



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة مصطفى اسطمبولي-معسكر-
كلية العلوم الاقتصادية، التجارية والتسيير



مطبوعة

محاضرات مراقبة التسيير

د. بن زكورة العونية

أستاذة محاضرة

2019-2018

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

الفهرس

6 أهداف المطبوعة

7 مقدمة

الدرس الأول: مدخل نظري لمراقبة التسيير

8 أولاً: تعريف مراقبة التسيير

10 ثانياً: خصائص مراقبة التسيير

11 ثالثاً: أهمية مراقبة التسيير

12 رابعاً: أهداف ومهام مراقبة التسيير

14 خامساً: أنواع وطرق مراقبة التسيير

الدرس الثاني: مكانة، مسار و أدوات مراقبة التسيير

20 أولاً: مكانة مراقبة التسيير

23 ثانياً: مسار مراقبة التسيير

26 ثالثاً: النظرة الحديثة لمراقبة التسيير

28 رابعاً: أدوات مراقبة التسيير

31 خامساً: تطور مراقبة التسيير

الدرس الثالث: المنظمة ومراكز المسؤولية

32 أولاً: ماهية المنظمة

33 ثانياً: المنظمة ومراقبة التسيير

34 ثالثاً: مراكز المسؤولية في المنظمة

35 رابعاً: أهمية مراكز المسؤولية

الدرس الرابع: المراقبة عن طريق تحليل التكاليف

39 أولاً: مفاهيم حول التكلفة

43 ثانياً: تحليل ومراقبة التكاليف المقدره

50 ثالثاً: تحليل التكاليف وحساب فارق التكلفة

62 رابعاً: حساب وتحليل الفارق حول الهامش

67 خامساً: التحليل عن طريق نقطة التعادل

الدرس الخامس: التسيير الموازناتي

68	أولاً: عموميات حول التسيير الموازناتي
70	ثانياً: تسيير موازنة المبيعات
77	ثالثاً: تطبيق المراقبة في موازنة المبيعات (تحليل الفوارق)
83	رابعاً: تسيير موازنة التموينات
86	خامساً: تسيير موازنة الإنتاج

الدرس السادس: لوحة القيادة

96	أولاً: لوحة القيادة و مراقبة التسيير
98	ثانياً: منهجية رسم لوحة القيادة
100	ثالثاً : بطاقة الأداء المتوازن
101	رابعاً: مراقبة التسيير ونظام المعلومات

الدرس السابع: الاستثمار وموازنة التمويل

102	أولاً: ماهية الاستثمار
104	ثانياً: أساليب اختيار الاستثمار
109	ثالثاً: مخطط التمويل وموازنة الاستثمار
112	رابعاً: تسيير موازنة الاستثمار
115	المراجع

الأهداف العامة لمطبوعة الدروس الخاصة بمقياس مراقبة التسيير:

مطبوعة الدروس هذه موجهة على العموم لطلبة الماستر في التخصصات التالية:

- ادارة الأعمال
- المقاولاتية
- التدقيق ومراقبة التسيير
- محاسبة وتدقيق
- المناجمنت الاستراتيجي

نهدف من خلال هذه المطبوعة إلى تحقيق ما يلي:

- تعريف الطالب بمراقبة التسيير والتركيز على كونها وظيفة لتحقيق التسيير الجيد في المؤسسة .
- التأكيد على أدوات تحقيق مراقبة التسيير
- التركيز على أهميتها في التحكم في تكاليف النشاط ومعرفة مواطن الخلل بالاعتماد على أساليبها وطرقها.
- أهمية مراقبة التسيير للمناجمنت ورسم الإستراتيجية في المؤسسة
- قدرة هذه الوظيفة على تحديد أهداف المؤسسة وفق السلم الزمني.
- التمكن من تطبيق عمليات المراقبة بالاعتماد على مجموعة من التطبيقات.

مقدمة:

تحتل مراقبة التسيير مكانة هامة في الهيكل التنظيمي للمؤسسة، كونها تمثل إحدى الأدوات الفعالة للقيادة والتسيير .

عرفت مراقبة التسيير تطورا هاما، ارتبط بتطور نشاط المؤسسة الاقتصادية، فهي الوظيفة التي تسمح برسم خطة تنظيمية تتضمن مجموعة من الإجراءات والأدوات التي تتابع عمليات المؤسسة. تسهل مراقبة التسيير عملية رسم الخطة الإستراتيجية من خلال تحديد الأهداف والإمكانات اللازمة لذلك ، تسمح بمتابعة مستوى الانجاز والتعرف على مواطن الخلل ومن ثم اتخاذ التدابير التصحيحية. كتاب مراقبة التسيير، هو محاولة لتسليط الضوء على هذه الأداة والتعريف بمدى أهميتها بالنسبة للمؤسسة لبلوغ الأهداف. يسعى هذا المؤلف لشرح أهمية مراقبة التسيير، تطورها، أدواتها وكذا مكانتها في المؤسسة.

نركز من خلال هذا المؤلف على أهم تقنيات مراقبة التسيير والمتمثلة في التسيير الموازاتي، حيث حاولنا شرح أهم الموازات بالنسبة للمؤسسة (المبيعات، الإنتاج والاستثمار) وذلك بشيء من التفصيل لتوضيح مكانة مراقبة التسيير في كل موازنة والأهمية التي تلعبها في التسيير.

الدرس الأول: مدخل نظري لمراقبة التسيير

أولاً: تعريف مراقبة التسيير

برز مفهوم مراقبة التسيير، بعد توسع حجم المؤسسات وتنوع نشاطها، وتمكنها من استخدام التقنيات المحاسبية التي ظهرت في 1494 وتلتها تقنيات حساب التكاليف بعد الثورة الصناعية. ظهرت الملامح الأولى لاستخدام مراقبة التسيير في الفترة ما بين 1850-1910، غير أن الممارسة الحقيقية لهذا المفهوم، كانت نتيجة التطور الهائل في المنتجات والخدمات التكنولوجية وكذا سرعة التحولات الاقتصادية.

ومن بين التعاريف لمراقبة التسيير نجد:

- ↳ مراقبة التسيير هي " الوظيفة الإدارية الخاصة بضبط وتنظيم مختلف العوامل اللازمة لإتمام العمل كما خطط له ونظم وتم توجيهه له، وذلك بغرض التحقق من أن كل فرد قد أنجز العمل المطلوب منه في المكان والوقت المناسب وبالموارد المحددة.
- ما يمكن استنتاجه من هذا التعريف هو أن مراقبة التسيير تمثل إحدى الوظائف الإدارية التالية: التخطيط، التنظيم، التنسيق، الرقابة.
- ↳ مراقبة التسيير هي " نسق متكامل يمكن الجهات المختصة من متابعة الأعمال التي تقوم بها المؤسسة من خلال وضع الأهداف المرجوة والوسائل اللازمة لتحقيقها ثم قيادة الإجراءات والانجازات وأخيراً تقييم النتائج واستخراج الانحرافات وتحليلها.
- ↳ مراقبة التسيير هي " متابعة التنفيذ لتبيين مدى تحقيق الأهداف المراد إدراكها في وقتها، وتحديد مسؤولية كل ذي سلطة والكشف عن مواطن الخلل حتى يمكن تفاديها والوصول بالإدارة إلى أكبر كفاءة ممكنة".
- ↳ مراقبة التسيير هي الآلية التي يمكن من خلالها تحليل المعلومات المتوفرة في المؤسسة باستخدام أدوات معينة بهدف تحقيق نتيجة المؤسسة.
- عموماً، مراقبة التسيير هي عبارة عن خطة تنظيمية تشمل مجموع الإجراءات والتقنيات والوسائل المستخدمة لمتابعة مختلف العمليات التي تقوم بها المؤسسة للوصول إلى الأهداف المرسومة من خلال اتخاذ القرار المناسب وكذا تحديد المسؤوليات.

يرتبط ظهور مراقبة التسيير بثلاثة عوامل أساسية هي:

- الانفصال عن المحاسبة: وذلك كون مراقبة التسيير لا تتوقف عند معرفة الميزانية.
- ظهور أدوات وآليات لقياس الفعالية والتي سمحت بالابتعاد عن المركزية بفعل تطور نظام المعلومات.
- تبني إجراءات التخطيط الاستراتيجي والوظيفي وبالتالي الربط بين الإدارة العامة والإدارة الوظيفية من خلال:

- قراءة وتحليل أرقام الميزانية
- مراقبة هذه الأرقام والحكم على ملاءمتها
- التعرف على الفروقات (Les écarts) وإيجاد الحلول المناسبة .
- التمكن من رسم صورة واضحة ودقيقة للمؤسسة.

ثانياً: خصائص مراقبة التسيير

تتلخص خصائص مراقبة التسيير في النقاط التالية:

- الرقابة وظيفة وليست سلطة: فمراقبة التسيير وظيفة من وظائف الإدارة، تهدف في الأساس إلى متابعة النشاط للتحقق من مستوى الانجاز مدى مطابقته للخطط الموضوعة وكذا الكشف عن الانحرافات واتخاذ القرارات التصحيحية اللازمة.
- الرقابة عملية مستمرة باستمرار المؤسسة: حيث أنها تبدأ مع النشاط وتستمر معه.
- لا تقتصر الرقابة على مستوى اداري معين: فهي تشمل جميع مستويات الإدارة بالاعتماد على وسائل الاتصال بينها وذلك من خلال تجميع البيانات اللازمة لاحتياجات كل مستوى من مستويات الإدارة ودوره في تطبيق الرقابة.
- الرقابة وسيلة لقياس الأداء وفقاً لمعايير مالية وغير مالية لضمان تحقيق الأهداف المسطرة.
- الرقابة وسيلة لمتابعة تنفيذ الخطة داخل المؤسسة ومطابقتها مع الأهداف.
- المراقبة وسيلة للكشف عن الانحرافات والأخطاء والبحث عن سبل تصحيحها قبل تفاقمها وذلك بمعرفة مسبباتها.

ثالثاً: أهمية مراقبة التسيير.

ظهرت أهمية مراقبة التسيير داخل المؤسسة بعد تطورها ونمو حجمها وتنوع أنشطتها (إنتاجية، تسويقية، ادارية، تمويلية) وذلك نتيجة للعوامل التالية:

• **تغير الظروف:** ويقصد بها الظروف المحيطة بالمنظمة، أي تغير بيئتها بشكل متزايد وذلك فيما يتعلق بالأهداف المسطرة ومدة تنفيذ خطة العمل، حيث يساعد نظام مراقبة التسيير على توقع التغير والاستعداد للاستجابة له.

• **تراكم الأخطاء:** تساعد مراقبة التسيير في الكشف عن أخطاء التسيير داخل المؤسسة ومن ثم الاستفادة من طرق تصحيحها.

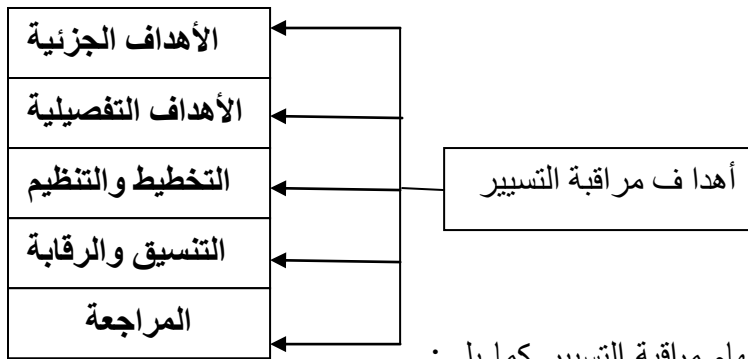
• **التعقيد المنظمي:** ويظهر من خلال توسع المؤسسة في المنتجات والمشتريات والأسواق وبالتالي تعقد الهيكل التنظيمي لها وازدياد المنافسة.

ويمكن إيجاز أهمية مراقبة التسيير في:

- الوقوف على المشاكل والعقبات التي تواجه العمل التنفيذي بقصد حلها.
- اكتشاف الأخطاء فور وقوعها واتخاذ التدابير اللازمة لمعالجتها.
- التأكد من قواعد التطبيق الصحيحة داخل المؤسسة ولاسيما فيما يتعلق بالأمور المالية.
- التأكد من سلامة العمليات الفنية وفقاً للأصول المقررة وتصحيح الخطأ إن حدث.
- تقييم كفاءة المديرين في جميع المستويات
- المحافظة على حقوق الأطراف ذات الصلة في المؤسسة
- التأكد من توافر الانسجام بين مختلف الأجهزة الإدارية وسيرها نحو تحقيق الأهداف المسطرة
- التأكد من تطبيق القوانين واحترام القرارات
- الحد من تكاليف العمل ونفقاته
- الوصول إلى معلومات واقعية عن سير العمل.

رابعاً: أهداف ومهام مراقبة التسيير

- 1- أهداف مراقبة التسيير: من خلال التطرق لمفهوم مراقبة التسيير وكذا خصائصها يتضح لنا أنها وظيفة ضرورية تساهم بشكل كبير في مساعدة المسير على اتخاذ القرار حيث نجدها تسعى إلى :
 - ضمان الأداء الاقتصادي للمؤسسة بالاعتماد على تحديد الوسائل اللازمة للعمليات المقررة في المؤسسة.
 - التحسين الدائم للمنظمة بتحديد الوسائل والكفاءات اللازمة لقيادة المؤسسة.
 - اخذ بعين الاعتبار جميع التغيرات الحاصلة والأخطار المتوقعة في محيط المؤسسة.
 - تحديد الانحرافات الناتجة بين النشاط الحقيقي والنشاط المعياري ومعرفة أسباب ذلك من خلال الاعتماد على الميزانيات التقديرية.
 - تحقيق الفعالية بمقارنة الأهداف مع الموارد المتاحة بالاعتماد على نظم معلوماتية متطورة
 - تحديد نقاط الضعف بهدف تصحيحها، ونقاط القوة لتدعيمها.
 - تحقيق الملاءمة من خلال التأكد من مدى تحقيق الأهداف المسيرة للموارد المتاحة داخل المؤسسة، وذلك بالاعتماد على إستراتيجية للتسيير الأفضل للموارد البشرية داخل المؤسسة.



2- مهام مراقبة التسيير: تتلخص مهام مراقبة التسيير كما يلي:

- أ- مراقبة الأداء الوظيفي : تسمح مراقبة التسيير بمراقبة الأداء الوظيفي الذي يمثل الدعامة الأساسية داخل المؤسسة باعتبارها الوسيلة الأساسية لجمع المعلومات لتقييم الأداء الخاص بالموظفين، مما يساعد المسؤولين على اتخاذ القرار فيما يخص الترقية، الزيادة في الأجر، المكافأة أو العقوبة... إلخ وبالتالي توطيد العلاقة بين المؤسسة وعمالها وزيادة الثقة بينهم من خلال:

- مشاركة العمال في تحديد أهداف المؤسسة من خلال إحداث التوازن بين أهداف الفرد وأهداف المؤسسة.

- عدالة التوزيع، وذلك من خلال توزيع الأجور على حسب طبيعة عمل كل فرد وكذا توزيع الأرباح حسب الهيكل الهرمي للمؤسسة

- العدالة في التعامل، وذلك من خلال الاتصال الدائم بين ممثلي العمال و المسؤولين بهدف مناقشة مشاكلهم وإيجاد الحلول المناسبة لها.

ب- مراقبة الجودة: من خلال إدارة الجودة التي تهتم بتحديث المنتجات وتطويرها لإرضاء رغبات المستهلكين، وعليه فمراقب التسيير مطالب بمتابعة تغيرات المنتجات ورغبات المستهلكين لضمان استمرارية المؤسسة.

ج- إدارة الوقت: باعتباره عامل هام داخل المؤسسة يسمح لها بالمحافظة على مركزها التنافسي، وذلك من خلال استغلاله لصالحها بالوسائل التالية:

- العمل على تطوير الكفاءة عن طريق التكوين المستمر.

- استخدام التكنولوجيا على مستوى الإدارات لرياح الوقت

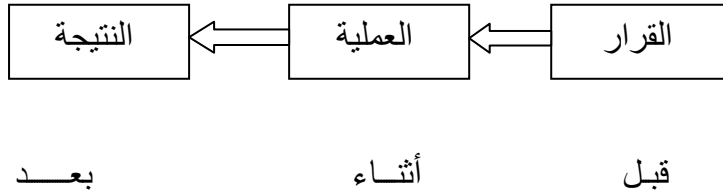
- تنفيذ الأهداف عن طريق جدول زمني باستخدام بحوث العمليات

- تحديد كيفية استخدام الوقت حسب خطة مدروسة

د- التنسيق بين مختلف مستويات الإدارة: يعمل مراقب التسيير على التنسيق بين مختلف مراكز المسؤولية في المؤسسة، وذلك بهدف رسم الأهداف وإعداد الميزانيات ومؤشرات التقييم

خامسا: أنواع وطرق مراقبة التسيير:

ترتكز كل عملية للمراقبة على القدرة في التحكم وتسيير وضعية معينة، فالمراقبة تهدف إلى قياس نتائج العملية ومقارنتها بالأهداف المحددة لهذه الأخيرة ومن ثم استخراج نقاط التطابق والاختلاف. تمر عملية المراقبة بثلاثة مراحل أساسية تسمى بنظام المراقبة وتضم:



ترتبط المراحل الثلاثة بالأسئلة التالية:

- **النهاية (finalisation):** وهنا يتم طرح الأسئلة التالية:

- ما هي الأهداف المسطرة؟
- ما هي الموارد المتوفرة؟
- كيف يتم استغلال هذه الموارد ؟ أو ما هي سبل استغلال هذه الموارد؟
- كيف يتم تقييم النتائج؟

- **القيادة (pilotage) :** بمعنى توفر السبل التصحيحية أثناء سير العملية إن تطلب الأمر ذلك. أي ما هي التدابير اللازمة من أجل تصحيح وضمان مواصلة العملية.

- **التقييم (évaluation) :** وهنا يجب الإجابة عن ما يلي:

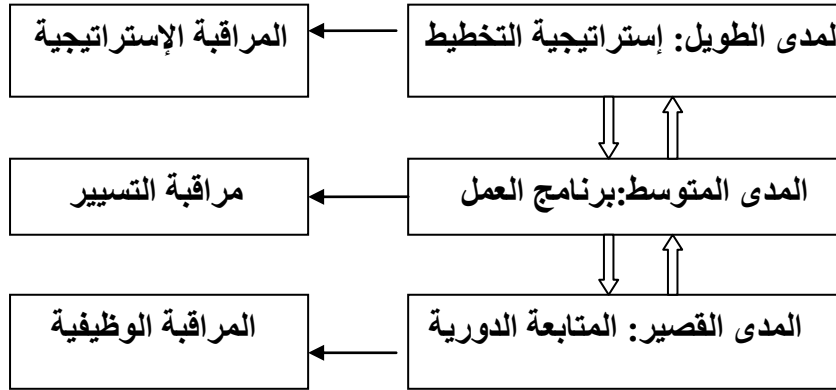
- ما هي معايير قياس النتيجة؟
- ما هي الفعالية ؟
- ما هي المر دودية ؟

وبهذا فنظام المراقبة يهتم بجميع القرارات والعمليات في المؤسسة. يمكن تقسيم هذا النظام على ثلاثة مستويات للقرار وهي القرار الاستراتيجي، القرار التكتيكي والقرار الوظيفي.

❖ **القرار الاستراتيجي (décision stratégique)** : يهتم بنشاط المؤسسة على المدى الطويل، فالمراقبة الإستراتيجية تساعد على أخذ القرار بتطبيق التخطيط الاستراتيجي، دمج المعلومات المستقبلية بالاعتماد على التشخيص الداخلي والخارجي.

❖ **القرار التكتيكي (décision tactique)** : يهتم بنشاط المؤسسة على المدى المتوسط، فمراقبة التسيير تساعد على متابعة النتائج المتوصل إليها ومقارنتها بالأهداف المسطرة وذلك بالاعتماد على مختلف الوسائل المحاسبية والإحصائية.

❖ **القرار الوظيفي (décision opérationnel)** : يهتم بنشاط المؤسسة على المدى القصير أي النشاط الاستغلالي، فالمراقبة الوظيفية تساعد على المتابعة اليومية للعمليات ومدى مطابقتها للخطة المرسومة ويسمى أيضا بمراقبة التنفيذ.



1- أنواع المراقبة: هناك عدة أنواع من المراقبة في المؤسسات والمنظمات وهي:

أ - المراقبة في المؤسسات ذات الطابع الإداري، وهي تسهر على احترام تطبيق القوانين والإجراءات الإدارية قبل وأثناء سير العمليات الإدارية.

ب - المراقبة في المؤسسات ذات الطابع الاقتصادي، وهنا نجد عدة أنواع:

↳ **المراجعة الداخلية (Audite interne)**: حسب المعهد الفرنسي للمراجعين والمراقبين الداخليين، تعتبر المراجعة الداخلية نشاط خبرة يتمتع بالاستقلالية (الهيكل التنظيمي للمؤسسة) يساعد على مراقبة أنشطة المؤسسة من خلال تحديد مرد ودية الوسائل.

تسمح المراجعة الداخلية بـ:

- قياس وتحسين دقة نظام المعلومات المحاسبية والمالية الموجود في المؤسسة.
- وضع أنظمة مراقبة فعالة لجميع المجالات في المؤسسة.

يشير مصطلح "مراجعة داخلية" على أن الشخص الموكل إليه هذه المهمة هو من داخل المؤسسة ، ولكن هناك أيضا ما يسمى بالمراجعة الخارجية. تسمح مهمة المراقبة الداخلية بالمراجعة المحاسبية أي مراجعة الكشوفات المالية .

↳ **المراقبة الخارجية (المالية) (Audite financier)**: يهتم بتحليل حسابات المؤسسة (الكتابات المحاسبية) وتتم من طرف شخص لا ينتمي إلى المؤسسة، مثلا الخبير المحاسبي.

↳ **المراجعة الوظيفية (Audite opérationnel)**: يهتم بتحسين جميع أساليب التسيير في المؤسسة.

↳ **مراقبة التسيير (contrôle de gestion)**: تعتبر كمهمة في المؤسسة، تعمل على جمع المعلومات، توفير الوسائل من أجل تحقيق الأهداف. يكمن الفرق الأساسي بين المراجعة ومراقبة التسيير في :

• المراجعة هي مهمة دقيقة في المؤسسة

• مراقبة التسيير وظيفة دائمة في المؤسسة.

بناء على هذا، فإن دور مراقب التسيير يختلف باختلاف حجم المؤسسة:

- في المؤسسات الصغيرة، يقتصر دور مراقب التسيير على المهمة المحاسبية والمالية.

- في المؤسسات الكبيرة، تتنوع مهامه وتتعدد، فنجده يمثل:

↳ **المراقب المساعد** ، والذي يكون مسئول عن مهمة أو اثنين داخل المؤسسة، مثلا، إعداد جدول القيادة، تحليل المخزون، تحليل المصاريف العامة.... إلخ

مراقب الميزانية، وذلك من خلال تحقيق ومراقبة التنبؤات ونتائج الميزانية

مراقب التسيير الصناعي، وذلك بتحليل أسعار المداخل وتكاليف الإنتاج بهدف تحسين المردودية.

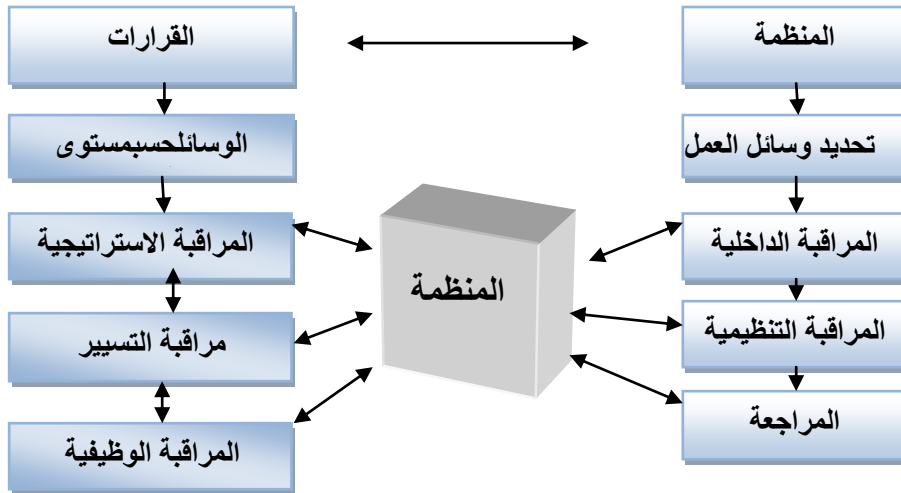
مراقب التسيير ، وذلك بهدف تحقيق هامش الربح من خلال تحليل المردودية المنتجات حسب المناطق، الأسواق، كما يعمل على مراقبة تكاليف التوزيع لمساعدة المدير التجاري على وضع التنبؤات الخاصة بالمبيعات.

يعتمد مراقب التسيير في انجاز عمله على قاعدة معلوماتية متطورة تسمح له بتحديد مركز القرار حسب المهمة الموكلة له، ومن ثم ترتيب المعلومات اللازمة وتحديد المعايير والأدوات لتحقيق الأهداف المسطرة. يعرف الهدف على أنه نوع خاص من معايير التقييم، يعمل على توضيح مستوى انجاز المهمة، مثلا: رئيس مؤسسة مهمته المردودية والنمو، وهنا نميز ما يلي:

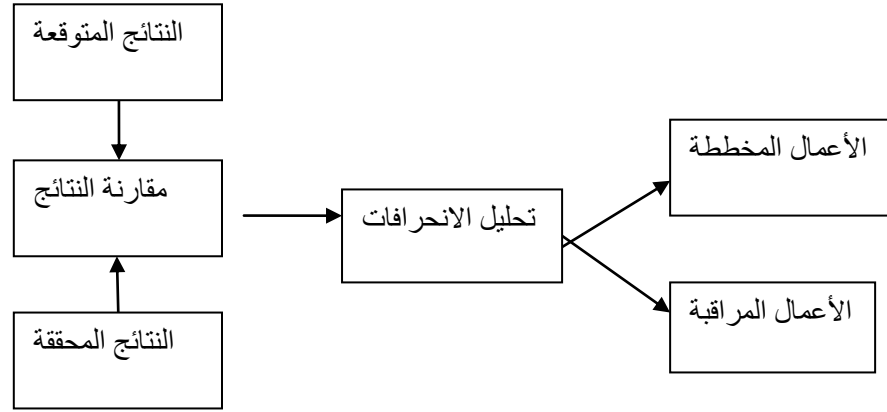
• معيار التسيير مثل : الأرباح ، رقم الأعمال

• معيار الهدف مثل : 5% ، 10 مليون

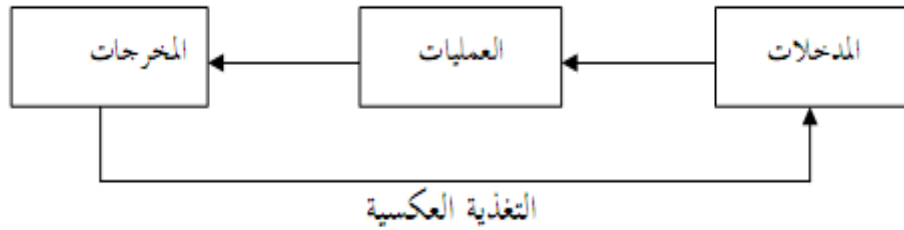
و يوضح الشكل التالي موضع المراجعة ومراقبة التسيير في المؤسسة:



2- طرق مراقبة التسيير: تهدف مراقبة التسيير إلى المتابعة المستمرة والدورية للنتائج المحققة في المؤسسة ومقارنتها بالنتائج المتوقعة ومن ثم استخراج الانحرافات وتحليلها. على هذا الأساس يمكن للمؤسسة معرفة مستوى الأهداف المتوصل إليها وبالتالي تقييم جدوى الخطة الإستراتيجية المرسومة.



ترتكز مراقبة التسيير على وجود نظام معلومات فعال في المؤسسة، يسمح بتحليل المعطيات ورسم خطة عملها. بالتالي فالمراقبة تعتمد على توفر ثلاثة عناصر أساسية وهي المدخلات (Inputs) والعمليات (Processes) والمخرجات (Outputs).



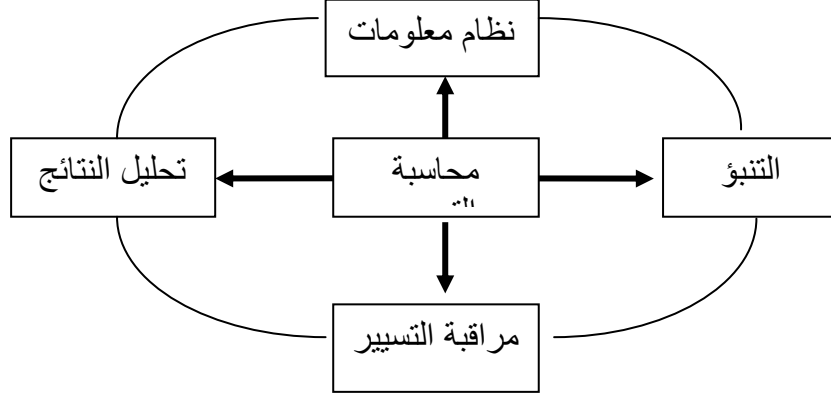
المدخلات: تتمثل في مجموع العوامل المساعدة على ممارسة النشاط

العمليات: يتعلق الأمر بمجمل عمليات نشاط المؤسسة مهما كان نوعها.

