

دور التسيير على أساس الأنشطة ABM^1 تحسين أداء المؤسسة

د/ إسماعيل حجازي

أ / سعاد معاليم

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

جامعة بسكرة

Résumé :

L'environnement actuel où s'affrontent la quasi- totalité des entreprises économiques se voit de nature dynamique, et se caractérise par des mutations conjoncturelles et organisationnelles profondes. Ce fait, a incité, les chercheurs et les académiciens, au même pied d'égalité, que les praticiens dans les différents domaines de la recherche, notamment en sciences de gestion, à parcourir et proposer les meilleures approches permettant aux entreprises de se différencier et d'assurer leur survie.

La présente étude essaie de traiter l'apport de deux approches modernes qui sont : *La comptabilité basée sur les activités et Le management basé sur les activités*. Ces deux approches ont pu largement démontré leur efficacité grâce aux résultats réalisés par les entreprises, en particulier, en matière de démunition des coûts, maîtrise des ressources, répartition des moyens, assurance de la qualité des informations transmises...etc. En total, des niveaux de performance très estimables.

Mots clés : ABM, ABC, Compétitivité, Performance.

المخلص :

إن اشتداد التنافسية وانتقال الاقتصاد من إلى مرحلة جديدة تميزت بتغير في عوامل الإنتاج و تراجع العديد من المفاهيم و بروز مفاهيم أخرى في ميدان التسيير كالمهارات والمعارف ، ونظرا لأهمية ميدان المحاسبة وخصوصا المحاسبة التحليلية ولأهمية هذه الأخيرة في عملية اتخاذ القرار لما توفره من معلومات تمكن من تغذية نظام معلومات اتخاذ القرار بالنسبة للمسيرين سواء على المستوى الاستراتيجي أو العملي، كان من الإلزامي وتوفير الأنظمة المناسبة لضمان فعالية العملية التسييرية و مستوى أداء عال، ومن أهم الأنظمة التي تمخضت عنها أعمال الباحثين في مجال المحاسبة نجد نظام المحاسبة على أساس الأنشطة ونظام التسيير على أساس الأنشطة الذي تؤكد الدراسات المنجزة على أهميتهما بالنسبة للعملية التسييرية وخاصة مساهمته في تطوير تحسين أداء المؤسسات. وهو ما حاولنا تسليط الضوء عليه من خلال هذه العمل من خلال توضيح مدى مساهمة نظام التسيير على أساس الأنشطة في تحسين أداء المؤسسات وذلك بمعالجة الإطار النظري لكل من الأداء ونظام التسيير على أساس الأنشطة والتطرق لأهم الأعمال في هذا الإطار.

الكلمات المفتاحية: الأداء ، المحاسبة على أساس

الأنشطة، التسيير على أساس الأنشطة

تمهيد

تعتبر المحاسبة بجميع فروعها عصب العملية التيسيرية في جميع مراحل تطور المؤسسات الاقتصادية الناتجة عن التحولات المستمرة والدائمة للمحيط، وبالتالي فقد كانت أكثر المجالات إلزامية بضرورة التأقلم والتلاؤم مع هذه الأخيرة وتقديم ما هو مناسب من المقاربات والأدوات لضمان ودعم منظومة اتخاذ القرار بالمؤسسة.

إلا أن الانفتاح المستمر للأسواق الدولية الذي فرضته مبادئ المنظمة العالمية للتجارة والاستخدام المكثف والدائم لتكنولوجيا الإعلام والاتصال خاصة في بداية التسعينات، ظهرت العديد من المقاربات المحاسبية لمواكبة التحولات المفروضة على المؤسسات، ولعل أهم هذه المقاربات نجد المحاسبة على أساس الأنشطة كبديل للمقاربة التقليدية للمحاسبة التحليلية، والتي مكنت حسب العديد من التجارب المؤسسات التي تبنتها من الحصول على نتائج جد هامة وذلك نظرا لاعتمادها على تقسيم الأنشطة وفق مبادئ إستراتيجية بحيث تعتمد على تجزئة الأنشطة إلى أنشطة خالقة للقيمة وأخرى غير خالقة للقيمة.

