

مساهمة أدوات القيادة على أساس الأنشطة في إدارة أداء المؤسسة الاقتصادية Contribution of activity-based steering tools in the management of economic business performance

نعمون محمد عز الدين¹، قندوز بلال²

¹ جامعة الجزائر 03، namounazzedine@hotmail.fr

² جامعة الجزائر 03، guendouz1986@hotmail.fr

تاريخ القبول: 01/06/2020

تاريخ الاستلام: 26/05/2020

ملخص:

يهدف هذا المقال إلى دراسة أدوات القيادة على أساس الأنشطة والتمثلة في طريقة (1) التكاليف على أساس الأنشطة (2) الموازنات على أساس الأنشطة (3) التسيير على أساس الأنشطة وكيفية مساهمتها في إدارة الأداء. توصلنا من خلال هذه الدراسة إلى أن أدوات القيادة على أساس الأنشطة تساهم في إدارة الأداء من خلال تحليل الأنشطة ودراسة كيفية مساهمتها في خلق القيمة، فبالنسبة للأنشطة التي تخلق القيمة تحاول المؤسسة تفعيلها قدر الامكان أما بالنسبة للأنشطة التي لا تخلق القيمة فتحاول المؤسسة التحكم فيها قصد تخفيض تكاليفها. وكتوصية لهذا البحث، نقترح على المؤسسات الاقتصادية تبني أنظمة القيادة على أساس الأنشطة وتكوين عمال ووظيفة المحاسبة قصد التحكم في مثل هذه التقنيات.

الكلمات المفتاحية: التكاليف على أساس الأنشطة، التسيير على أساس الأنشطة، الموازنات على أساس الأنشطة، إدارة الأداء، مراقبة التسيير.

تصنيف JEL : M1 ؛ M41 ؛ M11.

Abstract:

This article aims to study activity-based management methods, namely (1) activity-based costs (2) activity-based budgets (3) activity-based management and their contribution to management of company performance.

At the end of this study, we concluded that the activity-based management tools participate in the performance management of the economic enterprise through the analysis of the activities and their participation in the creation of value, in Indeed, the company tries to strengthen the activities creating value, on the other hand, it aims to control the activities which do not create value in order to minimize its costs.

As a recommendation, we propose the adoption of activity-based management tools within the economic enterprise and the training of the staff of the accounting function to master these tools.

Keywords: activity-based costs, activity-based management, activity-based budgets, performance management, management control.

Jel Classification Codes : M1 ؛ M41 ؛ M11.

1. مقدمة

لقد تعرض مراقبة التسيير التقليدي إلى انتقادات حادة خلال العشرين سنة الأخيرة، فالطرق التقليدية للمحاسبة التحليلية لم تعد قادرة عن التعبير الصحيح على واقع المؤسسة، أما الموازنات فيتم إعدادها وفقا للإنجازات السابقة.

كما أن التقديرات التي يتم القيام بها فهي لا تتناسب مع حقيقة الميدان. فيما يخص متابعة الإنجازات فهي تركز عن المدى القصير. أما بالنسبة للأداء، فيتم تقييمه من خلال مؤشرات مالية، في حين أن عوامل مثل الجودة، الآجال، الابتكار، العلامة التجارية تسمح بقياس القدرة التنافسية للمؤسسة أحسن من المؤشرات المالية (Armelle godener et al, 2005, p 59).

أمام نقائص النموذج التقليدي والمتطلبات الجديدة لمراقبة التسيير تم إعداد إطار منهجي جديد انبثق من أبحاث Cost Management System (CMS) التي قام بها مجموعة من الخبراء والأكاديميين الأمريكيين من بينهم : Robert Kaplan, Robin Cooper, Michael Porter والتي تم نشرها في فرنسا من طرف Pierre Mevellec سنة 1985 (Marc RIQUIN et al, 2013, p 15).

ونتيجة لذلك عرف مراقبة التسيير تطورا مذهلا لاسيما مع بروز وانتشار العديد من الأدوات على غرار طريقة التكاليف على أساس الأنشطة، الموازنات على أساس الأنشطة، التسيير على أساس الأنشطة (Armelle Godener et al, 2005, p 59). ولهذا فان هذا المقال يهدف إلى الإجابة على الإشكالية التالية: **كيف تساهم أدوات القيادة على أساس الأنشطة في إدارة أداء المؤسسة الاقتصادية؟**

بناء على ذلك سوف نحاول الإجابة على الأسئلة الفرعية التالية: ماهي الانتقادات الموجهة إلى أدوات مراقبة التسيير التقليدية؟ ما هي أدوات التسيير على أساس الأنشطة؟ كيف تتم القيادة من خلال أدوات التسيير على أساس الأنشطة؟

ولهذا سوف نتناول أولا دراسة الانتقادات الموجهة إلى أدوات المحاسبة التحليلية الكلاسيكية والموازنات التقديرية الكلاسيكية، وبعدها نعالج طرق التسيير على أساس الأنشطة على غرار طريقة التكاليف على أساس الأنشطة والموازنات على أساس الأنشطة وطريقة التسيير على أساس الأنشطة وكيف تساهم هذه الأدوات في إدارة أداء المؤسسة الاقتصادية.

2. الانتقادات الموجهة إلى طرق أدوات مراقبة التسيير التقليدية

لقد تم تصميم الأدوات التسييرية التقليدية من أجل الاستجابة للتنظيم الهرمي للمؤسسات أين يتم تفويض الأهداف من الأعلى إلى الأسفل داخل المنظمة: حيث أن كل وظيفة تنفيذية تتولى تنفيذ هذه

الأهداف ومتابعتها ومن ثم إعداد تقارير دورية حول تنفيذ هذه الأهداف (Marie-Noëlle et al, 2015, p 221).