المخرجات: النتائج المحققة من طرف المؤسسة من خلال ممارسة النشاط.

تسمح معالجة العمليات بالتوصل إلى الأهداف المسطرة، في حالة الاعتماد على نظام معلومات جيد وكفئ. بناء على هذا، يجب على المؤسسة تكوين نظام معلوماتي يسمح لها بالحصول على مختلف المعلومات الخاصة بنشاطها سواء على المستوى الداخلي أو الخارجي.

يمكن الربط بين نظام المعلومات ومراقبة التسيير من خلال الشكل التالي:



تعرف محاسبة التسيير على أنها نموذج لتحليل المعلومات التي تساهم في اتخاذ القرار. تهدف إلى:

- ايجاد أساليب لتقييم ممتلكات والتزامات المؤسسة
- تحليل فعالية الاستغلال،
- تحليل وتقييم المخزون
- توفير المعطيات من أجل تقدير وضعية المؤسسة

يعمل نظام إدارة المعلومات في المؤسسة على تحسين أدائها من خلال الأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

- نقاط القوة والضعف، أي تحليل عناصر البيئة الداخلية
- جميع العراقيل والفرص المتاحة للمحيط الاقتصادي (البيئة الخارجية)
- التوجهات الإستراتيجية للمؤسسة
- العراقيل التنظيمية للمؤسسة

بناء على هذا يجب على المؤسسة أثناء ممارستها لوظائفها الفصل بين أقطاب التسيير الأربعة: الوظيفة الإنتاجية، الوظيفة التجارية، الوظيفة المالية ووظيفة الموارد البشرية.

الدرس الثاني: مكانة، مسار و أدوات مراقبة التسيير

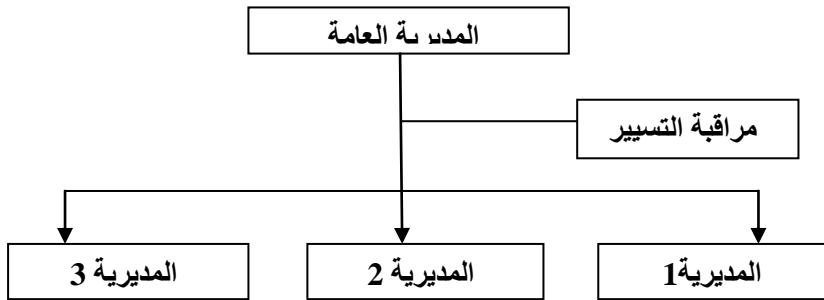
ترتكز مراقبة التسيير على فكرة رئيسية، تتمحور حول كيفية تمكن المسير من التحكم في الوسائل والموارد المتاحة لديهم من أجل تحقيق الأهداف المسطرة، وذلك ضمن خطة المؤسسة.

أولاً: مكانة مراقبة التسيير

تعتمد مراقبة التسيير على عملية جمع المعلومات، معالجتها وتحليلها بقصد الوصول إلى نتائج تسمح للمؤسسة باتخاذ القرار المناسب، وعليه فتحديد مكانة مراقبة التسيير يرتبط بالعوامل التالية:

- حجم المؤسسة
 - طريقة التسيير المتبعة (تسيير مركزي أو تسيير لا مركزي)
 - الأهداف المسطرة من طرف الإدارة
 - درجة المنافسة في محيط المؤسسة
 - وسائل ومسؤوليات مراقبة التسيير
- من خلال الدراسات التي أجريت على وضعية مراقبة التسيير داخل المؤسسة، فقد تم تحديد ثلاثة وضعيات تمثل الارتباط الهرمي لمصالح مراقبة التسيير.

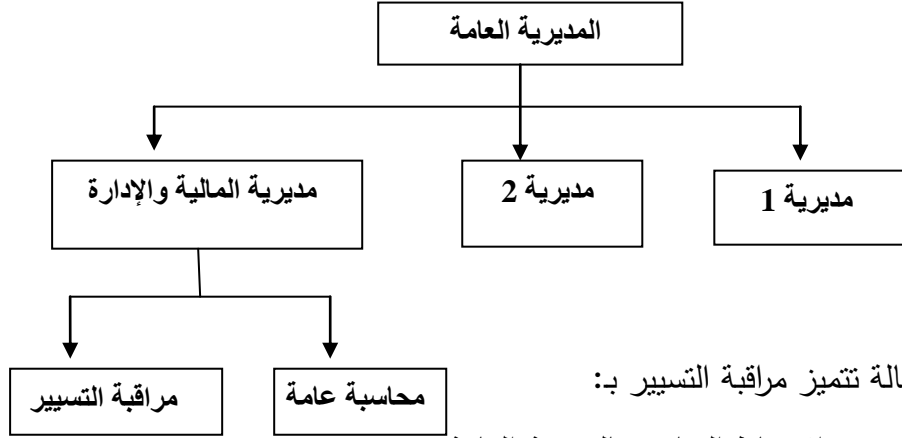
الوضعية الأولى: الارتباط المباشر لمراقبة التسيير مع المديرية العامة



تتميز مراقبة التسيير من خلال هذه الوضعية بما يلي:

- تحظى بأهمية كبيرة
- إمكانية الحصول على المعلومات المثلى الخاصة بالتوجهات الإستراتيجية
- امتيازها بالاستقلالية
- المكانة المثلى لإعداد وتحضير مراقبة التسيير.

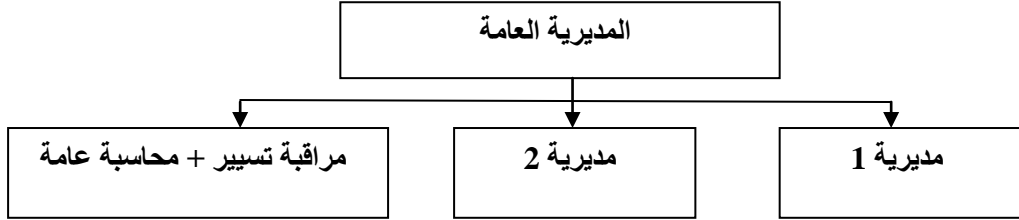
الوضعية الثانية: ارتباط مراقبة التسيير بديرية وظيفية



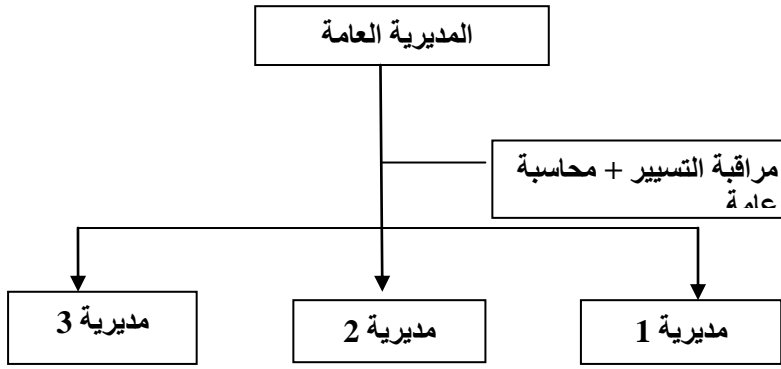
في هذه الحالة تتميز مراقبة التسيير بـ:

- عدم الارتباط المباشر بالمديرية العامة
- إتاحة الاتصال الأفضل بين مديريات العمليات
- توفر وتقرب المعلومات المالية والمحاسبية
- انعزال المحاسبة العامة ومراقبة التسيير
- الحد من المشاركة في رسم التوجهات الإستراتيجية

الوضعية الثالثة: ارتباط مراقبة التسيير مع المديرية العامة عن طريق التقارير



أو كالتالي:



في هذه الحالة تتميز:

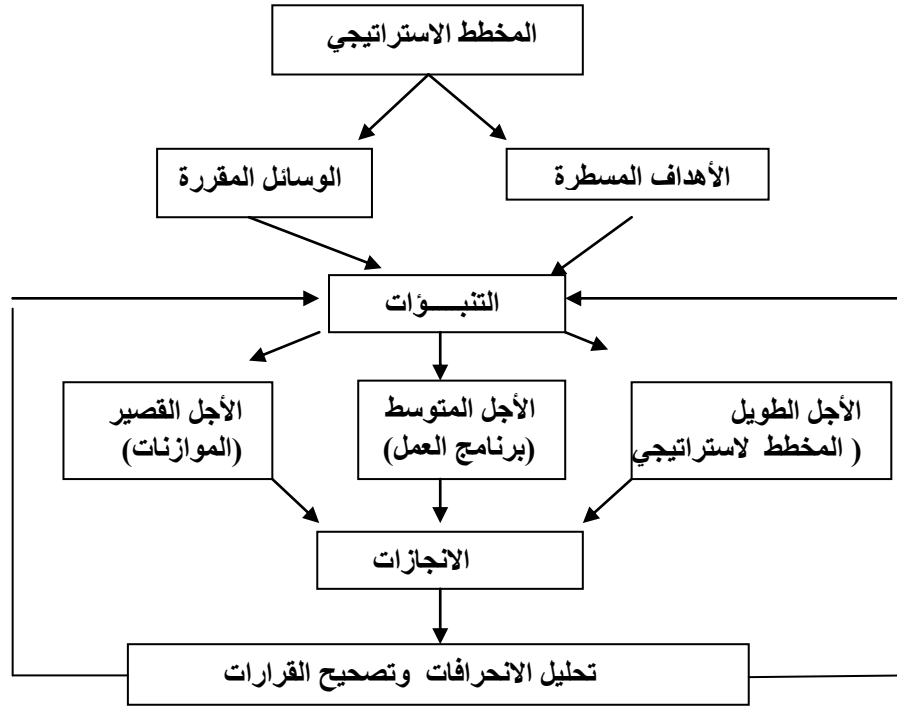
- تعتبر حل وسط بين الحالتين السابقتين
- تعمل على توفير نظام معلوماتي متجانس
- الفصل بين المحاسبة ومراقبة التسيير
- توفر الحوار والتواصل بين مختلف المديرية عن طريق التقارير
- إمكانية التحليل السريع للمعلومات المحاسبية.

من خلال الوضعيات الثلاثة لمراقبة التسيير داخل المؤسسة ، نلاحظ أن الوضعية الفعالة هي الوضعية الأولى باعتبار أن مهمة مراقبة التسيير مرتبطة ارتباط مباشر بالمديرية العامة ، مما يسمح لها بالمشاركة في تخطيط إستراتيجية المؤسسة ، كما أنها تمتاز بالاستقلالية أين لا تمارس عليها أي ضغوط من أي مديرية، وبالتالي قدرتها على ممارسة مهامه بأكثر فعالية.

ثانياً: مسار مراقبة التسيير

تعتمد مراقبة التسيير على مجموعة من الأنشطة المتتابعة، يمكن ترتيبها في أربعة مراحل أساسية وهي: التخطيط، المتابعة والتحليل ثم تصحيح الانحرافات وعليه يجب توفر المعلومات اللازمة لذلك.

شكل مبادئ المراقبة في المؤسسة



1- **مرحلة التخطيط:** يعتبر نقطة انطلاق، حيث يتم تحديد الاستراتيجيات والأهداف الطويلة الأجل ويعمل مراقب التسيير هنا على توفير المعلومات الكمية اللازمة، لمساعدة المدراء على ترجمة العمليات إلى سياسات مختارة، أي إعطائها الصيغة الاقتصادية.

خلال هذه المرحلة، يتم تقسيم الخطة الإستراتيجية إلى المدى المتوسط (3-5) سنوات، مع تحضير الوسائل اللازمة لإعداد الميزانيات وتسطير الأهداف المتعلقة بالأجل القصير (أقل من سنة)، ومن الضروري أن تكون الميزانيات مرتبطة ومتناسقة مع مختلف مصالح المؤسسة.

2- **مرحلة التنفيذ:** تأتي هذه المرحلة لتجسيد ما تم التخطيط له، على أرض الواقع، أي تنفيذ الاستراتيجيات لتحقيق الأهداف ذلك من خلال العمل التسييري.

3- **مرحلة المتابعة والتحليل:** انطلاقاً من تنفيذ العمليات والوقوف عليها دورياً، يتم قياس النتائج الجزئية المحققة لمعرفة مدى مطابقتها مع الأهداف المسطرة.

4- **مرحلة التصحيح:** تسمح مرحلة المتابعة والتحليل بصياغة مجموعة من الحلول لمواجهة الانحرافات التي

تظهر أثناء تطبيق خطة المؤسسة، وقد تمس التصحيحات النقاط التالية:

- تصحيحات عمليات القياس التي تكون غير صحيحة

- تصحيحات متعلقة بالتنفيذ غير السليم

- تصحيحات متعلقة بمرحلة إعداد الميزانيات والأهداف السنوية التي قد لا تكون مطابقة لإستراتيجية

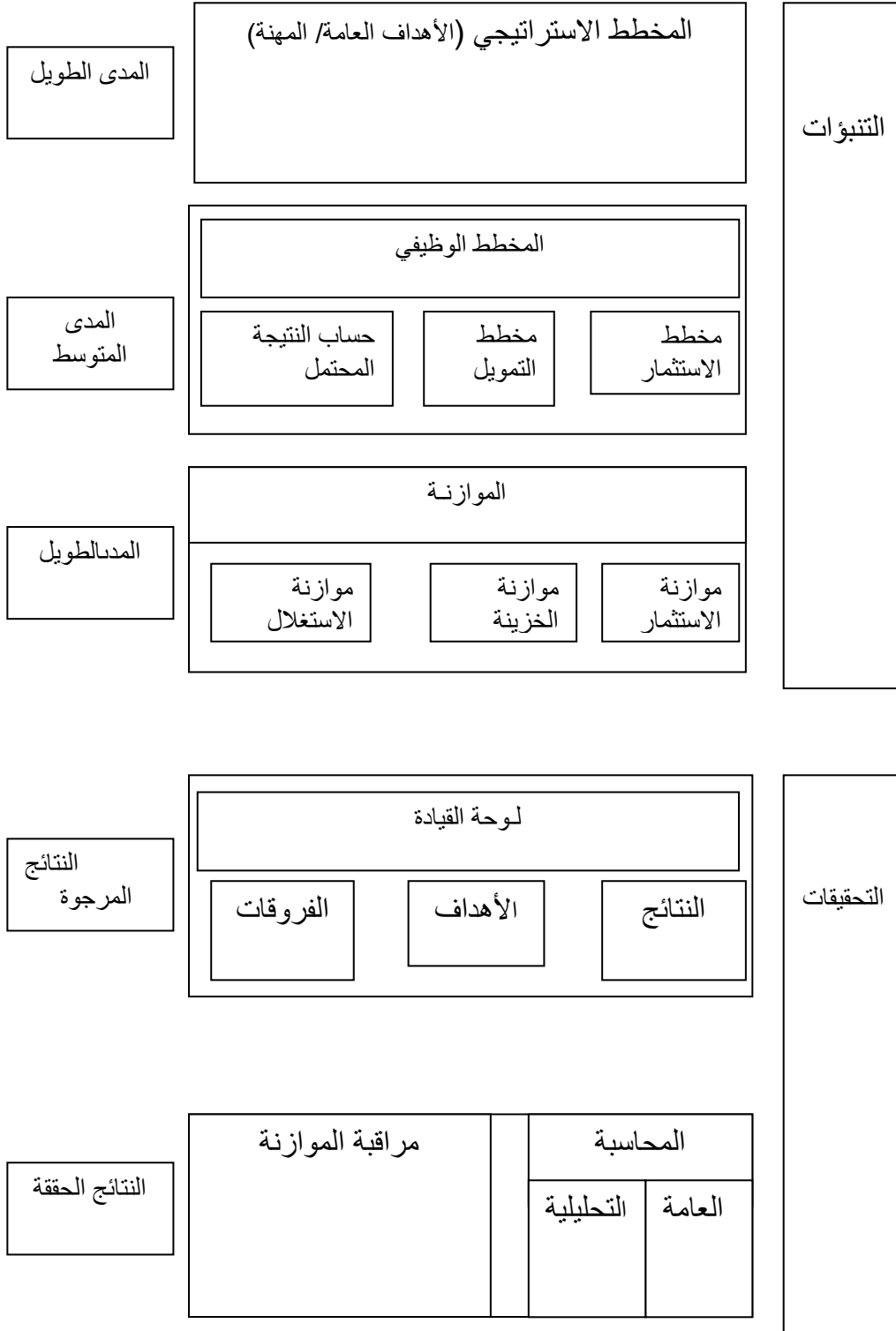
- تصح الخطة الإستراتيجية المتوسطة للمؤسسة أو الخطة الشاملة لعدم توافقها مع وضعية المؤسسة

- تصحيحات على الأهداف العامة للمؤسسة وإعادة النظر فيها.

عليه يعمل مراقب التسيير على وضع الاقتراحات والتعديلات، ومن ثم تقديم التوصيات اللازمة

لمساعدة المسيرين على اتخاذ القرار المناسب.

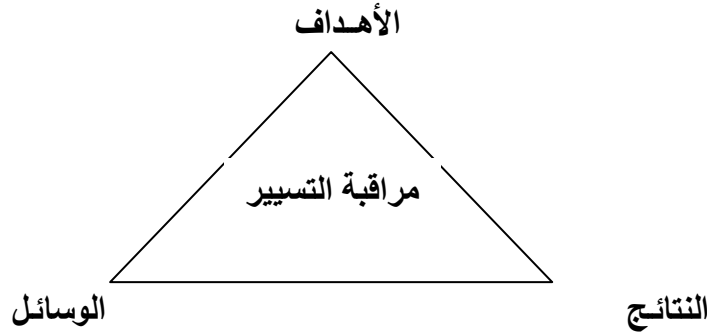
الشكل: مسار مراقبة التسيير



ثالثا: النظرة الحديثة لمراقبة التسيير

تطور مسار مراقبة التسيير من الواجهة الكلاسيكية إلى الحديثة نظرا لعدة عوامل نذكر منها:

- محدودية النظرة الكلاسيكية لمراقبة التسيير
 - عدم التمييز بين طبيعة الموارد المتوفرة في المؤسسة
 - التركيز على العناصر المالية
 - عدم التركيز على الأعوان الفاعلة في تسيير المؤسسة.
- بناء على هذا اقترح المختصون آليات جديدة لمراقبة التسيير تعتمد على ثلاثة محاور أساسية هي: الأهداف، الوسائل والنتائج.



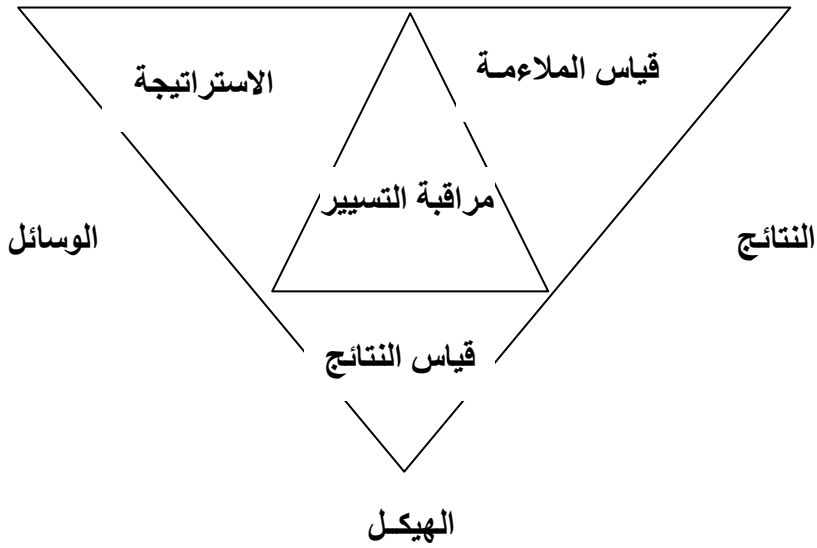
ترتكز هذه النظرة الحديثة على الدور الفعال لمختلف الأعوان داخل المؤسسة ، كما أنها تأخذ بعين الاعتبار تأثير المحيط البشري والاقتصادي. على هذا الأساس يمكن استخلاص ثلاث إشكاليات تتمثل في:

- الملاءمة La pertinence : تعبر عن العلاقة بين الوسائل والأهداف
 - الفعالية L'efficacité : تعبر عن العلاقة بين الأهداف والنتائج.
 - الكفاءة L'efficience : تعبر عن العلاقة بين الوسائل والنتائج.
- بالاعتماد على هذه العناصر يمكن تحديد مجال مراقبة التسيير من خلال ثلاثة وظائف أساسية هي: التخطيط، التنظيم، وتسيير الموارد البشرية.
- التخطيط La planification : ترتكز على ثلاثية الغاية (Finalités)، الأهداف (Objectives)، الوسائل (Moyens).

• **التنظيم L'organisation** : تركز على ثلاثية الثقافة (Culture)، النتائج (Résultats)، و الأهداف (Objectives)

• **تسيير الموارد البشرية Gestion des ressources humains** : تركز على الثلاثية هيكل (Structure)، الوسائل (Moyens) ، والنتائج (Résultats).

بناء على هذا يمكن شرح هيكل مراقبة التسيير الحديثة بالشكل التالي:
الثقافة الغاية



رابعاً: أدوات مراقبة التسيير

تعتمد مراقبة التسيير على مجموعة هامة من الأدوات من أجل التحليل ، بهدف اتخاذ القرار المناسب للمؤسسة وهي:

1 -المحاسبة العامة: والتي تعمل على تقديم المعلومات الرقمية، من خلال جمع ، معالجة وترجمة العمليات المالية والتبادلات التجارية ذات القيمة النقدية، وذلك ضمن السجلات المحاسبية بغرض تحديد نتيجة المؤسسة. تسمح المحاسبة العامة للمؤسسة بـ:

- إنتاج المؤشرات الضرورية لقيادة المؤسسة
- قياس أداء المؤسسة الاقتصادي والمالي

ومن أجل ذلك ، فالمحاسبة العامة مكلفة بـ:

- تسجيل العمليات المالية
- تبويب العمليات المالية
- إنتاج تقارير وقياس النتائج
- تحليل النتائج وعرضها

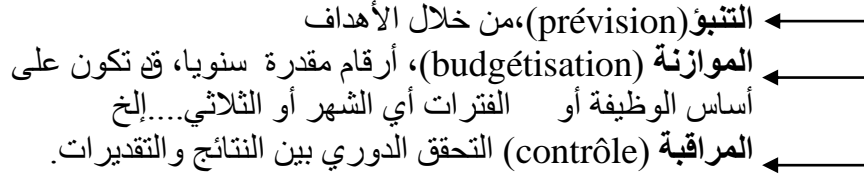
2 المحاسبة التحليلية: وهي وسيلة لتحليل النتائج المتوصل إليها بتوضيح مكوناتها، وعليه فهي تسمح بمراقبة المر دودية داخل المؤسسة من خلال:

- تحليل الإيرادات والمصاريف
- حساب التكلفة
- حجم المؤونات (المادة الأولية)
- الانتاج (ساعات العمل ، اليد العاملة، المصاريف المختلفة سواء الثابتة أو المتغيرة)
- تقييم المخزونات خلال مرحلة الإنتاج

3 -التخطيط الاستراتيجي: وذلك من خلال الاعتماد على آليات التشخيص (diagnostic) ، وهنا يعمل مراقب التسيير على رسم إستراتيجية المؤسسة

4 نظام الميزانية: (système budgétaire) ومن خلاله تقوم المؤسسة بتوزيع المتابعة لكل نظام استغلال وبالتالي التعرف على النتائج (مستواها)، زيادة على تقييم مردودية الاستثمارات والخطر الناجم عنها وذلك من خلال تسيير رأس المال المقرر لذلك.

ترتبط كل موازنة بوظيفة ومسؤولية في المؤسسة، يعتمد بناء نظام الموازنة على ثلاثة مراحل وهي:



حاليا هناك أدوات حديثة أخرى، أكثر تطورا تعمل على مساعدة مراقب التسيير على المتابعة الفعالة لسير المخطط الاستراتيجي للمؤسسة، وهي:

- دراسة السوق، من خلال معرفة الزبون واستخدام تقنية le bechmarking من أجل التعرف على وضعية المؤسسة (التعرف على نقاط القوة والضعف للمؤسسة ومنافسيها).

- الاعتماد على تقنية النوعية، والتي تركز على zéro défaut

- حوكمة المؤسسات نتيجة تطور السوق المالية

- استخدام التكنولوجيا المتطورة في تحليل المعلومات، سواء تعلق الأمر بمعلومات التسيير أو المعلومات المحاسبية.

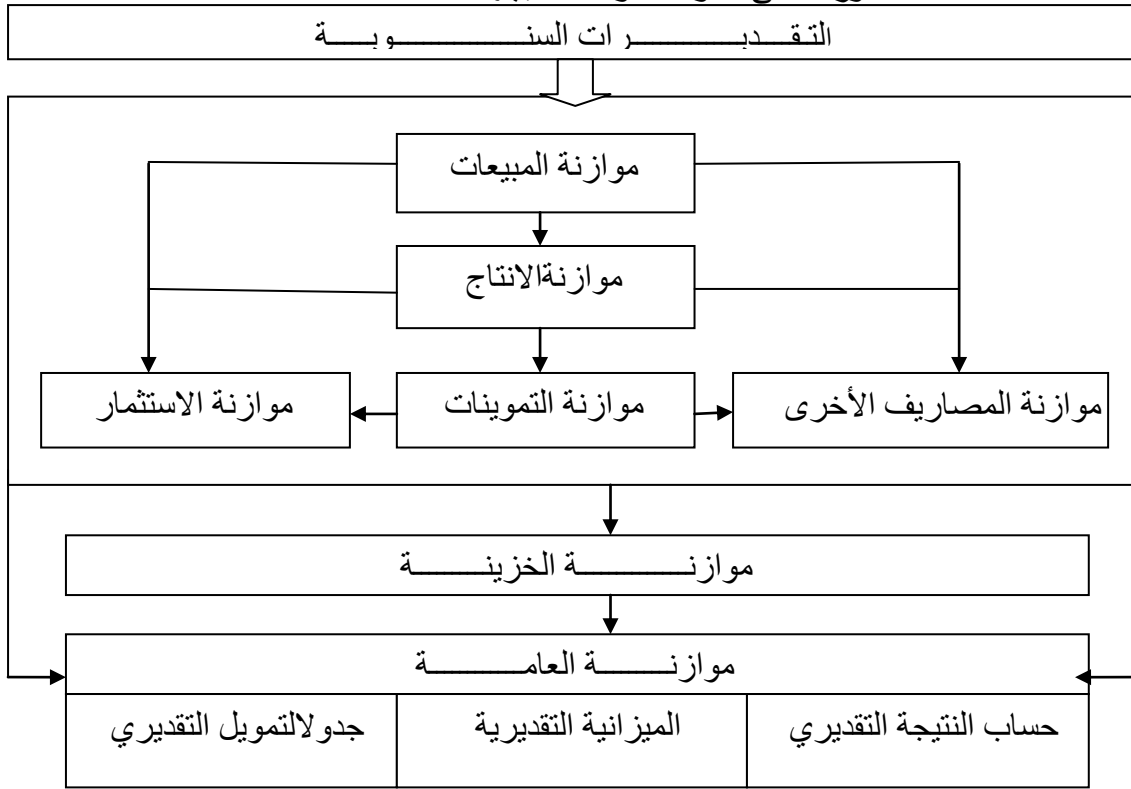
يرتكز نظام الموازنة على تسلسل منطقي محدد، يتكون من :

- موازنة المبيعات، يتم إعدادها أولا بهدف التعرف على بقية الموازنات

- موازنة الخزينة، يتم إعدادها من أجل التعرف على التجانس بين مختلف الموازنات والنتيجة

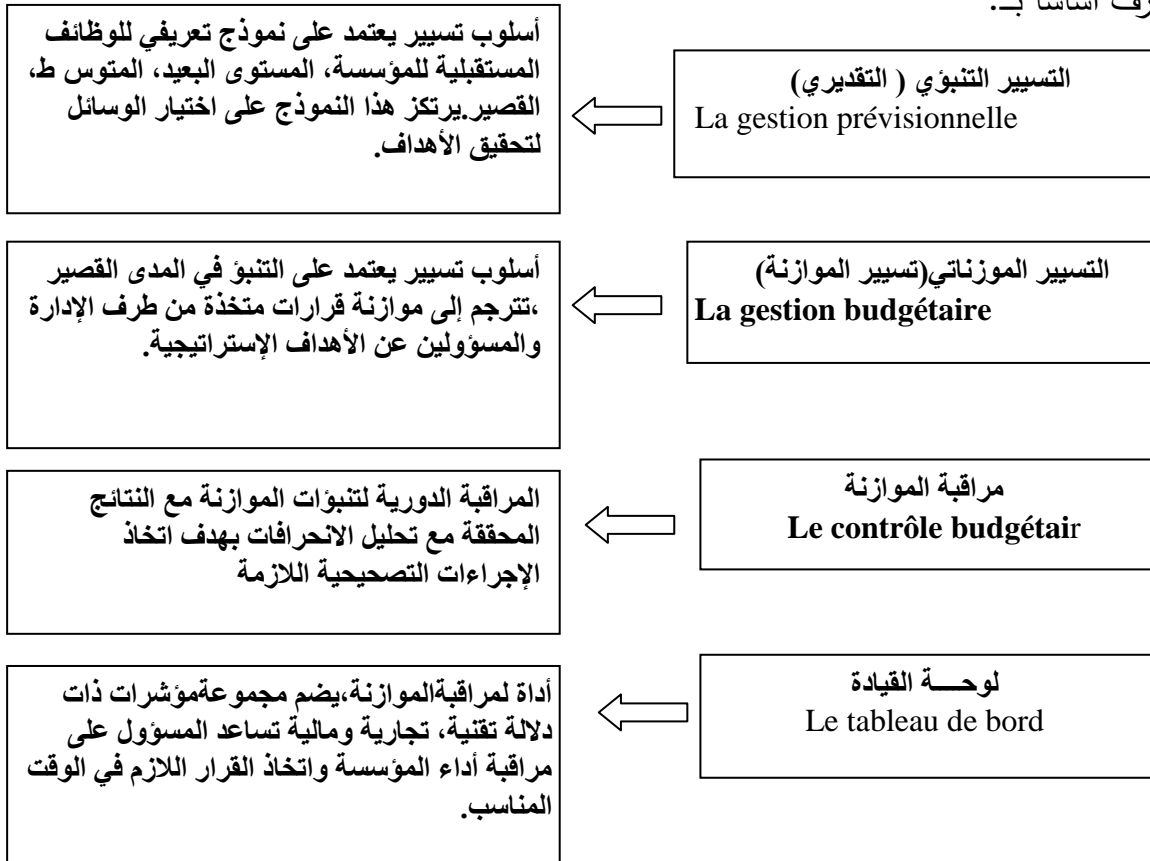
- الموازنة العامة، حصيلة نظام الموازنة، يضم الميزانية، جدول النتائج وجدول التمويل التقديري، يسمح بمعرفة مختلف الاختلالات وكذا التصحيحات اللازمة.

