



وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة لوئيسي علي - البليدة 02 -
كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير
- الشهيد طالب عبد الرحمان -



قسم العلوم المالية والمحاسبة

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

لطلبة السنة أولى ماستر مهني "مراقبة التسيير"

من اعداد الأستاذة: لشهب صفاء

السنة الجامعية 2021-2022

الفهرس

| الصفحة | العنوان |
|--------|--|
| | المحور الأول: التسيير بمفهومه الحديث من أجل التحكم في المؤسسة ومساندة المسير في تسيير نشاطاته اليومية |
| 2 | 1. التسيير بمفهومه الحديث |
| 2 | 1.1. تطور مفهوم التسيير |
| 5 | 2.1. مهام المسير والمهارات التي يجب التوفر فيه |
| 6 | 2. أهم الأساليب التسييرية منذ بداية القرن العشرين 20 |
| 7 | 1.2. التسيير الكلاسيكي |
| 8 | 2.2. التسيير بالعلاقات الإنسانية : (1930 - 1960) |
| 8 | 3.2. التسيير الحديث: (1960 - 1990) |
| 11 | 3. المراقبة ضمن الوظائف التسييرية |
| 11 | 1.3. مفهوم المراقبة |
| 15 | 2.3. تصنيفات المراقبة |

| | |
|----|---|
| 23 | 3.3. أبعاد المراقبة |
| 28 | 4.3. ضرورة توضيح العلاقة بين المراقبة والتسيير |
| | المحور الثاني: مراقبة التسيير كنظام للمعلومات ومكانته ضمن المؤسسة |
| 31 | 1. الاطار المفاهيمي لمراقبة التسيير |
| 31 | 1.1. مفهوم وخصائص مراقبة التسيير |
| 31 | 2.1. مسار مراقبة التسيير |
| 40 | 3.1. أهداف مراقبة التسيير |
| 45 | 2. مراقب التسيير ودوره في مساندة المسيرين بالمؤسسة |
| 45 | 1.2. التكوين والمواصفات المطلوبة في مراقب التسيير |
| 48 | 2.2. صلاحيات مراقب التسيير |
| 52 | 3.2. التموقع السلمي لمراقب التسيير |
| 55 | 3. خطوات تصميم نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة |
| 55 | 1.3. تقديم عام لمراحل عمل مراقب التسيير |

| | |
|-----|--|
| 57 | 2.3. المرحلة الأولى: دراسة محيط و قطاع نشاط المؤسسة |
| 59 | 3.3. المرحلة الثانية: دراسة داخلية للمؤسسة |
| 63 | 4.3. المرحلة الثالثة: اقتراح نظام لمراقبة التسيير |
| 65 | 5.3. المرحلة الرابعة: متابعة النظام المقترح |
| | المحور الثالث: أدوات مراقبة التسيير وكيفية تطبيقها بالمؤسسة |
| 68 | 1. المحاسبة التحليلية |
| 68 | 1.1. تعريف المحاسبة التحليلية وتحديد أهدافها |
| 71 | 2.1. دراسة التكلفة وسعر التكلفة |
| 72 | 3.1. الطرق المختلفة لحساب التكلفة |
| 87 | 2. الموازنات التقديرية |
| 87 | 1.2. مفهوم الموازنات التقديرية |
| 90 | 2.2. مسار إعداد الموازنات التقديرية |
| 92 | 3.2. الموازنات الأساسية في المؤسسات الإنتاجية |
| 101 | تحديد الانحرافات وتنبيه الادارة العامة بوجودها |

| | |
|-----|--|
| 110 | 3. لوحات القيادة من أجل مساعدة المسؤولين على قيادة نشاطاتهم |
| 110 | 1.3. تعريف لوحات القيادة |
| 112 | 2.3. خصائص لوحات القيادة |
| 115 | 3.3. أنواع المؤشرات |
| 119 | 4.3. مراحل تصميم لوحات القيادة |
| | المحور الرابع: دراسات حالة مقترحة حول مع الحلول |
| 124 | دراسة حالة رقم (1) : تحليل التكاليف لأجل اتخاذ القرار |
| 129 | دراسة حالة رقم (2) : تحليل التكاليف لأجل اتخاذ القرار |
| 134 | دراسة حالة رقم (3) حول " طريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة ABC " - مقارنة بين الطريقة الكلاسيكية و طريقة الـ ABC |
| 140 | دراسة حالة رقم (4) حول " طريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة ABC " - مقارنة بين الطريقة الكلاسيكية و طريقة الـ ABC |
| 147 | دراسة حالة رقم (5) : الموازنات التقديرية |
| 150 | دراسة حالة رقم (6): طريقة التكاليف المعيارية وحساب الانحرافات |

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

مقدمة:

هذه المطبوعة موجهة بالدرجة الأولى لطلبة السنة أولى ماستر مهني "تخصص مراقبة التسيير"، كما يمكن أن يستفيد منها بقية التخصصات المختلفة وبالذات طلبة المالية والمحاسبة وطلبة ادارة الأعمال المعنيين بدراسة مقياس مراقبة التسيير ضمن مساهمهم التكويني، وهي تعد مرجعا مفيدا للطلبة الذين هم في صدد تحضير مذكراتهم بمختلف مستوياتهم.

لقد أصبح نظام مراقبة التسيير من أهم أدوات التسيير الفعالة في المؤسسات حاليا - وإن كان غير إجباري بحكم القانون- لأنه يسمح للمسيرين بالتعرف على وضعية المؤسسة بدقة للوقوف على الأخطاء والانحرافات الناتجة عن تنفيذ النشاطات، وبالتالي يساعدهم على اتخاذ القرارات اللازمة في الأوقات المناسبة، كما يحتل هذا النظام الصدارة بين نظم المؤسسات الحديثة ويفرض نفسه على كل مسير يريد أن يحقق النجاح وهذا لتمكّنه من تحقيق عدة أعمال في وقت واحد وهي: تحديد الأهداف والاستراتيجيات وفي نفس الوقت متابعة تنفيذها في الميدان إضافة إلى التنسيق بين مختلف القرارات والأداءات، خاصة مع لامركزية المهام، لجعلها كلها تسعى إلى تحقيق الأهداف العامة، وبالتالي تقوم مراقبة التسيير هنا بدور الوسيط الذي يربط بين المستوى الاستراتيجي والمستوى التنفيذي.

لذا يعمل مراقب التسيير عند تصميمه لهذا النظام على اقتراح مجموعة من الأدوات التي تعتبر أدوات مساعدة على اتخاذ القرار، تسمح بعملية الرقابة المستمرة للأداء قبل خلال وبعد التنفيذ.

سنحاول من خلال هذه المطبوعة التطرق لموضوع مراقبة التسيير والتوسع فيه بالاعتماد على مجموعة كبيرة من المراجع المهمة والمتخصصة والتي يمكن للطلبة الرجوع إليها للمزيد من الفهم والتعمق في المفاهيم المدروسة.

المحور الأول: التسيير بمفهومه الحديث من أجل التحكم في المؤسسة ومساندة المسير في تسيير نشاطاته اليومية

يعتبر التسيير بمثابة المرآة التي يمكن بواسطتها إعطاء صورة حقيقية عن نشاطات أي مؤسسة وذلك نتيجة تطبيق مبادئه ووظائفه بصرامة والتي تعتبر أساسية لنجاح العملية التسييرية، إن الهدف من أي عملية تسييرية هو الوصول إلى أقصى الأهداف المسطرة من طرف المؤسسة وبأقل تكلفة ممكنة وذلك على أساس الإمكانيات المتوفرة لديها وكذلك اتخاذ القرارات المناسبة لمعالجة المشاكل اليومية والمشاكل المتصلة بالتخطيط الطويل الأجل، وعليه فإن العملية التسييرية هي عملية أساسية لنجاح أي مؤسسة سواء كانت تابعة للقطاع العام أو الخاص.

1. التسيير بمفهومه الحديث

يشمل مصطلح التسيير (Management-Gestion) على عدة مرادفات: كالقيادة (Pilotage) الإدارة (Administration)، التوجيه (Direction) لكن عموما يستخدم مصطلحي الإدارة والتوجيه للدلالة على مهام السلطة العليا فقط للمؤسسة بينما يستخدم مصطلحي التسيير والقيادة للدلالة على المهام التي يقوم بها المسؤولون في كافة المستويات التنظيمية للمؤسسة - العليا، الوسطى، التنفيذية. وعلى الرغم من أهمية التسيير في كافة الأعمال والأنشطة الإنسانية، إلا أنه لا يوجد اتفاق واضح وأكد بين الخبراء والباحثين في مجال التسيير على تعريف موحد أو شامل، فمصطلح التسيير لا يزال غير محدد بدقة وهو يحمل معاني ومفاهيم مختلفة، والدليل على هذا التعاريف المختلفة الموجودة بهذا الخصوص والتي يمكن عرض بعضها فيما يلي:

1.1. تطور مفهوم التسيير

- بالنسبة لـ Taylor التسيير هو "أن تعرف بالضبط ماذا تريد، ثم تتأكد من أن الأفراد يؤدونه ويسهرون على تأديته بأفضل وأقل تكلفة"¹.

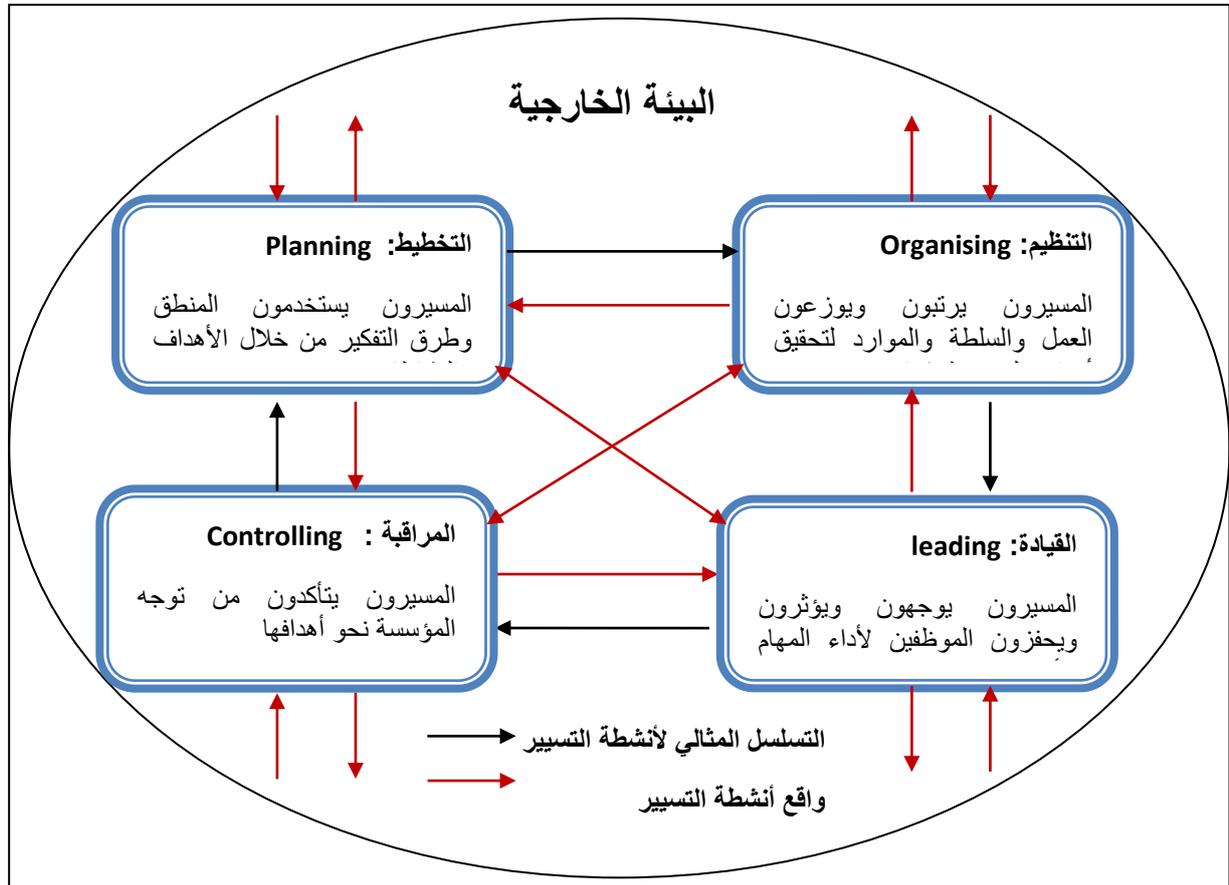
¹- Taylor Fredirek Winslow, **Shop management**, Harper & Brothers, New york 1913, P21.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

أما Cuendet فقد عرفه على أنه "عملية تهدف إلى تحقيق الأهداف المسطرة من طرف أي نظام عمل اجتماعي وكل جزء من أجزائه باستخدام موارده المتاحة"¹.

- وعرف Stoner و Freeman التسيير على أنه مسار التخطيط، التنظيم، القيادة، ومراقبة الجهود المبذولة من طرف أعضاء المؤسسة، واستعمال كل الموارد المتاحة لتحقيق أهداف المؤسسة². وقد مثلا هذا المسار على النحو التالي:

الشكل رقم 1: الطبيعة التفاعلية لأنشطة التسيير



المصدر: Stoner James A.F, Freeman R. Edward, 1992, P08

¹- Cuendet Gaston, **Dynamique de la gestion**, Presse polytechniques romandes, Suisse, 1982, Volume II, P12.

²- Stoner James A.F, Freeman R. Edward, **Management**, Fifth Edition, Prentice- Hall international, INC, United stated of America, 1992, P6.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

إن المسار هو الطريقة المنهجية لعمل الأشياء، والتسيير هو مسار لأن كل المسيرين يقومون ببعض النشاطات المتكاملة من أجل تحقيق أهدافهم المرغوبة (أنظر الشكل رقم 3.1)، ومن السهل فهم مسار معقد مثل التسيير إذا ما جزء إلى سلسلة من الأنشطة، والوصف بهذا الأسلوب (التجزئة) هو ما كان يعرف باسم "النماذج"، حيث استعمل من قبل الطلاب والعاملين في مجال التسيير على مدى عدة عقود، والنموذج هو تبسيط للواقع، يستعمل لتوضيح العلاقات المعقدة وتسهيل فهمها ضمن حدود معينة، وبالفعل فقد استعمله Freeman و Stoner عندما قالوا أن الأنشطة الرئيسية للتسيير هي: التخطيط، التنظيم، القيادة، والمراقبة.

لكن في الممارسة العملية، لا يتضمن التسيير أربعة أنشطة منفصلة أو ذات الصلة الضعيفة ببعضها ولكن يتضمن مجموعة من الوظائف المتفاعلة، هذا التفاعل ملخص في الشكل السابق، حيث تشير الأسهم السوداء إلى الترتيب المثالي، وفي الحقيقة تكون التوليفات المختلفة لهذه النشاطات عادة متزامنة مع بعضها البعض وهي ممثلة بأسهم حمراء، وعلاوة على ذلك يكون المسيرون مقيدين باعتبارات داخلية - موقعهم في الهيكل التنظيمي، محدودية الموارد، ضرورة تنسيق أعمالهم مع الآخرين، وعليهم كذلك التكيف مع المحيط الذي تعمل فيه المؤسسة -.

- وحسب Alazard و Sépari فإن التسيير اليوم هو علم الاختيارات والتطبيق وهو يتضمن قيادة المنظمة باستعمال عدة تقنيات وخطوات للمساعدة على اتخاذ القرار، كما أنه مزيج لعدة علوم: كالعلوم الدقيقة والعلوم الإنسانية، وملتقى لعدة تخصصات: كالاقتصاد، التاريخ، الجغرافيا، العلوم السياسية، القانون، علم الاجتماع الرياضيات... واعتبرا أن المعنى الحالي للتسيير هو ترجمة للمصطلح الأنجلوساكسوني management الذي يتضمن بعدين هما:¹

- التسيير الاستراتيجي: الذي يتابع نشاط المؤسسة على المدى البعيد، والذي أصبح محط اهتمام العديد من الباحثين منذ بداية سنوات 2000، وبالذات حول الطريقة التي تجعل المسيرين يدخلون الاستراتيجية ضمن نشاطاتهم اليومية.²
- التسيير العملي: الذي يتابع نشاط المؤسسة على المدى القصير.
-

¹- Alazard Claude, Sépari Sabine, **Contrôle de gestion**, 3^e Edition, Dunod, Paris, 2013, P15.

²- Rouleu Linda, Poesi Florence Allard , Warnier Vanessa, «**Le management stratégique en pratiques**», *Revue Française de Gestion*, Vol 5, n° 174, 2007, P15.

الشكل رقم 2: التسيير الحالي للمؤسسة

| التسيير | |
|----------------------|------------------------------------|
| التسيير العملي | التسيير الاستراتيجي أو تسيير السوق |
| - الهياكل | - التحليل الاستراتيجي |
| - أنظمة اتخاذ القرار | - التوجيه |
| - أنظمة المعلومات | - التنفيذ |
| - أنظمة التحفيز | - المراقبة |

المصدر: Alazard Claude, Sépari Sabine, 2013, P15

يوضح هذا الشكل الذي قدمه كل من Alazard و Sépari ، أن حقل تطبيق التسيير هو حقل واسع، وأنه يزداد اتساعا داخل المؤسسة وخارجها، ويؤكد التعريف السابق أن التسيير نشاط متميز يستلزم استخدام قدر عال من المهارة والمعرفة، وتتميز النشاطات التي يقوم بها المسير بأنها: متعددة، سريعة، وموجهة نحو الفعل أكثر من التفكير. كما يتميز عامله بشدة التغير فهو لا يخضع لنظم أو طرق تفكير وتحليل ثابتة، وبالتالي فإن هذا العالم يستوجب إيجاد طرق فعالة متعلقة بالمشكل ذاته لإيجاد الحل المناسب واتخاذ القرار الصحيح.¹

2.1. مهام المسير والمهارات التي يجب التوفر فيه

وبصفة عامة يمكن القول أن المسير يقوم بدور مزدوج داخل المؤسسة فهو يعمل على تحسين أداء الأفراد من جهة وعلى تهيئة الظروف الملائمة للإبداع من جهة أخرى. هذان الدوران يبدوان وكأنهما متناقضان ومتكاملان في نفس الوقت، متناقضان بالنسبة للمسير الذي لا يعرف كيف يقوم بالدورين معا، ومتكاملان لأن كل منهما ضروري وكلاهما يثرى الآخر في علاقة جدلية (Dialectique).² وتتوقف مدى قدرة المسير على

¹ - Yves Dupuy, **Faire la recherche en contrôle de gestion**, Paris, Vuibert, 1999, P 102.

² - Lionel Collins, **Questions de contrôle**, Paris, Puf, 1999, P 15.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

إنجاز أهدافه وتحقيق الفعالية والكفاءة في أعماله على مدى توفر المهارات الإدارية اللازمة التي تميزه عن غيره من الأفراد داخل المؤسسة.

وتتنوع هذه المهارات من حيث الإلمام بطرق العمل والتعامل مع الأفراد والقدرة على حل المشاكل.. الخ. ويمكن تقسيم المهارات اللازم توافرها في المسير إلى ثلاثة أنواع كالاتي:

- المهارات الذهنية: ويقصد بها قدرة المسير على النظرة الشاملة للأمر وتتضمن القدرة على تفسير الأمور والحكم عليها والقدرة على تحليل المشاكل والتعامل مع البيانات وتحليلها.

- المهارات السلوكية: ويقصد بها القدرة على التعامل مع الآخرين وفهم ودراسة سلوك الأفراد وتحفيزهم على العمل وتحقيق التعاون والاتصال بين جماعات العمل.

- المهارات الفنية: ويقصد بها المعرفة المتخصصة في مجال معين والقدرة الفنية والتميزة على أداء العمل. تختلف الحاجة إلى توفر هذه المهارات باختلاف المستويات التنظيمية للمؤسسة، فتقل الحاجة إلى المهارات الفنية كلما اتجهنا إلى أعلى السلم الإداري حيث أن المسيرين في المستويات الإدارية العليا يتعاملون مع مشاكل عامة للمنظمة لا تتطلب قدرا كبيرا من المعرفة الفنية المتخصصة بل تتطلب مهارات ذهنية للتمكن من اتخاذ القرارات السليمة، أما المهارات السلوكية فهي مطلوبة لكافة المستويات لارتباطها بالتعامل مع الأفراد.

انطلاقا من كل ما سبق نستنتج أنه لا يوجد تعريف واحد بسيط للتسيير مقبول عالميا، كما أن التعاريف تتغير بتغير محيط المؤسسات لكن كخلاصة يمكن أن نقول: "أن التسيير هو ذلك المسار الذي يسمح للمسيرين بتحقيق أهداف المؤسسة من خلال استخدام مواردها المتاحة، وهو يضم مجموعة من الوظائف المتكاملة والمتفاعلة فيما بينها، وينقسم إلى قسمين، تسيير استراتيجي وتسيير عملي."

2. أهم الأساليب التسييرية منذ بداية القرن العشرين 20

منذ مطلع القرن العشرين بدأ الاهتمام بالتسيير العلمي للمؤسسة حيث ظهرت عدة أساليب تسييرية كانت تشترك في هدف واحد هو الكفاءة والفعالية في التسيير. ورغم أن الهدف المنشود كان معروفا إلا أن طرق التسيير المعتمدة لتحقيقه لم تكن واحدة، فقد راح البعض يقترح تسيير المؤسسة انطلاقا من إحداث تغييرات على هيكلها التنظيمي بينما يرى الآخرون أن المؤسسة تواجه مشاكل كبيرة عندما تحاول تغيير هيكلتها، وهناك البعض الآخر انصب تصورهم للتسيير على العلاقات الإنسانية إضافة إلى كل هذا نجد تيار آخر يرى

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

بأن تسيير المؤسسة ينطلق في أساسه من التعامل مع العديد من المتغيرات المعتمدة على بعضها البعض، هذه المتغيرات تزداد في العدد وفي درجة التعقيد كلما ازدادت المؤسسة اتساعا. وبالتالي لا بد من أخذ هاته المتغيرات التي يتحدد جزء منها بعوامل خارجة عن إدارة المؤسسة بعين الاعتبار.

وعليه يمكن التمييز بين ثلاثة أشكال للأساليب التسييرية التي ظهرت منذ بداية القرن العشرين والتي سنتناولها حسب ظهورها التاريخي وهي:¹

- التسيير الكلاسيكي (1900-1930)

- التسيير بالعلاقات الإنسانية (1930-1960)

- التسيير الحديث (1960-1990)

1.2. التسيير الكلاسيكي : ظهر أسلوب التسيير الكلاسيكي² في بداية القرن 20 وتحديدًا سنة 1900، على أثر تطور المفهوم العقلاني والآلي للمؤسسة. ويتبلور الفكر التسييري للمدرسة الكلاسيكية في ثلاثة مدارس وهي: المدرسة العلمية Taylor، ومدرسة الإدارة Fayol و حركة البيروقراطية Max Weber.

وعموماً فإن المدرسة الكلاسيكية تأسست نظرياتها استناداً على التالي:³

- أن المؤسسة عبارة عن آلة، يؤدي تحريك رافعة من أعلى إلى دوران المستوى الأسفل منها.

- أن هناك حلقة واضحة من الأوامر تتم من الأعلى إلى الأسفل.

- يؤدي الأفراد الأعمال التي تحدد لهم بالطريقة المحددة.

- لا تدخل المشاعر ضمن إطار العمل.

وحسب الكلاسيكيون فإن المؤسسة تعيش وتتحرك في ظل نظام مغلق ينعلم في ظله تفعيل ظاهرة التأثير والتأثير بين المؤسسة والمحيط الخارجي، كما أنها تسعى لتحقيق هدف واحد وهو تعظيم استخدام الموارد وتحقيق الربح. ويرى بعض دارسي الإدارة أن النموذج الكلاسيكي يعاني من بعض نقاط الضعف فهو يركز على معيار الكفاية أو الإنتاجية دون اعتبار للعوامل الإنسانية، ويفضل الأفراد حسب هذا النموذج أن يكونوا مدارين

¹ Boyer André et al, **Panorama de la gestion**, paris, Les éditions d'organisation, 1997, P205.

² - وصف هذا الأسلوب بالكلاسيكي لا يرجع لكونه ظهر في فترة تاريخية مضت واكتسبت صفة القدم، وإنما يرجع إلى أسلوب التفكير الذي كان يقوم عليه.

³ - مايكل موريس، ترجمة معتصم الفاضل الجبلاني، المدير لأول مرة، الرياض، مطابع الأطلس، 1994، ص 32.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

على كونهم أحرارا في تقرير تصرفاتهم، كما أن حوافزهم تتأسس فقط على إشباع حاجاتهم الاقتصادية، وعليه فان أجورهم وتعويضاتهم يجب أن تكون من طبيعة مالية. وبالتالي لم يعط هذا المنهج أية أهمية لمسألة السلطة غير النظامية أو غير الرسمية للمجموعات، ولا للحوافز غير المادية.

2.2. التسيير بالعلاقات الإنسانية : (1930-1960)

ظهر هذا الأسلوب سنة 1930 تقريبا، وجاء كرد فعل اتجاه المقاربة الكلاسيكية بهدف التأكيد على أهمية العنصر البشري، وكذا دراسة السلوك الإنساني في المؤسسات المختلفة وهذا كله من أجل تجاوز الخطأ الكبير الذي ساد المفاهيم الكلاسيكية للمدارس التسييرية والمتمثل في النظرة السطحية للسلوك الإنساني في المنظمات والإقلال من أهمية الدور الذي يقوم به العامل البشري.

وحسب أنصار مدرسة العلاقات الإنسانية، فان إنجاز العمال يتحسن كلما ارتقى التعامل معهم¹، كما أن العامل لم يعد يهتم فقط بالبحث عن الربح وتفادي العقوبات بل أصبحت له دوافع أخرى كالحاجة إلى المعرفة وفهم العمل واكمال الذات وكذا الحاجة إلى المشاركة الجماعية والتحفيز.

تعرضت هذه المدرسة إلى انتقادات من طرف كتاب الإدارة وخاصة ما يتعلق بمبدأ المشاركة، إذ يرى هؤلاء أن اتخاذ القرارات عن طريق مجموعة يضيع المسؤولية ويكلف الكثير من النقود إلى جانب كونه يؤدي أحيانا إلى خنق حقيقي لشخصية الفرد، كما لا يوجد ما يؤكد أن نوعية القرار المتخذ بالطريق الجماعي تكون أفضل من نوعية القرار الذي يتخذه فرد خبير، حيث يتوقف ذلك على نوعية الأفراد وطبيعتهم. كما يشير هؤلاء النقاد من جهة أخرى إلى أن من المصادفة التفكير في أن زيادة رضى العاملين تؤدي بالضرورة إلى زيادة الإنتاجية، ويرون أن هذه المدرسة تركز الجهود على الفرد على حساب الجوانب الأخرى.

3.2. التسيير الحديث: (1960-1990)

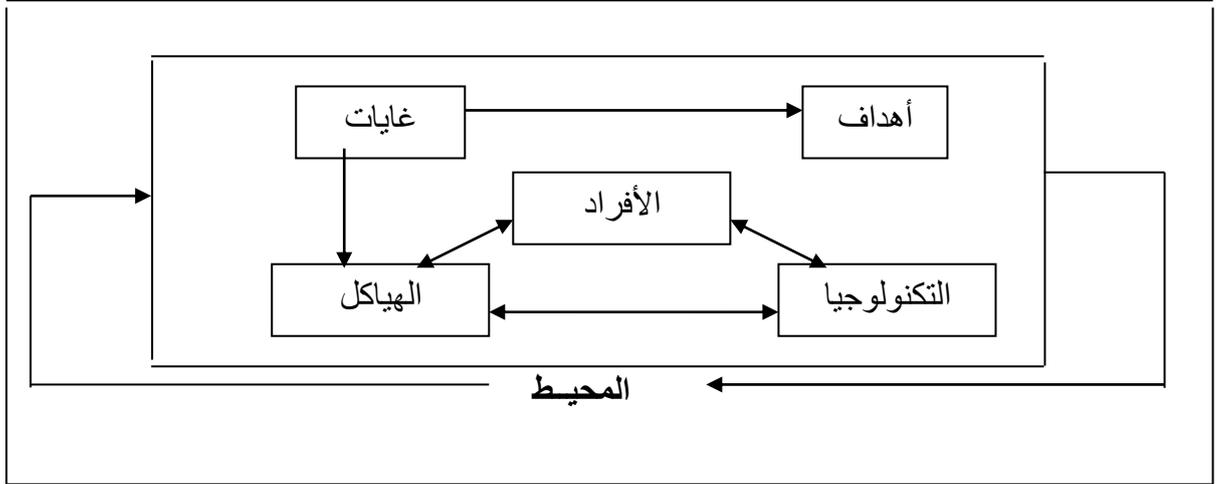
بنت المدرسة الحديثة أساسها على التيارات الفكرية الكبرى السالفة الذكر والتي كان أصلها الثورة الصناعية، ولقد جاءت نظرية الأنظمة ضمن التسيير الحديث حيث اعتبرت المؤسسة نظاما يتكون من مجموعة أجزاء

¹ مايكل موريس، مرجع سبق ذكره، ص 32.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

وأنظمة فرعية يعتمد كل جزء منها على الآخر، وبالتالي فإن فكرة النظام المغلق لم تعد صالحة لتفسير وفهم السلوك التنظيمي، بل أن التفسير الصحيح لظاهرة التنظيم تتم بالاستناد إلى ما يسمى بنظرية النظام المفتوح.

الشكل رقم 3: المؤسسة كنظام مفتوح



المصدر : Boyer André et al, 1997, P 221

ويبين الشكل أعلاه أن المقاربة الحديثة سمحت بالأخذ بعين الاعتبار عوامل متممة مثل التكنولوجيا وأنها تعتبر المنظمة نظاما مفتوحا وأن كل نظام هو نظام جزئي لنظام أكبر منه. وتتجسد القيمة العملية لمفهوم النظام أو نظرية النظم في دفع متخذي القرارات بالتفكير بتحليل الأجزاء ومحاولة إحداث انسجام فيما بينها، كي تسيير بشكل متناغم نحو تحقيق الأهداف الكلية للنظام. ويساعد هذا النهج رجال الإدارة على وضع العناصر والعوامل التي يتوجب عليهم اعتبارها في سياقها العام، وأن ينظر إليها عند اتخاذ القرارات وفق المنظور الصحيح الذي يبين وضعها النسبي تجاه بعضها البعض. فضلا عما سبق هناك أسلوب آخر جاء ضمن التسيير الحديث وهو " أسلوب الإنتاج في الوقت المنضبط" أو ما يعرف بـ " Just In time " ويعتبر هذا الأسلوب من أحدث الأساليب التي تساعد على مراقبة

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

التسيير وهو عبارة عن فلسفة يابانية ظهرت في بداية عقد الثمانينات ومعناه " شراء أو إنتاج الكمية اللازمة فقط من أجل تلبية الطلب في الوقت المحدد (لا قبل ولا بعد) وبالنوعية المطلوبة".¹

يرتكز مفهوم " الإنتاج في الوقت المنضبط " على خلق نظام متغير ودائم هدفه تحسين نظام الإنتاج وهو يعتمد على ثلاث مبادئ أساسية :

- 1- القضاء التام على كل أشكال التبذير: " والتبذير هو الاستهلاك غير الضروري للمادة والوقت، فأني نشاط لا يضيف أي قيمة للمنتج يخلق مصاريف إضافية والتي تعد تبذيرا".
- 2- تلبية الطلب.
- 3- البحث عن مسببات المشاكل والقضاء عليها وليس القضاء على نتائجها.

ولقد بينت التطبيقات الفعلية لهذا المفهوم أنه يمكن الحصول على أرباح معتبرة بهذا الشكل كما هو مبين:²

- 95 % من تخفيض آجال التصنيع
 - 95 % من تخفيض نسبة المخزون.
 - 10 إلى 20 % أرباح إنتاجية.
 - 75 % أو أكثر من تخفيض أوقات تبديل المعدات
 - 50 % من تخفيض المكان المستعمل.
 - 20 إلى 60 % من تخفيض تكلفة النوعية.
- كما يمثل أسلوب الإنتاج في الوقت المنضبط مشروعا ضامنا للعديد من الرهانات :
- 1- خدمات دائمة محسنة بسبب خلق التنافس والحفاظ عليه في الأسواق.
 - 2- تخفيض الخطر الناتج عن التطور الدائم والسريع للمنتوجات وذلك بمرونة الإنتاج.
 - 3- تخفيض تكلفة التصنيع للمنتجات.
 - 4- الحث والتشجيع الدائم على دراسة وتغيير المنظمة

¹ - Laverty Jaques , Deneestère René, Les nouvelles règles du contrôle de gestion industrielle, Dunod, Paris, 1990, P153.

² -Ibid, P 154.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

5- البحث عن تحسين التسيير العام للمؤسسة والذي يتجاوز متطلبات التحسين المحلي وذلك مصلحة بمصلحة وورشة بورشة.

وهكذا فان تطبيق هذا المفهوم يتطلب تغيرات حقيقية في العادات والتصرفات ويبقى السؤال المطروح: هل بإمكان المؤسسات الجزائرية التي تفتقر لأدنى أدوات مراقبة التسيير من تطبيق هذه الفلسفة اليابانية؟ و هل نجحت في تطبيق النظريات الأخرى؟

3. المراقبة ضمن الوظائف التسييرية

بمجرد أن يبدأ أي نظام في العمل سواء كان هذا النظام مؤسسة عمومية أو خاصة، سرعان ما يظهر العديد من الظواهر التي تدفع هذا النظام ليخرج عن المسار الموضوع لتحقيق أهدافه.

إن عملية المراقبة الناجحة هي تلك التي ترمي إلى إجراء التصحيح الخاص بالنظام قبل أن تصبح الانحرافات فيه خطيرة، ومن ذلك نرى أن أي مؤسسة بعد أن يصبح لها كيانها الحي النابض بالحركة والحياة، وبعد أن تبدأ فعلا بمزاولة نشاطاتها المختلفة تنشأ الحاجة الماسة لممارسة وظيفة المراقبة، كما تعتبر المراقبة إحدى الدعائم الأساسية التي ترتكز عليها الإدارة لتحقيق أهدافها، ومن هنا تظهر أهمية المراقبة والدور الذي تضطلع به، وسنحاول من خلال مايلي التطرق إلى هذه الوظيفة التسييرية الأساسية بصورة أعمق.

1.3 مفهوم المراقبة

أولا. الحاجة للمراقبة

تعتبر المراقبة ضرورية في أي عمل تعاوني لتنسيق المساهمات المقدمة من طرف الأفراد، وبالفعل تتميز كل مؤسسة بتقسيم العمل، وهكذا تجد نفسها في مواجهة مسألة ضمان التعاون بين الأفراد الذين لديهم مهام مختلفة، وكذلك مصالح مختلف جزئيا.¹

¹- Ouchi William G, « A conceptual framework for the desing of organizational control mechanisms» Management Sciences, Vol 25, n°9, 1979, P833.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

وحسب (Merchant, 1982) إذا كان كل الأفراد يعملون لمصلحة المنظمة، عندها لا داعي للمراقبة ولا حتى للتسيير، ونظرا للاختلاف بين أهداف المؤسسة وأهداف الأفراد بسبب عدم قدرة هؤلاء أو رغبتهم في تحقيق مصلحة المؤسسة، فإنه ينبغي تنصيب أو إقامة مجموعة من الرقابات¹.

وبالنسبة ل (Fisher, 1995) فان المراقبة تستخدم لتهيئة الظروف التي تحفز المؤسسة على تحقيق النتائج المرجوة أو المحددة مسبقا.²

وقام (Flamholtz, 1996) بتقسيم وظائف أنظمة المراقبة الى أربعة وظائف أساسية وهي:³

- تحفيز الأفراد لاتخاذ القرارات والعمل طبقا لأهداف المؤسسة؛
- إدراج أو ضم مختلف مساهمات أجزاء المؤسسة؛
- تقديم معلومات تتعلق بنتائج العمليات وأداء الأفراد؛
- المساهمة في تطبيق المخطط الاستراتيجي.

فإذا كانت المتابعة المباشرة للأعمال والإشراف المباشر والالتزام الشخصي في الأساس هي المستعملة لتنسيق ومراقبة أعمال الأفراد في المؤسسات الصغيرة وذات الهيكلية البسيطة، فإن نمو المؤسسة أدى بسرعة إلى تعقد الوضعية وزيادة المخاطر، وهو ما أدى إلى ضرورة تفويض اتخاذ القرارات وإيجاد نظم قانونية للمراقبة.

وعليه ينبغي إيجاد توازن بين تفويض القرارات لأعضاء المؤسسة المؤهلين أكثر للتحكم في وضعية ما وبين الحفاظ على تماسك المؤسسة والحفاظ على مراقبة الأفكار والقرارات والنشاطات.

فالمراقبة إذن تندرج ضمن برنامج تنظيم الاستقلالية: الذي يتضمن تنظيم أنظمة الصلاحيات والصلاحيات المعاكسة التي تحد من الانحرافات دون منع التقدم.⁴

¹ - Merchant Kenneth A, «The control function of management», Sloan Management Review, Vol 23, n°4, 1982, P43.

² - Fisher Joseph, «Contingency- based research on management control systems: categorization by level of complexity», Journal of Accounting Literature, Vol 14, 1995, P25.

³ -Flamholtz Eric, « Effective organizational control: framework, applications, and implications », European management journal, Vol 14, n° 6, 1996, P597.

⁴ - Bouquin Henri, Les fondements du contrôle de gestion, 3° Edition , Puf, Paris, 2005, P05.

ثانيا. تعريف المراقبة

تعرض الكثير من الكتاب والمفكرين الإداريين لتعريف المراقبة وسنحاول فيما يلي عرض بعض التعاريف التي قدمت في هذا الصدد:

- عرفت المراقبة على أنها المرحلة الأهم في العملية التسييرية، إذ لا حصر ولا تحديد لأية انحرافات أو تجاوزات دون هذه المرحلة التي تمثل الجانب الوقائي فيها، وعلى الأخص في التخطيط المرن الذي يخضع للتعديل على ضوء ما تفرزه عملية التنفيذ من نتائج وما توصلت له عملية المراقبة.¹ - يقصد بأنظمة المراقبة تلك التي تعمل على تزويد الإدارة بالمعلومات اللازمة للقيام بعمليات التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات، لذلك فإنه لا بد من تطويع أنظمة الرقابة بشكل يزيد من احتمال تحقيق الأهداف المرسومة من قبل الإدارة العليا.²

- كما عرفت المراقبة على أنها: واحدة من الوظائف الإدارية المهمة، والعمل الإداري لا ينتهي عند وضع الخطط، بل يستمر ليشمل مرحلة التنفيذ والتحقق من مستوى الأداء، وما تم تحقيقه من إنجازات مخطط لها، وعليه فإن زيادة فاعلية الرقابة الإدارية له أهمية حيوية بالنسبة لجميع المنظمات فهي تعد مفتاح أساسي في بلورة نجاحاتها وتقدمها.³

وباعتبار أن المؤسسة ترمي إلى تحقيق تطور في الأداء فإن هذا يعني أنها ترغب في اتمام مهمتها لذلك فإن المراقبة هي تلك التي تهدف إلى تمكين المؤسسة من إكمال مهمتها بفعالية وكفاءة.⁴

إن غموض مفهوم المراقبة يتجلى في التعاريف المختلفة التي أعطيت لها، وعلى الرغم من اتفاق هؤلاء على أهمية المراقبة، إلا أنهم لم يتفقوا حول تعريف موحد لها أو تحديد دقيق لطبيعتها، وذلك راجع لغموض هذا

¹ - عدنان بدري الابراهيم، «تحليل واقع الرقابة الإدارية من وجهة نظر العاملين الإداريين في الجامعات الأردنية: دراسة ميدانية»، أبحاث اليرموك: سلسلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، المجلد 16، العدد 1، 2000، ص 64.

² - مسعود بدري، «التكامل بين استراتيجيات الجودة وأنظمة الرقابة الإدارية: دراسة ميدانية للمنشآت الصناعية لدولة الامارات»، أبحاث اليرموك المجلد 28، العدد 2، 2001، ص 323.

³ - سامر عبد المجيد البشاشة، «العلاقة بين بعض خصائص المعلومات وفاعلية الرقابة الإدارية»، أبحاث اليرموك، المجلد 17، العدد 7، 2002 ص 119.

⁴ - Amans Pascale, Rascol-Boutard Sylvie, «La performance entre construit sociale et indicateur simplifié» Finance contrôle stratégie, Vol 11, n° 3, 2008, P46.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

المفهوم حيث يعتبر من أحد أعقد المصطلحات¹، فالمراقبة هي مفهوم غامض لأن لها عدة معاني: من جهة "التحقق **Vérifier**"، بمعنى التأكد من أن النشاطات تؤدي إلى النتائج المنتظرة، ومن جهة أخرى "التحكم **Maitriser**" بمعنى توجيه السلوكات.

في المعنى الأول تبدو المراقبة كنظام لتحديد المعايير والتحقق من النتائج بالمقارنة مع الأهداف المحددة مسبقا وفق حلقات التغذية المرتدة، وفي المعنى الثاني مصطلح المراقبة يعني توجيه المرؤوسين في أنشطتهم فالمراقبة اعتبرت في آن واحد تحقق وتحكم، أي أنها تأثير مباشر على السلوكات أو مجموعة من التأثيرات.

ثالثا. مسار المراقبة

تبدو المراقبة في معنيها كمسار ذي نشاط حلقي متكرر، يتركز على نشاط سابق لكنه موجه نحو المستقبل فالأمر يتعلق في آن واحد بمسار نشط ومتفاعل². نشط بمعنى أن التوقع يسمح باتخاذ إجراءات تصحيحية قبل أن تظهر العواقب الممكنة، ومتفاعل لأنه يسمح بإدخال التعديلات اللازمة على النشاطات المستقبلية بعد معرفة النتائج، وتطبق المراقبة من خلال مسار عقلائي نموذجي مكون من ثلاث مراحل³:

- **المسار الفرعي الخاص بتحديد الغايات:** أو التخطيط العمودي الذي يتطابق مع تعريف المراقبة قبل البدء في تنفيذ النشاطات.

- **المسار الفرعي الخاص بالقيادة:** الذي يحتل مكانا أثناء تنفيذ النشاط ويشمل مرحلة متابعة تنفيذ النشاطات ومرحلة إدخال التصحيحات المحتملة.

- **بعد التنفيذ يأتي المسار الفرعي للتقييم البعدي:** الذي يترجم بالقياس النهائي للأداء بعد مقارنة النتائج الفعلية مع الأهداف المحددة، وتمثل الإخفاقات المستخلصة من التجربة الأولى مصدرا للتعلم بالنسبة للمؤسسة.

¹- Papamichail K.Nadia, Robertson Ian, « **Integrating decision making and regulation in the management control process** », *Omega*, Vol 33, n° 4, 2005, P320.

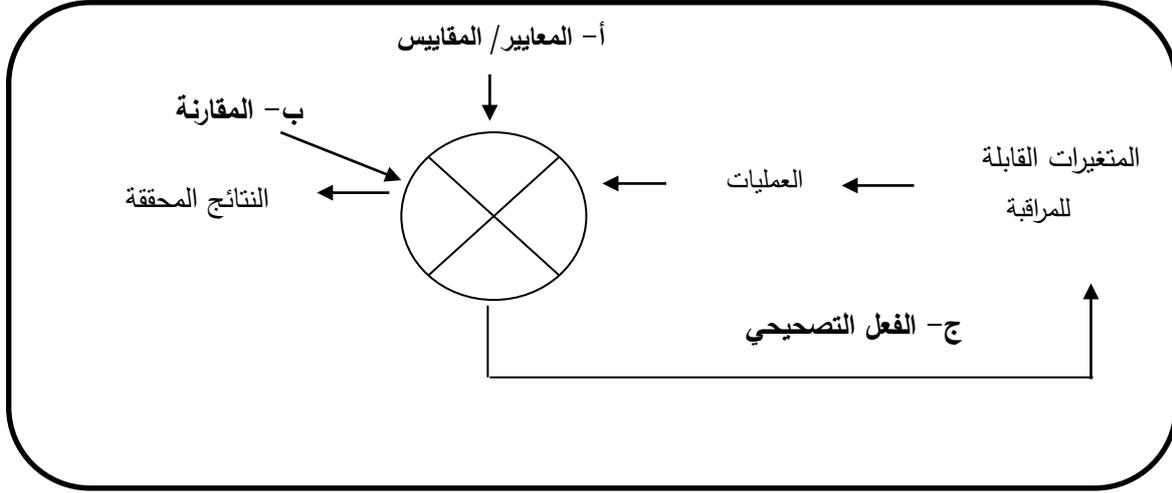
²-Thiéthart Raymond-Alain, **Le Management**, Puf, Paris, 2003, P99.

³- Flamholtz Eric, Op cit, P599 ;

Bouquin Henri, Kuszla Catherine , **Le contrôle de gestion**, 10^e Edition, Puf, Paris, 2014, P120.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

الشكل رقم 4: مسار المراقبة



المصدر: Magani Philipe, 1993, P32.

2.3. تصنيفات المراقبة

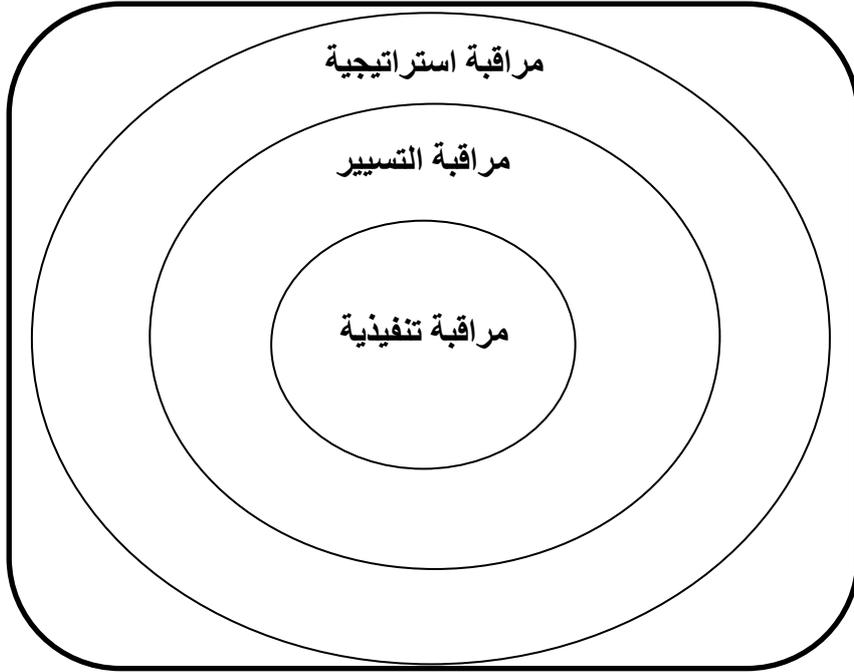
أولاً. مستويات المراقبة حسب (Anthony, 1965) و (Bouquin, 1991)

❖ قام Anthony، مؤسس مراقبة التسيير بجامعة Harvard سنة 1965 بوضع تصنيف ذو توجه وظيفي يميز خلال المسار " تحديد الغايات، القيادة، التقييم البعدي " ثلاث مستويات للمراقبة وهي:

- التخطيط الاستراتيجي Planification stratégique
 - مراقبة التسيير Control de gestion
 - مراقبة التنفيذ Contrôle d'exécution.
- والممثلة حسب الشكل التالي:

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

الشكل رقم 5: تداخل المستويات الثلاثة للمراقبة



المصدر: Bouquin Henri, Kuszla Catherine, 2014, P137

وعرفها كما يلي: التخطيط الاستراتيجي هو المسار الذي يركز على تحديد أهداف المنظمة والاستراتيجيات اللازمة اتخاذها للوصول إلى هذه الأهداف [...] مراقبة التسيير هي المسار الذي يقوم المسيرون من خلاله بالتأثير على أعضاء التنظيم، وذلك بهدف تنفيذ الاستراتيجيات بكفاءة وفعالية [...] المراقبة العملية وهي المسار الذي يعمل على ضمان أن المهام المحددة تنفذ بكفاءة وفعالية.¹

ومن هذا التعريف يمكننا استخراج النقاط التالية:

- هناك تنظيم سلمي بين مستويات المراقبة: حيث لا توجد مراقبة تسيير دون مراقبة تنفيذية ولا مراقبة استراتيجية دون مراقبة التسيير.

