



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة عبد الحميد ابن باديس مستغانم
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم العلوم الاقتصادية

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ماستر أكاديمي في العلوم الاقتصادية تخصص: مالية نقود و تأمينات

عنوان المذكرة

أهمية الموازنات التخطيطية في تقييم أداء المؤسسات الاقتصادية

دراسة حالة : مجمع سيفيتال Cevital

تحت إشراف الأستاذ:

بن حمو عبد الله

من إعداد الطالبة:

أولاد ابراهيم خديجة

أعضاء لجنة المناقشة:

أستاذ مساعد

أ/ بن زيدان ياسين

رئيسا

أستاذ مساعد

أ/ بن حمو عبد الله

مشرفا

أستاذ مساعد

أ/ بلعياشي بومدين

مناقشا

السنة الجامعية: 2015/2014

شكر وتقدير

الحمد لله حمدا يوافي ما تزايد من النعم و الشكر له ما أولانا من الفضل و الكرم ...

نحمد الله عز وجل الذي أنعمنا بنعمة العلم ووقفنا إلى بلوغ هذه الدرجة ...

" اللهم لك الحمد حتى ترضى، ولك الحمد إذا رضيت، ولك الحمد بعد الرضا "

أتقدم بخالص عبارات الشكر والتقدير والامتنان إلى كل من ساعدني على تحقيق هدف من

أهداني من قريب أو بعيد على إنجاز هذا البحث المتواضع وأخص بالذكر الأستاذ المشرف :

بن حمو عبد الله الذي لم يخل عليا بتوجيهاته القيمة وإلى جميع من ساعدني

في إتمام هذا البحث ...

كما يسعدني أن أتقدم بالشكر والعرفان إلى جميع أساتذة قسم العلوم الاقتصادية، التجارية وعلوم

التسيير وجميع من تعاقبوا على تعليمنا في مقاعد الدراسة ...

وفي الأخير نحتسب هذا البحث لله ، ولا نزكي على الله عملا ، راجين منه أن يجعله من صالح

الأعمال وأن ينفع به كل من يلتمس طريق العلم به.

الطالبة: أولاد ابراهيم خديجة

A decorative border with a repeating geometric pattern surrounds the page. In the center, a large, ornate floral frame is formed by four curved, leafy branches that meet at the corners. The word "الفهرس" is written in the center of this frame.

الفهرس

الفهرس



شكر وتقدير

إهداء

I	فهرست المحتوى
I	قائمة الجداول
I	قائمة الأشكال
I	قائمة الملاحق
أ	مقدمة عامة

الفصل الأول: مدخل إلى الموازنات التخطيطية

02	تمهيد
03	المبحث الأول: ماهية الموازنات التخطيطية
03	المطلب الأول: مفهوم الموازنات التخطيطية
06	المطلب الثاني: أهداف الموازنات التخطيطية
10	المطلب الثالث: أنواع الموازنات التخطيطية
12	المبحث الثاني: أسس إعداد الموازنات التخطيطية
12	المطلب الأول: مبادئ إعداد الموازنات التخطيطية
18	المطلب الثاني: المشروع المتكامل للموازنات التخطيطية
31	المطلب الثالث: الرقابة عن طريق الموازنات التخطيطية
35	المبحث الثالث: أهمية و مزايا تطبيق الموازنات التخطيطية
35	المطلب الأول: استخدامات الموازنات التخطيطية
39	المطلب الثاني: نظام الموازنات التخطيطية الفعال

42	المطلب الثالث: تقييم الموازنات التخطيطية و اتجاهات التطور.....
47	خلاصة.....

الفصل الثاني: نظم قياس الأداء و تقويمه

49	تمهيد.....
50	المبحث الأول: ماهية قياس الأداء.....
50	المطلب الأول: مفهوم قياس الأداء.....
56	المطلب الثاني: فوائد قياس الأداء و أهميته.....
58	المطلب الثالث: خطوات تطوير مقاييس الأداء و مآخذها.....
62	المبحث الثاني: لوحة القيادة و بطاقة الأداء المتوازن كأدوات لقياس الأداء.....
62	المطلب الأول: مفهوم كل من لوحة القيادة و بطاقة الأداء.....
76	المطلب الثاني: دور و أهداف لوحة القيادة و بطاقة الأداء.....
90	المطلب الثالث: الإختلاف بين لوحة القيادة و بطاقة الأداء.....
91	المبحث الثالث: علاقة الموازنات التخطيطية بعملية تقويم الأداء.....
91	المطلب الأول: مفهوم تقويم الأداء.....
94	المطلب الثاني: أهمية و أهداف تقويم الأداء.....
98	المطلب الثالث: الموازنات التخطيطية كأداة لتقويم الأداء.....
101	خلاصة.....

الفصل الثالث: الدراسة الميدانية

103	تمهيد
104	المبحث الأول: التعريف بالمؤسسة
104	المطلب الأول: مجمع سيفيتال cevital
113	المطلب الثاني: أسلوب جمع البيانات و خصائص العينة المدروسة
115	المبحث الثاني: واقع الموازنات التخطيطية و نظم قياس الأداء في مجمع سيفيتال cevital
115	المطلب الأول: واقع الموازنات التخطيطية في
117	المطلب الثاني: واقع نظم قياس الأداء في مؤسسة
119	المبحث الثالث: واقع الموازنات التخطيطية و نظم قياس الأداء في مجمع سيفيتال cevital
119	المطلب الأول: تحليل العلاقة بين الموازنات التخطيطية و لوحة القيادة
123	المطلب الثاني: تحليل العلاقة بين الموازنات التخطيطية و بطاقة الأداء المتوازن
124	خلاصة
126	الخاتمة العامة

قائمة المراجع

الملاحق

فهرس الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
21	العلاقة بين موازنة المبيعات و الإنتاج و الموازنات الأخرى	01
25	الموازنة النقدية	02
29	كيفية إعداد قائمة الدخل التقديري	03
33	مراحل عملية الرقابة بإستخدام الموازنات	04
51	مثلث الأداء	05
65	التصور العام للوحة القيادة	06
69	منهجية إعداد لوحة القيادة	07
75	ترجمة الرؤية و الإستراتيجية : أربع منظورات	08
83	إدارة الإستراتيجية	09
85	خطوات تطبيق نظام بطاقة الأداء المتوازن	10
116	التوزيع البياني لدور الموازنات التخطيطية في المؤسسة	11
120	التوزيع البياني لنشاط المؤسسة حسب دور كل من الموازنات التخطيطية و لوحة القيادة	12
122	العلاقة بين دور الموازنات التخطيطية و عملية تقويم الأداء	13

فهرس الجدول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
26	الموازنة النقدية	01
37	دور الموازنات	02
45	المبادئ الأساسية لتحسين عملية إعداد و تنفيذ الموازنة	03
46	مبادئ الريادة لتحسين عملية إعداد و تنفيذ الموازنة	04
54	تصنيفات مقاييس الأداء	05
77	النموذج العام للوحة القيادة	06
90	الإختلاف بين لوحة القيادة و بطاقة الأداء المتوازن	07
119	مقارنة بين دور كل من الموازنات التخطيطية و لوحة القيادة	08

المقدمة

تعاني معظم الشركات الإقتصادية الجزائرية سوء استخدام الموارد و الإمكانيات المادية و البشرية المتاحة بالطريقة الأمثل، مما يتطلب وجود الحلول الكفيلة بتوجيه هذه الموارد نحو الاستخدام الأمثل و استغلالها بطريقة تضمن حمايتها من الهدر أو سوء الإستغلال.

و من هنا جاءت فكرة الموازنات التخطيطية كخطة مالية مستقبلية تستخدم كأداة للتخطيط و الرقابة و تقييم الأداء و توجيه موارد الشركة نحو الاستغلال الأمثل ، فهذه الموازنات هي أحد الوسائل التي يمكن من خلالها التفكير و التخطيط لإيجاد حل مناسب لتفادي المشاكل المستقبلية و مواجهتها بأقل التكاليف .

و لتحقيق عنصر الرقابة بشكل دقيق، يجب أن نقارن التكاليف الفعلية مع التكاليف المقدرة من أجل حصر الفروقات بين الفعلي و التقديري ، يتم استخدام ما يعرف بالموازنة المرنة كأداة تقيس الإنحراف ، و تعلق سبب الإنحرافات الناتجة عن عدم الكفاءة في تقدير مستويات الإنتاج و إنحرافات السعر الناتجة عن عدم الكفاءة في تقدير مستويات الإنتاج و انحرافات السعر الناتجة عن عدم القدرة على التنبؤ بالظروف التي تؤثر على تغيير الأسعار المستقبلية للمنتج.

و نظرا لأهمية تطبيق الموازنات التخطيطية في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية من أجل الرقابة على عناصر الإنتاج و تقويم أداء هذه المؤسسات اخترت أن أدرس مدى أهمية هذه الموازنات التخطيطية في تقويم الأداء داخل المؤسسات الإقتصادية الجزائرية ، و مدى التوافق بين العملي لنظم الموازنات التخطيطية، و المبادئ و الأسس العلمية للموازنات التخطيطية في الفكر الإقتصاد المعاصر ، و مدى تحقيق أهداف هذه الموازنات و زيادة فعاليتها للرقابة على الإنحرافات المستخرجة و تقويم أداء العملية الإنتاجية من أجل المحافظة على موارد المؤسسة و ضمان استمراريتها نحو النمو و التقدم .

إشكالية الدراسة :

أرى أن معظم المؤسسات الإقتصادية الجزائرية تعاني صعوبة في تقدير التكاليف الصناعية للمنتج و توزيع تكاليفها بالطريقة التي تكفل العدالة و التحمل و كذلك تعاني عدم الإلتزام بتطبيق الموازنات التخطيطية وكذلك تصحيح الإنحرافات من خلال استخدام مخرجات النظام كمؤشر لتفاديها مستقبلا.

و انطلاقا من أهمية توجيه المؤسسات الاقتصادية لإستخدام الموازنات التخطيطية في العملية الإنتاجية لتقليل الهدر و توجيه الموارد نحو الاستغلال الأمثل ، فإنه يمكن القول أن مشكلة الدراسة تنحصر في الإشكالية التالية :

- هل تهتم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بإعداد موازنات تخطيطية تستخدم كأداة للرقابة و تقويم أدائها ؟

و تدرج ضمن هذه الإشكالية الرئيسية الإشكاليات الفرعية التالية :

- ما مدى توفر المعلومات الكافية و البيئة المناسبة داخل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من أجل تحضير الموازنات التخطيطية ؟
- هل تستخدم مخرجات النظام في تصحيح الانحرافات، و الأخطاء وتطوير الفعالية و الكفاءة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية ؟
- هل تعتمد المؤسسات الاقتصادية الجزائرية على الأسس العلمية في تحضير الموازنات التخطيطية التي تستخدمها في عملية التخطيط للمستقبل ؟

فرضيات الدراسة :

- استناداً إلى مشكلة الدراسة وأهدافها تمت صياغة الفرضيات العدمية التالية الرئيسية، التي سيجرى اختبارها، واستخلاصا لنتائج والتوصيات:
- الفرضية الأولى:
- الموازنات التخطيطية تستخدم كأداة للرقابة وتقييم الأداء.
- الفرضية الثانية:
- توفر المعلومات الكافية والبيئة المناسبة داخل المؤسسات الاقتصادية الجزائرية هو العامل الرئيسي لتحضير الموازنات.
- الفرضية الثالثة:
- استخدام مخرجات النظام في تصحيح الانحرافات والأخطاء يقود المؤسسة نحو تطوير فعاليتها وكفاءتها.

أهداف الدراسة :

تسعى هذه الدراسة إلى تحقيق الأهداف التالية:

- إن الهدف الأساسي لهذه الدراسة يتمثل في محاولة الكشف عن مدى التزام المؤسسات الاقتصادية الجزائرية باستخدام الموازنات التخطيطية في التخطيط وتقييم الأداء والرقابة على عناصر الإنتاج.
- التعرف على الموازنات التخطيطية ومدى فاعليتها كأداة للرقابة وتقييم الأداء
- بيان أهمية مشاركة جميع الأقسام الإدارية في إعداد الموازنات التخطيطية.

أهمية الدراسة :

تنبع أهمية الدراسة من عدم وعي معظم المؤسسات الاقتصادية الجزائرية لأهمية الموازنات التخطيطية واستخدامها كأداة فعالة في التخطيط والرقابة على عناصر الإنتاج وتقييم الأداء. ومن هنا جاءت أهمية هذه الدراسة، حيث تعتبر الموازنات التخطيطية من أهم الوسائل أو الأدوات التي تساعد المنشأة في التغلب على الثغرات التي تواجهها، ألا وهي الإستخدام الأمثل للموارد المتاحة والتقليل من الهدر ومقارنة التكاليف الفعلية مع التكاليف المقدرة وتصحيح الأخطاء وزيادة الكفاءة للعملية الإنتاجية .

منهج الدراسة :

المنهج الذي رأيناه مناسباً لدراسة هذا الموضوع، هو المنهج التحليلي الوصفي، حيث قمنا بدراسته انطلاقاً من مفهوم الموازنات التخطيطية مروراً بنظم قياس الأداء و وصولاً إلى عملية تقويم الأداء .


إنه و من خلال دراستنا لهذا الموضوع واجهنا عدة مصاعب من بينها :

- عدم تجاوب المؤسسة معنا في إعطاء المعلومات، حيث تخضع هذه العملية لضوابط سرية مشددة من قبل إدارة المحممع مع العلم بأنه قد تم شرح غايات الدراسة والتي هي مخصصة فقط لغايات البحث العلمي.
- تفاوت درجات المعرفة من قبل العاملين في المؤسسة من حيث درايتهم بالعملية الإنتاجية ومشاركتهم بإعداد الموازنات التخطيطية، مما يتطلب الجهد والوقت الكبير لتوضيح مفاهيمهم.
- هذه الصعوبات كانت عائقاً لنا للتوسع أكثر في البحث.

و لدراسة هذا الموضوع تم تقسيم هذا البحث إلى ثلاثة فصول :
تطرقنا في الفصل الأول إلى مفهوم الموازنات التخطيطية و قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث،
تناولنا في الأول ماهية الموازنات التخطيطية، و تكلمنا في الثاني على أسس إعداد الموازنات التخطيطية، أما في
المبحث الثالث فذكرنا أهمية و مزايا تطبيق الموازنات التخطيطية.

و في الفصل الثاني تطرقنا إلى نظم قياس الأداء و تقويمه فقسمنا الفصل إلى ثلاثة مباحث، في
المبحث الأول ثم تعريف قياس الأداء، أما في الثاني فتكلمنا عن أدوات قياس الأداء اخترنا منها لوحة القيادة و
بطاقة الأداء المتوازن، و في المبحث الثالث درسنا علاقة الموازنات التخطيطية بتحسين الأداء.

أما الفصل الثالث فكان دراسة ميدانية بمجمع سيفيتال **Cevital** حول مدى استخدام مقاييس
الأداء لتقويم أدائها ، قسمنا هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث في الأول أعطينا لمحة عن المجمع ، و في الثاني تحدثنا
عن واقع الموازنات التخطيطية و نظم قياس الأداء داخل مجمع سيفيتال **Cevital**، و في المبحث الثالث قمنا
بتحليل العلاقة بين الموازنات التخطيطية و عملية تقويم الأداء.

A decorative border with a repeating geometric pattern of black and grey zig-zags surrounds the page. In the center, a large, ornate floral frame made of black lines and scrolls encloses the text. The frame features four heart-shaped motifs at the corners, each with a small arrow pointing towards the center.

الفصل الأول

تمهيد :

تستخدم المؤسسات عل اختلاف أنواعها أساليب للتخطيط و الرقابة, و من بين هذه الأساليب الموازنات التقديرية, هذه الأخيرة عبارة عن خطة مفصلة للأعمال التي ترغب المؤسسة في إنجازها في فترة مستقبلية هي في العادة سنة, وقد مر استخدام الموازنات التقديرية بالمراحل التالية :

المرحلة 1 : و كانت فيها الموازنة التقديرية عبارة عن تجميع للموارد المطلوبة لتنفيذ برنامج معين .

المرحلة 2 : و ثم في هذه المرحلة تحديد توقيت زمني لهذه الاحتياجات .

المرحلة 3 : أصبحت الموازنة التقديرية تستخدم مع التكاليف المعيارية لتحقيق الرقابة .

المرحلة 4 : توسع الهدف من استعمال الموازنة التقديرية , بالإضافة إلى الرقابة أصبحت تستخدم كأداة للتخطيط و التنسيق بين وحدات المؤسسة و مع تزايد حجم المؤسسة و تعقد نشاطها بدأ استخدام الموازنة التقديرية فيها بدرجات متفاوتة , لتحقيق أهداف المؤسسة .

سيتم التطرق في هذا الفصل إلى ماهية الموازنة التقديرية , مبادئها و الهدف منها و كيفية إعدادها , و استعمالها في مجال الرقابة , بالإضافة إلى شروط فاعلية نظام الموازنات التقديرية و معوقات نجاحها في المؤسسة الاقتصادية من خلال المباحث التالية :

المبحث الأول : ماهية الموازنات التقديرية .

المبحث الثاني : كيفية إعداد الموازنات التقديرية .

المبحث الثالث : دور الموازنات التقديرية في المؤسسة .

المبحث الأول : ماهية الموازنات التقديرية

تعتبر الموازنات التقديرية إحدى النماذج الكمية التي تساعد إدارة المؤسسة على القيام بوظائفها، و المتمثلة في التخطيط، التنسيق و المراقبة، فالموازنة التقديرية هي عبارة عن تغيير كمي للأهداف التي تسعى المؤسسة لتحقيقها، وهي خطة العمل للمستقبل .

المطلب الأول : مفهوم الموازنة التقديرية

يطلق على الموازنة عدة تسميات منها الموازنة التقديرية، الموازنة التخطيطية، والموازنة الرقابية، و كل اسم من هذه الأسماء يشير إلى إحدى صفات الموازنة، فكلمة تقديرية تعني أن البيانات التي تحتويها الموازنة هي بيانات تقديرية أو متوقعة، أما كلمة تخطيطية فتشير إلى أن الموازنة تحتوي على بيانات عن الخطة التي اعتمدها المؤسسة، في حين أن كلمة رقابية تعني أن بيانات الموازنة تستخدم في الرقابة و قياس الأداء.

أولاً : تعريف الموازنة التقديرية

تعددت تعاريف الموازنة التقديرية تبعاً لتعدد آراء و وجهات نظر الاقتصاديين، و فيما يلي يتم التطرق إلى البعض منها : (1)

فحسب Gordon shillinglaw يعتبر الموازنة التقديرية بأنها خطة تفصيلية محددة مقدماً للأعمال المرغوب تنفيذها و توزع هذه الخطة على جميع المسؤولين حتى تكون مرشداً لهم في تصرفاتهم و حتى يمكن استخدامها كأساس لتقييم الأداء في المشروع.

و حسب Keller et Ferrara تعرف الموازنة التقديرية بأنها الخطة المنسقة لجميع عمليات المشروع في فترة الموازنة، فهي تمد المشروع بتقدير لأرباحه الكلية و للأرباح المحققة بواسطة كل قسم من الأقسام عن طريق تجميع المبيعات، و التكاليف الصناعية و المصاريف البيعية و الإدارية و بإدراج جميع عناصر الإيرادات و المصروفات التي تتضمنها أي موازنة فرعية.

أما Horngren يعرف الموازنة التقديرية بأنها تعبير كمي عن خطة الأعمال و مساعدة لتحقيق التنسيق و الرقابة. (2)

(1) أحمد محمد نور، أحمد حسين علي، مبادئ المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية ، مصر، 2003/2002، ص : 223 .

(2) أحمد نور، المحاسبة الإدارية و بحوث العمليات ، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1975، ص : 66 .

من التعاريف السابقة يمكن ملاحظة ما يلي :

يعتبر Gordon shillinglaw أن الموازنة التقديرية تفيد في :

- التخطيط .
- تقييم الأداء في المشروع.

و حسب Keller et Ferrara فإن الموازنة التقديرية تفيد في :

- التخطيط و تقدير الأرباح و التكاليف.
- كذلك يرى بأنه توجد موازنات فرعية و أخرى أساسية .

أما حسب Horngren فيرى بأن الموازنة التقديرية أداة ل :

- التخطيط.
- التنسيق.
- الرقابة.

و يمكن اعتبار الموازنة التقديرية بأنها خطة متكاملة للأعمال التي ترغب المؤسسة في إنجازها بحيث تنجز مسبقا و توزع على جميع المسؤولين لإرشادهم في أعمالهم , كما تمكن من مقارنة النتائج المحققة مع ما تم التخطيط له و اتخاذ الإجراءات التصحيحية .

ثانيا : خصائص الموازنة التقديرية

للموازنة التقديرية عدة خصائص يتم تلخيصها فيما يلي :⁽¹⁾

- ✓ يجب أن تكون الموازنة شاملة لمختلف أنشطة المؤسسة لأن نجاح أي عمل جماعي يتطلب التنسيق و التنظيم, حيث يجب تحديد مهام مختلف المصالح و ألا تتعارض مهام مختلف المصالح مع بعضها البعض.
- ✓ الموازنات نظام لتوضيح السلطة و المسؤوليات في المؤسسة بحيث يجب تحديد و بطريقة واضحة صلاحيات مختلفة مراكز المسؤولية.

(1) Michel Gervais, contrôle de gestion par le system budgétaire, 3em edition librairie vuibert, paris, 1994, p :

✓ يجب على الموازنات احترام التماسك بين الأقسام لتحديد المسؤوليات بدقة حسب الأولوية، حيث أن الأناية يمكن أن تقود كل مسئول مصلحة إلى السعي للوصول إلى أهدافه دون مراعاة الأثر على باقي الأقسام و المصالح.

✓ الموازنة لن تكون فعالة إذا لم تكن هناك قوى تدفع المسؤولين إلى تثبيت الأهداف الكافية و المطموحة، الانحرافات ذات الأهمية ... الخ. إذن الموازنات يجب أن تكون مرتبطة بنظام تحفيز تام.

✓ الموازنات هي نظم معلومات يصمم للتزويد بالمعلومات بسرعة.

و للإشارة فقد ازداد الاهتمام بالموازنة التقديرية و ازداد التوسع في استخدامها في الآونة الأخيرة في مختلف المؤسسات، و يمكن إرجاع ذلك إلى عدة أسباب منها :⁽¹⁾

- 1- الرغبة في استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة للمؤسسة أفضل استخدام، يمكن من خلال التنسيق بين الأنشطة المختلفة و احتياجاتها من الموارد.
- 2- الرغبة في مواجهة حالة المخاطرة و عدم التأكد التي يتصف بها الواقع العلمي حيث أن إجراءات إعداد الموازنة وما تتضمنه من التنبؤ بالمستقبل يمكن أن تساعد على دراسة المشاكل المحتملة قبل حدوثها بالإضافة إلى دراسة سبل حلها متى حدثت.
- 3- الرغبة في إيجاد وسيلة فعالة للتنسيق بين مختلف أوجه النشاط بالمؤسسة حيث تهدف الموازنة إلى التنسيق بين الأساليب و الطرق و الوسائل الممكن إتباعها و بين كافة الموارد الاقتصادية المتاحة بالمؤسسة .
- 4- الرغبة في خلق الحوافز لدى العاملين بالمؤسسة، و يمكن تحقيق ذلك من خلال مشاركتهم في إعداد الموازنة، و ما يترتب على ذلك من دافعية و رضا عن العمل و رفع مستوى الأداء و تقوية روح الجماعة .
- 5- الرغبة في إيجاد وسيلة فعالة للاتصال و التغذية العكسية للمعلومات حيث تلعب الموازنة دورا هاما كأداة للاتصال الفعال بين الإدارة العليا و الإدارة الوسطى و الإدارة التنفيذية عن طريق توصيل الأهداف المخططة بمختلف المستويات الإدارية الدنيا بالمؤسسة.

(1) ناصر نور الدين عبد اللطيف، المعرفة الحاسبية لغير التجاريين تطبيقات عملية في مجالات متنوعة، الدار الجامعية، مصر، 2003/2002.

و من خلال تقارير التغذية العكسية يمكن للإدارة العليا الإلمام بمشاكلهم و إنجازاتها الرغبة في إيجاد وسيلة فعالة للرقابة و تقييم الأداء يمكن الاعتماد عليها للتأكد من أن الأهداف و الخطط و المعايير الموضوعة مقدما قد تحققت حيث تعتبر الموازنة من أهم الأدوات التي تفيد في مجال قياس و تقييم الأداء و خاصة إذا تم إعدادها في ضوء كل من محاسبة المسؤولية و التكاليف المعيارية و الإدارة بالاستثناء.

المطلب الثاني : أهداف الموازنة التقديرية

تهدف الموازنات التقديرية أساسا إلى خدمة الإدارة في القيام بوظائفها الرئيسية المتمثلة في التخطيط، الرقابة و التنسيق .

فالتخطيط الذي هو عبارة عن تحديد الأهداف التي يسعى المشروع أو التنظيم إلى تحقيقها و وضع البرامج الكفيلة بانجاز تلك الأهداف في ضوء الإمكانيات و القيود التي تفرضها ظروف المناخ العام المحيط بالمشروع . (1) .
ففي مجال التخطيط تؤدي الموازنات التقديرية الأدوار الآتية: (2)

يتطلب إعداد الموازنات التقديرية ضرورة تحديد أهداف المؤسسة تحديدا دقيقا وواضحا ، فهي إذن ترغب الإدارة على هذه المهمة ، و على الرغم من أن هذه الأهداف غالبا ما تكون معروفة للمدراء إلا أنها عادة ما تكون بشكل ضمني و غامض ، مما يؤدي إلى احتمال أن يعطي كل مدير تفسيرا مختلفا للأهداف بما يتفق مع ظروف وحدته الإدارية ، أو مع أهدافه الشخصية ، و في إضرار بأهداف المؤسسة عامة ، و نظام الموازنات التقديرية يتطلب تحديد الأهداف العامة للمؤسسة بشكل مكتوب حتى يكون مرجعا يعود إليه المدراء على اختلاف مستوياتهم ، كما يتطلب ذلك تحديد أهداف الوحدات الإدارية المختلفة و مسؤولياتها ، و بالتالي يتم التنسيق بين أهداف الوحدات الإدارية بالشكل الذي يحقق الأهداف العامة للمؤسسة على أحسن وجه ، كذلك يحتم نظام الموازنات التقديرية قياس الأهداف سواء كانت أهدافا عامة أو أهدافا للوحدات الإدارية بحيث تكون بشكل رقمي محدد (مثلا يتم التعبير عن الأهداف في بعض المؤسسات على شكل رقم أعمال أو في شكل نسبة الأرباح المستهدفة إلى رأس المال المستثمر).

(1) إبراهيم عبد الهادي محمد المليحي، الإدارة مفاهيمها و أنواعها و عملياتها، دار المعرفة الجامعية، مصر، 2005 ص: 329 .
(2). خليل عواد أبو حشيش، المحاسبة الإدارية لترشيد القرارات التخطيطية، دار وائل للنشر و التوزيع ، الأردن ، ط2 ، 2010 ص: 398 .

كما أن نظام الموازنات التقديرية يساعد الإدارة على ترتيب الأهداف ترتيباً يحدد أولويات هذه الأهداف بحيث يعطي كل هدف أهمية نسبية و يؤدي ذلك إلى رفع كفاءة التنفيذ .

ترسم ملخصات الموازنة التقديرية التي تعد الإدارة العليا صورة شاملة لأوجه نشاط المؤسسة و علاقة الوحدات المختلفة ببعضها البعض، مما يمكن الإدارة من التنسيق بين الخطط الموضوعة لأوجه النشاط المختلفة تنسيقاً كاملاً. يؤدي إعداد الموازنات التقديرية إلى تنقيح الخطط الموضوعة و زيادة دقتها و ذلك عن طريق كشف الأخطاء و التضارب بين الخطط .

أما من ناحية الرقابة ، فالرقابة هي التأكد من أن العمل الذي يتم يطابق ما توقع أن يكون عليه و هي تشمل تحديد معايير رقابية، قياس النتائج لمعرفة أي خروج عن المتوقع و التعرغ على أسبابه و العمل على تصحيحه . (1)

الموازنات التقديرية أداة للإدارة لرفع كفاءة وظيفتها و الرقابة، حيث تؤدي الأدوار التالية : (2)

تمثل تقديرات الموازنة معايير و أهدافاً رقمية لعملية لمختلف الوحدات و الأقسام الإدارية، مما يدفع المسؤولين بها إلى تحسين وسائل التنفيذ لتحقيق المستوى المطلوب في الموازنة.

يسمح نظام الموازنات التقديرية بتحديد انحرافات التنفيذ الفعلي عن تقديرات الموازنة، و تحليل هذه الانحرافات حسب أسبابها مما يحقق عدة أغراض منها:

محاسبة المسؤولين عن الانحراف، و بمجرد أن يعرف كل شخص في الغدارة أنه سيحاسب على الانحراف فإن ذلك يؤدي إلى تجنب الانحراف قبل وقوعه .

تصميم نظام فعال للحوافز لرفع كفاءة التشغيل.

اتخاذ القرارات لتصحيح أخطاء التنفيذ، أو تلافي عوامل عدم الكفاية في وقت مبكر، و الحيلولة دون تكرار الانحرافات.

تحدد أسباب الانحرافات الناتجة عن عوامل لا تخضع لتحكم الإدارة، و مراجعة موازنات المدة الباقية (من السنة) لإدخال التغييرات الناتجة عن هذه العوامل، مما يزيد من واقعية الموازنات و فاعلية عملية الرقابة.

(1) عبد الفتاح الصحن و محمد السيد سرايا، الرقابة و المراجعة الداخلية على المستوى الجزئي و الكلي، الدار الجامعية، طبعة نشر و توزيع مصر، 1998، ص: 11.

(2) خليل عواد أبو حشيش، مرجع سبق ذكره، ص: 399 .

يساعد نظام الموازنات التقديرية على تطبيق مبدأ الإدارة باستثناء الذي يقوم على التركيز على المشاكل الجوهرية و إعطائها الأولوية المناسبة في الحل مما يتماشى مع أولويات الأهداف أهميتها النسبية.

كما تعتبر الموازنات التقديرية كأداة للتنسيق، فهذا الأخير هو العملية التي تهدف لتحقيق وحدة العمل بين الأنشطة المتداخلة، و يكون التنسيق ضروريا حيشما وجد اثنان أو أكثر من الأفراد المتداخلين، أو الجماعات المتداخلة أو الأقسام المتداخلة تسعى لتحقيق هدف عام . (1)

لدى يجب ألا يصدر قسم ما قرارات تخصه و لها أثرها على بعض الأقسام الأخرى دون الرجوع إلى تلك الأقسام، فمثلا لا بد أن يكون هناك توافق بين إدارتي المبيعات و الإنتاج بحيث لا يمكن للأولى أن ترسم سياستها البيعية على أساس زيادة الكميات عن الكميات التي يمكن إنتاجها بإدارة الإنتاج، كما ينبغي ألا تقوم سياسة الإنتاج على أساس زيادة كمية الإنتاج عن الكميات الممكن تسويقها، هذا إلى جانب مراعاة الظروف المالية للمشروع حيث أن إنتاج السلع يحتاج إلى أموال لازمة لصناعتها و استثمار رأس المال العامل في البضاعة و الذمم، ويتطلب التنسيق توزيع الميزانية التقديرية على جميع أفراد الإدارة التي يصبح لدى كل منهم الوقت المناسب و المعلومات الكافية التي تمكنه من مقارنة الخطط الرئيسية و الأهداف الموضوعية بالنتائج الفعلية، و بذلك يكون كل عضو بالإدارة التنفيذية على الإلمام التام بالاحتمالات و النتائج المتوقعة في حدود المسؤوليات الملقاة على عاتقه وعلاقتها بالأقسام الأخرى و عمليات المشروع المختلفة. (2)

كما أن للموازنة التقديرية أهداف أخرى يمكن إجمالها في الآتي : (3)

الموازنة كأداة للتنظيم : حيث أن التخطيط يتضمن تحديد الأهداف و رسم السياسات اللازمة لتحقيقها فان ذلك يتطلب تنظيما لكيفية التنفيذ، و التنظيم عندئذ هو بمثابة وظيفة إدارية تهدف إلى تحديد سلطات و مسؤوليات كافة العاملين بالمؤسسة، و ترتيبها في هيكل متكامل بين مستوياتهم الإدارية،

(1) بشير العلق، الإدارة الحديثة نظريات و مفاهيم، داراليازوري العلمية للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص: 329 .

(2) عبد العزيز محمود الإمام، الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة على حسابات الشركات العامة دراسة نظرية تطبيقية، دار المريخ للنشر الرياض، 1983 ص: 8 .

(3) ناصر نور الدين عبد اللطيف، مرجع سبق ذكره، ص: 318 .

و يوضح العلاقة الرأسية و الأفقية بين مختلف الوظائف و تنعكس هذه العملية بالضرورة في شكل النظم و الإجراءات المحاسبية و تؤثر فيها، و تعتبر عملية تحديد السلطات و المسؤوليات في ظل خريطة تنظيمية سليمة أحد أهم العناصر التي يجب أن تأخذ بعين الاعتبار عند إعداد الموازنة التخطيطية.

الموازنة كأداة للاتصال : فالغرض الرئيسي من تحديد الأهداف التفصيلية الخاصة بكل قسم هو توصيلها إلى الشخص المسئول عنها، و لن يتم تحقيق ذلك إلا من خلال قنوات اتصال سليمة تضمن وصول هذه الأهداف إلى المسئولين عنها بطريقة تكفل وضوح هذه الأهداف و وضوح المسؤولية، و ينبغي أن يصمم نظام الموازنات بحيث يوصل هذه المعلومات إلى هؤلاء الأفراد المسئولين في الوقت المناسب و المكان المناسب و على ذلك يمكن اعتبار الموازنة بمثابة عمل تنظيمي يساعد على إيجاد حلقة اتصال بين المستويات الإدارية المختلفة و التنسيق بينها لتنفيذ مختلف أهداف المؤسسة، حيث تلعب الموازنة دورا فعالا كأداة للاتصال و التغذية العكسية للمعلومات فمن خلالها يتم إبلاغ كافة المستويات الإدارية في المؤسسة بالأهداف التفصيلية المطلوب إنجازها من جانب المستويات التنفيذية في الهيكل الإداري .

الموازنة كأداة للتحفيز: إن الغرض الرئيسي من التحفيز هو إقناع الأفراد بعدم وجود تعارض بين أهداف المؤسسة و أهدافهم الشخصية، بل إن تحقيق أهداف المؤسسة يترتب عليه تلقائيا تحقيق أهدافهم الشخصية و حتى يلق هدف تحفيز العاملين على النجاح المنشود ينبغي أن توضح الموازنات من خلال المشاركة و أن لا تكون مفروضة عليهم فالمشاركة في وضع الموازنة تؤدي إلى تحقيق توافق و تناسق في الأهداف لأنها تتيح الفرصة لكل فرد أن يمزج أهدافه الشخصية الخاصة بأهداف المؤسسة العامة.

وباعتبار الموازنات التقديرية أداة للتنبؤ فهي تهدف إلى ما يلي : (1)

تحديد أقصى طاقات المشروع القابلة للاستغلال ثم استغلال جميع الموارد المتاحة و إجراء أحسن استخدام اقتصادي لأمواله المستثمرة العامة .

توضيح سنويا أمام المسئولين و المنفذين في المشروع بعد تحديد الأهداف التفصيلية لخطة المشروع و توزيع المسئوليات المتنوعة، حتى يتسنى لكل فرد أن يعرف اختصاصاته.

تسهيل عملية الاتصال الإداري بين الأقسام المختلفة في المشروع، و خلق نوع من الثقة المتبادلة بين المستويات الإدارية المختلفة مما يقلل من المشاكل التنفيذية مع إبراز خطوط السلطة و المسؤولية لهذه المستويات .

(1) أبو الفتوح علي فضالة ، المحاسبة بحوث و اجتهادات، دار الكتب العلمية للنشر و التوزيع، مصر ، ط2 ، 1993 ، 102 .

تحديد مدى قدرة المشروع على إنتاج أقصى قدر من السلع و الخدمات بكفاية إنتاجية، و تحديد مدى قدرة العاملين بالمشروع على الأداء ثم تحديد الكفاية الإقتصادية للمشروع عن طريق تحقيق أقصى قدر من الأرباح بأقل التكاليف الممكنة.

تهدف الموازنات التقديرية عند النظر إليها من و جهة نظر الاقتصاد الوطني إلى تحقيق أقصى استخدام ممكن للموارد الإقتصادية المتاحة للمشروع و بيان مدى تحقيق نصيب المشروع من الخطة الوطنية.

توفر لإدارة المشروع و القائمين بالتنفيذ فيه حصيلة غنية من الخبرة و التمرس في وضع الخطة و مقارنة الأهداف المحققة بالأهداف المرجوة مع دراسة الانحرافات و بالتالي يتسنى بعد ذلك وضع موازنات تقديرية سليمة وفق لقدرة المشروع و طاقاته الإنتاجية

المطلب الثالث : أنواع الموازنات التخطيطية .

تنقسم الموازنات التقديرية إلى عدة أنواع و هذا حسب تعدد المعايير المعتمدة في التصنيف، و يمكن تقسيمها إلى الأنواع التالية : (1)

أولاً: من ناحية المجال الذي تغطيه الموازنات التخطيطية: تنقسم الموازنات من حيث الأعمال التي تغطيها إلى :

موازنات تشغيلية (الإستغلال) : و يغطي هذا النوع من الموازنات نشاطات الإستغلال في المؤسسة من شراء و لإنتاج و بيع

موازنات رأسمالية : يختص هذا النوع بالتخطيط الإستثماري و الإنفاق الإستثماري في المشاريع الاستثمارية التي ترغب المؤسسة في القيام بها .

ثانياً : من ناحية الفترة الزمنية التي تغطيها الموازنة التخطيطية : حسب هذا المعيار تنقسم الموازنات إلى:

موازنات تخطيطية قصيرة الأجل : و هي الموازنات التي تعبر عن الاعمال التي ترغب المؤسسة في تحقيقها في المدى القصير (أقل من سنة).

