

تصور نظري لنموذج محاسبي لتقييم الأداء من خلال التكامل بين نظام التكاليف على أساس الأنشطة ونموذج بطاقة العلامات المتوازنة

Conceptualization of an accounting model for performance appraisal through the integration of the activity-based costs system with the balanced scorecard model

الباحثة: سارة عزايزة

جامعة باجي مختار عنابة الجزائر

Sara Azizaiz

University Badji moktar of Annaba , Algeria

ملخص:

استهدفت الدراسة البحث في تطوير الأداء عن طريق تبيان كيفية استخدام مخرجات نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) كمدخلات لنموذج بطاقة العلامات المتوازنة (BSC)، وخلصت الدراسة إلى نتائج متعددة أهمها: إن تطبيق نظام (ABC) يمنح معلومات كلفوية دقيقة عن تكلفة المنتجات مما يسمح بالرقابة على التكاليف وتحقيق مستويات ربحية أعلى، كما يسمح بتشديد القرارات الإدارية المختلفة المرتبطة بخفض التكاليف وتحسين نوعية المنتجات والتطوير المستمر للعملية الإنتاجية، كما خلصت الدراسة إلى أهمية نموذج (BSC) لتقييم الأداء الشامل للمنظمات المعاصرة خاصة وقد أغناه نظام (ABC) من خلال توفيره لمعلومات تشغيلية مساندة للمعلومات المالية بهدف تكوين صورة واضحة وشاملة عن الأداء.

**Abstract :**

The study aimed to search performance developpement using the outputs of Activity Based Costing (ABC) as an inputs for the Balanced Scorecard Model, the study has reached the following results: the application of (ABC) provides more accurate cost information which could control costs and achieving higher profitability levels, also it drives to more appropriate manageable decisions correlated to cost reduction and development of quality products and continuous improvement of to the production process, the research has also reached the importance of (BSC) method for an overall performance measurement for modern business organizations especially that the (ABC) system has reached it by providing an operational informations that supports the financial informations to create a clear and overall image about performance.

الإطار المنهجي للبحث:

مقدمة:

انعكست متغيرات بيئة الأعمال المعاصرة على تصميم النظم المحاسبية وبشكل خاص نظام محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية، حيث زاد الاهتمام بتحسين وتطوير تخصيص التكاليف وخصوصا غير المباشرة منها، وذلك نتيجة لزيادة الضغوط على تسعير المنتجات، ويعتبر نظام التكاليف على

أساس الأنشطة (ABC) نظاما جديدا لتخصيص التكاليف غير المباشرة وذلك على اعتبار أن المنتج بصورته النهائية لا يقوم على استهلاك التكلفة وإنما يستهلك النشاط، كما يعتبر نموذج بطاقة العلامات المتوازنة (BSC) من أهم أدوات تقييم الأداء والذي يسعى لقياس الأداء الشامل للمنظمات، وتقوم فكرته على قياس الأداء من خلال طريقة المقاييس المحاسبية التقليدية التي تنظر لأداء الماضي، لكن تضيف إليها قياس عوامل مؤثرة على الأداء المستقبلي.

**إشكالية البحث:** تتمثل في ما يلي:

هل يمكن الاستفادة من مخرجات (ABC) ضمن نموذج (BSC) لقياس وتقييم شامل للأداء؟  
**أهمية البحث:** يتناول البحث أداة لقياس وتقييم الأداء الشامل بواسطة بطاقة العلامات المتوازنة لما لها من أهمية في عكس صورة صحيحة عن الأداء الفعلي، بالإضافة إلى ضرورة إجراء تغييرات على الأنظمة الكلفوية والمحاسبية التقليدية المطبقة من خلال تبني نظام (ABC).

**أهداف البحث:** تتمثل فيما يلي:

\* البحث في إمكانية تطبيق نظام (ABC) باعتباره نظاما كلفويا أكثر ملاءمة لتخصيص التكاليف من تلك النظم التقليدية.

\* بيان أهمية نظام (ABC) حيث يزود الإدارة بمعلومات مالية وغير مالية تساعدها في التطوير والتحسين المستمرين.