يوضح الشكل أدناه تسلسل الموزونات في المؤسسة والعلاقة بينها:



يسمح نظام مراقبة التسيير باللجوء إلى أساليب تسيير باستعمال أدوات التنبؤ، قياس الفعالية و القيادة.

تعرف أساساً بـ:



خامسا : تطور مراقبة التسيير

بدأت الملامح الأولى في استخدام مراقبة التسيير في الفترة ما بين 1850-1910، وذلك بعد التطور الهائل الذي شهدته المؤسسة الاقتصادية ولاسيما بعد الثورة الصناعية. أدى نمو وتطور حجم ونشاط المؤسسات إلى البحث عن سبل وتقنيات التحكم في مدخلاتها ومخرجاتها بهدف تحديد مستوى النمو في إطار الإمكانيات المتاحة فيه. ظهرت مراقبة التسيير في أواخر القرن التاسع عشر وبداية القرن العشرين على مستوى المؤسسات الأمريكية نتيجة للمشاكل الكبرى المتمثلة في حركة التوسع والهيمنة وكذا تطوير النشاط ، الأمر الذي استدعى البحث عن أساليب رقابية جديدة تسمح بالتحكم في عمليات التسيير وإدارة المؤسسة. ارتبط ظهور مراقبة التسيير بالمرحل الأربعة التالية:

➤ **المرحلة الأولى:** ظهرت في شكل بسيط باستخدام مجموعة من الأدوات كالمحاسبة العامة و نظام المعلومات من أجل تحيد العلاقة بين المردودية والنشاط، المنتجات المحققة والمباعة من طرف المؤسسة. في هذه المرحلة ظهر أول استعمال للنسب والمؤشرات الخاصة بالأداء الاقتصادي، شاع هذا النظام وتطور داخل المؤسسات الكيميائية الأمريكية مثل مؤسسة Dupont 1907 .

➤ **المرحلة الثانية:** تم تطوير هيكل المؤسسة وتقسيمه إلى أقسام تهتم بوظيفة معينة داخل المؤسسة (الخزينة المالية، بحث وتطوير.....). تتمتع هذه الأقسام بالاستقلالية في التسيير واجراء المقارنة الداخلية فيما بينها، الهدف من هذا هو تحديد الموارد الضرورية للاستثمارات الجديدة وتطويرها ، كما تميزت هذه المرحلة بإنشاء معهد مراقبين أمريكيين سنة 1930.

➤ **المرحلة الثالثة:** عرفت انتشارا واسعا لمراقبة التسيير، أين بدأ العمل بالطرق التقنية للتسيير وكذا التنبؤ التقديري زيادة على الاهتمام بمطابقة الأهداف بالموارد في إستراتيجية تخطيط العمليات والموازنة.

➤ **المرحلة الرابعة:** برز الدور الفعال لمراقبة التسيير مع انتشار أسس الإدارة بالأهداف التي تركز على النمط التسلسلي في التنظيم وذلك بمقارنة النتائج المحققة بالأهداف المسطرة، وعليه سمحت مراقبة التسيير بتحديد مراكز المسؤولية على مستوى المؤسسة للتحكم أكثر في عملية التسيير والإدارة.

مراحل تطور مفهوم مراقبة التسيير

مفهوم مراقبة التسيير	التيار
قياس الفروقات بين التوقعات والانجازات بهدف مجازاة المنفذين	النظرية الكلاسيكية
اعتبرت كوسيلة لتحفيز أفراد المنظمة	مدرسة العلاقات الإنسانية
اعتبرت كمدخل جزئي يسمح بتنظيم التغذية العكسية اللازمة	مدخل النظم

الدرس الثالث: المنظمة ومراكز المسؤولية

أولاً: ماهية المنظمة

أثبتت الدراسات، أن تحديد مفهوم ثابت للمنظمة يختلف باختلاف منظور تصنيفها (قانوني، اقتصادي)، غير أنه ومن أجل تحديد تعريف شامل لها يمكن ربط أبعادها بإستراتيجيتها.

1 -تعريف المنظمة: يمكن تعريف المنظمة على أنها مجموعة من الوسائل المنظمة تشكل وحدة متناسقة تعمل باستمرار لتحقيق أهداف المساهمين فيها. هي أيضا مجموع الأنشطة المتنوعة والمتجانسة. عموماً، هي وحدة اقتصادية تهدف إلى تحقيق الربح وعليه يجب مراقبة وقياس نتائجها.

2 -أبعاد المنظمة:يرتكز التسيير حالياً في المنظمة على الديناميكية أكثر من توزيع الأنشطة، فالمنظمة تهتم بـ:

-اختيار الهيكل لتوزيع العمل سواء داخل المؤسسة أو خارجها.

-تحديد مراكز السلطة وأنظمة اتخاذ القرار.

-تحديد نوعية نظام المعلومات

-تحديد العناصر الفعالة في المؤسسة.

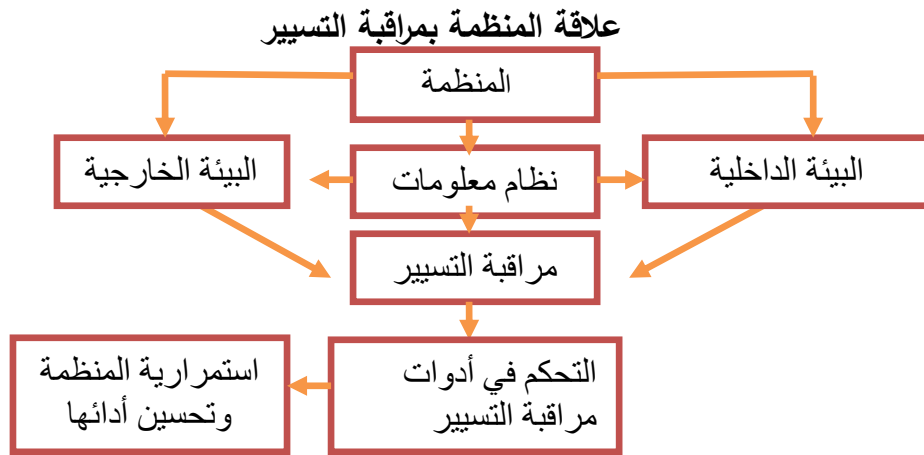
3 -العلاقة إستراتيجية-منظمة/هيكل:يسعى المسيرون إلى التنسيق بين مدخلات الخيارات الإستراتيجية و الخصائص الهيكلية للمؤسسة بتشخيص نقاط ضعف وقوة المؤسسة دون إهمال مهاراتها وقدراتها. بالاعتماد على التقسيم الهيكلي في المؤسسة فمراقبة التسيير تمثل نظام معلومات متناسق للإستراتيجية والعمليات .

ثانياً: المنظمة ومراقبة التسيير

تعتبر مراقبة التسيير وسيلة لتفعيل الهيكل وتحسين أنظمة الوظائف وتنظيم نشاط الأعوان داخل المؤسسة.

يرتكز النظام التقليدي لحساب التكلفة على تقسيم المنظمة إلى هياكل وظيفية، بينما يعتمد النظام الحديث على متابعة أنشطة المنظمة بطريقة تفصل عن المحاسبة التحليلية وتعتمد في الأساس على نظام معلومات يسمح بالتحكم في خلق التكلفة وتحقيق رضا العملاء.

إن مبادئ النظام الحديث في المؤسسة، تعتمد على تكثيف الحساب بإدماج المتغيرات البشرية، التنظيمية ومتغيرات المحيط المتجددة.



تسمح مراقبة التسيير من خلال أدواتها وأساليبها بتحليل البيئة الداخلية (نقاط القوة والضعف) والبيئة الخارجية (الفرص والتهديدات)، مما يساعد على اتخاذ القرار وفق قواعد علمية.

ثالثاً: مراكز المسؤولية في المنظمة

يعبر مركز المسؤولية عن تجمع للتكاليف أو الإنتاج يساعد على التحليل، تمثل أغلبية المراكز مراكز مسؤولية داخل المؤسسة.

- يعرف مركز المسؤولية على أنه مجموعة من العناصر الفاعلة في المؤسسة والتي تعمل لتحقيق هدفها تحت رئاسة مسئول يسمى مسئول المركز.

1 - أنواع المراكز: تختلف باختلاف المؤسسة وهيكلها التنظيمي.

مراكز التسيير	الخصائص	الأهداف	الفعالية
مركز رقم الأعمال	البيع	تحقيق أكبر قدر من المبيعات	تكمُن في الفرق بين ر.ع المقدر والمحقق
مركز التكاليف	قياس النشاط	التحكم في التكاليف وتخفيضها قدر الإمكان	تكمُن في الفرق بين التكاليف المقدرة والمحقة
مركز المصاريف	التحكم في المصاريف	احترام الاعتماد المقرر في الموازنة	تكمُن في تحليل المصاريف المرتبطة بالنشاط
مركز الأرباح	الاستغلال الذاتي	تعظيم الأرباح	مرد ودية الاستغلال
مركز المر دودية	الاستغلال وميزانية مستقلة	تعظيم مردودية الأصول	مرد ودية رؤوس الأموال المستثمرة

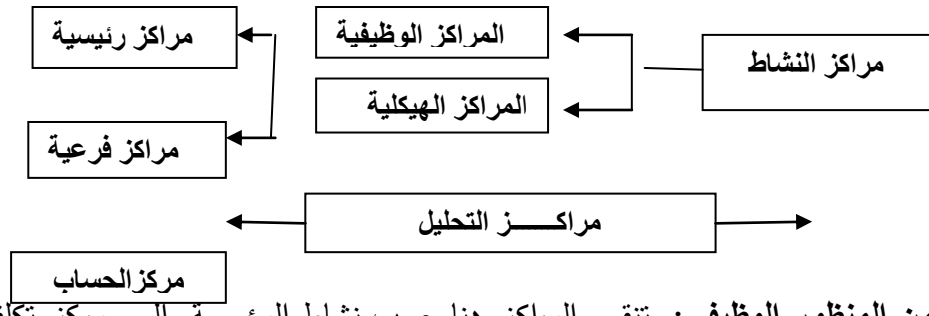
استنتاج: يتم تقسيم مراكز المسؤولية في المؤسسة عموماً، إلى جزأين هامين:

- الأول: يمثل مراكز التكلفة، أين يمكن التعرف على مختلف الأعباء التي تتحملها المؤسسة من أجل ممارسة نشاطها.

- الثاني: يمثل مركز المداخل، أين يمكن التعرف على مختلف الإيرادات التي يمكن للمؤسسة تحقيقها.

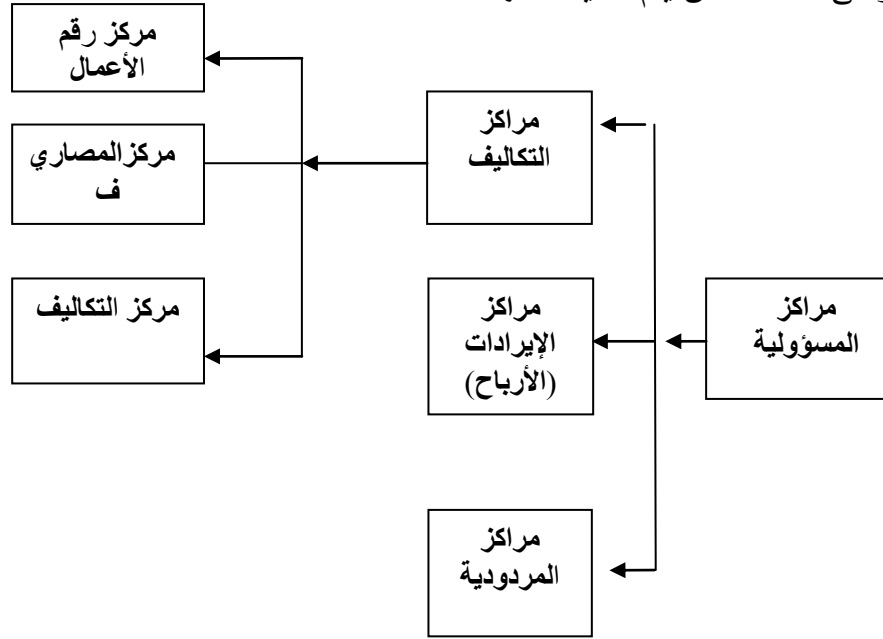
2 تقسيم مراكز المسؤولية: يمكن تقسيم مراكز المسؤولية من المنظور المحاسبي وكذا من المنظور الوظيفي.

↳ المراكز من المنظور المحاسبي: تقسم المراكز من هذا المنظور إلى مراكز هيكلية وأخرى وظيفية وهي ما تمثل نشاط المؤسسة. يتم تحليل التكاليف والمداخل في هذه الحالة حسب نوع المركز أين يتم تحديد الفروقات وإيجاد الحلول.



← المراكز من المنظور الوظيفي: تنقسم المراكز هنا حسب نشاط المؤسسة إلى مركز تكلفة ومركز

إيرادات، وعلى هذا الأساس يتم تحليل أدائها.



رابعاً: أهمية مراكز المسؤولية

يسمح الاعتماد على نظام مراكز المسؤولية في المؤسسة بتقسيم الوظائف وتحديد مستوى المسؤوليات، الأمر الذي يؤدي إلى التحكم في عملية التسيير. تساعد مراكز المسؤولية في الحصول على مجموعة من المؤشرات تساهم في رسم لوحة القيادة.

← **مركز رقم الأعمال:** يحرص هذا المركز على عدم تحقيق رقم أعمال أقل من المتوقع، أي يجب الوصول إلى رقم أعمال مساوي للمقدر أو أكبر منه. تقاس فعالية هذا المركز من خلال العلاقة بين :

$$\text{Ecart réalisé} * 100 = \frac{\text{volume réalisé}}{\text{volume prévu}} * 100$$

أو بالعلاقة C.A prévu

تكمّن خصائص هذا المركز في:

- تحقيق الهامش من خلال مركز المسؤولية.

- حساب الفارق

من أمثلة هذا المركز (المخزن magasin، خدمات البيع service de vente، مركز التوزيع service de distribution....)

← **مركز المصاريف:** يهدف إلى تخفيض المصاريف المقررة في الموازنة و مقارنتها بالمصاريف المحققة. يتم إنشاء هذا المركز عندما يكون قياس الفعالية سيء وهذا عندما يصعب تحقيق التوازن بين مستوى التكاليف المدفوعة والنتائج المحققة. تقاس فعالية هذا المركز من خلال العلاقة:

$$\text{Ecart réalisé} * 100 = \frac{\text{Budget}}{\text{alloué}}$$

← **مركز التكاليف:** يهدف إلى تخفيض التكاليف المقررة لأداء النشاط. يتم قياس فعالية هذا المركز من خلال:

$$\text{Ecart} * 100 = \frac{\text{Cout}}{\text{prévu}}$$

- قياس الفارق على التكاليف الوحدية

- قياس الفرق على الحجم

- قياس الفارق على المجاميع

مثال: وحدة الإنتاج، ورشة العمل.

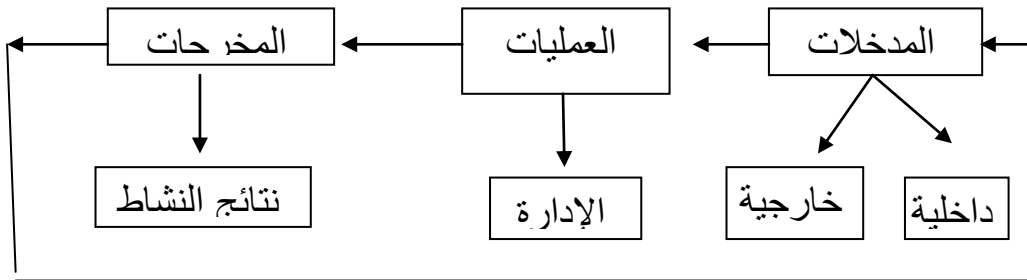
← مركز الأرباح: يهدف إلى تعظيم نتائج الاستغلال أي نشاط المؤسسة. يتم قياس فعالية هذا المركز من خلال:

$$\frac{\text{Résultat ou marge}}{\text{Chiffre d'affaire}} * 100$$

← مركز المر دودية: يهدف إلى تعظيم الأرباح و مرد ودية رؤوس الأموال. يتم قياس فعالية هذا المركز من خلال:

résultat	résultat ou marge	Résultat
C.A	Capitaux permanents	Immobilisations

يرتكز التحليل مراقب التسيير لمراكز المسؤولية على مجموعة من العناصر تتمثل في المدخلات، العمليات والمخرجات كما هو موضح في الشكل أدناه:



المدخلات: تعبر عن كل ما يتعلق بمعطيات نشاط المؤسسة ، أي بمحيط عملها سواء الداخلي (الاستثمارات، تدفق المعلومات، أعمال الصيانة، التكوين، المستخدمين) أو الخارجي (الشركة، تدفق المعلومات، الأسواق).

العمليات: فهي مجمل القرارات المتخذة من طرف الإدارة لتسيير نشاط المؤسسة، أين يتم استغلال المدخلات وتحويلها إلى قيمة داخل المؤسسة.

المخرجات: تمثل نتيجة نشاط المؤسسة (المردودية، الحصة السوقية، رضا العملاء، التحكم في جودة المنتجات...). فتقييم نشاط المؤسسة يكون بتقييم أدائها وذلك بإتباع وسائل مراقبة التسيير فيها. تهتم مراقبة التسيير بالسهر على معرفة نقاط قوة وضعف المؤسسة من خلال عملية التسيير داخل المؤسسة. حيث تهدف إلى تحسين أدائها.

المفاهيم

- **الكفاءة (efficacité):** هي الكيفية المثلى في استعمال الموارد المتاحة لتحقيق الأهداف المسطرة. **فالكفاءة تربط بين الأهداف والوسائل.** الكفاءة هي الوسيلة المتبعة للوصول إلى النتائج
 - **الفعالية (efficience):** هي العلاقة بين النتائج المحققة والنتائج المقدره وهي مؤشر القدرة على البقاء، **فالفعالية تربط بين النتائج والأهداف.** الفعالية هي الاستغلال الأمثل للموارد المتاحة لتحقيق الأهداف المسطرة.
 - **الأداء (performance):** هو العلاقة بين **الموارد المتاحة والنتائج المحققة.** وهناك أنواع مختلفة للأداء فنجد:
 - **الأداء الداخلي:** فيه قسمان أداء تقني، يختص بالاستخدام الأمثل للاستثمارات. **الأداء المالي** يختص بالاستخدام الأمثل للموارد المالية.
 - **الأداء الخارجي:** يرتبط بمحيط المؤسسة التنافسي.
 - **النجاحة:** تعني بلوغ الهدف بأحسن الوسائل الممكنة والمتاحة داخل المؤسسة.
- الأداء = الفعالية + الكفاءة**

الدرس الرابع: المراقبة عن طريق تحليل التكاليف

تعتمد مراقبة التسيير على أحد أهم الأدوات المساعدة على تقييم وضعية المؤسسة، وهي المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية. فالمحاسبة العامة تمدنا بمختلف الكشوفات المالية المتعلقة بمختلف العمليات داخل المؤسسة.

أما المحاسبة التحليلية، تفيد في تحليل النتائج المتوصل إليها وتوضيح مكوناتها. وهي بذلك تسمح بمراقبة المر دودية داخل المؤسسة، فهي تسمح بتكوين قاعدة معلومات تمكن المسير من تقدير المؤونات المتعلقة بالإيرادات والمصاريف، أي أنها تضمن عنصر المراقبة. بالتالي فإن المحاسبة التحليلية تعمل على:

- تحليل الإيرادات والمصاريف

- حساب التكلفة

- تقييم المخزونات خلال مرحلة الإنتاج.

أولاً: مفاهيم حول التكلفة

تهدف المؤسسة من خلال تحليلها لنشاطاتها السابقة إلى تقدير تكاليفها المستقبلية للوصول إلى تحديد التكاليف الحقيقية. تعبر التكلفة عن مجموع المصاريف التي يتحملها عنصر معين داخل المؤسسة والتي تسمح للمسير باتخاذ القرار.

1 - تعريف التكلفة: يمكن تعريف التكلفة على أنها مجموع المصاريف التي يتحملها عنصر ما في المحيط المحاسبي (أي أنها مجموع مصاريف العناصر التي تدخل تحت طائلة التحليل والتسجيل المحاسبي). يتم اختيار التكاليف الواجب حسابها على أساس نشاط المؤسسة (هيكلها وأهدافها).

تحدد التكلفة على أساس ثلاثة عناصر أساسية، هي: مجال التطبيق، وقت الحساب ومكوناتها.

← **مجال التطبيق:** يختلف ويتنوع مجال تطبيق التكاليف فنجد:

-وظيفة أساسية أو وظيفة فرعية اقتصادية للمؤسسة (الإنتاج، المؤونات، التوزيع أو الإدارة)

-وسائل الاستغلال أي للآلات، مركز عمل، جناح التخزين، قناة توزيع.

-نشاط الإنتاج، أي الإنتاج، الإنتاج قيد التنفيذ، منطقة النشاط.

- مركز مسؤولية، أي نظام فرعي في المؤسسة والذي يمكن التعرف عليه من خلال مؤشر محدد

لفعاليتها.

↪ وقت الحساب: من خلال هذا المعيار يمكن التعرف على نوعين من التكلفة:

- التكلفة التاريخية: تكلفة محسوبة بعد حدوثها، ويتعلق الأمر بالتكلفة المسجلة أو التكلفة الحقيقية.
 - التكلفة التقديرية: هي التكلفة المحسوبة قبل حدوثها، تأخذ خاصية المعيار أو التقدير البسيط ونحن هنا بصدد التكاليف المعيارية (Les couts standards) أي التكاليف التقديرية.
- ↪ مكوناتها: التكلفة المحسوبة تكون إما على أساس جميع المصاريف المسجلة في المحاسبة العامة أو على أساس جزء فقط من هذه المصاريف.

2 - أنواع التكاليف: في المؤسسة يتم تحديد تكاليف عملية أو نشاط معين داخل المؤسسة وفق فترتين من الزمن ، قبل بداية النشاط وهي التكاليف التقديرية ، وبعد نهايته وهي التكاليف الحقيقية.

- ↪ التكاليف الحقيقية: هي مجمع المصاريف التي تم تحملها بالفعل أثناء ممارسة المؤسسة لنشاطها.
- ↪ التكاليف المعيارية (التقديرية): تمثل مجموع المصاريف التي تتنبأ المؤسسة بتحملها أثناء ممارستها لنشاطها الاستغلالي. تعمل المؤسسة على تحديدها حسب :

- التقديرات البسيطة
- الأهداف المسطرة
- معايير محددة

أ- التكاليف المقررة سلفا Les couts préétablis: هي التكاليف التي تسمح وتسهل تطبيق المحاسبة التحليلية وكذا حساب مختلف الفروقات في مراقبة التسيير.

ب - أنواع التكاليف المقررة: يمكن التعرف على عدة أنواع مختلفة من التكاليف المقررة وذلك بحسب الحالات:

↪ التكاليف العامة Les couts standards: يتم الاعتماد عليها في حالة التحليل التقني والاقتصادي داخل المؤسسة وفي هذه فهي تمثل معيار للقياس.

↪ تكاليف الموازنة cout budget: تختص بتحليل عناصر ميزانية الاستغلال.

↪ التكاليف المتوسطة Les couts moyens prévisionnels : تختص بدراسة تكاليف الكتابات المحاسبية السابقة.

يعتمد اختيار نوع التكاليف على المنتجات وكذا التنظيم العام للتسيير التقديري في المؤسسة.

ت - دور التكاليف التقديرية: تسمح هذه التكاليف بالتقييم السريع للإنتاج المحقق وذلك كونها تحسب مسبقا (يكون بضرب الكمية المنتجة في المعلومات المقدمة لسعر الإنتاج مثلا). تسمح التكلفة الوحديّة المقررة بمعرفة قيمة الإنتاج، العملية أو النشاط. يتعلق الأمر بتحديد تكاليف تقديرية previsionnels لنشاط ما داخل المؤسسة بهدف مقارنتها مع التكاليف الحقيقية.

مثال:

تعمل ورشة نجارة على تحضير أثاث خاص بالثلاجات، أين تم تقييم التكلفة الوحديّة التقديرية للإنتاج قبل تركيب آلات التبريد (المبردات) بـ 500 دج ، في نهاية شهر مارس حولت ورشة النجارة لورشة التركيب 100 أثاث.

← لحساب تكلفة الإنتاج المقررة Les couts préétablis de production

$$C_p = 500 \times 100$$

$$C_p = 50000 \text{ DA}$$

تسمح هذه التكاليف بمراقبة الظروف الداخلية للعمل، فهي بذلك تمثل معايير الاستغلال وبالتالي تسمح بالمقارنة بين:

- ما يمكن إنتاجه

- وما تم إنتاجه فعلا

- أي تحديد الفرق بين المقرر (المقدر) والفعلي

- سبب تغير التكاليف

- أخذ التدابير التصحيحية

◀ تعتبر هذه التكاليف أداة تسيير في المؤسسة، تمكنها من معرفة الاختلال وكذا مواقعه.

ث- حساب التكاليف المقررة:



عموماً: يتم حساب التكلفة المقدرة

$$\text{التكاليف المقدرة} = \text{التكلفة الوحديّة المقدرة} * \text{الكمية المقدرة}$$

$$\text{Cout préétabli} = \text{cout unitaire préétabli} \times \text{quantité préétablie}$$

في جميع الحالات، يؤخذ بعين الاعتبار النفايات والبقايا لمختلف العناصر والتي تضم : بقايا المواد غير المستعملة، النفايات الناتجة عن الإنتاج.

تضم التكاليف المقدرة ، تكاليف المواد الأولية وتكاليف اليد العاملة التي تدخل في العملية الإنتاجية إضافة إلى المصاريف الأخرى غير المباشرة.

❖ **التكاليف المقررة للمواد الأولية:** يتم تحليل هذه التكاليف بالاعتماد على نوع وكمية المواد اللازمة للإنتاج بالتقدير النقدي دون إهمال حساب ما تفرزه هذه العملية من بقايا و نفايات. يحسب السعر التقديري إما بالاعتماد على العمليات السابقة و ثمن شراء المواد أو سعر ناتج عن الأوضاع الاقتصادية لتلك الفترة.

❖ **التكاليف التقديرية لليد العاملة:** هنا يتم اعتماد الوقت اللازم للعامل من أجل إتمام مهامه وكذا مستوى التأهيل لديه وذلك بالتقدير النقدي، أي معرفة الأجر التقديري للعامل مع حساب اشتراكه في الضمان الاجتماعي.

عند حساب هذه التكاليف يؤخذ بعين الاعتبار جميع العقبات والمتمثلة في إصلاح وصيانة الآلات، العطل المدفوعة، الغيابات (.....)

