



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة لونيبي علي - البليدة 02 -

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

- الشهيد طالب عبد الرحمان -



قسم العلوم المالية والمحاسبة

الموضوع: مطبوعة علمية بعنوان

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

موجهة إلى طلبة السنة الثانية ماستر تخصص تسيير

عمومي فرع علوم التسيير

من إعداد :

الدكتورة: امحمدي فطوم

السنة الجامعية: 2020/2019

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

1. مقدمة:

إن الأهمية البالغة التي يحتلها القطاع العام في تحقيق التنمية المحلية والاقتصادية، والتطورات التي ميزت فترة أواخر القرن العشرين، ب بروز ظاهرة العولمة وسرعة انتقال المعلومات، وما رافق ذلك من ضغوطات متزايدة على مؤسسات القطاع العام لتحسين جودة مخرجاتها من السلع والخدمات والتحكم في تكلفتها، في هذا السياق ظهرت عدة توجهات فكرية للتعامل مع التحديات التي تواجه إدارة القطاع العام وإيجاد حلول لأزمة التسيير العمومي، من خلال البحث عن أساليب إدارية تعمل على تحسين الأداء والكفاءة والفعالية، والاستغلال الأمثل للموارد، جودة المخرجات، رضى الجمهور، لذلك ظهرت عدة نماذج للإصلاح الإداري من أهمها نموذج التسيير العمومي الجديد كمدخل أساسي لتطوير واصلاح المؤسسات العمومية وإقرار النجاحة فيها واتجاه عام لعصرنة التسيير، والذي يستمد أفكاره ومعاله من العلوم الاقتصادية ومن مبادئ وتقنيات التسيير المطبقة في القطاع الخاص، وإدخال آليات السوق في إدارة أجهزة الخدمات العمومية (ثقافة المقابلة أو المؤسسة كأساس لإدارة الخدمة العمومية)، هذا ما أوجب على المؤسسات العمومية تبني منهجية التسيير بالأهداف والنتائج من خلال إدماج نظام مراقبة التسيير الذي يعتبر من بين أدوات التسيير الفعالة، إذ يحتل الصدارة بين نظم المؤسسات الحديثة من حيث

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

التحكم في التكاليف والاستغلال الأمثل للموارد، وتحسين فعالية التسيير عن طريق قياس وتقييم الأداء، وذلك باستخدام المقاييس المحاسبية والأساليب الاحصائية والكمية الملائمة لنشاط وأهداف المؤسسة.

بناء على ما سبق وفي ظل الإصلاح الإداري الذي مس مؤسسات القطاع العام (الحكومي) بتطبيق أدوات مراقبة التسيير لتحسين الأداء والرفع من جودة الخدمات العمومية، تم إعداد هذه المطبوعة المكونة من مجموعة محاضرات وفقا لعرض التكوين المعتمد من الوزارة الوصية للسنة الثانية ماستر تخصص تسيير عمومي فرع علوم التسيير، لطرح المفاهيم الأساسية المرتبطة بمراقبة التسيير و ابراز خصوصياته في مؤسسات القطاع العام وتوضيح علاقته بمفهوم التسيير العمومي الجديد الذي يدعو إلى الارتقاء بالإدارة العامة إلى مستوى الكفاءة والفعالية، ثم عرض أهم أدوات مراقبة التسيير وبيان كيفية تطبيقها في المؤسسات العمومية، حيث تضمنت المطبوعة النقاط التالية:

- الفصل الأول: ماهية مراقبة التسيير
- الفصل الثاني: المحاسبة التحليلية والتحكم في التكاليف
- الفصل الثالث: التخطيط والموازنات التقديرية
- الفصل الرابع: لوحة القيادة وتقييم الأداء في القطاع العام

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

2. الفهرس

الصفحة	العنوان
2-1	1. مقدمة
7-3	2. الفهرس
8	3. ماهية مراقبة التسيير
9	1.3 نشأة وتطور مراقبة التسيير
9	1.1.3 مفهوم مراقبة التسيير
12	2.1.3 مراحل تطور مراقبة التسيير
15	3.1.3 أهداف مراقبة التسيير
15	4.1.3 خصائص معلومات مراقبة التسيير
17	5.1.3 أدوات (أساليب) مراقبة التسيير
20	6.1.3 مراحل إعداد نظام مراقبة التسيير
21	7.1.3 مراقب التسيير
24	2.3 خصوصيات مراقبة التسيير في القطاع العام
24	1.2.3 تعريف مراقبة التسيير في المؤسسات العمومية

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

25	2.2.3 أبعاد مراقبة التسيير في المؤسسة العمومية
26	3.2.3 وظائف مراقبة التسيير في المؤسسة العمومية
27	4.2.3 صعوبات تطبيق مراقبة التسيير في المؤسسة العمومية
29	3.3 مراقبة التسيير في ظل التسيير العمومي الحديث
30	1.3.3 مفهوم التسيير العمومي الحديث (NGP)
30	2.3.3 مبادئ التسيير العمومي الجديد
32	3.3.3 وسائل التسيير العمومي الحديث
36	4.3 أسئلة الفصل
37	4. المحاسبة التحليلية والتحكم في التكاليف
37	1,4 مفهوم المحاسبة التحليلية (التكاليف)
37	1.1.4 تعريف محاسبة التكاليف
38	2.1.4 المفاهيم المتعلقة بمحاسبة التكاليف
39	3,1,4 تصنيف التكاليف
45	4.1.4 أهداف محاسبة التكاليف في القطاع العام
46	5.1.4 المبادئ الأساسية لقياس التكلفة في القطاع العام

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

51	6.1.4 نظام قياس التكلفة في المؤسسات العمومية
53	2.4 تحليل التكاليف عن طريق مراكز المسؤولية
54	1.2.4 تصنيف التكاليف على أساس مراكز المسؤولية
56	2.2.4 عوامل وأسس تحديد التكاليف التي يمكن التحكم فيها والرقابة عليها
56	3.2.4 خطوات تطبيق نموذج محاسبة المسؤولية
57	3.4 تحليل التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)
58	1.3.4 المفاهيم الأساسية المتعلقة بطريقة تحليل التكاليف على أساس الأنشطة
62	2.3.4 تصميم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة
68	4.4 حالات تطبيقية
84	5. التخطيط والموازنات التقديرية
84	1.5 الموازنة التقديرية: المفهوم والأهداف
84	1.1.5 تعريف الموازنة التقديرية
85	2.1.5 أهداف الموازنة التقديرية

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

88	2.5 أنواع وطرق إعداد الموازنات التقديرية
88	1.2.5 أنواع الموازنات التقديرية
90	2.2.5 طرق إعداد الموازنات التقديرية
91	3.5 خطوات إعداد الموازنات التقديرية
91	1.3.5 التحضير لإعداد الموازنات التقديرية
92	2.3.5 إعداد الموازنات
93	3.3.5 اعتماد الموازنة
94	4.5 دراسة حالة تطبيقية
103	6. لوحة القيادة وتقييم الأداء في القطاع العام
103	1.6 المؤشرات وتقييم الأداء
104	1.1.6 تعريف مؤشرات تقييم الأداء
104	2.1.6 أسس اختيار مؤشرات تقييم الأداء
105	3.1.6 أنواع مؤشرات تقييم الأداء
106	4.1.6 مشاكل وصعوبات قياس الأداء في المؤسسة العمومية

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

107	2.6 لوحة القيادة: المفهوم وسيورة الإعداد
107	1.2.6 تعريف لوحة القيادة
108	2.2.6 مبادئ لوحة القيادة
109	3.2.6 مراحل إعداد لوحة القيادة
112	3.6 لوحة القيادة ونظام المعلومات
112	1.3.6 مفهوم نظام المعلومات
113	2.3.6 المقارنة بين لوحة القيادة ونظام المعلومات
116	4.6 أسئلة الفصل
117	7. الخاتمة
-118	8. قائمة المراجع
127	

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

3. ماهية مراقبة التسيير

تهدف الإدارة العلمية الحديثة في مستوى المؤسسة أو الدولة ككل عموماً، إلى الاستخدام الأمثل للطاقات المادية والبشرية، وتنمية أكبر قدر ممكن من الموارد، تحقيقاً لأهداف المؤسسة التي تعد جزءاً من أهداف المجتمع ككل، لذا وجب على المؤسسة إعادة ترتيب تنظيمها وتحديد طرق تسييرها تماشياً مع التحديات التي تواجهها، في إطار ذلك ظهرت مراقبة التسيير كأداة قيادة تساعد المسؤولين على التحكم في أدائهم لتحقيق الأهداف المسطرة بكفاءة وفعالية، من خلال توفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات بشكل صحيح ويضمن عدم وجود تناقض بين المستويين الاستراتيجي والعملي، وذلك باتباع مراحل أساسية والمتمثلة في التخطيط أي تحديد الأهداف بالتفاوض والمشاركة انطلاقاً من استراتيجية المؤسسة ثم القياس بمتابعة الأداء ومراقبة النتائج، المراقبة واستخراج الانحرافات وتصحيحها، أخيراً ما يسمى بدورة التعلم الهادفة لتحسين نظام التنبؤ وتعديل نظام المعلومات المبني على دورات التغذية العكسية، وهناك من ينظر إلى مراقبة التسيير (الرقابة الإدارية) من الاتجاه العملي أو التطبيقي حيث يتم التركيز على النواحي التطبيقية للمراقبة بالاهتمام بوضع المعايير قياس الأداء، مقارنته بالمعايير، تصحيح الفرق بين النتائج الفعلية والمخطط الموضوع.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

1.3 نشأة وتطور مراقبة التسيير:

إن مصطلح مراقبة التسيير هي المقابل والترجمة للكلمة الفرنسية "Contrôle de gestion" وتعني (التحقيق والتدقيق في مدى احترام المعايير، العقوبة) وهذا المعنى يثير الخوف لدى الأشخاص ويبعدها كليا عن هدفها واتجاهها الصحيح، أما في المشرق العربي فيطلق عليها اسم الرقابة الإدارية أو المحاسبة الإدارية وهو ترجمة عن اللغة الانجليزية لمصطلح "Management control" والتي تعني (القيادة والتحكم في التسيير)، هذا ما يزيل الخوف ويشعر الأشخاص بالأمان ويجعلهم يتخذون أفضل القرارات لبلوغ ذلك.

1.1.3 مفهوم مراقبة التسيير:

ارتبط مفهوم مراقبة التسيير عند ظهوره بمفهوم المؤسسة ثم تطور معه، واختلف منظور ومنطق هذا الأخير من فترة لأخرى ومن شخص لآخر، ويتكون اللفظ من عبارتين رقابة وتسيير وكلاهما له محتوى متنوع والجمع بينهما قد يؤدي إلى ظهور مفاهيم متباينة.

- **تعريف التسيير:** يشتمل على عدة مرادفات، كالقيادة، الإدارة، التوجيه، لكن عموما يستخدم مصطلحي الإدارة والتوجيه للدلالة على مهام السلطة العليا للمؤسسة، بينما يستخدم مصطلح التسيير والقيادة

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

للدلالة على المهام التي يقوم بها المسؤولون في كافة المستويات التنظيمية بالمؤسسة (العليا، الوسطى، التنفيذية)، وعرف التسيير بأنه "عملية تهدف إلى تحقيق الأهداف المسطرة من قبل المؤسسة باستخدام مواردها المتاحة"¹ أما التعريف الحديث للتسيير "هو علم الاختبارات والتطبيق، يتضمن قيادة المؤسسة باستعمال عدة تقنيات وخطوات للمساعدة على اتخاذ القرارات وهو مزيج لعدة علوم، كالعلوم الدقيقة والعلوم الإنسانية وملتقى لعدة اختصاصات (اقتصاد، تاريخ، علوم الاجتماع، العلوم السياسية...)"².

- **تعريف المراقبة:** هي وظيفة إدارية تهدف إلى سلامة العمليات المنفذة ومطابقتها للقواعد والأصول والتعليمات الموضوعية من أجل كشف الأخطاء وتصحيحها بما يمنع ظهورها مستقبلاً³، وتطور هذا المفهوم ليصبح وفق مقارنة السيبرنتيك "Cybernetique" دوره القيادة والتعديل والهدف من هذه المقاربة إنشاء وحدات تخضع للمراقبة الذاتية بفضل دورات استرجاعية للمعلومات (التغذية العكسية)، وبالتالي تحديد التعديلات ويتم التصحيح بطريقة آلية.

¹- Gaston Cuendet, **Dynamique de la gestion Cybernétique, décision et trajectoire**, volume II, Presse polytechnique et Univ romandes, Suisse, 1982, P 12.

²- Claude Alazard, Sabine Sépari, **Contrôle de gestion manuel et applications**, 5^e Ed, Paris, Dunod, 2018, P 6.

³- جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، التكاليف المعيارية، الطبعة الثانية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998، ص13.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

- **تعريف مراقبة التسيير:** قدم الباحثون في هذا المجال عدة تعريف لمراقبة التسيير، فعرفت بأنها القسم المحاسبي الذي يتعامل بشكل محدد مع الكيفية التي يتم بها استخدام البيانات المحاسبية والمعلومات المالية الأخرى في إدارة الأعمال، المؤسسات العمومية، المؤسسات غير الهادفة للربح¹.

كما يمكن تعريفها بأنها نظام معلومات يختص بإنتاج معلومات محاسبية كمية ووصفية لاتخاذ القرارات، باستخدام مجموعة من الأساليب العلمية والمحاسبية المتطورة التي تبحث في دراسة وتحليل البيانات اللازمة لإدارة المؤسسة والبيانات الإدارية اللازمة للمحاسبة، وإدماج الاثنين في إطار عام يركز على التخطيط لأعمال وأنشطة المؤسسة والرقابة على تنفيذ هذه الأعمال، واتخاذ القرارات المناسبة لحل المشاكل التي تنشأ أثناء التخطيط والتنفيذ، وذلك بقصد تحقيق أهداف كل نشاط من أنشطتها في نطاق الهدف الرئيسي للمؤسسة ككل، وذلك بما يضمن استغلال موارد المؤسسة بكفاءة وفعالية.

مما سبق نستنتج الخصائص التي تتميز بها مراقبة التسيير:

- مراقبة التسيير مسار دائم للتعديل؛

¹- Hilton, Ronald W; **Managerial Accounting**, 4th Ed, Irwin Mc Graw-Hill, New York, 1999, P4.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

● قاعدة مراقبة التسيير هي بيان العلاقة بين الوسائل والأهداف
والنتائج؛

● تساعد المسؤولين والموظفين على التحكم في أدائهم التسييري.

2.1.3 مراحل تطور مراقبة التسيير:

بدأت التطورات الأولية في ميدان مراقبة التسيير في مرحلة الثورة الصناعية مع نهاية القرن 19م وبداية القرن 20م، وتزامنت مع كبر حجم وحدات الإنتاج وتنوعها، فأصبح من الضروري تحديد المهام والمسؤوليات ووضع مراقبة على المنفذين، وإن كانت مبادئ وطرق التسيير قد ظهرت ما بين 1850 و1910م في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا، فإن تطبيقها بدأ تدريجيا مع تطور احتياجات المؤسسة أين وجد المسيرون أنفسهم في حاجة إلى مراقبة التسيير للمساعدة في اتخاذ القرارات، فتطور مراقبة التسيير في الوقت الحاضر، يقصد به تطور نوعية وجودة المعلومات التي تحتاجها إدارة المؤسسة لمساعدة المدراء في مختلف المستويات الإدارية داخل المؤسسة في اتخاذ القرارات، التي تقع ضمن مجالات التخطيط والتنظيم والتوجيه وتوزيع الموارد وتقييم الأداء والرقابة، وهناك مجموعة من العوامل التي ساهمت في تطور مراقبة التسيير حديثا منها¹:

¹ - الحارس أسامة، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر، عمان، الأردن،

2004، ص 34.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

- ازدياد حدة المنافسة بين الشركات على اختلاف أنواعها ومجالات عملها نتيجة لانفتاح الأسواق على بعضها البعض؛
- الثورة التكنولوجية الهائلة في مجالات الاتصالات والإلكترونيات وتقنية المعلومات وبشكل متسارع؛
- رغبة كل مؤسسة في تحقيق الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة فيها مما يسهم في تحقيق أهدافها وتعظيم الأرباح؛
- زيادة الاهتمام بالنوعية والجودة لإرضاء الزبون، ونظرا للتغيير المستمر والمتسارع في رغبات الزبائن، فقد تبنت كثير من المؤسسات نظام مراقبة الجودة الشاملة؛
- لجوء الإدارة إلى استخدام طرق وأساليب وممارسات إدارية جديدة تتصف بالكفاءة والفعالية من ناحية، وتتماشى مع البيئة الخارجية والتغيرات المتسارعة من ناحية ثانية؛
- تطور الأدوات والأساليب والنظم المحاسبية المستخدمة لخدمة الإدارة في المؤسسة.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

كما اهتم الإتحاد الدولي للمحاسبين بتلك التطورات التي حدثت في أساليب مراقبة التسيير، حيث أصدر تقريرا تضمن عرضا لتطورات مراقبة التسيير في صورة أربعة مراحل هي¹:

- ما قبل 1950م: وركزت على تحديد التكلفة والرقابة المالية من خلال استخدام الموازنات وأساليب محاسبة التكاليف؛
- من عام 1950 إلى 1965م: تغير التركيز من تحديد التكلفة والرقابة المالية إلى توفير المعلومات لأغراض التخطيط والرقابة الإدارية باستخدام بعض الأساليب، مثل محاسبة المسؤولية وتحليل القرارات؛
- من عام 1965 إلى 1985م: تحول التركيز من تحديد التكلفة والرقابة المالية إلى تقليل الفاقد في الموارد المستخدمة في المؤسسة، من خلال استخدام تحليل العمليات وأساليب إدارة التكلفة (تحليل البيانات لتخفيض التكاليف)؛
- من 1985 حتى الآن: تحول اهتمام مراقبة التسيير إلى توليد وخلق قيمة من خلال الاستخدام الكفء للموارد، بواسطة استخدام الأساليب التي تعتمد على بعض العوامل التي تضيف قيمة للزبون وذوي المصالح للمؤسسة.

¹ - International Federation of Accountants (IFAC), International Management Accounting Practice Statement; management accounting concepts, New York, 1998.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

3.1.3 أهداف مراقبة التسيير:

تعتبر مراقبة التسيير الشريان الأساسي لتوفير المعلومات الملائمة لإدارة المؤسسة لمساعدتها في وظائفها المختلفة، لذلك يصفها البعض بسبب طبيعتها المتعلقة بتوفير المعلومات بأنها مصدر القوة التنظيمية، ومن أهدافها مايلي¹:

- توفير البيانات اللازمة لإعداد الموازنات التخطيطية وفقا لمراكز المسؤولية؛
- الرقابة على عناصر التكاليف والرقابة على الإيرادات وتحديد المسؤولية عنها؛
- توفير البيانات اللازمة لمساعدة الإدارة في القيام بوظائفها المختلفة من رسم سياسات وتخطيط ورقابة وتقييم أداء واتخاذ القرارات خاصة القرارات المتعلقة بشراء المعدات الرأسمالية.

4.1.3 خصائص معلومات مراقبة التسيير:

من أهم خصائص معلومات مراقبة التسيير مايلي:

¹ - السجاعي محمود، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية للنشر، مصر، 2006، ص 46، 47.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

- **الملاءمة:** أن تكون المعلومات الناتجة عن عملية مراقبة التسيير مبنية على أساس الاعتبارات التالية:

- جمع وقياس البيانات المتعلقة بالنشاط (النطاق، معلومات خارجية، مالية، مستقبلية)؛
- تصنيف وتبويب تلك البيانات بصيغ تتلاءم (تناسب) والتشغيل؛
- تلخيص المعلومات بما يتلاءم واتخاذ القرارات.

- **التوقيت:** إن الوقت المناسب هو الذي يعطي المعلومات قيمة وتفقد فعاليتها إذا قدمت في توقيت غير مناسب، والتوقيت المناسب هو درجة تحول القرارات المتخذة، بواسطة مستخدم المعلومات إلى قرارات فعالة¹.

- **الدقة:** لاشك أن المعلومات التي تقدم في فترة زمنية طويلة تتميز بدرجة مرتفعة من الدقة وهذا ما يفقد هذه المعلومات خاصية الوقتية، غير أن استخدام الحاسبات الآلية تسمح بالجمع بين الدقة والتوقيت المناسب والشمول.

¹ - سليمان سفيان، ماجد الشرع، المحاسبة الإدارية اتخاذ القرارات والمراقبة، الطبعة الأولى، دار الشرق للتوزيع والنشر، عمان، الأردن، 2002، ص ص 22، 23.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

- **المصدقية:** أن تكون المعلومات خالية من الأخطاء وحيادية (موضوعية) وتتصف بأمانة التعبير والتصور الصادق عن أحداث وعمليات وأنشطة المؤسسة مما يضمن درجة الاعتماد والثوق فيها.
- **اقتصاديات المعلومات:** وفقا لمبدأ التكلفة والمنفعة ينبغي أن تكون منافع استخدام المعلومات أكبر من تكلفة الحصول عليها.
- **القابلية للقياس والاستخدام:** يجب توفر امكانية قياس المعلومات ماليا أو كميا أو صفيا، سواء كان قياسا لكمية المعلومات أو تكلفة أو قيمة المعلومات، مع الأخذ بعين الاعتبار العوامل المؤثرة في مدى صدق ودقة وسلامة المعلومات¹.

