



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير  
قسم العلوم المالية والمحاسبية

## محاضرات مراقبة التسيير

الجزء الثاني

من اعداد:

د. لطيفة بكوش

موجهة لطلبة

3 محاسبة وحيابة

## المحاضرة الثانية: تحليل الانحرافات كأداة لمراقبة التسيير

في إطار اهتمامها المستمر بمراقبة النشاط الاستغلالي تسعى إدارة المؤسسة إلى اللجوء إلى عدة طرق تسمح لها بمراقبة مختلف التكاليف التي تتحملها. إلا أن التحليل باستخدام الطرق السابقة لا يكفي في جميع الحالات من أجل اتخاذ قراراتها المختلفة، فتوجب إيجاد معايير تستعملها لقياس وتحليل مختلف عناصر التكلفة وتتمثل هذه المعايير في إعداد نماذج للاستغلال تأخذ كقياس للاستغلال الحقيقي من أجل تحليل الفروقات (الانحرافات) التي قد تحدث من أجل اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة ولتلافي مسبباتها مستقبلاً.

### 1- مفاهيم

تعرف التكاليف المعيارية بأنها: " تكلفة مستقبلية يتم تقديرها مقدماً لتمثيل الهدف الواجب التوصل إليه في ظل مستوى الأداء الجيد في الفترة المقبلة" أي أنها تكاليف يتم تحديدها قبل بداية عمليات الإنتاج لتستخدم فيما بعد كأداة رقابية. ولتكاليف المعيارية أنواع هي:

- **التكلفة النظرية ( المثالية )**: ويتم تحديدها بافتراض أحسن استعمال ممكن لعوامل الإنتاج وهي غير صالحة لقياس الأداء لعدم واقعيته.
- **التكلفة المعيارية المحددة انطلاقاً من التكلفة التنافسية**: وهذه التكلفة تأخذ بعين الاعتبار ظروف السوق والمنافسة لكنها لا تحدد مستوى الإنتاج الحقيقي الذي يجب الوصول إليه في حالة ضعف المنافسة.
- **التكلفة النموذجية التاريخية**: وتحدد هذه التكلفة على أساس الفترة السابقة أو على أساس معدلات تكاليف عدة فترات سابقة فتقيم بالقيمة الحالية لكن يمكن أن تتضمن الأخطاء والضعف المسجل في الفترات السابقة.
- **التكلفة النموذجية المقيمة بالسعر الحالي**: تعتمد هذه التكلفة خاصة في فترة التضخم وتحدد على أساس أحسن استعمال ممكن لعوامل الإنتاج فيكون السعر النموذجي حسب الأسعار الملاحظة أثناء تحضير هذه التكلفة النموذجية أو لأي فترة أخرى. وتعتبر هذا النوع من التكلفة النموذجية أحسن مؤشر لتقييم إمكانيات المؤسسة.

### 2- معايير التكاليف

أ- معايير المواد الأولية:

ب- معايير العمل والأجور:

ج- معايير التكاليف غير المباشرة:

### 3- تحليل انحرافات

عرف المخطط المحاسبي العام سنة 1982 الانحراف بأنه: "الفرق بين معطية مرجعية ومعطية ملاحظة". ومن أمثلته: الانحراف بين التكلفة المقدرة والتكلفة الحقيقية، بين الكمية المخصصة و الكمية المستهلكة... عموماً يهدف من حساب الانحراف تحقيق:

- البحث عن أسباب الانحرافات وقياس تأثيراتها؛
  - تحديد المسؤوليات (داخلية أو خارجية)؛
  - إعلام المتعاملين من أجل أن يتخذوا الإجراءات التصحيحية الضرورية.
- إن مبدأ تحليل الانحرافات يتمثل في تعيين أثر كل عنصر مع افتراض أن العناصر الأخرى تبقى ثابتة بافتراض أن هناك عنصرين فقط وهما الكمية والسعر فالتحليل يكون بالشكل التالي:

$$\begin{aligned} \text{الانحرافات الإجمالية} &= \text{التكاليف المعيارية} - \text{التكاليف الحقيقية.} \\ \text{أو} \\ \text{الانحرافات الإجمالية} &= \text{التكاليف الحقيقية} - \text{التكاليف المعيارية} \end{aligned}$$

- إن ملائمة الانحراف لا تعتمد على إشارته، ولكن يكون الانحراف:
- ملائماً إذا كانت التكلفة المعيارية أكبر من التكلفة الحقيقية.
  - غير ملائم إذا كانت التكلفة المعيارية أصغر من التكلفة الحقيقية.

