
سلسلة محاضرات في

مراقبة التسيير

للسنة الثانية ماستر

كل التخصصات

من إعداد الأستاذة

مقداد شفيقة

الموسم الجامعي: 2022/2021

الصفحة	المحتويات
-	فهرس المحتويات
38-2	الجزء الأول: الإطار النظري لمراقبة التسيير
3	المحور الأول: مراقبة التسيير وتنظيمها في المؤسسة
3	1.1.1. نشأة وتطور مراقبة التسيير
5	2.1.1. تعريف مراقبة التسيير وأهدافها
9	3.1.1. أهمية مراقبة التسيير ومهامها
10	4.1.1. هيكلية ومساهم مراقبة التسيير
16	المحور الثاني: خصائص مراقبة التسيير، حدودها، وعوامل نجاحها
16	1.2.1. خصائص مراقبة التسيير
17	2.2.1. الصفات الواجب توافرها في مراقبة التسيير
18	3.2.1. حدود مراقبة التسيير وعوامل نجاحها
20	المحور الثالث: مراقبة التسيير والإدارة الاستراتيجية
21	1.3.1. تعريف الإدارة الاستراتيجية وأهدافها
21	2.3.1. مراحل الإدارة الاستراتيجية
26	3.3.1. مراقبة التسيير من الأداء المالي إلى الأداء الاستراتيجي
27	المحور الرابع: مراقبة التسيير ونظام المعلومات
27	1.4.1. مفاهيم أساسية حول نظام المعلومات
29	2.4.1. المعلومات التي يحتاجها مراقب التسيير
29	3.4.1. مراقبة التسيير نظام معلومات

31	4.4.1. دعم أنظمة المعلومات الحديثة لمراقبة التسيير
116-39	الجزء الثاني: أدوات وطرق مراقبة التسيير
41	المحور الأول: تحليل التكاليف لاتخاذ القرار
41	1.1.2. محاسبة التكاليف على أساس النشاطات (ABC)
50	2.1.2. تحليل نقطة التعادل (عتبة المردودية) Seuil de Rentabilité
61	3.1.2. التكاليف التفاضلية Coûts Différentiels
64	المحور الثاني: محاسبة مراكز المسؤولية وأسعار التنازل الداخلي
64	1.2.2. تعريف نظام محاسبة مراكز المسؤولية ومبادئه
64	2.2.2. تعريف مراكز المسؤولية وأنواعها
65	3.2.2. مزايا وعيوب نظام محاسبة مراكز المسؤولية
66	4.2.2. أسعار التنازل الداخلي Prix de Cession Interne
69	المحور الثالث: الموازنات التقديرية
69	1.3.2. مفاهيم أساسية حول نظام الموازنات التقديرية ومبادئه
71	2.3.2. أنواع الموازنات التقديرية ومراحل إعدادها
77	3.3.2. عوامل نجاح نظام الموازنات التقديرية وحدوده
78	4.3.2. الطرق الحديثة لإعداد الموازنات التقديرية
79	المحور الرابع: الرقابة على تنفيذ الموازنة (تحليل الانحرافات)
80	1.4.2. تحليل انحراف رقم الأعمال والهامش على التكلفة المتغيرة
90	2.4.2. تحديد انحراف التكاليف المباشرة وتحليله
97	3.4.2. تحليل لانحراف التكاليف الصناعية غير المباشرة وتحليله

101	4.4.2. تحليل أسباب الانحرافات غير الملائمة وتحديد المسؤول عنها
104	المحور الخامس: لوحة القيادة Tableau De Bord
105	1.5.2. تعريف لوحة القيادة، وظائفها وأنواعها
106	2.5.2. مكونات لوحة القيادة، تصميمها وطرق عرضها
108	3.5.2. مزايا وحدود لوحة القيادة
109	4.5.2. بطاقة الأداء المتوازن
117	دراسات حالات
139	مراجع المطبوعة البيداغوجية

أهداف المقياس

أن يكون الطالب بعد دراسة هذا المقياس:

- متمكن من الإجابة عن التساؤلات التالية:
 - ما يقصد بمراقبة التسيير؟
 - لمن مراقبة التسيير؟
 - لماذا مراقبة التسيير؟
 - من المؤهل للقيام بمراقبة التسيير؟
 - ما هي الأدوات المستخدمة في مراقبة التسيير؟
- متمكن من تحليل النتائج والمعطيات.
- لديه القدرة على الإقناع والتشاور.

الجزء الأول: الإطار النظري لمراقبة التسيير

تعد مراقبة التسيير وظيفة جد أساسية في المؤسسة الاقتصادية نظرا للتحديات التي تواجهها هذه الأخيرة والتي تتطلب تبني أدوات رقابية حديثة وفعالة، تمكنها من أن تفرض وجودها وتضمن لها البقاء والتميز، فما هو مفهوم مراقبة التسيير وما هي أهدافها؟

- ما هي مهامها وخصائصها؟
- ما هو مسارها ومكانتها في المؤسسة؟
- ما هي حدودها وعوامل نجاحها؟
- ما علاقتها بالإدارة الاستراتيجية وبنظام المعلومات؟

المحور الأول: مراقبة التسيير وتنظيمها في المؤسسة

1.1.1. نشأة وتطور مراقبة التسيير

ظهرت مراقبة التسيير في بداية القرن العشرين في المؤسسات الأمريكية (DUPANT, FORD و GENERAL MOTORS) التي حاولت إيجاد أدوات وطرق رقابية جديدة، للتحكم في تسييرها وتحسين أدائها وحل المشاكل التي خلّفتها الأزمة الاقتصادية العالمية سنة 1929، نظرا لعجز الطرق الرقابية الكلاسيكية.

كانت الأدوات والطرق التي تبنتها تلك الشركات المحاسبية منها كالمحاسبة التحليلية، والمالية كمعدل العائد على الاستثمار، والرياضية كالبرمجة الخطية، والتسييرية كالموازنات التقديرية ولوحة القيادة، والمدعمة بتطبيق اللامركزية وتفويض السلطات وإنشاء مراكز المسؤولية هي بداية نشأة مراقبة التسيير الحديثة. ويُعد إنشاء المعهد الأمريكي للمراقبين بالولايات المتحدة الأمريكية CIA سنة 1939 بمثابة النشأة الرسمية لوظيفة مراقبة التسيير.

ولقد مر تطور مراقبة التسيير بأربعة مراحل يمكن تلخيصها في المحطات التاريخية التالية:¹

- (1) **المرحلة الأولى (1853-1910):** من أبرز مميزات هذه المرحلة:
 - ظهور الإدارة العلمية والتي ترتب عنها:
 - إستحداث Taylor Frederick لمفهوم المعيار والذي انبثقت منه فكرة قياس الانحرافات والإدارة بالاستثناء.
 - إحلال الرقابة عن بعد من خلال الأرقام محل الرقابة المباشرة من قبل الرؤساء.
 - التوفيق بين المصلحة الفردية للعمال والمصلحة العامة للمؤسسة بتطوير أنظمة الحوافز.
 - ظهور رقم الأعمال الحرج في الحساب الاقتصادي في الولايات المتحدة.
 - ظهور مبادئ الإدارة — هنري فايول (14 مبدأ) وتقسيم وظائف المؤسسة إلى أربعة وظائف أساسية وفصل السلطة عن التنفيذ مركزا على التخصص الوظيفي.

(2) **المرحلة الثانية (1910-1945):** شهدت هذه الفترة:

- ظهور منطق التكلفة المتغيرة في الولايات المتحدة.
- تقديم مفهوم العائد على الاستثمار من قبل Dupont والذي كان مطبقا بشكل غير منهجي بفرنسا في بداية القرن 19.

¹- Alain Burlaud, Claude J Simon, Le **contrôle de gestion**, Edition La découverte, Paris, 2006, PP : 6-7. (بتصرف)

- بداية استعمال أنظمة النسب ومؤشرات الأداء الاقتصادي.
- اقتراح Gantt معالجة للتكاليف الثابتة والتي أصبحت تعرف بالتحميل العقلاني للتكاليف الثابتة.
- تبني General Motors و Dupont الهيكل السلمي أي تقسيم المؤسسة إلى مراكز مسؤولية وتطبيق اللامركزية في التسيير.

كما وضع SLOAN ميكانيزمات التنظيم وقسم هيكل المؤسسة إلى عدة أقسام داخل المقر المركزي مثل قسم المالية، قسم الإنتاج، قسم البحث والتطوير، قسم الصيانة... إلخ، مع تحديد مسؤولية كل قسم في التسيير وتخصيص له الموارد الضرورية وذلك في إطار الاستقلالية في التسيير.

- إدراج الموازنة المرنة في الموازنات التقديرية من قبل General Motors.
- تحسين إجراءات التنبؤ.

(3) المرحلة الثالثة (1945-1980): شهدت هذه المرحلة:

- ظهور نظرية الحاجات (سلم الحاجات) لـ Abraham Maslow.
- ظهور نظرية نظرية "Y" الشهيرة لـ Mc Gregor.
- إضفاء الطابع الرسمي على العلاقة بين المراقبة والاستراتيجية من قبل Robert Anthony.

(4) المرحلة الرابعة تبدأ من سنة 1980: ومن أبرز مميزاتها ما يلي:

- ظهور مفهوم الجودة الشاملة TQC من خلال تناول الخبرات اليابانية.
- تأكيد Michel Berry على قوة التكنولوجيات غير المرئية أي أدوات التسيير في مقابل الآلات.
- نشر أعمال Johnson et Kaplan المنتقدة لتطبيقات المؤسسات الأمريكية لمحاسبة التسيير وإعادة بناء النموذج المحاسبي على أساس تكاليف النشاط ABC تقديم Kaplan و Norton بطاقة الأداء المتوازن BSC والتي تقوم على أربعة محاور أساسية تسمح بتقييم الأداء الشامل للمؤسسة وقياس الجودة.
- التركيز على البعد الاستراتيجي والأولويات الاستراتيجية.

ويلخص الجدول التالي تطور مفهوم مراقبة التسيير في مدارس الفكر الإداري.

الجدول رقم (01): تطور مفهوم مراقبة التسيير في مدارس الفكر الإداري

مدارس الفكر الإداري	مفهوم مراقبة التسيير
المدرسة الكلاسيكية	- مراقبة مالية ومحاسبية. - إجراء رقابي. - القياس الكمي للانحرافات. - مكافأة ومعاقبة المنفذين.
المدرسة السلوكية والعلاقات الانسانية	- مراقبة اقتصادية واجتماعية. - المراجعة والتدقيق. - التحفيز والمشاركة والاتصال.
المقاربة النظامية	- رقابة متكاملة للأنظمة الفرعية. - قيادة المؤسسة. - التوفيق بين الهيكلية، الأهداف والأداء. - تعزيز الاتصال.

Source : P.Lauzel, **Contrôle de gestion et Budget**, Collection Administration des entreprises, éditions sirey, Paris, 1999, P :08.

2.1.1. تعريف مراقبة التسيير وأهدافها

1.2.1.1. تعريف مراقبة التسيير:

هناك عدة تعاريف قدمت لمراقبة التسيير نذكر منها:

- **تعريف Michel Gervais:** مراقبة التسيير هي العملية التي تضمن استغلال الموارد المتاحة بأقل التكاليف وبأكثر فعالية ونجاعة في تحقيق الأهداف المسطرة.¹
- **تعريف Anthony Robert (سنة 1965):** مراقبة التسيير هي المسار الذي يتأكد من خلاله المسيرون من أن موارد المؤسسة قد تم الحصول عليها واستغلالها بكفاءة وفعالية ونجاعة وفقا لأهداف المؤسسة.² وقد طور هذا التعريف في سنة 1988 لإعطائه مفهوم أوسع حيث يعتبر فيه

¹- Michel Gervais, **Contrôle de gestion**, 7 édition Economica, Paris, 2000, P :12.

²- Anthony Robert, **Planning and control systems a framework for analysis**, Harvard university, 1965, P:17.

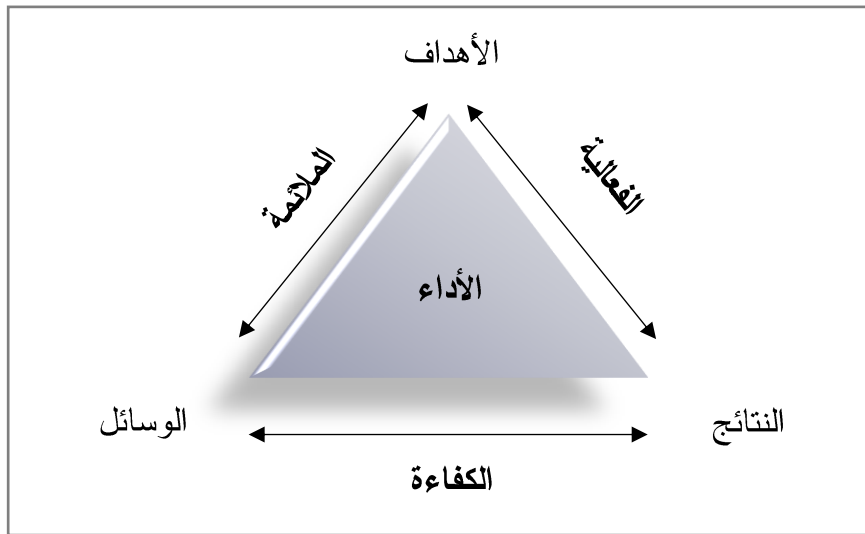
مراقبة التسيير بالعملية التي بواسطتها يقوم المسؤولون بالتأثير على أعضاء آخرين بالمؤسسة بغرض تنفيذ الاستراتيجية المحددة.¹

- **تعريف Robert Teller:** مراقبة التسيير هي مجموعة من العمليات تساعد في اتخاذ القرار وتسمح بالتدخل قبل وأثناء وبعد التنفيذ.²

يمكن استخلاص من التعاريف السابقة أن مراقبة التسيير هي نظام معلومات يسمح للمسؤولين بالتأكد من الاستغلال العقلاني للموارد المتاحة وضمان فعالية الأداء وتجديد الطاقات لبلوغ الأهداف.

وعليه، فإن مراقبة التسيير تقوم على ثلاث مفاهيم أساسية تُعد بمثابة معايير يعتمد عليها مراقب التسيير في تقييم الأداء وقيادة المؤسسة، وهي الكفاءة والفعالية والملائمة كما يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم (01) : مثلث مراقبة التسيير



SOURCE : Helene LONING et Yvon PESQUEUX et COLL, **Le contrôle de gestion**, édition ELLIPES, Paris, 2001, P.06.

¹- Anthony Robert, Op.Cit, P.10.

²- Robert Teller, **Le contrôle de Gestion : Pour un Pilotage Intégrant Stratégie et Finance**, éditions EMS, Paris, 1999, P :08.

- **الكفاءة (Efficiency):** ويُقصد بها أحسن تسيير ممكن للوسائل والطاقات المرتبطة بتحقيق النتائج الكفاءة = عدم التبذير × عدم الخمول.¹ ويمكن التعبير عن الكفاءة بالاستغلال العقلاني للموارد والطاقات حيث يؤدي عدم استغلالها بعقلانية إلى تحمل المؤسسة لتكاليف التشغيل أو تكاليف الطاقة.
- **الفعالية (Efficacité):** وهي مطابقة النتائج المحققة بالأهداف المسطرة، أي التأكد إلى أي مدى تم تحقيق النتائج المرغوب فيها. وتقاس بالكفالية الإنتاجية، الأهداف المنجزة، والقدرة على تحقيق النتائج المتوقعة.
- **الملائمة (Pertinence):** وهي مطابقة الوسائل بالأهداف المحددة أي تحقيق الأهداف المسطرة بكفاءة وفعالية.

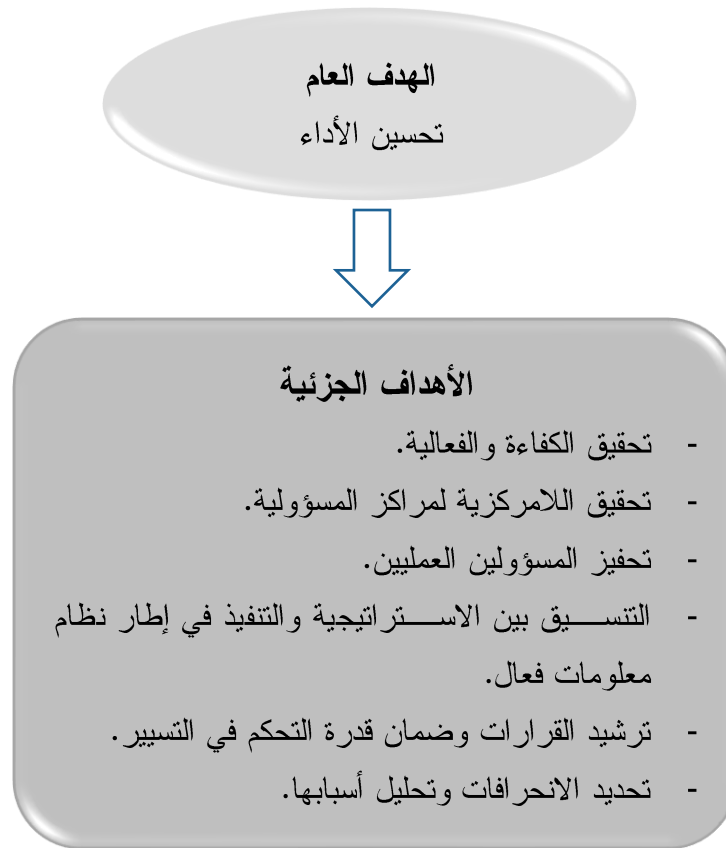
2.2.1.1. أهداف مراقبة التسيير:

- إن الهدف الرئيس لمراقبة التسيير هو ضمان قيادة المؤسسة بفعالية في ظل التحسين المستمر للأداء وذلك من خلال:
- الاستغلال العقلاني للموارد المتاحة وبالتالي تقليص التكاليف بالتقليل من الأخطاء والانحرافات التي تكون غالبا مكلفة للمؤسسة.
 - تحقيق اللامركزية لمراكز المسؤولية (إعطاء الإمكانات لكل قسم في المؤسسة ومراقبة أدائه).
 - اكتشاف نقاط القوة للمؤسسة لتعزيزها ونقاط الضعف لتفاديها.
 - مواكبة التطور من خلال الاستعمال الأمثل لأنظمة المعلومات.
 - متابعة تنفيذ الخطط الموضوعة والمعبر عنها بالموازنات التقديرية.
 - تحديد الانحرافات وتحليل أسبابها لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.
 - تجنيد الأفراد وتفعيل عملية اتخاذ القرار.

¹ - Claude Alazard et Sabine Sépari, **Contrôle De Gestion Manuel et Applications**, Dunod, Paris, 2007, P : 15.

وعليه، يمكن تقسيم أهداف مراقبة التسيير إلى هدف عام وأهداف جزئية كما يبينها الشكل التالي:

الشكل رقم (02): أهداف مراقبة التسيير



Source : C. Alazard et S. Sépari, Op.Cit, P :08.

3.1.1. أهمية مراقبة التسيير ومهامها

1.3.1.1. أهمية مراقبة التسيير:

- بناءً على المهام التي تقوم بها مراقبة التسيير والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها يمكن استخلاص أهميتها بالنسبة للمؤسسة والمتمثلة فيما يلي:
- الاستغلال العقلاني للموارد المتاحة وبالتالي تقليل التكاليف وتعظيم المردودية.
 - توحيد الجهود من أجل تحقيق الأهداف العامة من خلال تجنيد وتحفيز الأفراد.
 - إحكام الرقابة على العمليات من خلال التحاليل والتقارير التي ترفعها للمسؤولين.
 - التقليل من الأخطاء والغش بفضل الفحص الدقيق والمتأصل.
 - اتخاذ القرارات السليمة بناءً على تحليل الانحرافات والإجراءات التصحيحية المقترحة والتغذية العكسية للمعلومات.
 - تحقيق ميزة تنافسية للمؤسسة.

2.3.1.1. مهام مراقبة التسيير:

- لم يعد دور مراقبة التسيير يقتصر على مراقبة الأداء المالي بل امتد ليشمل الأداء الاستراتيجي وقيادة المؤسسة حيث تعمل على:
- المساهمة في وضع الاستراتيجية ومتابعة تنفيذها وتقييم مدى ملائمتها.
 - تصميم وتشغيل نظام المعلومات لتزويد المسؤولين بالمعلومات اللازمة وترشيد استغلال الموارد المتاحة.
 - شرح لمختلف رؤساء مراكز المسؤولية أهداف مراقبة التسيير والطرق الكفيلة بتحقيقها.
 - تجنيد الطاقات وتحفيز العمال لتحقيق الأهداف المسطرة.
 - تقييم الأداء وتحليل الانحرافات وتحديد أسبابها والمسؤول عنها واقتراح الإجراءات التصحيحية اللازمة.
 - إعداد الدراسات الاقتصادية أو المساهمة فيها.
 - مراقبة الجودة جودة المنتجات من حيث جودة المواد المستعملة ومظهرها الخارجي لضمان الاستجابة الفعالة لمتطلبات ورغبات الزبائن، ومنه ضمان ديمومة المؤسسة.
 - إدارة الوقت من خلال:
 - * تحديد الأولويات.
 - * جدولة المهام.
 - * وضع خطط زمنية لتحقيق الأهداف باستخدام بحوث العمليات.

- * الحث على التطوير والتكوين المستمر للإطارات والعمال.
- * استعمال الحاسوب وأنظمة المعلومات.

وذلك باعتبار أن استغلال الوقت بالشكل الصحيح يؤدي إلى تنفيذ المهام بالطريقة الصحيحة حيث أن الوقت مورد ثمين لا يمكن بيعه أو شرائه أو تخزينه.

- التنسيق بين مراكز المسؤولية ولاسيما فيما يتعلق بوضع وبرمجة الأهداف، إعداد الموازنات التقديرية ووضع مؤشرات تقييم الأداء.

4.1.1. هيكل ومسار مراقبة التسيير

- إن نجاح مهمة مراقبة التسيير مرهون بالموقع الذي تحتله هذه الأخيرة في الهيكل التنظيمي للمؤسسة والذي يتوقف على مجموعة من العوامل تتمثل فيما يلي:
- حجم المؤسسة وطريقة تسييرها (مركزي أو لا مركزي).
 - الإمكانيات المتاحة لدى المؤسسة.
 - الأهداف المسطرة من طرف الإدارة العامة.
 - المسؤوليات المحددة لمراقبة التسيير.
- وبإتباع مسار سليم يسمح لها بأداء مهامها بكفاءة وفعالية.

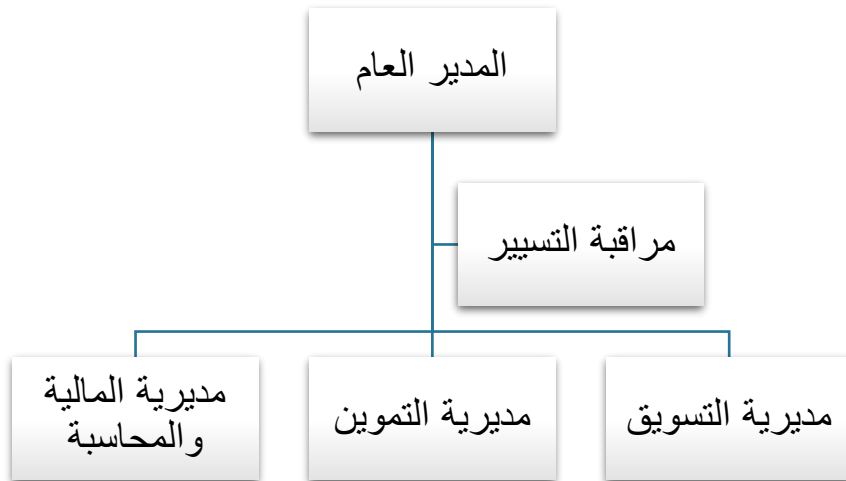
1.4.1.1. موقع مراقبة التسيير في الهيكل التنظيمي للمؤسسة

لقد أجريت مجموعة من الدراسات حول موقع مراقبة التسيير في الهيكل التنظيمي للمؤسسة فتبين وجود ثلاث أنماط تتمثل فيما يلي:

• النمط الأول: تابعة مراقبة التسيير للمديرية العامة

ترتبط مراقبة التسيير في هذا النمط مباشرة بالمديرية العامة، مما يمنحها استقلالية وسلطة تدخل كما يبينه الشكل التالي:

الشكل رقم (03): تابعة مراقبة التسيير للمديرية العامة



Source : X.Bouin, F-Xavier Simon, **Les nouveaux visages du contrôle de gestion**, Dunod, Paris, 2000, P.54.

إن هذا الموقع يبرره امتداد مجال تطبيق مراقبة التسيير الاستراتيجي والعملي، كما يبين أن لها دور أهم من المدير المالي.

- النمط الثاني: تابعة مراقبة التسيير لمديرية وظيفية ترتبط مراقبة التسيير في هذا النمط بمديرية المالية والمحاسبة كما يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم (04): تابعة مراقبة التسيير لمديرية وظيفية



Source : X.Bouin, F-Xavier Simon, Op.Cit, P.54.