\* التعرف على تقنية بطاقة العلامات المتوازنة كأداة لقياس الأداء المالي وغير المالي.

\* بيان محور التكامل والترابط بين مخرجات نظام (ABC) والتي تمثل مدخلات تمثل مقاييسا للأداء ضمن محاور نموذج (BSC) بوصفها نظاما شاملا لتقييم الأداء.

**فرضيات البحث:** تتمثل الفرضية الرئيسية للبحث في:

تفيد المعلومات والبيانات المالية وغير المالية الناتجة عن تطبيق نظام التكاليف أساس الأنشطة في بناء بطاقة العلامات المتوازنة بوصفه نظاما شاملا لتقييم الأداء.

ويمكن عرض الفرضيات الفرعية كما يلي:

\* تطبيق نظام (ABC) يمنح معلومات كلفوية أكثر دقة عن تكلفة المنتجات.

\* يوفر استخدام بطاقة العلامات المتوازنة تقييما شاملا للأداء.

\* تطبيق نظام (ABC) يوفر مخرجات مفيدة تستخدم ضمن محاور تقييم الأداء الشامل وفقا لبطاقة العلامات المتوازنة.

## الإطار النظري للبحث:

لقد أولت المنظمات الاهتمام منذ بداية العقد الأخير من القرن المنصرم وإلى الآن بالاهتمام بتطبيق محاسبة التكاليف وإجراءاتها المعاصرة ضمن النظم المحاسبية المطبقة لديها، وذلك للاستفادة من مخرجاتها في محاور متعددة، منها السيطرة على عناصر التكاليف وإيجاد أسس موضوعية لها وتقليل مدة إنتاج المنتج وأداء الخدمة واستنتاج مؤشرات تستخدم ضمن محاور تشغيلية ومالية لتقييم كفاية الأداء وفقا لبطاقة العلامات المتوازنة، وهذا الأمر يركز على دراسة وتحليل نظام التكاليف على أساس الأنشطة التي أثبتت الدراسات الأكاديمية أهميته وشمولية المعلومات المستخرجة منه ودقتها.

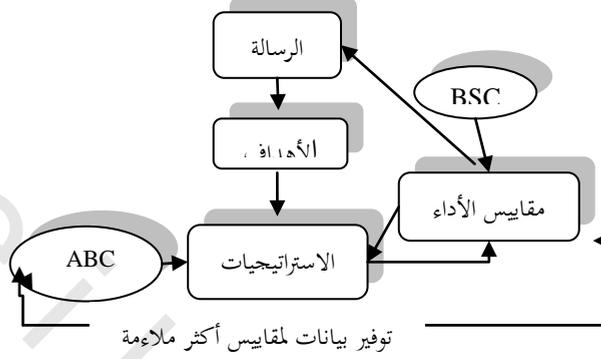
**أولاً- دور نظام (ABC) ونموذج (BSC) استراتيجيا:** من أهم الشروط التي يجب أن تتوفر في مقاييس الأداء أن تعكس متطلبات أصحاب المصلحة لتعظيم رضاهم، وتحسين الوضع التنافسي للمنظمة، وتنمية الإستراتيجية، وتعزيز فهم العلاقات السببية بين مختلف المقاييس وسرعة الاستجابة للمتغيرات، كما تعتبر من التحديات الرئيسية لقياس الأداء قياس الأصول غير المادية، مثل رأس المال البشري والمعلومات والابتكار والذي وجد أنه يشكل جزءا رئيسا من مهمة المنظمة، لكن مقاييس الأداء أقل من كافية في هذا المجال.

يتبين مما ورد أعلاه أن ضرورة إيجاد أدوات تقييم أداء وتصميم نظام جديد يعتمد على نموذج بطاقة العلامات المتوازنة للأداء التي تهتم بالعملاء والعمليات والمراحل الداخلية للمنظمة وإعطاء أهمية للسياسات المحفزة للنمو والتعليم للأفراد العاملين داخل المنظمة وأحيانا خارجها، وتبدأ قاعدة البيانات الرئيسية بإعداد نظام التكاليف على أساس الأنشطة، ويوضح الشكل رقم (01) إطارا لفهم دور كل من نظام التكاليف على أساس الأنشطة وبطاقة العلامات المتوازنة لتخطيط وإدارة رسالة، أهداف و إستراتيجية المنظمة.