ثانيا : تحليل ومراقبة التكاليف المقدرة:

يعمل مراقب التسيير على رسم بطاقة لمراقبة التكاليف الوظيفية بهدف تحديد الفارق بين المقدر (

الأهداف) وما تم تحقيقه فعلا (النتائج) وعليه سيتم دراسة:

- فارق التكلفة المباشرة

- فارق التكلفة لوحدة العمل (اليد العاملة)

- فارق التكلفة غير المباشرة

1 -تكلفة وحدات العمل (موازنة مراكز التحليل): تسمح الموازنة العامة لمراكز التحليل بحساب التكلفة

التقديرية لوحدة العمل انطلاقا من التكلفة العامة لوحدة العمل أو من قيمة وعاء المصاريف (النشاط

العادي للمركز) لإنتاج محدد.

$$\frac{\text{التكلفة الوحدوية المقدرة}}{\text{الموازنة العامة لوحدة العمل}} = \text{لوحدة العمل النشاط العادي (عدد وحدات العمل)}$$

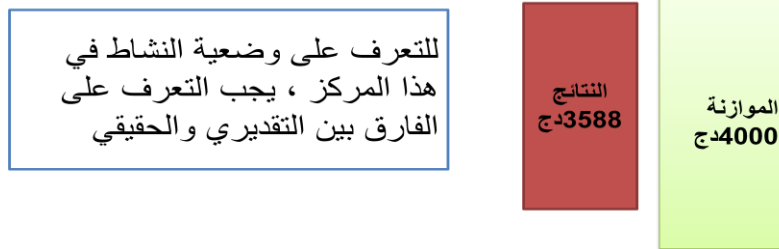
مثال:

لتكن التكاليف المقررة لمركز المصاريف هو 4000دج، في حين ما تم استهلاكه من مصاريف فعلية هو

3588دج. كانت عدد وحدات العمل المقررة هو 50 وحدة عمل ولكن تم انجاز العمل في فترة 46

وحدة.المطلوب: تحليل التكاليف الخاصة بمركز المصاريف.

الحل:



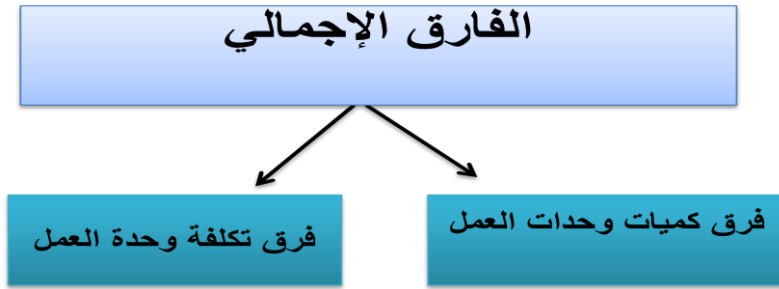
الفارق الإجمالي = التكاليف المقررة - التكاليف المحققة

Ecart total = couts préétablis- couts réalisés

Ecart total= 4000-3588

⇒Ecart total = **412DA**

يمكن تقسيم هذا الفرق إلى فرق الكميات و فرق النشاط:



◀ فرق الكميات (Ecart sur quantité) = كميات وحدات العمل المقررة - كميات وحدات العمل المنجزة:

► $Ecart\ sur\ quantité = Q_p - Q_R$

$E/Q = 50 - 46$

$E/Q = 4\ Kh$

الفرق ايجابي وهذا يعني الاقتصاد في الوقت

لتحليل وحساب التكاليف، نعمل على حساب :

- التكاليف المقدرة لساعات العمل:

↔ $4000/50 = 80\ DA$ يمثل السعر الوحدوي التقديري لوحدة عمل

- التكاليف الحقيقية لساعات العمل

↔ $3588/46 = 78\ DA$ يمثل السعر الوحدوي الحقيقي لوحدة العمل

فرق تأدية النشاط = الفرق في عدد وحدات العمل X التكلفة الوحدوية المقدرة

يمثل الانحراف في النشاط

$4 \times 80 = 320\ DA$

↔ تحليل الفرق في النشاط: يمثل هذا الأخير

❖ فرق التكاليف وحدات العمل = التكلفة الوحدوية المقدرة - التكلفة الوحدوية المنجزة

$80\ DA - 78\ DA = 2\ DA/h$

فرق تكلفة وحدة العمل = فرق تكلفة وحدة العمل X عدد الوحدات الحقيقية

↔ $2 \times 46 = 92\ DA$ هي تكلفة الوحدة X عدد الوحدات الحقيقية

وعليه يمكن حساب الفارق الإجمالي كالتالي:

الفارق الإجمالي = فرق النشاط + فرق التكلفة.

$$\text{Ecart total} = 320 + 92$$

$$\text{Ecart total} = 412$$

2 تحليل التكاليف التقديرية: يتم حسابها على أساس التكاليف التاريخية. فالتكلفة التقديرية العامة تتضمن المصاريف المباشرة والمصاريف غير المباشرة. تحسب التكلفة التقديرية العامة على أساس معايير تقنية محددة في المؤسسة نتيجة نشاطها الدوري (تصنيف المنتجات، نسبة النفايات، وقت العمل.....)، زيادة على المعايير الاقتصادية (دراسة حول المنافسين، سعر السوق، التكلفة التاريخية، إحصائيات.....).

تتجزأ التكلفة التقديرية عموماً إلى: التكلفة الوحديّة وعدد الوحدات، تحسب كالتالي:

$$\begin{aligned} \text{التكلفة التقديرية} &= \text{التكلفة الوحديّة} \times \text{عدد الوحدات} \\ \text{Cout standard} &= \text{cout unitaire standard} \times \text{quantité standard} \\ \text{Cs} &= \text{cs} \times \text{qs} \end{aligned}$$

أ - التكاليف التقديرية للمصاريف المباشرة: تضم التكاليف التقديرية للمواد الأولية المستهلكة والتكاليف التقديرية لليد العاملة المباشرة.

التكاليف التقديرية لليد العاملة Cout préétabli de main-d'œuvre	التكاليف التقديرية للمواد الأولية Cout préétabli des matières
المعدل الزمني المقدر \times عدد ساعات العمل $txs \times Ts$	عدد الوحدات \times السعر الوحدي $Qs \times ps$

ب - التكاليف التقديرية للمصاريف غير المباشرة: يتم تحديد هذه التكاليف داخل مراكز التحليل والمراقبة، تتكون من مصاريف ثابتة ومصاريف متغيرة. تعبر المصاريف التقديرية غير المباشرة عن مجموعة من المصاريف المحتملة لعدد من مستويات النشاط. تسمى بالموازنة المرنة لمراكز التحليل (Le budget flexible des centre d'analyses).

يسمح هذا النوع من الموازنات بالتحكم في التقديرات والتأقلم مع متغيرات النشاط (داخلية وخارجية).
تكتب معادلة الموازنة المرنة بالشكل التالي:

$$f(x) = ax + b$$

حيث :

a هي التكلفة الوحودية التقديرية المتغيرة *Cout variable unitaire préétabli*

x مستوى النشاط *niveau d'activité*

b مجموع التكاليف الثابتة *total des charges fixes*

تمرين: تعمل مؤسسة "س" على إنتاج المنتج (G) حيث قدرت تكاليفه العامة كالتالي:

- 2 كغ من المادة الأولية (A) بقيمة 4 دج /كغ

- 300 غ من المادة الأولية (B) بقيمة 7 دج /كغ

- 30 دقيقة يد عاملة مباشرة بمعدل زمني 85 دج بما فيها اشتراكات الضمان الاجتماعي.

مثلت المصاريف غير المباشرة لمركز الإنتاج قيمة 54000 دج ، أين اعتبرت 18000 دج كمصاريف ثابتة. وحدة العمل هي ساعة عمل الآلة وتطلب إنتاج (G) ساعة ونصف.

قدرت وحدات الإنتاج الشهرية بـ 3000 وحدة. اعتمدت المؤسسة على تقييم التكلفة الوحودية لمركز الإنتاج من أجل نشاط قيمته 4200 سا/ آلة و 4600 سا/آلة. المطلوب: حساب التكلفة التقديرية للمنتج (G)

الحل:

← التكلفة التقديرية للمنتج (G)

البيان	الكمية	السعر الوحدوي	المجموع
المصاريف المباشرة			
المادة الأولية (A)	2 كغ	4 دج	8 دج

2.1 دج	7 دج	0.3 كغ	المادة الأولية (B)
42.5 دج	85 دج	0.5 سا	اليد العاملة المباشرة
52.6 دج			التكاليف المباشرة (G)
54000		54000	المصاريف غ مباشرة لمركز الإنتاج
36000			المصاريف المتغيرة
18000			المصاريف الثابتة
4500 = 1.5X3000 سا/آلة = 4500/54000 12 دج	8 12		عدد وحدات العمل (النشاط) تكلفة وحدة العمل المصاريف الثابتة 4500 / 1800 المصاريف المتغيرة 4500/36000
18 دج	12 دج	1.5 سا	التكاليف غير المباشرة (G)
70.6 = 18+52.6 دج			التكلفة التقديرية الوحديية للمنتج (G)

توضيح:

تكلفة اليد المادة الأولية هي : $Q_S \times p_S$ (الكمية X السعر الوحديي)

للمنتج (A) : $8 = 4 \times 2$ دج

للمنتج (B) : $2.1 = 7 \times 0.3$ دج

تكلفة اليد العاملة المباشرة هي : $t_{S_S} \times T_S$ (المعدل X الزمن)

لدينا : لدينا 30د زمن العمل يتم تحويلها إلى الساعات (وحدة القياس)

60 ← T_S سا

30 ← $T_S = ?$ سا

التكلفة الوحديّة المباشرة = تكلفة المادة الأولى + تكلفة اليد العاملة المباشرة

المصاريف غير المباشرة = المصاريف المتغيرة + المصاريف الثابتة

عليه: المصاريف المتغيرة = المصاريف غير مباشرة - المصاريف الثابتة

$$\text{المصاريف المتغيرة} = 54000 - 18000 = 36000 \text{ دج}$$

عدد وحدات العمل: أي ساعات العمل لمركز الإنتاج تحسب (الوحدات المنتجة \times زمن العمل)

الوحدات المنتجة 3000 وحدة بمعدل 1.5 للوحدة أي أن وحدات العمل هي

$$4500 \text{ سا/آلة} = 1.5 \times 3000$$

فيما يخص سعر ساعات العمل الآلة فيمكن حسابه بطريقتين:

ط1: التكاليف غير مباشرة الإجمالية/ عدد وحدات العمل

$$4500/54000 = t_{XS} \Rightarrow 12 \text{ دج}$$

التكاليف التقديرية الوحديّة غير مباشرة هي الزمن في معدل الانجاز (ثمان الساعة) .

$$T_S \times t_{XS} = 1.5 \times 12 = 18 \text{ دج.}$$

ط2: نحسب تكلفة المصاريف المتغيرة ثم تكلفة المصاريف الثابتة.

$$\text{المصاريف المتغيرة} = 4500/36000 = 8 \text{ دج} = t_{XS} \Rightarrow 8 + 4 = 12 \text{ دج}$$

$$\left. \begin{array}{l} \text{المصاريف الثابتة} = 4500/18000 = 4 \text{ دج} \\ \text{المصاريف المتغيرة} = 8 \text{ دج} \end{array} \right\}$$

التكلفة التقديرية الوحديّة للمصاريف غير المباشرة هي:

$$T_S \times t_{XS} = 1.5 \times 12 = 18 \text{ دج. بالتالي فإن:}$$

$$\text{التكلفة الوحديّة التقديرية للمنتج (G)} = 52.6 + 18 = 70.6 \text{ دج}$$

← الموازنة المرنة budget flexible:

النشاط		
4600 سا	4200 سا	
$4600 \times 8 = 36800$	$4200 \times 8 = 33600$	المصاريف المتغيرة
	$18000 / 51600$	
$18000 / 54800$		التكاليف الثابتة
$54800 / 4600 =$	$51600 / 4200 =$	التكلفة التقديرية لوحدة العمل (CUO)
أو 11.91	أو 12.29	
$= (4600 / 18000) + 8$	$= (4200 / 18000) + 8$	
11.91	12.29	

اعتبرت المؤسسة أن مجال تأدية نشاطها (أي إنتاج G) هو في المجال ما بين 4200 سا و 4500 سا
لألة . عليه تقوم بحساب التكلفة التقديرية الوحديّة للمصاريف غير المباشرة في هذا المجال وهو ما
يسمى بالموازنة المرنة.

ثالثا: تحليل التكاليف وحساب فارق التكلفة

تعتمد المؤسسة على التكاليف التقديرية لمقارنتها بالتكاليف الحقيقية سواء في استهلاك المادة الأولية أو في المعدل الزمني لانجاز العمل، بقصد التعرف على الفارق في الانجاز. يسمح الفارق المحسوب بتحديد مواطن الخلل، وهو يعرف على أنه الفرق بين المعطيات المرجعية (التكاليف المعيارية) والمعطيات المتحصل عليها (التكاليف الحقيقية).

يحسب الفارق كالتالي:

التكلفة التقديرية الإجمالية - التكلفة الحقيقية الإجمالية

$$\text{Ecart/G} = \text{CR} - \text{CS} \quad (1)$$

يمكن أن يكون الفارق ايجابي (غير مشجع) أو سلبي (مشجع)، و هنا نميز حالتين:



حيث: CS التكاليف التقديرية الإجمالية

CR التكاليف الحقيقية الإجمالية

$$\text{CS} = Q_s \times p_s$$

$$\text{CR} = Q_r \times p_r$$

بالتعويض في (1) نحصل على :

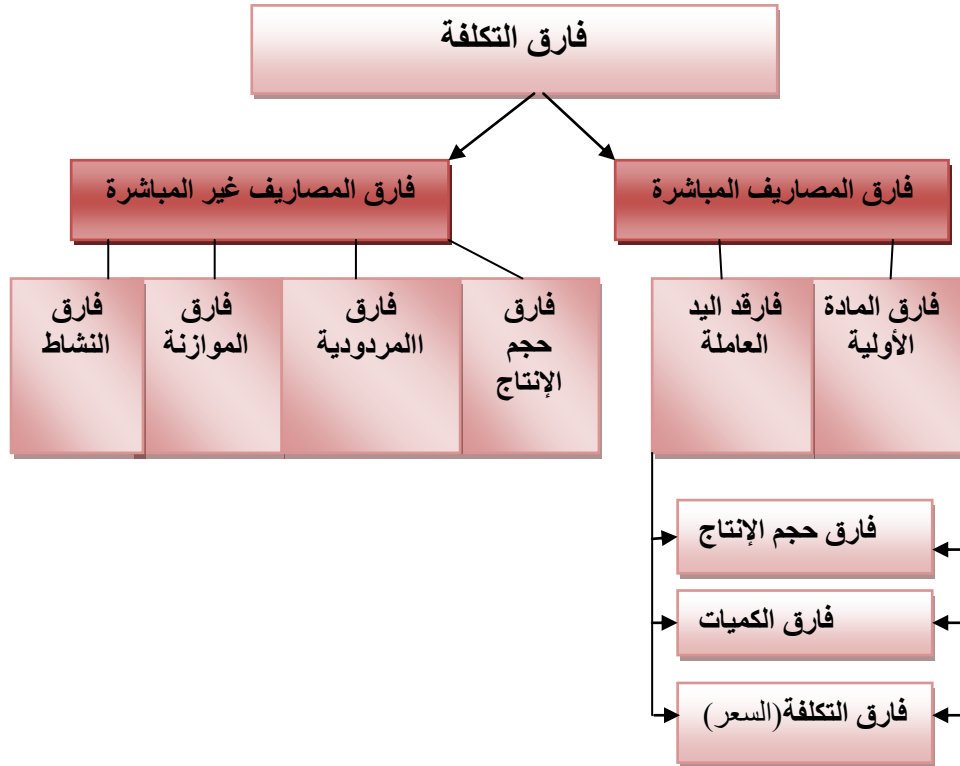
$$\text{Ecart/G} = (Q_r \times p_r) - (Q_s \times p_s)$$

ملاحظة: يفسر الفرق بين التكلفة الحقيقية للمادة الأولية والتكلفة التقديرية للمادة الأولية كما يلي :

- عندما يكون الفارق ايجابي هذا يعني أن التكاليف الحقيقية أكبر من التكاليف التقديرية وهذا غير مشجع وعليه يجب البحث عن الخلل بتحليل الفارق الإجمالي إلى فوارق فرعية.

عندما يكون سلبي، فهذا مشجع أي أن المؤسسة أخذت كل التدابير والاحتياطات اللازمة لتقدير تكاليفها.

تعمل المؤسسة على تحليل الفوارق المتحصل عليها فقط في حالة ما إذا كانت هذه الأخيرة أكبر من هامش الخطأ المسموح به. يتم تحليل الفارق الإجمالي إلى فارق حول المصاريف المباشرة و فارق حول المصاريف غير المباشرة، ومن ثم تجزئة كل فارق إلى فوارق فرعية وهي مبينة في الشكل أدناه:



1 - المصاريف المباشرة: يمكن تحليل الفرق في المصاريف المباشرة إلى :

❖ تحليل فارق المادة الأولية: يتم تجزئة التكاليف التقديرية للمادة الأولية إلى:

• الفارق عن سعر الشراء $\text{écart sur consommation}$

• الفارق عن الاستهلاك écart sur prix

↔ الفارق عن سعر الشراء $\text{écart sur consommation}$: يمثل فارق استهلاك المادة الأولية بالسعر

التقديري ويحسب كالتالي:

$$\text{Ecart}/Q = (P_s \times Q_r) - (P_s \times Q_s)$$

$$\text{Ecart}/Q = P_s (Q_r - Q_s)$$

لما نحصل على فارق غير مشجع يكون التفسير راجع إلى:

- وجود عيب في المادة الأولية المستهلكة
- عدم استهلاك المادة الأولية بعقلانية (الحصول على نفايات كثيرة)
- الإسراف في الاستهلاك.

↔ الفارق عن التكلفة écart sur prix :

$$\text{Ecart/ p} = (\text{Pr} \times \text{Qr}) - (\text{Ps} \times \text{Qr})$$

$$\text{Ecart/p} = \text{Qr} (\text{pr} - \text{ps})$$

لما نحصل على فارق غير مشجع يكون التفسير كالتالي:

- ارتفاع الأسعار بشكل غير متوقع
- إتباع سياسة شراء غير مدروسة (سيئة)
- ارتفاع مصاريف التمويل

❖ تحليل الفارق في اليد العاملة : يتم تحديد وقت ثابت لانجاز عملية معينة (مثلا الإنتاج) ومعدل عام لليد العاملة المشاركة في العملية (مثلا اليد العاملة المشاركة في الإنتاج). من أجل حساب الفارق في اليد العاملة نحسب:

• الفارق على معدل اليد العاملة Ecart sur taux

$$\text{Ecart sur taux} = (\text{T}_r \times \text{txr}) - (\text{T}_r \times \text{txs})$$

$$\text{taux} = \text{Tr} \times (\text{txr} - \text{txs})$$

في حالة الحصول على فارق غير مشجع فهذا يكون نتيجة إما:

- ارتفاع الأجور
- ارتفاع المصاريف الاجتماعية
- الاعتماد على الساعات الإضافية بشكل غير متوقع.
- الفارق في الزمن Ecart sur temps : أي الفارق في عدد ساعات العمل ما بين الحقيقي والتقديري.

$$\text{Ecart sur temps} = (\text{Tr} \times \text{txs}) - (\text{Ts} \times \text{txs})$$

$$\text{E/ Temps} = \text{txs} \times (\text{Tr} - \text{Ts})$$

في حالة الحصول على فارق غير مشجع فهذا يكون نتيجة إما:

- اليد العاملة غير المؤهلة
- معدات إنتاج غير مشجعة (قديمة)
- المتابعة السيئة للمسؤول عن العمل.
- التعطل عن العمل (قد يكون نتيجة الإضراب أو نتيجة تعطل معدات العمل.....)

$$\text{Ecart global} = (\text{Tr} \times \text{txr}) - (\text{Ts} \times \text{txs})$$

ملاحظة : يمثل الفرق بين التكلفة الحقيقية لليد العاملة والتكلفة التقديرية لليد العاملة. عندما يكون الفارق ايجابيا هذا يعني أن التكاليف الحقيقية أكبر من التكاليف التقديرية وهذا غير مشجع وعليه يجب البحث عن الخلل بتحليل الفارق الإجمالي إلى فوارق فرعية.

مثال:

تم إنتاج 1000 وحدة من المنتج " س " ، علمنا أن الكميات المنتجة توافقت مع الكميات المقدرة. تمثلت بطاقة الإنتاج في ما يلي:

- الوقت المرجعي المستعمل هو 8 ساعات
- المعدل المرجعي للوقت هو 60 دج / سا

بينت نتائج المؤسسة أن الإنتاج تحقق في زمن وحدوي 5 ساعات بمعدل 70 دج/سا
المطلوب: حساب مجمل الفوارق حول المعدل، الوقت، الإجمالي.

الحل:

الفوارق بالقيمة العددية:

$$\text{Ecart} / \text{taux} = \text{Tr.txr} - \text{Tr.txs}$$

$$\text{E}/\text{taux} = \text{Tr.} (\text{txr} - \text{txs})$$

$$\text{E}/\text{taux} = 5 (70 - 60)$$

$$\text{E}/\text{taux} = 50$$

الفارق سلبي كون أن تكلفة اليد العاملة تغيرت مقارنة مع المقدر (ارتفعت تكلفة اليد العاملة الحقيقية).

$$\text{Ecart/ temps} = (\text{Tr} \times \text{txs}) - (\text{Ts} \times \text{txs})$$

$$\text{Ecart/ temps} = \text{txs} (\text{Tr} - \text{Ts})$$

$$\text{Ecart/ temps} = 60 (5-8)$$

$$\text{Ecart/ temps} = -180$$

استطاعت المؤسسة تحقيق الأرباح نتيجة الاقتصاد في عدد ساعات العمل.

$$\text{Ecart global} = \text{Tr.txr} - \text{Ts.txs}$$

$$\text{Ecart global} = (5 \times 70) - (8 \times 60)$$

$$\text{Ecart global} = -130$$

أرباح حقيقية ناتجة عن تغير الزمن اللازم للإنتاج.

الفوارق بالقيمة النسبية: هنا يتم حساب الفوارق على أساس نسب مئوية تعبر عن مردودية كل عنصر (الزمن، معدل الزمن).

Rendement sur taux :

$$\text{Txr} - \text{txs} / \text{txs} \times 100 = 70 - 60 / 60 \times 100 = 16.66 \%$$

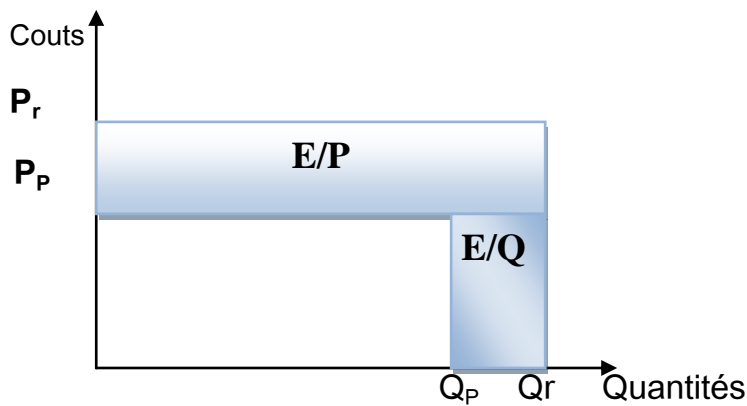
Rendement sur temps :

$$\text{Tr} - \text{Ts} / \text{Ts} \times 100 = 5-8 / 8 \times 100 = 37.5 \%$$

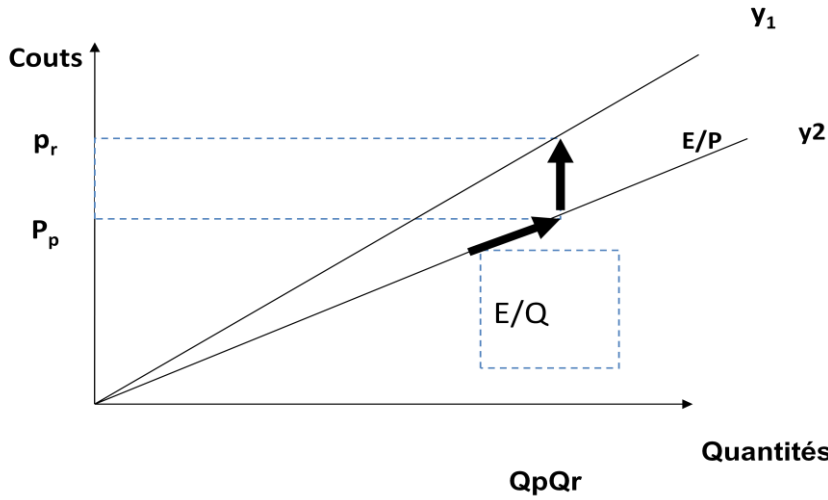
2 - التمثيل البياني لفارق التكلفة: يمكن تمثيل الفوارق المتحصل عليها في صيغتين ، على شكل

مجال (forme d'aires) أو في شكل اتجاهي (forme vectorielle).

← الشكل الأول (مجال):



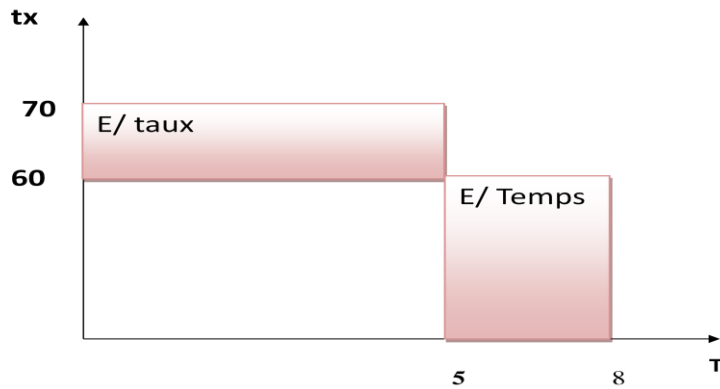
← الشكل الثاني (الاتجاه):



$y_1 = \text{cout réel}$

$y_2 = \text{cout préetabli}$

مثال: نفس معطيات المثال السابق، المطلوب تمثيل الفوارق بيانياً؟



يظهر في تقدير ساعات العمل وكذا تكلفة الساعة في هذا المركز، قد يكون هذا نتيجة :

- التغير في تكلفة الساعة غير متوقع

- سوء تقدير الوقت اللازم للإنتاج

- تغير القوانين المحددة لتكلفة الأجر القاعدي

3 - المصاريف غير المباشرة: يتم تحليل التكاليف على مستوى مراكز العمل، ونميز هنا :

الفارق الإجمالي = التكاليف الحقيقية للمركز - الموازنة التقديرية للمركز

يحلل الفرق الإجمالي إلى فرق استهلاك وحدات العمل للمركز و فرق التكلفة.