5.1.3 أدوات (أساليب) مراقبة التسيير:

ظهرت أدوات مراقبة التسيير وتطورت على مراحل زمنية، وذلك تبعا للتغيرات والتطورات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية، والتي ساهمت في توفير المعلومات الملائمة لإدارة المؤسسة لتمكينها من القيام بوظائفها واتخاذ القرارات الفعالة، والجدول التالي يبين أهم أدوات مراقبة التسيير:

¹ - مكرم عبد المسيح باسلي، المحاسبة الإدارية الأصالة والمعاصرة، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2008، ص 16.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

الجدول رقم (01): أهم أساليب وأدوات مراقبة التسيير

الحديثة	التقليدية	أدوات مراقبة التسيير
<ul style="list-style-type: none"> - التكلفة على أساس النشاط ABC - التكلفة المستهلكة - إدارة الجودة الشاملة - نظم التدقيق العكسي - تحديد التكلفة على أساس المواصفات 	<ul style="list-style-type: none"> - طرق تخصيص التكلفة • على مستوى المصنع ككل • لكل قسم على حدى - أساليب منحى التعلم 	أدوات التكلفة
<ul style="list-style-type: none"> - الموازنات على أساس الأنشطة - الموازنات الصفرية 	<ul style="list-style-type: none"> - الموازنات للرقابة على التكاليف - الموازنات للتخطيط - الموازنات المرنة - الموازنات الثابتة - الموازنات طويلة الأجل (الاستراتيجية) 	أساليب التخطيط
<ul style="list-style-type: none"> - المقاييس غير المالية لتقييم الأداء • رضا المستهلك (الزبون) • استلام في الوقت المحدد • الابتكار • أداء الفريق - قياس المرجعية (المقاييس) • داخل المؤسسة (بين الأقسام) • خارج المؤسسة (بين 	<ul style="list-style-type: none"> - محاسبة المسؤولية - المقاييس المالية لتقييم الأداء • الربح المحاسبي • معدل العائد على الاستثمار • معدل العائد على المبيعات • العائد على الأصول • العائد على حقوق 	أساليب الرقابة وتقييم الأداء

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

المؤسسات المتنافسة) بطاقة الأداء المتوازن القيمة الاقتصادية المضافة	الملكية ● سعر السهم إلى الربحية - تحليل التباين (الانحرافات) - التكاليف المعيارية - أسعار التحويل الداخلي - الدخل المتبقي	
- الإدارة على أساس الأنشطة - نظرية القيود - تحليل ربحية الزبائن	- تحليل التعادل (التكلفة، الحجم، الربح) - تحليل ربحية المبيعات - طرق تقييم العائد الاقتصادي للمشروعات الاستثمارية ● فترة الاسترداد ● معدل العائد المحاسبي ● صافي القيمة الحالية ● معدل العائد الداخلي - أساليب التحليل التفاضلي	أساليب دعم وترشيد القرار
- تحليل القيمة لحماية الأسهم - تحليل دورة حياة المنتج - تحليل سلسلة القيمة - تحليل الصناعة - تحليل الوضع التنافسي للمؤسسة - التحليل الاستراتيجي للتكلفة - مراقبة تسيير الاستراتيجية	- التنبؤ طويل الأجل للمبيعات وللأرباح ولحجم وطبيعة الأسواق	التحليل الاستراتيجي

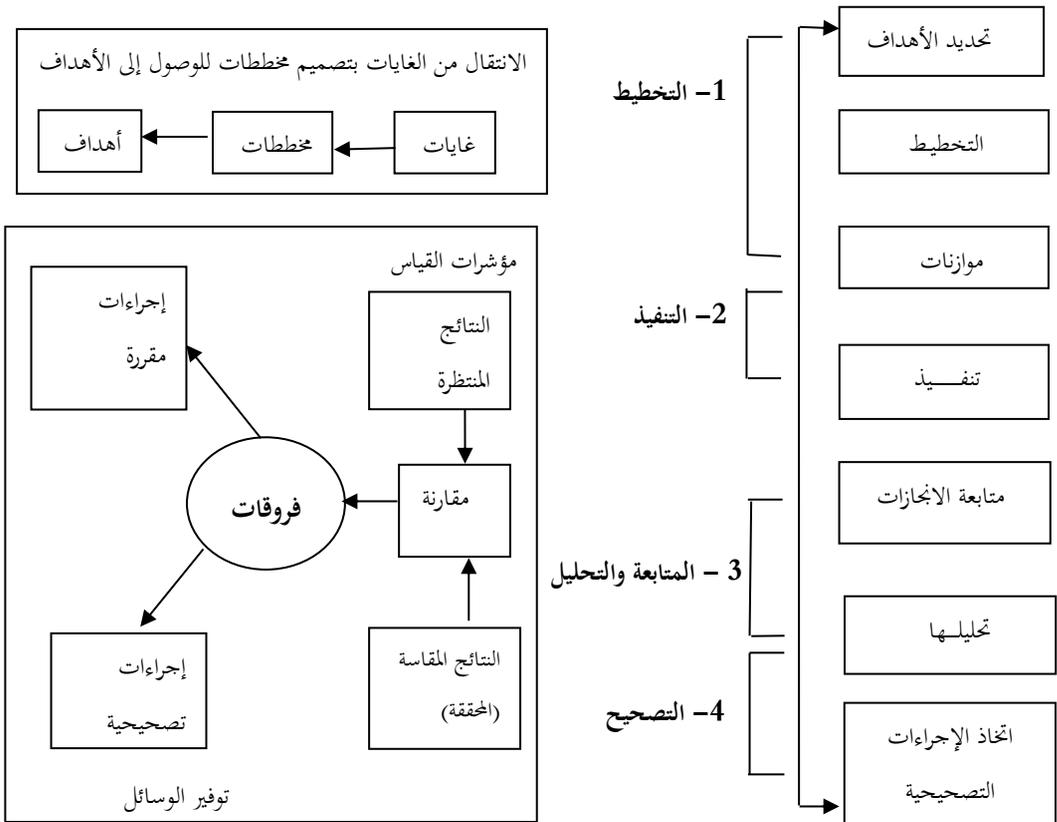
المصدر: من إعداد الباحثة

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

6.1.3 مراحل إعداد نظام مراقبة التسيير:

يعتبر نظام مراقبة التسيير كحلقة تتكون من أربعة مراحل كما يلي:

الشكل رقم (01): مراحل إعداد نظام مراقبة التسيير



Source : Hélène Löning et autre, Le contrôle de gestion organisation et mise en œuvre, 3^e Ed, Dunod, Paris, 2008, P 3.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

7.1.3 مراقب التسيير:

- **تعريفه:** هو موظف داخل المؤسسة، والمستشار الاقتصادي لها يقوم بإعداد نظام مراقبة التسيير، لذا يجب توفر تكوين ومواصفات معينة فيه فالقاعدة الأساسية في تكوين مراقب التسيير بصفة عامة المحاسبة والمالية ولكن عليه أن يكون مزودا بقاعدة صلبة في ميادين تكوينية المتمثلة في:

- تنظيم المؤسسة (كيفية تنظيم مصلحة أو على الأقل كيف يكتشف الخلل الوظيفي في تنظيم الوحدة)؛
- نظم المعلومات؛
- تسيير الموارد البشرية، كيفية توطيد علاقاته مع المنفذين، وقيادة فريق عمله بانسجام؛
- تقنيات التعبير، قراءة الأرقام وتحليلها (الجداول، المنحنيات) الحوار¹.
كذلك يجب على مراقب التسيير أن يتسم بالمواصفات التالية²:
- تكوين أولي في التسيير؛
- المعارف المالية والمحاسبية؛
- التحكم في الإعلام الآلي؛
- التحكم في اللغات الأجنبية؛

¹ - Hélène Löning, Idm, 2008, P 243.

² - Bescos P Laurent et autres, **Contrôle de gestion et management**, 4^e Ed, Montchrestien, Paris, 1997, P 477.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

- الخبرة في مجال التدقيق المحاسبي والرقابة؛
 - الخبرة الميدانية أو التشغيلية؛
 - مواصفات الصرامة والتحليل والقدرة على الاتصال.
- التموّج السلمي لمراقب التسيير: تميل التوجهات الحديثة إلى إلحاق مراقب التسيير مباشرة بالمدير العام، وهذه الوضعية تدعمه أكثر وتمنحه الاستقلالية والقدرة على التدخل بصورة أكثر أهمية¹.

- السلوك الأخلاقي لمراقب التسيير: أصدر المعهد الأمريكي للمحاسبين الإداريين قواعد السلوك الأخلاقي التي يجب أن يتحلّى بها مراقب التسيير اتجاه المؤسسة التي يعمل بها واتجاه الجمهور عموماً، وهي²:

- الكفاءة: بأن يعمل على:
- ✓ المحافظة على مستوى ملائم من الخبرة المهنية وذلك بالتطوير المستمر لمعارفهم ومهاراتهم؛
- ✓ أداء الواجبات المهنية وفقاً للقوانين والتعليمات والمعايير المهنية؛
- ✓ توفير المعلومات والتوصيات التي تدعم اتخاذ القرار، بأن تكون واضحة وموجزة في الوقت المناسب.

¹ - لشهب صفاء، مراقبة التسيير في القطاع العام ودورها في تحديث وفعالية التسيير وجودة الخدمات بالقطاع الصحي في الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 3، 2015، ص 84.

² - Institute of Management Accountants (IMA) Statement of Ethical Professional Practice, 2013.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

- الأمانة والموضوعية: يتحمل مراقب التسيير مسؤولية مايلي:
 - ✓ توصيل المعلومات بعدالة وأمانة؛
 - ✓ الإفصاح عن جميع المعلومات الملائمة التي يمكن التوقع بدرجة معقولة أنها تؤثر على فهم مستخدم المعلومات للتقارير أو التحليلات أو التوصيات التي يعدونها.
- السرية: يتحمل مراقب التسيير مسؤولية مايلي:
 - ✓ المحافظة على سرية المعلومات إلا في حالة السماح بذلك، أو وجود مطلب قانوني؛
 - ✓ إعلام جميع الأطراف ذات العلاقة بما يتعلق بسرية المعلومات التي يحصلون عليها خلال عملهم ومتابعة أنشطة المرؤوسين للتأكد من المحافظة على سرية المعلومات؛
 - ✓ الامتناع عن استخدام المعلومات السرية التي تتاح لهم في العمل وذلك للحصول على مكاسب غير أخلاقية أو غير قانونية.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

2.3 خصوصيات مراقبة التسيير في القطاع العام:

إن دعم مؤسسات القطاع العام بمفاهيم جديدة كمفهومي الأداء وتحمل المسؤولية سيقدم رقابة التسيير على حساب رقابة المشروعية، كما أن تطبيق الدولة لمحاسبة منتظمة للسنة المالية سيؤدي إلى التوجه نحو رقابة تهتم بالنتائج والحسابات وإثباتها، بزيادة الاهتمام بالفعالية والأداء، لذا فرضت مراقبة التسيير نفسها في مؤسسات القطاع العام، وبذلك تصبح مراقبة التسيير مكاملة أو شريكة لأنواع الرقابية بهذه المؤسسات.

1.2.3 تعريف مراقبة التسيير في المؤسسات العمومية:

يمكن تعريفها بأنها مجموعة الوسائل والإجراءات التي تستهدف تجنيد الطاقات المتاحة بالمؤسسة للاستخدام الأمثل للموارد وتصحيح الأخطاء والانحرافات، أي أنها أداة تسمح لمسيرتي المؤسسات العمومية والموظفين بالتحكم في آدائهم التسييري من خلال المعلومات التي توفرها لهم، والتي تساعد في اتخاذ القرارات الصحيحة، بغرض الوصول إلى الأهداف المسطرة بكفاءة وفعالية، وبصورة ملائمة ومنسجمة مع الاستراتيجية المحددة.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

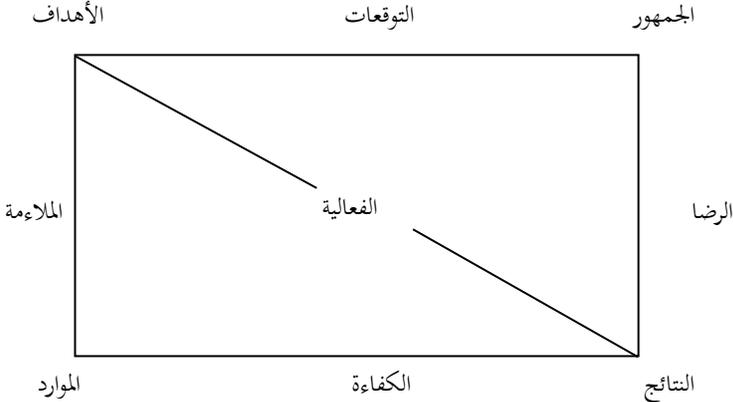
2.2.3 أبعاد مراقبة التسيير في المؤسسة العمومية:

- إن ركيزة مراقبة التسيير في المؤسسة العمومية هي بيان العلاقة بين مجموعة من المصطلحات المرتبطة بشكل وثيق بمفهوم مراقبة التسيير، وهي¹:
- **الكفاءة (efficacité):** تتمثل في مقارنة النتائج مع الموارد المستعملة أي قياس النتيجة المحققة باستخدام وحدة واحدة من الموارد المستعملة.
 - **الفعالية (efficience):** تتمثل في مقارنة النتائج المحققة مع الأهداف المسطرة، أي إلى أي مدى تمكنت المؤسسة العمومية من تحقيق أهدافها.
 - **الملاءمة (pertinence):** تتمثل في العلاقة بين الأهداف والموارد، أي أن تحديد الأهداف (نوعا وكما) تناسب الموارد المتوفرة.
 - **الرضا (satisfaction):** هو العلاقة بين النتائج والأفراد، أي أن النتائج المحققة تلي احتياجات ورغبات الأفراد.
 - **التوقعات (attente):** تتمثل في العلاقة بين الأهداف المسطرة والأفراد أي أن الأهداف الموضوعية تكون مطابقة لتوقعات الأفراد.
- الشكل التالي يبين أهم متغيرات مراقبة التسيير في المؤسسات العمومية:

¹ - Hélène Löning et autre, le contrôle de gestion organisation et mise en œuvre, 2^e édition, édition Dunond, paris 2003, P P 7,8.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

الشكل رقم (02): أهم متغيرات مراقبة التسيير في المؤسسات العمومية



Source : Hélène Löning et autre, **le contrôle de gestion organisation et mise en œuvre**, 2^e édition, édition Dunond, paris 2003, P8.

3.2.3 وظائف مراقبة التسيير في المؤسسة العمومية:

هنالك ثلاث وظائف لمراقبة التسيير في المؤسسة العمومية، وهي¹:

- مراقبة الأداء الوظيفي: تعتبر مراقبة الأداء الوظيفي في المؤسسة العمومية، من أهم وظائف الإدارة التي لا يمكن التخلي عنها، لأنها تعتبر الدعامة الأساسية ووسيلة لجمع المعلومات وتقييم الأداء بكل موضوعية

¹ - بوعبادة فتحية، دراسة تقييمية لواقع مراقبة التسيير في المؤسسة العمومية ذات الطابع

الإداري، دراسة حالة المؤسسة الإستشفائية لزرالدة، ص ص 5، 6. تاريخ الإطلاع

<https://univ-blida2.dz>

21:13، 2018/10/07 من الموقع

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

حيث أن الشخص الذي يؤدي هذه المهمة يقوم بالاستماع لكل المشاكل والعراقيل التي تواجه الموظفين، أي أنه يعمل على جمع معلومات موضوعية تفيد وتساعد المسؤولين على صياغة واتخاذ القرارات المتعلقة بالمستقبل الوظيفي من حيث الترقية (الزيادة في الأجور، المكافآت، العقوبات...) وهذا يؤدي الى زيادة الثقة في الإدارة العمومية.

- **مراقبة جودة الخدمة:** هناك أهمية كبيرة لإدارة الجودة على مستوى المؤسسة العمومية، حيث انه يطلب منها تقديم خدمات ذات جودة تتلاءم مع رغبات واحتياجات الأفراد.

- **التنسيق الهيكلي:** إن التنسيق بين مختلف مستويات المؤسسة العمومية أمر ضروري باعتبارها وحدة متماسكة، ولهذا يجب على مراقب التسيير أن يقوم بالتنسيق بين جميع مراكز المسؤولية فيما يخص، وضع الأهداف؛ وضع الموازنات؛ ووضع المؤشرات التي تفيد في تقييم الأداء.

4.2.3 صعوبات تطبيق مراقبة التسيير في المؤسسة العمومية:

إن خصوصية القطاع العام تعقد مهمة مراقبة التسيير، ومن أهم العوائق التي تواجهه¹:

¹ - المرجع السابق، ص ص 6، 7.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

- **صعوبة قياس الأهداف:** فالخدمة العمومية تسعى إلى تحقيق منفعة متوازنة مع الموارد المخصصة، وهذا الهدف غير قابل للقياس بصورة عامة في القطاع العام، مما يؤدي إلى عدم وجود مراقبة تسيير يمكنها أن تعمل على نظام ذو أهداف غامضة، وأمام غموض الأهداف يصبح من الصعب تحديد الموارد (الوسائل) الملائمة، لأن مراقبة التسيير تتطلب توضيح الأهداف التي تقود إلى المزيد من الشفافية والعقلانية الاقتصادية المفيدة لكل المستفيدين من الخدمة وصناع القرار.

- **صعوبة قياس النتائج وتحليلها:** يصعب قياس النتائج في القطاع العام بسبب خصوصية أهدافه، لأن قياس النتائج وتحليلها قد يتأثر بشفافية الأفراد وآرائهم ما يجعل من عملية القياس ينظر إليها كتحقيق جنائي، وهذا ما يحول دون تطبيق مراقبة التسيير.

- **صعوبة قياس المخرجات:** إن مخرجات المؤسسة العمومية هي خدمات غير ملموسة، لذا فصعوبة القياس والتحقق من جودتها يقف حاجزا أمام مراقبة التسيير.

- **ضعف الجهاز التسييري:** نظرا لطبيعة المؤسسة العمومية التي تهتم بالحاسبة العمومية لوحدها هذا ما حد من فعالية الأجهزة المحاسبية، لعدم قدرتها على مسايرة تطور الأنظمة المحاسبية التي تسمح بالتحكم في التسيير كالحاسبة التحليلية والموازنات اللتان تعتبران من أدوات مراقبة التسيير.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

- **تحفظ النقابات العمالية:** الكثير من النقابات العمالية في المؤسسة العمومية ترفض التغيير وإدماج طرق تسيير علمية، وهذا خوفا من فقدان ميزة الاستقرار الذي يضمه الوظيفة العمومي.

3.3: مراقبة التسيير في ظل التسيير العمومي الحديث:

منذ سبعينيات القرن العشرين انتشرت حركات الإصلاح الإداري للقطاع العام في عدة دول بسبب العوامل الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي سادت تلك الفترة، ولمعالجة الاختلالات التي ميزت التسيير العمومي التقليدي، وكذا الارتقاء بالإدارة العامة إلى مستوى الكفاءة والفعالية، برزت حركة دولية كبرى تحت مسمى "التسيير العمومي الجديد" تدعو إلى أن الإدارة هي أساس البرامج العامة الفعالة، ونادت بضرورة إحداث إصلاحات جذرية مشتقة من أساليب وتقنيات تسيير إدارة القطاع الخاص، مع تحويل مجال الاهتمام إلى الأهداف والنتائج، وإعطاء أهمية للقيادة المبدعة على جميع المستويات، والتركيز على مبادئ تنظيمية أساسها اللامركزية، وتعزيز التعلم التنظيمي سواء على المستوى الفردي أو الجماعي والمشاركة في اتخاذ القرارات، وكذلك التركيز على خدمة الزبون (المتنفع) باعتباره المركز الرئيسي للحكم على جودة الخدمة، هذا ما يسمح بتحقيق ثلاث غايات أساسية، تحقيق الكفاءة والفعالية، زيادة وتحسين جودة الخدمة المقدمة، والتحكم الأمثل في التكاليف.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

1.3.3 مفهوم التسيير العمومي الحديث (NGP):

عرفه المعجم السويسري للسياسة الاجتماعية بأنه "اتجاه عام لتسيير المؤسسات العمومية، تعود أولى معالم ظهوره إلى بداية التسعينيات بالدول الأنجلوسكسونية، وانتشر لاحقا في معظم دول منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، وعلى عكس التسيير العمومي التقليدي الذي يستمد مبادئه من العلوم الإدارية والقانونية، فإن أفكار ومعالم التسيير العمومي الجديد مستوحاة من العلوم الاقتصادية ومن سياسات التسيير في القطاع الخاص بهدف تحسين ومعالجة الاختلالات التي ميزت التسيير العمومي التقليدي والتي من بينها البيروقراطية وكذا محاولة الإرتقاء بإدارة العامة إلى مستوى الكفاءة والفعالية"¹.

2.3.3 مبادئ التسيير العمومي الجديد:

إن مفهوم التسيير العمومي الحديث يقوم على التجدد في نشاط الدولة وذلك بإضفاء طابع المقابولة على القطاع العام، ومن أهم مبادئه²:

¹ - بن عيسى ليلي، الحكم الراشد أحد مقومات التسيير العمومي الحديث، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 14، ديسمبر 2013، ص ص 190، 191.

² - محادي ليلي، تطبيق آليات مراقبة التسيير الحديثة في المؤسسات العمومية الاستشفائية دراسة تحليلية على مستوى المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد بوضيف بورقلة، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، العدد 8، جامعة الوادي، 2017، ص ص 674، 675.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

- إضفاء مبادئ التنافسية على القطاع العام، وهو ما يؤدي إلى إعطاء أكثر فعالية له ويسمح بالتجديد وتطوير وتأهيل الخدمة العمومية ورضا المنتفعين بها؛
- تقييم كفاءة المؤسسات بالتركيز على النتائج بدلا من الاهتمام بالموارد، الرقابة القبليّة، هذا المبدأ يعتمد على فكرة أن كل ما هو قابل للقياس يجب أن ينجز وفق ما هو مسطر؛
- تدعيم رقابة التسيير؛
- يجب أن تسعى الحكومات والمؤسسات العمومية لتحقيق مهمتها وأهدافها، من خلال تحقيق رفاهية المواطن أو الزبون بكفاءة وفعالية بدلا من ارتباطها بصرامة وبيروقراطية الإطار القانوني واللوائح التنظيمية؛
- ضرورة تغيير نظرة الإدارة للمستفيدين والتقرب منهم كما هو الحال بالنسبة لزبائن مؤسسات قطاع الأعمال وجعله أساس عملية تصميم وأداء الخدمة وذلك بمراعاة احتياجاته وتطلعاته وخياراته؛
- استخدام أساليب التسيير التي تسمح بالتنبؤ بالمشاكل قبل ظهورها وإعطاء الحلول اللازمة لها؛
- يجب أن تسعى المؤسسات العمومية لتعظيم أرباحها والبحث عن موارد جديدة بدلا من الاكتفاء بعملية تسيير إنفاق الموارد؛

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

- اعتماد مبدأ المشاركة في التسيير والتخلي عن المركزية ما يضمن مرونة الاستجابة للتغيرات الخارجية والزبائن، بالإضافة إلى الكفاءة والفعالية والتجديد في مستوى التسيير؛
- اعتماد ميكانيزم السوق عوضا عن التسيير البيروقراطي؛
- يجب أن تهتم وتركز الحكومات في مجال التسيير العمومي الجديد ليس فقط على عرض الخدمات العمومية، وإنما في قدراتها ووظائفها في تقديم الحوافز والمساهمة في جميع القطاعات.

3.3.3 وسائل التسيير العمومي الحديث:

من أهم وسائل التسيير العمومي الحديث الآتي:

- الوسائل النوعية للتسيير العمومي الحديث: من أهمها:

- الاتصال: يعتبر الاتصال جوهر وسائل التسيير العمومي الحديث باعتباره يمثل حلقة وصل بين الإدارة للعليا للمؤسسة وموظفيها في كافة مستويات الهيكل التنظيمي من جهة، وذلك في إطار ما يعرف بالاتصال الداخلي وبين المؤسسة وزبائنها من جهة أخرى وذلك في إطار ما يعرف بالاتصال الخارجي¹.

¹ - تيشات سلوى، آفاق الوظيفة العمومية الجزائرية في ظل تطبيق المناجمنت العمومي الجديد بالنظر إلى بعض التجارب الأجنبية (نيوزلندا، فرنسا والولايات المتحدة الأمريكية)، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد بوقرة بومرداس، 2014/2015، ص 142.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

- التسويق العمومي: لا يختلف مفهوم التسويق في مؤسسات الأعمال عن المؤسسة العمومية، فمؤسسات الأعمال تسوق سلعاً بينما المؤسسات العمومية تسوق خدمات، إذا أصبحت هذه الأخيرة تحاول تبني مبادئ التسويق العصري، الذي يعتبر الزبون (المستفيد من الخدمة) ملك يجب إرضاءه قدر الإمكان من خلال تلبية احتياجات المواطنين بأسلوب حضاري، من خلال العمل على تحسين نوعية الخدمات العمومية، تحسين أسلوب التعامل مع المستخدمين وتحسين طريقة استفادتهم وتزويدهم بالمعلومات التي يحتاجون إليها، الاقتراب من المواطنين لمعرفة احتياجاتهم وطموحاتهم وكذا إشراكهم في عملية اتخاذ القرارات¹.

