرات الأداء المالي حسب العديد من المفكرين بالاعتماد على تعريف الأداء المالي في حد ذاته، حيث يعرف وفق معناً ضيق وآخر أوسع، ما جعل المؤشرات تنقسم إلى:

أولاً: مؤشرات الأداء المالي حسب المعنى الضيق: يعتبر كل من "بيترسون-دريك وفابوزي" أن تقييم الأداء المالي حسب المعنى الضيق يكون من خلال الاعتماد على مؤشرات الربحية فقط، كما يستخدمون

¹ Rafika BOURAIB, Tableaux de Bord, Outils de Pilotage de Mesure et d'Evaluation de la Performance de l'Entreprise -Cas Pratique NAFTAL-, op, cit, p82

² عائشة يوسف الشميلي، برنامج تحسين الأداء ، مرجع سبق ذكره، ص 23

³ عادل عشي، الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية: قياس وتقييم، مرجع سبق ذكره، ص 31

الفصل الثاني: الإطار النظري للأداء المالي

العائد على الإستثمار كأكثر المؤشرات تمثيلاً للأداء المالي، وذهباً في تصورهما إلى أن العائد الإستثمار يشمل معدّل العائد على الأصول والعائد على الأسهم، بينما أوضح " فريزر وأورمستون" أنه يمكن إضافة معدل الدخل التشغيلي ومعدل الدخل الصافي، وتم اعتبار مقاييس الأداء المالي مؤشرات محددة على أساس البيانات المحاسبية، كما اقترح " دوينيك وبيريرا" معايير ك¹: نمو الدخل التشغيلي، خفض التكاليف، العائدات على الاستثمار، والأرباح.

ثانياً: مؤشرات الأداء المالي حسب المعنى الواسع: إضافةً إلى مؤشرات الأداء المالي حسب المعنى الضيق، تمّ إضافة مؤشرات أخرى تتوافق والتعريف الواسع للأداء المالي والتي تحدد على أساس المعلومات الواردة في البيانات المالية من معلومات محاسبية أخرى ذات صلة، فزيادة على مؤشرات الربحية التي تعدّ كأهم المؤشرات الخاصة بالمعنى الضيق يوجد مؤشرات السيولة، القدرة على الدفع ونسب النشاط² والجدول التالي يلخص هذه المؤشرات:

الجدول رقم (2-2): تقسيم مؤشرات الأداء المالي

مؤشرات الأداء المالي	تقسيم مؤشرات الأداء المالي
مؤشرات الربحية، العائد على الاستثمار، العائد على الأصول، العائدات على الأسهم	بيترسون-دريك وفابوزي
مؤشرات الربحية، العائد على الاستثمار، معدل العائد على الأصول، العائدات على الأسهم، معدل الدخل التشغيلي، معدل الدخل الصافي.	فريزر وأورمستون
نمو الدخل التشغيلي، خفض التكاليف، العائدات على الاستثمار، الأرباح،	دوينيك وبيريرا
المؤشرات المذكورة بالنسبة للمعنى الضيق للأداء إضافةً إلى: مؤشرات السيولة، القدرة على الدفع، ونسب النشاط	حسب المعنى الواسع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على

Jasmina Bogičević, and others, **THE ROLE OF FINANCIAL AND NON-FINANCIAL PERFORMANCE INDICATORS IN ENTERPRISE, SUSTAINABILITY**

EVALUATION, Vol. 62, july-september 2016, № 3,p3

¹Jasmina Bogičević, Violeta Domanović, Bojan Krstić, **THE ROLE OF FINANCIAL AND NON-FINANCIAL PERFORMANCE INDICATORS IN ENTERPRISE, SUSTAINABILITY** EVALUATION, Vol. 62, july-september 2016, n 3,p3

² Jasmina Bogičević, Violeta Domanović, Bojan Krstić, op, cit, ,p3

الفصل الثاني: الإطار النظري للأداء المالي

وسنعكف على دراسة الأداء المالي وفق تقسيمين جديدين في ظل التطورات الحاصلة في بيئة الأعمال الحديثة من خلال تقسيمه إلى مؤشرات المالية ومؤشرات غير المالية.

المطلب الثاني: المؤشرات المالية وغير المالية لقياس الأداء المالي:

في ظل التطورات المتسارعة لبيئة التصنيع الحديثة، أصبحت المؤسسات تعتمد بصورة أكبر على المؤشرات غير المالية حيث تحولت إلى التركيز على الميزة التنافسية، الجودة، والإهتمام برضا الزبون.

الفرع الأول: المؤشرات المالية لقياس الأداء المالي

تسعى المؤسسات لتحقيق أداء مالي جيد يسهم في تشخيص مالي كامل، بإنشاء رابط بين النتيجة والأسباب التي أدت لحدوثها، وبالتالي تحديد القرارات الإدارية التي يمكن تغييرها¹.

لتنطور مؤشرات الأداء المالي على مراحل يوضحها الجدول التالي:

الجدول رقم (2-3): تطور مراحل استحداث مؤشرات الأداء المالي

الجيل	الأول	الثاني	الثالث	الرابع
اهتماماته	هامش الربح	نمو الربح	العائد على حقوق الملكية	خلق قيمة لأصحابها
أهم مقاييسه	الربح / المبيعات	تعظيم ربح	-الربح / رأس المال المستثمر -العائد على الأسهم -العائد على الأصول	-التدفق النقدي الحر -القيمة الاقتصادية المضافة عائد التدفق النقدي للاستثمار

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على:

Rastislav Rajnoha, Petra Lesníková, Antonín Korauš, **From Financial Measures to Strategic Performance Measurement System and Corporate Sustainability: Empirical Evidence from Slovakia**, Economics and Sociology, Vol. 9, No 4,2016,P 136

وأصبحت تواجه المؤشرات التقليدية لقياس الأداء العديد من القيود، ما دفع لإيجاد أنظمة جديدة من مقاييس الأداء وانقسمت حسب الزمن لمرحلتين رئيسيتين²:

المرحلة الأولى من عام 1880 إلى عام 1980: كان التركيز فيها على المؤشرات المالية كالربح، العائد على الإستثمار، والإنتاجية.

¹Françoise GIRAUD, Olivier SAULPIC, and others, **Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance**, 2 em édition, Gualino éditeur, EJA – Paris , 2004, p79

² Rastislav Rajnoha, Petra Lesníková, Antonín Korauš, **From Financial Measures to Strategic Performance Measurement System and Corporate Sustainability: Empirical Evidence from Slovakia**, Economics and Sociology, Vol. 9, No 4,2016,p136

المرحلة الثانية بداية 1980: تم التركيز على تقديم منتجات ذات جودة أفضل مع انخفاض التكاليف وزيادة التنوع في المنتجات لاستعادة ميزة تنافسية وزيادة حصتها السوقية.

وننقسم مؤشرات الأداء المالي إلى:¹

1. **المؤشرات المحاسبية:** تعتبر أبسط المؤشرات استخداماً، لتوفر إمكانيات تحليل إضافية، لتحديد العناصر المالية والاستثنائية المؤثرة على النتيجة التشغيلية للمؤسسة، من خلال مؤشرات كرقم الأعمال، حجم الإنتاج، الدخل قبل الضريبة....

2. **المؤشرات التقليدية للربحية:** تدرس مؤشرات الربحية الموافقة بين مؤشرات النتائج والأنواع الأخرى من البيانات، وخاصة حجم الإستثمارات، فقياس الربحية ليس مهم ما إذا تم مقارنته بحجم الانفاق.

وبصفة عامة يمكن تحديد أهم المؤشرات المالية لقياس الاداء المالي كالتالي:²

- **العائد على الأصول ROA:** تستخدم المؤسسة نسبة العائد على الأصول لقياس مدى فعالية الشركة في توليد الأرباح عن طريق إستغلال أصولها، وكثيراً ما تستخدم العائد على الأصول كأداة لقياس معدل العائد على الأصول الإجمالية بعد مصروفات الفوائد والضرائب.³

- **العائد على رأس المال المستثمر (ROIC):** نفهم الأداء المالي والتشغيلي للمؤسسة أصبح استعمال مؤشر العائد على رأس المال المستثمر، بدلاً من استخدام العائد على الأصول (ROA) أو العائد على حقوق الملكية (ROE) بحيث يركز هذا الأخير على عمليات المؤسسة فقط ووجود قيود على العائد على الأصول حيث يشمل الأصول غير التشغيلية ويتجاهل فوائد الحسابات الدائنة والمطلوبات التشغيلية الأخرى. فيما نجد العائد على حقوق الملكية يمزج بين الأداء التشغيلي وهيكل رأس المال.⁴

¹Françoise GIRAUD, Olivier SAULPIC, Gérard NAULLEAU, op, cit, p76-77

² Nicolas Berland, **Mesurer et piloter la performance**,E-book ,2009, www.management.free.fr ,p120

³ Mohd. Heikal, Muammar Khaddafi, Ainatul Ummah, **Influence Analysis of ROA, ROE, NPM, DER, and CR, Against Corporate Profit Growth In Automotive In Indonesia Stock**, International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences December 2014, Vol. 4, No. 12,p104

⁴ STEVEN M L EON, **FINANCIAL INTELLIGENCE FOR SUPPLY CHAIN MANAGERS**, Pearson Education, Inc , United States of America,2016,p105

– القيمة الاقتصادية المضافة EVA: وهو القيمة التي تنشأ عندما تتلقى المؤسسة إيرادات تزيد عن تكاليفها الاقتصادية¹. ويعتبر أحدث نتيجة لقياس الأداء الإقتصادي والمالي والتي تهدف إلى قياس صافي الأداء، مع الأخذ في الاعتبار التكلفة الإجمالية للموارد والديون وحقوق الملكية، بالإضافة إلى العديد من المؤشرات الأخرى².

الفرع الثاني: مؤشرات الأداء غير المالية

يعتمد الفكر الأخير على حقيقة أن المؤشرات المالية كالنسب المالية، نسبة الربح التشغيلي ودوران الأعمال (الإنتاج للسنة المالية)، أو نسبة المصاريف المالية / معدل الدوران، وتكاليف الموظفين / نسبة الدوران، لا تقيّم الإجراءات الحالية، ولا تكشف عن العوامل المسببية لتسهيل اتخاذ القرارات المناسبة في المنظور المستقبلي³.

فبيئة التصنيع دفعت لاستحداث مؤشرات غير مالية، تحقق التحسين المستمر للعمليات، ومنها تلك المتعلقة بالمخزون، المرونة الإنتاجية، دورة التسليم، هندسة المنتج، الإبتكار، وجودة المنتج⁴. بحيث يتم في هذا الصدد الإعتماد على⁵:

- رضا الزبون: يقيس درجة الرضا على المنتجات المقدمة، ومعرفة وجهة نظرهم في التعامل معهم من طرف العمال المسؤولين على خدمة الزبائن والاهتمام برغباتهم. ونجد بأن الاحتفاظ بالزبون يعتمد سرعة الاستجابة لمتطلباته، وتحقيق ثقته بالمنتجات وملاءمة المنتج لرغباته، كما أنه يتحقق من خلال الإهتمام بالصورة التي سيظهر عليها المنتج ما يجعل العلامة التجارية تلاقي انتشارا نتيجة الرضا عنها، كما أن المؤسسة تسعى للإستحواذ على زبائن جدد من خلال الإهتمام بكل من خصائص المنتجات والخدمات من

¹ Česlovas Christauskas 1 , Vilma Kazlauskienė, MODERNIŲ VEIKLOS VERTINIMO SISTEMŲ ĮTAKA ĮMONĖS VALDYMOI GLOBALIZACIJOS LAIKOTARPIU, ECONOMICS & MANAGEMENT: no14, 2009, p 716

² Françoise GIRAUD, Olivier SAULPIC, and others, **Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance**, op,cit, 2004, p79

³ Judita Narkunienė, Aurelija Ulbinaitė. **Comparative analysis of company performance evaluation methods**. Entrepreneurship and Sustainability Issues, Entrepreneurship and Sustainability Center, vol 6, no1, 2018, P128

⁴ خالص حسين، التكامل بين مقاييس الأداء المالية وغير المالية في تحقيق الرقابة على المبيعات التشغيلية دراسة تطبيقية في معمل الألبسة الولادية في الموصل، تنمية الرافدين، العدد 99، المجلد 32، 2010، ص 7-10

⁵ زرفاوي عبد الكريم، تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية باستخدام أساليب المحاسبة الإدارية، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد

الفصل الثاني: الإطار النظري للأداء المالي

طول مدة الصلاحية، سعر المنتج مقارنة بالمنتجات المنافسة، نوعية المنتج وجودته، الإهتمام بالوظائف التي يقدمها المنتج ومميزاتها عن المنتجات المنافسة.

نمو الحصة السوقية: يعتبر نمو الحصة السوقية من المؤشرات غير المالية حيث يشير إلى درجة التنافسية في السوق سواء المحلية أو الدولية؛

- **التسليم بالوقت المحدد:** زاد اهتمام المؤسسات بالتسليم في الوقت المحدد، فالعمل على تحقيق ما طلبه الزبون وتسليمه في الوقت المطلوب مهم ويكاد يكون مساوياً في الأهمية لما يرغبون فيه من جودة المنتج أو الخدمة المطلوبة، فتباطء عملية التسليم تجعل فالزبون يفكر في تغيير مؤسسة؛

- **جودة المنتج:** تعتبر الجودة مؤشر جيد للأداء المالي، فخلو المنتج من العيوب ومنافسة جودة المنتجات المنافسة يكسب وفاء الزبون الحالي وثقة الزبائن الجدد، مما يرفع الأداء المالي ويحسنه؛

- **المرونة والإبداع:** يعتبر كل من المرونة والإبداع مؤشران مهمان للأداء المالي، فالمرونة تزيد من الإستجابة لمتطلبات الزبائن، أما الإبداع فيزيد من تقديم منتجات جديدة بمواصفات فريدة وعلى مستوى عالي من الجودة بدراسة أذواق الزبائن والعمل على تحقيقها قدر الإمكان.

وهذا ما نوضحه في الجدول التالي:

الجدول رقم(2-4): مؤشرات الأداء غير المالية

المقاييس الرئيسية	المقاييس الفرعية	الحالة المرغوب فيها
مقاييس رقابة الجودة	عدد الإصلاحات خلال فترة الضمان	نقص
	عدد شكاوى العملاء	نقص
	عدد الوحدات المعيبة	نقص
	تكلفة إصلاح الإنتاج المعيب	نقص
مقاييس رقابة المواد	نسبة تكلفة المواد إلى التكلفة الكلية	نقص
	وقت استلام المواد	نقص
	عدد القطع المعيبة كنسبة من القطع الجيدة	نقص
	تكلفة المخلفات كنسبة من التكلفة الكلية	نقص
مقاييس رقابة المخزون	الخسائر الفعلية من المخلفات	نقص
	معدل دوران المخزون: نوع المواد الخام، المنتجات	زيادة
مقاييس أداء الآلات	عدد العناصر في المخزون	نقص
	نسبة استغلال الآلة للعمل	زيادة
	نسبة توقف الآلات: وقت (الأعطال، الصيانة الوقائية)	نقص
	معدل استخدام الوقت المتاح من الآلة	زيادة
مقاييس أداء التسليم	وقت إعداد الآلة نسبة التسليم الفوري	نقص
	نسبة التسليم الفوري	زيادة
	وقت دورة التسليم	نقص
	وقت التصنيع أو عجلة الدوران	نقص
	كفاءة دورة التصنيع	زيادة
	الطلبات المردودة	نقص
	اجمالي الإنتاجية	زيادة

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على بكوش لطيفة، مساهمة التسيير على أساس الأنشطة في تحسين أداء

المؤسسات الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2016/2017، ص24

المطلب الثالث: الأداء المالي في ظل بيئة الأعمال الحديثة

رغم ما تتميز به المؤشرات المالية للأداء المالي إلى أنها تعرضت لمجموعة من الانتقادات ببيئة التصنيع الحديث، لتتحول المؤشرات المستهدفة إلى المؤشرات غير المالية بالاعتماد على أنظمة تقييم الأداء الحديثة التي أصبحت موجهة نحو المستهلكين لتلبية احتياجاتهم وتحقيق رضاهم عكس الأنظمة التقليدية الموجهة نحو الربح.

الفصل الثاني: الإطار النظري للأداء المالي

الفرع الأول: مميزات المؤشرات المالية للأداء المالي :

تتميز المؤشرات المالية للأداء المالي بتتبع قواعد واضحة تنطبق على جميع المؤسسات المماثلة، لتكون موضوعيةً نسبيًا، وتلتزم بالرقابة المفروضة من طرف سلطات المحاسبة والضرائب ما يجعلها مقاييس تمنح نتائج موثوقة، كما أنها تعبر عن كمية محددة، ما يسهل التجميع والمقارنة بعملية بسيطة وغير مكلفة.¹ ونختصر مميزاتهما فيما يلي:

- يتم التعبير عنها بكمية واحدة أي القيمة النقدية.
- متوفرة بالفعل نظرًا لإنتاجها لأغراض قانونية.
- تلخيص أداء الشركة في معيار واحد.
- تسهل تشخيص الأداء الكلي.
- تعتبر مؤشرات موثوقة وموضوعية نسبيًا.

الفرع الثاني: محددات المؤشرات المالية للأداء المالي

رغم ما تتميز به المؤشرات المالية إلا أنها تتعرض لمجموعة من الانتقادات، فالمؤشر المالي الذي تم قياسه في نهاية العام:

- يلتقط تأثيرات معينة لهذه القرارات على المدى القصير؛
- يتأثر بمشكلة الوقت بين القرارات وترجمتها لمؤشرات مالية، ما يجعل اتخاذ القرارات متأخرًا؛
- لا يقدم أي معلومات عن الأسباب التي تسببت في النتائج؛
- من الممكن عدم فهمها مما يجعل المسؤول غير قادر على التصرف بشكل مباشر لاتخاذ القرارات والإجراءات الإدارية والتجارية، إدارة المخزون، استهلاك المواد....
- إعداد التقارير المالية شهريًا بشكل طبيعي لتعكس القرارات التي تم اتخاذها قبل شهر أو شهرين؛
- المؤشرات المالية لها قانون غير مرنة؛
- الاستخدام الزائد لمؤشر العائد على الإستثمار كإجراء مالي لتقييم الأداء قد يشوه الأهداف الإستراتيجية.
- قد يؤدي الإستخدام الأمثل للأصول إلى ضغوط على المديرين وهو ما يحقق نتائج قصيرة المدى فقط ويتم التضحية بالتحسينات طويلة الأجل.

¹ Françoise GIRAUD , Olivier SAULPIC and others, **Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance**, op,cit, p82-84

الفصل الثاني: الإطار النظري للأداء المالي

- وجود جوانب غير نقدية وليس لها لتقدير كمي كالجودة، خدمة الزبائن، وتقليل المهلة الإنتظار؛
 - لا تعكس الوضع التنافسي للمؤسسة في ظل بيئة التصنيع الحديثة .
- والجدول التالي يلخص ما سبق ذكره .

الجدول رقم(2-5): مميزات وحدود المؤشرات المالية

مميزات المؤشرات المالية	حدود المؤشرات المالية
مؤشرات موضوعية نسبياً	عدم تحديد نتائج قصير المدى
تعتبر مؤشرات موثوقة	إشارات متأخرة
يتم التعبير عنها بكمية واحدة، القيمة النقدية	محدوديتها في اتخاذ القرار التصحيحي
متوفرة بالفعل نظراً لإنتاجها لأغراض قانونية	محدوديتها في تفسير النتائج
من الممكن تلخيص أداء الشركة في معيار واحد	صعبة القراءة أحياناً من قبل المديرين
يظل عددها محدوداً إلى حد ما	لا تقدم معلومات عن أسباب الظواهر
تسهل تشخيص الأداء الكلي	غير قادرة على تحديد تكلفة الجودة

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على

Françoise GIRAUD, and others, **Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance**, 2 em édition, Gualino éditeur, EJA – Paris , 2004, p82-87

وهذا ما يجعل استخدام المؤشرات غير المالية أفضل في المستقبل من المؤشرات المالية، فهي تعتبر أكثر اتساقاً مع واقع المنافسة الحالي والتطورات التكنولوجية، بحيث تكون قادرة على تقييم العوامل الحقيقية التي تخلق القيمة. والجدول التالي يقارن المؤشرات غير المالية مع المؤشرات المالية

الجدول رقم(2-6): المقارنة بين المؤشرات المالية والمؤشرات غير المالية

المؤشرات المالية	المؤشرات غير المالية
تعكس القرارات التي أُتخذت في الماضي	تعكس القرارات المتخذة خلال الفترة الحالية
معلومات الأداء المجمعة	تقدم تفاصيل الوضع الحالي وإمكانات النمو
منظور طويل الأمد	منظور قصير المدى
لا تفصح عن العلاقات السببية	الكشف عن العلاقات السببية
غير حساسة للعوامل الخارجية	تعكس تأثير العوامل الداخلية والخارجية

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على

Judita Narkunienė, Aurelija Ulbinaitė. **Comparative analysis of company performance evaluation methods**, Entrepreneurship and Sustainability Center, 2018, vol 6,no 1, p128

فدور المؤشرات المالية في تحسين الأداء المالي يكون من خلال ما تقدمه من معلومات تفصيلية توضح بشكل أكبر العلاقات السببية بين النتيجة ومسبباتها، وتحديدًا للعوامل الداخلية المساهمة في ذلك من خلال تفاصيل الوضع الحالي وإمكانات النمو ودراسة كل نشاط أو نمط للإنتاج على حدة. وتوجد علاقة سببية تفترض أن الإجراءات الإدارية تؤدي إلى نتائج مثل الجودة، الإبداع، ورضا الزبون، ما يشير إلى أن المؤشرات غير المالية هي المحددات الرئيسية للمؤشرات المالية. أي أن وجود مؤشرات غير مالية ضعيفة تؤدي في الغالب إلى تشجيع المؤسسات على تغيير طرق عملها واعتماد أفضل الممارسات التجارية التي يسهل تحديدها .

ويمكن أن تفسر مجموعات من الأسباب إرتفاع استخدام المؤشرات غير المالية والتي نذكر منها:
- **حدود المؤشرات المحاسبية والمالية:** تعطي صورة ماضية قديمة على الوضعية المالية للمؤسسة، ولا تعطي تفسيرات لتحسين الأداء المستقبلي ولا تقدم معلومات عن الأسباب الظاهر .

- **تطوير النظم التنافسية:** تفرض الضغوط التنافسية نظراً لزيادة عدم اليقين البيئي والتطورات التكنولوجية الحاصلة، وزيادة عدد الشركات من تعقيد عملة تحقيق أداء مالي جيد إلى التدقيق في جميع العمليات من خلال أساليب توفر مؤشرات الأداء غير المالية وهذا من خلال الإعتماد على إدارة الجودة الشاملة، إدارة سلسلة الإمداد، وإدارة العلاقات مع الزبون.

- **منافسة نظام المحاسبة:** هناك من يرى بأن المؤشرات المحاسبية والمالية تعتبر مؤشرات متأخرة، أما المؤشرات غير المالية فهي مؤشرات رائدة، حيث أن استخدام المؤشرات غير المالية ترتبط بشكل منهجي تماماً بإدارة الجودة الشاملة أو الإنتاج في الوقت المحدد أو ممارسات الإنتاج المرنة.

الفرع الثالث: الأنظمة الحديثة لقياس وتقييم الأداء المالي:

من الفروق الجوهرية بين الأنظمة التقليدية والحديثة لقياس وتقييم الأداء المالية نجد بأن الأولى موجهة نحو الربح، أما الثانية فموجهة نحو المستهلكين لتلبية احتياجاتهم، وتحديد أسباب النتائج والتنبؤ بالخطوات القادمة لتحسين النتائج المستقبلية.

وفي العقدين الماضيين، ساهمت شدة المنافسة¹ - في ظل تطورات البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسة،

¹ Mashovic, Azemina, **Key financial and nonfinancial measures for performance evaluation of foreign subsidiaries**, Journal of Contemporary Economic and Business Issues, Vol. 5, no. 2, p 65

الفصل الثاني: الإطار النظري للأداء المالي

وبيئة التصنيع بشكل لعام - من تحول المؤسسات إلى الإنتاج الرشيق، الذي يعد أسلوب إنتاج منخفض التكلفة ومحافظاً على نفس الجودة والمرونة والتسليم الموثوق، بالإضافة لتطبيق التكنولوجيا الجديدة والفلسفات الحديثة في الإنتاج والإدارة كالإنتاج في الوقت المحدد، أنظمة التصنيع المرنة¹، بطاقة الأداء المتوازن² والتي تعد أنظمة حديثة تقيس مؤشرات الأداء وخاصة الأداء المالي.

إضافة لذلك نجد نظام إدارة الجودة الشاملة، حيث أن الجودة الرديئة تكلف المؤسسة تكاليفاً كبيرة، وقد أثبت أن تكلفة تفادي العيوب والأخطاء دائماً أقل من تكلفة اكتشاف العيوب وإصلاحها. ويتم تطبيق طرق تقييم أداء الشركة على أساس مبادئ إدارة الجودة الشاملة وفق لمعايير ISO 9001 ونموذج المؤسسة الأوروبية لإدارة الجودة (EFQM)، الذي يسمح بتقييم مستوى التميز في الأعمال ومجالات التحسين³.

وتميّزت المؤشرات التي أحدثتها الأنظمة الحديثة ب⁴:

- المرونة
- الإرتباط باستراتيجية الوحدة الاقتصادية
- التحسين المستمر للأداء بدل المتابعة فقط
- التكامل بين المؤشرات المالية وغير المالية

¹ المهدي مفتاح السريتي، مدى امكانية استخدام مؤشرات تقييم الأداء في بيئة التصنيع الحديثة في القطاع الصناعي الليبي، المجلة الجامعة، المجلد 3، العدد 15، 2013، ص 192

² Rastislav Rajnoha, Petra Lesníková, Antonín Korauš, **From Financial Measures to Strategic Performance Measurement System and Corporate Sustainability**, op, cit,P 138

³ Česlovas Christauskas , Vilma Kazlauskienė, **MODERNIŲ VEIKLOS VERTINIMO SISTEMŲ ĮTAKA ĮMONĖS VALDYMUI GLOBALIZACIJOS LAIKOTARPIU**, op, cit ,p 716

⁴ المهدي مفتاح السريتي، مدى امكانية استخدام مؤشرات تقييم الأداء في بيئة التصنيع الحديثة في القطاع الصناعي الليبي، مرجع سبق ذكره، ص 195

خلاصة:

تسعى مختلف المؤسسات لتحقيق أداء مالي جيد، خاصةً في ظل التطورات التي تعرفها بيئة الأعمال، والتي من ضمنها البيئة التكنولوجية الحديثة نظراً لما أحدثته الثورات الصناعية وكبر حجم المؤسسات وتنوع خطوط الإنتاج، الأمر الذي سمح بوجود تباين على مستوى الأنظمة المتعلقة بقياس وتقييم الأداء. ومن بين الفروق الجوهرية بين الأنظمة التقليدية والأنظمة الحديثة لقياس وتقييم الأداء نجد بأن الأنظمة التقليدية كانت موجهة نحو تحقيق الربح وبالتالي اعتمدت على تحليل تكلفة الأداء والكفاءة، أما أنظمة الأداء المالي الحديثة فنجدها تهتم بما يسمى بالمؤشرات غير المالية الموجهة نحو المستهلكين وتلبية احتياجاتهم وتعتمد على القيمة التي تخلقها الشركة.

فالمؤشرات الحديثة للأداء المالي لا تقيم النتائج المتعلقة بالفترة الماضية فقط وإنما تتجاوز هذا إلى تحديد الأسباب التي أدت لهذه النتائج والتنبؤ بخطوات تحسّن النتائج المستقبلية كما أنها تتميز بـ:

- المرونة
- الارتباط باستراتيجية الوحدة الاقتصادية
- التحسين المستمر للأداء بدل المتابعة فقط
- التكامل بين المؤشرات المالية وغير المالية

وهذا من خلال التحول إلى بعض الأنظمة الحديثة والتي نذكر منها:

- الإنتاج الرشيق
- الانتاج في الوقت المحدد
- أنظمة التصنيع المرنة
- بطاقة الأداء المتوازن
- إدارة الجودة الشاملة

وتجدر الإشارة إلى أن هذه الأنظمة المتعلقة بقياس الأداء المالي ماهي إلا أساليب حديثة لمحاسبة التسيير، وسنتطرق لها في الفصل الثالث من خلال دراسة أهمية أساليب محاسبة التسيير الحديثة في تعزيز الأداء المالي.

**الفصل الثالث: إستخدام
الأساليب الحديثة لمحاسبة
التسيير لتعزيز الأداء المالي**

تمهيد:

يرى العديد من المديرين التنفيذيين أن إجراءات المحاسبة المالية، يمكن أن تعطي إشارات مضمّلة للتحسين المستمر والإبتكار في ظل بيئة التصنيع الحديثة، فرغم نجاح مقاييس الأداء المالي التقليدية في تحديد مستوى تحقيق الأهداف من خلال قياس ومقارنة النتائج، إلا أنها لا تتماشى مع المهارات والكفاءات التي تحاول المؤسسات إتقانها اليوم، فتحسين التدابير التشغيلية من وقت دورة التشغيل وتخفيض معدّلات العيوب هو ما سيؤدي إلى تحسين النتائج المالية.

وتم الإعتماد على الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير كونها تتماشى والوضع الجديد، لتحسين الأداء المالي من خلال كفاءة المعلومات المستخدمة في اتخاذ القرارات، من تقارير تقديرية ومقياس الأداء، وكذا الاهتمام بالمعلومات غير المالية المتعلقة بالعملاء، العمليات التنظيمية، الموظفين ودورهم، أنظمة الحوافز، الإبتكار والقدرات التنظيمية وما إلى ذلك. وسنتطرق في هذا الفصل إلى ثلاث مباحث نستعرض من خلالها لثلاثة أساليب حديثة لمحاسبة التسيير والوقوف على دورها في تعزيز الأداء المالي للمؤسسة كما يلي:

• ماهية إدارة الجودة الشاملة، مبادئ تنفيذها، أهميتها وأهدافها، ودورها في تعزيز الأداء المالي

المبحث الأول: إدارة
الجودة الشاملة ودورها
في تعزيز الأداء المالي

• ماهية بطاقة الأداء المتوازن، أجيال تطورها، ودورها في تعزيز للأداء المالي

المبحث الثاني: بطاقة
الأداء المتوازن ودورها
في تعزيز الأداء المالي

• الإطار النظري لهندسة القيمة، مجال وخطوات تطبيقها، وتعزيزها للأداء المالي

المبحث الثالث: هندسة
القيمة ودورها في
تعزيز الأداء المالي

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير لتعزيز الأداء المالي

المبحث الأول: إدارة الجودة الشاملة ودورها في تعزيز الأداء المالي

تطوّر مفهوم الجودة عبر الزمن من الفحص والتفتيش، فضبط الجودة، إلى تأكيد الجودة (ضمان الجودة)، وأخيراً إدارة الجودة الشاملة والتي تهتم بجودة مختلف عمليات الإنتاج والوظائف والتحسين المستمر لها، ما يجعلها تساهم في تعزيز مؤشرات الأداء المالي.

المطلب الأول: ماهية إدارة الجودة الشاملة

تعد إدارة الجودة الشاملة فلسفة إدارية مهمة ظهرت نتيجة تطور الإهتمام بالجودة عبر فترات زمنية وصولاً للإهتمام بكل العمليات الإدارية والإنتاجية بالمؤسسة من خلال مجموعة من المكونات التي جعلتها ذات أهمية بالغة في المؤسسات.

الفرع الأول: التطور التاريخي لإدارة الجودة الشاملة

الجودة مصطلح قديم بدأ الإهتمام بها في العراق بمعاينة المقصر في أي مهنة، وفي القرن الخامس عشر قبل الميلاد لدى الفراعنة لما بنوا المعابد والأهرامات، حيث تمّ مراقبة الجودة والفحص والقياس. أما الجودة كمفهوم إداري فهي مصطلح حديث نوعاً ما، حيث رجّحت بعض البحوث أن عملية قياس الجودة تعود إلى أكثر من 9000 سنة، أو تعود لتاريخ روما القديمة، وبالنظر إلى التاريخ الإسلامي فالجودة تعني القيام بالأعمال من خدمات وإنتاج على أكمل وجه بأقل الموارد المتاحة وفي الوقت المناسب.¹ وقد تطورت عبر الزمن لتصل إلى إدارة الجودة الشاملة وفق مراحل اختُلف في فتراتها، فحسب "خضير كاظم حمود" كانت أول مرحلة من عام 1940 إلى 1945، والثانية في الخمسينات، أما ثالث مرحلة فكانت في الستينات القرن العشرين والمرحلة الرابعة بحلول الثمانينات، لتكون آخر مرحلة في فترة التسعينات.² ويرى كل من "بهجت عطية راضي وهشام يوسف العربي" أن المرحلة الأولى من 1930 إلى 1920، والثانية من 1930 إلى 1970، أما الثالثة فهي من 1970 إلى 1985، والمرحلة الرابعة كانت من 1985 حتى الآن.³ أما الجمعية الأمريكية للجودة فبيّنت أن المرحلة الأولى كانت في عشرينات القرن الماضي، والمرحلة الثانية في الثلاثينيات، والثالثة بحلول الخمسينيات، لتكون الرابعة مع بداية عام 1968 بينما حُدّدت المرحلة الخامسة بالوقت الراهن.⁴

¹ بلية الحبيب، إدارة الجودة الشاملة، مرجع سبق ذكره، 2019، ص35

² خضير كاظم محمود، إدارة الجودة الشاملة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ص98

³ بهجت عطية راضي، هشام يوسف العربي، إدارة الجودة الشاملة (TOM) المفهوم والفلسفة والتطبيقات شركة روابط للنشر وتقنية المعلومات، الطبعة 1، القاهرة، ص37

⁴ American Society for Quality, asq.org/quality-resources/total-quality-management/tqm-history?fbclid=IwAR2ezdoXHA9bnZXbRgsr_alYfLqKd2XzJLX1BdHYogABTK3PCZbwHL4uxzc cinsulté le 15/05/2021

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير لتعزيز الأداء المالي

ونلخص تطور الجودة في الجدول التالي:

الجدول رقم(3-1): تطور خصائص وأهداف الجودة

المرحلة	خصائصها	هدفها
الأولى: الفحص والتفتيش	تحديد تاريخ فحص المنتج وعدد الوحدات الخاضعة له. اكتشاف الخطأ وتصحيحه لكن لم تمنعه من الحدوث	الرقابة على جودة المنتجات
الثانية: ضبط الجودة (رقابة الجودة احصائيا)	التأكد من مطابقة تصميم السلعة للمواصفات. أداءه بالاعتماد على أساليب احصائية لمراقبة الجودة	إدارة جودة العمليات
الثالثة: تأكيد الجودة (ضمان الجودة)	فلسفة رقابية تعتمد على الوقاية عوض الفحص بمنع وقوع الخطأ من الأساس والتأكيد على تحقيق العملية الإنتاجية للجودة المطلوبة	التحسين المستمر لجودة العمليات والانتاج
الرابعة: إدارة الجودة الشاملة	تحقيق جودة المنتج والعمليات	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد: محمد صادق إسماعيل، إدارة الجودة الشاملة في التعليم، دار الكتب المصرية،

الطبعة 1، القاهرة، 2014، ص15-17

تمّ استخدام ولأول مرة تعبير (الرقابة على الجودة الشاملة) مع نهاية عام 1956 في إحدى المقالات التي قدمها "فيجنبيوم" Feigenbaum كما ركّز عليها في كتابه (الرقابة على الجودة الشاملة) عام 1961. ليوضّح "إشيكاي" Ishikawa أن تحقيقها يتطلب مشاركة كل الأقسام - التصنيع، التسويق، النقل، والتوزيع - بالمؤسسة، ويبيّن "جوران وديمينج" Juran & Deming أن الجودة أحد وظائف الإدارة، وهي مسؤولية كل فرد داخل المؤسسة. ليظهر مفهوم إدارة الجودة الشاملة بعد عام 1980 - ويعود الفضل في الحديث عن فكرة الشمولية في إدارة الجودة لمساهمات العديد من العلماء أمثال "إدوارد ديمينج" Edward Deming، "جوزيف جوران" Joseph Juran، "فيليب كروسبي" Philip Crosby، "آرماند فيجنبيوم" Armand Feigenbaum الذين أجروا دراسات مطوّلة ومضنية في قضية الجودة¹ - عندما أدركت المؤسسات أن ضمان الجودة لم يعد كافياً لتحقيق التميز في ظلّ شدة المنافسة، ما دفع الشركات الأمريكية لتحسين الجودة والعلاقة مع الزبائن والموردين، وجعل ضمان الجودة أسلوباً رقابياً إستراتيجياً بالاعتماد على المقاربة اليابانية التي تبلورت بعد الحرب العالمية الثانية.² بمساعدة العالم الأمريكي "ديمينج" Deeming عام 1950 والذي علّم المنتجين اليابانيين كيفية تحويل السلع الرخيصة والرديئة

¹ مأمون سليمان الدرادكة، إدارة الجودة الشاملة وخدمة العملاء، الطبعة الثانية 2016، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، ص21

² بلية لحبيب، إدارة الجودة الشاملة، مرجع سبق ذكره، ص 59

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير لتعزيز الأداء المالي

إلى سلع ذات جودة عالية، ما جعل أفضليةً للسلع اليابانية مقارنة مع السلع الأمريكية، والذي كان حسب "ديمنج" نتيجة عملية التنفيذ وتطبيق الجودة الشاملة¹.

وقد قام اليابانيون سنة 1981 بتطوير مواصفة جديدة لإدارة الجودة الشاملة عرفت باسم "المعيار الصناعي"، وفي سنة 1983 عُقد المؤتمر الخاص بالجودة، أُعدّ فيه 66 توجيهاً للنهوض بالجودة والإنتاجية في الشركات الصناعية، وفي سنة 1984 تم إنشاء الجمعية الأمريكية للرقابة على الجودة، والمركز الأمريكي لشؤون الجودة الإنتاجية، وفي التسعينات ظهر مفهوم الإدارة الإستراتيجية للجودة، الذي إستخدمه "قارفين" Garvin لربط الجودة الشاملة وإستراتيجية المؤسسة. وينظر إلى إدارة الجودة الشاملة من خلال نظرة مدرسة النظم بوصفها مدخلاً تكاملياً وإستراتيجياً. لتسمّى هذه المرحلة بمرحلة "الإدارة الإستراتيجية للجودة" للدلالة على إتخاذ الجودة بعداً إستراتيجياً²، حيث تعمل على التحسين المستمر لجودة الخدمات والمنتجات، بينما ستركز المرحلة القادمة بداية من سنة 2020 على القيمة الشاملة للزبون بالتنبؤ بحاجاته، والانتقال من الاهتمام بالمنتج إلى العمليات ثم إلى الخدمات ثم إلى الحاجات³. وقد مرّت إدارة الجودة الشاملة بالمرحل الثلاثة التالية حتى أصبحت في شكلها الحالي⁴:

- **المرحلة الأولى 1950 - 1960:** حيث أبرز المفكر الأمريكي "فيجنباوم" مفهوم الرقابة الشاملة على الجودة وتطويرها، وبيّن أن الجودة والتأكد من سلال المخرجات من المرة الأولى مسؤولية جميع العاملين بالمؤسسة.

- **المرحلة الثانية 1960 - 1980:** ظهرت فلسفات عديدة للجودة وإدارتها، ومن أبرزها فلسفة "إدوارد ديمنج" W . Edward Deming الذي وضع أربعة عشر مبدأً رئيسياً، تمكّن إدارة المؤسسات من تحقيق ميزة تنافسية، ومع بداية السبعينيات ظهرت فلسفة "فيليب كروسبي" Philip Crosby الذي حدّد أربع عشرة خطوة لتطوير وتحسين الجودة وإدارتها، وأخيراً ظهرت فلسفة "جوزيف جوران" J. Joran الذي أوضح ثلاث عمليات للجودة والمتمثلة في التخطيط، التحسين، والتطوير.

¹ عامر طارق عبد الروؤف، الجودة الشاملة والاعتماد الأكاديمي في التعليم اتجاهات معاصرة، دار الكتب المصرية، الطبعة الأولى، 2014، ص 46

² بلبية لحبيب، إدارة الجودة الشاملة، مرجع سبق ذكره، ص 62

³ نفس المرجع، ص 68

⁴ بهجت عطية راضي، هشام يوسف العربي، إدارة الجودة الشاملة (TOM) المفهوم والفلسفة، مرجع سبق ذكره، ص 37

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير لتعزيز الأداء المالي

- المرحلة الثالثة 1980-1990: تطور مفهوم الجودة وإدارتها بشكل كبيرة، ليظهر نظام حلقات الجودة وفريق الجودة، وبرز مفهوم الجودة كوظيفة أساسية للإدارة، كما ظهرت معايير دولية للجودة من طرف المؤسسة الدولية للتوحيد القياسي في مجموعات من المعايير وهي 9004 - ISO 9000

الفرع الثاني: تعريف إدارة الجودة الشاملة

تعتبر إدارة الجودة الشاملة مجموعة من الممارسات الإدارية تخص جميع أنحاء المؤسسة، وهي موجبة لضمان تلبية المؤسسة لمتطلبات العملاء أو تجاوزها باستمرار وتعرف بأنها:

حسب "جوزيف جابلونسكي" Joseph Jablonski: "فلسفة للإدارة تمثل مجموعة من المبادئ التوجيهية التي تسمح للفرد العامل أن يعمل بشكل أفضل"، كما عرّفها بأنها "شكل تعاوني لأداء الأعمال بتحريك المواهب والقدرات لكل من الإدارة والعاملين في المؤسسة بهدف تحسين الجودة والإنتاجية بشكل مستمر من خلال فرق العمل"¹. ويعرفها "دافيد كيرز" David Kearns 1994 على أنها "تحقيق أهداف ورغبات وحاجات المستفيدين باستمرار". وعرّفها "والتر شيوارت" Walter Shewhart على أنها "نظام إداري يضع العملاء على رأس قائمة الأولويات بدلاً من التركيز على الأرباح ذات الأمد القصير، إذ أن هذا الاتجاه يحقق أرباحاً أكثر ثباتاً واستقراراً على المدى الطويل بالمقارنة مع الأمد القصير". بينما عرّفها "جون بريلمان" Jean Brilman بأنها "نظام الإدارة القائم على الموارد البشرية، يسعى إلى التحسين المستمر من أجل إرضاء وإشباع حاجات العملاء بأقل تكلفة"، فيما عرّفها "توكنس" Tunks بأنها "اشتراك والتزام الإدارة والموظف في ترشيد العمل عن طريق توفير ما يتوقعه العميل أو ما يفوق توقعاته" أما "جيمس ريلس" James Riley نائب رئيس معهد جوران فعرّفها بأنها: "تحول في الطريقة التي تدار بها المؤسسة، والتي تتضمن تركيز طاقات المؤسسة على التحسينات المستمرة لكل العمليات والوظائف، وقبل كل شيء المراحل المختلفة للعمل، فالجودة ليست أكثر من تحقيق حاجات الزبون"²

وتعرّفها منظمة الجودة البريطانية BQA بأنها: "الفلسفة الإدارية للمنظمة، التي تدرك من خلالها

تحقيق كل من احتياجات المستهلك وكذلك تحقيق أهداف المشروع معاً"³.

¹ محدث محمد أبو النصر، إدارة الجودة الشاملة استراتيجية كايزن اليابانية في تطوير المنظمات، الطبعة الأولى، دار الكتب المصرية، القاهرة، 2015، ص55

² لعقون سليم، أثر تطبيق إدارة الجودة الشاملة على أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، دراسة حالة بعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لولاية سطيف، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، تخصص تقنيات كمية، جامعة محمد بوضياف بسكرة، 2017/ 2017، ص48

³ نادية سعودي، مدى استخدام الأساليب الحديثة لمراقبة التسيير في قياس وتقييم أداء البنوك، مرجع سبق ذكره، ص108

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير لتعزيز الأداء المالي

أما معهد المقاييس البريطاني BSI¹ فبين أنها "فلسفة إدارية تشمل كافة نشاطات المؤسسة التي من خلالها يتم تحقيق احتياجات وتوقعات العميل والمجتمع، وتحقيق أهداف المؤسسة بكفاءة الطرق وأقلها تكلفة عن طريق الإستخدام الأمثل لطاقت جميع العاملين بدافع مستمر للتطوير"¹.
بينما عرفها معهد الجودة الفيدرالي إدارة الجودة الشاملة على أنها: "منهج تطبيقي شامل يهدف إلى تطبيق حاجات وتوقعات الزبون حيث يتم استخدام الأساليب الكمية من أجل التحسين المستمر في العمليات والخدمات في المؤسسة".

كما تم تصنيف تعاريف إدارة الجود الشاملة إلى ثلاث مجموعات وهو ما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم (3-2): تصنيف تعاريف إدارة الجود الشاملة

المجموعة	مرتكزاتها	تعريف إدارة الجود الشاملة
الأولى	مبادئ إدارة الجودة الشاملة	حسب "سونيل" sunil : "طريقة تحثّ عليها الإدارة العليا لأداء الأعمال وتحقيق ميزة تنافسية بالتركيز على الزبون والتحسين المستمر للمنتوج "
الثانية	كيفية أداء إدارة الجودة الشاملة	قسمها "إريك" Eric لثلاث مصطلحات: الإدارة (Management) قدرة التأثير في الآخرين لبلوغ الأهداف المرغوبة. الجودة (Quality):الوفاء وتجاوز بمتطلبات المستفيد. الشاملة Total: تعني إمكانية تطبيق الشيء على كل جوانب العمل من تحديد حاجات الزبون إلى تقييم رضاه.
الثالثة	ترتكز على الأهداف والنتائج	عرفها "دان سيمبا" Dan cimpa بأنها مناخ مناسب للعمل الجماعي، تخفّض باستمرار للتكاليف، وضمان مستمر ولاء للزبون

المصدر: محمد عوض الترتوري، أغادير عرفات جويحان، إدارة الجودة الشاملة في مؤسسات التعليم العالي

والمكتبات ومراكز المعلومات، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ص ص 32-33

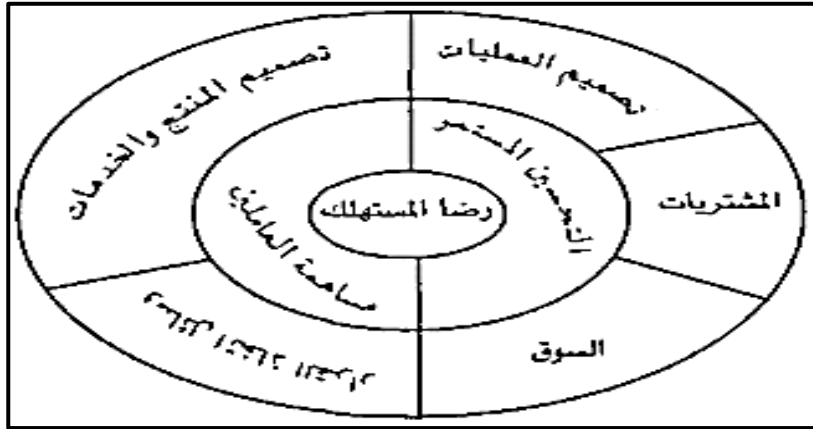
ومن خلال التعاريف السابقة نجد أن إدارة الجودة الشاملة تعتبر نظام تخطيط شامل ومتكامل الجوانب، يحقق التحكم في كل الوظائف، بتبني مجموعة من المبادئ على جميع المستويات، والتركيز على الزبون بحيث يتم إنتاج المنتجات أو الخدمات التي تلبّي أو تتجاوز توقعاتهم.