2.1. الانتقادات الموجهة إلى نظام المحاسبة التحليلية

شهدت ثمانينات القرن الماضي نقاشات عديدة بين المختصين في محاسبة التسيير ومراقبة التسيير حول مدى ملاءمة نظام محاسبة التسيير التقليدي الموجود في المؤسسات لظروف وبيئة هذه الأخيرة، التي عرفت تغيرات هامة خلال عدة عقود بينما بقي نظام محاسبة التسيير على ما هو عليه، كما أسس على فرضيات أوجدتها المدرسة العلمية للتسيير في بداية القرن الماضي.

ومع ظهور المؤلف **Jonhson** و **Kaplan** في 1987 ظهر مصطلح أزمة المحاسبة التحليلية كتعبير عن الاختلال الذي أصبح يعاني منه نظام المعلومات المحاسبي التحليلي، إذ أصبح غير فعال في تلبية احتياجات التسيير عامة (بن ربيع حنيفة، 2003، ص 64).

في هذا الإطار وجهت للمحاسبة التحليلية العديد من الانتقادات، فبالنسبة لطريقة الاقسام المتجانسة يرى البعض أن هذه الطريقة عدم دقتها في التحميل كما لا تأخذ بعين الاعتبار تغيرات مستوى النشاط وبالتالي عدم معرفة مدى استغلال الطاقة الانتاجية وما يقابلها من المستغل وغير المستغل.

أما بالنسبة لطريقة التحميل العقلاني فتتمثل عيوبها في صعوبة تحديد الحجم العادي للنشاط بالإضافة إلى صعوبة الفصل بين التكاليف المباشرة وغير المباشرة. نفس العيب ينطبق على طريقة التكاليف المتغيرة كما أن تكلفة الوحدة المنتجة وفق هذه الطريقة لا تعبر حقيقة عن كل التكاليف وذلك لاستبعادها للتكاليف الثابتة في المرحلة الاولى بالرغم من أنها ساهمت في تكوين المنتجات (طوايبيبة أحمد، 2003، ص 101).

2.2. الانتقادات الموجهة إلى نظام الموازنات التقديرية

تلقت الموازنات العديد من الانتقادات: إذ يعتبر **Argyris** (1952، 1953) أن الموازنات تستند على التقسيم الوظيفي للمؤسسة والذي لم يعد يتماشى مع المقاربات العرضية الحديثة للمؤسسة .

كما أن الموازنات لا تسمح بفهم الأداء، كما أنها تركز على الأداءات السابقة. فهي جامدة وأحيانا غير واقعية. وتعتبر أداة ضغط، لا تشجع على التعاون وتخلق التوتر. فالحل المقترح من قبل مدرسة العلاقات الانسانية هو تشجيع مساهمة التنفيذيين في إعداد الأهداف (Samuel Sponem, et al, 2009, p 194).

كما يعتبر آخرون أن التقديرات الموازنية غير موثوق فيها في ظل بيئة غير مؤكدة، كما يمكن التلاعب بالنتائج من قبل الأفراد الذين يقومون بتنفيذها، كما أن الموازنات تستهلك الكثير من الوقت. وتعيق الابتكار باعتبار أنها تستند على محققات نتائج السنة السابقة، إضافة إلى أن افتقارها للمرونة يؤدي إلى إحباط معنويات الأفراد، ناهيك عن عدم اضطلاع المسؤولين التنفيذيين بدور كبير فيما يخص إعداد الموازنات (Fabienne Villesèque-Dubus, 2014, p 147).

كنتيجة لهذه الانتقادات، تم إجراء مجموعة من الأبحاث في فرنسا من أجل فهم الانتقادات الموجهة إلى نظام الموازنات. في هذا الإطار، قامت Gignon Marconnet (2003) بإجراء دراسة على مستوى 11 مؤسسة فرنسية تابعة لقطاعات مختلفة من أجل تحديد أدوار الموازنات والانتقادات الموجهة لها.

وأظهرت الدراسة أنه من أجل أن يفهم التسيير الموازني بما هو متوقع منه يجب مراعاة الجوانب الانسانية أكثر من الجوانب الاقتصادية— كما أوضحت أن هذه الفرضية يجب التأكد منها من خلال أبحاث معمقة بدلا من دراسة استكشافية تمت من خلال مقابلة على مستوى 11 مؤسسة.

يبدو أن Bescos وآخرون (2004) استجابوا لذلك من خلال القيام بدراسة من أجل شرح الانتقادات الموجهة إلى الموازنات. غير أن الدراسة ارتكزت على العوامل التوافقية الخارجية : حيث أظهرت أن الانتقادات الموجهة للموازنات تزداد حدتها كلما كانت البيئة غير أكيدة أو تبنيت المنظمة استراتيجية الابتكار أو تم التسليط الضوء على النوعية (Samuel Sponem, et al, 2009, p 194).

حسب Lorino (1997) لا يوجد توافق بين أهداف الموازنة والأهداف الاستراتيجية، كما أن وتيرة البلاغات الموازنية reporting Budgétaire تدفع الأفراد داخل المنظمة لتبني أهداف تتعلق بالمدى القصير بدلا من مراعاة الأولويات الاستراتيجية المتوسطة والطويلة الأجل (Fabienne Villesèque-Dubus, 2014, p 147).