¹ - Anthony Robert N, Dearden John, Bedford Norton M, **Management control systems**, Fifth Edition, IRWIN USA, 1984, P10.

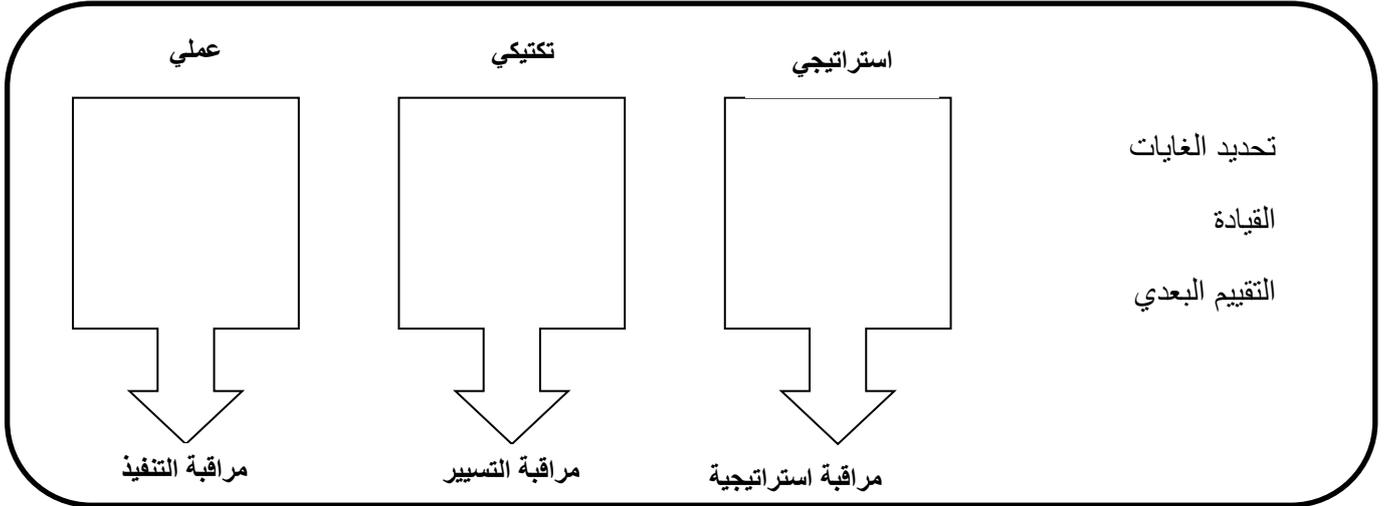
مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

- كل مراقبة تحدد غاياتها وتقود وتقيم، لكنها في نفس الوقت تحدد غاياتها وتقاد وتقيم بواسطة المراقبة الأعلى منها كما هو موضح في الشكل الموالي.

- تشكل المستويات الثلاث للمراقبة تنظيما متداخلا لأن انتقال المعلومات تستبعد وجود الحواجز بين هذه المستويات.

طور Bouquin ابتداء من 1991 نموذجا تركيبيا للمراقبة الداخلية في المؤسسة يأخذ بعين الاعتبار تصنيف Anthony والمسار العام للمراقبة¹ ومثله بعدها كما يلي:

الشكل رقم 6: مستويات ومراحل المراقبة



المصدر: Henri Bouquin, 2005, Op cit, P45

وفي إطار تقسيم مؤقت للتسيير يمكن ربط كل مستوى من المستويات الثلاثة للمراقبة مع مستوى من التسيير كما يلي:²

¹- Bouquin Henri, « Le contrôle de gestion : le temps réel implique un retour aux sources », *Revue Française de Gestion*, n° 86, 1991, PP 17-26

²- Alazard Claude, Séparé Sabine, (2013), Op cit, P08.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

- التسيير الاستراتيجي: يوجه النشاطات على المدى البعيد للمؤسسة وفي هذا المستوى يجب أن تتوفر مراقبة استراتيجية تساعد على اتخاذ القرارات الاستراتيجية وذلك باستعمال تشخيص داخلي وخارجي.
- التسيير اليومي أو المتواصل: يتابع النشاطات على المدى القصير (سنة) وعلى المدى القصير جدا (أقل من سنة) فهذه إذن مراقبة تنفيذية أو عملية والتي ينبغي أن تسمح بتنظيم الإجراءات المتكررة (الإنتاجية أو الإدارية) بالتأكد من أن القواعد المعمول بها مطبقة وبالتالي فهي تسمح باتخاذ القرارات التنفيذية أو العملية.

وفي إطار هذا التحليل الزمني، تتوضع مراقبة التسيير كمرحلة وسطية بين المراقبة الاستراتيجية ومراقبة التنفيذ، حيث تسمح على المدى المتوسط بمراقبة تحويل الأهداف طويلة الأجل إلى نشاطات يومية، وعليه تسمح مراقبة التسيير باتخاذ القرارات التكتيكية، ويأدمج المراحل الثلاث للمراقبة نحصل على الجدول التالي علما أن الحدود بين كل خانتين ليست فاصلة.

الجدول رقم 1 : قرارات التسيير ومستويات المراقبة

| مستويات القرار | | مسار المراقبة | |
|----------------|----------------|-------------------|---|
| تفصيلي أو عملي | تكتيكي | استراتيجي | |
| | | | <ul style="list-style-type: none"> ● تحديد الغايات ● القيادة ● التقييم |
| مراقبة التنفيذ | مراقبة التسيير | مراقبة استراتيجية | |

المصدر: Alazard Claude, Séparé Sabine, 2013, P09

ثانيا. النماذج السبرانية وغير السبرانية للمراقبة

أدى تحديد مسار المراقبة في ثلاث مراحل إلى ظهور فكرة احتمال التماثل أو التشابه بين مسار المراقبة والسبرانية¹ فالهدف من مقارنة السبرانية هو إنشاء وحدات تخضع للمراقبة الذاتية بفضل دورات استرجاعية

¹ - السبرانية هي علم المراقبة والاتصال حسب Weiner 1967.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

للمعلومات (حلقة التغذية المرتدة Feed back)، وبالتالي تحدد كل وحدة التعديلات الواجب إدراجها ويتم التصحيح بطريقة آلية¹ وذلك حسب المخطط التالي: قياس النتيجة -المقارنة مع الهدف - إجراء تصحيحي². وبالتالي يتم الربط بسرعة بين النموذج السبراني ومسار المراقبة المتكون من ثلاث مراحل، وهذا التشابه المبالغ فيه يبدي مخاطر أكيدة.

إن شروط النموذج السبراني ليست دائما محترمة فيما يتعلق بتحديد الأهداف، وصعوبة وضع نموذج تنبؤي لتقييم الأداءات وتنفيذ الحلول، والمراقبة من جهة أخرى هي أكثر تعقيدا باعتبار أن مراحلها الثلاث مرهجة للتطور: فمسار تحديد الأهداف هو نقطة البداية وهو يتم في محيط غير مستقر أو غير مؤكد، وهو ما يجعل وجود هذه المرحلة في بعض الأحيان غير مبرر، ويرتكز مسار القيادة على معالجة المعلومة الناتجة عن نشاط العاملين، وأخيرا المرحلة النهائية التي تعتمد على أداء يصعب أحيانا قياسه وعلى تجنيد للعاملين يصعب أحيانا الحصول عليه. إن التقييم البعدي يترجم أكثر بواسطة التعلم الذي يميل أنصار السبرانية إلى إهماله، وفي الواقع يصبح من الضروري إجراء المراقبة بمجرد عدم توفر أحد شروط النموذج السبراني للمراقبة.

كما أن نقص المعلومة والتعقد وعدم التأكد الذي تسود المحيط يبرر المراقبة والدور الذي يلعبه المسير بهذا الخصوص مع الأخذ بعين الاعتبار في نفس الوقت أن المراقبة ليست كاملة دائما كما تبينها نماذج المراقبة غير السبرانية³.

وخلافا للنموذج السبراني والعقلاني للمراقبة، فإن العديد من الأعمال تلح على البعد الاجتماعي والسلوكي للمراقبة، وهكذا طور⁴ (Hofsted,1981) أفكاره فيما يخص المراقبة، بالاهتمام بمصادر الشك وعدم التأكد المؤسساتية (غموض الأهداف، قدرة قياس النتائج، التحكم في العلاقة بين الوسائل، الأهداف والمظهر الروتيني والتكراري للعمليات)، ومدى تأثيرها على مسارات المراقبة. إن نمذجة "الأشكال المتدرجة للمراقبة" تخالف النماذج السبرانية (المراقبات الروتينية، بخير، بالمحاولة والخطأ) وتخالف كذلك النماذج غير السبرانية (المراقبات: بأحكام مسبقة، حدسية، وسياسية)، و(Ouchi 1979,1981) مثل(Hofsted 1981)

¹- Magani Philippe, **Les système de management**, Edition d'organisation, Paris, 1993, P32.

²- Fisher Joseph , Op cit, P26.

³- Leclercq Aurèlie, **Le contrôle organisationnel et les systèmes d'information mobile: une approche foucalienne**, thèse doctorat en science de gestion, Université paris dauphine, 2008, P16.

⁴- Hofsted Greet, « **Management control of public and not for profit-activities**», *Accounting, Organization and Society*, Vol 6, n° 3, 1981, P194.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

يعارض النموذج العقلاني والسيراني للمراقبة - بإثبات أن بعض شروط النموذج العقلاني ليست دائما مطبقة - على الخصوص بسبب مشاكل قياس الأداء ومعرفة مسار الإنتاج.

إن مسارات المراقبة تنبثق إما عن نماذج سيرانية وهميوستاتيكية (Homéostatiques) أو عن النماذج غير السيرانية التي تترك مجالا واسعا للغموض، الحدس والأحكام المسبقة والدعوة إلى الاعتراف بالبعد غير الرسمي.

ثالثا. أنظمة المراقبة

قام Simons خليفة Anthony في جامعة Harvard بالتخلي عن التصنيف الذي قام به هذا الأخير وأدخل في تحليله الأبعاد السلوكية المرتبطة بالمراقبة.

عرف (Simons, 1987) المراقبة بجملة روتينيات وإجراءات رسمية تستعمل المعلومة للحفاظ أو لتغيير مظاهر النشاط المؤسسي¹. وبدلا من وضع نموذج للمراقبة المؤسسية، فضل Simons وضع أنظمة للمراقبة والتي وصفها من حيث علاقتها بالاستراتيجية المؤسسية واستعمالها من طرف المسيرين كما يلي:

- أنظمة المراقبة التشخيصية (Systèmes de contrôle diagnostic): والتي تستعمل من قبل المسيرين بصورة دورية لمتابعة النتائج الخاصة بالمؤسسة وتصحيح الانحرافات المحتملة.

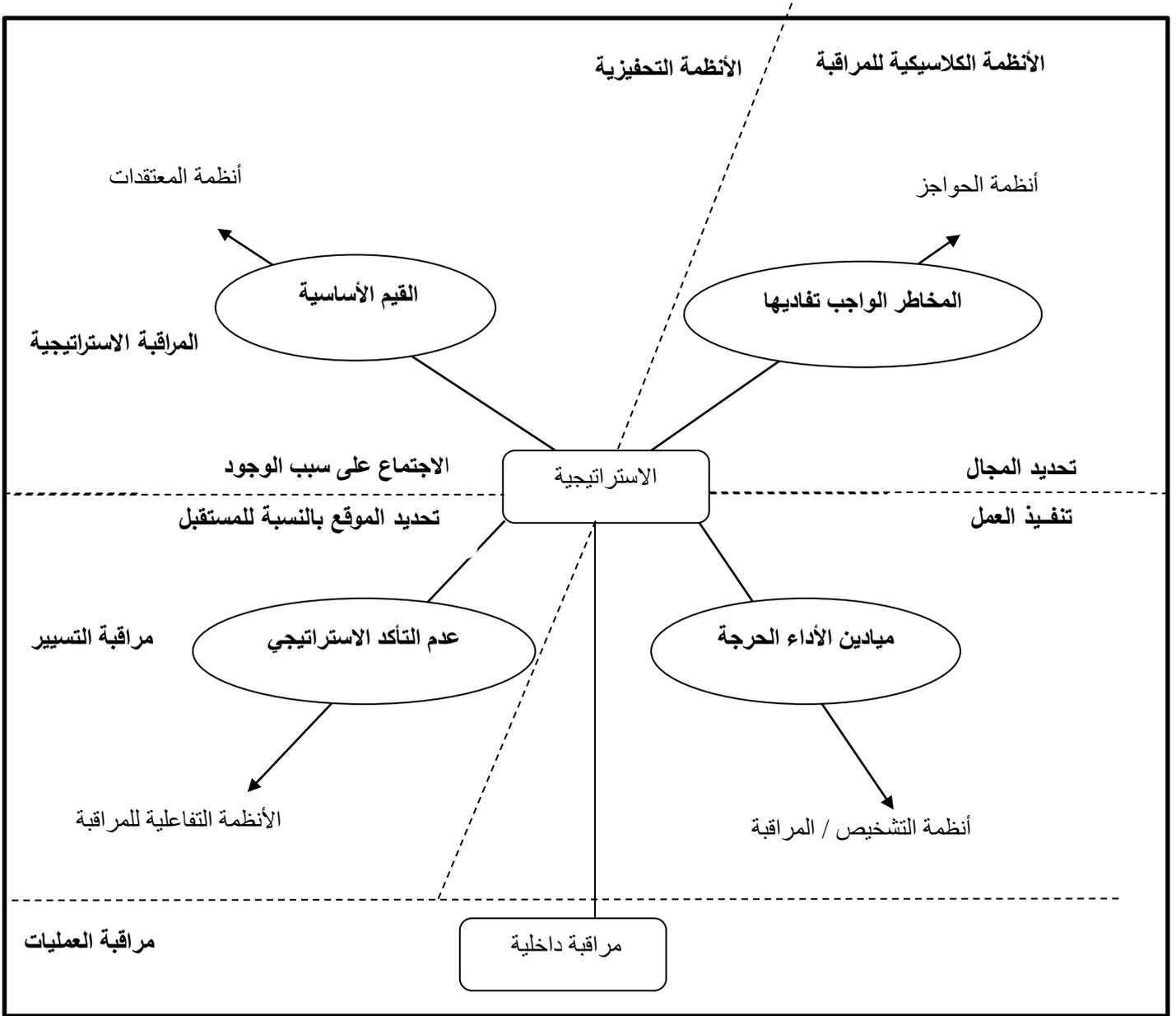
- أنظمة المراقبة التفاعلية (Systèmes de contrôle interactifs): وهي أنظمة رسمية للمعلومات تستعمل من طرف المسيرين للتفاعل بشكل مباشر مع رؤوسهم والمساهمة في تسيير النشاطات الجارية (قيد التنفيذ).

- أنظمة المعتقدات (Systèmes de croyances): هي أنظمة رسمية تستعمل من طرف المسيرين لتعريف ونقل الثقافة، القيم والأهداف التنظيمية.

- أنظمة الحواجز (Systèmes de barrières): هي أنظمة رسمية توضع من طرف المسيرين لتحديد السلوكيات غير المقبولة والممنوعات غير القابلة للتجاوز.

¹ - Simons Robert, «Accounting control systems and business strategy an empirical analysis», *Accounting, Organization and Society*, Vol 12, n° 4, 1987, P35.

شكل رقم 7: أنظمة المراقبة حسب (Simons 1987)



المصدر: Leclercq Aurélie, 2008 Op cit, P17

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

إن الهدف من إطار Simons هو تسليط الضوء على التناقضات التي يواجهها المسير، لمراقبة كل شيء مع الاستعداد للتغيير، والحفاظ على مستوى معين من الإنتاجية والفعالية مع إعطاء العمال درجة مقبولة من الاستقلالية، وضمان تنفيذ الاستراتيجية مع السماح للعمال بدرجة من الحرية تمكنهم من الإبداع والتجديد والمرونة. بالإضافة إلى ذلك أدمج Simons المفهوم التقليدي للمراقبة (Anthony, 1965) مع الأخذ بعين الاعتبار النموذج السبراني، ومختلف مكونات المراقبة بما فيها القيم والقواعد والأنظمة التفاعلية.

رابعا. مكونات نظام المراقبة

حدد Flamholtz تقنيات مختلفة للمراقبة، مجمعة تحت مصطلح "أنظمة المراقبة المؤسسية"، قادرة على تحديد السلوكيات بطريقة جد قوية، وعرفها على أنها "مجموعة من الآليات - المسارات والتقنيات- وضعت من أجل رفع احتمال تبني الأفراد للسلوكيات التي تكمل أهداف المؤسسة"¹.

يتكون نظام المراقبة في المؤسسة من 03 أجزاء:²

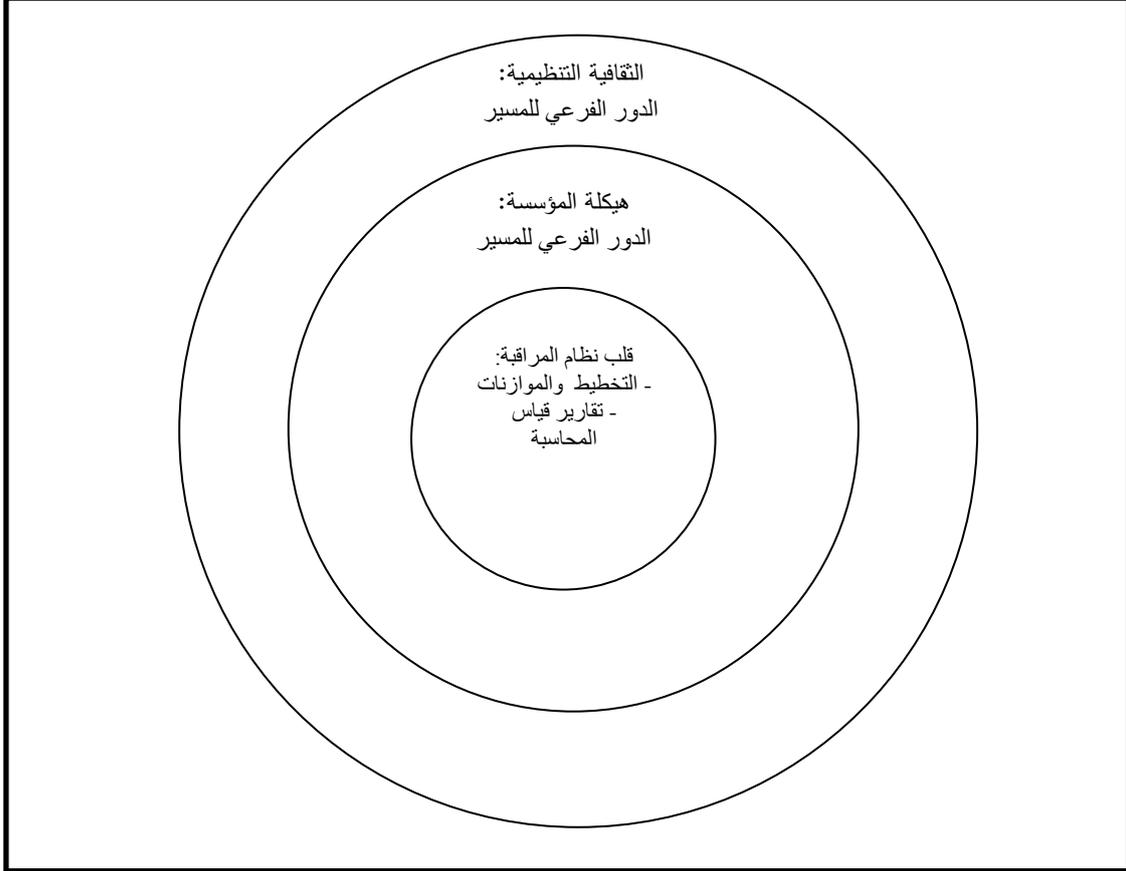
- قلب نظام المراقبة: و يدعى- نظام المراقبة الصغير- مماثل للهيكل السبراني ومكون من أربعة نظم فرعية: التخطيط، العمليات، القياس، التقييم/ التعويض أو المجازاة.
- الحلقة الوسيطة: وتتكون من هيكل تنظيمي يحدد مجموعة من القواعد المترابطة والسلوكيات المنتظرة والأدوار المطلوبة وكذلك علاقات السلطة وتبليغ النتائج Reporting.
- الحلقة الخارجية: تمثل الثقافة المؤسسية التي تستند إلى مجموعة من القيم والمعتقدات والأعراف الاجتماعية المشتركة بين أعضاء المؤسسة والتي تؤثر على أفكارهم وتصرفاتهم.

¹- Flamholtz Eric, Op cit, P598

²- Ibid, P599.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

الشكل رقم 8 : مكونات نظام المراقبة



المصدر: Flamholtz Eric, 1996, P 599

وهكذا يكون Flamholtz قد مزج بين الطبيعة الثابتة والمتغيرة للمراقبة في نفس الوقت، حيث اعترف أنه ما عدا المسار السبراني في قلب المراقبة هو غير رسمي، وهكذا وفق Flamholtz بين مفهوم " أنظمة المراقبة " والنموذج الكلاسيكي السبراني للمراقبة.

3.3. أبعاد المراقبة

لفهم أسس ونطاق المراقبة بالمؤسسة، من المناسب تحليل الأبعاد الأساسية: المصادر، الوسائل، المواضيع والعوامل التي يحتمل أن تؤثر فيها.

أولا. مصادر المراقبة

تنشأ علاقات جد متنوعة للمراقبة من تدخل تشكيلة من العناصر الفاعلة في السياق التنظيمي اعتمادا على التوجه الخارجي (الزبائن، المقاولون، البيئة الخارجية)، أو الداخلي (الملاك، المسيرين والتابعين لهم) للمراقبة، وبين (Mintzberg, 1986) أن هناك تحالفات مختلفة داخلية وخارجية محبذة لمراقبة القرارات داخل وفي محيط المؤسسات¹، ونظرا لهذه المصادر المختلفة للمراقبة، فإنه يمكن النظر إلى المراقبة على أنها نظام مدمج (يتكون من عناصر) يضمن في آن واحد "الانسجام الداخلي للمؤسسة" بفضل التحكم في نشاطات المرؤوسين، و"الانسجام الخارجي" بفضل التحكم في العلاقات مع المحيط الخارجي.

وفيما يلي سنركز على المراقبة الداخلية ولاسيما على المراقبة التي تعتمد على "العلاقة السلمية" وفي هذا الصدد توجد مصادر مختلفة لتوجيه السلوك تتبادل التأثير: الفرد نفسه (الشخصية)، فرد آخر، المجموعة الاجتماعية، المؤسسة ككل، وعليه توجد أشكال مختلفة من المراقبة ترتبط مع عوامل التأثير هذه:

- **المراقبة الذاتية (L'autocontrôle):** عن طريق التحديد الذاتي للأهداف، التحفيز، الأخذ بعين الاعتبار المعايير المؤسساتية والرغبة في الأداء الجيد.
- **المراقبات الاجتماعية (Contrôles sociaux):** تعكس التأثيرات المتبادلة، والضغطات بين الأفراد داخل المجموعات.
- **المراقبات الإدارية (Contrôles Administratifs):** التي تمارسها المؤسسة من خلال النظم والقواعد، مراقبة التسيير، الهياكل المكافآت والجزاءات، إجراءات التكوين والتوظيف، وكذلك قنوات الاتصال.

ثانيا. أدوات ووسائل المراقبة

حسب Chiapello يمكن تعريف أدوات المراقبة كما يلي: "هي الأدوات المستعملة من طرف المسيرين للتحكم في نشاطات المؤسسات"²، ويمكن ممارسة المراقبة بواسطة أدوات متنوعة رسمية وغير رسمية. يشمل

¹ - Mintzberg Henry, **le pouvoir dans les organisations**, Edition d'organisation, Paris, 1986, P26.

² - Chiapello Eve, « **les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingences : un essai d'organisation de la littérature** », Comptabilité Contrôle Audit, Vol 2, n° 2, 1996, P52.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

نظام المراقبة الرسمي مجموعة من التقنيات الكلاسيكية¹ التي تؤطر مباشرة نشاط المرؤوسين وتعتمد المراقبة هنا على بعض العناصر الهيكلية، مثل درجة المركزية واللامركزية، التخصص الوظيفي درجة الاندماج العمودي أو الأفقي ونطاق أو مجال المراقبة، وأخيرا الاستعانة بمصادر خارجية والدخول في الأنشطة التنافسية المتاحة للمسيرين في ممارسة المراقبة المؤسساتية، وبالموازاة مع هذه الأدوات الرسمية توجد أدوات غير رسمية للمراقبة، أو حتى غير مرئية، ناتجة عن تحديد هوية المؤسسة، وعلم النفس والاجتماع، المحددات الفردية والجماعية للسلوكات والعوامل البسيكولوجية والثقافية المؤثرة.

تتضمن المراقبة غير الرسمية آليات غير رسمية مثل: ثقافة المؤسسة، الضمير المهني للأفراد، إثراء المهام مشاركة الأطراف الفاعلة، أو حتى الانخراط في مشروع المؤسسة²، وعلى مستوى الموارد البشرية هناك بعض الآليات المستعملة باستمرار لمراقبة السلوكات مثل اختيار وتدريب الموظفين، نظم تقييم الأداء المشاركة، نظم التحفيز، هذه الآليات خاصة تلك المتعلقة بثقافة المؤسسة تعتمد على توافق الآراء حول قيم المؤسسة والتي يمكن أن تكون مفيدة للمراقبة عندما يصعب تقييم الأداء. تعمل المراقبة غير المرئية³ على جعل ليس فقط المحيط، ولكن ردود أفعال الأفراد أنفسهم أكثر قابلية للتنبؤ⁴.

ثالثا. مواضيع المراقبة

كما تشير إلى ذلك طبيعة أو عبارة - رسمي وغير رسمي- لأدوات المراقبة فإن هناك أنواع مختلفة من المراقبة يمكن تحديدها كذلك بالاعتماد على المواضيع التالية: النشاطات والسلوكات، النتائج، خصائص الموظفين:⁴

- مراقبة السلوكات (Contrôle des comportements): أو مراقبة الأعمال الخاصة

التي تندرج ضمن المراقبة الذاتية من خلال المتابعة المباشرة، تنفيذ القواعد والقيود المفروضة على السلوك (أفراد أو إدارة)، ضرورة مراعاة كل فرد لنشاطاته.

¹- تتمثل هذه التقنيات في: المخططات، الإجراءات، المعايير، القواعد، الموازنات، الأدوات والقياسات المحاسبية، لوحات القيادة، تقارير النشاط نظم المعلومات، العقود، وصف المهام و الوظائف، المراقبة الموازنية، التحكم المباشر للمسير و تقسيم العمل.

²- Leclercq Aurélie, Op cit, P20.

³- Bouquin Henri, (1991), Op cit, P10.

⁴-Ouchi William G, « The relationship between organisational structure and organisational control » *Administrative Science Quarterly*, Vol 22, n°1, 1977, P97.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

- مراقبة النتائج أو المخرجات (**Contrôle des résultats/outputs**): وهي تعتبر كمرقبة غير ذاتية تهدف إلى التأثير على السلوكات بصورة غير مباشرة من خلال تقييم الأداءات.
- مراقبة الطقوس (**Contrôle rituel**) أو المراقبة على الأفراد: تعتمد على المراقبة الاجتماعية والمراقبة الذاتية، وهي بعد رمزي يظهر من خلال الثقافة والقيم، إجراءات التدريب والاتصال أو كذلك إجراءات اختيار الموظفين الجدد.

هذه الأشكال من المراقبة لا تخدم نفس الأهداف وتختلف وفقا لبعدين: إمكانية قياس النتائج وكذلك معرفة مسار التحول أو الأعمال الخاصة، وهكذا تبدو مراقبة النتائج مميزة عندما تكون غير ممكنة لنقص المعلومات المناسبة لمسار التحول. وتشجع مراقبة السلوكات عندما تكون العلاقة بين الوسائل والأهداف محددة، وهذا يعني أن المعرفة الدقيقة لمسار التحول تسمح بتحديد أدوار كل واحد، وعندما يبدي هذين الشكلين من المراقبة ضعفا كبيرا فإنه يفضل مراقبة الطقوس (القبلية **Clanique**) .

رابعاً. العوامل الطارئة للمراقبة

بالإضافة الأبعاد المتكررة للمراقبة، من المهم الاعتراف بالطابع النسبي والبعد الطارئ لها، فحسب (Fisher, 1995): "لا يوجد نظام للمراقبة مناسب وعالمي يمكن تطبيقه في كل الظروف" ان وضع آليات المراقبة تبدو بالفعل طارئة حسب الظروف التي تواجه المؤسسة، وهكذا تكون المراقبة قابلة للتغير في طبيعتها، وفي وظيفتها الأساسية، وذلك تبعا لعدة متغيرات محددة في الجدول التالي:

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

الجدول رقم 2 : العوامل الطارئة للمراقبة

| العوامل الطارئة | التأثيرات والعلاقات |
|-----------------------------|--|
| الداخلية | |
| نمط الإدارة | الانسجام بين نمط الإدارة، ثقافة المؤسسة ونمط المراقبة. |
| الاستراتيجية | تأثير استراتيجية المؤسسة، الخصائص الهيكلية وطبيعة الزبائن على أنماط المراقبة |
| الحجم | - العلاقة بين الحجم ودرجة هيكل المؤسسة. - العلاقة بين المعيارية Standardisation، الطابع الرسمي، مركزية القرارات وأنواع المراقبة الممكنة. |
| التكنولوجيا / أنماط الإنتاج | العلاقة بين التكنولوجيا وهيكل المؤسسة وأنواع المراقبة الممكنة. |
| الثقافة المهنية والتنظيمية | الانسجام بين الثقافة المهنية والتنظيمية ونوع المراقبة. |
| الخارجية | |
| المحيط | تكيف أنماط المراقبة مع المحيط (التعقد، عدم التأكد، الاستقرار). |
| السياق التاريخي والاقتصادي | تأثيرات الضغوط المرتبطة بسوق العمل، مستوى الخبرة، الطلب على السلع والخدمات مستوى المنافسة، المراقبة من قبل المساهمين والأسواق المالية، النصوص التنظيمية الوطنية. |
| الثقافة الوطنية | تأثير المعايير الاجتماعية والوطنية (القيم، التربية، الشخصية، معايير الجماعة) على أنماط المراقبة وقبول السلطة إشكالية تغيير النماذج الوطنية للمراقبة. |

المصدر: Leclercq Aurélie, 2008, P21

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

إذا كان من الضروري الجمع بين المراقبة وبعض الخصائص الداخلية أو الخارجية المميزة للمؤسسة، فإنه لا بد من اتخاذ الحيطة والحذر من أي أدوات نهائية، إن التأثيرات المتبادلة بين نظام المراقبة والمتغيرات الطارئة شديدة التعقد، ولهذا السبب تبقى المراقبة على درجة كبيرة من التطور والديناميكية، كما تبقى المراقبة الضمان لانسجام الاستراتيجية مع العوامل الأخرى المتعلقة بكل من المؤسسة ومحيطها، وفي الأخير يجب اعتبار المراقبة " كمسار يظهر باستمرار ذي توازن غير مستقر في حاجة للتعديل المستمر".

4.3. ضرورة توضيح العلاقة بين المراقبة والتسيير

تحتل المراقبة مكانة مركزية في وظيفة التسيير وهو ما اعترف به الكتاب الكلاسيكيون، والنقاش الجدلي المعقد الذي يربط التسيير بالمراقبة سمح بالتدرج بظهور خلط حول مفاهيم التنظيم، التسيير، والمراقبة، فكل أدوار التسيير تعتمد على المراقبة؟ وهو ما سمح بظهور التسيير والمراقبة كشيء واحد.

النظرة الكلاسيكية، خاصة التيلورية، تسمح لنا بالاعتقاد أن التسيير شبيه بالمراقبة، دون إنكار ثراء التصور الذي قدمته Follett والتي أخذت بمفهوم التسيير الشبيه بالمراقبة في تصريحاتها المقدمة سنة 1932: التنظيم هو المراقبة، وفي نفس السياق نجد أن (Anthony, 1965) لا يميز بين المراقبة في معناها الواسع والتسيير، كما يماثل بين أغلب أنشطة المؤسسة وتلك الخاصة بالتخطيط والمراقبة، وبالتالي تصبح المراقبة ناتج مسار التسيير، رغم أنها وضعت لتكون أداة لتحقيقه.

وأخيرا حددت المراقبة التي أتى بها المنظرون الرئيسيون للمؤسسات كل المظاهر والجوانب التي تسمح بتسيير المؤسسة، وبالرغم من أن المراقبة والتسيير "لا يعوض أحدهما الآخر وليس متشابهين ولا مترادفين لكنهما متكاملين، فالمسير يسعى دائما إلى ضمان نوع من المراقبة عندما يشعر أنها تقدم الحل المثالي"¹

أمام هذه التجاوزات، يبدو من الضروري تجديد المراقبة وإعادة توجيه أدوارها:²

¹ - Bouquin Henri, (2005), Op cit, P39

² - Leclercq Aurélie, Op cit, P30.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

أولا. المراقبة نظام اجتماعي مفتوح:

لقد وجدنا أن المراقبة تشمل غايات معقدة: فالمراقبة هي أولا وسيلة اقتصادية وحسابية، من أجل تحسين مسارات تسيير المؤسسة، وهي من جهة أداة للتحكم في المؤسسة، تسمح بتفويض تطبيق السياسات مع إعلام المسؤولين بنتائج تنفيذ الاستراتيجية، ومن جهة ثانية أداة لنمذجة السلوكيات، التي تساهم في قراءة النشاطات على صعيد المؤسسة، فالمراقبة تتضمن بالفعل إجراءات غير رسمية تمثل صورة للأفراد عن أدوارهم وتعمل على تبليغ وتوصيل الرسائل داخل المؤسسة.

وهكذا تبدو صور المراقبة وعلاقتها بالتسيير تتطلب التغيير والتطور، ودور المسؤول قد تطور إلى دور المنشط والمرشد والمساعد، وابتعد عن الصورة الكلاسيكية المتمثلة في المراقبة/الجزاء، كما أن الدعوة للمراقبة الذاتية تماشيا مع توصيات بعض الكتاب في مجال التسيير (Follett 1924, Drucker 1955/1995) حملت معها تطورا في دور المسير، كما عملت على تشييد علاقة الثقة التي تطورت بالتدرج بين المسؤول والتابعين له وبالتالي يبدو أن صورة المراقبة "كتحقيق وتحكم" قد ولت وابتعدت، فالمراقبة هي فعلا " مسار للتنشيط وعلاقة عمودية وأفقية للمنفذين، وهي عنصر منشط للمؤسسات الحاملة، تدفعها لأداء وظيفتها من خلال الممارسة"¹.

تظهر المراقبة إذن كنظام اجتماعي مفتوح تتطلب، أكثر فأكثر، تسيير وتنشيط الأفراد، فهي نظام قادر على التطور تحت تأثير العناصر الفاعلة المكونة لها، لهذه الأسباب تشمل المراقبة أجهزة مزدوجة فهي في آن واحد تعمل على الانسجام وناقلة للاختلالات الوظيفية، مؤكدة على فكرة أن المراقبة تتوسع وتتجدد باستمرار.

ثانيا. المراقبة ودورها التنشيطي للأفراد:

تشمل المراقبة إذن قضايا أخرى غير الاقتصادية باعتبار أنها تمس قلب المؤسسة وبصورة خاصة الأفراد المكونين لها، إن مسألة دور المنفذين تطرح في جميع المراحل التي تميز تصور وتطبيق المراقبة المؤسساتية في مرحلة وضع الأهداف، باعتبار أن المراقبة تجمع دعم وموافقة أعضاء المؤسسة، كما تمس المراقبة كذلك سلوك الفرد من خلال إنجاز وتحقيق الأهداف، التحفيز، وتحسين الأداء، وأخيرا فإن طريقة المراقبة تؤثر في مواقف الأفراد والتجربة المعيشة لأعضاء المؤسسة.

¹ - Bouquin Henri, (2005), Op cit, P 09.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

إذا أخذنا بعين الاعتبار قضايا الأفراد في مسألة أساسية تخص الانتقال من نمط تسيير إلى آخر، ومن باب أولى في تغيير أنماط المراقبة فإن نتائج التغيير تترجم بانعكاس الوضع الراهن رأسا على عقب على مستوى العادات والمعتقدات والهياكل. ولذلك فإن التحدي والصعوبة يكمن في تقبل التغيير من أجل تعزيز مواقف الأفراد في تحقيق أهداف المؤسسة على المدى الطويل، وكل التحدي يكمن في تطوير شكل من أشكال المراقبة تعمل على جذب أعضاء وأفراد المؤسسة مما يؤدي بهؤلاء إلى الرغبة أو على الأقل إلى قبول تغيير مفيد للمؤسسة. ووفقا لـ (Bouquin, 1991) فإن المراقبة وبصورة أخص مراقبة التسيير، لا تلعب دورا تقنيا يتمثل في التنسيق، التخطيط والتنفيذ بل كذلك دورا تربويا وتحفيزيا وتنشيطيا، بمعنى أن للمراقبة غاية تتمثل في ضمان تقارب مجهودات أعضاء المؤسسة مع الأهداف المؤسساتية بالتأثير في آن واحد على قدراتهم ودافعيتهم (تحفيزهم).

وكخلاصة لكل ما سبق ينبغي الاعتراف مثل (Hofsted 1981, Bouquin 1991, Chiapello 1996)، أن التصور السائد للمراقبة (Anthony, 1965) يتجه لصالح الرؤية الميكانيكية (Mécániste) للتنظيم والمراقبة، على حساب أبعاد غير رسمية وإنسانية، وأن القليل من الأبحاث أشارت إلى اعتراضها على النموذج السبراني والعقلاني.

تحلل النظرة الكلاسيكية المراقبة من خلال مسارات مختلفة تعتمد على الأدوات، الإجراءات المعلوماتية الرياضية، الموازية، مع العلم أن المراقبة ليست مجرد مسألة أدوات ووصفات عالمية، على العكس فإن نظام المراقبة يظهر بدوره كموضح للخيارات الاستراتيجية وكضامن للانسجام الداخلي للمؤسسة وكنتيجة للتفاعل بين الأفراد وكوسيلة للتعلم كمصدر لاضطراب السلوكات والثقافة التنظيمية

المحور الثاني: مراقبة التسيير كنظام للمعلومات ومكانته ضمن المؤسسة

يحتل نظام مراقبة التسيير قلب المؤسسة، وهو كذلك مسار دائم للتعديل وللتحكم في التسيير يقوم هذا المسار بثلاثة أدوار أساسية وهي دور الكاشف الذي يقدم المعلومات اللازمة التي تحتاجها المؤسسة ويوضح النتائج المنتظرة من القرارات التي سيتم اتخاذها بمختلف المستويات التنظيمية، وأيضاً دور المساند الذي يعمل على المساعدة في تحديد الأهداف ووضع برامج العمل، إضافة إلى قيامه بمتابعة الأداءات وقياس النتائج ثم تقديم الاقتراحات التي يتم على ضوءها التخطيط للمستقبل، وفي حالة غياب نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة يعمل مراقب التسيير على إنشاء هذا النظام وعلى وضع نظام المعلومات الخاص به وكذلك مسار المراقبة، وهو ما يتطلب منه قدرات ومهارات عالية وكذلك الامام بالمعلومات المالية والمحاسبية بالإضافة الى العلوم الأخرى كالإحصاء والرياضيات...

سنحاول اذن من خلال هذا المحور التعرف على هذا النظام بشكل أعمق من خلال التطرق الى أهم التعاريف التي قدمها الباحثون بهذا الشأن، وكذلك الى المسار والأهداف التي يعمل هذا النظام على تحقيقها ثم نتطرق الى مراقب التسيير لنحاول عرض أهم الخصائص التي يجب أن تتوفر فيه وكذلك لتعرف على المهام التي يقوم بها داخل المؤسسة، أما في الجزء الأخير من هذا المحور فسنحاول التعرف المراحل التي يتبعها مراقب التسيير لاقامة هذا النظام داخل المؤسسة.

1. الاطار المفاهيمي لمراقبة التسيير

أدى كبر حجم المؤسسات وتنوعها وكذا تطور وتعقد العمليات التسييرية الى تطور متزامن لمراقبة التسيير فأصبحت اليوم إحدى الوسائل الضرورية لقيادة المؤسسات العمومية منها أو الخاصة من خلال مسارها الذي يتضمن تصحيح الأخطاء والانحرافات وتحسين الأداء، وأيضاً لما تحققه من ضبط في تسيير النشاطات والتنسيق فيما بينها.

1.1 مفهوم وخصائص مراقبة التسيير

أولاً. تعريف مراقبة التسيير

بدأت التطورات الأولية في ميدان مراقبة التسيير في مرحلة الثورة الصناعية مع نهاية القرن التاسع عشر وبداية القرن العشرين، 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 و1910

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

في الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا، فإن تطبيقها بدأ تدريجياً مع تطور احتياجات المؤسسة أين وجد المديرون أنفسهم في حاجة إلى مراقبة التسيير للمساعدة على اتخاذ القرارات.

والى غاية بداية السبعينات من القرن الماضي، قامت المؤسسات الفرنسية الكبرى التي طبقت نظام مراقبة التسيير باتباع نموذج المؤسسات الصناعية الأمريكية الذي تميز بأنه:¹

- مسار للتخطيط، ولتسيير الموازنات ومراقبتها؛
- بنية سلمية مجزأة عمودياً إلى مراكز مسؤولية؛
- نظام قيادة يعتمد على المزدوجة (أهداف - وسائل).

بعد ذلك، أجبرت التحولات الداخلية والخارجية المؤسسات على إعادة النظر بصورة عميقة في هذا النموذج من حيث أهدافه، وسائله واستعمالاته، وفيما يلي سنحاول عرض ملخص عن أهم المراحل التي مر بها مفهوم مراقبة التسيير:

الجدول رقم 3: أهم مراحل تطور مفهوم مراقبة التسيير

| تصور مراقبة التسيير | تصور المؤسسة |
|---|--------------------------|
| تميزت مراقبة التسيير في المقاربة الكلاسيكية بأنها قياسات كمية للفروقات بين التوقعات والإنجازات الفعلية بهدف مجازة المنفذين. | المقاربة الكلاسيكية |
| مراقبة التسيير وفق مدرسة العلاقات الإنسانية هي وسيلة لتحفيز أفراد المنظمة. | مدرسة العلاقات الإنسانية |
| تبدو مراقبة التسيير وفق هذه المقاربة كنظام جزئي يسمح بتنظيم التغذية العكسية اللازمة. | المقاربة النظامية |

المصدر (بتصرف): Alzard Claud, Sépari Sabine, 2001, PP 30-35

¹-Alzard Claude, Sépari Sabine, **Contrôle de gestion**, 5^e Edition, Dunod, Parid, 2001, P14;

Bouquin Henri, « **Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline** » *Comptabilite-contrôle- audit*, Numéro spécial, Mai 1999, P94.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

قدم الباحثون في هذا المجال عدة تعاريف حول مراقبة التسيير حاولنا فيما يلي تقديم أهمها للتمكن في الأخير من اعطاء حوصلة لهذا المفهوم:

- ❖ عرف Simon مراقبة التسيير على أنها مجموعة من الأجهزة والأدوات التي تساعد المسير على اتخاذ القرار والتصرف وتتضمن بعدين أساسيين:
 - بعدا اقتصاديا واستراتيجيا لاختيار القواعد العملية من أجل تحقيق الأهداف المسطرة.
 - وبعدا تنظيميا ونفسيا اجتماعيا يسمح للأفراد بالتدخل وفق القواعد العملية¹.
- ❖ كما عرفها Gregory و Jobard بأنها تهدف إلى تصور ووضع أدوات معلوماتية حيز التنفيذ حتى تسمح للمسؤولين بتحقيق انسجام عام بين الأهداف، الوسائل والنتائج².
- ❖ أما المخطط العام الفرنسي فيعتبرها مجموع الإجراءات المتخذة لتزويد المسيرين من مختلف المسؤولين بمعطيات رقمية ودورية تخص سير المؤسسة، وتؤدي مقارنة هذه المعطيات مع المعطيات السابقة أو المتوقعة إلى حث المسيرين على اتخاذ الإجراءات التصحيحية الملائمة والسريعة كلما استدعى الأمر ذلك³.
- ❖ ويعرف Teller مراقبة التسيير بأنها مسار للمساعدة على اتخاذ القرار يسمح بالتدخل قبل، خلال وبعد الأداء، وهي أيضا نظام شامل للمعلومات الداخلية للمؤسسة يسمح بمركزة، تلخيص وتفسير مجموع المعطيات المرتبطة بكل نشاط من نشاطات المؤسسة⁴.
- ❖ حسب Bouquin فان مراقبة التسيير هي اطار منسجم لتوجيه سلوكات الأفراد الذين يفترض أنهم يعملون في اطار تعاقدية ويهدفون الى تحقيق النتائج بعد مناقشة الموارد⁵.
- ❖ وبالنسبة ل Anthony فان مراقبة التسيير هي المسار الذي يتأكد من خلاله المسيرون من أنه تم الحصول على الموارد...وأأنه تم استعمالها بفعالية وكفاءة من أجل تحقيق أهداف المنظمة⁶.

¹- Simons Robert, **Lever of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal** Harvard business school press, Boston, 1995, P5.

²- Jobard Jean-Pierre, Pierre Gregory, **Gestion**, Dalloz, Paris, 1995, P01.

³- Lauzel Pierre, Robert teller, **Contrôle de gestion et budgets**, 8^e Edition, Dolloz, Paris, 1997, P14.

⁴- Teller Robert, **Le contrôle de gestion « pour un pilotage intégrant stratégie et finance »**, Management société, Paris, 1999, P8.

⁵- Bouquin Henri, (1999), Op cit, P96.

⁶- Le Duff Robert, **Encyclopédie de la gestion et du management**, Dalloz, Paris, 1999, P194.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

❖ وقد أعطى Gervais تعريفا شبيها بالتعريف الذي قدمه Anthony لكنه أضاف ضرورة ملائمة

الموارد لأهداف المؤسسة، وضرورة انسجام النشاطات الجارية مع الاستراتيجية المحددة¹.

❖ وذكر Guedj أن مراقبة التسيير تسمح للمنفذين ب:²

- معرفة جوانب الضعف الداخلية والخارجية.

- أن يكونوا في حالة يقظة.

- مراقبة اختياراتهم (وهذا يتضمن اتصال مستمر بين الميدان ومراقب التسيير).

- تنسيق نشاطاتهم مع باقي المسؤولين.

- متابعة أفضل للعوامل الأساسية للنجاح.

وبعد الجمع بين مختلف التعارف السابقة تمكنا من التوصل إلى أن مراقبة التسيير هي "مسار دائم للتعديل تستهدف تجنيد الطاقات للاستخدام الأمثل للموارد وتصحيح الأخطاء والانحرافات وهي تسمح للمسؤولين والعاملين بالتحكم في أدائهم التسييري من خلال المعلومات التي توفرها لهم والتي تساعدهم على اتخاذ القرارات الصحيحة بغرض الوصول إلى تحقيق الأهداف المسطرة بكفاءة وفعالية وبصورة ملائمة ومنسجمة مع الاستراتيجية المحددة، وبالتالي فهي نظام للتحكم في التسيير ككل".