وترتكز على ما يسمّى بعجلة النوعية والمرتكزات الفكرة والفلسفية كما يوضّحه الشكل التالي:

¹ لعقون سليم، أثر تطبيق إدارة الجودة الشاملة على أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مرجع سبق ذكره، ص 47

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير لتعزيز الأداء المالي

الشكل رقم (3-1): عجلة النوعية والمرتكزات الفكرة والفلسفية لإدارة الجودة الشاملة



المصدر: خيضر كاضم محمود، إدارة الجودة الشاملة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، ص72

وتعمل عجلة النوعية والمرتكزات الفكرة والفلسفية لإدارة الجودة الشاملة بشكل أساسي على تحقيق رضا المستهلك من خلال مساهمة العاملين في المؤسسة بتصميم المنتجات والخدمات، وسائل اتخاذ القرار، إستراتيجية التحسين والتطوير في الجودة، والتحسين المستمر لتصميم العمليات والمنتجات والمشتريات. فالجودة الشاملة تهدف إلى توسيع مفهوم الجودة والتحسين المستمر لها، وتقبل مستوى محدد من المعيب، تحديد أساليب وقائية لمنع الإنتاج المعيب، والتحسين المستمر للعمليات، بربط مختلف الأنشطة والإدارات على شكل سلسلة متكاملة، بداية من إدارة الأفراد مروراً بإدارة الإنتاج، الإدارة المالية، إدارة الصيانة، إدارة المشتريات ووصولاً إلى التسويق.

الفرع الثالث: مكونات إدارة الجودة الشاملة

تتكون الجودة الشاملة من ثلاث عناصر أساسية:

أ. الإدارة Management: أي القدرة على التأثير في الآخرين لبلوغ الأهداف المرغوبة.¹

ب. الجودة Quality: عرّفها معايير إيزو 2005 بأنها " الدرجة التي تلي بها مجموعة من الخصائص الكامنة للمتطلبات، وتعتمد على إدارة الجودة التي تهتم بتنسيق النشاطات وتوجيه المؤسسة نحو الجودة وضبطها، بالتخطيط للجودة عن طريق وضع أهداف الجودة وعمليات التشغيل الضرورية، والموارد اللازمة لتحقيق أهداف الجودة، ويليها ضبط الجودة والإيفاء بمتطلباتها، لتتم بعدها عملية توكيد الجودة بالتأكد على متطلبات تحقيق الجودة، وأخيراً التحسين المستمر للجودة وزيادة قابلية الإيفاء بمتطلباتها²

¹ مازري منيرة، أثر تكامل إدارة المعرفة و إدارة الجودة الشاملة على الفعالية التنظيمية دراسة ميدانية في البنوك الجزائرية، أطروحة دكتوراه، علوم التسيير، تخصص تسيير المنظمات، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2018/2017، ص133

² إسماعيل إبراهيم القزاز، تدقيق أنظمة الجودة، دار دجلة، 2010، ص6

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير لتعزيز الأداء المالي

ج. الشاملة Total: إمكانية تطبيق الشيء على كل جوانب العمل بتحديد حاجات الزبون إلى تقييم رضاه.

المطلب الثاني: مبادئ تنفيذ، أهمية وأهداف إدارة الجودة الشاملة

اعتمد تطور فلسفة إدارة الجودة الشاملة على العديد من المبادئ أبرزها ما حدّته منظمة الإيزو

عام 2005، إضافة لروادها المحدّدين لمبادئها، أهدافها، وطرق تنفيذها لتحقيق الفوائد المرجوة منها.

الفرع الأول: مساهمة رواد إدارة الجودة الشاملة في وضع المبادئ

تطورت فلسفة إدارة الجودة الشاملة بفضل إسهامات العديد من خبراء الجودة الذين وضعوا

المبادئ الأولية ومن أهمهم: "كروسبي، دومينغ، جوران، شيوارت، اشيكوا"¹

بينما سنركز على ما جاء به "دومينغ" و"كروسبي" من مبادئ أساسية لقيام إدارة الجودة الشاملة:

أولاً: مساهمات "دومينغ" Deming: يعتبر دومينغ أحد رواد إدارة الجودة الشاملة والذي حدد لها مجموعة

من المبادئ تسمى بمبادئ "دومينغ" الأربعة عشر لإدارة الجودة الشاملة وهي كالتالي:

الجدول رقم (3-3): مبادئ دومينغ الأربعة عشر لإدارة الجودة الشاملة

1: تغيير معايير العمل المحددة للحصص العددية ونظام الإدارة بالأهداف والقيادات المعتمدة لهذا الأسلوب	6: التأكيد على الأساليب الحديثة وأسس للتدريب في العمل	1: بناء أهداف ثابتة نحو تحسين المنتج والخدمة
12: أزل الحواجز التي تقف بين العمال والإدارة والمهندسين العاملين من الشعور بفخر ما أنجزوه	7: بناء أسس وأساليب حديثة للإشراف على عمال الإنتاج وتغيير مسؤولية رئيس العمال من أرقام إلى جودة	2: تبني فلسفة عمل جديدة
13: إعداد برنامج فعال وقوي للتعليم وإعادة التدريب والتطوير الذاتي	8: أطرد الخوف، ليعمل الجميع بفعالية وكفاءة لصالح الشركة	3: تجنب الاعتماد على التفتيش والفحص الشامل كوسيلة وحيدة للحصول على الجودة.
14: قم بإنشاء هيكل في الإدارة العليا ليدفع كل يوم على النقاط المذكورة أعلاه. جعل الجميع يشارك في عملية التغيير وعليهم جميعاً تقع مسؤولية التغيير.	9: حطّم الحواجز بين الأقسام 10: إلغاء الأهداف العديدة: الشعارات التي تطالب بمستويات جديدة من الإنتاجية دون توفير أساليب مناسبة	4: التوقف عن تقييم الأعمال على أساس السياسية السعريّة 5: إبحث عن المشاكل: العمل باستمرار على النظام وتحسينه بصورة مستمرة

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على:

John S. Oakland, **Total Quality Management text with cases**, Third edition, Butterworth-Heinemann, Elsevier, 2003, p18

¹ D ALE H. B ESTERFIELD, C AROL B ESTERFIELD -M ICHNA, and others, **Total Quality Management**, THIRD EDITION, Pearson Education, Inc Indian, 2012, p12

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير لتعزيز الأداء المالي

ثانياً: مساهمات "كروسبي" Crosby لتحسين الجودة: أشهر "كروسبي" Crosby بأفكاره حول مطعوم الجودة Quality Vaccine وله ثلاثة مكونات رئيسية: العزم والتصميم، التعليم، والتنفيذ، وله أيضاً أربعة عشر خطوة لتحسين الجودة والتمثلة في

الجدول رقم (3-4): مساهمات كروسبي لتحسين الجودة

1:بين بأن الإدارة ملتزمة بالجودة على المدى طويل الأمد	6:إتخذ إجراءات لتصحيح المشاكل التي تم تحديدها من الخطوات السابقة	11:شجع الموظفين على إعلام الإدارة عن العوائق التي تواجههم لبلوغ أهدافهم
2:شكّل فرق لإدارة وتحسين الجودة مع ممثلين من كل الأقسام ومختلف فروع المؤسسة	7: قم بتشكيل لجنة وإنشاء برنامج لإدارة خالية من العيوب	12:قم بالتعرف على الموظفين المشاركين والاعتراف بقدرتهم وتقديرهم
3:تحديد أين تكمن مشاكل الجودة الحالية والمحتملة	8: تدريب المشرفين على تنفيذ دورهم بفاعلية في برنامج تحسين الجودة؛	13:إنشاء مجالس جودة للتواصل بشكل منتظم بين الموظفين والإدارة العليا؛
4: قم بتقييم تكلفة الجودة وشرح كيفية استخدامها كأداة إدارية	9: إعمل على التحضير لـ "يوم خالٍ من العيوب" وإدراك وجود تغيير	14: إعمل ذلك مرة أخرى للتأكيد على أن برنامج تحسين الجودة عملية دائمة ومستمرة ولا ينتهي
5: قم بزيادة وعي الموظفين وفهمهم لموضوع الجودة. أي رفع الوعي بالجودة والاهتمام الشخصي لجميع الموظفين	10: شجع الموظفين وكافة فرق العمل ليعضوا أهدافاً للتحسين على مستوى الأفراد وفرق العمل	

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على:

John S. Oakland, **Total Quality Management text with cases**, Third edition, Butterworth-Heinemann, Elsevier, 2003,p19

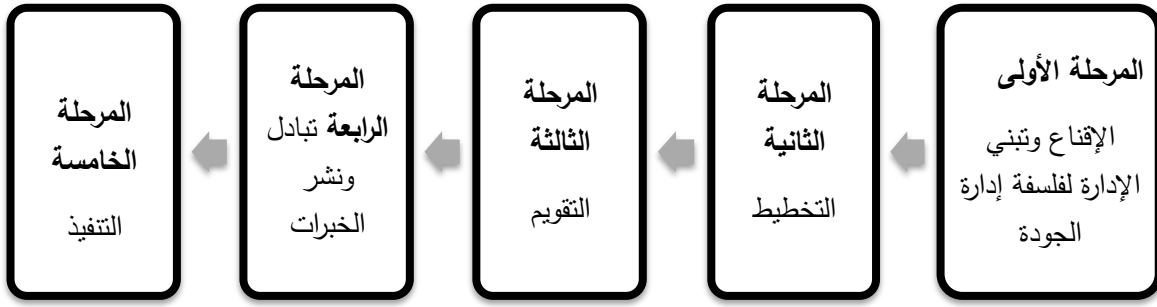
ولتنفيذ إدارة الجودة الشاملة يجب إتباع مجموعة من الخطوات والتمثلة في¹:

- تحديد إحتياجات وتوقعات العملاء والأطراف المعنية الأخرى، ووضع سياسة الجودة وأهداف الجودة.
- تحديد العمليات، المسؤوليات والموارد اللازمة لتحقيقها والعمل على توفيرها.
- تحديد وتنفيذ طرق قياس ذات فعالية وكفاءة لكل عملية.
- إنشاء وتطبيق عملية التحسين المستمر لنظام إدارة الجودة.

والشكل الموالي يختصر ذلك النقاط السابقة في خمسة مراحل:

¹ Organisation internationale de normalisation, **Systèmes de management de la qualité —Principes essentiels et vocabulaire**, 2005 ,p2

الشكل رقم (3-2): مراحل تنفيذ إدارة الجودة الشاملة



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على محمد صادق إسماعيل، إدارة الجودة الشاملة في التعليم، دار الكتب

المصرية، الطبعة 1، القاهرة، 2014، ص 40-44

حيث تُبدي إدارة المؤسسة في المرحلة الأولى رغبتها في تطبيق نظام إدارة الجودة، ليبدأ المدراء بتلقي برامج تدريبية متخصصة. ليتمّ في المرحلة الثانية وضع الخطط التفصيلية وتحديد الهيكل الدائم والموارد اللازمة لتطبيق النظام، واختيار الفريق القيادي والمقرّرين والمشرفين. أما المرحلة الثالثة فغالباً ما تبدأ ببعض التساؤلات المهمة مثل ما الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها؟، ماذا يجب على المؤسسة القيام به لتحقيق هذه الأهداف؟، ما المداخل المطبقة حالياً بالمؤسسة والتي تستهدف تحسين الجودة؟، كيف يمكن إحلال إدارة الجودة الشاملة بدلاً من المداخل المعمول بها في الوقت الراهن؟، ما المنافع التي يمكن أن نحققها من وراء تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة؟، ما متطلبات تطبيق النظام بفعالية داخل المؤسسة؟، وأخيراً ما أهم العقبات التي يمكن أن تعوق تطبيق النظام؟، وهو ما يمكنها من تهيئة الأرضية المناسبة للبدء في تطبيق نظام إدارة الجودة.

أما المرحلة الرابعة فيتم فيها اختيار الأفراد الذين سيُعهد إليهم عملية التنفيذ، وتدريبهم على أحدث وسائل التدريب المتعلقة بإدارة الجودة، ويتم تبادل ونشر الخبرات الناجحة التي تم تحقيقها، حيث تشارك جميع الإدارات والأقسام في التحسين وتوضيح المزايا التي تعود عليهم من التنفيذ بالمرحلة الخامسة. وتتم مراحل وخطوات إدارة الجودة الشاملة بمرحلتين أساسيتين حيث أنّ الأولى تكون بالتمهيد لمبدأ التحسين المستمر والتطوير والأساليب المؤدية لذلك. أما الثانية فتكون بتغيير المناخ العام والتهيئة لقبول التغيير وتطبيقه، وتحتاج إلى التعلم بتكوين ثقافة لدى العاملين عن هذا النظام وإدراك العاملين لهذه الفلسفة وتحقيق التقدم بزيادة المعرفة والخبرة، ما يسهل على القيادة تطبيق النموذج الجيد وإدارة التغيير.¹

¹ محمد صادق إسماعيل، إدارة الجودة الشاملة في التعليم، دار الكتب المصرية، الطبعة 1، القاهرة، 2014، ص 43-44

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير لتعزيز الأداء المالي

كما قام "شيوارت" Shewhart و"دومينغ" Deming بإعادة العناصر التي وضعها "جوران" Juran وأطلقا عليها PDCA وهي تتكون من¹:

- التخطيط للجودة (plan): بتحديد المواصفات والمقاييس في ضوء متطلبات وتوقعات العملاء بالسوق.
 - التنفيذ (Do): ببدء سير العمليات التشغيلية على ضوء ما خطط له في النقطة (1).
 - التقييم (Check): بتقييم السلع والخدمات المنتجة بمعايير ومواصفات الجودة الموضوعية في النقطة (1)
 - التحسين والتطوير (ACT): بتحسين السلع والخدمات المقدمة والتغذية عكسية لمعرفة مستوى جودتها.
- الفرع الثاني: تطبيق مبادئ الجودة الشاملة

تم تحديد مبادئ إدارة الجودة التي يمكن أن تستخدمها الإدارة العليا لقيادة المؤسسة نحو أداء أفضل حسب منظمة إيزو ISO 2005:9000 كما يلي²:

- التركيز على الزبائن: تسعى المؤسسات لفهم إحتياجات الزبائن الحالية والمستقبلية والسعي لتلبيتها.
- القيادة: بتحديد الغرض وتوجهات المؤسسة للمحافظة على بيئة داخلية تمكن العمال من المشاركة الكاملة في تحقيق أهداف المؤسسة.
- إشراك العمال على جميع المستويات: بفهم جوهر المؤسسة والمشاركة الكاملة من طرف العمال، ما يسمح باستخدام مهاراتهم لصالح المؤسسة.
- اتخاذ القرار الفعالة: بتحليل المعلومات وإدارة العلاقات نظرا لترايط المؤسسة ومورديها ما يزيد المنفعة المتبادلة وخلق القيمة.
- نهج العمليات: يتم تحقيق النتيجة المرجوة بشكل أكثر كفاءة عندما تتم إدارة الموارد والأنشطة ذات الصلة كعملية واحدة، فالإدارة حسب نهج العمليات تكون بتحديد وفهم وإدارة العمليات المترابطة كنظام، يساهم في فعالية وكفاءة المؤسسة في تحقيق أهدافها.
- التحسين المستمر: على المؤسسات التحسين المستمر لعملياتها ومنتجاتها لتقليل عيوب المنتجات، وتحقيق متطلبات الزبائن المتغيرة باستمرار، ومجارات تغيرات البيئة الخارجية. ما يمكنها من المنافسة القوية، فالتحسين المستمر يعدّ فلسفة إدارية وإحدى ركائز إدارة الجودة الشاملة³.

¹ مأمون سليمان الدرادكة، إدارة الجودة الشاملة وخدمة العملاء، مرجع سبق ذكره، ص 21

² Organisation internationale de normalisation, **Systemes de management de la qualite**, op,cit, P ,v-vi https://elearn.univ-tlemcen.dz/pluginfile.php/119329/mod_resource/content/1/ISO-9000-2005.pdf

³ خانم نوري كاكه حمه، به ناز رؤوف محمود، إدارة الجودة الشاملة وأثرها في تحسين الأداء المالي دراسة تطبيقية في عينة من المصارف التجارية في محافظة السلیمانية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 12، العدد 34، 2016، ص 133

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير لتعزيز الأداء المالي

ويعتمد كل مبدأ على مجموعة من الإجراءات نوضحها فيما يلي¹:

1: التركيز على العملاء: التعرف على العملاء المباشرين وغير المباشرين وفهم احتياجاتهم الحالية ورغباتهم المستقبلية والعمل على ربط أهداف المؤسسة باحتياجات العملاء وتوقعاتهم، كما يتم قياس ومراقبة رضا العملاء واتخاذ الإجراءات المناسبة من التخطيط والتصميم وتطوير وإنتاج وتسليم ودعم السلع والخدمات، بالإضافة لإدارة العلاقات مع العملاء بنشاط لتحقيق النجاح المستمر.

2: القيادة: توصيل رسالة المؤسسة ورؤيتها واستراتيجيتها والسياسات والعمليات لجميع مستوياتها، والمحافظة على القيم المشتركة والإنصاف وترسيخ ثقافة الثقة والنزاهة وتشجيع الإلتزام بالجودة .

3: مشاركة الموظفين: التواصل مع الموظفين لتعزيز فهم أهمية مساهمتهم الفردية وتعاونهم في جميع أنحاء المؤسسة، وتسهيل المناقشة المفتوحة وتبادل المعرفة والخبرة، وتمكين الموظفين من تحديد قيود الأداء واتخاذ المبادرات دون خوف.

4: نهج العملية: تحديد أهداف النظام والعمليات اللازمة لتحقيقها، وفهم قدرات المؤسسة وتحديد قيود الموارد قبل العمل، بالإضافة لتحليل تأثير تعديلات العمليات الفردية على النظام ككل، وإدارة العمليات وعلاقاتها المتبادلة كنظام لتحقيق أهداف جودة المؤسسة بفعالية وكفاءة وضمان توفر المعلومات اللازمة لتشغيل وتحسين العمليات ورصد وتحليل وتقييم أداء النظام ككل.

5: التحسين المستمر: تعزيز ووضع أهداف للتحسين على جميع مستويات المؤسسة، وتدريب الأفراد والتأكد بأنهم مؤهلين لإتمام مشاريع التحسين وكيفية تطبيق الأساليب والمنهجيات الأساسية لتحقيقها، وتتبع ومراجعة وتدقيق التخطيط والتنفيذ والإنجاز، بالإضافة إلى دمج اعتبارات التحسين في تطوير السلع والخدمات والعمليات الجديدة أو المعدلة.

6: النهج القائم على الأدلة لاتخاذ القرار: تحديد وقياس ومراقبة المؤشرات الرئيسية لإثبات أداء المؤسسة والتأكد من دقتها وموثوقيتها بشكل كاف، وجعل البيانات اللازمة متاحة للمعنيين وتحليل وتقييم البيانات باستخدام الأساليب المناسبة، والتأكد من قدرة الأشخاص على تحليل البيانات وتقييمها.

7: علاقات المنفعة المتبادلة مع الموردين: تحديد الأطراف المهمة من الموردين، الشركاء والأطراف الأخرى، وعلاقات التوازن بين المكاسب قصيرة الأجل والإعبارات طويلة الأجل، بجمع وتبادل المعلومات والخبرات والموارد مع الأطراف المعنية ذات الصلة، وقياس الأداء لتعزيز مبادرات التحسين.

¹ Iso, Quality management principles, ISO ,switzerlad, 2015, pp 4-17
www.iso.org/files/live/sites/isoorg/files/store/en/PUB100080.pdf

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير لتعزيز الأداء المالي

الفرع الثالث: أهمية وأهداف إدارة الجودة الشاملة:

- تتمثل أهداف إدارة الجودة الشاملة حسب "ريتشارد فرمان" R. Fermin في ما يلي:¹
- التركيز على إحتياجات السوق، وإدراك المنافسة وتطوير استراتيجيتها؛
 - المراجعة المستمرة للعمليات قصد إزالة الهدر أو الفاقد؛
 - إبتكار مقاييس للأداء، وتحقيق أعلى أداء في كل المجالات؛
 - وضع أسلوب تطوير مستمر بلا نهاية؛
- كما أنّ لها أهمية تتمثل في:²

- الإستغلال الأمثل للطاقات البشرية وتنمية قدراتها، وتنمية روح الفريق وتطوير إمكانيات المؤسسة الهادفة لتحسين الأداء وصورة المؤسسة؛
- التركيز على الدور الوقائي بدلاً من الدور العلاجي، والذي من شأنه تقليص التكاليف الناجمة عن الإجراءات التصحيحية، وزيادة معدل سرعة الإستجابة للمتغيرات داخل المؤسسة؛
- تعتبر مفتاحاً أساسياً في التصدي للمنافسة الدولية؛

الفرع الرابع: فوائد تطبيق إدارة الجودة الشاملة

تسعى المؤسسة من خلال تطبيق إدارة الجودة الشاملة لتحقيق مجموعة من الفوائد نذكر منها:³

- الفوائد الموجهة نحو رضا الزبون:** بتحسين التصميم وجودة المنتج من خلال تدقيق العملية الإنتاجية وتحسين خدمة المنتج وأداء الخدمة
- الفوائد التنظيمية:** بناء قيادات أكثر إلتزاماً، الإهتمام أكثر بالعمليات كغاية مشتركة لجميع أفراد المؤسسة وليس النتائج فقط، بناء مناخ تنظيمي يشجّع على الإبداع، وتقليل هرمية السلطة والبيروقراطية؛
- الفوائد الإستراتيجية:** الإستخدام الأمثل لموظفيها وإبداعاتهم، والبقاء في المنافسة.
- الفوائد المالية:** زيادة العائد والربح التشغيلي، زيادة العائد على الإستثمار والعائد على الأصول، زيادة الأرباح على الأسهم، التقليل من تكاليف العملية الإنتاجية ومن الخسائر التشغيلية ومن تكاليف مجال الخدمة، والتقليل من التعرض للمسؤولية القانونية؛

¹ مدحت محمد أبو النصر، إدارة الجودة الشاملة استراتيجية كايزن اليابانية في تطوير المنظمات، الطبعة الأولى، دار الكتب المصرية ، القاهرة، 2015، ص56

² مشنان بركة، دور الثقافة التنظيمية في تطبيق إدارة الجودة الشاملة في مؤسسات التعليم العالي دراسة حالة جامعة الحاج لخضر باتنة، أطروحة دكتوراه، علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر، 2015-2016، ص16

³ مازري منيرة، أثر تكامل إدارة المعرفة و إدارة الجودة الشاملة على الفعالية التنظيمية، مرجع سبق ذكره، ص140

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير لتعزيز الأداء المالي

-**الفوائد الثقافية والأخلاقية:** تعزيز ثقافة العمل بتحقيق الجودة، تعزيز الثقة بالنفس عبر ثقافة التحسين المستمر، رفع مسؤولية الفرد في تنفيذ العمل الصحيح، تطوير التعامل مع الزبائن والإستجابة لإنشغالاتهم كما تم تحديد فوائدها حسب **ISO9000** وفق ما يلي:¹

-**القيادة:** زيادة الفعالية والكفاءة في تحقيق أهداف الجودة بالمؤسسة، تنسيق أفضل لعمليات المؤسسة وتحسين الإتصال بين مستويات ووظائف المؤسسة، تطوير قدرة المؤسسة على تحقيق النتائج المرجوة.
-**إشراك الزبائن:** تحسين فهم الموظفين لأهداف الجودة بالمؤسسة، تعزيز مشاركة الزبائن في أنشطة التحسين، تعزيز التنمية الشخصية والمبادرات والإبداع في جميع أنحاء المؤسسة، تعزيز رضا الزبائن.
-**التركيز على الزبائن:** زيادة رضا الزبائن وولاءهم، تكرار الأعمال المحسنة، تعزيز سمعة المؤسسة، توسيع قاعدة الزبائن، زيادة الإيرادات.

-**اتخاذ القرار على أساس الأدلة:** تحسين تقييم أداء العملية والقدرة على تحقيق الأهداف، تحسين الفعالية والكفاءة التشغيلية، زيادة القدرة على مراجعة وتحدي وتغيير الآراء والقرارات؛
-**إدارة العلاقات:** الفهم المشترك للأهداف والقيم، زيادة القدرة على خلق قيمة للأطراف المهتمة بتقاسم الموارد والكفاءات وإدارة مخاطر الجودة، سلسلة توريد مدارة بشكل جيد لتوفير تدفق مستقر للسلع.
-**التحسين المستمر:** تحسين أداء العمليات والقدرات التنظيمية ورضا العملاء، زيادة التركيز على التحقيق في الأسباب الجذرية وتحديد لها لتليها الإجراءات الوقائية والتصحيحية، تعزيز القدرة على توقع المخاطر والفرص الداخلية والخارجية والتعامل معها، تعزيز الدافع للابتكار؛
-**نهج العملية:** تركيز الجهود على العمليات الرئيسية وفرص التحسين، تحقيق نتائج متسقة يمكن التنبؤ بها، الإدارة الفعالة للعمليات والاستخدام الفعال للموارد.

المطلب الثالث: تعزيز إدارة الجودة الشاملة للأداء المالي

تعمل إدارة الجودة الشاملة على تحقيق الأداء المالي من خلال التحسين المستمر للعمليات، وتحقيق جودة الخدمات والإنتاج والتقليل من مختلف التكاليف، ما يحسّن مختلف مؤشرات الأداء المالي.

الفرع الأول: الدافع لبرامج إدارة الجودة الشاملة

إدارة الجودة الشاملة أسلوب فعّال في القضاء على جميع العيوب التي يمكن أن تحدث، حيث أنها تقلّل من تكاليف المنتجات المعيبة، كما أنها تلغي التكاليف المرتبطة بإجراءات مراقبة الجودة التقليدية

¹ Iso, seven quality management principles (QMPs). Op,cit pp4-17
www.iso.org/files/live/sites/isoorg/files/store/en/PUB100080.pdf

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير لتعزيز الأداء المالي

كتكاليف الفحص التي تحدث في نهاية خط الإنتاج، تكاليف فقدان الشهرة التجارية، والتكاليف المرتبطة بمعالجة مرتجعات الزبائن.¹

فإدارة الجودة الشاملة ماهي إلا مجموعة مبادئ توجيهية تمثل الأساس لبناء منظمة متكاملة من خلال التكامل الفعّال للنظم الفرعية للإدارة، ما يمكّن من توليد منتجات وخدمات محسّنة، بالإضافة إلى تقليل التكاليف، وزيادة رضا الزبائن والموظفين، وتحسين الأداء المالي²

الفرع الثاني: مؤشرات تحسين الأداء المالي من خلال إدارة الجودة الشاملة

يمكن لإدارة الجودة الشاملة تحسين مؤشرات الأداء المالي من خلال:³

أولاً: مراقبة التشغيل: أي التأكد من أن القوى العاملة بالمشروع تسعى لمنح أقصى أداء، ما يضمن الاستخدام الأمثل للمواد، ويتم تقييم أداء العمالة داخل النشاط الإنتاجي من خلال:
أ. تحديد الوقت الضائع: حيث يجب أن تتعادل ساعات العمل الفعلية المدفوعة وعدد الساعات المخططة ووفق المؤشر كالتالي:

$$\text{تحديد الوقت الضائع} = \frac{\text{عدد ساعات العمل الفعلية}}{\text{عدد ساعات العمل المخطط لها}}$$

وبوجود أي وقت ضائع لابد من تحديد أسبابه الرئيسية واتخاذ الإجراءات التصحيحية.

ب تحديد إنتاجية العامل: بحساب الإنتاجية التي يحققها العامل في فترة زمنية معينة، فزيادة إنتاجية العامل في الساعة ترفع الإنتاجية الكلية وتخفّض التكلفة، كما يجب مقارنة الإنتاجية الفعلية بالمستهدفة وفق المعادلة الآتي:

$$\text{انتاجية العامل المستهدفة} = \frac{\text{كمية الإنتاج المخطط لها}}{\text{عدد ساعات العمل المخطط لها}}$$

أو

$$\text{تحديد الوقت الضائع} = \frac{\text{كمية الإنتاج الفعلية}}{\text{عدد ساعات العمل المدفوعة}}$$

¹ Caplan, Dennis, **Management Accounting Concepts and Techniques**, op. cit, p16

² Mostafa MOBALLEGHI, Golnessa GALYANI MOGHADDAM, **Linking TQM and Financial Performance**, 3rd International Conference on Information and Financial Engineering, IPEDR vol.12, IACSIT Press, Singapore, 2011, p417

³ محمود عبد الفتاح رضوان، إدارة الجودة الشاملة فكر وفلسفة قبل أن يكون تطبيق، المجموعة العربية للتدريب والنشر، القاهرة، الطبعة الأولى، 2012، ص ص 66-71

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير لتعزيز الأداء المالي

كما أنه يجب حسابها على أساس نقدي ومن ثم تحليل أي انحرافات للإنتاجية الفعلية سواء كانت كمية أو نقدية عن الإنتاجية المخططة لها.

ج- نسبة غياب العامل: وهو التغيب عن العمل بدون عذر أو لأسباب مفتعلة وغير حقيقية، ونسبة الغياب تحتسب إما عددية بالنسبة لعدد العمال في كل قسم منسوبة إلى العدد الإجمالي للعمال أو مترجمة إلى ساعات عمل وأجور، وتكون وفقا للمعادلة الآتية:

$$\text{نسبة غياب العامل} = \frac{\text{عدد أيام تغيير لأسباب غير مشروعة}}{\text{عدد الأيام العمل المتاحة}}$$

ونسبة الغياب لأسباب عادية والتي يمكن التعبير عنها بالمعادلة الآتية:

$$\text{نسبة غياب العامل} = \frac{\text{عدد أيام تغيير لأسباب مشروعة}}{\text{عدد الأيام العمل المتاحة}}$$

وعلى الإدارة معرفة أسباب زيادة هذه النسبة واتخاذ القرار المناسب الذي يعمل على استقرار ومواظبة العمال، مما يرفع الكفاية الإنتاجية ويحسن الأداء المستهدفة.

د. تحليل نوعيات العاملين في المراكز الإنتاجية والخدمية: لتحديد نوعية العاملين في المراكز الإنتاجية يمكن استخدام المؤشرات التالية:

$$\text{أ- نسبة عمال الإنتاج: نوعيات العاملين في المراكز الإنتاج} = \frac{\text{عدد عمال مراكز الإنتاج}}{\text{عدد العاملين بالمؤسسة}}$$

يحدد هذا المؤشر نسبة عمال مراكز الإنتاج إلى إجمالي العاملين للحكم على ما إذا كان هناك نقص أو زيادة في هذا القسم في ضوء طبيعة عمل المشروع

ب- نسبة عمال الصيانة

$$\text{نوعية العاملين في مراكز الإنتاج} = \frac{\text{عدد عمال مراكز الإنتاج}}{\text{عمال النشاط الإنتاجي}}$$

ويحدد هذا المؤشر نسبة عمال الصيانة إلى إجمالي العاملين بالنشاط الإنتاجي للحكم على ما إذا كان هناك نقص أو زيادة في هذا القسم في ضوء طبيعة عمل المشروع

ج- مؤشر الأجور الإضافية

$$\text{نوعية العاملين في مراكز الإنتاج} = \frac{\text{قيمة أجور الوقت الإضافي}}{\text{إجمالي الأجور والمرتببات}}$$

وتستخدم هذه النسبة لتحديد العمالة التي يلزم تشغيلها لوقت إضافي طبقاً لاحتياجات العمل الفعلية.

د. معدل دوران العمل: ويتم حساب هذا المعدل من خلال نسبتين هما:

1: في حالة الانضمام إلى الشركة:

$$\text{معدل دوران العمل للموظفين الجدد} = \frac{\text{العمال الجدد}}{\text{متوسط عدد العاملين في السنة}}$$

2: في حالة الإنفصال عن الشركة:

$$\text{معدل دوران العمل للموظفين المنفصلين} = \frac{\text{العمال المنفصلين}}{\text{متوسط عدد العاملين في السنة}}$$

3- مراقبة المخزون: تتضمن رقابة المخزون أساليب المحافظة على وحدات المخزون عند المستويات الإقتصادية المحققة للهدف عند أقل تكلفة ممكنة، ويمكن للمسؤولين الإسترشاد بالمؤشرات التي تبين نسبة الرفض لأسباب مختلفة كعدم الجودة، عدم المطابقة للمواصفات المحددة أو الوفاء بمواعيد التسليم.

$$1 = \frac{\text{المواد الأولية المرفوضة لعدم مطابقة الجودة}}{\text{قيمة المشتريات خلال الفترة}}$$

$$2 = \frac{\text{المواد الأولية المرفوضة لعدم مطابقة المواصفات}}{\text{قيمة المشتريات خلال الفترة}}$$

$$\text{الإهمال أثناء التخزين} = \frac{\text{المواد المرتدة من الإنتاج للمخزن لرداءة التخزين}}{\text{القيمة المنصرفة للإنتاج}}$$

ثالثاً: مراقبة الإنتاج

تعني مدى إلتزام المنتج بالمواصفات والتصميمات وغالباً ما يتم تقييم جودة الإنتاج وفقاً للمؤشرات

التالية¹:

¹ محمود عبد الفتاح رضوان، إدارة الجودة الشاملة، مرجع سبق ذكره، ص72

أ: كمية الإنتاج من الدرجة الأولى/كمية الإنتاج الكلي

يبين نسبة الإنتاج من الدرجة الأولى إلى الإنتاج الكلي وتقارن النسبة الفعلية بالمحددة مقدماً بالنسبة لجميع درجات الإنتاج بما في ذلك الإنتاج المعيب.

ب: قيمة فرق تقويم الإنتاج المعيب عن السليم/ قيمة الإنتاج الكلي من المنتجات النهائية

يوضح مدى الخسارة نتيجة الإنتاج المعيب ومدى الكفاية الإنتاجية لإخراج إنتاج سليم.

ج: قيمة الإنتاج المعيب / قيمة الإنتاج السليم

يبين نسبة قيمة الإنتاج المعيب إلى قيمة الإنتاج السليم، حيث يتطلب وجود معدلات أداء تتم على أساسها عملية القياس لاكتشاف انحراف والعمل على تصحيحه.

الفرع الثالث: دور إدارة الجودة الشاملة في تعزيز الأداء المالي

تعدّ إدارة الجودة الشاملة نهجاً فعالاً في القضاء على جميع العيوب بمختلف النقاط، تقلل التكاليف من خلال برامج "العيوب صفر"، تلغي التكاليف المرتبطة بإجراءات مراقبة الجودة التقليدية كتكاليف الفحص في نهاية خط الإنتاج، وفقدان الشهرة التجارية والمبيعات المستقبلية ببيع وحدة معيبة، والتكاليف المرتبطة بمعالجة مرجعات العملاء. وينصب التركيز على الضوابط الوقائية لمنع حدوث العيوب في المقام الأول.¹ كما يمكن أن تولد منتجات وخدمات محسنة، وزيادة رضا الزبائن والموظفين، وتحسين الأداء المالي.²

ومن الفوائد المالية التي تحققها³:

- زيادة العائد والريح التشغيلي.
- زيادة العائد على الإستثمار والعائد على الأصول.
- التقليل من تكاليف العملية الإنتاجية ومن الخسائر التشغيلية.
- التقليل من تكاليف مجال الخدمة.
- التقليل من التعرض للمسؤولية القانونية.
- زيادة الأرباح على الأسهم

¹ Caplan, Dennis, **Management Accounting Concepts and Techniques**, op. cit, p16

² Mostafa MOBALLEGHI, Golnessa GALYANI MOGHADDAM, **Linking TQM and Financial Performance**, 3rd International Conference on Information and Financial Engineering, IPEDR, IACSIT Press, Singapore, vol.12, 2011,p417

³ مازري منيرة، أثر تكامل إدارة المعرفة و إدارة الجودة الشاملة على الفعالية التنظيمية، مرجع سبق ذكره، ص140

المبحث الثاني: بطاقة الأداء المتوازن ودورها في تعزيز الأداء المالي

سرّعت التطورات التكنولوجية من شدة المنافسة حول المنتجات المبتكرة، ما أوجب إيجاد أداة تدعم إستراتيجية المؤسسة، لتظهر بطاقة الأداء المتوازن كأداة تحقق مختلف المؤشرات المتوافقة مع التغيرات التكنولوجية وقياس الأداء وخاصة الأداء المالي منه، وتطورت لتصبح في جيلها الرابع بعد ظهور الجيل الأول عام 1992، لتزيد أهميتهما في تحسين الأداء المالي مع تطورات بيئة التصنيع.

المطلب الأول: ماهية بطاقة الاداء المتوازن

تعتبر بطاقة الأداء المتوازن نظاماً يسعى لقياس الأداء من خلال ترجمة استراتيجية المؤسسة إلى أهداف وفق محاور أربعة أساسية، لتكون آلية تترجم بها الرؤية الإستراتيجية إلى إجراءات ملموسة تحقق بها النجاح. ويتوجب عند بناءها تحديد مختلف الأهداف والمؤشرات المحققة لهذه لأهداف الاستراتيجية.

الفرع الأول: مفهوم بطاقة الأداء المتوازن

يعود تاريخ ظهور بطاقة الأداء المتوازن إلى عام 1992 - حيث تم بناء أداة تقيّم أداء المؤسسة عبر عنها ببطاقة الأداء المتوازن (BSC) - من طرف الباحثين "تورتن وكابلان" Kaplan and Norton¹، وقد عرفها على أنها "نظام قياس الأداء بشكل منظم يتم بواسطتها ترجمة الإستراتيجية إلى أهداف واضحة، ومجموعة من المقاييس الملائمة لتقويم الأداء، مع توفير معايير للأداء يتم ربطها بمجموعة من الأعمال والبرامج التي ينبغي القيام بها لتحقيق تلك الأهداف".

بينما عرفها الباحث "عبد المحسن" بأنها: "أول عمل نظامي لمحاول تصميم نظام تقييم الأداء، حيث يهتم بترجمة إستراتيجية المؤسسة إلى أهداف محددة ومقاييس ومعايير مستهدفة ومبادرات للتحسين المستمر، كما أنها توحد جميع المقاييس التي تستخدمها المؤسسة"².

وعرّفت أيضا بأنها نظام مصمم لقياس وتقييم الأداء من خلال ترجمة إستراتيجية المؤسسة إلى أهداف محددة ومقاييس ومعايير مستهدفة، ومبادرات للتحسين المستمر.³ وتعرف أيضا بأنها "نظام إداري يهدف إلى مساعدة الملاك والمديرين على ترجمة رؤية وإستراتيجيات مؤسساتهم إلى مجموعة من

¹ صالح إلياس، بن أحمد سعدية، دور الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير في التحسين المستمر لأداء المؤسسة، مجلة الابتكار والتسويق، المجلد 1، العدد 1، 2014، ص 166

² عبد الرؤوف حجاج، أحلام بن رنو، دور بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء الاستراتيجي للمؤسسات النفطية دراسة حالة مؤسسة نفطال مقاطعة الوقود حاسي مسعود (2011-2014)، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، عدد 03، 2015، ص 140

³ ميلود بن خيرة، ابراهيم براهيمية، دور بطاقة الأداء المتوازن كأداة لمحاسبة التسيير في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية - دراسة تحليلية لشركة المراعي 2015-2019 -، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 17، العدد 26، ص 617

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير لتعزيز الأداء المالي

الأهداف والقياسات الإستراتيجية المترابطة". وعزّفت أيضاً بأنها "منهجاً ديناميكياً يضم العديد من القياسات المالية بجانب القياسات غير المالية للأداء حيث يمكن اعتباره خليطاً مركباً من القياسات المرتبطة بالنتائج والقياسات المرتبطة بالأسباب"¹.

ويبين "موريساوا" Morisawa أنها استخدمت في أكثر من عشرين شركة يابانية قصد تحقيق التوازن بين الأهداف القصيرة، المتوسطة، وطويلة الأجل، من خلال مختلف مقاييس الأداء، وتكوين مؤشرات وصفية غير مالية قوية بجانب المؤشرات المالية لتساهم في إزالة الغموض عن طريق الإحتفاظ بالمؤشرات الكمية، وتوفير خطة إتصال إستراتيجية تربط الإدارة العليا للمؤسسة بالأفراد العاملين فيها². فبطاقة بطاقة الأداء المتوازن ماهي إلا أسلوب لإدارة الأداء تشمل المقاييس المالية للمؤسسة والتدابير غير المالية الرئيسية المتعلقة بالزبائن، العمليات الداخلية، التعلم التنظيمي واحتياجات النمو، ليتم وضعها في "بطاقة أداء" موجزة يمكن استخدامها لمراقبة الأداء.

الفرع الثاني: أهمية بطاقة الأداء المتوازن

تميل عمليات التنفيذ المبكرة لبطاقة الأداء المتوازن إلى التركيز على تضمين توازن التدابير والإجراءات للمحاور الأربعة بشكل أساسي، وخلق آلية لترجمة الرؤية الإستراتيجية إلى إجراءات ملموسة ضرورية لتحقيق النجاح. ويمكن استخدامها لمواءمة التدابير والإجراءات والمكافآت لخلق تركيز مناسب على تنفيذ المبادرات وتحقيق الأهداف الإستراتيجية³. ونلخص أهمية بطاقة الأداء المتوازن فيما يلي:⁴

- تزويد المدراء بمؤشرات السبب ومؤشرات النتيجة؛
- تقدّم المقاييس المستعملة محفزاً مهماً في تحقيق الأهداف الإستراتيجية بالنسبة للمؤسسة؛
- العمل على الرقابة الشاملة للأداء، والنتائج المالية من خلال محاورها الأربعة؛

¹ العايب عبد الرحمن، التحكم في الأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر في ظل تحديات التنمية المستدامة، أطروحة دكتوراه علوم، علوم اقتصادية، جامعة فرحات عباس سطيف، 2010/2011، ص192

² عروة محاد، دور بطاقة الأداء المتوازن في قياس وتقييم الأداء المستدام بالمؤسسات المتوسطة للصناعات الغذائية دراسة مقارنة بين: ملبنة الحضنة بالمسيلة وملبنة التل بسطيف، مذكرة ماجستير في إطار مدرسة الدكتوراه، العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص إدارة الأعمال الإستراتيجية للتنمية المستدامة، جامعة فرحات عباس سطيف، 2010-2011، ص68

³ American Institute of CPAs, Chartered Institute of Management Accountants, **ESSENTIAL TOOLS FOR MANAGEMENT ACCOUNTANTS**, Association of International ,Certified Professional Accountantv,usa,2013,p37

⁴ عريوة محاد، زغبة طلال، أهمية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن المستدام (SBSC) في المؤسسات الاقتصادية دراسة حالة مؤسسة "ملبنة التل" بسطيف، مجلة اقتصاديات المال والأعمال JFBE العدد 7، سبتمبر 2018، ص40

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير لتعزيز الأداء المالي

- ترجمة الرؤية الإستراتيجية للمؤسسة؛

أما "موريسوى" Morisawa وبالاعتماد على ما حققته مؤسسة Nomura Research Institute حدّد الجوهر الأساسي لمقاييس بطاقة الأداء المتوازن كما يلي¹:

- تحقيق التوازن بين الأهداف الإدارية القصيرة، المتوسطة، وطويلة الأجل.
- المساهمة في تحديد مؤشرات مالية وتقويتها بتقديم مؤشرات غير مالية.
- إزالة الغموض عن النتائج المحققة.

- المساهمة في توفير خطط اتصال تربط بين الإدارة العليا للمؤسسة والعاملين فيها.

الفرع الرابع: بناء نموذج لبطاقة الأداء المتوازن

يتوجب عند بناء نموذج لبطاقة الأداء المتوازن تحديد مختلف الأهداف والمؤشرات والمبادرات التي يتوجب القيام بها من طرف المؤسسة في مجموعة من المحاور، والتي حدّدت الأبعاد الأربعة الرئيسية لبطاقة الأداء المتوازن، حيث تعمل بشكل متكامل من خلال العلاقات السببية فيما بينها لتحقيق استراتيجية المؤسسة في ضوء المهام والأهداف المحددة لها².

ولبناء وتنفيذ بطاقة الأداء المتوازن يستلزم الإجابة على الأسئلة التالية³:

- هل لدينا قبول كاف من الإدارة العليا؟
- هل نحن على استعداد للإنخراط في إستراتيجية أكثر تشاركية وعملية لإدارة الأداء؟
- هل نحن ملتزمون بجهود التغيير التنظيمي الضرورية للتنفيذ الناجح؟
- إلى أي مدى ستكون أنظمة المعلومات الإدارية الحالية لدينا قادرة على دعم التنفيذ؟
- ما هي تكاليف وفوائد إجراء هذه التغييرات؟
- ما الذي نفعله بالفعل ويمكننا دمجه في بطاقة قياس الأداء لدينا؟
- ما الذي نحتاجه لتعديل أو التوقف عن القيام به؟
- هل نحن على استعداد لتركيز تقاريرنا حول بطاقة الأداء؟

¹ عروة محاد، دور بطاقة الأداء المتوازن في قياس وتقييم الأداء المستدام بالمؤسسات المتوسطة للصناعات الغذائية دراسة مقارنة بين: ملبنة الحضنة بالمسيلة وملبنة التل بسطيف، مرجع سابق، ص68

² عريوة محاد، زغبة طلال، أهمية تطبيق بطاقة الأداء المتوازن المستدام (SBSC) في المؤسسات الاقتصادية، مرجع سبق ذكره، ص40

³ American Institute of CPAs, Chartered Institute of Management Accountants, op,cit,p40

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير لتعزيز الأداء المالي

ويتم إتباع مجموعة من الخطوات وهي كالآتي:¹

الخطوة الأولى: التقييم: قبل أن تحدّد المؤسسة مستقبلها يتم تحليل البيئتين الداخلية والخارجية، لتتحقق من صحة العناصر الإستراتيجية عالية المستوى وتطويرها بما يتوافق والرسالة، الرؤية، العوامل التمكينية، وغيرها من العناصر اللازمة لصياغة الإستراتيجية.

الخطوة الثانية: الإستراتيجية: تقوم المؤسسات بصياغة وتوضيح الإستراتيجية في خطوات، وتطويرها لتتركز في أربعة أهداف إستراتيجية والتي تُعنى بالمجالات المتفوقة فيها والأخرى التي يجب التركيز عليها.

الخطوة الثالثة: الأهداف الإستراتيجية: تعتبر الركائز الأساسية لنجاح نظام الإدارة والتخطيط الإستراتيجي من خلال إجراء تحسينات نوعية ومستمرة بالمؤسسة.

الخطوة الرابعة: تخطيط الإستراتيجية: يتم تطوير روابط السبب والنتيجة بين الأهداف الإستراتيجية، وإنشاء "سلسلة قيمة" لإرضاء الزبائن وأصحاب المصلحة عن ما تقدمه المؤسسة من منتجات وخدمات. حيث تطوّر المؤسسة الخرائط الإستراتيجية لكل هدف، لضمان إستراتيجية كاملة يتم دمجها في خارطة إستراتيجية تنظيمية نهائية، والتي توضح علاقات السبب والنتيجة للأهداف عبر محاور أربعة أساسية، وتوضح كيفية تحقيق المنظمة للنتائج المرجوة.

الخطوة الخامسة: مقاييس الأداء: لا بد من تحديد مقاييس الأداء حتى تتمكن المؤسسة من تتبّع تقدّم تطبيق الإستراتيجية المنتهجة، بالتركز على التدابير التشغيلية واستخدام الموارد والعمليات، وتجدر الإشارة إلى أنّ بعض النتائج وسطية وأخرى نهائية، ما يمكن من تحديد مقاييس النتائج الأكثر أهمية وتحديد مؤشرات لكل مقياس، وتحديد ما إذا كانت الأفعال تؤدي إلى النتائج الاستراتيجية التي تريدها.