كما قام Berland (2004) بتفسير الانتقادات الموجهة إلى نظام الموازنات: حيث قام بإجراء 15 مقابلة لدى مراقبي التسيير لسبع منظمات: وخلصت دراسته إلى أن الانتقادات الموجهة إلى نظام الموازنات تركز على بعض أدوارها : حيث نقل هذه الانتقادات إذا استخدمت الموازنات كأداة للتنبؤ والتخطيط : أما إذا استخدمت كأداة للتقييم والتنسيق بين مختلف المصالح يجد المسيرين صعوبات في استخدامها (Samuel Sponem et al, 2009, p 194).

3. طريقة التكاليف على أساس الأنشطة

طريقة ABC هي طريقة لحساب التكاليف الكلية المستمدة من التقسيم الاستراتيجي للمؤسسة إلى نشاطات. حيث لا ينظر إلى هذه الطريقة على أنها مجموعة من التكاليف التي ينبغي توزيعها من أجل

القيام بالحساب ولكن هذه الطريقة تسمح بفهم عملية خلق القيمة داخل المؤسسة (Marc RIQUIN et al, 2013, p 16)

لقد برزت خلال سنوات 1980 طريقة ABC في CAM-I، حيث دعا أعضاء CAM-I إلى تحديد الأنشطة المستهلكة من قبل المنتجات وحساب تكاليف هذه الأنشطة من خلال تحديد مسببات تكلفة النشاط ثم تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات بالتناسب مع مسببات التكلفة (Marie Boitier, 2002, p 119).

3.1. مبادئ طريقة ABC

يتمثل المبدأ الأساسي لطريقة ABC في وضع بين مراكز المسؤوليات وبين المنتجات والخدمات فئة وسطى تسمى النشاط، يعرف Lorino (1991) النشاط على أنه مجموعة من المهام الأساسية التي قام بها فرد أو جماعة وذلك بالاستعانة بمهارات معينة.

تعتبر هذه المهام متجانسة بالنظر لسلوكها المتعلقة بالأداء والتكاليف والتي تسمح بتوفير مخرجات لزبون داخلي أو خارجي من خلال مجموعة من المدخلات والموارد. إذ تسمح طريقة ABC بحساب تكاليف الأنشطة التي قامت بها مختلف المراكز ومعرفة مقدار التكاليف المستخدمة في هذه الأنشطة من أجل الحصول على تقييم موثوق فيه للتكاليف.

يرتكز نظام التكاليف على أساس الأنشطة على مبدأ أن الأنشطة تستهلك الموارد، المنتجات تستهلك الأنشطة. انطلاقاً من هذه المبادئ الأساسية: تم إعطاء العديد من التفسيرات لهذه الطريقة وهذا راجع إلى تعدد التعاريف المقدمة إلى مختلف المفاهيم المستخدمة (النشاط، العملية، مسبب التكلفة، مهام...) من جهة، ومن جهة أخرى بسبب العلاقة بين مختلف المفاهيم فيما بينها من أجل الحساب الحقيقي للتكاليف (Simon Alcouffe et al, 2003, p 26).

3.2. مسار تبني طريقة ABC

هناك أربع مراحل لتبني طريقة ABC داخل المؤسسة، إن تسلسل هذه المراحل ليس آلي حيث أن أعضاء المنظمة قد تكون لديهم معرفة بمبادئ هذه الطريقة ولكن لا يرغبون في تبنيها: ففي البداية أعضاء المنظمة يجهلون طريقة ABC، حيث أن مبادئها غير معروفة؛ كمرحلة ثانية يتعرف أعضاء المنظمة على طريقة ABC وعلى مبادئها؛ خلال المرحلة الثالثة: يقوم أعضاء المنظمة بتقييم تبني هذه الطريقة: هذا التقييم يفضي إلى قبول هذه الطريقة وتنفيذها أو يتم رفضها؛ في الأخير أعضاء المنظمة قد يتخلون عن هذه الطريقة.

3.3. الفرق بين الطرق التقليدية وطريقة ABC

المقارنة بين الطريق التقليدية لحساب التكاليف وطريقة ABC تولد العديد من الخطابات أحيانا تكون غامضة وفي بعض الأحيان مبالغ فيها: من الناحية التقنية طريقة ABC تقترح تقسيم آخر للتكاليف غير المباشرة بالمقارنة مع الطرق التقليدية (وبالتالي تؤدي إلى حساب التكاليف غير المباشرة).

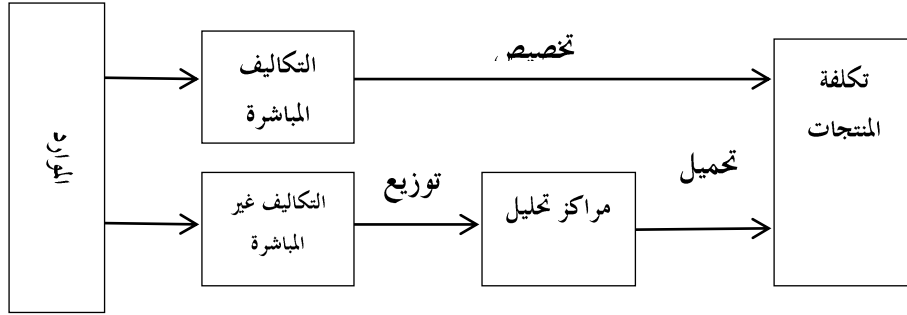
ولكن من الجانب المحاسبي : مسار توزيع التكاليف غير المباشرة على الأنشطة أو على مراكز المسؤولية ومن ثم تحميلها على المنتجات هو نفسه . وبالتالي الذي يتغير هو طريق تحليل هذه التكاليف والعبارات المستخدمة.