ثانيا. خصائص مراقبة التسيير

من خلال آخر تعريف لمراقبة التسيير يمكننا استخلاص وعرض الخصائص الأساسية لهذا النظام والمتمثلة فيما يلي:

أ- إن مراقبة التسيير هي مسار دائم للتعديل:

يعرف المسار بأنه مجموعة الأحداث أو النشاطات المرتبطة فيما بينها من حيث الزمان والمكان والتي تؤدي إلى تحقيق نتيجة مشتركة معينة³، يتم من خلال هذا المسار التأكد من أن الموارد والطاقات قد حصلت واستعملت بكل فعالية وكفاءة، ويسمح هذا المسار بالتدخل قبل، خلال وبعد الأداء.

قبل: يتعلق الأمر بتحجيم الوسائل الضرورية للأهداف المحددة، والتخطيط والموازنات هي الأدوات التي تستخدم عادة في هذه المرحلة.

¹- Gervais Michel, **Contrôle de gestion**, 7^e Edition, Economica, Paris, 2000, P20.

²- Nobeit Guedj, **Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise**, 3^e Edition, Edition d'organisation, Paris, 2000, P38.

³- Bouquin Henri, **Le contrôle de gestion**, 3^e édition, puf, Paris, 1997, P21.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

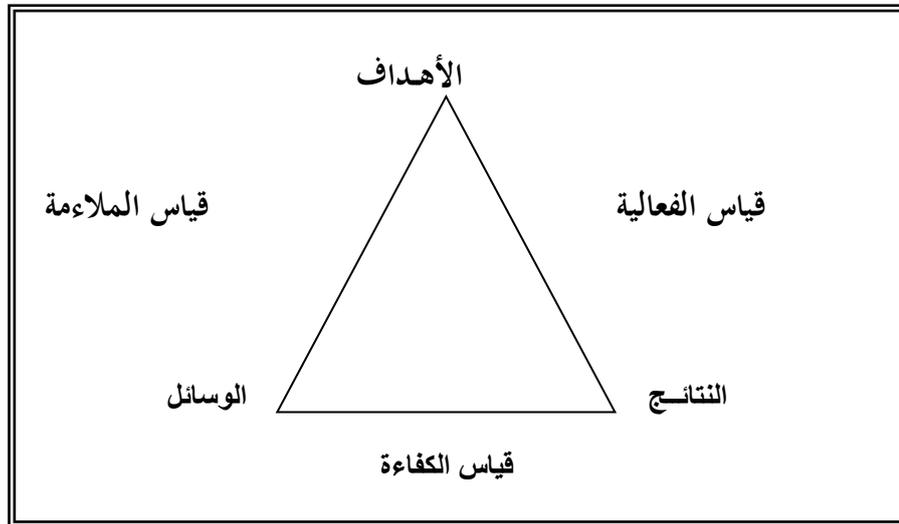
أثناء: يجب قياس النتائج أثناء فترة إنجازها ومقارنتها مع تلك المنتظرة للقيام بالأعمال التصحيحية واعلام المنفذين بنتائج أدائهم وكذلك لضمان التغذية المرتدة للمعلومات الى متخذي القرارات، وفي هذه المرحلة تعد تفويض المسؤوليات والصلاحيات، لوحات القيادة وتنظيم نظام المعلومات هي الأدوات المناسبة الواجب تسخيرها.

بعد: هي مرحلة تحليل النتائج، أين تقوم مراقبة التسيير بشرح أسباب الانحرافات بين التوقع والمحقق من أجل إثراء مسار التعلم الذي ستقوم المؤسسة من خلاله بتحسين أدواتها التنبؤية وبالتالي أدائها المستقبلي.

ب- العلاقة بين الوسائل والأهداف والنتائج هي قاعدة مراقبة التسيير:

لكل مؤسسة أهداف ووسائل توظفها لتحقيق النتائج المرجوة في نهاية المسار وتعمل مراقبة التسيير على اكتشاف هذه العلاقة كما هو مبين في الشكل الموالي:¹

الشكل رقم 9: مثلث مراقبة التسيير



المصدر: Charpentier Michel, Grandjean Philippe 1998, P29

¹- Bescos Pierre-Laurent et al, **Contrôle de gestion et management**, 4^e Edition, Edition Montchrétien, Paris 1997, P38 ;

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

مهمة مراقبة التسيير هي الربط بين القمة والقاعدة بهدف تحقيق الفعالية الكفاءة والملاءمة، ويقصد بالفعالية التمكن من تحقيق الأهداف المسطرة، أما الكفاءة فهي تحقيق هذه الأهداف بأقل موارد ممكنة (من حيث التكاليف و الوقت...)¹، وأخيرا الملاءمة هي توافق الأهداف مع الموارد المستخدمة لتحقيقها.

ج- المساعدة على التحكم في الأداء:

أشار التعريف الذي قدمه المخطط العام الفرنسي فيما يخص نظام مراقبة التسيير أنه يهتم بتزويد المسيرين ومختلف المسؤولين بالمعلومات اللازمة، والناجئة عن المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية وعن حالة السوق والمحيط الخارجي² والتي تساعدهم على التحكم في أدائهم وعلى اتخاذ القرارات.

لكن مصطلح مراقبة التسيير (**Contrôle de gestion**) هو ترجمة عن اللغة الإنجليزية لمصطلح (**Management control**)، وكلمة "**Control**" في اللغة الإنجليزية معناها أقرب إلى "التحكم **Maîtrise**" أكثر من "المراقبة **Contrôle**" بالفرنسية، وهذا لأن مصطلح "**Contrôle**" في اللغة الفرنسية يرتبط بمعنى الزجر والمنع "**Répression**" أكثر منه بمعنى الحماية "**Protection**", وهو ما يجعل المسؤولين والعمال يتعاملون بتحفظ مع مراقب التسيير مما يحول دون مصداقية المعلومات وحسن سيرها³.

وعليه فعلى مراقب التسيير أن يبذل جهده لإقناع العاملين بأن مراقبة التسيير تهدف إلى التحكم في التسيير وليس المراقبة بمعنى العقاب حتى يكسر الحواجز التي تحول دون حرية سير المعلومات ومصداقيتها. كما عليه أن يتأكد من أن الأهداف المسطرة معقولة ومقبولة وأن الوسائل المسخرة لها ملائمة لتحقيقها حتى يتم التوصل إلى النتائج المطلوبة وفقا للاستراتيجية المسطرة، فتصبح بذلك عملية قياس النتائج وتحليل الانحرافات منطقية يرتاح لها الأفراد ويقتنعون بأنها أحسن وسيلة للتحكم على أدائهم.

¹- Burlaud Alain, Jougleux Muriel, Livian Yves-Frédéric, **Management et contrôle de gestion-manuel et application**, 4^e Edition, Edition Foucher, Vanves, 2010, P115.

²- Gervais Michel, (2000), Op cit, P9.

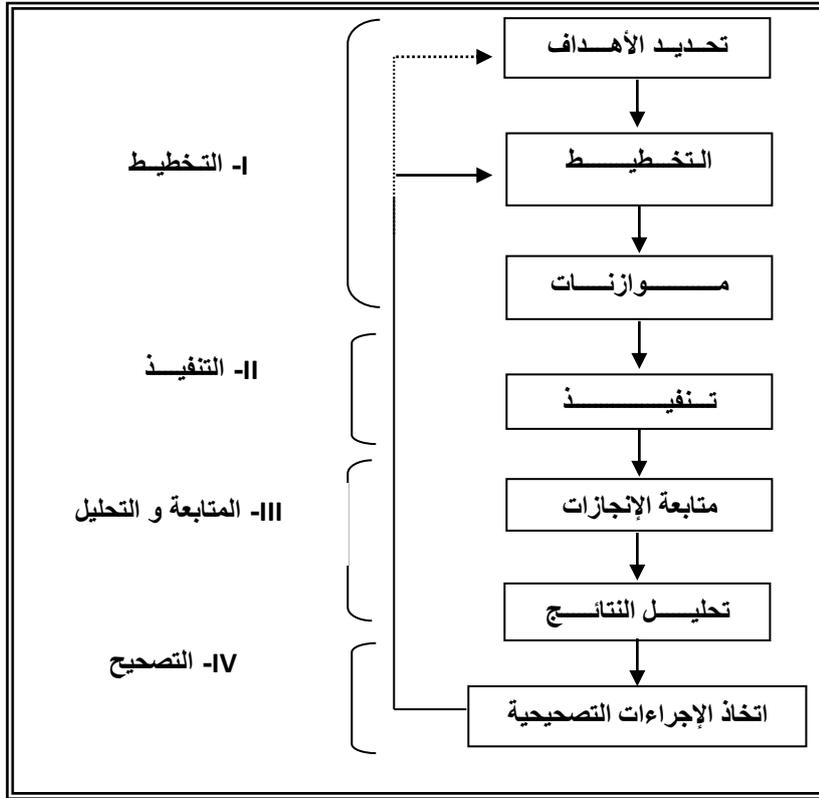
³- Charpentier Michel, Grandjean Philippe, **Secteur public et contrôle de gestion** : Edition d'organisation, Paris, 1998, P21.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

2.1. مسار مراقبة التسيير

يمكن النظر إلى نظام مراقبة التسيير على أنه مسار أو حلقة تفتقر إلى الإثراء والتعلم تدريجياً، هذا المسار عبارة عن حلقة مكونة من أربع مراحل كما هي موضحة في الشكل الموالي:

الشكل رقم 10 مراقبة التسيير في أربع مراحل: مسار للتعليم



المصدر: Loning Helène, 2003, P03

وعليه يشكل التخطيط، التنفيذ، المتابعة والتصحيح المراحل الأساسية لمسار المراقبة وسنحاول شرحها وتبسيطها فيما يلي:¹

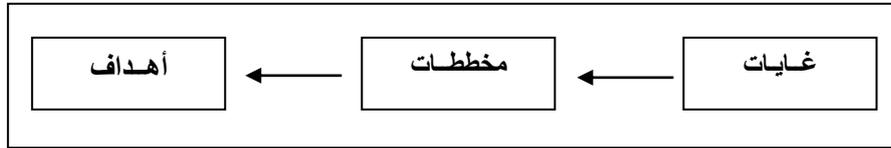
¹- Bescos Pierre-laurent et al, (1997), Op cit, P22 ;

Anthony Robert N, Management control, 7^e, Irwin, USA, 1991, P20 ;

لشهب صفاء، « دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة ورفع كفاءتها_»، مجلة الأبحاث الاقتصادية، العدد 3، 2009، ص78.

أولاً. مرحلة التخطيط (La Planification)

تسمح هذه المرحلة بالانتقال من الغايات إلى الأهداف المحددة القابلة للتنفيذ وذلك بتصميم مخططات تسمح بتنفيذها.

الشكل رقم 11: دورة التخطيط

المصدر: Bescos Pierre-Laurent et al, 1997, P22

يقوم مراقب التسيير في هذه المرحلة بتقديم المعلومات اللازمة لإدارة المؤسسة والتي تساعد المديرين على وضع استراتيجية طويلة المدى تقسم فيما بعد، بمساعدة مراقب التسيير، إلى المدى المتوسط (3-5) سنوات وأيضاً المدى القصير (> سنة) عن طريق ما يسمى بالموازنات، حيث تسمح هذه الأخيرة بمتابعة الأهداف على المدى القصير.

ثانياً. مرحلة التنفيذ (l'exécution)

مرحلة التنفيذ هي المرحلة الموالية لمرحلة التخطيط، فبعدما يتم التخطيط لما تريد المؤسسة أن تحققه، تبدأ مرحلة التنفيذ وهي تطبيق المخططات التي تم إعدادها على أرض الواقع للوصول إلى الأهداف المحددة.

ثالثاً. مرحلة المتابعة والتحليل (Le suivi et l'analyse)

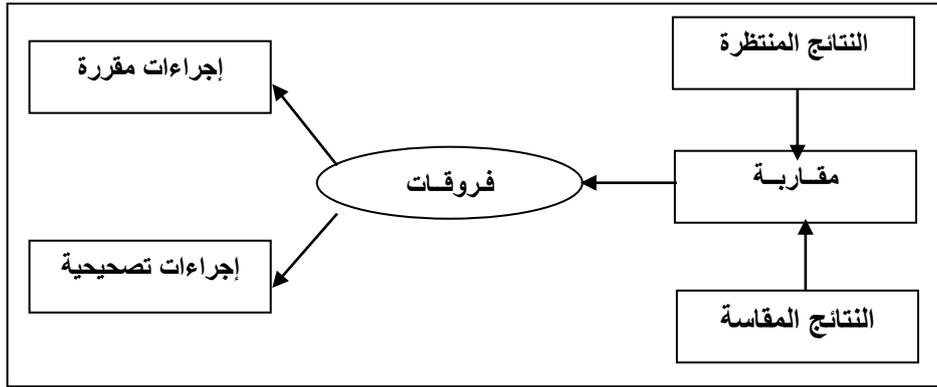
إن النشاطات المخطط لها تعطي نتائج تعتمد جزئياً على الظروف المحيطة وبالتالي يصعب تحليل هذه النتائج مما يستوجب ضرورة وجود "نظام للقياس". ففي الواقع لا يمكن معرفة النتائج المتحصل عليها بصورة مباشرة، أي أن تحديدها يتطلب وضع مؤشرات، ومجموع المؤشرات المعتمدة في النهاية من أجل وصف واقع النتائج تشكل "نظام القياس"، إن الهدف من هذه المرحلة هو مقابلة ومقارنة النتائج المقاسة بتلك المنتظرة أو المتوقعة، وكذا تحليل الفروقات التي لا يمكن تفاديها لتحديد فيما إذا كانت تشكل انحرافاً بالنسبة لمخطط النشاط وهذا

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

يتضمن اتخاذ إجراءات تصحيحية، أو ببساطة إذا كانت هذه الفوارق تندرج ضمن المجال المحدد والمقبول لأي عمل تنبؤي.

وبالتالي فإن هذه المرحلة تمثل مراقبة أولية، وهي تنظيم يسمح بالتأكد من أن المؤسسة تتوجه بصورة جيدة نحو الأهداف المنتظرة.

الشكل رقم 12 مرحلة المتابعة والتحليل



المصدر: Bescos Pierre-Laurent et al, 1997, Op cit, p 24

رابعاً. مرحلة الإجراءات التصحيحية (Les actions correctives)

تتطلب الانحرافات الخارجة عن المجال المقبول للعمل التنبؤي ضرورة اتخاذ إجراءات تصحيحية، هذه التصحيحات تتم في غالب الأحيان على الأعمال الواجب القيام بها أي طريقة التنفيذ، أو على الوسائل التي ينبغي توفيرها وكيفية استعمالها، كما يمكن أن تتم هذه التصحيحات في الحالات القصوى على الأهداف والغايات في حد ذاتها والتي تستوجب إعادة النظر فيها¹، في هذه المرحلة يقوم مراقب التسيير بتقديم التوصيات والاقتراحات الواجب اتخاذها فقط فهو غير مسؤول عن اتخاذ القرارات بهذا الشأن لأن هذه الأخيرة لا تندرج ضمن صلاحياته.

¹ - Loning Helène, *Le contrôle de gestion « organisation et mise en œuvre »*, Dunod, Paris, 2003, P4.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

يسمح هذا المسار بمساعدة المسؤولين وأفراد المؤسسة على تحسين أدائهم من خلال مختلف المراحل السابقة، فهو وسيلة لتحليل الانحرافات والبحث عن أسبابها وبالتالي يستطيع هؤلاء المسؤولين والأفراد التعرف على أخطائهم وتحسين أدائهم في المستقبل، وعليه فإن مسار مراقبة التسيير يهدف إلى التدريب والتعليم وإلى تحسين جودة العمل التسييري ككل.

3.1. أهداف مراقبة التسيير

تهدف مراقبة التسيير كما رأينا سابقا إلى التحكم في أداء الأفراد والمؤسسة ككل وذلك عن طريق محاولة تحقيق جملة من الأهداف الملخصة فيما يلي:

أولا. الربط بين الاستراتيجية والمستوى التنفيذي

سبق وأن تطرقنا إلى تعريف Anthony الذي يرى بأن مراقبة التسيير هي مسار يتأكد من خلاله المديرون من أنه تم الحصول على الموارد وتم استعمالها بفعالية وكفاءة من أجل تحقيق أهداف المنظمة. أكمل Anthony تعريفه بتوضيح العلاقة بين مراقبة التسيير والاستراتيجية حيث أشار بأن مراقبة التسيير هي المسار الذي يسمح للمديرين بالتأثير على الأعضاء الآخرين للمؤسسة من أجل تطبيق الاستراتيجية. ومن هذا التعريف يمكن استخراج نمطين من الآليات:

- ❖ مراقبة التسيير آلية لتنسيق القرار Mécanisme de coordination de la décision
- ❖ مراقبة التسيير آلية للتنشيط Mécanisme d'animation.

الجدول رقم 4 : مراقبة التسيير آلية للتنسيق والتنشيط

| آلية للتنشيط | آلية لتنسيق القرار |
|---|---|
| الهدف هو التأثير على سلوك الأعضاء في الاتجاه المنتظر من طرف المؤسسة، وهو يتعلق بالجوانب الإنسانية (إقناعهم، مكافأتهم، تحفيزهم، تعليمهم) | الهدف هو جعل نظام اتخاذ القرار أكثر فعالية وذلك من خلال تنسيق أفضل لمراحل وإجراءات تخصيص الموارد. |

المصدر: Teller Robert, 1999, p09

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

أشار أيضا Geudj أن الاستراتيجية ليست مجرد تحديد فقط إنما كذلك تنفيذ جيد وهذا ما توضحه المعادلة التالية:¹

$$\text{الاستراتيجية} = \text{تحديدها} + \text{تنفيذها}$$

لهذا ومع ظروف المحيط المتغير لم يعد من الممكن تحديد استراتيجية المؤسسة من دون أن تكون هناك متابعة يومية لتنفيذها، وهذا لكي يكون باستطاعة المؤسسة التراجع واتخاذ القرارات المناسبة.

وبالتالي تتضمن مراقبة التسيير الربط بين النوايا الاستراتيجية لمتخذي القرارات ونشاطات المنفذين (إطارات وموظفين، عمال) وذلك بالحرص على تبليغ الأوامر بصرامة والتأكد من تنفيذها.² كما أن تجزئة مراقبة المؤسسة إلى ثلاث نظم جزئية للمراقبة، تسمح بتحديد دقيق لدور مراقبة التسيير فهي تندرج بين الخيارات الاستراتيجية والنشاطات اليومية، أي أنها بمثابة وسيط بينهما وهذا ما يوضحه الجدول الموالي:

الجدول رقم 5: الدور الوسيطي لمراقبة التسيير

| المراقبة التنفيذية | مراقبة التسيير | التخطيط الاستراتيجي |
|---|----------------------|---|
| يتم تنظيم وتسيير المهام المتكررة عن طريق المراقبة التنفيذية أو مراقبة المهام، التي تسمح بالتأكد من أن المهام قد أنجزت بكفاءة وفعالية. تحدد هذه المراقبة الإجراءات الروتينية، كما تحدد غالبا الآليات التي تسمح بتعظيم المهام المتكررة. | مراقبة التسيير كوسيط | يهدف التخطيط الاستراتيجي إلى تحديد أهداف المؤسسة والموارد اللازمة لتحقيقها. تحدد فيما بعد سياسات الحصول وتحويل استعمال هذه الموارد. وترجم هذه السياسات إلى مخططات وموازنات تكون محل دراسة ومتابعة باستمرار. |

المصدر: Teller Robert, 1999, P 9

¹- Guedj Nobert, Op cit, P54.

²- Malo Jean-Louis, Mathe Jean-charles, L'essentiel du contrôle de gestion, 2° Edition, Edition d'organisation, Paris, 2000, P10.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

وعليه فإن الدور الأساسي لمراقبة التسيير هو مساعدة الإدارة على قيادة أفضل للاستراتيجية وهذا من خلال متابعة تنفيذها فهي تعمل على ربط أو تقريب الاستراتيجية من التسيير العملي¹، هذا ما يستلزم ضرورة إطلاع ومعرفة مراقب التسيير بالاستراتيجية حتى يتمكن من توفير المعلومات اللازمة التي تمتد من دراسة المحيط إلى غاية مؤشرات الأداء لضمان التنفيذ الناجح للاستراتيجية المحددة.

ثانيا. تصميم نظام للمعلومات

يعمل مراقب التسيير عند وصوله للمؤسسة على إقامة نظام للمعلومات خاص به، يسمح هذا النظام بتزويد مختلف المسؤولين بالمعلومات الضرورية (المعلومات المحاسبية، المعلومات عن حالة السوق...) التي تساعدهم على اتخاذ القرارات، ويعرف نظام المعلومات بأنه "جهاز لإنتاج ونقل المعلومات الكمية والنوعية التي تميز كل مظاهر الحياة في المؤسسة²، لذلك على نظام المعلومات أن يسمح بمعرفة الحاضر والمستقبل كما يجب أن يكون: متكيفا مع طبيعة (حجم، هيكلية) المؤسسة، وفعالا (العلاقة بين الجودة والتكاليف). وبالتالي يسعى مراقب التسيير إلى توفير الخصائص والشروط السابقة في نظامه، لذلك فهو في حاجة إلى معلومات تتصف بالدقة، الشمولية والمصداقية، كما يسعى كذلك إلى توفير المعلومة في الأوقات المناسبة قبل اتخاذ القرار³.

وإذا ما أردنا تمثيل نظام المعلومات لمراقبة التسيير بمدخلاته ومخرجاته والتحويلات الحاصلة به فإننا نجد ما يلي:

4

❖ تتمثل المدخلات في: تكاليف وإيرادات المحاسبة العامة ومعطيات أخرى للمحاسبة التحليلية

التدفقات المالية الخارجية والداخلية إضافة إلى المدخلات الأخرى (الاستراتيجية، التسويقية...).

¹- Boitier Marie, « L'influence des systèmes de gestion intégrés sur l'intégration des systèmes de contrôle de gestion », *Comptabilité-contrôle-audit*, Tome 14, Vol 1, 2008, P94.

²- Rey Jean-Pierre, *Le contrôle de gestion des services publics communaux*, Dunod, Paris, 1999, P54.

³- Bescos Pierre-Laurent, Mendoza Carla, « Les besoins d'informations des managers sont-ils satisfaits ? », *la revue française de gestion*, n°121, 1998, P118.

⁴ - لشهب صفاء، مرجع سبق ذكره، ص 76.

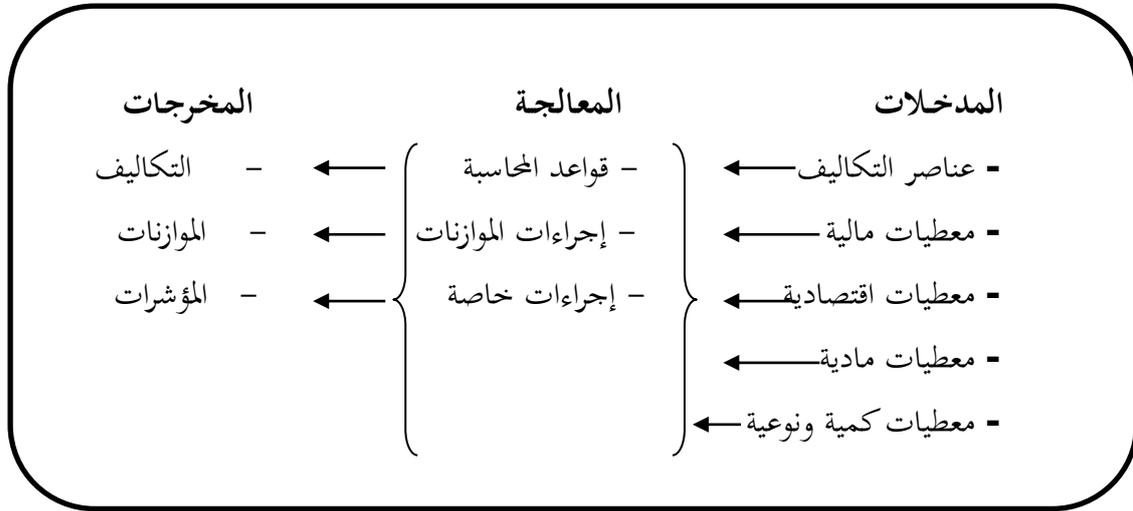
مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

❖ تتمثل المعالجة في: الإجراءات المحاسبية، وضع الموازنات، حساب التكاليف والفروقات.

❖ أما المخرجات فتتمثل في: الموازنات، المخططات، التكاليف، الفروقات... الخ.

وبالتالي يمكننا تمثيل نظام المعلومات لمراقبة التسيير بالشكل التالي:

الشكل رقم 13: نظام المعلومات لمراقبة التسيير.



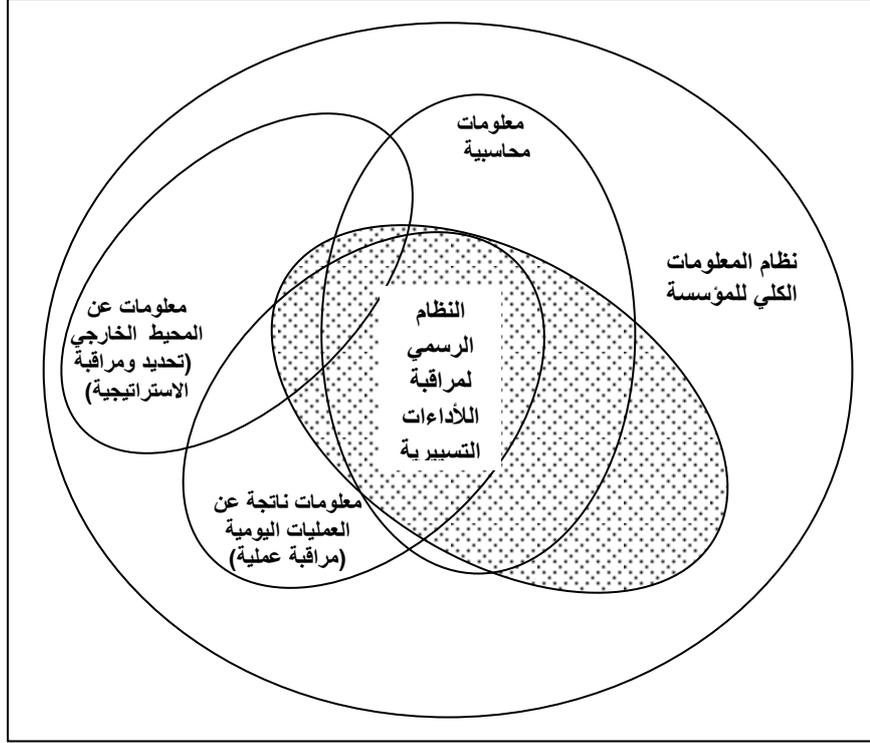
المصدر: Alzard Claude, Sépari Sabine, 2001, P 89

وبالتالي يعتبر نظام مراقبة التسيير أداة أساسية لتقديم المعلومات الأساسية والمختلفة للإدارة العامة ولرؤساء المصالح، وهو يحتل قلب المؤسسة لكنه يبقى يمثل جزءا من نظام المعلومات الكلي للمؤسسة¹ كما هو موضح في الشكل الموالي.

¹- Gervais Michel, **Contrôle de gestion**, 9° Edition, Economica, Paris, 2009, P 10.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

الشكل رقم 14: مكانة نظام مراقبة التسيير ضمن نظام المعلومات الكلي للمؤسسة



المصدر: Gervais Michel, 2009, P9

- وفي الأخير يمكننا القول أن على نظام المعلومات لمراقبة التسيير كغيره من أنظمة المعلومات أن:
- يكون منسجما مع ثقافة المؤسسة، مع كونه وسيلة تسمح بترقية هذه الثقافة؛
 - يسمح بإضفاء الشرعية على نشاطات الأفراد، مع كونه وسيلة لمناقشة وتحليل الملاءمة؛
 - يسمح بتطوير مجالات النشاط الذاتي وتحمل المسؤولية، مع ضمان تحكم أكثر في نظام النشاط.

ثالثا. تحقيق اللامركزية

- على إثر ما سبق يعتبر نظام مراقبة التسيير وسيلة قوية لتحقيق اللامركزية ذلك لأنه يسمح ب:
- تخطيط النشاطات على مستوى المؤسسة في مجموعها وكذلك على مستوى كل مركز من مراكز المسؤولية؛
 - يسند لكل وحدة أو هيئة الأهداف المراد تحقيقها والوسائل اللازمة لذلك

¹- Bescos Pierre-Laurent et al, (1997), Op cit, P 76.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

- إنشاء آلية مراقبة من خلال متابعة الإنجازات، بحيث تسمح لكل مركز باتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة؛
 - تمنح للمستويات السلمية العليا ضمانا أكبر لتحقيق الكفاءة والفعالية في التسيير.
- فاللامركزية ليست مجرد موضة أو فلسفة للتسيير ولكنها أيضا تلبية لاعتبارات أو متطلبات تطبيقية مثل: -
- تحديد مكان اتخاذ القرار أين تتجمع أكبر الكفاءات (توفر المعلومات، المعرفة بالميدان، خبرة الأفراد)؛
 - تقليص الفترة اللازمة لإجابة المؤسسة بتقليص مسار اتخاذ القرار؛
 - مشاركة أكبر عدد من الأفراد في المسؤولية وبالتالي تحفيزهم.
- وحيث تكون اللامركزية ممكنة ومرغوبا فيها، يقوم نظام مراقبة التسيير بتعديل طبيعة الإشراف المطبق فالمسؤول الأعلى لم يعد في حاجة إلى متابعة كل نشاطات مساعديه بالتفصيل، إنما عليه أن يتحقق فقط من سلامة تأسيس هذه النشاطات من خلال النتائج المحققة وبالتالي يشكل نظام مراقبة التسيير آلية قوية للتنظيم، تضمن مسؤولية مختلفة الأطراف والمسؤولين وتنسق بين نشاطاتهم.

2. مراقب التسيير ودوره في مساندة الميسرين بالمؤسسة

تعتبر مهمة مراقب التسيير مهمة خاصة لعدة اعتبارات، وهي أكثر غموضا باعتبار أن مفاهيم مختلفة توكل لها مهام مختلفة، فنلاحظ مثلا أن المرور من رقابة التسيير المالي إلى رقابة التسيير الاستراتيجي لها انعكاسات على طريقة عمل المراقب، أي دوره و تأثيره و الكفاءة التي يجب أن تتوفر فيه و بالتالي سنحاول في هذا المبحث التعرف أكثر إلى المواصفات المطلوبة في مراقب التسيير وإلى موقعه في المؤسسة ومختلف مهامه وكذلك إلى الصعوبات التي يواجهها في عمله.

1.2. التكوين والمواصفات المطلوبة في مراقب التسيير

أولا. التكوين المطلوب في مراقب التسيير

تتضمن القاعدة الأساسية في تكوين مراقب التسيير بصورة عامة المحاسبة والمالية، لكن على مراقب التسيير أن يكون مزودا بقاعدة صلبة في ميادين تنظيم المؤسسة ونظم المعلومات والموارد البشرية وتقنيات التعبير¹:

¹- Loning Helène, Op cit, P243;

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

أ- تنظيم المؤسسة : التنظيم هو حقل معرفي رئيسي، فنظرية المؤسسات تقدم على المستوى النظري أطرا لتحليل الوضعيات التي يمكن أن تعترض مراقب التسيير في عمله، وعلى المستوى التطبيقي يجب على مراقب التسيير أن يعرف كيف ينظم مصلحة أو على الأقل كيف يكتشف الخلل الوظيفي في تنظيم الوحدة.

ب- نظم المعلومات : تعتبر نظم المعلومات وأسسها الإعلامية اختصاصا أساسيا في تكوين مراقب التسيير الذي يتحمل مسؤوليات ذات علاقة بهذا الموضوع، ففي المؤسسات الصغيرة قد يجد نفسه مضطرا للعمل بنفسه على تطوير تطبيقات الإعلام الآلي للتسيير، وفي حالات أخرى يكون هو المستعمل لهذه النظم والبرامج الإعلامية، واستعمال نظام المعلومات لا يعني مجرد تصفح القوائم المعروضة للحصول على المعلومات، بل لابد كذلك من القدرة على إنجاز خلاصات واختصارات وتحديد مقاييس وهذا ما يتطلب معرفة جيدة للنظام المستعمل.

ج- تسيير الموارد البشرية : تسمح معرفة تسيير الموارد البشرية لمراقب التسيير بفهم كيفية توطيد علاقاته مع بقية المنفذين في المؤسسة، كما تسمح له بقيادة فريق عمله بانسجام.

د- تقنيات التعبير : يمكن اكتساب تقنيات التعبير خلال التكوين الأولي عن طريق قراءة الأرقام وتحليلها (الجدول، المنحنيات...) وكذلك بواسطة الخبرة المهنية من خلال لغة الميدان، وبالإضافة إلى اكتساب مراقب التسيير لتقنيات التعبير والحوار، عليه أن تكون له القدرة على فهم انشغالات محاوريه وكل ما يقصد من حوارهم أي فهم ما وراء الكلام.

ثانيا. المواصفات المطلوبة في مراقب التسيير :

تم استخلاص عدد من الثوابت المتعلقة بالمواصفات المطلوبة في مراقب التسيير وهي كالتالي:¹

- تكوين أولي في التسيير.
- المعارف المالية والمحاسبة.
- التحكم في الإعلام الآلي.
- التحكم في اللغات الأجنبية.
- الخبرة المهنية في مجال التدقيق المحاسبي.
- الخبرة الميدانية أو التنفيذية.

¹ - Bescos Pirre-Laurent et al, (1997) , Op cit, P477.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

- مواصفات الصرامة والتحليل والقدرة على الاتصال.

هذه المواصفات المنتظرة من مراقب التسيير شكلت أحد مواضيع التحقيق على مراقبي التسيير والمنشورة من طرف " CHIAPELLO "، حيث قام هذا الأخير بإجراء تحقيق حول هذه المواصفات وقام بنشرها وتضمن التحقيق أسئلة مغلقة طرحت على ثلاث فئات من الموظفين هم: المسؤولون التنفيذيون، المدراء العامون، مراقبو التسيير وقد طرح عليهم 11 سؤالاً لم يؤخذ منها إلا الإجابات الأكثر دلالة كما هو مبين في الجدول أي تلك التي لها معدل متوسط يفوق " 3 ":

الجدول رقم 6: المواصفات المثالية لمراقب التسيير

| معدلات النقاط | | | المواصفات المطلوبة |
|--|-----------------|-----------------------|---------------------|
| إجابات المدراء العامين | إجابات المنفذين | إجابات مراقبي التسيير | |
| 3,6 | 3,8 | 3,4 | المعارف المحاسبية |
| 3,6 | 3,6 | 3,4 | المعارف المعلوماتية |
| 4,4 | 4,4 | 4,5 | مواصفات الاتصال |
| 4,1 | 4 | 4,4 | مواصفات الانفتاح |
| 4 | 4 | 4,3 | مواصفات المرونة |
| 4,4 | 4,4 | 4,3 | التنظيم والصرامة |
| 3 | 3,3 | 2,8 | الخبرة التنفيذية |
| تم التنقيط حسب السلم التالي : | | | |
| 1 : غير مهم تماما - 2 : قليل الأهمية - 3 : مهم - 4 : مهم جدا - 5 : ضروري و لا غنى عنه. | | | |

المصدر: Bescos Pirre-Laurent et al, 1997, P477

نلاحظ من هذه الأجوبة أن المواصفات المنتظرة من مراقب التسيير تمثل موضوع حكم متجانس بين الفئات الثلاث، والاختلاف الوحيد والبسيط كان حول ضرورة وجود الخبرة التنفيذية قبل الانتساب إلى مهنة مراقبة

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

التسيير، فالمراقبون والمنفذون يختلفون حول هذه النقطة وهو أمر طبيعي حيث يثبت الواقع أن الانتساب إلى منصب مراقب التسيير يتم بالانتقال من منصب وظيفي مثل التدقيق المحاسبي أو المراجعة الداخلية أكثر من الانتقال من منصب تنفيذي.

كما يبرز الجدول أعلاه الأهمية المعطاة للمواصفات الإنسانية والاجتماعية لمراقب التسيير، حيث يستحسن أن يتحلى بخصائص التنظيم والصرامة وفي الوقت نفسه بصفات الانفتاح والمرونة.

أما المواصفات التي تأتي في الدرجة الثانية من حيث الأهمية هي كالتالي:

- تقبل النقد.
- القدرة على المناقشة.
- القدرة على تسيير الموظفين.
- القدرة على التنشيط وعدم اصدار الأحكام المسبقة.

2.2. صلاحيات مراقب التسيير

يمكن تقسيم صلاحيات مراقب التسيير إلى صلاحيات كلاسيكية وأخرى جديدة.

أولا. الصلاحيات الكلاسيكية

يسلط الضوء عادة على دورين لمراقب التسيير هما¹: دور الفاحص أو المدقق ودور المساعد على اتخاذ القرار، فعندما يقوم مراقب التسيير بدور المدقق ينبغي عليه التأكد من أن المعلومات المالية صحيحة وأن ممارسات الرقابة الداخلية مطابقة للإجراءات ولسياسة المؤسسة، وعندما يقوم بدور دعم اتخاذ القرار فان مهمته الرئيسية هي توفير المعلومات الضرورية للمسيرين للقيام بالرقابة الذاتية.

¹- Lambert Caroline, Sponem Samuel, « La fonction contrôle de gestion : proposition d'une typologie » *comptabilité-contrôle-audit*, tome 15, volume 2, 2009, P116.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

وفي الحقيقة فإن صلاحيات مراقب التسيير تختلف من مؤسسة إلى أخرى اختلافا شديدا وذلك حسب حجم المؤسسة، موقعه السلمي، المحيط التقني، ضغط المنافسة، ثقافة التكوين...¹ لكن في جميع الحالات هناك بعض المهام العامة والتي يقوم بها مراقب التسيير في جميع الحالات والمتمثلة فيما يلي:²

- ✓ يشارك في وضع السياسة العامة للمؤسسة والمعبر عنها في مخطط طويل ومتوسط المدى.
- ✓ يترجم بمساعدة المعنيين الأهداف العامة إلى أهداف خاصة، كما يساهم في وضع مخطط النشاط وبرنامج العمل للمؤسسة كما يساعد مختلف المسؤولين في وضع موازناتهم.
- ✓ ينسق مجموع البرامج والموازنات ويضمن انسجام النظام.
- ✓ يساعد المسؤولين في البحث عن أسباب الفروقات ويقترح القرارات الواجب اتخاذها لتصحيحها.
- ✓ يضع ويطور لوحات القيادة للمسؤولين الذين عليهم إيجاد المعلومات الرئيسية أو النقاط الحساسة.

وبصورة عامة يكون مسؤولا عن المعلومات المالية الداخلية للمؤسسة، ويجرس على نوعية المعلومات المقدمة وآجال الحصول عليها وهو بهذا يمثل رجل الدراسات الاقتصادية، وتزداد عدد المسؤوليات الموكلة إلي مراقب التسيير بصورة طردية مع أهمية المؤسسة.

ثانيا. الصلاحيات الجديدة لمراقب التسيير

إن الصلاحيات الجديدة لمراقب التسيير تجعل منه ما يلي:³

أ- مرافق للتغيرات (Accompagnateur des changements)

ب- رجل حوار التسيير (Homme de dialogue de gestion)

ج- كما يقوم بتصميم نظام المعلومات لمراقبة التسيير.

أ- مرافق للتغيرات :

لكل مهنة لغتها ورموزها وطرقها وتقنياتها الخاصة بها والتي تبدو صعبة بالنسبة للمبتدئين (BFR, TRI, CA...)، ومن هنا تظهر أهمية التكوين، ومراقب التسيير هو الذي يتحمل هذه المسؤولية حيث يقوم بتنشيط حصص تكوينية داخلية لصالح الموظفين يهدف من خلالها إلى:⁴

¹- Bouquin Henri, **Le contrôle de gestion**, 8e Edition, Presse universitaires de France, Paris, 2008, P108.

²- Bouin Xavier, Simon Francois Xavier, **les nouveaux visages du contrôle de gestion**, Dunod, Paris, 2000, P43.

³- I bid, P45 ;

⁴- I bid, P46.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

- تطوير ثقافة التسيير داخل المؤسسة.
 - تبليغ الرسائل الأساسية المتعلقة بمتابعة تحسين النتائج.
 - تطوير الحوار مع المنفذين.
 - المساهمة في تقديم صورة إيجابية عن وظيفته.
- ويعتبر هذا الدور (المكون) أساسيا بالنسبة لمراقبي التسيير، فعادة ما ينصح مراقبو التسيير الجدد بالبدء بتقديم النصائح والتوجيهات للموظفين قبل مطالبتهم بالأرقام والمعلومات... وهذا ما يسهل عليهم الاندماج مع الموظفين، وعليه فإن مرافقة التغيرات تركز بصورة أساسية على مفهوم التكوين، وللتكوين معنى واسع لذلك ينبغي تكييفه حسب متطلبات المرحلة التي تجتازها المؤسسة، فعندما يتعلق الأمر بمشروع ضخم يخص عددا كبيرا من الأفراد غير المنسجمين في هذه الحالة تركز مرافقة التغيرات على النشاطات التالية: الاجتماع - التكوين - الاتصال وتنظيمه - الإرشاد... وبالتالي فإن القيام بدور مرافق التغيرات يعني إنجاح مخطط النشاط الذي يركز على مؤثرات مختلفة.

ب- رجل حوار التسيير:

- إن مهمة مراقب التسيير تركز حول ثلاث نقاط هي : التنبؤ، القياس، اتخاذ التدابير اللازمة، ويهدف حوار التسيير إلى التأكد باستمرار أن لكل مسؤول نظرة واضحة على:
- ماذا/كم، وبعبارة أخرى ما هي مهمته ومستوى التحسين المطلوب تحقيقه.
 - لماذا، لمعرفة أسباب أو مبررات مستوى التحسين المطلوب تحقيقه.
 - كيف، أي ما هي الإجراءات المحتملة والتي يمكن تطبيقها بالصورة التي تسمح له بتحقيق الأهداف.
- وإدراج لغة الحوار على سبيل المثال في مسار الموازنات يتطلب التأكد مما يلي:

في البداية، أن يكون للمسؤولين رؤية واضحة حول الأهداف الخاصة بسنة أو عدة سنوات للمؤسسة التي ينتمون إليها هذا من جهة، وأن يكون لهم من جهة أخرى رؤية واضحة عن المهمة والأهداف التي ينبغي تحقيقها (ماذا/كم) وهذا ما يتطلب تنشيط اجتماع لانطلاق الموازنات.

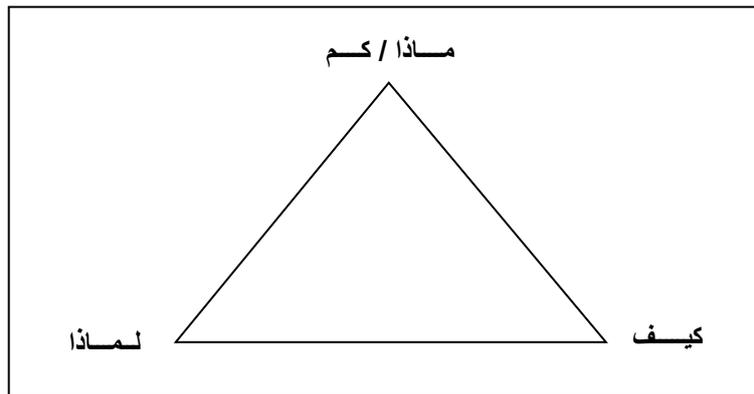
مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

تليها امتلاك المسؤولين للمعلومات المفيدة حول مستوى النتائج الحالية وتحديد وشرح الأسباب الرئيسية الناجمة عن نشاطاتهم (لماذا)، يترجم هذا في مراقبة التسيير بالإجراءات المتخذة على المستوى الفردي وبتوفير كل المعلومات السابقة التي تسمح بتفسير النتائج المطلوب تحقيقها.

وأخيرا يتوصل المسؤولون إلى مرحلة الدفاع عن موازنتهم مع إبراز النشاطات الرئيسية الممكنة والقابلة للتطبيق للفترة المعنية والتي تسمح لهم بتحقيق الأهداف (كيف)، وفي هذه المرحلة يتموضع دور مراقب التسيير في المساعدة على صياغة مخططات النشاط وتقويمها.

يأخذ الحوار المتعلق بالموازنات اتجاهه تحت تأثير المنفذين من جهة وتأثير الإدارة من جهة أخرى ويبرز اتجاه الحوار في طريقة تقديم الموازنات والدفاع والمفاوضات التي تجري أثناء المراحل التحضيرية، فدور مراقب التسيير إذن هو دور مساعد على المستوى التقني في صياغة الملف الموازي وفي تقديمه حسب ما تمليه طريقة الدفاع والمفاوضات المتعلقة بهذا الملف، وعليه يتوجب على مراقب التسيير أن يتقن تقنيات الحوار وطرق تنشيط الاجتماعات وتقديم المبررات اللازمة.

الشكل رقم 15: المحاور الثلاث لحوار التسيير



المصدر: Bouin Xavier, Simon Francois Xavier, 2000, P 50

ج- تصميم نظام معلومات لمراقبة التسيير:

يقوم مراقب التسيير بتصوير ووضع نظام مراقبة موضع التنفيذ فهو ينشأ أدوات تحليل التكاليف ومراقبة الموازنات... ويجعلها تتسجم مع هيكل المؤسسة¹، ومن جهة أخرى يقوم بجمع المعلومات الضرورية، كما ينظم كيفية استقبالها ومعالجتها، وأخيرا يعمل على تكييف نظام المعلومات كلما كان ذلك ضروريا، فلا يمكن لنظام مراقبة التسيير أن يكون فعالا دون وجود نظام معلومات للتسيير يسمح بتقديم ليس فقط المعلومات ذات الطابع المالي بل كذلك المعلومات ذات الطابع النوعي².

3.2. التوقع السلمي لمراقب التسيير

مراقب التسيير هو قائد المؤسسة، فهو يعرف الهدف الذي ساعد في وضعه ومخططات النشاط التي تسمح ببلوغ الهدف، وهو يتتبع باستمرار المسار الحقيقي للمؤسسة ويعلم المسؤولين بالانحرافات الحاصلة عن الهدف المتوقع حتى يتمكن هؤلاء من اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة فهو في نفس الوقت :

أ- المستشار الاقتصادي للمؤسسة (أي لكل المسؤولين وليس فقط للمدير العام)؛

ب- " الميكانيكي " لنظام الموازنات (أي يتصور وينشط ويرمم النظام)؛

ج- " المنشط " لنظام مراقبة التسيير .

فما هو موقعه على صعيد المؤسسة ؟

يحتل مراقب التسيير موقعا وظيفيا ويكون تابعا إما للمدير العام أو للمدير المالي أو لمواقع أخرى حسب ما هو موضح :

أولا. تبعية مراقب التسيير للمدير المالي

لهذه التبعية عدة سليات³:

- يمكن للمدير المالي أن يشكل حاجزا أقل أو أكثر شفافية بين المدير العام ومراقب التسيير؛

¹ -Orsoni J, **Contrôle de gestion**, Vuibert, Paris, 1998, P194.