¹ <https://balancedscorecard.org/about/nine-steps/> consulteé le 20/06/2021

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير لتعزيز الأداء المالي

الجول رقم (3-5): مقاييس الأداء لمحاوور بطاقة الأداء المتوازن

محرك الأداء	مقاييس الأداء	الأهداف الاستراتيجية
الجانب المالي	تنمية وتحسين العائد	معدل نمو المبيعات، ربحية كل منتج، ربحية قطاعات العملاء
	تخفيض التكاليف وتحسين الإنتاجية	معدل تحقيق التكلفة المستهدفة، معدل تحسين التكلفة، نسبة تكلفة المنتج إلى تكلفة المنافسين، معدلات الإنتاجية، نسبة الأنشطة التي تضيف النقدية
	زيادة الاستثمار واستغلال الموارد	نسبة الاستثمار في برامج التحسين والتطوير إلى المبيعات، العائد على الاستثمار، التدفقات النقدية
جانب الزبون	رضا العملاء	مواعيد التسليم، نسبة المسترجعات، تطور الجودة
	الحصة من السوق	تطور عدد العملاء، نصيب المؤسسة من عدد الزبائن في السوق، تطور حجم المبيعات، تطور قيمة المبيعات، حصة المؤسسة من مبيعات السوق، حصة المؤسسة في الأسواق الجديدة
	العملاء الجدد	عدد الزبائن الجدد، نسبة الزبائن الجدد من المنشآت المنافسة
جانب التشغيل الداخلي	تحسين طرق الأداء والتشغيل	معدل الضياع في المواد، معدل الضياع في الوقت، عدد نقاط الاختناق في مركز الإنتاج والخدمات، معدل دوران المخزون، تطور مهارات العاملين
	تبسيط وتمييط أجزاء المنتج	التطور في أجزاء المنتج، نسبة عدد الأجزاء النمطية، معدل التحسين في الكفاءة الهندسية
	ابتكار طرق تشغيل جديدة	وقت تحرك المواد بين المراكز وتطور زمن دورة الإنتاج، تطور وقت إعداد الخلايا الإنتاجية
جانب التطوير والابتكار	التطور التقني في مجال الإنتاج	معدل التطور التكنولوجي، معدل الاستجابة التكنولوجية
	تكنولوجيا البحث والتطوير في مجال الإنتاج	ابتكار منتجات جديدة، تطور المنتجات الحالية وتحسين خصائصها، معدل تطور النشاط البحثي، معدل فعالية النشاط البحثي
	تطور نظم المعلومات والأساليب الإدارية	تطور نسب عيوب الإنتاج، تطور عدد الموردين، تطور نسبة الاستجابة لطلبات العملاء، تطور زمن دورة التسليم
الأداء المجتمعي والبيئي	تطور الأداء المجتمعي	تطور فرص العمل التي تتيحها المؤسسة، تطور مستوى دخل العمال، تطور المساهمة في البرامج الثقافية والتعليمية والمهنية
	تطور الأداء البيئي	تطور عدد المخالفات، تطور قيمة الغرامات، تطور أساليب معالجة المخالفات، تطور أساليب معالجة العائد، تطور المنتجات صديقة البيئة

المصدر: بن خليفة حمزة، دور القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداء المؤسسات

الاقتصادية - دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية 2011 إلى 2015، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة،

جامعة محمد خيضر بسكرة، 2017/2018، ص 120

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير لتعزيز الأداء المالي

الخطوة السادسة: المبادرات الإستراتيجية: بتطوير المشاريع ذات الأهمية الحاسمة لنجاح الإستراتيجية وتحديد أولوياتها وتنفيذها، فهي تساعد على سدّ فجوات الأداء لتحقيق الأهداف.

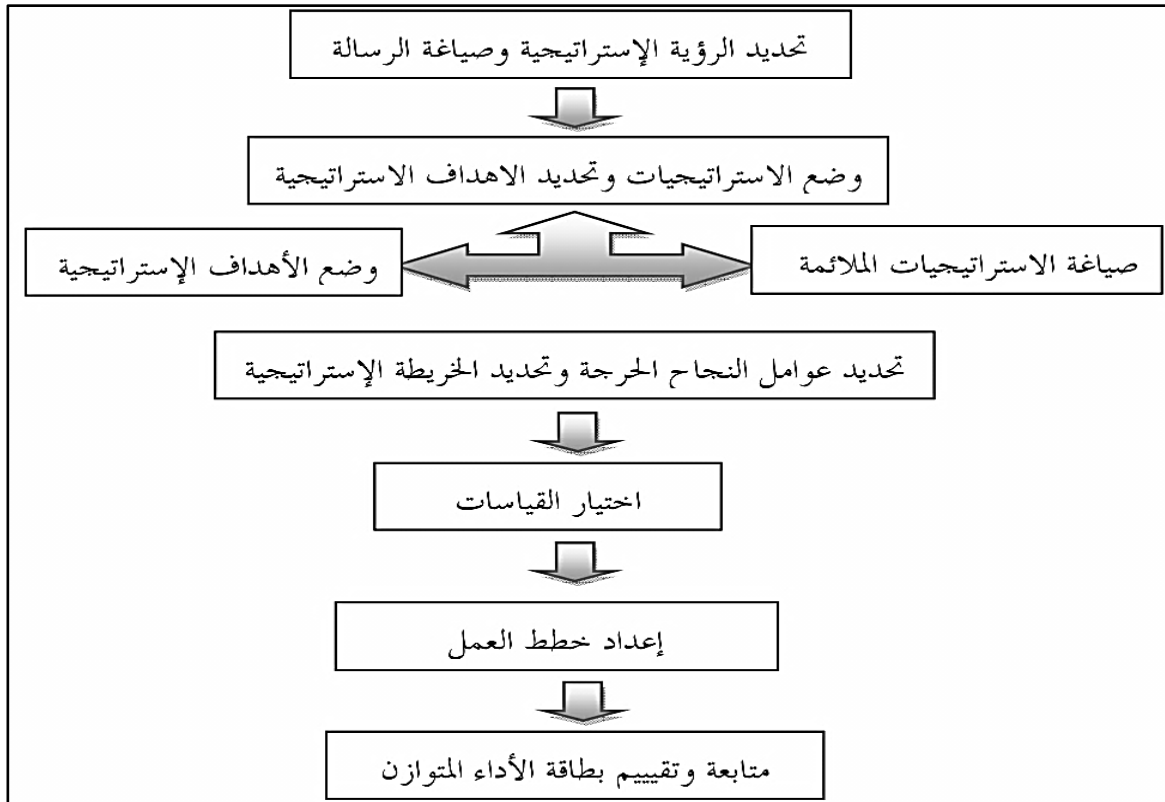
الخطوة السابعة: تحليل الأداء: بتحويل البيانات إلى معرفة وفهم قائم على الأدلة، ليساعد التحليل باتخاذ قرارات أفضل من شأنها تحسين النتائج الإستراتيجية. وترتكز هذه الخطوة على قياس وتقييم الأداء لتحديد المؤشرات التي تعمل بشكل جيد من تلك التي تحتاج للتحسين، لاتخاذ الإجراءات التصحيحية.

الخطوة الثامنة: المحاذاة: بتحويل الإستراتيجية من شيء لا يقلق سوى المديرين التنفيذيين إلى شيء يدعمه الجميع من خلال تسلسل استراتيجية المؤسسة من الإدارة العليا إلى وحدات الأعمال والدعم الأولى، وصولاً لموظفين. لتنتج بطاقات أداء للأعمال ووحدات الدعم، وبطاقات أداء فردية .

الخطوة التاسعة: التقييم: هو فرصة للمراجعة والتحديث حيث يقوم القادة بتقييم مدى نجاح المؤسسة في تحقيق النتائج المرجوة ومدى نجاح نظام الإدارة الاستراتيجية، فهو يضمن ديناميكية نظام التخطيط الاستراتيجي ودمج التحسين المستمر في العمليات والإدارة اليومية.

ونلخص الخطوات التسعة في الشكل التالي:

الشكل رقم (3-3): خطوات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن بالمؤسسة



المصدر: نجوى قماز، مساهمة الاساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم القيمة السوقية للمؤسسة، اطروحة دكتوراه، محاسبة مالية وتدقيق، جامعة فرحات عباس 1، سطيف، 2017/2018، ص115

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير لتعزيز الأداء المالي

فتطبيق بطاقة الأداء المتوازن يتم بدمج الخطوات الست الأولى المتعلقة بتقييم الوضع الحالي للمؤسسة وصولاً لإنتهاج المبادرات الإستراتيجية التي تسدّ فجوات الأداء وتحقيق الأهداف. وبمجرد الإنتهاء من الخطوة السادسة، يصبح تطبيق نظام بطاقة الأداء جاهزاً على مستوى المؤسسة وقابلاً للتوزيع على الموظفين والأقسام ويمكن تحديد مختلف الإجراءات الواجب اتخاذها في النقاط التالية¹:

- استخدم بطاقة النتائج لتحديد أهداف طموحة، وبطاقة قياس الأداء لجعل الإستراتيجية عملية مستمرة.
- إبدأ بالأهداف واتبعها بالإجراءات ثم المبادرات كزيادة نسبة المبيعات، وتقديم منتجات جديدة في الأشهر الـ 12 المقبلة، وإطلاق مبادرة تطوير وتسويق منتج جديد.
- ضع مقاييس ترتبط بالنجاح الإستراتيجي من خلال أفضل مؤشرات الأداء الرئيسية طويل الأمد.
- استخدم بطاقة النتائج لتمكين الفرق ووضع استراتيجية مهمة للجميع.
- يجب أن تكون بطاقة أداء كل وحدة عمل على علم بأهداف الشركة.
- إنشاء مزيج من القياسات الرائدة والمتأخرة والمدخلات والمخرجات.

المطلب الثاني: أجيال تطور بطاقة الأداء المتوازن

نظراً للتغيرات في البيئة الداخلية والخارجية للمؤسسات والعوامل المؤثرة على تطور الأداء، وما فرضته العوامل الخارجية من الإهتمام بالمسؤولية الإجتماعية والإستدامة، وقصد مواكبة مختلف التطورات لتحقيق أداء جيد، تطورت أجيال بطاقة الأداء المتوازن لتصل إلى أربعة أجيال.

الفرع الأول: بطاقة الأداء المتوازن للجيل الأول

ركّزت الورقة البحثية الأصلية لـ "كابلان ونورتون" المتعلقة بالجيل الأول لبطاقة الأداء المتوازن على اختيار وإعداد تقارير لعدد محدود من الإجراءات للمحاور الأربعة، وتوضيح السببية البسيطة بين توجهات المحاور التي تركز على التدابير المالية، التعلم والنمو، الأعمال الداخلية، والزبائن، وتعدّ مفيدةً للتدابير التشغيلية، وتهدف إلى حل مسألة "السيطرة على المنظمة"². وكانت تحت شعار "أريد الإمساك بزمام الأمور" فتعالج حاجة الإدارة إلى تقرير مكان إجراء التغييرات والتحسين، بالإضافة لمنح مجموعة من الإجراءات التي تفعل ذلك³.

والشكل التالي يوضح أول جيل للبطاقة:

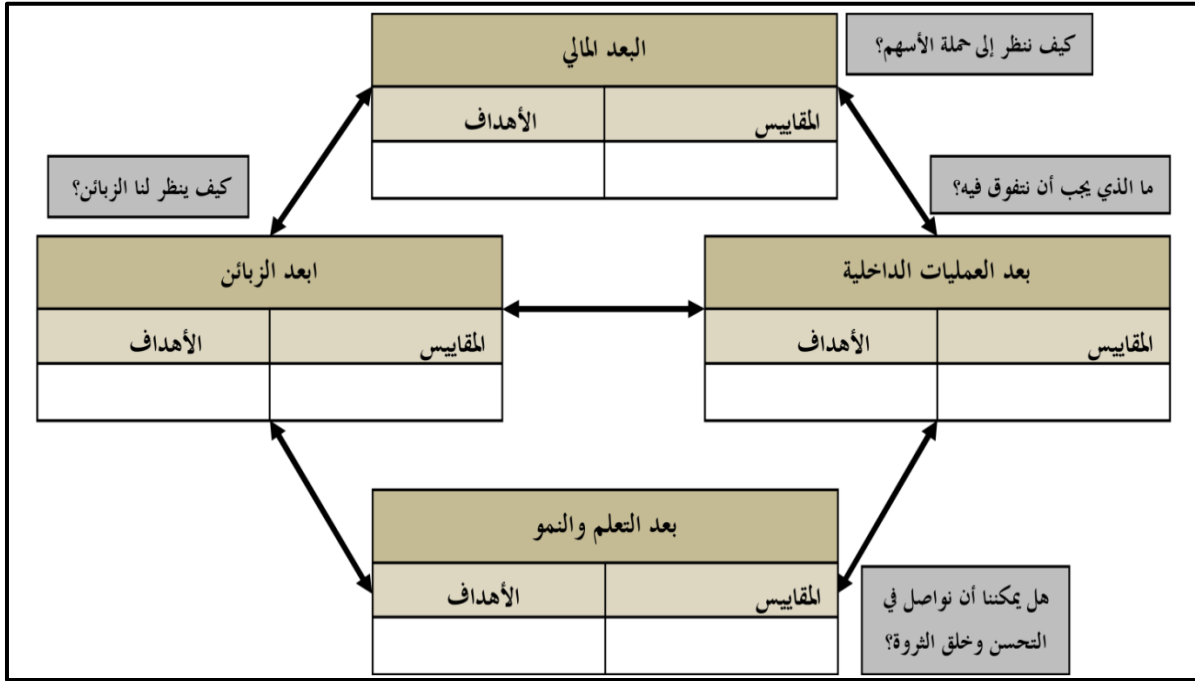
¹ American Institute of CPAs, **Chartered Institute of Management Accountants**, op,cit,p41

² P. Lakshmi Narayanamma, D. Sudhir Babu, Ch.Jayasankaraprasad, **Balanced Scorecard and Its Iterations**, Journal of Business and Management, Volu 18, Issue 12. December. 2016,,p 79
www.iosrjournals.org/iosr-jbm/papers/Vol18-issue12/Version-2/K1812027882.pdf

³<https://www.excitant.co.uk/fourth-generation-balanced-scorecard-approach/>consulté le 1/7/2021

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير لتعزيز الأداء المالي

الشكل رقم (3-4): بطاقة الأداء المتوازن للجيل الأول



المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على:

Robert Kaplan and David Norton, **the Balanced Scorecard – Measures That Drive Performance**, Harvard Business Review, January – February; 1992,P72

حيث يتعلّق كل محور من المحاور بمنظور معين لتتكامل فيما بينها ما يحقق الأهداف

الإستراتيجية والأداء الكلي المطلوب، ويركّز كل محور على خصائص معينة حيث أن

أولاً: المحور المالي

يقدم إجابات عن الطرق التي تتعامل بها الإدارة مع المساهمين، ويعتمد على مؤشرات كإجمالي الموجودات، القيمة المضافة، القيمة السوقية، العائد الصافي على الموجودات، الدخل الصافي، نسبة الربح من المبيعات، إجمالي التكاليف، العائد على رأس المال، العائد على الاستثمار، معدل دوران المدينين، دوران المخزون.

ثانياً: محور العمليات الداخلية

يبين الأعمال الداخلية التي تحقق التميز، ويساهم في الإجابة على السؤال المتعلق بكيفية تحقيق رضا أصحاب المصالح بالنسبة للمؤسسة وكذا الزبائن. كما أنه يحدّد العناصر المحقّقة للأهداف المتعلقة بالبعد المالي وبعد الزبائن بمعالجة الإنحرافات، حيث يعتمد على مقاييس تؤثر على رضا الزبون، الوقت المحدد للإنتاج، تخفيض عدد العيوب بتحسين المهارات الإنتاجية للعاملين.

والجدول التالي يوضح مختلف المؤشرات.

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير لتعزيز الأداء المالي

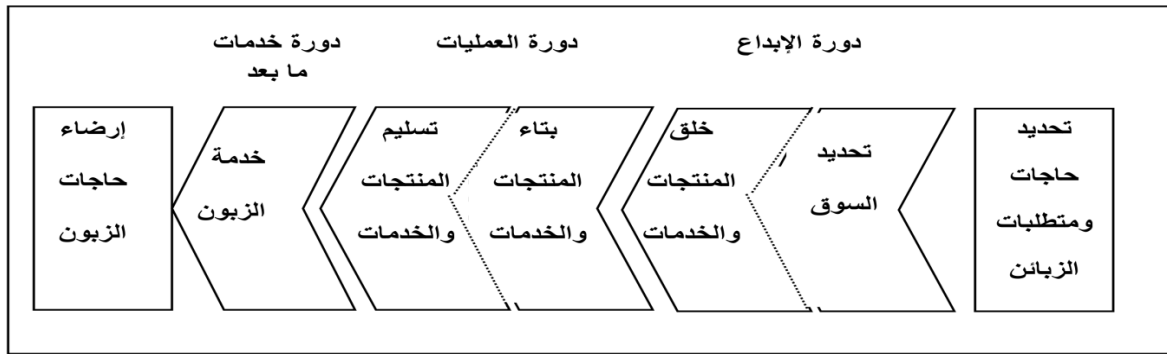
الجدول رقم (3-6): مؤشرات محور العمليات الداخلية لبطاقة الأداء المتوازن

01	التسليم في الوقت المحدد	08	أوامر العمل إزاء الطاقة المتاحة
02	معدل دوران المخزون	09	عدد الحملات الإعلانية الإيجابية
03	التحسين المستمر	10	معدل تكرار المشتريات المرتجعة
04	دقة التخطيط	11	المعدل الداخلي لعائد المشاريع الجديدة
05	زمن تقديم الخدمات الجديدة	12	نسبة المعيب
06	سرعة الإستجابة لطلبات الزبائن	13	تحسين وقت الدورة
07	عدد أفكار أو مقترحات التحسين شهريا	14	تخفيض الضائع

المصدر: كامل أحمد أبو ماضي، بطاقة الأداء المتوازن كأداة تقييم لأداء المؤسسات الحكومية وغير الحكومية، مكتبة نيسان للطباعة والتوزيع، غزة، فلسطين، 2018، ص 256

ويتم العمل على تحقيقها بالإعتماد على سلسلة القيمة للعمليات الداخلية كما يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم (3-5): سلسلة القيمة للعمليات الداخلية



المصدر: كامل أحمد أبو ماضي، بطاقة الأداء المتوازن كأداة تقييم لأداء المؤسسات الحكومية وغير الحكومية، مكتبة نيسان للطباعة والتوزيع، غزة، فلسطين، 2018، ص 254

ونجد بأنها تنقسم لثلاث دورات أساسية متمثلة في:

- **دورة الإبداع:** تحدّد الزبائن وتدرس توقعاتهم وأذواقهم ورغباتهم والأسواق المرغوب فيها، والإهتمام بالشكاوي والملاحظات المقدّمة من طرفهم لتطوير منتجات وخدمات تتوافق وطموحاتهم.
 - **دورة العمليات:** بعد تحديد الخدمات والمنتجات المراد تطويرها تأتي دورة العمليات وبناء تلك المنتجات والخدمات، بتحديد عناصر عديد كتصميم الشكل المطلوب، أسلوب إنتاجه وتسليمها للزبائن المستهدفين.
 - **دورة خدمات ما بعد البيع:** تعتبر آخر مرحلة وتهتم بخدمات الزبائن وإرضائهم من خلال تحديد طبيعة ونوعية الخدمات المقدمة بعد البيع وكذا برامج التدريب والتعليم المقدمة من طرف بعض المؤسسات.
- ثالثا: محور الزبائن:** يجب على السؤال التالي "إذا أردنا أن ننجح في رؤيتنا الإستراتيجية فما هي الطريقة التي يجب أن ننظر فيها إلى زبائننا والمستفيدين من أنشطتنا؟" وهو ما يوجب الإحتفاظ بالزبائن

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير لتعزيز الأداء المالي

والإستحواذ على آخرين، من خلال سرعة الإستجابة لمطالبهم، تحقيق رضاهم وثقتهم بالمنتجات، الإهتمام بخصائص المنتجات والخدمات من طول مدة الصلاحية، سعر المنتج مقارنة بالجودة والمنتجات المنافسة، نوعية المنتج وجودته، الإهتمام بالوظائف التي يقدمها المنتج ومميزات عن المنتجات المنافسة.

رابعاً: محور النمو والتعلم: يجب هذا المحور على السؤال التالي كيف نحافظ على قدرة التعلم والنمو التي تمكّن المؤسسة من النجاح في العمل والأداء البنائي الفعال؟ ومن مؤشرات رضا العاملين وولائهم، عدد البرامج التدريبية، انتاجية العاملين، الترقيات الداخلية، التحفيز، القيمة المضافة لكل عامل.¹

ومع كل هذا ظهرت صعوبات إستوجبت ظهور جيل جديد من بطاقة الأداء المتوازن من خلال:²
- مدخل الأهداف الإستراتيجية المحددة محل المدخل الوصفي كأساس لاختيار المقاييس الملائمة لكل بعد من أبعاد بطاقة الأداء المتوازن.

-تصميم نظم التقارير المبرمجة، وتشغيل البيطاقات انطلاقاً من بنية تحتية لتكنولوجيا المعلومات.

الفرع الثاني: بطاقة الأداء المتوازن من الجيل الثاني

دفع نجاح المؤسسات التي إستخدمت بطاقة الأداء المتوازن لدعم التغييرات الإستراتيجية والتنظيمية الرئيسية "تورتن وكابلان" Norton & Kaplan للإعتراف بأن وجهات النظر الإضافية توجّه المؤسسات نحو قياس الأداء بطريقة صحيحة، وبما أن بطاقة الأداء المتوازن تُشتقّ من رؤية المؤسسة واستراتيجيتها فقد تمّ رسم الأهداف الإستراتيجية على خارطة استراتيجية، بتحديد تدابير تقيّم مدى تحقيق الأهداف وتحدّد سياق هذه التدابير بشكل أفضل.³

فبطاقة الأداء المتوازنة من الجيل الثاني تعتمد على شعار "أعطني المقاييس التي من شأنها دفع الأداء والتي تنتبأ به" لتعالج مشكلة الإدارة⁴ ومن أهم مميزاتهما:⁵

¹ كامل أحمد أبو ماضي، بطاقة الأداء المتوازن كأداة تقييم لأداء المؤسسات الحكومية وغير الحكومية، مكتبة نيسان للطباعة والتوزيع ، غزة ، فلسطين، 2018، ص259

² الطرش وليد، دور بطاقة الأداء المتوازن في قياس وتقييم الأداء الإستراتيجي دراسة حالة قطاع خدمة الهاتف النقال في الجزائر، أطروحة دكتوراه علوم، تخصص علوم تجارية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2017-2018، ص33

³ P. Lakshmi Narayanamma, D. Sudhir Babu, Ch.Jayasankaraprasad, **Balanced Scorecard and Its Iterations**,op. cit, p 80

⁴ <https://www.excitant.co.uk/fourth-generation-balanced-scorecard-approach/> comnslté le 1/7/2021

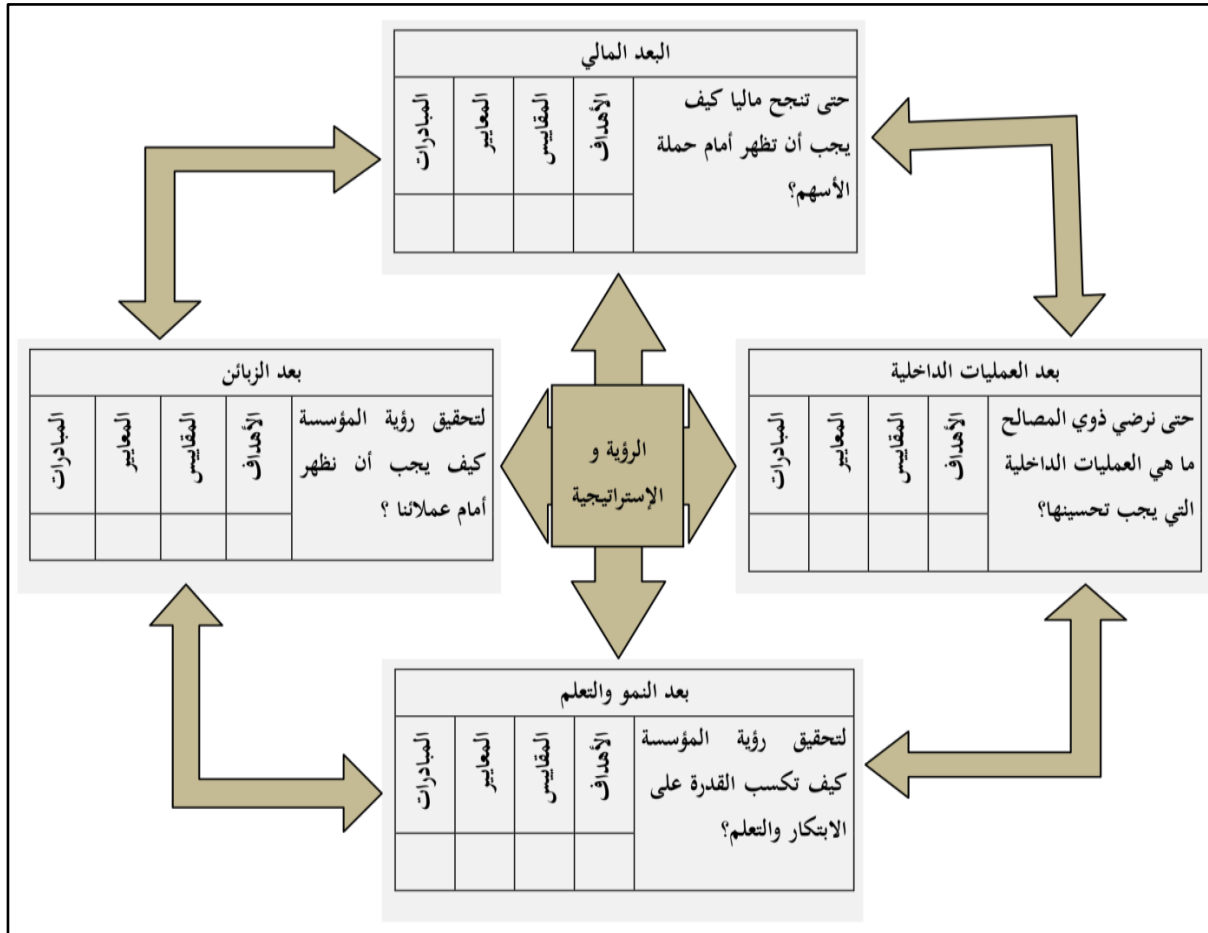
⁵ Gavin Lawrie and Ian Cobbold, **Third-generation balanced scorecard: evolution of an effective strategic control tool**, International Journal of Productivity and Performance Management, Vol. 53, No. 7, 2004, p615

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير لتعزيز الأداء المالي

- اختيار المقاييس لربطها بأهداف استراتيجية محددة، وتحدّد من 20-25 هدفًا استراتيجيًا يرتبط كل منها بواحد أو أكثر من المقاييس ويتم تخصيصها لواحد من أربعة وجهات نظر.
- محاولة توثيق بصري للعلاقات السببية الرئيسية بين الأهداف الاستراتيجية، ووضع النتائج في "نموذج الربط الاستراتيجي".

ويظهر الشكل أدناه أبعاد الرئيسية لبطاقة الأداء المتوازن من الجيل الثاني وهي الأبعاد التي تم التطرق لها في الجيل الأول مع تعديلات محددة وقابلة للقياس، التحقق ومعقولة، بالإضافة لأنها محددة بوقت زمني وموضحة للأهداف، المقاييس، المعايير والمبادرات. حيث أنها تعدّ المجسّ المحدد لحالة الهدف الذي تودّ المؤسسة تحقيقه. كما نجد في الجيل الثاني مقاييس مستهدفة تعتبر مقداراً محدداً يتمّ به القياس، وهذا لتحديد مقدار الإنحراف عن الهدف المقرر تحقيقه. كما توضح المبادرات التي تكمن في جميع الآليات والمشاريع التشغيلية اللازم تنفيذها لتحقيق الهدف.

الشكل رقم(3-6): بطاقة الأداء المتوازن من الجيل الثاني



المصدر: الطرش وليد، دور بطاقة الأداء المتوازن في قياس وتقييم الأداء الاستراتيجي دراسة حالة قطاع خدمة

الهاتف النقال في الجزائر، أطروحة دكتوراه علوم، تخصص علوم تجارية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2017-2018

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاكاة التسيير لتعزيز الأداء المالي

فالجيل الثاني يوضح العلاقة السببية ونموذج الإرتباط المنطقي بين الأبعاد الرئيسية، فالتعلم والنمو يعمل على زيادة قدرة المؤسسة بتكوين عمالة راغبة في العمل، ما يؤدي لتحسين أداء العمليات الداخلية وتحقيق درجة عالية من رضا الزبائن وهو ما ينعكس على تحسين الأداء المالي.

الفرع الثالث: بطاقة الأداء المتوازن للجيل الثالث

مع بداية القرن 21 أصبح لبطاقة الأداء المتوازن مكانة رئيسية في الإدارة لتطوير الأداء وتحسين فعالية الإدارة الاستراتيجية، ليهتم الجيل الثالث منها بالتنفيذ المنهجي للإستراتيجية. وتعريف بالخرائط الإستراتيجية التي تضمن التوازن بين الأبعاد الأربعة، وتسمح بالربط بين الخطط التشغيلية والتكتيكية من جهة والمبادرات من جهة أخرى على النحو الذي يحقق الأهداف الإستراتيجية. ويعرفها كل من " نورتون وكابلن" Norton & Kaplan بأنها "هندسة منطقية وشاملة لوصف الإستراتيجية والأعمال التشغيلية داخل المؤسسة وربطها من خلال قنوات تربط الجميع عبر الأبعاد الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن"¹.

ويُطرح السؤال دائماً عن الشكل الذي ستبدو عليه المؤسسة أو الوحدة بمجرد تحقيق النجاح الإستراتيجي كطريقة لضمان حسن بنائها. بإنشاء بيان الوجهة - هو وصف قصير مفصل وقابل للقياس الكمي يوضح كيف ستبدو المؤسسة في المستقبل بافتراض تنفيذها للإستراتيجية بنجاح، وفي هذا النموذج يتم استبدال المحاور الأربعة بمحور للنتائج الذي يجمع المحور المالي ومحور الزبائن معاً، ومحور النشاط الذي يجمع محور العمليات التجارية الداخلية مع محور التعلم والنمو.²

ما يجعلها ليست مجرد مجموعة من المقاييس وإنما نظام إدارة، ويتم بطرح السؤال التالي: "كيف ننفذ الإستراتيجية بشكل منهجي، نحن على يقين من أنها ستحقق ذلك؟"³.

فالجيل الثالث يعتمد على تحسين الجيل الثاني، والمزيد من الأهمية الاستراتيجية أثناء معالجة المشكلات العملية المرتبطة بالجيل الثاني والمتعلقة بالتحقق من صحة اختيار الهدف الإستراتيجي وتحديد الأهداف، حيث تم أواخر التسعينيات إنشاء ما يعرف ببيانات الوجهة في نهاية عملية التصميم بتحديد المدراء المعنيين لتحليل التأثير على المؤسسة وتحقيق الأهداف الإستراتيجية المختارة مسبقاً في عملية التصميم، لتساعد في تحديد التناقضات بالأهداف المختارة والتحقق من صحتها.⁴

¹الطرش وليد، دور بطاقة الأداء المتوازن في قياس وتقييم الأداء الاستراتيجي، مرجع سبق ذكره، ص34

²Lakshmi Narayanamma, Sudhir Babu, **Balanced Scorecard and Its Iterations**, op. cit, p 80

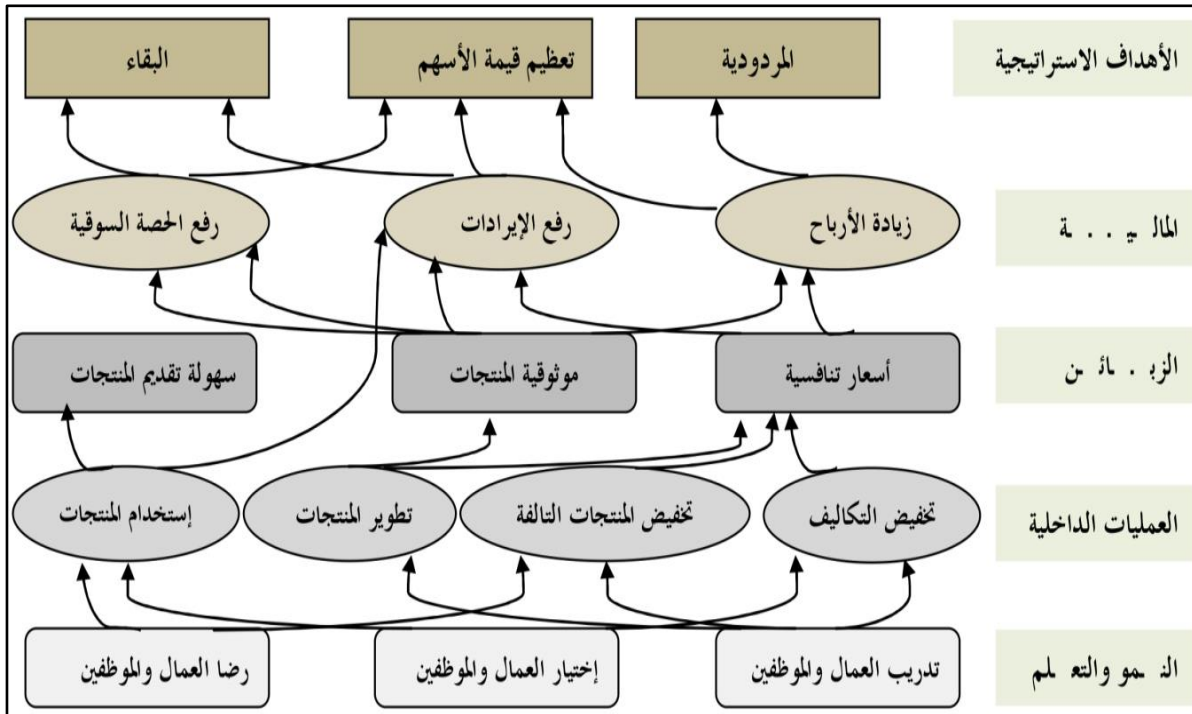
³ <https://www.excitant.co.uk/fourth-generation-balanced-scorecard-approach/> comnslté le 5/7/2021

⁴ Gavin Lawrie, Ian Cobbold, **2GC Active Management, Development of the 3rd Generation Balanced Scorecard Evolution of the Balanced Scorecard into an effective strategic performance management tool**, UK, may 2002, p11

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير لتعزيز الأداء المالي

وبالرغم من أن نموذج الإرتباط الإستراتيجي ثنائي المنظور خروجاً ملحوظ عن النموذج الأساسي إلا أن الإختلاف الرئيسي بين الجيل الثاني والثالث موجود في كيفية تصميم نموذج الربط الإستراتيجي وليس الطريقة التي يبدو عليها. وفي الوقت الذي ركّز الجيل الأول مبدئياً على قياس الأداء الإستراتيجي بجانب بعض الإسهامات الرقابية، ارتبط الجيل الثاني مع ما أطلق عليه الرقابة الإستراتيجية بصورة أكبر من ارتباطه بالرقابة الإدارية بجانب قياس الأداء الإستراتيجي. أما الجيل الثالث فله مفهوم أعمق وأشمل يتضمن في طياته نظام لقياس الأداء الإستراتيجي والرقابة الإستراتيجية وهو نظام "إدارة الأداء الإستراتيجي"¹. والشكل التالي يوضح مثلاً عن الجيل الثالث من بطاقة الأداء المتوازن:

الشكل رقم (3-7): الجيل الثالث من بطاقة الأداء المتوازن



المصدر: الطرش وليد، دور بطاقة الأداء المتوازن في قياس وتقييم الأداء الإستراتيجي دراسة حالة قطاع خدمة الهاتف

النقال في الجزائر، دكتوراه علوم، تخصص علوم تجارية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2017-2018، ص35

يوضّح الشكل أعلاه مثلاً من قائمة الغايات (الإتجاهات) والتي تعطي وصفاً مكتوباً يعكس وضع تنظيم الأعمال في تاريخ مستقبلي محدد بافتراض أن الأهداف الإستراتيجية التي تتبناها الإدارة حالياً سوف تحققها بنجاح، فهي بيان يعكس النتائج النهائية من خلال تصور الأهداف الاستراتيجية التي يجب الوصول إليها في نهاية مرحلة تصميم هذه البطاقات كأداة لإدارة الأداء الإستراتيجي، وهو ما يسهل تحديد الأهداف الاستراتيجية واختيارها، وتحقيق الإجماع والتوافق التنظيمي.

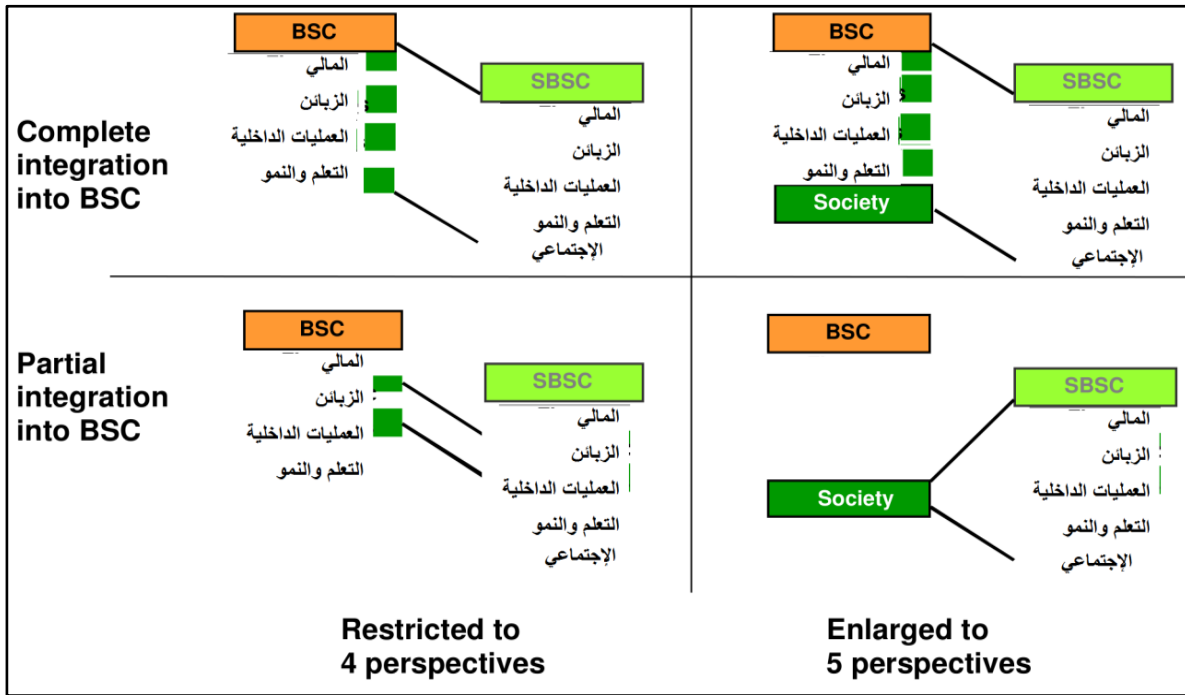
¹الطرش وليد، دور بطاقة الأداء المتوازن في قياس وتقييم الأداء الإستراتيجي، مرجع سابق، ص36

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير لتعزيز الأداء المالي

الفرع الرابع: بطاقة الأداء المتوازن للجيل الرابع

ظهر الجيل الرابع كنهج جديد لبطاقة الأداء المتوازن بالتركيز على التعلم وليس التحكم فقط¹، حيث صممت بتحديد الأداء الإستراتيجي المتوازن المستدام لتعالج مسائل إدارية وتنظيمية معينة، عن طريق إدخال تحسينات على الأجيال السابقة، وقلب بعض الممارسات والإفتراضات الشائعة في إدارة الأداء، لتصبح طريقة لتحسين إدارة الموظفين وإدارة الجميع للإستراتيجية والأداء والقرارات². وأصبحت تُعرف ببطاقة الأداء المتوازن المستدام لإهتمامها بالبيئة والإستدامة والمسؤولية المجتمعية من خلال محاور خمسة متمثلة في: المحور البيئي والمجتمعي، المالي، الزبائن، العمليات الداخلية، التعلم والنمو³. والشكل التالي يوضح مختلف درجات التكامل بين البعد المجتمعي والبيئي والابعاد الأربعة الأخرى

الشكل رقم (3-8): الجيل الرابع لبطاقة الأداء المتوازن



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على:

Thomas Bieker, Bernhard Waxenberger, **Sustainability Balanced Scorecard and Business Ethics Developing a Balanced Scorecard for Integrity Management**, Contribution to the 10 th International Conference of the Greening of Industry Network, Göteborg/Sweden, June 23-26,2002,p8

<https://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.487.5957&rep=rep1&type=pdf>

¹ P. Lakshmi Narayanamma, D. Sudhir Babu, **Balanced Scorecard and Its Iterations**, op.cit, p 80

² www.excitant.co.uk/fourth-generation-balanced-scorecard-approach/ CONSULTE LE 18/06/2021

³ ميلود بن خيرة، سعدية بن أحمد، مساهمة بطاقة الأداء المتوازن المستدام في التوجه نحو الاقتصاد الأخضر و التعافي من covid-19 - الشركة السعودية للصناعات الأساسية SABIC أنموذجاً- المؤتمر الدولي واقع ومستقبل الاقتصاد في الشرق الأوسط وشمال أفريقيا في ضوء جائحة كورونا. الجزء الثاني، المركز الديمقراطي العربي، برلين، 2021، ص 238

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير لتعزيز الأداء المالي

ويطرح سؤال ما إذا كانت جميع أهداف ومؤشرات الإستدامة يتم جمعها داخل البعد المجتمعي أو دمجها في الأبعاد الأخرى، من خلال إبقاء البعد المجتمعي كبعد خامس إضافة إلى الأبعاد الأربعة المذكورة في الجيل الثاني أو من خلال دمج البعد المجتمعي والبيئي في الأبعاد الأربعة وفق درجة التكامل تستوجب التمييز بين ما إذا كانت أهداف ومؤشرات الاستدامة متكاملة جزئياً أو كلياً.¹

فتكون بتنفيذ أربعة محاور موجودة بالفعل، أو خلق محور جديد (الخامس أو السادس) يشمل هذه العناصر، أو إنشاء بطاقة أداء بيئية واجتماعية خاصة. ليكون لها أربع أنواع حسب كيفية إدخال البعد البيئي فيها فتكون جزئية بإدخال البعض مؤشرات الإستدامة في أبعاد مختارة ، وعرضية بإدخال الجانب البيئي في الأبعاد الأربعة، بينما تكون ذات البعد المضاف إذا ما تم إضافة بعد خامس خاص بالإستدامة البيئية والاجتماعية، ليربط المؤشرات المستقبلية للأبعاد الأخرى، كما نجد بطاقة الأداء المتوازن المستدام المشاركة باستخدامها في بعض أجزاء المؤسسة فقط والتي تكون مسؤولة عن البيئة.

المطلب الثالث: تعزيز بطاقة الأداء المتوازن للأداء المالي

تعدّ بطاقة الأداء المتوازن من الأساليب الحديثة لقياس وتعزيز الأداء المالي بجمعها بين المؤشرات المالية وغير المالية اللازمة لتحقيقه.

الفرع الأول: التكامل بين محاور بطاقة الأداء المتوازن لتحسين مؤشرات الأداء المالي

إن المنطلق لبطاقة الأداء المتوازن هو البعد المالي وتنتهي بمنظور التعلم والنمو، بتشكيل خطة إستراتيجية، بدءاً بالأهداف المالية طويلة المدى، وربطها بتسلسل مع الإجراءات التي يجب التعامل معها في العمليات المتعلقة بالزبائن، والعمليات الداخلية، وأخيراً الموظفين والأنظمة (التعلم والنمو) لتقديم الأداء المطلوب على المدى الطويل. وهناك ثلاثة مبادئ تمكّن من الترجمة الفعالة للإستراتيجية إلى مجموعة من مقاييس أداء بطاقة الأداء المتوازن والمتمثل في²:

-**محرّكات الأداء:** بالموازنة بين المؤشرات المتأخرة والتي تتمثل عادة في مقاييس النتائج، وتميل لتكون عامة كالإيرادات والأرباح ورضا الزبائن ما يعكس تميّز إستراتيجية المؤسسة، والمؤشرات الرائدة أو محرّكات الأداء الرائدة التي تتمثل بشكل أساسي المؤشرات غير المالية الموضّحة كيفية تحقيق النتائج.

¹ Thomas Bieker, Bernhard Waxenberger, **Sustainability Balanced Scorecard and Business Ethics Developing a Balanced Scorecard for Integrity Management**, Contribution to the 10 th International Conference of the Greening of Industry Network, Göteborg/Sweden, June 23-26,2002, p7

² James Creelman, Elena Gómez Domenech, **25 year Balanced Scorecard history: The 1st generation**, part one, MAR 2017, [/STRATEXHUB.COM/STRATEX-HUB/FIRST-GENERATION-BALANCED-SCORECARD/](https://www.stratexhub.com/stratex-hub/first-generation-balanced-scorecard/) CONSULTÉ LE 18/06/2021

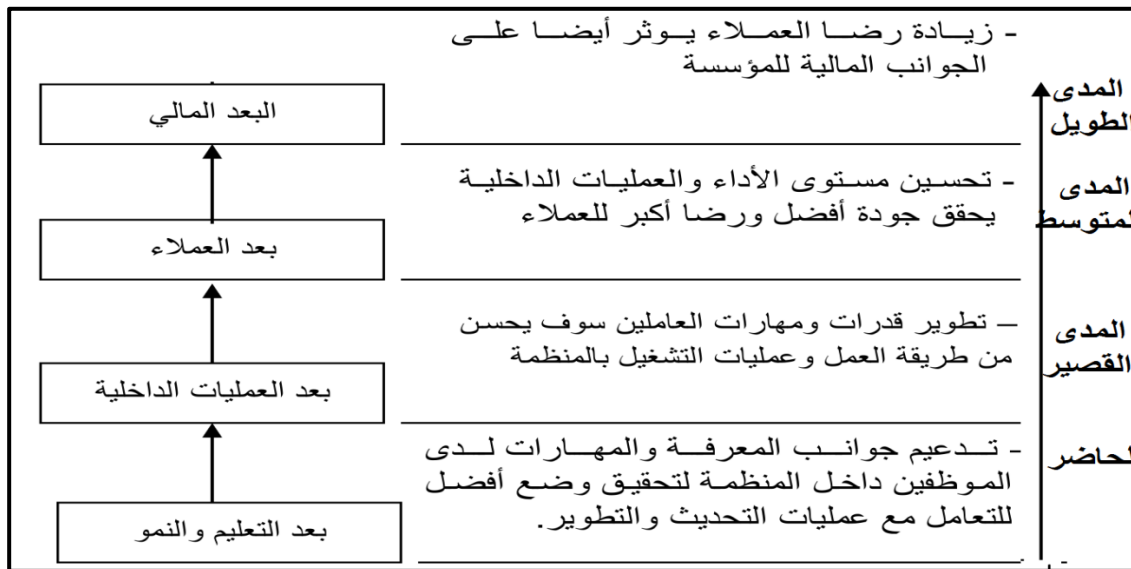
الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير لتعزيز الأداء المالي

-الإرتباط بالبيانات المالية: يتم ربط جميع التدابير الواردة بتحقيق النتائج النهائية المتمثلة في الأداء المالي، وحسب "كابلان ونورتون" يحتاج المدراء لتحديد الزبائن المستهدفين والنتائج الرئيسية كالحصة السوقية، رضا الزبائن، والربحية، كما يقترحان تدابير تبليغ عن نتائج عمليات التسويق، اللوجستيات، خدمة الزبائن. وقياس العمليات الداخلية المحققة لأهداف الزبائن والمساهمين بأنظمة محسنة لمقاييس غير مالية لقياس أداء العمليات التجارية كالجودة والوقت والإنتاجية ومقترحات مستهدفة للزبائن وعمليات تجارية جديدة تتفوق فيها وأهداف البنية التحتية الرئيسية من قدرات الأفراد والأنظمة والمناخ التنظيمي.

• **علاقات السبب والنتيجة:** تكون العلاقة السببية للمحاور بدمج الأبعاد الزمنية مع المؤشرات غير المالية وربط كل المقياس وفقاً للفرضية المطروحة، مما يجيب على أهداف المساهمين والزبائن من خلال التعلم والنمو الذي يحسن العمليات الداخلية على المدى القصير ويضمن رضا الزبائن في المدى المتوسط، وتحقيق النتائج المالية على المدى الطويل¹، أي المزج بين المؤشرات المالية وغير المالية، لتحقيق الأهداف الإستراتيجية كمياً ومالياً، بالتركز على تحقيق تحسينات قوية بالمؤشرات غير المالية المساهمة في زيادة خلق قيمة اقتصادية بالمستقبل².