**4- حساب الانحرافات:** هناك عدد من المداخل يمكن استخدامها لتحليل انحرافات تحليل الإنحراف الكلي للتكاليف حسب درجة التحليل المرغوب فيها الى :

- التحليل الثنائي: تقسيم الانحراف الإجمالي إلى قسمين لمعرفة التأثير الصافي لعامل A، التأثير الصافي لعامل B .
- التحليل الثلاثي: تقسيم الانحراف الإجمالي إلى ثلاثة أقسام لمعرفة التأثير الصافي لعامل A، التأثير الصافي لعامل B ، والتأثير المزدوج لعاملين A و B معا

#### 5- أهميتها في مراقبة التسيير

في إطار اهتمامها المستمر بمراقبة النشاط الاستغلالي تسعى إدارة المؤسسة إلى اللجوء إلى عدة طرق تسمح لها بمراقبة مختلف التكاليف وسعر التكلفة ، إلا أن التحليل باستخدام الطرق السابقة لا يكفي في جميع الحالات من أجل اتخاذ قراراتها المختلفة، فتوجب إيجاد معايير حديثة تستعملها لقياس وتحليل مختلف عناصر التكلفة وتتمثل هذه المعايير في إعداد نماذج للاستغلال تأخذ كمقياس للاستغلال الحقيقي من أجل تحليل الفروقات التي قد تحدث والتي تسمى انحرافات. ان عملية الرقابية عن طريق الانحرافات تهدف الى الكشف عن النقائص التي تنطوي عليها تكاليف المؤسسة لتقديم التصحيحات المناسبة في الأوقات المناسبة. حيث يتم متابعة عناصر التكاليف المعنية ذلك لتحديد الانحرافات التي من المحتمل الحصول وتحليل أسباب حدوثها وتداركها من خلال الإجراءات التصحيحية على مستوى جميع تلك الانحرافات.

## المحاضرة الثالثة : نظام التكاليف على اساس الانشطة

أدى اشتداد المنافسة العالمية وتنوع المنتجات إلى أحداث نوع من القصور في المعلومات التي تقدمها نظم التكاليف التقليدية. ومن أجل التغلب عن هذا المشكل استخدم مفهوم النشاط كبديل لمفهوم الأقسام في تحميل التكاليف على المنتجات. فظهر في البداية نظام التكاليف على أساس الأنشطة ( *Activity Based Costing* ) ثم استخدمت المعلومات التي يقدمها في العملية التسييرية وأطلق على هذا الاستخدام بالتسيير على أساس الأنشطة ( *Activity Based Management* ). إلا أن دقة المعلومات التي يقدمها كلى الأسلوبين أدى إلى استخدامها في عملية التخطيط من خلال إعداد الموازنات على أساس الأنشطة ( *Activity Based Budgeting* ). تشكل هذه الأساليب الثالث ما يسمى بحاسبة الأنشطة ( *Activity Accounting* ) وهي: "عملية تحليل وتجميع معلومات مالية وغير مالية عن أنشطة المؤسسة في شكل تقارير معدة من طرف الأشخاص أو مركز المسؤولية".

### 1- نظام التكاليف على أساس الأنشطة

يعتمد هذا النظام على استخدام الأنشطة كأساس لحساب التكلفة، باعتبار أن المنتجات تستهلك الأنشطة وليس الموارد وأن هذه الأنشطة هي المستهلك الفعلي لتلك الموارد، ومن ثمة يجب أن تنسب التكاليف إلى أنشطة تم تحمل تكلفة هذه الأنشطة إلى المنتجات. ويرتكز هذا النظام على مجموعة من المفاهيم هي:

• الموارد: .

• مسيبات التكلفة:

• مجمع التكلفة:

• هدف التكلفة:

أثناء تطبيق نظام (ABC) نتعرض إلى تحليل أعمال المؤسسة إلى المستويات التالية:

• المهام:

• الأنشطة:

- أنشطة عامة مدعمة:

- أنشطة على مستوى نوعية المنتجات:

- أنشطة على مستوى الدفعات الإنتاج:

- أنشطة على مستوى المنتج:

• العمليات:

تتم عملية تصميم نظام عن طريق خمس مراحل أساسية هي:

1. تجميع الأعمال في صورة أنشطة:

2. تصميم مراكز للأنشطة:

3. تحديد مسببات التكلفة:

4. تحديد تكلفة مراكز الأنشطة:

5. تحميل تكاليف الأنشطة للمنتجات: ذلك عن طريق تحديد معدل التكاليف غير المباشرة لكل نشاط باستخدام مسبب التكلفة وحسب هذا المعدل كما يلي:

$$\text{معدل التكاليف غير المباشرة} = \frac{\text{تكلفة الموارد مجمع الأنشطة}}{\text{عدد المسببات}}$$

## 2- التسيير على أساس الأنشطة

يعرف التسيير على أساس الأنشطة بأنه: "اسلوب يركز على تسيير الأنشطة كطريق لتحسين القيمة المقدمة للزبون والربح المتحقق من زيادة هذه القيمة، وينظر نظام التسيير على أساس الأنشطة إلى نظام التكاليف على أساس الأنشطة على أنه المصدر الأساسي للمعلومات". يعتبر نظام (ABC) هو الأساس الذي يقوم عليه (ABM) حيث يقوم الأول بتحديد أنشطة المؤسسة ومسببات التكلفة الخاصة بكل نشاط وكذا تجميع معلومات التكاليف الخاصة بهذه الأنشطة ثم يتم اتخاذ القرار على أساس تلك المعلومات وهذا ما يسمى التسيير على أساس الأنشطة الذي يساعد في:

- اتخاذ القرارات الإستراتيجية: والتي تتضمن تسعير المنتجات، تحديد مزيج المنتجات، توفير موارد الإنتاج، ...
- اتخاذ القرارات التشغيلية: والتي تشمل تحسين العمليات وتصميم المنتجات...