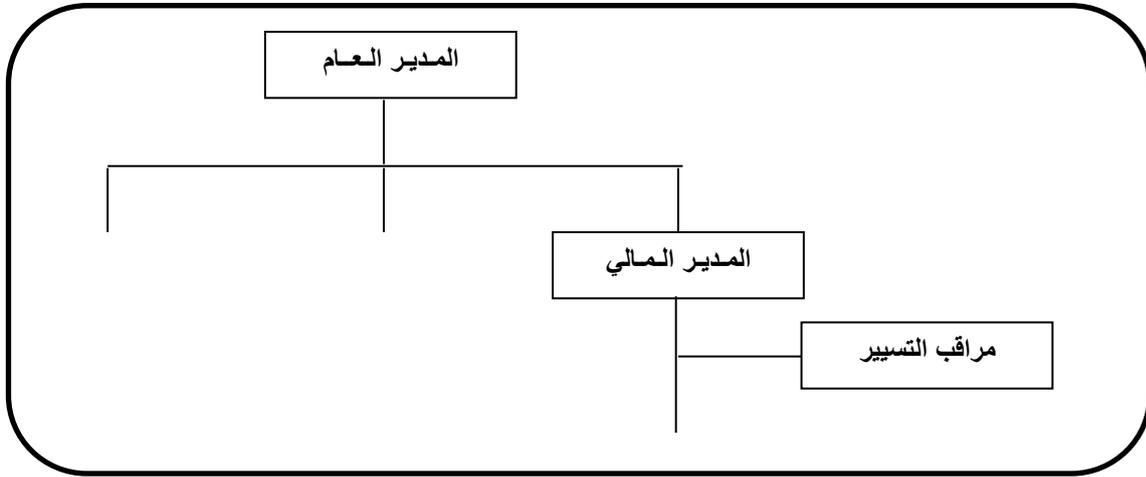
² - Baron Philippe, **Quel modèle de contrôle de gestion pour les services publics**!, Echanges, n°184, janvier 2002, P16.

³ - Bouin Xavier, Simon Francois Xavier, Op cit, P 54.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

- يحمل مراقب التسيير في هذه الحالة شعار " المديرية المالية " وهذا ما يصعب علاقاته مع المنفذين ومسؤوليهم لأنه سيكون طرفا وحكما في نفس الوقت؛
- تكون مصادر المعلومات في هذه الحالة بالدرجة الأولى ذات طبيعة اقتصادية ومالية على حساب المعطيات الأخرى.

الشكل رقم 16: تبعية مراقب التسيير للمدير المالي.



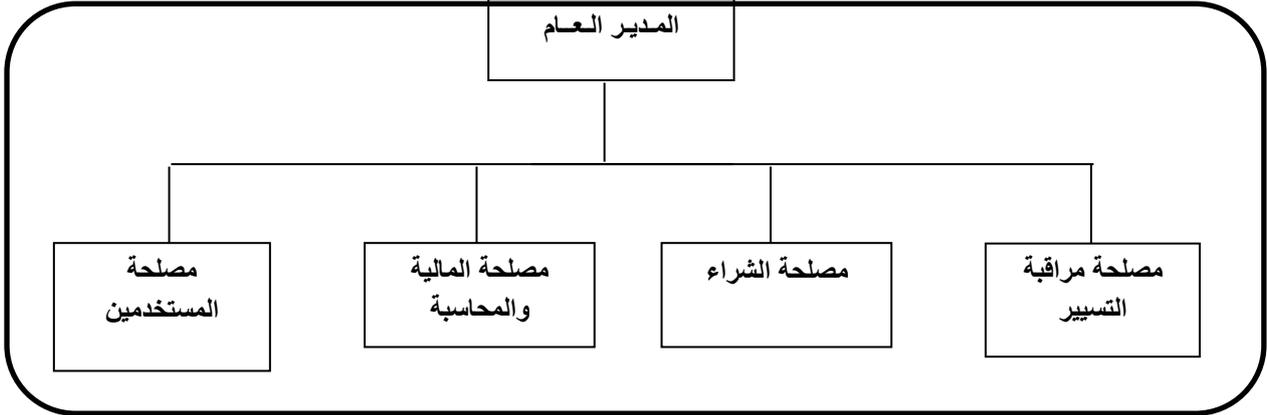
المصدر: Bouin Xavier, Simon Francois Xavier, 2000, P 54

ثانيا. تبعية مراقب التسيير لمواقع أخرى

تضع بعض المؤسسات منصب مراقب التسيير في نفس مستوى المسؤولين الرئيسيين للمؤسسة وذلك بهدف تسهيل الاتصالات بين مختلف المصالح.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

الشكل رقم 17: الاتصال على هيئة أسنان المشط

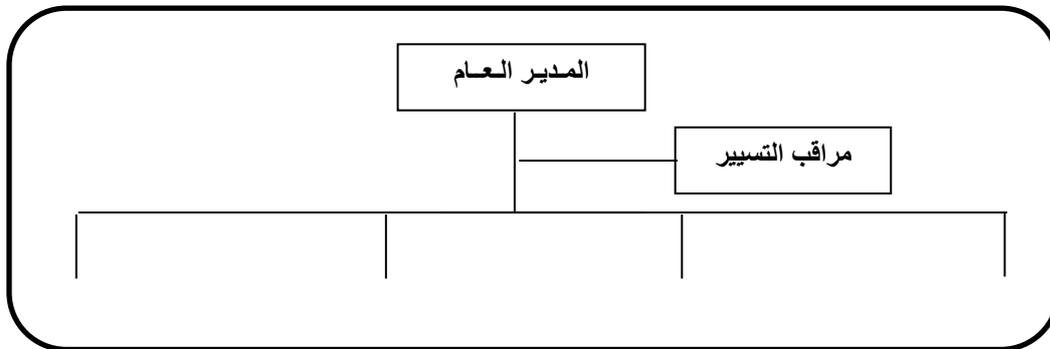


المصدر: Bouin Xavier, Simon Francois Xavier, 2000, P 54

ثالثا. تبعية مراقب التسيير للمدير العام

تميل التوجهات الحديثة إلى إلحاق مراقب التسيير مباشرة بالمدير العام وهذه الوضعية تدعم مراقب التسيير أكثر وتمنحه استقلالية وقدرة على التدخل بصورة أكثر أهمية¹.

الشكل رقم 18: تبعية مراقب التسيير للمدير العام



المصدر: Bouin Xavier, Simon Francois Xavier, Op cit, P 54

¹- De kerviler Isabelle, De kerviler Loic, **Le contrôle de gestion à la portée de tous**, 4^e Edition, Edition Economisa, Paris, 2006, P16.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

3. خطوات تصميم نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة

- يمكن لمراقب التسيير أن يصادف عند وصوله إلى المؤسسة حالتين و هما:
- إما أن يكون نظام مراقبة التسيير موجود في المؤسسة, وفي هذه الحالة يندمج مع فريق العمل الذي يتأسسه و يندمج كذلك في النظام, و يسعى إلى تحسين فعالية هذا النظام الموجود.
 - و إما أن يكون نظام مراقبة التسيير غير موجود في المؤسسة, وفي هذه الحالة عليه أن يقوم بإنشاء وظيفة مراقبة التسيير ونظام المعلومات ومسار المراقبة في وقت واحد.

وسنحاول فيما يلي دراسة الحالة الثانية بتعمق وذلك بدراسة طريقة العمل التي يتبعها مراقب التسيير عند وصوله إلى المؤسسة ومختلف المراحل التي يتبعها بدقة.

1.3. تقديم عام لمراحل عمل مراقب التسيير

إن العوامل الأساسية لنجاح مهمة مراقب التسيير تعتمد على التحليل الشامل للوضعية الموجودة و المخطط النشاط, وفي البداية علينا أن نذكر أن نظام مراقبة التسيير يجب أن ينسجم مع خصوصيات المؤسسة أي مع تنظيمها و طريقة إدارتها و لهذا و قبل كل شيء على مراقب التسيير أن يقوم بجمع كل المعلومات المتعلقة بالمؤسسة وبمجالات نشاطها من أجل تحليلها بصورة معمقة و ذلك وفق ثلاثة مراحل و هي:¹

المرحلة الأولى: يتفرغ مراقب التسيير في هذه المرحلة إلى دراسة محيط المؤسسة وقطاع نشاطها لاستخراج التوجهات العامة أي:

✓ معدل التطور المسجل خلال السنتين أو الثلاث سنوات الأخيرة.

✓ التطلعات على المدى المتوسط.

✓ الخصائص الرئيسية مثل: الثبات, التذبذب, الاحتكار, المردودية...إلخ.

و بالتالي تهدف هذه المرحلة إلى التعرف على الفرص والتهديدات الموجودة بمحيط وقطاع نشاط المؤسسة, كما تهدف إلى تحديد النقاط الأساسية التي يجب على المؤسسة أن تتحكم فيها.

المرحلة الثانية: في المرحلة اللاحقة يركز مراقب التسيير على تحليل مسار التسيير نفسه, من أجل تقييم

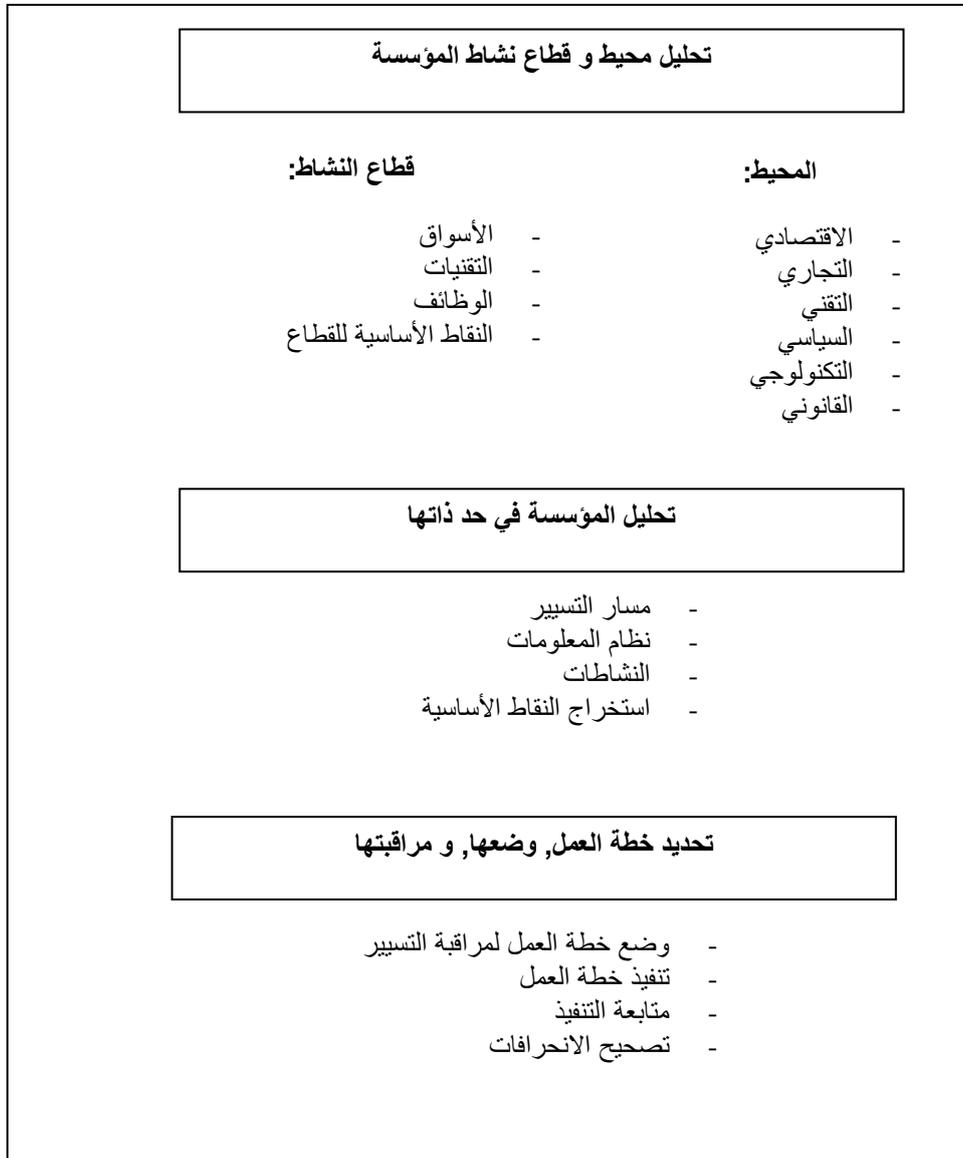
إيجابياته و سلبياته و مقارنته مع احتياجات المؤسسة

¹ - Isabelle de Kerviler, Loic de kerviler, Op cit, P129.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

المرحلة الثالثة: وفي الأخير وعندما ينتهي من مرحلة التحليل يشرع المراقب في اقتراح نظام مراقبة التسيير وعليه كذلك أن يتابع طريقة التنفيذ لتحديد الانحرافات وتصحيح الأخطاء. ويوضح الشكل الموالي ملخصا للطريقة التي يتبعها مراقب التسيير عند وضعه لنظام مراقبة التسيير.

الشكل رقم 19: منخطط عمل مراقب التسيير



المصدر (بتصرف): Isabelle de Kerviler, loic de Kerviler, Op cit, P139.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

وسنحاول فيما يلي تفصيل طريقة تصميم نظام مراقبة التسيير:

2.3. المرحلة الأولى: دراسة محيط و قطاع نشاط المؤسسة

تتجه دراسة المحيط من العموميات إلى الخصوصيات, فتنطلق من المحيط الاقتصادي والاجتماعي والتقني للمؤسسة لتصل إلى قطاع نشاط المؤسسة, وهذا من أجل الوصول إلى فهم إجمالي للظواهر الخارجية التي يمكن أن يكون لها تأثير على المؤسسة.

أولا. دراسة عامة للمحيط:

يعتمد المراقب لتحقيق هذه الدراسة على المعلومات والدراسات المتوفرة في مصالح التوثيق الداخلية للمؤسسة, أو لدى المسؤولين التجاريين أو لدى إدارة الموظفين, كما يستشير المنظمات المتخصصة والجرائد المتخصصة وكذلك الغرف التجارية... إلخ .

فعلى المراقب أن لا يهمل أية معلومة لأنه لن تكون لديه في الغالب فرصة أخرى لتكوين رصيد مماثل من المعلومات (و لا الوقت لإنجاز ذلك).

كما يعتمد كذلك في دراسته على المعلومات التي يجمعها أثناء المقابلات مع المسؤولين الرئيسيين للمؤسسة وبصورة خاصة أولئك الذين لديهم اتصالات مع السوق والمنتجات.

عندما ينتهي المراقب من هذه الدراسة يصبح بإمكانه استخراج معلومات مفيدة، وبصورة خاصة العوامل التي تؤثر على مستقبل المؤسسة, ونميز عادة ما يلي:¹

- العوامل الاقتصادية و الاجتماعية:

تتعلق بالمؤشرات الكلاسيكية الخاصة بتطور الأسعار, ووضعية التشغيل, مؤشرات التضخم, وبوضعية الاقتصاد بصورة عامة (البورصة, التجارة الخارجية... إلخ) وكذلك الإجراءات الحديثة المتخذة من طرف المسؤولين في هذه المجالات.

ويسمح هذا التحليل بتحديد المخاطر على المدى القصير وتحديد تأثيراتها على المؤسسة.

- العوامل التجارية:

تتضمن المعطيات المتعلقة بالأسواق وتطورها, عادات الاستهلاك, تطور المنافسة ويسمح هذا التحليل بإلقاء الضوء على مكانة المؤسسة في السوق وتحديد مواقع القوة والضعف لديها.

¹ - Isabelle de Kerviler, Loic de Kerviler, Op cit, P131.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

- العوامل الخاصة بالنشاط:

مثل مستوى التأهيل لمهمة المؤسسة (كالإعلام الآلي مثلا), سهولة التوظيف, الأجور المطبقة, التكوين المطلوب, التطور الحديث لتقنيات وطرق الإنتاج.

- العوامل التنظيمية

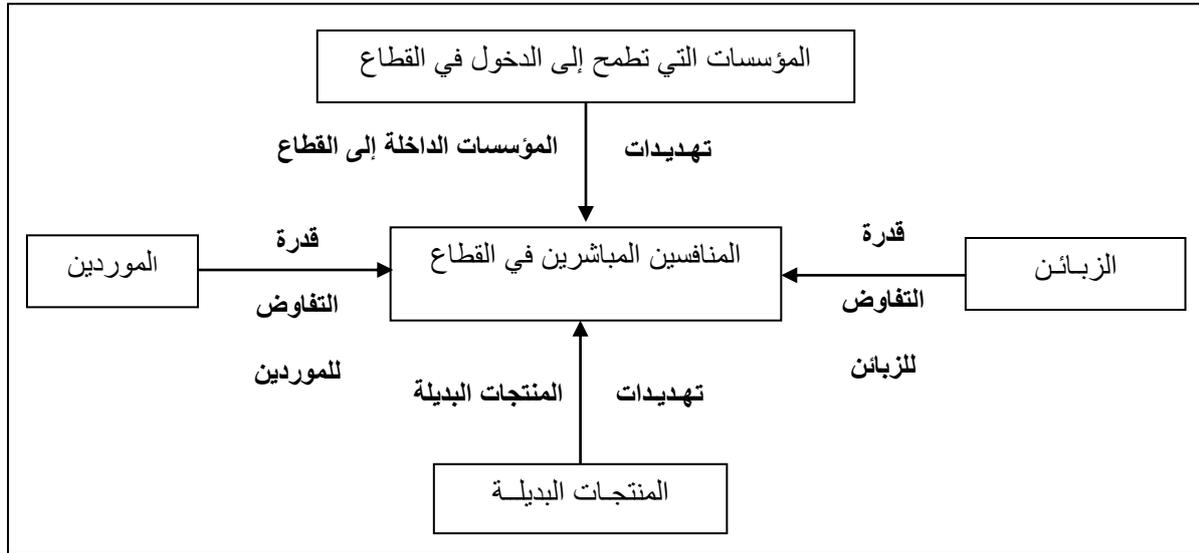
هي تلك التي لها علاقة بالمستهلكين، وبالقوانين المتعلقة بحماية المحيط، وبصورة عامة التشريعات المتعلقة بهذا المنتج أو ذلك وبالأسواق وقطاعات النشاطات. وفي نهاية هذه الدراسة، ونتيجة لهذا البحث يتمكن مراقب التسيير من استخراج العوامل الأساسية التي تعتمد عليها كل مؤسسة من أجل نجاحها.

ثانيا. تحليل قطاع نشاط المؤسسة

بعد أن يتعرف مراقب التسيير على المحيط العام للمؤسسة، يقوم بالتعمق في دراسته أكثر عن طريق التعرف على قطاع النشاط الذي تعمل به المؤسسة. والهدف من هذه الدراسة هو معرفة درجة الضغط التنافسي الذي تواجهه المؤسسة داخل القطاع الذي تنشط فيه¹. وفي هذا الصدد حصر Porter العوامل المؤثرة على القدرة التنافسية في 5 قوى كما هي مبينة في الشكل.

¹ - Porter Michel, L'avantage concurrentiel, Dunod, Paris, 1997, P14.

الشكل رقم 20: القوى التنافسية الخمسة لقطاع النشاط.



المصدر: Porter Michel, 1997, P15

تسمح نتائج هذه الدراسة للمؤسسة بالتعرف على نقاط قوتها وضعفها وتساعد على إعداد استراتيجيتها، كما تسمح لها بتحديد التهديدات والفرص الموجودة في محيطها و بالتالي تساعد على تحسين موقعها في السوق وفي قطاع نشاطها.

3.3. المرحلة الثانية: دراسة داخلية للمؤسسة

بعدها يتعرف مراقب التسيير على التهديدات والفرص الموجودة في محيط المؤسسة وفي قطاع نشاطها، يقوم بدراسة المؤسسة في حد ذاتها لاستخراج نقاط قوتها وضعفها وتهدف هذه الدراسة إلى تحديد ملمح المؤسسة وتوجيه التدخلات المستقبلية.

أ- دراسة اقتصادية للمؤسسة :

يركز مراقب التسيير من أجل رصد صورة للمؤسسة على ماضيها، حاضرها ومستقبلها، ويحاول في بداية الأمر، استخلاص ومعرفة استراتيجية المؤسسة وأهدافها من خلال مقابلاته مع الإدارة العامة وأهم المسيرين.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

ان اطلاع مراقب التسيير على استراتيجية المؤسسة وعلى أهدافها القصيرة والمتوسطة المدى تساعده كثيرا على تصميم نظام متلائم معها, لكنه غالبا ما يفاجأ بعدم وجود استراتيجية وأهداف لدى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وفي هذه الحالة يحاول التعرف على الخطوط العريضة التي ترمي المؤسسة إلى تحقيقها. بعد التعرف على الأهداف وعلى الاستراتيجية المسطرة من طرف المؤسسة يقوم المراقب بإجراء دراسة تفصيلية لمختلف نشاطات المؤسسة (السنة الماضية والحالية) من خلال دراسة رقم أعمالها, حصتها في السوق, معدلات التقدم, النتائج الصافية وكذلك مختلف النسب المالية (السيولة, الاستقلالية المالية, رأس المال العامل, احتياجات رأس المال العامل, الخزينة, المردودية, القدرة على التسديد, الخطر المالي... إلخ). إن مقارنة النتائج السابقة مع النتائج المحققة من طرف المؤسسات المنافسة تسمح لمراقب التسيير بتحديد نقاط القوة و نقاط الضعف التي ينبغي تحسينها (من أجل هذا يرجع مراقب التسيير إلى الميزانيات, حسابات النتائج, الإحصائيات), كما تسمح له بالحصول على نظرة اقتصادية شاملة عن المؤسسة¹.

يستطيع مراقب التسيير من خلال هذه النظرة الاقتصادية أن يصنف مؤسسته إلى إحدى القطاعات الخمس التالية:²

I - القطاع I : مؤسسات ذات مردودية كبيرة وتواجه خطر مالي ضعيف, ومن الضروري على هذه المؤسسات أن تتفادى الموت المبكر لنشاطاتها و بالتالي عليها أن تحدد استراتيجية للمحافظة على هذه المكانة.

II - القطاع II : مؤسسات ذات مردودية جيدة لكنها تواجه خطر مالي كبير, و السبب هنا قد يكون راجع لعدم التوازن بين النمو المحقق و الموارد المالية التي بحوزة المؤسسة, أو بسبب هيكله موارد التمويل التي لا تتناسب مع طبيعة نشاطاتها, و بالتالي على المؤسسة أن تعمل على ضمان التوازن المالي في المدى الطويل و أن تتفادى مشاكل التسديد.

III - القطاع III : المؤسسات التي تنتمي لهذا القطاع هي عكس مؤسسات القطاع II لأنها لا تواجه أي خطر مالي لكنها لا تحقق أي مردودية, فقد تفقد نشاطاتها القديمة جاذبيتها لدى الزبائن, أو قد تكون في

¹ - Isabelle de Kerviler, Loic de Kerviler, Opcit, P132.

² - عقون سعاد, محاولة تصميم نظام مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية, رسالة ماجستير, جامعة الجزائر, 2002, ص 94

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

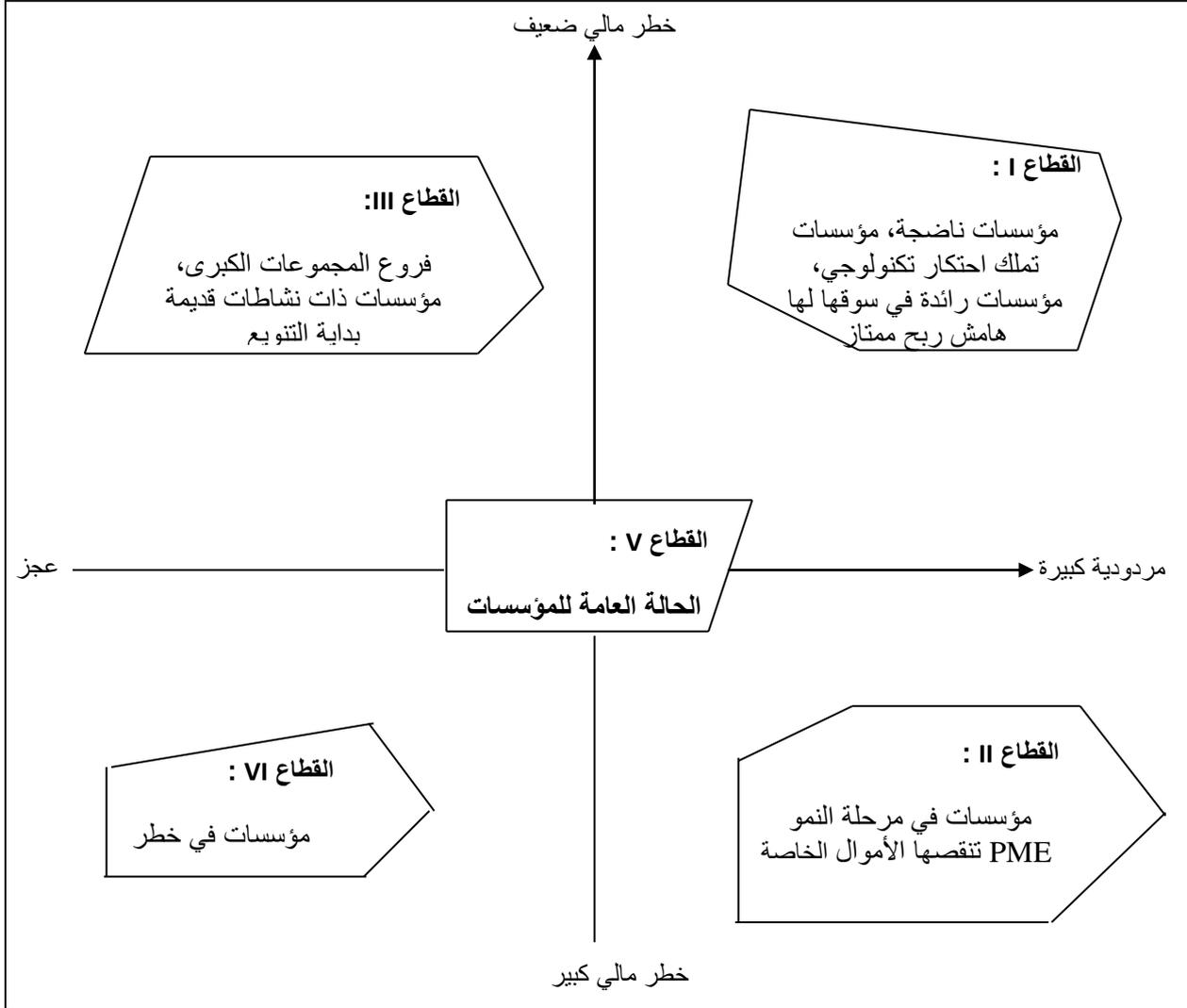
مرحلة تنوع منتجاتها، وفي هذه الحالة على المؤسسة أن تعمل على تحسين حالتها وأن تضع مخططا لإعادة هيكلتها.

- **القطاع VI** : وهي أسوأ حالة قد تكون فيها المؤسسة، حيث لا تحقق المؤسسة أي مردودية وتواجه في نفس الوقت مشاكل تمويلية و بالتالي على المؤسسة أن تقوم بتحليل وضعيتها بأسرع ما يمكن لاتخاذ التدابير اللازمة كأن تضع خطة عمل على المدى القصير لاختيار النشاطات التي تحقق المردودية كما عليها أن تعيد النظر في هيكلتها المالية لتتفادى مشاكل التسديد.

- **القطاع V** : تمثل هذه الوضعية الحالة العامة للمؤسسات، بحيث تحقق مردودية ضعيفة ولكنها لا تواجه مشاكل مالية كبيرة، و بالتالي على هذه المؤسسات أن تعمل لتحسين مردوديتها دون التأثير على وضعيتها المالية. و يمكن توضيح هذه الوضعيات الخمس في الشكل التالي:

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

الشكل رقم 21: الوضعيات المختلفة للمؤسسات



المصدر: عقون سعاد، 2002، ص95.

ب- تشخيص تنظيم المؤسسة :

يقوم مراقب التسيير بعد إجراء الدراسة الاقتصادية للمؤسسة، بتشخيص تنظيم المؤسسة، حيث يقوم أولاً بالاطلاع على الهيكل التنظيمية لها و على مراكز المسؤولية المختلفة لدراسة مدى تحكم هذه المراكز في

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

المتغيرات الأساسية، وفي حالة وجود متغيرة أو أكثر غير متحكم فيها لا بد من إعادة النظر في الهيكلة التنظيمية وإعادة تحديد المسؤوليات.

ثم يقوم مراقب التسيير بدراسة نظام التقييم والترقية المطبق، فهو يفضل أن تكون الترقية على أساس النتائج وليس على أساس الأقدمية أو المحسوبية فإذا كانت الترقية على أساس النتائج فإن هذا سيشجع العاملين على استخدام وسائل مراقبة التسيير، أما إذا كانت الترقية على أساس الأقدمية أو المحسوبية فلا تكون هناك جدوى من استخدام هذه الوسائل بما أنها ليست الحكم على أدائهم، وعلى مراقب التسيير في هذه الحالة أن يبحث عن الوسيلة المناسبة باعتباره عضواً في مجلس الإدارة لتطوير نظام الترقية¹.

4.3. المرحلة الثالثة: اقتراح نظام لمراقبة التسيير

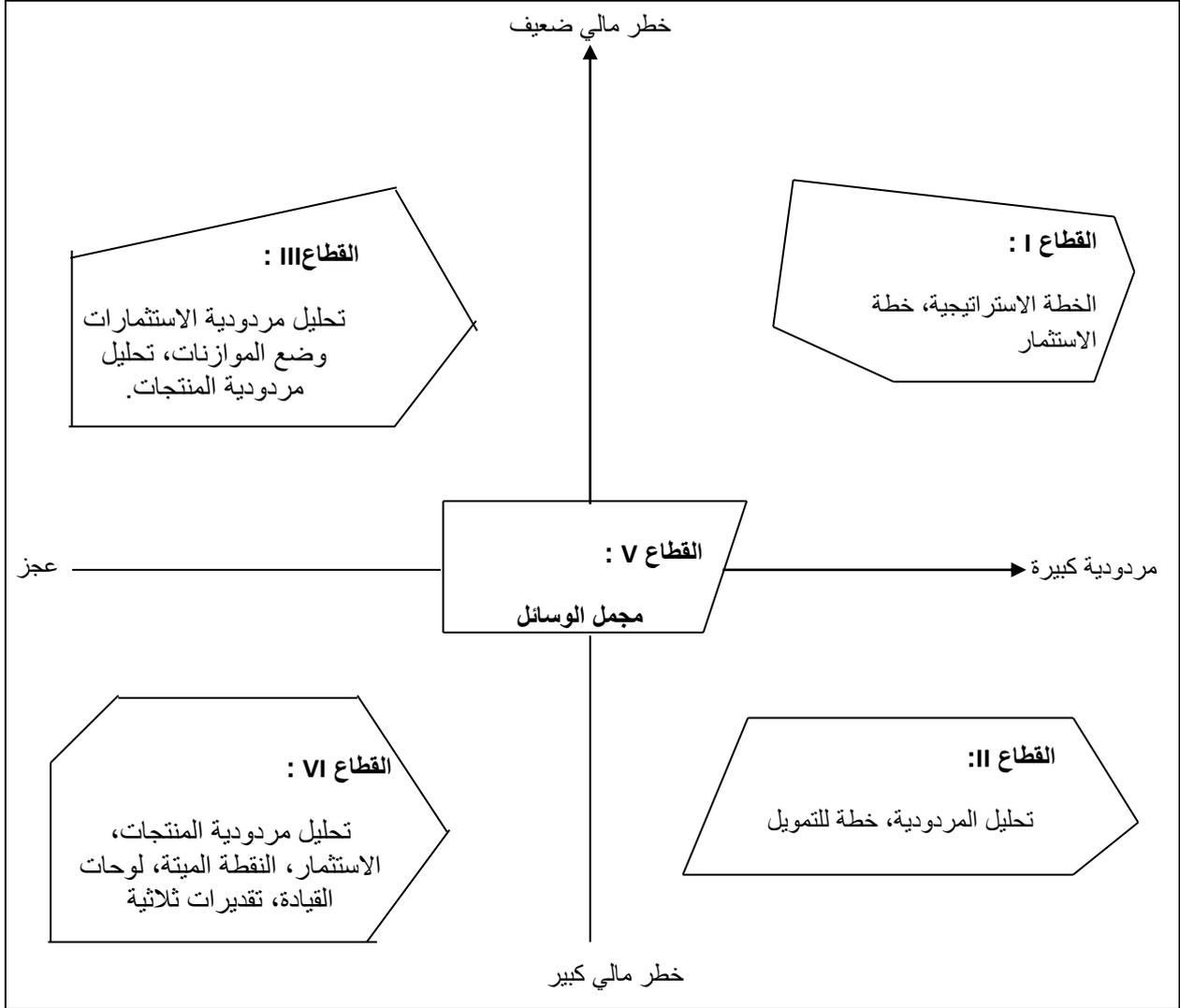
عندما يتعرف مراقب التسيير على الإجابات السابقة يصبح بإمكانه اقتراح نظام لمراقبة التسيير بحيث يكون متلائم مع وضعية المؤسسة. في بداية الأمر يعتمد النظام المقترح من طرف مراقب التسيير على نظام المعلومات الموجود والمتعلق بالحاسبة العامة والحاسبة التحليلية والإحصائيات، بعد ذلك تكيف هذه المجموعة من النظم مع الاحتياجات الناجمة عن الأهداف المنتظرة، وخلال مرحلة البحث عن المعلومات يكون المراقب قد تمكن من تقييم مستوى نظام المعلومات الموجود ومدى أهميته أي إذا ما كان ذا مصداقية وإذا ما كانت آجال الإنجاز محترمة و الوسائل المستعملة ملائمة وكاملة².

يقوم مراقب التسيير في هذه المرحلة باختيار وسائل المراقبة الملائمة لحالة المؤسسة وذلك حسب الحالة التي يكون قد شخصها في المرحلة السابقة كما هو موضح في الشكل التالي:

¹ - عقون سعاد، مرجع سبق ذكره، ص 100.

² - Isabelle de Kerviler, Loic de Kerviler, Op cit, P133.

الشكل رقم 22: اختيار وسائل مراقبة التسيير الموافقة لكل حالة



المصدر: عقون سعاد، 2002، ص 96.

- **القطاع I:** تضع المؤسسة في هذه الحالة خطة استراتيجية، تعمل من خلالها على المحافظة على وضعيتها الجيدة، كما يمكنها أن تلجأ إلى خطة للاستثمار لاختيار الاستثمارات الناتجة عن تلك الخطة و مراقبة مردوديتها.
- **القطاع II:** تعمل المؤسسة في هذه الحالة على تحسين وضعيتها المالية مع المحافظة على مردوديتها، ولهذا الصدد تقوم بدراسة مردودية الاستثمارات لاختيار تلك التي تحقق أرباح في أقصر الآجال، كما

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

يمكنها أن تضع خطة لتمويل الاستثمارات على عدة سنوات و ذلك لتوضيح كيفية تمويل الاستثمارات و ضمان تسديد الديون.

- **القطاع III :** بما أن الخطر المالي ضعيف في هذه الحالة يكون بوسع مراقب التسيير أن يضع الوسائل اللازمة لإعادة هيكلة نشاطات المؤسسة, كالمحاسبة التحليلية للتعرف على مردودية المنتجات, ودراسة مردودية الاستثمارات (التي سيتم اقتراحها) لتضمن مردوديتها على المدى الطويل, والموازنات التقديرية للتنسيق بين أعمال المسؤولين.

- **القطاع VI :** بما أن المؤسسة في هذه الحالة تكون في وضعية حرجة بسبب عجز المردودية و الخطر المالي الذي يعترضها لا يكون لمراقب التسيير الوقت الكافي لتعديل الوضعية و بالتالي فعليه أن يتكيف بسرعة معها, و لهذا يقوم بوضع نظام للمحاسبة التحليلية ليتمكن من خلاله التعرف على المردودية التي تحققها النشاطات و إلغاء تلك التي لا فائدة منها, كما يقوم بوضع لوحة قيادة للإدارة العامة لمتابعة رقم الأعمال, التكاليف المباشرة, مدى تغطية التكاليف الثابتة, وضعية الخزينة, وأخيرا وضع تقديرات لهذه الأخيرة.

- **القطاع V :** يملك مراقب التسيير في هذه الحالة كل الخيارات لوضع الوسائل الخاصة به والتي يراها مناسبة للمؤسسة, كما يمكنه تطبيق الوسائل التي اعتمدها في حالة المؤسسات الموجودة في القطاعات السابقة الذكر والتي تتشابه وضعيتها إلى حد ما مع وضعية المؤسسة التي هو فيها.

5.3. المرحلة الرابعة: متابعة النظام المقترح

لا يكتفي مراقب التسيير باقتراحه للنظام فقط, بل عليه أن يقوم بعدها بمتابعته من خلال النقاط الثلاث التالية¹:

أولا. **تكيف النظام مع احتياجات المؤسسة:**

تمثل التساؤلات المطروحة في هذا الصدد فيما يلي:

* هل الوسائل المقترحة (في المرحلة 3) تسمح بتحسين النتائج؟

* هل تستجيب هذه الوسائل للتوقعات العملية كما تم التعبير عنها أثناء الدراسات الأولية.

* و هل هي مركزة على " المتغيرات الأساسية " التي ينبغي متابعتها في كل مركز للمسؤولية ؟

¹ - Isabelle de Kerviler, Loic de Kerviler, Op cit, P 135.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

إن استجابة نظام مراقبة التسيير لاحتياجات المؤسسة يعني كذلك تلبية طلبات الإدارة ونظام المراقبة الداخلية, لهذا ينبغي التساؤل عن مدى ملائمة الوسائل المستعملة مع المشاكل التي يمكن أن تواجه المؤسسة و مع " المتغيرات الأساسية " التي ينبغي متابعتها قبل كل شيء .

* فإذا كان للمؤسسة مشاكل مالية حرجة والمتعلقة بمشاكل في الخزينة, فهل الوسائل المطبقة تسمح بإجراء مراقبة و متابعة عليها ؟

* وإذا كان أحد العوامل المتبعة يتعلق بحجم الأجرور, فهل تسمح الوثائق الداخلية بمعرفة عدد العمال الذين دخلوا وخرجوا حسب فئاتهم وحساب ذلك في أية لحظة؟

وعادة يتم الحكم على مدى فعالية النظام المقترح بالاعتماد على عدة مقاييس نوعية نذكر منها:

* آجال تنصيب النظام ووتيرة تقديم الوثائق و النتائج المطلوبة .

* سهولة استعماله.

* مصداقية المعلومات المقدمة.

* وظيفة المعلومات المقدمة .

* إمكانية إجراء مناقشات داخلية.

و على مراقب التسيير أن يتحلى بالروح النقدية و أن يتقبل الانتقادات الموجهة له, كما عليه أن يتحلى بالجرأة في طرح الأسئلة.

ثانيا. طريقة عمله :

إن الحكم على طريقة عمل نظام مراقبة التسيير تعني مراقبة مدى تطابق مسار هذا النظام مع ما هو مخطط, مع احترام الإجراءات و الآجال المحددة . يقوم مراقب التسيير بدراسة ومقارنة النتائج المحققة بواسطة النظام مع الأهداف الداخلية للمؤسسة, وعلى أساس هذه المقارنة يتم إدخال التصحيحات اللازمة على النظام المقترح وتكون الوثائق مصحوبة بإجراءات أو تعليمات مختصرة للتذكير بطريقة العمل.

تسمح الرزنامة (Calendrier) بالتأكد من ملائمة توقعات النظام وبتحديد التواريخ الداخلية التي ينبغي احترامها. وأي تأخر يدل على وجود مشكل يرجع إما لكثافة و ثقل العمل أو لعدم توفر المعلومات في الآجال المطلوبة.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

ثالثا. تكلفته:

بالرغم من تأجيل هذه النقطة إلى الأخير, فإنه من المهم جدا التأكد من مدى توافق التكلفة الإجمالية للنظام مع إمكانيات المؤسسة.
إضافة إلى ذلك فإنه ينبغي أن تكون العلاقة بين (تحسين النتائج/ التكلفة) محل دراسة تحليلية دقيقة بهدف دراسة كيفية تحسينها.
وكنخلاصة لما سبق فإن الدراسة التشخيصية لوسائل مراقبة التسيير وطريقة عمل هذا النظام تهدف إلى التأكد من أن:

- ❖ المؤسسة تمتلك الوسائل الضرورية المكيفة في نفس الوقت مع خصوصياتها ومع وضعيتها الاقتصادية.
- ❖ هذه الوسائل تعمل بصورة جيدة ومتناسقة مع الإجراءات المحددة.
- ❖ تكلفة النظام توافق إمكانيات المؤسسة

المحور الثالث: أدوات مراقبة التسيير وكيفية تطبيقها بالمؤسسة

يعمل مراقب التسيير عند تصميمه لنظام مراقبة التسيير على اقتراح وإقامة مجموعة من الأدوات التي تعتبر أدوات مساعدة على اتخاذ القرارات.

تعتبر المحاسبة التحليلية أداة تسيير هامة تلعب دورا فعالا في مراقبة التسيير لأنها تمد بمختلف المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات، فهي تقوم بحساب التكاليف الخاصة بكل منتج و كذلك حساب النتائج المحققة، كما تساهم في وضع الموازنات التقديرية. أما الموازنات التقديرية فهي أداة لتقييم الأداء، فالتقديرات التي تتضمنها تمثل معايير يمكن الاعتماد عليها في الحكم على الأداء الفعلي وذلك بمقارنتها مع ما تم تنفيذه ليتم تحديد الانحرافات وأسبابها، وهذا ما يطلق عليه بالمراقبة الموازنية. تنتج المحاسبة التحليلية ومراقبة الموازنات معلومات تفصيلية وشاملة عن نشاط المؤسسة، وبالمقابل نجد أن تسيير هذه الأخيرة يحتاج إلى معلومات ملخصة وواضحة وهذا ما تحققه لوحات القيادة. وسنحاول في هذا المحور التعمق أكثر في هذه الأدوات.

1.1. المحاسبة التحليلية

تعتبر المحاسبة التحليلية إحدى الأدوات الأساسية لمراقبة التسيير، وهي أداة لتحليل المعلومات المحصل عليها من المحاسبة العامة بصفة خاصة وعلى ضوء هذا التحليل يتخذ المديرون القرارات الملائمة التي تهم المؤسسة. تقوم المحاسبة التحليلية بجمع المعلومات وتبويبها بما يفيد الإدارة على التخطيط وتقييم النتائج والرقابة على العمليات، وهي تهدف عموما إلى معرفة نقاط القوة والضعف لدى المؤسسة لمساعدة المسؤولين في عملية اتخاذ القرارات وهذا ما سنتعرف إليه فيما يلي.

1.1.1. تعريف المحاسبة التحليلية وتحديد أهدافها

التعريف الأول:

تعرف المحاسبة التحليلية على أنها طريقة لمعالجة المعلومات وهي تهدف من جهة إلى:

- معرفة تكاليف مختلف وظائف المؤسسة.
- تحديد قواعد تقييم بعض عناصر الأصول (الجرد الدائم للمخزونات).

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

- تفسير النتائج حسب كل قطاع نشاط بحساب التكاليف الكلية للمنتوجات و مقارنتها بأسعار البيع. و من جهة أخرى إلى :
- وضع التقديرات الخاصة بالتكاليف و المنتوجات.
- توفير المعلومات الضرورية للتسيير وكل العناصر التي تسمح بتوضيح عملية اتخاذ القرارات¹

التعريف الثاني:

المحاسبة التحليلية هي تقنية لتحديد التكاليف التي لها علاقة بنشاط المؤسسة, بهدف تحديد تكاليف الإنتاج و أسعار التكلفة و مختلف النتائج التحليلية².

التعريف الثالث :

المحاسبة التحليلية هي وسيلة لمراقبة التسيير تعتمد على التكاليف و تصنيفها ثم تحليلها³.

التعريف الرابع:

تعمل المحاسبة التحليلية على مساعدة كل مسؤول في عملية اتخاذ القرارات الأكثر عقلانية وذلك بأقصى سرعة ممكنة⁴.

من التعاريف السابقة يمكن تصنيف أهداف المحاسبة التحليلية إلى ثلاث أهداف كبرى و هي :

أ- قياس تكاليف التسيير:

فيما يخص الإنتاج أو العمل المنجز من أجل الوصول إلى تحديد نتائج النشاط، هذا الهدف لا يمكن بلوغه إلا عندما تنجح المؤسسة في إظهار العناصر المحددة لتكاليف الإنتاج وأسعار التكلفة في حساباتها، متابعة تطور هذه التكاليف عبر الزمن والمقارنة التي يمكن إجراؤها بين التكاليف الحقيقية والتكاليف التقديرية، و هذا ما تحققه المحاسبة التحليلية⁵.

¹ - Jobard Jean-Pierre, Pierre Gregory, **Gestion**, Dalloz, Paris, 1995, p 609.

² - Sahraoui Ali, Comptabilité de gestion, Alger, Berti Edition, 2004, P9.

³ - رجال علي, سعر التكلفة و المحاسبة التحليلية, الجزائر, ديوان المطبوعات الجامعية, 1994, ص1.

⁴ - Arnaud Diaz, Essentiel sur gestion, Comptabilité analytique et gestion budgétaire, Lyon, L'hermés, 1992, P 9.

⁵ - Ibid, P7.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

ب- مراقبة التسيير:

إن الهدف الثاني للمحاسبة التحليلية يتمثل في مراقبة التسيير, فلم يعد يكفي في اقتصاد السوق أن تعرف المؤسسة كيف تبيع لتحقيق النجاح, فنجاح المؤسسة يتوقف على قدرتها على تكيف عرضها مع ما يطلبه السوق و كذلك على السيطرة على كل الشروط الداخلية للاستغلال و ذلك بمضاعفة الجهود للتنبؤ بالأحداث من أجل التكيف أكثر فأكثر مع السوق أو مع الوضعيات المتطورة باستمرار.

تعمل المحاسبة التحليلية على مراقبة مردودية مختلف الأقسام في المؤسسة, أو مختلف المنتجات, أو مجموعة المنتجات المتشابهة وذلك بمتابعة تطور التكاليف مع الزمن ومقارنتها مع المبالغ المحددة مسبقا.

كما أن معرفة التكاليف بفضل المحاسبة التحليلية يسمح بإدراج مفهومها معياريا في التسيير, أي إمكانية مقارنة النتائج المحققة بالقيم المعيارية. فمقارنة التكاليف الحقيقية بالتكاليف التقديرية أو المعيارية يسمح بتحديد الفروقات الموازية وتحليلها لاتخاذ القرارات التصحيحية وبالتالي تهتم المحاسبة التحليلية بتقديم المعلومات المحاسبة الضرورية للمراقبة الموازية وفي هذا المنظور تعتبر المحاسبة التحليلية أحد أدوات مراقبة التسيير¹.

ج- المساعدة على اتخاذ قرارات التسيير:

تقدم المحاسبة التحليلية معلومات يمكن اعتمادها في الدراسات والتحليل التي تساعد على اتخاذ قرارات يتوقف عليها مستقبل المؤسسة. فكلما أقدمت المؤسسة على مشروع ما, يتطلب دراسة الملف بجميع معلومات محاسبية تخص هيكله التكاليف, وعلى سبيل المثال: هل من الأفضل تصنيع جزء من المنتج النهائي داخل المؤسسة أو التنازل عليه إلى شركة أخرى؟ هل يجب شراء شاحنات النقل أم يجب استئجارها؟ كل هذه الدراسات تتطلب تحليلا مقارنا للتكاليف.

وبهذا الصدد على المحاسبة التحليلية أن تكون على مستوى من التنظيم يضمن تقديم معلومات رقمية أساسية لمتخذي القرارات وتكون لهذه المعلومات في كثير من الأحيان أهمية استراتيجية فعلى سبيل المثال, في مرحلة طرح منتج جديد, متى يجب اتخاذ قرار مواصلة الإنتاج أو التوقف عنه, وهنا تكون بعض المعلومات التحليلية مفيدة وقيمة. وكذلك في مرحلة شيخوخة المنتج عندما يتعلق الأمر بقرار سحب المنتج من قائمة منتجات المؤسسة, وهنا تكون معرفة تطور النتائج التحليلية أساسية.

¹ - Didier Leclère, L'essentiel de la comptabilité analytique, Paris, Edition d'organisation, 1997, P6.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

وعليه فإن المحاسبة التحليلية هي أداة أساسية تساعد على اتخاذ القرارات الخاصة بالمؤسسة.