شكل (01): يمثل علاقة نظام التكاليف على أساس الأنشطة

وبطاقة العلامات المتوازنة

باستراتيجيات، رسالة وأهداف المنظمة

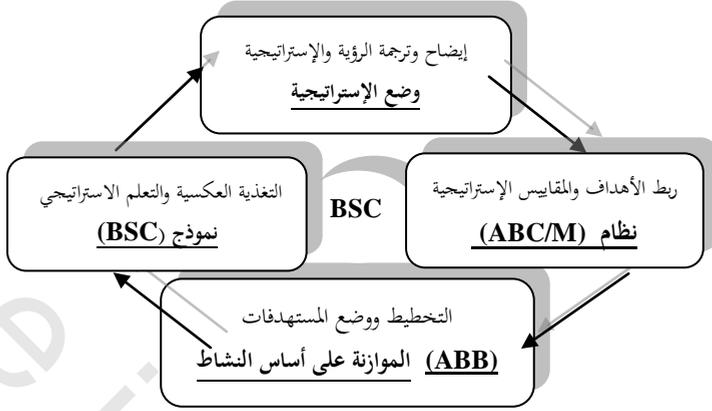


**Source:** Matthew Liberatore and Tan Miller, A framework for Integrating ABC and the BSC into the logistics strategy development, Journal of Business logistics, vol (19), no (02), 1998, p: 137.

يتضح من خلال الشكل دور بطاقة العلامات المتوازنة كمقياس لأداء المنظمة اتجاه إستراتيجيتها، أهدافها ورسالتها فهي بطاقة تقرير عن الأداء من محاور مختلفة (مالي، زبائن) اتجاه تطور المنظمة نحو إستراتيجيتها، أهدافها، ورسالتها، كما يظهر الشكل دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة تجاه رسالة، أهداف وإستراتيجية المنظمة حيث يمنح مدخلا مهما لمناطق مختلفة لتطوير إستراتيجية المنظمة، فهو بديل عن النظام التقليدي لمحاسبة التكاليف يسمح بتحديد التكاليف الصحيحة لإنتاج وإيصال المنتجات والخدمات للزبائن، فقدرة النظام على تقييم التكاليف الحقيقية هو من المدخلات المهمة لتطوير الإستراتيجية<sup>1</sup>، والشكل رقم (02) يوضح آلية تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة ضمن نموذج بطاقة العلامات المتوازنة:

<sup>1</sup>Matthew Liberatore and Tan Miller, A framework for Integrating ABC and the BSC into the logistics strategy development, Journal of Business logistics, vol (19), no (02), 1998, p: 137.

شكل (02): تطبيق نظام (ABC/M) ضمن بطاقة العلامات المتوازنة



Source :Andrew Lim, 'The Importance of Activity Based Costing Management to the Balanced Scorecard', p : 04.

ويوضح الشكل رقم (02) دور كل من نظام التكاليف على أساس الأنشطة واستخداماته الإدارية (والمتمثلة في نظام الإدارة على أساس الأنشطة) ونظام الموازنة على أساس النشاط بنموذج بطاقة العلامات المتوازنة ضمن العملية الإستراتيجية، حيث يتم البدء بإيضاح لرؤية المنظمة وإستراتيجيتها، مما يسمح بعد ذلك بوضع الأهداف الإستراتيجية وربطها بالمقاييس وهنا يظهر دور نظام (ABC) من حيث تحديد المقاييس الملائمة التي ستستخدم نتائجها بالمرحلة الرابعة (ضمن بطاقة العلامات المتوازنة)، ويتم بالمرحلة الثالثة التخطيط وإعداد الموازنات باستخدام نظام الموازنة على أساس النشاط، أما بالمرحلة الرابعة يتم إدارة الأداء فاستخدام بطاقة العلامات المتوازنة يوفر تغذية عكسية عن أداء المنظمة الاستراتيجي، مما يسمح بتحديد التغييرات الضرورية بالإستراتيجية ومنه استبدال المقاييس<sup>1</sup>.