← فرق الاستهلاك = (وحدات العمل الحقيقية - وحدات العمل التقديرية) x التكلفة الوحديّة التقديرية

في حالة الحصول على فارق غير مشجع فهذا يكون نتيجة إما:

- وجود عيب في الكميات المستعملة من المواد
 - الإسراف في الاستهلاك بشكل غير محسوب
 - استعمال معدات غير ملائمة للعملية المقررة في المركز
 - الاعتماد على طاقم بشري غير مؤهل.
- ← فرق التكلفة = فارق تكلفة وحدة العمل - عدد التكاليف الحقيقية

في حالة الحصول على فارق غير مشجع فهذا يكون نتيجة إما:

- الارتفاع غير متوقع للأسعار
- الارتفاع غير المتوقع للمصاريف المتغيرة
- الارتفاع في المصاريف الثابتة للأنشطة الملحقة

تمرين 1:

تنتج مؤسسة المنتج X ، فقامت بتحديد الأعباء النموذجية الشهرية لإنتاج 800 وحدة للسنة n فكانت المصاريف غير المباشرة تمثل 10000 دج بمقدار 400 وحدة عمل أما بقي المصاريف فهي ممثلة في الجدول التالي:

العناصر	الكمية	تكلفة الوحدة	نوع الوحدة
المادة الأولية م 1	600	50	كغ
المادة الأولية م 2	400	20	كغ
اليد العاملة المباشرة	160	30	ساعة

في شهر مارس من نفس السنة تحققت العناصر التالية لهذا المنتج:

- عدد الوحدات المنتجة 1000 وحدة
- استهلاك 740 كغ من م 1 بـ 50 دج/كغ
- استهلاك 505 كغ من م 2 بـ 19 دج /كغ
- عدد ساعات العمل المباشرة 198 ساعة بـ 29.5 دج/سا
- أما التكاليف غير المباشرة فتمثلت في 505 وحدة عمل بـ 26 دج/سا

المطلوب:

- رسم بطاقة توضح مجمل الفروقات في تكاليف الإنتاج لشهر مارس.
- تحليل الفروقات لجميع عناصر التكاليف.
- التمثيل البياني لهذه الفروقات؟

الحل:

1 - حساب الفرق الإجمالي في تكاليف الإنتاج:

$$\text{Ecart globale} = \text{Pr} \cdot \text{Qr} - \text{Pp} \cdot \text{Qp}$$

$$\text{E/G} = 65566 - 52800$$

$$\boxed{\text{E/G} = 12766}$$

2 - تحليل الفرق في عناصر التكاليف

↔ المادة الأولية م1: يحسب فرق الاستهلاك وفرق السعر

Ecart sur consommation :

$$\text{E/cons} = \text{Pp} \cdot \text{Qr} - \text{Pp} \cdot \text{Qp} = \text{Pp} \cdot (\text{Qr} - \text{Qp})$$

$$\text{E/cons} = 50 (740 - 600)$$

$$\boxed{\text{E/cons} = 7000}$$

Ecart sur prix:

$$\text{E/p} = \text{Pr} \cdot \text{Qr} - \text{Pp} \cdot \text{Qr} = \text{Qr} (\text{Pr} - \text{Pp})$$

$$\text{E/p} = 740 (50 - 50)$$

$$\boxed{\text{E/p} = 0}$$

$$\text{E/G} = \text{E/cons} + \text{E/p} = 7000 + 0$$

$$\boxed{\text{E/G} = 7000}$$

↔ المادة الأولية م 2: يحسب فرق الاستهلاك وفرق السعر

الفارق		التكاليف الحقيقية			التكاليف المعيارية			البيان
-	+	Qr.Pr	Pr	Qr	Qp.Pp	Pp	Qp	
	7000	37000	50	740	30000	50	600	المادة الأولية م 1
	1595	9595	19	505	8000	20	400	المادة الأولية م 2
	1045	5841	29.5	198	4800	30	160	اليد العاملة المباشرة
	3130	13130	505	505	10000	25	400	المصاريف غير مباشرة
	12766	65566	-	-	52800		-	المجموع

Ecart Sur consommation :

$$E/cons = Pp \cdot Qr - Pp \cdot Qp = Pp \cdot (Qr - Qp)$$

$$E/cons = 20 (505 - 400)$$

$$E/cons = 2100$$

Ecart sur prix:

$$E/p = Pr \cdot Qr - Pp \cdot Qr = Qr (Pr - Pp)$$

$$E/p = 505 (19 - 20)$$

$$E/p = - 505$$

$$E/G = E/cons + E/p = 2100 - 505$$

$$E/G = 1595$$

↔ اليد العاملة المباشرة

Ecart sur taux :

$$E/tx = Tr \cdot Txr - Tr \cdot txs = Tr (txr - txs)$$

$$E/tx = - 99$$

$$E/tx = 198 (29.5 - 30)$$

Ecart sur prix :

$$E/T = txs .$$

$$Tr - txs .Ts = txs(Tr -Ts)$$

$$E/T = 30 (198 - 160)$$

$$E/T = 1140$$

$$E/G = E/T + E/tx$$

$$E/G = 1140 - 99$$

$$E/G = 1041$$

↔ الفارق في المصاريف غير المباشرة:

$$Cr - Cp = 13130 - 10000 = 1330$$

$$Cr = cr.Qr , Cp = cp.$$

يجزأ إلى فرق الاستهلاك وفرق التكلفة:

Ecart sur consommation :

$$E/cons = (Qr - Qp).cp$$

$$E/cons = (505 - 400)25$$

$$E/cons = 2625$$

Ecart sur couts :

$$E/c = (cr - cp) Qr$$

$$E/c = (26 - 25)505$$

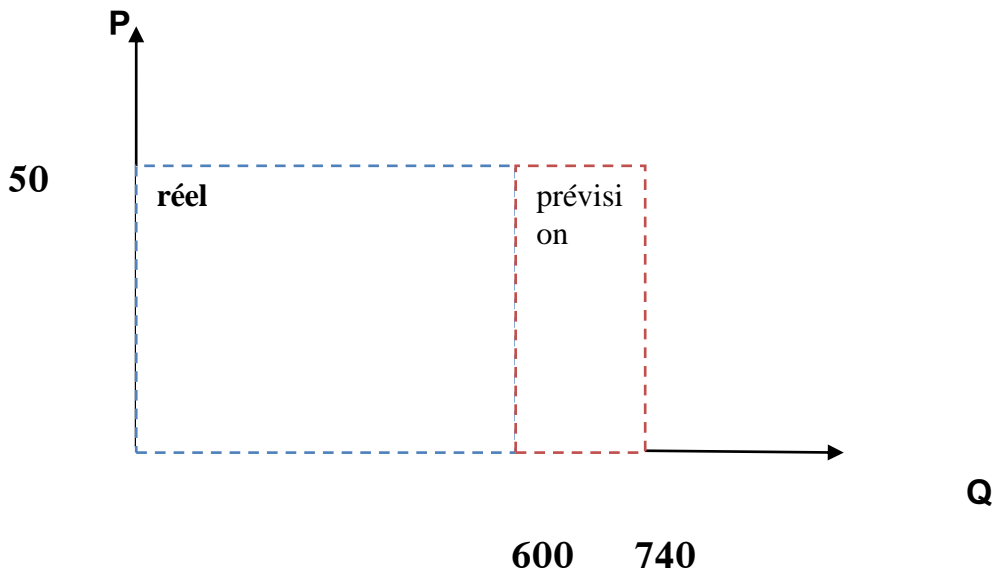
$$E/c = 505$$

$$E/G = 2625 + 505$$

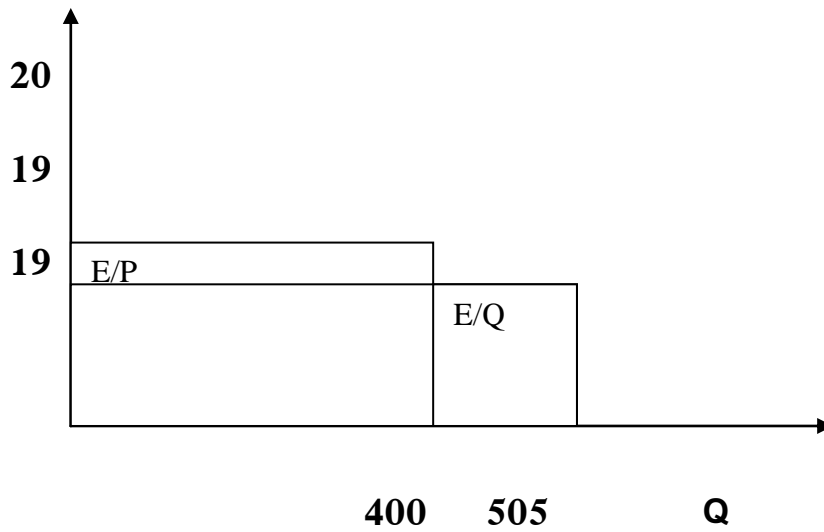
$$E/G = 3130$$

البياني: التمثيل

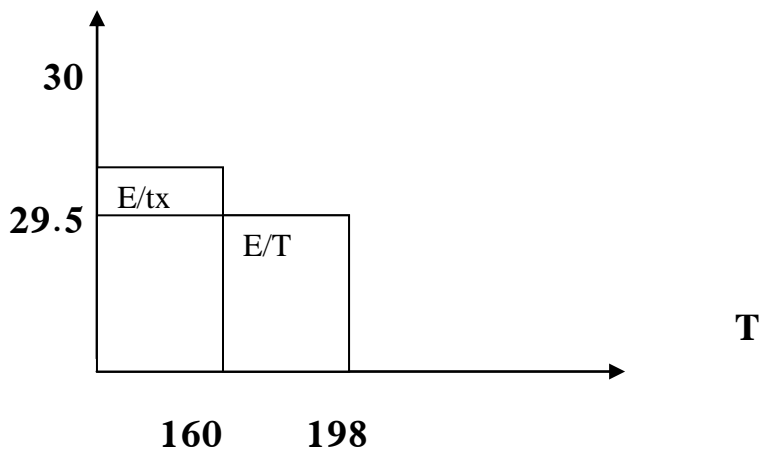
المادة الأولية م1



المادة الأولية م2



اليد العاملة المباشرة tx



التمرين 2:

أنتجت مؤسسة لشهر معين 1500 وحدة من المنتج "س" حيث تطلبت عملية الإنتاج المصاريف التالية:

- 156500 كغ من المواد الأولية بتكلفة 24.2 دج/كغ

- 680 ساعة يد عمل مباشرة بـ 37.5 دج/سا

- 780000 دج مصاريف غير مباشرة والتي تقابل 2500 ساعة عمل آلة.

حسب برنامج المؤسسة التقديري، فقد أعد الجدول الخاص بـ 1200 وحدة من "س"

العناصر	الكمية	تكلفة الوحدة	p.Q
المادة الأولية م 1	125000	24	3000000
المادة الأولية م 2	560	38	21280
اليد العاملة المباشرة	200	320	640000
منها ثابتة			(380000)

المطلوب:

- تقديم بطاقة لفارق تكاليف الإنتاج .
- تحليل فرق اليد العاملة المباشرة والمصاريف غير المباشرة
- التمثيل البياني لفارق التكاليف لليد العاملة والمصاريف غير المباشرة.

رابعاً: حساب وتحليل الفارق حول الهامش

يساهم حساب الفارق عن الهامش في المقارنة بين الهوامش الحقيقية والتقديرية، بالتالي تفسيره والبحث عن موطن الخلل وتصحيحه ، الأمر الذي يسمح بتحسين الوظيفة التجارية و النتائج الداخلية للمؤسسة.

➤ يعبر الهامش عن الفرق بين سعر البيع والتكلفة (التكلفة المتغيرة، التكلفة المباشرة ، التكلفة المحددة).

يتم استخدام نفس مبدأ حساب الفرق على التكلفة في حساب الفرق على الهامش ، يتم تحليل النتيجة المحصل عليها من الفرق كالتالي:

- الفارق ايجابي (+) ، هذا يعني الأمر جيد في المؤسسة

- الفارق سلبي (-) ، هذا يعني العكس أي أن عملية البيع في المؤسسة سيئة.

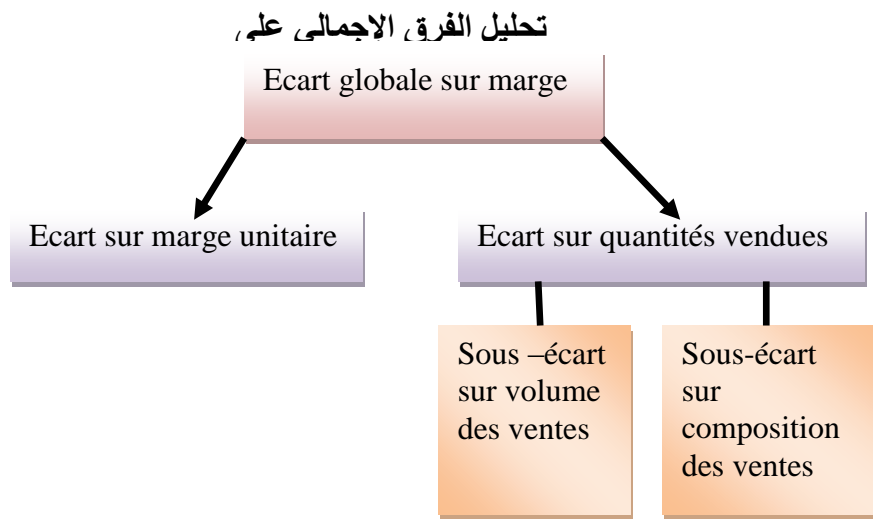
1 - تحليل الفارق على الهامش:

نعتمد في تحليل الفارق على الهامش على تقسيم هذا الفارق إلى جزئين كالتالي:

الفارق الإجمالي على الهامش = الهامش الحقيقي - الهامش المقدر

ويمكن تحليله إلى

الفارق الإجمالي على الهامش = الفارق على الهامش الودوي + الفارق في الكميات المباعة



تمرين:

إليك المعلومات التالية حول مبيعات نوعين من المنتجات لمؤسسة "س":

النتائج			التنبؤات			المنتجات
المجموع	الهامش الوحدوي	الكمية المباعة	المجموع	الهامش الوحدوي	الكمية المباعة	
229600	28	8200	280800	52	5400	المنتج A
294000	70	4200	524000	78	8000	المنتج B
523600		12400	904800		13400	المجموع

المطلوب: حساب وتحليل مختلف الفروقات المتعلقة بالمنتجات A, B

الحل:

➤ حساب الفرق الإجمالي: يتعلق الأمر بحساب الفرق عن المبيعات الإجمالية للمنتجين.

Ecart globale= Marge constaté – Marge prévues

$$E/T = 523600 - 904800$$

$$\Rightarrow E/T = - 381200 \quad \text{الفارق سلبي أي أنه غير مشجع}$$

يمكن القول أن المبيعات الحقيقية للمنتجين حققت هامش أقل من الهامش المتنبأ به وعليه يجب تحليل الفارق لمعرفة سبب الخلل.

➤ الفارق على الهامش الوحدوي (Ecart sur marge unitaire):

$$\text{Produit A : } (28 - 52) 8200 = - 196800 \quad \text{الفارق غير مشجع}$$

$$\text{Produit B : } (70 - 78)4200 = - 33600 \quad \text{الفارق غير مشجع}$$

كلا المنتجين حققا هامش وحدوي أقل من الهامش التقديري، يمكن إرجاع هذا إلى الانخفاض غير المتوقع لأسعار البيع أو إلى تخفيضات تجارية مفرطة.

➤ حساب الفرق عن الكميات المباعة (Ecart sur quantités vendues)

$$\text{Produit A : } (8200 - 5400) 52 = 145600 \quad \text{الفارق مشجع}$$

$$\text{Produit B : } (4200 - 8000)78 = - 296400 \quad \text{الفارق غير مشجع}$$

بالنسبة لمبيعات المنتج A هي أحسن من التقديرات، أما فيما يخص المنتج B فالعكس، حيث كانت التقديرات أكبر من النتائج وهذا غير جيد.

فبحساب الفرق الإجمالي للكميات المباعة:

$$145600 + (-296400) = -150800$$

غير مشجع بالنسبة للمؤسسة ككل وعليه يجب التعمق في التحليل لمعرفة موقع الخلل.

- نقوم بتحليل الفارق في الكميات المباعة إلى فارق في حجم المبيعات والفارق الكمية المباعة للمنتجات (يحسب كل منتج على حدى)
- نحسب أولاً ، متوسط الهامش التقديري ومن ثم نحسب الفارق حجم المبيعات
- ثانياً، نحسب متوسط الكميات لكل منتج حتى نتمكن من حساب الفارق في الكميات المباعة لكل منتج
- ثالثاً، نتحقق من النتائج المحسوبة مسبقاً للتوصل إلى التحليل النهائي.

➤ **sous écart sur volume des ventes :**

$$\bar{M} = \sum \text{des marges de chaque produit} / \text{Quantité totale de produit vendus}$$

$$\bar{M} = 904800 / 13400 = 67,52 \text{ Da}$$

$$E/V = (12400 - 13400) 67,52$$

$$E / V = - 67520$$

الحجم الإجمالي للمبيعات الحقيقية لكلا المنتجين أقل من المتتبا بها

➤ **sous écart sur composition des ventes :**

Quantité prévisionnelle des ventes d'un produit

QM=

Quantité totale prévisionnelle des ventes

Quantité

X

totale des

ventes réelle

$$QM_A = (5400 / 13400) X 12400$$

$$QM_A = 4997$$

$$QM_B = (8000 / 13400) X 12400$$

$$QM_B = 7440$$

هي الكميات المفروض

بيعتها مع الأخذ بعين

الاعتبار التقديرات

بالتالي يكون:

• انحراف المنتج A : $166556 = 52(8200 - 4997)$ وهو انحراف مشجع

• انحراف المنتج B: $-252720 = 78(4200 - 7440)$ وهو انحراف غير ملائم

• عند حساب الانحراف الإجمالي هنا : $166556 + (-252720) = -86164$

• الفارق غير المشجع للكميات والمتمثل في (-150800) يفسر بالفارق غير الملائم لحجم

المبيعات والمتمثل في (-67520) ونمو غير ملائم في هيكل المبيعات بقيمة (-86164) وهنا

يتم الأخذ بعين الاعتبار الاحتياطات.

• بيع المنتج A بكمية أكبر بالرغم من الهامش الضعيف الذي حققه، ذلك بالمقارنة مع المنتج B الذي

حقق هامش مرتفع.

• التحقق والتأكد من النتائج:

$$E/G = (-196800) + (-33600) + (-150800)$$

$$E/G = -381200$$

$$E/Q = (-67520) + (-86164)$$

$$E/Q = -153684 \text{ مع الأخذ بعين الاعتبار الاحتياطات}$$

جدول شرح الانحرافات حول الهامش

طبيعة الفارق	طريقة حسابه	تفسير الانحراف غير مشجع
E/T الفارق الإجمالي	الهامش المحقق - الهامش التقديري Marge constaté - Marge prévues	حققت المنتجات المباعه هامش أقل من المقدرة وعليه يجب تحليل الفارق لإيجاد السبب.
E/M _U فارق الهامش الوحدوي	(MUR - MU _P)Q _R (الهامش الوحدوي المحقق - الهامش الوحدوي المقدر) الكمية الحقيقية المباعه	ثمن البيع الحقيقي أقل من المقدر وهذا راجع إما إلى تخفيضات تجارية ممنوحة أو إلى انخفاض الأسعار
E/Q _V فارق الكميات المباعه لكل منتج	(QR - QP)MU _P (الكمية الحقيقية - الكمية المقدرة) الهامش التقديري	باعت المؤسسة كميات أقل مما قدرته وعليه يجب تحليل الفارق لمعرفة السبب.
E/V الفارق الجزئي لجم المبيعات الإجمالي	(QG _V - QG _P)M (الكمية الإجمالية المباعه - الكمية الإجمالية المقدرة) الهامش المتوسط التقديري	لم يتم تحقيق الحجم الإجمالي للمبيعات المقدرة
E/C الفارق الجزئي للكمية المباعه	(QV - QP)MU _P الاعتبار QM (الكمية المباعه - الكمية المفروض بيعها). الهامش الوحدوي التقديري.	إعادة النظر في تقسيمات المبيعات، هنا يكون المنتج ذو الهامش الضعيف أكثر مبيعا من المنتج ذو الهامش الجيد وعليه يجب الاستثمار في المنتج الذي يحقق هامش أعلى
التحقق والتأكد من النتائج	E/T = E/M _U + E/Q E/Q = E/V + E/C	

خامسا: التحليل عن طريق نقطة التعادل le seuil de rentabilité

يسمح هذا الأسلوب بمعرفة نقاط قوة وضعف أجزاء النشاط ، فمن خلال حساب نقطة التوازن أو ما يسمى بنقطة التعادل يتم التعرف على الجزء من النشاط الذي يحقق الأرباح والجزء الذي يحقق الخسارة. الهدف من نقطة التعادل هو معرفة الأرباح والخسائر الوظيفية سواء بالقيمة الحقيقية أو التقريبية. تمثل العلاقة بين التكلفة، الحجم والأرباح.

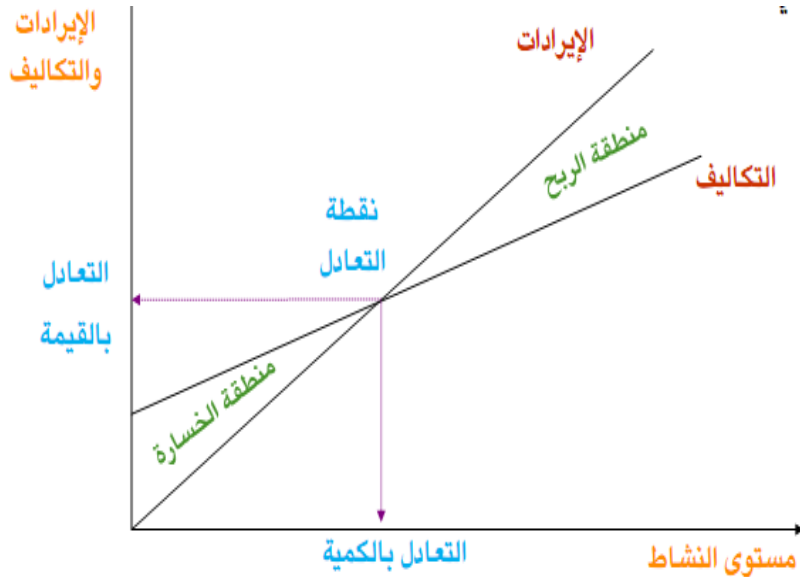
$$\frac{\text{Résultat} * 100}{\text{Activité}}$$

Activité

يقاس النشاط إما بوحدة مادية أو وحدة نقدية. كما يمكن قياس نقطة التعادل الإجمالية للنشاط أو الخاصة بكل وظيفة ، كما يمكن حسابها بالنسبة لمجموعة من المنتجات . عليه يجب التعرف على نقطتين أساسيتين:

تكاليف النشاط: وهي التكاليف المرتبطة بالنشاط الرئيسي للمؤسسة ونجد: التكاليف المتغيرة والتكاليف التشغيلية.

التكاليف الهيكلية: وهي منفصلة عن نشاط المؤسسة ونجد: التكاليف الثابتة والتكاليف المتغيرة.

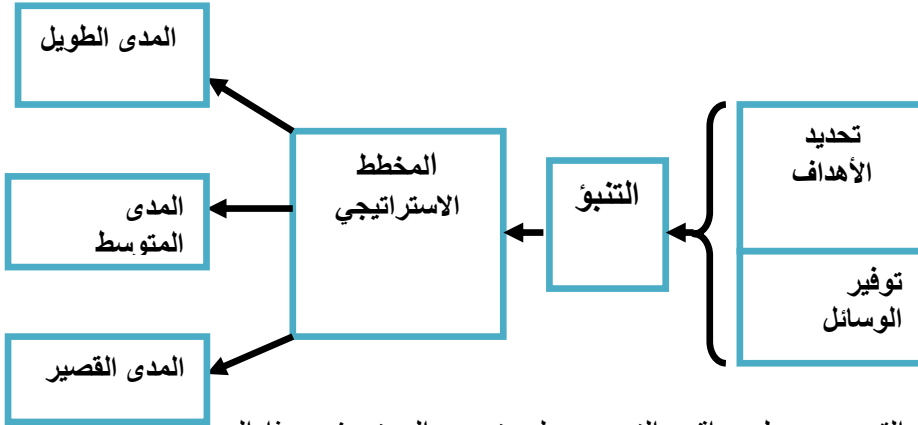


الدرس الخامس: التسيير الموازناتي

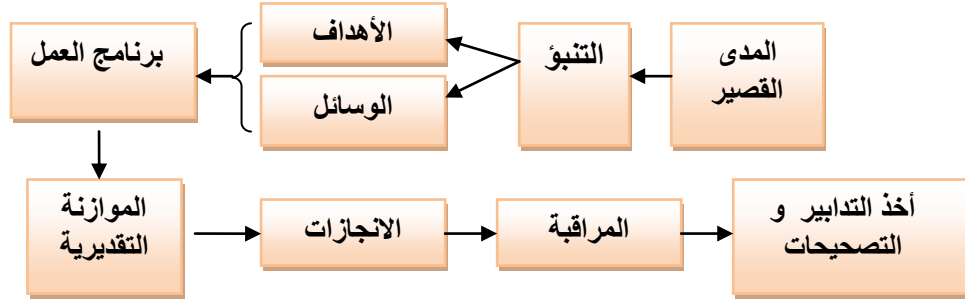
تسعى المؤسسة بتطبيقها لمختلف أساليب التسيير إلى قياس وتحسين أدائها. لذلك تلجأ إلى وظيفة مراقبة التسيير بهدف تحديد الأهداف المراد الوصول إليها ومن ثم توفير الوسائل اللازمة.

أولاً: عموميات حول التسيير الموازناتي (la gestion budgétaire)

يعمل مراقب التسيير على وضع مخطط استراتيجي لتسيير نشاط المؤسسة، يتم تقسيمه إلى مراحل (المدى الطويل، المتوسط، والقصير)، وذلك بالاعتماد على أحد أدوات المراقبة وهي التنبؤ.



على المدى القصير يعمل مراقب التسيير على تحديد الهدف في هذا المدى مع تسخير الوسائل اللازمة لتحقيقه ويمكن شرح العملية بالمخطط أدناه:



يسمح برنامج العمل بالتوفيق بين الوسائل المتاحة والأهداف المسطرة، في حين تهدف المراقبة إلى مستوى الانجازات ما بين التقديري والفعلي واستخراج مختلف الانحرافات للتمكن من أخذ التدابير التصحيحية اللازمة. فالتنبؤ هو عبارة عن نموذج تسيير مستقبلي للمؤسسة يعتمد على تحديد الأهداف وتسطير الوسائل اللازمة.

1 -التسيير الموازناتي : يمثل نمط تسيير للآجال القصيرة ، بالاعتماد على إعداد الموازنات التقديرية والتي تترجم برنامج العمل في صيغة أرقام. فالموازنات التقديرية توفر قاعدة معلومات تسمح بتحليل النشاط بين ما تم تحقيقه وما كان متوقع تحقيقه.

لاتخاذ القرار المناسب في المؤسسة، تعمل هذه الأخيرة على بناء جملة من الموازنات التقديرية بداية من موازنة المبيعات كونها تمثل الأساس الذي تبنى عليه باقي الموازنات (الإنتاج، المشتريات، الأعباء، الاستثمارات....إلخ).

2 -تعريف الموازنة: هي قائمة للمداخيل و النفقات في المؤسسة تسمح بتسيير النشاط، تمثل التعبير النقدي لبرنامج العمل في كل مركز من مراكز المسؤولية خلال فترة زمنية معينة. عموما ، هي تعبير كمي ونقدي لأهداف المؤسسة وفق خطة مستقبلية.

3 -خطوات إعداد الموازنة: يعتمد إعداد الموازنة في المؤسسة على :
-جمع المعطيات المتعلقة بالنشاط المراد دراسته (بيع، إنتاج، شراء تموينات،توزيع.....إلخ) للفترات السابقة

- ثم رسم قائمة الموازنة بالاعتماد على الأساليب الإحصائية
- تحديد الأهداف المراد الوصول إليها
- تحديد الإمكانيات اللازمة
- تحديد مجال الخطأ (marge d'erreur)

4 - طرق التنبؤ: تتم عملية التنبؤ بالمبيعات وفقا لما يلي:

- تحديد الهدف من التقدير
- تقسيم المنتجات المراد بيعها إلى مجموعات متجانسة
- معرفة العوامل التي تؤثر مبيعات كل مجموعة وترتيبها حسب قوة تأثيرها.
- اختيار أسلوب التنبؤ الذي يناسب كل مجموعة
- جمع المعلومات والبيانات وتحليلها بهدف استخلاص النتائج.

ثانياً: تسيير موازنة المبيعات.

تمثل ميزانية المبيعات التقديرية الرؤية المستقبلية لحجم مبيعات المؤسسة مستقبلاً (بالقيمة والكمية) وهي بهذا تمثل مصدر إيرادات المؤسسة.

تعتبر هذه الأخيرة المحور الأساسي للتسيير الموازني في المؤسسة La gestion budgétaire، ذلك لأن تطور المبيعات يسمح بـ:

- تحليل النتائج المحققة.

- تقييم المنتجات والمبيعات

- وضع التنبؤات فيما يخص الإنتاج مع الأخذ بعين الاعتبار بالطلب المتوقع مستقبلاً.

تعتمد موازنة المبيعات على وضع مجموعة من الأهداف، تكون مرتبطة بحجم المبيعات المحقق، إما عن طريق المنتجات، المناطق الجغرافية، قنوات التوزيع، حسب الفترات أو نوع الزبائن.

يتوقف نجاح نظام الموازنة التقديرية إلى حد كبير على مدى دقة التنبؤ بالمبيعات وذلك بالاعتماد على

الأساليب العلمية في التنبؤ بالمبيعات

● **إعداد موازنة المبيعات:** تحدد موازنة المبيعات على أساس برنامج العمل للمبيعات، فقد تكون المبيعات

موسمية، أساس المنتج، مناطق التوزيع، العملاء، أو مندوبي التوزيع..... إلخ. ترتكز تقديرات موازنة

المبيعات على:

- معرفة موازنة تكاليف التوزيع والتي تتمثل في مجمل المصاريف المتعلقة بـ:

● دراسة السوق

● الترويج للمبيعات

● الإدارة المرتبطة بالوظيفة التجارية

● الإعلان والإشهار

● شحن المنتجات

● خدمات ما بعد البيع.

- تحليل انجازات المؤسسة في السنوات السابقة

- الدراسة التقييمية للمنتجات المصنعة والموجهة للبيع

- تقدير الإنتاج الموافق للطلبات المستقبلية.

من أجل التحكم في معطيات ومتطلبات السوق الحالي والمستقبلي، يجب على المؤسسة تحليل ما يلي:

- الدراسة السوقية لمعرفة الزبائن والمنافسين
- تحليل الطلب، بتقييم متطلبات الزبائن بالتدقيق
- إجراء استبيان حول رأي الزبائن للمنتجات المحتملة
- دراسة المؤشرات الاقتصادية (التضخم، الانكماش، النمو...) التي تؤثر على سلوك الزبون.
- معرفة موازنة الدولة في المجال الاقتصادي.
- تحليل عروض المنافسين.