موازنات تخطيطية طويلة الأجل : الموازنات التي تعبر عن الاعمال التي ترغب المؤسسة في تحقيقها في المدى الطويل (أكثر من سنة).

(1) أحمد نور مرجع سبق ذكره ، ص : 68 .

ثالثا: من ناحية درجة التفاصيل التي تشملها الموازنة التقديرية : و من هذه الناحية تنقسم الموازنة إلى :

موازنة المسؤولية: تتكون المؤسسة من عدة أقسام و على رأس كل منها يوجد مسؤول ، وكل قسم يكون موازنة تتضمن الأعمال المراد تنفيذها خلال فترة الموازنة ، فموازنة المسؤولية تزودت بالمعلومات المفصلة التي بواسطتها تقيّم أداء المسؤول .

موازنة البرامج : و هذا النوع يحدد ما تنوي المؤسسة القيام به من خطط رئيسية كنشاط معين أو عملية محددة تنوي المؤسسة القيام بها كإنتاج منتج جديد أو شراء آلة جديدة فعلى موازنة البرامج عندما تواجه المؤسسة مشكل اختيار المشاريع فهي تزود الإدارة بالمعلومات عن النتائج المرتقبة عن اختيار مشروع ما فهي تساعد الإدارة في اتخاذ القرارات .

رابعا : من ناحية المرونة من هذه الناحية تنقسم الموازنات التخطيطية إلى :

- الموازنة التخطيطية الثابتة : و تبنى على أساس حجم إنتاج واحد .
- الموازنة التخطيطية المرنة : تعد على أساس مجموعة من مستويات النشاط .

خامسا: تصنيف الموازنات حسب إعداد تقديرات الموازنة : و يمكن تصنيفها حسب هذا المعيار إلى الآتي : (1)

- الموازنات المفروضة: و تسمى كذلك بالموازنات من الأعلى إلى الأسفل لأن الإدارة العليا في المؤسسة هي التي تقوم بوضع تقديرات الموازنات و تتولى المستويات الإدارية السفلى التنفيذ فقط، و من مميزات هذا النوع أنها غير مكلفة لأن عدد قليل من الأشخاص يعدون التقديرات ، و من مساوئها أنها تقلل من التزام المستويات الإدارية السفلى مسؤولياتها .
- الموازنات الإسهامية (المشاركة) : و تسمى بالموازنات من الأسفل إلى الأعلى لان الإدارة الدنيا هي التي تتولى مهمة تقديرات الموازنة و ترسلها إلى الإدارة العليا و يعاب على هذه الطريقة في كون مسؤولي الأقسام يبالغون في أهمية أقسامهم و في الاحتياجات للموارد و وضع أهداف سهلة التحقيق ، و تعتبر كذلك مكلفة لأن الأشخاص الذين يعدون التقديرات أكبر بالمقارنة مع الطريقة السابقة.
- الموازنات التفاوضية (الاستشارية): يعتمد هذا النوع على مزايا النوعين السابقين حيث تقوم الإدارة العليا بإرسال الأهداف المبدئية إلى الغدارة الدنيا ، فإذا رفضت الغدارة الدنيا الأهداف فإنها تقترح البدائل ، و هذا يؤدي بالإدارة العليا إلى إضافة الموارد أو تعديل توقعاتها .

(1) محمد فركوس ، الموازنات التقديرية - أداة فعالة في التسيير - ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر ، 2001، ص : 11 .

سادسا: تقسيم الموازنات التخطيطية حسب وحدة القياس: ينقسم إلى الأقسام التالية: (1)

- الموازنات العينية : تقوم على وحدات القياس العينية ، كأن يتم قياس الإنتاج بوحدة المنتج و قياس الطاقة الإنتاجية بوحدة المنتج أو ساعات العمل.
- الموازنات المالية : هي في واقع الأمر الترجمة المالية للموازنة العينية، أي أنّها الموازنة العينية بعد تحويل قيمها العينية إلى قيم نقدية ، وبالتالي كوحدة القياس في الموازنة المالية هي وحدة النقود .
- الموازنات النقدية : تمثل برنامج المتحصلات و المدفوعات النقدية خلال فترة زمنية مقبلة و التي تنتج أساسا عن الآثار النقدية لموازنة الوحدة المالية عن تلك الفترة.

المبحث الثاني: كيفية إعداد الموازنات التخطيطية.

يتكون البرنامج الشامل للموازنات التخطيطية عن عدة موازنات تشغيلية غير أن إعداد هذه الأخيرة يرتكز على مجموعة من المبادئ حتى تؤدي الموازنات التخطيطية وظائفها على أكمل وجه، و في أي برنامج للموازنات التخطيطية يتم الاعتماد و البدء بموازنة تخطيطية تشغيلية تبنى عليها بقية الموازنات الأخرى، وهذا حسب خصوصية المؤسسة، و من تم استعمالها في عملية الرقابة .

المطلب الأول: مبادئ إعداد الموازنة التخطيطية.

يعتمد أعداد الموازنات التقديرية على مجموعة من المبادئ و القواعد التي يجب الالتزام بها حتى تكون الموازنات التخطيطية أكثر فعالية و هذه المبادئ هي كالآتي: (2)

أولا: الشمول : و يقصد به أن تكون الموازنات شاملة لكل أنشطة المؤسسة و إلا تقتصر على نشاط معين في المؤسسة فتتناول الطاقة الإنتاجية و حجم الإنتاج و حجم المبيعات و الإمكانيات البشرية و المادية اللازمة لتنفيذ الخطط و البرامج بالإضافة إلى الأموال اللازمة.

(1) عطية عبد المحي مرعي، في المحاسبة الإدارية لأغراض التخطيط و اتخاذ القرارات و تقييم كفاءة الأداء ، المكتب الجامعي الحديث ، الإسكندرية ، مصر ، 2006 ، ص : 227 .

(2) عبد الباسط أحمد رضوان ، أصول المحاسبة الإدارية ، دار الكتب ، الكويت ، ط 1 ، 1984 ، ص : 158 .

و تهتم الموازنة التقديرية بالعلاقات التنظيمية بين المستويات الإدارية و حدود السلطة و المسؤولية بين كل مستوى إداري و التنسيق بينهما ، و كذلك تحديد مراكز المسؤولية و هي أساس في إعداد الموازنات لتحديد مسؤولية التخطيط و التنفيذ و أساس لتحديد الانحرافات .

و في مجال الإنتاج تهتم الموازنة بخطة الإنتاج التي تشغل الطاقة الإنتاجية من ناحية ، و تتفق مع خطة التسويق و كيفية توزيعه من ناحية أخرى ، و كذلك تحديد حجم المخزون للإنتاج التام الذي يضمن الوفاء بطلبات العملاء ، و المخزون من المواد الأولية الذي يكفل عدم انقطاع الإنتاج .

كما تهتم الموازنة بالعمال و مستوى مهاراتهم و ما يلزمهم من دورات تدريبية تضمن رفع كفاءتهم .

و في مجال التمويل تهتم الموازنة التخطيطية بتقدير التمويل اللازم لتنفيذ الخطط و البرامج .

و في مجال الاستثمار تهتم الموازنة التخطيطية بالمفاضلة بين الاستثمارات المتاحة للمؤسسة التي تحقق العائد الملائم لإنتاجية رأسمالها ، أما في مجال الاقتصاد يكون الاهتمام بمدى مساهمة المؤسسة في الدخل الوطني و حجم العمالة ، بالإضافة إلى الوضع الاقتصادي و أثره على الطلب على السلع التي تنتجها المؤسسة .

ثانيا : التمييز بين التكوين الرأسمالي و العمليات الجارية : يعني تطبيق مبدأ الشمول على نشاط المؤسسة ، التخطيط لكافة العمليات التي تباشرها المؤسسة ، و يجب التمييز في هذه العمليات بين ما هو متعلق بالعمليات التشغيلية و بين ما هو متعلق بالتكوين الرأسمالي ، فالتخطيط للتكوين الرأسمالي يبحث عن الفرص المتاحة للاستثمار و دراسة الترتيب التفاضلي للاستثمار و استخدام إنتاجية رأسمالها و فترة الاسترداد ، و كل ذلك من الوسائل المستخدمة في إعداد موازنة التكوين الرأسمالي و من تم تمييز هذه الموازنة بطول الأجل .

أما بالنسبة للعمليات التشغيلية فيتم التخطيط باستخدام الطاقة الإنتاجية بكفاءة عن طريق دراسة السوق و التنبؤ بحجم المبيعات خلال الفترة المقبلة ، و تقدير حجم المخزون و برنامج الإنتاج و تقدير مستلزمات الإنتاج من مواد و عمل و خدمات ، و يكون التخطيط لهذه العمليات قصير الأجل .

ثالثا : الاعتماد على التقدير لفترة محددة من المستقبل : تبنى الموازنات على أساس تقدير أهداف معينة تسعى الإدارة لتحقيقها عن فترة زمنية مقبلة و تقدير مداخلات و مخرجات المؤسسة التي تحقق أهدافها المرسومة ، القاعدة أن يتم إعداد الموازنة عن فترة زمنية معينة ، و لا يشترط أن تكون فترة الموازنة سنة إذ يمكن أن تكون اقل من سنة

و إن كان في الغالب أن تعد الموازنة عن سنة ، و عموما يمكن ملاحظة عدة أمور بخصوص فترة الموازنة المناسبة و من أهمها : (1)

أ- أن طول فترة الموازنة أمر تحكمه عدة عوامل و من أهم هذه العوامل : نوع الموازنة نفسها ، طبيعة التنظيم ، الحاجة لتقوم الأداء الفترتي أو الدوري ، والظروف المحيطة بعمل المؤسسة ، و لذلك يمكن مثلا إعداد الموازنة التخطيطية النقدية شهريا ، بينما تعد موازنة الإنتاج سنويا أم موازنة التوسعات الرأسمالية فقد تغطي خمس أو عشر سنوات .

ب- يجب أن تراعي الإدارة عند إعداد الموازنة أن تكون فترة الموازنة طويلة نسبيا لكي توفر هدفا يمكن تحقيقه في ظل الظروف العادية للنشاط ، كما يجب أن تساعد فترة الموازنة على تدنية آثار التقلبات الفصلية و الدورية ، و أخيرا يجب أن تكون فترة الموازنة طويلة بالقدر الذي يجعل إعداد تقديرات موثوق فيها أمر غير ممكن .

ج- إن الفترة الأكثر شيوعا للموازنة هي سنة ، آخذين في الاعتبار أن الموازنة السنوية يمكن أن يلحق بها موازنة شهرية ، و أخرى ربع سنوية ، لدرجة إن بعض الشركات تعد موازنات مستمرة عن اثني عشر شهرا ، بمعنى أن مدتها تظل دائما اثني عشر شهرا ، و ذلك عن طريق مدة فترة الموازنة لشهر إضافي فور انتهاء الشهر الأول من الفترة ، و هكذا بحيث يتوافر لدى المؤسسة دائما ترجمة مالية عن الخطة السنوية .

رابعا : برمجة الموازنات : لكي تحقق الموازنات وظيفتها كأداة للتخطيط و التنسيق و الرقابة يجب برمجة الموازنات ، و ترتبط البرمجة بتنفيذ الموازنة ، و تعني التوزيع الزمني على مدار فترة الموازنة ، و التوزيع الجغرافي على المستوى الإداري أو على منافذ التوزيع ، فلا تقسم أرقام الموازنة بطريقة عشوائية أو بالتساوي على أجزاء الفترة ، و لكن تهتم البرمجة بتوقيت البيع و الإنتاج و التخزين و التمويل و الاستثمار وفق للظروف المتوقعة و حسب الأساس المتبع في التقدير فمثلا يتم التوزيع الزمني للمبيعات على أجزاء فترة الموازنة كل شهر أو كل فصل و توزيعها جغرافيا على منافذ التوزيع ، و هذه البرمجة تساعد على تخطيط الجهود البيعية و الحملات الإعلامية و الترويج لبيع المنتجات، و كذلك تساعد ترجمة المبيعات في رسم خطة الإنتاج و متطلباتها.

(1) الأميرة إبراهيم عثمان عبد الوهاب نصر علي ، مقدمة في المحاسبة الإدارية ، المكتب الجامعي الحديث ، مصر ، 2006 ، ص : 148 .

و يحقق هذا المبدأ مزايا عديدة من أهمها :

- ✓ تفادي الأزمات .
- ✓ التنسيق بين الموارد و الاستخدامات المتوقعة .
- ✓ متابعة تنفيذ الموازنة على مدار السنة .
- ✓ تمكين الإدارة من اتخاذ إجراءات تصحيحية في الوقت المناسب .
- ✓ برمجة التدفقات النقدية : يترتب على برمجة مدخلات المؤسسة في متطلبات الإنتاج و مخرجات المؤسسة من سلع و خدمات تؤديها للغير تدفقات نقدية من المشروع إليه ، و تفي هذه البرمجة وضع سياسة للإئتمان تضمن عدم وجود فائض نقدي كبير أو عجز نقدي ، و وضع طريقة استثمار الفائض و الحلول المناسبة لتغطية العجز .

خامسا : الارتباط بالتكاليف و الاعتماد على مراكز المسؤولية : يرتبط إعداد الموازنات بحاسبة التكاليف ، وهي توفر معدلات أو أنماط عن مستلزمات الإنتاج و العمل المباشر و التكاليف غير المباشرة لإنتاج كل وحدة من السلع التي تتضمنها موازنات الإنتاج، و تبنى هذه المعدلات عن طريق الدراسات الفنية التي تحدد كميات و مواصفات متطلبات الإنتاج و كذلك الأسعار النمطية لهذه المتطلبات عن طريق الدراسات الاقتصادية.

كما تركز الموازنات في تحقيقها لأهدافها على مراكز المسؤولية و هي الوحدات التنظيمية التي تشترك في التخطيط و في إعداد برامج لتنفيذ هذه الموازنات ، وكذلك تعتمد الموازنات على نظام محاسبة المسؤولية يسعى إلى ربط تدفق التكاليف بالمستويات الإدارية ، و أن تتحمل كل وحدة إدارية التكاليف و النفقات المسؤولة عنها و تخضع لرقابتها ، و لذلك يمكن عند متابعة التنفيذ مقارنة الأداء المخطط بالأداء الفعلي و تحديد مواطن الضعف و القوة

سادسا : مبدأ المرونة و الاستعداد بالخطط البديلة : يعتبر مبدأ المرونة أحد الدعائم الأساسية اللازمة لنجاح الموازنة حيث يساعد إدارة المؤسسة على تحقيق أهدافها بأكبر كفاءة و فعالية و ذلك متى تغيرت الظروف و التقديرات التي وضعت في ظلها الموازنة، فالواقع العملي يتصف غالبا بالتغيير الدائم و عدم الاستقرار و تعدد البدائل و ينبغي أن تعبر الموازنة عن المستقبل بكافة الاحتمالات، فالخطة المثالية يجب أن تكون ديناميكية بالاستجابة للتغيرات التي يمكن أن تحدث. (1)

و بخلاف المبادئ العلمية السابق ذكرها ينبغي التعرض فيما يلي لأهم الأسس و المقومات التي ينبغي الاسترشاد بها بصدد إعداد و استخدام الموازنة و تتمثل في : (2)

(1) ناصر نور الدين عبد اللطيف ، مرجع سبق ذكره ، ص : 325 .

(2) المرجع السابق ، ص : 326 .

مبدأ اعتبار الموازنة مقياساً للأداء : يمثل تقييم الأداء لب و جوهر الوظيفة الرقابية ، و هو أمر ضروري لإنجازها بنجاح و فعالية ، و يعتبر اتخاذ الموازنة كأداة لقياس الأداء تمهيدا لتقييمه في ضوء الأهداف المحددة ، أحد أهم الأساليب التي تحقق أهداف الموازنة الرقابية ، و تظهر مدى كفاءة المؤسسة في استغلال الموارد المتاحة لديها ، حيث من المهم أن يرتبط مقياس الأداء بأهداف المؤسسة و يكون معبر عنها تعبير دقيقا ، و من ناحية أخرى ينبغي اختيار نظام لتقييم الأداء يستميل و يحث المسؤولين عن العمل نحو تحقيق الأهداف بصورة مرضية ، و من المسلم به أن الموازنة التخطيطية تمثل صورة من صور معايير الأداء تعبر عن الأداء المستهدف ، و بالتالي يمكن أن تعمل كأداة لقياس و تقييم الأداء الفعلي خاصة إذا كانت تقديرات الموازنة مرتبطة بمراكز المسؤولية المختلفة داخل المؤسسة .

مبدأ المشاركة : يقضي هذا المبدأ بضرورة مراعاة الجوانب السلوكية للموازنات ، و تكمن أهميته في أن الموازنات المفترضة لا يتم تحقيقها غالبا بالكفاءة المرجوة ، و تتمثل المشاركة في مقدار تأثير الفرد على الموازنة النهائية التي يشارك في وضعها ، و من المهم ضرورة توافق الهدف الذي يقبله المسؤولين مع أهدافهم الشخصية ، و هذا يجعلهم يدلون أقصى ما في وسعهم من جهد لتحقيقه ، و لمن يتحقق ذلك إلا بالمشاركة ، حيث يمكن من خلالها حث العاملين على الإداء بما لديهم من معلومات بصدق و أمانة و استخدامها عند إعداد الموازنات .

و إذا لم تحقق المشاركة هذا الغرض بنجاح فإنها تفقد أهميتها من وجهة النظر الاقتصادية ، و يمكن في ظل الظروف التي يكون فيها قدر كبير من المشاركة أن يتوفر لدى الأفراد قدر كبير من الفعالية في وضع الأهداف المخططة و أن ينظروا إليها كما لو كانت أهدافهم الشخصية ، و بالتالي فإننا الباعث على كفاءة الأداء يكون تلقائيا و يتحقق بذلك ما يسمى بالرقابة الذاتية بعكس الحال إذا كانت المشاركة محدودة أو صورية حيث يقتضي الأمر ضرورة وجود مصدر خارجي للرقابة على الأداء ، كما انه كلما كانت مهام المؤسسة روتينية كلما زادت أهمية الإدارة المركزية التي لا تهتم بالمشاركة بينما كانت المؤسسة تعمل في ظل ظروف عدم التأكد ، و أعمالها أكثر استجابة للمتغيرات البيئية الداخلية أو الخارجية فإن ذلك سيؤدي إلى زيادة أهمية المشاركة ، و زيادة كفاءتها في استشارة الدوافع السلوكية .

الإدارة بالأهداف : تمثل الأهداف محور الارتكاز لأي نشاط اقتصادي ، و لذلك تعتبر نقطة البداية المنطقية في إعداد الموازنة التي ينبغي لها أن تكون ترجمة صادقة وواقعية لهذه الأهداف و تعتبر الأهداف الواضحة من الأمور

التي تنظم السلوك ، و تحت العاملين على بدل أفضل ما لديهم من جهد بينما يؤدي غموض الأهداف إلى الارتباك و الإجهاد ، و بالتالي عدم الرضا لدى العاملين ، و يظهر ذلك دور المحاسبة كنظام للمعلومات و يساعد الإدارة في تحديد أهدافها في صورة قابلة للقياس و واضحة و محددة كما يساعد في عملية التنسيق بين هذه الأهداف و وضعها في خطة شاملة و متوازنة، و ينبغي أن يكون الشكل الشائع للموازنة من خلال المشاركة و الإدارة بالأهداف ، حيث يشارك كافة الأطراف و يتناقشون حول وضع قائمة من الأهداف على أساس أن الإدارة بالأهداف تعبر عن أسلوب أداري يركز على أهمية الهدف لكل نشاط و لكل فرد داخل المؤسسة.

الإدارة بالاستثناء : إن فعالية نظام الرقابة لا تعتمد فقط على ماهية المعلومات التي يقدمها هذا النظام للمدير المسؤول و لكن تعتمد أيضا على كيفية استخدام المدير لهذه المعلومات في تحقيق الرقابة على المسؤولين، و يعتبر أسلوب الإدارة بالاستثناء أحد أساليب استخدام المعلومات و يقضي بضرورة تركيز اهتمام الإدارة على الانحرافات الهامة و الجوهرية سواء المرغوب فيها (الملائمة) أو غير المرغوب فيها (غير الملائمة) و بهذا المعنى أن أسلوب الإدارة بالاستثناء يهدف إلى ترشيد الجهد الإداري.

و قد أكدت دراسات سابقة وجود علاقات إيجابية بين الإدارة بالاستثناء و الدافعية ، حيث أظهرت أن المشاركة في وضع الميزانية تتفاعل مع الإدارة بالاستثناء مما يؤدي إلى تحقيق نتائج مرضية من منطلق أن اشتراك كل من الإدارة و العاملين في تقصي الانحرافات الهامة عن الموازنة و محاولة تصحيحها و التحقق مما إذا كانت ناتجة عن خطأ في المعيار أو ناتجة عن الكفاءة ، و يؤدي ذلك إلى رفع الروح المعنوية و زيادة الدافعية نحو الأداء ، و بذلك يمكن القول أن تحليل الانحرافات و تقصي أسبابها و التقارير عنها من خلال أسلوب الإدارة بالاستثناء يمكن أن يؤدي إلى نتائج طيبة فيما يتطور بأداء العاملين خاصة إذا اقترن ذلك بخطة الثواب و العقاب .

محاسبة المسؤولية : أدى تطبيق اللامركزية في الإدارة إلى تقسيم المؤسسات إلى عدة إدارات يساهم كل منها في تحقيق أهداف المؤسسة، و يرأس كل منها مدير مسؤول تفوض له السلطة اتخاذ القرارات بالقدر الذي يمكنه من إنجاز مهامه على النحو المرغوب فيه و بما يتفق مع المصلحة العامة للمؤسسة ، و بالتالي أدت اللامركزية بدورها إلى استخدام نظام محاسبة المسؤولية في مجال تقييم الأداء و يمكن تعريف نظام محاسبة المسؤولية بأنه ذلك النظام الذي يتعرف على مختلف مراكز اتخاذ القرارات فيما يتعلق بهذه التكاليف و يقتضي تطبيق محاسبة المسؤولية ربط الرقابة المحاسبية بالهيكل التنظيمي ، كما يقوم على تقييم أداء المسؤولين استثناء إلى العوامل الخاضعة إلى رقابتهم.

المطلب الثاني : المشروع المتكامل للموازنة التخطيطية .

تتكون الموازنة التخطيطية من موازنات تشغيلية و موازنات مالية ، فالموازنات التشغيلية تتكون من موازنات المبيعات ، موازنة الإنتاج ، موازنة الأجور المباشرة، و موازنة المواد الأولية ، في حين تتكون الموازنات المالية من الموازنة النقدية التقديرية ، و قائمة الدخل التقديرية ، و قائمة المركز المالي التقديري، بالإضافة إلى الموازنة الرأسمالية .

و لكن قبل البدا في إعداد الموازنات التشغيلية ينبغي أولاً التعرف على عامل بدرجة عالية من الأهمية و هو العامل الرئيسي للتقدير أو العامل المتحكم في التقدير كون الموازنات التخطيطية تعتمد على التقدير والتنبؤ.

أولاً : العامل الرئيسي للتقدير: و يمثل هذا العامل الأساس الذي تركز عليه تقديرات الموازنة ككل ، فهو يمثل حجر الزاوية في إعداد الموازنات التخطيطية و هو في كثير كم المؤسسات رقم المبيعات معبرا عنه بعدد الوحدات المباعة ، إلا أنه قد يكون في مؤسسات أخرى حجم الطاقة الإنتاجية ، أو المواد الأولية التي يمكن الحصول عليها بعبارة أخرى ، يعتبر العامل الرئيسي للتقدير من أهم العوامل المؤثرة في حجم نشاط المؤسسة ، كما أن عملية التحديد الدقيق للعامل الرئيسي للتقدير ستعكس على دقة عملية التنبؤ بتقديرات الموازنة ، و بالتالي فإن أي خطأ في هذا العامل سيؤدي إلى سلسلة من الأخطاء في تقديرات الموازنة (1)

ثانياً : الموازنة التشغيلية : تتألف موازنة المبيعات ، الإنتاج ، المواد الأولية ، اليد العاملة ، موازنة الأعباء المباشرة ، موازنة الأعباء غير المباشرة .

موازنة المبيعات : قبل إعداد موازنة المبيعات ينبغي أولاً التنبؤ بالمبيعات .

التنبؤ بالمبيعات : عند إعداد التنبؤ بالمبيعات يجب أن يكون التنبؤ دقيق إلى أقصى ما يمكن و ينبغي مراعاة

الأمر التالية : (2)

- الطاقة الإنتاجية للمؤسسة .
- الظروف الاقتصادية السائدة .
- الاتجاهات المتوقعة للمؤسسة مستقبلاً .

(1) خليل عواد أبو حشيش ، مرجع سبق ذكره ، ص : 430 ، 431 .

(2) عبد الحكيم كراجه و آخرون ، الإدارة و التحليل أسس مفاهيم و تطبيقات، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، ط2، 2006 ، ص: 266 .

- قيمة أي متغير يمكن أن يكون له أثر مستقبلا
- و يتم الاعتماد في التنبؤ بالمبيعات على الطرائق التالية : (1)
- الخبرة الماضية للإدارة بالمبيعات .
- الاستعانة بمندوبي البيع حيث يزودونا بالمعلومات التي تمكن من تقدير المبيعات المقبلة .
- الطرق الإحصائية أي الاعتماد على المبيعات الماضية و التنبؤ بالمبيعات المقبلة بعد دراسة التوقعات.
- كما أن عملية التنبؤ بالمبيعات تتأثر بمجموعة من العوامل أهمها : (2)
- حجم المبيعات في الماضي.
- الظروف الاقتصادية و الصناعية العامة.
- علاقة المبيعات ببعض المؤشرات الاقتصادية مثل الدخل الشخصي، التوظيف، الأسعار، الإنتاج الصناعي.
- ربحية المنتج النسبية.
- دراسة بحوث التسويق.
- سياسة التسعيرة.
- الإعلان و الترويج.
- كفاءة قوة المبيعات.
- المنافسة.
- التقلبات الموسمية.
- الطاقة الإنتاجية.
- اتجاهات المبيعات طويلة الأجل للمنتجات المختلفة.
- السياسات الحكومية و القيود.

(1) محمود جاسم الصميدعي و ردينة عثمان يوسف، مدخل في الاقتصاد الإداري، دار المنهج للنشر و التوزيع، عمان، ط2، 2006، ص: 266 .

(2) تشارلز هورنجرن و آخرون، تعريب أحمد حامد حجاج، محاسبة التكاليف مدخل إداري، الجزء الأول، دار المريخ للنشر، السعودية، الطبعة العربية الثانية، 2003، 2005 ،

ص : 310 .

و يمكن تبويب المبيعات في الموازنة على أساس المنتجات و المناطق الجغرافية، و طرق التوزيع أو أي أساس آخر تراه الإدارة مناسباً، و لزيادة فاعلية هذه الموازنة يجب أن تقسم المبيعات السنوية إلى مبيعات شهرية أو ربع شهرية أو كل ثلاث أشهر. (1)

و تسعى إدارة المؤسسة من خلال هذه الموازنة تحقيق أهداف ربحية و استغلال الطاقة و الإمكانيات المتاحة للمشروع لذلك فإن لإعداد موازنة المبيعات أهمية كبيرة نلخصها فيما يلي : (2)

- تخطيط النشاط البيعي خلال فترة الموازنة فيما يتعلق بالتوزيع و النقل و جهود البيع و الخدمات التي تقدم إلى العملاء .
- تجهيز المعلومات الأساسية لتخطيط الربح و استغلال الطاقة الإنتاجية و تحديد احتياجات الإنتاج في المستقبل من مستلزمات مادية و بشرية، إضافة للطاقة المتاحة.
- اعتبار الموازنة قوة و مرشد في رسم سياسة الائتمان التي يسير عليها المشروع و في إعداد الموازنة النقدية.
- تخطيط طاقات التخزين من الإنتاج التام و المواد و قطع الغيار ، و لذلك فإن فكرة موازنة المبيعات ليست تحديد كمية المبيعات بقدر ما هي و ضع لخطة ذات هدف معين و تحديد الجهود اللازمة لتحقيق هذه الأهداف و اتخاذ الإجراءات العلمية اللازمة لتنفيذها .

1- الموازنة التخطيطية للإنتاج: تعتبر موازنة الإنتاج الخطوة الثانية بعد موازنة المبيعات و يتم تحديد الكمية المتوقع إنتاجها وفقاً للمعادلة التالية: (3)

$$\text{الإنتاج} = \text{المبيعات} + \text{مخزون آخر المدة} - \text{مخزون أول المدة}.$$

من المعادلة السابقة يمكن ملاحظة أن الإنتاج يعتمد على تقديرات المبيعات و سياسات المخزون.

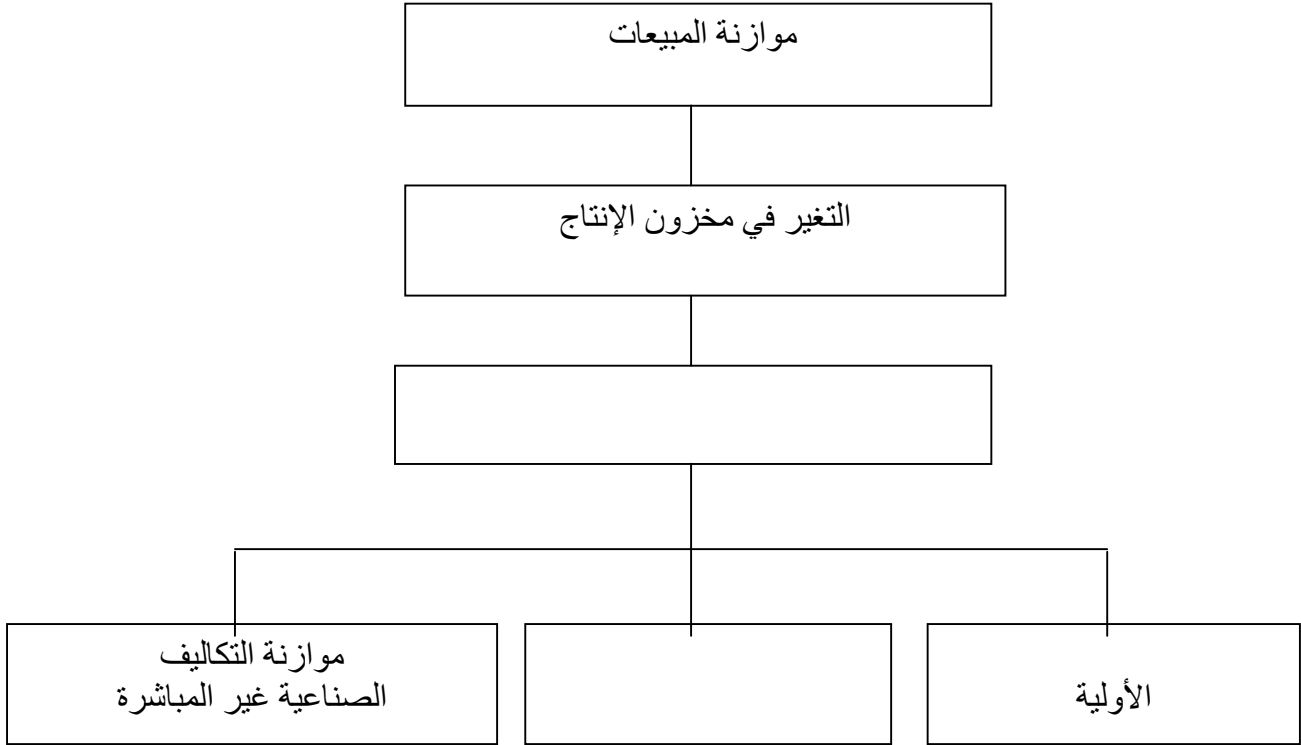
و تعتبر موازنة الإنتاج أساس إعداد بقية التقديرات مستلزمات المختلفة، كما يوضحه الشكل الموالي:

(1) عبد الحكيم الرجبي ، مرجع سبق ذكره ، ص: 193 .

(2) عبد الباسط أحمد رضوان ، مرجع سبق ذكره، ص: 175 .

(3) عبد الحكيم الرجبي ، مرجع سبق ذكره ، ص: 196 .

الشكل (01) : العلاقة بين موازنة المبيعات و الإنتاج و الموازنات الأخرى



المصدر: أحمد محمد نور و أحمد حسين علي، مرجع سبق ذكره، ص: 256 .

كما توجد اعتبارات أخرى يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار حتى تكون موازنة الإنتاج مبنية على أساس علمي دقيق، و من بين هذه الاعتبارات ما يلي : (1)

- تحديد سياسات الطاقة الإنتاجية و الحدود المسموح بها لتعليماتها خلال مدة الموازنة، و الهدف هنا هو العمل على الاستخدام الأمثل للطاقة، و الاستغلال الأمثل لعوامل الإنتاج.
- تحديد مدى كفاية وسائل الإنتاج، و تقرير زيادة الطاقة الإنتاجية للمصنع أو إنقاصها.
- تحديد مدى توافر المواد الأولية اللازمة للإنتاج، و كذلك القوة العاملة و لوازم الإنتاج الأخرى.

(1) خليل عواد أبو حشيش، مرجع سبق ذكره، ص: 442 .

تحديد الكميات الاقتصادية لدوران الإنتاج، حتى تكون تكلفة إعداد الآلات و المعدات لكل دورة أقل ما يكون.

- توقيت (جدولة) الإنتاج خلال مدة الموازنة لمواجهة التقلبات الموسمية في المبيعات.

3- موازنة المواد الأولية: توضح موازنة المواد الأولية الاحتياجات المطلوبة من كل مادة أولية لكل قسم من أقسام المصنع، كما توضح أيضا المشتريات المطلوبة من كل مادة من المواد المستخدمة، بالإضافة إلى تكلفة المواد الأولية التي ينبغي شراؤها، و يتم إعداد موازنة المواد الأولية باستخدام المعادلات الآتية: (1)

- تحديد احتياجات الإنتاج من المواد الأولية = الوحدة الواجب إنتاجها X احتياجات الوحدة المنتجة من المواد الأولية .
- تحديد الكمية الواجب شراؤها = احتياجات إنتاج ما من المواد الأولية + مخزون المواد الأولية في نهاية الفترة - مخزون المواد الأولية في بداية الفترة.
- التكلفة المقدرة للكمية الواجب شراؤها من المواد الأولية = الكمية الواجب شراؤها من المواد الأولية X التكلفة المقدرة للوحدة المشتراة من المواد الأولية.

4- موازنة الأجر المباشرة: يعتبر العمل المباشر أحد عناصر الإنتاج و تكلفته تمثل جزء من تكلفة الإنتاج، و لهذا من الواجب تخطيط الأجر و مراقبتها، و تهدف هذه الموازنة إلى تحديد الوقت اللازم لتنفيذ برنامج الإنتاج و مقارنته مع الوقت المتاح من جهة، و تقدير تكلفة الأجر المباشرة من جهة ثانية، أما العمل غير المباشر فيضم إلى موازنة الأعباء غير المباشرة.

و لإعداد موازنة الأجر المباشرة ينبغي التعرف على ما يلي (2):

- برنامج الإنتاج التقديري.
- الوقت اللازم لإنتاج وحدة واحدة من المنتج، و كمية الوقت اللازم لتنفيذ برنامج الإنتاج.
- الوقت المتاح من العمل المباشر.
- معدل الأجر الذي يدفع للعامل.

(1) أحمد محمد نور و أحمد حسين علي، مرجع سبق ذكره، ص: 259 .

(2) محمد فركوس، مرجع سبق ذكره، ص: 108 .

و تهدف هذه الموازنة إلى تحقيق الأغراض التالية : (1)

- تأمين العدد الكافي بالتنوع الملائمة للعمل.
- احتساب عدد ساعات العمل التي يحتاج كل منتج، و بالتالي أصناف العمال في تنفيذ خطة الإنتاج.
- تحديد أوقات الحاجة إلى هؤلاء العمال.
- تحديد الأجور التي تدفع لكل مهنة.

5- موازنة المصروفات البيعية و الإدارية: يخصص لكل وحدة إدارية أو منطقة جغرافية مستقلة و عند تقديرها

يجب مراعاة سلوك مصروفات هذه الإدارات و تقسيمها إلى ثابتة و متغيرة لأن ذلك يسهل عملية التقدير و يعمل على زيادة فاعلية رقابة هذه المصروفات، و لوجود العديد من الإدارات الفرعية في المؤسسات الكبرى ضمن الوظائف البيعية و الإدارية، يجب أن تعد موازنة لكل واحدة منها للوفاء بمتطلبات محاسبة المسؤولية، و بعد إعداد هذه الموازنات الفرعية يتم تجميعها حسب خطوط السلطة و المسؤولية حتى يتم الوصول إلى موازنة لكل من وظيفة التسويق و الوظيفة الإدارية (2)

6- موازنة المصاريف غير المباشرة: تحتوي هذه الموازنة على تقدير المصروفات الصناعية التي لم يتم تقديرها في

موازنة المواد الأولية و موازنة الأجر المباشرة، لتحقيق أهداف محاسبة المسؤولية يجب إعداد هذه الموازنة لكل قسم أو وحدة على حدا و كذلك يجب فصل هذه البنود إلى متغيرة و ثابتة لخدمة أغراض رقابة التكاليف عن طريق استخدام الموازنة المرنة. (3)

و لإعداد موازنة المصاريف غير المباشرة نقوم بما يلي : (4)

- نقوم بتحديد جميع المصاريف و تقديرها.
- نفصل بين عناصر المصاريف الثابتة و عناصر المصاريف المتغيرة.
- نقوم بتوزيع هذه المصاريف على أقسام الإنتاج و الخدمات.

(1) عبد الباسط أحمد رضوان، مرجع سبق ذكره، ص : 213 .

(2) عبد الحكيم الرجبي، مرجع سبق ذكره ، ص : 204 .

(3) عبد الحكيم الرجبي، مرجع سبق ذكره ، ص : 200 .