إن تبعية مراقبة التسيير لمديرية المالية والمحاسبية تحد من استقلاليتها وتحد دورها في المجال المالي والمحاسبي، وتشكل لها عائقا أمام تحقيق التنسيق والتواصل المطلوب مع باقي المديريات.

- النمط الثالث: تابعة مراقبة التسيير للمديرية العامة على نفس مستوى المديريات الأخرى تقع مراقبة التسيير في هذا النمط في نفس المستوى مع باقي المديريات كما يظهره الشكل التالي:
- الشكل رقم (05): تابعة مراقبة التسيير للمديرية العامة على نفس مستوى المديريات الأخرى



Source : X.Bouin, F-Xavier Simon, Op.Cit, P.54.

تتمتع مراقبة التسيير في هذا النمط بنفس المكانة والسلطة مع باقي المديريات مما يحد من تدخلها على المستوى العمودي، ولا يسمح لها بالحصول على المعلومات اللازمة لأداء مهامها.

يتضح من الأشكال السابقة أن النمط الأول هو الأمثل نظرا لطبيعة نشاط مراقبة التسيير (هيئة استشارية)، حيث أنها:

- في ارتباط مباشر مع المديرية العامة وذلك يعد مؤشر قوي لربط مراقبة التسيير بالاستراتيجية وإعطائها سلطة وشرعية أكيدة (تحضى بأهمية أكثر).
- في ارتباط بباقي مراكز المسؤولية.
- لا تمارس عليها الضغوطات.

الأمر الذي يسمح لها بتحقيق الاتصال المطلوب لضمان نجاعة المؤسسة إذ تعمل على تنظيم تدفق المعلومات على المستويين العمودي والأفقي.

• على المستوى العمودي:

تسعى مراقبة التسيير من جهة إلى نشر المعلومات بشكل واضح ومفهوم من الأعلى إلى الأسفل تتمثل في شرح الأهداف الاستراتيجية والسبل الكفيلة بتحقيقها، تقديم توجيهات تخص العمل والسياسات واللوائح... إلخ. ومن جهة أخرى تعمل على جمع المعلومات ونقلها إلى الإدارة العليا عن مدى تقدم الإنجاز، مشاكل التنفيذ، النتائج المتحصل عليها على مستوى كافة مراكز المسؤولية، انشغالات العمال... إلخ.

• على المستوى الأفقي:

تعمل مراقبة التسيير على التنسيق بين مختلف الوظائف ومراكز المسؤولية من خلال تحقيق الاتصال وتبادل المعلومات بين المسؤولين عبر كافة مراكز المسؤولية، كالتنسيق بين وحدة الإنتاج ووحدة التسويق مثلا إذ لا يمكن أن تتم عملية البيع والتسويق دون معرفة الطلقة الإنتاجية للمؤسسة.

2.4.1.1. مسار مراقبة التسيير:

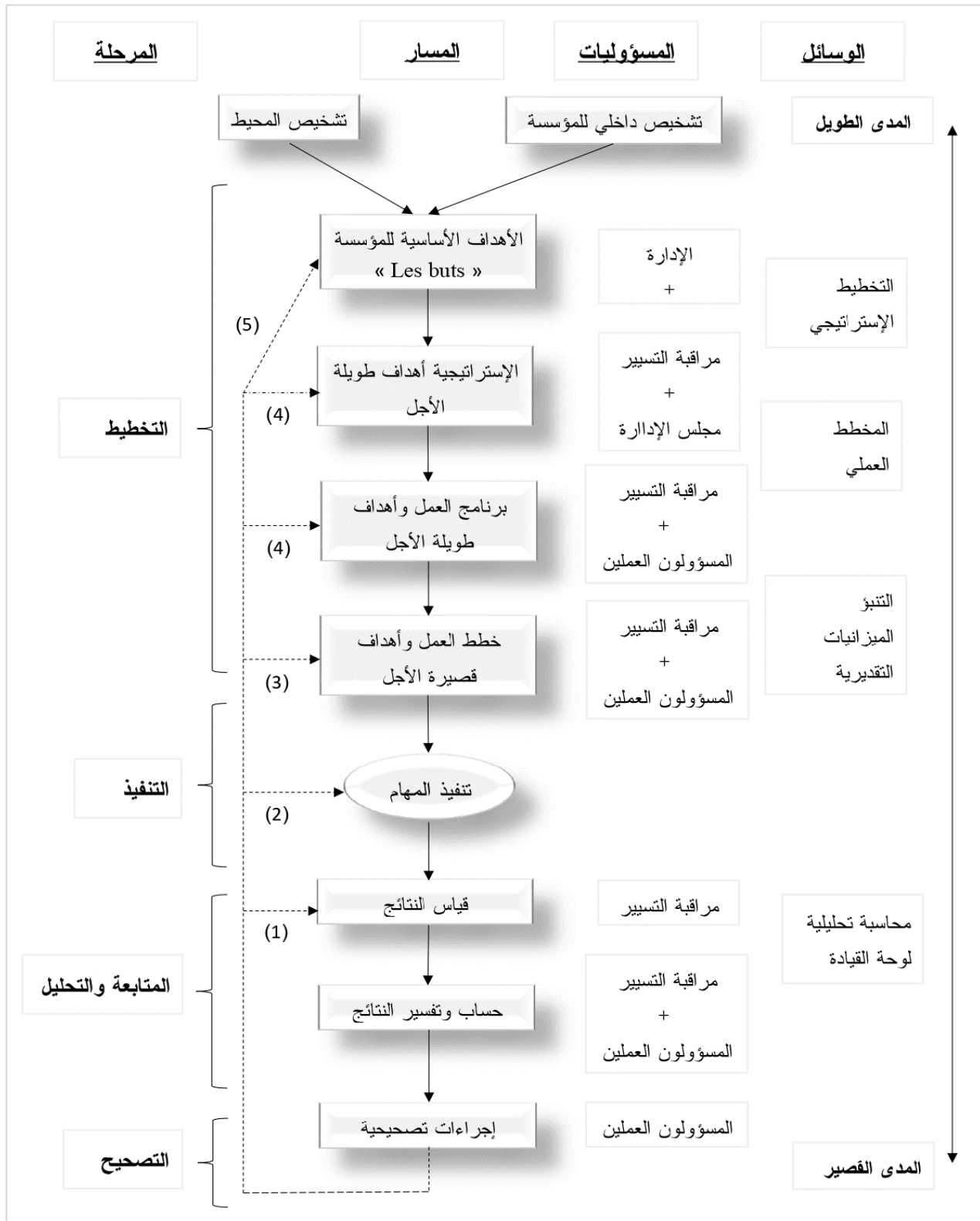
تتم مراقبة التسيير عبر المراحل التالية:¹

- المرحلة الأولى: تتمثل هذه المرحلة في وضع الخطط الاستراتيجية وترجمتها إلى أهداف قصيرة الأجل مع تحديد الأدوار والوسائل اللازمة لتحقيقها ووضع معايير تقييم الأداء.
- المرحلة الثانية: وتسمى مرحلة القيادة ويتم فيها برمجة الأهداف قصيرة الأجل في إطار نظام الموازنات الذي يعد الركيزة الأساسية لمراقبة التسيير ووضع نظام لتنفيذ ومتابعة العمليات.
- المرحلة الثالثة: وتتمثل في تقييم أداء المسؤولين والتأكد من مدى تحقيق الأهداف المسطرة في آجالها، ويتم ذلك بالتحقق من تنفيذ المقاييس والتنسيق بين مراكز المسؤولية.
- المرحلة الرابعة: ويتم فيها التركيز على تحليل الانحرافات والبحث عن سياسات التحسين، فإذا تبين أن هناك انحرافات ذات أهمية بين الإنجازات والتقديرات يتم البحث عن أسبابها وتحديد المسؤول عنها واقتراح الإجراءات التصحيحية المناسبة.

¹ - Henri Bouquin, Les fondements du contrôle de gestion, Presse universitaire, Paris, 1994, PP.31, 32. (بتصرف)

ويمثل الشكل التالي مسار مراقبة التسيير:

الشكل رقم (06): مسار مراقبة التسيير



Source : Cuyauber.T & Muller, Contrôle de gestion, T1, Laville Guérin, Paris, 1990, P20.

يمكن استنتاج من الشكل ما يلي:

- إن تحديد الاستراتيجيات يُعد أساس مراقبة التسيير التي يركز عليها اختيار البرامج التي تترجم في موازنات يتم تحديدها دوريا تسمح بتقييم الأداء والقيام بالتحاليل الضرورية للبحث عن سياسات التحسين.
- إن في كل مرحلة من مراحل مراقبة التسيير يتم الاستناد على المعلومات وبصفة مستمرة والتي قد تكتسي الطابع المحاسبي أو غير المحاسبي.
- إن سياسات التحسين تهتم بكل مستويات مسار مراقبة التسيير سواء على مستوى اختيار البرامج أو إعداد الموازنات أو تقييم الأداء وفي بعض الأحيان يتطلب الأمر إعادة النظر في الاستراتيجية في حد ذاتها.
- * التحسين المستمر: وهو أن لا تتم مراقبة التسيير من أجل المراقبة وإنما من أجل تحسين الأداء من خلال التقييم المستمر.
- * التحفيز والاتصال وذلك من أجل تحقيق المشاركة الفعلية للعمال.

المحور الثاني: خصائص مراقبة التسيير، حدودها وعوامل نجاحها

1.2.1. خصائص مراقبة التسيير

تتميز مراقبة التسيير بجملة من الخصائص نذكر منها:

- **الاستمرارية:** تتدخل مراقبة التسيير قبل إعداد الخطط والبرامج وأثناء تنفيذها وبعد إنجاز المهام، لتقييم الأداء واقتراح الإجراءات التصحيحية اللازمة التي تكفل التحسين المستمر للمؤسسة.
- **الشمولية:** تمس مراقبة التسيير جميع وظائف المؤسسة ومختلف فروعها ونطاق عملها غير محدود.
- **المصادقية:** تعمل مراقبة التسيير كنظام معلومات على تقديم المعلومات الصحيحة والدقيقة وفي الوقت المناسب لمتخذي القرار، حيث أن عدم توفير خاصية من خصائص النوعية للمعلومة كعدم تحصيلها في الوقت المناسب مثلا يفقد هذه الأخيرة أهميتها وفائدتها جزئيا أو كليا حسب نوع المعلومة، فتقديم مثلا معلومات صحيحة تتعلق بشروط دخول مناقصة لن تكون لها قيمة إذا جاءت بعد انقضاء الأجل أو الموعد المحدد للدخول للمناقصة، كما أن المعلومات الخاطئة أو المشوهة تضلل عملية اتخاذ القرار.
- **الدقة والوضوح:** تختص مراقبة التسيير بتوفير المعلومات اللازمة للأطراف الداخلية للمؤسسة تتمثل أساسا في توضيح الاستراتيجيات، والأهداف واللوائح، والإجراءات و طرق التنفيذ، مشاكل الإنجاز، النتائج المحققة... إلخ، وتحديد المسؤوليات بدقة ووضوح حتى لا يكون هناك تداخل وتضارب في الأدوار والمسؤوليات.
- **الموضوعية:** تعمل مراقبة التسيير على تحديد معايير قابلة للقياس وتقديم اقتراحات قابلة للتطبيق في إطار الإمكانيات المتاحة للمؤسسة.
- **الاقتصاد في التكاليف:** وذلك من خلال تحقيق الكفاءة والفعالية وتقليل الأخطاء والانحرافات مع مراعاة العلاقة المنفعة/تكلفة .
- **المرجعية:** تعد مراقبة التسيير مرجع لكل دراسة اقتصادية ومالية.

2.2.1. الصفات الواجب توافرها في مراقبة التسيير

إن طبيعة نشاط مراقبة التسيير تتطلب كفاءات تقنية وتنظيمية يجب أن يتحلى بها مراقب التسيير فضلا عن الصفات الأخلاقية، نذكر منها:

- شهادة عليا في المحاسبة والمالية أو مراقبة التسيير، وخبرة ميدانية واسعة.
- الدبلوماسية والقدرة على التنشيط والتواصل والإقناع.
- المنهجية والقدرة على التلخيص والتحليل.
- الدقة (رجل أرقام) والوضوح.
- القدرة على معالجة النزاعات.
- الموضوعية والشفافية والحياد.
- الأمانة، الصرامة، النزاهة، الانضباط والتواضع.

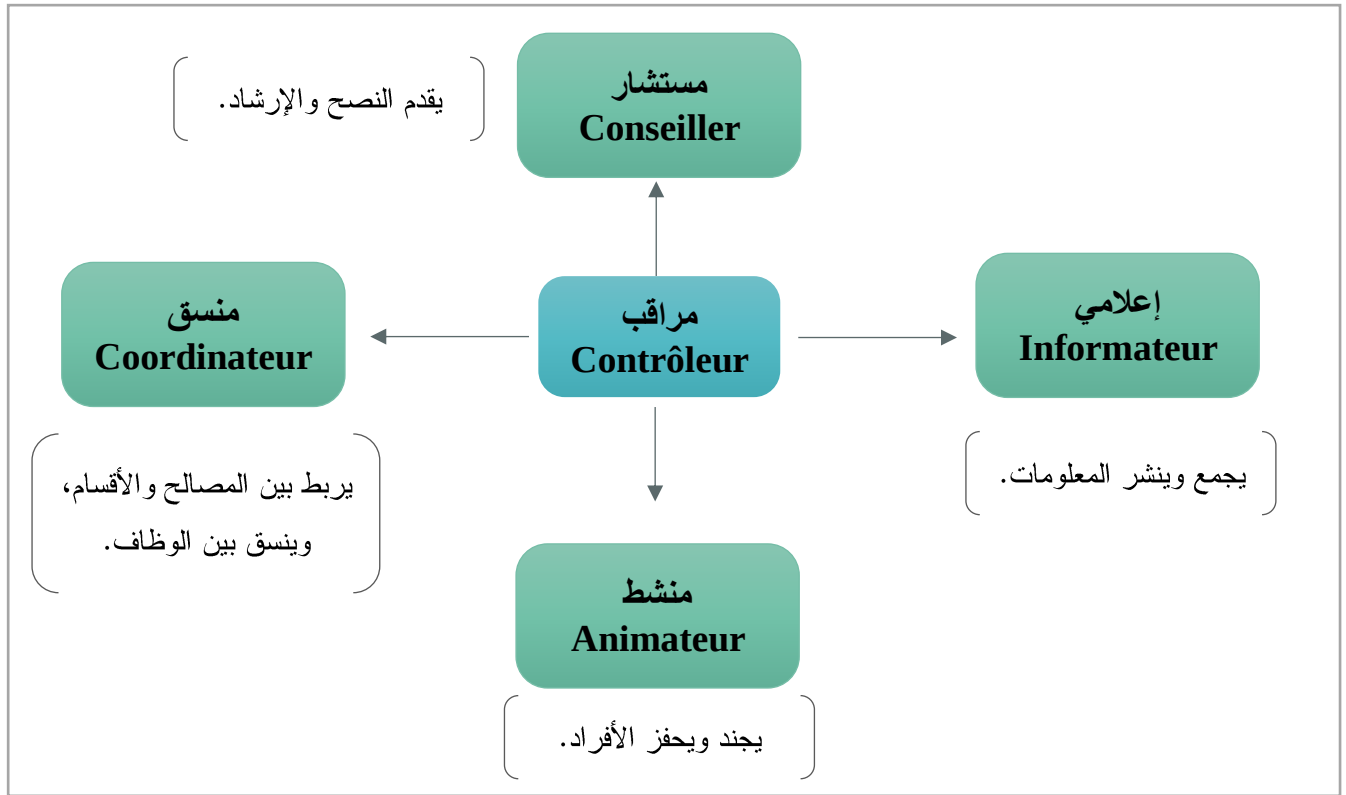
يجب أن يكون مراقب التسيير متعدد المهارات أي أن يكون:¹

- متخصص Spécialiste (يتحكم في الأدوات الهامة).
- عام Généraliste (ينظم و ينسق الإجراءات).
- عملي Opérationnel (يسير التنفيذ).
- وظيفي Fonctionnel (يوجه متخذي القرار).
- مهندس Technicien (يدمج البعد التقني).
- إنساني Humain (يسير الأفراد والجماعات).

¹- H.A. Simon, **Administration et processus de décision**, Economica, Paris, 1983, P.136.

ويلخص الشكل التالي صفات مراقب التسيير:

الشكل رقم (07): صفات مراقب التسيير



Source : Claude Alazard et Sabine Sépari, Op.Cit, P.34

3.2.1. حدود مراقبة التسيير وعوامل نجاحها

1.3.2.1. حدود مراقبة التسيير:

من العوامل التي تحد من فعالية مراقبة التسيير ما يلي:

- عدم اكتمال المعلومات لدى مراقب التسيير أو ضيق الوقت للحصول عليها مما يؤدي إلى الفشل في اتخاذ القرارات السليمة.
- التغيرات في النظم والإجراءات أو سوء فهم الموظفين للتعليمات التي يقدمها لهم مراقب التسيير.
- الإهمال وعدم التركيز الذي يؤدي إلى ارتكاب الأخطاء وضعف نظام مراقبة التسيير.
- تواطؤ الموظفين مع أطراف خارجية أو فيما بينهم لإبطال عملية الرقابة أي حساسية الأفراد اتجاه مراقبة التسيير باعتبارها عملية تفتيش ورقابة.
- عدم احترام الإدارة للإجراءات الرقابية من خلال تجاوز السياسات أو الإجراءات المعتمدة لتحقيق أهداف غير قانونية أو مصلحة ذاتية.
- تقادم السياسات والإجراءات بسبب تغير الأوضاع الحاصلة.

2.3.2.1. عوامل نجاح مراقبة التسيير:

يتوقف نجاح مراقبة التسيير على توافر الشروط التالية:

- وجود استراتيجيات محددة بوضوح.
- تحديد المسؤوليات لمراكز المسؤولية بدقة.
- إعداد البرامج والموازنات والمقاييس بدقة كافية.

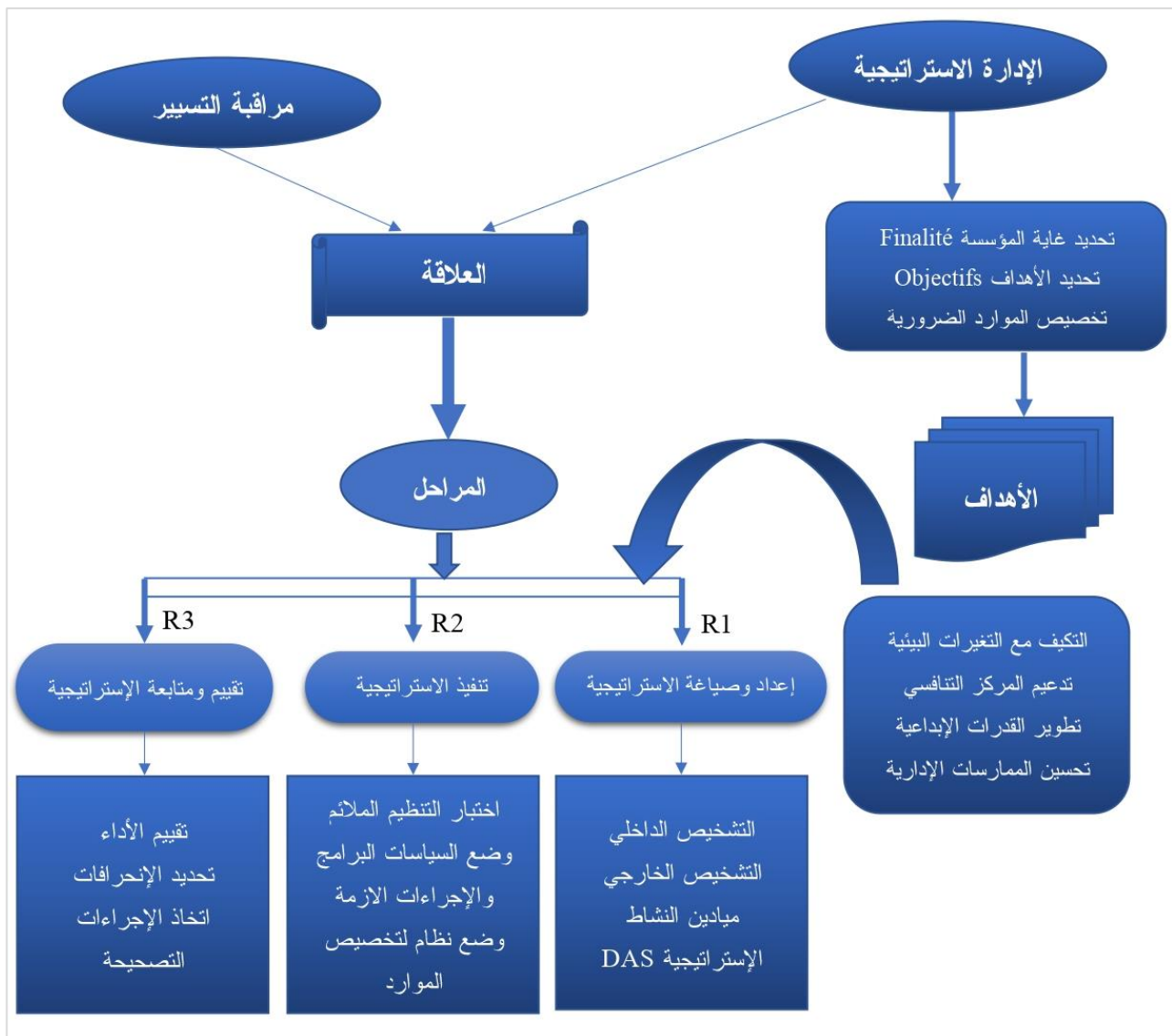
وذلك في إطار المبادئ الأساسية الآتية:

- * **المرونة:** وهي تقتضي تغيير البرامج والخطط إذا تبين أن هذه الأخيرة أصبحت غير قابلة للتحقيق.
- * **الموضوعية:** وهو أن تكون استراتيجية المؤسسة وأهدافها موضوعة في حدود الإمكانيات المتاحة.
- * **الاستثنائية:** في إطار مراقبة التسيير يؤخذ بعين الاعتبار الانحرافات التي تخرج عن مجال الثقة الإحصائية.
- * **التحسين المستمر:** وهو أن لا تتم مراقبة التسيير من أجل المراقبة وإنما من أجل تحسين الأداء من خلال التقييم المستمر.
- * **التحفيز والاتصال:** وذلك من أجل تحقيق المشاركة الفعلية للعمال.

المحور الثالث: مراقبة التسيير والإدارة الاستراتيجية

بالنظر إلى التعاريف المقدمة لمراقبة التسيير والأهداف التي تسعى إلى تحقيقها، يتبين أن هناك علاقة جوهرية بين مراقبة التسيير والإدارة الاستراتيجية، حيث أنه عند تحديد الاستراتيجية يحتاج المسيرون إلى عمليات وإجراءات تسمح لهم بالتأكد من أن الأعمال اليومية تتناسق مع الاستراتيجية المحددة وهو ما ينطبق على مراقبة التسيير. تتدخل مراقبة التسيير قبل إعداد الاستراتيجية لتوضيح الخيارات الاستراتيجية وأثناء جعلها حيز التطبيق لمتابعة تنفيذها وبعد تجسيدها لتقييم مدى فعاليتها وملائمتها،¹ كما يوضحه الشكل الآتي:

الشكل رقم (08): العلاقة بين مراقبة التسيير والإدارة الاستراتيجية



¹- Alain Burlaud, George Langlois, Michel Bringer, Carole Bonnier, **DCG11 contrôle de gestion**, édition foucher, Paris, 2007, P.18.

1.3.1. تعريف الإدارة الاستراتيجية وأهدافها

الإدارة الاستراتيجية هي مجموعة من القرارات والأفعال المرتبطة بتحديد غاية المؤسسة وأهدافها طويلة الأجل، وبتخصيص الموارد الضرورية لتجسيدها. وهي تسعى إلى تحقيق جملة من الأهداف يمكن تلخيصها فيما يلي:

- تكييف المؤسسة مع التغيرات البيئية.
- تدعيم المركز التنافسي للمؤسسة.
- تطوير قدراتها الإبداعية.
- تحسين الممارسات الإدارية.

2.3.1. مراحل الإدارة الاستراتيجية

تتم الإدارة الاستراتيجية عبر ثلاثة مراحل تتمثل فيما يلي:

1.2.3.1. إعداد الاستراتيجية:

إن إعداد وصياغة الاستراتيجية هو الإجابة على ثلاثة أسئلة جوهرية:

🚩 ماذا تريد المؤسسة القيام به؟

← المهمة، الغاية، الأهداف.

(Que veut faire l'entreprise?)

🚩 ماذا تعرف المؤسسة القيام به ؟

← المهارات، الموارد، العوامل الأساسية للنجاح.

(Que sais faire l'entreprise?)

🚩 ماذا يمكن للمؤسسة القيام به؟

← الفرص والتهديدات.

(Que peut-elle faire?)

ويتطلب تحديدها القيام بالتشخيص الداخلي والتشخيص الخارجي واختيار ميادين النشاطات الاستراتيجية.

1) التشخيص الداخلي:

يتم تشخيص مختلف وظائف المؤسسة لتحديد نقاط القوة والضعف.