2.1. دراسة التكلفة وسعر التكلفة

أولا. تعريف التكلفة: التكلفة هي مجموع الأعباء المتعلقة بمرحلة معينة أو بمنتج مادي معين, أو مجموع منتوجات، أو خدمة أو مجموع خدمات, مقدمة في مرحلة معينة قبل المرحلة النهائية أي قبل وصولها إلى البيع. ثانيا. أنواع التكاليف: يمكن تقسيم التكاليف حسب عدة معايير كما يلي¹:

- حسب محتوى التكاليف: كل تكلفة محسوبة يمكن أن تأخذ بعين الاعتبار كل الأعباء المتعلقة بالعنصر المدروس (تكاليف كلية) أو فقط التكاليف التي لها مميزات خاصة (تكاليف جزئية) مثل التكاليف الناتجة عن تغير المنتج (تكاليف متغيرة) أو الأعباء التي لها علاقة مع المنتج (تكاليف مباشرة).

- حسب زمن حساب التكاليف: فإذا كانت التكاليف محددة مسبقا يطلق عليها التكاليف المعيارية أو التقديرية, أما إذا حددت لاحقا فيطلق عليها "التكاليف الحقيقية" والمقارنة التي تتم بين هاتين التكاليفتين تؤدي إلى استخراج الانحرافات.

- حسب حقل تطبيق التكلفة المدروسة: و هنا يمكن التمييز بين عدة أنواع:

- أ- التكلفة حسب الوظيفة الاقتصادية : وتتمثل في تكاليف الشراء, الإنتاج, التوزيع.
- ب- التكلفة حسب وسائل الاستغلال: مخزن، جناح أو جزء من الجناح، مصنع، ورشة، موقع عمل، مكتب...
- ج- التكلفة حسب الإنتاج (نشاط الاستغلال): مجموعة، عائلة منتجات، مرحلة تصنيع منتج.
- د- التكلفة حسب المسؤولية: وهي مجموعة الأعباء التي توكل إلى شخص ما (مدير، رئيس مصلحة...).
- هـ- تكاليف أخرى: حسب المنطقة أو حسب مجموعة الزبائن...

و يمكن تلخيص ما سبق في الجدول التالي :

¹ - Christian Goujet, Chritian et Chritiane Raulet, Comptabilité analytique et contrôle de gestion, 3^{ème} Edition, Paris, Dunod , 1996, Tome1, P12.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

الجدول رقم 7 : أنواع التكاليف

| حسب المضمون أو المحتوى | حسب الزمن | حسب حقل التطبيق |
|------------------------|------------------|-----------------|
| - تكاليف كلية | - تكاليف تقديرية | - الوظائف |
| - تكاليف جزئية | - تكاليف حقيقية | - الوسائل |
| * تكاليف متغيرة | | - الإنتاج |
| * تكاليف مباشرة | | - المسؤوليات |
| | | - أخرى |

Christian Goujet, Christian et Chritiane Raulet, 1996, P 13

ثالثا. تعريف سعر التكلفة: سعر التكلفة هو مجموع التكاليف التي يتكلفتها منتج معين أو خدمة مقدمة إبتداء من انطلاق عملية إعدادها إلى غاية وصولها إلى المرحلة النهائية (أي تحسب فيها تكاليف البيع)¹.

3.1. الطرق المختلفة لحساب التكلفة

يتم حساب التكاليف وسعر التكلفة الخاصة بالمنتجات أو الخدمات في المؤسسة بالاعتماد على عدة طرق. و في كل الطرق تسبق عملية الحساب عملية التحليل التالية:

أ- تحديد الاستهلاكات وتكاليف المواد الأولية : أي المعرفة الدقيقة لحركة دخول وخروج المخزونات.

ب- تحديد الزمن المستغرق في العمل والتكاليف المتعلقة به.

ج- تحديد الأعباء غير المباشرة و تحميلها على أساس معين.

و فيما يلي سنحاول إعطاء شرح مختصر لأهم هذه الطرق .

الطريقة الأولى : طريقة التكلفة الكلية

حسب هذه الطريقة يمكن أن نصنف التكاليف إلى قسمين: المباشرة وغير المباشرة، و يعتبر هذا التقسيم مهما بالنسبة لهذه الطريقة وهذا بسبب اختلاف طريقة معالجة هاتين التكاليفتين².

¹ - ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، الجزائر، دار المحمدية العامة، 1990، ص 14.

² - Burlaud A, Simon C, Comptabilité de gestion, Vuibert, Paris, 1993, P15.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

أ- **التكاليف المباشرة وحسابها** : تعرف التكاليف المباشرة على أنها تلك الأعباء التي تتعلق بتكلفة أو سعر تكلفة معينة¹ وعليه فهي محسوبة ضمن هذه التكلفة أو سعر التكلفة ولا تطرح أي مشكل في الحساب، وبالتالي تسجل مباشرة وكلية " في حساب هذه التكلفة أو سعر التكلفة".

ب- **التكاليف غير المباشرة وطريقة تحميلها**: تعرف التكاليف غير المباشرة على أنها تلك الأعباء التي تتعلق بعدة تكاليف أو أسعار تكلفة والتي ينبغي توزيعها قبل تحميلها² ولا يمكن أن تكون محسوبة مباشرة في التكلفة أو سعر التكلفة المعينة، لأنها تتعلق بمجموعة معينة من المنتجات أو الوظائف أي تتعلق بمجموع نشاط المؤسسة الإجمالي. و بالتالي فإن عملية حساب هذه التكاليف تتصف بالصعوبة فمن الصعب تحديد ما هو الجزء من هذه الأعباء الذي يدخل في حساب تكلفة أو سعر تكلفة معينة لمنتج معين.

مثلا: حالة آلة تساهم في إنتاج عدة منتجات وبكميات مختلفة فالمشكل هو تحديد جزء من مصاريف الصيانة أو الاهتلاكات لهذه الآلة والذي يدخل ضمن تكلفة المنتج المراد حسابها. ونفس الشيء بالنسبة لمصاريف الإدارة والمالية حيث تقدم خدمات لمجموع المؤسسة ككل وبالتالي يصعب تحديد اتجاهها. بالإضافة إلى المصاريف الأخرى غير المباشرة والتي تكون غالبا موزعة حسب مراحل نشاط المؤسسة مثل : مصاريف الشراء غير المباشرة، مصاريف الإنتاج، مصاريف التوزيع...

يتم تحميل هذه التكاليف غير المباشرة باستعمال عدة طرق و أهمها طريقة الأقسام المتجانسة (أو مراكز التحليل) وتعود جذور هذه الطريقة إلى الفترة الممتدة ما بين الحربين العالميتين وحسب هذه الطريقة يتم تقسيم المؤسسة إلى عدد معين من الوظائف منها ما يكون مشتركا بين بعض النشاطات، و منها ما يتعلق بنشاط معين واحد. وكل مركز تحليل يمكن أن يكون متصلا بوظيفة معينة في المؤسسة، إذن تسمح مراكز التحليل بتقسيم المؤسسة إلى عدة أقسام متجانسة.

والقسم المتجانس هو نظام محاسبي يستعمل في تحليل الأعباء التي لا تحسب مباشرة في التكاليف وهذا قبل تحميلها على هذه الأخيرة. يكون القسم المتجانس مجموعة أعباء يمكن أن تحمل على سعر التكلفة بواسطة وحدات عمل مثل: ساعات العمل، الحجم، التكاليف، رقم الأعمال... إلخ. وتكمن صعوبة تحديد وحدة

¹ - Nobert Guedj, Op Cit, P149.

² - Burlaud A, Simon C, Op Cit, P 16.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

العمل في صعوبة تحديد العلاقة الأكثر تعبيراً بين وحدة معينة ونشاط قسم وكذلك التكاليف الإجمالية لهذا الأخير.

□ تقييم طريقة التكلفة الكلية

بعد تعريف القسم المتجانس الذي يعتبر المفتاح الأساسي لطريقة التكلفة الكلية، نستطيع القول أن هذه الطريقة تهتم بمحمل التكاليف: سواء المباشرة التي تخص منتج معين أو غير المباشرة التي تخص عدة منتجات و التي يتم تحميلها على أساس الأقسام المتجانسة و بالتالي فإن أهم مميزات هذه الطريقة أنها تسمح ب:

- قياس جزء التكاليف غير المباشرة الخاصة بكل قسم عند حساب التكاليف أو أسعار التكلفة.
- عملية مراقبة التسيير، ذلك لكونها تسمح بتحديد مراكز المسؤولية، وبالتالي فهي تشكل عنصراً ضرورياً إذا أردنا أن نطبق تسييراً لا مركزياً.
- تحليل سعر التكلفة حسب المراحل: شراء، إنتاج، توزيع.

لكن رغم هذا نجد مجموعة من الانتقادات التي وجهت إلى هذه الطريقة والتي تتمثل فيما يلي:

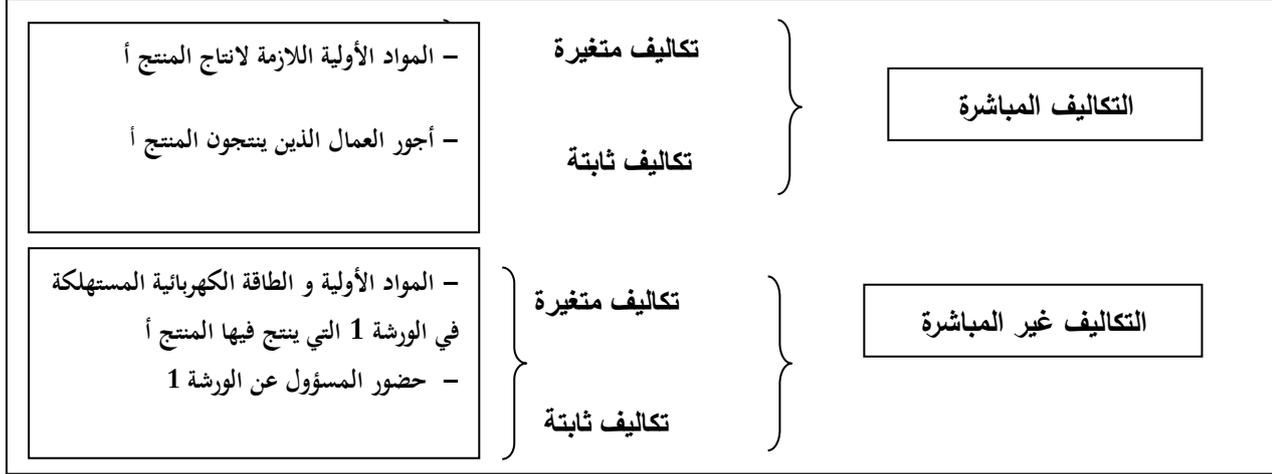
- تعتبر هذه الطريقة لحساب التكاليف من أحسن الطرق لإدخال مجموع الأعباء في سعر التكلفة النهائي، ولكن لا يمكن حساب هذه الأعباء إلا عند انتهاء الدورة الاستغلالية. بينما غالباً ما يطلب مسيرو المؤسسات التعرف على سعر التكلفة لمنتجاتهم من أجل اتخاذ قرارات فيما يخص المبيعات والأسعار قبل حساب مجموع التكاليف.
- كما تعتبر هذه الطريقة طويلة عند توزيع وتحميل الأعباء غير المباشرة.
- بالإضافة إلى أن هذه الطريقة لا تأخذ بعين الاعتبار تغيرات مستوى النشاط نظراً لثبات التكاليف الثابتة من شهر لآخر، فهي تؤثر على التكلفة وبالتالي على الأرباح عند تغير حجم النشاط (حجم الإنتاج)، وهذه الملاحظة تؤخذ بعين الاعتبار في طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.

الطريقة الثانية: طريقة التكاليف المتغيرة

تتكون التكاليف المباشرة و التكاليف غير المباشرة من: تكاليف ثابتة و أخرى متغيرة كما هو مبين في الشكل التالي:

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

الشكل رقم 23 : العناصر المكونة للتكاليف المباشرة وغير المباشرة.

المصدر: Nobert Guedj, 2000, P 150

تقوم طريقة التكاليف المتغيرة على التمييز بين التكاليف الثابتة والمتغيرة، وحساب التكلفة على أساس التكاليف المتغيرة فقط¹.

تعرف التكاليف الثابتة على أنها تلك الأعباء التي لا تتغير بتغير حجم النشاط على المدى القصير مثل: الاهتلاكات، الإيجار، التأمينات.

أما التكاليف المتغيرة فهي تلك الأعباء التي تتغير بتغير حجم النشاط خلال فترة زمنية.

إن الهدف الأساسي من وراء تقسيم التكاليف إلى مباشرة وغير مباشرة في طريقة التكاليف الكلية هو محاسبي أي حساب التكاليف الحقيقية المدرجة في المنتج، أما تقسيم التكاليف إلى ثابتة ومتغيرة في طريقة التكاليف المتغيرة فهدفه اقتصادي تحليلي، فهذه الطريقة تهدف إلى تحليل النتيجة وليس حسابها فلا يمكن أن نستعمل أي طريقة محاسبية تسمح بإهمال جزء معين من التكاليف (التكاليف الثابتة).

كذلك فإن حساب النتيجة بطريقة التكاليف المتغيرة هو مرور إلى حساب هامش التكلفة المتغيرة ونقطة الصفر (عتبة المردودية، أو رقم أعمال نقطة الصفر).

¹ - Nobert Guedj, Op Cit, P157.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

الهامش على التكلفة المتغيرة = رقم الأعمال - إجمالي التكلفة المتغيرة

النتيجة التحليلية = الهامش على التكلفة المتغيرة - التكاليف الثابتة

التكاليف الثابتة * رقم الأعمال

عتبة المردودية =

هامش التكلفة المتغيرة

التكاليف الثابتة

عتبة المردودية =

نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة

مع العلم أن:

نسبة الهامش على التكلفة المتغيرة = الهامش على التكلفة المتغيرة / رقم الأعمال * 100

□ تقييم طريقة التكلفة المتغيرة

تبدي هذه الطريقة مجموعة من المزايا و المساوئ ويمكن حصرها فيما يلي:

المزايا:

- تمتاز هذه الطريقة بسهولة و قلة تكلفتها مقارنة مع طريقة التكلفة الكلية.
- تسمح مقارنة الهامش على التكلفة المتغيرة بين المؤسسات بتقييم وضعية المؤسسة, مقارنة مع باقي المؤسسات.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

وتعتبر عتبة المردودية مؤشرا يتخذ على أساسه قرارات مستقبلية فيما يخص المؤسسة, فهو يسمح للمؤسسة, بمعرفة التكاليف المتغيرة والثابتة التي لا تحقق لا ربحا ولا خسارة. أي يمكن المؤسسة من تغطية التكاليف (الثابتة + المتغيرة) دون تحقيق أي ربح أو خسارة وعلى هذا الأساس يسمح لها بمراقبة التكاليف الإنتاجية والتحكم فيها على مجال واسع يسمح لها بتحديد الأرباح في فترة زمنية محددة وهذا بوجود تكاليف إنتاجية عقلانية.

المساوي:

- ليس هناك تمييز واضح بين الفترة الطويلة والقصيرة الأجل فالحد المميز بين التكاليف الثابتة والمتغيرة هي المدة القصيرة لأنه بطول الفترة الزمنية تصبح كل التكاليف متغيرة و بالتالي ليس من السهل الفصل بين التكاليف الثابتة و المتغيرة.
- إذا كان جزء التكاليف الثابتة غير المحملة مهم، وإذا كنا نجهل قانون تطورها على المدى الطويل فان كل ترجمة للوضعية تتضمن احتمال وجود نسبة من الخطأ.

الطريقة الثالثة: طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة

ظهرت طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة نظرا للانتقادات التي وجهت إلى طريقة التكلفة الكلية التي لا تأخذ بعين الاعتبار تغير مستوى النشاط عند حساب التكاليف الثابتة, وكذلك نظرا للانتقادات التي وجهت إلى طريقة التكلفة المتغيرة التي تتجاهل كلية التكاليف الثابتة, وبالتالي تعتبر هذه الطريقة حلا عقلانيا عندما تتغير القدرة الإنتاجية للمؤسسة.

وتعتبر طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة أسلوبا لتحميل النفقات الثابتة بطريقة عقلانية تأخذ بعين الاعتبار تغير مستوى النشاط, حيث نجد أنه من غير العقلاني أن نحمل الإنتاج كل التكاليف الثابتة بالرغم من تغير مستوى النشاط.

لذلك يتم معالجة هذا الفرق في التكاليف الثابتة والناتج عن تغير مستوى النشاط عن طريق ضرب معامل التحميل في التكاليف الثابتة¹.

¹ - Orsoni J, Op Cit, P 69.

التكاليف الثابتة المحملة = التكاليف الثابتة * معامل التحميل

معامل التحميل = حجم النشاط الحقيقي / حجم النشاط العادي

ويعرف حجم النشاط الحقيقي على أنه المستوى الفعلي للإنتاج الذي تحققه المؤسسة والذي قد يكون أقل أو أكبر أو يساوي المستوى العادي، أما حجم النشاط العادي فهو الطاقة الإنتاجية للمؤسسة والتي تقصد بها الطاقة المتوسطة العادية التي تأخذ بعين الاعتبار طاقة الآلات، وعدد العمال و وقت العمل و أوقات التعطلات والصيانة¹.

وبالتالي، فإذا كان حجم النشاط الحقيقي أكبر من حجم النشاط العادي، فإن معامل التحميل يكون أكبر من الواحد و بالتالي نحصل على فرق موجب يسمى ربح زيادة النشاط. أما إذا كان حجم النشاط الحقيقي أصغر من حجم النشاط العادي، فإن معامل التحميل يكون أصغر من الواحد وبالتالي نحصل على فرق سالب يسمى فرق نقص النشاط.

□ تقييم طريقة التحميل العقلاني للتكاليف الثابتة:

بالرغم من فوائد هذه الطريقة التي تسمح بحساب سعر تكلفة عقلائي إلا أنها تطرح بعض المشاكل مثل:

- صعوبة تحديد حجم النشاط العادي.
- وكذلك صعوبة الفصل بين التكاليف الثابتة و المتغيرة.

الطريقة الرابعة: طريقة التكاليف المعيارية

يمكن تعريف التكاليف المعيارية على أنها تكاليف محددة بصورة مسبقة، تبين ما يجب أن تكون عليه التكلفة أثناء سيرها، وتعد استنادا إلى دراسات لجنة مشتركة مؤلفة من اقتصاديين وإداريين ومحاسبين لكل عملية

¹- رجال علي، مرجع سبق ذكره، ص 65.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

إنتاجية أو مرحلة من مراحل الصنع على حدة، وذلك تحت ظروف الكفاية الإنتاجية الواقعية والممكنة بغية تحديد نوع وحجم الانحرافات عن الهدف المعياري حتى تتمكن الإدارة من اتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة¹.

وعموما يمكن التمييز بين الأنواع التالية للتكاليف المعيارية²:

- **التكاليف المعيارية التاريخية** : يتم تحديدها على أساس متوسط التكاليف التي تحملتها المؤسسة في فترات سابقة، وبالتالي فهي غير ناتجة عن دراسة علمية، ولا ينصح باستعمال هذا النوع من التكاليف.

- **التكاليف المعيارية النظرية** : وتحدد على أساس أحسن استعمال ممكن لعوامل إنتاج المؤسسة، وهي تمثل الحالة المثالية للنشاط وبالتالي فهي لا تحقق إلا في حالات استثنائية، غالبا ما تحاول المؤسسات الاقتراب من تحقيقها.

- **التكاليف المعيارية العادية** : تحدد بدلالة التقديرات المتعلقة بالظروف العادية للإنتاج في المؤسسة، وهي تتعلق بتكاليف دورة أو دورات سابقة مع الأخذ بعين الاعتبار التغيرات الممكن حدوثها مستقبها ثلاثية عناصر يمكن حساب الفروقات المتعلقة بها وهي المواد الأولية المستعملة، اليد العاملة، المصاريف غير المباشرة. و سنتعمق أكثر في كيفية حساب الفروقات عند تطرقنا إلى المراقبة الموازنة في المبحث الموالي .

□ تقييم طريقة التكاليف المعيارية

تعتبر طريقة التكاليف المعيارية من الطرق الناجعة التي تستعمل في مراقبة نشاط المؤسسة حيث تعمل على مايلي:

- **المساعدة في التخطيط** : تقوم فكرة التكاليف المعيارية على التحديد المسبق وبصورة علمية وموضوعية لعناصر تكاليف الإنتاج المتغيرة منها والثابتة لفترة مستقبلية معينة، و يخدم هذا التحديد المسبق أغراضا متعددة أهمها:

- المساعدة في تحديد أسعار بيع المنتجات.
- المساعدة في تحديد دخل المؤسسة أو قياس أرباحها مقدما.

¹- جبرائيل جوزيف كحالة، رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص 28.

²- ناصر دادي عدون , مرجع سبق ذكره, ص 162.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

- **المساعدة في الرقابة:** تعتبر الرقابة على التكاليف وقياس كفاءة الأداء الإنتاجي من الأهداف الرئيسية لنظام التكاليف المعيارية، فمن خلال المقارنة بين التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية تحدد الانحرافات، ومن خلال تحليل هذه الانحرافات تتضح أسبابها والمسؤولين عنها، الأمر الذي يمكن الإدارة من اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة، وبذلك يخلق استخدام طريقة التكاليف المعيارية وعيا تكاليفيا لدى العاملين في المؤسسة يدفعهم إلى المحافظة على التكلفة عند مستواها المعقول، بل قد يحفزهم على خفض هذه التكلفة، خاصة إن اقترن نظام الحوافز في المنشأة بمستوى تحقيق المعايير الموضوعية.

- **المساعدة في اتخاذ القرارات:** تعد التكاليف المعيارية العامل الأساسي في تحديد الحد الأدنى للسعر الذي يمكن أن تقبله الإدارة، وتساعد في تحديد مستويات الإنتاج وأثر استغلال الطاقة الإنتاجية على التكاليف، كما تساعد في تحديد تشكيلة الإنتاج التي تحقق أكبر ربحية ممكنة...، إضافة إلى مساعدتها في اتخاذ العديد من القرارات الهامة الأخرى.

الطريقة الخامسة: التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) Activity Based Costing

كيف يمكن للمديرين أن يعرفوا أنواع المنتجات التي تحقق ربحا فعليا؟ هل عليكم أن يحسبوا الجهد الذي يقضيه العمال في تطوير الأسواق من أجل التصدير، من دراسة السوق إلى غاية تحديد الموزع المحلي؟

إن الإجابة على هذه الأسئلة قد تكون صعبة إذا لم تحسب المؤسسة جميع تكاليفها الحقيقية. ولقد أبدت الأنظمة السابقة لتقييم التكاليف بعض النقائص التي تظهر عند توزيع التكاليف غير المباشرة، ففي العادة يتم تحميل التكاليف غير المباشرة على أساس الوقت الذي يقضيه العمال في بعض المهام الإدارية، أو الذي يقضونه على خطوط الإنتاج أو لبيع المنتج للزبائن... إلخ، لكن على إثر الانخفاض الكبير لتكاليف اليد العاملة وارتفاع التكاليف المتعلقة بنشاطات الدعم في مجالي الإنتاج و التسويق أصبح من الصعب تحديد هذه التكاليف غير المباشرة بدقة وهذا ما يؤكد المحاسبون¹.

¹ - Doyle David P., La maitrise des couts, Edition d'organisation, Paris, 1996, P97.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

تشجع بعض المؤسسات محاسبيها على تبني طريقة مفضلة عند اليابانيين ظهرت في الثمانينات¹، وتتطلب هذه الطريقة من المحاسبين أن يكونوا أكثر إطلاعا على الجوانب المختلفة لنشاطات المؤسسة ليتمكنوا من حصر التعقيدات الملازمة للنشاط اليومي للمصنع ولحقائق السوق. وبالتالي فمن الضروري لتصور نظام عام لتقييم التكاليف في المؤسسة أن نتمكن من استيعاب طريقة عمل مجموع نشاطاتها و تحديد انعكاسات هذه النشاطات على البنية العامة للتكاليف، وبعبارة أخرى فإن النظام المثالي لتقييم التكاليف يجب أن يعكس صورة المؤسسة بكاملها أي المصنع والإدارة في نفس الوقت وذلك بحساب الوقت والجهد والكفاءات الضرورية لإنتاج و بيع كل منتج.

إن التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) والتي يعقد عليها الكثير من الأمل تستجيب لهذه الإشكالية وتفترض هذه الطريقة دراسة أدق للعوامل الأساسية التي لها تأثير على التكاليف غير المباشرة للمؤسسة وذلك بمحاولة تحديد ما يؤثر على التكاليف سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي².

تعتمد طريقة (ABC) على نظرية بسيطة وهي : أن مجموع نشاطات المؤسسة المتوسطة وجدت لدعم تصنيع و تسويق المنتوجات والخدمات لذلك لا بد من تحديد هذه النشاطات بدقة للتمكن من تحميل أعبائها في تكلفة المنتج، وعليه تساعد هذه الطريقة على تحديد التكاليف المثالية ل :

- المؤسسات التي تنتج منتوجات بكميات صغيرة و كبيرة في نفس الوقت.
- المؤسسات التي تنشط في أسواق مختلفة جدا.
- المؤسسات التي تهتم بأجزاء مختلفة من السوق.

كيف يمكن تطبيق طريقة التكلفة على أساس الأنشطة (ABC) ؟

لتطبيق هذه الطريقة يتم إجراء في البداية دراسة أفقية تشمل جميع المؤسسة من أجل تحديد السلسلة المعقدة (Chaîne complexe) لكل من الموارد، النشاطات والمهام الضرورية لصنع المنتج أو أداء الخدمة (أنظر الشكل 24).

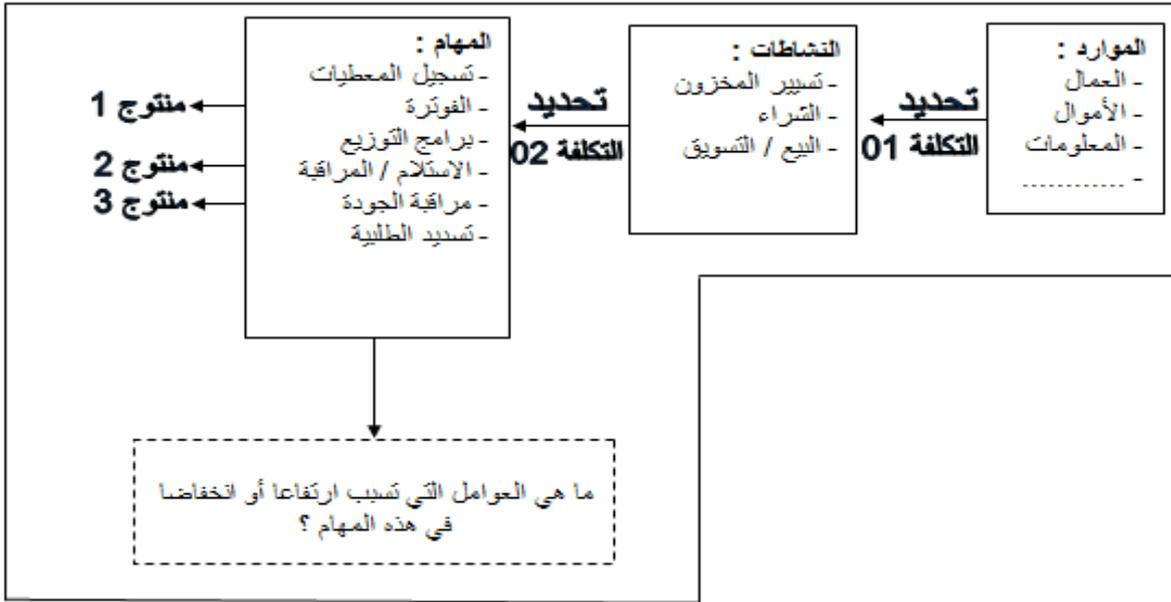
¹ - Chauvet Alain, Methodes de management, 2^e Edition, Paris, Edition d'organisation, 1997, P202.

² - Doyle David P, Op Cit, P 97.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

وينبغي أن تشمل هذه الخطوة الضرورية كل المجالات الوظيفية: الشراء، الإنتاج، المراقبة، الإدارة... إلخ. إنطلاقاً من فرضية أن النشاطات تولد التكاليف لكن بالموازاة فإن المنتوجات والخدمات تستهلك النشاطات, يمكن أن يتفاجأ المسيرين بملاحظة ضخامة التكاليف الناجمة عن تصنيع منتج أو تقديم خدمة تتضمن جزء كبيراً من التكاليف غير المباشرة، و يكون هذا أكثر وضوحاً في المنتوجات الموجهة إلى الأسواق الخارجية والتي تتطلب تعديلات ونشاطات إضافية لتتلاءم مع مختلف المعايير الثقافية ومع مختلف الأذواق وهذا ما يؤكد صحة أن النشاطات تولد التكاليف.

الشكل رقم 24: إعادة تقييم النشاطات وفق نظام (ABC)



المصدر: David P. Doyle, 1996, P99

لذلك فإن تطبيق طريقة (ABC) في محيط إنتاجي يتضمن تحليلاً عميقاً لأكثر عدد من نشاطات المؤسسة، و في مرحلة أولى يمكن للمؤسسة الإنتاجية أن تقوم بتجزئة نشاطاتها الأساسية و تقييم تكاليفها كما يلي¹:

- معالجة طلبات الزبائن و متابعتها.
- مراقبة التوزيع.
- نقل المشتريات أو المكونات إلى المخزن.

¹ - Doyle David P, Op Cit, P 101

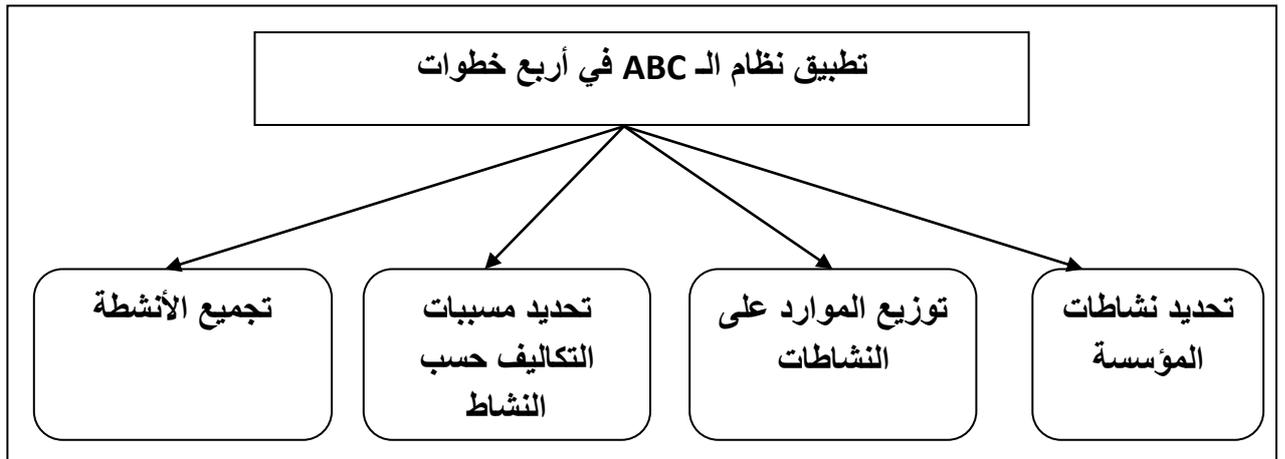
مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

- نقل المكونات إلى مصنع الإنتاج.
- عملية التركيب أو الإنتاج.
- وعلى القوائم على تطبيق هذه الطريقة أن ينتقل إلى كل وحدة مكلفة بمهمة من المهام السابقة للمؤسسة من أجل الحصول على معلومات حول كيفية سير العمليات.
- ومن الواضح أن تكاليف الناجمة عن نشاطات التخزين والتوزيع في المؤسسات الإنتاجية تمثل مبالغاً هامة، وفي هذه الحالة تبدو طريقة (ABC) مفيدة لتحديد هذه التكاليف وللبحث عن العوامل المسببة لها مثل:
 - تفرغ و مراقبة المشتريات
 - تخزينها
 - تصنيف المشتريات حسب تعليمات مدير المصنع.
 - البحث عن الأسواق الجديدة.

خطوات تطبيق طريقة الـ ABC

يعتمد تطبيق نظام الـ ABC أربع خطوات:¹

الشكل رقم 25: الخطوات الأربعة لتطبيق طريقة الـ ABC



المصدر: Melyon Gérard, Melyon Kévin, Raimbourg Philippe, 2011, P262.

¹-Thomas Clément, Gervais Michel, « Le problème du regroupement des activités dans la modélisation ABC : une approche possible », Finance Contrôle Stratégie, Vol 11, n° 4, 2008, P139.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

1- تحديد النشاطات: يقال عن النشاط أنه متجانس إذا استخدمت كل موارده بنفس النسب في كل الأعمال التي يحققها ويتحقق هذا الشرط إذا كانت " كل تكلفة أساسية من تكاليف النشاط تتناسب مع متغير يختلف عن تلك التي تفسر التكاليف الأساسية الأخرى، وإذا كانت كذلك لهذه المتغيرات علاقة مستقرة فيما بينهما".¹

يعتمد مبدأ تحديد النشاطات على تحليل وظيفي لهدف المؤسسة، وتقسيم حسب "الوظائف" (بمعنى جميع النشاطات التي لها نفس الغاية)، فوظيفة الشراء مثلا يمكن أن تقسم إلى أنشطة أساسية مختلفة: شراء المكونات، شراء الأدوات ... ونشاط شراء المكونات نفسه يمكن أن يقسم إلى مهام متعلقة: بالتسيير الإداري للطلبات، تأهيل الموردين... ويجب أن لا يقتصر تحديد الأنشطة على تلك المتعلقة بالإنتاج فقط فنشاطات الدعم تساهم بنسبة مهمة في التكاليف غير المباشرة.

ولتحديد صحيح لوظيفة التكلفة التي تسمح بتحميل التكاليف غير المباشرة يجب احترام أربع شروط:² استخدام أقل عدد ممكن من مفاتيح التوزيع، تجنب نسيان مسبب رئيسي للتكلفة، التأكد من وجود علاقة نسبية بين تكلفة النشاط وحجم مسيبتها، التأكد من وجود استقلالية بين مسببات التكلفة.

2- توزيع الموارد بين الأنشطة: تتوافق هذه الخطوة مع التوزيع الأولي للأعباء غير المباشرة في كل مركز تحليل، وهي ترتبط ارتباطا وثيقا بالخطوة الأولى لأن وزن الأعباء المرتبطة بكل نشاط هو شرط لانعكاس النشاطات ذات الدلالة، فمن خلال تحديد دقيق لمختلف الأنشطة المتنوعة، فقط الأعباء التي ليس لها علاقة مباشرة مع النشاط هي التي تتطلب تغطية لمؤشرات الموارد من أجل تخصيص الموارد على النشاطات.

3- تحديد مسببات التكاليف حسب الأنشطة: حيث يتم تعيين لكل نشاط مسبب أو عدة مسببات للتكاليف.

¹-Thomas Clément, Gervais Michel, Op cit, P139.

²- Gervais Michel, Lesage Cédric, « retour sur l'imputation des charges indirectes en comptabilité de gestion : comment bien spécifier les activités et leurs inducteurs ? », Comptabilité Contrôle Audit, tome 12, Vol1, mai 2006, P99.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

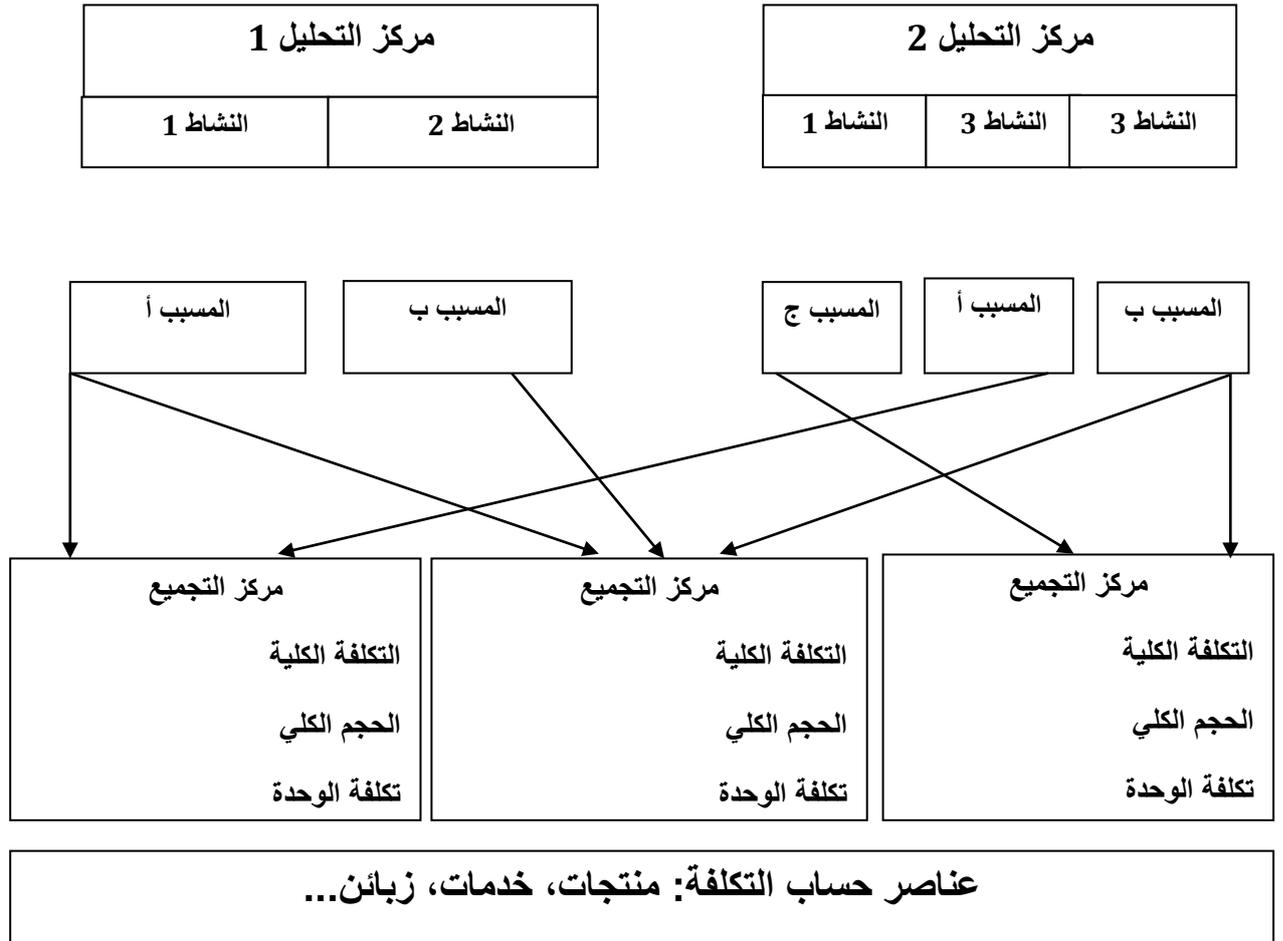
4- تجميع الأنشطة: تهدف هذه الخطوة الأخيرة الى تجميع الأنشطة التي لها نفس العامل التفسيري في مركز التجميع حيث يشمل كل مركز على الأنشطة المتشابهة من حيث مسبباتها، فمثلا يتم تجميع أنشطة الصيانة وبرمجة الانتاج في مجمع واحد باعتبار أن هذه الأنشطة ترتبط ارتباطا وثيقا بساعات عمل الآلات والهدف الرئيسي من عمل مراكز التجميع هو تحميل اجمالي تكلفة المجمع الى المنتج بناء على مسبب أو مولد التكلفة المحدد مسبقا. يتم الحصول على تكلفة الوحدة وفقا للعلاقة التالية:

$$\text{تكلفة الوحدة للمسبب (المولد)} = \frac{\text{مجموع الموارد المستهلكة من طرف مركز التجميع}}{\text{حجم المسببات}}$$

توافق التكلفة الاجمالية للنشاطات الموارد المستهلكة، أما حجم المسببات فيقصد به عدد وحدات العمل المحتفظ به لكل مركز، ويمكن عرض طريقة التحميل وفق الشكل التالي:

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

الشكل رقم 26 : طريقة تحميل التكاليف حسب نظام الـ ABC



المصدر: Melyon Gérard, Melyon Kevin, Raimbourg Philippe, 2011, P 264

□ تقييم طريقة (ABC)

جاءت هذه الطريقة للقضاء على الآثار السيئة الموجودة في الطرق التقليدية والمتمثلة في صعوبة تحديد التكاليف غير المباشرة أو تحديدها بصورة ناقصة، ذلك لأن الاعتماد على تحديد التكاليف وفق الوظائف فقط يؤدي إلى إهمال جزء كبير من التكاليف غير المباشرة مثل: تكاليف التخزين، وتصنيف المشتريات ودراسة طلبات الزبائن ومراقبة عملية التوزيع، وهذا ما تركز عليه طريقة (ABC) عند حسابها للتكاليف على أساس الأنشطة وهو ما يسمح بتحديد تكلفة حقيقية مثالية وأكثر واقعية.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

2. الموازنات التقديرية

ليس ثمة شك أن عملية التوزيع والتخصيص المثالي للموارد تعتبر من أصعب المهام التي تعترض المشرفين عليها وذلك في ظل ظروف ندرة الموارد التي أصبحت مؤشرات تزداد في الوقت الحالي. وحتى يتحقق الاستغلال الأمثل لهذه الموارد فعلى المسؤولين القيام بوظائف أساسية وهي التخطيط، التنسيق، الرقابة، واتخاذ القرارات، ويعد نظام الموازنات التقديرية نظاما متكاملًا يهدف إلى القيام بهذه الوظائف فهو يزود المسؤولين بكل البيانات والتقارير التي تمكنهم من تخطيط ومتابعة واستغلال الموارد النادرة المتاحة بكل كفاءة واتخاذ القرارات المناسبة في الأوقات اللازمة. وينطوي نظام الموازنات التقديرية على عمليتين: الأولى تتعلق بتحضير الموازنات والثانية تتعلق بإجراءات مراقبتها.

1.2. مفهوم الموازنات التقديرية

تعتبر الموازنات التقديرية إحدى الأدوات التي تستخدم على نطاق واسع لغرض مراقبة التسيير، وهي تندمج ضمن إطار التسيير الاستراتيجي للمؤسسة ففي البداية يتم وضع المخطط الاستراتيجي (plan stratégique) لتغطية مدة تتراوح بين (5 إلى 10 سنوات)، ثم تقسم أهداف المخطط الاستراتيجي إلى أهداف متوسطة المدى في إطار المخطط العملي (Plan opérationnel) لمدة 3 سنوات مثلا، وبناء على المخطط العملي يتم وضع الموازنات للمدى القصير (تقديرات للسنة المقبلة)¹. وعليه يمكن تعريف الموازنة على أنها خطة مالية قصيرة المدى، تتضمن توزيعا للموارد مرتبعا بالمسؤوليات المحددة من أجل تحقيق الأهداف التي تطمح إليها المؤسسة. ويجب أن تكون الموازنة مرفوعة بمخطط عمل (Plan d'action) نوعي و يتضمن تواريخ إنجاز النشاطات².

ولإعداد الموازنات التقديرية لا بد من احترام مجموعة من القواعد التي تتحكم في إعدادها وهي³:

¹ - Dayan Armand, Manuel de gestion, Paris , Edition Ellipes, 1999, volume I, P 809.

² - Nobeit Guedj, Op Cit, P 254.

³ - فركوس محمد، الموازنات التقديرية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001، ص 9.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

أ- رأينا فيما سبق أن الموازنة هي تعبير مالي لخطة يراد تنفيذها في مركز مسؤولية وبالتالي يتطلب إعداد الموازنات التقديرية ضرورة تواجد تنظيم إداري تكون فيه مراكز المسؤولية واضحة حتى تتمكن من ربط الموازنات بتلك المراكز وهذا ما يمكننا من تحديد المسؤولية وتقييم الأداء.

ب- اعتماد الموازنة على التنبؤ: التنبؤ هو توقع أحداث مستقبلية، وتشمل عملية التنبؤ دراسات إحصائية للفترات الماضية وكذلك الاتجاهات في المستقبل، وعلى ضوء هذه الدراسات نضع افتراضات الفترة القادمة لكل بند من بنود الموازنة، و يجب أن نأخذ في الحسبان ظاهرة الخطر و عدم التأكد.

ج- الشمول: يجب أن تشمل الموازنة على كل أنشطة المؤسسة، بنود التكاليف والإيرادات وكل المستويات الإدارية، وكذلك كل الجوانب الكمية و المالية.

د- توزيع الموازنات توزيعا زمنيا وجغرافيا لكي نتابع ونقيم أداء كل منطقة في فصل أو شهر معين وحتى نوجه الاهتمام للمناطق ذات الأداءات الضعيفة.

هـ- المشاركة في الإعداد: يجب إشراك جميع المسؤولين عن تنفيذ الموازنة في إعداد الموازنات لأن عدم مشاركتهم في إعدادها و فرض تقديراتها عليهم سوف يؤدي إلى تكاسلهم عن تحقيق أهداف الموازنة، ويمكنهم الدفاع عن أدائهم الضعيف بأن التقديرات مفروضة عليهم و لم يشاركوا في إعدادها.

إن اشتراك المسؤولين عن تنفيذ الموازنة في إعداد التقديرات يرفع من معنوياتهم ويحفزهم على تحقيق تلك التقديرات، كما تسمح هذه المشاركة أيضا بتنمية روح التعاون في النفوس وتجعلهم أكثر أمانا واطمئنانا على مستقبلهم نظرا معرفتهم بخطط المؤسسة و أهدافها و هذا ما يجعلهم يرفعون من أدائهم.

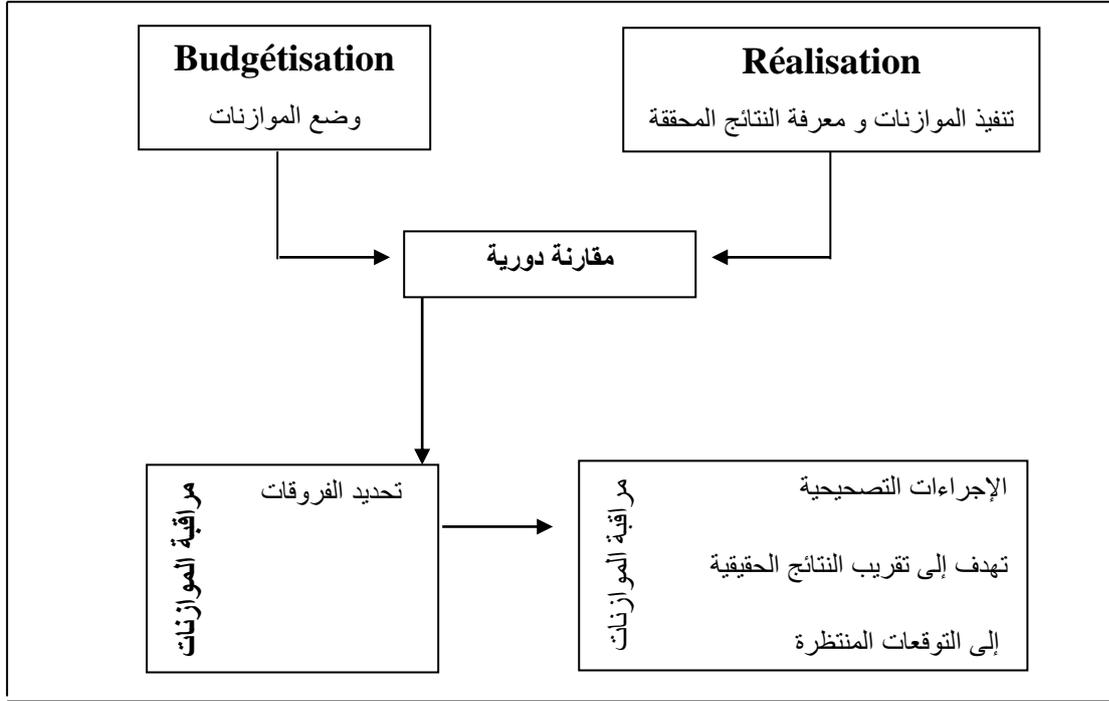
تعتبر الموازنات جزء من نظام تسيير الموازنات (la gestion budgétaire) و الذي يتكون من مرحلتين متميزتين:¹

- وضع الموازنات (la budgétisation).
 - مراقبة الموازنات (le contrôle budgétaire).
- و يمكن تمثيل نظام تسيير الموازنات في الشكل التالي :

¹ - Alazard Claude, Sépari Sabine, 2001 , P 275.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

الشكل رقم 27: تسيير الموازنات



المصدر: Claud Alazard, Sabine Sépari, 2001, P 275

وبالتالي تعتبر تسيير الموازنات بهذه الصورة نظاما مساعدا على مراقبة التسيير و على اتخاذ القرار باعتبارها تساعد على تحديد الفروقات ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية لتحسين أداء المؤسسة ككل.