(4) محمد فركوس ، مرجع سبق ذكره ، : 119 ،

- نضيف المصاريف الصناعية المتغيرة إلى المصاريف الثابتة للحصول على المصاريف الصناعية غير المباشرة التقديرية للفترة القادمة.

و تتميز المصاريف الصناعية بالخصائص التالية : (1)

- يتعذر ربط هذه المصاريف بوحدة الإنتاج، و لكن تحدث بالأقسام و تحمل على التكلفة بأحد معدلات التحصيل.

- تشتمل على ثلاث مجموعات نوعية هي المواد و الأجور و المصاريف و كل مجموعة تضم عدد كبير من المفردات و التفاصيل.

- تحدث تفاصيل و مفردات التكاليف غير المباشرة في عدة مجالات، و تستفيد منها جهات متعددة بعيدة عن مصدر إحداثها، و من ثم يصعب السيطرة عليها و حصرها بكل دقة.

7- الموازنة النقدية التقديرية: عبارة عن كشف أو جدول يظهر به رصيد النقدية أول فترة الموازنة، و يضاف إليه المتحصلات النقدية المتوقعة خلال فترة الموازنة، بحيث يمثل مجموع كلاهما إجمالي النقدية المتوقع أن تكون متاحة خلال فترة الموازنة ثم يتم تقدير المدفوعات النقدية المتوقعة خلال فترة الموازنة.

و إذا كانت الموازنة النقدية تهدف إلى تحقيق التوازن النقدي بين ما ينتظر من متحصلات و ما يتوقع من مدفوعات نقدية خلال فترة زمنية مقبلة، عن طريق تخطيط المتحصلات و المدفوعات في ضوء الاحتياجات

و الموارد المتوقعة من النقدية، فإن التحضير لها يقتضي تحضير البيانات و المعلومات اللازمة و الدقيقة عن العوامل المؤثرة في هذه التدفقات و يمكن تقسيم هذه العوامل إلى : (2)

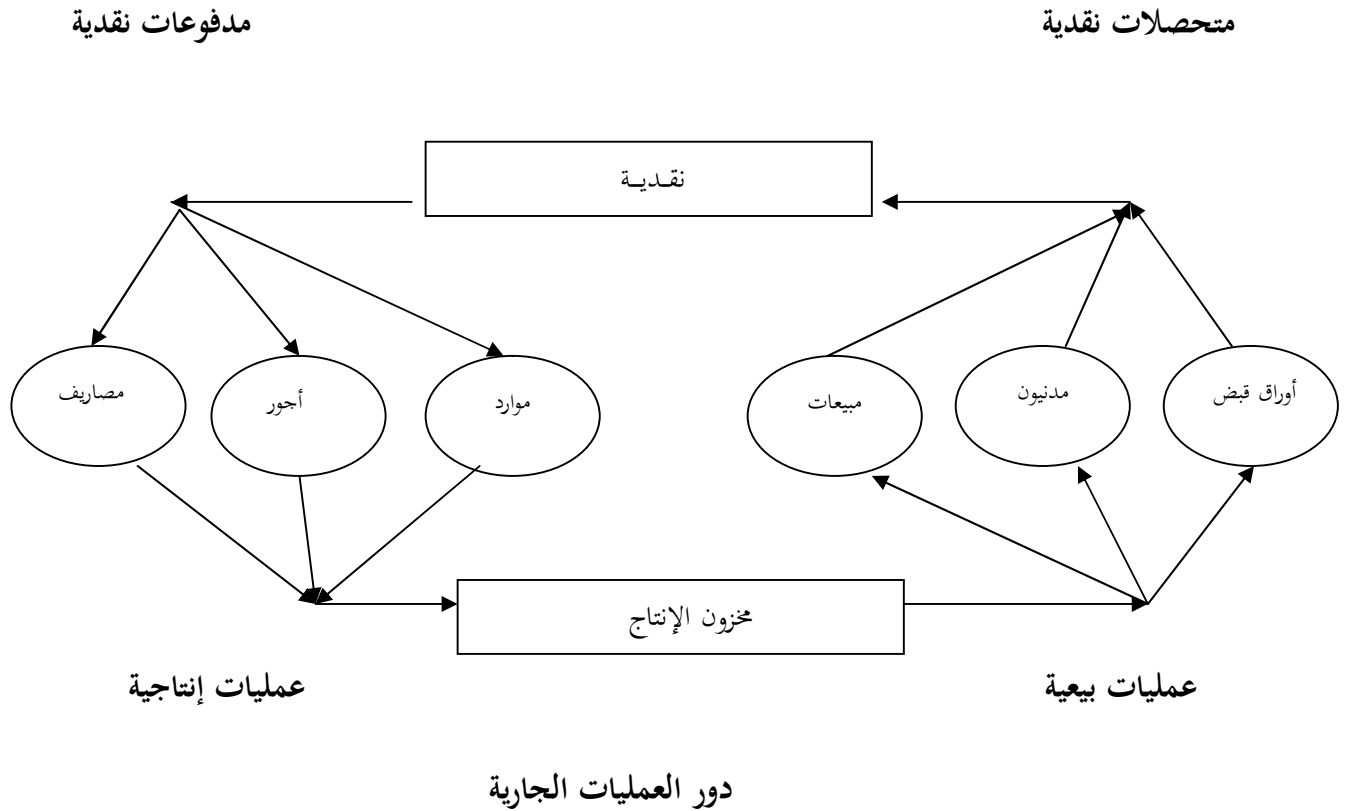
- عوامل مرتبطة بمزاولة العمليات الجارية خلال فترة الموازنة.
- عوامل مرتبطة بالعمليات التمويلية و الرأسمالية و التي يكون لها انعكاسات نقدية خلال فترة الموازنة.
- عوامل مرتبطة بتقصي بدائل تحقيق التوازن النقدي على مدار الفترة بين المتحصلات المخططة و المدفوعات المنتظرة نتيجة ما تقدم، كذلك العوامل المؤثرة في تقييم و اختيار بدائل توفير العجز عند الحاجة و استغلال الفائض عند الزيادة.

(1) عبد الباسط احمد رضوان، مرجع سبق ذكره، ص:221.

(2) عطية عبد الهى مرعي، المعلومات المحاسبية لمباحث العمليات في اتخاذ القرارات، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1993، ص:173.

- عوامل يترتب عليها ضرورة التحقق من استمرار التوازن النقدي على مدار الفترة و إجراء التعديلات اللازمة في الموازنة عندما يقتضي الأمر.

الشكل (02) : الموازنة النقدية



المصدر : مؤيد محمد الفضل و عبد الناصر إبراهيم نور و عبد الخالق مطلق الراوي، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، عمان، طبعة أولى، 2007، ص:276.

و يمكن أن يظهر جدول الموازنة النقدية كما يلي :

الجدول (01) : الموازنة النقدية

XX	رصيد النقدية في بداية فترة الموازنة
XX	+ المتحصلات النقدية المتوقعة خلال فترة الموازنة
XX	= إجمالي النقدية المتاحة خلال فترة الموازنة
(XX)	= المدفوعات النقدية المتوقعة خلال فترة الموازنة
XX	زيادة أو عجز في النقدية
XX	الحصول على قرض في حالة العجز أو استثمار الفائض أو سداد القروض و فوائدها
XX	رصيد النقدية في نهاية فترة الموازنة

المصدر: ناصر نورا لدين عبد اللطيف، مرجع سبق ذكره، ص: 335.

و تستخدم الموازنة النقدية التقديرية للعديد من الأغراض منها :⁽¹⁾

- ✓ التخطيط للاقتراض.
- ✓ التخطيط لسداد القروض.
- ✓ التخطيط لغرض الدفع للملاك.
- ✓ التخطيط من أجل الاستخدام الفعال للنقدية.

8- الميزانية العامة التقديرية: تعتبر الميزانية العامة التقديرية المرحلة الأخيرة في نظام الموازنات التقديرية،

و يتطلب إعداد هذه الميزانية التقديرية بيانات أرصدة أول المدة من الميزانية العامة الافتتاحية بالإضافة إلى الموازنات التشغيلية السابق ذكرها. و فيما يلي بيان كيفية الحصول على أرصدة الحسابات التي ستظهر بهذه

1- رصيد النقدية المتوقع في نهاية السنة: (نحصل عليه من الموازنة التقديرية النقدية)

(1) عبد العزيز محمد النجار، التمويل الإداري مناهج صنع القرارات، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، مصر، بدون طبعة، 1993، ص 134.135.

الميزانية العامة التقديرية : (1)

2- رصيد العملاء = رصيد العملاء في الميزانية الافتتاحية + المبيعات (من موازنة المبيعات)

- المتحصلات من العملاء (من الموازنة النقدية)

3- رصيد مخصص الديون المشكوك في تحصيلها = رصيد أول المدة من الميزانية الافتتاحية + مصروفات

الديون المشكوك في تحصيلها (من موازنة المصاريف الإدارية)

4- رصيد مخزون آخر المدة من البضاعة التامة نحصل عليه من موازنة الإنتاج و رصيد آخر المدة من المواد

الأولية نحصل عليه من موازنة احتياجات المواد الأولية.

5- رصيد الأصول الثابتة = رصيد أول المدة من الميزانية الافتتاحية + مشتريات الأصول (من موازنة

الرأسمالية و الموازنة النقدية) - مبيعات الأصول (من الموازنة النقدية)

6- رصيد الدائون = رصيد أول المدة من الميزانية الافتتاحية + المشتريات (من موازنة المشتريات) -

التسديدات النقدية (من الموازنة النقدية)

7- رصيد القروض = رصيد أول المدة من الميزانية الافتتاحية + قروض جديدة + تسديدات القروض

(نحصل عليها من الموازنة النقدية)

8- رأس المال = رصيد أول المدة (من الميزانية الافتتاحية) + صافي الدخل المتوقع (من قائمة الدخل

التقديري) - توزيعات الأرباح النقدية (من الموازنة النقدية)

9- قائمة الدخل التقديري: تعتبر قائمة الدخل التقديري من أهم مخرجات نظام الموازنات التقديرية، حيث

يشير إلى الأرباح المقدرة للمؤسسة لفترة الموازنة (تحديد الإيرادات و المصروفات)، و تعد اعتمادا على الموازنات

المعدة سابقا (موازنة المبيعات، موازنة الإنتاج، المادة الأولية...)، فمثلا تحصل على الإيرادات من موازنة

الاعتبار بعض التغيرات التي يمكن إحداثها و منها : (2)

- إجراء بعض التعديلات على الإيرادات و هذا في حالة توقع تخفيضات في أسعار البيع في فصل معين

أو منطقة معينة.

- الديون المعدومة المتوقعة.

(1) إسماعيل إبراهيم جمعة و زينب محمد محرم و صبحي محمود الخطيب، المحاسبة الإدارية و نماذج بحوث العمليات في اتخاذ القرارات، الدار الجامعية للطبع نشر و توزيع،

مصر، 1994، ص ص 252، 253.

(2) أبو حشيش، مرجع سبق ذكره، ص: 468.

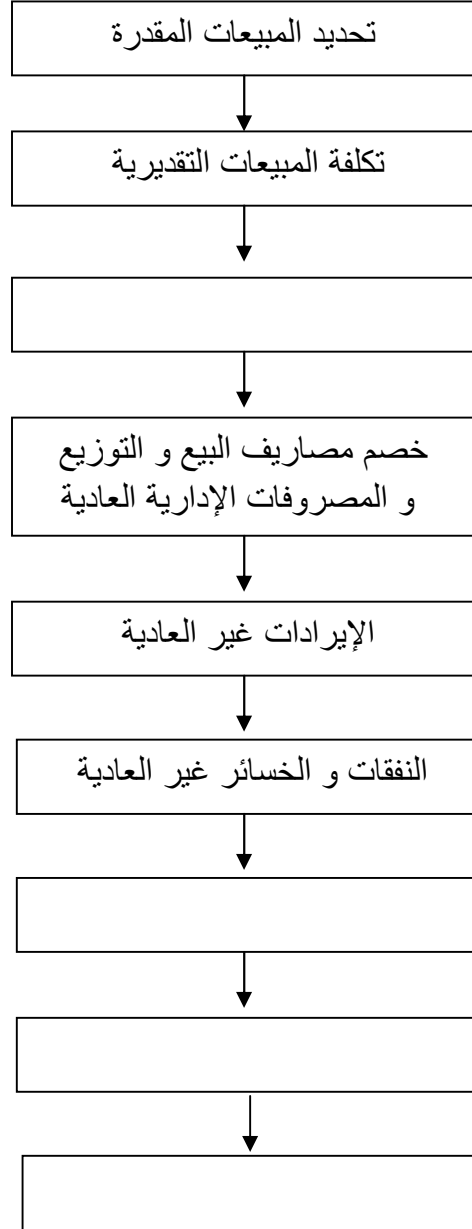
- أما فيما يخص المصروفات فيجب فصل المصروفات التي تحمل إلى سنة الموازنة عن تلك التي ترحل إلى سنوات أخرى.
- كذلك تتضمن قائمة الدخل التقديري بعض مصروفات إضافية ناتجة عن سياسات بيعه معينة مثل: مصروفات الخدمات أو الصيانة نتيجة الضمان الذي يلتزم به المنتج للعميل.
- كذلك تتضمن قائمة الدخل التقديري الأعباء المالية الناتجة عن القروض و ضرائب الدخل وغيرها من المصروفات التي تخص المؤسسة ككل.
- كذلك تتضمن قائمة الدخل التقديري إيرادات و مصروفات غير عادية متوقعة أي تلك التي لا تنتج عن العمليات العادية للمؤسسة مثل: إيرادات الاستثمار في الأوراق المالية و أرباح أو خسائر بيع الأصول الثابتة.

و يتم إعداد قائمة الدخل بالخطوات التالية:

- تحديد تكلفة المبيعات و إجمالي الربح.
- خصم مصروفات البيع و التوزيع و المصروفات الإدارية العادية.
- إضافة الإيرادات الأخرى غير العادية و خصم النفقات و الخسائر غير العادية للحصول على صافي الربح قبل الضرائب.
- خصم ضرائب الدخل للحصول على صافي الربح.

و بعد الانتهاء من إعداد قائمة الدخل التقديري و تحديد صافي الربح، فإذا كان الربح المقدر يحقق أهداف المؤسسة فإن الإدارة توافق على هذه الموازنة، و إذا كان غير كاف فإن الإدارة تعمل على تحسين الأرباح بالرجوع إلى أرقام التقديرات الموضوعة.

الشكل (03) : كيفية إعداد قائمة الدخل التقديري



المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على البيانات أعلاه

ثالثا: الموازنة الاستثمارية

تتعلق الموازنة الاستثمارية بقرارات الإنفاق الحالي و الذي يتوقع منه أن يدر عوائد خلال فترة زمنية مقبلة، تفوق في الغالب السنة، و قد تكون هاته القرارات إما قرارات شراء الأصول الجديدة ، قرار استبدال الأصول، قرارات توسع أو قرارات الاستئجار.

أهمية الموازنة الاستثمارية:

للموازنة الاستثمارية أهمية كبرى حتى في حاضر و مستقبل المؤسسة نظرا ل : (1)

- ✓ تحتل قرارات الموازنة الاستثمارية أهمية كبيرة في مجال اتخاذ القرارات المالية، حيث أن هذه القرارات بحكم ارتباطها باستثمارات طويلة الأجل فإنها تؤثر على ربحية المؤسسة، و على هذا فإن قرارات الموازنة الاستثمارية تحدد الإطار المستقبلي للمؤسسة ، حيث أنها تتحكم في إيرادات المؤسسة ثم إنه من الصعب التخلص من الاستثمارات المترتبة عليها و قد تؤدي إلى إفلاس المؤسسة.
- ✓ يحكم القرار الاستثماري على حجم و هيكل التكلفة لمدة طويلة نسبيا، و هذا يعني تأثير نقطة التعادل للمؤسسة، بل و يمكن القول بأن الأصول المختارة سوف تؤثر على مبيعات المؤسسة و أرباحها.
- ✓ صعوبة التخلص من القرار الاستثماري بدون تحمل المؤسسة لحجم كبير من الخسائر، حيث أنه من الصعب وجود سوق للآلات المستعملة.
- ✓ إن جوهر القرار الاستثماري هو تحمل نوع و حجم معين من التكاليف هي التكاليف الاستثمارية، و معظم المؤسسات تعاني ندرة في مواردها مما يزيد من أهمية الحرص و الحكمة في اتخاذ مثل هذه القرارات.

خطوات إعداد الموازنة الاستثمارية:

يتم قرار إعداد الموازنة الاستثمارية بعد خطوات تبدأ من مرحلة التفكير بالنشاط الاستثماري إلى غاية البدء في استخدامه و أهمها ما يلي : (2)

(1) عبد العزيز محمد النجار، مرجع سبق ذكره، ص: 188

(2) عبد الحكيم الرجحي، مرجع سبق ذكره، ص: 234.

- ✓ تحديد الأقسام التي تحتاج إلى مشروعات استثمارية.
 - ✓ تقدير التدفقات النقدية الداخلة و الخارجة المرتبطة بالمشروع.
 - ✓ المقارنة بين المشروعات الرأسمالية المقترحة. (و تتم المفاضلة بين المشاريع الاستثمارية باستعمال إحدى المعايير التالية: فترة الاسترداد (Dr) أو القيمة الحالية الصافية (van) أو معدل المردودية الداخلي (tri)
 - ✓ إعداد الموازنة الرأسمالية حسب تقديرات المشروع.
- و نظرا لارتباط الموازنة الاستثمارية باتخاذ قرارات يترتب عليها اتفاق حالي مقابل الحصول على عائد متوقع مستقبلا، فإن هناك مجموعة من الصعوبات التي تصادف إعدادها و من هذه الصعوبات ما يلي (1) :
- ✓ تحقيق المنافع المترتبة على الموازنة الاستثمارية في المستقبل غير الأكيد، و بالتالي هناك مخاطرة و أي خطأ في التنبؤ بهذه المخاطرة سوف يؤدي إلى تحمل المؤسسة خسائر قد تؤدي بحدوثها.
 - ✓ النفقات مؤكدة و الإيرادات غير مؤكدة.
 - ✓ اختلاف عنصر الزمن بين النفقات و الإيرادات يجعل قيمتها مختلفة مما يصعب من إجراء عملية المقارنة.

المطلب الثالث: الرقابة عن طريق الموازنات التقديرية.

تعتبر الموازنات التقديرية أداة للتخطيط، و بالتالي يمكن استخدامها في عملية الرقابة عن طريق مقارنة ما تم التخطيط له بما تحقق فعلا، فإذا قلت النتائج المحققة فعلا عن الأهداف المحددة مسبقا، استلزم الأمر اتخاذ الإجراءات التصحيحية.

أولا : الرقابة باستخدام الموازنات

1-1- أهمية الرقابة باستخدام الموازنات: لا شك أن الموازنات تساهم في إعدادها كافة إدارات و أقسام المؤسسة لا تعتبر غاية في حد ذاته، و لم يتم تحضيرها لكي تستفيد منها الإدارة العليا فقط بل هي وسيلة و أداة تساعد على توجيه المؤسسة صوب تحقيق أهدافها.

فالموازنات هي من أهم الوسائل الرقابية على أنشطة المؤسسة و أداة للتأكد من الالتزام بالأهداف

(1) عبد العزيز محمد النجار، مرجع سبق ذكره، ص: 188، 189.

و الإستراتيجيات و السياسات الموضوعة من حيث أنها تشكل ترجمة مالية لهذه الأهداف و الإستراتيجيات و السياسات، و توفير المعايير اللازمة للمقارنة بالأداء الفعلي، من خلال إعداد تقارير الأداء التي تغطي كافة مجالات العمليات و كافة مراكز المسؤولية في المؤسسة و التي تتضمن العناصر التالية :⁽¹⁾

- النتائج الفعلية، كما تظهر في السجلات المحاسبية و السجلات الإحصائية و الإدارية الأخرى.
- النتائج المقدرة كما هي محددة في الموازنات.
- الفرق بين النتائج الفعلية و تلك المقدرة أي الانحرافات.

كما توفر الموازنات الأساس لتحليل الانحرافات و اتخاذ كافة الخطوات التصحيحية المناسبة لمعالجة الانحرافات عن الأهداف و الإستراتيجيات و المعايير الموضوعة من قبل إدارة المؤسسة.

2-1- أهداف الرقابة باستخدام الموازنات: من الناحية العملية، تهدف الرقابة باستخدام الموازنات إلى

تحقيق ما يلي:⁽²⁾

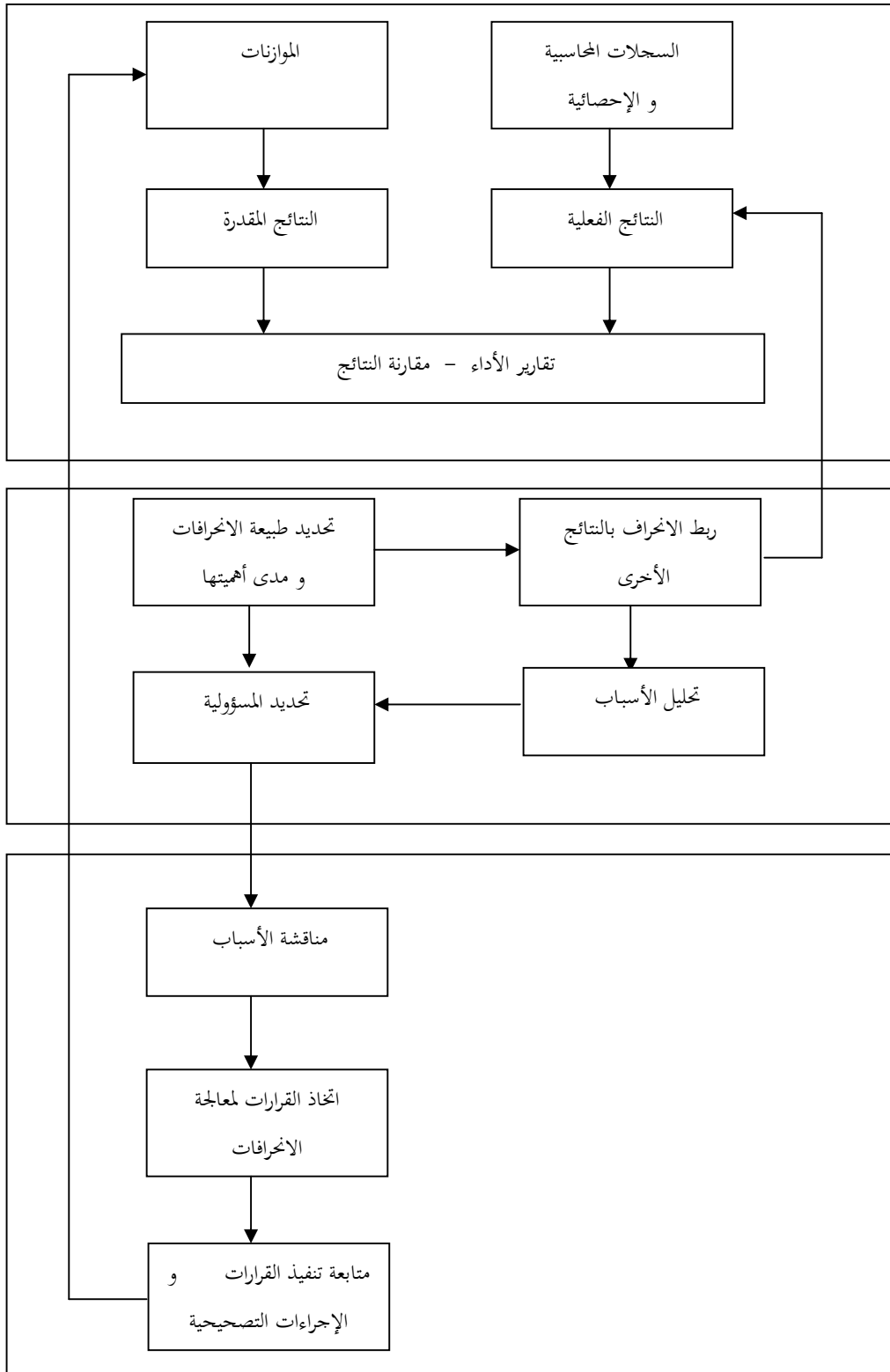
- التأكد من تحقيق الأهداف و تنفيذ الإستراتيجيات و السياسة الموضوعة من قبل إدارة المؤسسة.
- إقامة نقاط رقابة ذاتية داخل المؤسسة.
- الرقابة على الإيرادات.
- الرقابة على المصاريف.
- الرقابة على نتائج الأعمال.
- الرقابة على المركز المالي.
- الرقابة على التدفق النقدي.

2- دورة الرقابة باستخدام الموازنات: تمر عملية الرقابة باستخدام الموازنات بثلاثة مراحل رئيسية

و ذلك كما يبينه الشكل الموالي:

(1) محمد سامي راضي و وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد و استخدام الموازنات، مركز لغة العصر للكمبيوتر و الطباعة، مصر، 2001، ص:281.
(2) محمد سامي راضي و وجدي حامد عجازي، مرجع سبق ذكره، ص ص: 282، 283.

الشكل (04) : مراحل عملية الرقابة باستخدام الموازنات



المصدر: محمد سامي راضي و وجدي حامد حجازي، مرجع سبق ذكره، ص: 285.

ثانيا: تحليل الانحرافات

لكي يكون نظام الموازنات التقديرية ذا فعالية في عملية الرقابة، يجب أن يتم تحليل الانحرافات الواردة، و هناك نوعين من الانحرافات طبقا لدرجة حدتها، فالنوع الأول هو انحرافات بسيطة و هي التي يمكن تجاهلها و إهمالها نظرا لأن الوقت المستغرق في تحليلها و معرفة مسبباتها ثم البحث عن كيفية تلافيها مستقبلا يمكن أن تكون تكلفته عالية، و بالتالي من الأحسن تجنب تحليلها و عدم التركيز عليها، أما النوع الثاني من الانحرافات فهي الكبيرة التي تؤثر على أداء المؤسسة، و بالتالي لا يمكن إغفالها، بل يجب تحليلها و معرفة مسبباتها للتعرف على طرق علاجها و محاولة تفادي سلباتها مستقبلا، و قد ترجع الانحرافات الكبيرة إلى: (1)

عدم واقعية الخطة أو عدم كفاءة التنفيذ، فعدم واقعية الخطة سببه:

- تنبؤ غير دقيق بالمستقبل.
- عدم التقدير السليم للإمكانيات.
- تغيرات غير متوقعة في الظروف.
- العمال في وضع الخطة.

و يمكن معالجتها عن طريق:

- إدخال تعديلات جزئية سريعة على الموازنة الحالية.
- تعديل أنظمة التنبؤ و أنظمة التخطيط.

و قد ترجع الانحرافات الكبيرة إلى عدم كفاءة التنفيذ و التي من أسبابها ما يلي:

- قصور في بعض الأقسام.
- قصور في بعض الفروع.
- قصور في بعض الأفراد.
- عدم توفر الموارد.

و يمكن معالجتها عن طريق :

(1) أحمد ماهر، الخطط و السياسات و الإستراتيجيات، مركز التنمية الإدارية، الإسكندرية، بدون سنة، ص:327.

- التحفيز أو العقاب.
- تغيير في المناصب أو الأفراد.
- تغيير في أنظمة و ساعات العمل.
- تغيير في سياسات المشروع مثل الأسعار.

المبحث الثالث: دور الموازنة التقديرية في المؤسسة

اقتصر دور الموازنة التقديرية في بداية استخدامها في المؤسسة الاقتصادية على القيام بالتخطيط فقط، لكن بمرور الزمن أصبحت للموازنة التقديرية عدة أدوار في المؤسسة، مثل: التحفيز، الاتصال و التنسيق بين وحدات المؤسسة، بالإضافة إلى تحفيز العاملين و استخدام الموازنة التقديرية كمقياس للأداء، لكن لكي تقوم الموازنة التقديرية بكل هذه الأدوار ينبغي أن تتميز بمميزات تجعلها أكثر فاعلية في تحقيق أهدافها.

و بالرغم من المزايا التي تحقنها استخدام الموازنة التقديرية في المؤسسة إلا أن هناك بعض الانتقادات الموجهة إليها.

المطلب الأول: استخدامات الموازنة التقديرية

تستخدم الموازنات التقديرية في المؤسسة لتأدية أدوار مختلفة، غير أن الأدوار التي يقوم بها نظام الموازنات التقديرية تختلف من مؤسسة لأخرى، و من المسلم به أن للموازنات التقديرية فوائد عديدة بالنسبة للمؤسسة.

أولا : دور الموازنة التقديرية

يلعب نظام الموازنات التقديرية ثلاث أدوار معا: ⁽¹⁾

- نظام الموازنات عنصر لمراقبة التسيير.
- نظام الموازنات وسيلة للتخطيط.
- و أخيرا و كأبي عنصر من عناصر المراقبة، يجب أن يؤدي إلى تماسك الثلاث عناصر التالية:
 - العاملين و تحفيزهم.
 - أهداف المؤسسة.

⁽¹⁾ Henri bouquin, la maitrise des boudgets dans l'entreprise, EDICEF/AUPELF, France, 1^{er} Edition 1992,p :15.

• حدود أهداف المؤسسة.

أ- نظام الموازنات عنصر لمراقبة التسيير: فهي تسمح بتوجيه و المراقبة البعدية في مدى القصير، عموما تكون سنوية و اختيار فترة السنة راجع للتوافق مع النشاط المحاسبي و أحيانا للتوافق مع النشاط الجبائي الذي لا يعتبر ضروريا مقارنة مع الدورة الاقتصادية ، هذا و يكون نظام الموازنات أكثر فاعلية إذا اعتمد على واقع الدورة الاقتصادية.

ب- الموازنات هي أداة للتخطيط: هذه الخاصية تستدعي تفسيرين:

- الموازنات ليست فقط أداة من أدوات مراقبة التسيير.

- الموازنات تترجم الخطط إلى لغة خاصة كالمحاسبة و المالية.

ج- الموازنات يجب إن تحقق التوافق بين العاملين و المشاريع و الإستراتيجيات : يجب على أي

أداة من أدوات المراقبة أن تحقق التكامل بين :

- الأهداف الإستراتيجية.

- حدود النشاطات الناتجة.

- سلوك الأفراد.

و تجدر الإشارة إلى أن هناك تباين في ادوار الموازنات التقديرية تختلف من كاتب لآخر، و فيما يلي دور

الموازنات التقديرية حسب آراء بعض الكتاب.

دور الموازنات	الدراسات
التصريح - التنبؤ - التخطيط و القياس	Hofstede (1977)
التصريح و مراقبة النفقات- التقدير الصحيح للنتائج - تخطيط الاحتياجات المالية و النتائج- تخطيط الأنشطة العملية - توصيل المعلومات - ربط الأنشطة - التحفيز - تقييم الأداء للوحدات - تقييم الأداء	Otley (1977)
الدور الأساسي: التخطيط - التحفيز - التقييم. أدوار أخرى: الربط - التعلم.	Barrett et Frasser (1977)
- التخطيط (تخطيط، ربط، مراقبة النتائج) - مراقبة المسؤوليات (تحديد الالتزامات المالية، مقارنة الأداء) - أثر لسلوك المكلف بالموازنات (تحفيز مالي)	Samuelson (1986)
- تقدير المستقبل - المساعدة على تعظيم الأرباح - أداة من خلالها التسيير يتصل مع مختلف المستويات في المؤسسة- أداة لقياس الأداء أداة لحساب العلاوات- أداة لتحفيز العاملين- أداة لمراقبة الأداء بحساب الانحرافات.	Lyne (1988 ;1992)
- تقديرات مالية ، مراقبة التكاليف، تسيير تدفقات الخزينة، تحديد الأهداف، اتصال المخططات، تخطيط الموارد، قياس الأداء، التدرج.	Bruance, Fraser et Woodcock (1995)
- هدف مالي- قاعدة للسلطة - الربط - التخطيط - تقييم الأداء	Collins et al (1997)
- مراقبة تشخيصية - مساعدة على تغييرات إستراتيجية	Abemethy et brownell (1999)
- تسيير التوازنات المالية (تقدير، اتصال مالي، تخصيص الموارد) - قيادة و قياس الأداء.	Gignon (2000,2003)

Source : SPONEM Samuel, diversité des pratiques budgétaires des entreprises françaises : proposition d'une typologie et analyse des déterminants, thèse de doctorat, université paris dauphine, France, 2004,p :211.

ثانيا: فوائد الموازنة التقديرية

مما لاشك فيه أن نظام الموازنات التقديرية إذا تم إعداده بطريقة علمية سليمة دون إغفال مختلف العاملين في المؤسسة في المشاركة في إعداده سوف يحقق العديد من الفوائد للمؤسسة و العاملين على حد سواء، و من بين فوائد استخدام الموازنات التقديرية ما يلي: ⁽¹⁾

أ- توقع المشاكل قبل حدوثها: إن قيام الإدارة بتحديد و وضع أهداف المؤسسة في خطة رسمية يساعد المدراء على دراسة و تحليل و مراجعة أنشطتهم المالية و التشغيلية لتحديد أي معوقات أو سلبيات قد تحول مستقبلا دون تحقيق تلك الأهداف، فالقيام بوضع خطة في صورة موازنات تقديرية مقدما قد يكشف عن وجود بعض المشاكل المالية التي تحتاج إلى إجراءات تصحيحية قبل البدء في تنفيذ الموازنات للتخلص من أي معوقات قد تؤدي إلى عدم تنفيذ تلك الموازنات، فإعداد الموازنات يساعد على التنبؤ باحتمالات حدوث أي مشاكل، مع ضرورة الاستعداد لها مقدما، فعلى سبيل المثال قد توضح الموازنة التقديرية النقدية أن هناك عجزا في النقدية متوقع خلال شهر معين، مما يتطلب ضرورة التفكير مقدما في كيفية تمويل هذا العجز (الحصول على قروض أو إصداراتهم...)، كما أن إعداد موازنة تقديرية للاحتياجات من المواد و توقيتها مما يقلل من احتمالات حدوث نقص المواد المتوفرة للإنتاج و بصفة خاصة في الشركات التي تتعرض منتجها لتقلبات موسمية.

ب- تعتبر الموازنة هدفا للعاملين يسعون إلى تحقيقه: إن وضع خطة مقدما لما هو مطلوب من العاملين يحدد لهم ما هو مستوى الأداء المتوقع منهم، بدلا من الانتظار حتى نهاية الفترة و اكتشاف أن أداء العاملين كان أقل مما كان متوقع منهم، فالموازنات التقديرية تعتبر معيار للأداء يتوقع أن يصل إليه العاملون الموكل إليهم تنفيذ تلك الموازنات. و لهذا يفضل أن يتم إعداد الموازنات التقديرية من أسفل لأعلى حيث أن مشاركة العاملين في إعداد موازناتهم يساعد كثيرا على وضع تقديرات مناسبة و قابلة للتحقيق، مما يشجع العاملين على بذل كافة الجهود اللازمة لتحقيق ما جاء بتلك الموازنات التي اشتركوا في إعدادها.

ج- تعتبر الموازنة أساسا لقياس الأداء: تعتبر بيانات الموازنة المستوى أو المعيار الذي يقاس على أساسه الأداء الفعلي، فالمقارنة بين الأداء العام الحالي و العام الماضي يعتبر أسلوب غير فعال في مجال الرقابة، فالمقارنة على أساس البيانات الفعلية في فترتين قد يتضمن سوء أداء أو عدم كفاءة في الأداء، كما أن

(1) إسماعيل إبراهيم جمعة و زينب محمد محرم و صبحي محمود خطيب، مرجع سبق ذكره، 1994، ص: 197.

اختلاف مستوى التشغيل (حجم النشاط) خلال الفترتين يفقد عملية المقارنة أهميتها، فإعداد موازنة تقديرية لمستوى التشغيل المتوقع و مقارنته بالأداء الفعلي يوفر أساسا مناسباً لتقييم الأداء الفعلي عن طريق المقارنة المستمرة للأداء الفعلي بالأداء المخطط، و اكتشاف أي انحرافات لدراسة أسبابها و طرق علاجها.

المطلب الثاني : نظام الموازنات التقديرية الفعال

حتى يكون نظام الموازنات التقديرية فعالاً، بمعنى أنه يحقق الأهداف المتوخاة منه، يجب أن يتميز ببعض المميزات و تتوفر على بعض الشروط لتفادي العوائق و المشاكل التي قد تعيق الإعداد الفعال لنظام الموازنات التقديرية.

أولاً: مميزات نظام الموازنات التقديرية الفعال

يعتبر نظام الموازنات التقديرية من مسؤوليات إدارة المؤسسة، لهذا ينبغي على إدارة المؤسسة أن تراعي عدة اعتبارات لكي يكون نظام الموازنات التقديرية فعالاً، و من بين هذه الاعتبارات ما يلي: ⁽¹⁾

1- الخريطة التنظيمية المناسبة: حتى يكون نظام الموازنات التقديرية فعالاً في تحقيق أهدافه يجب أن يكون لدى المؤسسة خريطة تنظيمية مناسبة لأن هذه الخريطة التنظيمية من شأنها أن تحدد بوضوح تام خطوط السلطة و المسؤولية لكافة عمليات و أنشطة و أقسام المؤسسة و المسؤولية عنها، و هذا من شأنه أن يساعد بقوة في وضع مفاهيم محاسبة المسؤولية و القابلية لرقابة و قياس و تقويم الأداء موضع الممارسة العملية.

2- البحث و التحليل الكافي: إذا سبق تحديد مستويات الموازنات بحث و تحليل معمق و كاف لا تستهدف المؤسسة إنجازها في إطار الأهداف المحددة للمؤسسة فإن أهداف الموازنة ستكون واقعية تساهم بفعالية في نمو ربحية المؤسسة.

3- قبول المسؤولين لأهداف الموازنة: ترتبط فعالية نظام الموازنات التقديرية ارتباطاً وثيقاً بمدى قبول المسؤولين في كل المستويات التنظيمية لأهداف الموازنة، لأن هذا القبول سوف ينعكس إيجابياً على إنجاز هذه الأهداف، و لدعم هذا القبول يجب أن تحرص إدارة المؤسسة على ما يلي:

✓ إعداد الموازنة من خلال مدخل المشاركة و ليس المتسلط أو المفروضة، لأن هذه المشاركة من شأنها أن تؤدي إلى رضا الأفراد عن نظام وضع الموازنة و تحديد مستواها، و بالتالي دفعهم إلى إنجاز الموازنة.