ويمكن توضيح العلاقة بالاعتماد على الزمن كما يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم(3-8): التكامل بين محاور بطاقة الاداء المتوازن



المصدر: رامز رمضان محمد حسين، استخدام بطاقة الأداء المتوازن في قياس وتقييم الأداء المؤسسي في المنظمات العامة دراسة ميدانية، المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية، المجلد 10، العدد 1، 2019، ص 55

¹عروة محاد، دور بطاقة الأداء المتوازن في قياس وتقييم الأداء المستدام بالمؤسسات ، مرجع سبق ذكره، ص 73
²مريم شكري محمود نديم، تقييم الاداء المالي باستخدام بطاقة الاداء المتوازن، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الشرق

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير لتعزيز الأداء المالي

فبطاقة الأداء المتوازن تضع جميع التدابير الرئيسية على أساس "لوحة قيادة" والتي يمكن استخدامها لمراقبة النتائج، بتضمين المقاييس غير المالية، وإظهار دورها لدفع الأداء المالي، كما أنها تحفز الموظفين بالتركيز على عوامل حاسمة للأداء طويل الأجل بدلاً من النتائج المالية قصيرة الأجل¹. وتعتمد في ذلك على الأبعاد الأربعة التي تتكون منها، والتي تعدّ متكاملة فيما بينها، حيث يؤثر بعد التعلم والنمو على بعد عمليات الداخلية للمؤسسة والذي يؤثر بدوره على بعد الزبائن، ويؤثر هذا في النهاية على البعد المالي. وهو ما يحسّن نتائج المؤشرات المالية للأداء المالي. كما تجدر الإشارة إلى توضيح علاقة السبب والنتيجة بين المحاور الأربعة في تحسين الأداء المالي من خلال مؤشراتته المالية وغير المالية، فنجد بأن محور التعلم والنمو ومحور العمليات الداخلية هي محاور سبب تعمل على تحقيق النتائج المستهدفة المتمثلة بمحاور النتيجة المتشكلة من المحور المالي ومحور الزبائن.

الفرع الثاني: محور الزبائن

- يعتبر محور الزبائن أحد محوري النتائج في بطاقة الأداء المتوازن والذي يهتم بالمؤشرات غير المالية للأداء المالي وهي نتيجة لما تمّ تحديده والعمل عليه في كل من محور التعلم والنمو ومحور العمليات الداخلية، ومن بين مؤشرات الأداء المالي التي يتمّ قياسها فيه نجد:²
- رضا الزبون: يمثل درجة تلبية المؤسسة لحاجات الزبائن، ولتحقيقه يجب أن تلبى المنتجات والخدمات حاجاته من حيث الخصائص المميزة للخدمة كالشكل، القيمة، والأمان، بالإضافة لمدى استلام الزبون لخدمات تعزيزية قبل وبعد البيع متضمنة التسليم في الوقت المحدد، كما أن رضا الزبون يكون من خلال رضاه عن سعر المنتج ونوعيته مقارنة مع أسعار ونوعية منتجات المنافسين.
 - الاحتفاظ الزبون: أي مدى قدرة المؤسسة في المحافظة على زبائنها، ونجد بأن تكلفة الحصول على زبون جديد تزيد خمس مرات الاحتفاظ بالزبون الحالي، حيث أن الزبون الذين تلبى رغبتهم يكون من الزبائن الأوفياء، وتقاس في بعض الأحيان كنسبة مئوية للمبيعات أو تكرار شراء الزبائن.
 - الحصة السوقية: يستخدم المقياس على أساس نسبة مبيعات المؤسسة إلى المبيعات الكلية للسوق.
 - اكتساب زبائن: أي الزبائن الذين تم اكتسابهم من حيث نوع وعدد الزبائن الذين تم اكتسابهم مقارنة بمؤسسات أخرى، ومن حيث الزبائن في أسواق الجديدة تم الوصول إليها وتغطيتها.

¹ American Institute of CPAs, Chartered Institute of Management Accountants, op,cit ,p40

² بن خلفه حمزة، دور القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداء المؤسسات الاقتصادية- دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية 2011 إلى 2015، مرجع سبق ذكره، ص130

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير لتعزيز الأداء المالي

الفرع الثالث: المحور المالي

يعتبر المحور المالي أهم المحاور وآخرها من حيث مفهوم السبب والنتيجة فالمحوران المتعلقان بالسبب تحقق رضا الزبائن ما يؤدي إلى تحسين مؤشرات المحور المالي والمتمثلة في المؤشرات المالية الموجهة لبلوغ استراتيجيتها، وتقديم صورة واضحة حول الأداء المالي، أي أن المؤشرات المالية تختلف حسب إستراتيجية كل المؤسسة ودورة حياتها من مرحلة النمو، الاستقرار، ومرحلة النضج، فالأهداف الإستراتيجية المالية تتمثل في نمو الإيرادات ومزيج الخدمات، تحسين الإنتاجية، واستغلال الأصول.

والجدول التالي يوضح مختلف المؤشرات المالية المتوافقة معها في كل مرحلة من مراحل الانتاج

الجدول رقم (3-7): المؤشرات المالية حسب مرحلة نمو المؤسسة

الأساليب المالية لتحقيق الاستراتيجية			المرحلة
استغلال الأصول	تحسين الإنتاجية	نمو الإيرادات ومزيج الخدمات	
نسبة رأس المال المستثمر إلى المبيعات، نسبة تكلفة البحث والتطوير إلى المبيعات	/	معدل نمو المبيعات في القطاع نسبة الإيرادات من المنتجات أو الخدمات الجديدة للزبائن الجدد	النمو
معدل رأس المال العامل، معدل العائد على رأس مال المستثمر بالنسبة لفئات الأصول الرئيسية معدل استغلال الأصول	التكلفة مقارنة بالمنافسين معدلات تخفيض التكلفة التكاليف غير المباشرة بالنسبة إلى المبيعات.	النصيب من الزبائن المستهدفين نسبة المبيعات من المنتجات الجديدة ربحية الزبون وخطط الانتاج	الاستقرار
فترة الاسترداد دورة التشغيل	تكلفة الوحدة الواحدة	ربحية الزبون وخطط الانتاج نسبة الزبائن غير المريحين	النضج

المصدر: كامل أحمد أبو ماضي، بطاقة الأداء المتوازن كأداة تقييم لأداء المؤسسات الحكومية وغير الحكومية، مكتبة نيسان للطباعة والتوزيع، غزة، فلسطين، 2018، ص244

فاختلاف المقاييس يكون باختلاف مرحلة حياة المؤسسة. ففي مرحلة النمو تركز على المؤشرات المالية المتعلقة بزيادة المبيعات، الدخول في أسواق جديدة، جذب زبائن جدد، المحافظة على الإنفاق المناسب فيما يتعلق بالبحث وتطوير المنتجات وعمليات التشغيل.

بينما نجد أن المؤسسة تسعى في مرحلة الإستقرار إلى قياس العائد على رأس المال المستثمر، الدخل التشغيلي، العائد على الأسهم، القيمة الاقتصادية المضافة، أما في مرحلة النضج فتسعى المؤسسة إلى تحقيق العائد على الاستثمارات المنجزة ما يجعلها تركز على المؤشرات المالية من التدفق النقدي الداخل، فترة السداد حجم الإيرادات.

المبحث الثالث: هندسة القيمة ودورها في تعزيز الأداء المالي

تعدّ هندسة القيمة أسلوباً حديثاً يعود تاريخها إلى شركة جنرال إلكتريك الأمريكية، تعمل على تحديد الأنشطة التي تضيف القيمة من تلك التي لا تضيف، ليتم إعادة بناء العمليات والمنتجات وهو ما يجعلها أسلوباً مهماً لتخفيض التكاليف بتقييم مختلف أجزاء المنتج.

المطلب الأول: الإطار النظري لهندسة القيمة

ساهمت المشاكل التي واجهت شركة جنرال إلكتريك الأمريكية للصناعات الكهربائية والمولدات في أوائل الأربعينيات بتحقيق منظور جديد يعتمد على القيمة، وانتشر إستعمالها في مختلف المجالات نظراً لما حققته من نتائج جد مرضية في تحسين الأداء المالي وتخفيض التكاليف.

الفرع الأول: التطور التاريخي

يعود فضل ظهور هندسة القيمة لشركة جنرال إلكتريك الأمريكية للصناعات الكهربائية والمولدات (GE)، حيث تم الإعتماد عليها في أوائل الأربعينيات من قبل "لورانس دي مايلز" عندما كان يعمل في شركة جنرال إلكتريك التي واجهت في الحرب العالمية الثانية ندرة المواد الإستراتيجية اللازمة للإنتاج¹. ما جعلها تستعمل مواداً بديلة لسدّ النقص، وهو ما حقق لها انخفاضاً كبيراً في التكلفة وتحسين جودة المنتجات وتحقيق أداء أفضل تحت مسمى "تحليل القيمة" في ذلك الوقت. ووجهت الشركة إلى "هاري إليشر" Harry Elicher التساؤل المهم وهو لماذا؟. وتم استدعاء المهندس "مايلز" Lawrence Miles لإيجاد الإجابة². فأدرك إمكانية تمتع الشركة بميزة تنافسية في السوق بـ"إدارة" القيمة وتحسين الابتكارات ذات الصلة، وابتكر مفهوم تحليل الوظيفة، حيث ركّز على فهم وظيفة المكوّن الذي يتمّ تصنيعه. فالمنتجات يتمّ شراءها مقابل ما يمكنها القيام به أو الصفات الجمالية لها، وتمّ استخدام منهجية القيمة لتحسين قيمة المشاريع بالحكومة والقطاع الخاص والتصنيع وصناعات البناء³.

وانتشرت مفاهيم القيمة في جميع أنحاء العالم بما في ذلك الشركات الكبيرة مثل IBM ووسع "مايلز" Miles عام 1958 استخدام تقنيات هندسة القيمة من خفض تكلفة المنتجات الحالية إلى أداة لإعادة تصميم لتلك المنتجات إضافة لتصميم منتجات جديدة أيضاً. وشكلت مجموعة من الممارسين مجتمعاً تعليمياً لتبادل الأفكار وتعزيز قدراتهم الإبداعية عام 1959، وتم تأسيس جمعية مهندسي القيمة

¹ SAVE International Value Standard, 2007 edition,p7

² عامر هشام، بن واضح الهاشمي، هندسة القيمة كآلي استراتيجية لنجاح المشروعات-إشارة الى تجربة المملكة العربية السعودية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12، العدد 02، 2019، ص18

³ SAVE International Value Standard, 2007 edition,p7

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير لتعزيز الأداء المالي

الأمريكيين SAVE في واشنطن من قبل مايلز عام 1959¹. بالاعتماد مفاهيم وتقنيات التحليل الراسخة المستخدمة في الصناعة الخاصة من قبل شركات مثل The Boeing Company و Lockheed Martin وتم تفويضها أيضاً من قبل²:

- **الوكالات الفيدرالية الأمريكية:** كالإدارة الفيدرالية للطرق السريعة، إدارة الطيران الفيدرالية، هيئة النقل الفيدرالية، وكالة حماية البيئة، إدارة الخدمات العامة
- **وزارة الدفاع:** كالبحرية الأمريكية.

وتبنتها أيضاً العديد من البلدان كأستراليا من خلال أنشطة بعض الشركات متعددة الجنسيات في الستينيات، فيما تبنتها أول مرة شركات التصنيع المملوكة للدول الصينية عام 1978 باعتبارها أمراً مهماً في مختلف قطاعاتها الإقتصادية.³

الفرع الثاني: تعريف هندسة القيمة

تعرف هندسة القيمة حسب "زيمارمان" ZIMMERMAN 1981 بأنها "تقنية إدارية مبرهنة بإستخدام أسلوب منظم، للبحث عن أفضل توازن وظيفي مع الكلفة والأداء للمنتج أو المشروع من خلال تشخيص واستبعاد الكلف غير الضرورية". أما "دال" DELL 1982 فيرى بأنها "أسلوب منظم، الغرض منه الحصول على أفضل كلفة وأداء للمؤسسة من خلال التحري عن التكاليف غير الضرورية، وإستبعادها سواءً المتعلقة بالتصميم أو بغيره كالتنفيذ والصيانة والتشغيل، وهي طريقة إتجاهها المباشر تحليل الوظائف، وتتعلق بالإستغناء أو تعديل أي شئ من شأنه أن يزيد من كلفة المنتج أو الوظيفة ولا يساهم في إعطاء الوظيفة المطلوبة". فيما عرفها "غانغارو" GANGARAO 1988 بأنها "طريقة منظمة تهدف إلى تخفيض السعر الإجمالي أو التخلص من الكلف والأجزاء غير الضرورية من خلال إستخدام تقنيات التحليل الوظيفي والإبتكار لزيادة فعالية المنتج مع المحافظة على النوعية والإعتمادية"⁴ وتعرف أيضاً بأنها:

¹ Ahmed Gahlan, **Value Engineering in Construction Between Theory and Practice, Master of Science in Construction and Real Estate Management**, HTW Berlin and Helsinki Metropolia, 2017, pp 4-7

² Bremmer Consulting LLC, **Why Use SAVE International Value Engineering Methodology?**, 2010, p4

³ Ahmed Gahlan, **Value Engineering in Construction Between Theory and Practice**, op, cit, pp 4-7

⁴ جمعة عواد حمد، دراسة تطبيق هندسة القيمة في المشاريع الإنشائية لمحافظة الانبار، المجلة العراقية للهندسة المدنية، المجلد 7،

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير لتعزيز الأداء المالي

-الإستخدام المنهجي للتقنيات التي تحدد الوظائف المطلوبة للعنصر، وتؤسس قيماً لتلك الوظائف، وتوفر الوظائف بأقل تكلفة إجمالية، وجهد منظم وإبداعي موجه نحو تحليل كل بند (مهمة) من العقد لضمان توفير وظيفته الأساسية بأقل تكلفة إجمالية".¹

-"نهج منظم موجه لتحليل الأنظمة والمعدات والمرافق والخدمات والإمدادات، بغرض تحقيق وظائفها الأساسية والمنتجات بأقل تكلفة، والتقليل من دورة حياة المنتجات مع الحفاظ على الأداء المطلوب والموثوقية والجودة والسلامة، وهي أيضاً نهج منظم ومبدع يعمل على تحقيق عائد على الاستثمار من خلال تحسين ما يفعله المنتج أو الخدمة فيما يتعلق بالأموال التي يتم إنفاقها عليها".²

-"طريقة منهجية وإبداعية قائمة على العمل الجماعي لحل المشكلات وتقليل التكلفة وتحسين وظيفة وجودة المشاريع والسلع والعمليات، باستخدام مجموعة واسعة من المعرفة وخبرات المتخصصين والتركيز على وظائف المشروع أو عملية القيمة"³

ومن المفاهيم المتعلقة بها حسب ما نصت عليه جمعية الدولية الأمريكية "مهندسي القيمة "

في تقرير لها بعنوان **Value Methodology Glossary** في أكتوبر 2017⁴:

- **القيمة:** تعبير عن العلاقة بين الوظيفة والموارد حيث يتم قياس الوظيفة من خلال الأداء الموثوق للمتطلبات الوظيفية للزبون ويتم قياس الموارد المطلوبة لإنجاز الوظيفة من تكلفة، وقت، طاقة، مساحة، مواد الأولية، عمالة وما إلى ذلك، ويتم التعبير عن العلاقة من خلال المعادلات التالية:

$$\text{القيمة} = \frac{\text{الوظيفة}}{\text{التكلفة}} = \frac{\text{الوظيفة}}{\text{الموارد}} = \frac{\text{الأداء}}{\text{الموارد}}$$

- **تحليل القيمة:** أي تطبيق منهجية القيمة على مشروع أو منتج أو عملية قائمة لتحقيق تحسين القيمة.
- **طرق تحسين القيمة:** البحث عن أفضل الممارسات لتحسين قيمة المشاريع، المنتجات، والعمليات.
- **عدم تطابق القيمة:** تكون فيه تكلفة الوظيفة أو المنتج أكبر من قيمة الوظيفة أو المنتج.

¹ Engr. Humoud Al Salmi, **VALUE ENGINEERING APPLICATION IN HIGHWAY DESIGN & CONSTRUCTION**, IRF Examiner, Volume 12, Winter 2017, International Road Federation, United States of America, p 7

² Jay Mandelbaum, Danny. Reed, **Value Engineering Handbook**, Institute for Defense Analyses, Alexandria, Virginia , September 2006,p p1-2

³ Kaveh Miladi Rad. Aminoroaya Yamini, **The Methodology of Using Value Engineering in Construction Projects Management**, Civil Engineering Journal, Vol. 2, No. 6, June, 2016,p262

⁴ SAVE International, **Value Methodology Glossary**, October 16, 2017 cdn.ymaws.com/www.value-eng.org/resource/resmgr/certification/SAVE-VM-Glossary_Copyright_2.pdf

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير لتعزيز الأداء المالي

- خطة عمل منهجية القيمة: نهج تسلسلي لإجراء ورشة منهجية القيمة والتي تتألف من المراحل الستة المتسلسلة التالية: المعلومات، تحليل الوظيفة، الإبداع، التقييم، التنمية، والعرض التقديمي.
 - اقتراح القيمة: توصية ناتجة عن تطبيق خطة عمل لورشة عمل قصد زيادة قيمة مشروع أو منتج أو عملية لتحسين الوظيفة و/ أو تقليل الموارد المطلوبة.
 - ورشة عمل القيمة: تطبيق المراحل الست لخطة العمل بواسطة فريق متعدد التخصصات أو بقيادة اختصاصي قيمة معتمد.
 - دراسة القيمة: تطبيق المراحل الثلاث لمنهجية القيمة (ما قبل ورشة العمل، ورشة العمل، وما بعد ورشة العمل) بجهد منظم لتحسين قيمة مشروع أو منتج أو عملية.
- وتتميز هندسة القيمة ب¹:
- سرعة إنجاز دراسات القيمة لوجود التنظيم الذي يؤطر لكل مرحلة ويحقق متطلباتها ويحدّد وقتها.
 - إبراز الدراسة للفرقات ذات الكلفة العالية وتحليل أسبابها ومعالجتها أثناء التصميم وقبل مرحلة التنفيذ.
 - توظيف خبرات ومهارات عدد من المهندسين والمصممين لتحليل ودراسة التصميم.

الفرع الثالث: فلسفة هندسة القيمة

تعتبر القيمة شكلاً من أشكال القياس، تقاس من خلال علاقة الوظائف بتكلفة توفيرها، حيث تُجرى مقارنات بين البدائل- من الوظائف التي يمكنه تحديدها من حيث الأداء الفني والموثوقية والعمر وقابلية الصيانة وما إلى ذلك- وتربط ما تحصل عليه بما تدفعه. وما يجب التأكيد عليه بأن هندسة القيمة لا تشكك في طرق التصنيع - على الرغم من أنها تعتبره أمراً مهماً- وإنما تتساءل عن الوسائل التي يتم بها تنفيذ الوظائف الضرورية، ما يطرح الأسئلة الأساسية التالية² ما هذا؟، ماذا تعمل؟، أو ماذا تفعل؟، ما هي التكلفة؟، كيف سنفعل العمل؟، كم سيكلف ذلك؟

وهذا ما يجعلها طريقة منهجية وإبداعية قائمة على العمل الجماعي لحل المشكلة وتقليل التكلفة وتحسين وظيفة وجودة المشاريع والسلع والعمليات، مستخدمةً مجموعة واسعة من المعرفة وخبرات المتخصصين³.

¹ جمعة عواد حمد، تطبيق هندسة القيمة في المشاريع الإنشائية لمحافظة الأنبار، مرجع سبق ذكره، ص72

² Value Control Ltd ,Engineering Industry Training Board COURSES FOR MANAGEMENT Value Engineering, Henry Burt & Son Ltd, Kernpotan. Bedford, England,p 11

³ Kaveh Miladi Rad, O. Aminoroaya Yamini The Methodology of Using Value Engineering in Construction Projects Management, op.cit, 2016, p262

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير لتعزيز الأداء المالي

فدراسة القيمة تطبيق رسمي لمنهجية القيمة بمشروع ما لتحسين قيمته، ويشار إلى هذا التطبيق أيضاً باسم هندسة القيمة أو تحليل القيمة أو تخطيط القيمة أو إدارة القيمة سواء كان منتجاً أو عملية أو إجراءً أو تصميمًا أو خدمة¹.

فهندسة القيمة تعمل على جمع ما يرغب فيه الزبون من خصائص في المنتج وتبويبها وترتيبها حسب أهميتها وتكلفة تنفيذها بتحليل الخصائص الوظيفية التالية:²

1- تحليل تكلفة الخصائص الوظيفية: لتحديد تكلفة الصفات الوظيفية وتحديد قيمة التكلفة الإضافية لأي صفة وظيفية جديدة.

2- تحليل تكلفة المكونات الفنية: وهي لازمة لتحديد المكونات الأكثر تكلفة والتحقق من عدم استخدام مكونات غير ضرورية.

3- تحليل تكلفة العمليات: تكون تبعاً للعمليات الصناعية المختلفة اللازمة لمنتج ما، وهو ما يساعد على التخلص من العمليات المكلفة والتي لا تحقق قيمة مضافة للمنتج.

المطلب الثاني: مجال وخطوات تطبيق أسلوب هندسة القيمة

يُعتمد على تطبيق هندسة القيمة للتخلص من المشاكل التي يمكن أن تواجه المؤسسات، حيث وضعت المنظمة الدولية لمهندسي القيمة خطة عمل معيارية لتنفيذها، بالتنفيذ التسلسلي لمراحل توفّر كل واحدة منها المعلومات والفهم الضروريين للتنفيذ الناجح للمرحلة التي تليها.

الفرع الأول: مجالات تطبيق هندسة القيمة: تطبق هندسة القيمة في مختلف المجالات ومنها:³

- الأعمال الهندسية: من تصميم وتحسين للمنتجات والعمليات.
- الصناعة: بدراسة تسلّم وتسليم المواد الأولية.
- المشتريات: بجمع المعلومات حول المنتجات الجديدة.
- المبيعات: بمعرفة أسباب تراجع المبيعات.
- النظم والإجراءات الروتينية: الأعمال الورقية، تحديث نظم تداول المستندات.
- الصيانة: بالوقوف على مختلف إجراءات الصيانة وكفاءتها، وجدول أعمالها.

¹ SAVE International Value Standard, Value Methodology Standard, 2015 edition ,p 3

² سطم صالح حسين، سعد صالح الجوعاني، هشام عمر الحديدي ، دور مفاهيم هندسة القيمة في الموازنة بين بعدي الجودة

وكلفها بهدف تحسين أداء الشركات، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد4، العدد10، 2008، ص105

³ رغم هاشم حسام، مساهمة هندسة القيمة بتخفيض التكاليف على أساس الأنشطة(ABC)، مجلة كلية التربية، المجلد 1، العدد4، 2011، ص195

- مصادر الطاقة البديلة: الإجراءات، تحليل تكلفة المنتج.

وهو ما يساهم في التخلّص من عدّة مشاكل والتي نذكر منها:¹

- الجوانب التنظيمية وهيكله المؤسسات والمشاكل التي لها علاقة بتخفيض الموظفين.

- حل المعوقات التي تعترض سير العمليات الإدارية.

- تعظيم إنتاجية الموظفين والعاملين في كافة المستويات الإدارية.

- تحديد احتياجات التدريب وتقييم البرامج التدريبية.

ويمكن تحديد العناصر التي تعمل على تعديلها فيما يلي:²

1- **يكون التغيير أساسيا:** فهي لا تشمل الأساليب المستخدمة وإنما الأعمال والفرضيات التي تقوم عليها؛

2- **يكون التغيير جذريا:** باقتلاع ما هو موجود من جذوره وإعادة بناء المنتجات والعمليات بما يتناسب مع المتطلبات الحالية وأهداف المؤسسة؛

3- **النتائج جوهرية وضخمة:** يتطلب أسلوب هندسة القيمة تحقيق نتائج جوهرية وضخمة؛

4- **التغيير في العمليات:** بتحليل وإعادة بناء العمليات والهياكل التنظيمية والمسؤوليات وليس التركيز الأشخاص والإدارات؛

5- **يعتمد التغيير على تقنية المعلومات:** بالإستثمار في تقنيات المعلومات واستخدامها بشكل فعّال، ما يساهم في التغيير الجذري، وخلق أساليب إبداعية وليس المكننة التي تهدف الى توفير الوقت.

6- **التغيير على أساس التفكير الإستراتيجي:** بالبحث عن فرص التطوير والتغيير قبل ظهور مشاكل تدعو لذلك، ورفض التفكير الذي ينتظر ظهور المشكلة ومن ثم تحليلها والبحث عن حلول مناسبة لها.

الفرع الثاني: الخطوات العملية للهندسة القيمة

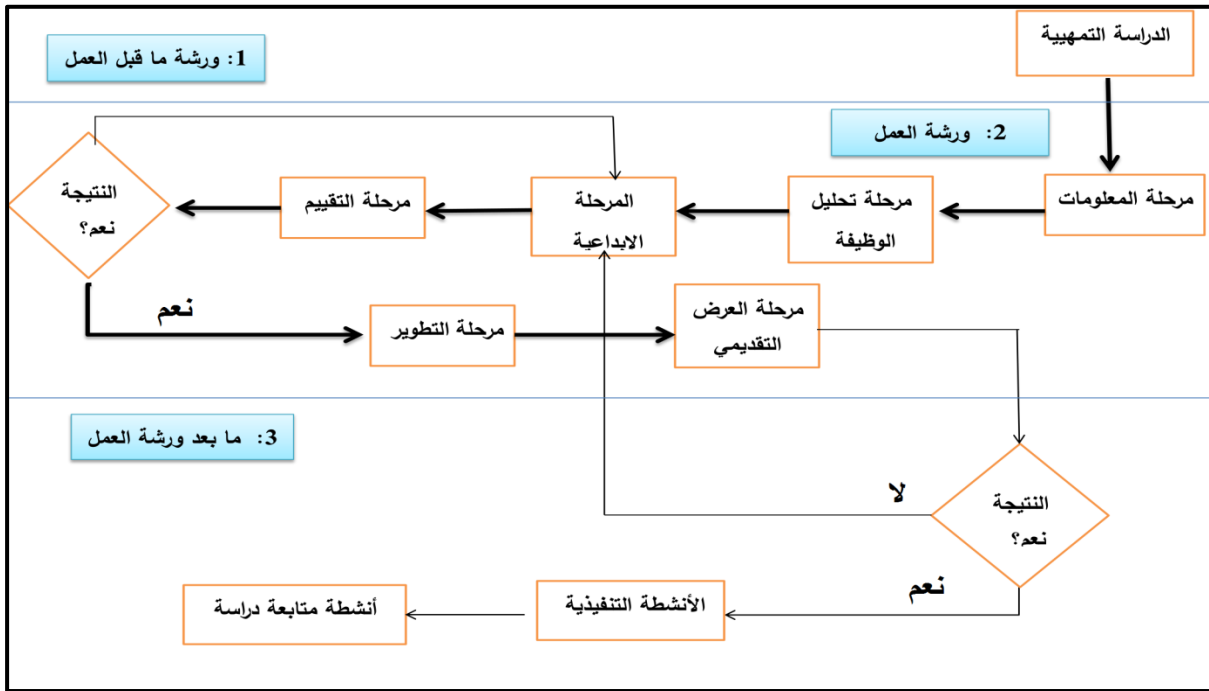
وضعت المنظمة الدولية لمهندسي القيمة خطة عمل معيارية لتنفيذ منهج القيمة تصلح لمختلف المشاريع التي ترغب باستخدامها وتتكون من ثلاثة مراحل،³ يستوجب التنفيذ التسلسلي لها، لأن كل مرحلة توفر المعلومات والفهم الضروريين للتنفيذ الناجح للمرحلة التي تليها وهو ما يوضحه الشكل التالي

¹ حسان ثابت الخشاب تطوير التنظيم الإداري لكليات جامعة الموصل باستخدام تقنية الهندسة القيمة، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 8، العدد 1، 2016، ص108

² حاتم كريم كاظم، دور هندسة القيمة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات دراسة تطبيقية في معمل سمنت النجف الأشرف، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، ص112

³ ناجي شايب الركابي، تكامل هندسة القيمة والتكاليف المستهدفة في مرحلة التصميم والتطوير من دورة حياة المنتج دراسة حالة لشركة الصناعات الإلكترونية - بغداد -، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 96، 2013، ص 180

الشكل رقم (3-9): مراحل خطة عمل هندسة القيمة



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على SAVE, International Value Standard, 2007 edition, p12

أولاً : الدراسة التمهيديّة (التحضيرية) لدراسة القيمة: تسعى الدراسة التمهيديّة (التحضيرية) - من خلال تخطيط وتنظيم دراسة القيمة وإجراء عدد من الأنشطة- إلى الإستعداد لدراسة هندسة القيمة، حيث يتمّ تكوين وجهة نظر حول ما إذا كان من المحتمل أن تُسفر المراحل اللاحقة عن تكلفة ضمن الشروط المحددة أم لا، وقد يكون من المناسب زيادة أو تقليل مَعلمات الدراسة في هذا الوقت للتمكّن من الفهم الواضح، لمعالجت ما تحتاجه الإدارة العليا وما الأولويات الاستراتيجية؟، وكيف سيزيد التحسين التنظيمي القيمة؟¹ ويكون هذا بالاعتماد على :

- تحديد أعضاء فريق القيمة؛
 - مراجعة تكاليف المشروع، وخطة العمل والأدوار والمسؤوليات؛
 - الحصول على بيانات ومعلومات المشروع والوثائق الرئيسية من رسومات، مواصفات التقارير...؛
 - تحديد وترتيب أولويات القضايا الإستراتيجية ذات الاهتمام؛
 - تحديد نطاق وأهداف الدراسة ووضع الجدول الزمني للدراسة وإجراء المقارنة المعيارية التنافسية؛
 - دعوة الموردين، الزبائن وأصحاب المصلحة إلى المشاركة في دراسة القيمة؛
- والجدول التالي يلخص الأنشطة والنتائج المحققة من الدراسة التمهيديّة (التحضيرية) لدراسة القيمة

¹ SAVE International Value Standard, Value Methodology Standard, 2015 edition, p4

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير لتعزيز الأداء المالي

الجدول رقم (3-8): تحليل ونتائج الدراسة التمهيدية (التحضيرية) لدراسة القيمة

الانشطة	النتائج
<ul style="list-style-type: none">▪ تحديد نطاق الدراسة وأهدافها▪ تحديد المشاركين والحصول على الالتزام بالوقت▪ تنسيق الخدمات اللوجستية، جدول الأعمال، المكان وما إلى ذلك▪ جمع وتوزيع معلومات المشروع من النطاق، التقارير، نماذج التكلفة، الجدول الزمني، المخاطر والقيود	<ul style="list-style-type: none">▪ فهم واضح لأولويات الدراسة▪ تحديد التوقعات▪ تقديم لمحة شاملة عن المشروع بأكمله

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على:

Bremmer Consulting LLC, *Why Use SAVE International Value Engineering Methodology?*, 2010,p8

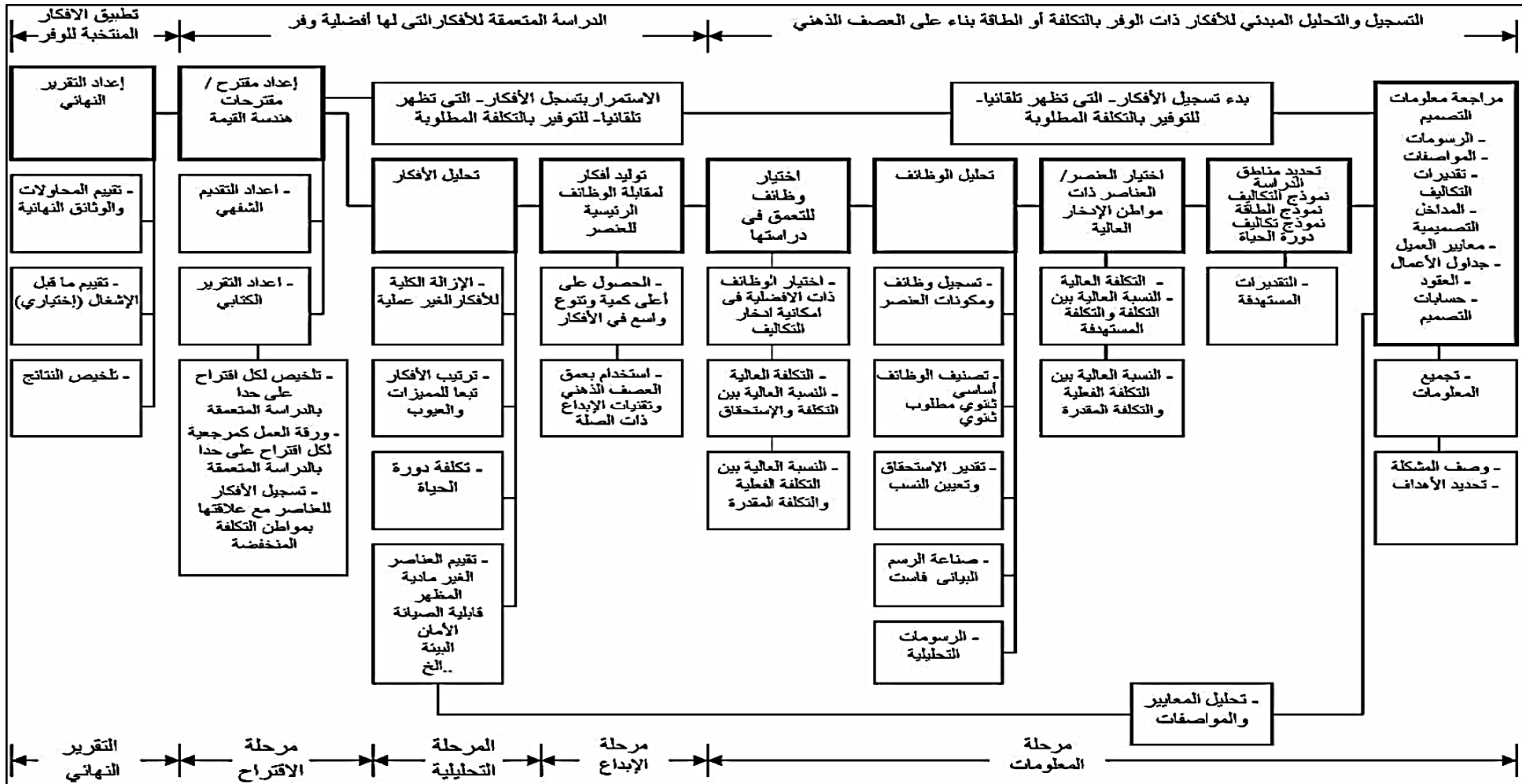
ثانيا: دراسة القيمة: وتتكون من¹:

1. مرحلة المعلومات: حيث يراجع ويحدّد الفريق الظروف الحالية للمشروع وأهداف الدراسة.
2. مرحلة تحليل الوظيفة: يحدّد الفريق وظائف المشروع، كما يراجعها ويحللها لتحديد أيها يحتاج إلى تحسين أو إلغاء أو إنشاء لتلبية أهداف المشروع.
3. المرحلة الإبداعية: استخدام تقنيات إبداعية لتحديد طرق أخرى لأداء وظيفة (وظائف) المشروع.
4. مرحلة التقييم: يتبع الفريق عملية تقييم المؤسسة لاختيار تلك الأفكار التي توفر إمكانية تحسين القيمة أثناء تسليم وظيفة (وظائف) المشروع والنظر في متطلبات الأداء وحدود الموارد.
5. مرحلة التطوير: يقوم الفريق بتطوير الأفكار المختارة إلى بدائل (أو مقترحات) بمستوى كافٍ من التوثيق للسماح لصانعي القرار بتحديد ما إذا كان ينبغي تنفيذ البديل.
6. مرحلة العرض التقديمي: يقوم قائد الفريق بإعداد تقرير و/أو عرض تقديمي يوثق وينقل مدى كفاية البديل (البدايل) الذي وضعه الفريق وفرصة تحسين القيمة المرتبطة به.

¹ SAVE International Value Standard, *Value Methodology Standard* op,cit ,p4

الفصل الثالث: استخدام الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير لتعزيز الأداء المالي

الشكل رقم (3-10): مرحلة ورشة العمل لهندسة القيمة



المصدر: رهام أحمد عبد المنصف صادق، دور هندسة القيمة في تقويم تكلفة إنشاء الوحدات السكنية بمشروع الإسكان القومي، رسالة ماجستير، الهندسة المعمارية، كلية الهندسة ،

الفصل الثالث: تعزيز أدوات محاسبة التسيير الحديثة للأداء المالي

يتم في الخطوة الأولى جمع أكبر قدر المعلومات بمراجعة معلومات المشروع من أعضاء الفريق والمسير، تحديد مقاييس أداء المشروع، اجتماع بدء التشغيل مع المصممين وأصحاب المصلحة وأعضاء الفريق والمسير، ليقوم الفريق بعدها بمراجعتها وتحليلها قصد فهم جميع أعضاء الفريق للمشروع، بما فيه من التحديات والقيود، وتحديد المعيار الذي يتم من أجله تحديد البدائل¹.

في الخطوة الثانية تحدد الوظيفة الأساسية للمشروع ثم تحلل وظيفة كل عنصر من عناصره بتحليل التشكيلات التنظيمية وتقييم كل تشكيل من حيث الأهمية- لتكون هناك تشكيلات أساسية لا يمكن التخلي عنها، وتشكيلات ثانوية مطلوبة تتمثل في التشكيلات الضرورية بانجاز عمل التشكيلات الأساسية، وتشكيلات ثانوية يمكن الاستغناء عنها بتحويل مهامها المفيدة ذات القيمة فقط إلى التشكيلات الأخرى²- وتحديد نموذج العلاقة الوظيفية عبر تقنية نظام تحليل الوظائف (FAST) وتحديد تكاليف الوظيفة وقيمتها بالنسبة للأداء لتحقيق النتائج التالية:

• التحقق من أن المشروع يلبي احتياجات الزبائن وأهدافهم؛

• توفير فهم شامل للمشروع من خلال التركيز على ما يفعله المشروع؛

• التركيز على الوظائف ذات أكبر فرصة لتحسين المشروع؛

أما في الخطوة الثالثة فيقوم الفريق بطرح الأفكار الإبداعية لإيجاد مقترحات وبدائل تحقق الوظائف والأداء المطلوب، ونلخص الأنشطة المتعلقة بهذه المرحلة والنتائج المستهدفة في الجدول التالي:

الجدول رقم(3-9): أنشطة ونتائج مرحلة الإبداع

النشاطات	النتائج
▪ العصف الذهني الذي يركّز على الأداء ▪ توليد أفكار لطرق بديلة لأداء الوظائف	▪ يطوّر الفريق مجموعة من الأفكار التي توفر مجموعة متنوعة من الأساليب البديلة الممكنة لتحسين قيمة المشروع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على

Bremmer Consulting LLC, *Why Use SAVE International Value Engineering Methodology?*, 2010,p8

فيما يتم في الخطوة الرابعة تقويم الأفكار التي طرحت واستبعاد الأفكار التي لا يمكن تطبيقها وهو

ما يبيّنه الجدول التالي:

¹ Bremmer Consulting LLC, *Why Use SAVE International Value Engineering Methodology?*, 2010,p8

² حسان ثابت الخشاب، تطوير التنظيم الإداري لكليات جامعة الموصل باستخدام تقنية الهندسة القيمة مرجع سبق ذكره،

الفصل الثالث: تعزيز أدوات محاسبة التسيير الحديثة للأداء المالي

الجدول رقم (3-10): الأنشطة ونتائج مرحلة التقييم

الأنشطة	النتائج
<ul style="list-style-type: none"> ▪ القضاء على أفكار "العيوب القاتلة" الواضحة ▪ ترتيب الأفكار بناءً على معايير الأداء وأهداف الدراسة ▪ ناقش التصنيفات المتضاربة 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ التركيز على الأفكار التي تتمتع بأعلى مستوى ممكن من تحسين الأداء وتوفير التكاليف. ▪ القيمة = الأداء / التكلفة

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على

Bremmer Consulting LLC, **Why Use SAVE International Value Engineering Methodology?**, 2010,p8

وفي الخطوة الخامسة يتم تحويل الأفكار التي أُقرت إلى خطة عمل شاملة على تقدير الكلفة الكلية

كما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم (3-11): عمليات ونتائج مرحلة التطوير

الأنشطة	النتائج
<ul style="list-style-type: none"> ▪ التحقق من صحة مفاهيم الفكرة ▪ قارن مع التصميم الأصلي ▪ تحديد متطلبات التنفيذ 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ توفر المقارنة بين خط الأساس والبديل ▪ المفاهيم والتكاليف الأولية وتكاليف دورة الحياة والرسومات ومقاييس الأداء

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على

Bremmer Consulting LLC, **Why Use SAVE International Value Engineering Methodology?**, 2010,p8

وفي الخطوة الأخيرة يتم تقديم عرض لاطلاع صاحب القرار على الدراسة ونتائجها، فالنقير

يعد خطة عمل لفريق التصميم يمكن من تطبيق هندسة القيمة في أي وقت من فترة استخدام المشروع

كما يبينه الجدول التالي:

الجدول رقم (3-12): عمليات ونتائج مرحلة العرض

الأنشطة	النتائج
<ul style="list-style-type: none"> تقديم الأفكار الرئيسية المطورة للزبون، المصممين وأصحاب المصلحة، كتابة مسودة التقرير 	<ul style="list-style-type: none"> التأكيد على فهم الإدارة وأصحاب المصلحة الرئيسيين الآخرين الأساس المنطقي لبدائل القيمة واقتراحات التصميم

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على

Bremmer Consulting LLC, **Why Use SAVE International Value Engineering Methodology?**, 2010,p8

ثالثاً: الدراسة اللاحقة لدراسة القيمة (أنشطة ما بعد ورشة العمل) : يتم في هذه المرحلة عملية التنفيذ

وأنشطة المتابعة بعدما تم تحديد البديل، ويجب أن يراقب فريق التطور تنفيذه والتأكد من سلاسته وفعالته

الفصل الثالث: تعزيز أدوات محاسبة التسيير الحديثة للأداء المالي

مع إعداد تقرير مكتوب يجيب عن الأسئلة والعروض المحتملة، ويكون مدعوماً بوثائق مفصلة، تبيّن كيف يمكن للمؤسسة الاستفادة منه، وخطة عمله موضحة في النقاط التالية¹:

1: أنشطة التنفيذ: تعمل على ضمان تنفيذ بدائل القيمة المقبولة لتحقيق الفوائد المتوقعة من خلال دراسة القيمة، ويتم طرح السؤال الأساسي التالي ما هي تغييرات البرنامج وكيف سيديرها فريق المشروع؟. فبعد تسليم التقرير الأولي لدراسة القيمة، يجب على الإدارة وفريق المشروع الإتفاق على بدائل القيمة التي سيتم تنفيذها ثم كيف ومتى سيحدث التنفيذ، من خلال الأنشطة التالية:

- وضع خطط عمل لتلك البدائل المقبولة وتوثيق الأساس المنطقي للبدائل المرفوضة؛
- تحديد إطار زمني لمراجعة وتنفيذ كل بديل ذي قيمة، وتتبع تحقيق القيمة الناتجة عنه؛
- التأكد من أن الممارسات الجديدة ستصبح جزءاً لا يتجزأ من خلال إنشاء وإدارة خطة التنفيذ؛

2: أنشطة متابعة دراسة القيمة: يتم متابعة تنفيذ نتائج دراسة القيمة وتحسين تطبيق منهجية القيمة للمستقبل، ليصبح الأفراد المنشئين ذو قيمة أفضل بالتفكير في النظريات التي يتبنوها قبل دراسة القيمة، ومقارنة الطريقة التي سارت بها، حيث يحدد أصحاب المصلحة في المشروع ما سيتم تغييره نتيجة لدراسة القيمة في أنشطة التصميم أو تطوير المنتج مستقبلاً بطرح السؤال الأساسي التالي ما الذي تعلمناه عن أفضل السبل لإنشاء وتحسين قيمة الوظيفة أو المنتج قيد الدراسة؟ ما يمكن من:

- إعداد تقرير بنتائج الدراسة وتحديد مكان ضياع الفرص؛
- تحديد العوائق أمام الابتكار وفهم سبب وجودها، واستخلاص المعلومات وتسجيلها؛
- دمج نتائج دراسة القيمة في دروس المؤسسة المستفادة أو تقارير البرنامج؛

الفرع الثالث: أهمية هندسة القيمة

في ظلّ ما تواجهه إدارة القيمة من مشكلات استراتيجية، تحسين المفاهيم، النقاط الفنية، الجوانب التنفيذية، وتكوين القيمة، ووفقاً للتعريف المقدم من جمعية إدارة المشاريع (APM) يتطلب الحصول على القيمة المرغوبة تحقيق التوازن بين معلمات التباين لتحقيق موقف مناسب². فرغم استخدام العديد من التقنيات لتقليل التكلفة، إلا أنها ليست موجهة للوظيفة، ما يجعلها تختلف عن هندسة القيمة التي تتضمن تحليلاً بحثياً لوظيفة المنتج بدلاً من مجرد البحث عن تكاليف أقل في الأساليب والعمليات لإنتاج نفس

¹ SAVE International Value Standard, **Value Methodology Standard**, 2015 edition,p4

² Kaveh Miladi Rad, O. Aminoroaya Yamin, **The Methodology of Using Value Engineering in Construction Projects Management**, op. cit ,p262

الفصل الثالث: تعزيز أدوات محاسبة التسيير الحديثة للأداء المالي

العنصر، باستخدام العديد من تقنيات خفض التكاليف.¹

فهندسة القيمة من الأساليب الأساسية التي تحقق التكلفة المستهدفة بالبحث عن المنتجات والوظائف التي يتوقع أن تؤثر على خفض التكاليف، أي أن هندسة القيمة لا تهدف لتخفيض تكلفة المنتج وإنما تحقيق مستوى معين من خفض التكلفة بتقليل الفجوة ما بين التكلفة التقديرية والتكلفة المسموح بها، حيث تعمل أنشطة هندسة القيمة على تعديل التصميم والبحث عن تصاميم أخرى كبديل تلي رغبات الزبون وتحقق التكلفة المستهدفة من خلال²:

- تبسيط أنشطة الإنتاج والسعي للتخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة؛
- تحليل واختبار أداء وتكلفة كل نشاط لتحقيق مستوى تكلفة أقل لكل الأنشطة مقارنة بالتكلفة المستهدفة؛
- تحليل احتياجات المستهلك خلال مرحلة تصميم منتج جديد مما يمكن أن يخفض التكلفة؛
- الوصول إلى إنتاج وفق مستوى المعيب الصفري من خلال تطبيق مفهوم الجودة الشاملة؛
- تخفيض عدد خطوات العمل لأدنى حد ممكن بإلغاء خطوات أو دمج عدة الخطوات في خطوة واحدة؛

الفرع الرابع: أهداف هندسة القيمة

هناك خطوات لتحقيق الهدف من استخدام هندسة القيمة وهي:³

- وضع تصاميم جديدة للمنتجات تخفض بها تكاليف الإنتاج بدون التضحية بالوظائف التي تؤديها؛
 - إلغاء الوظائف غير ضرورية في المنتجات التي تؤدي إلى زيادة التكاليف، مع زيادة الإمكانيات الوظيفية إن أمكن من دون أن يؤدي ذلك إلى زيادة التكاليف؛
 - تأخذ هندسة القيمة في اعتبارها كافة عناصر تكلفة المنتج مما يساهم في تحقيق التكاليف المستهدفة؛
- كما أن الأهداف الرئيسية لهندسة القيمة هي:⁴

- تقديم أساليب رقابة الكلف الإجمالية؛
- زيادة رضا الزبون على المنتج بإنشاء تحليل القيمة لنشاط متقدم باستمرار؛

¹Engr.Humoud Al Salmi, VALUE ENGINEERING APPLICATION IN HIGHWAY DESIGN & CONSTRUCTION, op.cit ,p 7

²عامر هشام، بن واضح الهاشمي، هندسة القيمة كألي استراتيجية لنجاح المشروعات، مرجع سبق ذكره، ص 29

³مهند مجيد طالب، أثر تكامل تقنيتي هندسة القيمة والمقارنة المرجعية في تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج الكلية دراسة تطبيقية في شركة الإخاء العامة، مجلة الدنانير، العدد 12، 2018، ص 397

⁴رياض جميل وهاب، مستوى تطبيق منهجية هندسة القيمة في مديرية طرق وجسور نينوى، مجلة الإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، المجلد3، العدد1، 2014، ص 165

الفصل الثالث: تعزيز أدوات محاسبة التسيير الحديثة للأداء المالي

- تحقيق عامل الزمن فيما يكون المنتج ذو قيمة فقط إن أنتج عند وقت معين أو بتاريخ معين؛
 - تشجيع الجودة بتقليل تكرارات الفشل وزيادة منفعة المنتج بجعله متعدد الإستعمالات وبأدنى كلفة ويمكن تحديد أهداف هندسة القيمة أيضا كما يلي:¹
 - تحقيق تغيير جذري في الأداء أو المنتج: بتغيير أسلوب وأدوات العمل، وتصميم منتجات وفق احتياجات العملاء وأهداف الوحدة الاقتصادية.
 - التركيز على العملاء: بتحديد احتياجات الزبائن ورغباتهم وتحقيقها بإعادة بناء المنتجات والعمليات؛
 - السرعة: تسريع قيام المؤسسة بأعمالها عن طريق توفير مختلف المعلومات؛
 - الجودة: تحسين جودة مختلف المنتجات والخدمات المقدمة لتتناسب متطلبات الزبائن؛
 - تخفيض التكاليف: إلغاء واستبعاد العمليات غير الضرورية والتركيز على العمليات التي تضيف قيمة؛
- المطلب الثالث: تعزيز هندسة القيمة للأداء المالي

ساهم أسلوب هندسة القيمة بمجموعة من الفوائد المتعلقة بالأداء المالي والتي أثرت على المؤشرات المالية وغير المالية للأداء المالي لتساهم في تعزيزه بشكل كبير.