## 3- الموازنة على أساس الأنشطة

إن أسلوب الموازنة على أساس الأنشطة (ABB) يسير في عكس اتجاه نظام (ABC) حيث يعني بإعداد موازنة تقديرية أو خطة مالية. ويمكن تعريفها بأنها: "عملية تخطيط وتحكم في الأنشطة المتوقعة من المنظمة لاشتقاق موازنة فعالة للتكاليف تعني بحمل العمل المتنبأ به وتحقيق الأهداف الإستراتيجية المتفق عليها". إما خطوات تنفيذ (ABB) فهي كما يلي:

- 1- تقدير الإنتاج وحجم المبيعات.
- 2- تقدير الطلب على أنشطة المنظمة.
- 3- تحديد الموارد المطلوبة لانجاز أنشطة المنظمة.
- 4- تقدير الكمية المطلوبة لكل مورد والتي يجب تجهيزها لتلبية الطلب.
- 5- اتخاذ إجراءات لتسوية طاقة المورد لتتنسجم مع العرض.

## المحاضرة الرابعة: التكلفة المستهدفة

في الستينات تم دمج هندسة القيمة مع فكرة تخفيض تكاليف المنتجات في مراحل مبكرة من العملية الإنتاجية أي في مرحلة التخطيط سُمِّيَ هذا بأسلوب التكلفة المستهدفة (*Target cost, TC*). لقد كان أول استخدام لها في اليابان من قبل شركة تويوتا لإنتاج السيارات عام 1963 ثم انتشرت للتطبيق. انطلاقاً من أن عوامل السوق تتحكم بالتكلفة المستهدفة قبل تقديم المنتجات الجديدة؛ تبدأ هذه الطريقة بتحديد سعر السوق المستهدف الذي يقع عند مستوى من شأنه أن يسمح للمؤسسة بتحقيق حصتها السوقية وحجم المبيعات المرجوة؛ ثم يتم خصم هامش الربح المطلوب لمعرفة الحد الأقصى المستهدف لتكلفة المنتج. بعد ذلك يتم حساب تكاليف المنتج على أساس مواصفات التصميم ومقارنتها بالتكلفة المستهدفة. فإذا كانت تكلفة المنتج المتوقع أعلى من التكلفة المستهدفة يجب تعديل تصميم المنتج لكي يصبح أقل تكلفة بتركيز المصممين على طرق تحسين كفاءة الإنتاج لتحقيق التكلفة المستهدفة. إذا هي طريقة لتخطيط التكلفة خلال مرحلة البحث والتطوير وتصميم المنتج وتهدف لتخفيض التكاليف مع الحفاظ على متطلبات الجودة بدراسة سلسلة القيمة لدورة حياة المنتج الكلية. تعتمد على:

- تطوير المنتج الذي يلبي احتياجات العملاء المحتملين:
- تحديد السعر المستهدف:
- تحديد الربح المستهدف:
- تحديد التكلفة المستهدفة:
- استخدام هندسة القيمة:
- استخدام التحسين المستمر للعمليات:

تعتبر التكلفة المستهدفة على أنها تكلفة تشكل هدفاً محدداً ، يتم حسابها بشكل عام من سعر البيع المستهدف (السعر المستهدف) الذي يتم خصم الهامش المطلوب منه. يتم تقييمها من قبل الشركة مع الأخذ في الاعتبار مهاراتها والسوق منذ بداية تصميم المنتج. تعتمد طريقة التكلفة المستهدفة على ملاحظة أن 80% من تكاليف المنتج يتم تكبدها منذ تصوره. ومع ذلك ، يجب إعادة تقييم التكلفة المستهدفة للمنتج طوال عملية التصميم ، حتى يتم طرحه للبيع وطوال دورة حياته بأكملها. الهدف من طريقة التكلفة المستهدفة هو تقليل التكاليف بشكل كبير من مرحلة التصميم من أجل زيادة الهوامش دون المساس بجودة المنتج، وبالتالي القيمة التي يجلبها للعميل. في الممارسة العملية هذه الطريقة فعالة عندما تكون هناك منافسة قوية؛ عندما تكون تكاليف تصميم المنتج مرتفعة وعندما تكون العمر الافتراضي للمنتجات قصيرة. إن التكلفة المستهدفة برنامجاً كاملاً لتخفيض التكلفة يبدأ قبل إعداد المخطط الأولي للإنتاج ويمتد على طول دورة حياة المنتج بمراعاة مستوى الجودة من أجل تلبية حاجات ورغبات العملاء لتحقيق ميزة تنافسية تمكن المؤسسة من البقاء في

السوق. لهذا، فإن التكلفة المستهدفة هي تقنية استراتيجية لإدارة التكلفة وتخفيضها وإدارة الربح. يتضمن منهج التكلفة المستهدفة سبعة مبادئ أساسية هي:

1- قيادة السعر للتكلفة (**Price Led Costing**): لتحديد التكلفة المستهدفة يجب القيام أولاً بتحديد السعر المستهدف وبطرح الربح المستهدف من هذا السعر لنحصل على التكلفة المستهدفة التي يجب تصنيع المنتج بحدودها.