(1) الأميرة إبراهيم عثمان و عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص: 146.

- ✓ أن تكون المشاركة في إعداد الموازنة من جانب المسؤولين عن إنجازها مشاركة فعلية و ليست صورية.
- ✓ أن يتفق المشاركون في إعداد الموازنة مع الإدارة على أن مستوى أهداف الموازنة صعب و لكن يمكن تحقيقه من ناحية، و أن سياسة الثواب و العقاب سوف ترتبط بكفاءتهم في إنجاز الموازنة من ناحية أخرى.
- ✓ أن يتم تدعيم نظام إعداد الموازنة بالمشاركة بألية مناسبة للتغذية العكسية.

ثانيا : شروط فعالية الموازنة التقديرية

يعتبر نظام الموازنات التقديرية من بين النظم المساندة و المدعمة لإدارة المؤسسة في سبيل قيامها بالعديد من الوظائف، من بينها التخطيط و الرقابة، و حتى يكون هذا النظام ذو فعالية ينبغي أن يتوفر على بعض الشروط يمكن تلخيصها في النقاط الآتية : (1)

- يجب أن تقوم الموازنات التقديرية على لامركزية واضحة و فعالة للمسؤوليات.
- يجب أن تقوم على إمكانية الحوار و التفاوض بين مختلف المستويات التسلسلية.
- يجب أن تقوي الشعور بالمسؤولية بإطارات المؤسسة و تزويدهم بالمعلومات لتحقيق متابعة الموازنة.
- أخيرا في الجانب التقني يجب أن تقوم على مخطط محاسبي يتوافق مع هيكل تنظيمي فعال في المؤسسة.

ثالثا: عوائق الإعداد الفعال للموازنة التقديرية

ينبغي إعداد الموازنات التقديرية على أسس علمية سليمة حتى تؤدي دورها المنوط بها على أكمل وجه، غير أن الإعداد الفعال للموازنات التقديرية تواجهه مجموعة من العقبات من بينها ما يلي : (2)

- 1- إخفاق المدراء في فهم نظام أعمالهم، و يصبح المديرون مهتمون بالتفاصيل أو يحاولون التحكم في العوامل الخاطئة.
- 2- عدم مساندة الإدارة لنظام إعداد الموازنة، و لا تساند الإدارة العليا للنشاط أو تشارك فيه بشكل ذي معنى.
- 3- الإخفاق في فهم الدور الحرج لإعداد الموازنة في العملية الإدارية.

(1) Michel Rouach et Gérard nulleau, le contrôle de gestion bancaire et financier, 3^{ème} Edition , banque editeur, paris,1998,p :263.

(2) طارق حماد عبد العال، الموازنات التقديرية نظرة متكاملة، الدار الجامعية، مصر، 2006، ص:15.

4- الالتزام المفرط أو الاعتماد غير الضروري على عملية الموازنة، أو بعبارة أخرى محاولة إحلال "إتباع الموازنة" محل إصدار الأحكام، و الالتزام بموازنة ما يمكن أن يفرض ضغوطا و أعباء زائدة على المؤسسة و يخنق روح الابتكار و الإبداع فيها.

5- إساءة فهم الأسواق و المنتجات.

6- ينخرط المديرون أحيانا في "ألعاب" لحماية امتيازاتهم أو حماية موازنتهم من تخفيضات متوقعة.

غير أن استخدام نظام الموازنات التقديرية يمكن أن يطرح العديد من المشاكل و المتعلقة أساسا بإعدادها،

و من بين هذه المشاكل ما يلي : (1)

المشكلة الأولى: تتمثل في أن برنامج إعداد الموازنة يمكن أن يأخذ وقتا طويلا حتى تكون تفصيلية، و هذا يسبب مللا من جانب العاملين في إعدادها و يؤدي هذا إلى ارتفاع تكلفة إعدادها.

المشكلة الثانية : تتمثل في أن المبالغة في إعداد الموازنة و أهدافها قد يجعل هذه الأهداف تفوق أهداف المؤسسة، كما أن الموازنة ما هي إلا أداة لتحقيق أهداف المؤسسة و ليست هدفا في ذاتها.

المشكلة الثالثة : تتمثل في أن الموازنة قد تخفي قصورا موجودا في النظام، و بالتالي يجب ألا تستخدم الموازنات كمظلات لإخفاء عجز الإدارة، و يجب أن تتضمن الموازنة شرطا لإعادة التقويم الدوري للموازنة طبقا لمعايير محددة.

المشكلة الرابعة: أن الموازنات التقديرية تستخدم أحيانا كوسيلة ضغط على الإدارة لكي تزيد النفقات الخاصة بمشروع معين مثلا، و هذا يعتبر تناقضا مع أهداف الموازنة الرئيسية و الخاصة بتقدير النفقات الحقيقية للمشروعات، و إذا استخدمت الموازنات كوسيلة للإستبداد و التسلط فقد تسبب الشعور بالاستياء و هذا الشعور بدوره يؤدي إلى قصور الأداء و لكي يبطل هذا التأثير يجب على الإدارة العليا أن تزيد من مشاركة العاملين لديها في إعداد الموازنة.

(1) فرد ويستون و يوحين برجامن، تعريب عدنان داغستاني و أحمد نبيل عبد الهادي، التمويل الإداري، الجزء الأول، دار المريخ للنشر، السعودية، 1993، ص: 328.

المطلب الثالث: تقييم الموازنة التقديرية و اتجاهات التطور

تعتبر الموازنات التقديرية أداة في خدمة المؤسسة لتحقيق أهدافها نظرا لما توفره من مزايا عديدة، إلا أن نظام الموازنات التقديرية تعرض للعديد من الانتقادات و هذا ما أدى إلى ظهور بعض المحاولات التي تصبوا في مجملها إلى كيفية تجاوز هذه الانتقادات و محاولة تطوير هذا النظام.

أولا: مزايا الموازنات التقديرية

من المتفق عليه أن الموازنة التقديرية أداة من الأدوات المساعدة للإدارة و ليست بديلا عنها، فالموازنة لا يمكن أن تعمل بذاتها أو تحفز نفسها، و لكن إذا تم إعدادها بعناية و إدارتها بطريقة سليمة فسوف تحقق الكثير من المزايا، أهمها :⁽¹⁾

- 1- تتطلب الموازنة من كافة المستويات الإدارية أن تخطط للمستقبل و أن تضم أهدافها في صورة رسمية و على أساس مستمر.
- 2- تقدم الموازنة التقديرية أهدافا نهائية و محددة لأغراض تقييم الأداء في كل مستوى من مستويات المسؤولية.
- 3- تساعد الموازنة التقديرية على وجود نظام تحذير مبكر لما يمكن أن يواجهه التنظيم، و مستوياته و أقسامه من مشاكل مستقبلية و يترتب على وجود هذا النظام التحذيري المبكر أن يكون دائما لدى الإدارة الوقت الكافي لإتخاذ الإجراءات اللازمة حيال المشاكل قبل وقوعها.
- 4- تساعد الموازنة التقديرية على التنسيق بين الأنشطة داخل التنظيم، و تحقق ذلك عن طريق ربط أهداف القطاعات و الأقسام و المراكز بأهداف التنظيم ككل و من هذا التنسيق مثلا: يمكن تحقيق التكامل بين ترويج الإنتاج من جهة و المبيعات المتوقعة من جهة أخرى.
- 5- تساعد الموازنة التقديرية على زيادة إدراك الإدارة و وعيها، بعمليات المؤسسة ككل و الآثار الفعلية المتوقعة للتغيرات الخارجية على هذه العمليات ، كما هو الحال بشأن إبراز الموازنة لآثار و ارتفاع الأسعار أو تحديد أثر الصادرات و الواردات على تخطيط و تنفيذ أنشطة و عمليات المؤسسة.

(1) الأميرة إبراهيم عثمان و عبد الوهاب نصر علي، مرجع سبق ذكره، ص: 144.

6- تساعد الموازنة على استشارة دوافع الأفراد داخل التنظيم لتحقيق أهداف سواء من خلال مشاركة المنفذين في وضعها و تحديد مستواها، أو من خلال ربط سياسات الثواب و العقاب بكفاءتهم في إنجاز الموازنة، أو من خلال آلية التغذية العكسية المعتمدة أساسا على تقارير الأداء المحاسبية عن كفاءة المسؤولين في تحقيق مستويات الموازنة.

ثانيا: الانتقادات الموجهة للموازنة التقديرية و اتجاهات التطور

في الواقع هناك مجموعة من الانتقادات توجه إلى أسلوب الموازنات التقديرية التي تطبق في العديد من المؤسسات يحددها البعض فيما يلي ⁽¹⁾:

- 1- تعتبر الموازنات مضيعة للوقت و مكلفة للمؤسسة.
- 2- تحقق الموازنات الاستجابة و لا تحقق المرونة و غالبا ما تعتبر عن عوائق التغيير.
- 3- لا تضيف الموازنات قيمة كبيرة للمؤسسة، مقارنة بالوقت المستغرق في إعدادها.
- 4- تركز الموازنات على تخفيض التكلفة و ليس على خلق القيمة.
- 5- تزيد الموازنات من الرقابة و تسلسل الأوامر الرئيسية.
- 6- لا تعكس الموازنات هيكل الاتصالات و فرق العمل التي تعتمد عليها المؤسسة.
- 7- تشجع الموازنات على التلاعب و تغيير السلوكيات.
- 8- تعد الموازنات و يتم تعديلها و تحديثها بصورة غير متكررة و عادة ما تكون سنوية.
- 9- قد تبني الموازنات على افتراضات غير مدعمة، كما قد تبني على التوقعات غير المسندة إلى أسس علمية.
- 10- قد تزيد الموازنات من حالة المنافسة بين أقسام المؤسسة، و لا تشجع على الإسهام بالمعرفة.
- 11- قد تشعر الموازنات الأفراد بتقييمهم بأقل مما يستحقون.

و يضيف البعض إلى تلك الانتقادات، مما يجد من فاعلية الموازنات، ما يطلق عليه النزعة الفردية التي قد تتمثل فيما يلي:

(1) طارق حماد عبد العال، مرجع سبق ذكره، ص:149،148.

1- خفض رقم المبيعات المقيدة في الموازنات التقديرية للحماية من النقد الموجه في حالة عدم تحقيق التقديرات الواردة في الموازنات التقديرية، و يؤثر التخفيض المتعمد للمبيعات على تخطيط الأنشطة الوظيفية الأخرى مثل: الإنتاج ، المخزون و برامج الإعلانات و نفقات البيع و التوزيع المقدرة حيث تكون غير سليمة.

2- التقدير الزائد للنفقات، ليوضح أن الإنفاق الفعلي أقل من التقديري، و بالتالي تظهر وفرة في الإنفاق في نهاية فترة الموازنة.

3- طلب نقدية أكثر من الحاجة، حتى لا يحتاج إلى طلب نقدية إضافية أثناء العمل و قد يؤدي ذلك إلى زيادة الإنفاق بغير حساب قرب نهاية الفترة التي تعد فيها الموازنة التقديرية، حتى لا تبقى مبالغ غير مستعملة قد تخصم عند إعداد تقديرات الفترة الحالية، و حتى في حالة عدم استغلالها بالكامل، فإن ذلك يمثل في ظاهرة عنصرا لعدم الكفاية.

نتيجة للانتقادات التي تواجه الموازنات التقديرية، فقد ظهر في مجال دراسات المحاسبة الإدارية ما اصطلح على تسميته ما وراء الموازنة كما اصطلح على أنه مرادفا لمفهوم موازنة أفضل، و لقد تكونت في المملكة المتحدة منذ عام 1997 هيئة بحثية أطلق عليها اسم المائدة المستديرة لما وراء الموازنة و ما لبث أن امتد نشاطها إلى باقي دول أوروبا و الولايات المتحدة الأمريكية و استراليا و تهدف هذه الهيئة إلى مساعدة منشآت الأعمال على إجراء التحسين المستمر للأداء ، و ذلك في بيئة شديدة التنافسية يصعب التنبؤ بمتغيراتها.

و لقد أوضح (Peter, Bunce 2004) مجموعتين من المبادئ يؤدي إتباعها إلى تحسين عملية إعداد

و تنفيذ الموازنة و في نفس الوقت تحقق توافق الأداء الإداري و ذلك كما يلي:

الجدول (03): المبادئ الأساسية لتحسين عملية إعداد و تنفيذ الموازنة

الأهداف Goals	يلتزم أن تكون طموحة و تؤدي إلى التحسين المستمر في الأداء، و لا تكون أهدافا سنوية ثابتة.
المكافآت Rewards	توضح في ضوء الأداء النسبي من أجل التشجيع المستمر و ليس عند تحقيق الأهداف السنوية المحددة.
التخطيط Planning	يلزم أن يكون مستمرا أثناء التشغيل و ليس حدثا سنويا، كما هو الحال بالنسبة للموازنة التي تغطي دائما فترة زمنية ثابتة مستقبلية.
الرقابة Control	يتم وضع الضوابط الرقابية في ضوء المؤشرات النسبية للأداء و اتجاهاته، و ليس بناء على تحديد الفروق بين الفعلي و المخطط.
الموارد Resources	يجب أن تتوافر الموارد عند الحاجة إليها و ليس من خلال التوزيع السنوي المخطط.
التنسيق Coordination	يتم من خلال التفاعل الديناميكي بين أقسام المشاة و بصورة مستمرة تناسب التغيرات في الظروف، و ليس من خلال دورات التخطيط السنوية.

المصدر: طارق حماد عبد العال، مرجع سبق ذكره، ص: 150.

الجدول (04): مبادئ الريادة لتحسين عملية إعداد و تنفيذ الموازنة

يتم التركيز على ربحية العميل، و ليس على مقابلة الأهداف الداخلية للمؤسسة.	العميل Custome
البعد عن المركزية و التسلسل الهرمي للمسؤوليات و إنشاء فرق العمل تكون مسؤولة عن النتائج.	المساءلة المحاسبية Accountability
مقاييس الأداء من خلال النجاح في النفاذ إلى أسواق جديدة و التوسع في الأسواق القائمة.	الأداء Perormance
يلزم إطلاق حريات الأفراد في العمل الإبتكاري و الإبداعي و ليس مجرد إلزامهم بتحقيق خطط معينة.	حرية العمل Freedom to act
يتم بناء القيم و المبادئ الحاكمة للأداء، على أسس واضحة و محددة و ليس على تفصيلات، حتى لا يضيع وقت الإدارة العليا.	الحكومة Governance
يتم تشجيع المعلومات المشتركة و المفتوحة و عدم قصرها على هؤلاء الذين يريدون المعرفة.	المعلومات Information

المصدر: طارق حماد عبد العال، مرجع سبق ذكره، ص: 151.

الخلاصة:

تم التطرق في هذا الفصل للموازنات التقديرية و التي هي عبارة عن خطة الأعمال التي ترغب المؤسسة في القيام بها حيث تنجز مسبقا، غير أن إعدادها يركز على جملة من المبادئ التي يجب الالتزام بها حتى تؤدي الموازنات دورها و المتمثل أساسا في التخطيط، التنبؤ، التنسيق، الرقابة بفعالية كما أن الموازنات التقديرية أنواع مختلفة و هذا حسب المعايير المعتمدة في التصنيف.

و باعتبار الموازنة التقديرية أداة للتخطيط فإنها تستعمل كذلك في عملية الرقابة عن طريق مقارنة النتائج المحققة بالأهداف المخطط لها و محددة، و من ثم البحث عن الانحرافات إن وجدت و تحليلها لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

غير أن نظام الموازنات التقديرية يجب أن يتميز ببعض المميزات كدقة التقديرات و اعتمادها على أسلوب علمي، بالإضافة إلى مشاركة جميع المستويات في المؤسسة في إعدادها حتى تكون ذات فعالية.

إلا أن هناك بعض المشاكل التي يمكن أن تصادف استخدام نظام الموازنات التقديرية مثل

المبالغة و التقديرات و استغراقها وقت طويل، و هذا ما أدى إلى توجيه العديد من الانتقادات لنظام الموازنات التقديرية مثل تكلفتها العالية و عدم تعديلها و تحديثها بصورة متكررة و نتيجة الانتقادات سابقة الذكر ظهر ما يسمى بما وراء الموازنة.

الفصل الثاني

تمهيد:

يعتبر قياس الأداء محور اهتمام العديد من الكتاب و المهتمين في الفكر الاقتصادي و المجال الإداري في المؤسسات على اختلاف أنواعها، نظرا لكونه يرتبط بالعديد من المفاهيم ذات صلة مثل: الكفاءة و الفعالية و له ميادين عديدة مثل: الأداء البشري، الأداء الاقتصادي، الأداء المالي... إلخ.

لهذا فإنه من الصعب لإيجاد تعريف جامع مانع للأداء، كما أن قياس الأداء بدوره في تداخل مع مصطلح تقييم الأداء فهناك من لا يفرق بين هاتاه المصطلحات باعتبار أن الهدف من القياس هو التقييم ومن ثم التقويم واتخاذ الإجراءات التصحيحية لبلوغ الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة وهذا ما أدى إلى بناء أنظمة لقياس الأداء.

ويتم التطرق في هذا الفصل إلى نظم قياس الأداء من خلال ثلاثة مباحث موزعة على النحو التالي :

المبحث الأول : ماهية قياس الأداء.

المبحث الثاني: لوحة القيادة و بطاقة الأداء المتوازن كأدوات لقياس الأداء .

المبحث الثالث: دور الموازنات التخطيطية في تقويم الأداء .

المبحث الأول: ماهية قياس الأداء

شكل الأداء وقياسه ولا زال يمثل إشكالية ومهمة رئيسية لإدارة المؤسسة نظرا بارتباطه بالعديد من المفاهيم مثل الكفاءة و الفعالية و شموله على عناصر كثيرة مثل رقم الأعمال، الأرباح، وقد بدأ قياس الأداء في البداية بوسائل ونماذج بسيطة ومؤشرات مالية فقط ثم تطورت السبل والنماذج.

المطلب الأول: مفهوم قياس الأداء.

تعددت تعاريف قياس الأداء قياس الأداء نظرا لتعدد آراء ووجهات الباحثين. وقبل التطرق إلى مفهوم قياس الأداء، وجب أولا تعريف الأداء هذا الأخير الذي لديه ميادين عديدة مثل الأداء المالي، الأداء الاقتصادي، الأداء البشري مما يجعل من الصعب إعطاء تعريف جامع الأداء. البشري مما يجعل من الصعب إعطاء تعريف جامع للأداء.

أولا: تعريف الأداء

تعددت تعاريف الأداء نظرا لتعدد وجهات نظر الكتاب والمهتمين ومن بين تعاريف الأداء ما يلي:

تعريف 01: يتمثل الأداء في أي أداء سواء كان بشري أو مادي أو إلى غير ذلك طالما كان هذا الأداء يدخل ضمن نظام العمل وكيفية إنجازه والإجراءات الأمانة له. (1)

تعريف 02: الأداء يعني إنجاز الأهداف التنظيمية مهما كانت طبيعتها ونوعيتها، والأداء متعدد الأبعاد فهو موضوعي ويعتمد على المواضيع المختارة. (2)

تعريف 03: هو الناتج المتحققة نتيجة تفاعل العوامل الداخلية على اختلاف أنواعها والتأثيرات الخارجية واستغلالها من قبل المؤسسة في تحقيق أهدافها.

فالتعريف الأول أعطى مفهوما شاملا للأداء ولم تحدد له مجالا معينا، حيث اعتبر الأداء أي عمل منجز من طرف عنصر ما يدخل في نطاق عمل معين و اتخاذ الإجراءات الأمانة لإنجاز هذا العمل.

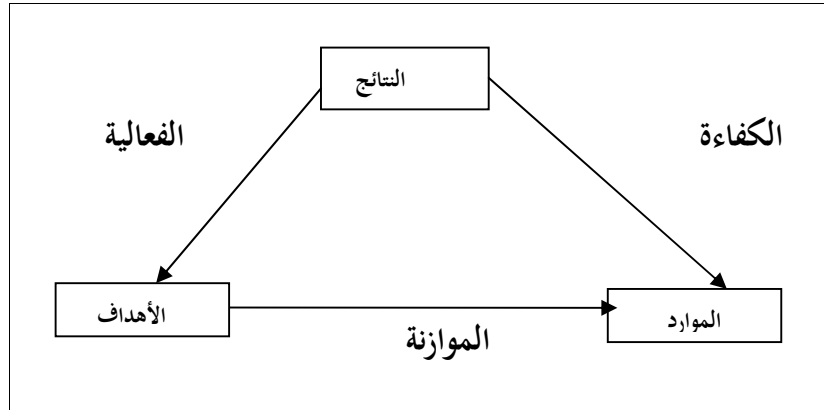
أما التعريف الثاني فحصر الأداء في إنجاز الأهداف على اختلاف أنواعها، وأشار إلى أن الأداء متعدد الأبعاد والمجالات و اعتماده على المعايير الموضوعية لقياس هذا الأداء.

(1) أحمد محمد المصري، التخطيط والمراقبة الإدارية ومؤسسة شباب الجامعة، مصر 2006 ص 142.

(2) Mariam DAIMANE, ver un pilotage mutidimensionnel de la performance. cas du déploiement du balanced scorecard dans un groupe. memoir de master specialise en contrôle de gestion. ISCAE. MARROC Novembre 2006 p 24.

أما التعريف الثالث فحصر الأداء في النتائج المتحققة نتيجة تفاعل مجموعة من العناصر لتحقيق أهداف المؤسسة. وهناك من يعتبر بأن الأداء يشير إلى النشاطات بالإضافة إلى النتائج المحققة من جراء القيام بهذه النشاطات . بينما يرى Bartoli بأنه يمكن تعريف أداء المؤسسة من خلال العلاقة بين عناصر :نتائج-موارد-أهداف ,والأبعاد : الكفاءة ,العالية والموازنة "كما يوضحه الشكل الموالي":

الشكل رقم (05):مثلث الأداء



المصدر: ناصر دادي عدون ,عبد الله قويدر الواحد ,مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية (المؤسسة العمومية بالجزائر),دار المحمدية العامة ,الجزائر, 2010 ص13.

ثانيا :تعريف قياس الأداء.

تعريف 01: قياس الأداء هو التجميع المنظم وتقرير البيانات لتتبع العمل المنتج والنتائج المنجزة . (1)

تعريف 02: فلسفة للتعليم المستمر بحيث تستعمل التغذية العكسية لتحديد الإنجازات وإجراء التعديلات المتواصلة على الإستراتيجيات والمبادرات لضمان جودة الخدمات للتجاوب مع التغيرات المستمرة والتي قد تنتج من المحيط الداخلي والخارجي.(2).

(1) Patricia lichiello.guidebook for performance Measurement turning point National Programme Office Washington 2010.disponible sur //http/www.depts.washington.edu/hpap/consulate le

(2) Brayn Shane ,performance Measurement System :Driven Methodology,February 28.2004,disponible sur www.gigapedia.com consulte le 27 /12/2010 P 01.

تعريف 03: عملية الحكم على كفاءة نجاح تقرير الوحدة عن طريق الحول على موارد اقتصادية وكفاءة وفعالية توزيعها, في بلوغ أهدافها, قياس الأداء ممكن على المعلومات المالية وكذلك غير المالية.(1)

تعريف 04: عملية قياس الأداء يعني التعريف على مستويات الأداء الفعلية في ضوء المعايير والمؤشرات التي سبق تحديدها.(2)

تعريف 05: يراد بقياس الأداء أو تقويم الأداء قياس أداء أنشطة الوحدة الاقتصادية مجتمعة بالاستناد على النتائج التي حققتها في نهاية الفترة المحاسبية, التي عادة ما تكون سنة تقويمية واحدة, إضافة إلى معرفة الأسباب التي أدت إلى النتائج أعلاه واقتراح الحلول الأزمة للتغلب على ذلك أسباب النتائج السلبية بهدف الوصول إلى أداء جيد في المستقبل.(3)

تعريف 06: يتطلب القيام بقياس الأداء أن نحدد الإدارة متى سوف تتم عملية القياس, كذلك الإدارة أن تحدد نوعية القياس التي سوف تستخدم في قياس الأداء وأن تحرص على خلق التوازن بين المقاييس الكمية والمقاييس النوعية.(4)

فالتعريف الأول ركز على أن قياس الأداء ما هو إلا عبارة عن تجمع منظم البيانات عن العمل المنتج والنتائج المنجزة ولم يتطرق إلى عملية مقارنة بين ما تم الحصول عليه من نتائج وما هو مخطط أي غياب مقارنة بين الأهداف المخططة والنتائج الفعلية .

أما التعريف الثاني اعتبر قياس الأداء كأداة أو كوسيلة للتعلم المستمر بحيث أن الهدف منه التغذية العكسية, وبالتالي عملية المراقبة واتخاذ الإجراءات التصحيحية

أما التعريف الثالث فأشار إلى أن قياس الأداء يمكن أن يشمل المعلومات المالية والمعلومات غير المالية , كما أضاف هذا التعريف الهدف من قياس الأداء وهو عملية تقييم أو الحكم على النجاح أو فشل المؤسسة أو الوحدة.

(1) Jasmin Harvey .performance Measurement .the chartered insitute of management accountants march

2008.United kingdom disponible sur www.hbr.org consult le 19/12/2010.p03.

(2) سيد محمد جاد الرب مؤشرات ومعايير قياس وتقييم الأداء ,مدخل إستراتيجي للتحسين المستمر والتميز التنافسي الدار. الجامعة مصر 2009 ص18.

(3) مجيد الكرخي تقويم الأداء باستخدام النسب المالية دار النشر والتوزيع عمان الأردن ط1 2007 ص31.

(4) إسماعيل محمد السيد, الإدارة الإستراتيجية مفاهيم وحالات تطبيقية المكتب العربي الحديث الإسكندرية مصر 1990 ص382.

أما التعريف الرابع فأشار إلى أن عملية قياس الأداء تتطلب وضع معايير ومؤشرات تسبق عملية قياس الأداء وركز على هذا الهدف من عملية قياس الأداء وهي التعرف على مستويات الأداء الفعلية.

أما التعريف الخامس فلم يفرق بين قياس الأداء وتقوم الأداء باعتبار أن الهدف من قياس هو التقييم أي معرفة الأسباب التي أدت إلى النتائج السلبية ومحاولة تلافيها مستقبلا .

أما التعريف السادس فركز على متطلبات القيام بعملية قياس الأداء من حيث توقيت القياس ونوعية المقاييس والموازنة بينها .ومنه يمكن تعريف قياس الأداء بأنه العملة المستمرة التي من خلالها يتم التعرف على مدى نجاح الفرد أو المؤسسة في بلوغ أهدافها ومحاولة التعرف على الانحرافات باستخدام مجموعة من البيانات .

وتجدر الإشارة إلى أن عملية قياس الأداء هي عبارة عن حلقة من حلقات النظام الرقابي في المؤسسة .

ثالثا: تصنيف مقاييس الأداء.

يمكن تصنيف معظم مقاييس الأداء في التصنيفات الستة (06) الآتية ,ولكن يوجد بعض التصنيفات الخاصة لبعض المؤسسات حسب طبيعة عملها ,أما التصنيفات الستة (06) الشائعة فهي كما يلي :⁽¹⁾

1- **الفعالية** :هي خاصية من خصائص العمليات والتي تشير إلى درجة مطابقة المخرجات لمتطلبات المؤسسة
2- **الكفاءة** :هي خاصية من خصائص العمليات والتي تشير إلى درجة خروج عمليات المؤسسة بالنتائج المطلوب بأدنى كلفة من الموارد.

3- **الجودة** :هي مستوى تلبية المنتج أو الخدمة لمتطلبات وتوقعات العملاء.

4- **التوقيت**:هذه الخاصية تقيس مدى إنجاز العمل بشكل صحيح وفي الوقت المحدد له ,إذ لا بد من وضع معايير خاصة لضبط توقيتات الأعمال ,وعادة ما لا تستند مثل هذه المعايير على متطلبات العملاء .

5- **الإنتاجية**: وهي القيمة المضافة من قبل العملية مقسومة على قيمة العمل ورأس المال وجميع المستلزمات المستخدمة.

6- **السلامة**:هذه الخاصية تقيس جانب اللياقة العامة الكلية للمؤسسة وبيئة العمل للعاملين

(1) وائل ممد صبحي إدريس و طاهر محسن منصور الغالي يلسلة الأداء الإستراتيجي أساسيات الأداء وبطاقة التقييم المتوازن ودار وائل للنشر ط1 2009 الأردن ص77.

ويمكن توضيح التصنيفات الستة (06) السابقة لمقاييس الأداء كما يلي:

الجدول (05): تصنيفات مقاييس الأداء

المقاييس	يقيس	يعبر عنه بالنسبة التالية
الكفاءة	قدرة المؤسسة على استخدام الموارد	المدخلات الفعلية إزاء المدخلات المخططة
الفعالية	مستوى قدرة المؤسسة على تحقيق الأهداف	المخرجات الفعلية إزاء المدخلات المخططة
الجودة	مدى إنجاز وحدة العمل بشكل صحيح تحدد المعايير هنا حسب احتياجات العملاء	عدد الوحدات المنتجة بشكل صحيح إزاء إجمالي عدد الوحدات المنتجة .
التوقيت	مدى إنجاز وحدة العمل في الوقت المحدد. تحدد المعايير هنا حسب احتياجات العملاء.	عدد الوحدات المنتجة في الوقت المحدد إزاء إجمالي عدد الوحدات المنتجة .
الإنتاجية	حجم الموارد التي تستخدم لإنتاج وحدة عمل معينة.	المخرجات إزاء المدخلات.

Source :will arteley and suzanne stroh,the performance-based management establishing an integrated performance measurement système volume 2,california septembre 2001,disponible sur www.orea.gov/pbm/ consulte le 19/03/2011.p :37

وهناك من يقسم المقاييس الأداء إلى خمسة أنواع كما يلي (1):

مقاييس المدخلات :تستخدم هذه المقاييس لفهم الموارد البشرية والمالية تستخدم للوصول إلى المخرجات والنتائج المطلوبة.

مقياس العمليات : تستخدم لفهم الخطوات المباشرة في إنتاج المنتج أو الخدمة وحساب الوقت المستغرق في كل خطوة.

(1) وائل محمد صبحي إدريس وطاهر محسن منصور الغالي,مرجع سبق ذكره.ص75.

مقياس المخرجات: وتستخدم لقياس المنتج أو الخدمة التي تقدمها المؤسسة.
 مقياس المحصلات: يتم استخدامها لقياس النتائج المتحققة فعلا أو المتوقعة.
 مقاييس التأثير: تستخدم لقياس الآثار الناتجة عن تنفيذ برنامج معين أو عدم تنفيذه.
 رابعا: مداخل قياس الأداء: يعتبر قياس الأداء قديم منذ أن بدأ الإنسان يمارس النشاطات الاقتصادية، فكان يعتمد على قياس الأمور المالية فقط، ونتيجة للتقدم الحاصل في مجال الأعمال كان لزاما على المؤسسات تطوير معايير غير مالية لقياس الأداء بشكل عام.
 وفيما يلي بعض مداخل قياس وتقييم الأداء (1).

1- مدخل أصحاب المصالح: تقوم بعض المؤسسات بوضع مقياس أو أكثر للأداء تقابل أهداف كل مجموعة من أصحاب المصالح مع المؤسسة، وهذا يشير إلى وجود أكثر من هدف تسعى المؤسسة إلى تحقيقه، أي الأهداف التشاركية، الأمر الذي يتطلب توفير الحد الأدنى من التنسيق بين الأهداف بحيث تخدم جميعا الهدف العام للمؤسسة.

2- مدخل لوحة القياس: وهي عبارة عن أداة تستخدمها الإدارة العليا في المؤسسة لإلقاء نظرة سريعة على عملياتها والبيئة المحيطة بها، تتضمن لوحة القياس مجموعة من المؤشرات المتعلقة بالأداء للمستويات التنظيمية المختلفة، وسيتم التطرق لها في البحث الموالي.

3- مدخل القيمة الاقتصادية المضافة: وهذا مقياس مركب من المؤشرات الأداء المالي، وهذه تزود المؤسسة بمعلومات عن قيمة المعلومات، أي القيمة المالية لكل عملية رئيسية تقوم بها المؤسسة، وهذه تساعد الإدارة العليا على وضع نظام للحوافز وأنظمة الرقابة .

4- مدخل التمييز في الأعمال: يستند هذه النموذج إلى تسعة محاور رئيسية حيث يعطى لكل منها وزنه الخاص به وهذه المحاور هي :

أ- القيادة: وتعني توجيه مديري الإدارات في المؤسسة وكيفية هؤلاء للموظفين للقيام بالأعمال والنشاطات المسندة إليهم.

1- إبراهيم الخلوف المللكاوي، إدارة الأعمال باستعمال بطاقة التنقيط المتوازن، مؤسسة الورق للنشر والتوزيع، عمان الأردن ط 2009 ص 40-41.

- ب- الموارد البشرية: من حيث مؤهلاتهم العلمية والعملية ومدى تطوير أنفسهم والقيام بالأعمال المناسبة لتحقيق الهدف وكيفية توحيدهم تجاه تحقيق الهدف.
- ت- السياسية والإستراتيجية: وتشير إلى كيفية تحديد الاتجاه وتحديد الخطط الرئيسية والأعمال الفرعية والنشاطات.
- ث- الشراكة والموارد: وتشير إلى كيفية اختيار الشركاء وكيفية استغلال الموارد المتاحة وإدارتها .
- ج- العمليات: أي كيفية تصميم العمليات وإدارتها وتحسينها في المؤسسة .
- ح- نتائج الموارد البشرية: أي تحديد احتياجات وتوقعات وطموحات العاملين ووضع مؤشرات لقياس ذلك.
- خ- نتائج العملاء: أي كيف تحدد المؤسسة توقعات العملاء وكيفية تحقيقها لإرضاء العملاء وكسب ولائهم.
- د- نتائج المجتمع: وتشير إلى توقعات واحتياجات وطموحات المجتمع التي تتواجد به المؤسس .
- ذ- نتائج الأداء الرئيسية: وتقيس مدى تحقيقها الأهداف لإدخال التحسينات عليها إذا لزم الأمر. ويلاحظ أن هذا النموذج يمكن من النظر إلى المؤسسة بطريقة شمولية لجميع الأعمال والعمليات التي تقوم بها المؤسسة والتي تؤثر عليها من جميع النواحي.
- 5- مدخل بطاقة الأداء المتوازن: وهذا المدخل ينظر لأداء المؤسسة من أربعة نواحي وهي الناحية المالية، ناحية الزبائن، ناحية العمليات الداخلية. وأخيرا ناحية التعلم والنمو، وسيتم التطرق إليه في المبحث الثالث من هذا الفصل.

المطلب الثاني: فوائد قياس الأداء وأهميته

تعتبر عملية قياس الأداء ذات فائدة كبيرة بالنسبة لجميع المؤسسات سواء تلك الهادفة للربح أو التي لا تهدف للربح، نظرا لما يوفره من معلومات تفيد إدارة المؤسسة في مجالات عديدة منها الرقابة واتخاذ القرارات

أولاً: فوائد قياس الأداء.

قياس الأداء الفعال هو مفتاح الإدارة الفعالة في المؤسسة. وتسعى هذه الأخيرة إلى الاجتهاد في تطوير نظام لقياس أدائها وهذا للتحكم في محيطها الداخلي والتأقلم في محيطها الخارجي,ومن بين الفوائد المتبغاة من نظام قياس الأداء الفعال ما يلي (1):

تحسين اتخاذ القرار والمراقبة: من الصعب اتخاذ القرار الصحيح بدون فهم جيد لأداء المؤسسة,هيكّل قياس الأداء المتعدد الأطراف يعني أن القرارات المدعّمة تمكن من التحسين في كل مستويات المؤسسة ,هذه المجموعة من القرارات تخص أداء العاملين إلى القرارات الإستراتيجية التي تتخذ من طرف مجلس الإدارة .

تدعيم التخطيط الإستراتيجي وتحديد الأهداف: القدرة على قياس الأداء والتقدم (التطور) تعطي معنى لعملية تطوير الخطط الإستراتيجية والأهداف.

نظام قياس الأداء الفعال يجب أن يركز على الربط بين المستوى التشاركي مع الإدارة والمستويات العملية (التنفيذية)في هذه الطريقة,اتخاذ القرار ونتائج النشاطات والمراقبة هي في نفس الخط مع الإستراتيجية .

تحسين التواصل: ترابط تحديد الأهداف وتقرير لنتائج يمكن أن يزيد الموظفين والملاك لفهم ودعم الإستراتيجيات والقرارات كذلك تزود بلغة شائعة التي تشجع التشارك في المعرفة بين الأقسام.

المسؤولية: قياس وتقرير الأداء يعطي لمتخذي القرار أداة هامة لبلوغ المحاسبة (المسؤولية)للعاملين وللمستويات التنظيمية,هذه العلاقات تصبح أكثر وضوحا عندما تقاس النتائج و المدخلات بمعياري مقبول عادة.

ثانياً:أهمية قياس الأداء:يشكل قياس الأداء أهمية بالغة للمؤسسات ,ويمكن إجمال أهمية قياس الأداء فيما يلي (2):

- يوفر قياس الأداء معلومات حول سير العمليات في المؤسسة ومعدل اقتراحها تحقق الأهداف .وبالتالي يساعد على تركيز الجهود صوب تحقيق الأهداف.

(1) jasmin Harvey ,op cit P 07.

(2) jasmin Harvey .op.cit P09.