◀ **التوزيع الموسمي:** يعتمد بكثرة على العادات والتقاليد الخاصة بالمستهلك، فنتفاوت الكمية المباعة من

موسم لآخر نتيجة التفاوت في درجة البيع والتي تدعى **بالتغيرات الموسمية.**

تسمح المبيعات الموسمية بتحديد متوسط التغيرات الموسمية في شكل نسب مئوية، أين يمثل الموسم الواحد نسبة مئوية من مبيعات السنة (+ أو - الهامش المسموح).

مثال:

قامت مؤسسة استخراج متوسط مبيعاتها خلال خمس سنوات ماضية وكانت النتائج كالتالي:

جانفي 8 % ، فبراير 9.2 % ، مارس 11 % ، الفصل الثاني 30 % ، الفصل الثالث 17.2 % ، الفصل الرابع 24.6 %.

↩ تقدير برنامج السنة السادسة 5 ملايين دج، وتعتمد المؤسسة على حملة دعائية وإشهار بهدف رفع

نسبة المبيعات في الفصل الرابع من السنة القادمة وانخفاض المبيعات في الفصل الثاني والثالث كما

يلي:

- زيادة النسبة المئوية للمبيعات بثلاث نقاط في الفصل الرابع
- انخفاض النسبة المئوية للمبيعات بنقطتين في الفصل الثاني.
- انخفاض النسبة المئوية للمبيعات بنقطة واحدة في الفصل الثالث.

المطلوب:

- إعداد برنامج تقديرات للمبيعات في السنة السادسة؟
- استخراج المتوسط الشهري للمبيعات والفصلي؟.
- ما هي العوامل المتحكمة في رسم الموازنة التقديرية للمبيعات؟
- ما هي العوامل المتحكمة في التوزيع الجهوي للمبيعات؟

الحل:

↔ إعداد البرنامج التقديري للمبيعات في السنة السادسة يمثل:

حجم المبيعات الإجمالي X النسبة المئوية

المبيعات	النسبة %	الفترة الزمنية
400000	8	جانفي
460000	9.2	فبراير
550000	11	مارس
1400000	28	الفصل الثاني
810000	16.2	الفصل الثالث
1380000	27.6	الفصل الرابع
5000000	%100	المجموع

↔ حساب المتوسط الشهري للمبيعات:

$$\frac{12}{5000000} = \text{المبيعات السنوية} / 12$$

$$416666.7 = \text{حجم المبيعات الشهري}$$

$$5000000 \leftarrow \%100$$

$$416666.7 \leftarrow ?x$$

$$X = 416666.7 \times 100 / 5000000$$

$$X = 8.33 \%$$

↔ حساب المتوسط الفصلي:

$$\frac{4}{5000000} = \text{المبيعات السنوية} / 4$$

$$125000 = \text{حجم المبيعات الفصلي}$$

$$5000000 \leftarrow \%100$$

$$125000 \leftarrow ?x$$

$$X = 125000 \times 100 / 5000000$$

$$X = 25\%$$

◀ التوزيع الجهوي:

يرتكز التوزيع الجهوي على توزيع المنتجات وفق المناطق كون أن الاستهلاك يختلف باختلاف المناطق وذلك راجع للأسباب التالية:

- التوزيع السكاني المختلف
 - النمو الديمغرافي للمنطقة
 - المستوى الاقتصادي للمنطقة
 - المستوى الاجتماعي
 - عدد المؤسسات والشركات في تلك المناطق
- يكتسب التوزيع الجهوي في المؤسسة أهمية نظرا للعوامل التالية:
- توفير الاحتياجات من السلع والبضائع لمختلف المناطق.
 - معرفة مستوى انتشار المؤسسة عبر المناطق
 - السماح بتقييم أداء المؤسسة في كل منطقة على حدى وإجراء المقارنة
 - التعرف على نقاط قوة البيع بالنسبة إلى المؤسسة
 - تحديد سلطة السوق للمؤسسة
 - التنويع في تشكيلة الزبائن
 - التنويع في إيرادات المؤسسة.

مثال 2:

تنتبأ مؤسسة ببيع 550000 دج من منتجاتها خلال السنة القادمة، حيث قامت برسم خطة توزيع شملت منطقة الغرب ، الوسط والهضاب العليا وكان التوزيع كالتالي:

منطقة الغرب 30% ، منطقة الوسط 25% أما منطقة الهضاب العليا فقد بلغت نسبة التوزيع فيها 45%.

المطلوب: رسم جدول تحدد فيه قيمة المبيعات لكل منطقة؟

الحل:

المناطق	النسبة المئوية	تقديرات المبيعات
منطقة الغرب	30%	165000
منطقة الوسط	25%	137500
منطقة الهضاب	45%	247500
المجموع	100%	550000

➤ التوزيع على أساس المنتجات: يعتمد هذا النوع من التوزيع على تحليل قيمة المبيعات لكل منتج بهدف تقييم التطور لكل واحد، وبالتالي التعرف على هامش الربح المحقق منفصلاً.

تظهر أهمية هذا التوزيع من خلال:

- تقييم مستوى المبيعات لكل منتج
- تحديد هامش الربح لكل منتج
- مقارنة مستوى المبيعات للمنتجات
- معرفة قوة بيع المؤسسة
- اتخاذ التدابير اللازمة في حالة وجود منتج ضعيف في مستوى بيعه
- تسمح سياسة التنوع في المنتجات بتوسيع فئة الزبائن

مثال:

تعتمد مؤسسة "س" على سياسة التنوع في بيع المنتجات، حيث تمتلك 3 أنواع من المنتجات (A, B, C)، توزع بالنسب التالية: 30%، 35%، 35% على التوالي. قدرت مبيعات السنة الماضية بـ 200000 دج.

المطلوب:

- تحديد قيمة المبيعات لكل منتج؟
- إذا علمت أن المؤسسة ترغب في إضافة بيع منتج جديد (D) بقيمة 25500 دج، أي ارتفاع المبيعات بنسبة 20%، مع بقاء كمية مبيعات المنتجات القديمة ثابتة.

الحل:

المنتجات				المنتجات
السنة 2		السنة 1		
تقديرات المبيعات	%	تقديرات المبيعات	%	
60000	25.5	60000	30	A
70000	29.7	70000	35	B
70000	29.7	70000	35	C
35500	15	-----	-----	D
235600	100	200000	100	المجموع

• أساليب تقييم موازنة المبيعات: يعمل المسؤول في المصلحة التجارية على تحويل الأهداف إلى أرقام من خلال موازنة المبيعات في المدى القصير . يعتمد في ذلك على تحديد الكميات المباعة، سعر البيع وهيكل المبيعات أي معرفة الأساليب والتقنيات اللازمة للبيع.

تمثل موازنة المبيعات المركز الأساسي في التسيير الموازئاتي، فهي تمثل أساس بناء باقي الموازئات في المؤسسة، كما أنها تعبر عن المداخل المستقبلية لها. تعتمد المؤسسة على أساليب بيع مختلفة من أجل التقييم، بهدف متابعة ومراقبة حجم المبيعات ومستوى تحقيق الأهداف.

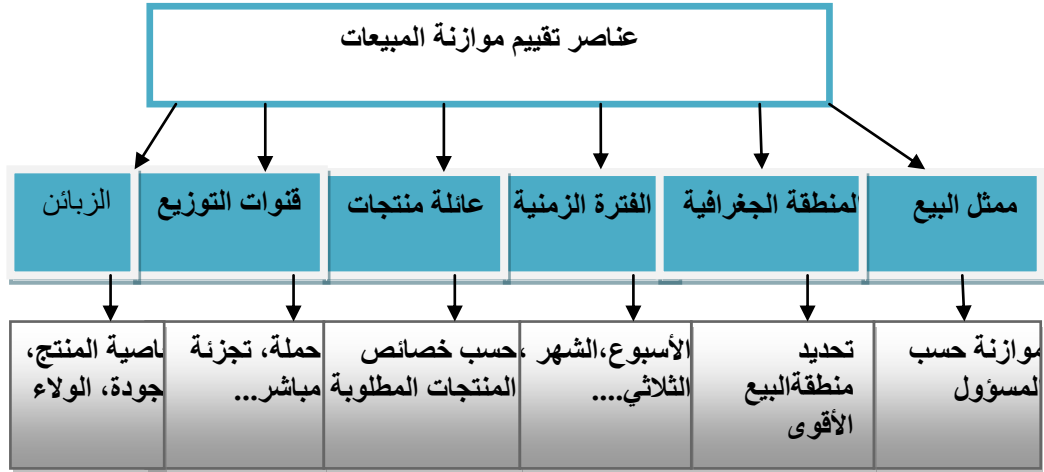
↔ تقييم موازنة المبيعات حسب الفترة الزمنية، يتم الاعتماد على الأمد القصير في التقييم وذلك من أجل التحكم في تقنيات المراقبة، فقد تكون شهرية، ثلاثية..... إلخ.

↔ التقييم عن طريق المنتجات لمعرفة تجاوب المستهلك مع المنتجات المعروضة.

↔ التقييم عن طريق المناطق الجغرافية، بهدف مقارنة النتائج المحققة لكل منطقة.

↔ التقييم عن طريق قنوات التوزيع، أي مقارنة كل قناة بيع (التجزئة، الجملة، ممثلي البيع...) بالأخرى لتحديد نقاط القوة والضعف.

- ↔ التقييم عن طريق تقنيات البيع، وهنا يتم استحداث أساليب جديدة في البيع بهدف الرفع من أداء المؤسسة (البيع المنزلي، التوزيع الآلي، استخدام التكنولوجيا للوصول إلى الزبائن....)
- ↔ التقييم عن طريق الزبائن، أي المتابعة الدائمة لسلوك الزبون تجاه منتجات المؤسسة مع الأخذ بعين الاعتبار تغيرات المحيط التنافسي.



ثالثا: تطبيق المراقبة في موازنة المبيعات (تحليل الفوارق)

يرتكز تطبيق المراقبة في موازنة المبيعات على مقارنة المبيعات الحقيقية مع المبيعات التقديرية، الأمر الذي يؤدي إلى ظهور الفوارق قد تكون ايجابية في حالة المبيعات الحقيقية أكبر من المبيعات التقديرية، كما قد تكون سلبية في حالة العكس.

يرتبط الفرق في المبيعات (رقم الأعمال) بعنصرين أساسيين هما سعر البيع والكمية المباعة. أما تحليل الفرق فيساعد على اتخاذ القرار فيما يخص:

- سياسة الأسعار المطبقة

- نوعية المنتجات الموجهة للبيع

- تنمية المبيعات

- سياسة البيع

- شبكة التوزيع

$$E/V = CA_R - CA_P \dots\dots\dots 1$$

نعلم أن :

$$CA_R = Q_r \cdot Q_r \dots\dots\dots 2$$

$$CA_P = Q_P \cdot P_P \dots\dots\dots 3$$

بتعويض 2 ، 3 في المعادلة 1 نحصل على

$$E/V = Q_r \cdot Q_r - Q_P \cdot P_P \dots\dots\dots 4$$

$$\Delta Q = Q_r - Q_P \Rightarrow Q_r = \Delta Q + Q_P \dots\dots\dots 5$$

$$\Delta P = P_r - P_P \Rightarrow P_r = \Delta P + P_P \dots\dots\dots 6$$

نعوض 5 و6 في 4

$$E/V = (\Delta Q + Q_P) (\Delta P + P_P) - Q_P \cdot P_P$$

$$E/V = \Delta Q \Delta P + \Delta Q P_P + Q_P \Delta P + Q_P P_P - Q_P \cdot P_P$$

$$E/V = \underbrace{\Delta P \Delta Q}_{\text{انحراف المختلط}} + \underbrace{\Delta Q P_P}_{\text{انحراف الكميات}} + \underbrace{Q_P \Delta P}_{\text{انحراف السعر}}$$

ما يمكن استنتاجه من الانحراف الحاصل في موازنة المبيعات هو :

-إمكانية وجود تغير في الكميات مابين ما تم تقديره وما تم بيعه فعلا.

-إمكانية وجود تغير في سعر البيع بين التقديري و الفعلي.

-إمكانية وجود تغير مختلط في السعر والكمية.

بجمع الطرف الأول (الانحراف المختلط) مع الطرف الثالث (انحراف السعر) نحصل على :

$$E/V = \Delta Q \Delta P + Q_p \Delta P + \Delta Q P_p$$

$$E/V = [\Delta P (\Delta Q + Q_p)] + \Delta Q P_p$$

نعلم أن $Q_r \Delta Q + Q_p =$ عليه يمكن كتابة المعادلة السابقة كالتالي :

$$E/V = \Delta P Q_r + \Delta Q P_p$$

عموما: فإن انحراف المبيعات هو في الأصل انحراف في الكمية وانحراف في السعر

لمعرفة مستوى النتائج المحققة في المؤسسة يلجأ المراقب إلى حساب النتيجة:

النتيجة = رقم الأعمال - التكاليف

$$\text{Résultat} = \text{CA} - \text{Couts}$$

$$\text{Ecart sur résultat} = \text{résultat réel} - \text{résultat prévisionnel}$$

$$E/R = (CA_R - C_R) - (CA_P - C_P)$$

تمرين الأول:

قدرت مؤسسة "س" بيع 10000 وحدة من منتجاتها بسعر وحدوي 24 دج ، غير أنها باعت 11000 وحدة

بسعر وحدوي 26 دج .

المطلوب:

- حساب فرق المبيعات لهذه المؤسسة؟

- تحليل أصل الانحراف؟

الحل:

$$CA_R = Q_r.P_r \Rightarrow CA_R = 11000 \times 26$$

$$CA_R = 286000 \text{ DA}$$

$$CA_P = Q_p .P_p \Rightarrow CA_P = 10000 \times 24$$

$$CA_p = 240000 \text{ DA}$$

$$E/V = CA_R - CA_p \Rightarrow E/V = 286000 - 240000$$

$$E/V = 46000$$

• تحليل أصل الانحراف:

$$E/Q = (Q_r - Q_p)P_p \Rightarrow E/Q = (11000 - 10000) \times 24$$

$$E/Q = 24000$$

$$E/P = (P_r - P_p)Q_r \Rightarrow E/P = (26 - 24) \times 11000$$

$$E/P = 22000$$

$$E/V = E/Q + E/P \Rightarrow E/V = 24000 + 22000$$

$$E/V = 46000$$

• التعليق على الانحرافات الواردة في موازنة المبيعات:

ما يلاحظ هو نجاح المؤسسة في عملية تقديراتها، سواء بالنسبة لسعر البيع أو حجم المبيعات وهذا يمكن إرجاعه للعوامل التالية:

- جودة المنتج
- جودة نظام المعلومات
- كفاءة مراقب التسير
- كبر حجم الحصة السوقية للمؤسسة
- انسحاب المنافسين
- عصرة وسائل الإنتاج

عليه يمكن القول أن التقديرات في المؤسسة، قد تكون ايجابية في المؤسسة وذلك عند احترام الأساليب العلمية وكذا الأخذ بعين الاعتبار كل المتغيرات التي تؤثر وتتأثر بنشاطها.

التمرين الثاني:

إليك معطيات المبيعات لأحد المنتجات في المؤسسة "س" خلال أربعة سنوات (بالملايين)

المتوسط السنوي	الثلاثي الرابع	الثلاثي الثالث	الثلاثي الثاني	الثلاثي الأول	
	1760	1460	1600	1120	2011
	2130	1810	1730	1230	2012
	2370	1940	1860	1370	2013
	2214	1842	1829	1311	2014
					المتوسط الثلاثي
					معامل الموسمية

المطلوب:

- إكمال الجدول مع احترام قوانين الحساب.

- إذا علمت أن المؤسسة تنتجاً ببيع ما مقداره (1800 وحدة خلال كل ثلاثي) من سنة 2015، فما هي

تقديرات المبيعات لهذه السنة.

- خلال سنة 2015 حققت المؤسسة المبيعات التالية:

الثلاثي الرابع	الثلاثي الثالث	الثلاثي الثاني	الثلاثي الأول	
2150	1820	1815	1350	2015
				E/V

المطلوب:

- إكمال الجدول مع توضيح طريقة الحساب

- حل سبب ظهور الفرق في المبيعات حسب رأيك؟

الحل:

لحساب المتوسط السنوي نعلم على :

$$= \sum X_i / nm_1$$

حيث:

X : مبيعات كل ثلاثي

m₁ : المتوسط السنوي

n : عدد الثلاثيات في السنة (قد تكون الشهور، أو السداسيات)

لحساب المتوسط الثلاثي نعلم على :

$$= \sum X_i / n m_2$$

X : المبيعات خلال الثلاثي الواحد.

m₂ : المتوسط الثلاثي

n : عدد السنوات المعتمدة لحساب الثلاثي الواحد.

لحساب معامل الموسمية:

نحسب متوسط المتوسطات (La moyenne des moyennes) :

$$\sum m_1 / n = 1485 + 1725 + 1885 + 1799 / 4$$

$$\sum m_1 / n = 1723.5$$

من أجل كل ثلاثي نحسب معامل الموسمية (Le coefficient saisonnier)

معامل الموسمية = المتوسط الثلاثي / متوسط المتوسطات

مثلا:

$$1723.5 / 1257.75 = \text{معامل الموسمية للثلاثي الأول}$$

معامل الموسمية = 0.729 (يتم احتساب ثلاثة أرقام بعد الفاصلة)

المتوسط السنوي	الثلاثي الرابع	الثلاثي الثالث	الثلاثي الثاني	الثلاثي الأول	
1485	1760	1460	1600	1120	2011
1725	2130	1810	1730	1230	2012
1885	2370	1940	1860	1370	2013
1799	2214	1842	1829	1311	2014
1723.5	2118.5	1763	1754.75	1257.75	المتوسط الثلاثي
-	1.229	1.022	1.018	0.729	معامل الموسمية
-	2212.2	1939.6	1832.4	1312.2	تقديرات 2015

أما

لحساب تقديرات 2015: معامل الموسمية x الكمية المقدرة

- الثلاثي الأول: $1312.2 = 0.729 \times 1800$

- الثلاثي الثاني: $1832.4 = 1.018 \times 1800$

- الثلاثي الثالث: $1839.6 = 1.022 \times 1800$

- الثلاثي الرابع: $2212.2 = 1.229 \times 1800$

← خلال سنة 2015 حققت المؤسسة المبيعات التالية:

الثلاثي الرابع	الثلاثي الثالث	الثلاثي الثاني	الثلاثي الأول	
2150	1820	1815	1350	النتائج 2015
2212.2	1839.6	1832.4	1312.2	تقديرات 2015
-62.2	-19.6	-17.4	37.8	E/V

E/V = réalisation – prévision

رابعاً: تسيير موازنة التموينات

تعتمد موازنة التموينات على تقديرات الكمية والنقدية للمواد واللوازم الضرورية لإتمام وتنفيذ برنامج الإنتاج. يرتكز إعداد هذه الموازنة على ثلاثة مراحل أساسية:

- تقدير التموين اللازم بناء على سياسة التخزين المتبعة من طرف المؤسسة.
 - إعداد موازنة التموين على مدى السنة، بالاعتماد على ترتيب التوقعات المتعلقة: الطلبيات، التسليم و الاستهلاك، مستويات التخزين المقدر (التكلفة الوحديّة المحددة مسبقاً)
 - مراقبة التموين انطلاقاً من تحليل الفوارق بين الانجازات والتوقعات وحساب المؤشرات (المعدلات).
- 1 - **عموميات حول تسيير المخزون:** يتم تسيير تدفقات التموين والإنتاج وفق أسلوبين أساسيين:
- ↳ **التسيير الكلاسيكي:** يهدف إلى التسيير الأمثل لمخزون المواد وذلك لتفادي:

- تضخم حجم المخزون وارتفاع المصاريف (المخزون، التأمين والإدارة)
 - ضياع الفرصة البديلة نتيجة تجميد الأموال في المخزون
 - تدني قيمة المخزون عن الحجم الأمثل مما يؤدي إلى انقطاعه مع تحمل المصاريف الثابتة للإنتاج.
- ↳ **التسيير وفق النظام المحدد:** يهدف إلى التحكم في أداء النشاط الاقتصادي (الشراء، الإنتاج، البيع) بشكل يسمح بالقضاء على المخزون غير الضروري من جهة وعلى التبذير من جهة أخرى من خلال:

- تفادي كل توقف لعملية الإنتاج (الورشات، الأشخاص)
 - عدم إنتاج القطع (إلا في حالة الحاجة وفي الوقت المحدد)
 - مراعاة الدقة عند تحديد حجم المخزون والمنتجات قيد التنفيذ
 - إزالة الأنشطة غير الضرورية
 - التخلص من المخزون الوسيط
 - تحسين الجودة والاعتمادية (نتيجة العلاقة الجيدة مع الموردين)
- 2 - **تكلفة التخزين:** يمكن الإشارة إلى ثلاثة أنواع من التكاليف المتعلقة بتسيير المخزون والمتمثلة في:
- **تكلفة الشروع في الطلبية (البدء):** تتطلب عملية البدء في تنفيذ ومتابعة الطلبيات مجموعة من

التكاليف المرتبطة بمصاريف الإمدادات (اللوجستية) والمصاريف الإدارية.

$$\begin{aligned} \text{Cout de lancement} &= \text{cout de lancement d'une} \\ &\text{commande} \times \text{nombre de commande} \\ \text{CL} &= \text{Ca} \times \text{N} \end{aligned}$$

- **تكلفة حيازة المخزون:** تشمل مصاريف تشغيل قسم التخزين، المصاريف المالية المخزون ومصاريف تدني المخزون. تمثل هذه التكلفة نسبة مئوية من قيمة متوسط التخزين (SM).

$$SM = \text{consommation annuelle en valeur (C)} / 2 \times \text{Nombre annuel de livraison (N)}$$

وعليه تكلفة الحيازة تكون كالتالي:

$$\text{Cout de possession} = (C / 2N) \times \text{taux de possession (t)}$$

- **التكلفة الإجمالية للتخزين:** تمثل مجموع تكلفة البدء في الطلبية و تكلفة حيازة المخزون. وهي تختلف حسب عدد الطلبيات.

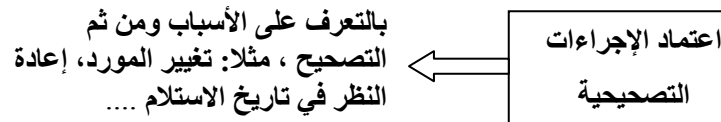
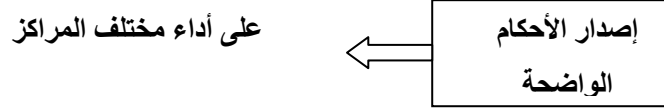
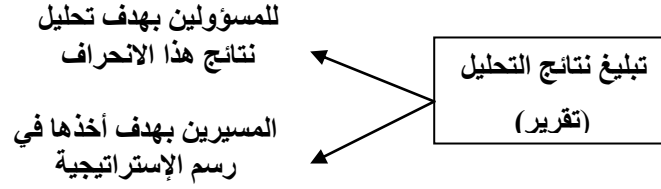
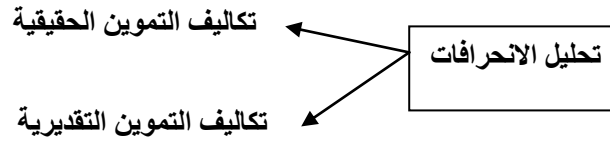
$$\text{Cout total} = \text{cout de lancement} + \text{cout de possession}$$

$$CT = CL + Cp$$

- 3 - إعداد موازنة التموين:** تمثل تقديرات سنوية بالكمية والسعر، تشمل معلومات حول الطلبيات (المدخلات إلى المخزن، المخرجات منه ومستوى المخزون) وعليه فهي تتكون من:

- موازنة الطلبيات (المشتريات)
- موازنة الاستلام
- موازنة الاستهلاك
- موازنة المخزون

4 - مراقبة موازنة التموين: يتم من خلال تحليل الانحرافات وحساب المؤشرات المعبرة.



خامسا: تسيير موازنة الإنتاج

تهدف موازنة الإنتاج إلى تقدير الكميات التي ترغب المؤسسة في إنتاجها خلال فترة زمنية معينة، حتى تلبى احتياجات الموازنة التقديرية للمبيعات في الوقت المناسب.

تعمل مجموعة من الأقسام على تقدير برنامج الإنتاج مثل: مكتب الدراسات، مصلحة المستخدمين، التموين، التجهيزات.... إلخ

1 - أنظمة الإنتاج وطريقة إعداد الموازنة: تختلف باختلاف إستراتيجية المؤسسة ورؤيتها المستقبلية فنج:

↪ الإنتاج على أساس الأوامر الخاصة (الطلبيات): تعمل المؤسسة على إنتاج أنواع خاصة من المنتجات لتلبية رغبات زبائنها. في هذه الحالة المؤسسة لا تنتج منتجات تامة الصنع صالحة للتخزين وإنما تعمل على وضع نظام إنتاج بالكميات المطلوبة من الزيوت والتي تسلم في الأجل المحددة. يعتبر نموذج الإنتاج وفق الطلبيات من أصعب النماذج من ناحية التنبؤ بالكميات المقدرة للإنتاج مع احترام عامل الزمن وهو بهذا تحدي للمؤسسة.

↪ الإنتاج بالسلسلة أو الإنتاج المستمر: يتضمن هذا النوع إنتاج منتجات بشكل مستمر، تكون قابلة للتخزين مثل:

- ✓ المعدات (الشاحنات، الآلات، معدات مكتب..... إلخ)
- ✓ المنتجات الصناعية (الاسمنت، الزجاج.....)
- ✓ المنتجات الغذائية (مع الأخذ بعين الاعتبار الطلب عليها في السوق وكذا احترام تاريخ الإنتاج وتاريخ نهاية الصلاحية)

• خصائص الإنتاج المستمر:

- ✓ إمكانية التنبؤ بالمبيعات (حسب مستوى الاستهلاك)
 - ✓ دورة الإنتاج تكون قصيرة عموما
 - ✓ إمكانية تخزين كميات معتبرة من هذا الإنتاج لمقابلة الطلب.
- ↪ نموذج الإنتاج التقديري: عموما، يمثل برنامج الإنتاج داخل المؤسسة ما يلي:

الإنتاج = المبيعات + مخزون نهاية المدة - مخزون بداية المدة.

أي على المؤسسة معرفة مخزونها النهائي والذي يحدد بالعوامل التالية:

✓ عدم تجاوز المستوى المحدد لاحتياجات رأس المال العامل BFR لأنه كلما كان هذا الأخير كبير كلما كانت دورة الإنتاج تعاني من مشاكل وبحسب كالتالي:

$$BFR = (DHE + DE) - (ACHE + ACE)$$

أي الديون خارج الاستغلال + ديون الاستغلال مطروح منها الأصول الجارية للاستغلال + الأصول الجارية خارج الاستغلال.

✓ عدم تدني مستوى مخزون أول المدة من المنتجات أو انعدامه.

من خلال تحديد مستوى مخزون أول المدة ، يمكن تحديد برنامج الإنتاج والبحث في مستوى الطاقة الإنتاجية. وهنا تعمل المؤسسة على معرفة الإمكانيات المتاحة لديها لإتمام مهمة الإنتاج ومواجهة أي خطر إن وجد.

• العوامل المتحكممة في إعداد موازنة الإنتاج: تتمثل في

✓ اليد العاملة المباشرة: تشمل عدد ساعات العمل اللازمة لانجاز برنامج الإنتاج المقرر، قد يضع مراقب التسيير بطاقة لمتابعة نشاط اليد العاملة ، تكون حسب الجدول أدناه:

التنبؤات	موازنة الزمن (الوقت)
1 - عدد الأيام	<input type="text"/>
2 - عدد العمال	<input type="text"/>
3 - الغياب بالساعة	<input type="text"/>
4 - التوقيت	<input type="text"/>
5 - الساعات مدفوعة الثمن	<input type="text"/>
6 - الساعات الضائعة	<input type="text"/>
7 - الساعات المباشرة	<input type="text"/>
8 - الساعات المهذورة	<input type="text"/>
9 - ساعات الإنتاجية	<input type="text"/>

بناء على هذا يتم احتساب مجموعة من المؤشرات وهي:

مؤشر التغيب = الغيابات بالساعة / عدد الأيام x عدد العمال x التوقيت
مؤشر الإنتاجية = ساعات الإنتاجية / الساعات المباشرة
مؤشر المردودية = الساعات المباشرة / الساعات المدفوعة الثمن

- المصاريف الأخرى المباشرة وغير المباشرة: يتعلق الأمر بـ
- ✓ مصاريف الأجرة غير المباشرة (العمال الذين لا يدخلون في الإنتاج مباشرة مثل الإدارة)
- ✓ مصاريف الصيانة والطاقة
- ✓ مصاريف الاهتلاك
- ✓ المصاريف المختلفة للمؤنة
- ✓ مصاريف الساعات المهدورة (الخاصة بالآلات)
- ✓ مصاريف التخزين.

تعمل المؤسسة على اختبار برنامج انتاج يلبي مبيعاتها وكذا يأخذ بعين الاعتبار مختلف العراقيل التي يمكن أن تواجهها.