تم ابتكار طريقة التحليل على أساس مراكز المسؤولية من قبل Emile Rimailho (مهندس عسكري سابق) وكان يهدف إلى تعميم تطبيق هذه الطريقة على مستوى المؤسسات الفرنسية، تتميز هذه الطريقة بطابعها الواقعي والرياضي، في هذه الطريقة يتم استعمال مفردات دقيقة ووظيفية، إذ نتكلم على تحميل التكاليف المباشرة على مراكز المسؤولية، معامل الارتباط، التجانس، التحميل، وحدة قياس...

بالمقابل طريقة ABC مستوحاة من الأعمال الأكاديمية، وممارساتها ليست منمطة (موحدة)، تتميز بمفردات مستمدة من الاستراتيجية (نشاط، عملية، مولد التكلفة، استهلاك الموارد...) وقابلية كبيرة للتكيف والمرونة. هذه الخصائص تضي نوعا من الغموض على مستوى التطبيق، فعلى سبيل المثال: مؤسستان قامتا بإقامة نظام ABC من أجل حساب التكاليف ولكن لا تقومان بنفس الشيء.

فطريقة ABC نشأت ضمن سياق أكاديمي وقانوني (الولايات المتحدة الأمريكية) غير مشابه للسياق الذي ظهرت فيه طريقة التحليل على أساس مراكز المسؤولية. المفردات المستعملة مختلفة تماما. هذا لا يعني أنه لا يوجد تشابه كبير من الناحية المحاسبية بين مفهومي : مراكز المسؤولية والأنشطة. (Marc Riquin et al, 2013, p 17).

نقطة انطلاق طريقة الأقسام المتجانسة هي المحاسبة، في حين أن شغلها الشاغل يتمثل في تحديد مفاتيح التوزيع : من أجل توزيع تكاليف الوظائف الداعمة بين مختلف الوظائف الإنتاجية ومن ثم تخصيص تكاليف هذه الأخيرة على المنتجات أو الخدمات المقدمة من قبل المؤسسة، وذلك كما يظهره الشكل الموالي:

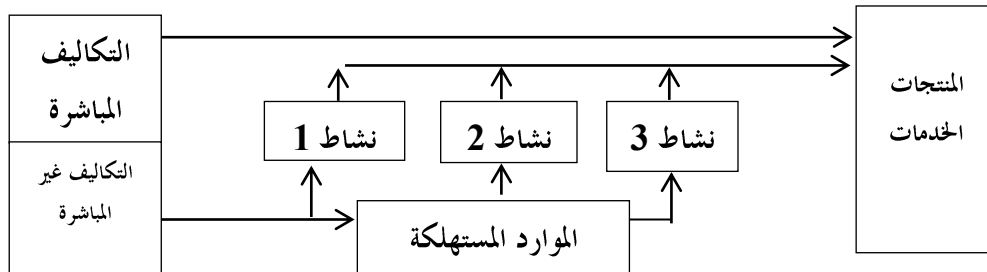
الشكل 1: حساب التكاليف من خلال طريقة الأقسام المتجانسة

Source : Aurélien Ragaigne et Caroline Tahar, Les points clés des techniques et des outils du contrôle de gestion et de leurs récentes évolutions, Gualino éditeur, 2017, page 10.

يعتبر Claude Simon و Alain Burlaud أن طريقة التكاليف الكلية بصفة عامة وطريقة الأقسام المتجانسة بصفة خاصة لا تهدف في المقام الأول إلى توفير مساعدة في التسيير وإنما الغرض منها هو البحث عن طريقة ناجعة للتقييم (Burlaud Alain et al, 1993, p 451).

كما أن هذه الطريقة لا تقدم رؤية عرضية للمؤسسة. بالمقابل يعتبر أعضاء CAM-I consortium Advanced manufacturing أن مبدأ حساب التكلفة على أساس تحميل التكاليف غير المباشرة بالتناسب مع وحدات القياس لم يعد يستجيب إلى المتطلبات التنظيمية الحديثة.

وبالتالي هم يدعون المؤسسات إلى تبني طريقة تعتمد على تحديد الأنشطة المستهلكة من طرف المنتجات ومن ثم حساب تكلفة هذه النشاطات من خلال تحديد مولدات التكلفة وتحميل تكلفة النشاطات على المنتجات بالتناسب مع مولدات التكلفة (Marie Boitier, et al, 2002, p 119). والشكل الموالي يوضح طريقة التكاليف على أساس الأنشطة:

الشكل 2: حساب التكاليف من خلال طريقة التكاليف على أساس الأنشطة

Source : Marie-Noëlle Désiré-Luciani et al, le grand livre en contrôle de gestion, Eyrolles, 2013, page 231.

3.4. الانتقادات الموجهة إلى طريقة ABC

يرى Kaplan و Jonson أن طريقة ABC تذكرنا أن محاسبة التسيير قد فقدت أهميتها، ولهذا ينبغي على المنظمة أن لا تكتفي بمجرد تخصيص التكاليف ولكن أيضا معرفة أسبابها (Xavier BOUIN et al, 2015, préface).

تراعي طريقة ABC الاحتياجات التنظيمية الحديثة وتقدم حولا لها باعتبار أن هدفها الأساسي يكمن في البحث عن كفاءة العمليات مع الأخذ بعين الاعتبار عملية التنسيق (Sabine Sépari et al, 2014, p 5).