- **وظيفة التمويل:** ويتم تشخيص العلاقة مع الموردين، تكلفة المواد وجودتها، مواعيد الاستلام... إلخ.

- **وظيفة الإنتاج:** ويتم تشخيص تكلفة الإنتاج ومقارنتها بتكلفة إنتاج المنافسين، جودة المنتجات، طريقة الإنتاج، الوسائل المستخدمة في الإنتاج... إلخ.
- **وظيفة التسويق:** ويتم تشخيص مدى ملائمة أدوات ووسائل التسويق المستعملة في المؤسسة مع احتياجات السوق (إشهار، قنوات التوزيع، خدمات ما بعد البيع، العلاقات مع الزبائن... إلخ).
- **وظيفة الموارد البشرية:** يتم تشخيص هذه الوظيفة لمعرفة هل التنظيم الإداري والكفاءات قادرة على تحقيق نشاطات المؤسسة، وهل استراتيجيات تسيير الموارد البشرية تتلائم مع الأهداف المسطرة.
- **الوظيفة المالية:** يتم تقييم التسيير المالي للمؤسسة (تسيير احتياجات رأس المال)، تسيير الخزينة، استراتيجية وسياسة التمويل، وذلك لتحقيق الأهداف الاستراتيجية.

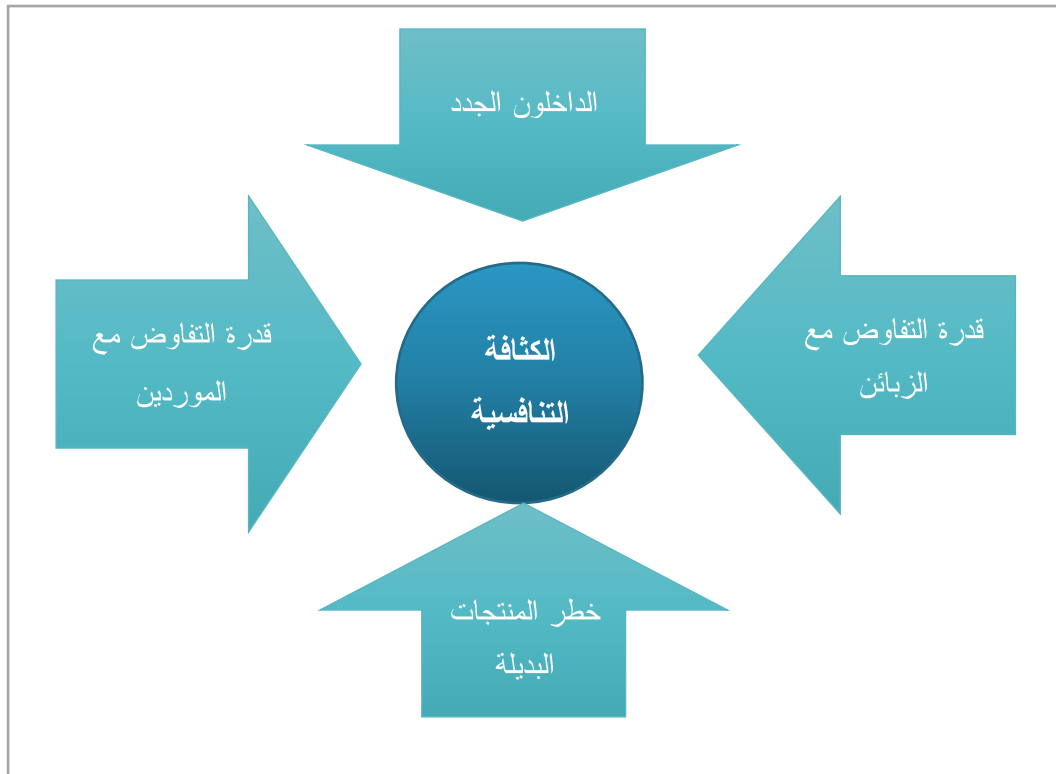
(2) التشخيص الخارجي:

ويتم بتحديد الفرص والتهديدات التي تواجهها المؤسسة من البيئة الخارجية، سواء البيئة العامة والمتمثلة في التغيرات السياسية، الاقتصادية، الاجتماعية، القانونية، التكنولوجية، أو البيئة الخاصة المتمثلة في البيئة التنافسية، وذلك بغرض تكوين ميزة تنافسية والحفاظ عليها، بالاستناد على القوى الخمس لـ Porter التي تعد أداة تحليل استراتيجية إذ تقوم على دراسة خمس عناصر تسمح بتحديد بدقة الفرص والتهديدات التي تعترض المؤسسة.

أضاف بعض المؤلفين في الاستراتيجية قوة سادسة لم يتطرق إليه Porter تتمثل في السلطات العامة (الدولة) وأصبح بذلك يعرف نموذجهُ بـ "القوى الخمس +1". بينما أضاف Porter في كتاباته الحديثة قوة أخرى سماها المكملات (Compléments) مثل مؤلفو البرامج لصناعة أجهزة الإعلام الآلي والذين لا يعتبرهم موردين ولا عملاء وإنما مكملات.¹ ويوضح الشكل الآتي نموذج Porter:

¹ - « Michael Porter » Consulté le 18/09/2019 à 9h sur le site : <http://fr.wikipedia.org/wiki/michaelporter>

الشكل رقم (09): القوى الخمس لـ MICKAEL PORTER



Source : « Cinq Forces de Porter » Consulté le 21/09/2019 à 11h sur le site <https://fr.wikipedia.org/wiki/cinqforcesdeporter>

إن أحد المساهمات النظرية الهامة لـ Porter تتمثل في نمذجة التنافسية للمؤسسة تحت شكل خمس عوامل تُعرف بـ "القوى الخمس لـ Porter"، وهي:

- الكثافة التنافسية.
- قدرة التفاوض مع الموردين.
- قدرة التفاوض مع العملاء.
- المنتجات البديلة.
- الداخلين الجدد.

حسب Porter يتوقف أداء المؤسسة على قدرتها على مواجهة، التأثير ومقاومة هذه القوى المستدامة والمتمثلة فيما يلي:¹

(1) قدرة التفاوض مع الزبائن **Pouvoir de négociation avec les Clients**:

يرتفع تأثير العملاء في السوق لوجود بعض العوامل نذكر منها:

- * عملاء قليلون، متمركزون.
- * وجود مصادر تموين بديلة.
- * تكلفة تحويل المورد ضعيفة.
- * وجود منتجات بديلة يسهل الوصول إليها.
- * وجود منتجات موحدة أو العديد من الموردين غير المتميزين.
- * ضعف العلامة.
- * إمكانية دمج مورد في سلسلة الإنتاج.

(2) قدرة التفاوض مع الموردين **Pouvoir de négociation avec les Fournisseurs**:

من العوامل التي تعزز قوة الموردين ما يلي:

- * موردون قليلون ومركزون.
- * موردون يقدمون منتجات جد مميزة وذات علامة قوية (تكلفة تغيير المورد مرتفعة).
- * عملاء عديدون ومتفرقون (حجم الطلبات ضئيل).
- * غياب المادة الأولية البديلة.

(3) المنتجات البديلة **Produits de Substitution**:

المنتجات أو الخدمات البديلة هي منتجات تستجيب لنفس الاحتياجات وإنما بطريقة مختلفة، لكن حاليا أصبح الأمر يتعلق بمنتجات مبتكرة، مما يتطلب من المؤسسة الاستثمار في البحث والتطوير.

(4) الداخلين الجدد **Les Nouveaux Entrants**:

إن ظهور منافسين جدد يكبحه وجود حواجز للدخول، نذكر منها:

- * كثافة رأس المال (الاستثمارات الأولية لدخول السوق والوقت اللازم لجعلها مربحة).

¹- « Cinq Forces de Porter », Op.Cit.

- * نظام توزيع يصعب على الداخلين الجدد الولوج إليه.
- * اقتصادات الحجم الكبير المتعلقة بمزايا الشراء بالجملة.
- * الكفاءات والخبرات.
- * براءات الاختراع المعمول بها (براءات اختراع التكنولوجيا).
- * القوانين، المقاييس والمعايير التقنية.
- * التدابير الوقائية.
- * التسميات، الصورة المشرفة وسمعة الشركات القائمة.
- * الحواجز الثقافية (ثقافة القطاع وبيئة الأعمال).

(5) السلطات العامة Pouvoirs Publiques:

تتمثل القيود التي تفرضها السلطات العامة فيما يلي:

- * الحاجة إلى اعتماد أو ترخيص.
- * تقليص أو غياب المساعدات المالية.
- * وجود قيود أمنية.
- * منع استعمال منتج ما أو المنتج بعينه.

(6) ميادين النشاطات الاستراتيجية (DAS) Domaines D'activités Stratégiques:

هي مجموعة من النشاطات أو المنتجات التي يمكن أن تخصص لها المؤسسة الموارد أو أن تتخلى عنها بشكل مستقل، فالمؤسسة تختار ميدان النشاط الذي تخصص فيه وتستثمر فيه أكثر.

2.2.3.1. تنفيذ الاستراتيجية:

وذلك باختيار التنظيم الملائم، وضع السياسات والبرامج والإجراءات اللازمة ووضع نظام لتخصيص الموارد.

3.2.3.1. تقييم ومتابعة الاستراتيجية:

وذلك بالتأكد من مدى ملائمتها مع إمكانيات وقدرات المؤسسة، واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة في حالة وجود إنحرافات.

3.3.1. مراقبة التسيير من الأداء المالي إلى الأداء الاستراتيجي

إنقلت مراقبة التسيير من الأداء المالي إلى الأداء الاستراتيجي، حيث أنها أصبحت تتدخل في كل مراحل الإدارة الاستراتيجية وتشكل دعماً أساسياً لها وذلك من خلال:

- توفير المعلومات للإدارة العليا عن إمكانيات المؤسسة والموارد المتاحة بناءً على التشخيص الداخلي وعن موقعها بالنسبة للمنافسة من خلال التشخيص الخارجي، وتسعى إلى التوفيق بين نقاط القوة ونقاط الضعف وبين الفرص والتهديدات.
- ضمان التطبيق العملي للاستراتيجية من خلال إعداد خطط العمل وتحديد الأدوار والمسؤوليات ضمن استراتيجية المؤسسة.
- متابعة تنفيذ الاستراتيجية المختارة من خلال تقديم تقارير عن الأداء وعن مدى فعالية الاستراتيجية المتبعة ومدى تناسقها مع إمكانيات ووظائف المؤسسة.

يعد نموذج Porter أداة فعالة لليقظة الاستراتيجية، تسمح لمراقب التسيير أن يكون يقظ لاكتشاف فرص جديدة وتوقع التهديدات المحتملة مثل:

- وصول منافس جديد أو أكثر في السوق .
- إصدار منتج جديد الذي يشكل بديل حقيقي للعرض الحالي.
- انخفاض عدد الموردين على التموينات الأساسية.

وعليه، فإن مراقبة التسيير تسمح بالحصول على المعلومات الأساسية لاتخاذ القرارات الاستراتيجية الجيدة وتسهر على التطبيق الفعال لها.

المحور الرابع: مراقبة التسيير ونظام المعلومات

1.4.1. مفاهيم أساسية حول نظام المعلومات

لا يمكن أن تكون هناك مؤسسة بدون اتصال ولا يمكن أن يكون هناك اتصال بدون وجود نظام معلومات. والاتصال جزء لا يتجزأ من عملية مراقبة التسيير سواء في مرحلة الوصول إلى المعلومة أو في مرحلة نشرها، حيث أن مراقبة التسيير هي التي ستشكل بصفة واضحة المعلومات النازلة من الإدارة العليا وتشرحها لكل المستويات الهرمية، وهي أيضا التي تتولى تنظيم التغذية المرتدة لتدفق المعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات.

يعد الاتصال والمراقبة من آليات التنسيق ومن العوامل الأساسية للهيكل، والغراء الذي يربط أجزاء المؤسسة معا.¹

1.1.4.1. تعريف نظام المعلومات:

من بين التعاريف نذكر تعريف Norbert Guedj والذي مفاده أن نظام المعلومات هو مجموعة من العناصر المتفاعلة، ديناميكية ومنظمة من أجل مساعدة المسؤولين على اتخاذ القرارات.²

2.1.4.1. أهداف وأهمية نظام المعلومات: ويمكن تلخيصها فيما يلي:

- المساعدة على اتخاذ القرارات: إن معالجة المعطيات التقديرية يساعد في التحضير للمستقبل أي السماح للمسيرين بالتنبؤ بالأحداث المستقبلية واتخاذ القرارات المناسبة لمواجهتها.
- الرقابة: يسمح نظام المعلومات بتخزين معلومات السنوات السابقة والتي تعد مصدر العمليات الرقابية وتقييم الأداء إذ تمكن من المقارنة ومتابعة التغيرات والتطورات الحاصلة في المؤسسة.
- التنسيق بين مختلف الوظائف والمصالح: وذلك بتبادل المعلومات والوثائق المرفقة لمختلف التدفقات.

3.1.4.1. وظائف نظام المعلومات:

يقوم نظام المعلومات بجملة من الوظائف نذكر منها:

- إنتاج المعلومة الرسمية التي يطلبها ويفرضها المحيط الخارجي في شكل وثائق مثل الفواتير والقوائم المالية... إلخ.

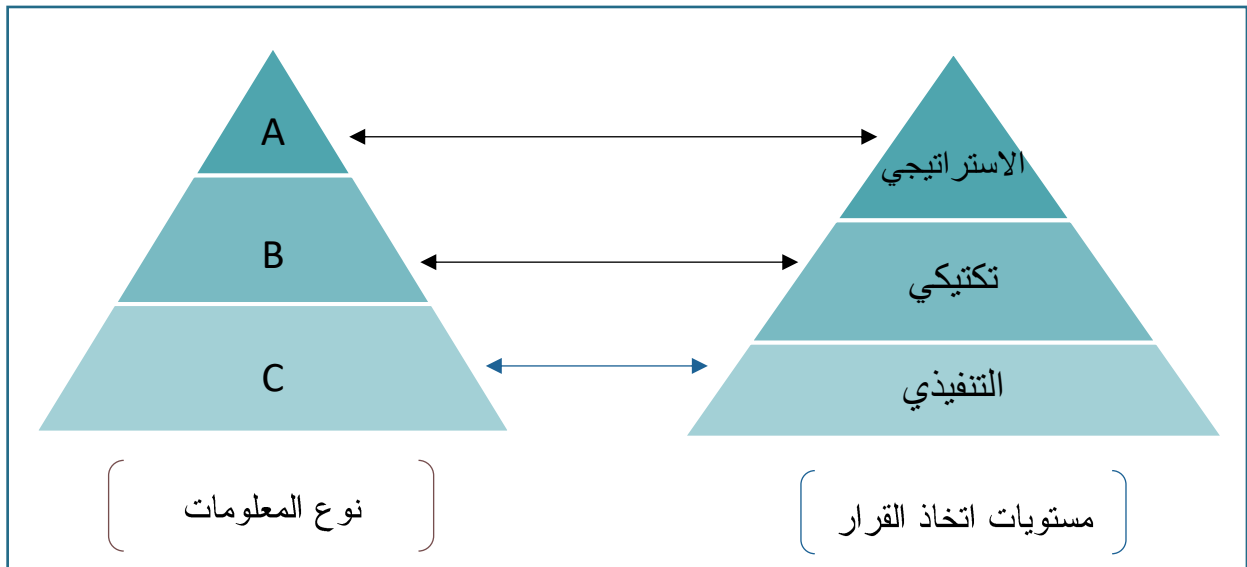
¹ - Henry Mintzberg, *Structure et dynamique des organisations*, Editions d'organisation, Paris, 1982, P.19.

² - Norbert Guedj, *Le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'Entreprise*, 3^{ème} édition d'organisation, Paris, 2000, P.345.

- تنظيم، ترميز وترتيب المعلومات بالطريقة التي يسهل الاستفادة منها في أوانها في اتخاذ القرارات المناسبة.
- معالجة وتخزين وإرسال المعلومات إلى كافة المسؤولين بمختلف المستويات الإدارية لإيجاد التواصل والتنسيق بينهم.
- المستويات الإدارية لإيجاد التواصل والتنسيق بينهم.
- توفير المعلومات لمتخذي القرار والتي يفترض أن تكون ملائمة، ذات مصداقية (موثوقة)، غير مكلفة وقابلة للقياس.

ولقد قسمت المؤسسة وفق المنظور النسقي (Approche Systémique) إلى ثلاث مستويات (أنظمة جزئية) لاتخاذ القرار يمثلها الشكل التالي:

الشكل رقم (10): تداخل نظام المعلومات مع نظام اتخاذ القرار



Source : Claude Alazard et Sabine Sépari, Op.Cit, P.87

- A : معقدة، كمية، نوعية، غير محدودة وغير ثابتة.
- داخلية: تتعلق بالمبيعات، التكاليف، الأرباح... إلخ.
 - خارجية: طويلة الأجل مرتبطة بالمستقبل، بالمنافسة واليقظة التكنولوجية، التطور والتغيير.
- B : دورية، مجالها محدود نسبيا بنشاط معين، كمية، تشغيلية وموجهة للاستغلال في الحاضر والمستقبل القريب.
- داخلية: مرتبطة بوظائف المؤسسة، مؤشرات الأداء، طرق تصميم المنتجات... إلخ.

- خارجية: متعلقة بالأسعار، الطلبات، التمويل... إلخ.
 - C : دورية، مفصلة، متكررة، مجالها محدود، مالية (تنفيذية)، أكيدة وبسيطة.
 - داخلية: متعلقة بمتابعة عمليات الإنتاج، مراقبة المبيعات والمخزونات، جودة التشغيل، الصيانة.. إلخ (هذه المعلومات داخلية تخص الورشات ولا توجد معلومات خارجية).
- يتبين مما سبق أن نظام المعلومات أداة جد أساسية للتحكم في تسيير المؤسسة، إذ يوفر المعلومات الضرورية لكل مستوى من مستويات التسيير، تتعلق بوضعية المؤسسة السابقة والحالية، للاعتماد عليها في اتخاذ القرارات، وذلك عن طريق جمع المعطيات، معالجتها، حفظها، تحليلها وتوظيفها في بناء الاستراتيجية والقيام بالعمليات التسييرية والتنفيذية.

2.4.1 المعلومات التي يحتاجها مراقب التسيير

- يحتاج مراقب التسيير إلى:
- معلومات داخلية تتمثل في:
 - معلومات مادية، تقنية كطاقة الإنتاج... إلخ.
 - معلومات مالية مثل نسبة المديونية.
 - معلومات نوعية أو كمية مثل نسبة المهملات.
 - معلومات محاسبية مثل النتيجة، المركز المالي، الاستثمارات... إلخ.
 - معلومات خارجية عن المحيط الخارجي والتي قد تكون نوعية وكمية أيضا مثل معدلات الفولند البنكية، نسبة حصة السوق لمختلف المنافسين، نسبة التلوث البيئي... إلخ.

3.4.1 مراقبة التسيير نظام معلومات

إن التحولات السريعة التي يشهدها العالم الاقتصادي وبيئة الأعمال جعلت المعلومة مكون أساسي لمراقبة التسيير، حيث أن فعالية اتخاذ القرار تتوقف على قدرة متخذ القرار على الحصول في الوقت المناسب على المعلومة الجيدة، مما يسمح للمؤسسة بالتكيف مع تغيرات البيئة الخارجية.

يعرف Lowe مراقبة التسيير بأنها نظام بحث ومعالجة المعلومة التنظيمية ونظام المسؤولية والتغذية المرتدة، مصمم لإعطاء ضمان بأن المؤسسة تتكيف مع تغيرات محيطها.¹ إنه يؤكد من خلال هذا

¹ - Henri Bouquin, Les grands auteurs en contrôle de gestion, 1^{ère} édition, Edition ENS, Paris, 2005, P2.

التعريف على أن التغذية المرتدة تشكل أحد أساسيات نظام مراقبة التسيير وعلى أنها تسمح في هذا الإطار بإجراء التعديلات اللازمة على الخطط الموضوعة مسبقا.

كما يعتبر Henri Bouquin أن توفير المعلومات التي يحتاجها المدراء لاتخاذ القرار وبالأخص للاستشراف هي المهمة الأولى لمراقبة التسيير.¹

و يعرف H.Simon مراقبة التسيير الحديثة بأنها العمليات والإجراءات للقائمة على المعلومة التي يستعملها المديرون لحفظ وتعديل بعض تشكلات نشاطات المؤسسة.²

تعد مراقبة التسيير نظام معلومات يساعد على اتخاذ القرارات التكتيكية منها والاستراتيجية، وتتمثل عناصره فيما يلي:³

- المدخلات: تتمثل في مصاريف و نواتج المحاسبة المالية وأيضا بعض معطيات المحاسبة التحليلية، التدفقات المالية الداخلية والخارجية.
- المعالجة: الإجراءات المحاسبية، إعداد الموازنات، حساب التكاليف والانحرافات.
- المخرجات: وتتمثل في الموازنات، الخطط، التكاليف والانحرافات.

¹ - Henri Bouquin, Op.Cit, P.5.

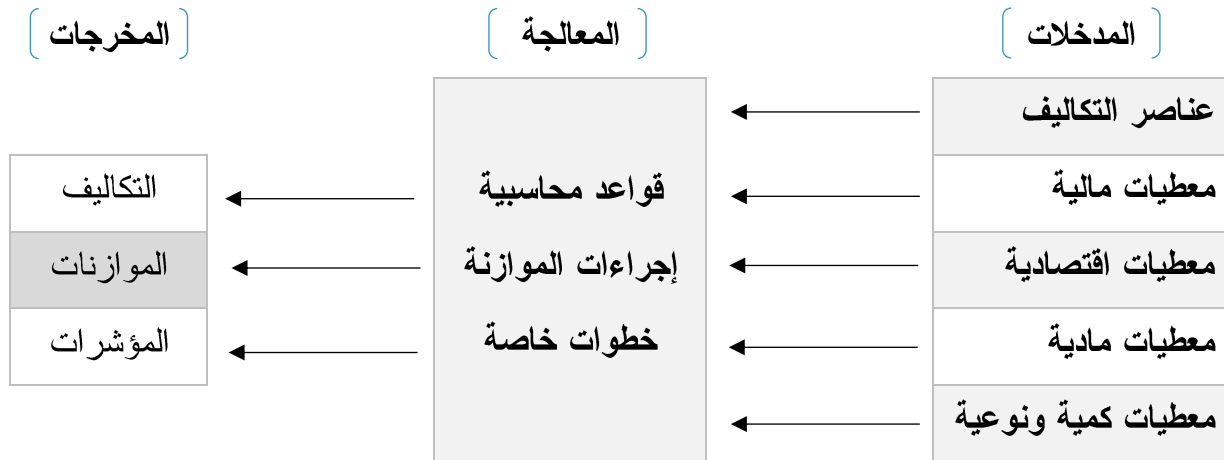
² - Nicolas Berland et autres, **Une typologie des systèmes de contrôle inspirée du cadre théorique de Simon**, Paris, Septembre 2005, P.2, Consulté le 15/03/2020 à 11h sur le site :

<https://www.researchgate.net/publication/>

³ - Claude Alazard et Sabine Sépari, Op.Cit, P.87.

و يمكن تمثيل ذلك كما يلي:

الشكل رقم (11): مكونات نظام معلومات مراقبة التسيير



Source : Claude Alazard et Sabine Sépari, Op.Cit, P.87.

إن مراقب التسيير يعالج كمية كبيرة من المعطيات متأتية من مصادر عديدة داخلية وخارجية: معطيات مالية، محاسبية، قانونية، تجارية، استراتيجية وتسويقية... إلخ، والتحدي يكمن في تحويل هذه الكتل من المعطيات إلى معلومات لاتخاذ القرار، فيجب معالجتها، تحليلها وهيكلتها لجعلها ملائمة وتقديمها لمستعملين لديهم احتياجات مختلفة:¹

- للعمليين (Opérationnels): لإدارة نشاطهم اليومي.
- للمسيريين: للمتابعة الشهرية للأداء وتحليل الانحرافات بغية تحضير وإدارة الأعمال المقبلة.
- للإدارة العامة: للحصول على نظرة شاملة وإعداد الاستراتيجية السنوية.

4.4.1 دعم أنظمة المعلومات الحديثة لمراقبة التسيير

إن تبني تكنولوجيا المعلومات الحديثة يمنح المؤسسة قيمة مضافة معتبرة، والتحكم فيها يخلق ميزة تنافسية لها، الأمر الذي جعل استراتيجيات الأعمال في الوقت الحاضر تعتمد اعتمادا كبيرا على الاستخدام الكفئ والفعال لتكنولوجيا المعلومات والتي من أحدث إبداعاتها:

«E-BUSINESS, DATAWAREHOUSE, KMS, CRM, SCM, ERP»

¹- Caroline Selmer, **La boîte à outils du contrôle de gestion**, Dunod, Paris, 2019, P.160.

1.4.4.1. نظم تخطيط موارد المؤسسة (ERP : Enterprise Resource Planning) (Progiciel de gestion intégré)

هي مجموعة متكاملة من البرامج التطبيقية جميعها مرتبطة بقاعدة بيانات مركزية تدعم جميع مستويات القرار وتحقق التكامل والتنسيق للعمليات الداخلية،¹ إنها تهيكّل المعلومة لأتمتة إنتاج المؤشرات الأساسية المغذية للتقارير Reporting وجداول القيادة.