ونظرا للاستخدام المتواصل لهذه الطريقة فقد انبثقت عنها مقاربة للتسيير سميت بالتسيير على أساس الأنشطة والذي تلقى بدورها اهتمام العديد من الباحثين في ميدان التسيير بشكل عام ومجال المحاسبة بشكل خاص، ونظرا لأهمية هذا الأخير ومساهمته في ميدان التسيير، سنحاول من خلال هذا العمل تسليط الضوء على هذا المفهوم وكذا مساهمته في تحسين الأداء.

1. مفهوم الأداء و العوامل المؤثرة فيه

1-1 مفهوم الأداء: إن الاستخدام المكثف لمفهوم الأداء من طرف الباحثين قي العديد من الميادين وخاصة المتقاربة منها كالاقتصاد والتسيير بالإضافة إلى تعدد التوجهات المعرفية تبعا لاختلاف المصادر المعرفية جعل من التحديد الواضح لمفهوم الأداء أمر صعب لذلك سنقتصر في هذا البحث على ذكر أهم التعاريف الخاصة بالأداء، والتي من بينها:

✓ تعريف *Philippe lorino*

الأداء هو الفرق بين القيمة المقدمة للسوق V ومجموع القيم المستهلكة Ci^2 ، وهو ما

يمكن التعبير عنه من خلال المعادلة التالية: $Per = v - Ci$

حيث أن: Per تعبر عن أداء المؤسسة ومن ثمة فإن الأداء يعني تعظيم الدالة المشار إليها سابقا و يتجسد من خلال الثنائية: تكلفة - قيمة

✓ تعريف *P.DRUKER*

يعرف *DRUKER*. الأداء بأنه قدرة المؤسسة على الاستمرارية والبقاء محققة

التوازن بين المساهمين والعمال.³

1-2 مكونات الأداء : بشكل عام يتفق معظم الباحثون في ميدان التسيير على أن مكونات الأداء هي: الفعالية والكفاءة.

✓ الفعالية:

تعرف الفعالية في مجال التسيير بدرجة بلوغ الأهداف أي النسبة بين الأهداف المسطرة والأهداف المحققة، وهو ما يمكن التعبير عنه بالعلاقتين الآتيتين:

العلاقة الأولى: تعتمد هذه الطريقة على العلاقة بين كل من مفهومي النتائج المخططة والنتائج المحققة أو المنجزة ويعبر عنها بالعلاقة التالية:

$$Rm/Rp = \text{الفعالية}$$

حيث أن:

Rm تمثل النتائج المحققة

Rp تمثل النتائج المخططة

✓ الكفاءة:

لقد تعددت التعاريف المرتبطة بالكفاءة إلا أنها تصب معظمها في أن الكفاءة ملازمة لمستوى استخدام الموارد من أجل تحقيق الأهداف، و من بين أهم هذه التعاريف نذكر:

وهو ما يمكن التعبير عنه بالعلاقة الرياضية التالية:

$$\text{الكفاءة} = \frac{\text{النتائج المستخدمة}}{\text{الموارد المستخدمة}}$$

1-3 أبعاد الأداء: يفرق الباحثون في ميدان التسيير بين بعدين للأداء: البعد الموضوعي و البعد الذاتي:⁴

- ✓ البعد الموضوعي و يعبر على البعد الاقتصادي (الكفاءة) و النظامي (المنظمة).
- ✓ أما البعد الذاتي فيشير قي نفس الوقت إلى الجانب الاجتماعي (الموارد البشرية) و المؤسسي (شرعية المنظمة). و عليه فإن ما يمكن أن نستنتجه هو أن الأداء يشمل أيضا فكرة جودة النتائج المحققة.

1-4 العوامل المؤثرة في الأداء : يمكن تلخيص العوامل المؤثرة في الأداء في مجموع العناصر التالية:⁵

- ✓ الهيكل التنظيمي.
- ✓ العملية الإنتاجية.
- ✓ الإستراتيجية.
- ✓ الوسط الذي تنشط فيه المؤسسة .
- ✓ القيادة الثقافة الخيارات التقنية.
- ✓ أسلوب الإدارة.
- ✓ المحيط الذي تنشط فيه المؤسسة.