يرى Bouquin أن خطاب دعاة التكاليف على أساس الأنشطة يركز على البحث عن التكاليف الدقيقة وليس على تصميم نموذج لتسيير المنظمة، فحسب هذا الباحث فإن هذه الطريقة لا تعد ابتكار مادام الأمر يتعلق بحساب التكاليف بقدر من الدقة:

كما أن مفهوم وحدة القياس المستعمل لتحميل التكاليف لا يبتعد كثيرا عن مفهوم مسبب التكلفة (Henri Bouquin, 2000, p 60) وبالتالي فإن هذه الطريقة لا تتعلق بتسيير المنظمة وهذا ما يبقها ضمن منطوق محاسبي تايلوري (Benoît Ekoka Essoua, 2006, p 161).

في حين، يعتبر Nicolas Berland و al أن طريقة ABC هي ابتكار في مجال التسيير، فبالرغم من أن المبادئ الموجودة في هذه الطريقة على غرار مفهوم النشاط ومسبب التكلفة (القريب من مفهوم وحدة القياس) ليست جديدة في فرنسا. ولكن الجمع بين تلك المفاهيم في طريقة حساب التكاليف ABC تعتبر بمثابة ابتكار حين تم استحداثها (Simon Alcouffe et al, 2003, p 26).

4. الموازنات على أساس الأنشطة

لقد تعرضت الموازنات الكلاسيكية للعديد من الانتقادات، ففي دراسة قامت بها مؤسسة KPMG سنة 1980 شملت 600 مؤسسة أوروبية : 75% منها تابعة لمجمعات، 60% يتجاوز رقم أعمالها 100 مليون أورو، 30% يتجاوز رقم أعمالها 300 مليون أورو. 99% من هذه المؤسسات تستخدم التسيير الموازني، تقوم 60% منها بإعداد مخططات متوسطة الأجل.

هذه الدراسة أثبتت أن 45% من هذه المؤسسات تستغرق أكثر من ثلاث أشهر لإعداد الموازنات، 70% منها تعتبر أن الموازنات تقتل الإبداع. وأن نصفها تؤكد ثقل الإجراءات الموازنية. وثالث المؤسسات تشير أن الموازنات تركز على الجانب المالي. لكن 67% منها صرح مسؤولوها أنهم على استعداد لتخفيف هذه الإجراءات (Alazard et al, 2010, p 605).

استنادا إلى هذه الدراسة قامت جمعية المسيرين الماليين ومراقبي التسيير DFCC سنة 1994 بالبحث عن نقائص النظام التقليدي للموازنات. وفي نفس الوقت تقريبا، قامت CAM-I بالبحث عن السبل البديلة لتجاوز مقارنة التسيير الموازي التقليدي وإعداد مقترحات في إطار مسعى "ما وراء الموازنات" (Germain Audencia, 2010, p 14)

ومن نفس المنطلق وللاستجابة للمتطلبات التنظيمية الحديثة، اقترحت CAM-I مبادئ من أجل تنظيم التسيير الموازي وفق منطق التسيير على أساس الأنشطة، فهي تقترح على المؤسسات تبني مقارنة خلق القيمة من خلال تنسيق العمليات. وتجسد ذلك من خلال ابتكار طريقة الموازنات على أساس الأنشطة ABB (سنعود لهذه الطريقة بالتفصيل عندما نتناول التحسينات المقترحة على نظام الموازنات التقليدي).

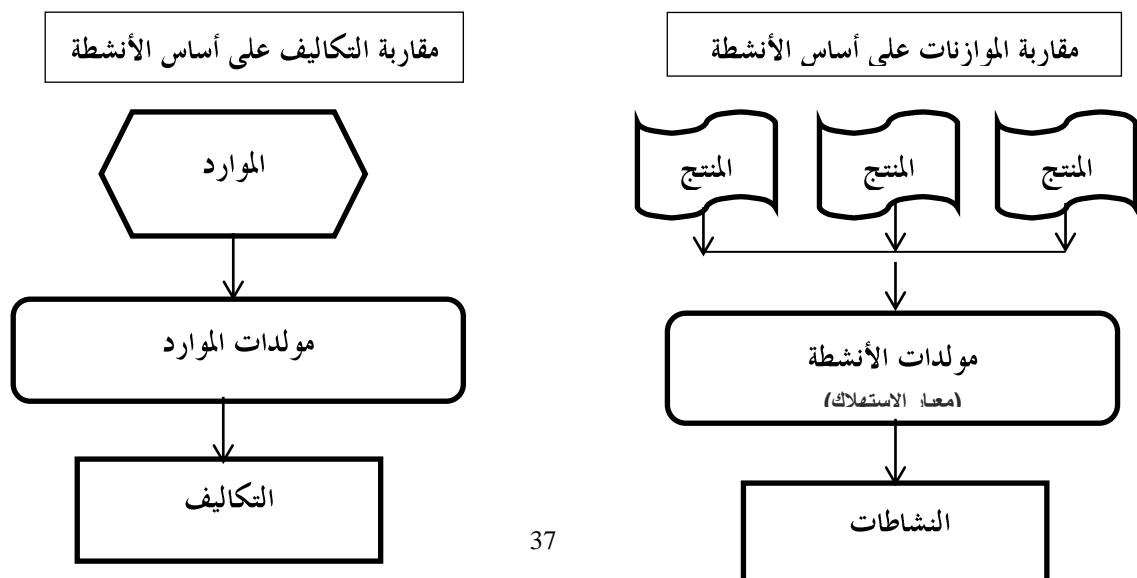
حيث يعيب أعضاء CAM-I على الأنظمة الموازية التقليدية عدم مقدرتها على التكيف مع الهياكل الحديثة وخاصة الهياكل الشبكية (Fraser و Hope، 1977، 1999).