أنتج هذا النظام من قبل شركة أوراكل سنة 1990، وقد تطور وتوسع نطاقه سنة 2000، ليشمل تطبيقات إضافية تلبي الاحتياجات التنظيمية التي لا تغطيها المكونات الأساسية وتركز في المقام الأول على العمليات الخارجية التي تسمح بمشاركة العملاء والموردين والمنافسين، وأصبحت بذلك تُعرف بنظم تخطيط موارد المؤسسة الجيل الثاني ERP II.

ومن المكونات الإضافية لنظم تخطيط موارد المؤسسة ERP ما يلي:

- نظم إدارة سلسلة التوريد (SCM : SUPPLY CHAIN MANAGEMENT SYSTEMS)
- نظم إدارة العلاقات مع العملاء (CRM : CUSTOMER RELATIONSHIP SYSTEMS)
- نظم إدارة المعرفة (KMS : KNOWLEDGE MANAGEMENT SYSTEMS)

1) نظام إدارة سلسلة التوريد (SCM : SUPPLY CHAIN MANAGEMENT) (Gestion de la Chaine Logistique)

هي شبكة معلوماتية تساعد المؤسسة على إدارة العلاقات مع الموردين. ظهرت سنة 1982 في مقال لـ Oliver et Webber « Supply-Chain Management : Logistics Catches Up with »، فهي تتمثل في سلسلة من العمليات تغطي تدفق المنتجات من المورد إلى المستهلك النهائي مروراً بسلسلة الإنتاج والتوزيع، وترتبط مورد المورد بزون الزبون للحصول على الكمية الصحيحة والمنتوج الجيد، في المكان الجيد، وفي الوقت الجيد وبأفضل تكلفة.²

2) نظام إدارة العلاقة مع العملاء (CRM : Customer Relationship Management) (Gestion de la relation client)

هو نظام معلومات تستخدمه المؤسسة لإدارة علاقاتها مع العملاء من خلال المعلومات التي يقدمها لها والتي تسمح بتنسيق كل العمليات التجارية، معرفة وجلب والحفاظ على العملاء الأكثر ربحية، تقديم

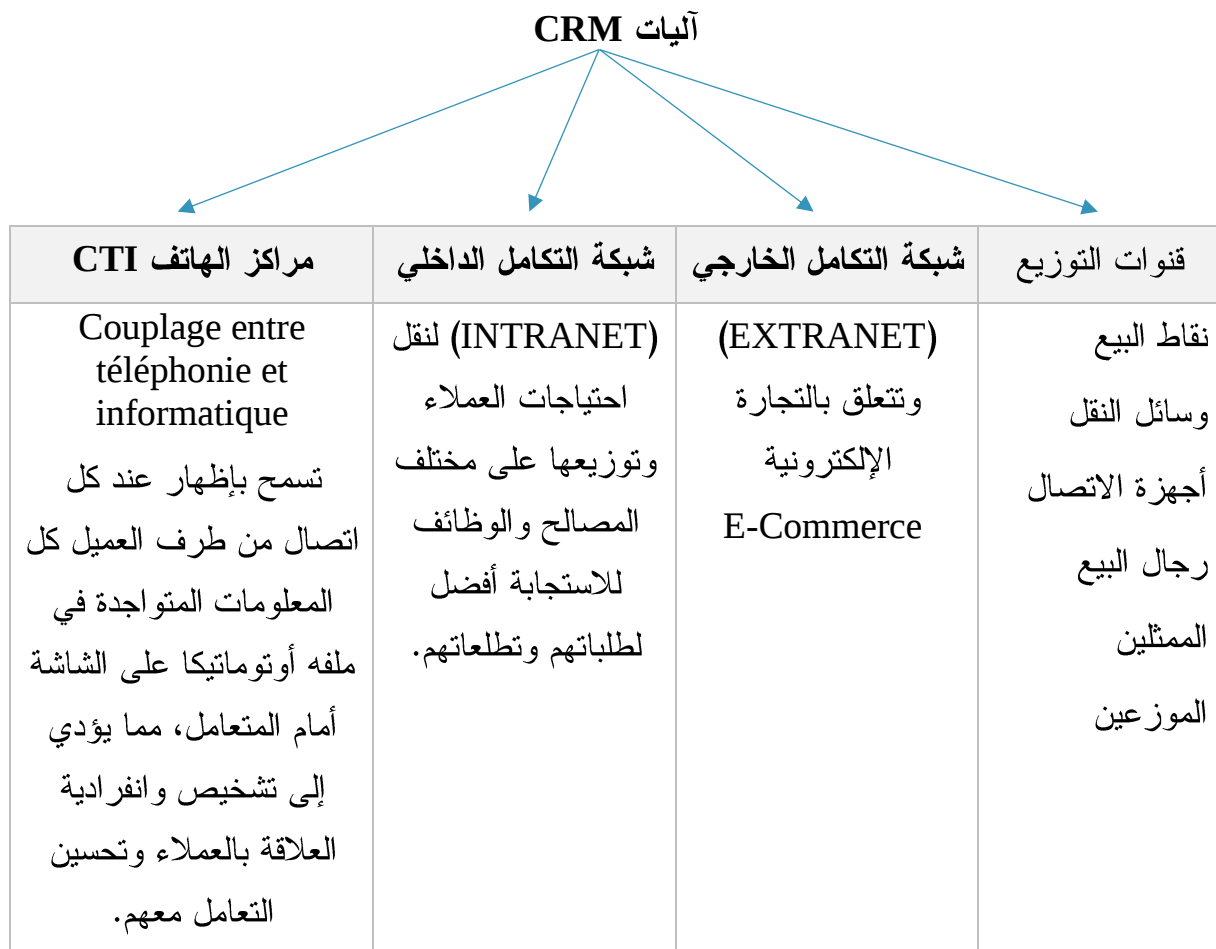
¹- Caroline Selmer, Op.Cit, P.168.

²- Rémy LE MOIGNE, SUPPLY CHAIN MANAGEMENT, 2^{ème} édition, Dunod, Paris, 2017, P.11.

خدمة أفضل للعملاء الحاليين وزيادة المبيعات.¹ إنه استراتيجية تسيير تهدف إلى بناء علاقات طويلة الأجل ومستدامة مع العملاء وتضيف قيمة للعميل وللمؤسسة، حيث أنه من العوامل الأساسية لنمو المؤسسة وكسب ميزة تنافسية، إقامة علاقة جيدة مع العملاء لا تنتهي عند بيع المنتج أو الخدمة بل تستمر إلى ما بعد البيع.

ويوضح الشكل التالي الآليات التي يستخدمها نظام إدارة العلاقة بالعملاء:

الشكل رقم (12): آليات إدارة العلاقة بالزبائن



¹ - Kenneth C. Laudon, Jane P. Laudon, **Management Information Systems: Managing the Digital Firm**, 13th edition, Pearson Education, 2014, P.86 Consulté le 21/01/2020 à 14h sur le site: <http://www.qualiteperformance.org/pdf>

يتم جمع المعلومات الناتجة عن الاتصالات المكثفة مع الزبائن في قاعدة بيانات التي تعد كدعم أساسي و فعال لمراقبة التسيير خاصة في عملية التشخيص الخارجي لاختيار الاستراتيجية المناسبة، حيث تجعل العلاقة بالزبائن أكثر شخصية وأكثر دقة، مما يؤدي إلى تخفيض التكاليف، اقتصاد الوقت، تحسين الجودة وكسب ولاء العميل، وبالتالي تحسين أداء المؤسسة والمساهمة في تحقيق ميزة تنافسية لها.

ولا يمكن للمؤسسة أن تتحكم في إدارة علاقتها بالعملاء إلا إذا تساءلت عن المبادئ الأساسية التالية:¹

- * وعد العميل La Promesse Client
- * مسار العميل Le Parcours Client
- * قيادة العلاقة مع العملاء Le Pilotage de la relation client
- * الاتصال المتعدد القنوات المستهدف للعملاء La communication multicanale ciblée auprès des clients
- * الاستماع للعميل L'écoute client
- * الولاء La fidélisation

وذلك بأن تضع نفسها في مكان العميل وتطرح التساؤلات الآتية:

- ما هو الوعد الذي ترغب المؤسسة في أن تقدمه لي ؟
- هل ترغب المؤسسة في أن تتعرف على خبراتي في كل مراحل مساري كعميل؟ وخبراتي في البحث عن المعلومات حول الخدمة أو المنتج الذي أرغب في شراءه إلى غاية ولائي لها؟
- في ماذا أنا مهم كعميل في العلاقة التي ترغب المؤسسة إقامتها معي؟
- كيف يمكنني أن أتواصل مع المؤسسة وبأي طريقة تبحث هي على التواصل معي؟
- هل تأخذ المؤسسة بعين الاعتبار آرائتي؟ ملاحظاتي والشكاوى التي أقدمها ؟
- هل تبحث على الاحتفاظ بي كعميل ؟ وبأي طريقة؟

¹- Livre blanc, **la Relation Client Levier de performance collective**, P.19 consulté le 02/02/2020 à 10h sur le site : <http://www.qualiteperformance.org/pdf>

(3) نظم إدارة المعرفة: (Knowledge Management Systems)

هي نظم تعمل على تجميع كل أنواع المعرفة والخبرات الملائمة في المؤسسة، وجعلها متاحة أينما وكلما دعت الحاجة إلى تحسين العمليات والقرارات الإدارية. كما تعمل كقنوات اتصال بين المؤسسة والمصادر الخارجية للمعرفة.¹ إن تبني هذه النظم يمكن المؤسسة من حسن إدارة عملية التقاط وتطبيق المعرفة والخبرة، ويجعلها مؤسسة فريدة من نوعها وصعبة التقليد. ولتحقيق ذلك تقوم هذه النظم بسلسلة من العمليات تتمثل فيما يلي:²



2.4.4.1 مستودعات البيانات (DataWareHouse (Entrepots De Données)

هي قاعدة بيانات صممت على يد الباحثين Barry Devlin & Paul Murphy سنة 1980 لجمع، ترتيب، تسجيل وتخزين المعلومات الواردة من قاعدة بيانات تشغيلية مشكلة بذلك دعامة أساسية لاتخاذ القرار، فهي لا تنتج المعلومة وإنما تركز على مختلف مصادر المعلومة للمؤسسة (الداخلية والخارجية) لتسهيل الوصول إلى المعلومة وإعداد التحاليل والتقارير وجداول قيادة متابعة النشاط.³

¹ - Kenneth. C Laudon, Jane. P Laudon, Op. Cit, P.86.

² - أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة للفكر الاستراتيجي، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2013، صص.371،372.

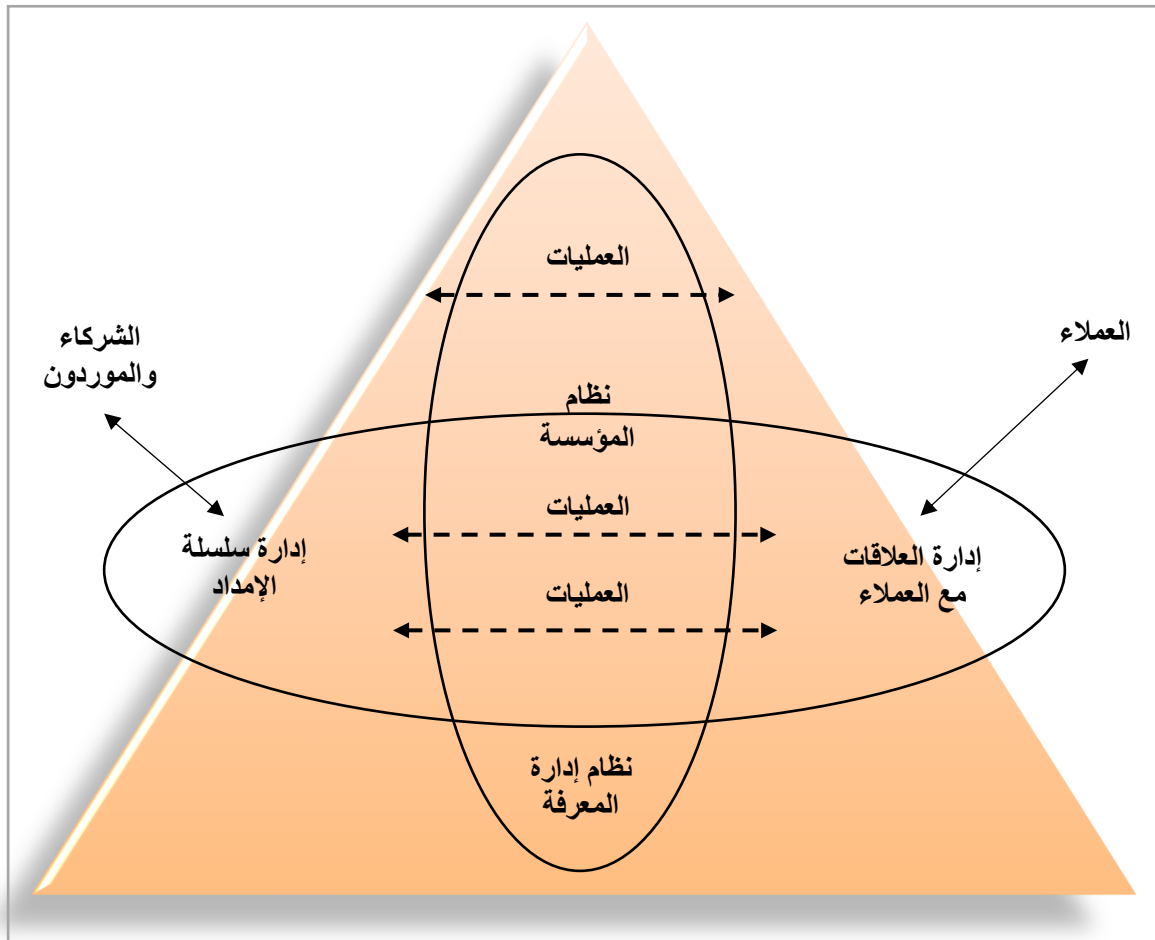
³ - Caroline Selmer, Op.Cit, P.170.

3.4.4.1 الأعمال الإلكترونية (E-Business)

استعمل مصطلح الأعمال الإلكترونية لأول مرة سنة 1996 من قبل Lou Gerstner الرئيس السابق لشركة IBM، وتتطوي الأعمال الإلكترونية على العمليات التجارية التي تمتد لتغطي سلسلة القيمة بأكملها وتسهل تبادل البيانات بين الشركات. كما تسمح حلول برمجيات الأعمال الإلكترونية بالتكامل بين العمليات الداخلية وبين الشركات.¹

و يوضح الشكل التالي نظم تخطيط موارد المؤسسة بمكوناتها الأساسية والإضافية:

الشكل رقم (13): تكامل نظم تخطيط موارد المؤسسة



Source : Kenneth. C Laudon, Jane. P Laudon, Op. Cit, P.85.

¹- Kenneth. C Laudon, Jane. P Laudon, Op. Cit, P.86. (بتصرف)

يتبين من الشكل أعلاه أن أي عملية أو نشاط في نظم تخطيط موارد المؤسسة تقوم على اتجاهين للتكامل:

• تكامل داخلي: شبكة INTRA-NET

هي شبكة معلومات داخلية تشمل كل أنواع تدفق المعلومات بين جميع الوحدات والوظائف في المؤسسة، تسمح لكل الموظفين بالوصول بسرعة وبأقل تكلفة لكافة المعلومات اللازمة لأداء نشاطهم، وهي معايير Benchmark داخلية إذ تمكن كل فرع في المؤسسة من الولوج و بسرعة إلى أداء الفروع الأخرى والاطلاع على أبعاد التحسين والأفكار الإبداعية... إلخ.¹

• تكامل خارجي: شبكة EXTRA-NET

هي شبكة معلوماتية تسمح بتحقيق التكامل والتنسيق بين شبكة التكامل الداخلي INTRA-NET وبين شبكة معلومات الموردين الذين تتعامل معهم المؤسسة من خلال نظام إدارة سلسلة التوريد SCM، وبين المؤسسة والعملاء الذين تتعامل معهم عن طريق نظام إدارة العلاقة مع الزبائن CRM.²

4.4.4.1 أهمية تكنولوجيا المعلومات الحديثة بالنسبة لمراقبة التسيير:

بما أن مراقبة التسيير هي نظام معلومات تصب فيه مخرجات كل أنظمة معلومات المؤسسة ثم يقوم بمعالجتها وإخراجها في صورة معلومات مفيدة وذات مصداقية لاتخاذ القرارات في الوقت المناسب، فإن تبني المؤسسة لتكنولوجيا المعلومات الحديثة سيفعل دون محال ممارسات وأدوات مراقبة التسيير ويعزز جودة مخرجاتها (إنتاج تحاليل ذات قيمة مضافة وتقليص مواعيد نشر المعلومات)، حيث تؤدي هذه التكنولوجيات الحديثة إلى زيادة الكفاءة في استخدام المعلومات والموارد المتاحة وتحقيق التكامل والتنسيق في عمليات وأنشطة المؤسسة الداخلية والخارجية من خلال:³

- * زيادة الاتصال الداخلي وتحسين التعاون والتنسيق بين مختلف الأقسام ومراكز المسؤولية.
- * زيادة تفاصيل ونطاق المعلومات المتاحة وتكاملها وتوحيدها.
- * تأمين البيانات والتحكم فيها عن بعد في أي وقت وفي أي مكان.
- * تحقيق السرعة والفاعلية بفضل التحديث المستمر للبيانات وتقديم معلومات آنية.
- * التحكم في العمليات: التجارية، الإنتاجية، الموارد البشرية، التوزيع، التمويل... إلخ.

¹ - Daniel Corfmat, Arnauld Helluy, Phillipe Baron, **La Mutation du contrôle de gestion**, Editions d'organisation, Paris, 2000, P.17.

² - أحمد حسين علي حسين، مرجع سبق ذكره، ص.360.

³ - Caroline Selmer, Op. Cit, P.160 (بتصرف)

- * توفير بيئة أفضل لتطبيق نظم محاسبية وغير محاسبية جديدة مثل:
 - نظام محاسبة التكاليف على أساس النشاطات ABC.
 - نظام إعداد الموازنات التقديرية على أساس الأنشطة ABB.
 - نظام الجودة الشاملة TQ.
 - بطاقة الأداء المتوازن BSC.
- * تقليص مدة إصدار التقارير والقوائم المالية وتحسين جودتها.
- * اتخاذ قرارات أفضل بشكل أسرع.
- * إمكانية تعديل الخطط بسهولة وذلك لتوفير المعلومة بسرعة وسهولة عالية.
- * تفعيل التشخيص الداخلي والخارجي بزيادة المرونة في تجميع المعلومات والقضاء على حواجز الاتصال بين المؤسسة والمتعاملين معها (العملاء، الموردين، المنافسين... إلخ).

الجزء الثاني: أدوات وطرق مراقبة التسيير

تستخدم مراقبة التسيير أدوات عديدة ومختلفة نظرا لطبيعة نشاطها، توسع مهامها والتحديات التي تواجهها، تتمثل فيما يلي:

• المحاسبة المالية:

هي نظام معلومات يسمح بمعرفة المركز المالي للمؤسسة والحكم على نتائج نشاطها في فترة معينة من خلال القوائم المالية التي يتم إصدارها، وتحديد نتيجتها بتاريخ معين من خلال تجميع تلخيص تبويب وتسجيل العمليات التي تقوم بها المؤسسة.

• محاسبة التسيير (المحاسبة التحليلية):

هي نظام معلومات يعمل على توفير معلومات مفصلة تفيد التخطيط والرقابة واتخاذ القرار، وتمكن المؤسسة من تحديد التكاليف والإيرادات حسب الأهداف المسطرة وذلك من خلال:

- تحديد التكلفة الكلية وسعر التكلفة للمنتجات حتى تستطيع المؤسسة مقارنتها بالمؤسسات المنافسة وتحديد أسعار البيع.

- تحليل التكاليف للتخطيط والرقابة في إطار نظام الموازنات التقديرية والمحاسبة على أساس مراكز المسؤولية مما يسمح بتقييم الأداء.

- تحديد التكاليف لاتخاذ القرار حيث تقوم مراقبة التسيير بمساعدة صناع القرار في تحديد التكاليف باستخدام طرق مختلفة كتحديد التكاليف على أساس النشاطات (ABC) تحديد التكاليف التفاضلية...إلخ.

- تحليل التكاليف قصد إدماجها في احتياجات بحوث العمليات لاتخاذ القرارات.

• الموازنات التقديرية:

وهي أداة تستخدم للتعبير الكمي والمالي عن الأهداف التي تسعى المؤسسة إلى تحقيقها ومتابعة تنفيذها فهي ترجمة لأهداف المؤسسة في خطة عمل مستقبلية تتطلب توافق المستويات الإدارية المسؤولة عن تنفيذها.

• لوحة القيادة:

هي نظام معلومات يسمح بمعرفة وبشكل سريع المعلومات اللازم لمراقبة سير أداء المؤسسة في المدى القصير ويسهل ممارسة المسؤوليات، وهي جدول يحتوي على عرض شامل وملخص لأهم المعلومات التي يحتاجها المديرون لتوجيه الأداء نحو الاستعمال العقلاني للموارد المتاحة، كذلك هي جهاز إنذار يسمح باتخاذ الإجراءات التصحيحية في وقت قياسي.

- **التحليل المالي:**

ويعد من أهم الأدوات التي يستعملها مراقب التسيير في تقييم الأداء المالي للمؤسسة وترشيد القرارات المالية، إذ يسمح بتشخيص الوضعية المالية المؤسسة ومعرفة الأخطار المالية التي تواجهها، باستخدام مجموعة من النسب والمؤشرات بغية تحقيق التوازن المالي.

- **الإحصاء وبحوث العمليات:**

وعلى رأسها بحوث العمليات التي تعد فرع من فروع الرياضيات التطبيقية وطريقة علمية لاتخاذ القرارات المرتبطة بالموارد النادرة، حيث تسمح بإيجاد الحل الأمثل للمشكلات الإدارية وغيرها باستخدام نماذج إحصائية ورياضية كالبرمجة الخطية (Simplex).

المحور الأول: تحليل التكاليف لاتخاذ القرار

أدت التطورات الحديثة في بيئة الأعمال إلى توسيع مهام المؤسسات وتعقيد عملية اتخاذ القرار، والذي أدى بدوره إلى زيادة الحاجة إلى معلومات أكثر دقة وتفصيلا وموضوعية.

وتعد محاسبة التكاليف المصدر الرئيس للحصول على تلك المعلومات التي تسمح بتحليل التكاليف لاتخاذ القرارات الصائبة، كتحليل التعادل لمواجهة خطر الاستغلال، تحليل التكاليف لتحديد سعر التكلفة وتسعير المنتجات، باستخدام طرق حديثة أكثر دقة وفعالية كطريقة التكاليف على أساس النشاطات، تحليل التكاليف التفاضلية لاختيار البديل الأفضل (إلغاء أو إضافة منتج جديد، تصنيع أو شراء بعض أجزاء المنتج... إلخ) وذلك ما سيتم تناوله في هذا المحور.

1.1.2. محاسبة التكاليف على أساس النشاطات ABC (Activity Based Costing)

1.1.1.2. تعريف محاسبة التكاليف على أساس النشاطات وأهدافها:

أولا: تعريف محاسبة التكاليف على أساس النشاطات

هي طريقة حديثة نسبيا ظهرت سنة 1986 بالولايات المتحدة على يد مجموعة من الباحثين على رأسهم Miller, Porter, Cooper, Kaplan في إطار برنامج بحث مشترك مع مجموعة دولية من الشركات والاستشاريين، يدعى CMS : Cost Management System¹ لسد النقص في طريقة التكاليف الكلية في تحديد سعر تكلفة المنتجات في ظل بيئة الأعمال الصناعية الحديثة، التي أصبحت تتميز بتنوع المنتجات وتعقدها وبالاخفاض الكبير في نسبة العمل المباشر كمكون رئيس للتكلفة الكلية للإنتاج. وهي تناسب أكثر الشركات التي لديها تكاليف صناعية كبيرة.

تقوم هذه الطريقة على أن المنتجات تستهلك النشاطات، النشاطات هي التي تستهلك الموارد، وتستبدل فيها أقسام التحليل بالنشاطات ووحدة العمل بمؤشرات أو مسببات التكلفة Inducteurs de couts التي تعد مقياس يعكس السبب الجوهري في تكوين عنصر التكلفة، وهي ليست مؤشرات كمية فحسب وإنما مؤشرات مفسرة للتكلفة أيضا كونها تقيس حجم النشاط².