مثال:

تعمل إحدى المؤسسات على إنتاج وبيع نوعين من المنتجات A, B حيث يمران على مرحلتين من الإنتاج في كل من الورشتين 1,2 وتحتاج عملية الإنتاج إلى يد عاملة. حسب الجدول أدناه: مع العلم أنه لا يمكن تسويق أكثر من 115 وحدة من المنتج A في الشهر.

البيان	عدد الساعات لنتاج وحدة من		الوقت المتاح للإنتاج (الشهر)
	A	B	
المرحلة الأولى	1.5 سا/ آلة	1 سا/آلة	225 سا/ آلة
المرحلة الثانية	1 سا/آلة	1 سا/آلة	200 سا/آلة
العمل المباشر	1 سا عمل مباشرة	1 سا عمل مباشرة	215 ساعة عمل مباشرة
سعر الوحدة	5دج	4دج	

المطلوب: إيجاد البرنامج الذي يحقق أكبر قدر من الهامش مع الأخذ بعين الاعتبار المعطيات السابقة.
الحل:

بالاعتماد على الطريقة المبسطة، نحاول إيجاد برنامج الإنتاج لهذه المؤسسة:

$$f(x) = 5a + 4b$$

$$\Leftrightarrow 1.5a + 1b \leq 225 \text{ (1) الورشة الأولى}$$

$$\Leftrightarrow a + b \leq 200 \text{ (2) الورشة الثانية}$$

$$\Leftrightarrow a + b \leq 215 \text{ العمل المباشر}$$

$$a \leq 115 \text{ الطلب على المنتج } a$$

$$\text{مع العلم أن: } a \geq 0, b \geq 0$$

$$1.5a + b = 225 \dots\dots\dots 1$$

$$a + b = 200 \dots\dots\dots 2$$

$$\text{من 2 نستخرج: } 3b = 200 - a \dots\dots\dots 3$$

بتعويض 3 في 1 نحصل على:

$$1.5a + (200 - a) = 225$$

$$0.5a + 200 = 225$$

$$0.5 a = 225 - 200$$

$$a = 25/0.5$$

$$\Rightarrow \boxed{a = 50}$$

بتعويض القيمة في 3 نحصل على:

$$b = 200 - a$$

$$b = 200 - 50$$

$$\Rightarrow \boxed{b = 150}$$

بالاعتماد على الطريقة البسيطة نجد أن برنامج الإنتاج الأمثل لهذه المؤسسة هو إنتاج 50 وحدة من a و 150 وحدة من b وذلك في ظل استعمال الطاقة الكلية للإنتاج.

أما فيما يخص ساعات العمل المباشرة في الإنتاج فنلاحظ:

$$\text{العمل المباشر المقدر كان: } a + b = 215$$

$$\text{العمل المباشر الحقيقي كان: } a + b = 200$$

الساعات غير مستغلة في العمل تمثل 15 ساعة وقد أخذ بعين الاعتبار الطلب على إنتاج a.

يمكن حساب الهامش الذي تحققه المؤسسة كالتالي:

$$f(x) = 5a + 4b \quad f(x) = 850 \text{ da}$$

الطريقة البيانية: لإيجاد إحداثيات المحورين نتبع ما يلي :

$$f(x) = 5(50) + 4(150)$$

$$f(x) = 250 + 600$$

$$\text{الورشة الأولى: } 1.5a + b = 225$$

$$\text{الورشة الأولى: } a + b = 200$$

$$\text{العمل المباشر: } a + b = 215$$

$$a = 0$$

$$\text{الورشة الأولى: } b = 225$$

$$\text{الورشة الثانية: } b = 200$$

$$\text{العمل المباشر: } b = 215$$

$$b = 0$$

$$\text{الورشة الأولى: } a = 150$$

$$\text{الورشة الثانية: } a = 200$$

$$\text{العمل المباشر: } a = 215$$

التمثيل البياني:



2 الموازنة التقديرية لمستلزمات برنامج الإنتاج:

بعد إعداد برنامج الإنتاج وتحديد الكميات اللازمة من المواد الأولية وكذا العمل المباشر والمصاريف غير المباشرة، يعمل مراقب الإنتاج تقدير موازنة الإنتاج ومن ثم مقارنتها بالإنتاج الحقيقي في المؤسسة واستخراج الفوارق وتحليل أسبابها.

← **الموازنة التقديرية للمواد الأولية:** تهدف هذه الموازنة إلى تحقيق الرقابة على ما تم تقديره من المواد الأولية بالكمية والسعر لأجل إتمام برنامج الإنتاج وما تم تحقيقه فعلا.

• أهمية إعداد التقديرات:

- ✓ تحديد احتياجات كل قسم من المواد الأولية
- ✓ إعداد برنامج لشراء المواد الأولية
- ✓ التزام مسؤول مركز الإنتاج على احترام البرنامج الذي حدد للإنتاج.
- **الرقابة على الانحرافات:** تظهر الانحرافات ما بين الموازنة التقديرية والنتائج الفعلية عند تنفيذ برنامج الإنتاج. تحلل هذه الانحرافات حسب مكوناتها إلى انحراف السعر والكمية.

← **الموازنة التقديرية لليد العاملة:** تهدف إلى تحقيق الرقابة على مستوى ساعات العمل اللازمة للإنتاج وذلك من خلال ما تم تقديره وما تم تحقيقه. بالتالي يتم:

- ضبط ساعات العمل اللازمة للنشاط
- تحديد السعر الساعي

← الموازنة التقديرية للمصاريف غير مباشرة : من خلالها يتم التعرف على احتياجات النشاط من مصاريف ما بين ما تم تقديره وما تم تحقيقه، والوصول إلى عملية التحكم وضبط المصاريف.

3 تحليل الانحرافات في موازنة الإنتاج

يعمل مراقب التسيير على تحليل الانحرافات في موازنة الإنتاج الناتجة عن الفرق بين التكاليف المحققة في الإنتاج و التكاليف القياسية (النموذجية) المحددة مسبقا. يهدف هذا التحليل لمعرفة الأسباب والسعي للتحكم في تكاليف الإنتاج.

عموما ينتج نوعين من الانحرافات في هذه الموازنة، هما، انحراف الحجم Ecart sur volume وانحراف الاقتصادي Ecart économique .

التحليل: إذا افترضنا :

CS التكاليف القياسية الوحديوية (cout standard)

Q_s حجم الإنتاج المقدر (volume de production prévu)

CS التكاليف القياسية الإجمالية للإنتاج (Cout standard de production)

$$CS = cs * Q_s \text{ حيث:}$$

في المقابل:

Cr التكاليف الحقيقية الوحديوية (cout réel unitaire)

Q_r الحجم الحقيقي للإنتاج (volume de production)

CR التكاليف الحقيقية الإجمالية للإنتاج (cout réel de production)

$$CR = cr * Q_r \text{ حيث:}$$

إذا يتم تحليل الانحراف في موازنة الإنتاج كالتالي:

$$E/G = CR - CS$$

$$E/G = (cr * Q_r) - (cs * Q_s) \dots \dots \dots (1)$$

نعلم أن التغير في الكميات يكتب كالتالي:

$$\Delta Q = Q_r - Q_s \quad \Rightarrow \quad Q_r = \Delta Q + Q_s \dots \dots \dots (2)$$

كما نعلم أن التغيير في التكاليف يكتب كالتالي:

$$\Delta c = c_r - c_s \quad \Rightarrow \quad c_r = \Delta c + c_s \dots \dots \dots (3)$$

بتعويض (2) و(3) في (1) نحصل على:

$$\begin{aligned} E/G &= (\Delta Q + Q_s) (\Delta c + c_s) - (c_s * Q_s) \\ E/G &= \Delta Q * \Delta c + \Delta Q * c_s + Q_s * \Delta c + \cancel{c_s * Q_s} - \cancel{c_s * Q_s} \\ E/G &= \Delta Q * \Delta c + \Delta Q * c_s + Q_s * \Delta c \\ E/G &= (Q_r - Q_s) * \Delta c + \Delta Q * c_s + Q_s * \Delta c \\ E/G &= Q_r * \Delta c - \cancel{Q_s * \Delta c} + \Delta Q * c_s + \cancel{Q_s * \Delta c} \\ E/G &= Q_r * \Delta c + \Delta Q * c_s \end{aligned}$$

$$E/G = (c_r - c_s) * Q_r + (Q_r - Q_s) * c_s$$

انحراف الحجم انحراف الاقتصادي

تمرين:

أنتجت مؤسسة "س" 2500 وحدة من المنتج X ، وقد استعملت لذلك:

- 15250 كغ من المواد الأولية بتكلفة 34.5 دج /كغ
- 650 ساعة عمل مباشرة بقيمة 25.5 دج /سا
- تمثلت المصاريف غير المباشرة في ساعات دوران الآلة بقيمة 695500 دج أي ما يقابل 2600 ساعة عمل آلة.

وقد كانت المؤسسة قد أعدت مسبقا برنامجا لانتاج نفس وحدات المنتج X (2500) كالتالي:

التكلفة	الكمية	البيان
33 دج	15500	المواد الأولية
30.5 دج	700	اليد العاملة المباشرة
280 دج	2710	المصاريف غير المباشرة

العمل المطلوب:

- تقديم بطاقة لتحليل الانحرافات المتعلقة بعناصر الإنتاج
- حساب الفرق الإجمالي
- تحليل الفروقات للمواد الأولية واليد العاملة المباشرة جبريا وبيانيا.
- التعليق على تقديرات المؤسسة.

الحل:

الفارق		التكاليف التقديرية			التكاليف الحقيقية			البيان
-	+	PpX	Qp	Pp	PrX	Qr	Pr	
	14625	11500	15500	33	26125	5250	34.5	المادة الأولية
4775		21350	700	30.5	16575	650	25.5	اليد العاملية
53300		58800	2710	2800	95500	2600	267.5	م.غ.م
53450								Σ

$$E/G = E/MP + E/MO + E/CI$$

$$E/G = 53450$$

تحليل الفروقات:

1 - المادة الأولية:

$$E/Q = (Qr - Qp)Pp$$

$$E/Q = (15250 - 15500) 33$$

$$E/Q = - 8250$$

$$E/P = (Pr - Pp)Qr$$

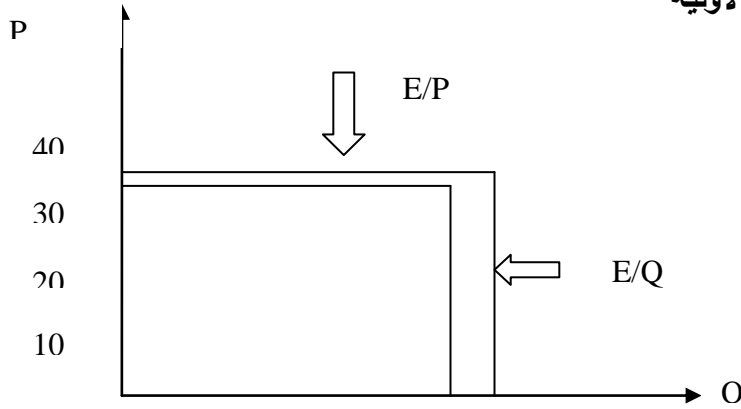
$$E/P = (34,5 - 33)15250$$

$$E/P = 22875$$

$$E/G = E/P + E/Q = 22875 - 8250$$

$$E/G = 14625$$

التمثيل البياني لانحراف المادة الأولية



2- اليد العاملة

$$E/t_x = (t_{xr} - t_{xs})T_r$$

$$E/t_x = (25,5 - 30,5)650$$

$$E/t_x = - 3250$$

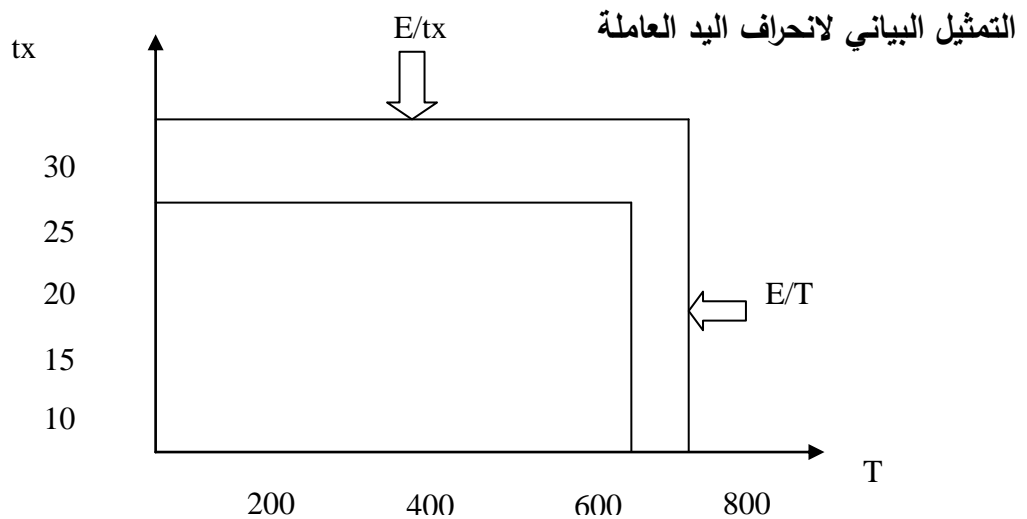
$$E /T = (T_r - T_s)t_{xs}$$

$$E /T = (650 - 700) 30,5$$

$$E /T = - 1525$$

$$E/G = E/t_x + E /T = - 3250 - 1525$$

$$E/G = - 4775$$



الدرس السادس: لوحة القيادة

تحتاج عملية تسيير المؤسسة إلى توفر مجموعة من الأدوات التي تسهل متابعة ومراقبة سير نشاط العمليات على المستوى العام لها كما على مستوى مراكز المسؤولية فيها.

أولاً: لوحة القيادة و مراقبة التسيير

1 - تعريف لوحة القيادة: يمكن تعريف لوحة القيادة كما يلي:

- هي مجموعة من المؤشرات المنظمة التي تسمح بالمتابعة لمجموعة معينة أو لمراكز مسؤولية حيث تسمح بمتابعة وتوجيه ومراقبة هذا المركز (مجموعة الإنتاج، مجموعة التسويق، مجموعة الاستثمار....).
- هي مجموعة من المعطيات والمعلومات المختارة قد تكون في شكل أرقام، مؤشرات أو بيانات تعبر هذه الأخيرة عن تحليل لوثائق الاستغلال التي تسمح باتخاذ القرار المناسب للمؤسسة.
- هي أداة توجيه تسمح بمعرفة احتياجات المؤسسة المتعلقة بنشاطها الاستغلالي وتكون في شكل متغيرات كمية أو نوعية.
- يعبر عن لوحة قيادة التسيير، وهو يعبر عن الطريقة الشاملة في جمع واختيار المؤشرات المساعدة في تحليل وضعية معينة في المؤسسة وبالتالي التمكن من إعداد تقرير شامل وواضح. يمكن تشبيه لوحة قيادة التسيير كلوحة قيادة السيارة وبالتالي فهو يسمح بـ :

✓ تبسيط الوضعية المعقدة للمؤسسة برسم خطة عمل تحتوي على معلومات سهلة القراءة و

التطبيق

✓ بمعرفة الوضعيات غير المرغوب فيها في المؤسسة من خلال لوحة المعلومات.

✓ تزويد المسيرين بتفاصيل برنامج العمل خلال فترات تطبيقه.

✓ توفير الإحصائيات اللازمة.

2 - خصائص لوحة القيادة: انطلاقاً من المفاهيم السابقة يمكن استنتاج مجموعة من الخصائص

والمتمثلة في :

✓ تناسق المعلومات: حيث تكون هذه الأخيرة من الوثائق المستعملة في عمليات المؤسسة.

✓ المؤشرات المناسبة: هنا يتم اختيار المؤشرات المعبرة عن أداء كل مركز سواء في الفترات السابقة أو

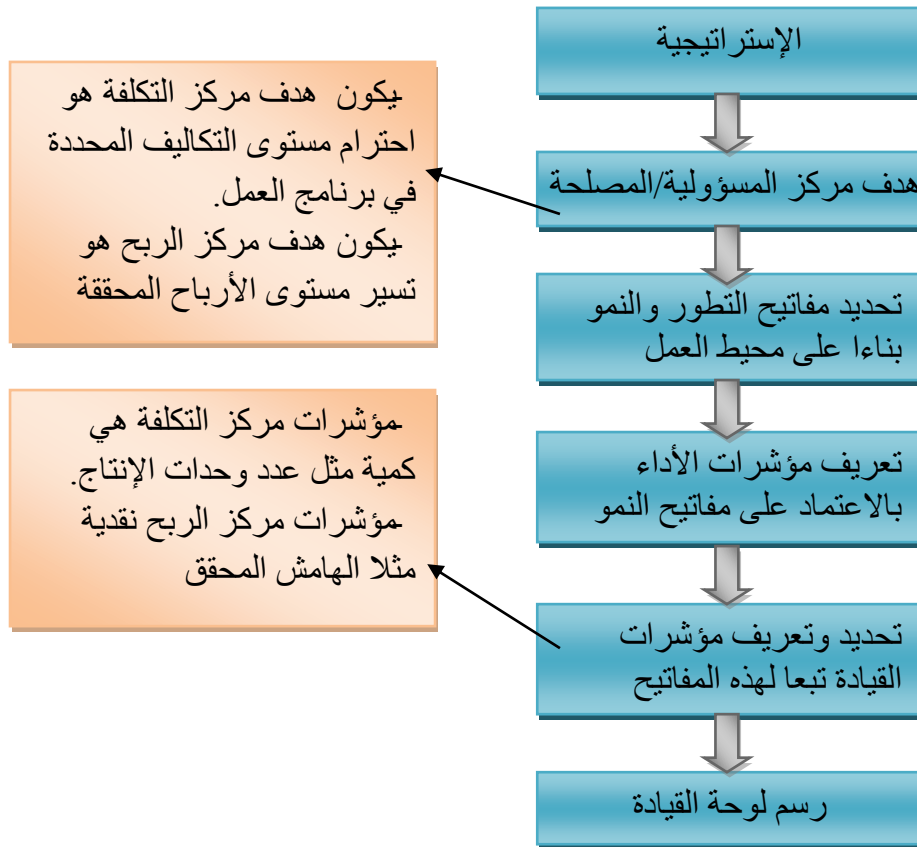
من خلال التنبؤ.

- ✓ **أداة اتصال وتفاوض** : فهي تمثل أداة فعالة للاتصال والتفاوض بين مختلف المصالح ومراكز المسؤولية في المؤسسة من خلال التقارير .
- ✓ **هرمية لوحة القيادة**: حيث يجب توفر لوحة القيادة على مستوى كل مصلحة أو مركز مسؤولية مما يسهل عملية رسم لوحة القيادة العامة للمؤسسة.
- ✓ **وسيلة تنبؤ**: تسمح المؤشرات المطبقة في لوحة القيادة بالتعرف على الانحرافات وأسبابها ومن ثم سهولة إيجاد الحلول.
- ✓ **وسيلة لقياس الأداء** : فمن خلال المؤشرات يمكن التعرف على مستوى أداء المؤسسة ومقارنته عبر الزمن.
- ✓ **وسيلة تحفيز**: تسمح خاصية هرمية لوحة القيادة بمعرفة مستوى أداء العمال عند كل مصلحة أو مركز وبالتالي استخدام نظام التحفيز للرفع من مستوى الأداء الكلي للمؤسسة.
- ✓ **يمثل بطاقة الأداء المتوازن**: حيث يتم إظهار من خلالها أهم محاور أداء المؤسسة والمتمثلة في:
 - **المحور المالي**: الذي يتم من خلاله ربط الأهداف المالية للمؤسسة مع الإستراتيجية.
 - **محور الزبائن (العملاء)**: من خلال معرفة رغباته والبحث عن سبل إرضائه (بقياس مستوى الولاء، الرضا، الاحتفاظ، الاستحواذ والربحية).
 - **محور العمليات الداخلية**: من خلال معرفة مستوى التشغيل للمؤسسة (القدرة الإنتاجية) وربطه بالأهداف المرسومة في الجانب المالي وجانب الزبائن، حيث تتمكن المؤسسة من تجديد قيمة العمليات كلها والتي تتضمن معرفة وتحديد حاجيات الزبائن والسعي لتحقيقها.
 - **محور التعليم والنمو**: فمن خلال العمليات السابقة تسعى المؤسسة إلى تطوير مستوى الطاقات البشرية الموجودة لديها.

ثانياً: منهجية رسم لوحة القيادة

يعتمد إعداد لوحة القيادة على جمع وتصنيف مجموعة من المؤشرات المساعدة في تحديد هدف إستراتيجية المؤسسة، تساعد هذه المؤشرات على تحديد مفاتيح النمو والتطور في ظل محيط اقتصادي ديناميكي.

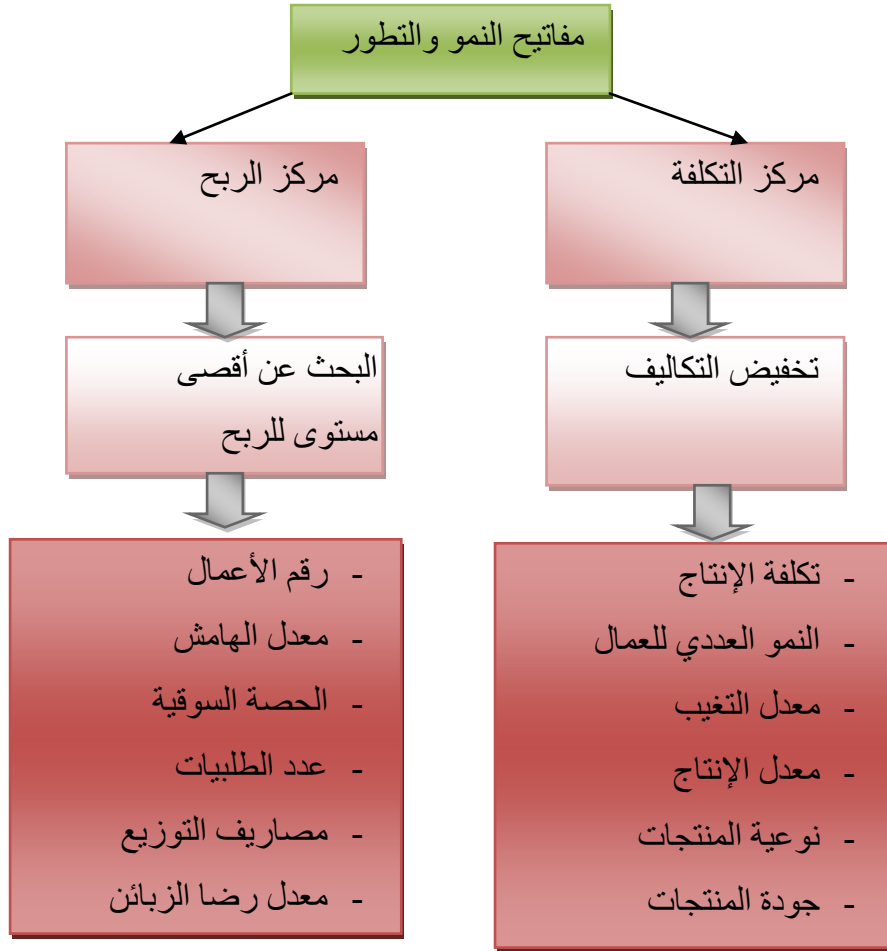
مخطط خطوات رسم لوحة القيادة



تعتمد منهجية إعداد لوحة القيادة على المبادئ التالية:

- ضرورة الارتباط بالهيكل التنظيمي (التكيف مع هيكل السلطة في المؤسسة)
- مبدأ شمولية وتجميع المحتوى (اختيار المعلومات الأساسية التي تسمح بحساب المؤشرات الضرورية)
- مبدأ سرعة الإعداد والإرسال (نجاعة نظام المعلومات في المؤسسة)

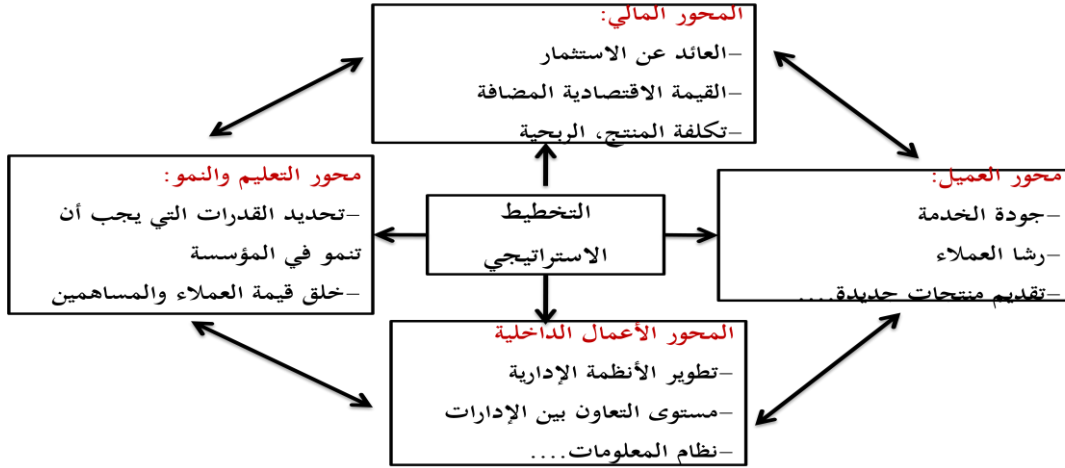
يتم تحديد أهداف مراكز المسؤولية ضمن إستراتيجية المؤسسة، في حين يتم اختيار مفاتيح للنمو والتطور بالنسبة لكل مركز على مستوى هذه الأخيرة، أما مؤشرات الأداء لكل مركز فهي المقاييس المعتمدة للتعريف بمستوى نشاط هذا الأخير وهي تختلف من مركز لآخر . بناء على ما تقدم يمكن رسم لوحة القيادة لكل مركز ومن ثم اللوحة العامة للقيادة في المؤسسة. يمكن إعطاء لمحة بسيطة عن كيفية تحديد مفاتيح النمو لمركزي الربح والتكلفة في المؤسسة كالتالي:



- يمثل المؤشر معلومة رقمية تسمح بقياس متغير ما. هو ذات طبيعة محاسبية وإعلامية، يفيد في التحليل الدقيق.
- يكون المؤشر ذا صلة بالوضعية المراد تحليلها، دقيق ومعبّر بالاعتماد على وثائق المؤسسة.
- يعبر المؤشر عن المعلومات الهامة فقط والمتعلقة بالعملية المراد تحليلها وتسييرها.

ثالثا: بطاقة الأداء المتوازن

تعتبر عن الأداة المطورة للوحة القيادة، أين اعتمد فيها كل من روبرت كابلن & ديفد نورتهن على أربعة محاور أساسية لقياس الأداء في المؤسسة. تمثل في الأساس أداة للتخطيط الاستراتيجي ومعيارا للتعرف على أداء نظام الإدارة فيها.



تساهم لوحة القيادة في تطبيق القاعدة 3 U والتي تعبر عن :

مفيدة (Utile): تسمح بتقييم الوضعية لاتخاذ الإجراءات اللازمة

صالحة للاستعمال (Utilisable): تسمح باستخراج المعلومات القابلة للاستغلال

يتم استخدامها (Utilisé): هي أداة جيدة لإدارة المؤسسة

عموما، هي أداة تلخص المعلومات الضرورية لتشخيص سريع للعمليات مع التركيز على أهم المؤشرات

التي تكون واضحة وسهلة التفسير بالنسبة لجميع أعضاء الفريق.

رابعاً:مراقبة التسيير ونظام المعلومات

تحتاج المؤسسة في ممارستها لنشاطها إلى توفر مجموعة من المعطيات في شكل معلومات. تعتبر المعلومة من العناصر الأساسية والمهمة من أجل النمو، القيادة ومراقبة الأداء سواء على المستوى العام للمؤسسة أو على مستوى مراكز المسؤولية (المصالح).

يجب أن تكون المعلومة المتوفرة ذات صلة بالعملية أي مفيدة لأصحاب القرار، تساعد هذه الأخيرة في إعداد التقارير كما تساهم في التبليغ بالاعتماد على تكنولوجيا المعلومات والسرعة في توزيعها، تسمى هذه العملية في مراقبة التسيير بـ le reporting .

1 - ما المقصود بـ le reporting: هو إمكانية توفير التقارير بشكل دوري لأصحاب القرار في المؤسسة أي التبليغ ، تتضمن هذه التقارير النشاطات والعمليات التي تم إتباعها وكذا النتائج المتوصل إليها من طرف وحدة تسيير في المؤسسة (مراكز المسؤولية، الفروع، ورشات العمل أو المصانع.....). يعتبر أسلوب التبليغ وإعداد التقارير أداة مراقبة هامة ذات أثر رجعي (التغذية العكسية) في تسيير المؤسسة، كما يسمح لأصحاب القرار بمراقبة وقيادة الأداء وذلك من خلال:

✓ متابعة مستوى تحقيق الأهداف.