- يساعد على حث المنظمات على إنجاز ما يجب إنجازه. وبالتالي يسهم بتوفير الموارد الأزمة لذلك بشكل أكثر دقة.
- تحسين إدارة المنتجات والخدمات وعملية إيصالها للعملاء.
- تحسين عملية الاتصالات الداخلية في المؤسسة، وكذلك الاتصالات الداخلية مع العملاء وهذا يؤدي إلى خلق مناخ إيجابي داخل المؤسسة ويؤثر إيجاباً على العمليات التي تتم داخلها وخارجها.
- يساعد بالتركيز على خطة إستراتيجية للمؤسسة تقدم صورة واضحة حول تكاليف تنفيذ البرامج والأنشطة أول بأول.
- يسهم بشكل كبير في حل المشاكل من خلال البيانات والمعلومات التي يوفرها .
- زيادة تأثير المؤسسة من خلال تبيان وتوضيح المحاور الأكثر تأثيراً ومن ثم توجيه الجهود ومنح المزيد من التركيز عليها.

المطلب الثالث: خطوات تطوير مقاييس الأداء و مآخذها .

سبق وان تم التطرق إلى فوائد وأهمية قياس الأداء , غير أن إعداد مقياس للأداء يتطلب مجموعة من المراحل والخطوات لتكون من المقاييس ذات فعالية وتؤدي الدور المنوط بها.

أولاً: شروط تطوير نظام قياس الأداء : يؤدي نظام قياس الأداء في المؤسسات ثلاث وظائف وهي التنسيق مع أصحاب المصالح في المؤسسة . والمتابعة بحيث كل النتائج يجب أن تناقش, بالإضافة إلى عملية التشخيص.

ولكي يقوم نظام قياس الأداء بالوظائف سابقة الذكر ينبغي أن تتوفر فيه الشروط الموالية

- نظام قياس الأداء يجب أن يدمج كلياً مع إستراتيجية الأعمال .(1)
- نظام قياس الأداء يجب أن يكون نظام دائم للتغذية العكسية ومراجعة النتائج الحقيقية مع الخطط الأصلية وقياسات الأداء نفسها

-إبراهيم الخلوف الملكاوي ,مرجع سبق ذكره ص 37-38.

- نظام قياس الأداء يجب أن يكون شاملا ,يحتاج أن يحتوي مجموعة من العناصر التي تساهم في نجاح المؤسسة مثل:الأداء التنافسي.نوعية الخدمة والإبداع,هذه تحتاج مجموعة من المؤشرات المالية وغير المالية .
- النظام(قياس الأداء) يجب أن يكون خاص ومدعم في المؤسسة ,التطبيق يجب أن يكون من الأعلى إلى الأسفل ليتمكن الأفراد من تحديد الإستراتيجية بإمكانهم تحديد الأهداف وتطوير قياسات المستوى الأعلى المناب ,هذه يجب أن تمر من الأسفل إلى باقي المؤسسة,المستويات الأخرى في المؤسسة يجب أن تحدد قياسات خاصة بها بالتشاور مع المستوى الأعلى ,وهذه يجب أن تكون متوافقة مع قياسات المستوى الأعلى .
- القياسات تحتاج أن تكون معقولة وقابلة للتحقيق,قياسات الأداء تستعمل كمكافأة أداء المسيرين ,التقييم يجب أن يشمل العناصر التي تحت مراقبتهم المباشرة فقط .
- نظام قياس الأداء ونتائج التقرير تحتاج أن تكون بسيطة ,واضحة وقابلة للفهم,خاصة بالنسبة للوظائف غير المالية,هناك حاجة لتحديد الأولويات والتركيز حتى يتم قياس مؤشرات الأداء الأساسية للعمليات الإستراتيجية .

ثانيا:مأخذ قياس الأداء:هناك خمس نقاط أساسية تبين مأخذ قياس الأداء وهي :⁽¹⁾

- 1- صعوبة تحديد أسباب ونتائج محصلات القياس:يمكن لمحصلات أو مخرجات القياس أن تكشف عن أثر برامج المنظمة ,لكن عدم وجود البيانات يؤدي إلى صعوبة التحقيق من دون البرامج وأثرها على تلط المخرجات.
- 2- إن النتائج الضعيفة لا تشير بالضرورة إلى ضعف التنفيذ:في حالة عدم تلبية أهداف الأداء,فلا بد وان يكون هناك شيء ما خطأ,لكن معلومات الأداء بحد ذاتها لا توفر التفسير أو التبرير لكنها توفر للمؤسسة مؤشر يبين ضرورة القيام بالبحث والاستقصاء لمعرفة السبب.وعندها ينبغي على المؤسسة أن كون قادرة على توضيح نتائج الأداء وان تحدد وتعالج العوامل المساهمة في ذلك.

(1) وائل محمد صبحي إدريس وظاهر الحسين منور الغالي.مرجع سبق ذكره ص 72-73.

3- إن الأرقام والنسب لا تعالج عيوب العمليات: هناك مخاطرة أيضا عندما تصبح أهداف الأداء مجرد أرقام إحصائية, حيث أن تحديد غايات رقمية لا يؤدي إلى تحقيق التحسينات في العملية, بل لا بد من التعرف إلى التحديات وتغيير العمليات, وهذا هو المطلوب من أجل تحسين الأداء وتحقيق النتائج المرغوبة .

4- المقاييس هي مجرد صورة تقريبية للنظام الفعلي: يوفر قياس الأداء أداة جيدة للإدارة والتحسين المستمر غير أن الأفراد يمكن أن يحاولوا التلاعب بالنظام بصورة تبدو فيها براجمهم وكأنها متميزة وجيدة, بالإضافة إلى ذلك ربما لا تتوفر بيانات دقيقة للاستناد إليها في اتخاذ القرارات, وهذه تعتبر من بين جملة الأسباب التي تحتم على مؤسسة الإقناع بحقيقة أن النظام المقاس لا يمثل بالضرورة نفس النظام الفعلي للأداء.

5- أن مقاييس الأداء لا تتضمن الالتزام بالقوانين واللوائح: تساعد مقاييس الأداء في صياغة الأساس للإدارة السلمية, غير أن المقاييس الأداء لا توفر المعلومات حول الالتزام بالقوانين واللوائح أو فعالية وسائل الرقابة الداخلية, فتجاوز وسائل الرقابة الداخلية أو عدم الالتزام بالقوانين واللوائح يمكن أن يجعل من سرعة العمليات, وهكذا يؤدي إلى إحصائيات أداة مرغوبة, لكنها لا تؤدي بالضرورة تحقيق أداة جيد .

وللإشارة فإن مؤسسات قد ترتكب بعض الأخطاء في قياس الأداء, ونادرا ما توجد مؤسسة ليس لديها مشاكل مع نظم قياس الأداء, والتعلم من هذه المشاكل وتفادي البعض منها يعتبر في غاية الأهمية ومن الأخطاء التي تقع فيها المؤسسات جملة الأخطاء الآتية: (1)

1- تكديس مجموعة من البيانات: وهذا يكون نتيجة لكثرة المعلومات وهذا يؤدي بالمسيرين والعاملين لتجاهل جزء من هذه البيانات أو استعمالها بطريقة غير فعالة .

(1) Wimm Arley and Suzanne Stroh.op.cit.p 09-10

- التركيز على المدى القصير: أغلب المؤسسات يجمعون المعلومات المالية والعملية، ويتجاهلون التركيز على قياسات المدى البعيد، مثل: رضا الزبائن والعاملين، جودة الخدمات والمنتجات والمسؤولية الاجتماعية المرتكزة.
- 2- **الفشل في اتخاذ القرارات على أساس البيانات**: العدد من المسيرين يتخذون القرارات عن طريق الحدس والخبرات السابقة وليس على أساس البيانات المتوفرة لديهم.
- 3- **قتل البيانات**: أحيانا البيانات تلخص إلى درجة أنها تصبح بدون فائدة .
- 4- **استعمال قياسات قليلة**: فاتخاذ القرارات مبنية على عدد غير كاف من المعلومات هو كذلك من الأخطاء الأساسية فبعض المؤسسات لتحصل على صورة كلية للمؤسسة، وغالبية المؤسسات تركز على المؤشرات المالية فقط.
- 5- **جمع بيانات غير ضرورية ومتناقضة**: كل البيانات يجب أن تقود إلى مقياس نهائي لنجاح المؤسسة .
- 6- **قيادة الأداء الخاطئ**: الأداء الاستثنائي هو أحد المجالات التي تفشل التركيز على نوع من الأداء يمكن أن يفشل مجالات الأداء الأخرى.
- 7- **تشجيع المنافسة وإهمال العمل الجماعي**: مقارنة أداء النتائج وحدة مع وحدة أخرى أو عامل مع آخر أحيانا يخلق منافسة شرسة للوصول إلى الأفضل على حساب تحطيم الحس بالعمل الجماعي مقارنة بأهداف الأداء المعلنة .
- 8- **تأسيس قياسات غير واقعية وغير معقولة**: القياسات يجب أن تتلاءم مع ميزانية المؤسسة وقيود العاملين وقابلية الإنجاز .
- 10- **الفشل في ربط المقاييس**: المقاييس يجب أن تكون مترابطة بإستراتيجية المؤسسة.
- 11- **قياس التقدم كثيرا أو نادرا**: يجب أن يكون هناك توازن، قياس تقدم الأداء يمكن أن يؤدي في كثير من الأحيان إلى الإفراط في مجهودات غير ضرورية والإفراط في التكاليف، كما أن عدم متابعة القياس بالقدر الكافي يمكن أن يؤدي إلى تجاهل بعض المشاكل وبعض النقائص التي كان يمكن تفاديها .

12- تجاهل الزبون: المسيرون يريدون في الغالب قياس العمليات الداخلية التي تحت مراقبتهم ,إلا أن الحقيقة هي أن الزبون هو الذي يقود أداء المؤسسة فأغلب المؤسسات الناجحة تضع رضا الزبون فوق كل اعتبار.

13- الخلط في الهدف من نظم قياس الأداء:هدف نظم قياس الأداء ليس فقط تجميع البيانات, لكن جمع البيانات لاتخاذ قرارات حاسمة التي تؤدي إلى تحسين عمليات المؤسسة .وأحيانا المسيرون يسألون السؤال الخطأ ويبحثون في المكان الخطأ فمثلا :عوض أن يسألوا عن المشكل يسألوا عن العاملين ويبحثون على الجواب من العاملين عوض أن يبحثوا عن الجواب في عمليات المؤسسة.

المبحث الثاني: لوحة القيادة و بطاقة الأداء المتوازن كأدوات لقياس الأداء .

تحتاج المؤسسة للاستغلال السريع للعديد من المعلومات وهذا لتقييم وإرشاد ومراقبة الأداء,وهذا ما أدى إلى ظهور لوحة القيادة سنة 1930 على شكل متابعة النسب والبيانات الضرورية التي تسمح للمسير أو القائد بمتابعة تسيير المؤسسة وذلك بمقارنة النسب المحصل عليها مع النسب المعيارية ليتطور هذا المصطلح في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1948.

المطلب الأول: مفهوم كل من لوحة القيادة و بطاقة الأداء المتوازن.

أولا :تعريف لوحة القيادة :تعددت المعارف الخاصة بلوحة القيادة ومن بينها ما يلي:

تعريف 1:لوحة القيادة هي أداة للتسيير تضم مجموعة من مؤشرات القياس,تسمح بتحقيق التنبؤات في المدى القصير والمتوسط من أجل ضمان بلوغ الأهداف المحددة مسبقا .(1)

تعريف 2:أداة تسمح للمسئول مصلحة بالتنفيذ المستمر لمراقبة الإيرادات والنفقات المرتبطة بمنطقة بحثه,حيث تلفت الانتباه إلى النقاط الجوهرية ,كما تعمل على إظهار الميزات غير العادية ,بمعنى آخر,تعطي للمسئول المعلومات الضرورية للتصرف في المدى القصير .(2)

(1) jean pierre taieb.les tableaux de bord de la gestion social dunod.4eme édition.paris 2004P1

(2) Michel Gervais. contrôle de gestion par le system budgétaire.libraire vuiber 3eme édition 1994 P165.

تعريف 3: لوحة القيادة هي أداة مخصصة للمسئول تسمح له بفضل مجموعة من المؤشرات المقدمة بشكل تكميلي لمراقبة نشاط النظام وتحليل الانحرافات ذات المغزى للتنبؤ واتخاذ القرارات. (1)

تعريف 4: لوحة القيادة هي أداة للاتصال والتقرير تسمح لمراقب التسيير بلفت انتباه المسئول بالنقاط الجوهرية في نهاية التحسين. (2)

تعريف 5: جدول ملخص يعد دوريا ويتضمن سلسلة من المؤشرات الجوهرية من أجل متابعة التسيير الكلي للمؤسسة أو التسيير الجزئي لمركز مسؤولية. (3)

تعريف 6: لوحة القيادة هي تجمع لمجموعة من المؤشرات الدالة ذات طبيعة تجارية, مالية وتقنية, تفيد في قيادة الأداء في الأجل القصير. (4)

من خلال التعاريف السابقة يمكن استنتاج ما يلي :

- التعريف الأول اعتبر لوحة القيادة أداة تساعد في التنبؤ القصير والمتوسط الأجل.
- أما التعريف الثاني فيرى بأن لوحة القيادة تركز على الجانب المالي فقط, حيث تم حصر دورها في مراقبة الإيرادات والنفقات لمصلحة معينة فقط, كما اعتبرها أداة لتوفير المعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات.
- أما التعريف الثالث: أشار إلى أن لوحة القيادة مخصصة لمسئول تسمح له بمراقبة النظام الذي يشرف عليه, وأضاف هذا التعريف تحليل الانحرافات,
- ويلاحظ أن هذا التعريف يعتبر أكثر قبولا لأن أي مراقبة لنظام معين إذا لم تقم على تحليل الانحرافات ومعرفة مسبباتها واتخاذ الإجراءات التصحيحية

(1) Daniel noix et bernard fémininier.manager d'équipe le tableaux de bord facile 2eme édition.édition d'originization.Paris 2006 P3.

(2) Claude alazard et sabrine separi.controle de gestion .2eme édition dunod paris , 1996 P523.

(3) Yves de rongé et karine cerrada/contrôle de gestion/2eme édition/person edication /paris/2009.p252

(4) BEATRICE et Francis GRANDGUILLOT ,l'essentiel du contrôle de gestion,gualion éditeur,l'extenso édition 4eme édition PARIS P21.

- فلن تكون ذات فعالية.
- أما التعريف الرابع فتطرق إلى أن لوحة القيادة تعتبر أداة للاتصال تلفت انتباه المسير بالنقاط الجوهرية لنشاط النظام.
- أما التعريف الخامس فركز على مكونات لوحة القيادة وهي مجموعة مؤشرات جوهرية هدفها متابعة التسيير الكلي للمؤسسة أو لمركز مسؤولية، ومنه يتم استنتاج نوعين من لوحة القيادة للمؤسسة، ولوحة القيادة لمركز المسؤولية .
- أما التعريف السادس فاعتبر أن لوحة القيادة هي عبارة عن تشكيل عدة مؤشرات لها مدلولها، وقد تكون طبيعة هذه تجارية أو مالية أو تقنية لها دور ايجابي في توجيه الأداء في الأجل القصير .

وكخلاصة يمكن استخلاص التعريف الموالي:

لوحة القيادة هي أداة تتكون من مجموعة من المؤشرات تساعد المسير في اتخاذ القرارات.

- أنواع لوحة القيادة : تتنوع لوحة القيادة حسب طبيعة المسؤوليات المتواجدة بالمؤسسة وعموما نجد الأشكال التالية : (1)

1- لوحة قيادة الاستغلال (الوظيفة): تصاغ بشكل يجعل منها وسيلة مساعدة لتقييم أداء وظيفة ما , حيث

توفر المعلومات المباشرة والمفهومة في الظروف الزمنية الملائم وتتفرع إلى :

- لوحة قيادة مالية : تمدنا بجميع المعلومات المتعلقة بالحالة المالية للمؤسسة من مداخيل تكاليف (أجور,علاوات, تكاليف خارج الاستغلال...الخ)
- لوحة قيادة اجتماعية : هذه اللوحة تمدنا بجميع المعلومات بالمستخدمين المهنية منها والاجتماعية (عدد المستخدمين, الإطارات, التوظيف, التكوين, حوادث العمل...الخ).
- لوحة قيادة تقنية : هذه اللوحة تمس الجانب التقني (عدد الآلات, حالات العطب, الصيانة...الخ).
- لوحة قيادة الخزينة : تمدنا بجميع حقوق المؤسسة (أرصدة مختلف الحسابات, الديون...الخ).

(1) محمد خليل واخرون. مراقبة التسيير في المؤسسة ,شبكة الأبحاث والدراسات الاقتصادية. www.0rr4ee.net تاريخ الإطلاع : 07

2- لوحة قيادة التسيير :وهي تتعلق بكل جوانب نشاط المؤسسة لأي أهما حصيلة تفاعل مختلف الأنواع السابقة تحتوي على المؤشرات والمعلومات الأساسية لمتابعة النشاط حسب الاتجاهات والسياسات المسطرة , وهدفها متابعة النتائج ومراقبة التنفيذ المحقق بين مستويات المؤسسة توجه إلى المديرية العامة .

ثالثا :أدوات لوحة القيادة : يتغير محتوى لوحة القيادة تبعاً ل:المسؤولين المعنيين ,المستوى التسلسلي والمؤسسات,ومع ذلك معظم لوحات القيادة لها نفس :⁽¹⁾

- التصور العام
- الأدوات المستخدمة .

1- التطور العام:تصميم وتشكيل لوحة القيادة يضم أربعة مناطق كما يوضحه الشكل التالي :

الشكل (06)التصور العام للوحة القيادة

لوحة القيادة للمركز			
الانحرافات	الأهداف	النتائج	الفئات
			<ul style="list-style-type: none"> ■ فئة 1: • مؤشر (أ) • مؤشر (ب) ■ فئة 2 :
منطقة الانحرافات	منطقة الأهداف	منطقة النتائج	منطقة المعلومات الاقتصادية

(1) Claude alazard.controle de gestion .2eme édition.op.cit.p528.

منطقة المعلمات الاقتصادية: تحتوي على مختلف المؤشرات الأساسية في تصوير لوحة القيادة، وكل فئة من المؤشرات توافق محاور ذات وزن اقتصادي دال.

منطقة النتائج الحقيقية: تقدم النتائج عن طريق فترة أو مجموعة، وتخص المعلومات المستخلصة من النشاط مثل: كمية المواد المستهلكة، ساعات العمل: أو عناصر ذات طبيعة نوعية مثل: الهامش، قيمة الأعباء، النتائج الوسيطة (قيمة مضافة، القدرة على التمويل الذاتي).

منطقة الأهداف: تظهر الأهداف الخاصة بالفترة، وتقدم جزئية أو مجموعة (تطابق فترة النتائج).

منطقة الانحرافات: تكون الانحرافات مشروعة حسب القيمة الصافية المطلقة أو النسبية المراقبة الموازية .

2- الأدوات المستخدمة: من أكثر الأدوات استخداما هي: الانحرافات النسب، البيانات والأرقام المنبهاة.

2-1- الانحرافات: تسمح مراقبة الموازنات بحساب مجموعة من الانحرافات، يعني كشف الانحراف التي تقدم فائدة للمرسل إليه وإلى المسئول الذي يمكنه التدخل .

2-2- النسب: النسب هي تقارير ذات دلالة كبيرة. وبصفة عامة في النسب يجب احترام المبادئ التالية:

- نسبة واحدة ليس لها دلالة لكن تطورها عبر الزمان أو المكان يعطي دلالة أكبر.
- يجب تحديد في التقرير طبيعة تغير النسبة (هل هي نتيجة تحسن الوضعية).
- طبيعة النسبة تختلف باختلاف المرسل إليه والمستوى التسلسلي.

2-3- الرسوم البيانية: تسمح بملاحظة التطورات واخذ بعين الاعتبار التغيرات واتجاهها وميلها.

2-4- الأرقام المنبهاة: هي حدود تحدد من طرف المؤسسة وتعتبر كمتغير نشاط، وتجاوزها يجبر المسئول على اتخاذ إجراءات تصحيحية.

أما عن نوعية المعلومات التي تحتويها لوحة القيادة فقد تكون:

- ✓ لوحة القيادة تحتوي أولا على معلومات محاسبية وموازنية تسمح بمتابعة التكاليف والنتائج لمركز مسؤولية بالمقارنة مع التنبؤات الموازنية، وتحتوي خصوصا على عناصر الإيرادات والتكلفة المهمة بالقيمة المطلقة أو التي تسمح للمسير أن يكون له تأثير غير مهم.
- ✓ كذلك تحتوي معلومات حول مستوى النشاط ودرجة الفعالية لقسمة، بطريقة تضمن بأن تكون له القدرة على ترجمة الإيرادات والتكاليف المحددة مسبقا.

✓ يمكن كذلك أن تحتوي على معطيات خارج مسؤوليته، معلومات تعطي للمسئول نظرة كلية على دائرته، والقدرة على المتوقع في السياق الخاص به.

- مبادئ ومنهجية إعداد لوحة القيادة :

بما أن لوحة القيادة تعتبر أداة في خدمة المسئول بصفة خاصة والإدارة بصفة عامة، ولكن تكون هذه الأداة فعالة في خدمة مستعملها، يجب أن يتم إعدادها وفق أسلوب علمي حتى تقوم بالدور المنوط بها على أكمل وجه .

➤ مبادئ لوحة القيادة : تسمح لوحة القيادة بلفت انتباه المسئولين إلى النقاط الجوهرية في تسييرهم

لذلك فهي تقوم على ثلاث مبادئ هي : (1)

1- الترابط مع الهيكل التنظيمي : إحدى المآخذ المعاكسة لنظم المعلومات المحاسبية التقليدية هي لا

مركزية المسؤولية، فتقسيم لوحة القيادة يجب أن يحترم تقسيم المسؤوليات والمستويات التسلسلية، ففي هرم كل مسؤولية هناك اتجاهين:

- استقبال تفويض للسلطة من المستوى التسلسلي الأعلى.

- تفويض إلى مستوى أدنى جزء من المسؤولية .

هذه الهيكلية تخضع كل مستوى مسؤولية لثلاث أنواع من الاتصال:

- اتصال نازل حينما يعطي كل مستوى تفويض للسلطة لأهداف منسقة متفاوض عليها مع المستوى الأدنى .

- اتصال مستقيم بين المسؤوليات في نفس المستوى التسلسلي .

- اتصال صاعد عندما يقوم المستوى بتحليل الأهداف المتحققة المستقبلية .

شبكة لوحة القيادة هي آلية تتميز بالخصائص التالية :

(1) Claude alazard. Contrôle de gestion. 2eme édition. op. cit. p 523.

- كل مسئول له لوحة قيادة خاصة به.
- كل لوحة قيادة لها حد من النتائج التي يجب أن تظهر في لوحة القيادة للمستوى التسلسلي الأعلى.
- كل لوحة قيادة من نفس المستوى التسلسلي يجب أن تراعي نفس الهيكل للسماح بتجميع المعطيات.
- تكريس معلومات لوحة القيادة يجب أن يحترم الخط التسلسلي.

2- سرعة الإعداد والنقل: غالبا ما يفضل الحصول على معطيات حقيقية مقدرة بدلا من معطيات حقيقية لكن متأخرة, لذلك يجب توفر عنصري الدقة والسرعة فالدور الأساسي للوحة القيادة هو تنبيه المسؤولين على تسييرهم لوضع أنشطة تصحيحية سريعة وفعالة, نظرا لهذه السرعة وتكرار المنشورات يسمى الأنجلوساكسونيين على المعلومات المجمع في لوحة القيادة.

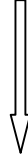
منهجية إعداد لوحة القيادة :نلخصها في الشكل الموالي

الشكل (7):منهجية إعداد لوحة القيادة

تحديد مهمات النظام
تحديد تطورات محتوى النظام
تحديد أولويات المراقبة
تحديد أهداف المراقبة

المرحلة الأولى :

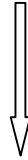
تحديد أهداف المراقبة



تحديد المؤشرات الممكنة
اختيار المؤشرات
تحديد بدقة المؤشرات المختارة
تثبيت الترابط بين نظام المراقبة

المرحلة الثانية :

تعريف المؤشرات



تحديد تاريخ المراقبة
تحديد الأخطاء المسموح بها
تحديد طرق الحصول على المعطيات
تشكيل قاموس المؤشرات

المرحلة الثالثة :

تعريف مؤشرات المراقبة



تحديد التصميم
إعداد نموذج
اختبار النموذج
المصادقة على النتائج

المرحلة الرابعة :

تشكيل لوحة القيادة



جمع المعطيات
ترجمة النتائج الإجمالية
تحديد الأنشطة التصحيحية
تقييم لوحة القيادة

المرحلة الخامسة :

استغلال لوحة القيادة

Source :Daniel Boix et Barnard Féminier.op.cit.p :70

من الشكل السابق يمكن ملاحظة أن إعداد لوحة القيادة يتم وفق خمسة مراحل أساسية, وكل مرحلة بدورها تتفرع إلى أربعة مراحل جزئية, ويمكن تلخيص أهم ما جاء في الشكل السابق فيما يلي :

المرحلة الأولى: وتعتبر نقطة البداية وأساس لوحة القيادة لأن تحديد الأهداف مسبقا وبدقة يسهل عليه تحقيق هذه الأهداف, وينبغي التركيز على الأهداف الجوهرية .

المرحلة الثانية: تتبلور هذه المرحلة في حصر كافة المؤشرات الممكنة لقياس درجة بلوغ الأهداف, ومن ثم اختيار المؤشرات الملائمة من حيث: سهولة حسابها وبساطة الحصول على المعلومات .

المرحلة الثالثة: بعد تحديد المؤشرات المختارة يتم تحديدها من الخطأ المسموح به وهذه الأخطاء غالبا ما تكون في المعطيات وطرق جمعها.

المرحلة الرابعة: في هذه المرحلة يتم تصوير نموذج للوحة القيادة المراد إعدادها .

المرحلة الخامسة: تعتبر هذه المرحلة خلاصة أو القالب الذي توضع فيه خلاصات المراحل الأربعة السابقة, ترجمة المراحل السابقة إلى نتائج وتقييم ما تم بناؤه في المراحل السابقة أي لوحة القيادة .

ومن شروط العمل الجيد للوحة القيادة العناصر الموالية :

✓ لوحة القيادة يجب أن تتكيف مع شخصية مستعملها, هي أداة تساعد في اتخاذ القرار الذي ينسخ على تصور منطقي مسير, على طريقة (تصوره) تمييزه وإدراكه, كذلك بعض المسيرين يفضلون لوحات أرقام, البعض الآخر يفضلون رسوم بيانية والبعض يفضل منحنيات يستعمل دعائم (وسائل دعم مثل الفيديو والأشرطة), والبعض الآخر يرضيه استعمال مفكرة أو كراس... الخ. لوحة القيادة هي أداة جد شخصية وتقديمها يتغير تبعاً لمستعملها واحتياجاته.

✓ يجب أن تكون لوحة القيادة أداة تركيبية: تضم المعلومات الضرورية لقيادة النشاط بناء على المهمات والأهداف لمركز المسؤولية, يجب إذن تحديد النقاط الجوهرية للمراقبة باستمرار, تحديد مؤشرات تسمح بقياس مستواها, وتعريف قيمة العتبة (منبهات), لا يتجاوز تجاوزها تحت أي طائلة بالنظر إلى الوضعية الكلية للقسم.

- ✓ لوحة القيادة يجب أن تقدم المعلومات بسرعة، أحيانا بعد أيام فقط من النشاط، وبمخاطرة تقريبا كبيرة، يجب أن تعطي قياسا للتائج الأساسية، وعليه رقم قريب ولكنه متاح بسرعة أفضل من أي رقم محدد ولكنه يقدم متأخر، بالمقابل معلومات إضافة ناتجة عن ظاهرة غير مؤكدة ولكنها مهمة لنشاط مركز مسؤولية أو المؤسسة إضافة إلى تحسين المعطيات يكون دوريا (متكررا).
- ✓ نشر (إصدار) لوحة القيادة يجب أن تتكيف مع احتمالات نشاط المسؤولين، بصفة عامة، يجب أن يتوافق مع الفترة الأدنى الضرورية للقياس ودفعه للتغيرات التي يحث نشاط مسئول الوحدة المعنية التي سيخطط لصناعة في الأسبوع، الشهر لمدير المصنع المسئول عن المتغيرات الهامة القابلة للمراجعة شهريا (أجرة اليد العاملة، طلب على عمالة إضافية، تموين، أمر بالدفع، طريقة الإنتاج... الخ).
- ✓ لوحات القيادة لمختلف المستويات التسلسلية يجب أن تنسق بطريقة بحيث كل مستوى يوفر المعلومات الضرورية له، لكن تلائم نوع قاعدة المعلومات يبقى نفسها، هذا يدل على أن المعطيات المشكلة (المكونة) للوحة القيادة للمستويات العليا يجب أن تتوافق مع اندماج نفس المعطيات التسلسلية الدنيا، في الواقع إذا كانت طرق (منهجيات) حجز (الحصول) المعلومات كانت مختلفة حسب المستويات التسلسلية، هذا يؤدي إلى سوء تفاهم على المصدر وتؤدي إلى مناقشات وصراعات لا يمكن إهمالها.

ثانيا :تعريف بطاقة الأداء المتوازن :

تعددت تعريف بطاقة الأداء المتوازن نظرا لتعدد وجهات نظر الكتاب والباحثين وفيما يلي البعض من هذه التعاريف.

تعريف 01: بطاقة الأداء المتوازن هي أداة للإدارة الإستراتيجية تساعد على القياس,مراقبة وتواصل الخطط الإستراتيجية والأهداف عبر المؤسسة بطريقة مفهومة من الجميع. (1)

تعريف 02: بطاقة الأداء المتوازن هي النظام لأداء المؤسسة وليس فقط للقياس حيث يساعد النظام مؤسسات الأعمال على توضيح وعرض الرؤيا الخاصة بالمؤسسة وإستراتيجية المؤسسة وكيفية تحويل كل منها إلى خطة عمل تنفيذية. (2)

تعريف 03:أول عمل نظامي حاول تصميم نظام لتقييم الأداء والذي يهتم بترجمة إستراتيجية المؤسسة إلى أهداف محددة ومقاييس ومعايير مستهدفة ومبادرات للتحسين المستمر,كما أنها توحد جميع المقاييس التي تستخدمها المؤسسة. (3)

التعريف الأول اعتبر بطاقة الأداء المتوازن أداة لإدارة إستراتيجية المؤسسة تحقق لها العديد من المزايا كالمراقبة والتواصل.

أما التعريف الثاني فاعتبر أن بطاقة الأداء المتوازن عبارة عن نظام للأداء المؤسسة ككل وليس فقط مجرد نظام للقياس.

أما التعريف الثالث فاعتبر أن بطاقة الأداء المتوازن تركز على ترجمة إستراتيجية المؤسسة أي الاهتمام بالأجل الطويل.

ويمكن تعريف بطاقة الأداء المتوازن بأنها نظام متكامل لقياس وإدارة أداة المؤسسة ينظر للمؤسسة من خلال أربعة زوايا متكاملة فيما بينها وهي الجانب المالي ,جانب العمليات الداخلية وجانب الزبائن ,وجانب التعلم والنمو.

(1) ralf lawson .topy hatch denis desroches .scorecard best practices.design implementation and evaluation john wiley and sons inc new jersey usa 2008 disponible sur www.hbr.org consult le 16/05/2011 p6.

(2) محمد محمود يوسف .البعد الإستراتيجي لتقييم الأداء المتوازن المنطقة العربية للتنمية الإدارية مصر ص 136.

(3) عبد الحميد عبد الفتاح المغربي ورمضان فهيم عربية التخطيط الإستراتيجي بقياس الأداء المتوازن المكتبة العصرية المنصورة مصر 2006 ص 192.

➤ مكونات بطاقة الأداء المتوازن :

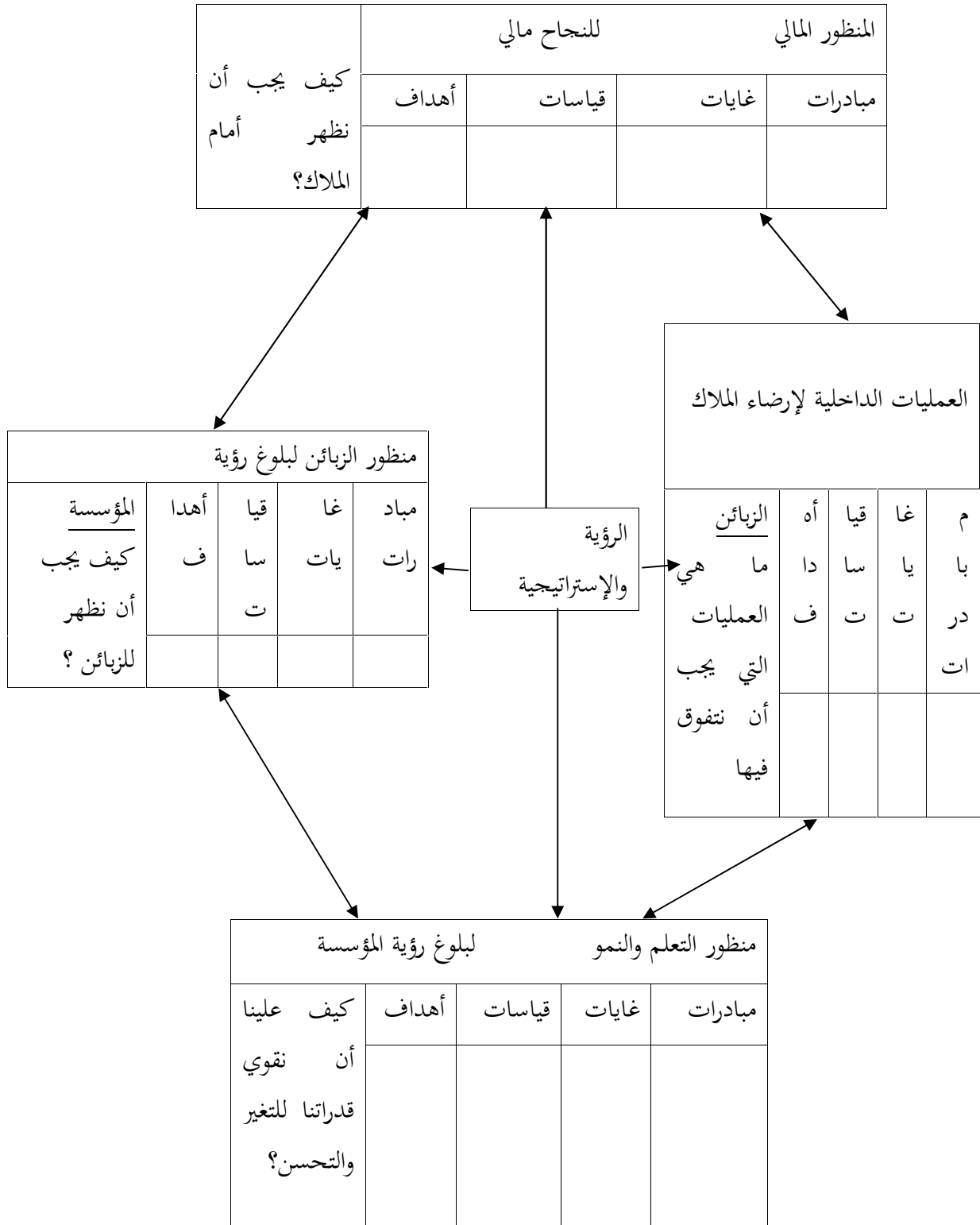
تعتبر بطاقة الأداء المتوازن نظام لقياس وتقييم الأداء، وبما أنها تعتبر نظام فهي تتكون من مجموعة من الأجزاء أو العناصر المتداخلة ببعضها البعض لتحقيق هدف مشترك، ويمكن تصنيف عناصر هذا النظام إلى ثمانية عناصر أساسية هي: (1)

- 1- الرؤية (رؤية المؤسسة): والتي تبين إلى أين تتجه المؤسسة وما هي الصورة المستقبلية التي ستكون عليها.
- 2- الإستراتيجية: والتي تتألف من مجمل الأفعال والإجراءات المهمة لتحقيق الأهداف أو خطط تحقيق الأهداف التي قامت بها المؤسسة بتحديدتها.
- 3- المنظور: وهو مكون يدفع باتجاه تبني إستراتيجية معينة وفق تحليل مؤشرات مهمة في هذا المنظور أو المكون ومن ثم العمل على تنفيذ هذه الإستراتيجية للوصول إلى المؤشرات الواردة في المنظور و هناك أربعة منظورات أساسية في بطاقة الأداء المتوازن وهي :
 - أ- المنظور المالي: احتفظت بطاقة الأداء المتوازن بالجانب المالي لأن الهدف النهائي للمؤسسة هو العمل على تحقيق الربح للمساهمين.
 - ب- منظور الزبائن: كيف ينظر الزبائن للمؤسسة .
 - ت- منظور العمليات الداخلية: ما هي المسائل التي يجب على المؤسسة التفوق فيها .
 - ث- منظور الإبداع والتعلم: تشمل المجالات التي يجب على المؤسسة الاستمرار فيها للتحسن وزيادة قيمتها هذه هي المنظورات في بطاقة الأداء المتوازن غير أنه يمكن إضافة منظورات أخرى أو حذف أحدها، لأن هذا يعتمد على طبيعة المؤسسة (حجمها، نشاطها... الخ).
- 4- الأهداف: إن الهدف يبين كيفية القيام بتنفيذ الإستراتيجية المعتمدة، ويعبر عنها بالمستويات المحددة والقابلة للقياس لتحقيق الإستراتيجية.
- 5- المقاييس: والتي تعكس قياس أداء التقدم باتجاه الأهداف، ويفترض أن يكون المقياس ذو طابع كمي وتوصل القياسات إلى الأعمال المطلوبة لتحقيق الهدف ويصبح الكشف الممكن وضعه على شكل فعل لكيفية تحقيق الأهداف الإستراتيجية، وهذه المقاييس هي التي تدعم تحقيق الأهداف.

(1) وائل محمد صبحي إدريس و طاهر محمد منصور الغالي مرجع سبق ذكره ص 159.158.