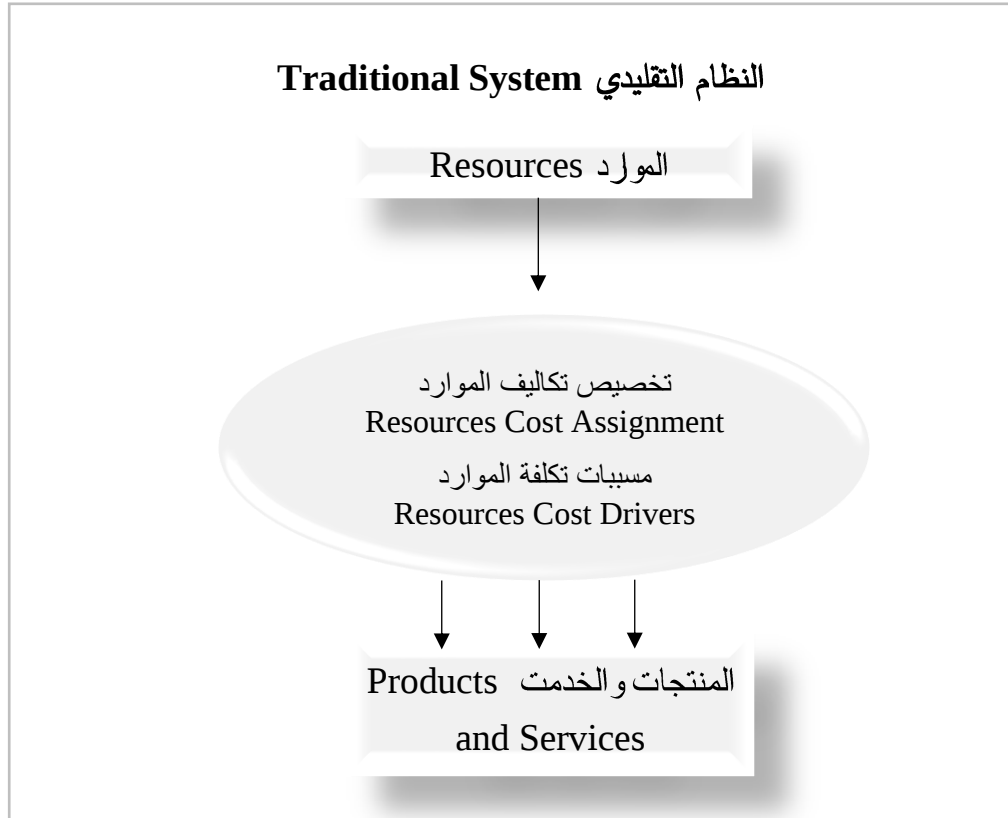
مما يؤدي إلى تحميل المنتجات بنكلفتها الحقيقية، على خلاف الطريقة التقليدية (الأقسام المتجانسة) التي تفترض وجود علاقة مباشرة بين المنتجات والموارد المستخدمة في الإنتاج وتعتمد على معامل تحميل واحد قائم على أساس الحجم.

¹ - Claude Alazard, Sabine Sépari, Op.Cit, PP313, 314.

² - Kada Meghraoui, **Pratique Du Contrôle De Gestion**, Berti Editions, Alger, 2016, P20.

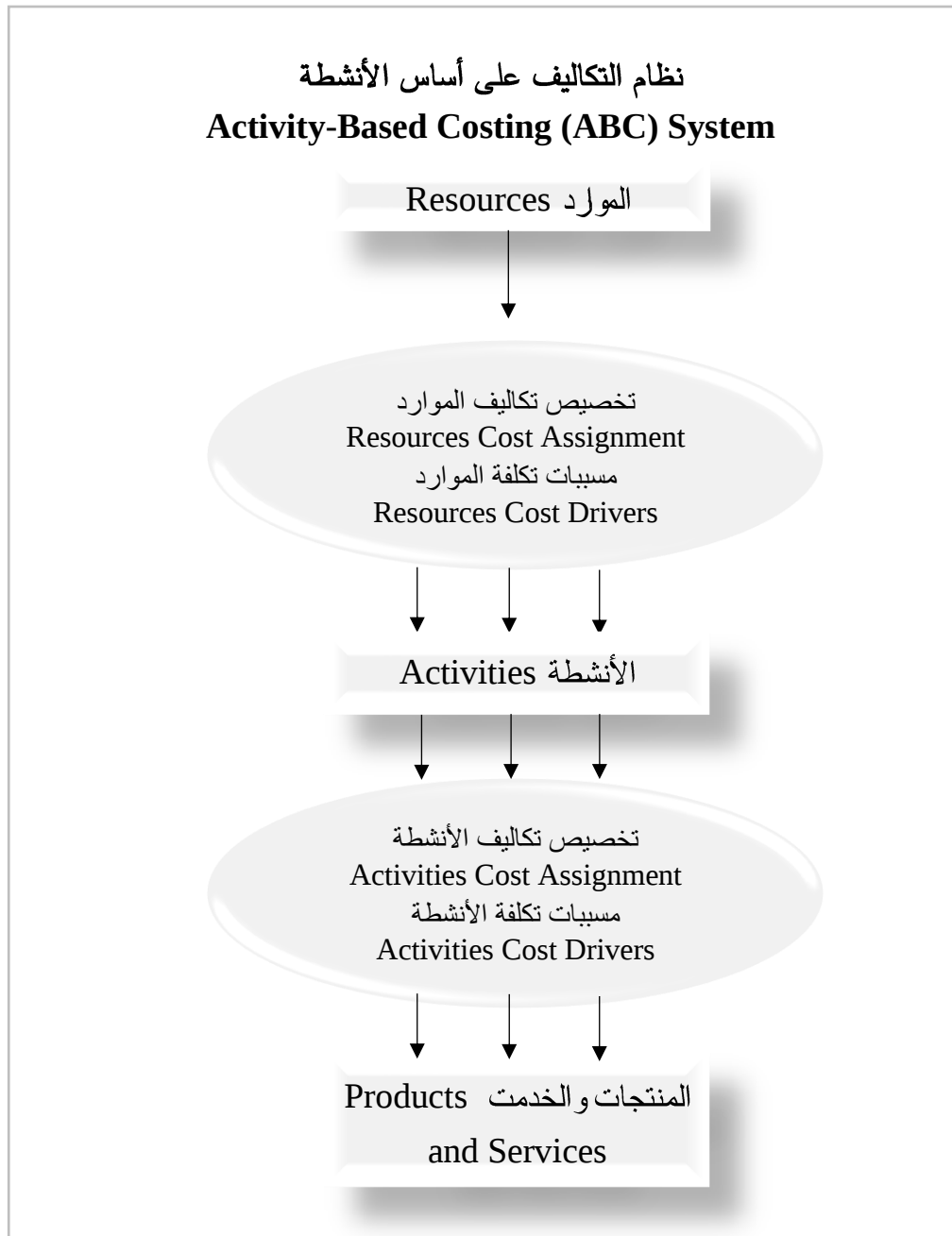
ويبين الشكلين التاليين الاختلاف بين الطريقتين الأقسام المتجانسة والتكاليف على أساس النشاطات في تحميل التكاليف غير المباشرة:

الشكل رقم (14): الطريقة التقليدية



المصدر: أحمد حسين علي حسين، مرجع سابق، ص.52.

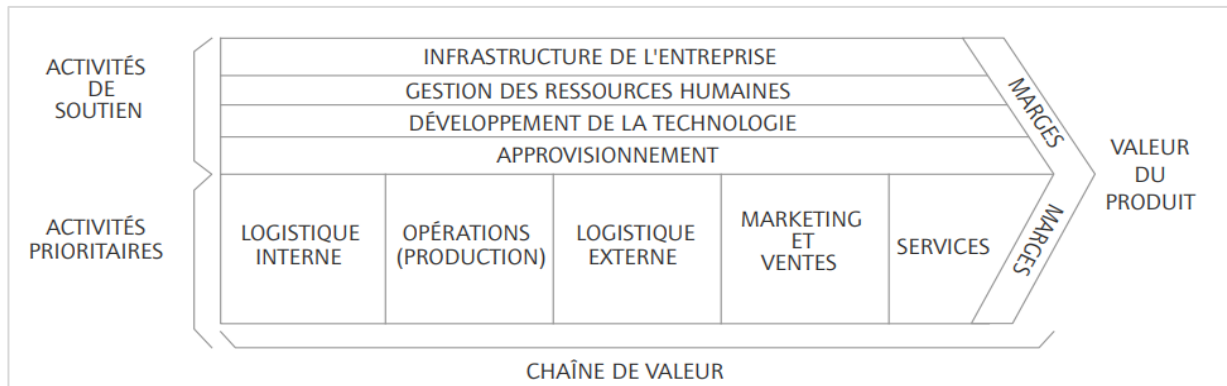
الشكل رقم (15): طريقة ABC



المصدر: أحمد حسين علي حسين، مرجع سابق، ص.53.

تستمد طريقة التكاليف على أساس الأنشطة مفهومها من مفهوم سلسلة القيمة لـ Porter. كما يظهره الشكل التالي:

الشكل رقم (16): سلسلة القيمة لـ Michael Porter



Source : Claude Alazard, Sabine Sépari, Op.Cit, P314

Services : خدمات	Valeur du Produit : قيمة المنتج
Marketing et Ventes : تسويق ومبيعات	Activités de Soutien : أنشطة الدعم
Logistique Externe : خدمات لوجستية خارجية	Approvisionnement : التموين
Opérations (Production) : العمليات (الإنتاج)	Marges : الهوامش
Logistique Interne : خدمات لوجستية داخلية	
Infrastructure de l'Entreprise : البنية التحتية للمؤسسة	
Gestion des Ressources Humaines : تسيير الموارد البشرية	
Développement de la Technologie : تطوير التكنولوجيا	
Activités Prioritaires : الأنشطة ذات الأولوية	

يشير الشكل إلى أن المؤسسة تتكون من سلسلة نشاطات مقسمة إلى نشاطات أساسية وأخرى مدعمة لها كلها تساهم في خلق القيمة المضافة للمؤسسة.

ولا تقتصر أهمية طريقة التكاليف على أساس النشاطات في تفعيل نظام محاسبة التكاليف وإنما تمتد إلى تحسين أداء المؤسسة من خلال استخداماتها الإدارية، إذ تعد المصدر الرئيس للمعلومة لنظام الإدارة على أساس النشاطات (Activity Based Management (ABM).

والإدارة على أساس النشاطات (ABM) Activity Based Management هي نظام يقوم على تسيير النشاطات كسبيل لتحسين القيمة التي يحصل عليها الزبون، من خلال تحليل الأنشطة ومؤشرات التكلفة وقياس الأداء وتقييمه.¹

ثانياً: أهداف طريقة التكاليف على أساس الأنشطة (ABC)

و يمكن تلخصها فيما يلي:

- تحديد تكاليف النشاطات الهامة وإلغاء التكاليف التي ليس لها أي قيمة.
- تحديد وتقييم النشاطات الجديدة التي تسمح بتحسين أداء المؤسسة.
- تحقيق الكفاءة والفعالية في استخدام الموارد المتاحة لإنجاز المهام الضرورية لتصنيع المنتجات والخدمات.
- تحديد سعر التكلفة بدقة وكفاءة وتفعيل نظام محاسبة التكاليف.

2.1.1.2. إجراءات تطبيق طريقة محاسبة التكاليف على أساس النشاطات:

يتم تطبيق طريقة ABC بإتباع مرحلتين أساسيتين:²

• المرحلة الأولى: يتم في هذه المرحلة القيام بما يلي:

- تحديد الأنشطة وتكاليف كل نشاط.
- تجميع الأنشطة المترابطة وتكاليفها في مجموعات متجانسة تسمى أوعية تكلفة.
- حساب معدل التكاليف الإضافية لكل وعاء (معامل التحميل).

• المرحلة الثانية :

- ويتم فيها تحديد مولدات التكلفة لكل منتج أي تخصيص تكاليف.
- الأنشطة على المنتجات كل بحسب درجة استفادته من النشاط المعين.

3.1.1.2. مزايا وحدود طريقة محاسبة التكاليف على أساس النشاطات

أولاً: مزايا طريقة محاسبة التكاليف على أساس النشاطات

تسمح هذه الطريقة بتحقيق جملة من المنافع نذكر منها:³

- تحديد تكلفة المنتجات بدقة عالية وتوزيعها بعدالة.

¹- Bernard Gumb, **Les Outils Du Contrôle De Gestion Au Service De Votre Stratégie**, Editions d'organisation, Paris, 2000, PP.25,26.

²- أحمد صلاح عطية، محاسبة تكاليف النشاط للاستخدامات الإدارية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006، ص.81-85.

³- أحمد حسين علي حسين، مرجع سابق، ص.63. (بتصرف)

- استخدام عدد كبير من مسببات التكلفة (معدلات التحميل).
- اختيار النشاط المسبب للتكلفة كأساس لتحميل هذه التكلفة وهو الأقرب للواقع المادي.
- تخفيض التكاليف وترشيد الموارد المستخدمة .
- توفير معلومات هامة حول أنشطة المؤسسة وتكاليفها مما يساعد على اتخاذ قرارات مناسبة بشأن خفض تكاليف بعض الأنشطة أو تبسيط أدائها أو تفعيلها أو إلغائها.
- تجنب الخسائر ونقص الإيرادات التي تترتب عن الخطأ في حساب سعر تكلفة.
- اتخاذ قرار التسعير بشكل مناسب وتفعيل نظامي تقييم الأداء والرقابة على التكاليف.

ثانيا: حدود طريقة محاسبة التكاليف على أساس النشاطات

ويعاب على هذه الطريقة أنها:

- مكلفة من حيث الوقت والمال.
- وجود عدد كبير من النشاطات قد يجعل هذه الطريقة أكثر تعقيدا وأقل فهما من قبل مستعملها.
- صعوبة تحديد مسببات التكلفة بالنسبة لبعض الأنشطة.

مثال تطبيقي¹:

تقوم إحدى الشركات الصناعية بإنتاج نموذجين مختلفين من تيل الفرامل الخاص بسيارات الركوب صغيرة الحجم النموذج 107-109. وفيما يلي بيان للأنشطة الخاصة بذلك، تكاليفها ومولدات التكلفة.

النشاطات	تكلفة النشاطات	عدد المولدات
القوى المحركة والطاقة	100000	44800 كيلوواط/سا
استلام وفحص المواد	49500	450 أمر شراء
التعبئة والتغليف	700000	400000 علبة معبئة
الأنشطة الهندسية	100000	7000 سا/عمل المهندسين
تجهيز وتهيئة الآلات	200000	80 عملية تجهيز وتهيئة
صيانة الآلات	100000	10000 سا/صيانة

¹ - أحمد صلاح عطية، مرجع سابق، ص ص. 97، 98 (بتصرف)

وتتمثل استهلاكات النموذجين للأنشطة فيما يلي:

القوى المحركة والطاقة	- 25200 كيلواط/سا بالنسبة للنموذج 107
	- 19600 كيلواط/سا بالنسبة للنموذج 109
استلام وفحص المواد	- 300 أمر شراء بالنسبة للنموذج 107
	- 150 أمر شراء بالنسبة للنموذج 109
التعبئة والتغليف	- 300000 علبة بالنسبة للنموذج 107
	- 100000 علبة بالنسبة للنموذج 109
الأنشطة الهندسية	- 3000 ساعة عمل بالنسبة للنموذج 107
	- 4000 ساعة عمل بالنسبة للنموذج 109
تجهيز وتهيئة الآلات	- 30 علبة بالنسبة للنموذج 107
	- 50 علبة بالنسبة للنموذج 109
صيانة الآلات	- 6000 ساعة بالنسبة للنموذج 107
	- 4000 ساعة بالنسبة للنموذج 109

المطلوب:

إذا علمت أن تكلفة المواد المباشرة للنموذجين هي 500.000 دج و 920.000 دج على التوالي، وأن تكلفة اليد العاملة المباشرة هي 700.000 دج و 680.000 دج، والكمية المنتجة من النموذج 107 تقدر بـ 120000 وحدة و 100.000 وحدة بالنسبة للنموذج 109.

- حدد تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة للنموذجين باستخدام ABC.

الحل:

تحديد التكلفة الوحديّة لمولدات التكلفة:

النشاطات	تكلفة النشاطات	عدد المولدات	التكلفة الوحديّة للمولد
القوى المحركة والطاقة	100000	44800 كيلواط/سا	2.23
استلام وفحص المواد	49500	450 أمر شراء	110
التعبئة والتغليف	700000	400000 علبه	1,75
الأنشطة الهندسية	100000	7000 سا/ عمل	14,28
تجهيز وتهيئة الآلات	200000	80 عملية تجهيز	2500
صيانة الآلات	100000	10000 سا/ صيانة	10

✚ تحديد تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة لكل منتج بعد تحديد تكلفة النشاط لكل منهما:

✚ جدول رقم (02): تحديد تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة للمنتجين

(109)			(107)			المنتجات البيان
تكلفة النشاط لكل منتج	التكلفة الوحديية للمولدات	عدد مولدات التكلفة	تكلفة النشاط لكل منتج	التكلفة الوحديية للمولدات	عدد مولدات التكلفة	
920.000			500.000			التكاليف المباشرة:
680.000			700.000			تكلفة المواد الأولية
						تكلفة الأجور المباشرة
1.600.000			1.200.000			المجموع
43.708	2,23	19.600	51.750	2,23	22.500	التكاليف غ المباشرة:
16.500	110	150	33.000	110	300	القوى المحركة والطاقة
175.000	1.75	100.000	52.500	1,75	300.000	استلام وفحص المواد
57.120	14.28	4000	42.840	14,28	3000	التعبئة والتغليف
125.000	2500	50	75.000	2500	30	الأنشطة الهندسية
40.000	10	4000	60.000	10	6000	تجهيز وتهيئة الآلات
						صيانة الآلات
457.328			315.090			مجموع التكاليف الصناعية غ.م.
2.057.328			1.515.090			تكلفة الإنتاج الكلية
100.000			120.000			عدد الوحدات المنتجة
20,573			12,625			ت.ص.غ.م. للوحدة المنتجة

المصدر: أحمد صلاح عطية، مرجع سابق، صص. 101-103 (بتصرف)

تكلفة النشاط لكل منتج = عدد مولدات التكلفة للنشاط × التكلفة الوحديية لمولدات النشاط

2.1.2. تحليل نقطة التعادل (عتبة المردودية) *Seuil de Rentabilité*

1.2.1.2. تعريف عتبة المردودية وتحديدها:

أولاً: تعريف عتبة المردودية:

- هي ذلك المستوى من النشاط الذي تتساوى عنده الإيرادات الكلية للمؤسسة بالتكاليف الكلية (الثابتة والمتغيرة) أي تكون النتيجة مساوية للصفر. وهي تدعى أيضاً رقم الأعمال الحرج، نقطة التعادل وتحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والربح. تقوم هذه الطريقة على تقسيم التكاليف إلى تكاليف ثابتة ومتغيرة:
- التكاليف الثابتة: وهي تكاليف هيكلية ترتبط بوجود المؤسسة وليست لها علاقة مباشرة بحجم النشاط.
 - التكاليف المتغيرة: وهي التكاليف المرتبطة بنشاط المؤسسة وبالتالي تتغير بتغير حجم الإنتاج.

وتفترض مجموعة من الافتراضات نذكر منها:

- استقرار الإنتاج وظروف الاستغلال خلال فترة التحليل.
- إهمال سياسة التخزين.
- ثبات التكاليف الوحشية وأسعار البيع خلال فترة التحليل.

ثانياً: تحديد عتبة المردودية:¹

أ. تحديد عتبة المردودية بالقيمة:

هناك ثلاث علاقات تسمح بتحديد عتبة المردودية حسابياً وهي:

• العلاقة 1: $SR = CV + CF$

• العلاقة 2: $SR = R = 0$

• العلاقة 3: $SR = M/CV = CF$

وتعد العلاقة (3) الأكثر استعمالاً كونها الأنسب لإجراء التقديرات.

¹- Claude Alazard, Sabine Séparie, Op.Cit, PP.224-225-227.

وبالتالي:

$$SR = \frac{CF}{\%M/CV}$$

ومنه:

$$M/CV = CA - CV \quad ; \quad \%M/CV = \frac{m/cv}{ca}$$

حيث أن:

CF : التكاليف الثابتة

CA : رقم الأعمال

M/CV : هامش على التكلفة المتغيرة

CV : التكاليف المتغيرة

ب. تحديد حجم عتبة المردودية:

بما أن هامش التكلفة المتغيرة = التكاليف الثابتة

$$SR = M/CV = CF$$

فإن:

$$Q \times M / CV_u = CF$$

$$Q^* = \frac{CF}{M/CV_u} (PV_u - CV_u)$$

ج. تحديد تاريخ تحقيق عتبة المردودية:

$$Y_x = \frac{SR}{CA} \times 12 / 360 \text{ jours}$$

ويمكن تحديد عتبة المردودية بيانيا وذلك بتمثيل منحني للتكاليف الكلية والإيرادات الكلية وتشكل نقطة التقاطع بينهما نقطة التعادل.

مثال:

تظهر تكاليف إحدى المؤسسات خلال شهر جوان كما يلي:

- تكلفة شراء المواد الأولية 310.000 دج.
- تكلفة اليد العاملة المباشرة 290.000 دج.
- مصاريف الإيجار 170.000 دج.
- مصاريف البحث والتطوير 160.000 دج.

إذا علمت أن إنتاج الشهر يقدر بـ 150.000 وحدة وأنه يتم بيعها بـ 12 دج/و:

- ماهي عتبة المردودية ؟
- ما هو عدد الوحدات الذي يسمح بتحقيق ذلك؟
- ماهو التاريخ الذي تغطي فيه المؤسسة جميع تكاليفها؟

الحل:

1. تحديد عتبة المردودية:

$$CA = 150.000 \times 12 = 1.800.000 \text{ DA}$$

$$CV = 310.000 + 290.000 = 600.000 \text{ DA}$$

$$CF = 170.000 + 160.000 = 330.000 \text{ DA}$$

$$M / CV = 1.800.000 - 600.000 = 1.200.000 \text{ DA}$$

$$M / CV = \frac{M/CV}{CA} = \frac{1.200.000}{1.800.000} = 0,66\%$$

$$SR = \frac{CF}{\%M/CV} = \frac{330.000}{0,66} = 500.000 \text{ DA}$$

2. تحديد عدد الوحدات الذي يسمح بتحقيق رقم الأعمال نقطة التعادل (حجم العتبة):

$$Q^* = \frac{CF}{M/CVu} = \frac{330.000}{8} = 41.250 \text{ unités} ; M / CV_u = \frac{1.200.000}{150.000} = 8 \text{ DA}$$

3. تحديد تاريخ تحقيق عتبة المردودية:

$$Y_x = \frac{Sr}{CA} \times x = \frac{500.000}{18.00.000} \times 30 = 8,33 \approx 9 \text{ jours.}$$

سيتم تحقيق العتبة في 9 جوان وبالتالي المؤسسة في مؤمن من مخاطر الاستغلال.

2.2.1.2. عتبة المردودية في حالة مبيعات موسمية:

في هذه الحالة المبيعات لا تباع بصفة منتظمة وإنما تخضع لتذبذبات موسمية والتي إن كانت لا تؤثر على ظروف الاستغلال وبالتالي لا تؤثر على رقم الأعمال الحرج (نقطة التعادل) إلا أنها تؤثر على تاريخ تحقيقه.

مثال:

مؤسسة الآفاق تنتج وتبيع منتج واحد، إليك المعطيات الخاصة بذلك:

- رقم الأعمال: 6.500.000 دج
- التكاليف الثابتة: 1.260.000 دج
- النتيجة: 690.000 دج

إذا علمت أن رقم الأعمال السنوي موزع كالتالي:

جانفي: 30 %	أفريل: 6 %	جويلية: 1 %	أكتوبر: 4 %
فيفري: 20 %	ماي: 5 %	أوت: 1 %	نوفمبر: 10 %
مارس: 10 %	جوان: 2 %	سبتمبر: 1 %	ديسمبر: 10 %

المطلوب: أحسب عتبة المردودية وحدد تاريخ تحقيقها.

الحل:

1. تحديد عتبة المردودية:

$$M / CV = R + CF$$

$$M / CV = 690000 + 1260000 = 1950000 \text{ DA}$$

$$M / CV = \frac{M / CV}{CA} = \frac{1950000}{6500000} = 0.3$$

$$SR = \frac{CF}{\%M / CV} = \frac{1260000}{0,3} = 4200.000 \text{ DA}$$

2. تحديد تاريخ تحقيق العتبة:

بما أن المبيعات غير منتظمة فلا بد من حساب رقم الأعمال المتراكم لتحديد تاريخ تحقيق العتبة وذلك كما يلي:

جدول رقم (03): رقم حساب رقم الأعمال المتراكم

Périodes	CA	CACum
Janvier	1950000	1950000
Février	1300000	3250000
Mars	650000	3900000
Avril	390000	4290000
Mai	325000	4615000
Juin	130000	4745000
Juillet	65000	4810000
Aout	65000	4875000
Septembre	65000	321288
Octobre	260000	355892
Novembre	650000	350496
Décembre	650000	365100

← SR = 4200.000 DA

المصدر: من إعداد الباحثة

$$Y_x = \frac{Z}{CA} \times x$$

$$Z = SR - CACum$$

$$Z = 4200.000 - 3900.000$$

$$Z = 300.000 \text{ DA}$$

$$Y_x = \frac{300000}{390000} \times 30 = 23,07 \approx 24 \text{ Jours}$$

ستتحقق العتبة في 24 أبريل مما يشير إلى أنه انطلاقاً من هذا التاريخ ستكون النتيجة ربحاً.