3-أنواع الأداء : تختلف أنواع الأداء حسب المعيار المعتمد في التقسيم، والتي من أهمها: معيار الشمولية، معيار الوظيفي، المصدر، الطبيعة و هو ما نستعرضه فيما يلي:

3-1 أنواع الأداء حسب معيار الشمولية يقسم الأداء تبعا لهذا المعيار إلى:

3-1-1 الأداء الكلي: يعبر الأداء الكلي على النتائج التي ساهمت في تحقيقها كل الأنظمة الفرعية المكونة للمؤسسة

3-1-2 الأداء الجزئي: ويقصد به الأداء المحقق على مستوى الأنظمة الفرعية

للمؤسسة و الذي يمكن أن يجرى بدوره إلى عدة أنواع تبعا للمعايير

المستخدمة وكمثال على ذلك نذكر التقسيم تبعا للوظيفة حيث يصبح لدينا:

أداء وظيفة الموارد البشرية، أداء الوظيفة المالية، ووظيفة الإنتاج..... الخ.
3-2 أنواع الأداء حسب المعيار الوظيفي: تبعا لهذا المعيار يقسم الأداء تبعا للوظائف والأنشطة الفرعية المشكلة لنشاط المؤسسة لتصبح أنواع الأداء على سبيل المثال كما يلي:

- ✓ الأداء المالي أو أداء الوظيفة المالية.
- ✓ الأداء التسويقي أو أداء وظيفة التسويق.
- ✓ أداء وظيفة الموارد البشرية.
- ✓ أداء وظيفة الإنتاج.

3-3 أنواع الأداء حسب معيار الطبيعة

ويقسم الأداء حسب هذا المعير إلى أداء اجتماعي وأداء اقتصادي
 ✓ الأداء الاقتصادي: و يتعلق بالاستخدام الأمثل للموارد التي تملكها المؤسسة.
 ✓ الأداء الاجتماعي: تزايدت أهمية الأداء الاجتماعي بتزايد الاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية ويتعلق الأمر بالأهداف التي يجب على المؤسسات تحقيقها اتجاه المجتمع الذي تنشط فيه

4- مفهوم نظام التسيير على أساس الأنشطة ABM

قبل التطرق إلى مفهوم نظام التسيير على أساس الأنشطة نرى من الضروري التطرق الى مفهوم المحاسبة على أساس الأنشطة ABC

4-1 تعريف نظام ABC: لقد حضي نظام ABC بتعريفات عديدة نذكر منها:
 * **تعريف (Horngren):** نظام ABC هو طريقة أو مدخل لتحسين قيم التكلفة يركز على الأنشطة كأغراض تكلفة رئيسية، كما أنه يستخدم تكلفة هذه الأنشطة كأساس لتعيين تكاليف أغراض أخرى مثل السلع والخدمات والعملاء⁶.
 * **تعريف (Davidson):** ABC هو نظام لتخصيص التكلفة على مرحلتين حيث يتم في المرحلة الأولى تخصيص عناصر التكاليف الصناعية غير المباشرة على أحواض الكلف

(Cost Pool) والتي تمثل الأنشطة ثم يتم في المرحلة الثانية تخصيصها على المنتجات بموجب عدد الأنشطة اللازمة لإنهائها⁷

* **تعريف (Raffish) : ABC** هو نظام لجمع المعلومات الخاصة بالأداء المالي والتشغيلي والذي يتعقب أنشطة المؤسسة المهمة و صلتها بتكاليف الإنتاج⁸.

* **تعريف (P.Mevellec) :** محاسبة الأنشطة أو نظام ABC هو مدخل لنمذجة تشغيل المؤسسات أو المنظمات أكثر منه نظام لحساب التكاليف، هذه النمذجة يمكن أن تستعمل أيضا لبناء أدوات حساب سعر التكلفة ، للقيادة والتحكم في قياس الأداء ، للتنسيق فضلا عن استعمالها في الخيارات الاستثمارية⁹.

من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نخلص إلى القول أن : نظام ABC هو طريقة تقود إلى تحسين الأنظمة التقليدية للتكاليف عن طريق التركيز على الأنشطة كأغراض أساسية للتكلفة إذ يتم تخصيص التكاليف الصناعية غير المباشرة أو ما يسمى بتكلفة الموارد على الأنشطة التي استفادت منها و من ثم يتم تخصيص تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات وفقا لمعدل استفادتها من هذه الأنشطة.