- 6- **المستهدفات:** والتي تبين البيانات والتصورات الكمية لمقاييس الأداء في وقت ما في المستقبل.
- 7- **ارتباطات السبب والنتيجة:** والتي تعتبر عن علاقات الأهداف أحدهما بالآخر ,ومن الضروري أن تكون ارتباطات السبب والنتيجة واضحة وجلية.
- 8- **المبادرات الإستراتيجية:** وهي برامج عمل توجه الأداء الإستراتيجي وتسهل عملية التنفيذ والإنجاز على المستويات التنظيمية الدنيا.
- والشكل الموالي يوضح كيفية تكامل مكونات بطاقة الأداء المتوازن.

الشكل (08) ترجمة الرؤية والإستراتيجية: الأربع منظورات.



Source :robert S.Kaplan and David P.Norton,using the balanced scorecard as strategic Mannagement système. www.hbr.org consult le 15/08/2011.op :02.

المطلب الثاني: دور وأهداف لوحة القيادة و بطاقة الأداء المتوازن.

تؤدي كل من لوحة القيادة و بطاقة الأداء المتوازن عدة أدوار في عملية تسيير المؤسسات, نظرا لما تحتويه من مجموعة المؤشرات التي تساعد على تتبع ومراقبة أنشطة المؤسسة .

أولا : دور لوحة القيادة :

1- أداة تساعد في اتخاذ القرار: غاية لوحة القيادة ليست فقط التأمل في الأرقام, لكنها تسمح بتنبه المسئول على تسيير مؤسسته بتحليل الانحرافات, ومن ثم ابتكار الإجراءات التصحيحية بالرجوع إلى المستوى التسلسلي(أن كان ضروريا) من أجل إعادة تنسيق الأهداف , وبالتالي استخدام لوحة القيادة لتنظيم العمل(1).

2- أداة للمقارنة والمراقبة: تسمح لوحة القيادة ب: (2)

- المراقبة المستمرة لما تحقق بالنسبة للأهداف المحددة في الموازنة .
- لفت الانتباه إلى النقاط الجوهرية للتسيير والانحراف عن معايير النشاط المتوقع .
- تشخيص نقاط الضعف وتوضيح النقاط غير العادية وانعكاسها على نتائج المؤسسة .
- نوعية هذه الوظيفة للمقارنة والتشخيص تعتمد بكل تأكيد على ملائمة المؤشرات .

3- أداة للاتصال: غالبا ما يحس المسئول بسر العمل بمفهوم وحيد وهو من الأسفل إلى الأعلى لذلك لوحة القيادة هي أساسا أداة الاتصال والإعلام بعرض المعلومات المتعلقة بنشاط مختلف الأقسام للإطلاع على المؤسسة كافة. (3)

4- أداة لتحسين القدرات: غالبا ما تكشف النتائج المقدمة من لوحة القيادات قدرات المساعدين. (4)

(1) Caroline selmer .concevoir le tableau de bord.dunod.2 eme édition paris 2003.p172

(2) Claude alazard et sabine separi.op.cit.p ;532.

(3) Caroline seimer.op.cit.p.174.

(4) I.B.I.T.P :176

5- النموذج العام للوحة القيادة:

6- تأخذ لوحة القيادة عدة أشكال, تختلف هذه الأشكال باختلاف المؤسسات إلا أن النموذج العام للوحة

القيادة لا يخرج عن الشكل التالي:

الجدول (06): النموذج العام للوحة القيادة.

المؤشرات	التحقيقات	التنبؤات	الانحرافات

Source :BEATRICE et GRANDGUILLOT, op.cit.p :122

ثانيا :أهداف لوحة القيادة :تهدف لوحة القيادة إلى تحقيق جملة من الأهداف التي تصب في مجملها نحو المؤسسة إلى التسيير الحسن,ومن بين أهداف لوحة القيادة ما يلي : (1)

- تسهيل إتخاذ القرار من طرف مديرية المؤسسة, لأنها تزود بعرض المعلومات بسرعة عن سير النشاط :مؤشرات النشاط, إستعمال الوسائل.
- مراقبة التفويضات, عن طريق المقارنة بين ما تحقق وما هو مخطط له (أو معطيات ماضية).
- وهناك من يرى بأن لوحة القيادة تحقق العديد من الأهداف عن طريق : (2)
- تزود لوحة القيادة مختلف المسؤولين في المؤسسة بالمعلومات التي يحتاج إليها لقيادة أداة الوحدة المسئول عليها, وضمان الترابط الكلي للمعلومات.
- تؤسس لوحة القيادة أداة للقيادة, التي تعطي معلومات بسرعة ومحددة.

(1) jean-louis malo et jean-charles mathé.l'essentiel du contrôle de gestion 2eme édition d'organisation.paris 2002.p224.

(2) Françoise Giraud et autres contrôle de gestion et pilotage de la performance. Gualino éditeur .paris.2002.p91.

كما أن لوحة القيادة تحقق العديد من المزايا للمؤسسة، يمكن إنجازها فيما يلي: (1)

- نظام سهل الإستعمال ويسهل ممارسة المسؤوليات.
- تساعد في تقييم الأداء في المدى القصير.
- تساهم في إتخاذ القرارات .
- تهدف لاستعمال الأمثل لوسائل الاستغلال .
- توضح وضعية المؤسسة ومحيطها .
- توضح مدى تطابق النشاط الفعلي مع التقديري.
- توجيه المسؤولين بإعطاء العناية والإهتمام بمصلحة المؤسسة.
- تساهم في إمكانية التفاوض اللازم بين أرباب الشركات بهدف تدعيم وتطوير السبل الإيجابية.
- تمكن من الإستغلال الفوري للمعلومات.

ثالثا: استخدامات ومميزات بطاقة الأداء المتوازن.

تعد بطاقة الأداء المتوازن أكثر من مجرد نظام لقياس الأداء، فهي تستخدم لعدة أغراض ولها مجموعة من المميزات.

➤ استخدامات بطاقة الأداء المتوازن:

تلخص استخدامات بطاقة الأداء المتوازن فيما يلي: (2)

1- توضيح وترجمة رؤية المؤسسة وإستراتيجيتها: عملية بطاقة الأداء المتوازن تبدأ من الإدارة التنفيذية التي

تعمل مع بعضها البعض كفريق واحد لتحويل إستراتيجيات الوحدات إلى أهداف إستراتيجية محددة

ودقيقة لتحديد الغايات المالية، فريق الإدارة يجب أن يأخذ بعين الاعتبار إذا ما كان سيركز على

الدخل، نمو السوق، الربحية أو التدفق النقدي المتولد، لكن خاصة بالنسبة لمنظور الزبائن، فريق الإدارة يجب

أن يكون واضحا بشأن الزبائن وتقسيمات السوق الذي قرر التنافس فيه .

(1) بوديار زهية وجباري شوقي. لوحة القيادة كأسلوب فعال لإتخاذ القرار في المؤسسة. الملتقى الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الإقتصادية. جامعة محمد بوضياف الجزائر أبريل 2009 ص 05.

(2) robert s kaplan and david p norton the balanced scorecard traslating strategy into action .Harvard. Collage usa 1996 www.gegapedia.com consult le 24/07/2010 p10-11.

2- التوصل وربط الأهداف الإستراتيجية والمقاييس: الأهداف الإستراتيجية والمقاييس في بطاقة الأداء المتوازن تكون متواصلة وتنقل في المؤسسة عن طريق الرسائل التنظيمية لوحة الإعلانات وسائل الاتصال تعمل على الإشارة إلى كل العاملين بالأهداف الحاسمة التي يجب إنجازها إذا أريد للإستراتيجية المؤسسة النجاح.

كذلك تزود بطاقة الأداء المتوازن بأساسيات التواصل و ربح الالتزام بإستراتيجية الوحدة مع الوحدات المشاركة ومستويات المنافسين ومجلس الإدارة , كما تشجع بطاقة الأداء المتوازن على الحوار بين الوحدات والمنفذين المشاركين وأعضاء مجلس الإدارة ليس فقط حول الأهداف المالية قصيرة الأجل بل حول تشكيل وتطبيق إستراتيجية لتطور الأداء في المستقبل.

في نهاية عملية التواصل والربط كل فرد في المؤسسة يجب عليه أن يفهم أهداف الوحدة طويلة الأجل مثل الإستراتيجية لبلوغ هذه الأهداف. الأفراد شكلوا النشاطات المحلية التي تساهم في بلوغ أهداف الوحدة. وكل قدرات المؤسسة ومبادراتها تصف لاحتياجات تغيير العمليات .

3- التخطيط، تحديد الأهداف ودعم المبادرات الإستراتيجية: بطاقة الأداء المتوازن لها تأثير كبير خاصة عندما يتم نشرها في كالأنحاء المؤسسة لقيادة التغيير .

بطاقة الأداء المتوازن كذلك تمكن المؤسسة لتكامل التخطيط الإستراتيجي مع عملية الموازنة السنوية، كما تخطط وعملية تحديد الأهداف تمكن المؤسسة من:

- تحديد نجاح الأجل الطويل التي ترغب المؤسسة في بلوغها .
- تحديد الميكانزمات وتوفير الموارد الضرورية لبلوغ هذه النتائج.
- تأسيس القياسات المالية وغير المالية الهامة في الأجل القصير .

4- زيادة إستراتيجية التغذية العكسية والتعلم: تتضمن العملية الإدارية تعزيز بطاقة الأداء المتوازن بإطار التعلم الإستراتيجي، وتعتبر هذه العملية الأكثر إبداعاً وأهمية، هذه العملية تزود بالقدرة على التعلم الوظيفي في المستوى التنفيذي، المسيرين في المؤسسات اليوم ليس لديهم أي إجراء لاستقبال التغذية العكسية فيما يغص إستراتيجيتهم واختبار الفرضيات التي بنيت عليها الإستراتيجية، بطاقة الأداء المتوازن تمكن المسيرين

من قيادة وضبط وتحقيق الإستراتيجية ,وإذا كان من الضروري و إذا كان من الضروري إجراء تعديلات أساسية في الإستراتيجية نفسها .

كما أن استعمال بطاقة الأداء المتوازن تسمح بتقديم الأداء ,وهذا من منظور استراتيجي ومن منظور عملي,في الحقيقة بطاقة الأداء المتوازن تعكس بلوغ التوازن بين الأهداف قصيرة الأجل والأهداف طويلة الأجل عن طريق القياسات المالية والقياسات الغير المالية ,والتوازن بين الأداء الداخلي والأداء الخارجي.(1)

كما أن بطاقة الأداء المتوازن تركز على وصف المكونات الأساسية لنجاح المؤسسة وذلك بمراعاة الاعتبارات الآتية .(2)

- **البعد الزمني:** تهتم بطاقة الأداء المتوازن بثلاثة أبعاد زمنية هي الماضي والحاضر والمستقبل .فما تفعله المؤسسة اليوم من أجل الغد قد لا يكون له تأثير حتى حلول بعد غد وبذلك يصبح ضروريا مراقبة النسب الرئيسية (مالية وغير مالية) بصورة مستمرة.

- **البعد الاستراتيجي:** تهتم عمليات قياس الأداء بربط التحكم التشغيلي قصير المدى برؤية وإستراتيجية المؤسسة طويلة المدى .لدى فهناك المقاييس التي تطبق من أعلى إلى أسفل وتهتم بتحليل الإستراتيجية العامة وتقييم عمليات التغيير ,بالإضافة إلى المقاييس التي تطبق من أسفل إلى أعلى وتهتم بتمكين القادة والعاملين وتعظيم حرية العمل والأداء.

- **البعد البيئي:** تهتم عمليات قياس الأداء بكل من الأطراف الداخلية والخارجية عند القيام بتطبيق المقاييس,ولهذا فهناك المقاييس الخارجية التي تهتم بالعملاء والأسواق,هذا بالإضافة إلى المقاييس الداخلية التي تتم بتحسين الفعالية والكفاءة.

(1) adriano verzia and others multidimensional evaluation of performance .Balanced scorecard in ferrara university hospital bio med central.www.gigapedia.com consult le 19/12/2010.p02

(2) محمد عبد الفتاح المغربي ورمضان فهيم غربية مرجع سبق ذكره.ص193.

➤ مميزات بطاقة الأداء المتوازن :

يتميز نظام بطاقة الأداء المتوازن بمجموعة من المميزات أهمها : (1)

- عرض نتائج البيانات المالية(تصور الماضي),وكذلك تقويم محركات (وهي تعبير عن الأداء المستقبلي)ومن ثم تحقيق التوازن بين أهداف الأجل القصير وأهداف طويلة الأجل.
- توفير المعلومات المناسبة لتمكين الإدارة من إعادة توجيه الأداء بها ,يحقق التوافق مع الأهداف ويضمن الوفاء بمتطلبات أصحاب المصلحة.
- توفير آلية للاتصال ,تبادل المعلومات ,التعلم وليس أداة للضبط وتقيد الأداء بمفهوم الرقابة التقليدي .
- التوازن بين المقاييس المادية الموضوعية والمقاييس المبنية على التقدير الشخصي.
- الارتباط بإستراتيجية المؤسسة ,حيث تتم ترجمة رسالة المؤسسة واستراتيجياتها إلى أهداف ومقاييس في أربعة مجموعات تشكل أسا عملية التقويم ,وبالتالي بتحقيق التوازن بين النتائج المستهدفة ومحركات الأداء للوصول إلى النتائج.
- تعدد أبعاد التقويم حيث يتعامل النظام مع أربعة أبعاد :البعد أو المنظور المالي ومنظور الزبائن ومنظور العمليات الداخلية ومنظور التعلم والنمو.
- بالإضافة إلى الاستخدامات سابقة الذكر والمميزات التي تميز بطاقة الأداء المتوازن فهناك من يرى بأن تطبيق بطاقة الأداء المتوازن يفيد المؤسسة في تحقيق العجيج من الفوائد منها:(2)

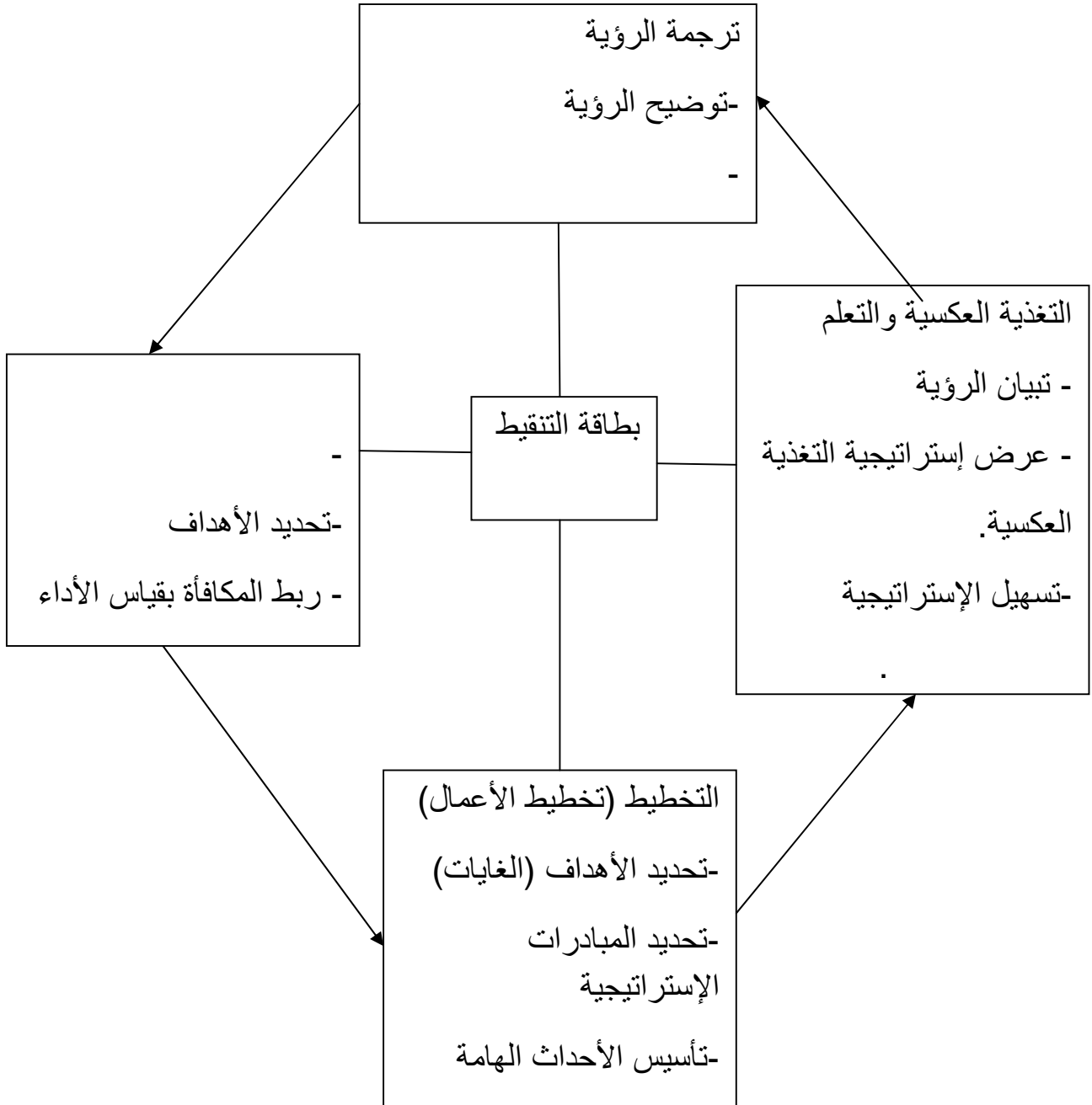
- تعمل بمثابة الحجر الأساسي للنجاح والمستقبلي للمؤسسة على العكس من المقاييس المالية التقليدية التي تفيد بما حدث في الفترة الماضية من دون الإشارة إلى كيفية الاستفادة منها في تحسين الأداء مستقبلا .

(1) هشام عبد الله العباس مؤشرات قياس الأداء للمكاتب ومراكز المعلومات بطاقة الأداء المتوازن نموذجيا مجلة العربية 3000 س 9 عدد 36 يوليو 2009 ص13.

(2) طاهر محسن منصور الغالي ووائل محمد صبحي إدريس مرجع سبق ذكره ص 131.132.

- تعالج النقص الموجود في أنظمة الإدارة التقليدية بمعنى أنها تعالج عجز هذه الأنظمة عن طريق ربط إستراتيجية المؤسسة البعيدة المدى مع أفعالها ونشاطاتها القريبة المدى .
- تمكن من تشخيص وتحديد بصورة عملية مجالات جديدة ينبغي أن تتميز بها المؤسسة لتحقيق أهداف المستهلك والمؤسسة .
- تساعد المؤسسات بالتركيز الكامل على ما ينبغي عمله لزيارة تقدم الأداء وتعمل كمظلة للتوزيع المتحصل لبرامج المؤسسة مثل :الجودة،خدمة العميل.
- التدخل العالي لأصحاب الحصص والأسهم في صياغة السياسة وربط الإستراتيجية بالنشاطات والمسئولية الواضحة للأهداف والموارد وتعطي صورة متوازنة عن المؤسسة ،
- توضيح الرؤية وحسن الأداء ووضع تسلسل للأهداف وتوفير التغذية العكسية للإستراتيجية وربط المكانان بمعايير الأداء.
- تبقى بطاقة الأداء المتوازن المعايير المالية كملخص مهم لأداء العمل والإدارة وبنفس الوقت تلقي الضوء على مجموعة مقاييس أكثر عمومية وتفاعلا وترابطا بين العملاء والعمليات الداخلية والعاملين وأداء النظام لتحقيق نجاح مالي طويل الأمد.

الشكل (09) إدارة الإستراتيجية: الأربع عمليات.



Source :Roberts kaplan and david p.norton,using the balanced corecard as a strategic management system,Harvard business review,op cit,p,03

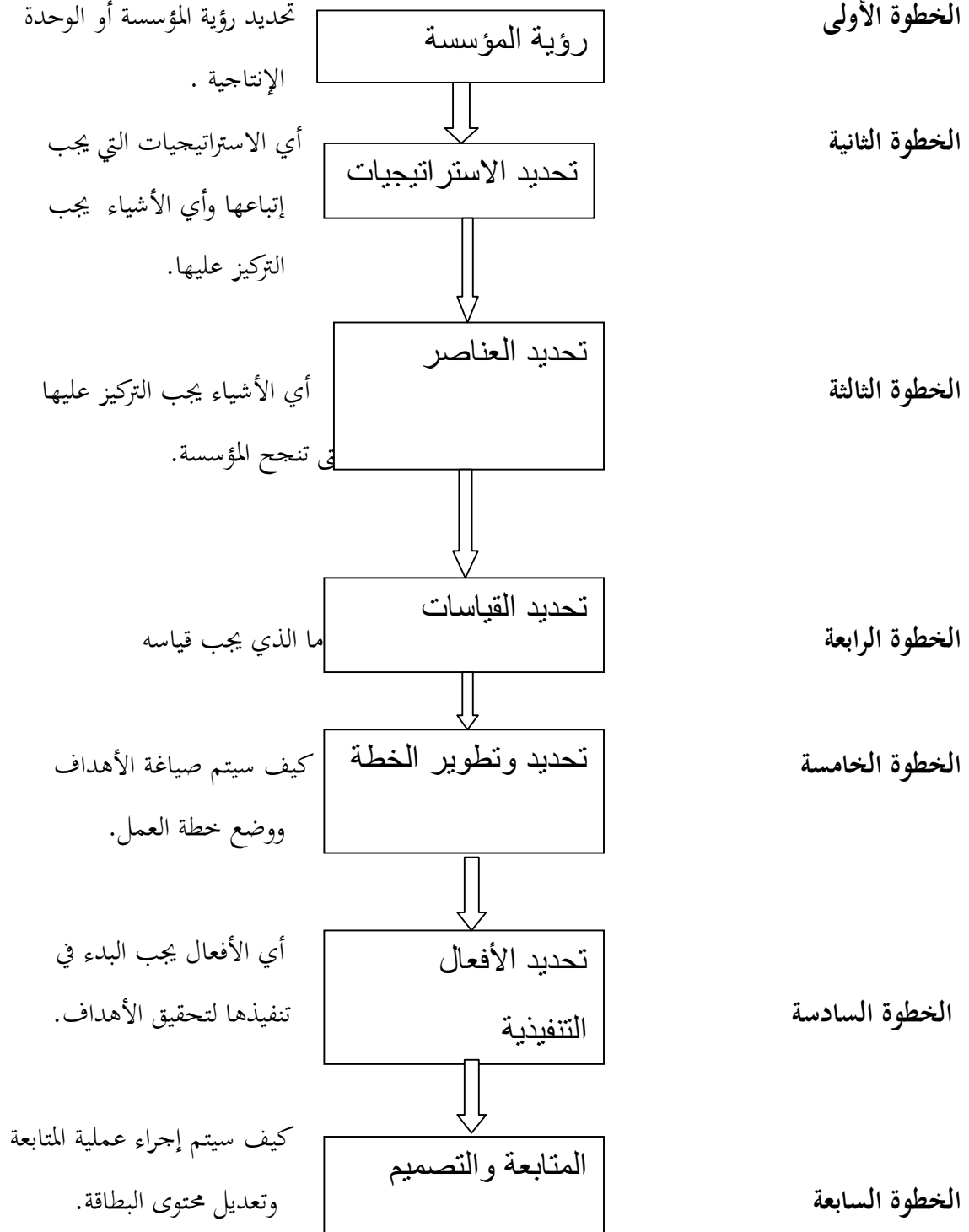
رابعا : خطوات ومعوقات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن.

تمر عملية تنفيذ بطاقة الأداء المتوازن بمجموعة من المراحل المتتابعة حتى تؤدي الدور المنتظر منها , إلا أن تطبيق بطاقة الأداء المتوازن تواجهه العديد من المعوقات .

➤ تتمثل خطوات تنفيذ بطاقة الأداء المتوازن في :

تتمثل خطوات تنفيذ بطاقة الأداء المتوازن في مجموعة من المراحل يتم توضيحها في الشكل الموالي الذي يبين تسلسل هذه المراحل.

الشكل (10) خطوات تطبيق نظام بطاقة الأداء المتوازن.



المصدر: عبد الحميد الفتاح المغربي, رمضان فهم غربية, مرجع سبق ذكره, ص: 221/222.

الخطوة الأولى: صياغة الرؤية التنظيمية:

وتتم هذه الخطوة عن طريق عقد مقابلات مع أكبر عدد ممكن من الأفراد على أن يتم ذلك قدر الإمكان بمعرفة طرف خارجي للحصول على الصورة الأكثر موضوعية حول موقف الصناعة والاتجاهات فيها، وقد يتطلب الأمر أيضا ندوة مشتركة تحضرها الإدارة العليا وقادة الرأي، إلى جانب ندوة تحضيرها الإدارة العليا ومجموعة المشروع وشخص له خبرة سابقة بمشروعات قياس الأداء المتوازن.

وتمر هذه الخطوات بعدة مراحل:

- تعريف الصناعة ووصف تطورها ودور المؤسسة المنتظر.
- صياغة رؤية المؤسسة .
- صياغات مجالات الرؤية.

الخطوة الثانية: تحديد الإستراتيجيات وبناء الأهداف الإستراتيجية العامة.

يجب أن عد ندوة مشتركة تحضرها نفس المجموعة المشار إليها في الخطوة الأولى، لدراسة الإستراتيجيات وصياغة الأهداف الإستراتيجية، إن نموذج قياس الأداء المتوازن في أسلس أداة تسهم في صياغة وتنفيذ إستراتيجية المؤسسة وتعمل على مراجعتها ومتابعة عملية تنفيذها، وينبغي أن ينظر للنموذج على أنه أداة لترجمة رؤية وإستراتيجية تجريدية إلى مقاييس وأهداف محددة، ومن ثم فإن الغرض من هذه الخطوة هو ترجمة الرؤية إلى صورة ملموسة، وبالتالي تحقيق التوازن العام بين المجالات المختلفة.

الخطوة الثالثة: تحديد عوامل النجاح الحاكمة.

تعني هذه الخطوة الإنتقال من التوصيفات والإستراتيجيات المذكورة أنفا إلى مناقشة والحكم على ما يكون مطلوبا لنجاح المقياس وماهية العوامل ذات التأثير الأكبر على النتائج المنشودة تحقيقها.

بعبارة أخرى يجب على المؤسسة أن تقرر الآن ما هي عوامل النجاح الحاكمة وترتيبها حسب الأولوية.

الخطوة الرابعة: تحديد القياسات .

في هذه الخطوة يتم صياغة مقاييس للتعرف على الأسباب والنتائج وإيجاد توازن فيما بينها إعداد تقرير نهائي بمعرفة الإدارة العليا ومجموعة المشروع وإن كان يفضل أن يتم ذلك بمشاركة شخص له خبرة سابقة بمشروعات قياس الأداء المتوازن، ويفضل أن يشترك كل الأفراد ذوي صلة في عمل المشروع في كل وحدة. الشكل الملائم للعمل هو ندوة تقارير عن سير العمل كتنسيق متواصل مع الإدارة العليا.

الخطوة الخامسة: تحديد وتطوير خطة العمل

وفيما يجب تحديد كيفية تقييم النجاح في استخدام بطاقة قياس الأداء المتوازن من خلال صياغة الأهداف ووضع خطة عمل.

فصياغة الأهداف النهائية تتم في صورة اقتراحات تقدم من كل وحدة في المشروع تمهيدا لموافقة النهائية عليها من جانب الإدارة العليا.

وضع خطة عمل تعدها كل مجموعة مشروع في النهاية ولكي تكتمل المقاييس، يجب علينا أيضا أن نحدد الخطوات الواجب اتخاذها لتحقيق الأهداف والرؤية التي تمت صياغتها، وينبغي أن تشمل خطة العمل الأفراد المسؤولين وجدولا زمنيا لإعداد التقارير المرحلية والنهائية. ونظرا لأهمية هذه الخطط ودورها المحوري في حياة المؤسسة يفضل في كثير من الأحيان أن تتفق المجموعة على قائمة أولويات وعلى جدول زمني، تفاديا لحدوث مشكلات غير متوقعة .

الخطوة السادسة: تحديد الأفعال التنفيذية.

وتتطلب بيان الأنشطة والأفعال الواجب البدء في تنفيذها لتحقيق الأهداف السنوية، توزيع وتخصيص الموارد، تحديد المسؤوليات والأدوات، تدعيم البرامج الثقافية ومحاولة ربط ذلك بالدافعية، ويراعى عند ممارسة الأفعال التنفيذية أيضا أنها تؤثر في كل من العاملين والمديرين بالمؤسسة وتتأثر بهم.

الخطوة السابعة: المتابعة والتقييم.

من الضروري أن تتابع المؤسسة بصورة متصلة الاهتمام بالمقاييس لكي تحقق وظيفتها المنشودة كأداة ديناميكية للإدارة، ولتحقيق هذه الغرض، يتكون الاستعانة بحلول تكنولوجيا الاتصالات المناسبة لتسهيل إعداد التقارير وجمع البيانات.

ومن المهم أيضا أن تستخدم المقاييس في جميع أنحاء المؤسسة وفي الجوانب للإدارة، فإذا وفرت بذلك الأساس لجدول الأعمال اليومي لكل وحدة، ستكون لها وظيفة طبيعية في أعمال إعداد التقارير والرقابة الحالية من خلال تأثيرها على العمليات اليومية. ولذا فإن خطة التنفيذ ينبغي أن تحتوي على القواعد وأساليب مقترحة لضمان تحول تسجيل درجات قياس الأداء المتوازن إلى جزء من العمل اليومي للمؤسسة .

➤ معوقات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن:

هناك العديد من المشكلات أو معوقات تطبيق بطاقة الأداء المتوازن التي تحول دون تطبيقها كنظام لتقويم الأداء وجمع المعلومات عن سير الأداء، وتتفاوت هذه المعوقات ودرجة إعاقتها حسب طبيعة عمل المؤسسة وحجمها، وفيما يلي البعض من هذه المعوقات: (1)

- إرتفاع الكلف المادية لتطبيق النظام.
- عدم توافر الخبرات الفنية اللازمة لتصميم النظام وتطبيقه.
- عدم توافر الكوادر القادرة على تدريب العاملين على النظام .
- طول الفترة الزمنية المطلوبة لوضع النظام وتطبيقه بشكل كامل .
- بعض الأحيان تظهر مشكلة تكيف وسيلة القياس التي اختارها ولماذا تم اختيارها، ففي أحيان تبرز صعوبة في الإجابة على هذا السؤال .
- افتقارها إلى أساس سليمة ومناسبة لتطبيقها، فلا بد وأن يتضمن الهيكل التنظيمي العمليات الأساسية وتحديد العمليات ووسائل القياس العقلانية المنطلقة أصلا من الأهداف إضافة إلى تحديد الوقت المناسب.

(1) ابراهيم الخلوف المللكاوي، مرجع سبق ذكره. ص: 100

وهناك من يرى بأن إعداد بطاقة الأداء المتوازن بشكل جيد ودقيق يجب تتبع الخطوات الأربعة التالية: (1)

- 1- توصيف الهيكل العام للبطاقة من حيث المحاور الأساسية (مالي/عملاء/عمليات داخلية/التعلم والنمو), ومن حيث الأهداف الإستراتيجية وتكاملها مع الغاية الأساسية التي تسعى المؤسسة لتحقيقها.
- 2- تحديد الأهداف وبيائها في الخريطة الإستراتيجية كعلاقات سبب ونتيجة وتكامل تأثيرها خلال المحاور الأربعة .
- 3- عداد مؤشرات أو المقاييس لقياس كل الأهداف, مع تحديد الأهداف الفرعية وأولويات تحقيق كل منها.
- 5- تقديم إطار عام لتنفيذ الخطة المحددة في البطاقة .

➤ متطلبات نجاح بطاقة الأداء المتوازن :

يتطلب تطبيق بطاقة الأداء المتوازن في المؤسسة توفير مايلي: (2)

- 1- نشرها في جميع أرجاء المؤسسة وفرق العمل.
- 2- استخدام أحدث الوسائل والأدوات وتحسينها باستمرار.
- 3- أن يتم تبنيها ودعمها من قبل الإدارة العليا.
- 4- دعم عمليات التعلم .

(1) محمد محمود يوسف. مرجع سبق ذكره ص 169.

(2) إبراهيم الخلوف الملكاوي. مرجع سبق ذكره ص 99.

المطلب الثالث: الاختلافات بين لوحة القيادة وبطاقة الأداء المتوازن.

الجدول (07) الاختلافات بين لوحة القيادة وبطاقة الأداء المتوازن.

بطاقة الأداء المتوازن	لوحة القيادة
تقيس النتائج في تاريخ لاحق ومتابعة الآثار المتداخلة في محددات الأداء.	- يقيس النتائج في تاريخ لاحق.
- مطابقة الإستراتيجية. إعادة تحديد المهمات (Redéfinition).	- إستراتيجية في المدى المتوسط. - المهمات مثبتة في المدى المتوسط.
المتابعة عن طريق 04 محاور لكل الوحدات.	المتابعة عن طريق التقييم الوظيفي. (عن طريق العمل أو النشاط).
الأهداف المقترحة من قبل كل وحدة ويظهر من المستوى العلوي.	الهدف المحدد عن طريق المستوى العلوي مفوض مع الوحدة.
المطابقة بين المدى القصير والطويل والكلية والجزئي.	مطابقة المحلية في المدى القصير.
أداة للقيادة الإستراتيجية.	أداة القيادة لتنفيذ الإستراتيجية .

Source :Daniel Boix et Bernard Féminier .opcit.p :41.

المبحث الثالث : علاقة الموازنات التخطيطية بعملية تقويم الأداء.

تعتبر عملية تقويم وضبط الأداء المالي من أهم الأدوات التي تساعد إدارة المنشأة على قياس فعالية وكفاءة أدائها المالي والكشف عن أوجه الخلل فيه مما يتضمن بقائها واستمراريتها .

كما أن عملية التقويم تظهر التطور الذي حققته المنشأة في سعيها نحو الأفضل أو الأسوأ مما يساعد على إيجاد نوع من التنافس بين الأقسام والإدارات المختلفة للمنشأة وهذا بدوره يدفع المنشأة لتحسين مستوى أدائها.

الموازنات التخطيطية من الأدوات المهمة التي تستخدم لغرض تقويم الأداء وذلك لان الموازنات التخطيطية تعبر عن الخطط في صورة كمية لفترة زمنية محددة في المستقبل وهذا ما يزيد أهميتها في عملية التقويم لأنها تحدد معايير أو مقاييس الأداء خلال فترة الموازنة مما يساعد على قياس الانحرافات عن الأداء الفعلي والمطلوب بالموازنة وبالتالي معالجة تلك الانحرافات .

المطلب الأول : مفهوم تقويم الأداء.

أولاً : ماهية تقويم الأداء.

تقويم الأداء لغة : قيم الشيء تقيماً أي قدرة ، و أدى الشيء أي قام به ، وفي قوله تعالى :

(إن هذا القرآن يهدي للتي هي أقوم) (1).

تقويم الأداء هو جوهر العملية الرقابية والنتائج الطبيعي لها ، كما يشتمل تقويم الأداء على الحكم على نجاح الفرد في وظيفته الحالية ومدى نجاحه وترقيته في المستقبل.

يمكن تعريفه بأنه قياس نتائج الأداء على ضوء المعايير الموضوعية بغرض تحديد الانحرافات عن تلك المعايير واتخاذ القرارات التصحيحية بشأنها (2).

وعرف أيضاً بأنه استقراء دلالات ومؤشرات المعلومات الرقابية واتخاذ قرارات بناء على هذه المعلومات لإعادة توجيه مسارات الأنشطة. (3).

(1) سورة الإسراء الآية 9(1)

(2) حمدي عبد اللطيف مهرا ، الجوانب النظرية والتطبيقية للأساليب المحاسبية في التخطيط والرقابة وتقويم الأداء الإسكندرية : دار الجامعات المصرية ، ص 76

(3) عيادة سيد خطاب ، الإدارة والتخطيط الاستراتيجي في قطاع الأعمال و الخدمات ، (بيروت : دارا لفكر العربي - 1998) ، ص 401

وعرف أيضا بأنه الوقوف على درجات التنسيق والائتلاف بين عوامل الإنتاج المختلفة ، لتحديد مدى كفاءة استخدامها في الوحدة الاقتصادية وتطوير تلك الكفاءة سواء على فترات زمنية متتابعة أو في فترة زمنية واحدة (1)

ومن التعريف نستنتج أن تقويم الأداء المالي يعمل على قياس وتطوير الكفاءة بين الوحدات داخل المنشأة.

ويعرف تقويم الأداء المالي بأنه قياس الأداء الفعلي مما يؤدي من عمل ومقارنة النتائج المحققة بالنتائج المطلوب تحقيقها أو الممكن الوصول إليها حتى تتكون صورة حيه لما حدث ولما يحدث ومدى النجاح في تحقيق الأهداف وتنفيذ الخطط الموضوعة مما يكفل اتخاذ الإجراءات الملائمة لتحسين الأداء. (2)

ويلاحظ الباحث أن المقصود بتقويم الأداء المالي ما يلي:

تحديد الانحرافات من خلال مقارنة الأداء الفعلي والمعياري ومعرفة أسبابها ومن ثم معالجتها وضع الحوافز لتحسين الأداء

كما تم تعريف تقويم الأداء المالي بأنه نظام مرن لتخطيط الربحية يتطابق مع الهياكل التنظيمية ومراكز الربحية والمسؤولية بها ويتكامل مع مختلف أجزاء التنظيم والوقوف على مدى مسؤوليات الانحرافات وعن مدى مساهمة كل مركز ربحية في الخطة الشاملة واتخاذ القرارات المصححة نحو تحقيق الأهداف مع الأخذ في الاعتبار البيئة المحيطة (3)

ويستنتج الباحث أن هذا المفهوم ركز على جانب الربح الذي تحققه المنشآت باعتباره المؤشر الرئيسي لعملية التقويم ، ويرى الباحث أن التقويم يجب أن يكون شاملاً لكل أداء المنشأة.