3.2.1.2. عتبة المردودية في حالة تغيير ظروف الاستغلال:

مثال:

إليك المعطيات التالية والخاصة بمؤسسة De Lamotte للسنة (ن+1):¹

- رقم الأعمال الشهري 10100 أورو.
- % الهامش التكلفة المتغيرة 26%.
- التكاليف الثابتة 26000 أورو سنويا.

ونظرا لضعف نتيجة السنة (ن) ترتئي المؤسسة تحسين جهازها الإنتاجي ومنه رفع طاقتها الإنتاجية.

تركيب الاستثمارات يتم وفق الرزنامة التالية:

- 1 ماي (ن+1): الحيازة على تجهيزات بتكلفة 60.000 أورو، عمرها الإنتاجي 10 سنوات، قيمتها المتبقية معدومة. ونظرا للوقت الذي تتطلبه عملية التركيب التجريب، فإن التجهيزات لن تشغل قبل شهرين.
- 1 جويلية (ن+1): تشغيل الآلات الجديدة التي تسمح باقتصاد في التكاليف المتغيرة وتخفض نسبتها إلى 65%، والقيام بحملة لترقية المبيعات التي سيكون لها تأثير فوري يسمح برفع كمية المبيعات بـ 10% دون تخفيض السعر. تقدر تكلفة الحملة بـ 5000 أورو للفترة.

المطلوب:

1. إعداد جدول يلخص تطور عناصر تحديد النتيجة للسنة (ن+1) مع العلم أن المؤسسة تطبق طريقة الاهتلاك الثابت.
2. تحديد عتبة المردودية في ظل الظروف الجديدة.
3. تحديد تاريخ تحقيق العتبة.
4. هل تغيير ظروف الاستغلال هذه هي في صالح المؤسسة؟

¹- Claude Alazard, Sabine Séparie, Op.cit, PP.231-232.

الحل:

1. إعداد جدول يلخص تطور عناصر تحديد النتيجة للسنة (ن+1):

جدول رقم (04): تطور عناصر تحديد النتيجة للسنة (ن+1)

Périodes	CA	CV	M/CV	CF	R
Jan/Juin	$10100 \times 6 = 60600$	$60600 \times 0,74 = 44844$	15756	$26000 \times 6 / 12 = 13000$	2756
Juil/Dec	$(10100 \times 1,1) \times 6 = 66660$	$[(10100 \times 1,1) \times 0,65] \times 6 = 43329$	23331	$26000 \times 6 / 12 + 60000 \times 0,1 \times 6 / 12 + 5000 = 21000$	2331
Total	127260	88173	39087	34000	5087

Source : Claude Alazard et Sabine Sépari, Op.Cit, P.232 (بتصرف)

ملاحظة:

تحتسب الاهتلاكات ابتداء من تاريخ الاستعمال وليس من تاريخ الحياة.

يحسب قسط الاهتلاك الثابت وفق العلاقة التالية:

$$\text{قسط الاهتلاك الثابت} = (\text{قيمة الأصل} - \text{القيمة المتبقية}) \times \text{معدل الاهتلاك} \times \text{مدة الإستعمال}$$

- الفترة (جانفي - جوان): بما أن تشغيل التجهيزات والقيام بالحملة لترقية المبيعات لن يتم حتى في شهر جويلية، فإنه ليس هناك أي تعديل في السداسي الأول. ستحقق المؤسسة هامش على التكلفة المتغيرة قدره 15756 أورو مما لا يسمح بتغطية كل التكاليف الثابتة حيث تقدر بـ 13000 أورو.
- الفترة (جويلية - ديسمبر): ابتداء من شهر جويلية سيعدل هامش التكلفة المتغيرة بفعل ارتفاع الكميات بـ 10% وتخفيض التكاليف المتغيرة بـ 9% نتيجة التحسين في ظروف الاستغلال (74% - 65%). وبالتالي سترتفع نسبة الهامش إلى 35% (26% + 9%) مما يسمح بتغطية جميع التكاليف إذ قدرت نتيجة السداسي الثاني للسنة (ن+1) بـ 2331 أورو.

2. تحديد عتبة المردودية:

$$\%M/CV = \frac{39087}{127260} = 0,31$$

$$SR = \frac{CF}{\%M/CV} = \frac{34000}{0,31} = 109677,42€$$

3. تحديد تاريخ تحقيق العتبة:

الجدول رقم (05): حساب رقم الأعمال التراكمي

Périodes	CA	CA cum
Jan → juin	60600	60600
Juillet	11110	71710
Aout	11110	82820
Sept	11110	93930
Oct	11110	105040
Nov	11110	116150
Dec	11110	127260

بما أن رقم الأعمال غير منتظم فلا بد من حساب رقم الأعمال المتراكم لتحديد تاريخ العتبة

$$SR = 109677,42 €$$

المصدر: من إعداد الباحثة

$$Y_x = \frac{Z}{CA} \times 30 \longleftrightarrow Y_x = \frac{Sr - CAcum}{CA} \times 30$$

$$Y_x = \frac{109677,42 - 105040}{11110} \times 30 = 12,52 \approx 13$$

وعليه، فإن تاريخ تحقيق العتبة سيكون في 13 نوفمبر (ن+1).

بالمقارنة بين:

نتيجة - السنة (ن): $(12 \times 10100) - (74\% \times 12 \times 10100) - 26000 = 5512$ أورو
- السنة (ن+1): 5087 أورو

تاريخ تحقيق - السنة (ن): أكتوبر $0,26/26000 = 12 \times \frac{100000}{127260}$
- السنة (ن+1): نوفمبر العتبة

مبدئياً يمكن القول أن تغيير ظروف الاستغلال التي ستشهدها المؤسسة ليست في صالحها.

4.2.1.2. عتبة المردودية في حالة تعدد المنتجات:¹

هناك حالات تحتاج فيها الإدارة إلى تقييم أداء مبيعات منطقة جغرافية معينة، أو وكيل بيع معين أو مجموعة من العملاء... إلخ، مما يتطلب تحليل التعادل لعدة منتجات. ولتحديد عتبة المردودية في هذه الحالة تتبع الخطوات التالية:

(1) تحديد نسبة المزج بين المنتجات داخل المزيج البيعي d_i وذلك كما يلي:

$$\text{نسبة المزج البيعي} = \frac{\text{مبيعات منتج واحد}}{\text{إجمالي مبيعات المزج}}$$

وهي نسبة مبيعات كل منتج من المبيعات الإجمالية للمنتجات المشكلة للمزج.

(2) حساب M/CV_u م للوحدة المكافئة (المتوسط المرجح لهامش المساهمة)، وتحسب بالعلاقة التالية:

$$M/CV_u = \sum_{i=1}^n d_i \cdot M/CV_{ui}$$

حيث أن:

$$M / CVU = M/CVU_1 + M/CVU_2 + \dots + M/CVU_n$$

$$\sum_{i=1}^n d_i = 1$$

وهي تمثل هامش المساهمة لكل منتج مرجح بنسبته في المزيج البيعي لأن المنتجات لا تباع بنسب متساوية داخل المزيج البيعي.

(3) تحديد حجم العتبة Q_t^* وذلك بالعلاقة التالية :

$$Q_t^* = \frac{CF}{M/CV_u}$$

حيث أن:

M/CV_u : هامش التكلفة المتغيرة للوحدة المكافئة.

CF : التكاليف الثابتة.

(4) حساب حجم العتبة لكل منتج ويتم ذلك باعتبار نسب المزج البيعي $d_i \cdot Q_t^*$

¹- أحمد محمد نور وآخرون، المحاسبة الإدارية في بيئة الأعمال المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005/2004، ص ص. 82-83 (بتصرف)

مثال تطبيقي:

مؤسسة تنتج وتبيع 4 منتجات (P_1, P_2, P_3, P_4)، ويوضح الجدول التالي مبيعات المنتجات الأربعة وه/ت م الوحدوي:

جدول رقم (06): مبيعات و ه/ت م الوحدوية للمنتجات P_4, P_3, P_2, P_1

Produits	Qv	M / CVu ₁
P_1	4200	17
P_2	3800	22
P_3	5600	16
P_4	6400	25

المصدر: من إعداد الباحثة

المطلوب:

إيجاد عتبة المردودية لكل منتج مع العلم أن التكاليف الثابتة تقدر بـ 17802400 دج.

الحل:

1. تحديد نسبة المزيج البيعي:

$$\text{نسبة المزيج البيعي} = \frac{\text{مبيعات منتج واحد}}{\text{إجمالي مبيعات المزيج}}$$

$$di_3 = \frac{5600}{20000} = 0,28$$

$$di_1 = \frac{4200}{20000} = 0,21$$

$$di_4 = \frac{6400}{20000} = 0,32$$

$$di_2 = \frac{3800}{20000} = 0,19$$

2. تحديد ه/ت م للوحدة المكافئة:

$$M/CVu' = \sum_{i=1}^n di \cdot M/CVui$$

$$M/CVu' = (0,21 \times 17) + (0,19 \times 22) + (0,28 \times 16) + (0,32 \times 25)$$

$$M/CVu' = 20,23 \text{ DA}$$

3. تحديد حجم العتبة Q^* :

$$Q^* = \frac{CF}{M/CVu'} = \frac{17802400}{20,23} = 880000 \text{ Unités}$$

4. تحديد حجم العتبة لكل منتج Q^* :

$$Q^* = Q_t^* . d_i$$

$$Q_{p1}^* = 880000 \times 0,21 = 184.800 \text{ unités}$$

$$Q_{p2}^* = 880000 \times 0,19 = 167.200 \text{ unités}$$

$$Q_{p3}^* = 880000 \times 0,28 = 246.400 \text{ unités}$$

$$Q_{p4}^* = 880000 \times 0,32 = 281.600 \text{ unités}$$

وعليه، تتحقق العتبة عند بيع 184.800 وحدة من المنتج P_1 و 167.200 وحدة من المنتج P_2 و 246.400 وحدة من المنتج P_3 و 281.600 وحدة من المنتج P_4 .

5.2.1.2. مزايا وعيوب تحليل عتبة المردودية:

يسمح تحليل عتبة المردودية بتحقيق جملة من المزايا نذكر منها:

- حساب النتيجة وهامش التكلفة المتغيرة ومتابعة تطورات التكاليف المتغيرة مما يمكن من تخفيضها.
- تحليل وتقييم مستوى الأرباح والخسائر والإنتاج والمبيعات.
- ترشيد استغلال الموارد المتاحة من خلال تحديد أدنى مستوى للنشاط.
- دراسة وتحليل أثر اتخاذ قرارات التسعير وتحسين شروط الاستغلال.
- تحديد هامش الأمان مما يمكن من مواجهة الإنخفاض في قيمة المبيعات.
- يعد قاعدة للتخطيط واتخاذ القرار وتقييم الأداء وتحديد المسؤوليات.
- ويعاب على هذه الطريقة أنها تقوم على ثبات عدة عوامل منها تكلفة إنتاج الوحدة الواحدة وسعر البيع.

3.1.2. التكاليف التفاضلية Couts Différentiels

1.3.1.2. تعريف التكاليف التفاضلية:

هي التكاليف المرتبطة بقرار معين، تسمح للمؤسسة باختيار بديل من البدائل المتاحة أمامها كالدخول في صفقة جديدة، إضافة أو إلغاء منتج، إعداد خط إنتاجي جديد، تصنيع أجزاء منتج أو شراءها، وذلك بمقارنة النتيجة التفاضلية المترتبة على اختيار بديل معين بالنتيجة التفاضلية للبدائل الأخرى المتاحة. ويتم اختيار البديل الذي يحقق إيرادات تفاضلية أكبر من التكاليف التفاضلية أو لديه أقل تكلفة تفاضلية في حالة المفاضلة بين الشراء أو التصنيع مثلاً. ولا تظهر هذه التكاليف في سجلات المؤسسة وإنما تدرج في تقارير مراقبة التسيير.

ويجب أن تتلاءم معلومات التكاليف مع القرار المراد اتخاذه، وحتى يتحقق ذلك لا بد أن يتوفر فيها الخاصيتين التاليتين¹:

- أن تكون التكلفة متوقعة في المستقبل.
- أن تختلف باختلاف البدائل.

2.3.1.2. تحديد النتيجة التفاضلية:

تحسب النتيجة التفاضلية بإحدى العلاقات التالية:

النتيجة التفاضلية = الإيرادات التفاضلية - التكاليف التفاضلية

النتيجة التفاضلية = الإيرادات التفاضلية الضائعة - التكاليف التفاضلية المقتصدة

النتيجة التفاضلية = التكاليف التفاضلية المقتصدة - التكاليف التفاضلية

¹ - أحمد محمد نور وآخرون، مرجع سابق، ص.155.

مثال: 1

تقوم إحدى المؤسسات الصناعية بشراء قطعة غيار " س " بمبلغ 5,6 دج للقطعة، ويمكنها إنتاج هذه القطعة بدون أي إنفاق استثماري إضافي. تستخدم المؤسسة حوالي 100.000 قطعة سنويا. ولقد قامت إدارة المؤسسة بدراسة لتحديد التكلفة التي تتحملها المؤسسة لو قررت إنتاج هذه القطعة، وقد أظهرت الدراسة ما يلي:

260.000	تكلفة المواد مباشرة
144.000	أجور مباشرة
135.000	مصاريف صناعية ثابتة غير مباشرة
66.000	زيادة في التكلفة الثابتة نتيجة إنتاج القطعة
18.000	زيادة في التكلفة الإدارية نتيجة إنتاج القطعة
623.000	إجمالي تكلفة إنتاج القطع
6,23 دج	تكلفة إنتاج القطعة الواحدة

إذن:

5,60 دج	تكلفة شراء القطعة الواحدة من السوق
6,23 دج	تكلفة إنتاج القطعة الواحدة داخليا

بصفتك مكلف بالدراسات على مستوى مصلحة مراقبة التسيير بما تنصح المؤسسة بالشراء أو التصنيع؟
برر إجابتك حسابيا.

الحل:

يتبين من نتائج الدراسة التي قامت بها إدارة المؤسسة أن تكلفة الشراء أقل من تكلفة الإنتاج مما يرجح قرار الشراء، إلا أنه لم يتم استبعاد التكاليف الثابتة غير المباشرة من التحليل علما أنها تكاليف تتحملها المؤسسة سواء أنتجت القطع أو تم شراؤها من الخارج.

1- أحمد محمد نور وآخرون، مرجع سابق، ص ص. 167، 168 (بتصرف).

وعليه يتم التحليل كالاتي:

623.000	تكلفة الإنتاج الكلية للقطع
- 135.000	تكاليف ثابتة غير مباشرة
488.000	تكلفة إنتاج القطع

التكلفة التفاضلية لإنتاج القطعة الواحدة = $100.000 / 488.000 = 4,88$ دج

وعليه، فإن:

النتيجة التفاضلية = التكاليف التفاضلية المقتصدة - التكاليف التفاضلية

$$100.000 (4,88-5,60) =$$

$$= 488.000 - 560.000 = 72.000 \text{ دج}$$

بما أن تكلفة الشراء أكبر من تكلفة الصنع ننصح المؤسسة بتصنيع هذه القطع داخليا عوض شراءها.

المحور الثاني: محاسبة مراكز المسؤولية وأسعار التنازل الداخلي

1.2.2. تعريف نظام محاسبة مراكز المسؤولية ومبادئه

1.1.2.2. تعريف نظام محاسبة مراكز المسؤولية:

هو نظام يربط بين التنظيم الإداري والنظام المحاسبي من خلال تقسيم المؤسسة إلى مراكز مسؤولية الذي يستوجب ابتداء تفويض السلطات ويسمح بتقييم الأداء وتحديد المسؤول عنه.

2.1.2.2. مبادئ نظام محاسبة مراكز المسؤولية:

يرتكز إعداد نظام محاسبة مراكز المسؤولية على المبادئ التالية:¹

- أن يتحمل كل مدير مسؤولية الأنشطة التابعة له.
- أن لا تتناقض أهدافه الخاصة مع الأهداف العامة للمؤسسة.
- أن تكون الأهداف ممكنة التحقيق وقابلة للقياس.
- أن يشترك في وضع التقارير.
- أن تصل تقارير الأداء والتغذية العكسية لكل مدير في الوقت المناسب لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

2.2.2. تعريف مراكز المسؤولية وأنواعها

1.2.2.2. تعريف مركز المسؤولية:

هو وحدة تنظيمية مستقلة موضوعة تحت إشراف ولادة مسؤول تلقى من السلطة العليا تفويضا للسلطة، يمكنه من تحقيق برنامج عمل في إطار الوسائل المتاحة له، لتحقيق الأهداف المسطرة والوصول للنتائج المرغوب فيها. ولن الاستقلالية التي تتمتع بها مراكز المسؤولية كافية لاتخاذ القرارات المتعلقة بالبيع والشراء فيما بينها أو مع أطراف خارجية.

بطبيعة الحال يحاول كل مركز مسؤولية أن يحقق أفضل نتائج ممكنة لعملياته، فمركز المشتري يحاول الشراء بأقل التكاليف ومركز البائع يحاول البيع بأعلى سعر ممكن ومن هنا يظهر مشكل تحديد سعر التنازل الداخلي.

¹ - فيصل جميل السعيدة، مرجع سابق، ص. 140 (بتصرف)

2.2.2.2. أنواع مراكز المسؤولية:

هناك أربعة أنواع لمراكز المسؤولية تتمثل فيما يلي:

- مركز التكاليف وهو مسؤول عن تقديم منتجات بأقل تكلفة وأحسن جودة.
- مركز الإيرادات وهو مسؤول عن تعظيم رقم الأعمال.
- مركز الأرباح وهو مسؤول عن تعظيم الهامش بتحسين الإيرادات وتقليل التكاليف.
- مركز الاستثمار وله سلطة اتخاذ قرارات استثمارية تؤثر على كل من التكاليف والإيرادات والربحية في المدى البعيد.

3.2.2. مزايا وعيوب نظام محاسبة مراكز المسؤولية

1.3.2.2. مزايا نظام محاسبة مراكز المسؤولية:

- تسمح محاسبة مراكز المسؤولية بتحقيق جملة من المنافع نذكر منها:¹
- ربط الرقابة المحاسبية بالهيكل من خلال ربط الأداء بالمسؤول عنه.
- قياس فعالية مراكز المسؤولية ومشاركتها في سلسلة القيمة.
- الحكم على كفاءة المؤسسة في تنفيذها للإستراتيجية.
- تنشيط هيكل المؤسسة بتفويض عدد معين من السلطات.
- رفع قدرات رؤساء مراكز المسؤولية من خلال المنافسة بينهم ولشراكتهم في صنع القرار.
- تحقيق الاتصال المطلوب بين مراكز المسؤولية من خلال تقارير الأداء التي ترفع دوريا.

2.3.2.2. عيوب نظام محاسبة مراكز المسؤولية:

ومن بين الإنتقادات الموجهة لمراكز المسؤولية ما يلي:²

- تتطلب أموال كبيرة لمراقبة أنشطة المدراء.
- صعوبة في تنسيق العمليات المتداخلة بين الأقسام.
- عدم توافق القرارات أحيانا مع الأهداف العامة للمؤسسة.

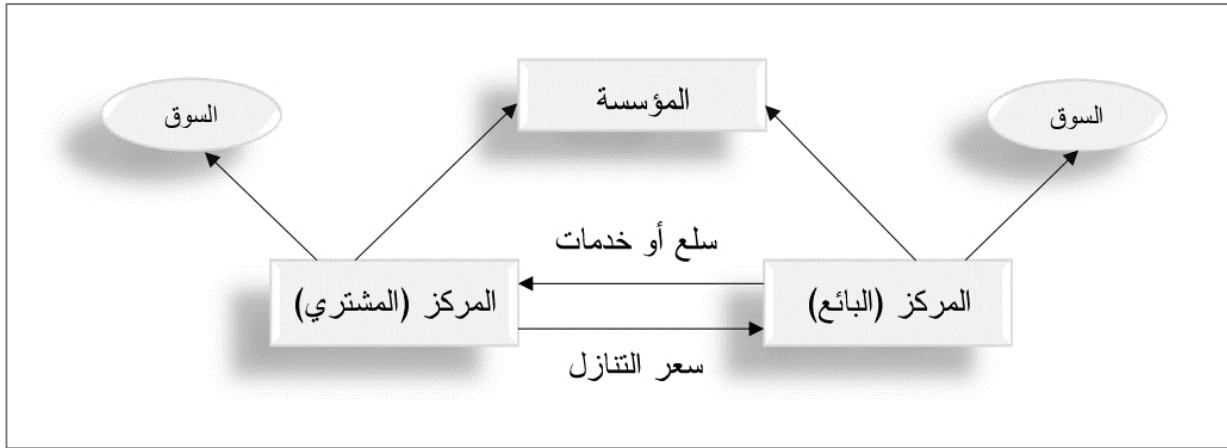
¹- Claude Alazard, Sabine Sépari, Op.cit, P.377 (بتصرف)

²- فيصل جميل السعيدة، مرجع سابق، ص.141.

4.2.2. أسعار التنازل الداخلي Prix De Cession Interne

تطبق أسعار التنازل الداخلي في المؤسسات التي تنتهج اللامركزية في التسيير بحيث أن لكل وحدة من وحداتها الاستقلالية في إقامة تبادلات داخلية لكن في إطار المصلحة العامة للمؤسسة. وعليه، يستعمل مراقب التسيير أسعار التنازل الداخلي لتنظيم وتقييم أداء هذه الوحدات وتحفيز مسؤوليها، وبالتالي لا بد من تبني منهجية ملائمة لتحديد هذه الأسعار كي تسمح بتقييم فعال لأداء مراكز المسؤولية. ويوضح الشكل التالي التبادلات الداخلية لوحدة المؤسسة في إطار اللامركزية.

الشكل رقم (17): التبادلات الداخلية لمراكز المسؤولية



المصدر: من إعداد الباحثة

1.4.2.2. تعريف سعر التنازل الداخلي:

هو السعر المستخدم لتقييم تبادل المنتجات والخدمات بين مراكز المسؤولية بالمؤسسة (مركز البائع ومركز المشتري). ويجب أن يكون هذا السعر محققاً لأهداف المؤسسة وليس أهداف الوحدات فقط، أن يسمح بقياس صحيح لأداء مراكز المسؤولية المعنية وباحترام الاستقلالية الممنوحة لمراكز المسؤولية.¹

¹- Claude Alazard, Sabine Sépari, Op.cit, P.367.

2.4.2.2. طرق تحديد سعر التنازل الداخلي:

هناك ثلاث أساليب أساسية لتحديد سعر التنازل بين الوحدات تتمثل فيما يلي:¹

أ. سعر التنازل على أساس سعر السوق:

وهو سعر يحدد بالرجوع إلى سعر السوق لمنتج مماثل مما يجعل مركز المسؤولية البائع في منافسة مع المنتجين الخارجيين.

$$\text{سعر التنازل الداخلي} = \text{سعر السوق}$$

ب. سعر التنازل على أساس التكاليف الكلية المعيارية وهامش الربح:

وهو السعر المحدد على أساس التكلفة المعيارية التي تحددها المؤسسة لمستوى النشاط العادي وهامش الربح المتوقع من طرف مركز الأرباح لمبيعاته.

$$\text{سعر التنازل الداخلي} = \text{التكلفة الكلية المعيارية للإنتاج} + \text{هامش الربح}$$

يتم تحديد هذا السعر على أساس تغطية جميع التكاليف المرتبطة بالمنتج محل التبادل مع تحقيق نسبة من الهامش لكن في إطار الأهداف العامة للمؤسسة.

ج. سعر التنازل التفاوضي:

ويحدد على أساس التفاوض في حالة وجود مثلاً طاقة عاطلة لدى مركز المسؤولية البائع يمكن استغلالها لتلبية احتياجات مركز المسؤولية المشتري بسعر تفاوضي أقل من السعر العادي، نفس الشيء ممكن أن يحدث لما مركز المشتري يستطيع تحقيق مشترياته من مورد خارج المؤسسة بسعر أقل من سعر التنازل.

أنه سعر عادل حيث أن مركز البائع لا يمكن له تحديد سعر أعلى من سعر السوق والمركز المشتري لا يمكن له الحصول على المادة الأولية بسعر أقل من سعر السوق.

كما يتم اللجوء إلى سعر التنازل التفاوضي عندما يخضع سعر السوق لتقلبات متكررة.

¹- Charles T. Horngren et autres, Op.cit, PP.12,13.

مثال تطبيقي:

تحتوي مؤسسة الأمل على وحدتين إنتاجيتين (أ) و(ب). تقوم الوحدة (أ) بإنتاج المنتج "س" يستخدم كمنتج وسيط في الوحدة (ب). تقدر تكلفة إنتاجه الوحدوية بـ 1600 دج. يباع للوحدة (ب) في إطار لامركزية التسيير بسعر 1850 دج وبسعر 1900 دج بالنسبة للكمية الموجهة للسوق. مع انفتاح الاقتصاد الوطني يمكن للوحدة (ب) الحصول على نفس المنتج بسعر 1700 دج للوحدة وتتوي هذه الأخيرة اللجوء إلى السوق للحصول عليه.

المطلوب:

ما هو الانعكاس على كل من الوحدة (أ) والوحدة (ب) والمؤسسة لو لجأت الوحدة (ب) إلى السوق الخارجي مع العلم أن استهلاكها السنوي يقدر بـ 22500 وحدة.