وعليه فإن المبدأ الأساسي لهذه الطريقة هو أن المنتجات لا تستهلك مباشرة موارد و إنما تستهلك أنشطة وهذه الأنشطة هي التي تستهلك الموارد وعلى هذا الأساس فإن الأنشطة هي حلقة الربط الأساسية بين المنتجات (أو أي غرض تكلفة آخر) و بين الموارد،

وعلى ضوء ما سبق نخلص إلى أن هذه الطريقة تتضمن خطوتين أساسيتين عند توزيعها للتكاليف غير المباشرة حيث يتم في الخطوة الأولى توزيع التكاليف على الأنشطة المسببة لوجود هذه التكاليف وذلك لتحديد تكلفة كل نشاط، بينما تختص المرحلة الثانية بتوزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات بحسب درجة استفادة كل منتج من هذا النشاط فإذا لم يستخدم منتج ما نشاطا معيناً فلا يتحمل بأي تكاليف مرتبطة بهذا النشاط.¹⁰

3-4 نموذج نظام معلومات ABC

انطلاقاً من التعريف الذي أعطاه كل من Rafish و كذا P.Mevellec يتضح لنا أن نظام ABC لا يعد نظاماً محاسبياً متميزاً فقط، وإنما يتعدى ذلك ليكون أداة تسييرية تهدف إلى تسهيل تسيير المؤسسة.

وبذلك يمكن اعتبار هذا النظام بمثابة وسيلة ملائمة تساعد على فهم أفضل لمبررات حدوث التكلفة حيث أنه يتعرف أولاً على سبب التكلفة غير المباشرة ثم يقوم بتتبع التكلفة إلى المنتجات وفقاً للأنشطة التي استفادت منها هذه المنتجات وعلى ضوء ما سبق نخلص إلى أن هذه الطريقة تتضمن خطوتين أساسيتين عند توزيعها للتكاليف غير المباشرة حيث يتم في الخطوة الأولى توزيع التكاليف على الأنشطة المسببة لوجودها وذلك لتحديد تكلفة كل نشاط، بينما تختص المرحلة الثانية بتوزيع تكاليف الأنشطة على المنتجات بحسب درجة استفادة كل منتج من هذا النشاط فإذا لم يستخدم منتج ما نشاطاً معيناً فلا يتحمل بأي تكاليف مرتبطة بهذا النشاط.¹¹

5- مفهوم وأهمية التسيير على أساس الأنشطة ABM

1-4 تعريف نظام التسيير على أساس الأنشطة

يحظى نظام التسيير على أساس الأنشطة بالعديد من التعاريف والتي من بينها :

- 1) يعرف نظام التسيير على أساس الأنشطة بأنه نظام يركز على إدارة الأنشطة كطريق لتحسين القيمة المقدمة للزبون وزيادة الربح المحقق من زيادة هذه القيمة، كما تعد تنظر الإدارة إلى التكلفة على أساس الأنشطة بأنها مصدرها الأساس للمعلومات.¹²
- 2) كما يعرف نظام التسيير على أساس الأنشطة بأنه تكامل للمحاسبة على أساس النشاط مع مفاهيم أخرى كإدارة الجودة الشاملة والتكلفة المستهدفة وذلك بغرض الوصول إلى نظام تسييري يسعى إلى التفوق في مجال تخفيض التكلفة، التحسين المستمر ورفع الإنتاجية.¹³
- 3) ويعرف نظام التسيير على أساس الأنشطة بأنه عملية فهم هندسة قياس وصنع القرارات بشأن الأنشطة وذلك بوضع المشروع على طريق التحسين المستمر والتميز.
- 4) إدارة ورقابة أداء المشروع باستخدام معلومات النشاط كوسائل أساسية لدعم القرار.
- 5) تسيير الأنشطة لتحسين القيمة المحصلة من قبل المستهلك وزيادة الربح المحقق من توفير هذه القيمة.

6) الطريقة التي تستطيع من خلالها المنظمة توجيه وقياس ورقابة أهدافها لأغراض تعزيز الأداء.

من خلال التعريفات السابقة يمكن أن نخلص إلى أن:

- يساعد نظام التسيير على أساس الأنشطة المؤسسات على تخصيص الموارد إلى:
- المراكز الاستهلاك الرئيسية.
 - المنتجات الرئيسية.
 - الأنشطة الرئيسية التي تضيف قيمة طرف التحسين المستمر.