فتسيير الموازنات هي وظيفة جزئية من مراقبة التسيير, ويمكن تحديد دور مراقب التسيير في هذا الإطار على النحو التالي¹:

- أ- عليه أن يحدد إجراءات وضع الموازنات (برامج الإعلام الآلي logiciel, المطبوعات, الآجال, نشر وتوزيع الوثائق, المعطيات الإحصائية, المؤشرات الاقتصادية, فرضيات تطور كتلة الأجور, التضخم... إلخ).
- ب- عليه تحديد وإظهار إجراءات متابعة الموازنات (برامج الإعلام الآلي, المطبوعات, الدوريات, مستوى المعلومات... إلخ).

¹ - Lochard Jean, La gestion budgétaire outil de pilotage des managers, Paris, Edition d'organisation, 1998, P 27.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

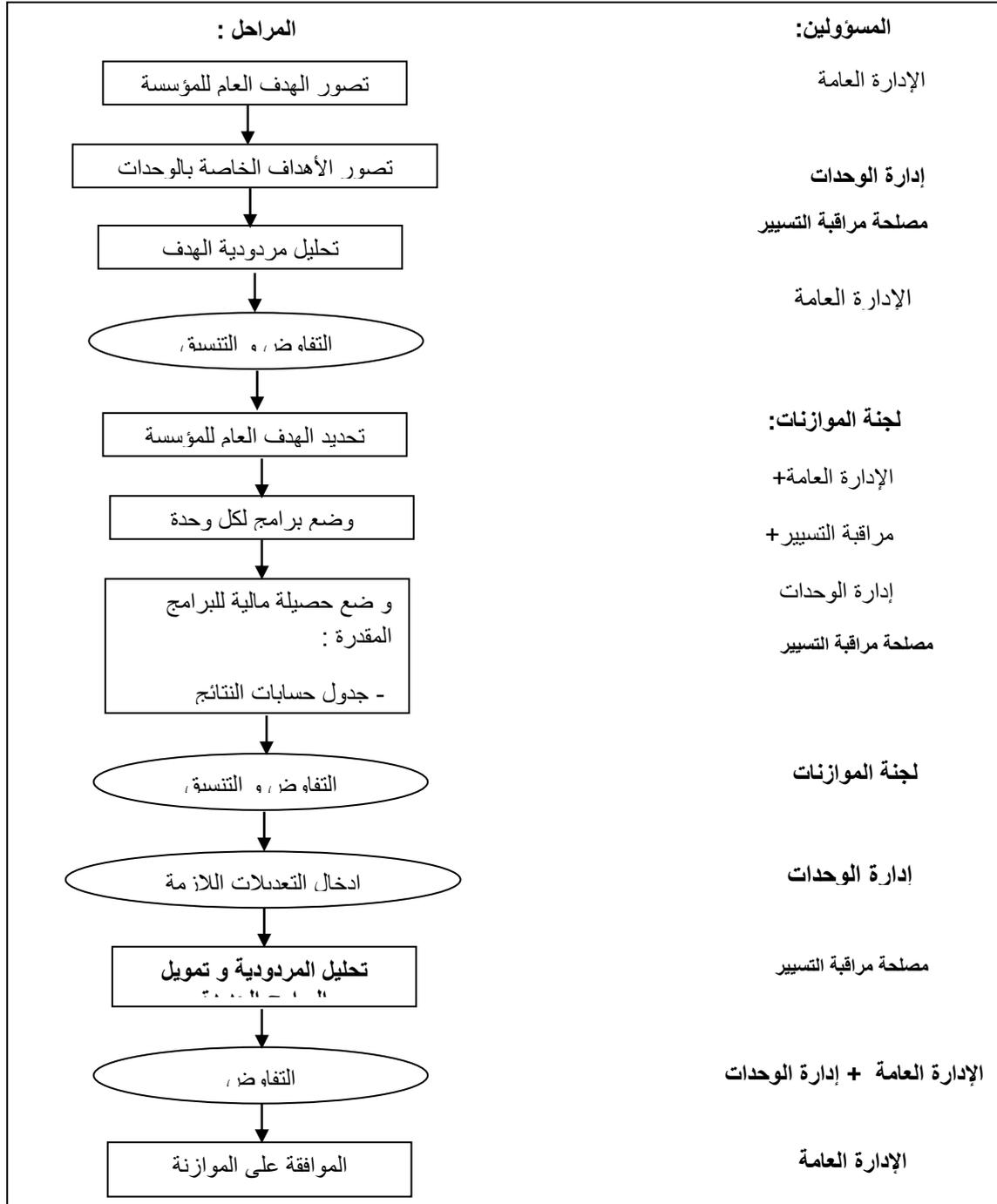
- ج- يضع نفسه تحت تصرف المسؤولين لمساعدتهم على وضع الموازنات انطلاقا من التنبؤات الخاصة بنشاطات مراكزهم.
- د- يقوم بمراقبة الانسجام بين مختلف الموازنات على مستوى المؤسسة ومراكز الأرباح وذلك بتفادي الاستعمال المزدوج, الاستثمارات المبعثرة, الإغفالات... إلخ.
- هـ- يقوم بضبط الموازنة الإجمالية للمؤسسة ويقدم غالبا تعليقات وملاحظات للمسؤولين حول الموازنات الموضوعية كما يقدم من جهة ثانية الموازنات العامة إلى المديرية المالية التي يكون على اتصال دائم بها.
- و- يقوم بتحليل تقارير الموازنات (الفروقات) الواردة من مختلف وحدات التسيير.
- ي- يقوم بمبادرة منه أو بطلب من المسؤولين بالمساعدة على اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.
- ز- يشارك في وضع نظام المعلومات الذي هو لوحات قيادة.

2.2. مسار إعداد الموازنات التقديرية

- تمتد عادة الإجراءات الموازنية من 4 إلى 6 أشهر و يمكن تقسيمها إلى 5 مراحل كبرى وهي:¹
- أ- تبلغ المديرية العامة أهداف المخطط العملي وكذلك المعلومات المتعلقة بالمحيط (التي يقدمها مراقب التسيير) إلى مسؤولي المراكز.
- ب- يقوم كل مسؤول مركز بوضع مشروع موازنة أو موازنة أولية مؤقتة (pré-budget)
- ت- تجمع مشاريع الموازنات لفحص مدى انسجامها ويقوم مسؤولي المراكز ولجنة الموازنات بمناقشة الأهداف والوسائل التي ينبغي تسخيرها.
- ث- وضع الموازنات النهائية لكل مركز مسؤولية ثم تجميعها للوصول إلى الموازنة التقديرية للمؤسسة.
- ج- متابعة الموازنات و تعديلها تبعا لتطورات المحيط و النتائج المحققة.
- ويمكن تمثيل مراحل أو مسار إعداد الموازنات من خلال المخطط التالي :

¹ - Dayan Armand, Op Cit, P 810.

الشكل رقم 28: مسار إعداد الموازنات التقديرية



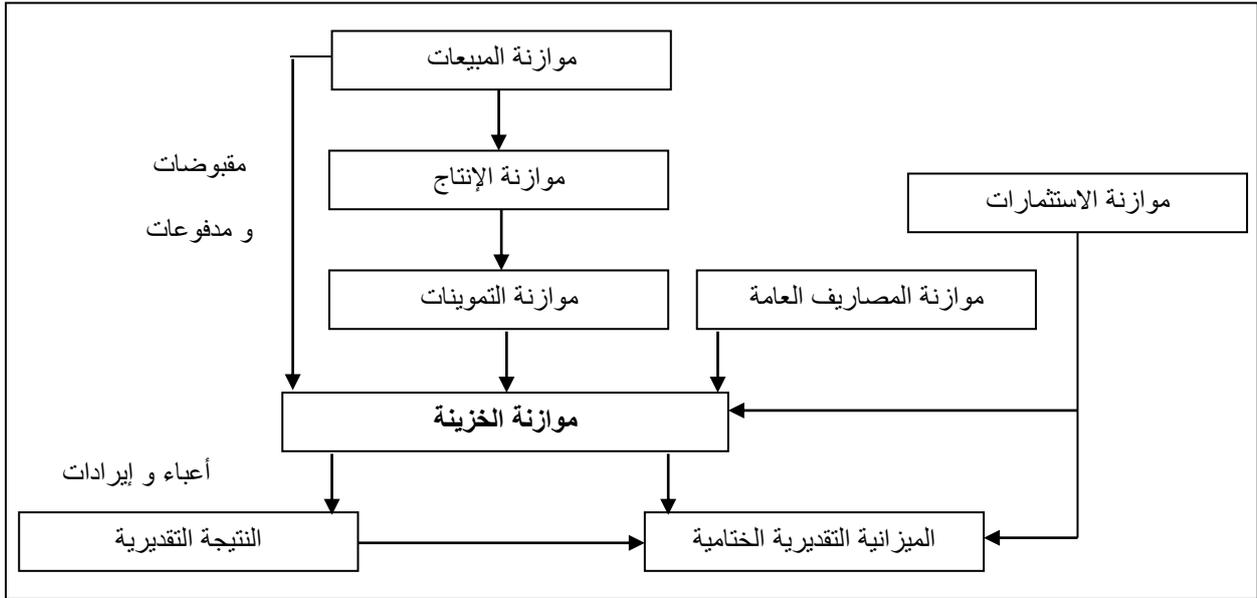
المصدر: Nobert Guedj, 2000, p 254

3.2. الموازنات الأساسية في المؤسسات الإنتاجية

تتبع كل الإجراءات الموازنة منطقا سلميا ومنطقا وظيفيا في نفس الوقت, وعليه يوجد تصنيفين كبيرين للموازنات وهما:¹

- أ- الموازنات العمودية: تعتمد هذه الموازنات على المنطق السلمي, و يتم وضعها حسب مراكز المسؤولية (مصنع A, ورشة a, منتج B, النوع b).
- ب- الموازنات الأفقية: تعتمد هذه الموازنات على التقسيم ذو المنطق الوظيفي (تجارية, إنتاجية... إلخ).

الشكل رقم 29 : التسلسل الوظيفي للموازنات بالمؤسسة



المصدر: Dayan Armand, 1999, P810

وفي هذا الصدد يمكننا أن نميز بين أربعة أنواع من الموازنات:²

- موازنات الاستغلال
- موازنة المصاريف العامة
- موازنة الاستثمارات.
- الموازنات العامة.

¹-Orsoni J, Op Cit P 117.

أولاً- موازنات الاستغلال : (Budgets d'exploitation)

وهي الموازنات المرتبطة مباشرة بدورة الاستغلال للمؤسسة وتكون تابعة لحجم النشاط (شراء المواد الأولية, تصنيعها, تهيئتها شكلها النهائي للبيع) وتتضمن: الموازنة التجارية, موازنة الإنتاج, موازنة الترميمات.

❖ الموازنة التجارية : (Budget commercial)

تتألف هذه الموازنة من موازنة المبيعات وموازنة مصاريف البيع.

* موازنة المبيعات : (Budget des vente)

أول ما يقوم به مسؤولو إعداد الموازنات التقديرية هو إعداد الموازنة التقديرية للمبيعات, لأنها الأساس الذي يستند عليه لإعداد الموازنات الأخرى (إنتاج, مشتريات, أعباء... إلخ). و نجاح نظام الموازنات التقديرية يتوقف إلى حد كبير على مدى الدقة في التنبؤ بالمبيعات.

و يمكن حصر العوامل التي تؤثر على حجم المبيعات فيما يلي¹:

أ-العوامل الخارجية : و تتمثل في :

- النمو الديمغرافي حيث يؤثر على خطة المبيعات على المدى الطويل.
- الأخذ في عين الاعتبار المؤشرات الاقتصادية العامة كمستوى العمالة والدخل والاستهلاك ومعدل الاستثمار و توضيح أثرها على مبيعات المؤسسة.
- المنافسة القائمة في السوق بين المنتجات المماثلة لمنتجات المؤسسة.
- تشجيع بعض المنتجات من طرف الدولة.
- التغيير في الأذواق.
- التقلبات الموسمية و الدولية .

ب-العوامل الداخلية : والتي يمكن للمؤسسة أن تتحكم فيها:

- سياسة الإعلان و الترويج للمبيعات.
- الطاقة الإنتاجية.
- مدى الجودة في الإنتاج.
- سياسة تسعير المنتجات و مدى ارتباطها بقدره المستهلك.

¹- فركوس محمد, مرجع سبق ذكره, ص 22.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

وحتى تكون التقديرات على درجة كبيرة من الدقة فعلى المؤسسة أن تأخذ بعين الاعتبار كل العوامل السابقة وأن تقوم بعملية التنبؤ بالمبيعات باتباع الأساليب والطرق العلمية التالية:¹

- تقدير المبيعات باستخدام النماذج البسيطة التي تعتمد على الخبرة والتقدير الشخصي: حيث يتم تقدير الطلب المتوقع على منتجات المنشأة عن طريق حصر العوامل المؤثرة على هذا الطلب، ثم تتبع التطور التاريخي لهذا الطلب ودراسة الأحوال الاقتصادية السائدة، والتحليل العام للسوق، ونتيجة لهذه الدراسات يتم التنبؤ بالمبيعات و يعتبر هذا الأسلوب من أكثر الأساليب انتشارا نظرا لساطته لكن ما يعاب عليه هو عدم استناده على الأدلة الموضوعية.

- تقدير المبيعات باستخدام أسلوب الاستقصاء: يقوم هذا الأسلوب على استقصاء آراء مستخدمي السلعة، وسؤال قطاع كبير من الأفراد عن آرائهم فيما يتعلق بالطلب على السلعة، وقد يكون الاستقصاء مباشرا أو غير مباشر، وقد يعتمد على المقابلات الشخصية أو الإجابة على قائمة الاستقصاء، و بناءا على نتائج هذه الاستقصاءات يتم إعداد تقديرات المبيعات، وما يعاب على هذا الأسلوب هو صعوبة إجراء الاستقصاء المناسب في كل الأحوال إضافة إلى ارتفاع تكاليفه.

- تقدير المبيعات باستخدام الأساليب الرياضية: تعتبر النماذج الرياضية أدق أسلوب للتنبؤ بالمبيعات ومن أهم هذه النماذج نجد نموذج تحليل السلاسل الزمنية باستخدام طريقة المربعات الصغرى و كذلك تحليل الانحدار...إلخ.

وحتى يمكن إعداد تقديرات المبيعات بالدقة المطلوبة، فإنه ينبغي على إدارة المؤسسة أن ترسم سياسة التسعير الخاصة بها وأن تدرس الآثار المحتملة للسياسات السعرية المختلفة على أرباحها.

و يجب إظهار هذه التقديرات في موازنة المبيعات بالكميات والأسعار في نفس الوقت وذلك لتسهيل مهمة تقييم الأداء فما بعد، فإذا كان تقدير المبيعات عبارة عن مجرد قيمة نقدية إجمالية فإن ذلك لا يمكننا من معرفة ما إذا كان الفرق بين المبيعات الفعلية والمبيعات المتوقعة ناجما عن فرق في حجم المبيعات أو ناجما عن فروق في الأسعار نفسها.

وبالتالي فإن الموازنة التقديرية للمبيعات تهدف إلى تحديد حجم النشاط البيعي التقديري للمؤسسة وذلك على أساس موسمي أو على أساس المنتجات أو مناطق البيع أو العملاء أو الجمع بين بعض هذه الأسس.

¹- نور أحمد، فتحي السوافيري، المحاسبة الإدارية، الاسكندرية، الدار الجامعية، ص 74.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

*** موازنة مصاريف البيع : (Budget des coûts commerciaux)**

تتألف المصاريف البيعية من مصاريف تسويق المنتج مثل مصاريف الدعاية و الإعلان ومصاريف نقل المبيعات وعمولة رجال البيع وتكلفة العينات الموزعة على الجمهور لاجتذابهم و تعريفهم بالمنتج.¹ إن الهدف من تقدير هذه الأعباء هو متابعة و مراقبة هذه الأعباء و غالبا ما يتم تقدير هذه الأعباء على أساس النتائج السابقة مع إجراء التعديلات اللازمة تماشيا مع التعديلات في كمية المبيعات التقديرية بحيث إذا زادت المبيعات التقديرية عن مبيعات العام الماضي بنسبة معينة نقوم بإضافة نفس النسبة إلى أعباء البيع والتوزيع و بالتالي فإن هذه الأعباء تتأثر بحجم المبيعات للفترة و عليه يمكن النظر إلى موازنة المبيعات كأساس لموازنة مصاريف البيع.

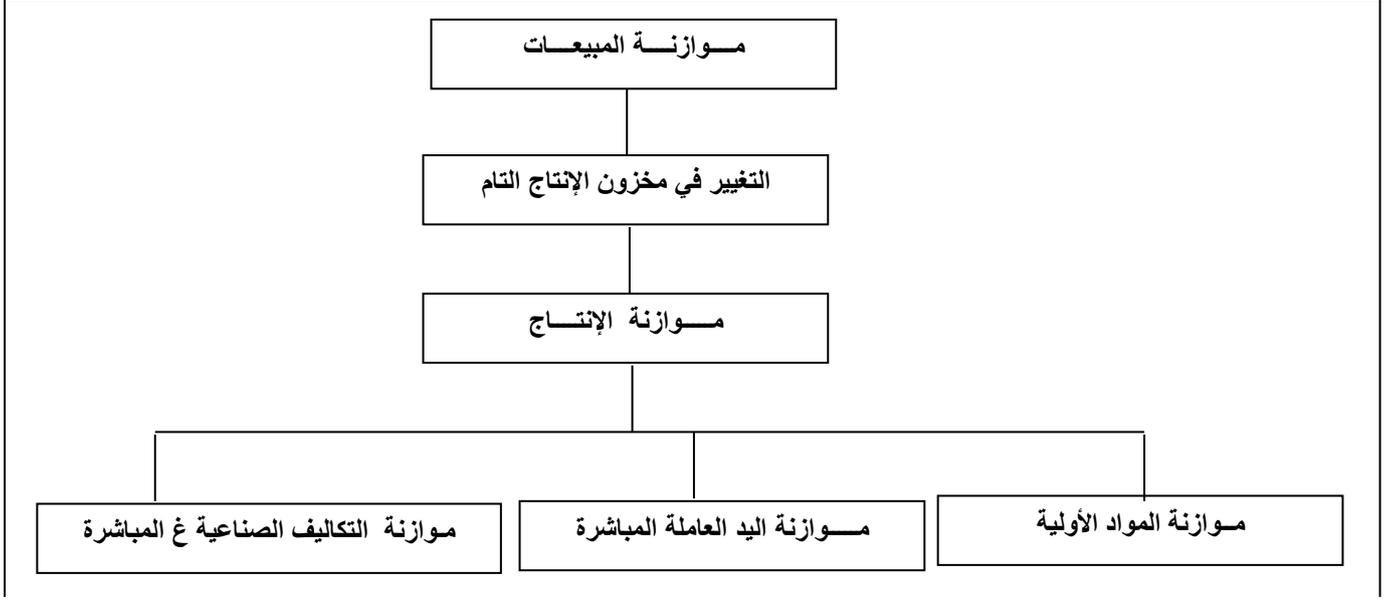
ويمكن تقسيم هذه التكاليف من ناحية علاقتها بالنشاط إلى تكاليف ثابتة و أخرى متغيرة, حيث نجد أن التكاليف الثابتة لا تتأثر بتغير حجم النشاط و تبقى ثابتة خلال فترة من الزمن ومن أمثلتها نجد تكاليف الإعلان, أما التكاليف المتغيرة فهي تلك التي تتغير في مجموعها مع أحجام النشاط بحيث توجد علاقة طردية بين حجم النشاط وحجم هذه التكاليف فإذا زاد حجم النشاط بنسبة معينة زادت هذه التكاليف بنفس النسبة و من أمثلتها نجد عمولات رجال البيع.

❖ موازنة الإنتاج: (Budget de production)

بعد أن يستقر رأي إدارة المؤسسة على سياسة المبيعات والأسعار والمخزون تكون الخطوة التالية هي إعداد تقديرات الإنتاج بالنسبة لكل نوع من المنتجات وذلك للوفاء بالمبيعات الخارجية والمخزون المطلوب وجوده باستمرار, وتعتبر موازنة الإنتاج الأساس في إعداد بقية تقديرات المستلزمات المختلفة كما هو موضح في الشكل التالي:

¹- منصور السعيدة، المحاسبة الإدارية، عمان، مؤسسة رام، 1993، ص 253.

الشكل رقم 31: العلاقة بين موازنة المبيعات والإنتاج والموازنات الأخرى



المصدر: نور أحمد، فتحي السوافيري، مرجع سبق ذكره، ص 97

- و بالتالي يحتاج مسؤول وحدة الإنتاج عند شروعه في وضع موازنته إلى:¹
- تقدير المخزونات الموجودة (مخزون أول المدة و مخزون آخر المدة للسلع).
 - و تقدير النشاط الأدنى الضروري لضمان مبيعات الفترة المغطاة بواسطة موازنة المبيعات والتي يطالعونه عليها المسؤولين التجاريين, وبالتالي يحدد برنامج الإنتاج بالطريقة التالية:

$$\text{برنامج الإنتاج (كمية الإنتاج) = المبيعات المقدرة + المخزون السلعي لآخر مدة - المخزون السلعي لأول مدة}$$

و يتم إعداد موازنة الإنتاج على أساسين :

الأول : على أساس البرامج التي ترغب المؤسسة في تنفيذها.

الثاني : على أساس المسؤولية عن هذا التنفيذ.

¹ - Lochard Jean, Op Cit, P 80.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

تهدف الموازنة التقديرية على أساس البرامج إلى إيضاح كافة الأهداف التي ترغب المؤسسة في تحقيقها، و تنفيذ هذه الموازنة وما يلحق بها من دراسات في دراسة التوازن بين كافة برامج المؤسسة. أما الموازنة التقديرية للإنتاج على أساس المسؤولية فهي تعرض خطط الإنتاج بدلالة الأشخاص المسؤولين عن تنفيذها، و من ثم فهي تعتبر أداة للرقابة على المستويات الإدارية المختلفة داخل الهيكل الوظيفي للمؤسسة.

بعد إعداد موازنة الإنتاج تكون الخطوة التالية هي إعداد موازنة المواد الأولية وموازنة اليد العاملة المباشرة وموازنة التكاليف الصناعية غير المباشرة.

- إن الهدف من الموازنة التقديرية للمواد الأولية هو إعداد التقديرات بالكمية والقيمة للمواد الأولية اللازمة لتنفيذ برامج الإنتاج (أي معرفة احتياجات برامج الإنتاج بالكمية والقيمة).
و المعادلة التالية تبين كمية المواد الأولية اللازمة لبرامج الإنتاج:

$$\text{احتياجات برنامج الإنتاج من المواد الأولية} = \text{كمية الإنتاج} * \text{احتياجات الوحدة الواحدة من المواد الأولية.}$$

- بعد تحديد المواد المباشرة التي يحتاج إليها برنامج الإنتاج يتم إعداد الموازنة التقديرية لليد العاملة المباشرة، و تعتبر اليد العاملة المباشرة من أهم عناصر الإنتاج وتكلفتها تمثل قسما كبيرا في تكلفة الإنتاج ولهذا من الواجب معرفة عدد ساعات العمل المطلوبة لصنع وحدة واحدة من المنتج النهائي وكذلك مجموع الساعات اللازمة لتحقيق كمية الإنتاج المطلوبة، هذا من جهة، ومن جهة أخرى لابد من تقدير تكلفة الأجر (سعر ساعة العمل /يوم).

$$\text{احتياجات برنامج الإنتاج من اليد العاملة المباشرة} = \text{كمية الإنتاج} * \text{احتياجات الوحدة الواحدة من اليد العاملة المباشرة.}$$

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

للحصول على تكلفة اليد العاملة المباشرة يتم ضرب المجموع المتحصل عليه من المعادلة السابقة في تكلفة الساعة الواحدة، أما بالنسبة لتكلفة العمل غير المباشر فتضم إلى الموازنة التقديرية للمصاريف الصناعية غير المباشرة.

- تشمل الموازنة التقديرية للمصاريف الصناعية غير المباشرة: الإهلاكات، القوى المحركة، التوريدات، الصيانة، الإيجار، التأمينات على المؤسسة، تكاليف المواد والأجور غير المباشرة، المصاريف التي تنفق لأجل تحسين الإنتاج... إلخ¹.

تعتبر هذه الموازنة أداة فعالة للرقابة على المصاريف و ذلك بمقارنة المصاريف الفعلية مع المصاريف التقديرية :

و يتم إعداد هذه الموازنة باتباع الخطوات التالية :

- نقوم بتحديد جميع المصاريف و تقديرها.
- الفصل بين عناصر المصاريف الثابتة وعناصر المصاريف المتغيرة².
- نقوم بتوزيع هذه المصاريف على أقسام الإنتاج و الخدمات .
- نضيف المصاريف الصناعية المتغيرة إلى المصاريف الثابتة: للحصول على المصاريف الصناعية غير المباشرة التقديرية للفترة القادمة.

❖ موازنة التموينات: (Budget des approvisionnements)

إن الهدف من وراء إعداد الموازنة التقديرية للتموينات هو ضمان أن كمية المواد التي يحتاج إليها برنامج الإنتاج سوف يتم شراؤها بالكميات المطلوبة وفي الأوقات المناسبة و بأقل تكلفة و بالتالي تعتمد هذه الموازنة على احتياجات برنامج الإنتاج مع مراعاة مخزون أول مدة وآخر مدة للمواد المشتراة كالتالي:

كمية المشتريات من المواد الأولية = احتياجات برنامج الإنتاج + مخزون آخر مدة - مخزون أول

مدة

¹ - فركوس محمد، مرجع سبق ذكره، ص 117.

² - المصاريف الثابتة تتعلق بتوفير الطاقة الإنتاجية للمؤسسة سواء استخدمت هذه الطاقة أم لا مثل أجور المشرفين، أما المتغيرة فتتغير مع تغير حجم الإنتاج كالأجور المباشرة للعمال حسب عدد ساعات العمل .

ثانياً_ الموازنة التقديرية للمصاريف العامة والإدارية: (Le budget des frais généraux)

على عكس التكاليف السابقة (البيع - العمل - التمويل) والمرتبطة بصفة مباشرة مع نشاطات المؤسسة نجد نوعاً آخر من التكاليف لا ترتبط مباشرة بالنشاطات السابقة وهي المصاريف العامة والإدارية و تشمل هذه المصاريف بصورة عامة مصاريف إدارة المنشأة بشكل عام مثل رواتب الإدارة العليا واستهلاكات الأصول المستخدمة من قبل إدارة المؤسسة كالسيارات و مباني الإدارة و الأثاث و مصاريف الضيافة و التبرعات الخيرية لمساعدة المجتمع المحلي و ما شابه ذلك وعموماً هناك طريقتين لتقدير هذه المصاريف وهما :¹

الطريقة التقليدية : و تمر بالمراحل التالية :

- يقوم كل قسم (البحث والتطوير, مراقبة التسيير, تسيير المواد البشرية... إلخ) بتحديد تقديرات القسم الذي يقع تحده إشرافه وذلك بالاعتماد على نتائج الفترات السابقة و مع اتخاذ التعديلات اللازمة.
- تقوم الإدارة العليا بتحديد المبلغ التقديري المخصص لجميع الأقسام مسبقاً و يعتبر هذا المبلغ هدفاً لا يمكن تجاوزه.
- يجتمع مسؤولي الأقسام المختلفة لتوزيع مقدار المصاريف المحددة من طرف الإدارة العليا على الأقسام المختلفة, ويوزع هذا المقدار من المصاريف على الأقسام حسب تقديرات كل قسم, و لكن غالباً ما تكون تقديرات الأقسام أكبر من تقديرات الإدارة العليا مما يتطلب انعقاد اجتماعاً للتفاوض وقد يؤدي تخفيض مبلغ المصاريف إلى نشوب نزاعات.

طريقة نظام موازنة الأساس الصفرى:

- ظهر هذا النظام الجديد في مجال الرقابة على موارد المؤسسة وانتشر تطبيقه في المؤسسات منذ السبعينات, و يرجع الفضل في نشأة هذا النظام إلى Peter pyrr الذي يعتبر الأب لهذا النظام الجديد لاعداد الموازنات ويهدف هذا النظام إلى التقليص في الموارد الضائعة في المؤسسات الكبرى و أهم ما يميز هذه التقنية ما يلي :
- نظام الموازنات ينطلق من الصفر, فهذا الأسلوب لا يعتبر أن موازنة الفترة السابقة يمكن استعمالها كأساس لاعداد موازنة الفترة القادمة .
 - هذه التقنية تشترط التبرير الكلي لكل نشاط, وظيفة, مركز تكلفة و برنامج, كما تتطلب ترتيب كل نشاط حسب أهميته و مساهمته في تحقيق أهداف المؤسسة.

¹ - محمد فركوس، مرجع سبق ذكره، ص 228.

ثالثا- موازنة الاستثمارات: (Le budget des investissements)

إن الموازنة الاستثمارية هي أداة تحليلية تساعد في عملية التخطيط الطويل الأجل باختيار المشاريع الاستثمارية. وتستوجب الموازنة الاستثمارية القيام بعدة عمليات لمعرفة المبالغ التي تستوجب استثمارها في أصول ثابتة وكيف تخصص هذه الأموال وما هي مصادر التمويل التي يجب اختيارها، ولكي يقبل المشروع الاستثماري يجب أن يمر على المراحل الآتية:¹

- 1- حصر الاقتراحات الاستثمارية المقدمة من طرف المستويات المختلفة في المؤسسة.
- 2- القيام بدراسة الاقتراحات الاستثمارية المقدمة وتحديد كل الآثار التي ستترتب عنها، و من بين هذه الدراسات التقنية والدراسة التجارية.
- 3- القيام بتجميع كل البيانات المتعلقة بكل اقتراح أو بديل استثماري ثم القيام بإعداد موازنة تتضمن النفقات والإيرادات المقدرة لكل مشروع من المشاريع المقترحة خلال سنوات حياته الإنتاجية.
- 4- المفاضلة بين المشاريع المقترحة وفقا لمعايير معينة ثم بعد ذلك نحدد المبلغ المخصص للاستثمار في هذه المشاريع و في الأخير نقوم بإعداد الموازنة العامة الاستثمارية.

رابعا-الموازنات العامة (Les budgets généraux)

و يقصد بها موازنة الخزينة و الوضعية المالية التقديرية للمؤسسة و هي تلخص مجمل الموازنات الأخرى :

❖ أ-موازنة الخزينة (Le budget de trésorerie)

ترجم موازنة الخزينة معطيات الموازنات السابقة بصيغة المدفوعات والمقبوضات وذلك من أجل أخذ الوقت الكافي للتخطيط لتغطية أي عجز متوقع في النقد أو استثمار الفائض منه بأعلى مردود ممكن.

¹- مرجع سبق ذكره، ص 168.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

ولعل أهم أغراض موازنة الخزينة هو تجنب المفاجآت في السيولة النقدية إذ لا يكفي في وقتنا الحاضر أن تكون المنشأة نامية وذات ربحية جيدة بل يجب أن تكون قادرة على تأمين السيولة اللازمة لمواجهة الالتزامات والمصروفات التي لا تحمل التأخير.

تتكون مقبوضات المؤسسة بشكل رئيسي من أثمان المبيعات النقدية و أقساط المبيعات الآجلة المحصلة بالإضافة إلى مقبوضات عوائد الاستثمارات والإيرادات المختلفة.

أما المدفوعات الرئيسية للمؤسسة فتتكون من أثمان المشتريات النقدية و أقساط المشتريات الآجلة و المصاريف البيعية و الإدارية و المصاريف المتفرقة الأخرى، إضافة إلى تسديدات الدائنين و دفعات فوائد القروض الدائنة و بعد إعداد تقديرات المقبوضات والمدفوعات نقوم بطرح المدفوعات من المقبوضات أقساطها و ما شابه ذلك مع الأخذ بعين الاعتبار الرصيد النقدي في أول المدة حتى نستطيع تحديد هل سيكون هناك زيادة أو نقص في السيولة النقدية و بالتالي يتبين للمؤسسة هل هي في حاجة إلى تمويل دائم أو مؤقت حتى نخطط للاقتراض الطويل أو القصير المدى. وبهذه الصورة فإن موازنة الخزينة تشكل أداة جيدة لاختبار الواقع ومعرفة فيما إذا كانت مخططاتنا جيدة أم لا ¹.

❖ الوثائق الشاملة التقديرية: (Les documents de synthèse prévisionnels)

ويشكل إنجاز الوثائق الشاملة التقديرية (جدول حسابات النتائج والميزانية التقديرية الختامية) المرحلة الأخيرة من بناء الموازنة .

ويعتبر جدول حسابات النتائج وثيقة رئيسية، فهي تبين لنا النتيجة المتوقعة في مرحلة التقديرات كما توفر للمؤسسة الفرصة لأخذ نظرة شاملة عن انحرافات الاستغلال في مرحلة الرقابة.

أما الميزانية العامة التقديرية فهي وثيقة تسمح لنا بالتأكد من تحقيق التوازن للمؤسسة (الأصول والخصوم)، ويتم إعدادها بعد إعداد موازنة الخزينة وجدول حسابات النتائج.

4.3. تحديد الانحرافات وتنبه الإدارة العامة بوجودها

تتم المراقبة الموازنية بصورة عامة شهريا من أجل تحقيق هدفين هما:

- مراقبة تنفيذ الموازنات، حيث يقوم مراقب التسيير هنا بإلقاء نظرة على الماضي.
- ضبط التقديرات واتخاذ الإجراءات التصحيحية، وينصب نشاط مراقب التسيير هنا على المستقبل.

¹ - Didier leclère, Gestion budgétaire, Paris, Edition eyrolles, 1993, P135.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

- و يعتمد مسار مراقبة الموازنات على منفذين أساسيين في المؤسسة :
- مراقب التسيير الذي ينفذ مراقبة الموازنات.
 - المديرية أو المصلحة المراقبة التي عليها أن تبرر الفوارق الموازنية.
- إن المقارنة بين المعطيات الحقيقية و المعطيات الموازنية تسمح باستخراج الفوارق الموازنية معبرا عنها بالقيمة وبالنسب المئوية، وتختلف التقنيات المستعملة في المراقبة حسب نوع النشاط المراقب :
- النشاطات التجارية
 - النشاطات الصناعية
 - النشاطات الوظيفية .

أولاً- المراقبة الموازنية للنشاطات التجارية:

يتم حساب الانحراف عادة بطرح التقديرات من التحقيقات كما يلي :

$$\text{الانحراف} = \text{التحقيقات} - \text{التقديرات}$$

وعموما توجد ثلاث أنماط من المراكز لتغطية النشاط التجاري بالمؤسسة و هي :

- مراكز الإيرادات .
- مراكز الأرباح.
- مراكز الاستثمار.

و تتحقق مراقبة النشاطات التجارية بالاعتماد على مؤشرين هما رقم الأعمال و الهامش.

❖ **المراقبة الموازنية لرقم الأعمال :**

تم المراقبة الموازنية لرقم الأعمال بحساب الفرق بين رقم الأعمال المحقق و رقم الأعمال المقدر في الموازنة.

$$\text{الانحراف على رقم الأعمال} = \text{رقم الأعمال المحقق} - \text{رقم الأعمال المقدر}$$

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

و يوجد شرحين محتملين لهذا الانحراف و هما :

- الانحراف بسبب الكميات: حيث تكون الكميات المباعة فعلا مختلفة عن الكميات المقدرة في الموازنة و يتم حساب هذا الانحراف كما يلي :

$$\text{الانحراف على الكميات المباعة} = (\text{ك- ح} \cdot \text{م}) \cdot \text{س م}$$

- الانحراف بسبب الأسعار: حيث تباع الكميات الحقيقية بسعر يختلف عن السعر المقدر في الموازنة

$$\text{الانحراف على سعر البيع} = (\text{س- ح} \cdot \text{م}) \cdot \text{ك ح}$$

س ح: السعر الحقيقي . ك ح : الكمية الحقيقية المباعة.

س م : السعر المقدر أو المعياري . ك م : الكمية المقدرة أو المعيارية المباعة.

$$\text{الانحراف الإجمالي} = \text{الانحراف على السعر} + \text{الانحراف على الكمية}$$

❖ المراقبة الموازنة للهامش :

يتم حساب الانحراف الإجمالي على الهامش بمقارنة الهامش الحقيقي بالهامش المقدر في الموازنة.

$$\text{الانحراف الإجمالي} = \text{الهامش الحقيقي} - \text{الهامش المقدر}$$

$$\text{الانحراف الإجمالي} = [\text{الكمية الحقيقية للمبيعات} * (\text{سعر البيع الحقيقي} - \text{التكلفة الوسطية الحقيقية للوحدة})] - [\text{الكمية المقدرة للمبيعات} * (\text{سعر البيع المقدر} - \text{التكلفة الوسطية المقدرة للوحدة})]$$

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

و يرجع الانحراف على الهامش إلى ثلاث احتمالات ممكنة وهي:¹

- الاختلاف بين سعر البيع الحقيقي و سعر البيع المقدر في الموازنة.
- الاختلاف بين الكميات الحقيقية المباعة و الكميات المقدرة في الموازنة.
- الاختلاف بين التكلفة الحقيقية و التكلفة المقدرة.

و تعود مسؤولية الانحراف بسبب الاحتمالين الأولين إلى المصلحة التجارية, بينما تعود مسؤولية الانحراف بسبب الاحتمال الثالث إلى مصلحة الشراء في المؤسسات التجارية أو مصلحة الإنتاج في المؤسسات الصناعية.

الانحراف على سعر البيع = (سعر البيع الحقيقي - سعر البيع المقدر) * الكميات الحقيقية المباعة

الانحراف على الكميات المباعة = (الكمية الحقيقية - الكمية المقدرة) * الهامش المقدر

الانحراف على التكاليف = (التكلفة الحقيقية للوحدة - التكلفة المقدرة للوحدة) * الكمية الحقيقية

ثانيا- المراقبة الموازنة للنشاطات الإنتاجية:

تم مراقبة النشاط الإنتاجي حسب طبيعة التكاليف كما يلي :

❖ الانحراف على التكاليف المباشرة :

يتم حساب الانحراف على التكاليف المباشرة بمقارنة التكاليف الحقيقية للإنتاج الحقيقي بالتكاليف المقدرة للإنتاج الحقيقي.

¹ - Didier leclère, 1993, P 838.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

الانحراف الإجمالي على التكاليف المباشرة = التكاليف الحقيقية للإنتاج الحقيقي - التكاليف المقدرّة للإنتاج الحقيقي.

- التكاليف الحقيقية للإنتاج الحقيقي = التكلفة الحقيقية للوحدة * كمية الإنتاج الحقيقية.
- التكاليف المقدرّة للإنتاج الحقيقي = التكلفة المقدرّة للوحدة * كمية الإنتاج الحقيقية.

إذن الانحراف الإجمالي للتكاليف المباشرة = (التكلفة الحقيقية للوحدة - التكلفة المقدرّة للوحدة) * كمية الإنتاج الحقيقي.

و يقسم هذا الانحراف إلى انحرافات فرعية لكل عنصر من العناصر التالية :

أ- الانحراف على المواد الأولية :

يتم حساب الانحراف الإجمالي على المادة الأولية بقياس الفرق بين التكاليف الحقيقية للمادة الأولية و التكاليف المعيارية للمادة الأولية الخاصة بالإنتاج الحقيقي:

إذن الانحراف الإجمالي على المادة الأولية = التكاليف الحقيقية للمادة الأولية - التكاليف المقدرّة للمادة الأولية الخاصة بالإنتاج الحقيقي

ويرجع الانحراف على المواد الأولية إلى استخدام كمية اقل أو أكثر من الكمية المقدرّة أو استخدام أسعار اقل أو أكثر من الأسعار المقدرّة, و يتم حساب الانحراف على كمية المواد الأولية و على أسعارها كما يلي :

الانحراف على كمية المواد = (الكميات الحقيقية المستعملة - الكميات المعيارية للإنتاج الحقيقي) * سعر المواد المعياري

الانحراف على سعر المواد = (السعر الحقيقي للمواد - السعر المعياري) * الكمية الحقيقية للمواد

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

ب- الانحراف على اليد العاملة المباشرة :

يتم حساب الانحراف الإجمالي على اليد العاملة بنفس الطريقة المستعملة لحساب الانحراف على المواد الأولية، و يكمن الفرق الوحيد في التسميات حيث يمثل السعر هنا الأجر، أما الكمية فهي عدد الساعات المستغرقة في العمل.

انحراف الأجر = (معدل الأجر الحقيقي - معدل الأجل المعياري) * ساعات العمل الحقيقية

انحراف كفاءة العمل = (ساعات العمل الحقيقية - ساعات العمل المعيارية للإنتاج الحقيقي) * معدل الأجر المعياري

❖ الانحراف على التكاليف غير المباشرة:

تعود صعوبة هذه الانحرافات إلى:

- اشتراك هذه التكاليف بين عدة منتوجات.
- واحتوائها على عناصر ثابتة لا تتغير مع تغير حجم النشاط.

لذلك فقبل التطرق إلى كيفية حساب الانحراف الإجمالي على التكاليف غير المباشرة و مختلف الانحرافات المرتبطة بها، لا بد أن نقوم أولاً بإعداد الموازنات المرنة، و الموازنات المرنة هي عبارة عن تقديرات للتكاليف غير المباشرة (الثابتة والمتغيرة) مع الأخذ بعين الاعتبار تغير حجم النشاط (تغير عدد ساعات العمل) وبالتالي فهي تسمح بتكييف التكاليف المقدرة للنشاط المقدر للحصول على التكاليف المقدرة والمحسوبة على أساس النشاط الحقيقي وكذلك على أساس الإنتاج الحقيقي، ثم تقارن فيما بعد مع التكاليف الحقيقية ليتم استخراج الانحرافات.

وعموماً يمكن التمييز بين الموازنات التالية:¹

الموازنة المعيارية حسب الإنتاج الحقيقي = التكلفة المعيارية الوحودية لإجمالي التكاليف غ/م * كمية الإنتاج الحقيقي
Budget standard exprimé en fonction de la production réelle B.S.(P)

¹ - عقون سعاد، مرجع سبق ذكره، ص 137.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

الموازنة المرنة حسب النشاط الحقيقي = التكاليف الثابتة المقدرة + (التكلفة المتغيرة المعيارية
 لوحدة العمل * مستوى النشاط الحقيقي).
 Budget flexible en fonction de
 l'activité réelle B.F.(A)

الموازنة المرنة حسب الإنتاج الحقيقي = التكاليف الثابتة المقدرة + (التكلفة المتغيرة المعيارية لوحدة
 العمل * مستوى النشاط الحقيقي حسب المردودية
 المقدرة).
 Budget flexible en fonction de la
 production réelle B.F.(P)

مع العلم أن: مستوى النشاط الحقيقي حسب المردودية المقدرة =
 (النشاط المقدر * الإنتاج الحقيقي) / الإنتاج المقدر.

وبعد التطرق إلى كيفية حساب الموازنات المرنة سنقوم فيما يلي بعرض كيفية حساب الانحراف الإجمالي على
 التكاليف المتغيرة و مختلف الانحرافات المرتبطة به:

أ- الانحراف الإجمالي على التكاليف غير المباشرة :

يتم حساب الانحراف الإجمالي على التكاليف غير المباشرة بمقارنة التكاليف غير المباشرة الحقيقية
 بالتكاليف غير المباشرة المقدرة و لكن المحسوبة على أساس الإنتاج الحقيقي :

الانحراف الإجمالي على التكاليف غ/م = التكاليف غ/م الحقيقية - الموازنة المعيارية حسب الإنتاج
 الحقيقي B.S.(P)

ب- الانحراف على الميزانية :

أو ما يطلق عليه بالانحراف على المصاريف, و يساعد هذا الانحراف على معرفة درجة احترام الموازنة
 الموضوع مسبقا, أي معرفة مدى التبذير أو الاقتصاد في الميزانية.

الانحراف على الميزانية = التكاليف غ/م الحقيقية - الموازنة المرنة حسب النشاط الحقيقي
 B.F.(A)

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

ج- الانحراف على النشاط:

يساعد هذا الانحراف المؤسسة على تقييم نشاطها، لمعرفة هل حققت فائض في النشاط (SUIF activité) أو عجز في النشاط (sous activité) و تتحقق الحالة الأولى عندما يكون النشاط الحقيقي أكبر من النشاط المقدر أما الثانية فتحقق عندما يكون النشاط المقدر أكبر من النشاط الحقيقي.

الانحراف على حجم النشاط = الموازنة المرنة حسب النشاط الحقيقي B.F.(A) - الموازنة المرنة حسب الإنتاج الحقيقي B.F.(P)

د- الانحراف على المردودية :

يسمح هذا الانحراف بقياس الربح أو الخسارة الناتجين على الفارق بين مردودية النشاط الفعلي ومردودية النشاط المقدر، فإذا كانت عدد ساعات عمل الأفراد الحقيقية أكبر من عدد ساعات العمل المقدر، فهذا يعني أن المؤسسة قد تحملت تكاليف أكبر من التكاليف المقدر، وهذا ما يستلزم إنتاج كميات موافقة لمستوى تلك النفقات و ليس الاكتفاء بالمستوى التقديري فقط.

الانحراف على المردودية = الموازنة المرنة حسب الإنتاج الحقيقي B.F.(P) * الموازنة المعيارية حسب الإنتاج الحقيقي B.S.(P)

ثالثا- المراقبة الموازنة للنشاطات الوظيفية :

تجزأ النشاطات الوظيفية للمؤسسة على مستوى مراكز المصاريف حسب مقتضيات الحال إلى : المحاسبة، الإعلام الآلي، الإدارة...
وتطبق مراقبة التسيير على مستوى هذه النشاطات رقابة موازنة للمصاريف العامة لها: كتلة الأجور، مصاريف الهاتف، مصاريف الإعلام الآلي، مصاريف الإشهار...إلخ.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

وتتمثل المراقبة الموازية لهذه النشاطات في متابعة الانحرافات للمجاميع الإجمالية لهذه المصاريف حسب طبيعتها وذلك دون تجزئتها إلى الكميات والتكاليف الوحدوية لأنه من الصعب تحقيق ذلك في هذا النوع من المصاريف¹.

¹ Dayan Armand, Op Cit , P 846.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

3. لوحات القيادة من أجل مساعدة المسؤولين على قيادة نشاطاتهم

هل سبق و أن قدت سيارتك من دون مؤشرات السرعة، المسافة وكمية البنزين الموجودة و درجة حرارة المحرك؟ إذن فكيف يمكن للمسيرين أن يقوموا بقيادة مؤسساتهم دون أن يكون بإمكانهم الاطلاع مباشرة على مستوى نشاطات كل المصالح، تنبؤات السيولة، واتجاه تغير التكاليف... إلخ؟

لوحه القيادة هي إحدى الأدوات الأساسية لمراقبة التسيير، وهي تنتمي إلى نظام المعلومات التسييري الكلي للمؤسسة بحيث تساعد على توفير أهم المعلومات الخاصة بمختلف نشاطات المؤسسة، كما تضمن تقديم المعلومات المرتدة عن تحقيق الأهداف ليتم تفسيرها و تصحيحها وهي بهذا تعتبر من أهم الأدوات المساعدة على اتخاذ القرارات، وهذا ما سنتعرف عليه من خلال هذا المبحث.