الفرع الأول: فوائد هندسة القيمة

- يحقق تطبيق أسلوب هندسة القيمة مجموعة من الفوائد ونذكر منها:²
- تحديد دقيق لاحتياجات الزبائن وتحقيق رضاهم، والعمل على التطوير والإبداع للمنتجات؛
- زيادة القدرة التنافسية للمنتجات (السعر والجودة)؛
- كما أن هندسة القيمة تحقق:³
- تحسين منفعة المنتج دون زيادة كلفته؛
- تبسيط الأجزاء وتحسين الجوانب الوظيفية والتصميم الجيد وتحقيق السلامة المهنية؛
- التنسيق بين الجهود لاتخاذ القرارات الإدارية الرشيدة، زيادة الإنتاجية، هامش الربح، وتخفيض التكلفة؛
- التقليل من تعقيد المنتج، وتحسين جوانبه الوظيفية.

¹حاتم كريم كاظم، دور هندسة القيمة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، مرجع سبق ذكره، ص 112

²عامر هشام، بن واضح الهاشمي، هندسة القيمة كألي استراتيجية لنجاح المشروعات-إشارة إلى تجربة المملكة العربية السعودية، مرجع سبق ذكره، ص 29

³رياض جميل وهاب، مستوى تطبيق منهجية هندسة القيمة في مديرية طرق وجسور نينوى، مرجع سبق ذكره، ص 166

الفصل الثالث: تعزيز أدوات محاسبة التسيير الحديثة للأداء المالي

- القيام بالمقارنة المرجعية لمختلف أجزاء المنتج من حيث التكاليف، واستبعاد مقدار كبير من الوقت الضائع ضمن عملية الشراء والتصنيع ما يحقق التسليم بالوقت المحدد.

بالإضافة إلى فوائدها في:¹

- إتمام العمليات المتكاملة، وسرعة إنجاز العمل والتنسيق بين مختلفة الأنشطة؛

- استخدام معايير دقيقة وأكثر موضوعية لقياس الأداء وتحسين جودة المنتج وإيجاد طرق جديدة للأداء؛

-تحسين ضوابط الرقابة، ونظم المعلومات وتطوير عميلة اتخاذ القرار؛

الفرع الثاني: أهمية أسلوب هندسة القيمة كمدخل لتخفيض التكاليف

حتى الشركات المتطورة والمتقدمة جدًا والمختصة لا تخلو من تكاليف غير ضرورية، ما أوجب اتباع نهج مختلف يتم من خلاله النظر في كل الوظائف وتكاليدها، لتحقيق تحسين شامل في القيمة لكل من المستخدم والمؤسسة. ففي عملية تطبيق هندسة القيمة يتم تحديد المجالات ذات القيمة السيئة التي تزيد من حجم التكاليف بغير مبرر ليتم تحليلها في مرحلة مبكرة جدًا من دورة التصميم، ويتبع تحليلها مختلفة مراحل التصنيع وصولاً إلى التوزيع والتشغيل، حيث يتم في كل مرحلة النظر للتأثير الكلي لأي تغيير. مما يؤدي لتخفيض التكلفة أو تحسين فعالية الوظائف أو كليهما، وقد تزداد تكلفة بعض الحالات نتيجة تغييرات في المنتج مما يعزز قيمته للمستخدم والذي قد يدفع أكثر من أجله، ليزداد معدل دوران المبيعات وتحسين وقت التسليم². فهندسة القيمة تعمل على:³

- تخفيض التكلفة العالية للتطوير.

- تخفيض التكاليف اللاحقة المتعلقة بالتشغيل والدعم.

- تطبيقها على جميع وحدات الإنتاج.

- تغييرات أقل في مرحلة ما بعد الإنتاج للعناصر اللوجستية والعناصر الداعمة.

كما تجدر الإشارة إلى أنه غالبًا ما يُنظر إلى "خفض التكلفة على أنه المعيار الوحيد، ومع ذلك من المهم إدراك أن تحسين القيمة هو الهدف الحقيقي لهندسة القيمة، وقد لا يؤدي ذلك إلى خفض فوري للتكلفة. فهي تنطوي على تقييم موضوعي للوظائف التي تؤديها الأجزاء، المكونات، المنتجات، المعدات،

¹حاتم كريم كاظم، دور هندسة القيمة في تخفيض التكاليف وتطوير المنتجات، مرجع سبق ذكره، ص 114

² Value Control Ltd, **Engineering Industry Training Board COURSES FOR MANAGEMENT Value Engineering**, Henry Burt & Son Ltd, Kernpotan. Bedford, England , p p 10- 11

³ Jay Mandelbaum, Danny Reed , Institute for Defense Analyses , **Value Engineering Handbook**, 2007,p27

الفصل الثالث: تعزيز أدوات محاسبة التسيير الحديثة للأداء المالي

الإجراءات، الخدمات وما إلى ذلك، أي دراسة أي شيء يكلف المال، ويتم تنفيذها لإزالة أو تعديل أي عنصر يساهم بشكل كبير في التكلفة الإجمالية دون إضافة قيمة متناسبة والوظيفة الشاملة. أي أن هندسة القيمة تحقق زيادة القيمة وتعزيز الأداء المالي من خلال:

- تخفيض التكاليف مع ضمان نفس المستوى من الأداء
- تخفيض التكاليف يقابلها ارتفاع مستوى الأداء

الفرع الثالث: تحسين هندسة القيمة لمؤشرات الأداء المالي

تعتبر هندسة القيمة نهج منظم ومبدع يعمل على تحقيق عائد على الاستثمار من خلال تحسين ما يفعله المنتج أو الخدمة، فيما يتعلق بالأموال التي يتم إنفاقها عليها. كما أنها تحسن بشكل كبير الأداء المالي،¹ ومن النتائج المحققة نذكر:

- الانتاج في الوقت المحدد بتضييق الفارق الزمني لسرعة التنسيق بين الأنشطة المختلفة.
 - استخدام معايير دقيقة، وأكثر موضوعية لتحسين جودة المنتج وقياس الأداء المالي.
- ووفقاً للمعهد الدولي لإدارة المشاريع (PMI) تعتبر هندسة القيمة منظورا إبداعيا تساهم في²:
- توفير الوقت ما يحقق رضا الزبون؛
 - زيادة الأرباح، والحصة السوقية؛
 - تحسين الجودة؛

¹ منال جبار سرور، التكامل بين التكلفة المستهدفة الخضراء وهندسة القيمة لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 24، العدد 104، 2018، ص436

² Kaveh Miladi Rad, O. Aminoroaya Yamini, The Methodology of Using Value Engineering in Construction Projects Management, op. cit ,p262

الفصل الثالث: تعزيز أدوات محاسبة التسيير الحديثة للأداء المالي

خلاصة :

أصبح للمؤشرات غير المالية دور كبير في تحسين الأداء بشكل عام والأداء المالي بشكل خاص، فالمحددات الرئيسية للمؤشرات المالية وفي ظل البيئة الصناعية الحديثة أصبحت لا تحقق الأداء المالي المطلوب، ولا تعكس سبل تطويره والمواضع الواجب تصحيحها. ما أوجب وجود مقاييس جديدة للأداء، من خلال الاعتماد على الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير، حيث توجد علاقة سببية تفترض بأن أساليب محاسبة التسيير تحقق نتائج كرضا الزبائن، تخفيض التكاليف، الإبداع والابتكار، والجودة المطلوبة، ومن بين هذه الأساليب نجد:

- **إدارة الجودة الشاملة:** تساهم في تخفيض مختلف التكاليف من خلال برامج "العيب صفر"، ما يرفع مستويات رضا الزبائن، وانعدام فقدان الشهرة التجارية ببيع وحدة معيبة، كما أنها تعدّ من أكثر الأساليب المطبقة والمحققة للأداء المالي من خلال التحسين المستمر للعمليات والمنتجات، تحقيق رضا الزبائن، والإهتمام بالجودة، ما حقق النمو وزيادة الأرباح، نمو الحصة السوقية، تحقيق الإستثمار الأمثل للموارد، الرفع من الحصة السوقية، خفض التكاليف.

- **بطاقة الأداء المتوازن:** تعمل على تحقيق الأداء المالي من خلال المزج بين المؤشرات المالية وغير المالية والتركيز بشكل كبير على المقاييس غير المالية، عبر محاورها الأربعة الأساسية والمتمثلة في المحور المالي، محور العملاء، محور العمليات والأنشطة الداخلية، ومحور التعلم والنمو، كما أنها تبيّن مدى التقدم نحو تحقيق الأهداف الإستراتيجية كمياً ومالياً ما يخفّض التكاليف، ويضمن رضا الزبائن في المدى المتوسط، وتحقيق النتائج المالية على المدى الطويل.

- **هندسة القيمة:** هي أسلوب يحقق عائد على الإستثمار من خلال تحسين ما يفعله المنتج أو الخدمة وتحليل الوظائف والمنتجات، فتحسّن الأداء المالي من خلال الإنتاج في الوقت المحدد، استخدام معايير دقيقة وأكثر موضوعية لقياس الأداء وتحسين جودة المنتج، كما أنها تعتبر منظوراً إبداعياً تساهم في توفير الوقت ما يحقق رضا الزبون، زيادة الأرباح، تحسين الجودة، زيادة حصة السوق وتحديد المجالات ذات القيمة السيئة التي تزيد من حجم التكاليف دون مبرر، ما يعمل على تخفيض التكاليف مع ضمان نفس المستوى من الأداء، أو تخفيض التكاليف يقابلها إرتفاع مستوى الأداء.

الفصل الرابع:

واقع مساهمة الأساليب الحديثة
لمحاسبة التسيير في تعزيز الأداء
المالي للمؤسسات الإقتصادية

الفصل الرابع: واقع مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تعزيز الأداء المالي

تمهيد:

لم تعد المؤسسات الإقتصادية تهتم بالربحية فقط كمؤشر دال على الأداء المالي المتميز بشكل مباشر، وإنما وجّهت أنظارها لمؤشرات أخرى تعرف بالمؤشرات غير المالية، لدورها الهام في تحسين الأداء المالي، ما جعل المؤسسات تطوّر الأساليب الخاصة بمحاسبة التسيير، لوجود علاقة سببية تبين أن هذه الأساليب تحقق نتائج مهمة كالجودة المطلوبة، الإبداع، الإبتكار، تحقيق رضا الزبائن وتخفيض التكاليف.

وبعد التطرق لأهم الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير ودورها في تعزيز الأداء المالي، ومن أجل دراسة فعلية لهذه المعلومات بمؤسسات في بيئات مختلفة، سنقوم في هذا الفصل بدراسة المتغيرات المذكورة، من خلال دراسة عينة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية، بالاعتماد على الاستبيان بالنسبة للعينة ككل، وإجراء مقابلة في مؤسسات من مختلف القطاعات للحصول على المعلومات الضرورية لإجراء الإختبارات الإحصائية التي تتلاءم معها والتأكد من صحة الفرضيات الفرعية والرئيسة للدراسة ومن ثم الإجابة على إشكالية الدراسة والخروج بالنتائج والإقتراحات التي نراها مناسبة. وفي هذا الصدد من خلال المباحث الثلاث الآتية :

- دراسة مجتمع وعينة الدراسة وأساليب جمع البيانات، صدق أداة الدراسة وثباتها، وعرض خصائص العينة وتحليلها

المبحث الأول:
الإجراءات المنهجية
لِلدراسة التطبيقية

- تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير، ومساهمتها في تحسين الأداء المالي وتطوره بالسنوات الأخيرة، ودراسة صحة الفرضيات

المبحث الثاني: تحليل
نتائج الدراسة

- تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير، مساهمتها في تحسين مؤشرات الأداء المالي، وتحليل نتائج الفرضيات

المبحث الثالث:
تفسير النتائج

المبحث الأول: الإجراءات المنهجية للدراسة التطبيقية

سيتمّ التطرق في هذا المبحث إلى عينة الدراسة، منهجية الدراسة المتبعة، أساليب جمع البيانات وصدق أداة الدراسة وثباتها، وفي الأخير عرض خصائص العينة وتحليلها.

المطلب الأول: مجتمع وعينة الدراسة وأساليب جمع البيانات

سيتم في هذا المطلب تحديد مجتمع وعينة الدراسة.

الفرع الأول: مجتمع وعينة الدراسة

تهدف الدراسة إلى إسقاط الجانب النظري على المؤسسات الجزائرية حيث تم دراسة المؤسسات الإقتصادية الإنتاجية الجزائرية الصغيرة، المتوسطة والكبيرة منها، ونظراً لصعوبة دراسة جميع أفراد المجتمع وفي ظل الظروف الصحية التي توافقت وفترة الدراسة - حيث كانت فترة توزيع الاستبيان من ديسمبر 2020 إلى ديسمبر 2021- من إغلاق أغلب المؤسسات لأبوابها في وجه المتربصين وصعوبة الحصول على المعلومات بحجة عدم قدرة المسير، المدير أو نائبه بالإجابة على الإستبيان لعدم وجود الوقت والإنشغالات الكثيرة، فيما رفض البعض بحجة عدم إمكانية إعطاء مثل هذه المعلومات لسريتها، مما دفعنا إلى توسعة النطاق ليضمّ إطارات المالية، المحاسبية، ومحاسبة التسيير الذين لهم علم تام بالموضوع شرط أخذ إجابة واحدة من كل مؤسسة.

وحرصاً ممّا على دقة النتائج التي سيتم الحصول عليها، تم إجراء دراسة ميدانية على مؤسسات مختلفة النشاطات وبمختلف المناطق، حيث استعملنا الأدوات التالية في جمع البيانات:

أولاً: المقابلة: تم الإعتماد على المقابلة بمؤسسات تابعة لقطاعات مختلفة والتي يبيّنها (الملحق الأول)، حيث حاولنا أن نكون ملمّين بأغلب القطاعات، لنأخذ صورة عامة على النشاط والقطاع وعن المؤسسات بصورة خاصة ولم يسعفنا الحظ في كل المؤسسات نظراً لما تمّ ذكره من صعوبات.

ثانياً: الاستبيان: تم توزيع استبيان إلكتروني إلى جنب مع الإستبيان الورقي للتمكن من الوصول إلى الشخص المستهدف في مؤسسات من ولايات أخرى، وتوسعة عينة الدراسة أكثر ليكون مجتمع الدراسة ممثلاً في عينة من مختلف المؤسسات الإقتصادية الإنتاجية لمنطقة الشرق، الوسط، الغرب، والجنوب.

حيث تم توزيع أكثر من 500 استمارة مقسمة على نفس عددها من المؤسسات ليتم استرجاع 110 استمارة منها، بينما تم الإعتماد على 96 استبانة فقط، والتي تصلح للتحليل وتتوفر فيها مختلف الشروط وهي مقسمة وفق المناطق كما يوضحها الجدول التالي:

الفصل الرابع: واقع مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تعزيز الأداء المالي

الجدول رقم(4-1): تقسيم مؤسسات الدراسة وفق المناطق

المنطقة	الشرق	الغرب	الوسط	الجنوب
عدد المؤسسات	15	35	32	14

المصدر: من إعداد الباحث

ما منحنا صورة أوضح على مختلف المؤسسات والقطاعات لحل الاشكالية المطروحة وتفسير النتائج.

الفرع الثاني: مراحل إعداد الاستبيان: مرّت الدراسة بخطوات أساسية وهي على النحو الآتي:

-الخطوة الأولى: أساليب جمع البيانات: بعد ما توصلنا له في الجانب النظري والدراسات السابقة ذات العلاقة بموضوع الدراسة تم إعداد استمارة أولية للإستبيان بتصميم فقرات معتمدين على الاستبيانات المتعلقة بالدراسات المشابهة (الملحق الثاني) والتي تتوافق مع فرضيات الدراسة.

الخطوة الثانية تقسيمات الدراسة: شملت استمارة الاستبيان 32 سؤال موزعة على 6 محاور:

- المحور الأول: البيانات المتعلقة بالمؤسسة: طبيعة النشاط، عمر الشركة، وحجمها.
- المحور الثاني: واقع تطبيق إدارة الجودة الشاملة كأسلوب حديثة لمحاسبة التسيير.
- المحور الثالث: واقع تطبيق هندسة القيمة كأسلوب حديثة لمحاسبة التسيير.
- المحور الرابع: واقع تطبيق بطاقة الأداء المتوازن كأداة حديثة لمحاسبة التسيير.
- المحور الخامس: مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تعزيز الأداء المالي.
- المحور السادس: تطور الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية في السنوات الأخيرة.

-الخطوة الثالثة: تم تحكيم الإستبيان من طرف مختصين (الملحق الثالث) للحصول على الملاحظات، فحذفت بعض العبارات، وصحّحت مصطلحات، وتم التأكّد من تناسق المحاور للتحقق من الفرضيات ليخرج في شكله الأخير(الملحق الرابع).

الخطوة الرابعة: تم توزيع الإستبيان على العديد من المؤسسات بمختلف المناطق بالمزج بين الإستبيان الورقي والإلكتروني، ليتم جمعها وفرزها والتأكد من صلاحيتها لتكون 96 مؤسسة (الملحق الخامس) الخطوة الخامسة: تم تفرغ وتحليل البيانات المتحصل عليها ببرنامج spss النسخة 20، بالإضافة لتفسيرها واختبار صحة الفرضيات. واعتمدنا على مقياس ليكرت الخماسي (Likert Scale)¹، الذي يحدّد

¹Vagias Wade Likert-type scale response anchors. Clemson International Institute for Tourism& Research Development, Department of Parks, Recreation and Tourism Management. ClemsonUniversity 2006

الفصل الرابع: واقع مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تعزيز الأداء المالي

الخيارات التالية: موافق بشدة، موافق، محايد، غير موافق، غير موافق بشدة، فيما كان آخر محور يعتمد على الخيارات التالية: ضعيفة جدا، ضعيفة، ثابتة، متزايدة، متزايدة بقوة، والذي يحدد المستويات

بالاعتماد فئات تحسب كالتالي المجال طول $= \frac{5-1}{5} = 0,8$ وهو ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (4-2): تحديد مجالات ليكارت الخماسي لقياس المحاور الخمسة الأولى

درجة الموافقة	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
انتماء المتوسط الحسابي	[1.8: 1]	[2,60 : 1,80[[3,40 : 2,60[[4.2 : 3,4 [[5: 4.2 [

المصدر: من إعداد الباحث

هذا فيما يتعلق بالمحور الثاني، الثالث، الرابع والخامس والذين يتبعون مقياس ليكارت حسب درجة

الموافقة، أما المحور السادس فقد كان حسب درجة الزيادة والنقصان والذي كان التالي:

الجدول رقم (4-3): تحديد مجالات ليكارت الخماسي لقياس المحور السادس

مستوى العلاقة	متناقصة جدا	متناقصة	ثابتة	مرتفعة	مرتفعة جدا
المتوسط الحسابي	[1.8: 1]	[2,60 : 1,80[[3,40 : 2,60[[4.2 : 3,4 [[5: 4.2 [

المصدر: من إعداد الباحث

الفرع الثالث: أدوات تحليل البيانات المستخدمة في الدراسة: بالاعتماد على الأدوات الإحصائية التالية:

1: مقاييس النزعة المركزية:

- الإنحراف المعياري: يقيس مدى تشتت الإجابات عن متوسط الإجابات

- التكرارات والنسب المئوية: تستخدم التكرارات والنسب لوصف بيانات المؤسسات محل الدراسة، ودراسة خصائصها التي تعبر على درجات الموافقة على فقرات المطروحة.

- المتوسط الحسابي: تم الإعتماد على الجدول الموالي لتحديد درجة قيمة المتوسط الحسابي:

الجدول رقم (4-4): ترميز وتحديد مجالات المتوسطات ووزنها النسبي

التصنيف	منخفض جدا	منخفض	متوسط	مرتفع	مرتفع جدا
الوزن	1,79-1	2,59-1,8	3,39-2,6	4,19-3,4	5-4,2

المصدر: من إعداد الباحث

ويستخدم لمعرفة متوسط الإجابات، وتتم ومقارنتها بالمتوسط الفرضي، لاتخاذ قرار واقع التطبيق.

2- الأساليب الإحصاءات الاستدلالية: والمتمثلة في:

- معامل الارتباط: قياس درجة الارتباط بين المتغيرات وطبيعة العلاقة.

الفصل الرابع: واقع مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تعزيز الأداء المالي

- إختبار **komogrov-smirnov**: يقيس التوزيع الطبيعي للبيانات من عدمه.
 - إختبار **T لعينة واحدة**: يستخدم هذا الإختبار لتحديد تقارب إجابات المبحوثين وموافقته حول محاور الدراسة بمقارنتها مع المتوسط الفرض
 - إختبار **T لعينتين مستقلتين**: للتأكد من مدى وجود دلالة إحصائية لإجابات المبحوثين، وهدفه الرئيسي هو قياس مدى صدق فروض الدراسة أو احتمال وجود فروق بدلالة إحصائية عند مستوى دلالي معين تعزى لمتغيرات محددة في الفرضيات المطروحة.
 - **الإنحدار الخطي البسيط**: يعبر عن وجود علاقة بين المتغير التابع والمستقل، ويستخدم لمعرفة مدى العلاقة بين تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير وتأثيرها على الأداء المالي للمؤسسات محل الدراسة من جهة وتأثيرها على تطور الأداء المالي في السنوات الأخيرة من جهة أخرى.
 - **معامل الارتباط R**: يستخدم معامل الارتباط لمعرفة درجة إرتباط محاور المتغير المستقل بالمتغير التابع، كما يستخدم لمعرفة درجة العلاقة الإرتباطية بين المتغيرين.
 - **معامل التحديد R2**: يشرح العلاقة الموجودة بين المتغير التابع والمتغيرات مستقلة، أي أنه يستعمل لقياس القوة التفسيرية التي تفسر بها المتغيرات المستقلة المتغير التابع، للتعرف على درجة تأثير تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير على الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة.
- المطلب الثاني: صدق أداة الدراسة و ثباتها**

للتحقق من صدق الإستبيان الذي تم إعداده قمنا بعرضه على مجموعة من المحكمين من ذوي الخبرة والإختصاص في مجال محاسبة التسيير والتسيير المالي لنتم التعديلات اللازمة.

كما أننا قمنا بحساب صدق الاتساق الداخلي بالاعتماد على المستوى الدلالي لمعامل الارتباط. حيث يقيس إرتباط العبارة مع محورها، ليتم حذف العبارات التي لها معامل إرتباط ضعيف جداً، أو ليس له مستوى معنوية.

الفرع الأول: صدق الإتساق الداخلي لأساليب محاسبة التسيير الحديثة

سيتم في هذا الفرع التأكد من صدق الاتساق الداخلي لأساليب محاسبة التسيير الحديثة.

أولاً: صدق الإتساق الداخلي لمحور بطاقة الأداء المتوازن

تم الإعتماد على معامل الارتباط ومستوى الدلالة للتأكد من صدق الإتساق الداخلي لبطاقة الأداء المتوازن كما يوضحه الجدول التالي:

الفصل الرابع: واقع مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تعزيز الأداء المالي

الجدول رقم(4-5): صدق الإتساق الداخلي بفقرات محور بطاقة الأداء المتوازن

مستوى الدلالة	معامل الارتباط	الفقرات
0,000	0,755	لمؤسستكم خطة استراتيجية تركز على مؤشرات: الأداء المالي، خدمة الزبائن، التعلم والنمو، وتطوير المنتجات.
0,000	0,750	تقيس مؤسستكم مختلف المؤشرات المتعلقة بجودة المنتج ورضا الزبائن.
0,000	0,754	تعمل مؤسستكم على قياس مؤشرات العمليات الداخلية التي تحقق تميز المنتجات والعمليات ونمو الانتاج
0,000	0,679	تهتم مؤسستكم بتدريب الموظفين وتعليمهم باستمرار
0,000	0,734	تسعى مؤسستكم إلى زيادة التناغم الإداري بين العاملين لبناء المعرفة التنظيمية وتحسين قدراتهم

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS20

يوضح الجدول أعلاه أن معامل الارتباط المتعلق بفقرات محور بطاقة الأداء المتوازن محصور بين 0.679 و 0.755 وبمستوى دلالي أقل من 0,01 بالنسبة لكل العبارات مما يؤكد على الإتساق الداخلي وارتباط قوي وذو دلالة بين الفقرات عند مستوى ثقة 99%.

ثانيا: صدق الاتساق الداخلي لمحور إدارة الجودة الشاملة: تم الاعتماد على معامل الارتباط ومستوى الدلالة لتأكد من صدق الاتساق الداخلي لمحور إدارة الجودة الشاملة كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم(4-6): صدق الاتساق الداخلي لعبارات محور إدارة الجودة الشاملة

مستوى الدلالة	معامل الارتباط	الفقرات
0,000	0,762	تعمل مؤسستكم على إيجاد بيئة ثقافية ملائمة لتطبيق إدارة الجودة الشاملة
0,000	0,764	تلتزم مؤسستكم بتدريب العاملين وتطوير مهاراتهم
0,000	0,802	تلتزم مؤسستكم بالتحسين المستمر للعمليات الادارية والإنتاجية
0,000	0,719	تعتمد مؤسستكم على نظام فعال للاتصالات بين الادارة والعمال
0,000	0,654	تهتم مؤسستكم برضا الزبائن عن جودة خدماتها ومنتجاتها
0,000	0,738	يتم إشراك العاملين في وضع الخطط لتحسين الجودة والأداء

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS20

يوضح الجدول أعلاه أن معامل الارتباط المتعلق بفقرات محور إدارة الجودة الشاملة محصورة بين 0,654 و 0.802 وبمستوى دلالي أقل من 0,01 بالنسبة لكل العبارات مما يؤكد على الإتساق الداخلي وارتباط قوي وذو دلالة بين الفقرات عند مستوى ثقة 99%.

الفصل الرابع: واقع مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تعزيز الأداء المالي

ثالثاً: صدق الاتساق الداخلي لمحور هندسة القيمة: تم الإعتماد على معامل الارتباط ومستوى الدلالة

لتأكد من صدق الإتساق الداخلي لمحور هندسة القيمة كما يوضحه الجدول التالي

الجدول رقم(4-7): صدق الاتساق الداخلي لعبارات محور هندسة القيمة

مستوى الدلالة	معامل الارتباط	الفقرات
0,000	0,626	تتخلص مؤسستكم من الأنشطة التي لا تضيف قيمة
0,000	0,689	تعمل مؤسستكم على تقييم مختلف أجزاء المنتجات المصنعة
0,000	0,728	عملت مؤسستكم على إعادة بناء المنتجات والعمليات لتحديد احتياجات ورغبات الزبون
0,000	0,712	تحدد مؤسستكم المميزات الرئيسية في المنتج التي تساعد في بيعه
0,000	0,701	تقوم إدارة مؤسستكم بإعداد ورقة عمل للقيام بالتحليل الوظيفي لأجزاء مختلفة من المنتج

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS20

يوضح الجدول أعلاه أن معامل الارتباط المتعلق بفقرات محور هندسة القيمة محصورة بين 0,626 و 0,728 وبمستوى دلالي أقل من 0,01 بالنسبة لكل العبارات مما يؤكد على الإتساق الداخلي وارتباط قوي وذو دلالة بين الفقرات عند مستوى ثقة 99%.

الفرع الثاني: صدق الإتساق الداخلي لمحور مساهمة الأساليب الحديثة في تعزيز الأداء المالي

تم الإعتماد على معامل الارتباط ومستوى الدلالة للتأكد من صدق الاتساق الداخلي لمحور مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تعزيز الأداء المالي كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم(4-8): صدق الاتساق الداخلي لمحور مساهمة الأساليب الحديثة في تعزيز الأداء المالي

مستوى الدلالة	معامل ارتباط	الفقرات
0,000	0,656	ساهمت محاسبة التسيير في تخفيض تكاليف المؤسسة مع مراعات عدم تأثر جودة منتجاتها
0,000	0,550	تساهم أساليب محاسبة التسيير في زيادة الأرباح
0,000	0,772	تساهم أساليب محاسبة التسيير في التركيز على تقديم المنتوجات بالجودة المطلوبة ما يعزز من تنافسية المؤسسة
0,000	0,839	تساهم أساليب محاسبة التسيير في نمو الحصة السوقية
0,000	0,771	توفر محاسبة التسيير أساليب مهمة تعزز بها الميزة التنافسية في التصنيع
0,000	0,800	ساهمت أساليب محاسبة التسيير بتخفيض تكاليف الوحدات المعيبة

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS20

الفصل الرابع: واقع مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تعزيز الأداء المالي

يوضح الجدول أعلاه أن معامل الارتباط المتعلق بفقرات محور مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تعزيز الأداء المالي حيثه يتراوح من 0,550 إلى 0,800 وبمستوى دلالي أقل من 0,01 بالنسبة لكل العبارات أي بمستوى ثقة فاق 99% وبارتباط قوي وذو دلالة.

الفرع الثالث: تطور الأداء المالي في مؤسسات الاقتصادية بالسنوات الأخيرة

تم الاعتماد على معامل الارتباط ومستوى الدلالة لتأكد من صدق الاتساق الداخلي لمحور تطور الأداء المالي في مؤسسات الاقتصادية بالسنوات الأخيرة كما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (4-9): صدق الاتساق الداخلي لمحور تطور الأداء المالي بالسنوات الأخيرة

مستوى الدلالة	معامل الارتباط	الفقرات
0,000	0,637	تطور حجم المبيعات في مؤسستكم خلال السنوات الأخيرة
0,000	0,711	درجة تحقيق جودة المنتوجات لرضا الزبائن خلال السنوات الأخيرة
0,000	0,691	نسبة تسليم المنتجات في الوقت وبالجودة المطلوبة بالسنوات الأخيرة
0,000	0,626	حجم الأرباح بمؤسستكم في السنوات الأخيرة.
0,000	0,649	القدرة على التحكم في التكاليف بالسنوات الأخيرة.
0,000	0,754	حجم نمو الحصة السوقية لمؤسستكم.
0,000	0,750	درجة المرونة في الاستجابة لمتطلبات السوق
0,000	0,744	درجة الإبداع بتقديم منتجات جديدة وذات الجودة عالية.

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS20

يوضح الجدول أعلاه معامل الارتباط المتعلق بفقرات محور تطور الأداء المالي في مؤسسات الاقتصادية بالسنوات الأخيرة يتراوح من 0,626 إلى 0,754 وبمستوى دلالي أقل من 0,01 بالنسبة لكل العبارات أي بمستوى ثقة فاق 99% ما يجعلها صادقة لما وضعت لقياسه وبارتباط قوي وذو دلالة.

الفرع الرابع: ثبات أداة الدراسة

للتأكد من أن الإجابات ستكون نفسها تقريبا إذا ما وزعت على نفس العينة في وقت لاحق يتم حساب ألفا كرونباخ (Alpha Cronbach)، الذي يبين ثبات أداة الدراسة للمحاور والاستبيان بشكل عام، فإذا كانت القيمة أكبر من تساوي 70% فإننا نقول بأن البناء مقبول.

الفصل الرابع: واقع مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تعزيز الأداء المالي

الجدول رقم(4-10): ثبات أداة الدراسة باستعمال معامل ألفا كرونباخ

المحاور	عدد العبارات	ألفا
المحور الثاني: تطبيق بطاقة الأداء المتوازن	05	0,785
المحور الثالث: تطبيق إدارة الجودة الشاملة	06	0,830
المحور الرابع: تطبيق هندسة القيمة	05	0,772
المحور الخامس: مساهمة محاسبة التسيير في تعزيز الأداء المالي	8	0,888
المحور السادس تطور مؤشرات الأداء المالي في السنوات الأخيرة	8	0,844
الثبات الكلي لأداة الدراسة	32	0,922

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS20

يوضح الجدول أعلاه قيمة ألفا كرونباخ بالنسبة لمختلف محاور الاستبيان التي كانت تفوق 70% حيث نجد المحور الثاني، الثالث والرابع والمتعلقة بواقع تطبيق بطاقة الأداء المتوازن، إدارة الجودة الشاملة، هندسة القيمة كانت على التوالي: 78,5%، 83%، 77,2% فيما نجد بأن المحورين الخامس والسادس والمتعلقان بمساهمة محاسبة التسيير في تعزيز الأداء المالي وتطور مؤشرات الأداء المالي في السنوات الأخيرة كانت نسبتهما تقدر بـ 88,8% و 84,4% على التوالي. أما نسبة ألفا كرونباخ للإستبيان ككل فقدّرت بـ 92,2%، وبالتالي فالأداة ثابتة ويمكننا الإعتماد عليها في الدراسة.

المطلب الثالث: عرض خصائص العينة وتحليلها

قبل دراسة الفرضيات والنتائج لا بد من عرض خصائص العينة وتحليلها حيث سيتم في هذا المطلب دراسة خصائص العينة حسب طبيعة النشاط، طبيعة الملكية، حجم المؤسسة، وعمر المؤسسة.

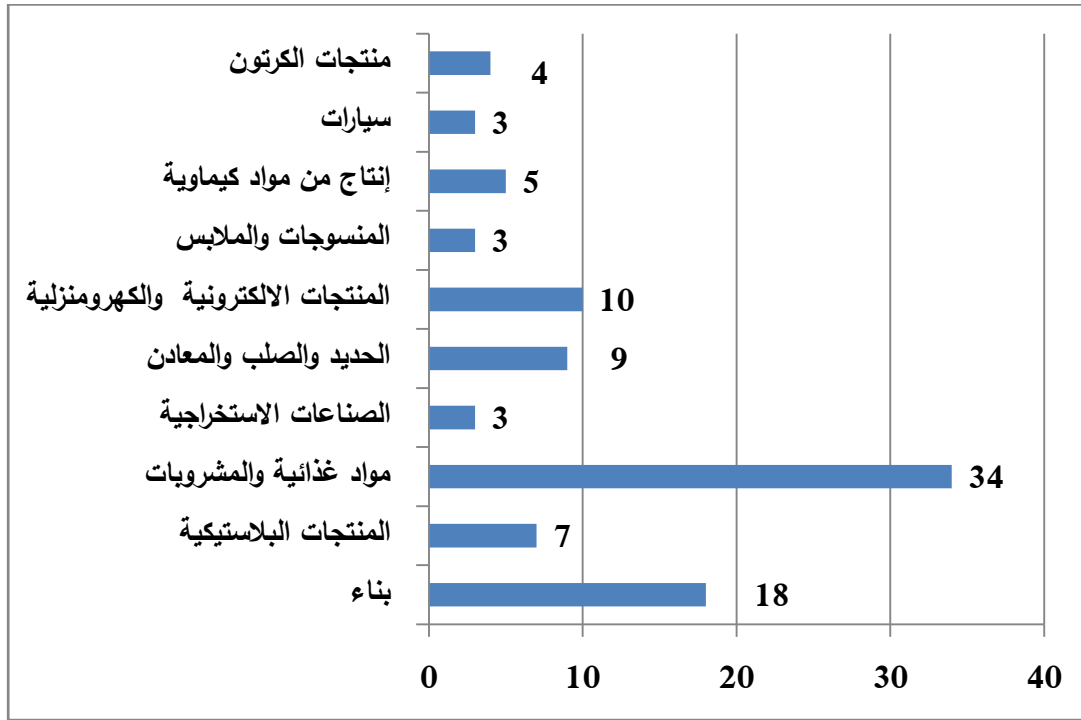
الفرع الأول: تقسيم العينة حسب طبيعة النشاط

يبين الشكل أدناه تقسيم المؤسسات حسب طبيعة النشاط، فقصّد تحقيق مصداقية أكبر للنتائج والتأكد من التطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير وعلاقتها بالأداء المالي، تم دراسة مؤسسات من مختلف النشاطات لمعرفة هل أن إمكانية تطبيقها تعزى لطبيعة النشاط، ونظراً لصعوبات الدراسة التي ذكرناها وبالأخص جائحة كورونا وامتناع المسيرين عن الإجابة، كان هناك تباين في عدد المؤسسات من نشاط لآخر بالنسبة للعينة المدروسة، فنجد المؤسسات المنتجة للمواد غذائية والمشروبات تمثل 35,4% بـ 34 مؤسسة، وما جعلها أكبر نسبة في العينة هو عددها الكبير في الواقع وانتشارها الواسع عكس مؤسسات النشاطات الأخرى، تليها المؤسسات المتخصصة في مواد البناء بـ 18,8% وهو ما

الفصل الرابع: واقع مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تعزيز الأداء المالي

يمثل 18 مؤسسة، أما المؤسسات المتخصصة في المنتجات الإلكترونية والكهرومنزلية فكانت نسبتها 10,4% وهو ما يعادل 10 مؤسسات. فيما نجد 9,4% من المؤسسات تتبع نشاط الحديد والصلب والمعادن وهو ما يمثل 9 مؤسسات إنتاجية، ومؤسسات إنتاج البلاستيكية بـ 7,3% ما يعادل 7 مؤسسات، أما المؤسسات المتعلقة بإنتاج منتجات من مواد كيميائية كالعطور والدواء وإنتاج المواد الكيميائية كالدخان فقد كانت نسبتها 5,2%، فيما لم تكن المؤسسات المنتجة للكرتون والمواد الكرتونية سوى 4 مؤسسات بما يعادل 4,2% من عينة الدراسة، بينما تساوت المؤسسات المنتجة المتخصصة في الصناعات الاستخراجية، المنسوجات والملابس، وسيارات بـ 3 مؤسسات لكل منها.

الشكل رقم(4-1): طبيعة نشاط المؤسسات



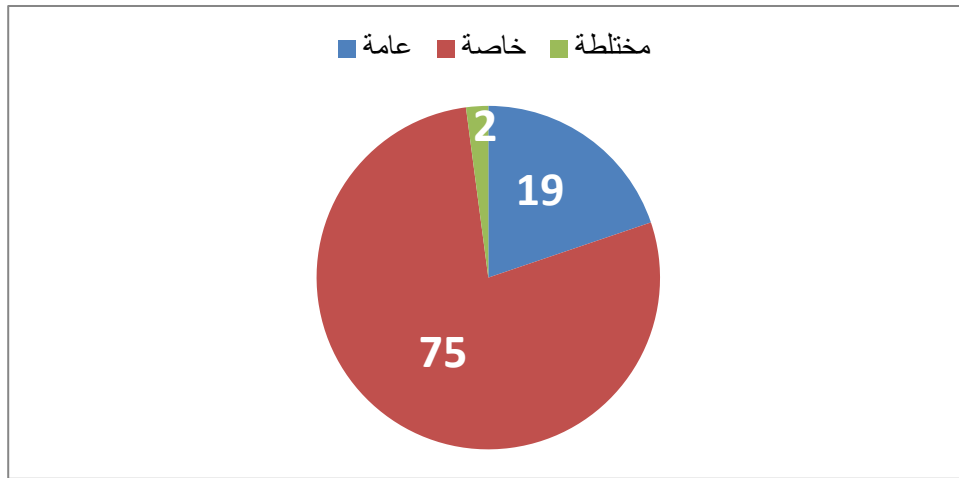
المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS20

الفرع الثاني: تقسيم العينة حسب طبيعة الملكية

ويبين الشكل أدناه تقسيم المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة حسب طبيعة الملكية، حيث نجد أن المؤسسات الخاصة تمثل أكبر نسبة بما يعادل 78,1% أي ما يمثل 75 مؤسسة أما المؤسسات العامة فقد شكلت ما نسبته 19,8% حيث تقدر بـ 19 مؤسسة، بينما نجد مؤسستين تتميزان بالملكية المختلطة وهو ما يعادل 2,1%، ونلاحظ أنّ المؤسسات الخاصة هي الأكثر بالعينة نظراً لانتشارها الواسع وعددها الكبير أكثر من المؤسسات العامة والمختلطة.

الفصل الرابع: واقع مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تعزيز الأداء المالي

الشكل رقم(4-2): تقسيم العينة حسب طبيعة الملكية

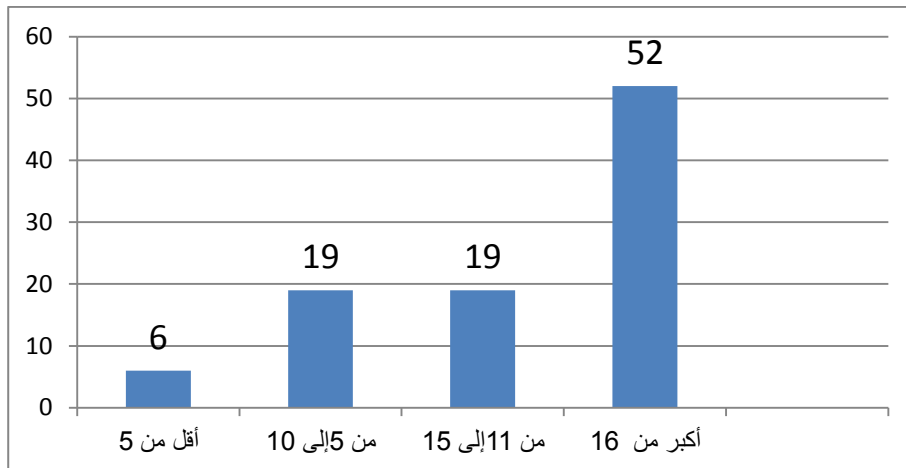


المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS20

الفرع الثالث: تقسيم العينة حسب عمر المؤسسة

تنقسم المؤسسات الإقتصادية محل الدراسة حسب عمر المؤسسة إلى مؤسسات تم انشائها في السنوات الخمس الأخيرة ، وأخرى مجال سنوات إنشائها من خمس إلى عشر سنوات، فيما نجد سنوات فتره إنشائها من 11 إلى 15 سنة وأخرى تعدت السنة عشر سنة وهو ما يوضحه والشكل التالي:

الشكل رقم(4-3): تقسيم العينة حسب عمر المؤسسات



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS20

يبين الشكل أعلاه تقسيم المؤسسات حسب العمر، لنجد أكبر فئة من المؤسسات محل الدراسة هي المؤسسات التي فترة إنشائها تساوي أو تتجاوز 16 سنة بـ 52 مؤسسة وهو ما نسبته 54,2% أما المؤسسات حديثة النشأة والتي تقلّ فترة انشائها عن 5 سنوات فقد كانت نسبتها 6,3% وهو ما يعادل 6

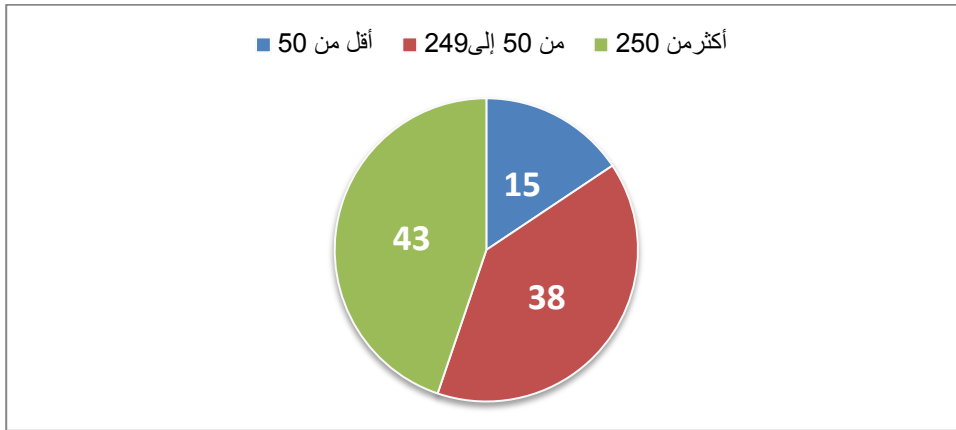
الفصل الرابع: واقع مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تعزيز الأداء المالي

مؤسسات، فيما تساوت المؤسسات التي تتراوح فترة إنشائها من 5 إلى 10 ومن 11 إلى 15 بـ 19 مؤسسة لكل واحدة منهما بما يعادله 9,8% لكل فترة.

الفرع الرابع: تقسيم العينة حسب حجم المؤسسة

تتوزع المؤسسات محل الدراسة حسب حجم المؤسسة إلى ثلاث أنواع فجد مؤسسات صغيرة، متوسطة، وأخرى كبيرة، وقد تم الاعتماد في التقسيم على عدد العمال وهو ما يوضحه والشكل التالي:

الشكل رقم (4-4): تقسيم العينة حسب حجم المؤسسة



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS20

يوجد العديد من المؤشرات التي يمكن أن يحدد بها حجم المؤسسة والشكل أعلاه يبين تقسيم المؤسسات حسب عدد الموظفين الذي يحدد حجم المؤسسة، حيث نجد بأن أغلب المؤسسات هي مؤسسات كبيرة الحجم بما نسبته 44.8% وهو ما يعادل 43 مؤسسة فيما كانت المؤسسات متوسطة الحجم والتي يتراوح عدد أفرادها من 50 إلى 249 عامل تمثل 39,6% من العينة المدروسة بما يعادل 38 مؤسسة، أما المؤسسات الصغيرة والتي عدد أفرادها من 10 إلى 49 عامل فتقدر بـ 15 مؤسسة بما يعادل 15,6% أي أن أغلب المؤسسات المدروسة هي مؤسسات كبيرة ومتوسطة بما يفوق 84% من عينة الدراسة.

الفصل الرابع: واقع مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تعزيز الأداء المالي

المبحث الثاني: تحليل نتائج الدراسة

بعد التأكد من إمكانية الاعتماد على الإستبيان الموزع لدراسة الفرضيات المطروحة، سيتم التطرق إلى دراسة وتحليل المحاور والتأكد من نتائج الدراسة وصحة الفرضيات للإجابة على الإشكالية العامة.

المطلب الأول: تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير

سنقوم في هذا المطلب بتحليل محاور تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير، والمتمثلة في بطاقة الأداء المتوازن، إدارة الجودة الشاملة وأسلوب هندسة القيمة، بالتطرق إلى مجموع الإجابات من حيث درجة الموافقة أو الرفض وتحديد المتوسط الحسابي للعبارات والمحاور لتحديد درجة التبني.