وأيضاً تم تعريف تقويم الأداء المالي بأنه عملية اتخاذ القرارات بناءً على معلومات رقابية لإعادة توجيه مسارات الأنشطة بالمشروع بما يحقق الأهداف المحددة سلفاً. (4)

ويستنتج الباحث من التعريف أن تقويم الأداء المالي يوفر معلومات لمختلف المستويات الإدارية في المنظمة لأغراض

(1) حمزة محمد ، التحليل المالي لتقييم الأداء والتنبؤ بالفشل ،(عمان : الوراق للنشر - 2000م) ، ص 82

(2) محمد توفيق عبد الحسن ، تقييم الأداء ، (بيروت : دار النهضة العربية ، 1997م) ، ص5

(3) زين العابدين سعيد ، تطوير مقترح لنموذج فاير كأساس لتحسين منهج تقييم الأداء الاقتصادي والشركات متعددة الجنسيات ، مجلة المال والإدارة ، العدد 172 ، 1993م ، 70

(4) محمد مطر ، التحليل المالي والائتماني والأساليب والأدوات والاستخدامات العملية ، (عمان : دار وائل للنشر ، 2000م) ، ص411

التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات المستندة على حقائق علمية موضوعية فضلاً عن أهمية المعلومات للجهات الأخرى خارج المنشأة .

يحتل تقويم الأداء مكانة متميزة لما له من أهمية كبرى في تحديد كفاءة المنشأة ومدى تحقيقها لأهدافها ، وهو يمثل خطوة أساسية في العملية الرقابية حيث أن أساس عملية تقويم الأداء هي مقارنة الأداء الفعلي بمؤشرات محددة مسبقاً للوقوف على الانحرافات ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة وتكون المقارنة عادة بين ما هو محقق فعلياً وبين ما هو مستهدف في نهاية فترة زمنية معينة.

خطوات تقويم الأداء . ثانياً :

تتم عملية تقويم الأداء وفقاً للخطوات التالية : (1)

- تحديد الأهداف التي تريد إدارة المنشأة بلوغها ، وتقسيم هذه الأهداف إلى أهداف فرعية لكل قسم من أقسام المنشأة.
- تحديد مستويات الأداء التي تتطلبها الإدارة في أداء العاملين ، على أن يكون هذا التحديد واضحاً للعاملين ورؤسائهم.
- تدريب العاملين تدريباً شاملاً ، ويتضمن هذا التدريب الطرق الفنية للعمل ووسائل الاتصال وتنمية التعاون بين العاملين وخاصة إذا كان العمل يتطلب مجهوداً جماعياً
- تخصيص المعايير التي تقيس الأجزاء المحددة من الأداء
- تحديد الأداء المراد قياسه بالضبط ، وهذه الخطوة أساسية في فعالية التقويم لذا علينا التركيز في خصائص معينة أو نواحي سلوك معينة بدلاً من التقويم العام ، وهذا يحقق موضوعية التقويم ويسهل اختيار الوسيلة المناسبة لقياس الخصائص أو نواحي السلوك المراد التحكم بها.
- اختيار الطريقة التي تمكن الإدارة من عملية التقويم وقد يتم الجمع بين أكثر من طريقة ، ومن الطرق المفضلة الإدارة بالأهداف ويسبقها خلق مناخ مناسب من حيث أشراك العاملين في تحديد أهدافهم الفرعية وطرق الوصول إلى تلك الأهداف ، وان تتأكد من العاملين مؤهلين لتأدية أعمالهم وأهم مهتمين بها.

(1) محمد سعيد سلطان ، إدارة الموارد البشرية ، (الإسكندرية : الدار الجامعية - 2003) ، ص 234-238

- دراسة نوع الأعمال التي يؤديها العاملين والتعرف على قدرتهم ومستويات طموحهم ومدى استعدادهم للمساهمة في تحقيق أهدافهم الشخصية وأهداف المنشأة.
- وضع خطط لتطوير الأداء ، تأتي هذه الخطوة لتمثل المرحلة الأخيرة من مراحل تقويم الأداء حيث بموجبها يتم وضع الخطط التطويرية التي من شأنها أن تنعكس وبشكل ايجابي على أداء المنشأة.

أهمية و أهداف تقويم الأداء . المطلب الثاني :

أولا : أهمية تقويم الأداء .

يقوم تقويم الأداء بدور رئيسي في العملية الرقابية في المنشآت وذلك بتعديل الإستراتيجية أو الخطة المستخدمة وترشيد الموارد المستخدمة ، وكشف نقاط القوة والضعف (1).

ويمكن أيجاز أهمية تقويم الأداء في الآتي (2):

- 1- وجود نظام لتقويم الأداء يؤدي إلى رفع مستوى الأفراد تحسين الإنتاجية والتعرف على نقاط القوة والضعف والعمل على تحسين الأداء.
- 2- تحقيق العدالة والمساواة بين الأفراد مما يؤدي إلى رفع الروح المعنوية والحد من الصراعات
- 3- أظهار التطور الذي حققته المنشأة وذلك عن طريق نتائج التنفيذ الفعلي للأداء من مدة إلى أخرى.
- 4- يؤدي إلى فعالية الإشراف لتفهم الرؤوسين لأسس معايير تقويم الأداء
- 5- يسهم في تنمية المهارات العاملة نتيجة لتعرف كل فرد في المنشأة على نقاط القوة والضعف في أدائه وكيفية تطويرها.

(1) حمزة محمود الذبيدي ، مرجع سابق، ص 82

(2) السيد عبده ناجي ، الرقابة على الأداء من الناحية العلمية والعملية ، (القاهرة : دار النهضة العربية ، 1999م) ، ص416

- 6- اكتشاف الانحرافات ومعرفة أسبابها لكي تتخذ الإجراءات التصحيحية لعدم تكرارها .
 - 7- ترشيد الإنفاق عن طريق متابعة كيفية استخدام المنشأة مواردها المتاحة .
 - 8- التأكد من تحقيق التنسيق بين مختلف أوجه نشاطات المنشأة .
 - 9- يترتب على نتائج التقويم إعادة النظر في سياسات المنشأة ووضع الخطط التي تحقق أهداف المنشأة .
 - 10- يترتب على نتائج تقويم الأداء الإجراءات المناسبة فيما يتعلق بالترقيات والنقل والتدريب .
- إن تقويم الأداء يساعد في الاستخدام الأمثل في الموارد الاقتصادية بوضع العلاقة التبادلية بين القطاعات الاقتصادية ويساعد على التحقق من قيام الوحدات بوظائفها بأفضل كفاءة ممكنة.
- ترتبط أهمية تنظيم الأداء ارتباطاً وثيقاً بالتخطيط على كافة المستويات سواء على المستوى القومي أو المستوى القطاعي أو مستوى الوحدة .

ويرى الباحث أن أهمية تقويم الأداء تتمثل في الآتي :

- 1- توجيه العاملين في أداء أعمالهم .
- 2- توجيه إشراف الإدارة العليا .
- 3- توضيح سير العمليات داخل المنشأة .
- 4- تحقيق التنسيق بين مختلف أوجه النشاط في المنشأة .
- 5- متابعة تنفيذ الأهداف بغرض التعرف على مدى تحقيق المنشأة للأهداف المقدرة في الوقت المحدد .
- 6- متابعة الكفاية في الأداء بغرض التحقق من التنفيذ الفعلي مع تجنب الإسراف والأخطاء في التنفيذ .

أهداف تقويم الأداء . ثانياً :

يرى البعض أن تقويم الأداء يهدف إلى بيان قدرة المنشأة على تحقيق أهدافها ومحاولة اكتشاف أوجه القصور واقتراح التعديلات المناسبة للارتقاء بمستوى الأداء ، حيث تهدف عملية تقويم الأداء إلى التأكد من مدى اتفان

التنظيم العام مع احتياج المنشأة ومدى تفويض السلطة ودرجة تأهيل شاغلي المراكز القيادية وقدرة القطاع في تنمية موارده الذاتية ومواجهة التزاماته ومدى توفر كفاءة اللوائح الإدارية والتي تحدد سير العمل وسهولة إجراءاته وحصر مواقع الاختناقات التي تنشأ نتيجة لتركيز السلطة أو التعقيدات الإدارية كما تهدف عملية تقويم الأداء إلى دراسة الأجهزة التي تقوم بالرقابة في المنشأة والعمل على الاستفادة من البيانات التي تتبع من عملية الرقابة وذلك بتحليلها ودراستها واتخاذها أساساً لرسم خطط العمل المستقبلية للمنشأة. (1)

كما يرى باحثون آخرون أن تقويم الأداء يهدف إلى معرفة ما تم تحقيقه من أهداف في ظروف الأداء الموجودة لنشاط المنشأة ومراقبة الأداء لاكتشاف الانحرافات والعمل على معالجتها بتحليلها في الوقت المناسب حتى يمكن وضع الحلول المناسبة لها قبل أن تتعقد المشاكل التي تنجم عن الاستمرار في التنفيذ الخاص بالنشاط

كما يرى احد الباحثين أن أهداف تقويم الأداء تتمثل في الآتي : (2)

1- توفر مؤشرات تقويم الأداء الأساسي الذي تم بمقتضاه إجراء المقارنات بين الأنشطة المختلفة في إطار المنشأة أو بين الوحدات النوعية .

2- يوفر تقويم الأداء أسس ومؤشرات سليمة لقياس كفاءة التنفيذ وبذلك يساعد المستويات الإدارية المختلفة على إيجاد مقاييس يمكن بها قياس الأداء المتعلق بدائرة نشاطهم مما يساعد على كشف نواحي الكفاءة في الأداء والعمل على تنميتها وتطويرها ، مما يجعل القرارات التي يصدرها المسؤولين في كل المستويات الإدارية ذات كفاءة مبنية على حقائق علمية وموضوعية وليست مجرد اجتهادات شخصية تختلف من فرد إلى آخر ولا تستند على أساس سليم .

3- يساعد تقويم الأداء على التأكد من كفاءة تخصيص واستخدام الإمكانيات المتاحة على مستويات كل قسم من الأقسام أو على مستوى كل إدارة من الإدارات أو على مستوى كل نشاط من أنشطة المنشأة .

4- يساعد تقويم الأداء من التحقق من قيام المنشأة بوظائفها المختلفة بأفضل كفاءة ممكنة والهدف من قياس كفاءة التنفيذ هو الاطمئنان إلى تنفيذ برامج التشغيل تحق بأفضل كفاءة ممكنة .

5- يؤكد تقويم الأداء على سلامة الخطط وواقعية الأهداف المحددة مقدماً بما يساعد على إعداد الخطط المستقبلية بشكل سليم ودقيق .

(1) علي السلمي وقررت ، أساسيات استراتيجيات الإدارة في الدول النامية ، (القاهرة : مكتبة غريب - 1989 م) ، ص 157

(2) توفيق عبد المحسن ، تقييم الأداء ، (بيروت : دار النهضة العربية) ، ص 3

6- يوفر مؤشرات تقويم الأداء لجميع مستويات المنشأة الإدارية و التي تساعد على اكتشاف الانحرافات التنفيذ الفعلية عما هو مخطط ، وبعد اكتشاف الانحرافات يتم دراستها وتحليلها والتعرف على أسبابها .

ويمكن تلخيص أهداف تقويم الأداء في الآتي :⁽¹⁾

- 1- قياس كفاءة أداء العاملين بالمنشأة لتحديد كفاءة استخدام القوى العاملة.
 - 2- يوفر مقياساً لمدى نجاح المنشأة في تحقيق أهدافها وسعيها لمواصلة نشاطها .
 - 3- يوفر حقائق علمية لعمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات .
 - 4- يساعد على إيجاد نوع من المنافسة بين أقسام وإدارات المنشأة المختلفة .
 - 5- يؤدي إلى الكشف عن العناصر الكفؤة وتحديد العناصر التي تحتاج إلى مساعدة للنهوض بأدائها.
 - 6- يظهر تقويم الأداء التطور الذي حققته المنشأة في مسيرتها نحو الأفضل أو نحو الأسوأ وذلك عن طريق نتائج التنفيذ الفعلي للأداء زمنياً في المنشأة من مدة إلى أخرى ومكانياً بالنسبة للمنشأة و المنشآت المماثلة.
- إن تقويم الأداء يؤدي إلى تحقيق الأهداف المحددة.

وفوائد تقويم الأداء لا تنحصر على المدى القصير ولكنها تمتد إلى المدى الطويل وذلك من خلال مد إدارة المنشأة بالمعلومات اللازمة التي تمكنها من اتباع أسلوب التخطيط الاستراتيجي في المنشأة بدءاً من تحديد المشكلات و إبراز مواطن القوة والضعف ومن ثم وضع الخطط والسياسات المستقبلية .⁽²⁾

ويستنتج الباحث أن الهدف من تقويم الأداء هو:

- 1- مساعدة المنشأة على تحقيق أهدافها بكفاءة وفعالية والعمل على معالجة الأخطاء وتطوير الأداء في المستقبل.
- 2- يفيد تقويم الأداء في تشخيص المشكلات وحلها ومعرفة مواطن القوة والضعف .

(1) فريد النجار ، إدارة وظائف الأفراد وتنمية الموارد البشرية ، (الإسكندرية : مؤسسة شباب الجامعة - 1999) ، ص 211

(2) سهير الشناوي ، تقويم الأداء في المنشآت الصناعية ، مصلحة الكفاية الإنتاجية ، التدريب المهني ، ص 6

3- يعتبر تقويم الأداء من أهم مصادر البيانات اللازمة للتخطيط

4- يعتبر تقويم الأداء من الركائز الأساسية لعملية المراقبة والضبط .

الموازنات التخطيطية كأداة لتقويم الأداء. المطلب الثالث :

توفر الموازنات التخطيطية نظاماً متكاملًا لتقويم الأداء ، حيث أن الموازنة بما تتضمنه من تقديرات وخطط تمثل معايير أداء يمكن الاعتماد عليها في التقويم والحكم على التنفيذ الفعلي وذلك بمقارنة معايير الموازنة بما تم تنفيذه للتحقق من أن ما تم تنفيذه هو ما كان يجب أن تنفيذه طبقاً لما جاء في الموازنة من معايير أداء.

ومن الطبيعي أن إدارة المنشأة يمكنها تقويم أنشطتها باستخدام معايير أداء مختلفة تتفاوت في دقتها وموضوعيتها ، إلا أن الموازنات تمثل نظاماً متكاملًا وموضوعياً لتقويم الأداء خاصة أنها تعد على القياس الكمي إلى حد بعيد.

إن كثير من المديرين لا يهتمون بقياس التكاليف مما يجعل رقابتهم وتحكمهم منقوصاً ، ومع ذلك فإن الاستمرار في أعداد واستخدام الموازنة يولد لدى الكثيرين منهم ما يسمى بالوعي التكاليفي بمعنى أن يتولد لديهم نوع من الحرص و الإدراك لأهمية دراسة وتحليل التكاليف ومنافع أنشطتهم ، كما أن هذا الوعي يوفر مناخاً صالحاً ولغة سليمة للاتصالات بين كافة أقسام المنشأة (1)

يتم تقويم الأداء على مستوى الأقسام منفردة أو على مستوى المنشأة ككل ، وفي بعض الحالات قد يكون هنالك مكافآت مالية لقاء الانجاز ويكون هنالك عقوبات إذا كان الانجاز غير مناسب لما هو مخطط.

ومهما كان نوع التقويم فإن الأهداف يجب أن تحدد مسبقاً بصورة دقيقة وتفهم بصورة جيدة من قبل كل المشاركين في وضع الخطط والموازنات ، وتشكل الموازنات التخطيطية الأساس لوضع الانجاز في صورة مالية (2).

تستخدم الموازنات كوسيلة لتقويم الأداء ومقارنة النتائج المحققة بالأهداف الموضوعية مسبقاً وتصحيح الانحرافات ومنع حدوثها في المستقبل ، ولتحقيق ذلك يجب عمل الآتي:

(1) ليستر هينجر و د/ سيرج ماتوش ، المحاسبة الإدارية ، (الرياض : دار المريخ للنشر) ، ص 230

(2) عصام فهد العرييد ، المحاسبة الإدارية ، (عمان : دار المناهج للنشر والتوزيع - 2003) ، ص 45

- 1- تحليل النتائج الفعلية وتفسيرها وتهيئة التقارير الدورية بشأن النتائج.
- 2- مقارنة الأرقام الفعلية مع الأرقام المقدرة في الموازنة التخطيطية .
- 3- تحديد الانحرافات في الأداء ومعالجتها بالسرعة الممكنة ، أن تحديد الانحرافات على مستوى المنشأة يؤدي إلى تحديد المسؤولية على الانحرافات وسبل معالجتها.

مفهوم تحليل الانحرافات :

تسعى إدارة المنشأة إلى متابعة الأداء من خلال مطابقة الأداء الفعلي مع الأداء المخطط بالموازنة المحازة من قبل الإدارة ، وعادة ما تقوم لجنة الموازنة بالمنشأة بتحليل تقارير الأداء الفعلي ومقارنتها بالأداء المخطط وتقديم نتائج هذا التحليل إلى الإدارة لاتخاذ القرارات المناسبة حسب ما يتطلبه الموقف.

ويقصد بتحليل انحرافات الموازنة تحليل الفروقات والاختلافات بين تقديرات الموازنة والأداء الفعلي عن نفس الفترة والتعرف على أسبابها و اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

والانحرافات أما أن تكون زيادة الأداء الفعلي عن الأداء المخطط ويمثل في هذه الحالة إسراف في التكلفة عن ما هو مخطط ، و إما أن تكون الانحرافات تميل إلى التوفير أي نقص الأداء الفعلي عن الأداء المخطط ، وفي كلتا الحالتين يجب دراسة وتحليل الانحرافات للوصول إلى أسبابها والعمل على معالجة الانحرافات السالبة ومنع حدوثها في المستقبل وتنمية وتشجيع الانحرافات الموجبة⁽¹⁾

ومما سبق يستنتج الباحث أن الموازنات التخطيطية تمثل أداة جيدة لتقويم الأداء حيث تمثل أرقام الموازنات التخطيطية المعايير التي يقارن بها بعد قياسه بالأداء المخطط ، فإذا كانت هناك انحرافات ايجابية يبحث عن أسبابها وسبل تعزيزها ومعالجة الانحرافات السلبية مستقبلاً و بالتالي تحقيق الأهداف العامة للمنشأة.

ورغم أن الانحرافات الإيجابية محبذة ويمكن أن تعني حسن إدارة وضغط على التكاليف إلا أن كثرة وجودها يمكن أن يعني أن معدلات الأداء التي تضعها الإدارة هي في الحقيقة أقل من الواقع بكثير مما يمكن أن تعطيه هذه المنشأة فعلياً .

محمد توفيق ، التكاليف المعيارية ، (القاهرة : مكتبة الشباب ، 1973) ، ص 177⁽¹⁾

كذلك فإن كثرة الانحرافات السلبية يمكن أن تعني أن معدلات الأداء التي وضعتها الإدارة غير مطابقة في الواقع لما هي عليه وذلك بسبب الرفع من قدرات المنشأة

أكثر مما هي عليه ومما يمكن أن تعطيه فعلياً أو بسبب عدم اعتبار بعض الظروف المحيطة بالمنشأة والتي من المفروض توقعها. ولذا يجب أن تكون المنشأة في بحث مستمر عن أسباب هذه الانحرافات لتجنبها في المستقبل وللوصول إلى كفاءة الأداء.

خلاصة

:

تم التطرق في هذا الفصل إلى نظم قياس الأداء,بدأ بتحديد مفهوم الأداء الذي يشير إلى النشاطات بالإضافة إلى النتائج المحققة من جراء القيام بهذه النشاطات ,أما قياس الأداء فهو العملية المستمرة التي من خلالها يتم التعرف على مدى نجاح المؤسسة في بلوغ أهدافها ومحاولة التعرف على الانحرافات باستخدام مجموعة من البيانات بهدف إتخاذ الإجراءات التصحيحية.

وهناك العديد من الفوائد المتوخاة من قياس الأداء وهي متمثلة أساسا في تحسين اتخاذ القرارات والرقابة وما يوفره من معلومات تساهم في ترشيد القرارات المؤسسة,بالإضافة إلى لوحة القيادة والتي تعتبر أداة للتسيير تضم مجموعة من المؤشرات من أجل متابعة تسيير المؤسسة ,وأدواتها ومبادئها ودورها في المؤسسة كما تم التطرق إلى بطاقة الأداء المتوازن التي تعتبر من بين الأدوات الحديثة المساعدة في إدارة المؤسسة من خلال أربعة جوانب وهي:

الجانب المالي,جانب الزبائن,جانب العمليات الداخلية وأخيرا جانب التعلم والنمو ودعمها في المؤسسة.

هذا ما توضحه الموازنات التخطيطية بكونها نظاماً متكاملًا لتقويم الأداء ، حيث أن الموازنة بما تتضمنه من تقديرات وخطط تمثل معايير أداء يمكن الاعتماد عليها في التقويم والحكم على التنفيذ الفعلي وذلك بمقارنة معايير الموازنة بما تم تنفيذه للتحقق من أن ما تم تنفيذه هو ما كان يجب أن تنفيذه طبقاً لما جاء في الموازنة من معايير أداء.

The page features a decorative border with a repeating geometric pattern of black and grey zig-zags. In the center, there is a large, ornate floral frame composed of black lines, with four heart-shaped motifs at the corners. The text "الفصل الثالث" is centered within this frame.

الفصل الثالث

تمهيد :

بعد التطرق في الفصلين السابقين إلى الموازنات التخطيطية و دورها في المؤسسة من تقويم الأداء و ذلك بعد قياسه و تقييمه، ينبغي إسقاط الدراسة النظرية على عينة من المؤسسات الإقتصادية الجزائرية و هي مجمع سيفيتال Cevital .

حيث سيتم في هذا الفصل الوقوف على واقع الموازنات التخطيطية و مدى استخدام نتائج الإنحرافات في تقويم أداء المؤسسة، و ذلك لإظهار مدى مواكبة المؤسسات الإقتصادية الجزائرية و استعمالها لمختلف الأدوات الحديثة مع محاولة تحليل العلاقة بين استخدام الموازنات التخطيطية و تقويم الأداء. كل هذا سيتم تناوله في هذا الفصل من خلال المباحث التالية:

المبحث الأول : التعريف بالمؤسسة

المبحث الثاني: واقع الموازنات التخطيطية و نظم تقييم الأداء في المؤسسة.

المبحث الثالث: تحليل العلاقة بين الموازنات التخطيطية و عملية تقويم الأداء.

المبحث الأول : التعريف بالمؤسسة

المطلب الأول : مجمع سيفيتال Cevital .

أولا : سيرة مؤسس مجمع سيفيتال Cevital

السيد يسعد ربراب، المولود عام 1944 في تاغمونت عزوز بمنطقة القبائل (ولاية تيزي وزو) هو أحد أوائل الجزائريين الذين دخلوا عالم الأعمال بعد الاستقلال. عام 1968، أسس مكتبه الخاص لخبير المحاسبة. إقترح عليه احد زبائنه أخذ أسهم في شركته للصناعات المعدنية. عام 1971، مع امتلاك % 20 من رأس مال شركة الصناعات المعدنية سوتيكوم Sotecom، دخل عالم الأعمال و من ثم أسس شركات أخرى في مجال الصناعات المعدنية و صناعة الحديد والصلب.

انطلق في استثمارات هامة. منذ 2008، يشغل منصب رئيس المجلس الإداري مجمع سيفيتال الذي يضم 19 ملحقة مقسمة على 4 أقطاب :الصناعات الغذائية، المركبات و الخدمات، الصناعة و التوزيع. يسعد ربراب أب ل 5 أبناء) بنت واحدة و أربعة أولاد(، كلهم ينشطون على مستوى فريق العمل الإداري لمجمع سيفيتال.

ثانيا : تاريخ مجمع سيفيتال Cevital :

مجمع سيفيتال هو مجمع عائلي مبني على تاريخ، مسيرة و قيم أدت إلى نجاحه وشهرته .مؤسس على رؤوس أموال خاصة، هو أول مؤسسة خاصة جزائرية تستثمر في عدة قطاعات.

مجمع سيفيتال مر بمراحل تاريخية هامة للوصول إلى الحجم والشهرة اللذان وصل إليهما اليوم بمواصلة العمل في خلق مناصب الشغل والثروات.

المراحل التاريخية للمجمع سيفيتال :

-1971 المشاركة في سوكومينغ : SO.CO.MEG البناء المعدني

-1975 إنشاء بروفيلور : PROFILOR البناء المعدني

-1979 امتلاك سوتيكوم : SOTECOM البناء المعدني

-1984 امتلاك ساكم : SACM البناء المعدني

-1985 إنشاء أونالوكس : ENALUX البناء المعدني

-1986 إنشاء نور ميتال : NORD METAL : صناعة الشبكات المعدنية و أنسجة الغريال.

-إنشاء ميتالور : ETALLOR : صناعة أنابيب الفولاذ

-1988 إنشاء كيتال سيدر : METAL SIDER : مصنع الفولاذ.

-1991 إنشاء "جي بي أم : J.B.M. " استئناف نشاطات "إي بي أم I.B.M " في الجزائر.

-إنشاء : Liberté: يومية إخبارية

-1992 إنشاء "سي بي أس : CBS " استئناف نشاطات رانك زيروكس RANK XEROX في

الجزائر

-1995 إنشاء آغروغراين : AGRO-GRAIN: استيراد و توزيع منتجات الصناعات الغذائية في

الجزائر.

1997- إنشاء HYUNDAI MOTORS ALGERIE توزيع المركبات وخدمات ما بعد البيع.

1998- إنشاء سيفيتال-ش.ذ.أ: CEVITAL SPA الصناعات الغذائية

2000- إنشاء نوليس : NOLIS النقل البحري

2005- امتلاك "لالة خديجة" وحدة المياه المعدنية العادية والغازية و المشروبات الغازية .

-إنشاء سيفيكو : CEVICO انجاز البنايات الجاهزة بالخرسانة.

2006- امتلاك كوجيك COJEK، ملحقة أوناجوك : ENAJUC العصير والمصبرات

-إنشاء نوميديس : Numidis التوزيع واسع النطاق، أونو (UNO) و أونوسيتي (Unocity)

2007- إنشاء ميديتيرانيان فلوت غلاس : MFG صناعة الزجاج

-امتلاك باتيكومبوس : BATICOMPOS صناعة و إنتاج عناصر البناء الجاهزة

-إنشاء سامها : SAMHA تجميع وتوزيع المنتجات الإلكترونية و الكهرومنزلية لعلامة سامسونغ

إلكترونيكس SAMSUNG Electronics بالجزائر

2007- إنشاء مجمع سيفيتال.

2008- إنشاء MFG Europe : تسويق الزجاج المسطح في أوروبا.

-إنشاء COGETP : عتاد الأشغال العمومية فولفو VOLVO

-إنشاء CEVIAGRO : الزراعة

2010 إنشاء سودي أوتوموتيف : Sodi Automotive

2011- إنشاء PCA

-إنشاء سييرا سيفيتال Sierra Cevital

مجمع سيفيتال تأسس، أيضا، من خلال الاستثمارات، على الفكرة القوية لبناء كتلة اقتصادية .معتمدة على أكثر من 10200 مشارك، تمثل جوهره الاقتصاد الجزائري .

مؤسس مجمع سيفيتال يلخص مفاتيح النجاح في سبع نقاط :إعادة الاستثمار المنتظم للمكاسب في القطاعات ذات القيمة المضافة العالية، البحث و التطبيق الميداني للخبرات التكنولوجية الأكثر تطورا، الاهتمام المولى لاختيار الرجال والنساء، لتكوينهم و نقل الكفاءات، روح المؤسسة، حس الابتكار، البحث عن التميز و الفخر و الشغف لخدمة الاقتصاد الوطني .

ثالثا : هياكل مجمع سيفيتال Cevital .



➤ سيفيتال للصناعات الغذائية

سيفيتال للصناعات الغذائية، التي أسست في 1998، هي الرائدة في قطاع الصناعات الغذائية بالجزائر . منشأة على مستوى ميناء بجاية (الجزائر)، "سيفيتال للصناعات الغذائية" مكونة من عدة وحدات إنتاج مثل : وحدة تكرير الزيت، وحدة تكرير السكر، وحدة إنتاج المارجرين، وحدة تعليب المياه المعدنية، وحدة إنتاج و تعليب المشروبات المرطبة، وحدة المصبرات، مخازن الحبوب المرفئية، إضافة إلى محطة تنزيل مرفئية.

"سيفيتال للصناعات الغذائية" توفر منتوجات ذات جودة عالية و أسعار تنافسية، بفضل خبرتها، وحداتها الإنتاجية فائقة الحداثة، مراقبتها الصارمة للنوعية و شبكتها للتوزيع .تلي الاحتياجات على المستوى الوطني، و قد سمحت للجزائر بالانتقال من مرحلة الاستيراد إلى مرحلة التصدير في مجال الزيوت، المارجرين و السكر.

هذه المنتوجات تباع حاليا في عدة بلدان، و بالأخص في أوروبا، المغرب العربي، الشرق الأوسط

و إفريقيا الغربية.

حاليا، "سيفيتال للصناعات الغذائية" هي أكبر مركب خاص في الجزائر.

وسائل الإنتاج فائقة الأداء الخاصة بها تنقسم إلى ما يلي:

- سكر سائل: قدرة الإنتاج (210000 طن) ما يعادل مادة جافة / (السنة
- المشروبات: المياه المعدنية، المشروبات الثمرية. المياه المعدنية "الالا خديجة" بقدرة إنتاج تعادل 3.000.000 قارورة/اليوم، و المشروبات الثمرية "تشينة Tchina" بقدرة إنتاجية تعادل 00.0006 قارورة في الساعة.
- المصبرات: الطماطم والمرى بقدرة إنتاج 80 طن/اليوم.
- مخزن الحبوب المرفئي 182.000 طن
- محطة تنزيل مرفئية 2.000 طن/الساعة، الأهم على صعيد الحوض المتوسط



➤ سيفي أغرو :

سيفي أغرو"، التي أسست في 2004، هي مؤسسة مبدعة للإنتاج الزراعي بالجملة، و تنشط في ميدان إنتاج النباتات الشجرية، زراعة الأشجار، بذور البطاطس، المنتجات البقولية في البيوت البلاستيكية و في الحقول المفتوحة، إضافة إلى تسويق المواد المخصصة.

نشاطاتها، إذن، تشمل كل المراحل من الإنتاج إلى التسويق. الإبداع و المردودية هما المكونان الأساسيان لمهمتها من أجل التحسين المستمر لأدائها.



➤ نوليس :

نوليس-الشركة ذات الأسهم Nolis-SPA، التي أسست عام 2000، هي الملحقة المكلفة بالنقل البحري للمجمع. في هذا الصدد، نوليس تنجز ما معدله ثلاث سفن مملوكة ومستأجرة لنقل المواد الأولية للمجمع سيفيتال الموجهة للاستيراد و التصدير.

كأول مالك خاص للسفن في الجزائر، نوليس-ش. ذ. أ. نظمت حملة تجهيز المعدات البحرية مدججة الوظائف التالية:

- تسيير السفن
- النقل البحري للبضائع بالملاحة غير المنتظمة الخط و بالملاحة العادية.
- الاستئجار و التأجير
- الشحن

مجلس الإدارة :

منذ 2008، تركزت إدارة المجمع على مبدئين أساسيين: الفصل بين الوظائف و الاحترافية. الفصل يؤدي إلى أن التسيير يسند إلى المدير التنفيذي العام و أن المؤسس يصبح رئيس المجلس الإداري.

كذلك، مجلس الإدارة فتح ل 5 إداريين مستقلين.

رابعا : أعضاء مجلس الإدارة

➤ محمد احمد العنتري طيباوي

م. أ. ع. طيباوي حائز على شهادة مهندس دولة في الإلكترونيك من المدرسة الوطنية متعددة التقنيات الجزائر العاصمة. من بين الإطارات السامية القدماء، يشغل اليوم منصب مدير عام و مدير تنفيذي عام لدى مركز التجارة العالمي-الجزائر World Trade Center Algeria ملحقه مركز التجارة العالمي-نيو يورك World Trade Center New York .

➤ أحمد سعدودي.

أ. سعدودي حائز على ليسانس و ماجستير في القانون العمومي اختصاص إدارة و مالية عامة من جامعة الجزائر. شغل منصب مدير دراسات للتشريع الضريبي، ثم مدير عام للميزانية لدى وزارة المالية. يمارس حاليا مهنة محام.

➤ لويس روكي:

لوس روكي حائز على شهادة ماستير إدارة الأعمال من المدرسة العليا للأعمال مونتريال (كندا)، و على دكتوراه في إدارة الأعمال من جامعة هارفارد الولايات المتحدة. كان رئيسا ومسؤول استغلال فرع Capital Risque التابع لـ Caisse Desjardins (Canada)، الرئيس المدير العام لشركة الكحول للكيبك (SAQ)، و أمينا عاما لمدينة مونتريال و و مديرا عاما للمجتمع الحضري لنفس المدينة. منذ 22 جانفي 2012، يشغل منصب المدير العام لمجمع سيفيتال.

➤ إسماعيل الصغير:

إسماعيل الصغير متحصل على شهادة الليسانس في العلوم الفيزيائية من جامعة الجزائر، مهندس دولة من المدرسة العادية العليا للاتصالات (Sup Télécom Paris)، و حاصل على شهادة من معهد غرانفيلد للتكنولوجيا Cranfield Institute of Technology بريطانيا العظمى (و من الانساد Insead 'افونتانبلو. يمارس حاليا منصب مستشار في الإدارة و إستراتيجية الاتصال. سابقا، كان الرئيس المدير العام لمؤسسة الاستشارة للتنظيم Enori..

➤ يسعد ربراب:

يسعد ربراب، متحصل على شهادة من المدرسة العادية للتعليم التقني و معهد التسيير و التخطيط، هو منشئ شركات و مؤسس مجمع سيفيتال. هو اليوم الرئيس غير التنفيذي للمجلس الإداري لمجمع سيفيتال .

➤ ماليك ربراب:

م. ربراب قام بالدراسات التحضيرية لدخول المدرسة العليا للأعمال (باريس و) متحصل على شهادة الليسانس في المالية من جامعة لندن بريطانيا العظمى. هو اليوم المدير العام لسامها. Samha.

➤ عمر ربراب:

ع. ربراب متحصل على شهادة مهنية عليا في المالية و المحاسبة فرنسا و يتابع حاليا تكويننا في الإدارة المتقدمة. هو مدير عام ملحقة Hyundai Motors Algeria.

➤ ليندة ربراب:

ل. ربراب متحصلة على شهادة ليسانس في إدارة الأعمال في المالية و ماستير العلوم في العوم الإدارية من جامعة بوستون الولايات المتحدة

➤ سليم ربراب:

س. ربراب متحصل على ليسانس العلوم في الإدارة من معهد الملك King's College بريطانيا العظمى و على ماستير في المالية و المحاسبة من جامعة لانكاستر بريطانيا العظمى

متحصل كذلك على شهادة من الانساد Insead فونتانبلو و سينغافورة . س. ربراب هو حاليا المدير العام لنوميديس Numidis ملحقة التوزيع الواسع لمجمع سيفيتال.

➤ ياسين ربراب:

ي. ربراب متحصل على شهادة ليسانس العلوم في الإدارة من جامعة ريتشموند كولج Richmond College (بلندن) بريطانيا العظمى. هو اليوم المدير العام لـ "أكتس ACTS"، ملحقة تركيب المقطورات و تسويق الشاحنات و آليات الأشغال العمومية.

خامسا : سياسة تسيير الموارد البشرية .

➤ سيفيتال اليوم مجمع خاص ذو مكانة

- حاضر في مجالات أنشطة متعددة.
- الرائد في الصناعات الغذائية و في تطوير التوزيع الواسع في الجزائر ;
- أكبر منتج للزجاج المسطح في إفريقيا و الممثل الرسمي و الحصري عن طريق ملحقة سامها لعلامة سامسونغ إلكترونيكس للمنتوجات الكهرومنزلية.

نجاحه يرتكز بالأخص على رؤيته التي تتمثل في جعل الموارد البشرية مصدرها الدائم للنجاح، مع ضمان لكل واحد من موظفيه تطورا مهنيا منسجما.

لهذه الغاية، سيفيتال اتبع سياسة موارد بشرية تتمحور خصوصا حول :

- اكتساب أحسن المواهب ;
- التطوير الدائم للمهارات
- تقدير و مكافأة أفضل المساهمين و أفضل الإنجازات.

أ. اكتساب أحسن المواهب:

- معتمدا على عملية تحديد و اختيار مكاملة ببرنامج إدماج لتسهيل تكيفها و عملها;
- مدعما ببرنامج اتصال من أجل التعريف بالمؤسسة و فرص التطوير و الازدهار التي توفرها.

ب. تطوير المهارات المدعم بـ:

- تسيير استشاري يسمح بتوقع الاحتياجات المستقبلية و تخطيط أفضل للموارد.
- برامج تكوين، تدريب و متابعة ;
- إنشاء «جامعة أعمال»
- مسارات مهنية توفر تطلعات و آمال بالتطور.

ج. التقدير و المكافأة المسخرين عن طريق نظام رواتب يرتكز على مبدأ الفريق و التمييز على أساس المساهمات و الانجازات.

المطلب الثاني : أسلوب جمع البيانات و خصائص العينة المدروسة.

تتعمد الدراسة الميدانية بتحليل العلاقة بين الموازنات التخطيطية، نظم قياس الأداء و تقويمه في مجمع سيفيتال Cevital و الدور الذي تؤديه كل من الموازنات التخطيطية من جهة و دور نظم قياس الأداء في تقويم أداء هذه المؤسسة من جهة أخرى، و اقتصر البحث على نظامين من نظم قياس الأداء و هما لوحة القيادة و بطاقة الأداء المتوازن.

• أسلوب جمع البيانات: ركزت الدراسة كما سبق ذكره على تحليل العلاقة بين الموازنات التخطيطية و نظم قياس الأداء و تقويمه لدى مجمع سيفيتال Cevital .

تم الإعتماد على المقابلة الشخصية و التجربة الميدانية لجمع البيانات حول نشاط هذه المؤسسة ، كانت فترة الدراسة ممتدة من شهر فيفري 2015 إلى غاية شهر ماي من نفس السنة، فتم تحديد حجم المؤسسة و بالإعتماد على معيار عدد العمال و تم تصنيفها كمؤسسة كبيرة الحجم، نشاطها الصناعي تجاري و هي مؤسسة ذات أسهم.