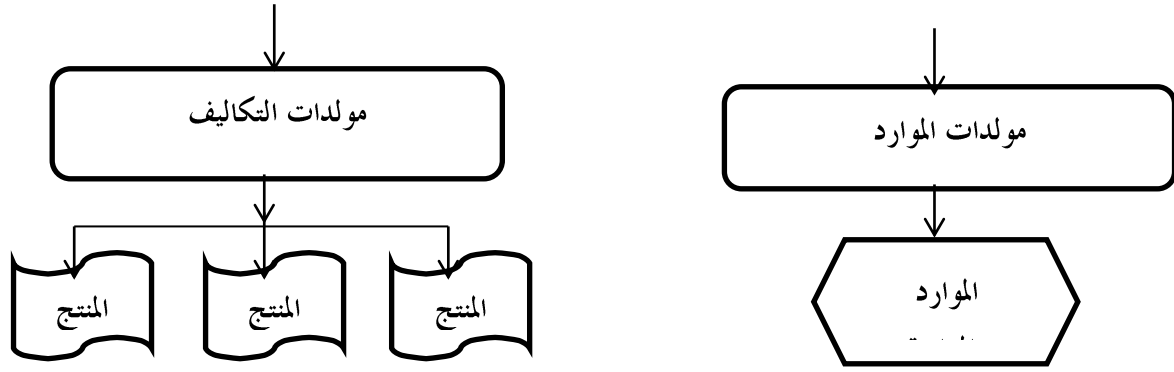
فالعديد من المنتقدين يقترحون ربط الأنظمة الموازية بطرق التكاليف على أساس الأنشطة والتسيير على أساس الأنشطة (Bouquin، 2001، Gervais، 2000) ومن هنا تتبع أهمية طريقة الموازنات على أساس الأنشطة.

4.1. مبادئ الموازنات على أساس الأنشطة

تهدف طريقة ABB إلى تحسين أساليب الإنتاج ضمن منظور استراتيجي يهدف إلى الاستجابة للمتطلبات الحديثة للمنظمة، فحسب Berland (2002) فإن ABB ما هي إلا عرض لطريقة ABC بطريقة عكسية، حيث أن طريقة ABC تنطلق من الموارد إلى الأنشطة ثم إلى المنتجات. في حين أن طريقة ABB تنتقل من النتيجة حسب النشاط إلى الموارد. والشكل الموالي يظهر الفرق بين مقاربتى التكاليف والموازنات على أساس الأنشطة:

الشكل 3: الفرق بين مقاربتى التكاليف والموازنات على أساس الأنشطة





Source : Claude Alazard, Sabine Sépari, Contrôle de gestion manuel et application, 2^{ème} édition, Dunod, Paris, 2010, page 227.

وتقدم الموازنات على أساس الأنشطة مزيداً من الدقة مقارنة بالطرق التقليدية (pesqueux و Martory، 1995). كما تسمح طريقة ABB برصد الاختلافات الموجودة في الأنشطة والعمليات. وتمكن من معرفة العوامل التي تساهم في خلق القيمة داخل المؤسسات وكذا العوامل التي تدمرها (Fabienne Villesèque-Dubus, 2014, p 147).

ويبرز Cooper (2000) ثلاث إسهامات لطريقة ABC متبوعة بطريقة ABB: (1) تحسن هذه الطريقة دلالة التكاليف (2) تسمح بمعرفة تكاليف الأنشطة من أجل تحسين أدائها (3) تسمح بتحديد الاحتياجات المستقبلية من الموارد من أجل الحصول عليها بكفاءة أكبر. هذا العنصر الأخير مرتبط باستخدام طريقة ABB.

5. طريقة التسيير على أساس الأنشطة

لقد فتحت طريقة ABC الباب أمام طريقة التسيير على أساس الأنشطة ABM: فطريقة ABM ماهي إلا مرحلة إضافية لطريقة ABC. إذ تسمح طريقة ABM بتحليل كيفية مساهمة أنشطة عملية معينة في خلق القيمة والبحث عن ترشيد العلاقة (قيمة/تكلفة) ضمن رؤية عرضية للمؤسسة.

ويكمن الهدف في التأكد من أن الوظائف تساهم حقيقة في خلق القيمة: بمعنى أنه يتم في نفس الوقت تحسين رضا الزبائن وتحقيق الربح بالنسبة للمؤسسة وذلك من خلال تحقيق التوازن بين القيمة المضافة المنجزة وبين الموارد المستهلكة.

تعتمد طريقة التسيير على أساس الأنشطة على لوحات القيادة التي تسمح بمتابعة الأداء وتحقيق فعالية الأنشطة التي تسمح بتحقيق هذا الأداء. ويقاس الأداء من خلال ما أنجزته العمليات، ولهذا ينبغي أن يبرز الأداء التوافق مع متطلبات الزبائن وأن يثبت أن تكاليفه تسمح للمؤسسة بتحقيق هامش الربح المنتظر (Marc RIQUIN et al, 2013, p 17).

إن مؤشرات القيادة مرتبطة بالأنشطة: تسمح هذه المؤشرات بقياس فعالية هذه الأنشطة كما تسمح بمعرفة الأنشطة التي كانت سببا في الانحرافات المسجلة على مستوى الإنجازات وماهي الأنشطة التي يتطلب تصحيحها (Marie-Noëlle et al, 2015, P 239).