الفرع الأول: محور بطاقة الاداء المتوازن: سيتم تحليل المتوسط الحسابي وتحديد درجة التبني لفقرات

محور بطاقة الأداء المتوازن كما هو موضح في الجدول التالي

الجدول رقم(4-11): تحليل فقرات محور بطاقة الأداء المتوازن

الترتيب	درجة التبني	احرف معياري	متوسط حسابي	موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	التكرارات (ن)	الاختبار	العبارات
2	مرتفع جداً	,708	4,34	42	48	4	1	1	ن	لمؤسستكم خطة استراتيجية تركز على مؤشرات: الاداء المالي، خدمة الزبائن، التعلم والنمو، وتطوير المنتجات	
				43,75	50,0	4,17	1,04	1,04	%		
1	مرتفع جداً	,736	4,43	53	33	8	2	0	ن	تقيس مؤسستكم مختلف المؤشرات المتعلقة بجودة المنتج ورضا الزبائن.	
				55,21	34,3	8,33	2,08	0,00	%		
3	مرتفع جداً	,778	4,24	41	39	14	2	0	ن	تعمل مؤسستكم على قياس مؤشرات العمليات الداخلية التي تحقق تميز المنتجات والعمليات ونمو الانتاج	
				42,71	40,6	14,58	2,08	0,00	%		
4	مرتفع جداً	,757	4,13	31	46	16	2	0	ن	تهتم مؤسستكم بتدريب الموظفين وتعليمهم باستمرار	
				32,29	47,92	6,67	2,08	0,00	%		
5	مرتفع جداً	,807	4,04	29	46	17	4	0	ن	تسعى مؤسستكم لزيادة التناغم الإداري بين العاملين وبناء المعرفة لتحسن قدراتهم	
				30,21	47,92	17,7	4,17	0,00	%		
		,555	4,23	المتوسط الحسابي المرجح							

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS20

الفصل الرابع: واقع مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تعزيز الأداء المالي

من خلال الجدول أعلاه نجد بأن: المتوسط الحسابي لمحور بطاقة الأداء المتوازن مرتفع جداً يقدر بـ 4,235 وبتباين معياري قدره 0.55 أي بطاقة الأداء المتوازن أداة مهمة يتم تطبيقها من قبل أغلب المؤسسات محل الدراسة فيما يتفاوت تطبيق مؤشرات كالاتي:

- جاءت الفقرة التي تنصّ على أنّ "المؤسسة تقيس مختلف المؤشرات المتعلقة بجودة المنتج ورضا الزبائن" في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي مرتفع جداً يقدر بـ 4,43 وانحراف معياري قدره 0,736 حيث تركز 34,38% من المؤسسات وبصفة كبيرة جداً على قياس مختلف المؤشرات المتعلقة بجودة المنتج ورضا الزبائن وجعله من أولى أهمياتها، بينما تهتم 55,21% من المؤسسات بقياس مختلف المؤشرات المتعلقة بجودة المنتج ورضا الزبائن، فيما لا يهتم بقياس المؤشرات المتعلقة بجودة المنتج ورضا الزبائن لـ 2,08% من المؤسسات، أما 8,33% من المؤسسات فقد كان لهم تحفظ على الإجابة.

- جاءت الفقرة التي تنصّ على أنّ " للمؤسسة خطة استراتيجية تركز على قياس مختلف المؤشرات المتعلقة بالأداء المالي، خدمة الزبائن، التعلم والنمو، وتطوير المنتجات" في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي مرتفع جداً يقدر بـ 4,34 وانحراف معياري قدره 0,708 حيث يولي 43,75% من المؤسسات إهتماماً بالغاً بتحديد خطة استراتيجية تركز على قياس مختلف المؤشرات المتعلقة بالأداء المالي، خدمة الزبائن، التعلم والنمو، وتطوير المنتجات بينما نجد 50% من المؤسسات تهتم - لكن بنسبة أقل نوعاً ما - بتحديد خطة استراتيجية معتمدة على قياس المؤشرات المتعلقة بالأداء المالي، خدمة الزبائن، التعلم والنمو، وتطوير المنتجات، فيما لا يوافق 2,08% عليها، ولا يوليها 1,04% من المؤسسات أي اهتمام، ونجد 4,17% لهم تحفظ على الإجابة.

- جاءت الفقرة التي تنصّ على أنّ " المؤسسة تعمل على قياس مؤشرات العمليات الداخلية التي تعمل على تحقيق تميز المنتجات والعمليات ونمو الإنتاج" في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي مرتفع جداً يقدر بـ 4,24 وانحراف معياري قدره 0,777. حيث أنّ 42,71% من المؤسسات تهتم بشكل كبير بقياس مؤشرات العمليات الداخلية المحققة لتمييز المنتجات والعمليات ونمو الإنتاج، في ما وافق 40,63% من المؤسسات عليها بنسبة أقل، بينما لا تهتم 2,08% من المؤسسات بقياس مؤشرات العمليات الداخلية، ونجد 14,58% من المؤسسات لهم تحفظ على الإجابة.

- جاءت الفقرة التي تنصّ على أنّ "المؤسسة تهتم بتدريب الموظفين وتعليمهم باستمرار" في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي مرتفع يقدر بـ 4,13 وانحراف معياري قدره 0,757 حيث كانت إجابات 32,29%

الفصل الرابع: واقع مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تعزيز الأداء المالي

و 47,29% من المؤسسات موافقين بشدة وموافقين على الترتيب باهتمامهم بتدريب الموظفين وتعليمهم باستمرار، فيما لا تهتم 2,08% من المؤسسات بالفكرة بينما تحفظ 16,67% مؤسسات على الإجابة.

- جاءت الفقرة التي تنصّ على أنّ "المؤسسة تسعى إلى زيادة التناغم الإداري بين العاملين وبناء المعرفة التنظيمية لتحسين قدراتهم" في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي مرتفع يقدر بـ 4,04 وانحراف معياري قدره 0,807 حيث وافق بشدة 30,21% من المؤسسات على سعيهم إلى زيادة التناغم الإداري بين العاملين وبناء المعرفة التنظيمية لتحسين قدراتهم فيما كان 47,92% موافقين بنسبة أقل، بينما لا تسعى 4,17% من المؤسسات إلى ذلك، ونجد 17,71% من المؤسسات لهم تحفظ على الإجابة.

الفرع الثاني: محور ادارة الجودة الشاملة: سيتم تحليل فقرات محور إدارة الجودة الشاملة لتحديد المتوسط الحسابي لكل من العبارات والمحور قصد تحديد درجة التنبؤ وهو ما يوضحه الجدول التالي:

الجدول رقم (4-12): تحليل فقرات محور ادارة الجودة الشاملة

الترتيب	درجة التنبؤ	انحراف معياري	الحسابي المتوسط	موافقين بشدة	موافقين	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	التكرارات والنسب المئوية	الاختبار العبارات
5	مرتفع	,877	4,01	29	46	15	5	1	✓	تعمل مؤسساتكم على إيجاد بيئة ثقافية ملائمة لتطبيق إدارة الجودة
				30,2	47,9	15,6	5,2	1,0	%	
2	أ- مرتفع	,749	4,20	28	56	9	3	0	✓	تلتزم مؤسساتكم بتدريب العاملين وتطوير مهاراتهم باستمرار
				29,2	58,3	9,4	3,1	0	%	
3	أ- مرتفع	,705	4,14	28	56	9	3	0	✓	تلتزم مؤسساتكم بالتحسين المستمر للعمليات الادارية والإنتاجية .
				29,2	58,3	9,4	3,1	0	%	
4	مرتفع	,877	3,99	28	46	16	5	1	✓	تعتمد لمؤسساتكم على نظام فعال للاتصالات بين الادارة والعمال.
				29,2	47,9	16,7	5,2	1,0	%	
1	أ- مرتفع	,783	4,30	42	46	4	3	1	✓	تهتم مؤسساتكم برضا الزبائن عن جودة خدماتها ومنتجاتها.
				43,8	47,9	4,2	3,1	1,0	%	
6	مرتفع	,948	3,83	24	42	22	6	2	✓	يتم إشراك العاملين في وضع الخطط لتحسين الجودة والأداء
				25,0	43,8	22,9	6,3	2,1	%	
	مرتفع	0,60	4,07	المتوسط الحسابي المرجح						

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS20

الفصل الرابع: واقع مساهمة الأساليب الحديثة لمحاكاة التسيير في تعزيز الأداء المالي

من خلال الجدول أعلاه نجد بأن المتوسط الحسابي لمحور إدارة الجودة الشاملة مرتفع جداً حيث يقدر بـ 4,078 وهذا بانحراف معياري قدره 0.60 أي إدارة الجودة الشاملة أسلوب مهم يتم تطبيقها من قبل أغلب المؤسسات محل الدراسة فيما يتفاوت تطبيق مؤشرات كالاتي:

- جاءت الفقرة التي تنصّ على أنّ "المؤسسة تهتم برضا الزبائن عن جودة خدماتها ومنتجاتها" في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي مرتفع جداً يقدر بـ 4,3 وانحراف معياري قدره 0,783 حيث تهتم % 91,7 من المؤسسات برضا زبائنهم عن جودة الخدمات والمنتجات المقدمة، فيما لا يوافق ويشده %1 من المؤسسات محل الدراسة على سعيها لرضا الزبائن عن جودة الخدمات ومنتجات، أما %4,2 من المؤسسات فقط كان لهم تحفظ على الإجابة.

- جاءت الفقرة التي تنصّ على أنّ "المؤسستكم تلتزم بتدريب العاملين وتطوير مهاراتهم باستمرار" في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي مرتفع جداً قيمته 4,2 وانحراف معياري قدره 0,749 حيث يرى %87,5 من المؤسسات بأن الإلتزام المؤسست بتدريب العاملين وتطوير مهاراتهم مهم ولا بدّ منه، فيما لا يوافق %3,1 من المؤسسات محل الدراسة على فكرة الإلتزام بالتدريب والتطوير المستمر لمهارات العاملين أما % 9,4 من المؤسسات فقد كان لهم تحفظ على الإجابة.

- جاءت الفقرة التي تنصّ على أنّ "المؤسسة تلتزم بالتحسين المستمر للعمليات الإدارية والإنتاجية" في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي مرتفع يقدر بـ 4,14 وانحراف معياري قدره 0,705 حيث تلتزم %29,2 من المؤسسات بشكل كبير جداً بالتحسين المستمر للعمليات الإدارية والإنتاجية بينما يوافق وبنسبة أقل %58,3 من المؤسسات، فيما لا تلتزم %3,1 من المؤسسات بالتحسين المستمر لعملياتها الإدارية والإنتاجية، بينما نجد %9,4 من المؤسسات لهم تحفظ على الإجابة.

- جاءت الفقرة التي تنصّ على أنّ "المؤسسة تعتمد على نظام فعال للاتصالات بين الإدارة والعمال" في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي مرتفع يقدر بـ 3.99 وانحراف معياري قدره 0,877 حيث ترى %47,9 من المؤسسات بأن نظام إتصالاتها بين الإدارة والعمال فعال ومهم جداً وتعمل به، بينما وافق بنسبة أقل % 29,2 من المؤسسات، فيما لا ترى %6,2 من المؤسسات أهمية للاتصالات الدائمة بين الإدارة والعمال، بينما نجد %16,7 من المؤسسات لهم تحفظ على الإجابة.

- جاءت الفقرة التي تنصّ على أنّ "المؤسسة تعمل على إيجاد بيئة ثقافية ملائمة لتطبيق إدارة الجودة الشاملة" في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي مرتفع يقدر بـ 4,01 وانحراف معياري قدره 0,877 حيث

الفصل الرابع: واقع مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تعزيز الأداء المالي

تركز بشدة 47,9% من المؤسسات على تحقيق بيئة ملائمة تمكن من تطبيق إدارة الجودة الشاملة، بينما وافق 30,2% من المؤسسات بنسبة أقل عليها، فيما لا تهتم 6,2% من المؤسسات على إيجاد بيئة ثقافية ملائمة لتطبيق إدارة الجودة الشاملة، بينما 15,6% من المؤسسات لهم تحفظ على الإجابة.

- جاءت الفقرة التي تتصّل على أنّ "المؤسسة تشرك العاملين في وضع الخطط لتحسين الجودة والأداء" بالمرتبة السادسة بمتوسط حسابي مرتفع يقدر بـ 3,83 وانحراف معياري قدره 0,984 حيث تشرك 78,8% من المؤسسات العاملين لوضع الخطط لتحسين الجودة والأداء، فيما لم يوافق 9,4% من المؤسسات على إشراكها للعاملين أما 22,9% فتحفظوا على الإجابة.

الفرع الثالث: محور هندسة القيمة

سيتمّ تحليل فقرات محور هندسة القيمة لتحديد المتوسط الحسابي لكل من العبارات والمحور قصد تحديد درجة التبني كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (4-13): تحليل فقرات محور هندسة القيمة

الترتيب	درجة التبني	انحراف معياري	المتوسط الحسابي	الاختبار والنسب						العبارات
				موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	التكرارات	
5	مرتفع	0,84	3,92	25	43	23	5	0	ج	تتخلص مؤسستكم من الأنشطة التي لا تضيف قيمة
				26	44,8	24	5,2	0,0	%	
3	مرتفع	0,78	4,00	24	53	14	5	0	ج	تقييم مؤسستكم مختلف أجزاء المنتجات المصنعة
				25,	55,2	14,6	5,2	0,0	%	
2	مرتفع	0,88	4,01	28	50	10	7	1	ج	عملت مؤسستكم على إعادة بناء المنتجات والعمليات وفق احتياجات ورغبات الزبون
				29,2	52,1	10,4	7,3	1,0	%	
1	مرتفع	0,72	4,21	35	48	11	2	0	ج	تحدد مؤسستكم المميزات الرئيسية في المنتج التي تساعد في بيعه
				36,5	50,0	11,5	2,1	0,0	%	
4	مرتفع	0,95	3,98	34	33	23	5	1	ج	تقوم مؤسستكم بإعداد ورقة عمل للقيام بالتحليل الوظيفي لأجزاء مختلفة من المنتج
				35,4	34,4	24,0	5,2	1,0	%	
/	مرتفع	0,57	4,02	المتوسط الحسابي المرجح						

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS20

الفصل الرابع: واقع مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تعزيز الأداء المالي

من خلال الجدول أعلاه نجد بأن: المتوسط الحسابي لمحور هندسة القيمة مرتفع جداً ويقدر بـ 4,0229 وهذا بانحراف معياري قدره 0.578 أي هندسة القيمة أسلوب مهم يتم تطبيقها من قبل أغلب المؤسسات محل الدراسة فيما يتفاوت تطبيق مؤشرات كالاتي:

- جاءت الفقرة التي تنصّ على أن " المؤسسة تحدد المميزات الرئيسية في المنتج التي تساعد في بيعه" في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي مرتفع جداً يقدر بـ 4,21 وانحراف معياري قدره 0,724 حيث تركز 36,5% من المؤسسات بشكل كبير على تحديد المميزات الرئيسية في المنتج والمساعدة في بيعه بينما تركز بنسبة أقل 50% من المؤسسات على دراسة المميزات الرئيسية في المنتج المساهمة في المبيعات، فيما لا تهتم 2.1% من المؤسسات بالمميزات الرئيسية للمنتج، أما 11,5% من المؤسسات فقد كان لهم تحفظ على الإجابة.

- جاءت الفقرة التي تنصّ على أن " المؤسسة عملت على إعادة بناء المنتجات والعمليات لتحديد احتياجات ورغبات الزبون" في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي مرتفع جداً ويقدر بـ 4,01 وانحراف معياري 0,888 حيث تهتم وبشكل كبير جداً 29,2% من المؤسسات إعادة بناء المنتجات والعمليات وفق ما يحقق احتياجات ورغبات الزبون، أما 52,1% من المؤسسات فهي موافقة بنسبة أقل على الإهتمام بما يحقق رغبات الزبون وتطوير منتجاتها على أساسه، فيما لا تقوم 7,3% من المؤسسات بإعادة بناء المنتجات والعمليات، أما 10,4% من المؤسسات فقد كان لهم تحفظ على الإجابة.

- جاءت الفقرة التي تنصّ على أن " المؤسسة تعمل على تقييم مختلف أجزاء المنتجات المصنعة" في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي مرتفع يقدر بـ 4,00 وانحراف معياري قدره 0,781 حيث أن 80,2% من المؤسسات تعمل على تقييم مختلف أجزاء منتجاتها المصنعة فيما لم تقيم 5,2% من المؤسسات مختلف أجزاء المنتجات المصنعة، بينما نجد 14,6% من المؤسسات لهم تحفظ على الإجابة.

- جاءت الفقرة التي تنصّ على أن " المؤسسة تقوم بإعداد ورقة عمل للقيام بالتحليل الوظيفي لأجزاء مختلفة من المنتج" المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي مرتفع يقدر بـ 3,98 وانحراف معياري قدره 0,950 حيث أن 67 مؤسسة تعدّ ورقة عمل للتحليل الوظيفي لمختلف أجزاء المنتج، في الوقت الذي ترفض فيه 06 مؤسسات ذلك، كما وجدنا 23 مؤسسة تحفظت على الإجابة.

- جاءت الفقرة التي تنصّ على أن " المؤسسة تتخلص مؤسستكم من الأنشطة التي لا تضيف قيمة" مرتبة الخامسة بمتوسط حسابي مرتفع يقدر بـ 3,92 وانحراف معياري قدره 0,84 حيث أن 68 من

الفصل الرابع: واقع مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تعزيز الأداء المالي

المؤسسات تتخّص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة، في الوقت الذي ترفض فيه 5 مؤسسات ذلك، كما وجدنا 23 مؤسسة تحفّضت على الإجابة.

المطلب الثاني: مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تحسين الأداء المالي وتطوره بالسنوات الثلاثة الأخيرة

سنقوم من خلال هذا المطلب تحليل واقع مساهمة محاسبة التسيير في تحسين مؤشرات الأداء المالي، بالإضافة لتحليل محور تطور الأداء المالي بالسنوات الثلاث الأخيرة بالتطرق إلى مجموع الإجابات وتحديد المتوسط الحسابي لكل من العبارات والمحور قصد تحديد درجة التبني.

الفرع الأول: تحليل محور مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تحسين الأداء المالي

سيتم تحليل فقرات مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تحسين الأداء المالي وتحديد المتوسط الحسابي لكل من العبارات والمحور قصد تحديد درجة التبني كما يوضحه في الجدول التالي:

الفصل الرابع: واقع مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تعزيز الأداء المالي

الجدول رقم(4-14): تحليل فقرات محور مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تحسين

الأداء المالي

الترتيب	درجة التنبؤ	الانحراف المعياري	الحسابي المتوسط	الاختبار						
				موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	التكرارات والنسب المئوية	
4	مرتفع	0,85	3,95	23	52	16	3	2	ن	ساهمت محاسبة التسيير في تخفيض تكاليف المؤسسة مع مراعات عدم تأثر جودة منتجاتها.
				24,0	54,2	16,7	3,1	2,1	%	
2	مرتفع	0,76	4,15	30	55	7	3	1	ن	تحقق أساليب محاسبة التسيير التوظيف الأمثل للموارد ما يخفض التكاليف ويحسن الاداء المالي.
				31,3	57,3	7,3	3,1	1,0	%	
5	مرتفع	0,94	3,95	29	42	18	5	2	ن	ساهمت محاسبة التسيير في تقديم مميز لخدمة العملاء من خلال الجودة والوقت المحدد في عملية الانتاج ما يحقق رضا الزبون.
				30,2	43,8	18,8	5,2	2,1	%	
3	مرتفع	,91	4,04	32	45	11	7	1	ن	تساهم أساليب محاسبة التسيير في زيادة الأرباح
				33,3	46,9	11,5	7,3	1,0	%	
1	مرتفع جدا	0,90	4,26	25	42	21	7	1	ن	تساهم أساليب محاسبة التسيير في التركيز على تقديم المنتوجات بالجودة المطلوبة ما يعزز من تنافسية المؤسسة
				26,0	43,8	21,9	7,3	1,0	%	
8	مرتفع	0,91	3,85	24	43	21	7	1	ن	تساهم أساليب محاسبة التسيير في نمو الحصة السوقية
				25,0	44,8	21,9	7,3	1,0	%	
7	مرتفع	0,92	3,86	25	42	21	7	1	ن	توفر محاسبة التسيير أساليب مهمة تعزز بها الميزة التنافسية في التصنيع
				26,0	43,8	21,9	7,3	1,0	%	
6	مرتفع	0,90	3,88	24	45	19	7	1	ن	ساهمت أساليب محاسبة التسيير في تخفيض تكاليف الوحدات المعيبة
				25,0	46,9	19,8	7,3	1,0	%	
	مرتفع	0,66	3,992	المتوسط الحسابي المرجح						

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS20

الفصل الرابع: واقع مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تعزيز الأداء المالي

من خلال الجدول أعلاه نجد بأن المتوسط الحسابي لمحور تحقيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير لتحسين مؤشرات الأداء المالي في المؤسسة مرتفع حيث يقدر بـ 3,992 بانحراف معياري قدره 0.669 أي أن أغلب المؤسسات توافق على أهمية الأساليب الحديثة في تحسين مؤشرات الأداء فيما يتفاوت تطبيق مؤشرات كالاتي:

- جاءت الفقرة التي تنصّ على أنّ "أساليب محاسبة التسيير تساهم في التركيز على تقديم المنتوجات بالجودة المطلوبة ما يعزّز تنافسية المؤسسة" بالمرتبة الأولى بمتوسط حسابي مرتفع جدا يقدر بـ 4,26 وانحراف معياري قدره 0,909 حيث يرى 26,0% من المؤسسات بأن أساليب محاسبة التسيير ساهمت بنسبة كبيرة جدا في التركيز على تقديم المنتوجات بالجودة المطلوبة وهو ما يعزّز من تنافسيها، فيما توافق بنسبة أقل 43,8% من المؤسسات، أما 7,3% من المؤسسات فتري بأن التركيز على تقديم المنتوجات بالجودة المطلوبة لا يعزّز من تنافسية المؤسسة، وكانت 21 مؤسسة من المؤسسات محايدة.

- جاءت الفقرة التي تنصّ على أنّ "أساليب محاسبة التسيير تحقق التوظيف الأمثل للموارد المالية والمادية ما يخفّض التكاليف ويحسن الأداء المالي" في المرتبة الثانية بمتوسط حسابي مرتفع يقدر بـ 4,15 وانحراف معياري قدره 0,767 حيث يوافق وبشدة 31,3% من المؤسسات على هذه العبارة فيما توافق بنسبة أقل 57,3% من المؤسسات، أما 4,1% من المؤسسات ترى بأنها لا تحقق التوظيف الأمثل للموارد أو تخفض التكاليف وتحسن الأداء المالي، أما 7 مؤسسات فكانت محايدة.

- جاءت الفقرة التي تنصّ على أنّ "أساليب محاسبة التسيير تساهم في زيادة الأرباح" في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي مرتفع يقدر بـ 4,04 وانحراف معياري قدره 0,917 حيث تساهم وبشدة أساليب محاسبة التسيير في زيادة الأرباح بالنسبة لـ 33,3% من المؤسسات، فيما توافق بنسبة أقل 46,9% على دور أساليب محاسبة التسيير بالمساهمة في زيادة الأرباح، بينما ترى 8,1% من المؤسسات أنها لا تساهم في زيادة الأرباح، أما 11,5% من المؤسسات فقد كان محايدة.

- جاءت الفقرة التي تنصّ على أنّ "محاسبة التسيير ساهمت في تخفيض تكاليف المؤسسة مع مراعاتها عدم تأثر جودة منتجاتها" في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي مرتفع يقدر بـ 3,95 وانحراف معياري قدره 0,851 حيث ساهمت وبشدة محاسبة التسيير في تخفيض تكاليف 24% من المؤسسات مع مراعاتها عدم تأثر جودة منتجاتها، فيما توافق بنسبة أقل 54,2% من المؤسسات عليها، بينما لا توافق بشدة 5.2% من المؤسسات، فيما كانت 16,7% من المؤسسات محايدة.

الفصل الرابع: واقع مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تعزيز الأداء المالي

- جاءت الفقرة التي تنصّ على أنّ "محاسبة التسيير ساهمت في تقديم مميز لخدمة العملاء من خلال الجودة والوقت المحدد في عملية الانتاج ما يحقق رضا الزبون" في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي مرتفع يقدر بـ3,95 وانحراف معياري قدره 0,944 حيث يوافق وبشدة 30,2% من المؤسسات على هذه العبارة، فيما توافق بنسبة أقل 43,8% من المؤسسات، أما 2,1% من المؤسسات ترفض وبشدة مساهمة محاسبة التسيير في تقديم المنتج بالجودة والوقت المحدد الذي يحقق رضا الزبون، وترفض بنسبة أقل منها 5,2% من المؤسسات بينما كانت 18,8% من المؤسسات محايدة.

- جاءت الفقرة التي تنصّ على أنّ "أساليب محاسبة التسيير ساهمت في تخفيض تكاليف الوحدات المعيبة" في المرتبة السادسة بمتوسط حسابي مرتفع يقدر بـ3,88 وانحراف معياري 0,909 حيث يوافق وبشدة 25% من المؤسسات على هذه العبارة، فيما توافق بنسبة أقل 46,9% من المؤسسات، أما 8,1% من المؤسسات ترفض فكرة مساهمة أساليب محاسبة التسيير في تخفيض تكاليف الوحدات المعيبة بينما 19,8% من المؤسسات كانت محايدة.

- جاءت الفقرة التي تنصّ على أنّ "محاسبة التسيير توفر أساليب مهمة تعزز بها الميزة التنافسية في التصنيع" في المرتبة السابعة بمتوسط حسابي مرتفع يقدر بـ3,86 وانحراف معياري 0,925 حيث يوافق وبشدة 26% من المؤسسات على هذه العبارة، فيما توافق بنسبة أقل 43,8% من المؤسسات، بينما لا تعتبر مهمة لتعزز الميزة التنافسية بـ8,1% من المؤسسات، أما 21,9% فكانت إجابتهم محايدة.

-جاءت الفقرة التي تنصّ على أنّ "أساليب محاسبة التسيير ساهمت في نمو الحصة السوقية" في المرتبة الثامنة بمتوسط حسابي مرتفع يقدر بـ3,85 وانحراف معياري 0,917 حيث أنّ أساليب محاسبة التسيير ساهمت في نمو الحصة السوقية بشدة في 25% من المؤسسات، بينما ساهمت بنسبة أقل في 44,8% من المؤسسات، بينما نجد أنها لم تتمكن من دعم نمو الحصة السوقية في 8,1% من المؤسسات أمّا 21,9% من المؤسسات كانت محايدة.

الفصل الرابع: واقع مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تعزيز الأداء المالي

الفرع الثاني: تحليل محور تطور مؤشرات الأداء المالي في السنوات الأخيرة

سيتم تحليل فقرات محور محور تطور مؤشرات الأداء المالي في السنوات الأخيرة وتحديد المتوسط

لحسابي لكل من العبارات والمحور قصد تحديد درجة التبني كما هو موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (4-15): تحليل فقرات محور تحسين الأداء المالي في السنوات الأخيرة

الترتيب	درجة التبني	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	متزايدة بشدة	متزايد	ثبات	ضعيف	ضعيف جداً	النسب والتركيبات	الاختبار
										العبارات
4	مرتفع	0,942	3,64	18	38	27	13	0	ت	تطور حجم المبيعات في مؤسستكم خلال السنوات الأخيرة
				18,8	39,6	28,1	13,5	0,0	%	
1	مرتفع	0,774	3,90	23	25	25	3	1	ت	درجة تحقيق جودة المنتجات لرضا الزبائن خلال السنوات الأخيرة
				24,0	45,8	26,0	3,1	1,0	%	
2	مرتفع	0,844	3,89	23	44	25	3	1	ت	نسبة تسليم المنتجات في الوقت وبالجودة المطلوبة بالسنوات الأخيرة
				24,0	45,8	26,0	3,1	1,0	%	
8	متوسط	0,842	3,33	5	40	33	18	0	ت	حجم الارباح بمؤسستكم في السنوات الاخيرة.
				5,2	41,7	34,4	18,8	0,0	%	
7	مرتفع	0,829	3,42	7	39	38	11	1	ت	القدرة على التحكم في التكاليف بالسنوات الاخيرة.
				7,3	40,6	39,6	11,5	1,0	%	
6	مرتفع	0,740	3,51	6	45	37	8	0	ت	حجم نمو الحصة السوقية لمؤسستكم
				6,3	46,9	38,5	8,3	0,0	%	
5	مرتفع	0,937	3,57	11	50	20	13	2	ت	درجة المرونة في الاستجابة لمتطلبات السوق
				11,5	52,1	20,8	13,5	2,1	%	
3	مرتفع	1,015	3,65	16	21	21	7	5	ت	درجة الإبداع بتقديم منتجات جديدة وذات الجودة عالية
				16,7	49,0	21,9	7,3	5,2	%	
	مرتفع	0,6019	3,61	المتوسط الحسابي المرجح						

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS20

من خلال الجدول أعلاه نجد بأن المتوسط الحسابي لمحور تطور الأداء المالي في السنوات

الأخيرة مرتفع حيث يقدر بـ 3,61 وهذا بانحراف معياري قدره 0.60 أي تطور الأداء المالي في السنوات

الفصل الرابع: واقع مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تعزيز الأداء المالي

الأخيرة بشكل مهم فيما يتفاوت المؤشرات المتعلقة به كما يلي:

- جاءت الفقرة التي تنصّ أنّ "درجة تحقيق جودة المنتجات لرضا الزبائن خلال السنوات الأخيرة" في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي مرتفع جدا يقدر بـ 3,90 وانحراف معياري 0,774 حيث أنّ 24,0% من المؤسسات توافق بشدة زيادة درجة تحقيق جودة المنتجات لرضا الزبائن خلال السنوات الأخيرة، بينما كانت الزيادة بنسبة أقل بـ 45,8% من المؤسسات، فيما كانت درجة تحقيقها متناقصة بـ 3,1% من المؤسسات، وانخفضت بشكل كبير بـ 1% من المؤسسات، وكانت ثابتة بـ 26,0% من المؤسسات.

- جاءت الفقرة التي تنصّ على أنّ "نسبة تسليم المنتجات في الوقت وبالجودة المطلوبة بالسنوات الأخيرة" في المرتبة الأولى بمتوسط حسابي مرتفع يقدر بـ 3,89 وانحراف معياري 0,844 وافتت 69,8% من المؤسسات على زيادة نسبة تسليم المنتجات في الوقت وبالجودة المطلوبة بالسنوات الأخيرة، فيما إنخفضت نسبة تسليم المنتجات في الوقت وبالجودة المطلوبة بـ 3,1% من المؤسسات محل الدراسة بينما 1% أجابوا بانخفاضها بشكل كبير جداً، وثابتة بـ 26,0% من المؤسسات.

- جاءت الفقرة التي تنصّ أنّ "درجة الإبداع بتقديم منتجات جديدة وذات الجودة عالية" في المرتبة الثالثة بمتوسط حسابي مرتفع يقدر بـ 3,65 وانحراف معياري قدره 1,015 حيث زادة درجة الإبداع بتقديم منتجات جديدة وذات الجودة عالية بشدة بـ 16,7% من المؤسسات فيما أنها متزايدة بوتيرة أقل بـ 49% من المؤسسات، وكانت لـ 5,2% من المؤسسات درجة الإبداع بتقديم منتجات جديدة ذات الجودة عالية متناقص خلال السنوات الأخيرة، وانخفضت بشكل كبير بـ مؤسسة واحدة، وثابتة بـ 26% من المؤسسات - جاءت الفقرة التي تنصّ على "تطور حجم المبيعات في مؤسستكم خلال السنوات الأخيرة" في المرتبة الرابعة بمتوسط حسابي مرتفع جدا يقدر بـ 3,64 وانحراف معياري قدره 0,942 حيث تطور بشدة بما نسبته 18,8% من المؤسسات، وتطور متزايد بنسبة أقل بـ 39,6% من المؤسسات، فيما أنّ 3,1% من المؤسسات محل الدراسة بينت بأن حجم المبيعات متناقص خلال السنوات الأخيرة، ومنخفضة بشدة بـ 13,5% فيما كان حجم المبيعات ثابت بـ 28,1% من المؤسسات.

- جاءت الفقرة التي تنصّ على "درجة المرونة في الاستجابة لمتطلبات السوق خلال السنوات الأخيرة" في المرتبة الخامسة بمتوسط حسابي مرتفع يقدر بـ 3,57 وانحراف معياري قدره 0,937 حيث أنّ 11,5% من المؤسسات زادت بشدة درجة مرونتها في الاستجابة لمتطلبات السوق خلال السنوات الأخيرة وزادت بنسبة أقل في 52,1% من المؤسسات، فيما نجد بأن المرونة في الاستجابة لمتطلبات السوق

الفصل الرابع: واقع مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تعزيز الأداء المالي

متناقص بـ 13,5% من المؤسسات محل الدراسة، بينما انخفضت في 2,1% من المؤسسات، أما 20,8% منها فكانت درجة مرونتهم في الاستجابة لمتطلبات السوق ثابتة.

- جاءت الفقرة التي تنصّ على "حجم نمو الحصة السوقية للمؤسسة خلال السنوات الأخيرة" في المرتبة السادسة بمتوسط حسابي مرتفع يقدر بـ 3,51 وانحراف معياري قدره 0,740 حيث نمت الحصة السوقية لـ 6,3% من المؤسسات بشكل كبير خلال السنوات الأخيرة، فيما زادت بنسبة أقل بـ 46% من المؤسسات خلال السنوات، أما 8,3% من المؤسسات فقد تناقص حجم نمو حصتها السوقية خلال السنوات الأخيرة، بينما ثبت حجم نمو الحصة السوقية لـ 38,5% من المؤسسات.

- جاءت الفقرة التي تنصّ على "قدرة المؤسسة القدرة في التحكم بالتكاليف بالسنوات الأخيرة" في المرتبة السابعة بمتوسط حسابي مرتفع يقدر بـ 3,42 وانحراف معياري قدره 0,829 حيث المؤسسة التي لها القدرة على التحكم في التكاليف بالسنوات الأخيرة متزايدة بشدة في 7,3% من المؤسسات، ومتزايد في 40,6% من المؤسسات بنسبة أقل، بينما تناقصت في 11,5% من المؤسسات بالسنوات الأخيرة، أما 39,6% من المؤسسات فبينت أن قدرتها على التحكم في التكاليف بالسنوات الأخيرة ثابتة.

- جاءت الفقرة التي تنصّ على "واقع تطور حجم الأرباح بمؤسستكم في السنوات الأخيرة" في المرتبة الثامنة بمتوسط حسابي (متوسط) يقدر بـ 3,33 وانحراف معياري قدره 0,842 حيث حجم الأرباح المؤسسة بالسنوات الأخيرة تزايد بشدة في 5,2% من مؤسسات عينة الدراسة، ومتزايد في 41,7% من المؤسسات، ونجد بأن 18,8% من المؤسسات تناقص حجم أرباحها، وثابت بـ 34,4% من المؤسسات.

المطلب الثالث: دراسة صحة الفرضيات

بعدما تمّ التأكد من العلاقة الإرتباطية بين مختلف العبارات ومحورها والتأكد من صدق الاتساق والثبات تم دراسة أهمية العبارات والمحاور ككل، ويستمر في هذا المطلب دراسة صحة الفرضيات من خلال العديد من الاختبارات والتي يقف شرط تطبيقها على طبيعة توزيع البيانات:

الفرع الأول: التوزيع الطبيعي

قبل إختبار فرضيات الدراسة سيتم دراسة جودة البيانات من خلال معرفة طبيعة توزيع متغيرات الدراسة بمعرفة وجود توزيع طبيعي من عدمه، أي أن العينة المختارة تمثل فعلا المجتمع الأصلي للدراسة، ولذلك تم الاعتماد على اختبار (Kolmogorov-Smirnov) والذي يتوافق مع العينات الكبيرة لتحديد نوع الاختبارات التي ستطبق على الفرضيات باختبارات معلمية في حالة كان التوزيع طبيعيا أو

الفصل الرابع: واقع مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تعزيز الأداء المالي

الإختبارات اللامعلمية إذا كان التوزيع غير طبيعي، بالاعتماد على الفرضيتين العديمة والبديلة التاليتين:

$$H_0 = \text{البيانات تتبع التوزيع الطبيعي والتي تحقق } \alpha > 5\%$$

$$H_1 = \text{البيانات لا تتبع التوزيع الطبيعي والتي تحقق إذا كان } \alpha < 5\%$$

والجدول أدناه تبين أن عدد أفراد العينة والتي تقدر بـ 96 بالنسبة لكل المحاور أي عدم وجود أي قيم مفقودة، بالإضافة لتحديد المتوسط الحسابي والانحراف المعياري لكل محور حيث كان المتوسط الحسابي يتراوح من 3,99 إلى 4,24 وبانحراف معياري يتراوح من 0,67 إلى 0,56 وهو ما يبيّن إتفاق أغلب العينة على ما جاءت به المحاور وبانحراف معياري مقبول.

الجدول رقم (4-16): طبيعة توزيع متغيرات الدراسة باستعمال (k-s Kolmogorov-Smirnov)

المحور	الثاني	الثالث	الرابع	الخامس	السادس
عدد أفراد العينة	96	96	96	96	96
معلمت التوزيع	المتوسط	4,08	4,02	3,99	3,61
	الانحراف	0,56	0,61	0,67	0,60
الاختلاف اكثر تطرف	مطلق	0,129	0,136	0,104	0,063
	ايجابي	0,102	0,065	0,066	0,062
	سليبي	- 0,129	- 0,136	- 0,130	-0,014
قيمة k-s	1,268	1,336	1,274	1,020	0,621
معنويه	0,08	0,056	0,078	0,249	0,836

المصدر: من إعداد الباحث بالإعتماد على مخرجات SPSS20

من خلال مستوى المعنوية الموضح في الجدول يتم قبول الفرضية الصفرية التي تنص على أن البيانات تتبع التوزيع الطبيعي والتي تحققت عند $\alpha > 5\%$ بالنسبة بكل المحاور، ما يسمح لنا بالاعتماد على الإختبارات المعلمية في دراسة الفرضيات.

الفرع الثاني: تطبيق المؤسسات محل الدراسة لأساليب محاسبة التسيير:

لدراسة واقع لتطبيق المؤسسات محل الدراسة لأساليب محاسبة التسيير واختبار فرضيات الدراسة اعتمدنا على اختبار T للعينة الواحدة الذي يقارنه متوسط نظري بمتوسط حسابي آخر قصد معرفة مدلول الفرضيات، بافتراض أن المتوسط النظري يساوي (3) والذي حُسب من خلال السلم ليكارت المحدد لأهمية المتوسط بجمع الأوزان وقسمتها على عددها، لتكون الفرضيات كما يلي

الفصل الرابع: واقع مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تعزيز الأداء المالي

الفرضية الرئيسية الأولى:

تطبق المؤسسات الإقتصادية للأساليب الحديثة لمحاسبة عند مستوى دلالي $\alpha < 0,01$.

1: الفرضية الفرعية الأولى: لنتمكن من دراسة صحة الفرضية نضع:

H0: لا تطبق المؤسسات الإقتصادية أسلوب بطاقة الأداء المتوازن عند مستوى دلالي $\alpha < 0,01$.

H1: تطبق المؤسسات الإقتصادية أسلوب بطاقة الأداء المتوازن عند مستوى دلالي $\alpha < 0,01$.

2: الفرضية الفرعية الثانية: لنتمكن من دراسة صحة الفرضية نضع:

H0: لا تطبق المؤسسات الإقتصادية أسلوب إدارة الجودة الشاملة عند مستوى دلالي $\alpha < 0,01$.

H1: تطبق المؤسسات الإقتصادية أسلوب إدارة الجودة الشاملة عند مستوى دلالي $\alpha < 0,01$.

3: الفرضية الفرعية الثالثة لنتمكن من دراسة صحة الفرضية نضع:

H0: لا تطبق المؤسسات الإقتصادية أسلوب هندسة القسيمة عند مستوى دلالي $\alpha < 0,01$.

H1: تطبق المؤسسات الإقتصادية أسلوب هندسة القسيمة عند مستوى دلالي $\alpha < 0,01$.

الجدول رقم (4-17): إختبار T الأحادي لتطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير

المحاور	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	فرق المتوسطات	قيمة t	مستوى دلالي
بطاقة الأداء المتوازن	4,2354	0,55592	1,2354	21,774	0.000
إدارة الجودة الشاملة	4,0781	0,60792	1,0781	17,376	0.000
هندسة القسيمة	4,0229	0,57883	1,0229	17,315	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS20

يعتبر أسلوب بطاقة الأداء المتوازن أكثر الأساليب المتفق على تطبيقها حيث كان متوسطه الحسابي قوي جدا ويبلغ 4,2354 وقيمة t تقدر بـ 21,774 بمستوى دلالي يقدر بـ 0,000 وهي مقبولة إحصائياً عند مستوى دلالي 1% أي بمستوى ثقة 99% وانحراف معياري يقدر بـ 0,55. أما أسلوب إدارة الجودة الشاملة فكان بمتوسط حسابي ينتمي للمجال القوي ويبلغ 4,0781 ما جعله في المرتبة الثانية من حيث أهمية تطبيقه في المؤسسات محل الدراسة وقيمة t تقدر بـ 17,376 وهي مقبولة إحصائياً عند مستوى دلالي 1% أي بمستوى ثقة 99% وهذا بانحراف معياري يقدر بـ 0,66. بينما جاء أسلوب هندسة القيمة في المرتبة الثالثة من حيث الأهمية والتطبيق بمتوسط حسابي 4,0229 وهو ينتمي للمجال القوي وقيمة t تقدر بـ 17,315 وهي مقبولة إحصائياً عند مستوى دلالي 0,01% أي بمستوى ثقة 99% وهذا

الفصل الرابع: واقع مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تعزيز الأداء المالي

بانحراف معياري يقدر 0,57. وهو ما يجعلنا نقبل الفرضة الرئيسية الأولى والفرضيات الفرعية لها وهو ما نلخصه في الجدول التالي:

الفرضيات	الفرضية المقبولة
الفرضية الرئيسية الأولى	تطبق المؤسسات الإقتصادية الأساليب الحديثة لمحاسبة
الفرضية الفرعية الأولى	تطبق المؤسسات الإقتصادية أسلوب بطاقة الأداء المتوازن عند $\alpha < 0,01$
الفرضية الفرعية الثانية	تطبق المؤسسات الإقتصادية أسلوب إدارة الجودة الشاملة عند $\alpha < 0,01$
الفرضية الفرعية الثالثة	تطبق المؤسسات الإقتصادية أسلوب هندسة القسيمة عند $\alpha < 0,01$

المصدر: من إعداد الباحث

الفرع الثالث: تطور الأداء المالي في مؤسسات الإقتصادية بالسنوات الثلاثة الأخيرة:

لمعرفة واقع تطور مؤشرات الأداء المالي بالسنوات الثلاثة الأخيرة حدّدت الفرضية الرئيسية الثانية

التالي:

تطور الأداء المالي في مؤسسات الإقتصادية بالسنوات الثلاثة الأخيرة عند مستوى دلالي $\alpha < 0,01$

وبالتالي تكون الفرضية الاحصائية الفرعية كما يلي:

H0: لم يتطور الأداء المالي في مؤسسات الإقتصادية بالسنوات الثلاثة الأخيرة عند مستوى دلالي $\alpha < 0,01$

H1: تطور الأداء المالي في مؤسسات الإقتصادية بالسنوات الثلاثة الأخيرة عند مستوى دلالي $\alpha < 0,01$

والجدول التالي يوضح اختبار t الأحادي للتأكد من صحة الفرضية

الجدول رقم (4-18): إختبار T الأحادي لتطور الأداء المالي بالسنوات الأخيرة

المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	فرق المتوسطات	قيمة t	مستوى دلالي
3,6119	0,6019	0,61198	9,961	0.000

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS20

يبين الجدول أعلاه أن المتوسط الحسابي يفوق المتوسط النظري بـ 0,611 وقيمة T تساوي 9,961

وهي مقبولة عند درجة دلالة 1 % وهو ما يجعلنا نقبل الفرضية البديلة التي تنصّ على أنّ الأداء المالي

تطور في مؤسسات الإقتصادية محل الدراسة بالسنوات الأخيرة.

الفصل الرابع: واقع مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تعزيز الأداء المالي

الفرع الرابع: تعزيز الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير للأداء المالي

لمعرفة تعزيز الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير للأداء المالي تم تحديد الفرضية الرئيسية التالي:

الفرضية الرئيسية الثالثة: أثرت محاسبة التسيير على تحسين الأداء المالي بالمؤسسات الاقتصادية

من خلال أساليبها الحديثة كإدارة الجودة شاملة، بطاقة للأداء المتوازن، وهندسة القيمة

والتي تنقسم إلى أربع فرضيات فرعية سيتم دراستها تباعاً:

1: الفرضية الفرعية الأولى: لنتمكن من دراسة صحة الفرضية نضع:

تعزيز الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير المطبقة من الأداء المالي بالمؤسسات الاقتصادية.

ولنتمكن من دراسة صحة الفرضية تكون الفرضية الاحصائية الفرعية كما يلي:

H0: لا تعزيز الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير المطبقة للأداء المالي بالمؤسسات الاقتصادية عند

مستوى دلالة $\alpha < 0,01$

H1: تعزيز الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير المطبقة للأداء المالي بالمؤسسات الاقتصادية عند

مستوى دلالة $\alpha < 0,01$

الجدول رقم (4-19): الاختبار T الأحادي لدور الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير المطبقة لتعزيز

الأداء المالي بالمؤسسات الاقتصادية

مستوى دلالي	قيمة t	فرق المتوسطات	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي
0.000	14,524711	0,99219	0,669302	3,992188

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS20

يبين الجدول أعلاه المتوسط الحسابي يفوق المتوسط النظري بـ 0,99 وقيمة t تساوي 14,52 وهي

مقبولة عند درجة معنوية 1% وهو ما يجعلنا نقبل الفرضية البديلة التي تنص على أن الأدوات الحديثة

المطبقة لمحاسبة التسيير تعزيز من الأداء المالي بالمؤسسات الاقتصادية وبالتالي فرضية تعزيز الأدوات

المطبقة الحديثة لمحاسبة التسيير الأداء المالي بالمؤسسات الاقتصادية محققة.

1: الفرضية الفرعية الثانية: لنتمكن من دراسة صحة الفرضية نضع:

$H_0 = 0$: لا يوجد تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية لمساهمة أسلوب بطاقة الأداء المتوازن في تحسين

الأداء المالي بالمؤسسات الاقتصادية عند مستوى دلالة $\alpha < 0,01$

$H_1 \neq 0$: يوجد تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية لمساهمة أسلوب بطاقة الأداء المتوازن في تحسين

الفصل الرابع: واقع مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تعزيز الأداء المالي

الأداء المالي بالمؤسسات الإقتصادية عند مستوى دلالة $\alpha < 0,01$

الجدول رقم (4-20): نتائج تقدير الانحدار الخطي البسيط و نموذج ANOVA à 1 facteur لاختبار

أثر تحسين بطاقة الأداء المتوازن للأداء المالي

مستوى الدلالة	قيمة F	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	مستوى الدلالة	قيمة t	المعامل Beta	المعامل B		
0,000	22,743	0,441	0,195	0,000	3,659	/	1,742	الثابت	
				0,000	4,769	0,441	0,531	معامل المتغير المستقل	
		متوسط المربعات		درجة الحرية		مجموع المربعات		مصدر التباين	
		8,291		1		8,291		الانحدار	
		0,365		94		34,266		البواقي	
		/		95		42,557		المجموع	

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS20

يتضح من خلال الجدول أعلاه، بأن القيمة المحسوبة لـ (F) يقدر بـ 22,743 والتي توافق ومستوى معنوية 0,000 وهو أقل من 0,01 كما يوضح معامل التحديد R² بأن نسبة 19,5% من التغيرات الحاصلة في تعزيز مؤشرات الأداء المالي بالمؤسسات الإقتصادية محل الدراسة ترجع إلى ما تنتجه بطاقة الأداء المتوازن من تغيرات وهو ما يبيّنه معامل الارتباط المقدر بـ 44,1%، وعلى العموم النموذج صالح لاختبار صحة الفرضية بمستوى ثقة يقدر بـ 99% حيث نجد مستوى الدلالة لكل من المتغير المستقل والثابت ذو معنوية عند 0,01. أي أن الأداء المالي يتأثر بما قيمته 0,531 من تغير تطور بطاقة الأداء المتوازن.