1.3. تعريف لوحات القيادة

لماذا تستخدم لوحات القيادة ؟

إن استعمال الأدوات المحاسبية والموازنية فقط غير كافي لمواجهة النقائص التي يمكن أن تظهر أثناء تسيير المؤسسة ومحاولة تحسين نتائجها، وهذا راجع لعدم التطبيق الجيد لهذه الأدوات من جهة وإلى محدوديتها من جهة أخرى: المعلومات الناتجة عنها تكون عادة ذات طبيعة مالية وشديدة التخصص، وغالبا ما تأتي متأخرة ولا تعطي صورة واضحة عن العوامل الأساسية لقيادة المؤسسة.

ولمعالجة هذه النقائص لجأت بعض المؤسسات وخاصة المؤسسات الفرنسية وذلك قبل الحرب العالمية الثانية إلى وضع نظام جديد هو لوحات القيادة والتي تسمح للمسؤولين بالحصول على نظرة مركبة عن المؤشرات الأساسية ولحيطها وذلك في الوقت الحقيقي والمناسب (en temps réelle)، و بالتالي فهي تسمح باتخاذ القرارات الملائمة نظرا لتركيزها على المعلومات الأكثر أهمية فقط و ليس على كل المعلومات.

وسنحاول فيما يلي إعطاء أهم التعاريف الواردة عن لوحات القيادة:

- لوحه القيادة هي أداة تلخيصية (outil de synthèse) تتضمن المعلومات الضرورية التي تسمح لكل مسؤول بتحليل الوضعيات لسبق الأحداث ولاتخاذ القرارات في أوقات قياسية. وهي من جهة أخرى وسيلة اتصال مفضلة لدى جميع الفاعلين بالمؤسسة¹.

¹ - <http://www.educnet.education.fr>

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

- لوحة القيادة هي وسيلة رقمية (instrument numérique) تشير إلى المستوى المحتمل للمشاكل الفعلية أو المستقبلية, و هي تتكون من مجموعة مؤشرات لتزويد المسؤولين بالمعلومات الأساسية لقيادة نشاطهم¹.
- لوحة القيادة هي وسيلة تساعد على التنبؤ وعلى اتخاذ القرارات, تتكون من مجموعة مؤشرات قليلة العدد (من 5 إلى 10) وضعت بكيفية تسمح للمسييرين بمعرفة اتجاه التطورات التي تطرأ على المؤسسة وبتحديد العوامل التي تؤثر عليها في الآجال المناسبة².
- لوحة القيادة هي وسيلة لقيادة المؤسسة توضع تحت تصرف المسؤول وفريق عمله من أجل اتخاذ القرارات والعمل على تحقيق أهداف المؤسسة, وهي تتكون من مجموعة معلومات ووثائق تسمح باستغلالها³.
- لوحة القيادة هي وسيلة للقيادة وهي أداة :
 - * موجهة إلى كل مسؤول عملي.
 - * تعكس ما يجري و قابلة للتكيف.
 - * تركز على الجوانب الهامة و تترجم الاستراتيجية المختارة.
 - * مصاغة بلغة عملية.
 - * تسمح بتحديد الإجراءات التصحيحية اللازمة.و يبين هذا التعريف أن المعلومات التي تقدمها لوحات القيادة تتميز بأنها:⁴
 - قليلة العدد
 - مهمة بالنسبة للمسؤول المعني.
 - يمكن الحصول عليها بسرعة .
 - مفهومة و سهلة الترجمة.
 - مقدمة بطريقة فعالة (منحنيات, جداول, فروقات, نسب)

¹ - [http:// www. Directioninformatique.com](http://www.Directioninformatique.com)

² - Bernard Colasse, Encyclopédie de comptabilité, Contrôle de gestion et d'audit, Paris, Economica, 2000, P1133.

³ -Daniel Boix, Bernard Feminier, Le tableau de bord facile, 2^{ème} Edition, Paris, Edition d'organisation, 2004, P4.

⁴ - Armand Dayan, Op Cit, P 850.

- يتموقع نشاط مراقب التسيير في التنظيم العام للوحدات القيادية على مستويين:¹
- **المستوى الأول:** يقوم مراقب التسيير هنا بمساعدة المسؤولين على تعريف لوحات القيادة خاصة بكل منهم (مساعدتهم على تحديد قائمة المؤشرات)، و بالتالي فإن نشاط مراقب التسيير هنا هو نشاط دعم للمسؤولين بهدف تحفيزهم على ضبط واستعمال لوحات القيادة الخاصة بكل منهم.
 - **المستوى الثاني:** يقوم مراقب التسيير هنا بمساعدة المسؤولين على تحليل النتائج وتفسيرها لاتخاذ قرارات التسيير الملائمة سواء لجزء من النشاط أو للمؤسسة ككل.

2.3. خصائص لوحات القيادة

ينطلق التصور الكلاسيكي للوحدات القيادية من الفرضية التالية، أن متخذ القرار عقلاني ويستطيع أن يفهم كل المعلومات و يتخذ كل أنواع القرارات. وبالتالي يكفي أن يكون متخذ القرارات مزودا بكل المعلومات ليتمكن من اتخاذ القرارات المناسبة².

تميزت لوحات القيادة ضمن هذا التصور الكلاسيكي بأنها تضم مجموعة من المعلومات المرتدة ذات الأصل المحاسبي والمالي فقط في وثائق ذات حجم كبير ومعقد (من 10 إلى 200 صفحة في الشهر). فإذا كانت هذه المعلومات مفيدة لتقديم صورة عن المؤسسة ولتقييم الخسائر... فهي بالمقابل غير قابلة للاستعمال في ميدان القيادة لأنها :

* تقتصر فقط على المعلومات المالية والمحاسبية

* بالإضافة إلى أنها غير ملائمة نظرا لكبر حجمها ولتأخر تاريخ صدورها وبالتالي فإن هذا النوع من لوحات القيادة كان يؤدي إلى تخفيض سرعة العمل³، كل هذا كان في ظل محيط مستقر تسعى المؤسسة فيه إلى تحقيق هدف واحد و هو تخفيض التكاليف لزيادة الربح.

لكن مع تغير خاصية المحيط وارتباطه بظروف عدم الاستقرار والتأكد وجد متخذ القرارات نفسه مجبرا على اتخاذ أفضل القرارات وبسرعة، وهذا ما جعل من النماذج الحديثة للوحدات القيادية أدوات سريعة لاتخاذ

¹ - Bescos P L et al, 1997, Op cit, P 341.

² - Fernandez Alain, Les nouveaux tableau de bord des décideurs, 2^{ème} Edition, Paris, Edition d'organisation, 2002, P7.

³ -Bernard Colasse, Op Cit, P1135.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

القرارات وللتسيير العام للمؤسسة¹ وأطلق على هذا النوع من لوحات القيادة اسم لوحة القيادة الاستشرافية أو التنبؤية (le tableau de bord prospectif) و تميزت لوحات القيادة هنا بأنها:

* أداة تلخيصية : حيث أصبحت تحتوي على عدد محدود من المؤشرات (في الغالب من 5 إلى 10) والتي تساعد على تقديم المعلومات الأساسية لكل مسؤول عملي, فكثر المؤشرات والمعلومات لا يسمح باتخاذ القرارات الملائمة في الأوقات المناسبة لأنها تؤدي إلى صعوبة قراءة لوحة القيادة و كذلك إلى تضييع الوقت.

كما تميزت المعلومات المقدمة من طرف لوحة القيادة الحديثة بأنها ملائمة وموافقة للعوامل الأساسية للنجاح المرتبطة بكل مسؤول بالإضافة إلى أنها أصبحت تقدم بطريقة فعالة تسهل عملية استعمالها (منحنيات, جداول...).

* أداة تضم مؤشرات مالية وغير مالية : منذ 1992 اقترح كل من Kaplan و Norton في عدة مقالات أن تسيير المؤسسات بالاعتماد على مؤشرات مالية وغير مالية, بحيث تأخذ بعين الاعتبار إنشغالين أساسيين :

- تحقيق الهدف و ليس فقط استرجاع المسار المتبع.
- خلق القيمة و ليس مجرد تخفيض التكاليف.

جمعت هذه المؤشرات وفق أربعة محاور في لوحة قيادة متوازنة «équilibré»² من أجل الإجابة على الأسئلة الأربعة التالية:³

- ماهية نظرة المساهمين إلينا ؟ (النظرة المستقبلية المالية Perspective financier).
- ماهية نظرة المستهلكين إلينا ؟ (النظرة المستقبلية للزبائن Perspective du client).
- أين يمكن أن نتفوق؟ (النظرة المستقبلية الداخلية Perspective interne).
- هل باستطاعتنا الاستمرار في التحسين و في خلق القيمة؟ (النظرة المستقبلية للتعلم و التجديد Perspective d'apprentissage et d'innovation).

¹ - [http:// www.Eylolle.com](http://www.Eylolle.com).

² - لوحة قيادة متوازنة من أجل التأكيد على أن تحسين النتائج المالية ينبغي أن لا يطغى على باقي النتائج.

³ - Bernard Colasse, Op Cit, P1139.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

* أداة سريعة لاتخاذ القرارات : ففي ظل محيط سريع التغير لا بد من اتخاذ قرارات فورية و سريعة لأنه من النادر أن تتوفر فرصة الحظ الثاني.¹

وعليه أصبح الشكل الحديث للوحات القيادة يسمح بتقديم المعلومات الأساسية بسهولة وبسرعة (أداة تلخيصية)، كما أصبح يمكن المسؤولين من تحليل النتائج وتفسيرها لاتخاذ القرارات الملائمة بأقصى سرعة و في الأوقات المناسبة

* أداة للتسيير العام (Instrument de management globale):

يرى كل من Kaplan و Norton أن لوحة القيادة ليست مجرد أداة لقياس مدى تحقق النتائج و إنما هي أداة للتسيير العام لأنها:²

- تعطي معنى للأحداث أو الأعمال بإعطائها تمثيلا مشتركا لمهمة المؤسسة ككل.
- تظهر رغبة في التغيير (تفكير و توضيح استراتيجي مسبق قبل وضع لوحة القيادة وذلك على جميع مستويات الإدارة، مع احتمال إعادة النظر في الهيكلية).
- تضغط على السلوكات الشخصية للأفراد بتقديمها أهداف تفصيلية (الكمية، الآجال) و التي تستخدم لاحقا من طرف نظام التحفيز.
- تدفع إلى تحسين الجودة و التعلم في مجال المنظمة.

لا فائدة من وضع لوحة قيادة إذا كانت:³

- غير مسايرة للواقع والمستجدات اليومية.
- أرقامها غير دقيقة .
- الأهداف غير متفائلة .
- المؤشرات ليست ذات أهمية.

¹ - Alain Fernandez, Op Cit, P 26.

² - Bernard Colasse, Op Cit, P 1140.

³ -http: // www.qualité. Velay. Greta.fr.

3.3. أنواع المؤشرات

تتكون لوحة القيادة من مجموعة محددة من المؤشرات (من 5 إلى 10 في الغالب) و التي تعمل على تزويد المسؤولين بمعلومات مفيدة لقيادة نشاطاتهم و سنحاول فيما يلي إعطاء المفاهيم الأساسية التي تخص هذه المؤشرات:

أولا. تعريف المؤشر (l'indicateur)

* المؤشر هو معلومة رقمية مختارة, هدفها تقديم حسابات أو تقارير دورية متقاربة عن معدلات تنفيذ وإنجاز المهام.¹

* المؤشر، المتغيرة الأساسية، الدليل، معيار المراقبة... وما إلى ذلك من التسميات المختلفة التي تدل كلها على العنصر الأساسي للوحات القيادة، دور المؤشر هو قياس مدى تحقق الهدف أو الأهداف والإشارة إلى مستوى النتيجة المحققة.²

* على المستوى التطبيقي، يجب أن يكون تعريف المؤشر دقيقا جدا، فكل مؤشر ينبغي أن يتضمن توضيحا للمعلومات التالية:³

- البيان (اسم المؤشر) مثلا: الزمن المتوسط لتكوين جهاز التلفاز (س).
- العلاقة المطبقة لحسابه.
- كشف لمصادر المعلومات مثلا: المصادر التي يمكن استغلالها للحصول على أزمدة تركيب أجهزة التلفاز.
- الدورية مثلا: سيتم حساب هذا المؤشر كل شهر ويتم تجميعها في نهاية السنة.
- المسؤول: من يحسبه؟ من يراقبه؟ و لمن هو موجه؟
- طريقة التقديم: رقم، منحى، أشكال بيانية...
- مرجعية أو هدف: ما هو المستوى الجيد للمؤشر؟

¹ سنوسي علي، نحو تطبيق مراقبة التسيير في المؤسسة الصحية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 1999-2000، ص 127.

² - Tissier Dominique, Guide pratique pour la gestion des unités et des projets, Paris, Insep édition, 1987, P314.

³ - Demeestère René, Lorino Philippe, Mottis Nicolas, Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise, 2^{ème} Edition, Paris, Dunod, 2002, P83.

ثانيا. أنواع المؤشرات

لاختيار المؤشر بطريقة سليمة وتحديد قيمته, فإنه من المفيد الرجوع إلى التصنيفات المختلفة التالية:¹

أ- مؤشر النتيجة ومؤشر المتابعة (Indicateur de résultat et indicateur de suivi):

- مؤشر النتيجة: يقوم بقياس النتيجة النهائية للأداء أو لحدث معين بعد الإنجاز.
- مؤشر المتابعة: يقوم بقياس مستوى تطور الأداء و العمل خلال فترة الإنجاز.
- مثال : مؤسسة تنتج تجهيزات منزلية و تسعى إلى تحسين إرضاء زبائنها بإقامتها مصلحة للصيانة (خدمة ما بعد البيع) قادرة على تقديم خدمات الصيانة لزبائنها في فترة لا تتجاوز 48 ساعة .
- فمؤشر المتابعة هنا مثلا: هو قياس نسبة المواعيد خلال 48 ساعة.
- أما مؤشر النتيجة فهو قياس درجة رضى الزبائن (عدد المواعيد التي قدمت لها خدمات الصيانة خلال مدة لا تتجاوز 48 ساعة).

ب- مؤشر المراجعة ومؤشر القيادة (Indicateur de reporting et indicateur de pilotage):

- يستعمل مؤشر المراجعة لاعلام المستوى التنظيمي الأعلى بالنتائج المحققة.
- أما مؤشر القيادة فهو يسمح بقيادة العمل أو الأداء أثناء القيام به مما يساعد على التحكم في النشاطات.
- مثال : يمكن لسائق مكلف بقيادة سيارة من المدينة "س" إلى المدينة "ص" بأقصى سرعة و ضمان واقتصاد ممكن أن يستعمل مؤشرات المراجعة التالية : الزمن المستغرق في الرحلة, عدد المخالفات المعاقب عنها, عدد تجاوزات السرعة المسجلة في العلبة السوداء, كمية البنزين المستهلكة...
- و مؤشرات القيادة التالية : سرعته في لحظة معينة, عدد دورات المحرك في الثانية, السرعة المسموح بها في ذلك الجزء من الطريق...

ج- المؤشر المالي والمؤشر غير المالي (indicateur financier et non financier):

- المؤشر المالي هو الذي يستند على المعطيات المالية والمحاسبية فقط مثلا : معدل مردودية الاستثمار, سعر التكلفة للمنتوج...

¹ - Demeestère René, Lorino Philippe , Mottis Nicolas , Op Cit , P 80.

- أما المؤشر غير المالي، فهو ذلك الذي يستند على معطيات فيزيائية عملية (physico- opérationnelle) مثل : الحجم, الزمن, المخزون...

د- المؤشر المركب والمؤشر المستهدف (**indicateur synthétique et indicateur ciblé**) :

- المؤشر المركب هو ذلك المؤشر الذي يحدد بناء على مجموعة متنوعة من المعلومات بهدف وصف وضعية ما بصورة عامة و إجمالية مثل سعر التكلفة المتوسط لمنتوج ما.

- أما المؤشر المستهدف، فهو ذلك الذي يقتصر فقط على مظهر محدد و خاص مثل: الزمن اللازم لتغيير أطر عجلات الشاحنة "أ"

و حتى يكون المؤشر مصدر ثقة لا بد أن تتوفر فيه الشروط التالية:¹

- **الملاءمة والمصدقية** : و ترتبط هذه الخاصية بضرورة تلبية المؤشر لاحتياجات المستفيدين منه بصورة جيدة أي تلبيته للمعلومات المطلوبة و التي هم في حاجة إليها.

- **الوفاء والموضوعية (Fidélité et objectivité)** : و هذا يعني :

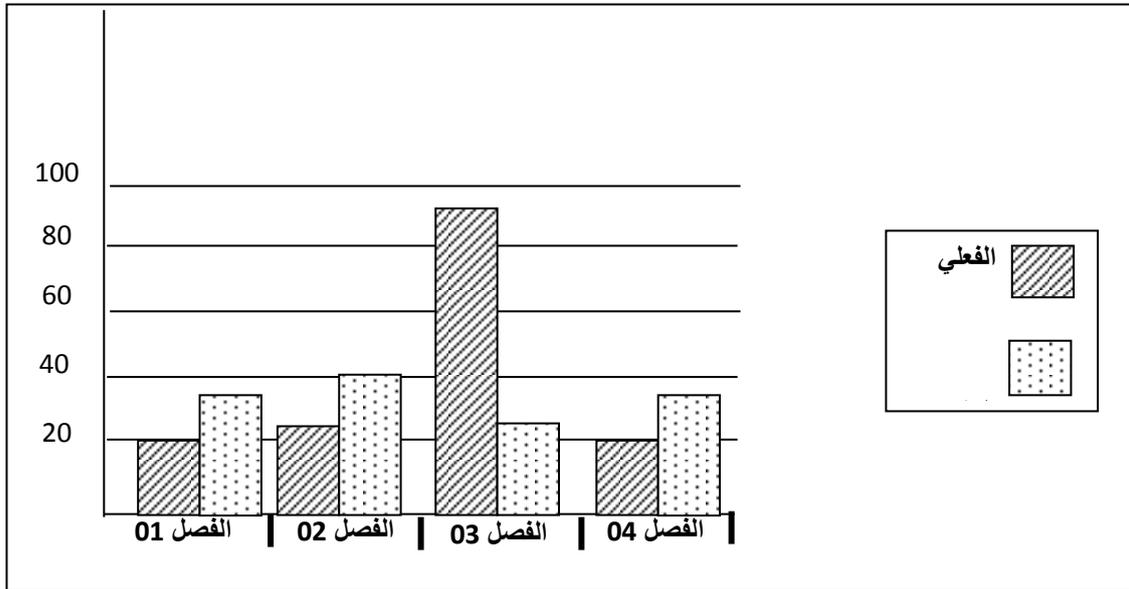
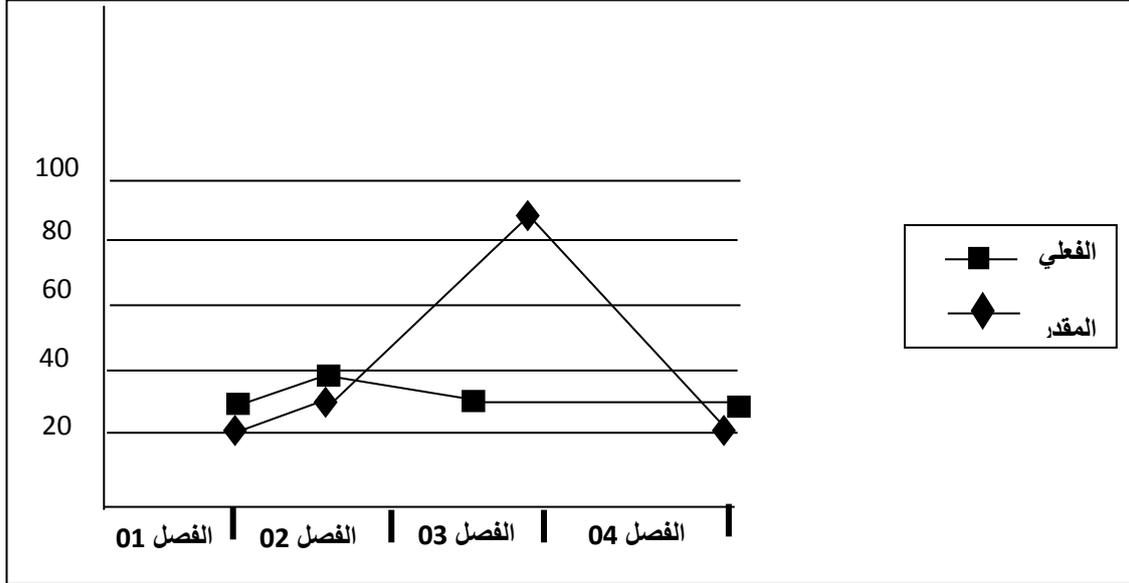
- إلزامية تغير المؤشر وتناسبه مع مستوى التغير الذي يطرأ على الظاهرة التي هي قيد التقدير أو القياس. وضرورة ثبات مدول المؤشر في الزمان والمكان وهذا يعني أن المؤشر يقوم على أساس معطيات علمية و موضوعية و يتم إعداده من قبل مختصين و بالتالي لا يجب أن يخضع لتلاعبات أو تشوهات من قبل مستعمليه.

- **السرعة والسهولة** : وهذا يعني سرعة الحصول على المعلومة وسهولة الوصول إليها لئتم استعمالها في الوقت المناسب. وعادة يفضل استعمال الأشكال البيانية باعتبارها تسمح لمستعملها باستخراج المعلومات بسرعة و سهولة ولكونها أكثر تعبيراً كما هو موضح في الشكل التالي:

¹ - Tissier Dominique, Op Cit, P314.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

الشكل رقم 32: بعض الأشكال البيانية لتقديم لوحات القيادة



المصدر: Dayan Armand, 1999, P 852.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

فضلا عما سبق هناك مجموعة أخرى من التوصيات التي يجب أن تؤخذ بعين الاعتبار عند اختيار المؤشر:¹

- لا بد أن يكون المؤشر مرتبطا بهدف معين.
- لا بد أن يسمح باتخاذ القرارات.
- يجب أن يكون واضحا و خاليا من أي غموض أو التباس.

4.3. مراحل تصميم لوحات القيادة

تخضع عملية وضع و تصميم لوحات القيادة إلى نفس المراحل التي تطرقنا إليها عند عرضنا لكيفية تصميم نظام مراقبة التسيير و هذا باعتبارها إحدى الأدوات الأساسية المكونة له.

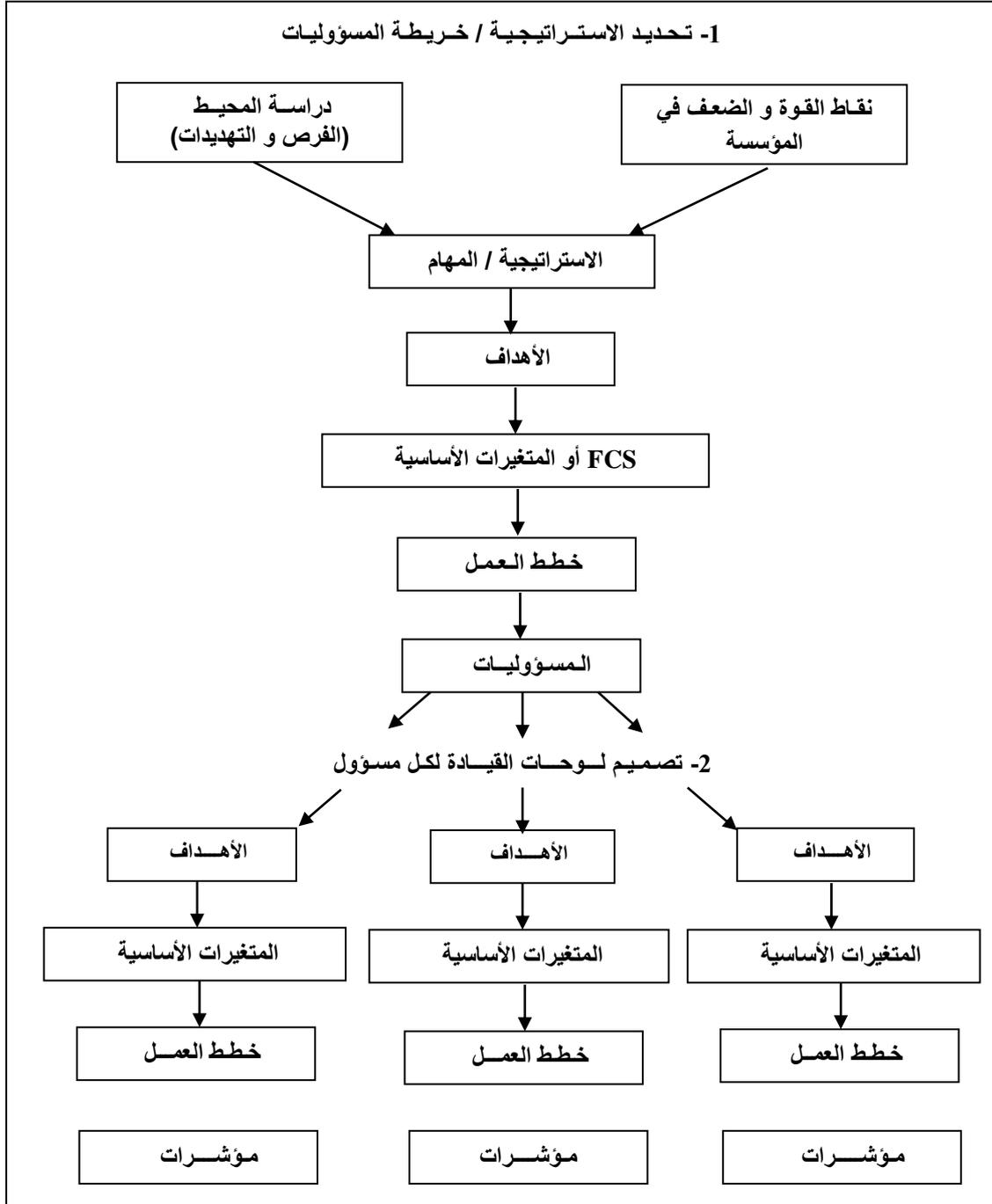
و تضم عملية التصميم هذه مرحلتين (أنظر الشكل أدناه), تتمثل المرحلة الأولى في الدراسة التمهيديّة والتي تعتبر ضرورية لأنها تهدف إلى التعرف على استراتيجية المؤسسة و تحديد مختلف المسؤوليات و كذلك المتغيرات الأساسية للنجاح التي تحقق هذه الاستراتيجية.

أما المرحلة الثانية فتتمثل في عملية تصميم لوحات القيادة بالمعنى الضيق , وهي ترتبط باختيار المؤشرات التي تسمح بمتابعة خطط عمل المسؤولين لتحقيق الأهداف الخاصة بكل واحد منهم².

¹ - <http://www.modesway.com>.

² -Armand Dayan, Op Cit, P 852.

الشكل رقم 33: مراحل تصميم لوحة القيادة



المصدر : Armand Dayan, 1999, P853.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

- وسنحاول فيما يلي التعمق أكثر في المرحلة الثانية (مرحلة تصميم لوحات القيادة) باعتبارنا قد تطرقنا سابقا إلى المرحلة الأولى (المرحلة التمهيديّة) عند عرضنا لكيفية تصميم نظام مراقبة التسيير. تضم مرحلة تصميم لوحة القيادة أربع خطوات وهي:¹
- تحديد المخطط التنظيمي للتسيير و المتغيرات الأساسية.
 - اختيار المؤشرات المناسبة.
 - البحث عن مصادر المعلومات.
 - تصميم لوحة القيادة.

أولا. تحديد المخطط التنظيمي للتسيير والمتغيرات الأساسية :

يعرف المخطط التنظيمي للتسيير (L'organigramme de gestion) على أنه التمثيل الرسمي للمسؤوليات الممارسة حقيقة والاتصالات الموجودة بين مختلف المستويات التنظيمية وأنشطة المؤسسة, وهو بهذا إعادة تشكيل للمخطط التنظيمي للمؤسسة بطريقة تبين المسؤوليات الممارسة فعليا في الواقع. إن الهدف من هذه المرحلة هو تحديد المسؤوليات الحقيقية الخاصة بكل مسؤول وكذلك وسائل العمل المتاحة لكل واحد منهم, وحتى يتمكن مراقب التسيير من تحقيق هذا عليه أن يقوم بإجراء مقابلات وحوارات مع مدير المؤسسة ومختلف المسؤولين حتى يطلع على النتائج المسطرة وخطط العمل الموضوعة لتحقيقها, كما عليه أن يقوم بدراسة الوثائق المستعملة والمنتجة من قبل كل مسؤول وكذلك التعرف على العلاقات التنظيمية و الوظيفية.

وبالتالي ينتج عن هذا التحليل تحديد لمراكز المسؤولية والمهام والأهداف الرئيسية لكل مركز و بالتالي المتغيرات الأساسية الواجب مراقبتها.

ثانيا. اختيار المؤشرات المناسبة :

تتضمن هذه الخطوة وضع لكل متغيرة أساسية مجموعة من المؤشرات التي تسمح بقياس مستوى أداء المهام والتعرف بأقصى سرعة على الانحرافات للتمكن من تصحيحها في الأوقات المناسبة.

¹ - عقون سعاد، مرجع سبق ذكره، ص 150.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

وتتم عملية اختيار المؤشرات بمشاركة المكلفين بقياس و تقدير الأعمال والكفاءات (رؤساء المصالح) و تعتبر مشاركة هؤلاء ضرورية بسبب معرفتهم الدقيقة لنقاط القوة و الضعف في المصالح و هذا ما يؤدي إلى تركيز المؤشرات على المتغيرات الأساسية.

وبالتالي يتم التوصل في الأخير إلى اتخاذ القرار النهائي بخصوص قائمة المؤشرات التي سيتم استعمالها في لوحات القيادة.

ثالثا. البحث عن مصادر المعلومات :

إن عملية اختيار المؤشرات لا ترتبط فقط بمجرد تحديد المهام والأهداف المراد تحقيقها، بل كذلك بإمكانية الحصول على المعلومات التي تسمح بحسابها واستعمالها في الوقت المناسب و من أجل هذا يقوم مراقب التسيير بدراسة نقدية لنظام المعلومات الخاص بالمؤسسة. وتشمل هذه الدراسة على المراحل التالية:

- التأكد من توفر المعلومات انطلاقا من قائمة المؤشرات المحددة في الخطوة السابقة، وكذلك التعرف على درجة صلاحيتها (جيدة، حسنة، متوسطة، رديئة، سيئة) و على المدة اللازمة للحصول عليها.
- ثم يقوم مراقب التسيير بمساعدة المسؤولين العمليين بالبحث عن كيفية الحصول على المعلومات غير الموجودة أو المتأخرة.

ففي حالة عدم وجود بعض المعلومات، فسيتم الاعتماد على إجراءات تسمح بالحصول عليها مستقبلا مثلا: وضع وثيقة لمتابعة حركة المخزونات، وثيقة لتدوين ساعات الإنتاج... إلخ.

أما في حالة وجود المعلومات ولكن وصولها في أوقات متأخرة فسيتم تقدير قيمتها بمدة قصيرة و هذا باستعمال القيمة الحقيقية لها عند تاريخ الحاجة واستكمال أو تقدير قيمتها النهائية من أجل استخدامها.

ونتيجة لهذه الدراسة النقدية يتم تحديد قائمة المعلومات المتوفرة و إقصاء تلك التي لا يمكن الحصول عليها في الآجال المناسبة أو تلك التي تكون غير صالحة للاستعمال.

رابعا. تصميم لوحة القيادة وتحديد قواعد استغلالها :

يعمل مراقب التسيير في هذه المرحلة على اقتراح لوحات قيادة متكيفة مع الهيكلية الموجودة و ليس العكس، فإذا أدت عملية وضعها إلى إعادة النظر في التنظيم الموجود فسيتم رفضها، لهذا السبب يجب أولا التكيف ثم

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

في وقت لاحق يتم القيام بالتعديلات اللازمة لأنه حينها سيتم التعرف على عدد من النقائص و الأخطاء في التنظيم وتؤدي بذلك إلى إعادة النظر فيها بصفة آلية.

ويجب أن تظهر لوحات القيادة المعلومات الأساسية بوضوح, حتى تسمح باستغلالها بسرعة و تضمن الاتصال الجيد بين مستعمليها و مسؤوليهم.

ولتحقيق أفضل استخدام للوحات القيادة فمن الأفضل اتباع التعليمات التالية :

- استخدام نفس الشكل للوحات القيادة المستخدمة في مختلف المستويات التنظيمية, فتتطابق التمثيل يسهل الحوار (جداول, أشكال...).

- أن تشمل لوحة القيادة الخاصة بكل مسؤول صفحة رئيسية أو عدة صفحات, تحمل المعلومات المهمة المرتبطة بنشاط كل منهم, و يتم استعادة هذه الصفحة بنفس الشكل في لوحة قيادة المستوى الأعلى. ويمكن كذلك إدراج في أسفل الصفحة الانحرافات المستخرجة والإجراءات التصحيحية المتخذة لتصحيحها.

وفي الأخير يتم اختبار هذه اللوحات المقترحة لفترة محددة من الزمن لتحديد تلك القابلة للتطبيق الفعلي.

المحور الرابع: دراسات حالة مقترحة مع الحلول

دراسة حالة رقم (1) : تحليل التكاليف لأجل اتخاذ القرار

تعمل المؤسسة العاصمية في ميدان الالكترونيك وتقوم بتصنيع عدة أنواع من المنتجات، وفيما يلي إيرادات ومصاريف السنة الفارطة الخاصة بمنتوج معين تم بيع منه 200.000 وحدة بسعر 100 دج للوحدة.

التكاليف المتغيرة:

- مواد أولية بسعر 35 دج للوحدة..... 7 ملايين دج
- عمل مباشر: 10 دج للوحدة..... 2 مليون دج
- نفقات إنتاج عامة متغيرة : 5 دج للوحدة..... 1 مليون دج
- 15% كعمولات البيع من سعر البيع..... 3 ملايين دج
- تكاليف متغيرة أخرى : 5 دج..... 1 مليون دج
- مجموع التكاليف المتغيرة : 70 دج..... 14 مليون دج
- الهامش على التكلفة المتغيرة : 30 دج..... 6 ملايين دج

التكاليف الثابتة:

- ت.ثا غير مباشرة..... 3 ملايين دج
- ت.ثا مباشرة..... 2 مليون دج
- مجموع التكاليف الثابتة..... 5 ملايين دج
- نتيجة الاستغلال..... 1 مليون دج

1- خلال السنة الفارطة عرفت الصناعة الالكترونية منافسة حادة على مستوى الأسعار، وفي بداية السنة الحالية، عرضت المؤسسة التي تستخدم المنتج المذكور أعلاه كمادة أولية على المؤسسة العاصمية صفقة شراء كمية 3.000 وحدة من نفس المنتج بسعر 80 دج للوحدة.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

أكد وكيل البيع الذي توسط لهذا العرض للمدير المالي للمؤسسة العاصمية أنه بالنسبة للعمولة سيكتفي فقط بعمولة ثابتة بقيمة 6.000 في حال إتمام العملية، وهي المبلغ الخاص بالتكاليف الثابتة لهذه الصفقة، لكن المدير المالي يرى أن سعر البيع المقترح أقل من التكلفة الكلية للمنتج التي تساوي 95 دج للوحدة وأكد رفضه لهذه الصفقة.

لو استشاركم مدير المؤسسة العاصمية حول قبول أو رفض هذه الصفقة، فما هو رأيكم بصفتمكم مسؤولين عن وظيفة مراقبة التسيير بهذه المؤسسة، مع العلم أن قبول الصفقة لا يؤثر على المبيعات العادية للمؤسسة العاصمية.

2- تقدم المؤسسة الوهرانية الاقتراح الموالي، البيع للمؤسسة العاصمية قطعة غيار أساسية في عملية إنتاج المنتج أعلاه بسعر 20 دج، حاليا تقوم المؤسسة العاصمية بتصنيع هذه القطعة داخليا بتكلفة متغيرة تقدر بـ 18 دج للوحدة يضاف إليها التكاليف الثابتة المباشرة الخاصة بالمراقبة وعناصر أخرى تقدر بـ 200.000 دج.

ماهو الانعكاس على النتيجة لو قامت المؤسسة العاصمية بشراء هذه القطعة على المؤسسة الوهرانية عوض تصنيعها؟

3- تفكر المؤسسة العاصمية بشراء هذه القطعة بـ 20 دج واستخدام المساحة التي كانت تخصص لتصنيعها لإنتاج منتج آخر يباع في السوق، تقدر مبيعات هذا الأخير بـ 40000 وحدة بسعر 170 دج للوحدة. ويتكلف هذا المنتج ما يلي:

- تكلفة المواد المستهلكة: 18 دج للوحدة
 - التكاليف المتغيرة الأخرى: 150 دج للوحدة
 - التكاليف الثابتة المباشرة: 200000 دج
- بصفتمك مراقب للتسيير هل توافق على هذه العملية؟

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

حل دراسة حالة رقم (1)

الحالة العادية :

| البيان | تكلفة الوحدة | تكلفة 20000 وحدة |
|-------------------------------|--------------|------------------|
| مواد أولية | 35 | 7000000 |
| عمل مباشر | 10 | 2000000 |
| نفقات انتاج عامة متغيرة | 5 | 1000000 |
| 15 % كعمولة من سعر البيع | 15 | 3000000 |
| تكاليف متغيرة أخرى | 5 | 1000000 |
| ∑ ت.م. | 70 | 14000000 |
| ∑ ت.تا. | 25 | 5000000 |
| التكلفة الكلية للانتاج المباع | 95 | 19000000 |
| سعر البيع | 100 | 20000000 |
| هامش الربح | 5 | 1000000 |

الفرضية 1 :

| البيان | تكلفة الوحدة | تكلفة 3000 وحدة |
|-------------------------------|--------------|-----------------|
| مواد أولية | 35 | 105000 |
| عمل مباشر | 10 | 3000 |
| نفقات انتاج عامة متغيرة | 5 | 15000 |
| تكاليف متغيرات أخرى | 5 | 15000 |
| ∑ ت.م. | 55 | 165000 |
| ∑ ت.تا. | 2 | 6000 |
| التكلفة الكلية للانتاج المباع | 57 | 171000 |
| سعر البيع | 80 | 240000 |
| هامش الربح | 23 | 69000 |

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

نقبل هذه الصفقة لأن النتيجة ارتفعت:

$$1069000 = 69000 + 1000000$$

الفرضية 2:

شراء قطعة غيار بـ 20 دج للوحدة

تصنيع قطعة الغيار بتكلفة 18 دج + ت نا (200000 دج)

(2) حالة شراء هذه القطعة

| / | الكمية | س.و | المبلغ |
|-----------|--------|-----|---------|
| ت.الشراء | 200000 | 20 | 4000000 |
| ∑التكاليف | 200000 | 20 | 4000000 |

(1) حالة صنع هذه القطعة

| / | الكمية | س.و | المبلغ |
|-----------|--------|-----|---------|
| ت.م | 200000 | 18 | 3600000 |
| ت.نا | - | 1 | 200000 |
| ∑التكاليف | 200000 | 19 | 3800000 |

$$\text{الفرق} = 4000000 - 3800000 = -200000$$

لو قامت المؤسسة بشراء قطع الغير بـ 20 دج تنخفض النتيجة فتصبح

$$1000000 - 200000 = 800000 \text{ دج}$$

الفرضية 3:

* حساب تكلفة إنتاج المنتج الجديد

| البيان | تكلفة الوحدة | تكلفة 40000 وحدة |
|------------------------|--------------|------------------|
| تكلفة المواد المستهلكة | 18 | 720000 |
| تكاليف متغيرة أخرى | 150 | 6000000 |
| Σ ت.م | 168 | 6720000 |
| ت.ت | 5 | 200000 |
| قطع الغيار | 5 | 200000 |
| Σ التكاليف | 178 | 7120000 |

* حساب النتيجة: ر ع ص = $170 \times 40000 = 6800000$

| البيان | المبلغ |
|---------|-----------|
| ر ع ص | 6800000 |
| ت.م | (6720000) |
| ت.ت | (400000) |
| النتيجة | -320000 |

هذه الصففة تحقق خسارة للمؤسسة وبالتالي لا ينبغي قبولها.

دراسة حالة رقم (2) : تحليل التكاليف لأجل اتخاذ القرار

تقوم إحدى المؤسسات بإنتاج و توزيع منتج معين وقد توفرت لك المعلومات التالية :

- الطاقة الإنتاجية المتاحة : 100.000 وحدة /السنة
- تكلفة الموارد اللازمة لإنتاج وحدة واحدة : 4 دج
- يستغرق إنتاج وحدة واحدة 10 دقائق من اليد العاملة الماهرة و $\frac{1}{2}$ سا من اليد العاملة غير الماهرة
- المصاريف الصناعية المباشرة لإنتاج وحدة واحدة 02 دج
- تكلفة الساعة الواحدة من اليد العاملة الماهرة 30 دج ، و من اليد العاملة غير الماهرة 10 دج
- التكاليف المتغيرة الأخرى 03 دج للوحدة الواحدة
- التكاليف الثابتة الكلية هي 600.000 دج سنويا
- هامش الربح = 30 % من التكلفة الكلية للوحدة الواحدة
- الطاقة المستغلة 80 % من الطاقة المتاحة (مع فرضية أن كل ما يتم إنتاجه يتم بيعه)

المطلوب :

1- حساب التكلفة المتغيرة والتكلفة الكلية للوحدة الواحدة .

2- تحديد سعر البيع ورقم الأعمال الكلي والربح الاجمالي للمؤسسة .

3- حساب عتبة المردودية .

4- حساب الطاقة الإنتاجية غير المستغلة .

نفترض أن قسم البحوث والدراسات التسويقية توصل إلى الخلاصة التالية بعد دراسته للسوق:

- باستطاعة المؤسسة الزيادة من مبيعاتها واستغلال كل طاقتها الإنتاجية المتاحة وذلك إذا قامت بحملة تسويقية للتعريف بالمؤسسة ومنتجها ، و أن تكلفة الحملة هي 10.000 دج/سنويا و يشترط أن يصاحب ذلك تخفيض السعر بـ 10 % .

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

-أوضح مسؤول قسم التوزيع بأنه وجد زبونا جديدا مستعدا لشراء 30.000 وحدة خلال السنة القادمة و بنفس السعر السائد، ولغرض زيادة الطاقة الإنتاجية المتاحة لمواجهة الزيادة في الطلب فإن ذلك يتطلب إستئجار تجهيزات إنتاج (مكائن) وأن الإيجار السنوي لهذه التجهيزات هو 70.000 دج .

المطلوب:

إتخاذ أحسن قرار مستندا على تحليل التكاليف والإيرادات الحدية.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

حل دراسة حالة رقم (2):

1- حساب التكلفة الكلية للوحدة الواحدة وتحديد سعر البيع:

| البيان | تكلفة الوحدة | تكلفة 80000 وحدة |
|----------------------------|--------------|------------------|
| تكلفة المواد الأولية | 4 | 320.000 |
| تكلفة اليد العاملة | 10 | 800.000 |
| المصاريف الصناعية المباشرة | 2 | 160.000 |
| التكاليف المتغيرة الأخرى | 3 | 240.000 |
| ∑ التكاليف المتغيرة | 19 | 1.520.000 |
| ∑ التكاليف الثابتة | 7,5 | 600.000 |
| ∑ التكاليف الكلية | 26,5 | 2.120.000 |
| هامش الربح | 7,95 | 636.000 |
| سعر البيع | 34,45 | 2.756.000 |

حساب عتبة المردودية:

عتبة المردودية = التكاليف الثابتة × رقم الأعمال / هامش التكلفة المتغيرة

هامش التكلفة المتغيرة = رقم الأعمال - التكاليف المتغيرة

الطاقة الإنتاجية غير المستغلة = 100000 - 80000 = 20000 وحدة

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

2- إمكانية إنتاج 10000 وحدة: في هذه الحالة تصبح التكاليف والإيرادات:

| البيان | تكلفة الوحدة | تكلفة 10000 وحدة |
|---------------------|--------------|------------------|
| Σ التكاليف المتغيرة | 19 | 1.900.000 |
| Σ التكاليف الثابتة | 6,1 | 610.000 |
| Σ التكاليف الكلية | 25,1 | 2.510.000 |
| سعر البيع | 31,005 | 3.100.500 |
| هامش الربح | 5,905 | 590.500 |

3- زيادة الطلب ب 30000 وحدة

الكمية الواجب انتاجها تصبح = 80000 + 30000 = 110.000 وحدة

| البيان | تكلفة الوحدة | تكلفة 110000 وحدة |
|---------------------|--------------|-------------------|
| Σ التكاليف المتغيرة | 19 | 2.090.000 |
| Σ التكاليف الثابتة | 6,090 | 670.000 |
| Σ التكاليف الكلية | 25,090 | 2.760.000 |
| سعر البيع | 34,45 | 3.789.500 |
| هامش الربح | 9,36 | 1.029.500 |

بعد دراسة الحالتين (2 و 3) ولغرض اتخاذ أحسن قرار سنستند على التحليل الحدي للتكاليف والإيرادات وذلك لكل فرصة متاحة من أجل إجراء مقارنة واتخاذ أحسن قرار.

التكلفة الحدية هي التغير في التكاليف ما بين مستويين من الانتاج.

* الحالة الأولى : 10000 وحدة و 80000 وحدة

التكلفة الحدية = Δ التكاليف = 2510000 - 2120000 = 390000 دج

الإيراد الحدي = Δ المبيعات = 3100500 - 2756000 = 344500 دج

الهامش الحدي = Δ الإيراد الحدي - Δ التكلفة الحدية = $344500 - 390000 = -45500$

*الحالة الثانية: 110000 وحدة و 80000 وحدة.

التكلفة الحدية = 640000 دج

الإيراد الحدي = 1033500 دج

الهامش الحدي = 393500 دج

من هنا يتضح بأن الفرصة الثانية هي الفرصة الأفضل والتي يفترض على المؤسسة الإستثمار فيها.

دراسة حالة رقم (3) حول " طريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة ABC " - مقارنة بين

الطريقة الكلاسيكية و طريقة ال ABC

تعتمد مؤسسة صناعية على مسار صنع متواصل يتمثل فيما يلي :

يتم أولا تحويل المواد الأولية إلى منتوجات وسيطة ، ثم تجمع هذه الأخيرة لتشكيل منتج تام. يتكون منتج تام واحد من (10) منتوجات وسيطة.

يخضع المنتج التام إلى مراقبة النوعية و قد يحتمل أن يعاد عمله ثانية حتى تنزع منه البقايا أو النفايات. كما يمكن صنع عدة حصص من المنتوجات التامة في آن واحد.

بالإضافة إلى سعر شراء المواد الأولية، توجد أربع أنواع أخرى من المصاريف العامة (أو أقسام رئيسية): منها ما هو مرتبط بالتموين ، ما هو مرتبط بالصنع، ما هو مرتبط بالتجميع و ما هو مرتبط بالمراقبة.

يشمل مركز التحليل الأول على كل الأعباء المرتبطة بتموين، استلام و تخزين المواد الأولية. تحمل هذه الأعباء حسب كميات المواد المستهلكة.

يتكون مركز التحليل المرتبط بالصنع من التجهيزات التي تسمح بتحويل المواد الأولية إلى منتوجات وسيطة وهو يشمل على كل الأعباء المرتبطة ب: الكهرباء، الصيانة ، اليد العاملة، مخصصات إهلاك التجهيزات. و يتم تحميل هذه الأعباء حسب عدد ساعات الآلات المستعملة.