كما تمكن المؤسسة من العمل على التحسين المستمر و بالتالي الحفاظ على المزايا

التنافسية

2-5 الفرق بين نظام ABM التشغيلي و نظام ABM الاستراتيجي ✓ نظام ABM الاستراتيجي

يقصد بنظام ABM الاستراتيجي مجموع الأنشطة العمليات التي تمكن من القيام بالأشياء الصحيحة وذلك من خلال تعديل الطلب على الأنشطة بحيث يتحقق تخفيض للتكلفة والزيادة في الأرباح ، كما يتضمن هذا النظام: تصميم المنتجات، العلاقات مع الموردين و الزبائن.

✓ نظام ABM التشغيلي

يقصد بنظام ABM التشغيلي مجموعة الإجراءات التي تحسن الكفاءة وتزيد مستوى طاقة الإنتاج وتخفض التكاليف، كما يتضمن هذا النظام أنشطة : إدارة النشاط، إعادة هندسة العمليات، إدارة جودة وقياس الأداء.

3-5 أهمية التسيير على أساس الأنشطة

تبرز أهمية نظام تسيير على أساس الأنشطة في العملية التسييرية من خلال

جملة من المتغيرات والمتمثلة في: ¹⁴

- تخفيض التكاليف.
- اتخاذ القرارات.
- تحليل ربحية الزبائن.
- ترشيد تنظيم المؤسسة.

- التشخيص الجيد لمسببات التكاليف.
- ولعل أهم المواضيع التي يساهم فيها نظام تسيير على أساس الأنشطة هو المساهمة في تحسين أداء المؤسسة

6 - مساهمة نظام التسيير على أساس الأنشطة في تحسين أداء المؤسسة

إن الهدف المرجو من كل الابتكارات التسييرية هو التحسين المستمر وبشكل مباشر وغير مباشر للأداء المالي أو العملي للمؤسسات، ونظام التسيير على أساس الأنشطة كأحد الابتكارات التسييرية يعد العمود الفقري لعملية تحسين الأداء بالمؤسسات الاقتصادية وذلك من خلال المعلومات التي يوفرها للمسيرين.

ومن وجهة نظر المهنيين في مجال محاسبة الأنشطة فإن نظام التسيير على أساس الأنشطة يسمح:¹⁵

- بتخفيض اللادقة في توجيه التكاليف و تحسين الأداء وذلك عن طريق تحديد الأنشطة الغير التي ليس لها قيمة مضافة و إزالتها
- يعد نظام محاسبة التكاليف على أساس الأنشطة العمود الفقري لعملية تحسين الأداء بالمؤسسات الاقتصادية وذلك من خلال المعلومات التي يوفرها للمسيرين
- تحسين الاستخدام للموارد المتاحة وذلك بتوضيح الاختيارات المتعلقة بالمناولة من الباطن والوصول إلى التنظيم الفعال للمهارات.

إن مساهمة نظام التسيير على أساس الأنشطة في تحسين الأداء يمكن أن نتناولها على مستويين مستوى الأداء المالي و الأداء الغير المالي.

1-6 على مستوى الأداء المالي

و من أجل تدعيم العلاقة بين كل من المحاسبة على أساس الأنشطة والأداء المالي سنقوم بعرض بعض الدراسات

- تعد الدراسة التي قام بها Zéghal¹⁶ والتي خصت قياس أثار تبني الابتكارات التسييرية كتسيير الجودة و التسيير على أساس الأنشطة والتي مست 500 مؤسسة من شمال أمريكا واعتمدت كمؤشر القيمة الاقتصادية المضافة بحيث

توصلت إلى أن المؤسسات التي تبنت المحاسبة على أساس الأنشطة تمكنت من زيادة بشكل واضح للقيمة الاقتصادية المضافة.