ثانياً-ربط نظام التكاليف على أساس الأنشطة بطاقة العلامات المتوازنة: نظرا لقصور مقاييس الأداء المالي فإن بطاقة العلامات المتوازنة تترجم أهداف المنظمة إلى أهداف ومقاييس منظمة بأربع محاور: مالي، زبائن، عمليات داخلية، نمو وتعلم، حيث يوفر المحور المالي (الموازنة أو الكلفة) ومحور الزبائن (الأداء أو الكفاءة) الرقابة على الجهود السابقة، ويكشف المحوران معلومات عن الأرباح والتكاليف تساعد على التخطيط للأداء والموازنة المستقبلين، ويسلط محور العمليات الداخلية الضوء على الوظيفة الإنتاجية بالمنظمة وهي الأنشطة الداخلية التي تقوم بها لتحويل المدخلات إلى مخرجات لغايات إرضاء الزبائن، كلفة

<sup>1</sup>Andrew Lim, 'The Importance of Activity Based Costing Management to the Balanced Scorecard', p : 04.

العمليات الداخلية بالمنظمة (مدخلات، أنشطة، مخرجات) يتم الكشف عنها طريق نظام (ABC) حيث يساعد المنظمة على فهم أرباح وتكاليف كل منتج وكل زبون لغايات إدارة هاته التكاليف وتقييم استثمارات جديدة.

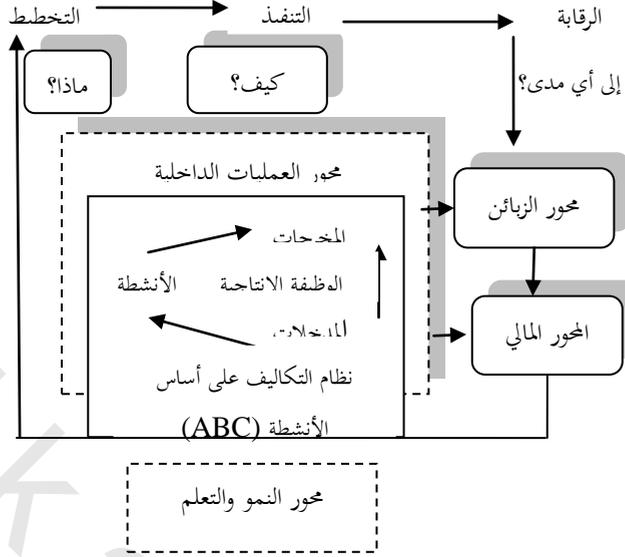
يوضح الشكل رقم (03) أهمية استخدام نظام (ABC) حيث يساعد على فتح الصندوق الأسود (محور العمليات الداخلية ببطاقة العلامات المتوازنة)، حيث يكشف أنشطة المنظمة الداخلية ويعرض التكاليف الحقيقية (الصحيحة) لمخرجات هذا المحور فبمجرد ربط المدخلات، الأنشطة، المخرجات بشكل واضح سيوجه التركيز نحو تطوير الكفاءة (أو إدارة التكاليف) فنظام (ABC) سيوفر مزيدا من الشفافية والكفاءة عن أنشطة المنظمة<sup>1</sup>.

إن المحور الرابع ببطاقة العلامات المتوازنة (محور النمو والتعلم) مرتبط بالتحسين المستمر حيث يتضمن التعلم ربط محور الزبائن (الربح) والمحور المالي (الكلفة) للمساعدة في اختيار استثمارات بمنتجات تكون فعالة في ما يخص الزبائن، واستثمارات بعمليات تكون كفاءة في ما يخص الكلفة وهو ما سيكون كخطوة نحو الأداء والنمو المستقبليين

---

<sup>1</sup>Francois Melese and Others, A New Management Model for Government : Integrating ABC, BSC and Total Quality Management With the Planning, Programming and Budgeting System, International Public Management Review, vol (05), Issue (02), 2004, p : 110. Available at : [www.IPMR.net](http://www.IPMR.net)