- الوسائل الكمية للتسيير العمومي الحديث: من أهمها:

- المحاسبة التحليلية: انطلقا من سنوات الثمانينات اعتمد قطاع الخدمات المحاسبة التحليلية وأصبحت تدعى بمحاسبة المناجمت فبعد الأزمة المالية التي عرفتھا العديد من الدول والارتفاع الكبير في حجم النفقات العمومية، كشفت عن عدم ملاءمة أدوات التسيير العمومي التقليدية، فتطبيق المحاسبة التحليلية يعتبر أداة فعالة لترشيد النفقات العمومية وتحديد المسؤوليات، باعتبار أنها تساعد الإدارة

¹ - المرجع السابق، ص ص 146، 147.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

على الرقابة على عناصر التكاليف، بتقديم تقارير دورية يتم فيها مقارنة التكاليف الفعلية لحجم النشاط مع التكاليف المقدرة مسبقا وإيجاد الانحرافات واقتراح الوسائل الكفيلة لتجنبها في فترات مقبلة¹.

- إدارة الموارد البشرية: إن الإدراك المتزايد للدولة بأهمية المورد البشري وسعت من دائرة اهتمامها به وعملت جاهدة على تطوير وظيفتها العمومية وتبني مفاهيم جديدة، كالأداء، الكفاءة، الفعالية، تشجيع العمل الجماعي، وبهذا تم نقل أدوات القطاع الخاص إلى قطاع الوظيفة العمومية (التوظيف على أساس الكفاءة وليس المساواة اعتماد مبدأ التعاقد، مبدأ التمايز ومكافأة الأفراد حسب كفاءتهم)².

إن تبني المؤسسة العمومية هذه الوسائل ينتج عنها تغيرات ايجابية على مستوى وظائفها، يمكن تلخيص هذه التغيرات في الجدول التالي:

¹ - المرجع السابق، ص ص 149، 150.

² - المرجع السابق، ص 151.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

الجدول رقم (02): التغييرات التي تطرأ على وظائف المؤسسة العمومية بتطبيق

وسائل التسيير العمومي الحديث

الوظائف	التغييرات التي تطرأ على وظائف المؤسسة العمومية
الوظيفة الإستراتيجية	<ul style="list-style-type: none"> - التسيير الموجه بالنتائج؛ - الاعتماد على التخطيط الاستراتيجي؛ - الفصل بين الوظائف السياسية والوظائف الإدارية؛ - تطبيق النظام اللامركزي؛ - استعمال تكنولوجيا المعلومات والاتصالات الداخلية (الانترنت)؛ - تعميم عمليات تقييم الأداء (ثقافة الأداء)؛ - تبسيط الإجراءات الإدارية.
الوظيفة المالية	<ul style="list-style-type: none"> - التخفيض من العجز؛ - الموازنات التخطيطية؛ - تحقيق شفافية أكبر في النظام المحاسبي (استعمال المحاسبة التحليلية يسمح بالمقارنة بين النتائج المحققة والتنبؤات).
الوظيفة التسويقية	<ul style="list-style-type: none"> - تطوير التسويق العمومي (إجراء تحقيقات الرضا، سبر الآراء، التشاور مع الموظفين...) - استعمال تكنولوجيا المعلومات والاتصالات الخارجية في تقديم الخدمات العمومية.
وظيفة إدارة الموارد البشرية	<ul style="list-style-type: none"> - تقليص حجم موظفي المؤسسة العمومية؛ - تحسيس الموظفين بالمسؤولية وتحفيزهم على العمل (المكافأة حسب الأداء، مكافأة المرذودة)

المصدر: تيشات سلوى، آفاق الوظيفة العمومية الجزائرية في ظل تطبيق المناجمت

العمومي الجديد بالنظر إلى بعض التجارب الأجنبية (نيوزلندا، فرنسا والولايات المتحدة

الأمريكية)، أطروحة دكتوراه، جامعة محمد بوقرة بومرداس، 2015/2014، ص 152.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

4.3 أسئلة الفصل:

- تعتبر الوظيفة الرئيسية لمراقبة التسيير توفير البيانات والمعلومات عن العمليات المختلفة للمؤسسة إلى الجهات الإدارية باختلاف مستوياتها فماهي وظيفة الإدارة على ضوء بيانات ومعلومات مراقبة التسيير؟
- ماهي المجالات الثلاثة الرئيسية التي يستطيع مراقب التسيير من خلالها مساعدة إدارة المؤسسة في أداء وظائفها؟
- إن دعم مؤسسات القطاع العام بمفاهيم جديدة كمفهومى الأداء وتحمل المسؤولية، وتطبيقها لمحاسبة منتظمة للسنة المالية أدى إلى حتمية تطبيق نظام مراقبة التسيير بالمؤسسات العمومية، حدد باختصار احتياجات الإدارة من مراقبة التسيير، وما علاقة مراقبة التسيير بالمحاسبة المالية؟
- إن التسيير العمومى الحديث (NGP) يقوم على التجديد في نشاط الدولة وذلك بإضفاء طابع المقاوله على القطاع العام، فما العلاقة التي تربط التسيير العمومى الحديث ونظام مراقبة التسيير؟
- ما مكانة مراقبة التسيير في المؤسسات العمومية من باقي أنواع الرقابة التي كانت مطبقة بهذه المؤسسات؟
- من أهم أفكار ومعالم التسيير العمومى الجديد، تطوير وتجديد وتأهيل الخدمة العمومية وتقييم الأداء، فهل يمكن قياس جودة الخدمة العمومية؟

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

4. المحاسبة التحليلية والتحكم في التكاليف

إن اهتمام مؤسسات القطاع العام وتبنيها لرقابة الأداء جاء كنتيجة مباشرة لتطور أساليب إعداد الموازنة العامة للدولة، والمتمثلة بموازنة البرامج والأداء وموازنة التخطيط والبرمجة وأخيرا الموازنة التعاقدية، ويعتمد إعداد الموازنة العامة وفق هذه الأساليب بشكل أساسي على قياس تكلفة الخدمات التي تقدمها المؤسسة العمومية والبرامج التي تنفذها، وذلك بتصنيف العمليات الحكومية إلى وظائف والوظائف إلى أنشطة والأنشطة إلى عناصر التكلفة بهدف برمجة العمليات الحكومية إلى أهداف رئيسية محددة يمكن قياسها.

1.4 مفهوم المحاسبة التحليلية (التكاليف):

1.1.4 تعريف المحاسبة التحليلية (التكاليف):

تعرف المحاسبة التحليلية بأنها مجموعة من المبادئ والمفاهيم والأساليب الفنية والطرق التحليلية، التي تستخدم في تجميع وتسجيل وتبويب وتحليل البيانات المتعلقة بعناصر التكاليف، بغرض التوصل إلى تحديد سليم لتكاليف المنتجات والخدمات، والتي تنتفع بها إدارة المؤسسة على اختلاف أنواعها (خدمة أو تجارية أو إنتاجية أو عمومية)، لأغراض الدراسة والمقارنة ورسم السياسات الإدارية والتخطيط والرقابة واتخاذ القرارات

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

بغرض التوصل إلى تحديد سليم لتكاليف المنتجات، ونتائج الأعمال من ربح أو خسارة عن فترة تكاليفية معينة¹.

2.1.4 المفاهيم المتعلقة بمحاسبة التكاليف:

- **التكلفة:** قيمة الموارد التي يتم التضحية بها للحصول على السلعة أو تقديم خدمة، ويتم قياس التضحية بالمبالغ النقدية التي يتم دفعها أو التعهد بدفعها مستقبلا عند المبادلة².

- **وحدة التكلفة:** عدد معين من وحدات الإنتاج يمكن أن تنسب إليها التكاليف في مراكز مختلفة مثل طن، برميل، ساعات... الخ.

- **مراكز التكلفة:** هي الوحدة الفنية أو الإدارية في المؤسسة التي يتم اتخاذها كأساس لحصر وتجميع وتبويب عناصر التكاليف³، وتعتبر الإدارات التي تناط بها وظائف رئيسية كمراكز تكلفة، تتفرع عنها مراكز تكلفة ثانوية وهي الأقسام، التي تتفرع إلى مراكز تكلفة فرعية وهي الوحدات التشغيلية

¹ - مكرم عبد المسيح باسلي، إدارة التكلفة الاستراتيجية، مدخل معاصر، موسوعة محاسبة التكاليف، الكتاب الأول، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2007، ص 24.

² - محمد تسيير عبد الحكيم الرجحي، مبادئ محاسبة التكاليف، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004، ص 5.

³ - رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000، ص 21.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

وتعتبر مراكز تكلفة أساسية لقياس أداء الإدارات ومعرفة تكاليف الوظائف التي تزاؤها المؤسسة.

- **عناصر التكاليف:** تتألف تكلفة أي منتج أو خدمة من ثلاث عناصر رئيسية: المواد، الأجور، الخدمات.

3.1.4 تصنيف التكاليف:

هنالك عدة نظريات وطرق لتصنيف التكاليف منها:

- **التبويب الوظيفي لعناصر التكاليف:** تصنف حسب الوظائف الرئيسية للمؤسسة التي تتحقق لأجلها التكلفة، ولعل أهمها¹:

- تكاليف الإنتاج: تشمل كافة التكاليف بالأقسام والمراكز الإنتاجية كالمواد الأولية والمواد المساعدة، مواد الصيانة، مواد تشغيل الآلات والمعدات، والمواد المنصرفة إلى أقسام خدمات الإنتاج، والتكاليف الصناعية كأجور العمال والفنيين والمشرفين، والمصاريف الصناعية كمصاريف الصيانة والتأمين وإهلاك الآلات والمعدات الصناعية.
- تكاليف التسويق والتوزيع: هي كافة التكاليف المحققة في أقسام أو مراكز البيع والتوزيع والتي ترتبط بتسويق المنتجات وإيجاد منافذ التسويق وتنميتها، كمواد التعبئة والتغليف وأجور العاملين في مجال

¹ - كمال حسن جمعة الربيعي، سعدوني مهدي الساقبي، محاسبة التكاليف المتقدمة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص ص 34، 35.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

التسويق، ومصروفات التسويق الأخرى كالإشهار والشحن والتأمين على المخازن، ومصروفات النقل وإيجار المعارض.

- التكاليف الإدارية والمالية: تشمل جميع التكاليف المحققة في مزاوله النشاط في الإدارة العامة وإدارة الشؤون المالية والإدارية والأفراد، من مواد مستخدمة في أعمال الإدارة وأدوات صيانة موجودات الإدارة وأجور ورواتب العاملين بالإدارة ومصاريف التمويل وفوائد القروض.

- تصنيف عناصر التكاليف تبعا للعلاقة بوحدة المنتج (الخدمة):

- التكاليف المباشرة: هي التكاليف المرتبطة بوحدة إنتاج أو خدمة معينة، ويمكن أن تنسب إلى تلك الوحدة بطريقة عملية واقتصادية والتي يمكن الحصول عليها دون اللجوء إلى تقدير أو توزيع التكلفة (المواد، العمل المباشر... الخ)¹.
- التكاليف غير المباشرة: هي تكاليف يصعب تمييزها وهي لا ترتبط بوحدة منتج معينة، حيث لا يمكن أن تنسب إلى وحدة منتج بدون اللجوء إلى عمليات تقدير وتوزيع لهذه التكاليف، فالإدارة تفضل أن تتخذ قراراتها على أساس التكاليف المباشرة، وذلك بسبب

¹ - عبد الناصر ابراهيم نور، نور الشريف عليان، محاسبة التكاليف الصناعية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002، ص 27.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

صعوبة تحديد التكاليف غير المباشرة، وتوجد عدة أسس للتمييز بين التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة:

✓ الجدوى الاقتصادية: حيث كلما كانت التكاليف مهمة في مركز

التكلفة كلما كانت الجدوى الاقتصادية لاعتبارها مباشرة عالية؛

✓ إمكانية سرعة الحصول على المعلومات: فكلما كانت الوسائل

المتاحة للحصول على المعلومات متوفرة كلما أمكن اعتبار

الكثير من العناصر مباشرة؛

✓ طبيعة عمليات المؤسسة: من خلال طبيعة العمليات الإنتاجية

حيث تؤثر في كيفية تحديد التكاليف المباشرة وغير مباشرة¹.

- تصنيف عناصر التكاليف تبعا للعلاقة بحجم المنتج (الخدمة):

- التكاليف المتغيرة: تتميز بتغيرها مع تغير حجم الإنتاج أي تتغير طرديا مع الكمية المنتجة (مواد أولية مباشرة، أجور مباشرة، تكاليف التسويق مثل مواد التعبئة والتغليف، أجور عمال التسويق...)².
- التكاليف الثابتة (الطاقة أو الزمنية): تتميز بثباتها مهما تغير حجم الإنتاج ضمن الحدود الملائمة، حيث أن تغير حجم الإنتاج لا يؤدي إلى تغيرها، وتقع ضمن المسؤولية المباشرة للإدارة العليا.

¹ - كمال حسن جمعة الربيعي، سعدوني مهدي الساقى، مرجع سابق ذكره، ص 36، 37.

² - عبد الناصر ابراهيم نور، نور الشريف عليان، مرجع سابق ذكره، ص 30.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

- التكاليف شبه المتغيرة وشبه الثابتة: هي التكاليف التي تجمع بين صفتي التغيير والثبات في آن واحد، فهي تتغير مع حجم الإنتاج ولكن ليس بنفس نسبة تغير حجم الإنتاج، فإن كان الجزء الأكبر منها متغير يطلق عليها التكاليف الشبه المتغيرة، مثل فاتورة الهاتف الجزء الثابت منها هو الإشتراك والجزء المتغير منها تكاليف المكالمات أما إذا كان الجزء الأكبر من التكاليف ثابت يطلق عليها تكاليف شبه ثابتة كتكاليف الاستعانة بعمالة زائدة في حالة زيادة الإنتاج¹.
- تصنيف عناصر التكاليف على أساس الفترة الزمنية: يجب التمييز بين التكاليف الايرادية والتكاليف الرأسمالية في أي مؤسسة²:

- التكاليف الايرادية: هي التكاليف التي تدفع على الإنتاج خلال الفترة المحاسبية، وتحمل عادة على إيرادات تلك الفترة، فتكاليف إنتاج السلع من أجور ومواد ومصاريف تحمل على إيرادات الفترة المحاسبية التي وقعت خلالها، أما إذا كانت هذه المنتجات غير مبيعة فإنها ترحل إلى الفترة المحاسبية الموالية بانتظار بيعها، أما التكاليف غير المباشرة من رواتب وأجور تحمل على إيرادات الفترة نفسها بغض النظر على الإنتاج.

¹ - كمال حسن جمعة الربيعي، سعدوني مهدي الساقي، مرجع سابق ذكره، ص 41.

² - عبد الناصر ابراهيم نور، نور الشريف عليان، مرجع سابق ذكره، ص 28.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

- التكاليف الرأسمالية: هي التكاليف التي تنفق لخدمة أكثر من فترة محاسبية واحدة، وتستخدمها المؤسسة خلال عدة فترات، وتشمل جميع الأصول طويلة الأجل، يتم توزيعها على فترات الاستفادة منها، وتحمل كل فترة نصيبها ونصيب الفترة هو مقدار الخدمات التي استفادت منها جراء استخدام الأصل، مثل تكاليف المباني.
- التكاليف التي يتم تحميلها للفترة المحاسبية تشمل التكاليف الايرادية الخاصة بالفترة بالإضافة إلى نصيب الفترة من التكاليف الرأسمالية.
- تصنيف عناصر التكاليف لأغراض التخطيط واتخاذ القرارات: من أهمها¹:
- التكاليف التفاضلية: هي الفرق بين تكاليف البدائل المختلفة، فإذا ازدادت التكلفة بين بديل وآخر سميت بالتكاليف المتزايدة، وإذا قلت بين بديل وآخر سميت بالمتناقصة، فإن التأثيرات التفاضلية لكل بديل على نتائج أعمال المؤسسة تكسب أهمية كبرى وذلك عند تحليل معطيات قرار معين.
- التكاليف الغارقة: هي تكاليف تحققت نتيجة قرارات اتخذت في الماضي ولا يمكن تغييرها بأي قرار يتخذ في المستقبل.

¹ - كمال حسن جمعة الربيعي، سعدوني مهدي الساقى، مرجع سابق ذكره، ص 43، 45.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

- تكاليف الفرصة البديلة: عندما تتخذ الإدارة قرار بشأن اختيار بديل معين، ستخسر المنافع الخاصة للخيارات الأخرى، فالمنافع التي تخسرها المؤسسة نتيجة رفض أفضل بديل ثان هي تكلفة الفرصة البديلة، بالرغم من أن هذه التكاليف لم تتحقق فعلا، ولم تسجل في الدفاتر المحاسبية إلا أنها تعتبر تكاليف ملائمة لاتخاذ القرار.
- التكاليف المعيارية: هي التكاليف التي يجب ان تتحقق في عملية معينة في الظروف العادية، حيث يتم التنبؤ بها وتحديدتها قبل وقوعها استنادا إلى دراسات عملية وموضوعية تعتمد على السنوات السابقة للعمليات الإنتاجية.
- الموازنات التخطيطية: تمثل عرضا كميًا لأهداف المؤسسة ووسيلة لمراقبة التقدم باتجاه تحقيق تلك الأهداف، فالإدارة تستخدم كل من التكاليف المعيارية والموازنات التخطيطية في التخطيط ورسم السياسات المستقبلية للأداء والرقابة على الأداء الفعلي وتحليل الفروقات الناتجة بين المتوقع والفعلي.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

4.1.4 أهداف محاسبة التكاليف في القطاع العام:

- من أهم أهداف محاسبة التكاليف في المؤسسة العمومية الآتي¹:
- تحديد تكلفة النشاط للحصول على أحسن النتائج في ضوء الاعتمادات المالية المخصصة، وإيجاد تكلفة معيارية لوحدة الخدمة والاستفادة منها في تقويم النتائج الفعلية وتشجيع أوجه الكفاية؛
 - إجراء المقارنات اللازمة لقياس تكاليف الأداء للوحدات التنظيمية المتماثلة والوحدة الواحدة في فترات زمنية مختلفة، لمساعدة الإدارة والدولة على التنفيذ العام للمشاريع والبرامج الهادفة لتحقيق التنمية وتقديم الخدمات العامة بالمستوى المطلوب وبأقل تكلفة ممكنة؛
 - توفير وسائل السيطرة والرقابة على ملكية الأصول الثابتة والاقتصادية في استعمالها، وربط محاسبة الأصول الثابتة بمحاسبة التكاليف، باعتبار أن تكاليف اهتلاكها السنوي يعد جزءا من تكاليف الخدمات وتنفيذ البرامج من قبل المؤسسة العمومية، للتقويم الدقيق للأداء مما يساعد الإدارة على تأمين الرقابة على المال العام؛

¹ - زهرة حسن عليوي العامري، محمد عادل محمد الخزرجي، استخدام محاسبة التكاليف في النظام المحاسبي الحكومي دراسة تطبيقية في كلية العلوم، جامعة المستنصرية، مجلة كلية التراث الجامعة، العدد العشرون، العراق، 2016، ص 233، 234.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

- زيادة كفاءة تقييم البرامج الحكومية والرقابة عليها عن طريق استخدام نظام محاسبة المسؤولية ضمن محاسبة التكاليف الشامل لرقابة أنشطة المؤسسة وتبويب التكاليف عند كل مستوى إلى التكاليف خاضعة للرقابة وغير خاضعة للرقابة.

5.1.4 المبادئ الأساسية لقياس التكلفة في القطاع العام:

حددت لجنة الجمعية الوطنية لمسؤولي أنشطة المعاهد والجامعات الأمريكية (NACUBO) اثني عشر (12) معيارا لقياس التكلفة في الجامعات ومعاهد القطاع العام والتي يمكن أن تعتمد كأساس لقياس وتحديد التكلفة في المؤسسة العمومية كافة، وهي¹:

- تحديد هدف استخدام بيانات التكاليف وإطار تطوير معلومات التكاليف: يركز هذا المعيار على اختيار الطريقة التي يتم من خلالها قياس التكلفة وتحديد مراكز التكلفة وقياس وحصر التكاليف في كل مركز والأسلوب الأمثل لتتبعها أو تحميلها على الخدمات المقدمة أو البرامج المنفذة مع مراعاة معيار الكلفة منفعة، ولتحديد مراكز التكلفة في المؤسسة العمومية هنالك عدة اعتبارات يجب مراعاتها، وهي:

¹ - علي مال الله عبد الله، وآخرون، أهمية محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية ودورها في رقابة أدائها، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد اثنان وتسعون، العراق، 2012، ص 28-30.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

- ينبغي أن تكون مراكز التكلفة وحدات إدارية واضحة في الهيكل التنظيمي للمؤسسة العمومية؛
 - ينبغي أن تكون مراكز التكلفة ذات حجم ملائم بدرجة يمكن منها تخصيص نسبة معقولة من التكاليف عليه مباشرة؛
 - يجب أن يكون نوع ونطاق الأنشطة مشتركا بالنسبة للمراكز المتشابهة في أكبر عدد من المؤسسات العمومية المتماثلة؛
 - يجب أن يتولى كل مركز تأدية نوع واحد من النشاط قدر الامكان كفصل نشاط العلاج بالأشعة عن نشاط التشخيص بالأشعة؛
 - معيار التكلفة / المنفعة بمقارنة حاجة إدارة المؤسسة العمومية للمعلومات التفصيلية عن تكاليف الخدمات العمومية، وتكاليف تحليل وتجميع بيانات التكاليف على مستوى كل مركز تكلفة.
- استخدام أساس الاستحقاق في قياس وتحديد التكاليف: حدد المعيار العلاقة بين المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف في المؤسسة العمومية فإذا كانت المؤسسة العمومية تستخدم أساس الاستحقاق يمكن اعتماد طريقة الاندماج في المحاسبة عن التكاليف، وإذا كانت تستخدم الأساس النقدي المعدل أو أساس الاستحقاق المعدل فيمكن اعتماد الطريقة الإحصائية أو طريقة القيد الثالث في المحاسبة عن التكاليف؛

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

- يجب أن تكون بيانات التكلفة قابلة للتسوية مع بيانات المحاسبة المالية: يراعي المعيار أساسا أنه عند إعداد دليل عناصر التكلفة يجب أن يتوافق ودليل الحسابات للنظام المحاسبي العمومي لتسهيل عملية المطابقة بين سجلات نظام المحاسبة المالية وسجلات محاسبة التكاليف؛

- يجب أن تكون البيانات غير المالية قابلة للتسوية مع السجلات الرسمية الأخرى في المؤسسة العمومية: يرتبط المعيار بعملية تحديد وحدة التكلفة، إذ يصعب تحديدها في المؤسسة العمومية لتأثير الأنشطة والعوامل النوعية غير القابلة للقياس أكثر من النواحي الكمية (جودة الخدمة)، لذا يمكن الاعتماد على علاقة السبب والنتيجة بين التكلفة والنشاط المسبب لها كأساس في تحديد وحدة التكلفة ومن أمثلة ذلك:

الجدول رقم (03): أمثلة لوحدة التكلفة الملائمة لطبيعة نشاط مؤسسات

القطاع العام:

القطاع أو النشاط	وحدة التكلفة
المستشفيات	مريض/ يوم أو سرير/ يوم
التعليم	طالب / سنة دراسية أو طالب / فصل دراسي
ري الأراضي الزراعية	هكتار / موسم زراعي
خدمات النظافة	كيلومتر / يوم
رعاية الأيتام	يتيم / سنة

المصدر: علي مال الله عبد الله، وآخرون، أهمية محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية ودورها في رقابة أدائها، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد 92، العراق، 2012، ص 29.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

- يجب أن تكون مفاهيم التكلفة المستخدمة في قياس وتحديد التكلفة مطبقة على نحو منسجم: يرتبط هذا المعيار بالمعيار رقم (3) إذ يؤكد على مراعاة الدقة والثبات في استخدام مفاهيم التكلفة عند تبويب عناصر التكاليف مما يسهل عملية الرقابة على التكاليف والمقارنة بين الفترات؛

- يجب أن تغطي معلومات التكاليف ووحدات التكلفة المرتبطة بها نفس الفترة: يركز المعيار على تحديد فترة التكاليف وعلاقتها بوحدة التكلفة، فمثلا في التعليم الجامعي إذا كانت فترة التكاليف سنة دراسية تكون وحدة التكلفة طالب/سنة دراسية، وإذا كانت الفترة فصل دراسي تكون وحدة التكلفة طالب/فصل دراسي، كما يبين أهمية اعتماد أساس الاستحقاق في المحاسبة عن التكاليف لقياس التكلفة بدقة خلال الفترة؛

- يجب تحديد وقياس التكلفة وفق أسس منسقة وموحدة: يرتبط هذا المعيار بالمعيار رقم (6) إذ يؤكد بأن تكون فترة قياس التكلفة منسقة مع طبيعة النشاط وموحدة خلال الفترات ومع المؤسسات العمومية الأخرى المماثلة، لمقارنة أداء المؤسسة خلال فترات مختلفة ومقارنة أدائها مع أداء المؤسسات العمومية المماثلة؛

- يجب أن تكون الكلفة منسوبة إلى هدف الكلفة بالاستناد إلى علاقة السبب والنتيجة: أي ضرورة توفر علاقة السبب والنتيجة بين

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

- التكلفة والنشاط المسبب لها بصورة تجزم أن العوامل التي تؤثر في مقدار التكلفة هي التقلبات في حجم النشاط على أساس القياس المختار.
- يجب أن تكون التكاليف غير المباشرة مخصصة على أساس مقاييس والتي يمكن أن تكون مطبقة بأسلوب معين: بتخصيص التكاليف غير مباشرة على مراكز التكلفة باعتماد أساس التوزيع الملائم ويفضل استخدام مقاييس كمية لضمان خاصية استقلال وحدة النشاط؛
- يجب تخصيص التكاليف المشتركة الناشئة عن تقديم أكثر من خدمة بأسلوب عادل على الخدمات المقدمة: بتطبيق أسس موضوعية؛
- يجب احتساب تكلفة رأس المال عند اعتماد كلفة الفرصة البديلة كأساس لبيان الجدوى الاقتصادية لخدمات المؤسسة العمومية: يبين المعيار دور محاسبة التكاليف في تخصيص الموارد النادرة بين البرامج والخدمات، باعتماد تكاليف الفرصة البديلة، وتكون المفاضلة على أساس العائد الاجتماعي المتحقق من الخدمات المقدمة والبرامج المنفذة، وهذا يتطلب تبويب التكاليف إلى تكاليف تفاضلية وغير تفاضلية، كما يؤكد على ضرورة احتساب تكاليف اهتلاك الأصول الثابتة عند قياس التكلفة؛
- الإفصاح العادل عن التكاليف في القوائم والتقارير المالية الحكومية: يركز المعيار على دور نظام التكاليف كنظام معلومات من

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

خلال تقديم المعلومات عن كلفة الخدمات المقدمة والبرامج المنفذة التي تفيد في تقييم أداء المؤسسة العمومية في الاستغلال الأمثل للموارد المخصصة لها.

6.1.4 - نظام قياس التكلفة في المؤسسات العمومية:

يعتمد اختيار نظام قياس التكلفة في المؤسسة العمومية على اعتبارات عديدة أهمها:

- عدد الخدمات المقدمة من قبل المؤسسة العمومية؛
- كمية الموارد المستخدمة في تقديم كل خدمة؛
- مدى تكرار الخدمة وتجانسها.

وهناك نظامان لقياس التكلفة في المؤسسة العمومية هما:

- **نظام تكاليف المراحل:** يتم استخدامه في المؤسسة العمومية التي تقدم

خدمة محددة أو عدد محدد من الخدمات يتم تأديتها بشكل نمطي في مؤسسة إدارية أو قسم الإداري مستقل أو عدد من الأقسام أو المؤسسات الإدارية بشكل متتابع، ومن المؤسسات التي يمكن أن تستخدم هذا النظام مديرية المياه والمجاري، مشاريع الري، المدارس والمعاهد وغيرها؛

- **نظام تكاليف الأوامر:** يتم احتساب تكلفة الخدمات وفق هذا النظام

باعتباره أمر إنتاجي منفصل عن باقي الخدمات الأخرى، ويتم تحديد

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

التكاليف المباشرة على الخدمة، كما تحمل بنصيبها من التكاليف غير المباشرة، ويعد هذا الأسلوب مناسب للمؤسسة العمومية التي تقدم خدمات متنوعة مثل مديرية الأشغال والبلديات، كما يمكن اعتماده في قياس كلفة البرامج الحكومية، باعتبار كل برنامج بمثابة أمر إنتاجي، وقد تستخدم بعض المؤسسات العمومية كلا النظامين مثل: المستشفيات العمومية، كأن يستخدم نظام الأوامر في قسم الجراحة والطوارئ، ويتم استخدام نظام المراحل في الأقسام الأخرى¹.

¹ - عبد الحى مرعي، وآخرون، أنظمة التكاليف لأغراض قياس تكلفة الإنتاج والخدمات، دار الجامعة الاسكندرية، مصر، 2003، ص 327.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

2.4 تحليل التكاليف عن طريق مراكز المسؤولية:

عرفت محاسبة المسؤولية بأنها أسلوب من أساليب مراقبة التسيير والتي تتركز على جزئيات الوحدة التنظيمية، كالأقسام مثلا، من حيث المعلومات المعطاة لتمكين الإدارة من تقييم أداء هذه الأقسام والحكم على مدى كفاءتها وفعاليتها في استخدام الموارد المتاحة لها¹، فهي تنظيم في إطار مراكز المسؤولية يهتم بإثبات عناصر المدخلات والتكاليف التي تخضع لإشراف مستوى إداري معين، ومقارنتها مع مؤشرات الأداء وقياس كفاءته والتقرير عنها للجهات الإدارية العليا للاطلاع واتخاذ الإجراءات اللازمة.

أما مركز المسؤولية فيعرف بأنه يأخذ شكل تسلسل هرمي يوجد في قمته الرئيس الذي يعتبر مسؤولا أولا على أداء المؤسسة ككل، ويليه إدارات متعددة، ويعتبر كل منها بمثابة مركز مسؤولية، وقد تتكون مراكز المسؤولية من إدارات عامة أو فرعية أو أقسام أو حتى أفراد².

¹ - المنيف عبد الله، دراسة مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية في المملكة العربية السعودية، مجلة الإدارة العامة، العدد 77، المملكة العربية السعودية، 1993، ص 136.

² - ديالا جميل الرزي، مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية في الشركات الصناعية في قطاع غزة دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية، غزة، 2007، ص 36.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

من أنواع مراكز المسؤولية:

- مركز التكلفة، يكون فيها المدير مسؤولاً عن التكاليف فقط؛
- مركز ربحية، يكون فيها المدير مسؤولاً عن الربحية والتكاليف فقط؛
- مركز الاستثمار، يكون فيها المدير مسؤولاً عن الإيرادات والتكاليف والاستثمار؛
- مركز الإيراد يكون فيها المدير مسؤولاً عن الإيرادات فقط.

1.2.4 تصنيف التكاليف على أساس مراكز المسؤولية:

يتطلب نظام محاسبة المسؤولية تصنيف عناصر التكاليف والإيرادات في كل مركز مسؤولية من منظور مدى تأثير العنصر بما يتخذه المسؤول عن مركز التكلفة من قرارات، وبالتالي يخضع أولاً لتحكمه ومن ثم رقابته، وعليه يمكن مساءلته عن أي فروق قد تحدث عما هو مخطط لتلك العناصر¹، وعلى الرغم من إمكانية حصر التكاليف إلا أن عملية تصنيفها بدرجة التحكم في مراكز المسؤولية تعتبر أكثر صعوبة من تصنيف عناصر الإيرادات، لأنها بمثابة النقطة الأساسية الذي يركز عليها مبدأ مساءلة

¹ - زامل أحمد محمد، المحاسبة الإدارية مع تطبيقات بالحاسب الآلي، الجزء الثاني، معهد الإدارة العامة، مركز البحوث، الرياض، السعودية، 2000، ص 516.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

مدير المركز (الانحرافات في الإيرادات والتكاليف التي تخضع لإشرافه)¹،
وتصنف التكاليف في مراكز المسؤولية، إلى:

- التكاليف التي يمكن التحكم فيها والرقابة عليها: تتمثل في العناصر التي يمكن ربطها مباشرة بمستوى إداري معين من السلطة الإدارية، وتتأثر مباشرة بقرارات مدير مركز المسؤولية خلال فترة زمنية معينة²، وهي التي يمكن تقليلها بصورة فعالة بواسطة أحد الأشخاص المسؤولين أو مجموعة منهم في مستوى إداري معين خلال فترة قصيرة من الزمن، وليس من الضروري أن تكون درجة التحكم في التكاليف مطلقة ولكن المقصود هو أن يكون للشخص المسؤول تأثير كبير وواضح على مقدار التكاليف التي تدخل في محيط مركز المسؤولية مثل تكاليف الأجور؛

- التكاليف التي لا يمكن التحكم فيها والرقابة عليها: هي بنود عناصر التكلفة التي لا تقع ضمن مسؤولية مدير مركز المسؤولية، ولا تخضع لإرادته، ولا يمكن التحكم فيها والتأثير عليها³، كمصاريف التأمين ومصاريف استهلاك الكهرباء...

¹ - جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، المحاسبة الادارية مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002، ص 42.

² - المرجع السابق، ص 44.

³ - زامل أحمد محمد، مرجع سابق ذكره، ص 517.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

2.2.4 عوامل وأسس تحديد التكاليف التي يمكن التحكم فيها والرقابة عليها:

اعتبرت الجمعية العامة للمحاسبين الأمريكيين (AAA) الشخص مسؤولاً عن الرقابة في الحالات الآتية¹:

- إذا كان يقوم بشراء السند واستخدامه؛
- إذا كان يستطيع التأثير على مبلغ التكلفة من خلال قراراته الإدارية؛
- بموجب السلطات المخولة له من الإدارة العليا، لأنه يمكن أن يؤثر في قرارات الآخرين.

3.2.4 خطوات تطبيق نموذج محاسبة المسؤولية:

- تحديد مراكز التكلفة من واقع التوزيع الموجود في الهيكل التنظيمي؛
- تجميع وتبويب التكاليف بالشكل المناسب لمراكز التكلفة؛
- توزيع التكاليف العامة ومن ثم الحصول على مجمل التكاليف للخدمات لكل قسم من الأقسام؛
- تحديد أساس توزيع التكاليف بالتعرف على الخدمات المقدمة في مراكز التكلفة؛
- تحديد التكلفة الكلية للوحدات المنتجة لكل قسم بقسمه؛

¹ - محمد تيسير عبد الحكيم الرجحي، مرجع سابق ذكره، ص 329.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

- ضرورة تحديد معيار لقياس مدى كفاءة الأداء في الأقسام لمقارنته بما كان يجب أن يتم¹.

3.4 تحليل التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

تعتبر التكلفة القائمة على النشاط جزءاً أساسياً في عملية التحسين الوظيفي وإعادة هندسة الجهود والامكانيات، فهي تقوم برصد البيانات الكمية وبيانات التكلفة، وبيانات الوقت وترجمة ذلك إلى بيانات ومعلومات لاتخاذ القرار²، وطريقة تحليل (محاسبة) التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) هي إحدى التطورات الحديثة في أساليب المحاسبة الإدارية، حيث يقوم على فكرة أن تصميم وإنتاج وتوزيع المنتجات أو الخدمات يتطلب القيام بالعديد من الأنشطة وأن إنجاز هذه الأنشطة يتطلب شراء أو استخدام الموارد، وأن شراء أو استخدام الموارد يسبب حدوث أو تحقيق التكاليف، فمنطق هذه الطريقة هو أن الموارد تولد المنتجات (الخدمات)، وأن الأنشطة تستهلك الموارد والمنتجات تتكون بالأنشطة، لذلك لا بد من تحديد الأنشطة الرئيسية للمؤسسة ثم تخصيص التكاليف إلى هذه الأنشطة على أساس كمية الموارد التي استهلكتها تلك

¹ - المنيف عبد الله، مرجع سابق ذكره، ص 138.

² - فخر نواف، الدليمي خليل، محاسبة التكاليف الصناعية، الجزء الأول، الطبعة الأولى، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002، ص 385.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

الأنشطة، ومن ثم تخصيص تكاليف الأنشطة إلى أهداف التكلفة النهائية المتمثلة في المنتجات (الخدمات)، على أساس نسبة استهلاك كل منتج (خدمة) من الأنشطة¹.

1.3.4 المفاهيم الأساسية المتعلقة بطريقة تحليل التكاليف على أساس الأنشطة (ABC):

- **الأنشطة:** تمثل الوسيط لتخصيص التكاليف على المنتجات، حيث يتم تقسيم المؤسسة إلى مجموعة من الأنشطة المتجانسة، وتعرف على أنها مجموعة من العمليات والإجراءات التي تشكل فيما بينها جوهر العمل الذي يتم أدائه داخل المؤسسة²، فهي التي تعبر عن الأحداث أو المهام أو وحدات العمل المتعلقة بهدف معين³، ومن أهم تصنيفات الأنشطة، الآتي:

- التصنيفات الرئيسية للأنشطة: تقسيم إلى أربعة أنواع رئيسية⁴:

¹ - التكريتي اسماعيل يحيى، محاسبة التكاليف المتقدمة، قضايا معاصرة، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007، ص 50.

² - صلاح عطية أحمد، محاسبة تكاليف النشاط للاستخدامات الإدارية "ABC"، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2006، ص 78.

³ - حسن الظاهر أحمد، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2002، ص 190.

⁴ - المرجع السابق، ص 190.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

- ✓ أنشطة المدخلات: وهي الأنشطة المتعلقة بالاستعداد لصناعة المنتج، ومن أمثلتها نشاط شراء المواد الأولية؛
- ✓ أنشطة العمليات: تتعلق بتصنيع المنتجات، ومن أمثلتها تشغيل الآلات المستعملة في صناعة المنتجات؛
- ✓ أنشطة المخرجات: تتعلق بالتعامل مع الزبائن، كنشاط بيع المنتجات، ونشاط تسليم البضاعة للزبائن؛
- ✓ أنشطة إدارية: تتعلق بالأنشطة التي تدعم الأنشطة السابقة كنشاط الخدمات القانونية، خدمة المحاسبة...
 - التصنيفات تبعا لمستويات النشاط: توزع إلى أربعة مستويات¹:
- ✓ الأنشطة المنجزة على مستوى الوحدة (المنتج): تمثل العمل المنجز لكل وحدة منتجة، أي الموارد التي يتم استخدامها على أنشطة أنجزت لكل وحدة، عند هذا المستوى يتم أخذ حجم الإنتاج الفعلي بعين الاعتبار كأنشطة تشغيل الآلات وصيانتها؛
- ✓ الأنشطة المنجزة على مستوى الدفعة (الطلبية): تتضمن الأنشطة والعمليات التي تتعلق بدفعة الإنتاج ولا تتعلق بوحدة واحدة، كأنشطة مناولة المواد، تهيئة الآلات؛

¹ - ري اتش جارسون وآخرون، المحاسبة الإدارية، ترجمة محمد عصام الدين زايد، دار المريخ للنشر والتوزيع، الرياض، السعودية، 2002، ص 228.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

- ✓ الأنشطة المنجزة على مستوى خط الإنتاج: هي الأنشطة التي تدعم عمليات الإنتاج وبيع المنتج بشكل منفرد، كأنشطة تصميم المنتج، التغييرات الهندسية، الإشهار عن المنتج؛
- ✓ الأنشطة المنجزة على مستوى المؤسسة: هي الأنشطة المطلوبة أو الضرورية لضمان المحافظة على المصنع والمساعدة الإدارية التي تجعل من عملية الإنتاج ممكنة، مثل الخدمات المحاسبية والإدارية.
- تصنيف الأنشطة طبقا للقيمة التي تضيفها: وتصنف إلى¹:
 - ✓ أنشطة مضيفة للقيمة: هي الأنشطة التي تزيد من قيمة المنتج من خلال ما أضافته من قيمة على النشاط حيث أنه إذا استبعد هذا النشاط سيؤدي في النهاية إلى تخفيض خدمة المنتج إلى الزبون مما يؤثر سلبا على المبيعات، مثل التعبئة والتغليف؛
 - ✓ أنشطة غير مضيفة للقيمة: هي الأنشطة التي لا تزيد من قيمة النشاط نفسه وبالتالي لا تضيف قيمة للمنتج، مثل أنشطة تخزين المنتجات فهي لا تضيف قيمة من وجهة نظر الزبون.
- الموارد: تمثل مدخلات الأنشطة الضرورية لأدائها، ويصعب تحديد تكلفة النشاط دون التعرف على تكلفة المدخلات من الموارد².

¹ - الداعور جبر ابراهيم، الاتجاهات الحديثة في محاسبة التكاليف، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2004، ص 13.

² - محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، مصر، 2003، ص 273.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

- أغراض التكلفة: غرض التكلفة هو وحدة يتم تجميع وتحميل التكاليف عليها، سواء كانت وحدة مخرجات (منتج أو خدمة)، أو وحدة تنظيمية (قسم أو وظيفة...)، وهو يعبر عن الشيء المراد معرفة تكلفته، سواء كانت منتجات أو زبائن أو قنوات توزيع أو مجالات وظيفية¹.

- أوعية (مجمعات أو مراكز التكلفة): يتم تجميع تكلفة الأنشطة فيها بحيث يتم تخصص لكل مجموعة من الأنشطة المتجانسة وعاء، ويحتوي كل وعاء على مجموعة من عناصر التكاليف اللازمة لأداء مجموعة من الأعمال (الأنشطة) الفرعية المتجانسة².

- مسبب (محدد، محرك) التكلفة: هو العملية أو النشاط التي نعتبر السبب الرئيسي الذي أدى إلى تكوين عنصر التكلفة³، وهو معامل يستخدم في قياس الموارد والتكاليف المستنفذة ويحملها بشكل أفضل على الأنشطة أو الأغراض النهائية للتكلفة، ويتم مراعاة اختيار المسببات وفقا

¹ - صلاح عطية أحمد، مرجع سابق ذكره، ص 78.

² - ماهر موسى درغام، خليل إبراهيم شقفة، حساب تكلفة الخدمة العلاجية وفقا لنظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي الحكومي، دراسة تطبيقية على قسم الميكروبيولوجي، مجلة جامعة الأزهر، سلسلة العلوم الإنسانية، المجلد 10، العدد 1-A، غزة، فلسطين، 2008، ص 120.

³ - محمد مسعود الثعلب، نصر صالح محمد، التكلفة على أساس الأنشطة الفلسفة والتطبيق، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص 29.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

للاعتداع على المعلومات المتوفرة بالفعل¹، مثل عدد ساعات تحويل الآلات.

- **تكاليف الأنشطة:** إن إنجاز أي نشاط من الأنشطة تتطلب استنفاد موارد اقتصادية في المؤسسة (وقت، مواد، عمل، آلات، تجهيزات...) وينشأ عنها تكاليف تسمى تكاليف الأنشطة.

2.3.4 تصميم نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة:

لتصميم هذا النظام يمكن تتبع المراحل التالية:

- مرحلة التخطيط التي تركز في إعداد فريق عمل مناسب من أجل تصميم وتنفيذ النظام، ويتكون هذا الفريق من كافة أقسام المؤسسة ويقوم الفريق بإعداد دراسة شاملة لكافة المراحل اللاحقة، ووضع نطاق النظام والجدول الزمني لتطبيقه، وبيان المتطلبات المالية والبشرية لتطبيقه مع مقارنة المنافع المتوقعة بالتكاليف المرصودة²؛
- تحديد وتجميع الأنشطة من بداية طلب المواد مروراً بالعملية الإنتاجية (أداء الخدمة) وانتهاءً بأنشطة وضع المنتج في السوق؛

¹ - صلاح عطية أحمد، مرجع سابق ذكره، ص 80.

² - عمر محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء المالي، تطبيق ونموذج مقترح للقياس، أطروحة دكتوراه، الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، الأردن، 2009، ص 56.

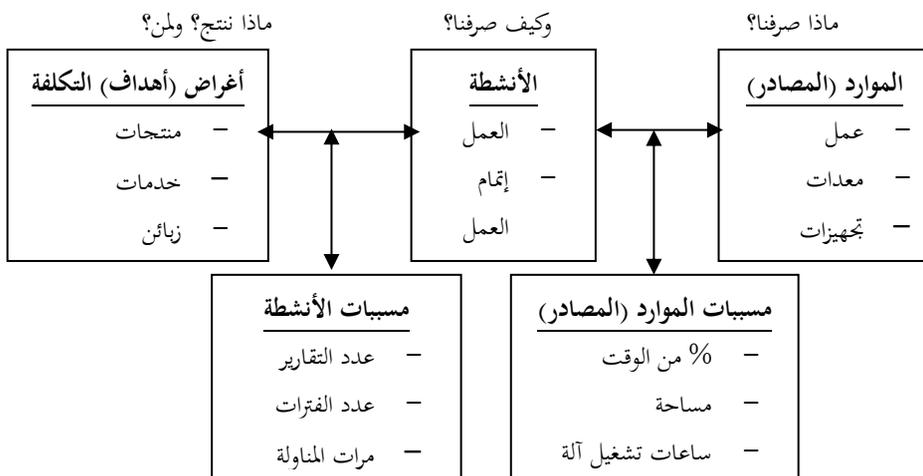
محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

- تحديد مراكز النشاط من خلال تحديد الأنشطة اللازمة لتصنيع المنتج بصورة واضحة تفصيلية بالاعتماد على خرائط تدفق المعلومات وتجميع الأنشطة واعتبارها مراكز النشاط، من خلال تحليل العلاقة بين مسببات الأنشطة وتحقيق التكاليف، مع الأخذ بعين الاعتبار عامل التكلفة / منفعة، وللحصول على دقة عالية في تحديد التكلفة تقسم الأنشطة إلى أربعة مستويات حسب التسلسل الهرمي للتكاليف المذكورة آنفا¹.
- إجمالي تكلفة المنتج = تكاليف الأنشطة على مستوى الوحدة + تكاليف الأنشطة على مستوى الدفعة + تكاليف الأنشطة على مستوى الإنتاج + تكاليف الأنشطة على مستوى المؤسسة
- اختيار مسببات تكاليف النشاط التي تقيس بدقة الاستهلاك الفعلي للنشاط، مسبب التكلفة لنشاط مناولة المواد هو عدد مرات المناولة، والشكل التالي يبين أن مسببات التكلفة يجب أن تجيب على ثلاث أسئلة: ماذا صرفنا؟ وكيف صرفنا؟ ماذا نتج؟ ولمن؟

¹ - المرجع السابق، ص 60، 61.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

الشكل رقم (03): مسببات التكلفة يجب أن تجيب على ثلاثة أسئلة:



Source : Cooper, Robin, Kaplan, Robert, S, **The Design of Cost Management Systems; Text and Cases**, 2nd Ed, Prentice Hall, New Jersey, London, 1999, P46.