6-2 القيمة الاقتصادية المضافة

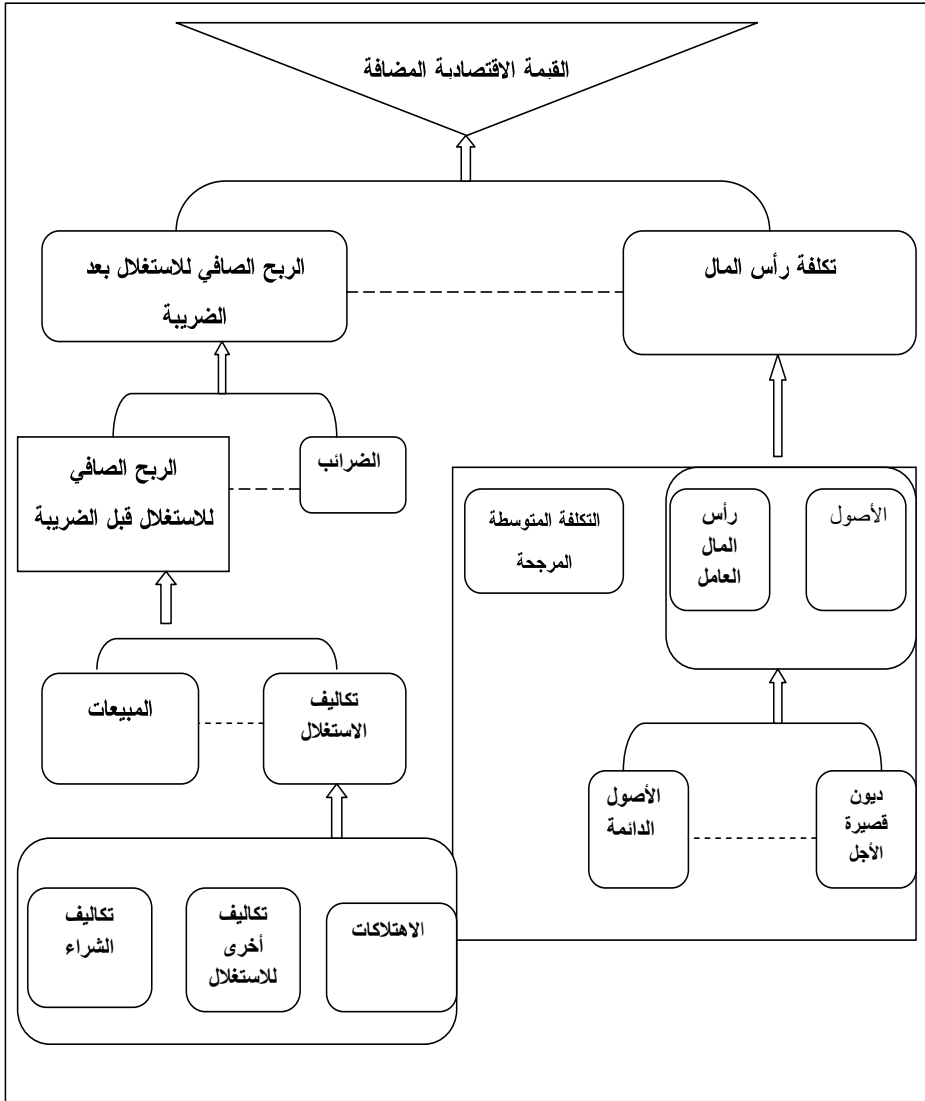
القيمة الاقتصادية المضافة تعد إحدى المفاهيم التي تلقى الكثير من الاهتمام من طرف المسيرين والباحثين والمهنيين وذلك للعديد من الأسباب لعل أهمها كونها تمكن من مقياس جديدا للأداء أكثر مصداقية من المؤشرات التقليدية كالربح الصافي، الربح المتبقي الربح حسب السهم مردودية الأصول أو مردود الأصول المستثمرة¹⁷ كما أن اعتماد التكلفة الاقتصادية المضافة في قياس الأداء يرجع إلى عدة أسباب أهمها:¹⁸

- ✓ تقيس العوائد الاقتصادية الحقيقية الإجمالي رأس المال المستثمر.
- ✓ تعترف بصورة واضحة بتكلفة رأس المال سواء المملوك أو المقترض.
- ✓ تعمل على تخفيض مشاكل الوكالة من خلال تحفيز المسيرين و تشجيعهم كأنهم ملاك للمؤسسة.
- ✓ تربط بشكل وثيق بين القيمة و ثروة حملة الأسهم و توجه نظر إدارة المؤسسة إلى الأداء الذي يؤدي إلى زيادة العائد لحملة الأسهم