شكل رقم (03): دور نظام ABC بطاقة العلامات المتوازنة



**Source:** Francois Melese and Others, A New Management Model for Government : Integrating BSC and Total Quality Management With the Planning, Programming and Budgeting System, tional Public Management Review, vol (05), Issue (02), 2004, p : 110. Available at : [www.IPMR.net](http://www.IPMR.net)

وبالإضافة لعرض أهمية نظام (ABC) بمحور العمليات الداخلية يمكن إيجاز أهمية استخدامه بالمحاور الأربعة لـ (BSC) كما يلي<sup>1</sup>:

\***بالمحور المالي:** يسمح بمعرفة مصدر الأرباح (المنتجات والزبائن الأكثر ربحية)، وهو ما لا يمكن تحديده بجدول حساب النتيجة التقليدي الذي ينتهي إلى حساب الربح/الخسارة الكلي للمنظمة ومع غياب المعلومة سينتهي الأمر بافتراض أن كل المنتجات/الزبائن بنفس مستوى الربحية أو العكس وهو أمر غير صحيح.

\***بمحور الزبائن:** يسمح بمعرفة ربحية الزبائن مما يمكن من تحديد إستراتيجية أكثر ملاءمة للزبائن، فالمنظمات تحتاج لمعرفة ما يجعل الزبائن راضين، وبنفس الوقت مريحين، يمنح نظام (ABC) المنظمة هذا التوازن.

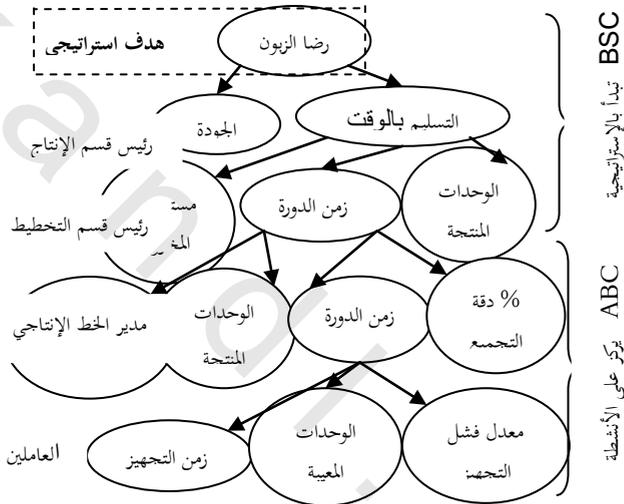
\***محور العمليات الداخلية:** يوفر معلومات حول كلفة العمليات، وهو أمر ضروري لتطوير عمليات المنظمة، فبطاقة العلامات المتوازنة تحدد العمليات الأكثر أهمية لتنفيذ ناجح للإستراتيجية، ونظام التكاليف على أساس الأنشطة يعمل على التأكد من تأديتها بشكل ملائم، حيث يوفر مقاييسا حول الكلفة، الوقت، الجودة للأنشطة الحرجة ضمن العمليات.

<sup>4</sup>Andrew Lim, Op-cit, p: 03.

محور النمو والتعلم: عادةً يحوي هذا المحور على أقل مدخلات من نظام (ABC) فالمعلومات الناتجة عن مقاييس الكلفة لا تظهر عادةً بهذا المحور.

ثالثاً- أهمية استخدام مخرجات نظام (ABC) كمدخلات لبطاقة العلامات المتوازنة: باستخدام بيانات نظام التكاليف على أساس الأنشطة يمكن تقييم الأداء الماضي وكذا دعم القرارات المستقبلية، حيث يؤثر على سلوك المنظمة واستهلاكها لمصاريفها، تمثل مخرجاته مدخلات ممتازة لنظام قياس الأداء سواء كانت بيانات (ABC) تقيس تكاليف النشاط أو العمليات التي تتضمن الأنشطة أو المخرجات فهو يجعل من السهل وضع بطاقة العلامات المتوازنة حيز العمل، هذا لأنه يوفر أرقاماً صحيحة وحقيقية وبشكل ملائم لدعم عملية اتخاذ القرار، فتصميم بطاقة العلامات المتوازنة دون وجود نظام كلفوي ملائم سيترك فجوات أو تخصيصات غير صحيحة ستعطل قياس النتائج<sup>1</sup>.