الآتي مجموعة من الأنشطة مع أمثلة لمسببات التكلفة:

الجدول رقم (04): مجموعة من الأنشطة مع أمثلة لمسببات التكلفة

مستوى النشاط	أمثلة عن مراكز النشاط	أمثلة لمسببات التكلفة	أمثلة على التكاليف
الأنشطة على مستوى الوحدة الإنتاج	- أنشطة العمل - أنشطة الآلات - أنشطة الصيانة	- ساعات العمل - عدد وحدات المخرجات - ساعات تشغيل الآلات	- تكاليف العمل - تكاليف الصيانة - استهلاك الآلات
الأنشطة على مستوى دفعة الإنتاج	- عمليات أوامر الشراء - عمليات أوامر الإنتاج - عمليات إعداد الآلات - مناولة المواد	- عدد الأوامر - ساعات تهيئة الآلات - عدد أذونات استلام المواد	- تكاليف إعداد الآلات - تكاليف مناولة المواد - استهلاك الآلات

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

<ul style="list-style-type: none"> - تكاليف تجهيز الآلات - تكاليف إدارة القطع - تكاليف تخزين المواد - تكاليف التصميم وخدمة المنتج 	<ul style="list-style-type: none"> - عدد ساعات التصميم - عدد أوامر التغيير الهندسي - عدد ساعات الفحص - عدد أنواع القطع - عدد ساعات التشغيل 	<ul style="list-style-type: none"> - تصميم المنتج - اختبارات المنتج - فحص جودة المنتج - إدارة مخزون القطع 	<p>الأنشطة على مستوى المنتج</p>
<ul style="list-style-type: none"> - مرتبات إدارة المصنع - تكلفة تدريب العمال - اهتلاك المصنع 	<ul style="list-style-type: none"> - عدد ساعات الآلات - عدد العاملين - عدد ساعات العمل 	<ul style="list-style-type: none"> - إدارة المصنع - إدارة الأفراد - معدات المصنع العامة 	<p>الأنشطة على مستوى المؤسسة (تجهيزات المصنع)</p>

Source : Garrison, H, Noreen, E, **Managerial Accounting**, 10th Ed, Irwin Mc Graw- Hill, New York, 2003.

- تتبع وتخصيص التكاليف على مراكز الأنشطة: من خلال تحليل العلاقة بين حدوث النشاط وتحقيق التكلفة، حيث أن تكلفة النشاط تساوي مجموع تكلفة الفعاليات المؤلفة والمكونة لهذا النشاط وتعتبر المرحلة الأولى لتخصيص التكاليف غير مباشرة¹؛
- تحديد تكلفة المنتجات: بعد أن يتم تحديد المنتجات التي تم اختيارها كغرض التكلفة وتحديد التكاليف المباشرة لها، وحصر التكاليف غير مباشرة وبيان الأنشطة الرئيسية التي تسببها واختيار أساس تخصيص مناسب لها، فإنه يتم تخصيص عدة تكاليف على كل نشاط استنادا إلى ما استهلكته من موارد المؤسسة، من خلال

¹ - المرجع السابق، ص 70.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

تحديد مسببات التكلفة على مستوى النشاط، حيث يتم تقسيم التكاليف غير المباشرة في كل مجمع تكلفة نشاط على وحدات مسبب التكلفة العائدة للنشاط، ويتم تحديد تكلفة المنتج كالتالي:

- حساب معدل تحميل خاص بمجمع النشاط، باعتماده كأساس لتخصيص التكاليف غير المباشرة.

تكلفة الوحدة الواحدة من مسبب التكلفة = إجمالي تكاليف

النشاط / إجمالي عدد وحدات مسبب التكلفة للنشاط

- **نسب المنتج من تكاليف كل نشاط =**

معدل مجمع النشاط X مجموع ما استهلكه المنتج

- حساب التكاليف غير المباشرة التي لم يتم تخصيصها على المنتجات

- حساب مجمل تكاليف المنتجات بإضافة كافة التكاليف

المباشرة والتكاليف غير مباشرة التي تم تخصيصها¹.

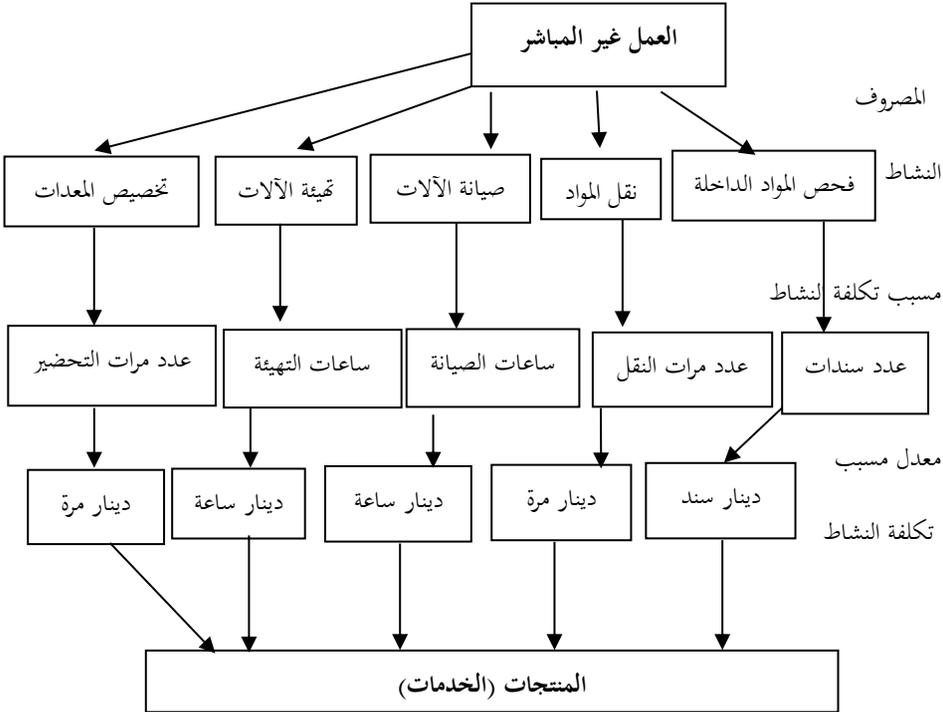
الشكل التالي يوضح تدفق تكلفة العمل غير المباشر من مصادرها

إلى الأنشطة ثم على المنتجات (الخدمات)

¹- Horngren, C, Datar, S, and Foster, G, **Cost Accounting; A Managerial Emphasis**, 12th Ed, Prentice Hall International, New Jersey, 2006, P 150.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

الشكل رقم (04): تدفق تكلفة العمل غير المباشر من مصادرها إلى الأنشطة ثم على المنتجات (الخدمات)



Source : Atkinson, A, A, Kaplan, R, S, and young, S, M, **Management Accounting**, 4th Ed, Prentice Hall, New Jersey, 2004, P98.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

4.4 حالات تطبيقية

- دراسة حالة (01) "محاسبة التكاليف في مؤسسات القطاع العام":

اعتمدت وزارة البيئة تطبيق برنامج متعلق بتنظيف قنوات الري والصرف الصحي بمقاطعة معينة، حيث أوكلت الوزارة المعنية تنفيذ هذا المشروع لمديرية الموارد المائية بتكلفة قدرت بـ 400 مليون دينار، وذلك لتنظيف مساحة مائة قدرها 1000 كلم²، ليبدأ المشروع بتاريخ 15 ماي 2017 ويتم الانتهاء منه بتاريخ 30 سبتمبر من نفس السنة.

وقد تم تنفيذ المشروع من خلال 5 لجان تنظيف موزعة على المناطق الخمسة بالمديرية، كما تم تشكيل لجنة للإشراف والمتابعة في مركز المديرية وقد قام مراقب التسيير للمديرية بقياس تكلفة عملية التنظيف بالاعتماد على نظام محاسبة التكاليف، كما هي موضحة في الجدول أناه:

الوحدة: 10 X³

المجموع	لجنة المنطقة (5)	لجنة المنطقة (4)	لجنة المنطقة (3)	لجنة المنطقة (2)	لجنة المنطقة (1)	البيان
17.675	175	1.300	2.100	7.500	6.600	المواد واللوازم
207.000	14.490	16.560	20.700	72.450	82.800	أجور العمال
14.380	476	504	1.300	7.600	4.500	تأجير السيارات
%100	% 9	10%	13%	27%	41%	حوافر لجان الاشراف
%100	؟ %..	؟ %..	؟ %..	؟ %..	؟ %..	مصاريف غير مباشرة
1.000	25	85	150	300	440	المساحة المنظفة(كلم ²)

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

وذلك مع مراعاة الآتي:

- كل لجنة تعتبر مركز تكلفة رئيس؛
- تم تحديد وحدة قياس التكلفة ب دينار/كلم² الواحد؛
- اعتبار لجنة الاشراف والمتابعة مركز تكلفة خدمي توزع تكلفته المقدرة ب 10.300.000 دينار على مراكز التكلفة الأخرى وفق النسب المحددة في الجدول أعلاه؛
- استخدام قيمة أجور عمال التنظيف كأساس لتوزيع المصاريف غير المباشرة، قدرت المصاريف غير المباشرة ب 16.300.000 دينار.

المطلوب:

- 1- أكمل الجدول السابق بتحديد التكاليف المباشرة وغير المباشرة للمشروع، ثم احسب التكلفة الإجمالية لمشروع مديرية البيئة (ولجانها) وتكلفة كلم² الواحد المنجز، مع تفسير النتائج المتحصل عليها.
- 2- تقييم مدى كفاءة واقتصادية لجان المديرية في تنفيذ المشروع.
- 3- ماهي المؤشرات التي يمكن اعتمادها للحكم على مدى فعالية أداء مديرية البيئة لهذه المقاطعة.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

الحل:

1- اكمال جدول توزيع تكاليف المشروع على مراكز التكلفة وتحديد التكاليف المباشرة وغير المباشرة للمشروع، وحساب التكلفة الإجمالية للمشروع:

أ- حساب المصاريف غير المباشرة لمراكز التكلفة بالمديرية باعتماد قيمة أجور عمال التنظيف كأساس للتوزيع:

$$\text{نسبة التكاليف غير المباشرة لكل مركز تكلفة} = \frac{\text{أجور عمال مركز التكلفة}}{\text{مجموع أجور العمال}} \times 100$$

مراكز التكلفة	نسبة التكاليف غير المباشرة لكل مركز تكلفة
لجنة تنظيف المنطقة 1	$40\% = 100 \times (207.000.000 / 82.800.000)$
لجنة تنظيف المنطقة 2	$35\% = 100 \times (207.000.000 / 72.450.000)$
لجنة تنظيف المنطقة 3	$10\% = 100 \times (207.000.000 / 20.700.000)$
لجنة تنظيف المنطقة 4	$8\% = 100 \times (207.000.000 / 16.560.000)$
لجنة تنظيف المنطقة 5	$7\% = 100 \times (207.000.000 / 14.490.000)$

- التكاليف غير المباشرة لكل مركز تكلفة = مجموع التكاليف غير المباشرة X

نسبة التكاليف غير المباشرة لكل مركز تكلفة

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

ب- حساب تكلفة الاشراف والمتابعة لكل مركز تكلفة = مجموع تكلفة حوافر

لجان الاشراف والمتابعة X نسبة حوافر لجان الاشراف والمتابعة لكل مركز تكلفة

ج- التكاليف المباشرة = تكلفة المواد واللوازم + أجور العمال + تكلفة تأجير

السيارات + حوافر لجان الاشراف والمتابعة

د- التكلفة الإجمالية للمشروع = التكاليف المباشرة للمشروع + التكاليف غير

المباشرة للمشروع

هـ - تكلفة تنظيف الكلم² الواحد المنجز = $\frac{\text{التكلفة الإجمالية للمشروع}}{\text{المساحة المنظفة (المنجزة)}}$

الوحدة: 10^3

المجموع	لجنة المنطقة (5)	لجنة المنطقة (4)	لجنة المنطقة (3)	لجنة المنطقة (2)	لجنة المنطقة (1)	البيان
17.675	175	1.300	2.100	7.500	6.600	المواد واللوازم
207.000	14.490	16.560	20.700	72.450	82.800	أجور العمال
14.380	476	504	1.300	7.600	4.500	تأجير السيارات
10.300	X 10.300	حوافر لجان الاشراف والمتابعة				
	%9	%10	%13	%27	%41	
	927	1.030	1.339	2.781	4.223	
249.355	16.068	19.394	25.439	90.331	98.123	التكاليف المباشرة
%100	%7	%8	%10	%35	%40	التكاليف غير المباشرة
16.300	X16.300	X16.300	X16.300	X16.300	X16.300	
	%7	%8	%10	%35	%40	
	1.141	1.304	1.630	5.705	6.520	
265.655	17.209	20.698	27.069	96.036	104.643	مجموع التكاليف (دينار)
1	0,025	0,085	0,150	0,300	0,440	المساحة المنظفة (كلم ²)
265.655	688.360	243.506	180.460	320.120	237.825	تكلفة تنظيف كلم ² الواحد (دينار/كلم ²)

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

تفسير النتائج المتحصل عليها:

- حساب الانحرافات ونسبها المئوية:

* تكلفة تنظيف الكلم² الواحد المقدر = التكلفة الإجمالية المقدرة للمشروع /
المساحة المقدرة للتنظيف = 1.000/400.000.000 = 400.000 دينار/كلم²

الانحراف = المعطيات المقدرة للمشروع - المعلومات الفعلية للمشروع	
265.655.000 - 400.000.000 دينار = 134.345.000	الانحراف على التكلفة الإجمالية للمشروع
1.000 - 1.000 = 0 كلم ²	الانحراف على حجم المساحة المنظفة
134.345 = 265.655 - 400.000 دينار/كلم ²	الانحراف على تكلفة الكلم ² الواحد المنظف

* نسبة التغطية = المعلومات الفعلية / المعطيات المقدرة

والجدول التالي يبين الانحرافات ونسبها المئوية:

البيان	المعطيات المقدرة	المعلومات الفعلية	الانحراف	نسبة التغطية
التكلفة الاجمالية	400.000.000	265.655.000	134.345.000	66,41%
حجم المساحة المنظفة	1.000	1.000	0	100%
تكلفة كلم ² الواحد	400.000	265.655	134.345	66,41%

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

- التحليل: حسب الجدول أعلاه نلاحظ أن معدل تكلفة تنظيف الكلم² الواحد هي أقل من التكلفة المخططة، هذا ما أدى إلى تحقيق مديرية البيئة وفرا قدره 134.345.000 دينار، ويعد ذلك مؤشرا على اقتصادية وكفاءة المؤسسة في استخدام الموارد المخصصة لعملية التنظيف إذ أن تكلفة كلم² الواحد المنظف كانت أقل من المخططة بنسبة 33,58% (100-66,41)، أي شكلت نسبة 66,41% من التكلفة المخططة كما شكلت المساحة المنظفة نسبة 100% من المساحة المخططة.

2- تقييم مدى كفاءة واقتصادية لجان المديرية في تنفيذ المشروع:

من خلال جدول التوزيع أعلاه يمكن تقييم اقتصادية وكفاءة لجان مديرية البيئة في تنفيذ المشروع، إذ نلاحظ أن تكلفة تنظيف الكلم² المربع الواحد في المنطقة (5) أعلى من متوسط تنظيف الكلم² المربع الواحد على مستوى المديرية وأعلى من التكلفة المخططة، وتكلفة تنظيف الكلم² المربع الواحد في المنطقة (2) أعلى من متوسط تنظيف الكلم² المربع الواحد على مستوى المديرية وأقل من التكلفة المخططة، وهذا مؤشر على عدم كفاءة واقتصادية المنطقة (5) في تنفيذ المشروع، في حين كانت تكلفة تنظيف الكلم² المربع الواحد في المنطقة (3) أقل من متوسط تنظيف الكلم² المربع الواحد على مستوى المديرية، وأقل من التكلفة المخططة

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

وتليها المنطقة (1) ثم المنطقة (4)، وهذا مؤشر على كفاءة واقتصادية المنطقة (3) في تنفيذ المشروع كما هو موضح في الجدول التالي:

نسبة تكلفة تنظيف الكلم² المربع الواحد على مستوى لجان التنظيف إلى متوسط التكلفة الفعلية للمشروع وإلى التكلفة المخططة:

نسبة تكلفة كلم ² الواحد / متوسط التكلفة الفعلية للمشروع (%)	نسبة تكلفة كلم ² الواحد / متوسط التكلفة المخططة للمشروع (%)	لجنة التنظيف
$89\% = 100 \times (265.655 / 237.825)$	$59\% = 100 \times (400.000 / 237.825)$	المنطقة 1
$120\% = 100 \times (265.655 / 320.120)$	$80\% = 100 \times (400.000 / 320.120)$	المنطقة 2
$68\% = 100 \times (265.655 / 180.460)$	$45\% = 100 \times (400.000 / 180.460)$	المنطقة 3
$92\% = 100 \times (265.655 / 243.506)$	$61\% = 100 \times (400.000 / 243.506)$	المنطقة 4
$259\% = 100 \times (265.655 / 688.360)$	$172\% = 100 \times (400.000 / 688.360)$	المنطقة 5

3- المؤشرات التي يمكن اعتمادها للحكم على مدى فعالية أداء

مديرية البيئة في تنفيذ المشروع: من أهمها:

- مقارنة تكلفة التنظيف لكل لجنة مع حجم النفايات التي تم رفعها؛
- بيان أثر التنظيف في تحسين المظهر الجمالي للمقاطعة؛
- مقارنة متوسط تكلفة التنظيف وحجم النفايات التي تم رفعها في المديرية مع متوسط تكلفة تنظيف وحجم النفايات التي تم رفعها في مديريات وزارة البيئة في مقاطعات أخرى.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

- دراسة حالة (02) "تحليل التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)"

تقوم مصلحة استخراج جوازات السفر وبطاقات التعريف بمقر بلدية

(س)، باستخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) لتحديد تكلفة أداء هذه الخدمة، لأن المؤسسة (البلدية) تدرس امكانية التحول إلى هذا النظام (ABC)، وفيما يلي التكاليف التي يمكن ربطها مباشرة باستخراج جوازات السفر (ج) وبطاقات التعريف (ب) للمواطنين:

البيانات	الخدمة (ج)	الخدمة (ب)
ساعات العمل للخدمة الواحدة	2	3
ساعات تشغيل الأجهزة	10	20
تكاليف اللوازم المباشرة للخدمة الواحدة	26	84
الخدمات (عدد البطاقات المستخرجة)	25	150
عدد مرات تشغيل الأجهزة	5	20
عدد مرات التهيئة	6	14

تبلغ تكاليف العمل المباشر 5 د/ساعة، أما التكاليف غير المباشرة

ومسبباتها فقد كانت على النحو التالي:

الأنشطة	التكاليف	مسببات التكاليف
تهيئة خلايا العمل	20 000	عدد مرات التهيئة
تصميم الخدمة	15 000	عدد ساعات العمل الهندسي لتشغيل الأجهزة
التشغيل قصير الأجل	7 500	عدد ساعات العمل المباشر
مناولة اللوازم	18 000	عدد مرات تشغيل الأجهزة
الإجمالي	60 500	

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

المطلوب:

- 1- بالاعتماد على نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) حدد التكاليف الإجمالية للخدمة المنجزة لكل من جواز السفر وبطاقة التعريف وتكلفة الخدمة الواحدة.
- 2- حساب التكاليف الإجمالية للخدمة المنجزة وتكلفة الخدمة الواحدة لكل من جواز السفر وبطاقة التعريف باستخدام النظام التقليدي بالاعتماد على ساعات العمل المباشر.
- 3- علق على النتائج المتحصل عليها.