5.1. تحليل الأنشطة من خلال طريقة التسيير على أساس الأنشطة

لاحظ كل من Kaplan و Norton أنه بعد قيام المنظمة بتحليل من نوع ABM فإنه يمكن للمديرين القيام بـ: التدخل على مستوى الأسعار ونوعية المنتجات؛ البحث عن الوسائل التي تسمح بتقليص الموارد المستهلكة أو تخصيص الموارد غير المستعملة، الحفاظ على النوعية... (Sabine Sépari et al, 2014, p 100)

إن التحسينات التي تقدمها طريقة ABM تخص بصفة خاصة العمليات والأنشطة التي يحس الزبون بالقيمة التي تقدمها، كما تعتبر هذه الأنشطة حاسمة في عملية الشراء وبالتالي من الضروري تفعيلها.

من بين هذه الأنشطة الملاحظة من قبل الزبون : المساعدة في إنجاز المشاريع، الاستقبال المادي أو عن طريق الهاتف، متابعة أوامر الشراء...

وبالتالي ينبغي على المنظمة تعبئة الموارد والكفاءات اللازمة من أجل تنفيذها على أفضل وجه، والحرص من خلال لوحات القيادة أن يكون أداء هذه الأنشطة مرض ولكن أيضا تتمين تلك الأنشطة من خلال التواصل المناسب.

كما تعتبر بعض الأنشطة هامة للزبون ولكن لا تحقق القيمة بالنسبة للمؤسسة كمعالجة الشكاوي أو النزاعات مع الزبائن... والتي يرجع سببها إلى وجود اختلالات، ولهذا ينبغي على المنظمة الاستجابة على أفضل وجه لتلك الاختلالات من خلال معالجة مصدرها لأنها تمس برضا الزبائن وبسمعة المنظمة.

هناك أنشطة أخرى لا يلاحظها الزبون وتساهم بفعالية في جودة الخدمة المقدمة: يتعلق الأمر بجميع الأنشطة التي تساهم بطريقة مباشرة أو غير مباشرة في الحفاظ على جودة المنتجات. ينبغي على هذه الأنشطة أن تكون فعالة لأنها تضطلع بدور أساسي في الاستجابة لتطلعات الزبائن كما ينبغي على المؤسسات متابعتها من خلال لوحات القيادة.

بالمقابل وباعتبار أن هذه الأنشطة لا يمكن ملاحظتها من طرف الزبون، فإنه على المنظمة أن تبحث عن السبل المثلى من أجل ترشيد تكاليفها ولكن دون الإخلال بجودة الخدمة المقدمة.

إن الأنشطة ذات الأهمية داخل المنظمة والتي لا يمكن ملاحظة قيمتها من قبل الزبون هي أنشطة يمكن ترشيد نفقاتها وذلك من خلال تخفيض عدد مولدات النشاط، وتخفيض الموارد المخصصة لتلك الأنشطة أو الاستعانة بمصادر خارجية externalisation من أجل القيام بتلك الأعمال.

أما بالنسبة للأنشطة التي ليس لديها أي قيمة مضافة، فإنه على المنظمة التخلي عنها وإعادة توزيع الموارد المخصصة لها على أنشطة أخرى أكثر قيمة (Marie-Noëlle et al, 2015, p 243).

5.2. أهمية القيادة على أساس الأنشطة

لقد مكن التحليل الذي يستند على الأنشطة بقراءة جديدة للمنظمة الذي يستند على مفهومين هما : النشاط والعملية (Sabine Sépari et al, 2014, p 98). وبالتالي كما يدل اسمها، فإن طرق مثل ABC، ABB، ABM تستند على تحليل الأنشطة (Marie-Noëlle et al, 2015, p 223).

فالتحليل على أساس الأنشطة يحل محل التفكير المعتاد في محاسبة التسيير الذي يركز على أنشطة الإنتاج، غير أن هذه الأخيرة ليست الوحيدة التي تقدم التكلفة والقيمة للمنتوج.

وبالتالي الفكر القائم على أساس "تكلفة/قيمة" سيضم أيضا الوظائف الداعمة كالصيانة، النوعية، الابتكار، التصميم... والهدف يكمن في توسيع مجال التحليل ليتضمن كافة الأنشطة وهذا وفقا لسلسلة القيمة لـ Porter (Sabine Sépari et al, 2014, p 98).

يعتبر هذا التمثيل أداة للتحليل الاستراتيجي للمنظمة الذي يقدم رؤية عرضية للمنظمات vision transversale، يعتمد هذا التحليل على تقسيم المؤسسة إلى وظائف والهدف من وراء ذلك هو معرفة الأنشطة التي تعتبرها المؤسسة استراتيجية، أي الأنشطة المولدة للقيمة بالنسبة للزبون وبالتالي تمثل الأنشطة الاستراتيجية التي تحقق ميزة تنافسية والتي يجب التركيز عليها.

هذا التقسيم يختلف عن التقسيم التقليدي للمؤسسة والمتمثل في (تموين، إنتاج، توزيع). هذا التقسيم خاص بكل مؤسسة ويمكن تعديله مع مرور الزمن أو حسب أهداف الإدارة.

بالنسبة للاستراتيجية يتمثل الهدف من سلسلة القيمة في إبراز أهمية الأنشطة الداعمة بالنسبة للمؤسسة. يظهر التحليل المحاسبي لهذه الأنشطة أنها تتكون بصف خاصة من التكاليف غير المباشرة وبالتالي يحاول الشخص الذي يقوم بإعداد الاستراتيجية stratège البحث عن حصة الأنشطة الداعمة في مسار سلسلة القيمة، فعليه أن يقوم بتحليل التكاليف غير المباشرة (Marc RIQUIN et al, 2013, p 16).