2: الفرضية الفرعية الثانية: لنتمكن من دراسة صحة الفرضية نضع:

$H_0 = 0$: لا يوجد تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية لتعزيز إدارة الجودة الشاملة للأداء المالي بالمؤسسات

الاقتصادية عند مستوى دلالة $\alpha < 0,01$

$H_1 \neq 0$: يوجد تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية لتعزيز إدارة الجودة الشاملة للأداء المالي بالمؤسسات

الاقتصادية عند مستوى دلالة $\alpha < 0,01$

الفصل الرابع: واقع مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تعزيز الأداء المالي

الجدول رقم(4-21): نتائج تقدير الانحدار الخطي البسيط و نموذج ANOVA à 1 facteur لاختبار أثر

تحسين إدارة الجودة الشاملة للأداء المالي

مستوى الدلالة	قيمة F	معامل الارتباط R	معامل التحديد R ²	مستوى الدلالة	قيمة t	المعامل Beta	المعامل B	
0,000	21,32	0,430	0,185	0,000	4,877	/	2,062	الثابت
				0,000	4,618	0,430	0,473	معامل المتغير المستقل
		متوسط المربعات		درجة الحرية		مجموع المربعات		مصدر التباين
		7,869		1		7,869		الانحدار
		0,369		94		34,688		البواقي
		/		95		42,557		المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS20

يوضح الجدول أعلاه، القيمة المحسوبة لـ (F) والمقدرة بـ21,323 التي توافق ومستوى معنوية 0,000 وهو أقل من 0,01 كما يوضح معامل التحديد R² بأن نسبة 18,5% من التغيرات الحاصلة في تعزيز الأداء المالي بالمؤسسات محل الدراسة ترجع إلى ما تنتجه إدارة الجودة الشاملة من تغيرات وهو ما يبيّنه معامل الارتباط المقدر بـ 43,0%، وعلى العموم فالنموذج صالح لاختبار صحة الفرضية بمستوى ثقة قدره 99% حيث نجد مستوى الدلالة لكل من المتغير المستقل والثابت ذو معنوية عند 0,01 أي أن مؤشرات الأداء المالي تتأثر بقيمة 0,473 من تغير إدارة الجودة الشاملة.

3: الفرضية الفرعية الثالثة: لنتمكن من دراسة صحة الفرضية نضع:

$H_0 = 0$: لا يوجد تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية لتعزيز أسلوب هندسة القيمة للأداء المالي

بالمؤسسات الإقتصادية عند مستوى معنوية $\alpha < 0,01$

$H_1 \neq 0$: يوجد تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية لتعزيز أسلوب هندسة القيمة للأداء المالي بالمؤسسات

الإقتصادية عند مستوى معنوية $\alpha < 0,01$

الفصل الرابع: واقع مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تعزيز الأداء المالي

الجدول رقم (4-22): نتائج تقدير الإنحدار الخطي البسيط و نموذج ANOVA à 1 facteur لاختبار أثر

هندسة القسيمة على تعزيز الأداء المالي

مستوى الدلالة	قيمة F	الارتباط معامل R	التحديد معامل R2	مستوى الدلالة	قيمة t	Beta المعامل المعياري	B المعامل	
0,000	23,085	0,444	0,189	0,000	4,437	/	1,927	الثابت
				0,000	4,805	0,444	0,513	معامل المتغير المستقل
		متوسط المربعات		درجة الحرية		مجموع المربعات		مصدر التباين
		8,391		1		8,391		الانحدار
		0,363		94		34,166		البواقي
		/		95		42,557		المجموع

المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على مخرجات SPSS20

يتضح من الجدول أعلاه، بأن القيمة (F) المحسوبة تقدر بـ 23,085 المتوافقة ومستوى المعنوية 0,000 الأقل من 0,01 ويوضح معامل التحديد R^2 بأن 18,9% من التغيرات الحاصلة في مؤشرات الأداء المالي بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة ترجع إلى ما تنتجه هندسة القيمة من تغيرات وهو ما يبينه معامل الارتباط المقدر بـ 44,4%، وعلى العموم فالنموذج صالح لاختبار صحة الفرضية بمستوى ثقة يقدر بـ 99% حيث نجد مستوى الدلالة لكل من المتغير المستقل والثابت ذات معنوية عند 0,01، أي أن الأداء المالي يتأثر بما قيمته 0,513 من تغير هندسة القيمة.

والجدول التالي يلخص النتائج المتوصل لها من دراسة الفرضية الرئيسية الثانية وفرضياتها الفرعية

الفرضيات	الفرضية المقبولة
الفرضية الرئيسية الثالثة	أثرت محاسبة التسيير على تحسين الأداء المالي من خلال أساليبها الحديثة كإدارة الجودة شاملة، بطاقة للأداء المتوازن، وهندسة القيمة وهي مقبولة.
الفرضية الفرعية الأولى	H_1 يوجد تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية لتعزيز أسلوب بطاقة الأداء المتوازن في تحسين الأداء المالي بالمؤسسات الاقتصادية عند مستوى معنوية $\alpha < 0,01$
الفرضية الفرعية الثانية	H_1 يوجد تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية لتعزيز بطاقة الأداء المتوازن الأداء المالي بالمؤسسات الاقتصادية عند مستوى معنوية $\alpha < 0,01$
الفرضية الفرعية الثالثة	H_1 يوجد تأثير إيجابي ذو دلالة إحصائية لمساهمة تعزيز أسلوب هندسة القيمة في تحسين الأداء المالي بالمؤسسات الاقتصادية عند مستوى معنوية $\alpha < 0,01$

المبحث الثالث: تفسير النتائج

بعدما تم تقديم عينة الدراسة وتحديد خصائصها والتأكد من إمكانية إجراء الدراسة الإحصائية عليها تم تحديد الاختبارات الإحصائية المناسبة ودراسة صحة الفرضيات، يستم في هذا المبحث تفسير مختلف النتائج الإحصائية المتوصل لها.

المطلب الأول: تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير

سيتم تفسير مختلف النتائج المتعلقة بتطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في المؤسسات محل الدراسة والمتمثلة في إدارة الجودة الشاملة، بطاقة الأداء المتوازن، وهندسة القيمة.

الفرع الأول: تفسير النتائج المتعلقة لتطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن

لم تتحقق إجراءات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في كل المؤسسات الإقتصادية محل الدراسة، على الرغم من أن أغلب المؤسسات كانت موافقة على اتباعها لمخلف مؤشرات الأساسية. حيث وجدنا بأن أغلب المؤسسات تعمل على قياس مؤشرات العمليات الداخلية التي تساهم في تحقيق تميز المنتجات والعمليات ونمو الإنتاج، وقياس مختلف المؤشرات المتعلقة بجودة المنتج ورضا الزبائن بشكل كبير جداً من خلال الإعتماد على خطة إستراتيجية تركز على مؤشرات الأداء المالي، خدمة الزبائن، التعلم والنمو، وتطوير المنتجات. لكن بعضها مازال يتحفظ على عدد من القرارات المتعلقة بالعمليات الداخلية كتدريب الموظفين وتعليمهم باستمرار، زيادة التناغم الإداري بين العاملين وبناء المعرفة التنظيمية المحسنة لقدراتهم، ويمكن تحديد أهم النتائج المتعلقة بمحور أسلوب بطاقة الأداء المتوازن فيما يلي:

- إن طبيعة المنتج تؤثر على تطبيق بطاقة الأداء المتوازن فالمطاحن مثلا لا يمكنها تطبيق كل مؤشرات الأسلوب، نظراً لأن قرارات إدخال تكنولوجيا جديدة أو النمو لا تكون بالأمر السهل، فأغلب القرارات سياسية حيث أن سعر البيع مقنن ولا يمكن تجاوزه كما أن التفكير بفتح نقاط البيع يكون بموافقة الدولة، ويجب الإشارة أيضا إلى أن أغلب المطاحن لا تقدم منتجات تحقق الإبداع والابتكار.

- فيما نجد بأن المؤسسات المتخصصة في نشاط مواد البناء منها ما يعمل على تطبيق بطاقة الأداء من خلال محاورها الأربع وحتى المحور الخامس المتعلق بالإستدامة المتمثل في البعد البيئي، وهو ما وجدناه في مؤسسات الإسمنت وكذا مؤسسات إنتاج البلاستيك. أما فيما يخص مصانع إنتاج الآجر فقد وجدنا أن أغلب المصانع التي توجهنا لها لا تعتمد عليها، لأن الطلب على المنتجات أكبر من العرض ما يجعل

الفصل الرابع: واقع مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تعزيز الأداء المالي

- المسيرون يعملون على تحقيق أكبر إنتاج فقط، والمحافظة على ولاء الزبائن، وهو ما يحقق الأرباح ما جعل المسيرين لا يفكرون في الإبداع والابتكار والتطور التكنولوجي.
- فيما نجد أن مصانع البسكويت تهتم بالتطورات التكنولوجية، وتطوير مهارات العمال ولمسيريها خطة واضحة المعالم من خلال إستراتيجية تطوير المنتج، الإبداع والابتكار، الإهتمام برغبات الزبائن وغيرها.
 - بينما تهتم المؤسسات المختصة في إنتاج السيارات على مقومات تطبيقها حيث يُهتم بالجودة في مختلف المراحل والإعتماد على النمو والابتكار ورضا الزبون من خلال الإستراتيجية النابعة من رسالتها.
 - بينما نجد بأن مصانع الدواء تتوقّر على كل متطلبات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن، بالإضافة لمؤسسات انتاج الدهان ومؤسسة سوناطراك وكذا مؤسسات النسيج.
 - كما أن المؤسسات الناشطة في مجال المنتجات الإلكترونية والكهرومنزلية كمؤسسة كوندور أو مؤسسة إيريس تعمل وفق ما تنصّ عليه بطاقة الأداء المتوازن حتى وإن لم يكن لها نموذج ونظام خاص بها إلاّ أن تطبيق المبادئ الأساسية موجود.

الفرع الثاني: تفسير النتائج المتعلقة بتطبيق أسلوب إدارة الجودة الشاملة

- رغم أن المؤسسات الإقتصادية محل الدراسة تعمل على تحقيق إجراءات تطبيق نظام إدارة الجودة الشاملة حيث أن أغلب المؤسسات تلتزم بتدريب العاملين وتطوير مهاراتهم، والتحسين المستمر للعمليات الإدارية والإنتاجية، ما يحقق رضا الزبائن عن جودة خدماتها ومنتجاتها. إلاّ أنها لم تطبق في كل المؤسسات، فأشراك العاملين في وضع الخطط لتحسين الجودة والأداء مازال بعيداً عن التحقيق التام في أكثر من ثلث المؤسسات، كما أن بعض المؤسسات مازالت لم تحقّق بيئة ثقافية ملائمة لتطبيق إدارة الجودة الشاملة، ويمكن تحديد أهم النتائج المتعلقة بمحور إدارة الجودة الشاملة فيما يلي:
- تهتم مصانع البسكويت بالتطورات التكنولوجية وتطوير مهارات العمال، ولدى مسيرها خطة واضحة المعالم من خلال إستراتيجية تطوير المنتج، الإبداع والابتكار، والاهتمام برغبات الزبائن.
 - تهتم أغلب المؤسسات برضا الزبائن عن جودة منتجاتها من حيث السعر والتوقّر وحتى خدمات ما بعد البيع بالإلتزام بالتحسين المستمر للعمليات الإدارية والإنتاجية والبحث والتطوير لتحقيق الإبداع والابتكار، إشراك العاملين في وضع الخطط لتحسين الجودة والأداء، ووضع نظام فعّال للإتصالات بين الإدارة والعمال وهو ما نجده في مصانع السيارات، مؤسسة البسكويت أس جي بي سيدور وغيرها.

الفصل الرابع: واقع مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تعزيز الأداء المالي

- تؤثر طبيعة المنتج على تطبيق إدارة الجودة الشاملة، ففي المطاحن مثلاً هناك صعوبات، فقرار إدخال تكنولوجيا جديدة قرار سياسي، كما أن سعر البيع مقنن وفتح نقاط البيع يكون من طرف الدولة، ولا يوجد منتجات يمكن من خلالها تحقيق الإبداع والابتكار في العديد من المطاحن.
- فيما نجد بأن المؤسسات الناشطة في مجال المنتجات الإلكترونية والكهرومنزلية كمؤسسة كوندور أو مؤسسة إيريس تعمل وفق ما تنص عليه إدارة الجودة الشاملة بالإضافة إلى مؤسسات رائدة في نشاط المواد الغذائية كمؤسسة حمود بوعلام.
- فيما نجد بأن العديد من المؤسسات المتخصصة في مختلف المجالات متحصلة على شهادة ايزو 9001 لعام 2015. بالإضافة لشهادات عالمية أخرى خاصة بالجودة والغذاء وهو ما تبيّن من خلال المقابلة التي أجريناها في مؤسسة زيبان قاردين لإنتاج منتجات التمور ليؤكد تطبيق إدارة الجودة الشاملة.
- أما في مجال المواد الكيماوية فهو مجال يفرض تطبيق إدارة الجودة الشاملة حيث يضمّ المؤسسات المختصة في إنتاج الدهان والمؤسسات المختصة في صناعة الدواء والعطور والمنتجات الصيدلانية، والتي تستوجب الجودة في الإنتاج والإهتمام بالزبون والعامل، فالأخطاء في المجال لا تقبل.
- فيما نجد بأن العديد من المؤسسات المتخصصة بمنتجات الكرتون تهتم بالجودة الشاملة، فالمنتج الذي تقدمه، يحتاج لمتابعة أذواق وملاحظات الزبائن، كما أنه يتوجب المتانة والجودة والسلامة الصحية من جهة وسلامة المواد المحمولة فيه من جهة أخرى.

الفرع الثالث: تفسير النتائج المتعلقة بتطبيق أسلوب هندسة القيمة

على الرغم من أن المؤسسات الإقتصادية محل الدراسة تعمل على تحقيق إجراءات تطبيق نظام هندسة القيمة إلا أنها لم تطبق في كل المؤسسات محل الدراسة، فتقييم مختلف أجزاء المنتجات المصنّعة لا يتوافق مع مختلف منتجات المؤسسات، كإنتاج الآجر، المشروبات، المواد الغذائية، المنتجات الحديدية ذات القطعة الواحدة وغيرها، أي أن طبيعة المنتج هي التي تمنع ذلك. فمثلاً يمكن لمؤسسة أن تدخل في نشاط إنتاج المشروبات بالإضافة للعبوات والقارورات الكرتونية، المعنية والبلاستيكية وهو ما يجعل التقييم لمختلف المنتجات المصنّعة ممكناً. وهذا ما ينطبق أيضاً إعادة بناء المنتجات والعمليات وفق احتياجات ورغبات الزبون والذي لا يمكن تحقيقه في كل المؤسسات نظراً لطبيعة المنتج، بينما نجد بأن أكثر من ثلاث أرباع المؤسسات محل الدراسة تحدد المميزات الرئيسية في المنتج التي تساعد في بيعه. ويمكن تحديد أهم النتائج المتعلقة بمحور هندسة القيمة فيما يلي:

الفصل الرابع: واقع مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تعزيز الأداء المالي

- تحدّد المؤسسات محل الدراسة المميزات الرئيسية في المنتج التي تساعد في بيعه من حيث الشكل والجودة والسعر والقيمة الوظيفية، وهو ما وجدناه في المؤسسات المختصة بصناعة الأدوية. حيث يوجد العديد من العلامات التجارية المتشابهة في الخصائص العامة لكن متميزة فيما بينها في التركيز والمواد المستخدمة، والمضاعفات. كما أن المؤسسات المدروسة المتخصصة في المواد البلاستيكية تحدّد المميزات الرئيسية في المنتج والتي تساعد في بيعه من خلال نوعية المواد وجودة التصنيع، وطول مدة الإستعمال. وهو ما نجده في المؤسسات المختصة في صناعات النسيج إضافة إلى الإهتمام بالرسومات والزخرفات والألوان. لكن المؤسسات المدروسة المتخصصة في مواد البناء كمصانع الآجر لا تهتم بذلك كثيراً نظراً لبساطة المنتج.
- عملت أغلب المؤسسات محل الدراسة على إعادة بناء المنتجات والعمليات لتحديد احتياجات ورغبات الزبون ومرونة في عملية الإنتاج وفق ما يطلبه الزبون، وهو ما وجدناه في أغلب القطاعات من مواد غذائية، مواد بلاستيكية، الكترونيات، وبشكل أقل في المنتجات البترولية ومواد البناء.
- تسعى المؤسسات محل الدراسة إلى تقييم مختلف أجزاء المنتجات المصنعة، بالتأكيد على جودة العمليات والتصنيع من خلال كل خط من خطوط الإنتاج.
- **بناء:** لا يمكن تطبيق الأسلوب على مختلف المؤسسات التابعة للنشاط إلا إذا كان يحتوي على خطوات الإنتاج لمنتجات متنوعة وكل منتج مركب من منتجات ثانوية وهو ما لا نجده في بعض مؤسسات إنتاج الآجر.
- **المنتجات البلاستيكية:** تهتم المؤسسات بمراقبة المنتجات النهائية والتقليل من تكاليفها من خلال تقليل الأنشطة التي لا تضيف قيمة والتحليل الوظيفي لأجزاء المنتجات، ما يجعلها تمتنع عن إنتاج منتجات أو فتح خط إنتاج جديد حتى لو كان المنتج تحت الطلب
- **المواد الغذائية والمشروبات:** تعمل مؤسسات مواد غذائية والمشروبات وخاصة المطاحن على تقييم الجودة في مراحل الإنتاج من دخول المواد الأولية وتحليلها والتأكد من العناصر الأساسية وجودتها، مروراً بجودة تخزين المواد وفق المعايير المنصوص عليها، وصولاً لجودة الإنتاج وتحليله واتخاذ الإجراءات المناسبة في حالة عدم مطابقة المواصفات.
- **المنتجات الإلكترونية والكهرومنزلية:** تعمل مؤسسات المنتجات الإلكترونية والكهرومنزلية التي تنتج منتجات مصنعة من منتجات ثانوية بشكل كبير على مبادئ هندسة القيمة.

الفصل الرابع: واقع مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تعزيز الأداء المالي

المطلب الثاني: إسهامات الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تحسين مؤشرات الأداء المالي

سيتم تفسير مختلف النتائج المتعلقة بمساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تحسين الأداء بالإضافة لتطور الأداء المالي للسنوات الأخيرة بالمؤسسات محل الدراسة.

الفرع الأول: تفسير نتائج تطور الأداء المالي للسنوات الثلاثة الأخيرة بالمؤسسات محل الدراسة:

على الرغم من أن المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة تسعى إلى تحسين الأداء المالي وتعزيزه إلا أن بعضها لم تتمكن من زيادة حجم الأرباح بنسبة كبيرة، فحوالي ربع (4/1) المؤسسات حجم أرباحها متناقص في السنوات الأخيرة، ودرجة المرونة في الإستجابة لمتطلبات السوق منخفضة، وهذا راجع لطبيعة المنتج، فالمؤسسات المنتجة للأجر والمتخصصة في إنتاج نوع محدد أو المطاحن لا تجد فيها إبداع بالمنتجات ومرونة فيه عكس المؤسسات ذات خطوط لمنتجات متنوعة. بينما يكون الإبداع في المؤسسات الاقتصادية التي تختص في صناعة البلاستيك، فيما اهتمت أغلب المؤسسات باحترام وقت التسليم حيث زادت نسبة تسليم المنتجات في الوقت والجودة المطلوبة بالسنوات الأخيرة بالإضافة إلى تحقيق درجة جودة كبيرة في المنتجات التي تحقق رضا الزبائن.

كما أن بعض المؤسسات مازالت لم تضبط نسبة إنتاجها لتتوافق والتسليم في الوقت المطلوبة كالمؤسسات المنتجة لمواد البناء التي تواجه طلباً كبيراً في بعض الفترات كالبناء في الصيف، وهو ما يتوافق أيضاً مع مؤسسات إنتاج المشروبات، والمطاحن.

كما أن درجة المرونة في الاستجابة لمتطلبات السوق لم تصل للمستوى المطلوب حيث أن بعض الطلبات تحتاج لفتح خطوط إنتاج جديدة، أو استثمارات تكنولوجية كبيرة.

الفرع الثاني: تفسير نتائج مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تحسين الأداء المالي

على الرغم من أن المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة تسعى لتحسين الأداء المالي وتعزيزه من خلال الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير إلا أنها مازالت تستعمل الأساليب التقليدية كالمحاسبة التحليلية والتحليل المالي بنسبة أكبر من اعتمادها على الأساليب المدروسة، وهو ما تبين من خلال المقابلات التي أجريناها، حيث أن أساليب محاسبة التسيير لا تساهم في نمو الحصة السوقية أو تعزز بها الميزة التنافسية في التصنيع بالشكل الكبير، لكنها تحقق التوظيف الأمثل للموارد المالية والمادية بشكل مهم في مختلف المؤسسات ما خفض التكاليف وحسن الأداء المالي.

الفصل الرابع: واقع مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تعزيز الأداء المالي

- كما أنّ هذه الأساليب تحقّق وبشكل كبير التركيز على تقديم المنتوجات بالجودة المطلوبة ما يعزّز من تنافسية المؤسسة، ويمكن تحديد أهم النتائج فيما يلي:
- لا يمكن أن تساهم الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في زيادة الأرباح بالنسبة للمطاحن فالسعر مقنّن، وعلى النقيض تماماً نجد أن مؤسسات إنتاج مواد البناء كمؤسسات الإسمنت تهتمّ بها وقد ساعدتها في زيادة الأرباح، كما أنّها حقّقت دعماً لأرباح المؤسسات المختصة في نشاط البلاستيك.
 - من خلال بعض المقابلات مع مسيري المؤسسات يمكن القول بأن الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير لا تساهم بالشكل المرغوب في تخفيض تكاليف المؤسسة وهذا بسبب تكاليف تطبيقها وتحديد حجم المواد الأولية ووحدات الإنتاج ما ينطبق على المطاحن مثلاً. وعدم تطبيقها بالأساس في بعض المنتجات كـ بعض مؤسسات إنتاج مواد البناء.
 - تركّز أغلب المؤسسات على تقديم المنتوجات بالجودة المطلوبة لتعزّز من تنافسيتها كالمؤسسات المتخصصة في المنتجات الإلكترونية والكهرومنزلية مثل كوندور، إيريس، سامسونغ. لكن يبقى العنصر الفارق الجوهري هو نوع المنتج وليس النشاط العام للمؤسسات ففي بعض القطاعات لا يمكن اعتبارها عنصر جوهري حيث أنّ الجودة متساوية والمنتج متشابه الخصائص، ليبقى الفارق في وفرة المنتج وسعره هو الذي يلعب الميزة التنافسية وهو ما نجده في العديد من المؤسسات كمؤسسات كإنتاج مواد البناء، وحتى في مؤسسات الحديد والصلب والمعادن.
 - ترى بعض المؤسسات أن تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير لا تساهم في نمو الحصة السوقية حيث زادت حصتها السوقية رغم عدم تطبيقها، فمؤسسات إنتاج مواد البناء والمطاحن تربط زيادتها بتوفر المنتج وفترات السماح (منح مدة لتسديد الديون بالنسبة الزبائن) وغيرها من الاعتبارات.
 - يتفق أغلب المسيرين بالنسبة للمؤسسات محل الدراسة على أن الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير تساهم في تخفيض تكاليف الوحدات المعيبة من خلال مراقبة المواد الأولية، والمراقبة المستمرة من طرف المخبر على جودة المواد والمنتوجات.

المطلب الثالث: تحليل نتائج الفرضيات

بعد ما تم تفسير النتائج المتعلقة بتطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير ومساهمتها في تحسين الأداء، وواقع تطور مؤشرات الأداء المالي لعينة الدراسة بالسنوات الأخيرة، سيتم في هذه المرحلة تحليل نتائج الفرضيات.

الفرع الأول: تطبيق المؤسسات الاقتصادية للأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير

1: تطبيق المؤسسات محل الدراسة بطاقة الأداء المتوازن

وجدنا إتفاق أغلب المؤسسات محل الدراسة على تطبيق العناصر الأساسية التي تحقق تطبيق المحاور الأربعة الأساسية لبطاقة الأداء المتوازن، وهو ما يتأكد بمستوى ثقة 99%، حيث كانت نسبة القبول بمتوسط حسابي يفوق الأربعة فيما أن بعض المؤسسات لا يهتمون بتطبيقها وهذا راجع حسب ما أفادنا به مسيروها إلى طبيعة المنتج.

2: تطبيق المؤسسات محل الدراسة أسلوب إدارة الجودة الشاملة

وجدنا إتفاق أغلب المؤسسات محل الدراسة على تحقيق العناصر الأساسية التي تساهم في تطبيق إدارة الجودة الشاملة، وهو ما يتأكد بمستوى ثقة 99%، ويتضح هذا في سعي أغلبها للحصول على شهادة ايزو 9001 لسنة 2015 أما بالنسبة للمؤسسات المدروسة المختصة في الصناعات الغذائية فإنها تعمل وفق أنظمة جودة عالمية للأغذية وهذا ما يتأكد بمستوى ثقة 99% حيث وجدنا نسبة القبول بمتوسط حسابي يفوق الأربعة.

3: تطبيق المؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة أسلوب هندسة القسيمة

وجدنا إتفاق أغلب المؤسسات محل الدراسة على تطبيق العناصر الأساسية التي تحقق تطبيق أسلوب هندسة القيمة، وهو ما يتأكد بمستوى ثقة 99% حيث وجدنا نسبة قبول بمتوسط حسابي يفوق الأربعة، فيما نجد بعض المؤسسات لا يهتمون بتطبيقها وهذا راجع حسب ما أفادنا به مسيروها إلى طبيعة النشاط حيث لا يحتوي على أنشطة كبيرة في تحضيره وبشكل أدق طبيعة المنتج البسيطة والتي لا تتكون من عناصر مختلفة تتطلب قياس جودتها وتحديد مختلف نشاطاتها المتدخلة في عملية الإنتاج.

الفصل الرابع: واقع مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تعزيز الأداء المالي

الفرع الثاني: تطور مؤشرات الأداء المالي في السنوات الأخيرة

تتعلق الفرضية الرئيسية الثانية بتطور مؤشرات الأداء المالي في السنوات الأخيرة بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة وهي مقبولة بمتوسط حسابي مرتفع وانحراف معياري مقبول وهو ما يدل على تمركز الإجابات وقربها من الموافقة بالنسبة لمختلف المؤسسات أي أنه يوجد تحسن في عدد من المؤشرات المالية وغير المالية نتيجة إشارات عديدة منها فترة الجائحة، زيادة الطلب على مواد البناء، جودة الإنتاج...

الفرع الثالث: تعزيز الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير المطبقة لمؤشرات أداء المالي

تتعلق الفرضية الرئيسية الثالثة حول مساهمة إدارة الجودة لشاملة، بطاقة للأداء المتوازن، وهندسة القيمة بتعزيز الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير المطبقة للأداء المالي بالمؤسسات الاقتصادية وهي مقبولة بمتوسط حسابي مرتفع وانحراف معياري مقبول يدل على تمركز الإجابات وقربها من الموافقة وفيما يلي نوضح أثر كل أسلوب

أولاً: تعزيز بطاقة للأداء المتوازن الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

ساهمة بطاقة الأداء المتوازن في تعزيز مؤشرات الأداء المالي للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية محل الدراسة حيث وجنا علاقة إرتباطية موجبة تقدر حوالي 44% وهذا راجع كما بينا إلى طبيعة المنتج والزبائن الموجهة لهم، إلا أن 19,5 % من التغيرات الحاصلة في تعزيز مؤشرات الأداء المالي بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة فقط ترجع إلى ما تُنتجه بطاقة الأداء المتوازن من تغيرات، فحسب ما بيّنه مسيرّي أغلب المؤسسات التي تمكّنا من إجراء مقابلة معهم على أن التحليل وفق بطاقة الأداء المتوازن وإن كان تطبق مبادئه إلا أنه لا وجود لبطاقة نموذجية كنظام قائم فيها.

ثانياً: تعزيز إدارة الجودة الشاملة مؤشرات الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية

تعمل إدارة الجودة الشاملة على تعزيز الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية لكن بنسبة تفسير ضعيفة فرغم معامل الإرتباط المقدر بـ 43% المبين للعلاقة المتوسطة بين إدارة الجودة الشاملة وتعزيز الأداء المالي إلا أن نسبة 18,5% من التغيرات الحاصلة في تعزيز مؤشرات الأداء المالي بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة ترجع إلى ما تنتجه إدارة الجودة الشاملة، فرغم سعي المؤسسات لتحقيقه من خلال امتلاك معايير (ISO9001(2015) إلا أنها لم تطبق بشكل كامل نظراً لاعتبارات منها التكلفة الكبيرة التي يحتاجها التطبيق، عدم رغبة المؤسسات في تغيير النظام الإداري خاصة في المؤسسات الخاصة

الفصل الرابع: واقع مساهمة الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير في تعزيز الأداء المالي

التي تهدف للربح وتخفيض التكاليف- وبما أن الربحية محقق لا حاجة إلى تطبيق ادارة الجودة الشاملة-.

ثالثاً: تعزيز هندسة القيمة الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية

تعمل هندسة القيمة على تعزيز الأداء المالي في المؤسسة الاقتصادية الجزائرية لكن بنسبة تفسير ضعيفة حيث أن ما نسبته 18,9% من التغيرات الحاصلة في تعزيز مؤشرات الأداء المالي بالمؤسسات الاقتصادية محل الدراسة ترجع إلى ما تنتجه هندسة القيمة من تغيرات، بعلاقة ارتباطية تقدر بـ 44,4% لأن أغلب ما تنتجه المؤسسات من منتجات غير معقدة ولا تحتاج لأجزاء كثيرة ولا تحتاج لأنشطة مختلفة حتى يتم تحديد ما يجب التخلص منه لتخفيض التكاليف وإعادة بناء خطوط إنتاج لتحسين الأداء المالي. كما أن بعض المؤسسات ونظراً لإنتاجها منتج وحيد أي عدم تنوع المنتجات وفق خطوط إنتاج متنوعة لا يوجب إعادة هندسة العمليات، أو التحليل لكل أجزاء المنتج من خلال ورقة عمل، أو إعادة بناء المنتجات والعمليات، ويبقى هدفها تحقيق الربحية وتخفيض التكاليف من خلال عوامل أخرى والإعتماد على المحاسبة التحليلية التقليدية والمحاسبة العاملة فقط.

خلاصة

- سعيًا في هذا الفصل إلى إجراء دراسة تطبيقية من خلال الإعتماد على عينة من المؤسسات الاقتصادية الإنتاجية والتي تمثلت في 96 مؤسسة موزعة عبر مختلف المناطق، ومنتوعة حسب طبيعة النشاطها والحجم، لمعرفة مدى تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير ومدى تأثيرها على تعزيز الأداء المالي وتطوره بالسنوات الأخيرة، ومن أهم النتائج المتوصل لها نجد :
- تطبق المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة أسلوب إدارة الجودة الشاملة.
 - تطبق المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة أسلوب بطاقة الأداء المتوازن.
 - تطبق المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة أسلوب هندسة القيمة.
 - ساهمت مختلف الأساليب المدروسة من تعزيز الأداء المالي بنسب تفسيرية متفاوتة.
 - توجد معوقات بالمؤسسات تحول دون التطبيق التام للأساليب، ومن بينها التكاليف الكبيرة للتطبيق.
 - مازالت بعض المؤسسات تفكر في مؤشر الربحية كمؤشر رئيسي للأداء المالي الجيد.
 - بعض المؤسسات لا تحتاج لتطبيق الأساليب الحديثة.
 - لا يمكن تطبيق بطاقة الأداء متوازن في المطاحن وخاصة الحكومية نظرا لتحديد سعر البيع كمية المادة الأولية الرئيسية للإنتاج، بالإضافة إلى عدم القدرة على اتخاذ قرار فتح نقاط البيع، وتقنين سعر البيع، وعدم وجود الإبداع والإبتكار في العديد من المطاحن.
 - بعض المؤسسات لم تستطع تحقيق رضا الزبون نظراً للطلب الكبير على المنتج وخاصة في مرحلة معينة وهو ما نجده بشكل أكبر في المؤسسات المنتجة للإسمنت والأجور.

خاتمة

خاتمة :

أدت تطورات بيئة التصنيع الحديثة لتطور عمليات الإنتاج، ما دفع إلى ظهور فلسفات جديدة لتسيير المؤسسات، ولعل أهم هذه الفلسفات والتي تعتبر كحلقة وصل بين المحاسبة والتسيير نجد ما يتعلق بمحاسبة التسيير، فهذه الأخيرة تطورت لتتلاءم والظروف الحديثة للإنتاج. ومع سعي المؤسسات لتحقيق أداء مالي جيد وفي ظل تباين الأنظمة المتعلقة بقياس وتقييم الأداء، ظهرت أنظمة حديثة في هذا الخصوص تعتمد على مؤشرات غير مالية موجهة نحو المستهلكين وتلبية احتياجاتهم، والتي تتميز بالمرونة، التحسين المستمر للأداء بدل المتابعة فقط، التكامل بينها وبين المؤشرات المالية، وهذا من خلال التحوّل إلى بعض الأنظمة الحديثة كالإنتاج الرشيق، الإنتاج في الوقت المحدد، أنظمة التصنيع المرنة، بطاقة الأداء المتوازن، وإدارة الجودة الشاملة، والتي تعدّ أنظمة متعلقة بقياس الأداء المالي من جهة وأساليب حديثة لمحاسبة التسيير من جهة أخرى، حيث توجد علاقة سببية تفترض بأن أساليب محاسبة التسيير تحقّق نتائج كالجودة المطلوبة، الإبداع والابتكار، رضا الزبائن، وتخفيض التكاليف.

ومن خلال ما سبق توصلنا في الجانب النظري إلى النتائج التالية:

- دفعت التطورات التكنولوجية والثورات الصناعية للتفكير في طرق حديثة للتسيير لتوفر معلومات أكبر -تطورت محاسبة التسيير من خلال أساليب حديثة تهتم بالمؤشرات غير المالية المتوافقة والتطورات التكنولوجية والمنافسة العالمية.
- ليس بالضرورة تطبيق المؤسسات لعدّة أساليب حديثة لمحاسبة التسيير، وإنما تختار ما يتناسب مع طبيعة إنتاجها واستراتيجيتها.
- أصبح لتطبيق المؤشرات المالية فقط سلبيات أكثر مما تقدمه من نتائج لتفعيل الأداء المالي، نظراً لإشاراتها متأخرة، محدوديتها في تفسير النتائج، صعوبة قراءتها من قبل المديرين أحياناً، عدم قدرتها على تقديم معلومات عن أسباب الظواهر، كما أنها غير قادرة على تحديد تكلفة الجودة.
- تطورت مؤشرات الأداء المالي باستحداث مؤشرات غير مالية والتي أصبحت مهمة للغاية، فهي موجهة لرضا الزبون، وتعكس القرارات المتخذة خلال الفترة الحالية، وتقدّم تفاصيل الوضع الحالي وإمكانات النمو، ولها منظور قصير المدى، تكشف عن العلاقات السببية، كما أنها تعكس تأثير العوامل الداخلية.

- المؤشرات غير المالية تعتبر مؤشرات وسيطية تعزز المؤشرات المالية.
- تعتبر بطاقة الأداء المتوازن من الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير والتي تعمل على تحقيق الأداء المالي من خلال المزج بين المؤشرات المالية والمؤشرات غير المالية
- تعزز بطاقة الأداء المتوازن المالي من خلال محاورها الأربعة الأساسية والمتمثلة في المحور المالي، محور الزبائن، محور العمليات والانشطة الداخلية، ومحور التعلم والنمو.
- تركز بطاقة الأداء المتوازن على مدى التقدم نحو تحقيق الأهداف الإستراتيجية كمياً ومالياً والتركيز على المقاييس غير المالية، ما يخفّض التكاليف، يضمن رضا الزبائن في المدى المتوسط، ويحقّق النتائج المالية على المدى الطويل.

- تعتبر إدارة الجودة الشاملة من الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير والتي تساهم في تخفيض مختلف التكاليف من خلال برنامج "العيب صفر"، ما يرفع مستويات رضا الزبائن، وحفاض على الشهرة التجارية.
- تعدّ إدارة الجودة الشاملة من أكثر الأساليب المطبقة والمحقق للأداء المالي من خلال التحسين المستمر للعمليات والمنتجات، رضا الزبائن، والإهتمام بالجودة، ما حقق زيادة الأرباح ونمو الحصة السوقية، الإستثمار الأمثل للموارد، وخفّض التكاليف.

- تعتبر هندسة القيمة من الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير، وتعدّ أسلوباً منظماً ومبدعاً يعمل على تحقيق عائد على الإستثمار من خلال تحسين ما يفعله المنتج أو الخدمة وتحليل الوظائف والمنتجات.
- تحسّن هندسة القيمة الأداء المالي باستخدام معايير دقيقة وأكثر موضوعية لقياس الأداء وتحسين جودة المنتج، تساهم في توفير الوقت ما يحقق رضا الزبون، زيادة الأرباح، تحسين الجودة، زيادة حصة السوق، تحديد المجالات ذات القيمة السيئة التي تزيد من حجم التكاليف دون مبرر ما يعمل على تخفيض التكاليف مع ضمان نفس المستوى من الأداء، أو تخفيض التكاليف يقابله ارتفاع مستوى الأداء
نتائج الدراسة تطبيقية:

إعتماداً على عينة من المؤسسات الإقتصادية الإنتاجية والتي تمثّلت في 96 مؤسسة موزّعة عبر مختلف المناطق، تمّ التوصل للنتائج التالية:
- تطبق المؤسسات الإقتصادية محل الدراسة إلى حد كبير مبادئ الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير والمتمثلة في إدارة الجودة الشاملة، بطاقة الأداء المتوازن، وهندسة القيمة.
- ساهمت مختلف الأساليب المدروسة من تعزيز مؤشرات الأداء المالي وغير المالية.

- يفسر أسلوب هندسة القسيمة 18.9% من تحسن الأداء المالي بالمؤسسات الاقتصادية.
- يفسر أسلوب إدارة الجودة الشاملة 18.5% من تحسن الأداء المالي بالمؤسسات الاقتصادية.
- يفسر أسلوب بطاقة الأداء المتوازن 19,5% من تحسن الأداء المالي بالمؤسسات الاقتصادية.
- تؤثر بطاقة الأداء المتوازن بـ 0,531 على كل وحدة إضافية للأداء المالي بالمؤسسات.
- تؤثر أسلوب هندسة القيمة بـ 0,513 على كل وحدة إضافية للأداء المالي بالمؤسسات.
- يؤثر أسلوب إدارة الجودة الشاملة بـ 0,473 على كل وحدة إضافية للأداء المالي بالمؤسسات.
- توجد معوقات بالمؤسسات تحول دون التطبيق التام للأساليب، ومن بينها التكاليف الكبيرة للتطبيق.
- مازالت بعض المؤسسات تفكر في مؤشر الربحية كمؤشر رئيسي للأداء المالي الجيد.
- بعض المؤسسات لا تحتاج لتطبيق الأساليب الحديثة.
- لا يمكن تطبيق بطاقة الأداء متوازن في المطاحن وخاصة الحكومية نظرا لتحديد سعر البيع كمية المادة الأولية الرئيسية للإنتاج، بالإضافة إلى عدم القدرة على اتخاذ قرار فتح نقاط البيع، وتقنين سعر البيع.
- بعض المؤسسات لم تستطع تحقيق رضا الزبون نظراً للطلب الكبير على المنتج وخاصة في مرحلة معينة وهو ما نجده بشكل أكبر في المؤسسات المنتجة للإسمنت والأحجار.

الإقتراحات:

- بعد الدراسة النظرية ومقارنتها بما توصلنا له من نتائج في المؤسسات الاقتصادية محل الدراسة نوضّح أهم التوصيات في النقاط التالية:
- عمل المؤسسات على توفير مناخ ملائم لتطبيق الأساليب الحديثة لمحاكاة التسيير: فالأساليب الحديثة لمحاكاة التسيير تحتاج لأرضية مادية ومعرفية ملائمة من خلال التطور التكنولوجي والاعتماد على المورد البشري ومنحه المشاركة في القرارات، لأن العامل على مستوى وحدة الإنتاج أدى بكثير بخبايا المصنع والآلة الإنتاجية ومختلف الترابطات بين خطوط الانتاج من المسؤول الإداري الذي تصله التقارير فقط.
 - العمل على تحقيق المبادئ الضرورية التي تقوم عليها مختلف الأساليب الحديثة حتى وإن لم تتمكّن من تطبيق الأسلوب بصفة كلية: فأغلب المؤسسات مهما كانت طبيعة نشاطها عليها تطبيق أغلب مبادئ إدارة الجودة الشاملة بتغيير فلسفة التعاملات والاتصالات ما بين الإدارة من جهة والعمال

والزبائن من جهة أخرى، والسعي إلى اشعار الزبون والعامل بقيمته واهتمام المؤسسة به، والسعي إلى التحسين المستمر للخدمات والانتاج، وهو ما ينطبق على أسلوب هندسة القيمة بالعمل على تحليل الأنشطة غير الضرورية والتأكد من سلامة كل قطعة من المنتج، لتخفيض الوحدات المعيبة وإعادة صيانتها.

- **العمل على تطوير للاستراتيجية والرؤية المستقبلية لتتماشى والتطورات التي فرضتها التغيرات التكنولوجية:** حيث أن التطورات التكنولوجية والمنافسة العالمية للمنتجات وحتى المنافسة الوطنية أصبحت تفرض إعادة النظر في الإستراتيجية على المدى البعيد في ظل الذكاء الإصطناعي والإبداع والإبتكار، بالعمل على خلق منتجات منافسة ومنتجات بديلة، وإعادة النظر في طرق الإنتاج والمنتجات وتحديد الميزة التنافسية

- **السعي إلى تطبيق فلسفة إدارة الجودة الشاملة:** لما تحمله مبادئها من ايجابيات باستقطاب مورد بشري متمكّن من خلال دوران العاملين وتوظيف الأكفاء، والعمل على تحقيق قنوات تواصل سريعة من اتجاهين ما يساهم في تطوير الإنتاج وتقليل وقت الأعطال، ويحقّق مزايا تنافسية، والإهتمام بالعاملين ومشاركتهم في القرار، والعمل على توصيل رسالة المؤسسة ورؤيتها واستراتيجيتها والسياسات والعمليات لجميع عمال المؤسسة، وترسيخ ثقافة الثقة والنزاهة، وتحقيق التواصل مع الموظفين لتعزيز مساهمتهم، وتحديد قيود الأداء واتخاذ المبادرات، والتمكين من التقييم الذاتي للأداء مقابل الأهداف الشخصية.

- **التخلي عن قياس الأداء المالي من خلال المؤشرات المالية فقط والإستعانة بالمؤشرات غير المالية:** لما تحقّقه هذه الأخيرة من بُعد نظر في تحسين الأداء المالي، فبيئة التصنيع الحديثة والتطورات التكنولوجية جعلت الزبائن يهتمون بالمنتجات الجديدة المبتكرة، بالإضافة إلى تحقيق جودة الإنتاج، كما أن رضا الزبون يتحقق بتوفر خدمات ومنتجات بالوقت المحدد والجودة المطلوبة.

- **العمل على تطبيق بعض عناصر أسلوب هندسة القيمة إن لم يتم التطبيق التام لها:** بالتساؤل عن مفهوم الوسائل التي يتم بها تنفيذ الوظائف الضرورية والعمل على تحليل المنتجات والقيمة التي تمنحها للزبون، وجمع ما يرغب فيه الزبون من خصائص في المنتج وتبويبها وترتيبها حسب أهميتها وتكلفة تنفيذها وتحديد تكلفة الصفات الوظيفية، تحليل تكلفة المكونات الفنية وتحليل تكلفة العمليات.

- **اعتبار رضا الزبون أهم هدف يجب تحقيقه مع دراسة جيدة للسوق والزبائن:** والتي تعرف بالقيمة الشاملة للزبون بالتنبؤ بحاجاته والإنقال من الإهتمام بالمنتج إلى الحاجات، التعرّف على الزبائن

المباشرين وغير المباشرين وإدارة العلاقات معهم بنشاط، فهم إحتياجاتهم الحالية ورغباتهم المستقبلية، ربط أهداف المؤسسة باحتياجات العملاء وتوقعاتهم، السعي لقياس رضاهم واتخاذ مختلف الإجراءات المتعلقة بالتخطيط، التصميم، تطوير، إنتاج وتسليم ودعم السلع والخدمات.

- الإعتماد على تحليل الوظائف والأنشطة من منتجات وخطوط الإنتاج لتحديد الإنتاج الأساسي ومصادر التكاليف من جهة ومصادر الإيرادات من جهة أخرى.

- السعي إلى تحديد وقياس ومراقبة المؤشرات الرئيسية لإثبات أداء المؤسسة والتأكد من دقتها وموثوقيتها بشكل كاف، وجعل البيانات اللازمة متاحة للمعنيين، وتحليل وتقييم البيانات والمعلومات باستخدام الأساليب المناسبة، والتأكد من أن الأشخاص مؤهلين لتحليل البيانات وتقييمها حسب الحاجة واتخاذ القرارات والإجراءات على أساس الأدلة.

آفاق الدراسة:

-وساطة تكنولوجيا المعلومات كدعامة أساسية لتطبيق أساليب محاسبة التسيير وأهميتها في تعزيز الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

-تأثير تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير على تطور العلاقات العامة للمؤسسة ودورها في تحسين الأداء المالي.

-دور الأمن السيبراني في تحقيق تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير وتحسين الأداء المالي.

-واقع تطبيق الأنظمة الحديثة لمحاسبة التسيير في المصانع الذكية - دراسة حالة -

-إشكالية الحرب السيبرانية وتأثيرها على تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير.

- أثر تطبيق الأساليب الحديثة لمحاسبة التسيير ودورها في تعزيز الأداء المالي في ظل الثورة الصناعية الخامسة.