و الشكل الموالي بين اختصارا مراحل حساب القيمة الاقتصادية المضافة

الشكل رقم: 01

كيفية حساب القيمة الاقتصادية المضافة

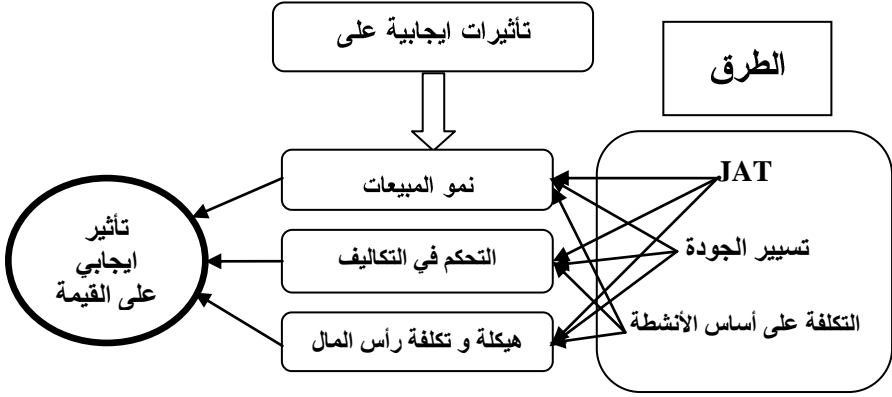


DANIEL Zéghal et MAJDI Boucekoua : analyse de l'adoption des méthodes modernes de contrôle sur la valeur économique ajoutée VEA

بحيث توصلت إلى أن المؤسسات التي تبنت المحاسبة على أساس الأنشطة تمكنت من زيادة بشكل واضح للقيمة الاقتصادية المضافة، وهو ما يوضحه الشكل الموالي:

الشكل رقم: 02

تأثير تبني طرق الرقابة: ABM - JAT - QM على القيمة الاقتصادية المضافة



المصدر: DANIEL Zéghal et MAJDI Bouchekoua : op cit

إن القيمة الاقتصادية المضافة تعد بالإضافة إلى كونها مؤشرا لقياس الأداء طريقة للتسيير و طريقة للدفع إذ تمكن من قياس أداء المسيرين في مواجهة المساهمين مما يجعل المسيرين يعملون أكثر للرفع من مستوى أداء المؤسسات كما أن ربط نظام الحوافز والمكافآت بمؤشر القيمة الاقتصادية المضافة يجعل من هذا الأخير دافعا للميسرين.

وعن كون هذا المؤشر يعد طريقة للتسيير فذلك يمكن ملاحظته من خلال قدرته على ترشيد قرارات و المساعدة على تقييم الاستراتيجيات والمشاريع الاستثمارية.¹⁹

3-6 الأداء الغير المالي

✓ **مقاييس الأداء غير المالية** نتيجة التطورات الحاصلة في المحيط المتميز بشدة التنافسية فإن مقاييس الأداء المالي لم تعد تقدم للمسيرين تصورا واضحا عن أداء المؤسسات، وعليه فإن الحاجة إلى مقاييس غير مالية كان أمر ضروريا ولعل تكامل نظام محاسبة على أساس الأنشطة ونظام التسيير على أساس الأنشطة

شكل مدخلا جديدا لتحديد المقاييس الملائمة للتعامل مع الأداء وهو ما يمكن التطرق له في النقاط التالية:²⁰

✓ **مقياس الأداء المعتمدة على الوقت** إن استخدام هذه المقاييس يعني بأن الوقت يتم تعريفه كمعامل للنقود، النوعية والإنتاجية وهو مصدر للمزايا التنافسية عبر كل نشاط من أنشطة المؤسسة، وكلما زاد الوقت المخصص لانجاز كل نشاط زادت معه الموارد الضرورية لانجازه وعلى العكس فكلما نقص الوقت و كان قصيرا قلت الأخطاء.

وفد تطورت المقاييس الأداء المرتبطة بالوقت الأمر الذي أدى إلى اثار ايجابية عديدة كزيادة السرعة و تخفيض الأنشطة غير الخالقة للقيمة ومن أهم المقاييس في هذا المجال نذكر:

- نسبة كفاءة وقت الانتظار.
- نسبة تسليم الإنتاج.
- زمن تشغيل الآلات.