ولهذا يرجع سبب اتخاذ المسيرين قرار إقامة مقاربة على أساس الأنشطة لرغبتهم في إيجاد حلول للمشاكل التي يعترضونها والحصول على رؤية واضحة حول سير المؤسسة واستعمال الموارد فيها. فطريقة التسيير على أساس الأنشطة تحرص على التنسيق الجيد للعمليات وهذا ما يسمح بتقليص أجال الإنجاز وتحقيق رضا الزبائن من خلال الاستخدام الجيد للموارد (Marie-Noëlle et al, 2015, p 227).

6. خاتمة

من خلال تناولنا لموضوع "مساهمة أدوات القيادة على أساس الأنشطة في إدارة أداء المؤسسة الاقتصادية" ومعالجته تحت اشكالية رئيسية "كيف تساهم أدوات القيادة على أساس الأنشطة في إدارة أداء المؤسسة الاقتصادية" ومن خلال محاور الدراسة التي تم الوقوف عليها يمكن عرض النتائج فيما يلي:

✓ تسمح طريقة التكاليف على أساس الأنشطة ABC بتوجيه الأعباء غير المباشرة بشكل دقيق على أساس الأنشطة المستهلكة للموارد وفق معايير (مسببات تكلفة) دقيقة ذات ارتباط مباشر، أما الموازنات على أساس الأنشطة ABB تعمل على تقييم حجم النشاطات الضرورية لإنجاز متطلبات الأهداف عن طريق محددات النشاطات والموارد وبالتالي تحديد حجم الموارد الضرورية لذلك؛

✓ بناء على هاتين الطريقتين تقوم المؤسسة بتحليل الأنشطة ودراسة كيفية مساهمتها في خلق القيمة، فبالنسبة للأنشطة التي تخلق القيمة تحاول المؤسسة تفعيلها قدر الامكان أما بالنسبة للأنشطة التي لا تخلق القيمة فتحاول المؤسسة التحكم فيها قصد تخفيض تكاليفها.

ومن خلال هذه الدراسة وبعض استعراض نتائجها يمكن تقديم بعض التوصيات التي يمكن أن تساهم في إثراء الموضوع والمتمثلة فيما يلي:

✓ من المستحسن تبني أدوات التسيير على أساس الأنشطة في المؤسسة الاقتصادية لمعرفة كيفية مساهمة الأنشطة في خلق القيمة؛

✓ تكثيف الجهود في تكوين الأفراد العاملين في وظيفة المحاسبة والتأكد من قدراتهم وكفاءتهم حول اجراءات توظيف نموذج أدوات التسيير على أساس الأنشطة.

6. قائمة المراجع

- بن ربيع حنيفة، نظام محاسبة التسيير وفعالته في تقليص التكاليف، دراسة حالة الشركة الوطنية للتبغ والكبريت، رسالة من متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2002-2003.
- طوابية أحمد، المحاسبة التحليلية كأداة لتخطيط ومراقبة الانتاج، مذكرة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر 2002-2003.

- Armelle Godener, Marianela Fornerino, la métamorphose du contrôle de gestion, « L'Expansion Management Review » , 2005/4 N° 119, pages 54 à 59
- Aurélien Ragaigne et Caroline Tahar, Les points clés des techniques et des outils du contrôle de gestion et de leurs récentes évolutions, Gualino éditeur, 2017
- Benoît Ekoka Essoua, Cohérence logique entre le modèle stratégique-opérationnel en contrôle de gestion et la théorie de la firme-compétence foncière des économistes évolutionnistes : une lecture historique, revue «Comptabilité – Contrôle – Audit », France, 2006, pages 139 à 161.
- Burlaud Alain, Simon Claude, la comptabilité de gestion, Vuibert, paris, 1993.
- Claude Alazard, Sabine Sépari, Contrôle de gestion manuel et application, 2^{ème} édition, Dunod, Paris, 2010.
- Fabienne Villesèque-Dubus, vers une transversalisation des budgets : un essai d'observation et d'interprétation, revue « Comptabilité – Contrôle – Audit », 2005, pages 127 à 147.
- Henri Bouquin, « Du contrôle de gestion au pilotage », L'Expansion Management Review, 2000.
- Marc RIQUEIN et Olivier VIDAL, le contrôle de gestion, outil de décision, CNAM Intec, Paris, 2013.
- Marie Boitier, Le contrôle de gestion : une fonction aux prises avec les transformations organisationnelles et techniques des entreprises. L'exemple des systèmes de gestion intégrés, Thèse de doctorat en Sciences de gestion, université des sciences sociales – Toulouse I, 2002.
- Marie-Noëlle Désiré-Luciani et al, le grand livre en contrôle de gestion, Eyrolles, Paris, 2013.
- Sabine Sépari et al, Management et Contrôle de gestion, l'essentiel en fiches, Dunod, Paris, 2014.
- Samuel Sponem, Caroline Lambert, pratiques budgétaires, rôles et critiques du budget, perception des DAF et des contrôleurs de gestion, pages 159 à 194.
- Simon Alcouffe, Nicolas Berland, Yves Levant, les facteurs de diffusion des innovations managériales en comptabilité et contrôle de gestion : une étude comparative, revue « Comptabilité – Contrôle – Audit », pages 7 à 26.
- Xavier BOUIN, François-Xavier SIMON, Les nouveaux visages du contrôle de gestion : Outils et comportements, 4^{ème} édition, DUNOD, Paris, 2015.