شكل (04): يوضح تكامل نظام (ABC) وبطاقة العلامات المتوازنة



Source : Gary Cookins، Activity Based Cost Management –an executive’s guide–، Jhon Wiley and Sons، Inc، 2001، p : 208.

ويوضح الشكل رقم (04) آلية تكامل نظام التكاليف على أساس الأنشطة وبطاقة العلامات المتوازنة حيث توفر الأخيرة إطاراً لقياس الوظائف الأكثر أهمية للمنظمة، حيث توجه المدراء والعاملين بالبحث المستمر عن الإجابات والتفسيرات عن الأداء، إن كل مقياس للأداء يمكن أن يصبح مجموعة من المقاييس لفريق العمل ونتائج تلك المقاييس تجمع لتخدم إستراتيجية المنظمة.

<sup>1</sup>Gary Cookins، Activity Based Cost Management –an executive’s guide–، Jhon Wiley and Sons، Inc، 2001، p : 208.

وتمثل مقاييس الأداء وفقا للأداء المتوازن جزءا من سلسلة علاقات السبب-الأثر التي تعكس إستراتيجية المنظمة والتي ينبغي أن يتم تحديدها في ضوء محركات الأداء التي تؤثر إيجابيا على الأهداف الإستراتيجية<sup>1</sup>. ويوضح الشكل مثلا لتأثير العاملين على الأداء مما يؤثر بالنهاية على تحقيق الأهداف الإستراتيجية الأمر الذي يمكن العاملين من معرفة مدى مساهمتهم بنجاح المنظمة، فمقاييس الأداء الفعالة تربط سلوك العاملين باستراتيجيات المنظمة وهو ما يوفره نموذج (BSC)<sup>2</sup>.

### نتائج ومقترحات البحث:

#### نتائج البحث:

\* يوفر تطبيق نظام (ABC) مزايا عديدة كتحديد تكلفة المنتجات، عملية التسعير، الرقابة على التكاليف مما يساعد الإدارة على اتخاذ قرارات رشيدة.

\* تطبيق نظام (ABC) يساعد في تفعيل الدور الرقابي حيث يساعد على فهم إيرادات وتكاليف كل منتج ووزن لإدارة هذه التكاليف.

\* يوفر نظام (ABC) رؤية أفضل للتكاليف حيث يمكن من تحديد التكاليف منخفضة القيمة، الطاقة غير المستخدمة.

\* البيانات الناتجة عن نظام التكاليف على أساس الأنشطة تمنح فهما أفضل لمقاييس الأداء كصافي الربح.

\* على عكس المقاييس المالية التقليدية للأداء، فإن بطاقة العلامات المتوازنة تترجم أهداف المؤسسة إلى أهداف ومقاييس منظمة بأربع محاور متوازنة: المالي، الزبائن، العمليات الداخلية، نمو وتعلم.

\* أغنى نظام (ABC) نموذج بطاقة العلامات المتوازنة من خلال توفير معلومات تشغيلية مساندة للمعلومات المالية بهدف تكوين صورة واضحة وشاملة عن الأداء.

#### مقترحات البحث:

استخدام مخرجات نظام (ABC) كقاعدة لتوفير المعلومات لاتخاذ القرارات السليمة.

\* السعي نحو تبني تطبيق نموذج (BSC)، ذلك عبر إعادة تشكيل الثقافة التنظيمية.

\* استخدام نموذج (BSC) كوسيلة لترشيد قرارات المديرين وتوجيه سلوكهم وتقييم أدائهم.

\* تعزيز معرفة مديري المنظمات لأهمية تطبيق نموذج (BSC) وربطها بنظام (ABC).

<sup>1</sup> سمام كامل إبراهيم، تدعيم الاستراتيجيات التنافسية في بيئة التصنيع الحديثة من منظور تقييم الأداء المتوازن -دراسة ميدانية-، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، المجلد (x)، العدد (04)، 2005، ص ص: 24-25.

<sup>2</sup> Ibid، p : 209.