الحل:

- 1- حساب التكاليف الإجمالية للخدمة المنجزة لكل من جواز السفر وبطاقة التعريف وتكلفة الخدمة الواحدة بالاعتماد على نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC):

أ- تحديد معدلات التحميل لتكاليف الأنشطة:

تكلفة النشاط = مسبب التكلفة X معدل التحميل ومنه فإن:

$$\text{معدل التحميل} = \frac{\text{تكلفة النشاط}}{\text{مسبب التكلفة}}$$

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

النشاط	معدل التحميل
نشاط تهيئة خلايا العمل	تكلفة نشاط التهيئة/ عدد مرات التهيئة = $(14+6)/20.000 = 20/20.000 = 1.000$ د/مرة تهيئة
نشاط تصميم الخدمة	تكلفة نشاط تصميم الخدمة/عدد ساعات العمل الهندسي لتشغيل الأجهزة = $(20+10)/15.000 = 30/15.000 = 500$ د/ساعة عمل
نشاط التشغيل قصير الأجل	تكلفة نشاط التشغيل/ عدد ساعات العمل المباشر = $[(150 \times 3) + (25 \times 2)]/7.500 = 500/7.500 = 15$ د/ساعة عمل
نشاط مناولة اللوازم	تكلفة نشاط مناولة اللوازم/ عدد مرات تشغيل الأجهزة = $(20+5)/18.000 = 25/18.000 = 720$ د/ عملية مناولة

ب- تحديد التكاليف الاجمالية للخدمة وتكلفة الخدمة الواحدة:

البيان	(ج)	(ب)
تكاليف اللوازم المباشرة	$650 = 25 \times 26$	$12.600 = 150 \times 84$
تكاليف العمل المباشر	$250 = 5 \times 25 \times 2$	$2.250 = 5 \times 150 \times 3$
تكاليف تهيئة خلايا العمل	$6.000 = 1000 \times 6$	$14.000 = 1000 \times 14$
تكاليف تصميم الخدمة	$5.000 = 500 \times 10$	$10.000 = 500 \times 20$
تكاليف التشغيل قصير الأجل	$750 = 15 \times 25 \times 2$	$6.750 = 15 \times 150 \times 3$
تكاليف مناولة اللوازم	$3.600 = 720 \times 5$	$14.400 = 720 \times 20$
إجمالي التكاليف (دينار)	16.250	60.000
الخدمات المقدمة (بطاقة)	25	150
تكلفة الخدمة الواحدة (د/ بطاقة)	650	400

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

2- حساب التكاليف الإجمالية للخدمة المنجزة وتكلفة الخدمة

الواحدة وفق النظام التقليدي:

أ- استخراج معدل تحميل التكاليف غير المباشرة على أساس ساعات العمل المباشر:

$$\text{معدل التحميل} = \frac{[(150 \times 3) + (25 \times 2)]}{60.500} = 500/60.500$$

$$= 121 \text{ د/ساعة عمل}$$

ب- تحديد التكاليف الاجمالية للخدمة وتكلفة الخدمة الواحدة:

البيان	(ج)	(ب)
تكاليف اللوازم المباشرة	650 = 25 X 26	12.600 = 150 X 84
تكاليف العمل المباشر	250 = 5X 25X 2	2.250 = 5X150X3
التكاليف غير المباشرة	6.050 = 121X25X2	54.450 = 121X150X3
إجمالي التكاليف (دينار)	6.950	69.300
الخدمات المقدمة (بطاقة)	25	150
تكلفة الخدمة الواحدة (د/ بطاقة)	278	462

3- التعليق:

إن استخدام نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) اعتمد على العديد من مسببات التكلفة مقارنة مع النظام التقليدي الذي اعتمد على مسبب واحد وهو حجم ساعات العمل المباشر، وبالنظر إلى النتائج السابقة تبين أن النظامين قد أعطيا نتائج مغايرة فيما يتعلق بتكاليف الخدمة الواحدة، والجدول التالي يبين ذلك:

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

تكلفة الخدمة الواحدة		البيان
(ب)	(ج)	
400	650	نظام (ABC)
462	278	النظام التقليدي
62	372	الفرق

- دراسة حالة (03) "تحليل التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)"

تقدم المؤسسة العمومية (س) عدة خدمات لمواطنيها، ومن بين هذه الخدمات هناك خدمة أكثر طلبا من المواطنين، ولتحديد تكلفة 175 خدمة مقدمة ارتأت المؤسسة تطبيق نظام التكلفة على أساس الأنشطة (ABC)، لأن المؤسسة تدرس إمكانية التحول إلى هذا النظام. وفيما يلي التكاليف التي يتم ربطها مباشرة بأداء هذه الخدمة:

57.290 دينار	المواد المباشرة
76.410 دينار	الأجزاء المشتراة
1.320 ساعة	ساعات العمل المباشر
14 دينار	معدل الأجور المباشرة للساعة

باقي تكاليف العمليات كما يلي:

- النظام التقليدي يحمل التكاليف غير المباشرة بمعدل 320% من تكلفة الأجور المباشرة.
- طريقة التكلفة على أساس النشاط:

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

النشاط	مسبب التكلفة	معدل تكلفة النشاط	الأنشطة المستخدمة
تصميم الخدمة	ساعات العمل الهندسي	62 د/ ساعة عمل هندسي	76 ساعة عمل هندسي
تهيئة خلايا العمل	عدد عمليات التهيئة	90 د/ عملية التهيئة	16 عملية التهيئة
خدمات متنوعة	ساعات عمل الأجهزة	38 د/ ساعة عمل آلة	380 ساعة عمل آلة
التركيب والتجميع	ساعات العمل المباشر	19 د/ ساعة عمل مباشر	84 ساعة عمل مباشر
اختيارات الخدمة	ساعات الاختبار	90 د/ ساعة اختبار	28 ساعة اختبار
التغليف	وحدات الخدمة	26 د/ وحدة	175 وحدة
أشغال الأجهزة	تكلفة العمل المباشر	125% من تكلفة الأجهزة	18.480 تكلفة العمل المباشر

المطلوب:

- 1- استخدام النظام التقليدي لتحديد إجمالي التكاليف، وتكلفة الخدمة الواحدة.
- 2- استخدام تسلسل التكاليف لتحديد المستوى الذي ينتمي إليه كل نشاط من الأنشطة المذكورة.
- 3- استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط لتحديد إجمالي التكاليف وتكلفة الخدمة الواحدة.
- 4- ما الفرق بين تكلفة الخدمة الواحدة الناتجة عن التحول من النظام التقليدي إلى نظام التكلفة على أساس النشاط، وهل استخدام نظام التكاليف على أساس النشاط يضمن انخفاض التكلفة لكل خدمة.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

الحل:

1- تحديد إجمالي التكاليف وتكلفة الخدمة للنظام التقليدي:

التكاليف	البيان
57.290	المواد المباشرة
76.410	الأجزاء المشتراة
ساعات العمل المباشر X معدل الأجور المباشرة للساعة = 14×1.320	الأجور المباشرة
18.480	
320% من الأجور المباشرة = 3.2×18.480	التكاليف غير المباشرة
59.136	
211.316	إجمالي تكاليف الخدمة
175	عدد الخدمات المقدمة
1.207,52	تكلفة الخدمة الواحدة (د/ للخدمة)

2- تحديد المستوى الذي ينتمي إليه كل نشاط من الأنشطة:

أنشطة على مستوى المصنع	أنشطة على مستوى الخط الإنتاجي	أنشطة على مستوى الدفعة الإنتاجية	أنشطة على مستوى الوحدة
- أشغال الأجهزة	- تصميم الخدمة - اختبارات الخدمة	- تهيئة خلايا العمل	- خدمات متنوعة - التركيب والتجميع - التغليف

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

3- استخدام نظام التكلفة على أساس النشاط لتحديد إجمالي
التكاليف، وتكلفة الخدمة الواحدة:

تكلفة النشاط	مسبب النشاط	معدل تكلفة النشاط	الأنشطة
14.440	380 ساعة عمل آلة	38 د/ساعة عمل آلة	أنشطة على مستوى الوحدة: - خدمات متنوعة
1.596	84 ساعة عمل مباشر	19 د/ ساعة عمل مباشر	- التركيب والتجميع
4.550	175 وحدة	26 د/ وحدة	- التغليف
1.440	16 عملية التهيئة	90 د/ عملية التهيئة	أنشطة على مستوى الدفعة الإنتاجية: - تهيئة خلايا العمل
4.712	76 ساعة عمل هندسي	62 د/ ساعة عمل هندسي	أنشطة على مستوى الخط الإنتاجي: - تصميم الخدمة
2.520	28 ساعة اختبار	90 د/ ساعة اختبار	- اختبارات الخدمة
23.100	18.480 ساعة عمل مباشر	125% تكلفة الأجهزة	أنشطة على مستوى المصنع: - أشغال الأجهزة
52.358	اجمالي تكاليف الأنشطة		
175	عدد الخدمات		
299,19	تكلفة الخدمة الواحدة من التكاليف غير المباشرة		

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

وعليه تكون تكلفة الخدمة الواحدة في ظل نظام التكلفة على أساس النشاط على النحو التالي:

التكاليف	البيان
57.290	المواد المباشرة
76.410	الأجزاء المشتراة
18.480	الأجور المباشرة
52.358	تكلفة الأنشطة غير المباشرة
204.538	إجمالي تكاليف الخدمة
175	عدد الخدمات المقدمة
1.168,79	تكلفة الخدمة الواحدة (د/ للخدمة)

4- المقارنة بين النظامين:

النظام القائم على أساس الحجم	النظام القائم على أساس النشاط	البيان
التقليدي	الحديث	
1.207,52 د/ للخدمة	1.168,79 د/ للخدمة	تكلفة الخدمة الواحدة

في هذه الحالة نلاحظ أن تكلفة الخدمة في نظام التكلفة على أساس النشاط أقل من تكلفة الخدمة في النظام التقليدي، ولكن هذا لا يعني أن نظام التكلفة على أساس النشاط يضمن دائما تكلفة أقل، فقد يعمل على زيادة التكلفة لا سيما عند تعدد الخدمات واستفادتها بنسب مختلفة من الأنشطة، والتي تعامل بمعدل واحد في ظل النظام التقليدي.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

5. التخطيط والموازنات التقديرية

بدأت فكرة إعداد الموازنات منذ القدم، إذ كانت الحكومات المركزية تعد الموازنات عن طريق تقدير نفقاتها الحكومية وإيراداتها المختلفة المتوقعة وامتدت الفكرة لتشمل المؤسسات بشكل عام بأشكالها وأنواعها المختلفة حتى تتمكن الإدارة من تحقيق الرقابة واتخاذ القرارات المناسبة.

1.5 الموازنة التقديرية: المفهوم والأهداف

مصطلح موازنة "Bougette" يقصد به المحفظة الصغيرة التي تعلق على حزام الشخص وتحتوي على العملة التي تسمح له بالتعامل مع النفقات المتوقعة لليوم، وتدخل الموازنة ضمن إطار التسيير الاستراتيجي للمؤسسة، ففي البداية يتم وضع المخطط الاستراتيجي لتغطية مدة تتراوح بين (5 إلى 10 سنوات)، ثم تقسم أهداف هذا المخطط إلى أهداف متوسطة المدى في إطار المخطط العملي لمدة 3 سنوات مثلا، وبناء على المخطط العملي يتم وضع موازنات المدى القصير (تقديرات السنة المقبلة)¹.

1.1.5 تعريف الموازنة التقديرية:

عرفت بأنها تعبير رقمي (كمي وقيمي)، عن خطة النشاط المتعلقة بفترة مالية مقبلة، ووسيلة للرقابة الفعالة على التنفيذ، وأداة يتم من خلالها

¹ - لشهب صفاء، مرجع سابق ذكره، ص ص 122، 123.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

توزيع المسؤوليات التنفيذية بين العاملين، حتى يمكن تقييم الأداء، ومتابعة التنفيذ، والتحقق من إنجاز الأهداف الموضوعية، واتخاذ القرارات المطلوبة ومنه فالموازنة تتطلب:

- تخطيط استراتيجي منسق للمستقبل؛
- تنفيذ الخطة ورقابتها؛
- اتخاذ القرارات المصححة لأي انحرافات وعلاج مسبباتها¹.

2.1.5 أهداف الموازنة التقديرية:

يمكن حصر أهم أهداف الموازنة التقديرية بناء على بعض الباحثين:

الدراسات	أهداف الموازنة التقديرية
Barrett et Fraser (1977)	التخطيط، التنسيق، التحفيز، التقييم والتعليم.
Samuelson (1986)	التخطيط (التخطيط والتنسيق ومراقبة النتائج)، مراقبة المسؤوليات (تحديد الالتزامات المالية ومقارنة النتائج)، التأثير على سلوك المعنيين بالموازنة (التحفيز المالي، التربية على المنطق المالي)، والأدوار السلبية (الطقوس والعادات)

¹ - حيدر حمزة جودي، دور التخطيط المالي في ترشيد الموازنة التقديرية وعلاقته بمكافحة الفساد الإداري والمالي (دراسة تحليلية في موازنة حكومة العراق للفترة من 2006 إلى 2009)، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 3، العدد 4، العراق، 2011، ص 130، 131.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

التنبؤ، التخطيط، التنسيق، الإتصال والمراقبة	Lyne (1988)
المراقبة الشخصية، المراقبة التفاعلية أو المتبادلة، المساعدة على التغيير الاستراتيجي.	Abernethy & Brownell (1999)
التنبؤ، التخطيط (التنبؤ، التصريح بالدفع، التقييم غير الرسمي)، التنسيق، التنشئة الاجتماعية (التنسيق، الاتصال، التقييم)، التقييم، الجزاء (التحفيز، الالتزام والتقييم المالي الصارم).	Berland (1999)
التخطيط، التقييم والمراقبة، وضع الاستراتيجيات، تحفيز العاملين	Ekholm & Wallin (2000)
تقييم أداء المسيرين، تحفيز المسؤولين العاملين، الاتصال بين مختلف المستويات التنظيمية، تطوير الاستراتيجية، التنبؤ بالاحتياجات المالية، تسيير الأخطار، التنسيق بين مختلف النشاطات، قيادة مختلف نشاطات المؤسسة، الإذن بالصرف، تخصيص الموارد، الاتصال مع الأطراف الخارجية.	Gignon (2003)
التنسيق والاتصال، التسيير التنبئي، التفويض والتحفيز، التعلم.	Bouquin & Kuszla (2014)

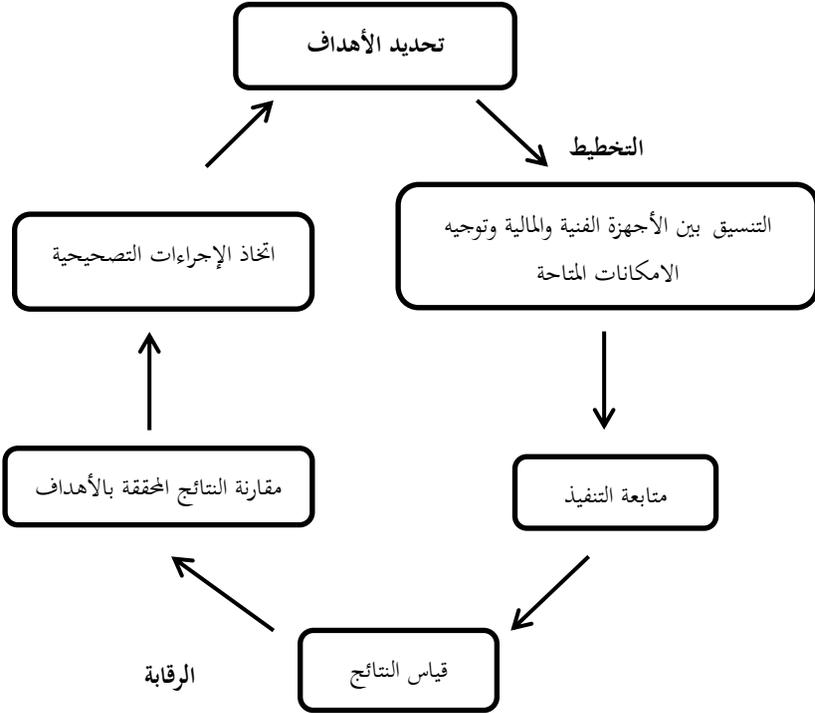
المصدر: لشهب صفاء، مرجع سابق ذكره، ص 126، 127.

يظهر الدور التخطيطي والرقابي للموازنات التقديرية من خلال

الشكل التالي:

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

الشكل رقم (05): الدور التخطيطي والرقابي للموازنات التقديرية



المصدر: محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2001، ص13.

يتضح من الشكل أعلاه أن الموازنة التقديرية تحقق الترابط والتكامل بين وظيفتي التخطيط والرقابة، فالتخطيط يسعى إلى دراسة كيفية تحقيق الأهداف من خلال مجموعة متناسقة من العمليات، بينما تحاول الرقابة المطابقة مع الأهداف من خلال تنفيذ الخطط الموضوعة.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

2.5 أنواع وطرق إعداد الموازنات التقديرية:

1.2.5 أنواع الموازنات التقديرية:

يمكن تقسيم الموازنات إلى عدة أنواع، وفق عدة معايير كالآتي¹:

- من حيث الفترة الزمنية: يتعين على المسؤول تحديد الفترة التي سيتم إعداد الموازنات عنها، وعادة ما تكون سنة مالية لتتقسم بعد ذلك لفترات متساوية (شهرية، ربع سنوية، سداسية)، وفقا لهذا المعيار يمكن أن تقسم الموازنات التقديرية إلى موازنات قصيرة الأجل تختص بتغطية نشاط المؤسسة لفترة قصيرة الأجل، فهي التي تغطي برامج المؤسسة على المدى الطويل (بين 5 و 10 سنوات)، كما أن الموازنات قصيرة الأجل تكون مفصلة عكس الموازنات طويلة الأجل، التي يكون الهدف منها تخطيطي أكثر منه رقابي لأنها توضح المشاريع الاستثمارية للمؤسسة في المستقبل.

- من حيث طبيعة الأعمال: تقسم الموازنات وفق هذا المعيار إلى:

¹ - شريف غياط، فيروز رجال، الموازنات التقديرية أداة لصنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة CYCMA، الملتقى الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة المسيلة، الجزائر، يومي 14 و 15 أفريل 2009؛ ص 10.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

- موازنة التشغيل (الاستغلال): هي ترجمة لمختلف العمليات التشغيلية التي تقوم بها المؤسسة، كما توضح الإنفاق الاستثماري عادة ما يتم إعدادها وفق وحدات القياس العينية؛
- الموازنة المالية: هي ترجمة مالية لموازنة التشغيل، حيث يتم تحويل القيم العينية إلى قيم نقدية.
- من حيث درجة التفصيل: تقسم الموازنات وفق هذا المعيار إلى مايلي:
 - موازنة المسؤوليات: يتم إعداد هذه الأخيرة على أساس مراكز مسؤولية التنفيذ، بحيث يكون شخص أو مجموعة من الأشخاص مسؤولين عن تنفيذ جزء من الموازنات؛
 - الموازنة الشاملة: تمثل الإطار العام الذي تستقر فيه بقية الموازنات الفرعية للأقسام المتنوعة بالمؤسسة ومراكز مسؤولياتها، حيث يتم تنسيق أهداف هذه الموازنات الجزئية مع الأهداف العامة للمؤسسة.
- من حيث الثبات والمرونة: يمكن التمييز بين نوعين هما:
 - الموازنة الثابتة: يتم إعدادها لمستوى واحد من مستويات التشغيل؛
 - الموازنة المرنة: يتم إعدادها على أساس مجموعة من مستويات النشاط، بحيث تخضع للتقلبات المتوقعة حدوثها خلال فترة الموازنة.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

2.2.5 طرق إعداد الموازنات التقديرية:

يوجد ثلاث طرق يمكن الاختيار بينها لإعداد تقديرات الموازنات،

هي¹:

- الموازنات المفروضة (من الأعلى إلى الأسفل): تقوم الإدارة بإعداد تقديرات الموازنات ثم ترسلها إلى الإدارة الدنيا، التي تتولى مسؤولية التنفيذ و فقط، ومن مميزات هذه الطريقة:
 - الإدارة العليا لها إدراك واسع لعمليات المؤسسة؛
 - الإدارة حريصة على توزيع الموارد المتاحة دون تحيز؛
 - تعتبر طريقة غير مكلفة لأن عدد قليل من الأشخاص تعدون التقديرات.

يعاب على هذه الطريقة أنها تقلل من التزام المستويات الإدارية السفلى بمسئولياتها.

- الموازنات الإسهامية (من الأسفل إلى الأعلى): هذه الموازنة عكس الموازنة المفروضة، لأن الإدارة الدنيا هي التي تتولى مسؤولية إعداد التقديرات ثم تقوم بالتنسيق بين التقديرات وبعد ذلك ترسل للإدارة العليا.

¹ - فكوس محمد، الموازنات التقديرية - أداة فعالة للتسيير -، ديوان المطبوعات الجامعية،

الجزائر، 2001، ص ص 11، 12.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

يعاب على هذه الطريقة بأن مسؤولي الأقسام يبالغون في أهمية أقسامهم وفي الاحتياجات من الموارد ووضع أهداف سهلة التحقيق، كما أن عدد الأشخاص الذين يعدون التقديرات أكبر بالمقارنة مع الطريقة السابقة وبالتالي فإن تكلفتها تكون أعلى.

- **الموازنات التفاوضية:** هذه الطريقة أكثر واقعية كما أنها تعتمد على مزايا الطريقتين السابقتين، في هذه الطريقة المعلومات تكون متداولة بدرجة كافية بين المستويات الإدارية الدنيا والعليا، في البداية تقوم الإدارة العليا بإرسال الأهداف المبدئية المراد تحقيقها إلى الإدارة الدنيا مع توضيح حرص الإدارة العليا على توزيع الموارد بصورة عادلة وغير متحيزة، وإذا رفضت الإدارة الدنيا الأهداف والموارد المتاحة فإن الإدارة العليا تطالبها باقتراح البدائل في إطار الموارد المتاحة.

3.5 خطوات إعداد الموازنات التقديرية:

تمر عملية إعداد الموازنة التقديرية بأي مؤسسة عمومية بالمراحل التالية:

1.3.5 التحضير لإعداد الموازنات التقديرية:

تنقسم مرحلة التمهيد والتحضير لعملية إعداد الموازنة إلى:

- **تحديد الأهداف:** تقوم لجنة إعداد الموازنة المكونة من رؤساء مصالح المؤسسة، بتحديد الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة بناء على معايير وطرق

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

مدروسة دراسة وافية، ويجب أن تكون واضحة وقابلة للفهم والقياس مع إمكانية تحقيق هذه الأهداف في أرض الواقع، إضافة إلى الخطط الفرعية والسياسات التفصيلية لكل مركز من مراكز المسؤولية، ثم ترجمتها إلى قيم مالية وكمية، وبذلك تقوم المؤسسة بتحديد الخطوات الرئيسية للسياسة العامة وترجمتها كمياً ومالياً، وتعتبر هذه الخطوة أساس عملية التخطيط؛

- **التنسيق بين الخطط والسياسات الفرعية:** يتم ترجمة أهداف المؤسسة واستراتيجياتها المعتمدة لتحقيق أهدافها إلى خطة مالية، ويتم تحديد الأهداف التفصيلية لكل مركز مسؤولية ثم يقوم مراقب التسيير بعملية التقييم الشامل لهذه الموازنات المبدئية، والتأكد من مدى مصداقية الأرقام والقيم التي حددها رؤساء المراكز، إضافة إلى النظر في مدى تناسقها مع بعضها البعض، ثم تقدم للإدارة العليا بمناقشتها لتحقيق الترابط بين الخطط والسياسات الفرعية لنشاطات المؤسسة وجمعها في خطة واحدة متوازنة تشكل الإطار العام للموازنات.

2.3.5 إعداد الموازنات:

تقوم المؤسسة بإعداد الموازنات التقديرية وفق الخطوات التالية:

- تحديد مسؤوليات إعداد الموازنات وفق الهيكل التنظيمي للمؤسسة وذلك من خلال الأدوار المختلفة للمشاركين في إعداد الموازنات؛

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

- تحضير الجدول الزمني لإعداد الموازنات وذلك بتحديد خطوات العمل الواجب اتباعها؛
- إعداد وتسليم الموازنات وفق الجدول الزمني مع الالتزام بالخطة الاستراتيجية والأهداف التفصيلية؛
- تسليم كل موازنة إلى مدير إدارة الموازنات لمراجعتها وتنسيقها مع الموازنات الأخرى؛
- تجميع الموازنات وإعداد الموازنة الشاملة¹.

3.3.5 اعتماد الموازنة:

تتضمن هذه المرحلة الخطوات التالية:

- يقوم أعضاء لجنة الموازنة بدراسة الموازنات التي تم إعدادها من طرف كل مسؤول تنفيذي (مركز مسؤولية)؛
- عرض الموازنات ومناقشتها من قبل أعضاء لجنة الموازنة؛
- تعديل الموازنات بعد مناقشتها، حيث تأمر لجنة الموازنة بإجراء التعديلات اللازمة أو بالموافقة عليها؛
- اعتماد الموازنة من طرف لجنة الموازنة بعد اجراء التعديلات، ثم تقدم جميع الموازنات للإدارة العامة للمؤسسة للموافقة عليها واعتمادها².

¹- Bouquin Henri, **La Maitrise des Budgets dans L'entreprise**, Edicef, Paris, 1992, P 59- 60.

²- محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، مرجع سابق ذكره، ص 55.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

4.5 دراسة حالة تطبيقية:

لمعالجة أوجه القصور في موازنة الاسلوب التقليدي الذي يهتم بالموارد المالية دون الاهتمام بالمرحجات (الكمية، النوعية)، ولتمكين الإدارة من تحقيق أهدافها المتمثلة بالربط بين المدخلات والمرحجات، قام مراقب التسيير بالمستشفى (س) بإعداد موازنة سنة 2017 على أساس مراكز المسؤولية، وذلك بنفس الأسس والتبويبات المعدة على اساس الموازنة التقليدية، حيث اعتمد الأقسام العلاجية بالمستشفى كمراكز المسؤولية استنادا إلى الصلاحيات المخولة للمدراء وطبيعة التنظيم الإداري بالمستشفى، ولربط النفقة بمركز المسؤولية وتصنيفها إلى خاضعة للرقابة وغير خاضعة للرقابة اعتمد على صلاحية مدير مركز المسؤولية بالصرف. نظرا لتعدد الأقسام العلاجية بالمستشفى تم التركيز على مركز المسؤولية قسم الأمراض الداخلية ومركز المسؤولية قسم الجراحة المتخصصة باعتبار أن الامر لا يختلف عن باقي أقسام المستشفى. الموازنة المعدة على أساس مراكز المسؤولية لقسمي الأمراض الداخلية

والجراحة المتخصصة للسنة المالية 2017

مركز مسؤولية قسم الجراحة الخاصة		مركز مسؤولية قسم الأمراض الداخلية		البيان
الموازنة التقديرية	الموازنة الفعلية	الموازنة التقديرية	الموازنة الفعلية	
				نفقات العاملين
3.200.000	3.600.000	1.450.000	1.300.000	الرواتب
400.000	380.000	800.000	900.000	أجور المتعاقدين

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

3.600.000	3.980.000	2.250.000	2.200	مجموع نفقات العاملين
				اللوازم السلعية
500.000	450.000	225.000	240.000	لوازم إدارية
630.000	620.000	860.000	915.000	لوازم المخبر
1.240.000	1.250.000	1.240.000	1.255.000	اللوازم الطبية
900.000	945.000	665.000	650.000	لوازم أخرى
3.270.000	3.265.000	3.990.000	3.060.000	مجموع اللوازم السلعية
				اللوازم الخدمية
500.000	410.000	350.000	380.000	إيجار المكائن
100.000	110.000	340.000	360.000	خدمات النقل
-	180.000	-	220.000	مصاريف الهاتف
840.000	860.000	590.000	560.000	خدمة شبكة المعلومات
430.000	440.000	410.000	470.000	خدمات أخرى متنوعة
1.870.000	2.000.000	1.690.000	1.990.000	مجموع اللوازم الخدمية
				نفقات الصيانة
650.000	650.000	980.000	980.000	صيانة المباني
1400.000	1.400.000	1.500.000	1.500.000	صيانة المكائن والأجهزة
955.000	955.000	830.000	830.000	صيانة معدات النقل
820.000	820.000	750.000	750.000	صيانة السجلات والوثائق
-	-	320.000	340.000	مصاريف صيانة متنوعة
3.825.000	3.825.000	4.380.000	4.400.000	مجموع نفقات الصيانة
	13.070.000		11.670.000	مجموع الموجودات المالية
	10.430.000		8.450.000	مجموع الموجودات غير المالية (الأصول الثابتة)

د. امحمدي فطوم
أستاذة محاضرة قسم (ب)

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم
التسيير - الشهيد طالب عبد الرحمان -
جامعة البليدة 2

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

23.500.000	20.100.000	مجموع التخصيصات المالية
------------	------------	-------------------------

اليك المعطيات المتعلقة بالسنة المالية 2016 و 2017:

تكلفة العملية	تكلفة المريض	مركز المسؤولية	السنة المالية 2016
2500	537	قسم الأمراض الداخلية	
7000	750	قسم الجراحة المتخصصة	

عدد العمليات	عدد المرضى	التخصيصات المالية حسب عدد العمليات	التخصيصات المالية حسب عدد المرضى	مركز المسؤولية	السنة المالية 2017
1250	31000	5.600.000	14.500.000	قسم الأمراض الداخلية	
500	20500	7.000.000	16.500.000	قسم الجراحة المتخصصة	

المطلوب:

- 1- حساب الانحرافات لمراكز المسؤولية بالمستشفى وتحليلها.
- 2- تحديد مؤشرات قياس الأداء لمراكز التكلفة (المسؤولية) بالمستشفى.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

الجل:

1- حساب الانحرافات لمراكز المسؤولية بالمستشفى وتحليلها:

الانحراف = نفقات الموازنة التقديرية - نفقات الموازنة الفعلية

الوحدة: 10 X³

البيان		مركز مسؤولية قسم الأمراض الداخلية			مركز مسؤولية قسم الجراحة الخاصة	
	الموازنة الفعلية	الموازنة التقديرية	الانحراف	الموازنة الفعلية	الموازنة التقديرية	الانحراف
الرواتب	1.300	1.450	150 م	3.600	3.200	(400) غ م
أجور المتعاقدين	900	800	(100) غ م	380	400	20 م
مجموع نفقات العاملين	2.200	2.250	50 م	3.980	3.600	(380) غ م
لوازم إدارية	240	225	(15) غ م	450	500	50 م
لوازم المخبر	915	860	(55) غ م	620	630	10 م
اللوازم الطبية	1.255	1.240	(15) غ م	1.250	1.240	(10) غ م
لوازم أخرى	650	665	15 م	945	900	(45) غ م
مجموع اللوازم السلعية	3.060	2.990	(70) غ م	3.265	3.270	5 ملانم
إيجار المكائن	380	350	(30) غ م	410	500	90 م
خدمات النقل	360	340	(20) غ م	110	100	(10) غ م
مصاريف الهاتف	220	-	-	180	-	-
خدمة شبكة المعلومات	560	590	30 م	860	840	(20) غ م
خدمات أخرى متنوعة	470	410	(60) غ م	440	430	(10) غ م
مجموع اللوازم الخدمية	1.990	1.690	(80) غ م	2.000	1.870	50 م
صيانة المباني	980	980	0	650	650	0
صيانة المكائن والأجهزة	1.500	1.500	0	1.400	1400	0

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

0	955	955	0	830	830	صيانة معدات النقل
0	820	820	0	750	750	صيانة السجلات والوثائق
	-	-	(20) غ م	320	340	مصاريف صيانة متنوعة
0	3.825	3.825	20 م	4.380	4.400	مجموع نفقات الصيانة
		13.070			11.650	مجموع الموجودات المالية
		10.430			8.450	مجموع الموجودات غير المالية (الأصول الثابتة)
		23.500			20.100	مج التخصيصات المالية

نلاحظ من الجدول أعلاه أن الانحرافات بين الموازنة التقديرية عن

الفعلية بالنسبة لمركز مسؤولية الأمراض الداخلية كان الانحراف ملائم (موجب) لكل من نفقات العاملين ونفقات الصيانة وهذا مؤشر ايجابي على حسن التقدير والتخطيط المالي، بينما كان الانحراف غير ملائم (سالب) في نفقات اللوازم السلعية واللوازم الخدمية أي أن هناك سوء تقدير ناتج عن عدم استخدام التخطيط المالي بشكل سليم من قبل مسؤول مركز المسؤولية، أما مركز مسؤولية الجراحة المتخصصة فكان الانحراف ملائم (موجب) لكل من نفقات اللوازم السلعية واللوازم الخدمية وهذا مؤشر ايجابي على حسن التقدير والتخطيط المالي، بينما كان الانحراف غير ملائم (سالب) في نفقات العاملين أي أن هناك سوء تقدير ناتج عن عدم استخدام التخطيط المالي بشكل سليم من قبل مسؤول مركز المسؤولية، أما نفقات الصيانة فكان الانحراف معدوم.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

2- مؤشرات قياس الأداء لمراكز التكلفة (المسؤولية) بالمستشفى:

- **مؤشر الكفاءة:** يمكن توضيح مؤشر الكفاءة لمراكز المسؤو من خلال اعتماد النتائج العملية لهذه المراكز والمتمثلة بعدد المرضى وعدد العمليات منسوبا إلى النتائج المفترض تحقيقها في ضوء المدخلات المستخدمة (التخصيصات المالية) للوصول إلى مستوى تحقيق الأهداف والجدولين التاليين يوضحان نتائج هذا المؤشر:

$$\text{مؤشر الكفاءة} = \frac{\text{النتائج المحققة}}{\text{النتائج المخططة}} * 100$$

● مؤشر الكفاءة حسب عدد المرضى: الوحدة: X 10³

مؤشر الكفاءة	عدد المرضى الفعلي	مخطط معالجة المرضى 2017	التخصيصات المالية لسنة 2017 (2)	تكلفة المريض لسنة 2016 (1)	مقياس المخرجات	مركز المسؤولية
3 ÷ 4 (5)	2017 (4)	1 ÷ 2 = (3)	2017 (2)	(1)		
%115	31	27	14.500	537	عدد المرضى	قسم الأمراض الداخلية
%93	20,5	22	16.500	750		قسم الجراحة المتخصصة

من الجدول أعلاه نلاحظ أن قسم الأمراض الداخلية قد حقق

مستوى كفاءة بنسبة 115% نظرا لأن عدد المرضى الذين تم معالجتهم 3100 مريض أكبر من عدد المرضى المخطط معالجتهم 27000 مريض بينما أظهر قسم الجراحة المتخصصة مستوى الكفاءة بنسبة 93% وذلك

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

لأن عدد المرضى الذين تم معالجتهم فعليا 20500 مريض، بينما عدد المرضى المخطط معالجتهم في ظل التخصيصات المرصودة ينبغي أن يكون 22000 مريض.

- مؤشر الكفاءة حسب عدد العمليات: الوحدة: 10^3

مؤشر الكفاءة	عدد العمليات الفعلية	مخطط العمليات 2017 = (3) 1 ÷ 2	التخصيصات المالية ل 2017 (2)	تكلفة العملية لسنة 2016 (1)	مقياس المخرجات	مركز المسؤولية
3 ÷ 4 (5)	2017 (4)					
%56	1,25	2,24	5.600	2500	عدد	قسم الأمراض الداخلية
%50	0,5	1	7.000	7000	العمليات	قسم الجراحة المتخصصة

من الجدول أعلاه نلاحظ أن قسم الأمراض الداخلية قد حقق مستوى كفاءة بنسبة 56% لكون عدد العمليات التي تم إجراؤها 1250 عملية بينما عدد العمليات المخطط لها في ظل التخصيصات الممنوحة ينبغي أن يكون 2240 عملية، كذلك أظهر قسم الجراحة المتخصصة مستوى الكفاءة بنسبة مقدارها 50% وذلك لأن عدد العمليات التي تم إجراؤها 500 عملية بينما عدد العمليات المخطط لها في ظل التخصيصات الممنوحة ينبغي أن يكون 1000 عملية.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

- **مؤشر الفعالية:** يمثل مقياس العلاقة بين تكلفة المخرجات (كمية X تكلفة) وتكلفة المدخلات (التخصيصات المالية لمراكز المسؤولية لسنة 2017)، ومن ثم تحديد كمية وأنواع المخرجات (عدد المرضى، عدد العمليات)، ويكون صياغة مؤشر الفعالية بالعلاقة التالية:

$$\text{مؤشر الفعالية} = \frac{\text{مخرجات فعالية لسنة 2017} \times \text{تكلفة فعالية لسنة 2016}}{\text{تكلفة مدخلات سنة 2017}} \times 100$$

● **مؤشر الفعالية حسب عدد المرضى:** الوحدة: $10^3 \times X$

مؤشر الفعالية = (4) $3/1 * 2$	مدخلات سنة 2017 (3)	تكلفة المخرجات الفعلية لسنة 2017		مقياس المخرجات	مراكز المسؤولية	أساس الموازنة
		تكلفة فعلية سنة 2016 (2)	مخرجات فعلية سنة 2017 (1)			
%115	14.500	537	31	عدد المرضى	قسم الأمراض الداخلية	موازنة على أساس مراكز المسؤولية
%93	16.500	750	20,5		قسم الجراحة المتخصصة	

نلاحظ من الجدول أعلاه أن مؤشر الفعالية لمعالجة مرضى قسم الأمراض الداخلية بلغ 115% والسبب في ذلك أن التخصيصات المالية (المدخلات) الممنوحة أقل من عدد المرضى الذين تم معابنتهم، أما في قسم الجراحة المتخصصة نجد أن مؤشر فعالية معالجة المرضى بلغ 93% وهذا

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

يعني وجود تناسب بين التخصيصات المالية (المدخلات) وعدد المرضى الذي تم معالجتهم (المخرجات)، هذا يعني تقدير سليم للتخصيصات المالية يربط المدخلات بالمخرجات لكلا القسمين مما يؤدي إلى الاستخدام الأمثل للموارد المتاحة.

● مؤشر الفعالية حسب عدد العمليات: الوحدة: 10^3

مؤشر الفعالية = (4) $3/1 * 2$	مدخلات سنة 2017 (3)	تكلفة المخرجات الفعلية لسنة 2017		مقياس المخرجات	مراكز المسؤولية	أساس الموازنة
		تكاليف فعلية سنة 2016 (2)	مخرجات فعلية سنة 2017 (1)			
56%	5.600	2500	1,25	عدد العمليات	قسم الأمراض الداخلية	موازنة على أساس مراكز المسؤولية
50%	7.000	7000	0,5		قسم الجراحة المتخصصة	

من الجدول أعلاه نلاحظ أن قسم الأمراض الداخلية قد حقق

مستوى فعالية بنسبة 56% لكون التخصيصات المالية الممنوحة تفوق بكثير المخرجات (عدد العمليات التي تم إجراؤها)، كذلك الحال في قسم الجراحة المتخصصة حيث أظهر مستوى فعالية بنسبة 50%، هذا يعني سوء تقدير في التخصيصات المالية لكلا القسمين كونها تعد بصورة عشوائية ودون ربط المدخلات بالمخرجات مما يسبب هدر وضياح في الموارد المتاحة.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

6. لوحة القيادة وتقييم الأداء في القطاع العام:

إن عملية تقييم الأداء هي قياس نتائج الأعمال لمختلف المستويات باستخدام معايير ومؤشرات، ومقارنة المنجز فعلا مع ما تم التخطيط له خلال فترة زمنية محددة وتحديد الانحرافات وبيان مسبباتها ثم اتخاذ الخطوات التصحيحية اللازمة، وترشيد الإدارة في إعداد الخطط المستقبلية، ومن الأساليب الحديثة لتقييم الأداء لوحة القيادة التي تعتبر نظاما للمعلومات هدفه الأساسي تقديم معلومات صادقة للمسؤولين، مما يسمح بمراقبة الأداء والتحكم في التسيير الجيد لعمليات المؤسسة وتحقيق الأهداف المسطرة.

1.6 المؤشرات وتقييم الأداء:

إن تقييم الأداء هو قياس الأداء ومقارنته بالمعدلات المطلوب تحقيقها، أو الممكن الوصول إليها، وتكون المقارنة إما بالمعايير القياسية أو باتجاه مدى تحقيق هذا النشاط للهدف أو الأهداف التي نشأ هذا النشاط من أجلها في حالة عدم وجود معايير قياسية أو صعوبة تحقيقها¹.

¹ - ربيع ياسين سعود، زيد ياسين سعود، بطاقة الأداء المتوازن مدخل لتقييم الأداء الاستراتيجي، مجلة دنانير، المجلد الأول، العدد الخامس، العراق، 2014، ص 297.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

1.1.6 تعريف مؤشرات تقييم الأداء:

إن مؤشر تقييم الأداء هو متغير كمي أو نوعي يتيح التحقق من التغيرات التي تنجم عن تدخل إثمائي بالنسبة إلى ما كان مخططا، وهو وسيلة كمية (نسبة، معدل، مقياس) لتحديد مستوى أداء المؤسسة بالنسبة لإجراءات أو مخرجات معينة¹، وتعتبر مؤشرات تقييم الأداء الأساسية وسائل لقياس الأداء أو التقدم اتجاه تحقيق الأهداف العلمية للمؤسسة².

2.1.6 أسس اختيار مؤشرات تقييم الأداء:

تختلف المؤشرات باختلاف شكل وطبيعة المؤسسات لذلك يصعب ترشيح مؤشر بشكل مطلق، ومن بين الأسس العامة التي يفضل توافرها في مؤشرات تقييم الأداء هي:

- حساسة وتوفر معلومات بشكل سريع؛
- سهلة وبسيطة في القياس والحساب؛
- غير مضللة؛

¹ - عبد الوهاب محمد جين، تقييم الأداء في الإدارات الصحية بمديرية الشؤون الصحية بمحافظة الطائف، أطروحة دكتوراه، جامعة سانت كليمنس العالمية، سوريا، 2009، ص 9.
² - صالح سنيان، تقويم الأداء المؤسسي وطرق تقييم أداء العاملين، جامعة التهرين، بغداد، العراق، 2014، ص 5.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

- يفضل أن تكون بشكل رقمي؛
 - أن تعبر عن خاصية هامة لها تأثيرها الواضح على النتائج؛
 - يمكن الاستفادة منها في اتخاذ القرارات المصححة للانحرافات¹.
- ### 3.1.6 أنواع مؤشرات تقييم الأداء الحكومي:
- مؤشرات تتعلق بفعالية تحقيق الأهداف التي تعمل الأجهزة الحكومية على تطويرها، وتتوقف تلك المجموعة من المؤشرات على طبيعة نشاط وأهداف كل مؤسسة؛
 - مؤشرات تتعلق بكفاءة استخدام الموارد في كل جهاز حكومي، حيث تتضمن هذه المجموعة نسبة التكاليف الإجمالية إلى بعض المخرجات المحددة التي يقدرها الجهاز، ويعبر ذلك بشكل أساس عن تكلفة الخدمة التي يقدمها الجهاز؛
 - مؤشرات تتعلق بإنتاجية مؤسسات الجهاز الحكومي، ويكون ذلك عن طريق العلاقة النسبية بين مخرجات ومدخلات تلك المؤسسات، ويتفق ذلك مع كل من الانتاجية الإجمالية، والانتاجية الجزئية للعناصر؛

¹ - محمد عبد الزهرة المحسن، وآخرون، ايجاد معادلة لتقييم الأداء في شركات وزارة الاسكان والتعمير، مجلة الهندسة والتكنولوجيا، المجلد 28، العدد 11، الجامعة التكنولوجية، بغداد، العراق، 2010، ص 546.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

- مؤشرات تتعلق بمستوى جودة الخدمات المؤداة في الأجهزة الحكومية ويتضمن ذلك تحليلا للأبعاد الأساسية التي تتكون منها جودة الخدمة بصفة عامة، وجودة الخدمات الحكومية بشكل خاص؛
- مؤشرات تتعلق بوقت التشغيل وهي تقيس قدرة المؤسسة على أداء العمل بشكل صحيح، وفي الوقت المحدد، والمعيار هذا يكون هذا على أساس متطلبات الزبون؛
- مؤشرات تتعلق بالأمان، وهي تقيس كفاءة المؤسسة والبيئة التي يعمل فيها الموظفون¹.

4.1.6 مشاكل وصعوبات قياس الأداء في المؤسسة العمومية:

- طبيعة الخدمات العمومية والاعتماد على مقاييس غير كمية، إضافة إلى صعوبة تحديد العلاقة بين كلفة الخدمات والعوائد الناتجة منها، إلا أنه لا بد من إجراء هذه المقاييس لقياس فعالية البرامج الحكومية، وهذا ما يسهل تقويم البرامج البديلة المقترحة بهدف اختيار البرنامج الذي يحقق منافع أكثر من غيره؛
- تعدد وتعارض الأهداف والأولويات بالمؤسسة يقف حاجزا لقياس الأداء لعدم إمكانية تحديد الوزن الذي يعطى لكل هدف من الأهداف المتعددة؛

¹ - صالح سفيان، مرجع سابق ذكره، ص 6.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

- غياب التجديد والدقة لمهام الأجهزة الحكومية؛
- الروتين في المؤسسة العمومية نتيجة غياب الأهداف المقاسة وغياب المعايير الكمية لقياس الأداء؛
- الضغوطات السياسية¹.

2.6 لوحة القيادة: المفهوم وسيرورة الإعداد

1.2.6 تعريف لوحة القيادة:

تناول قاموس التسيير (DALLOZ) في الطبعة الخامسة لوحة القيادة "بأنها تمثيل المعلومات الرئيسية والضرورية للمسؤولين (رجال أعمال، حكومة، مؤسسات عمومية...) من أجل مراقبة تنفيذ برنامج نشاط ما والتوجيه في حالة الانحرافات مقارنة بالخطط الموضوعة أو بالإسقاط عليها"².

كما عرفت بأنها جدول ملخص يعرض دوريا سلسلة من المؤشرات الأساسية من أجل متابعة التسيير العام للمؤسسة، أو التسيير المحلي لمراكز

¹ - بماء حسين محمد، قياس أداء الوحدات الحكومية وفق النظام المحاسبي الحكومي، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 24، العدد 105، العراق، 2018، ص 619.

² - Aim Roger, **Indicateurs et tableaux de bords, 100 Questions pour comprendre et agir**, Afnor, France, 2011, P 3.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

المسؤولية¹، أي أن لوحة القيادة يمكن أن تكون شاملة للنشاط العام للمؤسسة، كما يمكن أن يكون لكل نشاط من الأنشطة الفرعية لها ولكل مركز مسؤولية فيها لوحة قيادة خاصة به.

2.2.6 مبادئ لوحة القيادة:

- تقوم لوحة القيادة على عدة مبادئ، من أهمها²:
- ضرورة ارتباط لوحة القيادة بالهيكل التنظيمي للمؤسسة، وللإلمام بالأهداف الرئيسية والأهداف الجزئية لها؛
 - مراعاة ليس فقط الأهداف النهائية (أهداف النتائج)، ولكن أيضا رافعات النشاط التي تسهم في تحقيق هذه الأهداف؛
 - دمج المؤشرات المالية والمؤشرات غير المالية وتحديد المؤشرات المتعلقة باستراتيجية المؤسسة؛
 - تقييم المؤشرات بشكل سهل القراءة ومعبر؛
 - احتواء لوحة القيادة على عدد محدود من المؤشرات، وتفضيل سرعة الحصول على المعلومة.

¹ - DE Rongé Y, et Cerrada K, **contrôle de gestion**, 2^e Ed, Edition Pearson, Paris, 2009, P 252.

² - Giraud F, et autres, **Contrôle de gestion et pilotage de la performance**, 3^e Ed, Gualino Editeur, France, 2008, P 147.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

مقارنة بأدوات التسيير التقليدية، تمتاز لوحة القيادة بمؤشراتنا بسرعة توفير المعلومة، ويكون ذلك على حساب الدقة والتفصيل في تقصي الأحداث، وقد قدمت لها ثلاث تحسينات أساسية هي:

- إعطاء نظرة أكثر 'توازنا' عن الأداء، بمعنى دمج كل أبعاد الأداء وتجنب النظريات الجزئية؛
- إعطاء نظرة بعيدة المدى عن الأداء؛
- تسهيل اتخاذ القرارات الإدارية.

3.2.6 مراحل إعداد لوحة القيادة:

تخضع عملية إعداد لوحة القيادة لمنهجية صارمة نظرا للمكانة التي تحتلها هذه الأداة في مراقبة التسيير، ابتداء بالتحضير الجيد للمشروع وذلك بدراسة التنظيم الداخلي وتقييم مدى المنفعة أو الجدوى من وراء تبني هذه الأداة، وفي حالة الموافقة على تبني هذا المشروع، يشرع في المراحل التالية:

- **تحديد الأهداف بدقة:** تعتبر الأهداف السبب الرئيسي للوحة القيادة ويجب أن يكون الهدف ممكنا ومحددا من حيث المدة، وأن يكون معقولا وذلك بتحديد الأهداف القابلة للقياس (الزيادة، التخفيض، الثبات) ومتابعة القياس بالأرقام أو النسب، وتحديد المدة للهدف المراد قياسه¹؛

¹- Gavino K, F, et Adrieu Z, **Bilan social et Tableau de bord: des outils de pilotage au service des ressources humaines**, Collection les diagnostics de l'emploi territorial, hors série n° 9, France, 2005, P 17.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

- تحديد العناصر الأساسية لتحقيق الأهداف: بتحديد المعلومات الضرورية وجمع المعلومات عن المؤسسة، ثم تصنيف عناصر المعلومات¹؛

- تحديد المؤشرات: يتم في هذه المرحلة تحديد واختيار المؤشرات ووضع معايير الإجراءات التصحيحية، ويمكن تعريف مؤشر لوحة القيادة بأنه وسيلة قياس ترتبط بأكبر المميزات لضبط وإدراك المستحيل وتحيط بجميع المظاهر، ومؤشر لوحة القيادة يفسر بنتائج تقديرية وبحدود كمية للتكاليف والسلوكات والمواقف والآراء، وهذا على شكل نسب، إشارات، أرقام...²، ويشمل مؤشر لوحة القيادة المقومات التالية³:

- وضع الأهداف؛
- قياس أثر الأنشطة؛
- الملاحظة للنتائج وتقدير رؤية مستقبلية، ومقارنة النتائج مع المعطيات الخارجية؛
- إعداد العلاقات القائمة على أساس "سبب/أثر" بين مخططات الأعمال والنتائج المحققة.