2- التركيز على الزبون (**Focus on The Customer**):

3- التركيز على تصميم المنتج (**Focus on Product Design**):

4- التركيز على عملية التصميم (**Focus on Process Design**):

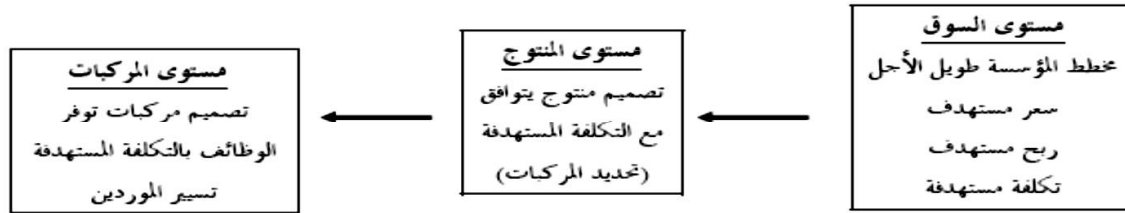
5- فرق متداخلة المهام (**Cross-Functional Teams**) ومنتوعة الاختصاصات كبحوث التسويق وهندسة الإنتاج،

6- دورة تكاليف حياة المنتج (**Life-Cycle Cost**):

7- توجيه سلسلة القيمة (**Value-Chain Orientation**):

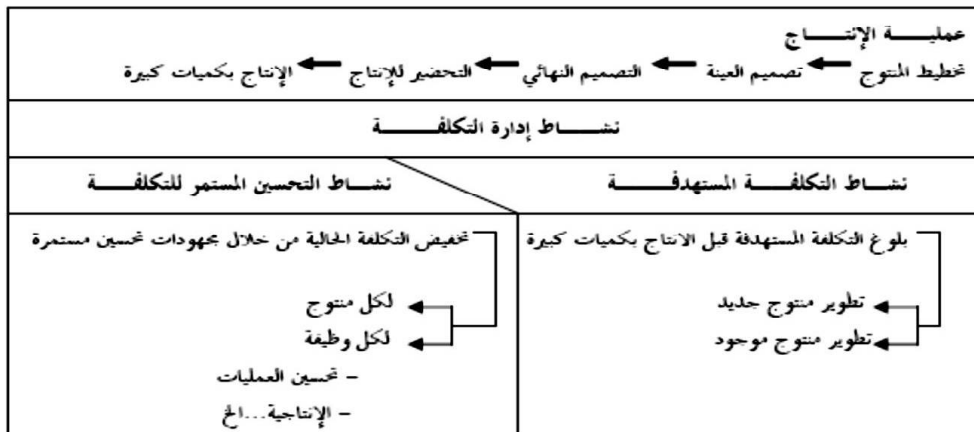
يمكن تقسيم طريقة التكلفة المستهدفة إلى ثلاث مراحل أو مستويات أساسية مبينة في الشكل التالي:

### المراحل الأساسية للتكلفة المستهدفة



تتكرر إجراءات عملية التكلفة المستهدفة لحين إيجاد فريق تصميم المنتج المناسب مع التكلفة المخططة له والتي تقابل التكلفة المستهدفة ثم يتم إدخال المنتج إلى الإنتاج، وهنا يتحول الاهتمام من التكلفة المستهدفة الى مفهوم **kaizen** هو التعبير الياباني لتحسين المستمر، ويقصد بمفهوم التحسين المستمر السعي الدءوب نحو تطوير الأداء وتحسين الجودة بهدف تعظيم المنفعة التي يحصل عليها المستهلك وتخفيض التكاليف إلى أدنى حد ممكن دون المساس بالجودة. إذ فإن مفهوم التحسين المستمر يهدف أساساً إلى خفض التكاليف وليس الرقابة على التكاليف وذلك لتلبية الرغبات المستهلكين وإرضاء لطموحاتهم وتحقيق ميزة تنافسية تمكن المؤسسة من زيادة حصتها السوقية .

### التكلفة المستهدفة والتحسين المستمر للتكاليف



### تمهيد

يعتبر الأسلوب اللامركزي الأكثر شيوعًا في الإدارة، الأمر الذي تطلب وجود ضوابط للرقابة للتأكد من قيام الإدارات بتنفيذ المطلوب منها. ويقصد باللامركزية تفويض صلاحيات اتخاذ القرارات في الشركة، وتزويد المديرين بالسلطات المناسبة لمواقعهم وحدود مسؤولياتهم. أودت ندرة الموارد الاقتصادية، المنافسة الشديدة، والتطور التكنولوجي السريع إلى زيادة اهتمام ادارات الشركات بالمحاسبة الإدارية، كما ساهم في امتداد دور مراقبة التسيير إلى تنظيم تدفق الأموال وتخطيطها والرقابة عليها وتوفير المعلومات المالية وغير المالية لاختيار أفضل البدائل من أجل تحقيق أهداف الشركة. أدت اللامركزية بدورها إلى استخدام نظام محاسبة المسؤولية في مجال تقييم الأداء. يستخدم مصطلح مركز المسؤولية لأي جزء بالشركة يكون لمديره التحكم والتحاسب عن التكلفة، أو الربح، أو الاستثمار، والأنواع الثلاث الرئيسية لمراكز المسؤولية