يتكون مركز التحليل المرتبط بالتجميع، من التجهيزات التي تسمح بتجميع المنتوجات الوسيطة للحصول على منتوجات تامة، وهو يشمل على الأعباء المحملة إليه: كهرباء، صيانة ، اليد العاملة، مخصصات إهلاك التجهيزات. يتم تحميل هذه الأعباء وفقا لعدد ساعات الآلات المستعملة.

يشمل مركز التحليل المرتبط بالمراقبة على كل الأعباء المحملة إليه: كهرباء، صيانة ، يد عاملة، مخصصات إهلاك التجهيزات. توزع هذه الأعباء وفقا لعدد ساعات اليد العاملة المستعملة.



إليك الآن المعطيات المستخرجة من المحاسبة التحليلية :

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

❖ ملحق رقم 1: الأسعار الوحدوية و الكميات المستهلكة والمنتجة

| المنتوج ب (رفع) | المنتوج أ (عادي) | |
|-----------------|------------------|----------------------------------|
| 750 | 420 | سعر البيع الوحدوي |
| 80 | 250 | كميات المنتوجات المباعة |
| 187 | 122 | سعر شراء المواد الأولية لكل منتج |
| 3386 | 6614 | كلغ من المواد المستهلكة |

❖ ملحق رقم 2: الأعباء غير المباشرة

| المراكز الرئيسية | | | | |
|--|----------------------------------|----------------------------------|--|--|
| مراقبة | تجميع | صنع | تموين | العناصر |
| 10650 ساعات اليد العاملة (3)1420 | 14300 ساعات الآلات (2)1040 | 23750 ساعات الآلات (1)1900 | 7560 كلغ المواد الأولية المستهلكة 10.000 | المجموع في كل مركز طبيعة وحد العمل عدد وحدات العمل تكلفة وحدة العمل |
| 7,5 | 13,75 | 12,5 | 0,756 | |

منها للمنتوج "أ" (1): 1400 ؛ (2) : 800 ؛ (3) : 800

المبلغ الإجمالي للأعباء غير المباشرة : 56.260 دج

بعد التعمق في التحليل، تبين أن المراكز الرئيسية تحتوي على سبعة (7) أنشطة أساسية متمثلة في الجدول الموالي :

❖ ملحق رقم 3: توزيع الأنشطة حسب المراكز

| الموارد | الأنشطة | المراكز الرئيسية |
|----------------------|--|--------------------------|
| 2200 1450 3910 | علاقات مع الموردين استلام مواد أولية تخزين | المصاريف العامة للتموين |
| 20460 3290 | صنع صيانة | المصاريف العامة للصنع |
| 9900 4400 | تجميع صيانة | المصاريف العامة للتجميع |
| 4970 1180 4500 | مراقبة علاقات مع الموردين تخزين | المصاريف العامة للمراقبة |

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

وقد تميزت هذه الأنشطة بمولدات الأنشطة التالية:

❖ ملحق 4: مولدات الأنشطة

| مولدات الأنشطة | الأنشطة |
|------------------------------|-------------------------|
| أصناف المنتج | علاقات مع الموردين |
| أصناف المنتج | استلام المواد و اللوازم |
| أصناف المنتج | تخزين |
| عدد المنتجات الوسيطة المصنعة | صنع |
| عدد المنتجات التامة المجمعة | تجميع |
| عدد ساعات الآلات | صيانة |
| عدد ساعات اليد العاملة | مراقبة |

المطلوب:

- حساب التكلفة النهائية الإجمالية والنتيجة التحليلية الإجمالية للمنتوجين حسب طريقة التكلفة الكلية؛
- حساب النتيجة التحليلية الوحودية لكل منتج، مع إظهار نسبة الهامش إلى سعر البيع حسب طريقة التكلفة الكلية.
- حساب التكلفة النهائية الإجمالية والنتيجة التحليلية الإجمالية لكل منتج حسب طريقة ABC؛
- حساب النتيجة التحليلية الوحودية لكل منتج مع إظهار نسبة الهامش إلى سعر البيع حسب ABC
- إعداد جدول تقارن من خلاله التكلفة النهائية الوحودية والنتيجة الوحودية لكل منتج حسب طريقتي الحساب.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

حل دراسة حالة رقم (3)**1- جدول التكاليف النهائية والنتيجة التحليلية الإجمالية حسب طريقة التكلفة الكلية**

| المنتج أ (عادي) | المنتج ب (رفيع) | |
|------------------|------------------|-----------------------------------|
| 105.000 | 60.000 | سعر البيع |
| 30500 | 14960 | سعر شراء المواد الأولية المستهلكة |
| 5000 ~ | 2560 ~ | مصاريف عامة للتمويل |
| 17500 | 6250 | مصاريف عامة للصنع |
| 11000 | 3300 | مصاريف عامة للتجميع |
| 6000 | 4650 | مصاريف عامة للمراقبة |
| 70.000 | 31720 | التكاليف النهائية |
| 35000 | 28280 | النتيجة التحليلية |

بهذا تصل المؤسسة إلى تحقيق نتيجة تحليلية إجمالية تقدر بـ 63280 دج

2- حساب النتيجة التحليلية الوجدوية مع تحديد نسبة الهامش

| المنتج أ (عادي) | المنتج ب (رفيع) | |
|------------------|------------------|----------------------------|
| 420 | 750 | سعر البيع الوجدوي |
| 280 | 396,5 | التكاليف النهائية الوجدوية |
| 140 | 353,5 | النتيجة الوجدوية |
| 33,3% | 47,1% | نسبة الهامش |

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

3- حساب التكلفة النهائية و النتيجة التحليلية حسب طريقة ABC

1.3 حساب التكلفة الوحودية لكل مولد:

| مولدات النشاط | الموارد | حجم المولد | التكلفة الوحودية لكل مولد |
|-------------------------------|---------|------------|---------------------------|
| أصناف المنتوجات | 13240 | 2 | 6620 |
| عدد المنتوجات الوسيطة المصنعة | 20460 | 3300 (*) | 6,2 |
| عدد المنتوجات التامة المجمعة | 9900 | 330 | 30 |
| عدد ساعات الآلات | 7690 | 2940 | ~ 2,616 |
| عدد ساعات اليد العاملة | 4970 | 1420 | 3,5 |
| | 56260 | | |

(*) 10 منتوجات وسيطة لانجاز منتج تام، معناه : 3300 لـ 330

2.3 التكاليف و النتائج حسب طريقة ABC

| المنتوج أ (عادي) | المنتوج ب (رفيع) | |
|------------------|------------------|--|
| 105.000 | 60.000 | سعر البيع |
| 30500 | 14960 | سعر شراء المواد الأولية المستهلكة تكلفة حسب كل مولد نشاط: |
| 6620 | 6620 | - أصناف المنتوجات |
| 15500 | 4960 | - عدد النتوجات الوسيطة المستهلكة |
| 7500 | 2400 | - عدد المنتوجات التامة المجمعة |
| ~ 5755 | ~ 1935 | - عدد ساعات الآلات |
| 2800 | 2170 | - عدد ساعات اليد العاملة |
| 68675 | 33045 | التكاليف النهائية |
| 36325 | 26955 | النتيجة التحليلية |

في هذه الحالة أيضا توصلت المؤسسة إلى نفس النتيجة التحليلية الاجمالية بمبلغ 63.280-دج

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

4- حساب النتيجة التحليلية الوحودية و إظهار نسبة الهامش

| المنتج أ (عادي) | المنتج ب (رفيع) | |
|------------------|------------------|----------------------------|
| 420 | 750 | سعر البيع الوحودي |
| 274,7 | 413,1 | التكاليف النهائية الوحودية |
| 145,3 | 336,9 | النتيجة الوحودية |
| 34,6% | 44,9% | نسبة الهامش |

5- جدول المقارنة التحليلية للتكاليف والنتائج

| المنتج أ (عادي) | المنتج ب (رفيع) | |
|------------------|------------------|--|
| 280 | 396,5 | التكاليف النهائية الوحودية "التقليدية" |
| 274,7 | 413,1 | التكلفة النهائية الوحودية "ABC" |
| 1,9% - | 4,2% + | الفرق رقم: 1 |
| 140 | 353,5 | النتيجة الوحودية "التقليدية" |
| 145,3 | 336,9 | النتيجة الوحودية "ABC" |
| 3,8% + | 4,7% - | الفرق رقم: 2 |

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

دراسة حالة رقم (4) حول " طريقة حساب التكاليف على أساس الأنشطة ABC - مقارنة بين

الطريقة الكلاسيكية و طريقة ال ABC

تتبع مؤسسة "الإبداع"، المتخصصة في صنع و بيع منتوجين: المنتج "ن" النموذجي و المنتج "ر" الرفيع، إستراتيجيتين لتسويق منتوجاتها، حيث أنها تستعمل استراتيجية التحكم في التكاليف بالنسبة للمنتوج "ن" وتستعمل إستراتيجية المفاضلة بالنسبة للمنتوج "ر"، كما أنها تطبق طريقة التكاليف الكلية لحساب التكاليف النهائية للمنتوجين. فهي إذن تتساءل عما إذا كان منتوجها "ن" يحقق دائما نفس المردودية و هل المفاضلة عن طريق تحسين النوعية للمنتوج "ر" يكلفها ما تظهره الحسابات بطريقة التكاليف الكلية.

و حتى تتأكد من ذلك طلبت من مدير المحاسبة القيام بمحاكاة و حساب التكاليف النهائية و النتائج للمنتوجين، باستعمال طريقة المحاسبة على أساس الأنشطة (ABC)، هذه الطريقة التي تنوي المؤسسة استبدالها مكان طريقة التكاليف الكلية .

اعتمد مدير المحاسبة على معلومات شهر نوفمبر من السنة ...20 المتمثلة في الجدول الموالي:

| مراكز التحليل الرئيسية | تموين | صنع | توزيع |
|---|---------------------------------------|---------------------------------------|------------------------------|
| مجموعة التوزيع الثانوي وحدة العمل(و.ع) | 24.000 كلغ المواد الأولية المشتراة | 55.000 ساعات اليد العاملة المباشرة | 33.000 1دج من رقم الأعمال |

ثم قام ببناء مصفوفة الأنشطة / المراكز، من خلال خمسة أنشطة أساسية: تسليم / استلام (1)؛ صيانة (2)؛ صنع (3)؛ مراقبة (4) و علاقات مع المحيط (5).

| تكاليف المراكز الرئيسية بالدنانير | تموين | صنع | توزيع(*) |
|--------------------------------------|--------|--------|----------|
| نشاط (1) | 14.000 | 5.000 | 10.000 |
| نشاط (2) | 1.000 | 2.000 | 0 |
| نشاط (3) | 0 | 40.000 | 0 |
| نشاط (4) | 3.000 | 8.000 | 12.000 |
| نشاط (5) | 6.000 | 0 | 11.000 |

(*) يتلقى المركز الرئيسي (توزيع) منتوجات تامة من مركز (الصنع) و يرسلها إلى الزبائن (نشاط 1)؛ تتم مراقبة النوعية قبل التغليف (نشاط 4) و بطبيعة الحال هناك علاقات دائمة لمركز (التوزيع) مع الزبائن (نشاط 5)

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

يمكن تفسير كل نشاط من الأنشطة الخمس بالمولدات التالية:

| عدد الزبائن | عدد المنتوجات | عدد الموردین | ساعات اليد العاملة المباشرة (س/ي ع م) | العلاقات | مصروفات أنشطة/مولودات |
|-------------|---------------|--------------|---------------------------------------|----------|----------------------------|
| 40% | 30% | 20% | 10% | | نشاط (1): تسليم/استلام |
| - | 70% | - | 30% | | نشاط (2): صيانة |
| - | 30% | - | 70% | | نشاط (3): صنع |
| 10% | 60% | - | 30% | | نشاط (4): مراقبة |
| 50% | 10% | 40% | - | | نشاط (5): علاقات مع المحيط |

كما أحصى مدير المحاسبة تسعة (09) موردين (يوجد من بينهم متعامل مخصص للمنتوج الرفيع "ر") ؛ 800 منتج نموذجي "ن" و 400 منتج رفيع "ر" صنعت و بيعت خلال نفس الفترة لـ 16 زبون (من بينهم زبونين لهما ميل كبير للمنتوج الرفيع "ر" بسبب النوعية).

بلغت مشتريات مؤسسة "الإبداع" خلال الفترة، 10.000 كلغ من المواد الأولية بسعر شراء 145 دج /كلغ، تم استهلاكها كاملة (منها 2500 كلغ للمنتوج "ن")

كما بلغت ساعات اليد العاملة المباشرة (س/ي ع م) 250 ساعة بمعدل ساعي 76 دج / ساعة (منها 100 ساعة للمنتوج "ر").

يقدر سعر البيع الوحدوي للمنتوج "ن" 562.50 دج، و للمنتوج "ر" 3000 دج

المطلوب:

- حساب، بطريقة التكاليف الكلية، التكاليف النهائية والنتائج للمنتوج "ن" و "ر" (الإجمالية و الوحدوية)؛
- حساب، بطريقة المحاسبة على أساس الأنشطة، التكاليف النهائية و النتائج للمنتوجين "ن" و "ر" (الإجمالية و الوحدوية)؛
- التعليق على النتائج المتحصل عليها.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

حل دراسة الحالة رقم (4)

1. التكاليف النهائية والنتائج (الإجمالية والوحودية) حسب طريقة التكاليف الكلية:

جدول توزيع الأعباء غير المباشرة لشهر نوفمبر 20... 20

| المجموع | توزيع | صنع | تموين | مراكز التحليل الرئيسية |
|---------|--|---------------------------|--------------------------------|---|
| 112.000 | 33.000 1 دج من رقم الأعمال 1.650.000 (*) | 55.000 سا/ي ع م 250 | 24.000 كلغ م. أم. 10.000 | مجموعة التوزيع الثانوي طبيعة وحدة العمل عدد وحدات العمل |
| | 0,02 | 220 | 2,4 | تكلفة وحدة العمل |

(*) $1.650.000 = (3000 \times 400) + (562.5 \times 800)$ دج

جدول حساب التكاليف النهائية و النتائج

| المنتج الرفيع "ر" | | | المنتج النموذجي "ن" | | | عناصر التكاليف سعر البيع |
|-------------------|--------------------|-----------|---------------------|--------------------|----------|-----------------------------|
| القيمة الإجمالية | القيمة الوحودية | الكمية | القيمة الإجمالية | القيمة الوحودية | الكمية | |
| 1.200.000 | 3000 | 400 | 450.000 | 562,50 | 800 | سعر شراء المواد الأولية |
| 1.087.500 | 145 | 7500 كلغ | 362.500 | 145 | 2500 كلغ | يد عاملة مباشرة |
| 7.600 | 76 | 100 ساعة | 11.400 | 76 | 150 ساعة | مصارييف التموين |
| 18.000 | 2,4 | 7500 | 6.000 | 2,4 | 2500 كلغ | مصارييف الصنع |
| 22.000 | 220 | 100 ساعة | 33.000 | 220 | 150 ساعة | مصارييف التوزيع |
| 24.000 | 0,02 | 1.200.000 | 9.000 | 0,02 | 450.000 | |
| 1.159.100 | | | 421.900 | | | التكلفة النهائية الاجمالية |
| 40.900 | | | 28.100 | | | النتيجة التحليلية الاجمالية |

التكاليف و النتائج التحليلية الوحودية

| المنتج "ر" | | المنتج "ن" | | العناصر |
|------------|-----------|------------|----------|-------------------|
| الوحودي | الإجمالي | الوحودي | الإجمالي | |
| 3000 | 1.200.000 | 562,50 | 450.000 | سعر البيع |
| 2897,75 | 1.159.100 | 527.375 | 421.900 | التكلفة النهائية |
| 102,25 | 40.900 | 35,125 | 28.100 | النتيجة التحليلية |

النتيجة التحليلية الإجمالية للمنتجين: 69000

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

2. التكاليف النهائية والنتائج (الإجمالية والوحدوية) حسب طريقة المحاسبة على أساس الأنشطة: من خلال مصفوفة الأنشطة / المراكز، يمكن توزيع الأعباء غير المباشرة عبر الأنشطة كما يلي:

| المجموع | توزيع | صنع | تموين | المواد الملتزم بها (بالدنانير) |
|---------|-------|--------|-------|--------------------------------|
| 29000 | 10000 | 5000 | 14000 | نشاط (1) |
| 3000 | - | 2000 | 1000 | نشاط (2) |
| 40000 | - | 40.000 | - | نشاط (3) |
| 23000 | 12000 | 8000 | 3000 | نشاط (4) |
| 17000 | 11000 | - | 6000 | نشاط (5) |
| 112000 | 33000 | 55000 | 24000 | |

من خلال الجدول أعلاه يمكن حساب تكلفة كل مولد على النحو التالي:

| عدد الزبائن | عدد المنتجات المصنعة | عدد الموردين | س/ي ع م | مصفوفة العلاقات أنشطة / مولدات |
|-------------|----------------------|--------------|---------|--------------------------------|
| 11600 | 8700 | 5800 | 2900 | نشاط (1): 29000 |
| - | 2100 | - | 900 | نشاط (2): 3000 |
| - | 12000 | - | 28000 | نشاط (3): 40.000 |
| 2300 | 13800 | - | 6900 | نشاط (4): 23000 |
| 8500 | 1700 | 6800 | - | نشاط (5): 17000 |
| 22400 | 38300 | 12600 | 38700 | المجموع: 112000 |

وبما أن عدد الموردين بلغ 09، عدد المنتجات 1200 و عدد الزبائن 16 يمكن إذن إعداد جدول تحدد فيه التكلفة الوحدوية لكل مولد.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

| عدد الزبائن | عدد المنتجات المصنعة | عدد الموردين | سا/ي ع م | مولدات النشاط |
|-------------|----------------------|--------------|----------|-------------------------|
| 22400 | 38300 | 12600 | 38700 | تكلفة المولد |
| 16 | 1200 | 9 | 250 | حجم المولد |
| 1400 | 31,917 ~ | 1400 | 154,8 | التكلفة الوحودية للمولد |

ومنه يمكن حساب التكاليف النهائية و النتائج بطريقة ABC على النحو التالي:

| المنتج "ر" | | | المنتج "ن" | | | عناصر التكاليف |
|------------------|-----------------|----------|------------------|-----------------|----------|--|
| القيمة الاجمالية | القيمة الوحودية | الكمية | القيمة الاجمالية | القيمة الوحودية | الكمية | |
| 1.200.000 | 3000 | 400 | 450.000 | 562,50 | 800 | سعر البيع |
| 1.087.500 | 145 | 7500 كلغ | 362.500 | 145 | 2500 كلغ | التكلفة المباشرة: |
| 7.600 | 76 | 100 سا | 11.400 | 76 | 150 سا | سعر شراء المواد الأولية يد عاملة مباشرة (ي ع م) |
| 15.480 | 154,80 | 100 وحدة | 23220 | 154,80 | 150 وحدة | التكلفة غير المباشرة: |
| 1400 | 1400 | 01 | 11200 | 1400 | 08 | سا / ي ع م |
| 12.766,8~ | 31,917 | 400 | 25.533,6~ | 31,917 | 800 | عدد الموردين |
| 2800 | 1400 | 02 | 19600 | 1400 | 14 | عدد المنتجات عدد الزبائن |
| 1.127.546,8 | | | 453.453,6 | | | التكاليف النهائية الاجمالية |
| 72.453,2 | | | 3.453,6- | | | النتيجة التحليلية الاجمالية |

التكاليف و النتائج التحليلية الوحودية

| المنتج "ر" | | المنتج "ن" | | العناصر |
|------------|-------------|------------|-----------|-------------------|
| الوحودي | الإجمالي | الوحودي | الإجمالي | |
| 3000.00 | 1.200.000 | 562.50 | 450.000 | سعر البيع |
| 2818.87 ~ | 1.127.546,8 | 566.82 | 453.453,6 | التكلفة النهائية |
| 181.13 | 72.453,2 | 4,32- | 3.453,6- | النتيجة التحليلية |

ملاحظة: نظرا للعدد القليل من الموردين والزبائن المعنيين بالمنتج الرفيع "ر"، فإن التكلفة المتعلقة بالنشاط "علاقات من المحيط" تكون منخفضة.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

كما يلاحظ أيضا أن النتيجة الإجمالية بطريقة ABC تساوي إلى 69000 دج
(- 3.453.33 + 72.453.33)

3. التعليق على النتائج المتحصل عليها:

تساءلت مؤسسة "الإبداع" عما إذا كان منتجها النموذجي "ن" ذو مردود وهل أن المفاضلة بالنوعية لمنتجها الرفيع "ر" تكلف ما تظهره طريقة التكاليف الكلية. و للتأكد من ذلك نقوم بإعداد جدول مقارنة للتكاليف والنتائج حسب الطريقتين:

جدول مقارنة للمبالغ الإجمالية

| طريقة محاسبة الأنشطة CBA | | طريقة التكاليف الكلية | | المقارنة رقم: 01 |
|--------------------------|------------|-----------------------|------------|---------------------------|
| المنتج "ر" | المنتج "ن" | المنتج "ر" | المنتج "ن" | |
| 1200.000 | 450.000 | 1200.000 | 450.000 | سعر البيع |
| 1.127.546.67 | 453.453.33 | 1.159.100 | 421.900 | التكلفة النهائية |
| 32.446.67 | 79.553.33 | 64.000 | 48.000 | منها التكلفة غير المباشرة |
| 72.453.33 | 3.453.33 - | 40.900 | 28.100 | النتيجة التحليلية |
| 69.000:Σ | | 69.000:Σ | | |
| %2.9 | %17.5 | %5.5 | %11.4 | حصة التكاليف غير المباشرة |
| %77 + | %112 - | | | تغير النتيجة |

جدول مقارنة للمبالغ الودوية

| طريقة محاسبة الأنشطة CBA | | طريقة التكاليف الكلية | | المقارنة رقم: 02 |
|--------------------------|------------|-----------------------|------------|-----------------------------------|
| المنتج "ر" | المنتج "ن" | المنتج "ر" | المنتج "ن" | |
| 3000.00 | 562.50 | 3000.00 | 562.50 | سعر البيع |
| 2818.87 | 566.82 | 2897.75 | 527.375 | التكلفة النهائية الودوية |
| 81.12 | 99.44 | 160.00 | 60.00 | منها التكلفة غير المباشرة الودوية |
| 181.13 | 4.32 - | 102.25 | 35.125 | النتيجة التحليلية الودوية |
| %6.0 | سالب | %3.4 | %6.2 | معدل الهامش |

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

على أساس نتائج المحاسبة بالأنشطة، يتضح أن المنتج "ن" لا يحقق مردود للمؤسسة، بما ن حصة التكلفة غير المباشرة تعادل 17.5% (بدلاً من 11.4%)، بالتالي هناك انخفاض للنتيجة بنسبة 112%. على العكس من ذلك، فإن المنتج الرفيع "ر" و من خلال ارتباطاته الودية مع المورد و الزبونين، انخفضت حصته من التكلفة غير المباشرة مقارنة بالتكلفة الكلية بنسبة 2.9% (بدلاً من 5.5%)، مما أدى إلى ارتفاع نسبة النتيجة التحليلية إلى 77%.

دراسة حالة رقم (5) : الموازنات التقديرية

تقوم مؤسسة بإنتاج منتج معين، و تنتظر أن يرتفع حجم مبيعاتها لسنة 2021 بـ 20% فصليا كل فصل مقارنة بالفصل السابق، مع العلم أن حجم المبيعات المرتقب للفصل الأول هو 10000 وحدة.

- سعر البيع الودودي سيكون 100 دج للفصلين الأولين، و 120 دج للفصلين الباقيين.
- فيما يخص المواد الأولية فان المؤسسة تحتفظ في نهاية كل فصل بمستوى من المخزون يعادل 70% من استهلاكات الفصل المقبل.
- وبالنسبة للمنتج التام الصنع، فان سياسة المؤسسة تقتضي الاحتفاظ في نهاية كل فصل بمستوى 20% من مبيعات المقدرة للفصل المقبل.
- كل منتج يستلزم 4 وحدات من المواد الأولية و3 ساعات عمل مباشرة بتكلفة وحدوية قدرت بـ 10 دج للوحدة و 5 دج للساعة.
- تكاليف الصنع العامة: المتغيرة 5 دج للوحدة المنتجة، والثابتة 48000 دج سنويا.

المطلوب : قم بإعداد الموازنات التقديرية التالية للفصول الأربعة لسنة 2021:

- موازنة المبيعات
- موازنة الانتاج
- موازنة استهلاك المواد الأولية
- موازنة المشتريات
- موازنة تكلفة الوحدات المنتجة
- حساب النتيجة التقديرية التي ستحققها المؤسسة.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

حل دراسة حالة رقم (5)

1- موازنة المبيعات:

| الفصل | 1 | 2 | 3 | 4 | ف ₁ (ن+1) | |
|----------------|---------|---------|---------|---------|----------------------|-------|
| حجم المبيعات | 10000 | 12000 | 14400 | 17280 | 20736 | 24883 |
| سعر بيع الوحدة | 100 | 100 | 120 | 120 | | |
| رقم الاعمال | 1000000 | 1200000 | 1728000 | 2073600 | | |

2- موازنة الانتاج:

| ف ₁ (ن+1) | 4 | 3 | 2 | 1 | |
|----------------------|-------|-------|-------|-------------|--------------|
| 20736 | 17280 | 14400 | 12000 | 10000 | حجم المبيعات |
| 4147 | 3456 | 2880 | 2400 | <u>2000</u> | مخ 1 |
| 4977 | 4147 | 3456 | 2880 | 2400 | مخ 2 |
| 21566 | 17971 | 14976 | 12480 | 10400 | حجم الانتاج |

● مخ₁ للفصل الأول من السنة ن = مخ₂ للفصل الرابع ن-1

● مخ₂ ف₄(ن-1) = 20% = 10000 = 2000

3- موازنة إستهلاك المواد الأولية:

| ف ₁ (ن+1) | 4 | 3 | 2 | 1 | |
|----------------------|--------|--------|--------|--------|------------------------|
| 21566 | 17971 | 14976 | 12480 | 10400 | حجم الانتاج |
| 4 | 4 | 4 | 4 | 4 | عدد الوحدات |
| 86264 | 71884 | 59904 | 49920 | 41600 | عدد الوحدات الكلي |
| 10 | 10 | 10 | 10 | 10 | سعر الوحدة |
| 862640 | 718840 | 599040 | 499200 | 416000 | تكلفة المواد المستهلكة |

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

4- موازنة المشتريات:

| 4 | 3 | 2 | 1 | الفصل البيان |
|--------|--------|--------|--------------|-----------------|
| 71884 | 59904 | 49920 | 416000 | حجم الاستهلاك |
| 50319 | 41933 | 34944 | 29120 | مخ 1 |
| 60385 | 50319 | 41933 | 34944 | مخ 2 |
| 81950 | 68290 | 56909 | 47424 | حجم المشتريات |
| 819500 | 682900 | 569090 | 474240 | تكلفة الشراء |

مخ₂ ف₄ = 70% من استهلاكات الفصل الأول من السنة (ن+1) = 0,7 . 86264

مخ₁ ف₁ = 0,7 . 41600

5- موازنة تكلفة الانتاج:

| 4 | 3 | 2 | 1 | الفصل البيان |
|---------|--------|--------|--------|----------------------------|
| 718840 | 599040 | 499200 | 416000 | حجم استهلاك المواد الأولية |
| 269565 | 224640 | 187200 | 156000 | تكلفة اليد العاملة |
| 101855 | 86880 | 74400 | 64000 | الاعباء العامة |
| 1090260 | 910560 | 760800 | 636000 | تكلفة الانتاج |
| 17971 | 14976 | 12480 | 10400 | عدد الوحدات المنتجة |
| 60,66 | 60,80 | 60,96 | 61,15 | تكلفة انتاج الوحدة |

النتيجة الاجمالية = ر ع الكلي - تكلفة الانتاج المباع

دراسة حالة رقم (6): طريقة التكاليف المعيارية وحساب الانحرافاتأولاً:

بافتراض أن: التكلفة المعيارية تقدر ب: 24 دج x 12000 كلغ من المواد الأولية = 288.000 دج

أما التكلفة الحقيقية فتقدر ب: 26 دج x 13250 كلغ من المواد الأولية = 344.500 دج

المطلوب: ما هو نوع الانحراف الذي يتم حسابه في هذا التمرين؟ أحسب الانحراف على الكمية و على السعر و الانحراف الاجمالي؟ واذكر ان كان الانحراف ملائم أو لا؟

ثانياً: (تابع) بافتراض أن:

حجم النشاط المعياري = 240 ، الكمية المعيارية للوحدة = 50

السعر المعياري للوحدة = 24 دج ، حجم النشاط الفعلي = 250

الكمية الفعلية للوحدة = 53 ، السعر الفعلي للوحدة = 26 دج

المطلوب: أحسب الانحراف على حجم النشاط ، الانحراف التحليلي على الكمية، الانحراف على السعر، و الانحراف الإجمالي؟ و ماذا تلاحظ بالنسبة لهذه الانحرافات؟

ثالثاً (تابع)

إذا كانت التكلفة المعيارية الخاصة باليد العاملة المباشرة هي كالتالي:

2535 ساعة x 56 دج = 141.960 دج ، و أن التكلفة الحقيقية فقدرت كما يلي :

2688 ساعة x 58 دج = 155.904 دج

المطلوب: أحسب الانحراف الاجمالي؟ وأحسب الانحراف على الوقت و الانحراف على الأجر

الساعي؟ و الانحراف الاجمالي لهما؟

رابعاً: بافتراض أنه لدينا المعطيات التالية و المتعلقة بورشة "ن"

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

موازنة :

| مركز التحليل : ورشة "ن" | | |
|-------------------------|---------------------|------------------------------------|
| أ. م | 320.000 | أعباء متغيرة |
| أ. ث | 200.000 | أعباء ثابتة |
| مو | 520.000 | موازنة |
| ع و م | ساعة الحضور 5000 | وحدة العمل عدد وحدات العمل |
| ت إ و | 104 | تكلفة إجمالية لوحدة العمل |
| ت م و | 64 | تكلفة متغيرة لوحدة العمل |
| ت ث و | 40 | تكلفة ثابتة لوحدة العمل |
| إمع | 20.000 | إنتاج معياري (4 منتوجات / س) |
| ت غ و م | 26 | تكلفة غير مباشرة لكل وحدة منتجة |

انجاز: الإنتاج الفعلي 20.992 ، النشاط الفعلي 5.120 ، الأعباء غير المباشرة الفعلية 556.500

المطلوب:

- أحسب الانحراف الاجمالي؟
- الانحرافات الفرعية (الانحراف على المردود ، الانحراف على النشاط، و الانحراف على الموازنة)؟

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

حل دراسة حالة رقم (6)**الجزء الأول: الانحراف على المواد الأولية:**

بافتراض أن التكلفة المعيارية تقدر بـ:

$$24 \text{ دج} \times 12000 \text{ كلغ من المواد الأولية} = 288.000 \text{ دج}$$

أما التكلفة الحقيقية فتقدر بـ:

$$26 \text{ دج} \times 13250 \text{ كلغ من المواد الأولية} = 344.500 \text{ دج}$$

❖ يكون الانحراف الإجمالي (إ/إ) = $344.500 - 288.000 = 56.500$ د غير ملائم

$$(إ / س) = (26 - 24) = 2 \text{ دج غير ملائم}$$

$$(إ / ك) = (13250 - 12000) = 1250 \text{ دج غير ملائم}$$

❖ ومنه يكون الانحراف الإجمالي = $(26500) + (30.000) = 56500$ دج

وإذا كان هذا التحليل لا يكفي لتحديد المسؤوليات، يمكن تدقيق التحليل بالجوء إلى حجم النشاط.

الجزء الثاني: (تابع للجزء الأول):

❖ بافتراض أن:

- حجم النشاط المعياري = 240

- الكمية المعيارية للوحدة = 50

- السعر المعياري للوحدة = 24 دج

- حجم النشاط الفعلي = 250

- الكمية الفعلية للوحدة = 53

- السعر الفعلي للوحدة = 26 دج

❖ يكون الانحراف على حجم النشاط مساوا إلى :

$$إ/حن = [24 \times 12000] - [(250 \times 50) \times 24] = 288000 - 300.000 = -12000 \text{ دج غير ملائم}$$

كما يمكن تحديده بالطريقة التالية:

$$إ/حن = (240 - 250) \times 24 = -2400 \text{ دج غير ملائم}$$

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

ملاحظة: لقد أشرنا إلى أن الانحراف على حجم النشاط الموجب لا يعني أن المؤسسة في حالة سيئة، بما أنه قد يبرر بزيادة في الإنتاج، لذلك لا يعتمد على إشارته.

❖ الانحراف التحليلي على الكمية مع ثبات المردود و السعر

$$I / K = [24 \times 13250] - [24 \cdot (250 \times 50)] = 18000 \text{ دج غير ملائم}$$

أو كذلك:

$$I / K = (53 - 50) \cdot 250 = 18000 \text{ دج غير ملائم}$$

❖ الانحراف على السعر: هو نفسه المحدد في الانحراف الإجمالي.

و منه يكون الانحراف الإجمالي :

$$12000 + 18000 + 26500 = 56500 \text{ دج و هو غير ملائم}$$

الجزء الثالث : الانحراف على اليد العاملة المباشرة

❖ إذا كانت التكلفة المعيارية الخاصة باليد العاملة المباشرة هي كالتالي:

$$2535 \text{ ساعة} \times 56 \text{ دج} = 141.960 \text{ دج}$$

و أن التكلفة الحقيقية فقدت كما يلي :

$$2688 \text{ ساعة} \times 58 \text{ دج} = 155.904 \text{ دج}$$

❖ الانحراف المعياري الإجمالي = $155.904 - 141.960 = 13944$ دج غير ملائم

يمكن تحليل هذا الانحراف الى انحراف على الوقت و انحراف على الأجر الساعي :

انحراف على الوقت :

$$I / \text{وقت} = (2535 - 2688) \cdot 56 \text{ دج} = 8568 \text{ دج غير ملائم}$$

انحراف على الأجر:

$$I / \text{أجر} = (58 - 56) \cdot 2688 = 5376 \text{ دج غير ملائم}$$

و منه الانحراف الإجمالي = $5376 + 8568 = 13944$ دج غير ملائم

الجزء الرابع: الانحراف على التكاليف غير المباشرة :

بافتراض أنه لدينا المعطيات التالية و المتعلقة بورشة "ن"

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

موازنة :

| مركز التحليل : ورشة "ن" | | |
|-------------------------|---------------------|---------------------------------|
| أ. م | 320.000 | أعباء متغيرة |
| أ. ث | 200.000 | أعباء ثابتة |
| مو | 520.000 | موازنة |
| ع و م | ساعة الحضور 5000 | وحدة العمل عدد وحدات العمل |
| ت إ و | 104 | تكلفة إجمالية لوحدة العمل |
| ت م و | 64 | تكلفة متغيرة لوحدة العمل |
| ت ث و | 40 | تكلفة ثابتة لوحدة العمل |
| إمع | 20.000 | إنتاج معياري (4 منتوجات / س) |
| ت غ و م | 26 | تكلفة غير مباشرة لكل وحدة منتجة |

إنجاز: الإنتاج الفعلي 20.992

النشاط الفعلي 5.120

الأعباء غير المباشرة الفعلية 556.500

❖ الانحراف الإجمالي (إ / إ) = 556.500 - 545.792 = 10708 دج غير ملائم
الانحرافات الفرعية:

- انحراف على المردود (إ/م) = (20480 - 20.992) × 26 = 13312 دج ملائم
- انحراف على النشاط (إ / ن) = (5000 - 5120) × 40 = 4800 دج ملائم
- انحراف على الموازنة (إ / مو) :

يجب أولاً تحديد الموازنة (م) التي تساوي إلى:

$$\text{م} = 200.000 + (5120 \times 64) = 527.680 \text{ دج}$$

$$\text{إ / مو} = 527.680 - 556.500 = 28820 \text{ دج غير ملائم}$$

لدينا مما سبق :

$$\text{إ / م} = 13312 \text{ دج ملائم}$$

$$\text{إ / ن} = 4800 \text{ دج ملائم}$$

$$\text{إ / مو} = 28820 \text{ دج غير ملائم}$$

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

مما يثبت أن الانحراف الإجمالي (| / |) = 10708-دج غير ملائم (و هو الفرق بين الانحرافات الفرعية الملائمة و غير الملائمة).

قائمة المراجع

- 1- رحال علي، سعر التكلفة والمحاسبة التحليلية، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 1994.
- 2- سامر عبد المجيد البشاشة، «العلاقة بين بعض خصائص المعلومات وفاعلية الرقابة الإدارية»، أبحاث اليرموك، المجلد 17، العدد 7، 2002.
- 3- سنوسي علي، نحو تطبيق مراقبة التسيير في المؤسسة الصحية، رسالة ماجستير، جامعة الجزائر، 1999-2000.
- 4- عدنان بدري الابراهيم، «تحليل واقع الرقابة الإدارية من وجهة نظر العاملين الإداريين في الجامعات الأردنية: دراسة ميدانية»، أبحاث اليرموك: سلسلة العلوم الإنسانية والاجتماعية، المجلد 16، العدد 1، 2000.
- 5- فركوس محمد، الموازنات التقديرية، الجزائر، ديوان المطبوعات الجامعية، 2001.
- 6- لشهب صفاء، « دور مراقبة التسيير في تحسين أداء المؤسسة ورفع كفاءتها »، مجلة الأبحاث الاقتصادية، العدد 3، 2009.
- 7- مايكل موريس، ترجمة معتصم الفاضل الجبلاني، المدير لأول مرة، الرياض، مطابع الأطلس، 1994.
- 8- مسعود بدري، «التكامل بين استراتيجيات الجودة وأنظمة الرقابة الإدارية: دراسة ميدانية للمنشآت الصناعية لدولة الامارات»، أبحاث اليرموك المجلد 28، العدد 2، 2001.
- 9- منصور السعايدة، المحاسبة الإدارية، عمان، مؤسسة رام، 1993.
- 10- ناصر دادي عدون، المحاسبة التحليلية، الجزائر، دار الحمديّة العامة، 1990.
- 11- نور أحمد، فتحي السوافيري، المحاسبة الإدارية، الاسكندرية، الدار الجامعية.

- 12- Alazard Claude, Sépari Sabine, **Contrôle de gestion**, 5^e Edition, Dunod, Paris, 2001.
- 13- Alazard Claude, Sépari Sabine, **Contrôle de gestion**, 3^e Edition, Dunod, Paris, 2013.
- 14- Arnaud Diaz, **Essentiel sur gestion, Comptabilité analytique et gestion budgétaire**, Lyon, L'hermès, 1999.
- 14- Amans Pascale, Rascol-Boutard Sylvie, « **La performance entre construit sociale et indicateur simplifié** » *Finance contrôle stratégie*, Vol 11, n° 3, 2008.
- 16- Anthony Robert N, Dearden John, Bedford Norton M, **Management control systems**, 5th Edition, IRWIN, USA, 1984.
- 17- Anthony Robert N, **Management control**, 7th Edition, Irwin, USA, 1991.

- 18- Baron Philippe, **Quel modèle de contrôle de gestion pour les services publics!**, Echanges, n°184, janvier 2002.
- 19- Bernard Colasse, **Encyclopédie de comptabilité, Contrôle de gestion et d'audit**, Paris, Economica, 2000.
- 20- Bescos Pierre-Laurent et al, **Contrôle de gestion et management**, 4^e, Edition Montchrétien, Paris 1997.
- 21- Bescos Pierre-Laurent, Mendoza Carla, « **Les besoins d'informations des managers sont-ils satisfaits ?** », *la revue française de gestion*, n°121, 1998.
- 22- Boitier Marie, « **L'influence des systèmes de gestion intégrés sur l'intégration des systèmes de contrôle de gestion** », *Comptabilité-contrôle-audit*, Tome 14, Vol 1, 2008.
- 23- Bouin Xavier, Simon Francois Xavier, **les nouveaux visages du contrôle de gestion**, Dunod, Paris, 2000.
- 24- Bouquin Henri, « **Le contrôle de gestion : le temps réel implique un retour aux sources** », *Revue Française de Gestion*, n° 86, 1991.
- 25- Bouquin Henri, **Le contrôle de gestion**, 3^e Edition, puf, Paris, 1997.
- 26- Bouquin Henri, « **Vingt ans de contrôle de gestion ou le passage d'une technique à une discipline** » *Comptabilite-contrôle- audit*, Numéro spécial, Mai 1999.
- 27- Bouquin Henri, **Les fondements du contrôle de gestion**, 3^e Edition, Puf, Paris, 2005.
- 28- Bouquin Henri, **Le contrôle de gestion**, 8e Edition, Presse universitaires de France, Paris, 2008.
- 29- Bouquin Henri, Kuszla Catherine, **Le contrôle de gestion**, 10^e Edition, Puf, Paris, 2014.
- 30- Boyer André et al, **Panorama de la gestion**, paris, Les éditions d'organisation, 1997.
- 31- Burlaud A, Simon C, **Comptabilité de gestion**, Vuibert, Paris, 1993.
- 32- Burlaud Alain, Jougleux Muriel, Livian Yves-Frédéric, **Management et contrôle de gestion-manuel et application**, 4^e Edition, Edition Foucher, Vanves, 2010.
- 33- Chauvet Alain, **Methodes de management**, 2^e Edition, Edition d'organisation, Paris, 1997.
- 34- Charpentier Michel, Grandjean Philippe, **Secteur public et contrôle de gestion**, Edition d'organisation, Paris, 1998.
- 35- Chiapello Eve, « **les typologies des modes de contrôle et leurs facteurs de contingences : un essai d'organisation de la littérature** », *Comptabilité Contrôle Audit*, Vol 2, n° 2, 1996.
- 36- Christian Goujet, Chritian et Chritiane Raulet, *Comptabilité analytique et contrôle de gestion*, 3^{ème} Edition, Paris, Dunod , 1996, Tome1.
- 37- Cuendet Gaston, **Dynamique de la gestion**, Presse polytechniques romandes, Suisse, 1982, Volume II.
- 38- Daniel Boix, Bernard Feminier, **Le tableau de bord facile**, 2^e Edition, Paris, Edition d'organisation, 2004.
- 39- Dayan Armand, **Manuel de gestion**, Edition Ellipes, Paris, 1999, Volume I.
- 40- De kerviler Isabelle, De kerviler Loic, **Le contrôle de gestion à la portée de tous**, 4^e Edition, Edition Economisa, Paris, 2006.

مراقبة التسيير: محاضرات وتطبيقات

- 41- Demeestère René, Lorino Philippe , Mottis Nicolas, Contrôle de gestion et pilotage de l'entreprise, 2^{ème} Edition, Paris, Dunod, 2002
Didier leclère, Gestion budgétaire, Paris, Edition eyrolles, 1993.
- 42-Didier Leclère, **L'essentiel de la comptabilité analytique**, Paris, Edition d'organisation, 1997.
- 43- Doyle David P, **La maîtrise des coûts**, Edition d'organisation, Paris, 1996.
- 44- Fernandez Alain, **Les nouveaux tableau de bord des décideurs**, 2^{ème} Edition, Paris, Edition d'organisation, 2002.
- 45- Fisher Joseph, «**Contingency- based research on management control systems: categorization by level of complexity**», *Journal of Accounting Literature*, Vol 14, 1995.
- 46- Flamholtz Eric, «**Effective organizational control: framework, applications, and implications** », *European management journal*, Vol 14, n° 6, 1996.
- 47-Gervais Michel, **Contrôle de gestion**, 7^e Edition, Economica, Paris, 2000.
- 48- Gervais Michel, Lesage Cédric, «**retour sur l'imputation des charges indirectes en comptabilité de gestion : comment bien spécifier les activités et leurs inducteurs ?** », *Comptabilité Contrôle Audit*, tome 12, Vol11, Mai 2006.
- 49-Hofsted Greet, «**Management control of public and not for profit-activities**», *Accounting, Organization and Society*, Vol 6, n° 3, 1981.
- 50-Jobard Jean-Pierre, Pierre Gregory, **Gestion**, Dalloz, Paris, 1995.
- 51- Lauzel Pierre, Robert Teller, **Contrôle de gestion et budgets**, 8^e Edition, Dolloz, Paris, 1997.
- 53- Lambert Caroline, Sponem Samuel, «**La fonction contrôle de gestion : proposition d'une typologie** » *comptabilité-contrôle-audit*, tome 15, volume 2, 2009.
- 53-Laverty Jaques, Deneestère René, Les nouvelles règles du contrôle de gestion industrielle, Paris, Dunod,1990.
- 54- Leclercq Aurélie, **Le contrôle organisationnel et les systèmes d'information mobile: une approche foucalienne**, thèse doctorat en science de gestion, Université paris dauphine, 2008.
- 55-Le Duff Robert, **Encyclopédie de la gestion et du management**, Dalloz, Paris, 1999.
- 56-Lionel Collins, **Questions de contrôle**, Puf, Paris, 1999.
- 57-Lochard Jean, **La gestion budgétaire outil de pilotage des managers**, Edition d'organisation, Paris, 1998.
- 58-Loning Hélène, **Le contrôle de gestion « organisation et mise en œuvre** », Dunod, Paris, 2003.
- 59-Magani Philippe, Les système de management, Paris, Edition d'organisation, 1993.
- 60-Malo Jean-Louis, Mathe Jean-charles, **L'essentiel du contrôle de gestion**, 2^e Edition, Edition d'organisation Paris, 2000.
- 61-Melyon Gérard, Melyon Kévin, Raimbourg Philippe, **Comptabilité analytique**, 4^e Edition Bréal, France, 2011.
- 62- Merchant Kenneth A, «**The control function of management**», *Sloan Management Review*, Vol 23, n°4, 1982.
- 63- Porter Michel, L'avantage concurrentiel, Dunod, Paris, 1997.
- 64- Mintzberg Henry, **le pouvoir dans les organisations**, Edition d'organisation, Paris, 1986.

- 65- Nobert Guedj, **Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'entreprise**, 3^e Edition, Edition d'organisation, Paris, 2000.
- 66- Ouchi William G, « **The relationship between organisational structure and organisational control** » *Administrative Science Quarterly*, Vol 22, n°1, 1977
- 67- Ouchi William G, « **A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms**» *Management Sciences*, Vol 25, n°9, 1979.
- 68- Papamichail K.Nadia, Robertson Ian, « **Integrating decision making and regulation in the management control process** », *Omega*, Vol 33, n° 4, 2005.
- 69- Rey Jean-Pierre, **Le contrôle de gestion des services publics communaux**, Dunod, Paris, 1999.
- 70-Rouleu Linda, Poesi Florence Allard , Warnier Vanessa, «**Le management stratégique en pratiques**», *Revue Française de Gestion*, Vol 5, n° 174, 2007.
- 71- Sahraoui Ali, **Comptabilité de gestion**, Berti Edition, Alger, 2004.
- 72- Simons Robert, «**Accounting control systems and business strategy an empirical analysis**», *Accounting, Organization and Society*, Vol 12, n° 4, 1987.
- 73- Simons Robert, **Lever of control: how managers use innovative control systems to drive strategic renewal** Harvard business school press, Boston, 1995.
- 74- Stoner James A.F, Freeman R. Edward , **Management**, Fifth Edition, Prentice- Hall international, INC, United stated of America, 1992.
- 75-Taylor Fredrick Winslow, **Shop management**, Harper & Brothers, New york 1913.
- 76-Teller Robert, **Le contrôle de gestion « pour un pilotage intégrant stratégie et finance »**, Management société, Paris, 1999.
- 77- Thiéthart Raymond-Alain, **Le Management**, Puf, Paris, 2003.
- 78-Tissier Dominique, Guide pratique pour la gestion des unités et des projets, Paris, Insep édition, 1987.
- 79-Thomas Clément, Gervais Michel, « **Le problème du regroupement des activités dans la modélisation ABC : une approche possible** », *Finance Contrôle Stratégie*, Vol 11, n° 4, 2008.
- 80- Yves Dupuy, **Faire la recherche en contrôle de gestion**, Vuibert, Paris, 1999.