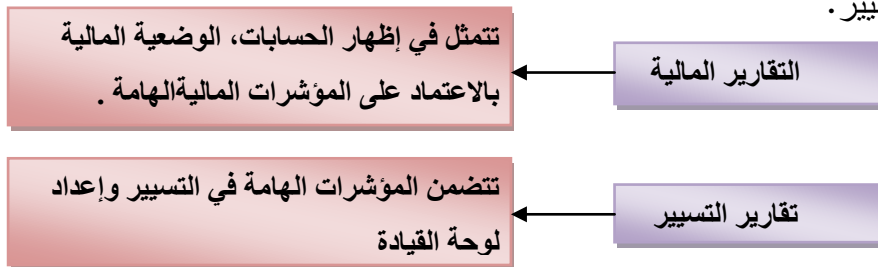
✓ قياس نقاط الانحراف

✓ اتخاذ التدابير اللازمة لتصحيح تلك الانحرافات

✓ تقييم النتائج المحصلة.

2 -أنواع التقارير (le reporting): يمكن التمييز بين نوعين من التقارير والمتمثلة في التقارير

المالية وتقارير التسيير.



الدرس السابع: الاستثمار وموازنة التمويل

يسجل المشروع الاستثماري ضمن الإستراتيجية العامة للمؤسسة، وهو يرتبط بالتخطيط على المدى

المتوسط والطويل. بناء على هذا تطرح عدة أسئلة تتمحور حول:

✓ مفهوم الاستثمار والقرار الاستثماري

✓ الاختيار الاستثماري

✓ التمويل الاستثماري

✓ متابعة ومراقبة الاستثمار.

أولاً: ماهية الاستثمار

1 - مفهوم الاستثمار: هناك عدة تعاريف للاستثمار ونجد منها:

• هو تثبيت جزء معين من الأموال ، التي تحتل أن تحقق المؤسسة فيها مردودية معينة في المستقبل مع الأخذ بعين الاعتبار الأخطار المحتملة.

• يعرف أيضاً، توظيف المال بهدف تحقيق العائد أو الربح.

• الاستثمار هو التضحية بمنفعة حالية يمكن تحقيقها من اشباع الاستهلاك الحالي، وذلك بقصد الحصول على منفعة مستقبلية أكبر يمكن تحقيقها من استهلاك مستقبلي.

• هو التخلي عن جزء من الأموال لفترة معينة من الزمن بقصد الحصول على تدفقات مالية مستقبلية أكبر مع الأخذ بعين الاعتبار عنصر المخاطرة.

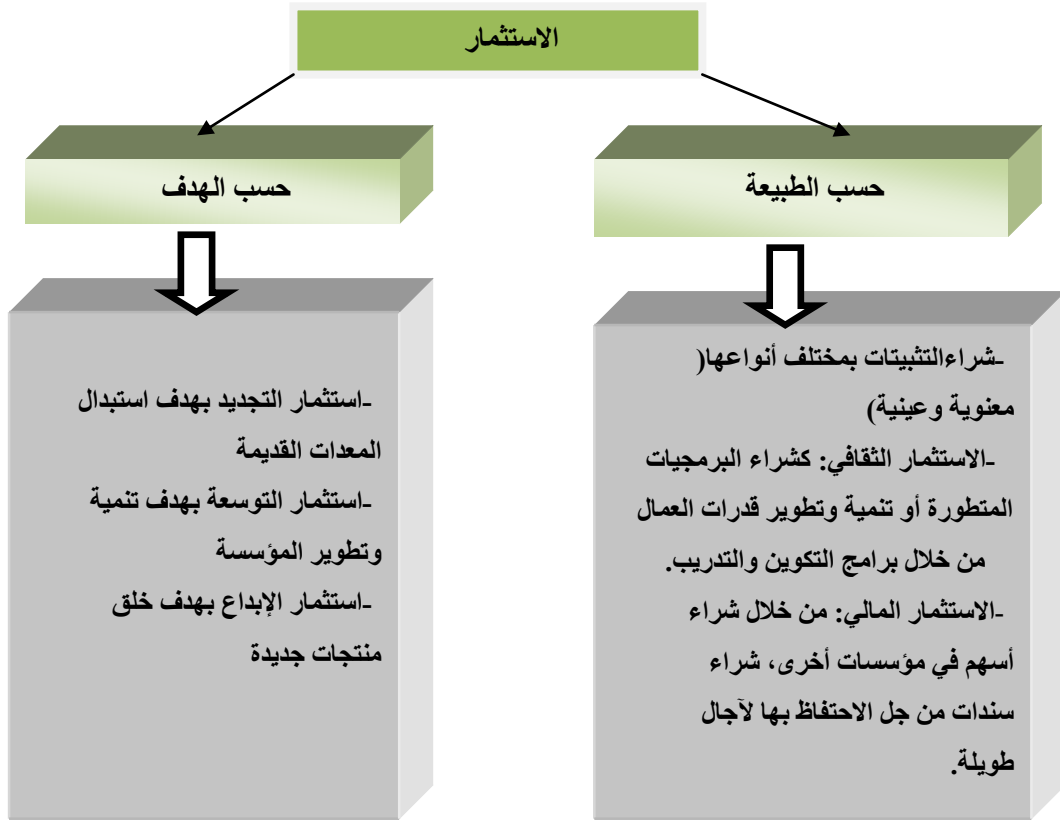
عموماً، الاستثمار هو التضحية المؤقتة بجزء من الأموال بهدف الحصول على أموال مستقبلية أكبر منها مع الأخذ بعين الاعتبار المخاطرة وما ينجم عنها. ترتبط هذه التضحية بثلاثة عوامل جوهرية متمثلة في:

✓ العائد المحتمل

✓ درجة المخاطرة

✓ مدة الاستثمار (الوقت)

2- أنواع الاستثمار: يختلف تقسيم الاستثمارات باختلاف طبيعتها وأهدافها.



ثانياً: أساليب اختيار الاستثمار

يعتمد اختيار الاستثمار بالدرجة الأولى على تحليل القرار الاستثماري ، بالاعتماد على تحليل وضعية المؤسسة بصفة عامة وهنا يتم الأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

✓ معرفة وضعية المؤسسة

✓ تحليل و دراسة السوق

✓ دراسة وضعية المنافسين

✓ تحليل نوعية المنتجات

✓ مقارنة نوعية المنتجات بمنتجات المنافسين.

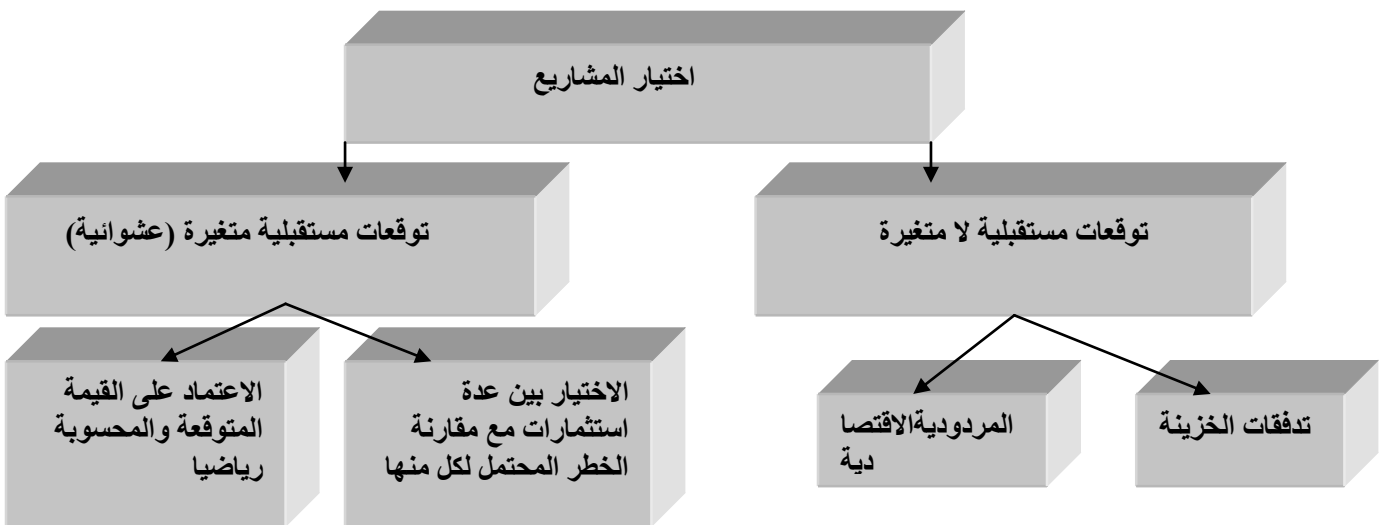
عموماً ، يتم اختيار المشاريع الاستثمارية بالاعتماد على دراسات معمقة تتم على مستوى المؤسسة، حيث أن العملية تنقسم إلى أسلوبين أساسيين في الاختيار:

✓ الاختيار على أساس توقعات مستقبلية واضحة بالاعتماد على تدفقات الخزينة وكذا المردودية

الاقتصادية للمشروع وهو ما يمكن التعرف عليه من وثائق المؤسسة (محاسبية، مالية، ...) ويمكن أن نقول أنه اختيار على أساس توقعات محتملة.

✓ الاختيار على أساس توقعات عشوائية ، أي الاختيار بين مجموعة من المشاريع مع احتساب الخطر.

شكل : أساليب اختيار المشاريع



1 - الاختيار على أساس التوقعات المحتملة للاستثمار

يرتكز هذا النوع من الأساليب على معرفة عنصرين هامين هما تدفقات الصافية للخزينة و المر دودية الاقتصادية للمشروع.

■ **التدفقات الصافية للخزينة:** يعتبر المشروع الاستثماري مقبول، في حالة ما إذا كانت احتمالات الأرباح المحققة أو الناتجة عنه مستقبلا أكبر من قيمة رأس المال المستثمر (رأس المال الأولي). ويرمز له بـ (C)

يمكن تقييم الأرباح المستقبلية من خلال التدفقات الصافية للخزينة ويرمز لها بـ (FNT) والتي تكون سنوية بعد حساب الضريبة وتكون موزعة على مدة حياة المشروع. تسمى التدفقات الصافية للخزينة برأسمال التمويل الذاتي (CAF) أي capital d'autofinancement. تحسب كالتالي:

التدفقات الصافية = (النواتج - التكاليف) - ضرائب على الأرباح

أو

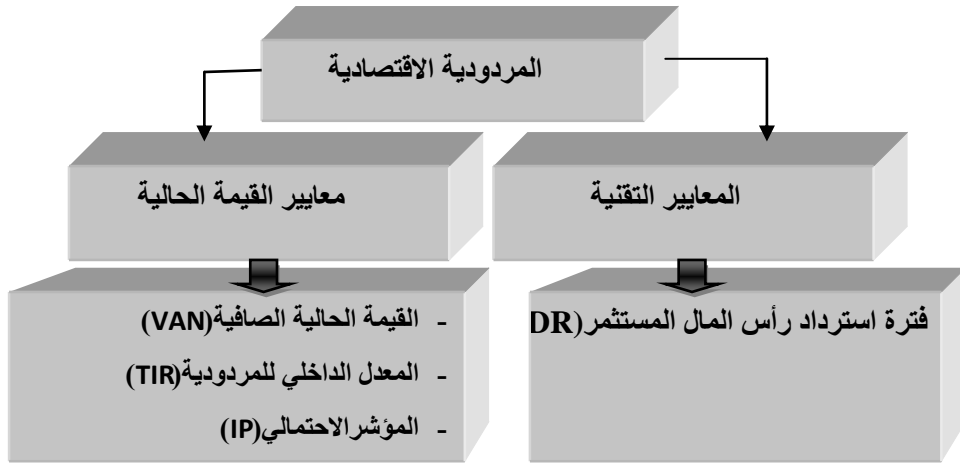
رأس مال التمويل الذاتي = النتيجة الصافية بعد الضرائب + الاهتلاكات

Flux net de trésorerie = (produits encaissables - charges décaissables) _ impôt sur bénéfices

Ou

Capitale d'autofinancement + dotation aux amortissements

■ **المردودية الاقتصادية:** يتم تقييم المردودية الاقتصادية للمشروع الاستثماري بعيدا عن أسلوب تمويله (يتم دراستها بشكل منفصل). تتنوع هنا معايير اختيار الاستثمارات بالاعتماد على حساب المردودية الاقتصادية للمشروع ، أين يتم الربط بين رأس المال المستثمر والتدفقات الصافية للخزينة. يمكن تقسيم هذه المعايير إلى جزأين أساسيين هما المعايير التقنية (فترة الاسترداد)، معايير القيمة الحالية.



• **فترة استرداد رأس المال (DR):** تمثل الفترة الزمنية اللازمة من أجل استرجاع رأس المال المستثمر من طرف المؤسسة (رأس المال الأولي). يعتبر المشروع الاستثماري ذا مردودية ، إذا تمكنت المؤسسة استرجاع قيمة رأس المال الأولي وذلك خلال فترة أقل من المدة القصوى للانجاز المقررة لهذا المشروع. نستنتج أن اختيار المشروع الاستثماري يرتكز على فترة الاسترداد الأقل. تحسب هذه الأخيرة على أساس تراكمات تدفقات الصافية للخرينة خلال مدة حياة المشروع $\sum FNT = C$.

• **القيمة الحالية الصافية (VAN):** تمثل القيمة الحالية الصافية الاقتصادية للمشروع الاقتصادي الفرق بين رأس المال الأولي والقيمة الحالية للتدفقات الصافية للخرينة المنتظرة خلال مدة حياته. يعتبر المشروع الاستثماري ذا مردودية إذا كانت القيمة الحالية الاقتصادية الصافية موجبة

$$VAN = \sum FNT \text{ actualisés} - C$$

• **المعدل الداخلي للمردودية (TIR):** هو معدل رأسملة القيمة الحالية الاقتصادية الصافية VAN ، أين تكون رأسملة تدفقات الخرينة مساوية لرأس المال الأولي. يعتبر المشروع الاستثماري ذا مردودية إذا كان المعدل الداخلي للمردودية أكبر من معدل رفض المشروع (يتم تحديدهمعدل قبول المشروع ومعدل رفض المشروع ويمثلان رجع هام لاختيار). يحسب هذا :

$$TIR = t \text{ tel que } VAN = 0$$

$$\text{Donc tel que : } \sum FNT \text{ actualisés} = C$$

• **المؤشر الاحتمالي (IP) قيمة :** يعبر مؤشر الاحتمالية عن العلاقة بين الحالية الاقتصادية الصافية ورأس المال الأولي وبالتالي فهو المعيار ال أكثر دقة لمقارنة التدفقات الناتجة عن المشروع الاستثماري

خلال فترات مختلفة. عليه يعتبر المشروع ذا مردودية إذا كان المؤشر موجب وبالتالي فالمشروع الذي يتم

اختياره يكون فيه المؤشر هو الأكبر. يحسب $IP = 1 + VAN / C$

2 - الاختيار على أساس توقعات مستقبلية متغيرة (عشوائية): أي الاعتماد على عنصر

الاحتمالات للاختيار بين مجموعة من المشاريع الاستثمارية. عموما ، يتم الاعتماد على هذه المعايير لتحديد مردودية المشاريع وذلك من خلال التوقعات الرياضية (*espérance mathématique*) للقيمة الاقتصادية الحالية.

$$E(VAN) = \sum F_{TN_i} \text{ actualisés } \times P_i - C$$

P_i : التوقع المرتبط بكل تدفق صافي للخزينة برأسملة F_{TN_i}

يقاس الخطر من خلال معامل التغيير كالتالي:

$$cv = \sigma_{VAN} / E(VAN)$$

كلما كان المعامل كبير ، كلما كان الخطر كبير .

3 - اختيار التمويل: لانجاز أي مشروع استثماري، يجب التعرف على أسلوب تمويله. عوما، تعتمد

المؤسسة على أسلوبين أساسيين في تمويلها لمشاريعها وذلك بالاعتماد على هيكلها المالي فنجدها، التمويل الذاتي والتمويل الخارجي.

■ التمويل الذاتي: تعتمد المؤسسة فيه على ما تمتلكه من أموالها الخاصة وهذا إما بالفائض الناتج عن السنوات السابقة للتشغيل ،بيع جزء من تنبيلاتاها أو فتح رأسمالها.

■ التمويل الخارجي: ويكون إما بالحصول على القروض البنكية، العقد التأجيري (*crédit- bail*) أو بالحصول على إعانات الخاصة بالمعدات.

أ - معايير اختيار التمويل: يمكن التمييز بين معيارين في اختيار أسلوب التمويل لأي مشروع استثماري وذلك بالاعتماد على التدفقات الصافية للخزينة:

✓ القيمة الحالية الصافية لأسلوب التمويل، حيث يتم الاعتماد على معدل رأسملة لحساب القيمة الحالية الاقتصادية وعليه فأسلوب التمويل الجيد هو الذي يكون فيه القيمة الحالية الصافية مرتفعة.

$$VAN = \sum F_{NT} \text{ de financement actualisé } - \text{ montant de financement}$$

✓ معدل رأسملة أسلوب التمويل: هو يعبر عن التكلفة الحقيقية لأسلوب التمويل وعليه فالتمويل الجيد هو الذي يحقق معدل رأسملة أقل ما يمكن (منخفض) .

ب - أثر التمويل: تتغير المردودية المتوقعة من المشروع الاستثماري بحسب تنوع أساليب التمويل المتبعة.

$$\text{VAN globale} = \text{VAN économique} + \text{VAN de financement}$$

$$\text{VAN de financement} > 0 \rightarrow \text{VAN globale} \geq \text{VAN économique}$$

ثالثا: مخطط التمويل وموازنة الاستثمار

كنا وضحنا سابقا، المشروع الاستثماري هو جزء من الإستراتيجية العامة للمؤسسة. يأخذ هذا الأخير عدة أشكال فقد يكون:

- ✓ تطوير أسلوب وتقنيات الإنتاج
- ✓ تطوير جودة المنتج
- ✓ فتح فروع جديدة للإنتاج
- ✓ إدخال خط جديد في الإنتاج
- ✓ تنمية وتطوير مهارات الموارد البشرية
- ✓ تطوير تقنيات التوزيع والتسويق
- ✓ الدخول في مشروع جديد

بناء على اختلاف نوع المشروع الاستثماري تختلف الخطط التمويلية المتبعة من طرف المؤسسة.

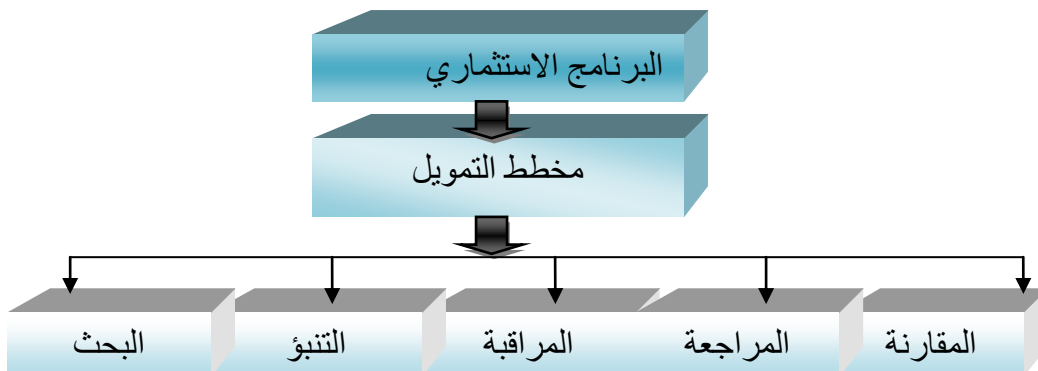
1 - **مخطط التمويل:** يعرف هذا الأخير على أنه كشف مالي تقديري للمدى المتوسط والطويل ويكون

ضمن برنامج الاستثمار المختار من طرف المؤسسة.

يرتبط مخطط التمويل بالإستراتيجية العامة للمؤسسة، أين يتم رسم برنامج المشروع الاستثماري. يسمح هذا المخط بـ:

- ✓ برسم جدول أو مخطط للمقارنة بين الاستعمالات (احتياجات التمويل المرتبطة بالاستثمار، احتياجات رأس المال العامل)، والموارد المقررة لتغطية هذه الاحتياجات..
- ✓ القيام بالمراجعة فيما يتعلق بمطابقة قرار الاستثمار مع أسلوب التمويل.
- ✓ مراقبة التوازن بين الاستعمالات والموارد المقدره للمشروع الاستثماري
- ✓ التنبؤ بالصعوبات والعراقيل المالية
- ✓ البحث عن الاختلال وابداء الحلول اللازمة.

مراحل مخطط التمويل



2 - هيكل مخطط التمويل: يساهم هذا الأخير في التعرف على المحاور الكبرى للبرنامج الاستثماري والأمر يتعلق باستعمالات وموارد المشروع خلال مدة حياته. عموماً، يقسم هيكل المخطط المالي إلى ثلاثة محاور أساسية والمتمثلة في تغيير الاستعمالات ، تغيير الموارد والفائض في الموارد أو الاحتياج فيها.

جدول المخطط المالي

السنوات						العناصر
N+5	N+4	N+3	N+2	N+1	N	
						تغيير الاستعمالات: ✓ الأرباح ✓ الاستثمار الجديد ✓ احتياج رأس المال ✓ تسديد القروض ✓ إلخ
						المجموع
						تغيير الموارد: ✓ التمويل الذاتي ✓ الاستثمار السالب ✓ الموارد الخارجية ✓ إلخ
						المجموع
						الفائض (احتياج) التمويل

- ✓ تغيير الاستعمالات: والتي تضم
- تقسيم الأرباح إن وجدت
 - الاستثمار الجديد

• احتياج رأس المال العامل

• تسديد القروض

✓ تغيير الموارد: والت تضم

• القدرة على التمويل الذاتي

• الاستثمار السالب

• الموارد الخارجية والتي تضم رأس المال، الاعانات، القروض الطويلة الأجل.

✓ الفائض (الاحتياج) في الموارد.

■ **توازن مخطط التمويل** : لتحقيق التوازن، لا بد أن يكون مجموع الموارد المقدره أكبر من الاستعمالات المقدره مما يسمح بتحقيق هامش أمان (هامش الخطأ) لتفادي الخطأ في التقديرات أو احتياجات التمويل الفجائية (غير مقدره). في حالة الخلل في مخطط التمويل، تسعى لإحداث التوازن وذلك إما بالبحث عن موارد جديدة أو بتخفيض قيمة الاستعمالات.

رابعاً: تسيير موازنة الاستثمار

يعتمد إعداد موازنة الاستثمار على المعطيات المتوفرة في مخطط التمويل، فبعد المصادقة على المشروع، يسهر المسؤول الوظيفي له على تفصيل تلك المعلومات لتسهيل عملية المتابعة والمراقبة. الاستثمار كما تم تعريفه سابقاً، هو تخصيص جزء من الموارد للقيام بمشروع ما، يسمح للمؤسسة تحقيق أرباح مستقبلية. عليه فاختيار أي مشروع استثماري يرتبط بالرهانات المستقبلية للمؤسسة. تركز عملية الاستثمار في المؤسسة على محورين أساسيين:

العملية الاستثمارية (موازنة الاستثمار)

العملية التمويلية (موازنة التمويل)

1 - العملية الاستثمارية: أو ما يسمى بموازنة الاستثمار هي الموازنة التي تسمح بمتابعة الاستثمارات داخل المؤسسة ومستوى تقدمها، أي أنها تتابع مسار انجاز هذه الأخيرة و هي تسمح بالتعرف على: ✓ تواريخ الالتزام بالنفقات: أي التعرف على مراحل الدفعات، إمكانية تعزيز الالتزام، التأخير في انجاز المشروع.

✓ تواريخ التسديدات: مع الأخذ بعين الاعتبار وضعية الخزينة

✓ تواريخ استلام الاستثمارات، والتي تسمح للمؤسسة بامتلاكها واستغلالها.

جدول موازنة الاستثمار

المشروع	التكلفة	تاريخ الالتزام	مدة الالتزام	فترة الانجاز	نسبة التسديد
A					
B					

• نسبة التسديد: نسبة مئوية من التكلفة الإجمالية للمشروع، في شكل دفعات.

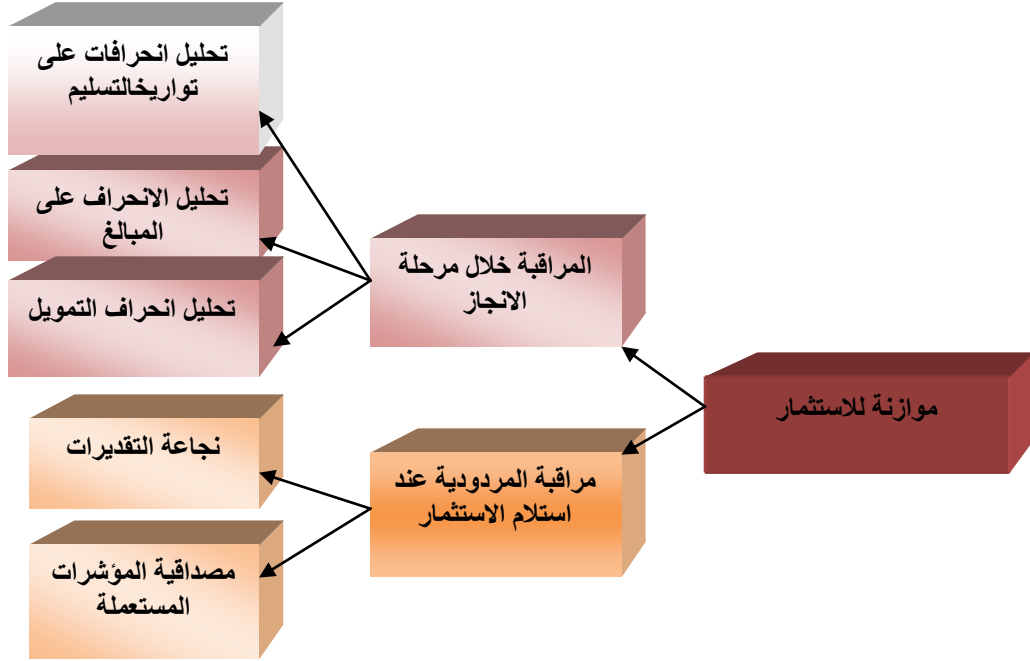
2 العملية التمويلية: أو ما يسمى بموازنة التمويل، ويتعلق الأمر بتخصيص الموارد الضرورية (داخلية أو خارجية) لتغطية تقديرات الالتزامات وذلك من أجل ضمان التوازن المالي.

جدول موازنة التمويل

الموارد					المدفوعات		
الخارجية			الداخلية		المبلغ	تاريخ	
.....	الإعانات	القروض	رفع رأس المال	التمويل الذاتي		

3 مراقبة موازنة الاستثمار: تتم عملية مراقبة هذه الموازنة على مرحلتين مختلفتين في الزمن كالتالي:

مراحل مراقبة موازنة الاستثمار



▪ **المراقبة خلال مرحلة الانجاز:** تتم المراقبة من خلال تحليل الانحرافات المتعلقة بـ:

- ✓ بتواريخ التسليم : أي في حالة عدم احترام المواعيد المحددة، حالة زيادة ساعات العمل (الانجاز)، أعمال إضافية غير مقدرة.....
- ✓ المبالغ: في حالة ارتفاع الأسعار، أعمال إضافية غير محسوبة

- ✓ التمويل: في حالة التأخر في الحصول على الموارد الخارجية (القروض، الإعانات) أو الموارد الداخلية (إفلاس أحد الشركاء، عدم كفاية أموال الخزينة نتيجة الاستغلال السيئ).
- مراقبة المردودية عند استلام الاستثمار: تكون بالاعتماد على أرقام حقيقية وعليه يتم التعرف على :
 - ✓ نجاعة التقديرات الخاصة بعملية الاستثمار
 - ✓ مصداقية الأرقام والمؤشرات المستعملة في إعداد موازنة الاستثمار.

المراجع

نعيمة يحيى و زكية مقري، التحولات الكبرى في أنظمة مراقبة التسيير والموازنات التقديرية، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان، الأردن 2015، الطبعة الأولى

- فرкос محمد، الموازنات التقديرية- أداة فعالة للتسيير-، ديوان المطبوعات الجامعية 1995
- Françoise GIRAUD et autres, Contrôle de gestion et pilotage de la performance, 2^{ème} édition, paris2005.
 - Claude ALAZARD & Sabine SEPARI, Contrôle de gestion- manuel et application, Dunod, Paris 2004
 - Thierry JACQUOT & Richard MILKOFF, Comptabilité de gestion – Analyse et maîtrise des couts-, Dareios et Pearson éducation, France 2007.
 - Béatrice et Francis Grandguillot ,L’essentiel du contrôle de gestion, Gualino lextenso éditions , 7^{ème} édition ,Paris 2013.
 - Claude ALAZARD & Sabine SEPARI, Contrôle de gestion- manuel et application, Dunod, Paris2010
 - Philippe Lorino, Le contrôle de gestion stratégique (la gestion par les activités) , Dunod, Paris1991

مِنْ مَخْرَجٍ مَّا لَمْ يَذْكُرْ