الحل:

- الانعكاس على الوحدة (أ):

$$\text{النتيجة} = 22500 \times 1600 - 22500 \times 1850 =$$

$$= 5.625.000 \text{ دج}$$

ستتخفض نتيجة الوحدة (أ) بـ 5.625.000 دج

- الانعكاس على الوحدة (ب):

$$\text{النتيجة} = 22500 \times 1700 - 22500 \times 1850 =$$

$$= 3.375.000 \text{ دج}$$

سترتفع نتيجة الوحدة (ب) بـ 3.375.000 دج

- الانعكاس على المؤسسة:

$$\text{النتيجة} = 3.375.000 + (5.625.000) =$$

$$= (2.250.000) \text{ دج}$$

ستتخفض نتيجة المؤسسة بـ 2.250.000 دج

المحور الثالث: الموازنات التقديرية

يعتبر أسلوب الرقابة عن طريق إعداد الموازنات التقديرية من أقدم الأساليب المستخدمة للرقابة. ولقد مر بأربعة مراحل تتمثل فيما يلي:¹

➤ **المرحلة الأولى:** كانت في هذه المرحلة الموازنة التقديرية عبارة عن تجميع الموارد المطلوبة لتنفيذ برنامج معين.

➤ **المرحلة الثانية:** تميزت هذه المرحلة بتحديد توقيت زمني لهذه الاحتياجات.

➤ **المرحلة الثالثة:** وهي المرحلة التي أصبحت فيها الموازنات التقديرية تستخدم مع التكاليف المعيارية لتحقيق الرقابة.

➤ **المرحلة الرابعة:** وهي المرحلة التي أصبحت فيها الموازنة التقديرية تستخدم كأداة فعالة للتخطيط الإداري والتنسيق والتحفيز والرقابة.

1.3.2. مفاهيم أساسية حول نظام الموازنات التقديرية

1.1.3.2. مفهوم التسيير التقديري:

هو عملية التفكير بالأهداف المستقبلية والوسائل الضرورية لتحقيق تلك الأهداف ضمن المحيط الذي تمارس فيه المؤسسة نشاطها وذلك في إطار شامل (التخطيط على المدى الطويل، المتوسط والقصير).

2.1.3.2. مراحل التسيير التقديري:

وتتمثل فيما يلي:

• التقدير La prévision:

وهو دراسة مستقبلية تقوم على التنبؤات ومعرفة التوجهات المستقبلية للمؤسسة باستخدام الأدوات والطرق التقنية كإحصاء السلاسل الزمنية والطرق الكيفية كدراسة السوق.

• إعداد الموازنة La budgétisation:

وهي التعبير عن الاختيارات في شكل برامج مستقبلية مع ضرورة التنسيق بين هذه الأخيرة.

• المراقبة Le contrôle:

وهي التأكد من أن النتائج المحققة مطابقة للأهداف المسطرة ويتم ذلك وفق ثلاث مراحل تتمثل في ما يلي:

- تحديد الانحرافات: وذلك عن طريق مقارنة التقديرات بالإنجازات باستخدام المحاسبة التحليلية.
- تحليل الانحرافات: ويتم ذلك انطلاقاً من مبدئين أساسيين هما:

¹ - أحمد محمد نور وآخرون، مرجع سابق، ص. 206.

- * أن تقدم المعلومة للمعني بالأمر فقط.
- * مبدأ الاستثنائية الذي يقضي بتحليل الانحرافات الهامة فقط.
- استغلال الفروقات: وذلك عن طريق تفسيرها وتقديم المبررات عن أسباب حدوثها لاتخاذ الاجراءات التصحيحية اللازمة.

3.1.3.2. تعريف الموازنة التقديرية وأهدافها:

أولاً: تعريف الموازنة التقديرية

الموازنة هي تعبير كمي لبرنامج الأعمال المقترح من الإدارة، تساهم في تنسيق وتنفيذ هذا البرنامج وتغطي الجانب المالي وغير المالي، فهي بمثابة خارطة طريق للمؤسسة.¹

ثانياً: أهداف الموازنة التقديرية

ويمكن تلخيصها فيما يلي:

- التخطيط: تعتبر الموازنة أداة فعالة للتخطيط حيث يتم وضعها بعد دراسة كافة الظروف المحيطة بالمؤسسة مما يسمح لها بالمراقبة المستمرة على السياسات والإجراءات التنفيذية.
- التنسيق: تهدف الموازنة إلى تحسين الاتصال الداخلي للمؤسسة كما أن استغلالها في كافة أنشطة المؤسسة يتطلب تنسيق الجهود فمثلاً يجب أن يكون هناك توافق تام من حيث التوقيت والتنظيم بين إدارة المبيعات وإدارة الإنتاج وذلك بتوفير الإنتاج اللازم وفي الوقت المناسب.
- الرقابة: ويتمثل ذلك في مراقبة الإنجازات بالتقديرات بهدف التعرف على مواطن القوة والضعف في أداء المؤسسة ومن ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة وفي الوقت المناسب.
- التحفيز: وذلك من خلال تقييم الأداء وما يترتب عنه من تحسين لنظام الحوافز.

4.1.3.2. المبادئ الأساسية لنظام الموازنات التقديرية

لإعداد الموازنات التقديرية لا بد من احترام مجموعة من المبادئ منها:

- أن تبنى على أساس مراكز المسؤولية مع توضيح النفقات الخاضعة للرقابة في كل من هذه المراكز.
- إشراك المسؤولين عن التنفيذ في إعداد الموازنة.
- أن يتمتع المشرفون على التنفيذ بفهم حقيقي ودراية واسعة بإجراءات الموازنة وأهدافها ومدى أهميتها.
- أن توحيد الأسس التي تعد على أساسها الموازنات التقديرية وتقارير المتابعة.
- أن تمثل أرقام الموازنة الأهداف التي يمكن تنفيذها.
- أن لا تتعدى تكاليف إعداد الموازنة الفائدة المنتظرة منها.

¹- Charles T Horngren et autres, Op.cit, P.195.

2.3.2. أنواع الموازنات التقديرية ومراحل إعدادها

1.2.3.2. أنواع الموازنات التقديرية:

تصنف الموازنات التقديرية وفق عدة معايير أهمها:

- حسب معيار الزمن:

تصنف الموازنات وفق هذا المعيار إلى:

- موازنات طويلة الأجل.

- موازنات قصيرة الأجل.

وذلك بالنظر إلى الفترة التي تغطيها.

- حسب معيار طبيعة الأعمال:

وتصنف إلى:

- موازنات الاستغلال (تشغيلية): وتغطي هذه الموازنات الأعمال العادية للمؤسسة.

- موازنة الاستثمار أو الرأسمالية: وهي تختص بالتخطيط والإنفاق الاستثماري.

- موازنة الخزينة (النقدية).

- حسب معيار المرونة:

تقسم الموازنات حسب هذا المعيار إلى:

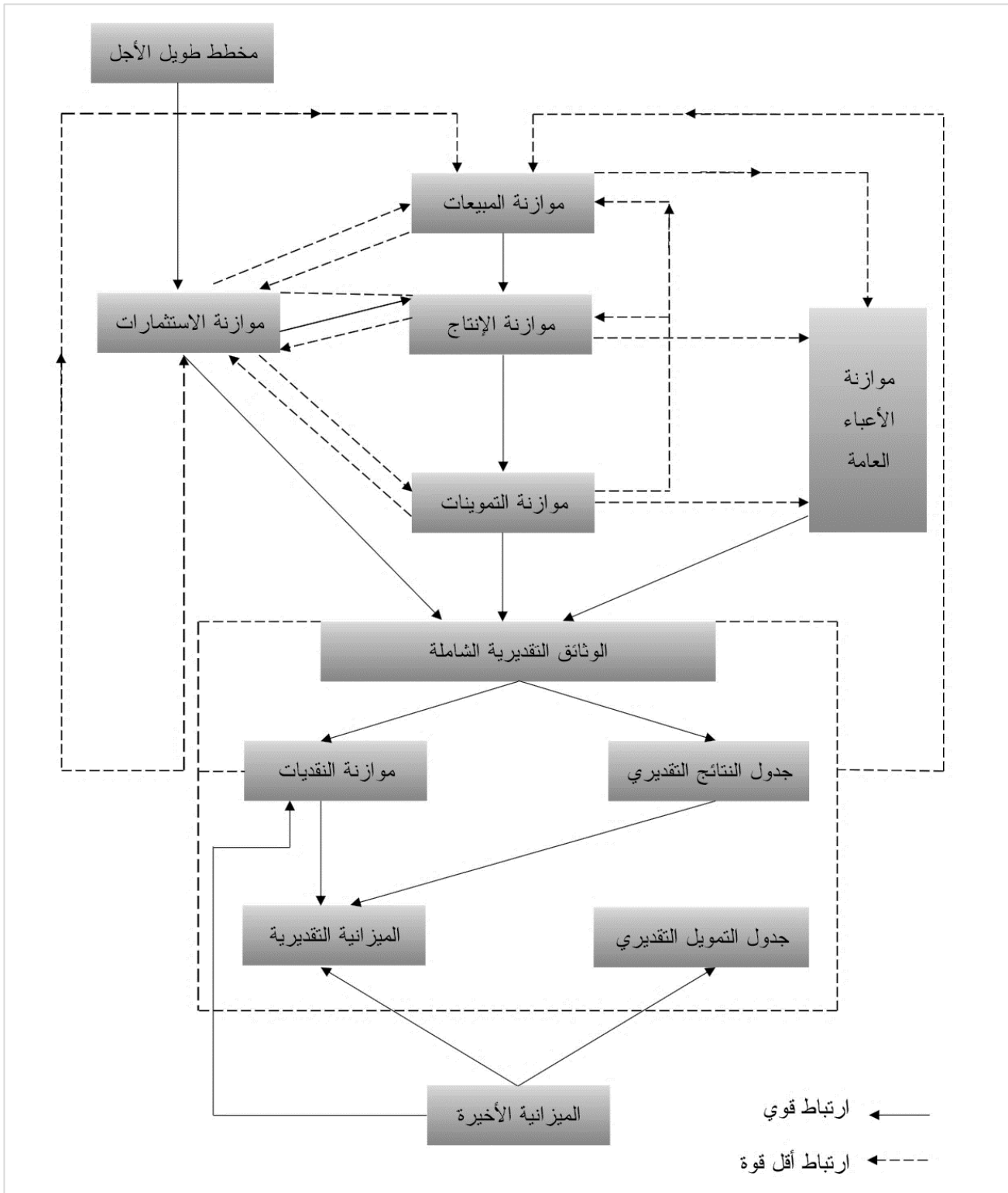
- موازنة ثابتة: وهي التي تعد لمستوى واحد من النشاط.

- موازنة مرنة: وهي التي تعد في لعدة مستويات من النشاط.

2.2.3.2. مراحل إعداد الموازنات التقديرية:

يتم إعداد الموازنات التقديرية في الغالب انطلاقاً من موازنة المبيعات التي تعد المتغير الرئيسي الذي يتحكم في كل نظام الموازنات، حيث أن المنطلق هو تقدير المبيعات الذي يجب أن يكون عقلانياً ودقيقاً، هذه التقديرات مرتبطة بما تريده المؤسسة وما يمكن تحقيقه. كما ينبغي أن يتم تحديد هامش الخطأ المسموح به، فتقدير المبيعات هو المرحلة الأولى لإعداد موازنة المبيعات التي تعكس السياسة التجارية للمؤسسة وتتحكم في برنامج التكاليف الموافقة لها وفي موازنات الاستغلال الأخرى، فبعد إعداد موازنة المبيعات يليها إعداد موازنة الإنتاج، موازنة استهلاكات المواد الأولية واليد العاملة المباشرة، موازنة التكاليف العامة وغيرها ليتم في الأخير إعداد موازنة الخزينة، حساب النتائج التقديرية والميزانية التقديرية كما يوضحه الشكل التالي:

الشكل رقم (18): الترابط الوظيفي لنظام الموازنات



Source : Michel Gervais, **Contrôle de gestion par le système budgétaire**, 3^{ème} édition, Vuibert, Paris, 1994, P.33.

مثال:

إليك المعطيات التقديرية التالية والمتعلقة بمؤسسة القدس التجارية للسنة (ن+1).

• تقديرات البيع (ن+1):

- قدّرت المصلحة التجارية مبيعات الفصل الأول لسنة (ن+1) كما يلي:
- 700 وحدة، 800 وحدة و 1030 وحدة على التوالي بسعر بيع قدره 260 دج HT للوحدة الواحدة.
- يحصل 70% من المبيعات نقدا والباقي في الشهر الموالي.

• تقديرات الشراء للسنة (ن+1):

قدمت مصلحة المشتريات التقديرات التالية :

البيان	الأشهر	جانفي	فيفري	مارس
الكميات المشتراة		660	825	1005
TVA الرسم على القيمة المضافة		25080	31350	38190

تسدّد المشتريات في الشهر الذي تمت فيه.

• تقديرات الأعباء الأخرى (ن+1):

- التأمينات السنوية تقدر بـ 100.000 دج وتسدد في شهر جوان من كل سنة.
- تتوقع المؤسسة شراء في شهر فيفري قطعة أرض لإنشاء وحدة توزيع جديدة يقدر مبلغها بـ 1.200.000 دج. وتقدر أتعاب الموثق (Honoraires) بـ 43.000 دج HT ، تسدد هذه المصاريف في الشهر الذي تمت فيه أما قطعة الأرض فيسدد ¼ مبلغها في شهر فيفري والباقي في نهاية السداسي الأول.
- تتوقع المؤسسة تأجير المخزن البعيد عن وحدة التوزيع الرئيسية بمبلغ شهري قدره 25.000 دج والتحصيل يتم في بداية كل سداسي.
- تقدر الأجور الإجمالية بـ 52.000 دج للشهر والإقتطاعات الشهرية (Retenues) بـ 18.000 دج. تسدد الأجور الصافية في الشهر المستحقة فيه وتُدفع الإقتطاعات في 15 من الشهر الموالي.
- تقدر الأعباء العامة بـ 120.000 دج سنويا 30% منها إهلاكات، تسدد في كل شهر وهي غير خاضعة للرسم على القيمة المضافة.
- أظهرت الميزانية الختامية في 31/12/ أرصدة الحسابات التالية:

- * البنك: 720.000 دج.
- * زبائن: 140.000 دج.
- * الموردون: 15.000 دج.
- * TVA واجبة الدفع 12.000 دج.
- * ضرائب على الأرباح 10.000 دج تدفع عند افتتاح السنة (ن+1).
- * معدل الرسم على القيمة المضافة TVA 19%.

المطلوب:

1. إعداد موازنة المبيعات للأشهر الثلاثة الأولى من السنة (ن+1).
2. إعداد موازنة المشتريات للأشهر الثلاثة الأولى من السنة (ن+1).
3. إعداد موازنة الخزينة للشهر الأول والثاني من السنة (ن+1).

الحل:

1. موازنة المبيعات للسنة (ن+1):

البيان الأشهر	الكمية	السعر	رقم الأعمال HT	TVA	رقم الأعمال TTC
جانفي	700	260	182.000	34.580	216.580
فيفري	800	260	208.000	39.520	247.520
مارس	1030	260	267.800	50.882	318.682

2. موازنة المشتريات للسنة (ن+1):

البيان الأشهر	الكمية	السعر	المشتريات HT	TVA	المشتريات TTC
جانفي	660	200	132.000	25.080	157.080
فيفري	825	200	165.000	31.350	196.350
مارس	1005	200	201.000	38.190	239.190

- $TVA = \text{المشتريات HT} \times 19\%$
- المشتريات HT لشهر جانفي = $0,19 / 25080 = 132.000$ دج.
- سعر شراء البضاعة لشهر جانفي = $660 / 132.000 = 200$ دج.

3. موازنة الأعباء الأخرى للسنة (ن+1):

البيان	جانفي	فيفري	مارس
مصاريف التأمين	-	-	-
شراء قطعة أرض	-	1.200.000	-
أتعاب الموثق	-	51.170	-
تأجير المخزن	150.000	-	-
الأجور	34.000	34.000	34.000
الاقتطاعات	-	18.000	18.000
الأعباء العامة	3.000	3.000	3.000

- مصارف التأمين تدفع في نهاية السداسي الأول.
- يسدد $\frac{1}{4}$ قطعة الأرض في فيفري والباقي في نهاية السداسي الأول.
- $43.000 = \text{HT} \quad \text{أتعاب الموثق} \quad TVA \text{ الأتعاب} = 0,19 \times 43.000 = 8170$
- $\text{أتعاب الموثق TTC} = 43.000 + 8170 = 51.170$ دج تدفع في فيفري.
- $150.000 = 6 \times 25.000$ دج تحصل في بداية كل السداسي.
- $\text{الأجور الصافية الشهرية} = \text{الأجور الإجمالية} - \text{الاقتطاعات} = 18.000 - 52.000 = -34.000$ دج.
- $\text{الاقتطاعات تدفع في 15 من الشهر الموالي لدفع الأجور.}$
- بما أن الاهتلاكات لا تدفع فإن الأعباء العامة = $120.000 \times 70\% = 84.000$ / 12 = 3.000 (تدفع في كل شهر).

4. جدول معالجة القيمة المضافة TVA:

البيان	جانفي	فيفري	مارس
TVA المستحقة على المبيعات	34.580	39.520	50.882
TVA واجبة الاسترجاع Précompte	-	-	-
TVA القابلة للاسترجاع على المشتريات	25.080	31.350	38.190
TVA القابلة للاسترجاع على الأتعاب	-	8.170	-
TVA الواجبة الدفع	9.500	00	12.692
تسديد TVA	12.000 (السنة ن)	9.500	

5. موازنة الخزينة:

أ. جدول المقبوضات:

البيان	جانفي	فيفري	مارس
زبائن السنة (ن)	140.000		
تحصيل مبيعات (ن+1)	$(70\%) \times 216.580$	$(70\%) \times 247.520$	$(70\%) \times 318.682$
المبيعات لأجل		$(30\%) \times 216.580$	$(30\%) \times 247.520$
تأجير المخزن	150.000	-	-
مجموع المقبوضات	441.606	238.238	297333,4

ب. جدول المدفوعات:

البيان	جانفي	فيفري	مارس
تسديد لموردين السنة (ن)	15.000	-	-
مشتريات (ن+1) نقدا	157080	196.350	239.190
تسديد 1/4 مبلغ قطعة الأرض		300.000	
تسديد الأتعاب		51170	
تسديد الأجر	34.000	34.000	34.000
تسديد الاقتطاعات	-	18.000	18.000
الأعباء العامة	3.000	3.000	3.000
تسديد TVA	12.000	9.500	-
ضرائب على الأرباح	10.000	-	-
المجموع	231.080	612.020	294.190

ج. جدول الخزينة:

البيان	جانفي	فيفري	مارس
الرصيد الأولي	720.000	930.526	556.744
التحصيلات	441.606	238.238	297333,4
مجموع المقبوضات	1.161.606	1.168.764	854.077,4
مجموع المدفوعات	231.080	612.020	294.190
الرصيد النهائي	930.526	556.744	559887,4

3.3.2. عوامل نجاح نظام الموازنات التقديرية وحدوده

1.3.3.2. عوامل نجاح نظام الموازنات التقديرية:

إن نجاح نظام الموازنات التقديرية مرهون بتوفير مجموعة من الشروط نذكر منها:¹

- اللامركزية.
- تحديد المسؤوليات بدقة ووضوح.
- وجود نظام معلومات محاسبي فعال.
- استخدام تكنولوجيا المعلومات الحديثة كمستودع البيانات ولدارة العلاقة بالزبائن.
- إشراك فعلي للأطراف المعنية بإعداد وتنفيذ الموازنة مع توضيح الأهداف المنتظرة.

2.3.3.2. حدود نظام الموازنات التقديرية:

رغم الدور الفعال الذي تلعبه الموازنات التقديرية في عملية التخطيط والرقابة إلا أنه يشوبها بعض النقائص، نذكر منها:²

- عدم دقة التنبؤات نظرا لعدم استقرار المحيط.
- عدم تمثيل الأهداف ذات الطابع التشغيلي (إرضاء العملاء، تحسين الجودة...).
- التركيز على التوجه المالي فقط والإعتماد على البيانات الداخلية.
- استخدام مقاييس غير مرتبطة بمؤشرات موضوعية.
- مكلفة للوقت والمال.

¹ - أحمد محمد نور وآخرون، مرجع سابق، ص 213، 214.

² - A.Khemakhem, La dynamique du contrôle de gestion, Dunod, Paris, 1976, PP.178-182 (بتصرف).

4.3.2. الطرق الحديثة لإعداد الموازنات التقديرية

أدت الإنتقادات الموجهة إلى الموازنات التقديرية التقليدية إلى ظهور اتجاهات حديثة تركز على ضرورة تطويرها وتحديثها لأغراض التخطيط والتوجيه والرقابة وتحسين أداء المؤسسة. وتتمثل هذه الاتجاهات أساسا فيما يلي:¹

1.4.3.2. الموازنات على أساس النشاطات (Activity-based budgeting (ABB

يركز هذا المدخل على ضرورة تطوير عملية التخطيط والاستفادة من نظام التكاليف على أساس النشاطات. وهو يقوم على مرحلتين يتم في المرحلة الأولى تحقيق التوازن التشغيلي باستخدام نظام الأنشطة لتحويل الطلب المتوقع على المنتجات إلى احتياجات من الأنشطة باستخدام معدلات استهلاك الأنشطة، ثم يتم ترجمة الاحتياجات من الأنشطة إلى الاحتياجات من الموارد باستخدام معدلات استهلاك الموارد. و يتم في المرحلة الثانية تحقيق التوازن المالي دون الإخلال بالتوازن التشغيلي ويقصد بذلك وضع خطة مالية بناء على الخطة التشغيلية.

2.4.3.2. منظور ما بعد الموازنة (Beyond Budgeting Approach (BB

يهتم هذا المنظور بتحسين دور الموازنات في تقييم الأداء من خلال الفصل بين وظيفة التخطيط بإعداد الموازنات على أساس الأنشطة في بداية الفترة وبين وظيفة الرقابة وتقييم الأداء في نهاية الفترة.

¹ - أحمد حسين علي حسين، مرجع سابق، ص ص. 95-96-98-103-104 (بتصرف)

المحور الرابع: الرقابة على تنفيذ الموازنة (تحليل الانحرافات)

تتم الرقابة على تنفيذ الموازنة بمقارنة الإنجازات الفعلية بالتقديرات الموضوعة ومن ثم تحديد الانحرافات، تحليلها والبحث عن الأسباب التي أدت إليها (داخلية أو خارجية) لاتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.

وقبل التطرق إلى الانحرافات وتحليلها تجدر الإشارة إلى المفاهيم الأساسية التالية:

- **الانحراف:** هو عدم التطابق بين ما تم تحقيقه فعلا وما تم تقديره.

يكون الانحراف:

موجبا عندما تكون التكاليف الفعلية > التكاليف المعيارية ← **ملائم**

سالبا عندما تكون التكاليف الفعلية < التكاليف المعيارية ← **غير ملائم**

والعكس صحيح عندما يتعلق الأمر بالإيرادات (رقم الأعمال، الهامش، النتيجة).

- **التكاليف الفعلية:** هي التكاليف التي تحملتها المؤسسة فعلا.
- **التكاليف المعيارية:** هي تكاليف محددة مسبقا بعناية فائقة وفقا للأسس الفنية والهندسية، يتم اتخاذها كأساس للمقارنة وتقييم الأداء.¹

يقوم نظام التكاليف المعيارية على ثلاث أنشطة أساسية تتمثل فيما يلي:



¹ - فيصل جميل السعيدة، مرجع سابق، ص.81.

1.4.2. تحليل إنحراف رقم الأعمال والهامش على التكلفة المتغيرة

1.1.4.2. تحديد الإنحراف على رقم الأعمال:

يقصد بإنحراف رقم الأعمال الفرق بين رقم الأعمال الفعلي ورقم الأعمال التقديري.