### أولاً: محاسبة المسؤولية

إن الفكرة الأساسية لمحاسبة المسؤولية هي أنه يجب الحكم على أداء أي مدير في ضوء كيفية إدارته للبنود والعناصر التي تخضع لرقابته المباشرة، وللحكم على أداء المدير بهذه الطريقة يجب أن يتم تقسيم كل التكاليف والإيرادات للمؤسسة بحرص طبقاً لمستويات الإدارة والتي تخضع للتكاليف لرقابتها، ويكون كل مستوى متحملاً لهذه التكاليف التي تخضع لرقابته كما يتحمل كل مدير في كل مستوى أية انحرافات بين الأهداف المخططة والنتائج الفعلية، وفي الحقيقة فإن محاسبة المسؤولية تؤدي إلى ربط المعلومات المحاسبية بالأشخاص بالنظر إلى التكاليف من وجهة المراقبة الشخصية، وليس من وجهة نظر المنظمة ككل. تعريف محاسبة المسؤولية بأنها: "عبارة عن النظام الذي يقيس الخطط بالموازنة و (الأفعال) بالنتائج الفعلية لكل مركز مسؤولية ذلك النظام الذي يقيس ما هو مخطط له والأداء الفعلي لكل مركز مسؤولية" يهتم أسلوب محاسبة المسؤولية بإيجاد علاقة مباشرة بين التكاليف والإيرادات والأشخاص المسؤولين عنها على أساس إمكانية التحكم والقابلية للرقابة، لتتبع المسؤولية عن هذه التكاليف والإيرادات. تساعد محاسبة المسؤولية في تقييم الأداء الخاص بكل مستوى من المستويات الاقتصادية ككل، فهي أسلوب لرقابة تنفيذ الأحداث وتقييم أداء كل وحدة من وحدات الإشراف، والتعرف على الانحرافات واتخاذ الإجراءات اللازمة للتوصل إلى الحلول المناسبة. تساهم محاسبة المسؤولية في تطبيق نظام الإدارة بالأهداف والذي يقوم على أساس مقارنة النتائج بالأهداف التي تم التوصل إليها مع الأهداف السابق تحديدها، أي اتفاق الرؤساء على مختلف درجات السلطة في الشركة مع العاملين في وحداتهم على الأهداف المتوقع الوصول إليها خلال فترة زمنية منفق عليها.

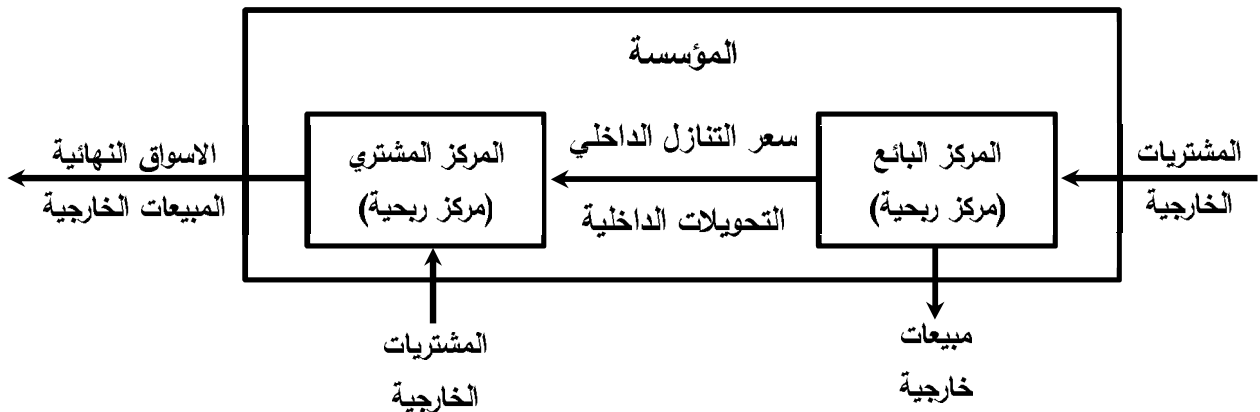
إن دور محاسبة المسؤولية في الرقابة وتقييم الأداء يتطلب تقسيم المنشأة إلى ما يُسمى بمراكز المسؤولية. ويمكن تعريف مركز المسؤولية بأنه الوحدة داخل المنشأة، والتي يكون مديرها مسئولاً عن أعمالها ونتائجها لتحقيق أهداف المنشأة العامة. ويمكن التمييز بين أربعة أنواع من مراكز المسؤولية هي:



- **مركز التكلفة:** وهو المركز الذي يمنح مديره سلطة التحكم في التكاليف، إلا أنهم لا يملكون سلطة التحكم في الإيرادات أو الاستثمارات. ومن الأمثلة عليه، المراكز الخدمية في المنشأة.
- **مركز الإيراد:** وهو المركز الذي يمنح موظفيه صلاحيات التحكم بالإيرادات (تحديد أسعار البيع والكميات المباعة من كل نوع، ونشاطات الترويج) مع عدم إعطاء صلاحية التدخل في مصاريف تصنيع أو شراء المنتج أو التحكم بالاستثمارات،
- **مركز الربح:** هو المركز الذي يمنح موظفيه صلاحية التحكم بالتكاليف والإيرادات، وليس لديهم صلاحية باتخاذ قرارات الاستثمار. وبهذا فهو يشبه منشأة مستقلة دون أن يكون لموظفين علاقة بعمليات الاستثمار.
- **مركز الاستثمار:** هو المركز الذي يمنح موظفيه صلاحية باتخاذ قرارات متعلقة بالتكاليف، والإيرادات، والاستثمارات، وبالتالي فهو مشابه لمنشأة مستقلة.