• محيط المؤسسة: - تعاني المؤسسة منافسة قوية من المنتجات المستوردة.

- تشكو تدبذب في أسعار المواد الأولية.

- و تعاني المؤسسة من التقليد.

● استراتيجية المؤسسة: فيما يخص إستراتيجية المؤسسة فهي كما يلي:

✓ توزيع المنتجات عبر كامل التراب الوطني

✓ الدخول إلى أسواق أخرى

✓ تطوير المنتجات

✓ تقليل التكاليف

✓ فتح مراكز للبيع و تطوير التغليف

المبحث الثاني : واقع الموازنات التخطيطية و نظم قياس الأداء في مجمع سيفيتال Cevital

يهدف تحليل العلاقة بين نظم الموازنات التخطيطية و تقييم الأداء مرورا بنظم قياس الأداء في مجمع

سيفيتال Cevital ينبغي التطرق إلى وقع كلا من الموازنات التخطيطية و نظم قياس الأداء في هذا المجمع.

المطلب الأول : واقع الموازنات التخطيطية في مجمع سيفيتال Cevital

بغية التعرف على مدى استعمال الموازنات التخطيطية في مجمع سيفيتال Cevital و الدور الذي

تؤديه هذه الأداة لمساعدة إدارة المؤسسة في بلوغ أهدافها، تمت صياغة مجموعة من الأسئلة بخصوص واقع هذه

الأداة في المؤسسة.

و من خلال الأجوبة المتحصل عليها تبين أن المؤسسة تستعمل الموازنات التخطيطية في فترة زمنية

قدرت بنسبة واحدة ، و تعتمد المؤسسة في إعدادها هذه الموازنات على البرامج و مراكز المسؤولية و أنها

تستعمل نظم الموازنات التخطيطية بصورة واسعة نظرا لما يوفره هذا النظام لإدارة المؤسسة في سبيل القيام

بوظائفها.

- تستعمل هذه المؤسسة الموازنات التخطيطية لأكثر من دور تمثلت هذه الأدوار فيما يلي:

✓ التخطيط

✓ التنبؤ

✓ المراقبة

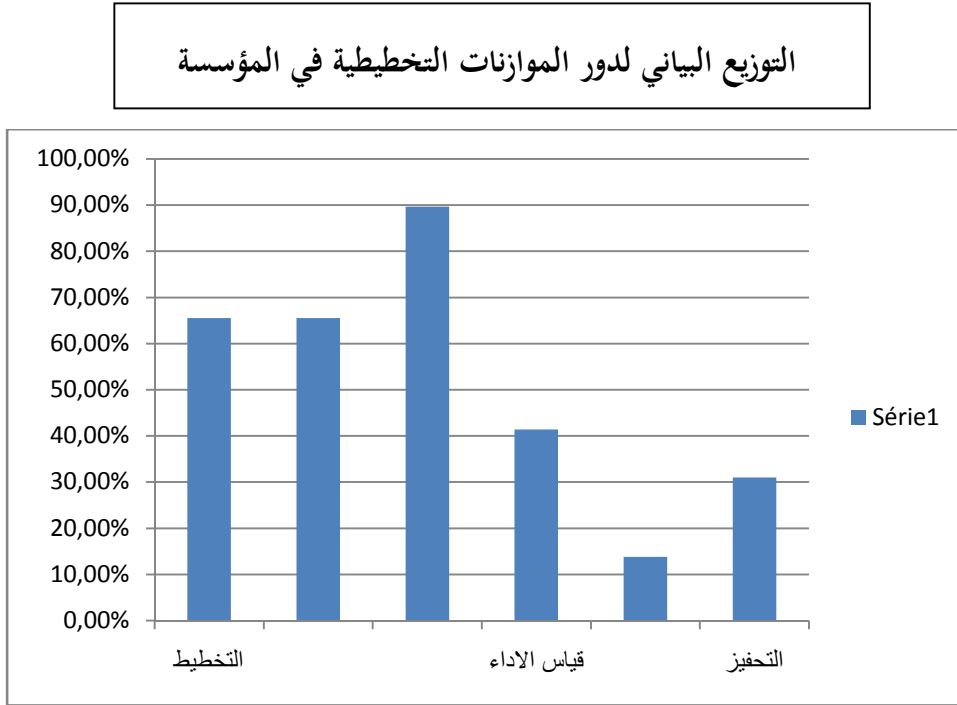
✓ قياس الأداء

✓ الإتصال

✓ التحفيز

و يتجلى هذا من خلال التوزيع البياني التالي:

الشكل (11) :



المصدر: من إعداد الطالبة اعتمادا على النتائج الإحصائية

من خلال النتائج و الرسم البياني يلاحظ ما يلي :

- تستعمل المؤسسة الموازنات التخطيطية لأكثر من دور في المؤسسة

- أدوار الموازنة التخطيطية كانت بدرجات متفاوتة.

● **تقديرات الموازنة التخطيطية :**

نظام الموازنات التخطيطية عبارة عن تنبؤات للمستقبل مبنية على أسس معينة و بالنسبة لمجمع سيفيتال

Cevital كانت تقديرات الموازنة مقدرة في تفاوضية يشارك في إعدادها كلا من المستويات الدنيا و

المستويات العليا.

• تحليل الإنحرافات:

تقوم مؤسسة سيفيتال Cevital بتحليل إنحرافات الموازنة لإتخاذ الإجراءات التصحيحية مستقبلا و البحث عن مسببات هذه الإنحرافات فهي بذلك تتجه نحو تقويم أدائها و هذا ما يزيد من تفعيل دور نظام الموازنات التخطيطية في الرقابة و تقويم الأداء.

2- صعوبة تحقيق أهداف الموازنة التخطيطية :

قد تجد بعض المؤسسات صعوبة في تحقيق أهداف الموازنة التخطيطية و هذا راجع إلى أسباب عديدة في حين

أن مؤسسة سيفيتال Cevital هي الأخرى تعاني هذا المشكل و نتيجة :

- المحيط الخارجي المتغير للمؤسسة.

صعوبة الحصول على المعلومات الدقيقة التي تبنى عليها تقديرات الموازنة.

- التقديرات مبالغ فيها.

- التجارة الخارجية (منافسة الواردات)

- عدم استقرار أسعار المواد الأولية.

المطلب الثاني : واقع نظم قياس الأداء في المؤسسة

كثر الإهتمام في السنوات الأخيرة حول مدى استعمال المؤسسات الجزائرية للطرق و الأدوات الحديثة التي تساعد على إدارة و التسيير للمؤسسة بطريقة ناجعة، و من بين هذه الأدوات لوحة القيادة و بطاقة الأداء المتوازن .

أولا : لوحة القيادة

تستعمل مؤسسة سيفيتال Cevital محل الدراسة لوحة القيادة للقيام بعدة أمور و هي : الرقابة ، الإتصال، قياس الأداء، و إتخاذ القرار. و ذلك لفترة زمنية لا تتجاوز 4 أشهر، تحوي لوحة القيادة على بيانات مالية ، بالإضافة إلى بيانات تجارية، بيانات خاصة بالإنتاج و المورد البشري و أخرى خاصة بالجودة.

- تحليل لوحة القيادة : تقوم مؤسسة سيفيتال Cevital بتحليل إنحرافات لوحة القيادة هذا ما يدل على الدور الذي تلعبه هذه الأخيرة في مجال الرقابة داخل المؤسسة لأن تحليل الإنحرافات الهدف منه البحث عن الإختلالات و محاولة تفاديها مستقبلا أي إعادة تقويم أدائها.

ثانيا : بطاقة الأداء المتوازن

المؤسسة لا تستعمل بطاقة الأداء المتوازن على غرار العديد من المؤسسات الإقتصادية التي لا تعرف هذه الأداة.

بطاقة الأداء المتوازن تتركز على أربعة محاور و هي : المحور المالي، محور الزبائن، محور العمليات الداخلية، محور النمو و التطور.

إن المؤسسة التي تستعمل بطاقة الأداء المتوازن تستخدمها لغرض ترجمة الرؤية و إستراتيجية المؤسسة و التواصل، التخطيط، تقييم الأداء ثم تقويمه.

العوامل المؤثرة على استخدام بطاقة الأداء المتوازن و من تما على الدور الذي تؤديه في المؤسسة هو أن أغلب المؤسسات ليس لديها إستراتيجية واضحة، و لا رؤية واضحة في حين أن استخدام بطاقة الأداء المتوازن يتطلب إستراتيجية و رؤية واضحتين، بالإضافة إلى مستوى العلمي المحدود لأغلب إطارات المؤسسات الإقتصادية الجزائرية و عدم مساهمتها للتطورات الحديثة في مجال إدارة و تسيير المؤسسة.

المبحث الثالث : تحليل العلاقة بين الموازنات التخطيطية و عملية تقويم الأداء.

سيتم تحليل العلاقة بين نظام الموازنات التخطيطية و عملية تقويم الأداء من خلال المرور بالدور الذي تلعبه كل من الموازنات التخطيطية و نظم قياس الأداء فتقويم الأداء هو ناتج العلاقة بين الميزانيات التخطيطية و نظم قياس الأداء أي أن تقويم الأداء لن يكون إلا من خلال مقارنة ما كان مخطط له ضمن الموازنات التخطيطية و ما حقق فعلا من خلال قياس الأداء.

المطلب الأول : تحليل العلاقة بين الموازنات التخطيطية و نظم قياس الأداء

يتم تحليل العلاقة بين نظام الموازنات التخطيطية و نظم قياس الأداء من خلال الدور الذي تؤديه كلا منهما.

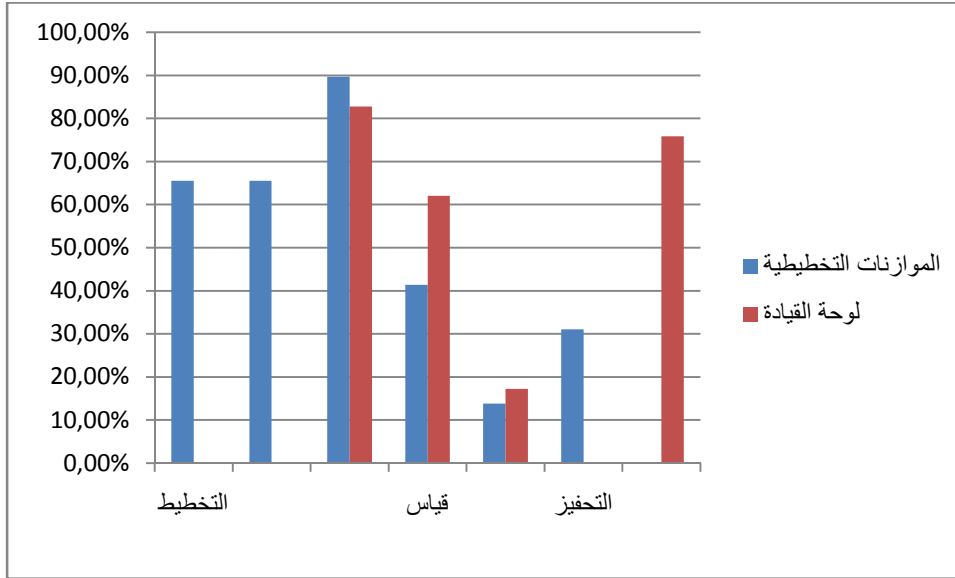
أولا : تحليل العلاقة بين الموازنات التخطيطية و لوحة القيادة بالتركيز على الدور الذي تؤديه كلا منها و هذا بإجراء مقارنة بين دوريهما.

الجدول(08) : مقارنة بين دور كل من نظام الموازنات التخطيطية و لوحة القيادة.

الأدوار	الموازنات لتخطيطية	لوحة القيادة
التخطيط	65.51 %	00%
التنبؤ	65.51 %	00%
المراقبة	89.65 %	82.75 %
قياس الأداء	41.37 %	62.06 %
الإتصال	13.03 %	17.24 %
التحفيز	31.03 %	00 %
اتخاذ القرار	00 %	75.86 %

المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على النتائج الإحصائية

الشكل (12): التوزيع البياني لنشاط المؤسسة حسب دور كل من الموازنات التخطيطية و لوحة القيادة



المصدر: من إعداد الطالبة بالإعتماد على النتائج الإحصائية

من خلال الجدول و التمثيل البياني يلاحظ ما يلي :

- 1- تؤدي الموازنات التخطيطية ستة (06) أدوار في مؤسسة سيفيتال Cevital و هي التخطيط، التنبؤ، المراقبة، قياس الأداء، الإتصال، و التحفيز.
 - 2- تؤدي الموازنات التخطيطية دورا بارزا في عملية الرقابة حيث بلغت نسبة الرقابة داخل مؤسسة سيفيتال Cevital 89.85 % ، و كذلك عمليتا التخطيط و التنبؤ بنسبة 65.51 % .
 - 3- أما لوحة القيادة تؤدي أربعة أدوار (04) و هي : المراقبة، قياس الأداء و الإتصال ثم إتخاذ القرار.
 - 4- للوحة القيادة دورا بارزا في المراقبة قياس الأداء و إتخاذ القرار حيث كانت نسبتها على التوالي: 82.75 % - 62.06 % و 75.86 % و كذلك لها دور في الإتصال بنسبة 17.24 %.
- بعد تصفح الجدول أعلاه و التمثيل البياني يستخلص ما يلي:

1- هناك ثلاثة (3) أدوار مشتركة تؤديها كلا من الموازنات التخطيطية و لوحة القيادة و هي :

- المراقبة
- قياس الأداء
- الإتصال

2- تختص الموازنات التخطيطية بالقيام بالأدوار التالية:

- التخطيط
- التنبؤ
- التحفيز

3- أما لوحة القيادة فهي تختص بدور اتخاذ القرارات.

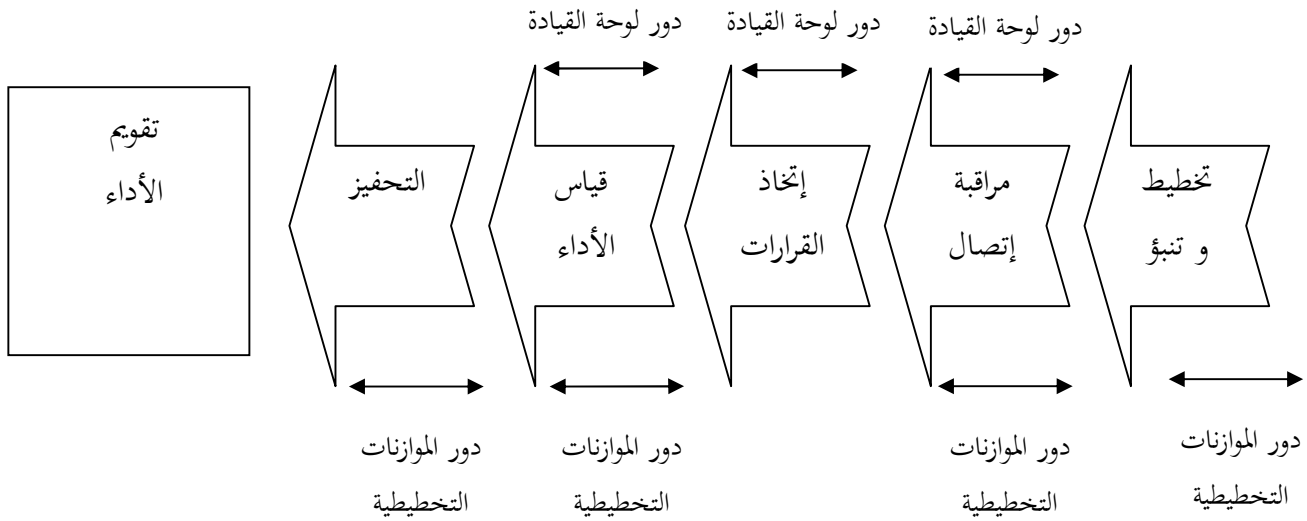
إلا أن دور اتخاذ القرارات الذي تؤديه لوحة القيادة يكون هو أساس عملية تقويم الأداء لأن عملية اتخاذ القرارات هي ناتجة عن دراسة الإنحرافات و تحليلها بعد مقارنة النتائج المحققة فعلا مع النتائج المقدرة في الموازنات التخطيطية.

و منه يمكننا القول أن عملية تقويم الأداء لن تتم إلا بعد المرور بعدة خطوات أساسية و هي التنبؤ و التخطيط و هذين الدورين الأخيرين هما من الأدوار الرئيسية التي يقوم بها نظام الموازنات التخطيطية ثم تليها عملية قياس الأداء و تقييمه و هذه وظيفة لوحة القيادة ليتم تحليل الإنحرافات و تحليلها لتليها عملية اتخاذ القرارات.

و يمكننا تمثيل العلاقة بين دور كل من الموازنات التخطيطية و لوحة القيادة لتقويم الأداء بالمخطط

الموالي:

الشكل (13) : العلاقة بين دور الموازنات التخطيطية و عملية تقويم الأداء



المصدر : من إعداد الطالبة

من خلال المخطط السابق يتضح ما يلي :

- دور التخطيط و التنبؤ (هما من الأدوار الأساسية للموازنات التخطيطية) تسبق دور المراقبة و قياس الأداء) و هي أدوار مشتركة) ثم تأتي مرحلة إتخاذ القرارات (دور لوحة القيادة) و بعد إتخاذ القرارات تأتي عملية قياس و تقييم الأداء (أدوار مشتركة) لتليها عملية التحفيز أو العقاب و هو دور خاص بالموازنات التخطيطية، كل هذه الأدوار تتشارك و تكمل بعضها البعض لتقودنا في الأخير نحو تحسين الأداء و تقويمه و بالتالي تفادي الأخطاء و تصحيحها بالإضافة إلى أن :

- الأدوار غير المشتركة بين الموازنات التخطيطية و لوحة القيادة تشكل سيورة من الوظائف التي تقوم بها كل من الموازنات التخطيطية و لوحة القيادة في المؤسسة.
- بحيث التحلي عن أحد هذه الوظائف يؤدي إلى إعاقة العملية الإدارية في المؤسسة و خاصة العملية الرقابية و بالتالي لا يمكننا إكتشاف الأخطاء و تصحيحها لتحسين الأداء و تقويمه.
- الأدوار المشتركة بين الموازنات التخطيطية و لوحة القيادة تدعم و تساند بعضها البعض من خلال التحليل أعلاه يتبين أن هناك علاقة تكاملية بين نظام الموازنات التخطيطية و لوحة القيادة لتحسين الأداء و تقويمه في المؤسسات الإقتصادية الجزائرية.

المطلب الثاني : تحليل العلاقة بين نظام الموازنات التخطيطية و بطاقة الأداء المتوازن.

من خلال دراستي الميدانية في مجمع سيفيتال Cevital و النتائج المحصل عليها في المطلب الثاني من المبحث الثاني حول نظم قياس الأداء في مؤسسة سيفيتال Cevital لاحظت أن هذه المؤسسة لا تستعمل بطاقة الأداء المتوازن لذلك لا يمكنني تحديد العلاقة بين نظام الموازنات التخطيطية و بطاقة الأداء المتوازن في هذه المؤسسة.

و لا يمكن أيضا تعميم هذه النتيجة على باقي المؤسسات الإقتصادية الجزائرية.

خلاصة الفصل:

تم التطرق في هذا الفصل التطبيقي إلى التجربة الميدانية و مقارنة النظريات العلمية بالعمل المطبق على أرض الواقع، كما تم التطرق إلى واقع الموازنات التخطيطية و دورها بالإضافة إلى واقع نظم قياس الأداء و دورها في عملية تحسين الأداء و تقويمه، و اقتصرت الدراسة على لوحة القيادة كمؤشر لقياس الأداء. و أختتم الفصل بمحاولة تحليل العلاقة بين الموازنات التخطيطية و عملية تقويم الأداء مروراً بعملية قياس الأداء و تم التركيز على تحليل العلاقة فيما يخص دور كل من الموازنات التخطيطية و نظم قياس الأداء في عملية تقويم الأداء في العينة المدروسة و هي مجمع سيفيتال Cevital .

الخاتمة

الخاتمة عامة :

توفر الموازنات التخطيطية نظاماً متكاملًا لتقويم الأداء، حيث أن الموازنة بما تتضمنه من تقديرات و خطط تمثل معايير أداء يمكن الاعتماد عليها في التقويم و الحكم على التنفيذ الفعلي و ذلك بمقارنة معايير الموازنة بما تم تنفيذه للتحقق من أن ما تم تنفيذه هو ما كان يجب أن تنفيذه طبقاً لما جاء في الموازنة من معايير أداء. يتم تقويم الأداء على مستوى أقسام منفردة أو على مستوى المنشأة ككل، ومهما كان نوع التقويم فإن الأهداف يجب أن تحدد مسبقاً بصورة دقيقة وتفهم بصورة جيدة من قبل كل المشاركين في وضع الخطط والموازنات. و الموازنات التخطيطية تستخدم كوسيلة لتقويم الأداء ومقارنة النتائج المحققة بالأهداف الموضوعة مسبقاً وتصحيح الانحرافات ومنع حدوثها في المستقبل و ذلك عن طريق تحليل النتائج الفعلية وتفسيرها و مقارنة الأرقام الفعلية مع الأرقام المقدرة في الموازنة التخطيطية ، و هذه الأخيرة تمثل أداة جيدة لتقويم الأداء حيث تمثل أرقام الموازنات التخطيطية المعايير التي يقارن بها بعد قياسه بالأداء المخطط ، فإذا كانت هناك انحرافات إيجابية يبحث عن أسبابها وسبل تعزيزها ومعالجة الانحرافات السلبية مستقبلاً و بالتالي تحقيق الأهداف العامة للمنشأة.

نتائج الدراسة :

أظهرت نتائج الدراسة مايلي:

أولاً: إن غالبية المؤسسات الاقتصادية الجزائرية تقوم بتطبيق الموازنات التخطيطية وإعدادها بشكل منتظم لاستخدامها أداة فاعلة في عملية الرقابة على العملية الإنتاجية وتقويم أداء الأقسام المشتركة في عملية إعداد هذه الموازنات، وبشكل عام وحسب ما خلص إليه الباحث من دراسته فإن اتجاهات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية إيجابية نحو اهتمامها بإعداد موازنات تخطيطية واستخدامها كأداة للرقابة وتقويم الأداء.

- و هذا ما يؤكد صحة الفرضية الأولى .

ثانياً: تتمتع إدارات المؤسسات الاقتصادية الجزائرية بدرجة عالية من الإدراك لأهمية توفر المعلومات الكافية والبيئة المناسبة داخل الشركات من أجل تحضير تلك الموازنات . و من خلال المسح الميداني توصلنا إلى أن أقسام المؤسسة تعمل مع بعضها من خلال مدير كل قسم لتعزيز سبل تواصل المعلومات من أجل التحضير لموازنة مقارنة نسبياً للواقع.

- و هذا ما يؤكد كذلك صحة الفرضية الثانية.

ثالثاً: فيما يتعلق بمدى استخدام مخرجات نظام الموازنات التخطيطية المطبقة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية، فقد دلت نتائج الدراسة على أن أغلب شركات الدراسة تستخدم نتائج الموازنات في معالجة الانحرافات الحالية والعمل على الاستفادة منها مستقبلاً كي يتم تفادي حدوثها مستقبلاً.

- على إثر هذه النتيجة نؤكد صحة الفرضية الثالثة.

إقتراحات و التوصيات :

- في ضوء نتائج واستنتاجات الدراسة، فقد استخلصنا التوصيات التالية:
- أولاً: فيما يتعلق بالنواحي السلوكية لعملية إعداد الموازنات التخطيطية وتوافر المعلومات داخل المؤسسة وتبادلها، نوصي بما يلي:
- ضرورة مراعاة النواحي السلوكية عند إعداد الموازنات التخطيطية، وذلك بالعمل على تدريب وتأهيل المسؤولين على تحضير وإعداد الموازنات التخطيطية من خلال إشراكهم بدورات تدريبية تنمي مستوى القدرة على تحضير مثل هذه الموازنات بطريقة مبدعة.
 - العمل على إشراك جميع أفراد الأقسام التي تعنى بعملية التحضير للموازنات التخطيطية .
 - ضرورة مراعاة الهيكل التنظيمي للمؤسسة، حيث إن كل قسم من أقسامها يعد جزءاً لا يتجزأ من عملية إعداد الموازنات التخطيطية لأن كل دائرة مسؤولة عن إعداد وتقدير الإيرادات والتكاليف والخاصة بالمركز أو كليهما.
 - العمل على تحديث أهداف الموازنة من خلال الخطة الإستراتيجية الطويلة الأجل التي اعتمدها الشركة عند إنشائها.
 - ضرورة اعتماد المنهج العلمي عند التحضير لعمل الموازنات التخطيطية لما له من أهمية نسبية في إعداد القواعد العامة للموازنة والفصل بين بنود الموازنة وكذلك الدلالة على التكاليف الثابتة والمتغيرة والمساعدة في إعداد تقديرات معيارية تساعد في عملية إنجاز الموازنة.
 - العمل على عمل توافق بين النظام المحاسبي المتبع وعملية التحضير للموازنة، حيث إنه يجب اعتماد المؤشرات الموجودة في النظام المحاسبي أداة ثابتة تعطي مؤشراً لاتجاهات المصاريف والإيرادات.

ثانياً : نوصي بالعمل على وجود قسم خاص في الشركات الصناعية يعنى بالموازنات التخطيطية وعملية التحضير لها وتنفيذها، حيث لوحظ أن معظم المؤسسات تعد الموازنات التخطيطية من خلال الأقسام المالية والإدارية أي دون وجود قسم خاص للموازنة.

ثالثاً: ضرورة اقتناع الإدارة العليا بجدوى عمل هذه الموازنات التخطيطية وأهمية استخدامها، وكذلك بأهمية وجود نظام متكامل لتوفير المعلومات التي ترد في الموازنات التخطيطية ليسهل عملية التنبؤ وتقليل الأخطاء، لأنه كما هو متعارف عليه فإن الموازنات التخطيطية تبنى على أساس المعلومات التي تكتسبها الشركة من خبرتها وكذلك التنبؤات المستقبلية.

سادساً: يوصي الباحث إذا أمكن بتوفير نظام موازنات تخطيطية محوسب يشمل جميع أقسام المؤسسة لما له من أهمية في اختصار الوقت والجهد وكذلك التقليل من أخطاء الحساب وربط المعلومات الواردة من جميع الأقسام.

آفاق البحث :

ختاماً لبحثنا نرجو أن تكون دراستنا هذه مفيدة و تؤدي لدراسات و أبحاث مستقبلية، و معالجات لموضوعات أخرى كموضوع :

- دور الموازنات التخطيطية في تدارك الأخطاء و تصحيحها.
- الموازنات التخطيطية أساس الأداء السليم .
- مدى أهمية استخدام نظم قياس الأداء في المؤسسة.

انتهى

المراجع :

المراجع باللغة العربية :

أولاً: الكتب

1. إبراهيم الخلوف الملكاوي، إدارة الأعمال باستخدام بطاقة التنقيط المتوازن، مؤسسة الورق للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، ط1، 2009.
2. إبراهيم عبد الهادي محمد المليحي، الإدارة مفاهمها و أنواعها و عملياتها، دار المعرفة الجامعية مصر، 2005.
3. أبو الفتوح علي فضالة، المحاسبة بحوث و إجتهدات، دار الكتب العلمية للنشر و التوزيع، مصر، ط2، 1993.
4. أحمد حسين علي، مقدمة ف ي محاسبة التكاليف الصناعية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.
5. أحمد ماهر، الخطط و السياسات و الإستراتيجيات، مركز التنمية الإدارية، الإسكندرية، مصر، بدون سنة.
6. أحمد محمد المعري، التخطيط و المراقبة الإدارية، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 2006.
7. أحمد محمد نور، أحمد حسين علي، مبادئ المحاسبة الإدارية، الدار الجامعية، مصر، 2003/2002.
8. أحمد نور، المحاسبة الإدارية و بحوث العمليات، مؤسسة شباب الجامعة، الإسكندرية، مصر، 1975.
9. إسماعيل إبراهيم جمعة و زينات محمد محرم و صبحي محمود الخطيب، المحاسبة الإدارية و نماذج بحوث العمليات في إتخاذ القرارات، الدار الجامعية للطبع، نشر و توزيع، مصر، 1994.
10. إسماعيل إبراهيم جمعة و زينات محمد محرم و عمر و عباس العتر، محاسبة التكاليف مدخل إداري، الإسكندرية، مصر، 2000.

11. الأميرة إبراهيم عثمان و عبد الوهاب نصر علي، مقدمة في المحاسبة الإدارية، المكتب الجامعي الحديث، مصر، 2006.
12. بشير العلق، الإدارة الحديثة، نظريات و مفاهيم، دار اليازوري العلمية للنشر و التوزيع، عمان الأردن، 2008.
13. تشارلز هور نجرن و آخرون، تعريب أحمد حامد حجاج، محاسبة التكاليف مدخل إداري، الجزء الأول، دار المريخ للنشر، السعودية، الطبعة العربية الثانية، 2003، 2005.
14. خليل دواد أبو حشيش، المحاسبة الإدارية لتشريد القرارات التخطيطية، دار وائل للنشر و التوزيع، الأردن، ط2، 2010.
15. طارق محمد عبد العال، الموازنات التقديرية نظرة متكاملة، الدار الجامعية، مصر، 2006.
16. عبد الباسط أحمد رضوان، أصول المحاسبة الإدارية، دار الكتب، ط1، الكويت، 1984.
17. عبد الحكيم الرجبي، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر و التوزيع، عمان، ط4، 2004.
18. عبد الحكيم كراجة و آخرون، الإدارة و التحليل أسس و مفاهيم و تطبيقات، دار صفاء للنشر و التوزيع، عمان، ط2، 2006.
19. عبد الحميد عبد الفتاح المغربي، و رمضان فهيم غربية التخطيط الإستراتيجي بقياس الأداء المتوازن، المكتبة العصرية، المنصورة، مصر، 2006.
20. عبد الحفي عبد الحفي مرعي، ف ي محاسبة التكاليف في مجال التخطيط و الرقابة، مكتبة و مطبعة الإشعاع الفنية، مصر، ط جديدة، 1999.
21. عبد العزيز محمد النجار، التمويل الإداري منهج صنع القرارات، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، مصر، بدون طبعة، 1993.

22. عبد العزيز محمود الغمام الموازنات التخطيطية كأداة للرقابة على حسابات الشركات العامة دراسة نظرية تطبيقية، دار المريخ للنشر، الرياض، 1983.
23. عبد الفتاح محمد الصخر و محمد السيد سرايا، الرقابة و المراجعة الداخلية على المستوى الجزئي و الكلي، الدار الجامعية، طبعة نشر و توزيع، مصر، 1998.
24. عطية عبد الحي مرعي، المعلومات المحاسبية و بحوث العمليات في إتخاذ القرارات، مؤسسة شباب الجامعة، مصر، 1993.
25. عطية عبد الحي مرعي ، في المحاسبة الإدارية لأغراض التخطيط و إتخاذ القرارات و تقييم كفاءة الأداء تطبيقات بإستخدام برامج Excel XP، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، مصر، 2006.
26. فرد ويستون و يوحين برجامن، تعريب عدلن داغشايين و أحمد نبيل عبد الهادي، التمويل الإداري، الجزء الأول، دار المريخ للنشر، السعودية، 1993.
27. محمد سامي رضوان و وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد استخدام الموازنات، مركز لغة العصر للكمبيوتر و الطباعة، مصر، 2001.
28. محمد فركوس، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
29. محمد محمود يوسف، البعد الإستراتيجي لتقييم الأداء المتوازن، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، مصر، 2005.
30. محمود جاسم الصميدعي و ردينة عثمان يوسف، مدخل في الإقتصاد الإداري، دار المناهج للنشر و التوزيع، عمان، ط1، 2006.
31. مؤيد محمود الفضل و عبد الناصر إبراهيم نور و عبد الخالق، المحاسبة الإدارية، دار المسيرة للنشر و التوزيع و الطباعة، عمان، ط1، 2007.

32. ناصر داوي عدون، عبد الله قويدر الواحد، مراقبة التسيير و الأداء في المؤسسة الاقتصادية، المؤسسة

العمومية بالجزائر، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2010.

33. ناصر نور الدين عبد اللطيف، المعرفة المحاسبية لغير التجاريين تطبيقات عملية في مجالات متنوعة،

الدار الجامعية مصر، 2003/2002.

34. هشام عبد الله العباس، مؤشرات قياس الأداء للمكتبات و مراكز المعلومات بطاقة الأداء المتوازن

نموذجا، مجلة العربية 3000، س9، العدد 36، يونيو 2009.

35. وائل محمد صبحي إدريس و طاهر محسن منصور الغالي، سلسلة إدارة الأداء الإستراتيجي أساسيات

الأداء و بطاقة التقييم المتوازن، دار وائل للنشر، ط1، الأردن، 2009.

ثانيا: المقالات

1. بوديار ز هية و جباري شوقي، لوحة القيادة كأسلوب فعال لإتخاذ القرار في المؤسسة، الملتقى الدولي حول

صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة محمد بوضياف، الجزائر، ابريل 2009.

المراجع باللغة الفرنسية :

LES OUVRAGES :

1. Beatrice et Francis GRANDGUILLOT, l'essentiel du contrôle de gestion, gualino éditeur, l'extenso éditions, 4^{eme} édition, paris, 2009.
2. Caroline SELMER, concevoir le tableau de bord, dunod, 2^{eme} édition, paris, 2003.
3. Claude ALAZARD et sabine SEPARI, Contrôle de gestion, 2^{eme} dunod, paris, 1994.
4. Daniel BOIX et Bernard FEMINIER, manager d'équipe le tableau de bord facile 2^{eme} édition, édition organisation, paris, 2006.

5. Françoise GIRAUD et autres, contrôle de gestion et pilotage de la performance gualino editeur, paris, 2002.
6. Gérard NAULLEAU et Michel ROUACH, contrôle de gestion et stratégie dans la banque, revue banque édition, 2^{ème} édition, paris, 2009.
7. Henri BOUQUIN, la maîtrise des budgets dans l'entreprise, edicef/aupelf, 1^{ère} édition, France, 1992.
8. Jea-luis malo et Jean-Charles mathe, l'essentiel du contrôle de gestion, 2^{ème} édition, édition d'organisation, Paris, 2002.
9. Jean pierre taib, les tableaux de bord de la gestion sociale, dunod, 4^{ème} édition, paris, 2004.
10. Michel GERVAIS, contrôle de gestion par le système budgétaire, 3^{ème} édition, librairie Vuibert, Paris , 1994.
11. Michel ROUACH et grand nulleau, le contrôle de gestion bancaire et financier, 3eme édition, banque éditeur, paris, 1998.
12. Yves de range et karine cerrada, contrôle de gestion 2eme édition, Pearson édition, Paris,2009.

LES THESES :

1. DAHMANE Mariam, ver un pilotage multidimensionnel de la performance, cas du déploiement du balanced scorecard dans un groupe, mémoire de master spécialisée en contrôle de gestion, ISCAE, MARROC, Novembre 2006.
2. SPONEM Samuel, diversité des pratiques budgétaires des entreprises françaises proposition d'une typologie et analyse des déterminants, thèse de doctorat, université paris dauphine, France, 2004.

LES ARTICLES :

1. GERMAIN Christophe, la conception des systèmes de contrôle de gestion, les relations entre les budgets et les systèmes de mesure de la performance comptabilité et connaissances, France, 2005, www.poitier-univ.fr, date de consultation :07/01/2011.
2. GERMAIN Christophe, l'Architecture des systèmes de contrôle de gestion : une analyse du rapport entre les budgets et les systèmes de mesure de la performance, comptabilité et environnement, France, 2007, www.poitier-univ.fr, date de consultation : 07/01/2011.

المراجع باللغة الإنجليزية:

BOOKS :

1. Adriano Versola and Others, Multidimensional evaluation of performance : experimental application of the Balanced scorecard in Ferrara university hospital, Biomed central, ITALY, 2009, disponible sur www.gigapedia.com, consulte le 19/12/2010.
2. Brayan Shane, Performance Measurement System : A Leadership-Driven Methodology, February28, 2004, disponible sur www.gigapedia.com, consulte le 27/12/2010.
3. Jasmin Harvey, Performance Measurement, the Chartered Institute of Management Accountants, March 2008, United Kingdom, disponible sur www.hbr.org consulte le 19/12/2010.
4. Nan Chai, sustainability performance evaluation system in government , a balanced scorecard approach towards sustainable development, Library of Congress control, New York, USA, 2009, disponible sur www.ebooksclub.org consulte le 31/12/2012.
5. Patricia Lichiello, guidebook for Performance Measurement, Turning Point, National Programme office, Washigton, 2010, disponible sur : [http:// www.depts.washington.edu/hpap/](http://www.depts.washington.edu/hpap/) consulte le 19/02/2011.

6. Ra lf lawson, Toby hatch, Denis desroches, scorecard best practices, design, implementation, and evaluation, john wiley and sons, inc, new jersey, USA, 2008, disponible sur www.hbr.org consulte le 16/05/2011.
7. Robert s.kaplan and David p.Norton, the balanced scorecard translating strategy into action, Harvard College, USA,1996, www.gigapedia.com consulte le 27/07/2010.

T HE ARTICLES :

1. Robert s.Kaplan and David P.Norton, using the balanced scorecard as a strategie Management system, Harvard business Review www.hbr.org consulte le 15/08/2011.
2. Will Artley and Suzanne Stroh, The performance-Based Management establishing an integrated performance measurement System, Volume2, California, September, 2001, disponible sur www.orau.gov/pbm/ consulte le 19/03/2011.

WEB SITE :

1. www.hbr.org
2. www.4rree.com
3. www.gigapedia.com
4. www.univ-poitier.fr

الملاحق

A decorative border with a repeating geometric pattern surrounds the page. In the center, a large, ornate floral frame is formed by four curved, leafy branches that meet at the corners. The Arabic text 'المراجع' is centered within this frame.

المراجع