قائمة المراجع

قائمة المراجع

قائمة المراجع

أولاً: المراجع العربية:

- الكتب:

1. أحمد حسن ظاهر، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، الطبعة الثانية، 2008
2. إسماعيل إبراهيم القزاز، تدقيق أنظمة الجودة، دار دجلة، 2010
3. بلية لحبيب، إدارة الجودة الشاملة المفهوم - الأساسيات - شروط التطبيق، الأكاديمية الحديثة للكتاب الجامع، 2019
4. بهجت عطية راضي، هشام يوسف العربي، إدارة الجودة الشاملة (TOM) المفهوم والفلسفة والتطبيقات، شركة روابط للنشر وتقنية المعلومات، الطبعة 1، القاهرة
5. خيضر كاضم محمود، إدارة الجودة الشاملة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة
6. سهى معاد، الثورة الصناعية الرابعة الفرص والتحديات، إتحاد المصارف العربية، بيروت، لبنان، 2019
7. عامر طارق عبد الرؤوف، الجودة الشاملة والاعتماد الأكاديمي في التعليم اتجاهات معاصرة، دار الكتب المصرية، الطبعة الأولى، 2014
8. عائشة يوسف الشميلي، برنامج تحسين الأداء، دار الفجر للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، القاهرة، مصر، 2017
9. عبد اللطيف إمام حاج عمر، زين العابدين عالم مصطفى أحمد، المحاسبة الادارية، الطبعة 1، جامعة السودان المفتوحة، 2006
10. فهمي مصطفى الشيخ، التحليل المالي، الطبعة 1، رام الله، فلسطين، 2008
11. كامل أحمد أبو ماضي، بطاقة الأداء المتوازن كأداة تقييم لأداء المؤسسات الحكومية وغير الحكومية، مكتبة نيسان للطباعة والتوزيع، غزة، فلسطين، 2018
12. مأمون سليمان الدرادكة، إدارة الجودة الشاملة وخدمة العملاء، دار صفاء للنشر والتوزيع، الطبعة 2، عمان، 2016
13. محدث محمد أبو النصر، إدارة الجودة الشاملة استراتيجية كايزن اليابانية في تطوير المنظمات، الطبعة الأولى، دار الكتب المصرية، القاهرة، 2015

14. محمد صادق إسماعيل، إدارة الجودة الشاملة في التعليم، دار الكتب المصرية، الطبعة 1، القاهرة، 2014

15. محمد محمود الخطيب، الأداء المالي وأثره على عوائد أسهم الشركات، دار الحامد، عمان، 2009

16. محمود عبد الفتاح رضوان، إدارة الجودة الشاملة فكر وفلسفة قبل أن يكون تطبيق، المجموعة العربية للتدريب والنشر، القاهرة، الطبعة الأولى، 2012

17. مدحت محمد أبو النصر، إدارة الجودة الشاملة استراتيجية كايزن اليابانية في تطوير المنظمات، الطبعة الأولى، دار الكتب المصرية، القاهرة، 2015

18. وليد ناجي الحالي، المدخل في المحاسبة الادارية، مؤسسة مي للطباعة، الأكاديمية العربية المفتوحة في الدنمارك، 1991

- الكتب الجماعية:

1. ميلود بن خيرة، سعدية بن أحمد، مساهمة بطاقة الأداء المتوازن المستدام في التوجه نحو الاقتصاد الأخضر والتعافي من covid-19 - الشركة السعودية للصناعات الأساسية SABIC أنموذجا- المؤتمر الدولي العلمي: واقع ومستقبل الاقتصاد في الشرق الأوسط وشمال أفريقيا في ضوء جائحة كورونا. الجزء الثاني، المركز الديمقراطي العربي، برلين، 2021

- التقارير:

1. منظمة الأمم المتحدة للتنمية الصناعية، تقرير التنمية الصناعية لعام 2020: التصنيع في العصر الرقمي، فيينا، 2019

2. شركة برايس ووترهاوس كوبرز، القمة العالمية للصناعة والتصنيع، الثورة الصناعية الرابعة بناء المؤسسات الصناعية الرقمية، الثورة الصناعية الرابعة (industry 0.4) في الشرق الاوسط، 2016

- أطروحات الدكتوراه ورسائل الماجستير:

أطروحات الدكتوراه

1. إنعام أحمد محمد الحاج، المحاسبة الادارية ودورها في تقويم الاداء المالي، دراسة ميدانية على شركة سنابل السلام للصناعة الغذائية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، جامعة السودان للعلوم والتكنولوجيا، 2014

2. إياد سليم نماط، أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة وأثرها في رفع الكفاءة الائتمانية لشركات المساهمة العامة المدرجة في بورصة فلسطين، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الأزهر، غزة، 2013/2012
3. براهيم براهيمية، محاسبة التسيير ودورها في الرقابة الاستراتيجية وترشيد القرارات في المؤسسة الاقتصادية، أطروحة دكتوراه، تخصص مالية ومحاسبة، جامعة حسيبة بن بوعلي شلف، 2015/2014
4. بكوش لطيفة، مساهمة التسيير على أساس الأنشطة في تحسين أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية-دراسة حالة صيدال-، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة ونظم المعلومات، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2017/2016
5. بن خليفة حمزة، دور القوائم المالية في إعداد بطاقة الأداء المتوازن لتقييم أداء المؤسسات الاقتصادية-دراسة حالة مجموعة من المؤسسات الاقتصادية 2011 إلى 2015، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2018/2017
6. بوقطف محمود، التكوين أثناء الخدمات ودوره في تحسين أداء الموظفين بالمؤسسة الجامعية دراسة ميدانية بجامعة عباس لغور خنشلة، رسالة ماجستير، تخصص تنظيم وعمل، قسم العلوم الاجتماعية، كلية العلوم الانسانية والاجتماعية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2014/2013
7. ددان عبد الغني، قياس وتقييم الأداء المالي في المؤسسات الاقتصادية نحو إرساء نموذج للإنذار المبكر باستعمال المحاكات المالية، أطروحة دكتوراه، علوم إقتصادية، جامعة الجزائر، 2007/2006
8. درحمون هلال، المحاسبة التحليلية نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية - دراسة مقارنة -، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، فرع نقود ومالية، جامعة يوسف بن خدة الجزائر، 2005/2004
9. دريد أحلام، دور استخدام أساليب بحوث العمليات في تحسين أداء المؤسسات الجزائرية دراسة حالة عينة من المؤسسات الجزائرية، أطروحة دكتوراه، تخصص الأساليب الكمية في التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2018/2017
10. سليم لعقون، أثر تطبيق إدارة الجودة الشاملة على أداء المؤسسات الاقتصادية-دراسة حالة بعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لولاية سطيف، أطروحة دكتوراه، تخصص التقنيات الكمية، قسم علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2018/2017

11. الطرش وليد، دور بطاقة الأداء المتوازن في قياس وتقييم الأداء الاستراتيجي دراسة حالة قطاع خدمة الهاتف النقال في الجزائر، أطروحة دكتوراه علوم، تخصص علوم تجارية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2017-2018
12. العايب عبد الرحمن، التحكم في الأداء الشامل للمؤسسة الاقتصادية في الجزائر في ظل تحديات التنمية المستدامة، أطروحة دكتوراه علوم، علوم اقتصادية، جامعة فرحات عباس سطيف، 2010/2011
13. كيلاني صونية، استراتيجية الجودة الشاملة ودورها في تحسين الاداء التسويقي للمؤسسات الاقتصادية دراسة مقارنة بين الجزائر والأردن، أطروحة دكتوراه، تخصص تسيير مؤسسات، جامعة باتنة، 2015/2016
14. لعقون سليم، أثر تطبيق إدارة الجودة الشاملة على أداء المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، دراسة حالة بعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لولاية سطيف، أطروحة دكتوراه، علوم التسيير، تخصص تقنيات كمية، جامعة محمد بوضياف بسكرة، 2017/2018
15. مازري منيرة، أثر تكامل إدارة المعرفة وإدارة الجودة الشاملة على الفعالية التنظيمية - دراسة ميدانية في البنوك الجزائرية، أطروحة دكتوراه، علوم التسيير، تخصص تسيير المنظمات، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2018 / 2017
16. محمد موسى فرج الله، أثر المتغيرات الموقفية على العلاقة بين تطبيق أساليب المحاسبة الإدارية وتحسين الأداء التشغيلي، أطروحة دكتوراه الفلسفة، المحاسبة، جامعة الزعيم الأزهرى، 2016
17. مقدم وهيبة، تقييم مدى استجابة منظمات الأعمال في بيئة الجزائر للمسؤولية الاجتماعية -دراسة تطبيقية على عينة من مؤسسات الغرب الجزائري، أطروحة دكتوراه، علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة وهران، 2013/2014
18. نادية سعودي، مدى استخدام الاساليب الحديثة لمراقبة التسيير في قياس وتقييم أداء البنوك التجارية الجزائرية، أطروحة دكتوراه، تخصص مالية ومحاسبة، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف المسيلة، 2017/2018
19. نبيل قبلي، دور مبادئ الحوكمة في تفعيل الأداء المالي لشركات التأمين. دراسة حالة، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة مالية وبنوك، جامعة حسيبة بن بوعلى شلف، 2017

20. نجوم قمازي، مساهمة الأساليب الحديثة للمحاسبة الإدارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية دراسة استقصائية على المؤسسات الإنتاجية لولاية سطيف، أطروحة دكتوراه في العلوم التجارية، تخصص محاسبة مالية وتدقيق، جامعة فرحات عباس سطيف 1، 2018/2017
21. نولي نجلاء، استخدام أدوات المحاسبة الإدارية في تحسين الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية- دراسة حالة مؤسسة المطاحن الكبرى للجنوب بسكرة، أطروحة دكتوراه، تخصص محاسبة، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2015/2014

ورسائل الماجستير:

1. بن خروفة جليل، دور المعلومات المالية في تقييم الاداء المالي للمؤسسة واتخاذ القرارات- دراسة حالة المؤسسة الوطنية لانجاز القنوات 2008/2005 ، رسالة ماجستير، تخصص مالية مؤسسة، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس، 2009/2008
2. توفيق سميح محمد الاغوات، دور المؤشرات المالية في تقييم الاداء المالي لشركة البوتاس العربية، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الإسراء، عمان، الاردن، 2015/2014
3. حاب الله الشريف، أساليب المحاسبة الإدارية بين النظرية والتطبيق - دراسة تطبيقية على الشركات الصناعية في الجزائر، أطروحة دكتوراه علوم، العلوم الاقتصادية، تخصص محاسبة ومالية، جامعة أم البواقي، 2016/2015
4. سراج طلعت عبد النبي الوحيدي، أثر استخدام تكنولوجيا المعلومات على كفاءة أساليب المحاسبة الإدارية الحديثة في الشركات الصناعية في قطاع غزة، رسالة ماجستير، تخصص برنامج المحاسبة والتمويل، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية بغزة، أبريل 2017
5. سميرة أحمد أبو هدف، المحددات المؤثرة في تطوير أساليب المحاسبة الإدارية دراسة ميدانية في الشركات الصناعية المدرجة في بورصة فلسطين، رسالة ماجستير، تخصص المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2013
6. عادل عشي، الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية: قياس وتقييم -دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل بسكرة 2002/2001، رسالة ماجستير، تخصص تسيير المؤسسات الصناعية، جامعة محمد خيضر بسكرة، 2004

7. عروة محاد، دور بطاقة الأداء المتوازن في قياس وتقييم الأداء المستدام بالمؤسسات المتوسطة للصناعات الغذائية دراسة مقارنة بين: ملبنة الحضنة بالمسيلة وملبنة التل بسطيف، ماجستير مدرسة الدكتوراه العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، تخصص إدارة الأعمال الإستراتيجية للتنمية المستدامة، جامعة فرحات عباس سطيف، 2010-2011
 8. مريم شكري محمود نديم، تقييم الاداء المالي باستخدام بطاقة الأداء المتوازن، رسالة ماجستير، تخصص محاسبة، جامعة الشرق الاوسط، 2012/2013
 9. مشنان بركة، دور الثقافة التنظيمية في تطبيق إدارة الجودة الشاملة في مؤسسات التعليم العالي دراسة حالة جامعة الحاج لخضر باتنة، أطروحة دكتوراه، علوم التسيير، جامعة الحاج لخضر باتنة 2015-2016
 10. نهى أحمد الحايك، أثر تطبيق الحوكمة على تحسين الاداء المالي في المؤسسة الحكومية، رسالة ماجستير، الجامعة الافتراضية السورية، 2016
- المقالات:

1. أبو بكر بوسالم، هدي شهيد، أسلوب كايزن الانموذج الياباني في تحسين أداء المؤسسة دراسة حالة إتصالات الجزائر للهاتف النقال أوريدو ولاية بشار، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية والادارية، العدد الثامن، ديسمبر 2017
2. بورنيسة مريم، خنفاري خيضر، فعالية المؤشرات الحديثة للأداء المالي في تحديد الملاءة المالية للمؤسسات الصناعية "دراسة حالة المؤسسات الصناعية"، مجلة المستقبل الاقتصادي، العدد السادس، 2018
3. بومايله سعاد ، بوباكور فارس، أثر التكنولوجيات الحديثة للإعلام والاتصال في المؤسسة الاقتصادية، مجلة الاقتصاد المناجمت، العدد3، مارس 2004
4. تليسة أمينة، كربوش محمد، شنيني عبدالرحمان، تحليل الإختلاف في الأداء المالي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة العائلية وغير العائلية الجزائرية، مجلة الدراسات الإقتصادية المعقدة، العدد6، 2017
5. جمعة عواد حمد، دراسة تطبيق هندسة القيمة في المشاريع الإنشائية لمحافظة الانبار، المجلة العراقية للهندسة المدنية، المجلد 7، العدد 2، 2011

6. حسان ثابت الخشاب، تطوير التنظيم الإداري لكليات جامعة الموصل باستخدام تقنية الهندسة القياسية، مجلة جامعة كركوك للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 8، العدد 1، 2016
7. صالح إلياس، بن أحمد سعدية، دور الأدوات الحديثة لمراقبة التسيير في التحسين المستمر لأداء المؤسسة، مجلة الابتكار والتسويق، المجلد 1، العدد 1، 2014
8. حسين بلعجوز، تطور بيئة الأعمال الحديثة وتأثيرها على محاسبة التسيير، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد 5، 2011
9. خالص حسين، التكامل بين مقاييس الأداء المالية وغير المالية في تحقيق الرقابة على المبيعات التشغيلية دراسة تطبيقية في معمل الألبسة الولادية في الموصل، تنمية الراقدين، العدد 99، المجلد 32، 2010
10. خانم نوري كاكه حمه، به ناز رؤوف محمود، إدارة الجودة الشاملة وأثرها في تحسين الأداء المالي دراسة تطبيقية في عينة من المصارف التجارية في محافظة السليمانية، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية 2014/2015، المجلد 12، العدد 34، 2016
11. دادن عبد الغني، قراءة في الأداء المالي والقيمة في المؤسسة الاقتصادية، مجلة الباحث، العدد 4، 2006
12. رغم هاشم حسام، مساهمة هندسة القيمة بتخفيض التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)، مجلة كلية التربية، المجلد 1، 2011
13. رياض جميل وهاب، مستوى تطبيق منهجية هندسة القيمة في مديرية طرق وجسور نينوى، مجلة لإدارة والتنمية للبحوث والدراسات، المجلد 3، العدد 1، 2014
14. زرفاوي عبد الكريم، تقييم أداء المؤسسة الاقتصادية باستخدام أساليب المحاسبة الادارية، مجلة الاقتصاد الصناعي، العدد 11 ديسمبر 2016
15. زياد هاشم السقا، ناظم حسن الرشيق، إمكانية استخدام النظم الخبيرة في تطوير مهنة مراقبة الحسابات دراسة لآراء عينة من مراقبي الحسابات في العراق، مجلة بحوث المستقبل، عدد 27، 2012
16. سطم صالح حسين، سعد صالح الجوعاني، هشام عمر الحديدي، دور مفاهيم هندسة القيمة في الموازنة بين بعدي الجودة وكتفها بهدف تحسين أداء الشركات، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 4، العدد 10، 2008

17. سمية أحمد ميلي، حسين بلعجوز، محاسبة التسيير ودورها في قياس وتقييم الاداء بالتطبيق على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، مجلة كلية العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، العدد16، 2016
18. عامر هشام، بن واضح الهاشمي، هندسة القيمة كآلي استراتيجية لنجاح المشروعات-إشارة الى تجربة المملكة العربية السعودية، مجلة العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية، المجلد 12، العدد 02، 2019
19. عبد الرؤوف حجاج، أحلام بن رنو دور بطاقة الأداء المتوازن في تقييم الأداء الاستراتيجي للمؤسسات النفطية- دراسة حالة مؤسسة نفطال - مقاطعة الوقود حاسي مسعود (2011-2014) - المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، عدد 03 ، ديسمبر 2015
20. عبد الله أحمد عبد الله الدعاس، إدارة الجودة الشاملة وأثرها في تحسين الأداء المالي دراسة تطبيقية في عينة من المصارف التجارية الأردنية، دراسات العلوم الإدارية، المجلد 37، العدد 1، 2010
21. عبد الملوك مزهوده، الأداء بين الكفاءة والفعالية، مجلة العلوم الانسانية، جامعة محمد خيضر بسكرة، المجلد 1، العدد الأول، نوفمبر 2001
22. معتصم فضل عبد الرحيم عبد الحميد، فتح الرحمن الحسن منصور، بطاقة الأداء المتوازن ودورها في تقييم الأداء بالصندوق القومي للمعاشات، مجلة العلوم الاقتصادية، المجلد 16، العدد2، 2015
23. منال جبار سرور، التكامل بين التكلفة المستهدفة الخضراء وهندسة القيمة لتحقيق الميزة التنافسية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد24، العدد104، 2018
24. المهدي مفتاح السريتي، مدى امكانية استخدام مؤشرات تقييم الأداء في بيئة التصنيع الحديثة في القطاع الصناعي الليبي، المجلة الجامعة، المجلد3 ، العدد 15، 2013
25. مهند مجيد طالب، أثر تكامل تقنيتي هندسة القيمة والمقارنة المرجعية في تخفيض تكاليف دورة حياة المنتج الكلية دراسة تطبيقية في شركة الإخاء العامة، مجلة الدنانير، العدد 12، 2018
26. ميلود بن خيرة، مصنوعة أسماء، أداء شركات التجارة الإلكترونية في ظل إنتشار فيروس كورونا بين الواقع والتحديات دراسة شركة أمازون أنموذجا، مجلة آفاق للبحوث والدراسات، المجلد4، العدد1، 2021

27. ميلود بن خيرة، ابراهيم براهيمية، دور بطاقة الأداء المتوازن كأداة لمحاسبة التسيير في تحسين الأداء المالي للمؤسسة الاقتصادية - دراسة تحليلية لشركة المراعي 2015-2019 -، مجلة اقتصاديات شمال إفريقيا، المجلد 17، العدد 26، 2021

28. ميلود بن خيرة، ابراهيم براهيمية، طيب سعيدة، دور نظم الدفع للتجارة الإلكترونية في تنمية التجارة الدولية، المجلة الجزائرية للاقتصاد السياسي، المجلد 2، العدد 2، 2020

29. ناجي شايب الركابي، تكامل هندسة القيمة والتكاليف المستهدفة في مرحلة التصميم والتطوير من دورة حياة المنتج دراسة حالة لشركة الصناعات الإلكترونية - بغداد -، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 96، 2013

- الملتيقيات:

1. بن حوجة حميد، عقيلة باصور، دور مراقبة التسيير في تحقيق الأداء الشامل من خلال لوحة القيادة الإستشرافية، ملتقى وطني حول: مراقبة التسيير كألية لحوكمة المؤسسات وتفعيل الإبداع، جامعة - البليدة -2-، 25 أبريل 2017

ثانيا: المراجع الأجنبية

- الكتب:

1. Alice Guilhon, Nicolas Moinet, **Intelligence économique**, Publié par Pearson France, 2016
2. Annabel Ainscow, **Management and Cost Accounting**, 10th Edition, United Kingdom, 2018
3. Anthony. Atkinson, Robert S. Kaplan and others, **MANAGEMENT ACCOUNTING**, Printed in the United States of America, 6em edition
4. Bremmer Consulting LLC, **Why Use SAVE International Value Engineering Methodology?**, 2010
5. Charles Lusthaus, Marie-Hélène Adrien, et autres, **Améliorer la performance organisationnelle : manuel d'auto-évaluation**, Canada
6. CMA, M N Arora, **Accounting for Management**, Published by, Mrs. Meena Pandey for Himalaya Publishing House Pvt. Ltd., Third Revised Edition, 2016
7. Colin drury, **MANAGEMENT ACCOUNTING FOR BUSNESSE DECISION**, tomson learning, 2001, printed in italy, 2001
8. Christiane RAULET, **Comptabilité de gestion**, Dunod, 7em édition, Paris, 2007
9. D ALE H. B ESTERFIELD, and others, **Total Quality Management**, THIRD EDITION, Pearson Education, Inc, Indian, 2012
10. Françoise GIRAUD, et autres, **Contrôle de Gestion et Pilotage de la Performance**, 2 em édition, Gualino éditeur, EJA - Paris, 2004

11. Gavin Lawrie, Ian Cobbold, 2GC Active Management, **Development of the 3rd Generation Balanced Scorecard Evolution of the Balanced Scorecard into an effective strategic performance management tool**, UK , may 2002
12. John S. Oakland, **Total Quality Management text with cases**, Third edition, Butterworth-Heinemann, Elsevier, 2003
13. Josée St-Pierre, **Les Indicateurs De Performance Financière Et Non Financière: Complémentarité Ou Substitution? Étude Exploratoire Sur Des Pme Manufacturière "Comptabilité et Connaissances"**, France ,2005
14. *James Creelman, Elena Gómez Domenech*, **25 year Balanced Scorecard history: The 1st generation** ,part one, MAR 2017

- الكتب الإلكترونية

1. Nicolas Berland, **Mesurer et piloter la performance**, E-book ,2009, www.management.free.fr
2. Caplan, Dennis, **Management Accounting Concepts and Techniques 2006**, Accounting and Law Faculty Books 1, scholarsarchive.library.albany.edu/accounting_fac_books/1

- التقارير:

1. American Institute of CPAs, Chartered Institute of Management Accountants, **ESSENTIAL TOOLS FOR MANAGEMENT ACCOUNTANTS**, Association of International, Certified Professional Accountantv, usa, 2013
2. Iso, **Quality management principles**, ISO ,switzerlad ,2015
3. Jay Mandelbaum, Danny L. Reed, **Value Engineering Handbook**, Institute for Defense Analyses, Alexandria, Virginia , September 2006
4. Organisation internationale de normalisation, **Systèmes de management de la qualité - Principes essentiels et vocabulaire**,2005
5. S TEVEN M. L EON, **FINANIAL INTELLIGENCE FOR S UPPLY CHAIN M ANAGERS**, Pearson Education, Inc, U S A, 2016
6. SAVE International Value Standard ,**Value Methodology**, 2007 edition
7. SAVE International Value Standard, **Value Methodology Standard**, 2015
8. SAVE International, **Value Methodology Glossary**, October 16, 2017
9. The Association of Accountants and Financial Professionals in Business, IMA **Management Accounting Competency Framework**, Institute of Management Accountants ,10 Paragon Drive, Suite 1, Montvale, April 2019
10. the International Federation of Accountants (IFAC), international Guidance Document ,**Environmental Management Accounting**, August 2005
11. The World Economic Forum committed to improving the state of the world, **Mapping TradeTech Trade in the Fourth Industrial Revolution**, I N S I G H T R E P O R T, D E C E M B E R, 2 0 2 0
12. World Economic Forum's, **System Initiative on Shaping the Future of Production, the Future of Production Report 2018**, 2018

- الأطروحات ورسائل الماجستير:

1. Ahmed Gahlan, **Value Engineering in Construction Between Theory and Practice**, Master of Science in Construction and Real Estate Management, HTW Berlin and Helsinki Metropolia, 2017
2. John Maina kinyugo, **the Effect of Cost Efficiency on Financial Performance of Companies Listed on nairobi Securities Exchange**, the degree of master of business administration of the university of nairobi, Dean, School of business, 2014
3. Michael Pelz, **How management accounting can be helpful for startup companies**, Grades eines Doktors, der Wirtschaftswissenschaften, KIT Fakultät für Wirtschaftswissenschaften ,des Karlsruher Instituts für Technologie (KIT), März 2018
4. Rafika BOURAIB, **Tableaux de Bord, Outils de Pilotage de Mesure et d'Evaluation de la Performance de l'Entreprise-Cas Pratique NAFTAL**, Mémoire Magistère, Spécialité Management des Entreprises, Université .Mouloud Mammeri Tizi-Ouzou , 2014/2015
5. YOHANNES MULUYE, **The use of Management Accounting Practice in Managerial Decision Making, a case Study of Selected Real Estate Companies in Addis Ababa**, Master of Science in Accounting and Finance, ADDIS ABABA UNIVERSITY ETHIOPIA, June, 2018

- المقالات

1. Abdarahman Kalifa, Iwan Triyuwono, Gugus Irianto, Yeney Widya Prihatiningtias , **Theuse and benefit of management accounting practices in Libyan oil companies**, Asian Journal of Accounting Research, Vol. 5 No. 1, 2020
2. Ahmed Mohamed Ameen , Moataz Fathi Ahmed ,and others, **The Impact of Management Accounting and How It Can Be Implemented into the Organizational Culture**, Dutch Journal of Finance and Management, vol2, no1, 2018
3. Ahmed Mohamed Ameen , Moataz Fathi Ahmed ,and others, **The Impact of Management Accounting and How It Can Be Implemented into the Organizational Culture**, Dutch Journal of Finance and Management, vol 2, no 1, 2018
4. Bertrand Sogbossi Bocco, **Perception de la notion de performance par les dirigeants de petites entreprises en Afrique**, La Revue des Sciences de Gestion, 2010/1 no 241
5. Česlovas Christauskas , Vilma Kazlauskienė, **MODERNIŲ VEIKLOS VERTINIMO SISTEMŲ ĮTAKA ĮMONĖS VALDYMUI GLOBALIZACIJOS LAIKOTARPIU**, ECONOMICS & MANAGEMENT: 2009. 14
6. Christina Wiwik Sunarni, **Management Accounting Practices at Hospitality Business in Yogyakarta Indonesia**, Rev. Integr. Bus. Econ. Res. Vol 4, no 1
7. David Forsaith, Carol Tilt, Maria Xydias-Lobo, **THE FUTURE OF MANAGEMENT ACCOUNTING:A SOUTH AUSTRALIAN PERSPECTIVE**, School of Commerce Research Paper Series: 03-2, ISSN 1441-3906
8. Engr. Humoud Al Salmi, **VALUE ENGINEERING APPLICATION IN HIGHWAY DESIGN & CONSTRUCTION**, IRF Examiner, Volume 12, Winter 2017, International Road Federation, United States of America

9. Gavin Lawrie ,Ian Cobbold, **Third-generation balanced scorecard: evolution of an effective strategic control tool**, International Journal of Productivity and Performance Management, Vol. 53, No. 7, 2004
10. Ilona Bartuševičienė, Evelina Šakalytė, **ORGANIZATIONAL ASSESSMENT: EFFECTIVENESS VS EFFICIENCY**, Social Transformations in Contemporary Society, 2013 (1)
11. Ioana Bostan Rebeca, **Changes and Historical Evolution of Management Accounting, Ovidius” University Annals, Economic Sciences Series, Volume XIX, Issue 2, 2019**
12. J.H.v.H. de Wet, E. du Toit, **Return on equity: A popular, but flawed measure of corporate financial Performance**, S.Afr.J.Bus.Manage., vol 38, no1, 2007
13. Jasmina Bogičević, Violeta Domanović, Bojan Krstić, **THE ROLE OF FINANCIAL AND NON-FINANCIAL PERFORMANCE INDICATORS IN ENTERPRISE SUSTAINABILITY EVALUATION**, Vol 62, № 3 , 2016
14. Judita Narkunienė, Aurelija Ulbinaitė. **Comparative analysis of company performance and valuation methods**. Entrepreneurship and Sustainability Issues, Entrepreneurship and Sustainability Center, vol 6, no1, 2018
15. Kaveh Miladi Rad, O. Aminoroaya Yamini ,**The Methodology of Using Value Engineering in Construction Projects Management**, Civil Engineering Journal, Vol. 2, No. 6, June, 2016
16. Kennedy D Gunawardana, **Introduction of Advanced Manufacturing Technology: a literature review**, Sabaragamuwa University Journal, vol 6, no.1,2006
17. Khurram ASHFAQ, Sohail YOUNAS, and thers, **raditional Vs. Contemporary Management Accounting Practices and its Role and Usage across Business Life Cycle Stages: Evidence from pakistani Financial Sector**, International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences Vol. 4, No.4, October 2014
18. Lakshmi Narayanamma, D. Sudhir Babu, Ch.Jayasankaraprasad, **Balanced Scorecard and Its Iterations**, Journal of Business and Management, Volume 18, Issue 12, December. 2016
19. Magdy Abdel-Kader, Robert Luther, **The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis**, British Accounting Review, Vol. 40, No. 1
20. Marcos Ampuero, Jesse Goranson and Jason Scott, olving **the Measurement Dilemma How EVA and the Balanced Scorecard Fit Together**, Strategic Performance Management Series, Volume 2,September 1998
21. Mashovic, Azemina, **Key financial and nonfinancial measures for performance evaluation of foreign subsidiaries**, Journal of Contemporary Economic and Business Issues, Vol. 5, Iss. 2
22. Mohammad Talha, John B. Raja, A Seetharaman, **A New Look At Management Accounting**, The Journal of Applied Business Research, Volume 26, Number 4, 2010

23. Mohd. Heikal, Muammar Khaddafi, Ainatul Ummah, **Influence Analysis of ROA, ROE, NPM, DER, and CR, Against Corporate Profit Growth In Automotive In Indonesia Stock**, International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences December 2014, Vol. 4, No. 12
24. MOHIT PRAKASH, **Management Accounting Change**, international Research Journal of Management Science & Technology, Volume 4 Issue 2
25. Najam-ul-Arifeen , Muddasir Hussain , and others , **Measuring Business Performance: Comparison of Financial, Non Financial and Qualitative Indicators**, European Journal of Business and Management, Vol6, No4, 2014
26. Naser Yousef Alzoubi, **The Extent Use of Contemporary Management Accounting Practices and Its Effect on Operational Performance of Industrial Corporations in Jordan**, Asian Journal of Finance & Accounting , Vol. 10, No 1,2018
27. Rastislav Rajnoha, Petra Lesníková, Antonín Korauš, **From Financial Measures to Strategic Performance Measurement System and Corporate Sustainability Empirical Evidence from Slovakia**, Economics and Sociology, Vol. 9, No 4,2016
28. Rewan Kumar Dahal, **Changing Role of Management Accounting in 21 st Century**, Review of Public Administration and Management, Vol. 7 Iss. 3 No: 264, July 22, 2019
29. Shah Kamal , **Historical Evolution of Management Accounting**, THE COST AND MANAGEMENT, VOLUME43, NUMBER4, JULY-AUGUST 2015
30. Value Control Ltd , **Engineering Industry Training Board COURSES FOR MANAGEMENT Value Engineering**, Kernpotan. Bedford, England
31. Vasili Erokhin, **Management Accounting Change as a Sustainable Economic Development Strategy during Pre-Recession and Recession Periods: Evidence from Russia**, Sustainability, 4 June 2019
32. Vlora BERISHA, **Rrustem ASLLANAJ, Historical Evolution of Managerial Accounting Theories and Practice Development: Evidence from Kosovo**, International Journal of Economic Perspectives, Volume 11, Issue 3, 2017
33. Zorica Golić, **Finance and Artificial Intelligence: the Fifth Industrial Revolution and its Impact on the Financial Sector**, roceedings of the Faculty of Economics in East Sarajevo, 2019

الملتقيات -

1. Mostafa MOBALLEGHI, Golnessa GALYANI MOGHADDAM, **Linking TQM and Financial Performance**, 3rd International Conference on Information and Financial Engineering, IPEDR vol.12 (2011) , IACSIT Press, Singapore,2011
2. Thomas Bieker, Bernhard Waxenberger, **Sustainability Balanced Scorecard and Business Ethics Developing a Balanced Scorecard for Integrity Management**, Contribution to the 10 th International Conference of the Greening of Industry Network, Göteborg/Sweden Value , June 23-26,2002

3. Mojca Gornjak, **KNOWLEDGE MANAGEMENT AND MANAGEMENT ACCOUNTING, human capital without borders** ,international confirance, slovenia;25-27 june2014

- المواقع الكترونية

1. ثناء عبك الكريم عبد الرحيم، بيئة الأعمال ومواجهة تحديات البيئة المعاصرة، جامعة بابل، تاريخ

الاصدار 2019/03/23 www.uobabylon.edu.iq/uobcoleges/lecture.aspx?fid=9&lcid=85227

2. PESQUEUX Yvon, La notion de performance globale, La notion de performance globale. 5° Forum international ETHICS, Dec 2004, Tunis, Tunisie, document sur internet

<https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00004006/document.pdf>

3. <https://www.excitant.co.uk/fourth-generation-balanced-scorecard-approach/>

4. www.iosrjournals.org/iosr-jbm/papers/Vol18-issue12/Version-2/K1812027882.pdf

5. <https://balancedscorecard.org/about/nine-steps/>

6. American Society for Quality, asq.org/quality-resources/total-quality-management/tqm-history?fbclid=IwAR2ezdoXHA9bnZXbRgsr_aLyFLqKd2XzJLX1BdHYogABtK3PCZbwHL4uxzc

7. Institute of management accountants,

www.imanet.org/search/?ssopc=1#hawktabfield=it&it=all&keyword=MANAGEMENT+ACCOUNTING

قائمة الملاحق

الملاحق:

الملحق الأول: مؤسسات التي تمت فيها المقابلة

المقابلة مع	نشاطها	المؤسسة
اعضاء القسم التجاري	البلاستيك	صوتوبلاست
قسم مراقبة التسيير	البلاستيك	فيباكس بلاست
رؤساء كل الاقسام	قطاع المواد الغذائية	مطاحن الاغواط
مسير المؤسسة	قطاع المواد الغذائية	اس جي بي سودور
صاحب المؤسسة	المواد الغذائية	زيبان قاردين
المسير	المواد الغذائية	ملبنة الجاموس
المحاسبة + الانتاج	الحديد	صناعة الاسلاك الفولاذية
قسم المالية	البناء	مصنع حميس
قسم التدقيق الداخلي	النسيج	النسيج والتجهيز tifib
المالية والمحاسبة	المواد الاستخراجية	نفضال GPL/C

الملحق الثاني: مصادر عبارات الاستبيان

المحور	الدراسة المعتمد عليها
محور إدارة الجودة الشاملة	سناء فاروق العاجز ، مدى تطبيق ركائز إدارة الجودة الشاملة وتأثيرها على الأداء المالي، في مؤسسة الاقراض النسائية في قطاع غزة من وجهة نظر العاملين، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية غزة،2008. شيماء جاسم خيضر المعموري، صالح مهدي العامري، تقييم إدارة الجودة الشاملة في شركة اور العامة في محافظة ذي قار دراسة تطبيقية، Al Kut Journal of Economics Issue: 32 – 2019 ،Administrative Sciences
بطاقة الأداء المتوازن	نجوم قمازي، مساهمة الاساليب الحديثة للمحاسبة الادارية في تعظيم قيمة المؤسسة الاقتصادية، دراسة استقصائية على المؤسسات الإنتاجية لولاية سيف، أطروحة دكتوراه، علوم تجارية، تخصص محاسبة، مالية وتدقيق، جامعة فرحات عباس ،سطيف2017،2018/1
هندسة القيمة	رشا نواف عابد، أثر التكامل بين التكاليف المستهدفة وهندسة القيمة في تدعيم القدرة التنافسية للشركات المدرجة في بورصة فلسطين pex دراسة ميدانية تطبيقية، رسالة ماجستير محاسبة، جامعة الأزهر غزة، 2015
تحسين محاسبة التسيير المالي	نارمين ابراهيم صباح، واقع استخدام أساليب المحاسبة الادارية في الشركات الصناعية في قطاع غزة، قسم المحاسبة والتمويل ، كلية التجارة ، الجامعة الاسلامية غزة،2008 PETER MWANGI GICHAAGA, EFFECTS OF MANAGEMENT ACCOUNTING PRACTICES ON FINANCIAL PERFORMANCE OF MANUFACTURING COMPANIES IN KENYA, MASTER OF SCIENCE IN FINANCE DEGREE, SCHOOL OF BUSINESS, UNIVERSITY OF NAIROBI, OCTOBER 2014
تطور مؤشرات الاداء المالي	سليم العفوق، أثر تطبيق إدارة الجودة الشاملة على المؤسسات الاقتصادية الجزائرية – دراسة بعض المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بولاية سطيف، أطروحة دكتوراه ، علوم التسيير، جامعة محمد خيضر بسكرة،2017/2018. سناء فاروق العاجز ، مدى تطبيق ركائز إدارة الجودة الشاملة وتأثيرها على الأداء المالي، في مؤسسة الاقراض النسائية في قطاع غزة من وجهة نظر العاملين، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية التجارة، الجامعة الاسلامية غزة،2008

الملحق الثالث: المحكمين

الاسم واللقب	الرتبة العلمية	الجامعة
حمادي مليكة	استاذة محاضرة – أ-	جامعة بلعباس
نوي الحاج	استاذة محاضرة – أ-	جامعة الشلف
بن أحمد سعدية	استاذة محاضرة – أ-	جامعة غليزان

جامعة غليزان	استاذة محاضرة -أ-	طيب سعيدة
جامعة سطيف	استاذة محاضرة -أ-	شافية عرفي
جامعة تبسة	استاذة محاضرة -أ-	عزبوية سارة
جامعة غليزان	استاذة محاضرة - ب-	بن حجوية حميد
جامعة الاغواط	استاذ محاضر -أ-	بوجلاجل محمد
جامعة سطيف	استاذ محاضر -أ-	شوقي طارق



الملحق الرابع: الاستبيان

جامعة حسيبة بن بوعلي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

استبيان موجه لمسير أو أحد الإطارات العليا من الأقسام والمصالح بالمؤسسات الاقتصادية

بعد التحية والسلام؛

سادتي الكرام أضع بين أيديكم هاته الاستمارة كجزء من متطلبات استكمال الجانب التطبيقي من أطروحة دكتوراه والتي تحمل عنوان:

مساهمة الأدوات الحديثة لمحااسبة التسيير في تعزيز الاداء المالي للمؤسسة الاقتصادية

ونرجو لو تكرمتم بمساعدتنا في الإجابة على الاسئلة الموجودة، للتعرف على وجهة نظركم في موضوع بحثنا بإسقاطه على مؤسستكم. حيث أن إجابتكم لها تأثير كبير في الوصول إلى النتائج وتحقيق أهداف البحث. وأحيطكم علما بأن المعلومات ستعالج بكل مصداقية وسرية ولن تستخدم إلا في إطار البحث العلمي.

وجزاكم الله كل خير

الباحث: ميلود بن خيرة هاتف رقم: 0771-75-27-14

المحور الأول: البيانات المتعلقة بالمؤسسة

- اسم المؤسسة:

من فضلكم، ضع العلامة (x) في الخانة التي ترى فيها الاجابة المناسبة

طبيعة النشاط : مؤسستكم متخصصة في إنتاج :

طبيعة الملكية :

ملكية عامة () ملكية خاصة () ملكية مختلطة ()

عمر الشركة :

اقل من 5سنوات () من 5 الى 10 سنوات () من 11 إلى 15 سنة () اكثر من 16سنة ()

عدد العمال:

أقل من 50 عامل () - من 50 إلى 249 عامل () - أكثر من 250 عامل ()

موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة	المحور الثاني: تطبيق أسلوب بطاقة الأداء المتوازن
					1: لمؤسستكم خطة استراتيجية تركز على مؤشرات: الاداء المالي، خدمة الزبائن، التعلم والنمو، وتطوير المنتجات.
					2: تقيس مؤسستكم مختلف المؤشرات المتعلقة بجودة المنتج ورضا

					الزبائن.
					3: تعمل مؤسستكم على قياس مؤشرات العمليات الداخلية التي تعمل على تحقيق تميز المنتجات والعمليات ونمو الانتاج
					4: تهتم مؤسستكم بتدريب الموظفين وتعليمهم باستمرار
					5: تسعى مؤسستكم إلى زيادة التناغم الإداري بين العاملين وبناء المعرفة التنظيمية لتحسين قدراتهم.
موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موفق بشدة	المحور الثالث: تطبيق أسلوب الجودة الشاملة في الانتاج (TQM)
					1. تعمل مؤسستكم على إيجاد بيئة ثقافية ملائمة لتطبيق إدارة الجودة الشاملة
					2. تلتزم مؤسستكم بتدريب العاملين وتطوير مهاراتهم.
					3. تلتزم مؤسستكم بالتحسين المستمر للعمليات الادارية والإنتاجية .
					4. تعتمد مؤسستكم على نظام فعال للاتصالات بين الادارة والعمال.
					5. تهتم مؤسستكم برضا الزبائن عن جودة خدماتها ومنتجاتها.
					6. يتم إشراك العاملين في وضع الخطط لتحسين الجودة والأداء.
موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موفق بشدة	المحور الرابع: تطبيق أسلوب هندسة القيمة
					1: تتخلص مؤسستكم من الأنشطة التي لا تضيف قيمة
					2: تعمل مؤسستكم على تقييم مختلف أجزاء المنتجات المصنعة
					3: عملت مؤسستكم على إعادة بناء المنتجات والعمليات لتحديد احتياجات ورغبات الزبون
					4: تحدد مؤسستكم المميزات الرئيسية في المنتج التي تساعد في بيعه
					5: تقوم إدارة مؤسستكم بإعداد ورقة عمل للقيام بتحليل الوظيفي لأجزاء مختلفة من المنتج
موافق بشدة	موافق	محايد	غير موافق	غير موفق بشدة	المحور الخامس: مدى تحقيق الادوات الحديثة لمحاسبة التسيير لتحسين مؤشرات الاداء المالي في مؤسستكم
					1: ساهمت محاسبة التسيير في تخفيض تكاليف المؤسسة مع

					مراعات عدم تأثر جودة منتجاتها.
					2: تحقق أساليب محاسبة التسيير التوظيف الأمثل للموارد المالية والمادية ما يخفض التكاليف ويحسن الاداء المالي.
					3: ساهمت محاسبة التسيير في تقديم مميز لخدمة العملاء من خلال الجودة والوقت المحدد في عملية الانتاج يحقق رضا الزبون.
					4: تساهم أساليب محاسبة التسيير في زيادة الأرباح.
					5: التركيز على تقديم المنتوجات بالجودة المطلوبة يعزز من تنافسية المؤسسة
					6: تساهم أساليب محاسبة التسيير في نمو الحصة السوقية
					7: توفر محاسبة التسيير أدوات مهمة تعزز الميزة بها التنافسية في التصنيع
					10: ساهمت أساليب محاسبة التسيير في تخفيض التكاليف الوحدات المعيبة
متزايدة بشدة	متزايد	ثابت	ضعيف (ة)	ضعيف (ة) جدا	المحور السادس: تطور مؤشرات الاداء المالي للمؤسسة في السنوات الاخيرة
					1: تطور حجم المبيعات في مؤسستكم خلال السنوات الأخيرة
					2: درجة تحقيق جودة المنتوجات لرضا الزبائن خلال السنوات الأخيرة
					3: نسبة تسليم المنتجات في الوقت وبالجودة المطلوبة بالسنوات الأخيرة
					4: حجم الارباح بمؤسستكم في السنوات الاخيرة.
					5: القدرة على التحكم في التكاليف بالسنوات الاخيرة.
					6: حجم نمو الحصة السوقية لمؤسستكم.
					7: درجة المرونة في الاستجابة لمتطلبات السوق.
					8: درجة الإبداع بتقديم منتجات جديدة وذات الجودة عالية.

الملحق الخامس: مؤسسات عينة الدراسة

الولاية	اسم المؤسسة	القطاع	الرقم
أدرار	سونطراك	بتترول وغاز	01
الشلف	بن زعمية	بناء	02
الشلف	Briqueterie el ouarsanis rahmoun	بناء	03
باتنة	Global motors industries spa	سيارات	04
الاغواط	Bitamital laghouat	بناء	05
الشلف	Briqueterie heumis	بناء	06
الشلف	Group rahmoune	بناء	07
الشلف	Cts rahmoun	بناء	08
الشلف	Sofap	بناء	09
الشلف	Les fils d'acier de chlef	الحديد	10
وهران	Castel plastics sarl	بلاستيك	11
الشلف	وحدة إنتاج مواد البناء دحماني أحمد	بناء	12
الشلف	مؤسسة هضاب النصر	مواد غذائية	13
غليزان	Tayal spa	نسيج	14
غليزان	Boom	نسيج	15
الاغواط	مطاحن الأغواط	مواد غذائية	16
بسكرة	مؤسسة زيبان قاردين للتمور	مواد غذائية	17
بسكرة	Enicab	مواد معدنية	18
بسكرة	الزيبان للأشغال (الآجور)	بناء	19
بسكرة	Tifib biskra	نسيج	20
بسكرة	اس جي بي سودور بسكرة	مواد غذائية	21
الشلف	التيلواز	مواد غذائية	22
بسكرة	نويس لصناعة الخرسانة والبلاط	بناء	23
الشلف	البركة الكترونيك	الالكترونيك	24
الشلف	سوبراك	بناء	25
الشلف	رياض فارم	صناعة دواء	26
الشلف	Ecbe	بناء	27
الشلف	صوتوبلاست	بلاستيك	28
الشلف	Fiepexplast	بلاستيك	29
Guelma	Cosererie Amor ben amor	مواد غذائية	30
عين الدفلى	بيتاميتال عين الدفلى	بناء	31
الشلف	نفطال لغاز البترول المميع الشلف	بتترول وغاز	32

بسكرة	مطاحن الغزال	مواد غذائية	33
الشلف	ملبنة الجاموس	مواد غذائية	34
غليزان	Orcim	الحديد	35
الشلف	المشروبات الغازية شرشال	مواد غذائية	36
غليزان	سوفاك	سيارات	37
غليزان	شودرال	الالكترونيك	38
تيارت	مطاحن الاخلاص تيارت	مواد غذائية	39
تيارت	ملبنة سيدي خالد gipiait	مواد غذائية	40
سطيف	ايريس	الالكترونيك	41
البويرة	Ela	مواد غذائية	42
الجزائر العاصمة	Hamoud boulam	مواد غذائية	43
الجزائر العاصمة	Elit	الالكترونيك	44
بومرداس	Palmary food	مواد غذائية	45
الجزائر العاصمة	Amenhid	بناء	46
برج بوعرييج	Bordjsteel	الحديد	47
أدرار	مؤسسة بشار طماطم	مواد غذائية	48
بشار	Scc للاسمنت بشار	بناء	49
الجزائر العاصمة	بوماركومباني	الالكترونيك	50
الوادي	Parfums wouroud	صناعة دواء	51
بجاية	lfri / ابراهيم وأولاده	مواد غذائية	52
سعيدة	شركة الاسمنت بسعيدة	بناء	53
الجزائر العاصمة	مؤسسة خاصة	بناء	54
سطيف	Eurl saterex	الالكترونيك	55
غرداية	Sarl plastub	البلاستيك	56
تبسة	صوميفوس	المواد المعدنية	57
الجزائر العاصمة	Hey cookies	مواد غذائية	58
خنشلة	مؤسسة القطع المعدنية والأثاث المعدني سوفماك	المعادن	59
الجزائر العاصمة	Concordal spa	الدهان	60
الجزائر العاصمة	Samsung Electronic	المواد الالكترونية	61
ميلة	Sappec	الدهان	62
برج بوعرييج	Eurl ARCODYM	الدهان	63
بومرداس	JEMBAL	الكرتون	64
وهران	Sarl agro alimetaire	مواد غذائية	65
بومرداس	Faras international	الكرتون	66

برج بوعريريج	كوندور للأجهزة الكهرومنزلية والميلتيميديا	إلكترونيك	67
وهران	Sarl matema	مواد غذائية	68
الجزائر العاصمة	Sarl naipec	كرتون	69
الجزائر العاصمة	Uunilever	مواد غذائية	70
بجاية	Sarl ramdy	مواد غذائية	71
مستغانم	GISB	المعادن	72
وهران	SPA TOSYALI	المعادن	73
الجزائر العاصمة	ABC PEPSI	مواد غذائية	74
سطيف	Chaili profiplast spa	البلاستيك	75
عنابة	Tandem branding and pachaging	الكرتون	76
المدية	La Belle	مواد غذائية	77
بومرداس	Spa Galion algérie	البلاستيك	78
قسنطينة	مؤسسة إنتاج مواد البناء	مواد بناء	79
البلدية	Sarl bibida	مواد غذائية	80
الجزائر العاصمة	Sarl algo food	مواد غذائية	81
بجاية	ملبنة صومام	مواد غذائية	82
الجزائر العاصمة	Saidal	دواء	83
البلدية	Group AMOUR	مواد غذائية	84
باتنة	Sarl confi choc	مواد غذائية	85
الجزائر العاصمة	نפטال لغاز البترول المميع	بتترول وغاز	86
وهران	GROUPE BERAHAL	مواد غذائية	87
وهران	رونو	سيارات	88
الجزائر العاصمة	BASLIMAE Youcef	البلاستيك	89
البلدية	شركة العجائن الغذائية	مواد غذائية	90
الجزائر العاصمة	Falait spa	مواد غذائية	91
الجزائر العاصمة	Danone	مواد غذائية	92
الجزائر العاصمة	Ramy milk company	مواد غذائية	93
برج بوعريريج	As Motors	الحديد والصلب والمعادن	94
البلدية	Celia	مواد غذائية	95
غرداية	تيكنوسات	المنتجات الكهرومنزلية	96