### ثانياً: اسعار التحويل

تعمل معظم الشركات الآن في بيئة تتغير فيها منتجاتها وأسواقها وعملائها وموظفوها وتقنياتها باستمرار. في مثل هذه الظروف، يصبح الشكل التنظيمي المناسب مهمًا، وتكون المنظمة اللامركزية شائعة جدًا. جوهر اللامركزية هو الحرية التي يتمتع بها المديرون على مختلف المستويات لاتخاذ القرارات في نطاق مسؤوليتهم. يتضمن هذا في كثير من الأحيان تحديد نظام سعر التحويل داخل المؤسسة. يعرف أسعار التحويل الداخلي هي الأسعار التي يتم بها تقييم عمليات تبادل المنتجات بين مراكز المسؤولية لنفس الشركة أو نفس المجموعة، في إطار العلاقة بين العميل والمورد بين مراكز المسؤولية هذه. يتضمن نظام أسعار التحويل الداخلي تعريف مراكز المسؤولية ودرجة استقلاليتها، تحديد أسعار التحويل الداخلي، قواعد تنظيم النظام، وفقاً لهيكل واستراتيجية الشركة أو المجموعة. من الواضح أن أسعار التحويل تؤثر على الربح المبلغ عنه في كل مركز مسؤولية، والأهم من ذلك، يمكن للشركات استخدام التسعير التحويلي للتأثير على صنع القرار. لذا تبرز أهمية وظيفة التنسيق، فإذا أدت القرارات الإدارية إلى تعظيم الأرباح داخل جميع وحدات الأعمال المستقلة، فيجب أن يؤدي ذلك أيضاً إلى تعظيم إجمالي الشركة أو، في "المجموعة" مع تجاهل الاعتبارات الضريبية والعملات الأجنبية. عندئذ تكون قرارات مديري وحدات الأعمال متطابقة مع القرارات التي سيتخذها كبار مديري المجموعة إذا توفرت لديهم جميع المعلومات اللازمة. الشكل التالي يوضح ما سبق:



في المنظمات اللامركزية ، تعمل الوحدات الفرعية الفردية للمنظمة كوحدات منفصلة. في هذه الإعدادات ، غالبًا ما يستخدم نظام التحكم في الإدارة أسعار التحويل لتنسيق الإجراءات ولتقييم أداء الوحدات الفرعية. المنتج الوسيط هو منتج يتم نقله من وحدة فرعية إلى وحدة فرعية أخرى من نفس المؤسسة. قد تتم معالجة هذا المنتج بشكل أكبر وبيعه إلى عميل خارجي. سعر التحويل هو سعر الوحدة الفرعية الواحدة (مقطع ، قسم ... ) رسوم مؤسسة لمنتج أو خدمة يتم توفيرها إلى وحدة فرعية أخرى من نفس المؤسسة. يُنشئ سعر التحويل إيرادات للوحدة الفرعية للبيع وتكلفة شراء وحدة فرعية للشراء ، مما يؤثر على الربح التشغيلي لكلتا الودعتين الفرعيتين. يمكن استخدام أرباح التشغيل لتقييم أداء كل وحدة فرعية ولتحفيز المديرين.

هناك ثلاث طرق عامة لتحديد أسعار التحويل:

1. أسعار التحويل المعتمدة على السوق:

2. أسعار التحويل على أساس التكلفة:

3. أسعار التحويل التفاوضي:

على الرغم من أن كل طريقة توفر "إجابة" مختلفة ، إلا أن القاسم المشترك بينها هو أن أسعار التحويل تمثل آلية سوق داخل الشركة.

## المحاضرة السادسة لوحة القيادة وبطاقة الاداء المتوازن

### أولا لوحة القيادة

ظهرت فكرة لوحة القيادة بفرنسا منذ 1930 في شكل متابعة النسب والبيانات الضرورية تسمح بمتابعة تسيير المؤسسة نحو الأهداف عن طريق المقارنة بين النسب الحالية والنسب المعيارية. وفقا للمنهجية المعتمدة في إعداد لوحة القيادة لها نوعان أساسيان هما: (1) لوحة القيادة التسييرية ( *Tableaux de bord de gestion* ) وهي لوحة القيادة التي استعملت في فرنسا، والتي اعتمد عليها كابلن ونورتن لابتكار (2) بطاقة الأداء المتوازن ( *Balanced Score Card* ) وهي لوحة القيادة التي استعملت في الولايات المتحدة الأمريكية. كما أن عملية قيادة السيارة تستوجب وجود لوحة قيادة تزود السائق بالمعلومات الضرورية للتحكم بها فإن هناك لوحة القيادة الخاصة بعملية التسيير وهي مجموعة مؤشرات تزود المسؤول بالمعلومات المفيدة والفورية من أجل قيادة المؤسسة نحو تحقيق أهدافها. تعرف لوحة القيادة بأنها: "أداة تلبي بشكل أفضل احتياجات القيادة وتسمح بالوقوف على مجموعة من المتغيرات المالية والكمية والنوعية، فهي وثيقة تحتوي على مجموعة من المعلومات المنظمة بطريقة واضحة واصطناعية ( *Synthétique* ) لمتغيرات مختارة تساعد في على اتخاذ القرارات والتنسيق والرقابة على تصرفات ( *Les actions* ) الخدمة، الوظيفة والفريق". إن التصميم العام للوحة القيادة يأخذ أشكالا منها:

- الجداول:

- المخططات البيانية:

- الإشارات أو الرموز:

### ثانيا: نموذج بطاقة الأداء المتوازن

اقترحت بطاقة الأداء المتوازن ببداية التسعينيات من قبل كابلان ونورتن (Kaplan & Norton) كأحد أساليب تقييم الأداء بمقاييس مالية وغير مالية. كما تقوم بتحليل شامل لأثر العمليات الإنتاجية ضمن أربعة أبعاد تشكل جوانب تقييم الأداء الاستراتيجي للمؤسسة والتي يظهرها الشكل رقم 02، حيث يمكن تحديد التوجه الاستراتيجي لبطاقة الأداء المتوازن من خلال هذه الجوانب:

1. الاستراتيجية المالية: لتحقيق الاستراتيجية المالية تعتمد المؤسسات على:

أ- استراتيجية النمو في الإيرادات:

ب- الاستراتيجية الإنتاجية: وتشتمل على:

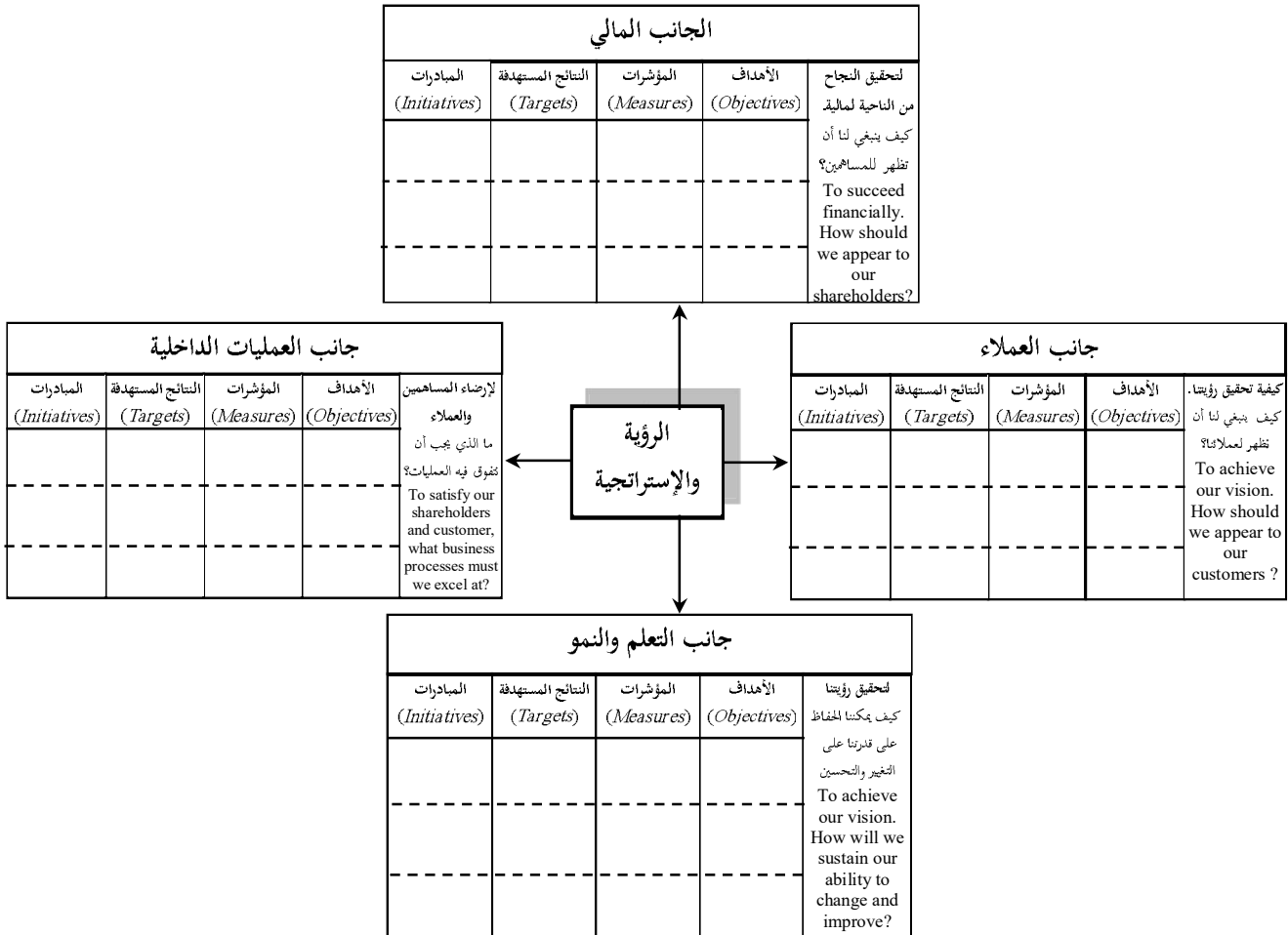
- استراتيجية تحسين هيكل التكاليف:

- استراتيجية استخدام الموجودات:

يتم قياس هذا المحور من خلال مجموعة من الأهداف قصيرة المدى كمعدل نمو رقم الأعمال، رقم الأعمال المحقق من المنتجات الجديدة، النتيجة الصافية، الهامش الإجمالي، معدل العائد على الاستثمار رصيد الخزينة.