¹ - Idm.

² - Fernandez Alain, **Les nouveaux tableaux de bord des managers**, Le projet décisionnel dans sa totalité, 3 édition, Edition D'Organisation, Paris, 2003, P 232.

³ - Supizet Jean, **Le management de la performance durable**, Edition D'Organisation, Paris, 2002, P 85.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

- تصميم لوحة القيادة: لضمان فعالية لوحة القيادة وسهولة تطبيقها ومعرفة مناطق الخلل لاتخاذ القرار ينبغي أن يراعى مايلي¹:
- يحافظ على عدد قليل من المؤشرات التي تكون مهمة للمسيرين؛
 - تخصيص وثيقة لمستعملها وتحديد الأهداف الموكلة إليه؛
 - جمع المعلومات للانتقال من مستوى لآخر، وبالتالي تسهيل الحوار بين مختلف المسؤولين؛

يظهر التصميم العام للوحة القيادة من خلال الأربع مناطق التالية:

لوحة قيادة مركز المسؤولية			
المؤشرات	النتائج	الأهداف	الفروقات
الصف 1			
- مؤشر أ			
- مؤشر ب			
-			
الصف 2			

منطقة المقاييس الاقتصادية منطقة النتائج منطقة الأهداف منطقة الفروقات

Source : Claude Alazard, Sabine Sépari, **Contrôle de gestion manuel et applications**, 2^e Ed, DUNOD, Paris, 2010, P557.

¹ - سليمة رقاد، زينب بوغازي، واقع لوحات القيادة في المؤسسات الجزائرية: دراسة حالة مؤسسة BCR، الملتقى الوطني حول واقع تقنيات مراقبة التسيير في المؤسسات الجزائرية، تحليل الموجود من اجل استشراف الإبداعات المستقبلية، جامعة المسيلة، يومي 13 و 14 ماي 2013، ص 11.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

3.6 لوحة القيادة ونظام المعلومات:

هناك من ينظر إلى لوحة القيادة بأنها نظام معلومات، غير أن هناك اختلاف كبير بين المفهومين.

1.3.6 مفهوم نظام المعلومات:

يوجد بالمؤسسة العديد من أنظمة المعلومات، ففي مؤسسة واحدة يوجد نظام معلومات تسويقي وآخر خاص بالإنتاج أو الخدمات، ونظام معلومات خاص بالموارد البشرية، بالإضافة إلى نظام المعلومات المحاسبي الذي يعتبر أقدم هذه الأنظمة، ومع التطور الكبير الذي شهدته المؤسسات فرض عليها دمج مختلف الأنظمة وتحقيق التناسق فيما بينها بغرض تحسين أدائها، لذا فإن نظام المعلومات الإدارية يشمل مختلف أنظمة المعلومات الفرعية بالمؤسسة، ويعرف نظام المعلومات بأنه "تنظيم من البشر والبيانات والعمليات والتفاعلات والشبكات والتكنولوجيا التي تتفاعل وتتكامل معا لمساندة وتحسين كلا من العمليات اليومية الجارية، وتسهم أيضا في دعم احتياجات حل المشكلات واتخاذ القرارات الإدارية في المؤسسة"¹.

¹ - محمد محمد الهادي، نظم المعلومات التعليمية الواقع والمأمول، الطبعة الأولى، الدار المصرية اللبنانية، 2008، ص 49.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

حيث تشمل نظم المعلومات المستويات التالية¹:

- **المستوى الاستراتيجي**: يمثل المستوى الأعلى في أي مؤسسة عمومية، ويكون هذا المستوى مسؤولاً عن سياسة وتوجيه المؤسسة ككل، كما أنه موجه في الأصل نحو الوظائف الرئيسية، وتعرض معلوماته معالم الوضع الحالي واتجاهات المستقبل البعيد؛
 - **المستوى الإداري (التكتيكي)**: ينظم هذا المستوى تصرفات وأفعال المؤسسة، كما يؤدي أنشطة إشرافيه ورقابية تهدف إلى ضمان التصرف بطريقة صحيحة وبدقة وجودة عالية، وتعتبر المعلومات الإدارية في هذا المستوى أكثر محدودية وتتسم بالسلاسة وترتكز في معظمها على المصادر الداخلية في المؤسسة؛
 - **المستوى التشغيلي**: يوجه هذا المستوى نحو البيانات والمعالجة وتكون مدخلاته محددة وتنبع من أحداث البيانات الجارية.
- 2.3.6 المقارنة بين لوحة القيادة ونظام المعلومات:**

من أهم العناصر التي تميز لوحة القيادة على نظام المعلومات الآتي²:

¹ - المرجع السابق، ص ص 67، 68.

² - Michel Gervais, **Contrôle de gestion**, 7ème Edition, Economica, Paris, 2000, P 596, 597.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

- يعتبر نظام المعلومات قاعدة معطيات base de données أين يتم تجميع كل المعلومات المرتبطة بعمليات التسيير، كما أن له القدرة على توفيرها للمسؤولين بالمؤسسة في الوقت المناسب، في حين تضم لوحة القيادة المعلومات المهمة فقط من نظام المعلومات وتقوم بعرضها بشكل ملخص وموجه للمسؤولين المعنيين؛
 - يسعى نظام المعلومات إلى تحصيل معلومات صحيحة وشمولية وحالية، وفي المقابل تعمل لوحة القيادة على تصفية وترتيب المعلومات المهمة فقط، وعليه يمكن اعتبار لوحة القيادة أداة ربط بين المسير ونظام المعلومات، فهي تسمح بتوجيه عملية بحث المسير عن المعلومات المفصلة في قاعدة المعطيات.
- ولتوضيح فكرة لوحة القيادة يمكن عرض مثال "P. Voyer 1994" والمتمثل في:
- ليكن بيان يحتوي على 1000 صفحة مرتبة على الشكل التالي:
 - الصفحات من 1 إلى 10 تمثل عرضاً لأهم النتائج والخطة الخاصة بهذا البيان؛
 - الصفحات من 11 إلى 100 تمثل احصائيات؛
 - الصفحات من 101 إلى 1000 تمثل معطيات ومعلومات مفصلة.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

فالصفحات من 11 إلى 100 تمثل احصائيات وهي تقدم
عموما في الملاحق الخاصة بالبيان، فهي ليست معطيات مفصلة
غير أنها تسمح بالإحاطة بما في البيان، كونها كثيرة بما فيه
الكفاية لذلك؛

والصفحات من 2 إلى 10 تتضمن جداول ومنحنيات وتركز
على أهم ما في البيان، أما الصفحة 1 فتقدم نظرة إجمالية على
البيان (نتيجة نهائية، مؤشر يدل على حدوث انحراف غير
عادي...)

فالصفحة رقم 1 يسمح بإلقاء نظرة أولية سريعة، فإذا كان
المؤشر المتواجد بالصفحة الأولى يدل على حدوث نتيجة غير
إيجابية يقوم المسير بالبحث عن المعلومات الأكثر تفصيلا في
الصفحات (من 2 إلى 10) لتحديد موضع المشكلة، ومن ثم
القيام بتحليل أكثر دقة باستعمال الاحصائيات والمتمثلة في
الصفحات (من 11 إلى 100)، وبعد ذلك يقوم بالاطلاع
على المعطيات المفصلة في الصفحات (من 101 إلى 1000)
ففي هذا المثال تمثل لوحة القيادة الصفحات من (1 إلى 10)
بينما الصفحات المتبقية فتمثل نظام المعلومات.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

4.6 أسئلة الفصل:

- إن تقييم الأداء ليس هدفا بحد ذاته وإنما أداة ضرورية للتحسين المستمر سواء على مستوى أداء المصالح أو الأداء الكلي للمؤسسة، فما هي مراحل عملية تقييم الأداء؟
- من مشاكل وصعوبات قياس وتقييم الأداء في المؤسسة العمومية غياب التجديد والدقة لمهام الأجهزة الحكومية، علل ذلك.
- باعتبار لوحة القيادة أداة من أدوات مراقبة التسيير، فما هي الميزة التي تنفرد بها عن باقي أدوات مراقبة التسيير؟
- حدد المستويات الرئيسية للوحة القيادة، ثم بين العلاقة بينهم.
- ما المقصود باحترام قيد التكلفة/المنفعة أثناء إعداد لوحة القيادة؟
- تتضمن لوحة القيادة مجموعة من المؤشرات المالية وغير المالية، وحتى تكون هذه المؤشرات مصدر ثقة لمتخذ القرار يجب أن تتوفر فيها مجموعة من الشروط، وضحها باختصار.
- يمكن تعريف لوحة القيادة بأنها أحد مكونات نظم المعلومات للمؤسسة الذي يزود المسؤولين بالمعلومات التي من شأنها تسهيل عملية اتخاذ القرار فسر ذلك.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

7 . خاتمة:

إن بعض خصائص القطاع العام تعقد مهمة مراقبة التسيير نظرا لخصوصية أهدافه وصعوبة قياسها وأن قياس النتائج وتحليلها قد يتأثر بشفافية الأفراد وآرائهم، كما أن جودة الخدمة هو مفهوم مجرد يصعب تعريفه وإخضاعه للقياس، لذا يجب تعزيز القدرة الإستراتيجية للحكومة المركزية بتطوير الدولة لمختلف أجهزتها، وتمكنها من الاستجابة بصورة منهجية وسريعة وبأقل تكلفة للتغيرات التي قد تحدث على مختلف المستويات، ووضع أنظمة تسيير تسمح بتحسين مردودية السياسات المعتمدة، لأن نظام مراقبة التسيير يشترط وضوح الاستراتيجية وصحة ترجمتها على المستوى العملي، من خلال استخدامه لأدوات وتقنيات علمية حديثة تتناسب مع الامكانيات والظروف المحيطة بالمؤسسة والصياغة الجيدة للأهداف والتحديد الجيد للمؤشرات التي ستقيم الأداء المستقبلي، بغية تزويد الإدارة والمستفيدين بالمعلومات اللازمة والتي تتصف بالدقة والملاءمة والتوقيت المناسب، لاتخاذ القرارات الرشيدة والتحديد الدقيق للتكاليف ودراسة هيكلتها وسلوكها للتحكم فيها بشكل أفضل (خفض التكاليف)، بالإضافة إلى تحسين النوعية (جودة الخدمة العمومية) والاستغلال الأمثل للموارد المتاحة.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

8. قائمة المراجع:

- المراجع باللغة العربية

• الكتب:

- ✓ التكريتي اسماعيل يحيى، محاسبة التكاليف المتقدمة، قضايا معاصرة، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2007.
- ✓ جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، التكاليف المعيارية، الطبعة الثانية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 1998.
- ✓ جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، المحاسبة الادارية مدخل محاسبة المسؤولية وتقييم الأداء، الطبعة الأولى، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002.
- ✓ الحارس أسامة، المحاسبة الإدارية، الطبعة الأولى، دار الحامد للنشر، عمان، الأردن، 2004.
- ✓ حسن الظاهر أحمد، المحاسبة الإدارية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2002.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

- ✓ الداعور جبر ابراهيم، الاتجاهات الحديثة في محاسبة التكاليف، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة، فلسطين، 2004.
- ✓ رضوان محمد العناتي، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2000.
- ✓ ري اتش جارسون وآخرون، المحاسبة الإدارية، ترجمة محمد عصام الدين زايد، دار المريخ للنشر والتوزيع، الرياض، السعودية، 2002.
- ✓ زامل أحمد محمد، المحاسبة الإدارية مع تطبيقات بالحاسب الآلي، الجزء الثاني، معهد الإدارة العامة، مركز البحوث، الرياض، السعودية، 2000.
- ✓ السجاعي محمود، محاسبة التكاليف، الطبعة الأولى، المكتبة العصرية للنشر، مصر، 2006.
- ✓ سليمان سفيان، ماجد الشرع، المحاسبة الإدارية اتخاذ القرارات والرقابة، الطبعة الأولى، دار الشرق للتوزيع والنشر، عمان، الأردن، 2002.
- ✓ صالح سفيان، تقويم الأداء المؤسسي وطرق تقييم أداء العاملين، جامعة التهرين، بغداد، العراق، 2014.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

- ✓ صلاح عطية أحمد، محاسبة تكاليف النشاط للاستخدامات الإدارية "ABC"، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2006.
- ✓ عبد الحي مرعي، وآخرون، أنظمة التكاليف لأغراض قياس تكلفة الإنتاج والخدمات، دار الجامعة الاسكندرية، مصر، 2003.
- ✓ عبد الناصر ابراهيم نور، نور الشريف عليان، محاسبة التكاليف الصناعية، الطبعة الأولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002.
- ✓ فخر نواف، الدليمي خليل، محاسبة التكاليف الصناعية، الجزء الأول، الطبعة الأولى، الدار العلمية الدولية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2002.
- ✓ فركوس محمد، الموازنات التقديرية - أداة فعالة للتسيير -، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
- ✓ كمال حسن جمعة الربيعي، سعدوني مهدي الساقبي، محاسبة التكاليف المتقدمة، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.
- ✓ محمد تيسير عبد الحكيم الرجبي، مبادئ محاسبة التكاليف، الطبعة الثالثة، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2004.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

- ✓ محمد سامي راضي، مبادئ محاسبة التكاليف، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2003.
- ✓ محمد سامي راضي، وجدي حامد حجازي، المدخل الحديث في إعداد واستخدام الموازنات، الدار الجامعية للنشر والتوزيع، مصر، 2006.
- ✓ محمد محمد الهادي، نظم المعلومات التعليمية الواقع والمأمول، الطبعة الأولى، الدار المصرية اللبنانية، 2008.
- ✓ محمد مسعود الثعلب، نصر صالح محمد، التكلفة على أساس الأنشطة الفلسفة والتطبيق، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
- ✓ مكرم عبد المسيح باسلي، إدارة التكلفة الاستراتيجية، مدخل معاصر، موسوعة محاسبة التكاليف، الكتاب الأول، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2007.
- ✓ مكرم عبد المسيح باسلي، المحاسبة الإدارية الأصالة والمعاصرة، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، 2008.
- الأطروحات والرسائل:
- ✓ تيشات سلوى، آفاق الوظيفة العمومية الجزائرية في ظل تطبيق المناجمنت العمومي الجديد بالنظر إلى بعض التجارب

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

- الأجنبية (نيوزلندا، فرنسا والولايات المتحدة الأمريكية)،
أطروحة دكتوراه، جامعة امحمدبوقرة بومرداس، 2014/2015.
- ✓ ديالا جميل الرزي، مقومات تطبيق محاسبة المسؤولية
في الشركات الصناعية في قطاع غزة دراسة تطبيقية، رسالة
ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الإسلامية ، غزة، 2007
- ✓ عبد الوهاب محمد جبين، تقييم الأداء في الإدارات الصحية
بمديرية الشؤون الصحية بمحافظة الطائف، أطروحة دكتوراه،
جامعة سانت كليمنش العالمية، سوريا، 2009.
- ✓ عمر محمد هديب، نظام محاسبة التكاليف المبني على أساس
الأنشطة في الشركات الصناعية في الأردن وعلاقته بالأداء
المالي، تطبيق ونموذج مقترح للقياس، أطروحة دكتوراه،
الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، الأردن، 2009.
- ✓ لشهب صفاء، مراقبة التسيير في القطاع العام ودورها في
تحديث وفعالية التسيير وجودة الخدمات بالقطاع الصحي في
الجزائر، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 3، 2015.
- المقالات والدوريات:
- ✓ بن عيسى ليلي، الحكم الراشد أحد مقومات التسيير العمومي
الحديث، مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية، العدد 14، 2013.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

- ✓ بقاء حسين محمد، قياس أداء الوحدات الحكومية وفق النظام المحاسبي الحكومي، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، المجلد 24، العدد 105، العراق، 2018.
- ✓ بوعبادة فتحية، دراسة تقييميه لواقع مراقبة التسيير في المؤسسة العمومية ذات الطابع الإداري، دراسة حالة المؤسسة الإستشفائية لزرالدة. تاريخ الإطلاع 2018/10/07، 21:13 من الموقع <https://univ-blida2.dz>
- ✓ حيدر حمزة جودي، دور التخطيط المالي في ترشيد الموازنة التقديرية وعلاقته بمكافحة الفساد الإداري والمالي (دراسة تحليلية في موازنة حكومة العراق للفترة من 2006 إلى 2009)، مجلة القادسية للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 3، العدد 4، العراق، 2011.
- ✓ ربيع ياسين سعود، زيد ياسين سعود، بطاقة الأداء المتوازن مدخل لقيم الأداء الاستراتيجي، مجلة دنانير، المجلد الأول، العدد الخامس، العراق، 2014.
- ✓ زهرة حسن عليوي العامري، محمد عادل محمد الخزرجي، استخدام محاسبة التكاليف في النظام المحاسبي الحكومي

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

- دراسة تطبيقية في كلية العلوم، جامعة المستنصرية، مجلة كلية التراث الجامعة، العدد العشرون، العراق، 2016.
- ✓ سليمة رقاد، زينب بوغازي، واقع لوحات القيادة في المؤسسات الجزائرية: دراسة حالة مؤسسة BCR، الملتقى الوطني حول واقع تقنيات مراقبة التسيير في المؤسسات الجزائرية، تحليل الموجود من اجل استشراق الإبداعات المستقبلية، جامعة المسيلة، يومي 13 و 14 ماي 2013.
- ✓ شريف غياط، فيروز رجال، الموازنات التقديرية أداة لصنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، دراسة حالة CYCMA، الملتقى الدولي حول صنع القرار في المؤسسة الاقتصادية، جامعة المسيلة، الجزائر، يومي 14 و 15 أبريل 2009.
- ✓ عبد الوهاب محمد جبين، تقييم الأداء في الإدارات الصحية بمديرية الشؤون الصحية بمحافظة الطائف، أطروحة دكتوراه، جامعة سانت كليمنش العالمية، سوريا، 2009.
- ✓ علي مال الله عبد الله، وآخرون، أهمية محاسبة التكاليف في الوحدات الحكومية ودورها في رقابة أدائها، مجلة الإدارة والاقتصاد، العدد اثنان وتسعون، العراق، 2012.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

- ✓ ماهر موسى درغام، خليل إبراهيم شقفة، حساب تكلفة الخدمة العلاجية وفقا لنظام التكاليف المبني على الأنشطة في مستشفى غزة الأوروبي الحكومي، دراسة تطبيقية على قسم الميكروبيولوجي، مجلة جامعة الأزهر، سلسلة العلوم الإنسانية، المجلد 10، العدد 1 -A، غزة، فلسطين، 2008.
- ✓ محادي ليلي، تطبيق آليات مراقبة التسيير الحديثة في المؤسسات العمومية الاستشفائية دراسة تحليلية على مستوى المؤسسة العمومية الاستشفائية محمد بوضياف بورقلة، مجلة الدراسات المالية والمحاسبية، العدد 8، جامعة الوادي، 2017.
- ✓ محمد عبد الزهرة المحسن، وآخرون، ايجاد معادلة لتقييم الأداء في شركات وزارة الاسكان والتعمير، مجلة الهندسة والتكنولوجيا، المجلد 28، العدد 11، الجامعة التكنولوجية، بغداد، العراق، 2010.
- ✓ المنيف عبد الله، دراسة مدى تطبيق نظام محاسبة المسؤولية في الأجهزة الحكومية في المملكة العربية السعودية، مجلة الادارة العامة، العدد 77، المملكة العربية السعودية، 1993.

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

- المراجع بالأجنبية:

- Aim Roger, **Indicateurs et tableaux de bords, 100 Questions pour comprendre et agir**, Afnor, France, 2011.
- Atkinson, A, A, Kaplan, R, S, and young, S, M, **Management Accounting**, 4th Ed, Prentice Hall, New Jersey, 2004.
- Bescos P Laurent et autres, **Contrôle de gestion et management**, 4^e Ed, Montchrestien, Paris, 1997.
- Bouquin Henri, **La Maitrise des Budgets dans L'entreprise**, Edicef, Paris, 1992.
- Claude Alazard, Sabine Sépari, **Contrôle de gestion manuel et applications**, 2^e Ed, DUNOD, Paris, 2010.
- Claude Alazard, Sabine Sépari, **Contrôle de gestion manuel et applications**, 5^e Ed, Paris, Dunod, 2018.
- Cooper, Robin, Kaplan, Robert, S, **The Design of Cost Management Systems; Text and Cases**, 2nd Ed, Prentice Hall, New Jersey, London, 1999.
- DE Rongé Y, et Cerrada K, **contrôle de gestion**, 2^e Ed, Edition Pearson, Paris, 2009.
- Fernandez Alain, **Les nouveaux tableaux de bord des managers**, Le projet décisionnel dans sa totalité, 3 édition, Edition D'Organisation, Paris, 2003.
- Garrison, H, Noreen, E, **Managerial Accounting**, 10th Ed, Irwin Mc Graw- Hill, New York, 2003.
- Gaston Cuendet, **Dynamique de la gestion Cybernétique, décision et trajectoire**, volume II, Presse polytechnique et Univ romandes, Suisse, 1982.
- Gavino K, F, et Adrieu Z, **Bilan social et Tableau de bord: des outils de pilotage au service des ressources**

محاضرات مقياس مراقبة التسيير في القطاع العام

- humaines**, Collection les diagnostics de l'emploi territorial, hors série n° 9, France, 2005.
- Giraud F, et autres, **Contrôle de gestion et pilotage de la performance**, 3^e Ed, Gualino Editeur, France, 2008.
 - Hélène Löning et autre, **le contrôle de gestion organisation et mise en œuvre**, 2^e édition, édition Dunod, paris 2003.
 - Hélène Löning et autre, **Le contrôle de gestion organisation et mise en œuvre**, 3^e Ed, Dunod, Paris, 2008.
 - Hilton, Ronald W; **Managerial Accounting**, 4th Ed, Irwin Mc Graw- Hill, New York, 1999.
 - Horngren, C, Datar, S, and Foster, G, Cost Accounting; A Managerial Emphasis, 12th Ed, Prentice Hall International, New Jersey, 2006.
 - Institute of Management Accountants (IMA) Statement of Ethical Professional Practice, 2013.
 - International Federation of Accountants (IFAC), International Management Accounting Practice Statement; management accounting concepts, New York, 1998.
 - Michel Gervais, **Contrôle de gestion**, 7^eme Edition, Economica, Paris, 2000.
 - Supizet Jean, **Le management de la performance durable**, Edition D'Organisation, Paris, 2002.