✓ **مقاييس الأداء الخاصة بالموردين** تهتم هذه المقاييس بتحديد نوعية مخرجات المؤسسة إلى الموردين إذ تهتم بضمان جودة المخرجات، كما تهدف إلى خفض تكاليف الأنشطة غير الخالقة للقيمة، ومن أهم المقاييس المعتمدة في هذا الإطار نذكر:

- مقياس أداء المورد.
- مقياس التسليم.
- مقياس الجودة.

✓ **مقاييس رضا المستهلكين** تعتبر هذه المقاييس من أهم المقاييس في الوضعية الحالية للمحيط كونها تتعلق بأهم العناصر ارتباطا بالمؤسسة ألا وهي مجموع المستهلكين، ومن أهم هذه المقاييس نذكر:

- مواعيد التسليم.
- تطور المبيعات.
- التغيرات الحاصلة على مستوى ميزانيات المبيعات.

الهوامش:

- ¹-ABM: Activity bases management
- ²- Philippe Lorino: *Méthodes et Pratiques de la Performance*, Ed. Organisation Paris, 2000 p 140.
- ³-Peter Druker : *L'avenir de management selon Druker*,Ed village Mondial, Paris,1999,P73.
- ⁴- Yven pesqueu : *La notion de performance globale in/ www.cnam.fr/*
- ⁵-عبد المليك مزهودة: الأداء بين الكفاءة و الفعالية : مفهوم و تقييم، مجلة العلوم الانسانية،جامعة بسكرة الجزائر ، العدد1،2001،01،ص85-100.
- ⁶-*Horngren .C.T. cost accounting . A managerial emphasis , prentice . Hall ; 1996 p 140.*
- ⁷ -نجوى عبد الصمد، دور نظام ABC في تحسين تنافسية منشأة الأعمال، الملتقى الدولي حول تنافسية المؤسسات الاقتصادية و تحولات المحيط. جامعة محمد خيضر - بسكرة 30-29 أكتوبر 2002.
- ⁸-نجوى عبد الصمد مرجع سابق .
- ⁹- *P.Mevelec . Encyclopédie de la gestion et du management. EGM . Sous la direction de robert Leduff , édition DALLOZ . Paris 1999.p 161*
- ¹⁰ -سعاد معاليم : دور نظام التكاليف على أساس النشاط (ABC) في تحسين تنافسية المؤسسة دراسة حالة مؤسسة صناعة الكوابل الكهربائية -بسكرة- ENICAB مذكرة مقدمة كجزء من متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير جامعة بسكرة 2004 - 2005
- ¹¹ -سعاد معاليم : مرجع سابق
- ¹² -مجيب الرحمان احمد مصلح عبد الله: تطوير أداء الشركات الصناعية الأردنية عن طريق تطبيق نظامي التكاليف و الإدارة على أساس الأنشطة، رسالة مقدمة لنيل الدكتوراه، جامعة آل البيت 2006.
- ¹³ -منى خالد فرحات: نظام التكلفة حسب الأنشطة دراسة تطبيقية في إحدى المؤسسات الوحيدات الاقتصادية السورية ،جامعة دمشق سوريا،2004.
- ¹⁴- PHILLIPE Deherripont ;le bilan des expérimentations de management par les activités dans un groupe industriel français, la documentation française ,la performance industrielle : le bilan des expériences françaises

¹⁵ - Pierre Laurant Bescos et Karim charaf: Impact de la comptabilité par les activité sur les performances des entreprises :le cas de la banque centrale du maroc in : www.edhec.com

¹⁶ - DANIEL Zéghal et MAJDI Bouchekoua : analyse de l'adoption des méthodes modernes de contrôle sue la valeur économique ajouté VEA in [http:// www 137.122.146.114/PDF/WorkingPapers/02-26.pdf](http://www.137.122.146.114/PDF/WorkingPapers/02-26.pdf)

¹⁷ - DANIEL Zéghal et MAJDI Bouchekoua : OP Cit.

¹⁸ - هواري سويبي دراسة تحليلية لمؤشرات قياس الأداء من منظور خلق القيمة مجلة الباحث، جامعة قاصدي مرباح ورقلة عدد 07/2009-2010..

¹⁹ - هواري سويبي : مرجع سابق.

²⁰ - Laurent RAVGNON :La méthode ABC/ABM, troisième édition, Éd EYROLLES ,Paris,2007,PP331-339.