2. استراتيجية العملاء: في هذا المنظور تعتمد بشكل أساسي على تقنيات تحليل ربحية العملاء التي تدعم بناء استراتيجية ناجحة للمؤسسة. يتم قياس هذا المنظور بالحصة السوقية، رضا الزبائن، معدل الوفاء لدى الزبائن،

ترجمة الرؤية والاستراتيجية من خلال الجوانب الأربعة للأداء



3. استراتيجية العمليات الداخلية: نقسم المؤشرات التي نقيس هذا المحور إلي: فرع الابداع، فرع العمليات وفرع ما بعد البيع.

4. استراتيجية التعلم والنمو: يتضمن هذا المنظور المهارات (الافراد)، التكنولوجيا(النظم) والثقافة التنظيمية (الاجراءات)،

يتم القياس على أساس المؤشرات التالية: مقارنة سلوك العاملين على أساس مستوى التكوين والتأهيل، استقصاءات ومؤشرات الرضا لدى العاملين، معدل دوران العمال (نسبة العمال المغادرين)، إنتاجية العمال، رقم الأعمال للعامل، فعالية نظام المعلومات والذي يقاس بمعدل العمال الأساسيين الذين لديهم معلومات حول الزبائن، الإدارة. التحفيز والاستقلالية والذي يقاس بعدد الاقتراحات المقدمة من طرف العاملين والتي حضيت بمتابعة جدية من طرف الادارة.

كما يوضح الشكل رقم 02 المحاور التي يشتمل عليها كل جانب من جوانب بطاقة قياس الأداء المتوازن:

- الأهداف:
- المؤشرات:
- النتائج المستهدفة:

## - المبادرات:

لقد ميز كل من كابلان ونورتن في بطاقة الأداء المتوازن بين كل من المؤشرات المتأخرة والمؤشرات الرائدة:

- المؤشرات المتأخرة (*Lagging indicators*):

- المؤشرات الرائدة (*Leading indicators*):

بذلك تقوم بطاقة الأداء المتوازن بترجمة مهمة المنظمة واستراتيجيتها إلى مجموعة من مقاييس الأداء التي توفر إطارًا لتنفيذ استراتيجيتها. لا تركز بطاقة الأداء المتوازن فقط على تحقيق الأهداف المالية قصيرة المدى بل تسلط الضوء على الأهداف غير المالية أيضا التي يجب على المنظمة تحقيقها للوفاء بأهدافها المالية والحفاظ عليها. تسمى هذه الأداة بطاقة الأداء المتوازن لأنها توازن بين استخدام مقاييس الأداء المالي وغير المالي لتقييم الأداء قصير المدى وطويل المدى في تقرير واحد. تقلل بطاقة الأداء المتوازن من تركيز المديرين على الأداء المالي قصير المدى ، مثل الأرباح الفصلية ، لأن المؤشرات الإستراتيجية غير المالية والتشغيلية الرئيسية ، مثل جودة المنتج ورضا العملاء ، تقيس التغييرات التي تجربها الشركة على المدى الطويل التي قد لا تظهر الفوائد المالية لها في الأرباح قصيرة الاجل. إن التحسن في مقاييس الاداء غير المالية عادة ما يشير إلى خلق قيمة اقتصادية مستقبلية. مثلا ، تشير الزيادة في رضا العملاء إلى احتمالية زيادة المبيعات في المستقبل.

كما تطورت هذه البطاقة حيث أضيف لها بعد خامس لتقييم الأداء البيئي والاجتماعي. حيث تسعى إدارة الاستدامة بتكاملها مع بطاقة الأداء المتوازن بتبني بطاقة الأداء المتوازن المستدامة (*Sustainability*) (*balanced scorecard, SBSC*) إلى معالجة مشكلة مساهمات المؤسسات في تحقيق الاستدامة بطريقة تكاملية؛ بافتراض أن المؤسسات تساهم في التنمية المستدامة من خلال تحسين أدائها بجميع أبعاد الاستدامة الثلاثة: الاقتصادية، البيئية والاجتماعية في وقت واحد. أشار بيكر وقميندر أن هناك خمسة طرق ممكنة لدمج القضايا الاجتماعية والبيئية في الـ (BSC) هي:

- بطاقة الأداء المتوازن المستدامة الجزئية (*Partial SBSC*):
- بطاقة الأداء المتوازن المستدامة ذات البعد المضاف (*Additive SBSC*): ؛
- بطاقة الأداء المتوازن المستدامة الكلية (*Total SBSC*):
- بطاقة الأداء المتوازن المستدامة العرضية (*Transversal SBSC*):
- بطاقة الأداء المتوازن المستدامة المشاركة (*Shared Services SBSC*):