يحسب الانحراف الكلي لرقم الأعمال وفق العلاقة التالية:¹

الإنحراف الكلي لرقم الأعمال = رقم الأعمال الفعلي - رقم الأعمال التقديري

$$= (س ف \times ف ك) - (س ت \times ك ت)$$

$$E/CA = CA_R - CA_P$$

عناصر المنهجية:

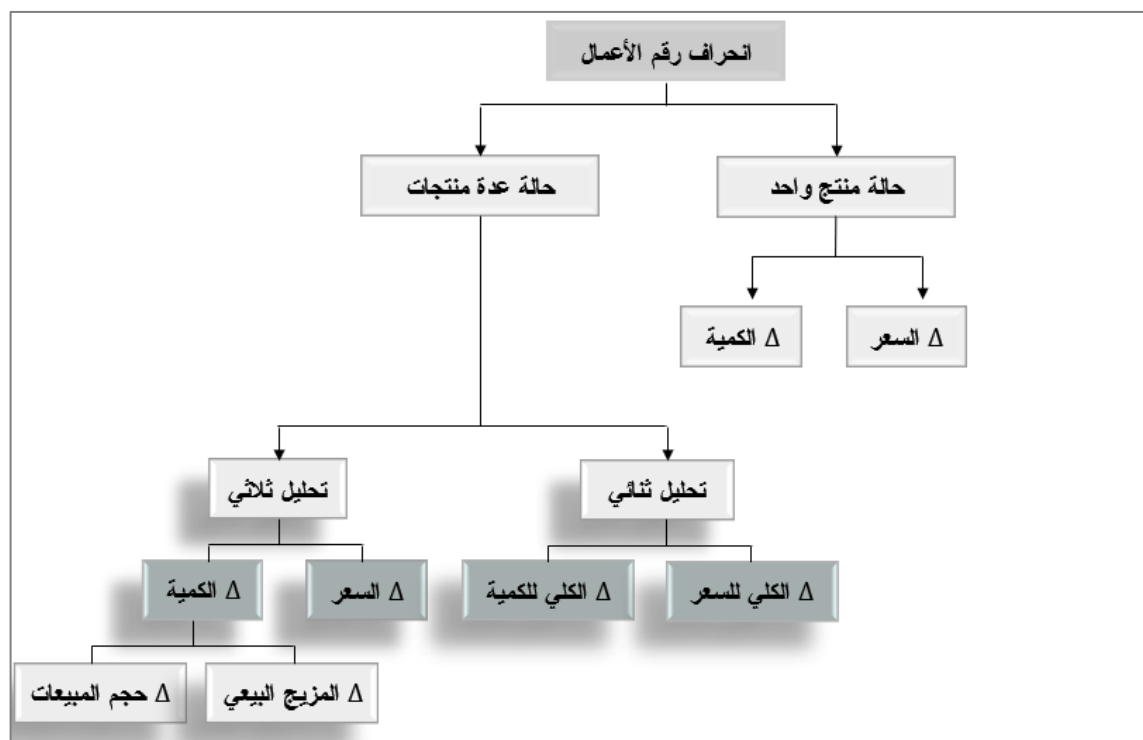
رقم الأعمال الفعلي CA_R س.ف: السعر الفعلي P_R ك.ف: الكمية الفعلية Q_R

رقم الأعمال التقديري CA_P س.ت: السعر التقديري P_P ك.ت: الكمية التقديرية Q_P

انحراف السعر ΔP انحراف الكمية: ΔQ الانحراف المختلط: ΔPQ

2.1.4.2. تحليل الإنحراف على رقم الأعمال:

ويحلل الإنحراف على رقم الأعمال إلى الإنحرافات الفرعية التالية:



¹- Kada Maghraoui, Op.Cit, P.62

إنه من الأجدر تحليل الانحرافات لتحديد المسؤوليات وتقييم الأداء. ولمعرفة ما إذا كان الانحراف مهم أم لا لابد من قسمته على قيمته الحقيقية، فإذا كانت النسبة المتحصل عليها تفوق 5% فهو ذو أهمية¹، مما يتطلب اتخاذ الإجراءات التصحيحية.

أولاً: حالة منتج واحد

يحلل الإنحراف الكلي لرقم الأعمال إلى انحراف السعر وانحراف الكمية:

$$E/P = (Pr - Pp) Qr \quad (1) \text{ انحراف السعر}$$

$$E/Q = (Qr - Qp) Pp \quad (2) \text{ انحراف الكمية}$$

مثال:

إليك المعطيات التالية والمتعلقة بإحدى المؤسسات الإنتاجية للسنة (ن):

المبيعات التقديرية 4400 وحدة المبيعات الفعلية 5100 وحدة

سعر البيع التقديري 960 دج سعر البيع الفعلي 900 دج

المطلوب: حساب الانحراف الكلي لرقم الأعمال وتحليله.

الحل:

الإنحراف الكلي لرقم الأعمال = رقم الأعمال الفعلي - رقم الأعمال التقديري

$$E/CA = CAr - CAp$$

$$E/CA = (5100 \times 900) - (4400 \times 960)$$

$$E/CA = 366\,000 \text{ F}$$

• تحليل الانحراف الكلي لرقم الأعمال:

أ. انحراف السعر:

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

$$E/P = (900 - 960) 5100$$

$$E/P = -306.000 \text{ D}$$

ب. انحراف الكمية:

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

$$E/Q = (5100 - 4400) 960$$

$$E/Q = 672.000 \text{ F}$$

¹- Kada Maghraoui, Op Cit, P.72.

• الانحراف الكلي:

$$E/Q + E/P = 672.000 + (-306.000) = 366.000 \text{ (ملانم)}$$

ثانيا: حالة تشكيلة من المنتجات

في هذه الحالة يمكن تحليل انحراف رقم الأعمال إلى الانحرافات الفرعية التالية:¹

- الانحراف الثنائي: ويشمل الانحراف الكلي للسعر والانحراف الكلي للكمية.
- الانحراف الثلاثي: ويتمثل في الانحراف الكلي للسعر والانحراف الكلي للكمية والذي يحلل إلى انحراف التركيبة (المزيج البيعي) وانحراف حجم المبيعات.

$$Q_r \times \Delta p = \text{انحراف السعر}$$

$$(P_{Mp} - P_{Mpp}) Q_r = \text{انحراف التركيبة (المزيج البيعي)}$$

$$\sum (Q_r - Q_p) P_{Mp} = \text{انحراف حجم المبيعات}$$

حيث أن:

$$P_{Mp} = \frac{\sum cap}{\sum qp} \quad \text{متوسط السعر التقديري}$$

$$M_{Pp} = \frac{\sum (Q_r \times P_p)}{\sum q_r} \quad \text{متوسط السعر التقديري المرجح (للوحدات المباعة فعلا)}$$

مثال:

إليك موازنة مبيعات لمؤسسة تباع أربع منتجات للشهر "ن":

جدول رقم (07): موازنة المبيعات للشهر "ن"

المنتجات	الكمية	السعر	رقم الأعمال
(أ)	2000	150	300.000
(ب)	4200	100	400.000
(ج)	700	250	175.000
(د)	500	400	200.000
المجموع	7400		1.095.000

Source : Claude Alazard, Sabine Sépari, Op.Cit, P.496.

¹- Claude Alazard, Sabine Sépari, Op.cCit, P.P.496-497-498

المعطيات الفعلية لنفس الفترة هي كالتالي:

الجدول رقم (08): المعطيات الفعلية للشهر "ن"

المنتجات	الكمية	السعر	رقم الأعمال
(أ)	2500	140	350.000
(ب)	5000	100	500.000
(ج)	800	270	216.000
(د)	200	300	60.000
المجموع	8500		1.126.000

Source : Claude Alazard, Sabine Sépari, Op.Cit, P.497.

المطلوب: حساب انحراف رقم الأعمال وتحليله.

الحل:

1. حساب الانحراف الكلي:

الإنحراف الكلي لرقم الأعمال:

$$E / CA = Car - CAp$$

$$E / CA = 1.126.000 - 1.095.000 = 31.000 \quad \mathbf{F}$$

2. تحليل الانحراف الكلي لرقم الأعمال:

يحلل الانحراف الكلي لرقم الأعمال إلى الإنحراف الكلي للسعر والإنحراف الكلي للكمية.

أ. الإنحراف الكلي للسعر:

$$Qr \times \Delta p$$

الجدول رقم (09): جدول حساب الانحراف الكلي للسعر

المنتجات	السعر الحقيقي	السعر التقديري	الكمية الفعلية	انحراف السعر
(أ)	140	150	2500	- 25.000 D
(ب)	100	100	5000	-
(ج)	270	250	800	+ 16.000 F
(د)	300	400	200	- 20.000 D
المجموع				- 29.000 D

Source : Claude Alazard, Sabine Sépari, Op.Cit, P.497.

ويمكن حسابه بطريقة أخرى:

الإنحراف الكلي للسعر = انحراف السعر + الإنحراف المختلط

الإنحراف المختلط $\Delta q \Delta p$	انحراف السعر $Q_p \times \Delta p$
أ: $(2000-2500) \times (150-140) = -5000$	أ: $2000 (150-140) = 20.000$
ب: $(4200-5000) \times (100-100) = 0.00$	ب: $4200 (100-100) = 0.00$
ج: $(700-800) \times (250-270) = 2000$	ج: $700 (250-270) = 14.000$
د: $(500-200) \times (400-300) = 30.000$	د: $500 (400-300) = 50.000$
F 27.000 =	D 56.000 - =

الإنحراف الكلي للسعر = $(56000) + 27000 = -29000$ **غير ملائم**

ب. الانحراف الكلي للكمية $\Delta q . P_p =$

الجدول رقم (10): جدول حساب الانحراف الكلي للكمية

المنتجات	الكمية الحقيقية	الكمية التقديرية	السعر تقديري	انحراف الكمية
(أ)	2500	2000	150	D 75.000 -
(ب)	5000	4200	100	F 80.000 +
(ج)	800	700	250	F 25.000 +
(د)	200	500	400	D 20.000 -
المجموع				F 60.000 +

Source : Claude Alazard, Sabine Sépari, Op.cit, P. 497.

الإنحراف الكلي لرقم الأعمال = $(29.000) + 60.000 = +31.000$ **ملائم**

التحليل الثلاثي:

الإنحراف الكلي لرقم الأعمال = انحراف السعر + إنحراف التركيبة + إنحراف حجم المبيعات

✚ الإنحراف الكلي للسعر : 29000 - غير ملائم

✚ إنحراف التركيبة:

الإنحراف الكلي للكمية = إنحراف التركيبة (المزيج البيعي) + إنحراف حجم المبيعات

إنحراف التركيبة (المزيج البيعي) $Q_r = (P_{Mp} - P_{Mpp})$

$$147,9729 = \frac{1095.000}{7400} = \frac{\sum cap}{\sum qp} = \text{متوسط السعر التقديري}$$

• متوسط السعر التقديري لـ 8500 منتج مباع فعلا:

$$(400 \times 200) + (250 \times 800) + (100 \times 500) + (150 \times 2500) =$$

$$= 1.155.000 \text{ دج لـ } 8500 \text{ منتج مباع}$$

$$= 135,8823$$

إنحراف التركيبة (المزيج البيعي) $8500 (147,9729 - 135,8823) =$

$$= -102770,1 \text{ غير ملائم}$$

✚ إنحراف حجم المبيعات $\sum (Q_r - Q_p) P_{Mp} =$

$$= 162770,1 \text{ ملائم} = 147,9729 \times (7400 - 8500)$$

الانحراف الكلي للكمية $162770,1 + (102770,1) =$

$$= 60.000 \text{ ملائم}$$

التأكيد:

الإنحراف الكلي لرقم الأعمال = انحراف السعر + انحراف المزيج + انحراف حجم المبيعات

$$= 162770,1 + (102770,1) + (29000)$$

$$= 31000 \text{ ملائم}$$

3.1.4.2. تحديد إنحراف الهامش على التكلفة المتغيرة وتحليله

يقصد بإنحراف الهامش على التكلفة المتغيرة بالفرق بين الهامش الفعلي والهامش المقدر. ويحسب الإنحراف الكلي للهامش على التكلفة المتغيرة بالعلاقة التالية:

الإنحراف الكلي للهامش على التكلفة المتغيرة

$$E / M / CV = (C_{ar} - C_{Vr}) - (C_{Ap} - C_{Vp})$$

$$E / M / CV = M / C_{Vr} - M / C_{Vp}$$

عناصر المنهجية:

التكلفة المتغيرة الفعلية C_{Vr}	التكلفة المتغيرة التقديرية C_{Vp}
هامش التكلفة المتغيرة الفعلي M / C_{Vr}	هامش التكلفة المتغيرة الوحدوي M / C_{Vu}
هامش التكلفة المتغيرة التقديرية M / C_{Vp}	انحراف الهامش على التكلفة المتغيرة $E / M / CV$

4.1.4.2. تحليل إنحراف الهامش على التكلفة المتغيرة:

يحلل الإنحراف الكلي للهامش على التكلفة المتغيرة إلى ما يلي:¹

1. التحليل الثنائي:

ويشمل إنحراف الهامش الوحدوي أو السعر وانحراف الكمية أو الحجم:

(1) إنحراف الهامش الوحدوي (السعر):

$$E / M / C_{Vu} = (M / C_{Vur} - M / C_{Vup}) Q_r$$

(2) إنحراف الكمية أو الحجم:

$$E / VOLUME = (Q_r - Q_p) M / C_{Vup}$$

2. التحليل الثلاثي:

ويتمثل في إنحراف الهامش الوحدوي وإنحراف التركيبة أو المزيج البيعي وإنحراف الحجم:

(1) إنحراف الهامش الوحدوي:

$$E / M / C_{Vu} = (M / C_{Vur} - M / C_{Vup}) Q_r$$

¹- Charles T. Horngren et autres, Op.cit, PP.289.

(2) إنحراف التركيبة (المزيج):

$$E/COMPOSITION = \sum Q_r \left(\frac{q_r}{\sum q_r} - \frac{q_p}{\sum q_p} \right) M/CV_{up}$$

(3) إنحراف الكمية:

$$E/VOLUME = \sum (Q_r - Q_p) \times \frac{q_p}{\sum q_p} \times M/CV_{up}$$

الطريقة الثانية:

الإنحراف الكلي للهامش = الهامش الفعلي - الهامش التقديري

ويحل إلى:

$$(1) \text{ إنحراف رقم الأعمال } = (C_{Ap} - C_{Ar})$$

(2) معدل الهامش الفعلي المرجح:

$$M/ CV_r p = \frac{\sum m/cvr}{\sum car}$$

$$(3) \text{ إنحراف معدل الهامش } = CAP (M/CV_{pp} - M/CV_{rp})$$

مثال: ¹

مؤسسة MERIAL متخصصة في إنتاج المركبات الإلكترونية. تحتوي تشكيلة منتجاتها على 15 منتج مجمعين في خطين للإنتاج ER_1 و ER_2 . لكل خط تم تحديد منتج قياسي. إليك المعطيات الخاصة بذلك ويطلب منك حساب إنحراف الهامش وتحليله.

¹- Christelle Baratay, Exercices De Contrôle De Gestion Avec Corrigés Détaillés, Lextenso Editions, 2^{ème} édition, Paris, 2015-2016, PP.169-171.

ER ₂	ER ₁	
25000	15000	المبيعات التقديرية
120	160	سعر البيع التقديري
79,20	103	التكلفة المتغيرة التقديرية الوحيدة
23100	15900	المبيعات الفعلية
2748900	2524920	رقم الأعمال الفعلي
84.12	106.06	التكلفة المتغيرة الفعلية الوحيدة

الحل:

1. الإنحراف الكلي للهامش:

$$E/M/CV = M/CV_r - M/CV_p$$

• تحديد هامش التكلفة المتغيرة للوحدة:

$$M/CV_{u_r} ER_1 = (158.80 - 106,06) = 52,74$$

$$M/CV_{u_r} ER_2 = (119 - 84,12) = 34.88$$

$$M/CV_{u_p} ER_1 = (160 - 103) = 57$$

$$M/CV_{u_p} ER_2 = (120 - 79,2) = 40,8$$

• الإنحراف الكلي للهامش:

$$E/M/CV = M/CV_r - M/CV_p$$

$$E/M/CV Er_1 = 15.900 \times 52,74 - 15000 \times 57 = - 16434 \text{ D}$$

$$E/M/CV Er_2 = 23.100 \times 34,88 - 25000 \times 40,8 = - 214272 \text{ D}$$

$$= - 230706 \text{ D}$$

2. تحليل الإنحراف:

3. التحليل الثنائي:

إنحراف الهامش الوحدوي أو السعر + إنحراف الكمية أو الحجم

(1) إنحراف الهامش الوحدوي:

$$E/M/CV_u = (M/CV_{ur} - M/CV_{up}) Q_r$$

$$ER_1 = 15900 \times (52,74 - 57) = - 67734 \text{ D}$$

$$ER_2 = 23100 \times (34,88 - 40,8) = - 136752 \text{ D}$$

$$= - 204486 \text{ D}$$

(2) إنحراف الكمية أو الحجم:

$$E/VOLUME = (Q_r - Q_p) M/CV_{up}$$

$$ER_1 = (15900 - 15000) \times 57 = 51300 \text{ F}$$

$$ER_2 = (23100 - 25000) \times 40,8 = - 77520 \text{ D}$$

$$= - 26220 \text{ D}$$

$$\text{الإنحراف الكلي للهامش} = (262220) + (204486) = 230706 - \text{غير ملائم}$$

4. التحليل الثلاثي:

(1) إنحراف الهامش الوحدوي = - 204486

(2) إنحراف التركيبة (المزيج):

$$E/COMPOSITION = \sum Q_r \left(\frac{q_r}{\sum q_r} - \frac{q_p}{\sum q_p} \right) M/CV_{up}$$

$$ER_1 = 39000 \times \left(\frac{15900}{39000} - \frac{15000}{40000} \right) 57 = 72675 \text{ F}$$

$$ER_2 = 39000 \times \left(\frac{23100}{39000} - \frac{25000}{40000} \right) 40,80 = -52020 \text{ D}$$

$$= 20655 \text{ D}$$

(3) إنحراف الكمية:

$$E/VOLUME = \sum (Q_r - Q_p) \times \frac{qp}{\sum qp} \times M/CV_{up}$$

$$ER_1 = (39000 - 40000) \times \left(\frac{15000}{40000}\right) \times 57 = - 21375 \text{ D}$$

$$ER_2 = (39000 - 40000) \times \left(\frac{25000}{40000}\right) \times 40,8 = -25500 \text{ D}$$

$$= - 46875 \text{ D}$$

التأكيد:

$$(46875) + 20655 + (204486) = \text{الإنحراف الكلي للهامش على التكلفة المتغيرة}$$

$$= 230706 - \text{غير ملائم}$$

2.4.2. تحليل إنحراف التكاليف المباشرة

1.2.4.2. إنحراف المواد المباشرة:

ويتم بمقارنة التكلفة الفعلية للمواد بالتكلفة التقديرية. ويحسب الإنحراف الكلي للمواد بالعلاقة التالية:

$$\text{الإنحراف الكلي للمواد المباشرة} = \text{التكلفة الفعلية} - \text{التكلفة المعيارية}$$

2.2.4.2. تحليل إنحراف المواد المباشرة:

أولاً: حالة استهلاك مادة واحدة

يحلل الإنحراف الكلي للمواد المباشرة في هذه الحالة إلى إنحراف الكمية والمسؤول عنه هو مدير الإنتاج، وإنحراف السعر والمسؤول عنه هو مدير المشتريات. وذلك كما يلي:¹

• التحليل الثنائي:

$(Pr - Pp) Qr$	إنحراف السعر = (السعر الفعلي - السعر التقديري) الكمية الفعلية
$(Qr - Qp) Pp$	إنحراف الكمية = (الكمية الفعلية - الكمية التقديرية) السعر التقديري

¹ - فيصل جميل السعيدة، مرجع سابق، ص ص. 84، 85.

• التحليل الثلاثي:

$(Pr - Pp) Qr$	إنحراف السعر = (السعر الفعلي - السعر التقديري) الكمية الفعلية
$(Qr - Qp) Pp$	إنحراف الكمية = (الكمية الفعلية - الكمية التقديرية) السعر التقديري
$(\Delta Q \times \Delta P)$	إنحراف مختلط (مشارك) = فرق الكمية $\times$ فرق السعر

مثال:

أنتجت شركة الوفاق 1700 وحدة من المنتج (ص) وقد تطلب إنتاج الوحدة الواحدة 3100 كغ من المواد الأولية بسعر 5 دج/كغ، مع العلم أن الكمية المعيارية لإنتاج 1400 وحدة من (ص) هي 2900 كغ من المواد بسعر 4 دج/كغ.

المطلوب: أوجد الإنحراف الكلي للمواد المباشرة ثم حله.

الحل:

ملاحظة: حتى يكون للإنحراف معنى لا بد من أن تكون المقارنة لنفس حجم الإنتاج.

1. حساب الإنحراف الكلي للمواد:

الإنحراف الكلي للمواد المباشرة = التكلفة الفعلية - التكلفة المعيارية لحجم الإنتاج الفعلي

البيانات	الفعلية	التقديرية
الكمية	1700×3100	1700×2900
السعر	5 دج	4 دج
التكلفة	26.350.000 دج	19.720.000 دج

الإنحراف الكلي: 6.630.000 **غير ملائم**

2. تحليل الإنحراف الكلي:

إنحراف السعر:

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

$$E/P = (5 - 4) \times (3100 \times 1700) = 5.270.000 \text{ D}$$

إنحراف الكمية:

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

$$E/Q = [(3100 \times 1700) - (2900 \times 1700)] \times 4 = 1.360.000 \text{ D}$$

التأكيد:

$$\text{الإنحراف الكلي} = 1.360.000 + 5.270.000 = 6.630.000 \text{ غير ملائم}$$

ثانيا: تحليل الإنحراف الكلي حالة استهلاك عدة مواد

في حالة استخدام عدة مواد لا يمكن الاكتفاء بحساب انحراف السعر وانحراف الكمية وإنما لابد من تحليل إنحراف الكمية.

وتتمثل الإنحرافات الفرعية للانحراف الكلي للمواد المباشرة في هذه الحالة فيما يلي:¹

(س ف - س ت) ك ف $E/P = (Pr - Pp) Qr$	= إنحراف السعر
(% المزيج الفعلي - % المزيج التقديري) $\sum$ ك ف $\times$ س ت $E/COMPOSITION = (\% \text{ réel} - \% \text{ standard}) \times \sum Qr \times Pp$	= إنحراف التركيبة
($\sum$ ك ف - $\sum$ ك ت) س ت $\times$ % المزيج التقديري $E/VOLUME = (\sum Qr - \sum Qp) \times \% \text{ standard} \times Pp$	= إنحراف الحجم

حيث أن:

$$\% \text{ réel} = \frac{qr (\text{chaque matière})}{\sum qr}$$

$$\% \text{ المزيج الفعلي} = \frac{\text{الكمية الفعلية لكل مادة}}{\text{الكمية الفعلية الإجمالية}}$$

$$\% \text{ Standard} = \frac{qp (\text{chaque matière})}{\sum qp}$$

$$\% \text{ المزيج التقديري} = \frac{\text{الكمية التقديرية لكل مادة}}{\text{الكمية التقديرية الإجمالية}}$$

¹- Michel Gervais, Op.cit, PP.142, 143.

مثال تطبيقي: ¹

يتطلب إنتاج المنتج "س" معياريا استهلاك التركيبة التالية من المواد:

التكاليف المعيارية	{	المادة م1 :	1200	وحدة بسعر 100 دج	= 120000 دج
		المادة م2 :	400	وحدة بسعر 50 دج	= 20000 دج
		المادة م3 :	400	وحدة بسعر 25 دج	= 10000 دج
			2000		= 150000 دج

لنفس الفترة كانت تركيبة المواد المستعملة فعلا كالتالي:

التكاليف الفعلية	{	المادة م1 :	1386	وحدة بسعر 110 دج	= 152460 دج
		المادة م2 :	495	وحدة بسعر 45 دج	= 22275 دج
		المادة م3 :	99	وحدة بسعر 20 دج	= 1980 دج
			1980		= 176715 دج

نسبة المزيج التقديري للمواد م1، م2، م3 هي على التوالي 0,60 - 0,20 - 0,20.

ونسبة المزيج الفعلي هي على التوالي 0,70 - 0,25 - 0,05.

المطلوب: أحسب الإنحراف الكلي للمواد وحلله إلى الانحرافات الممكنة.

الحل:

1. حساب الإنحراف الكلي للمواد:

الإنحراف الكلي	= التكلفة الفعلية - التكلفة التقديرية
	= 150000 - 176715
	= 26715 غير ملائم

¹- Michel Gervais, Op.cit, P.143.

2. تحليل الإنحراف الكلي:

(1) إنحراف السعر: (س ف - س ت) ك ف

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

المادة م 1 :	1386 (100 - 110)	= 13860 دج
المادة م 2 :	495 (50 - 45)	= 2475 دج
المادة م 3 :	99 (25 - 20)	= 495 دج
		F 10890 =

(2) إنحراف الكمية: (ك ف - ك ت) س ت

المادة م 1 :	100 (1200 - 1386)	= 18600 دج
المادة م 2 :	50 (400 - 495)	= 4750 دج
المادة م 3 :	25 (400 - 99)	= 7525 دج
		F 15825 =

التأكيد:

$$\text{الإنحراف الكلي: } 26715 = 15825 + 10890 \text{ ملائم}$$

3. تحليل الإنحراف الكلي حالة استهلاك عدة مواد:

(1) إنحراف المزيغ = (% المزيغ الفعلي - % المزيغ التقديري) $\sum$ ك ف $\times$ س ت

المادة م 1 :	100 $\times$ 1980 (0,60 - 0,70)	= 19800 دج
المادة م 2 :	50 $\times$ 1980 (0,20 - 0,25)	= 4950 دج
المادة م 3 :	25 $\times$ 1980 (0,20 - 0,05)	= 7425 دج
		F 17325 =

(2) إنحراف الحجم = ($\sum$ ك ف - $\sum$ ك ت) $\times$ % المزيغ التقديري $\times$ س ت

المادة م 1 :	0,60 $\times$ 100 (2000 - 1980)	= 1200 دج
المادة م 2 :	0,20 $\times$ 50 (2000 - 1980)	= 200 دج
المادة م 3 :	0,20 $\times$ 25 (2000 - 1980)	= 100 دج
		D - 1500 =

التأكيد:

$$\left. \begin{aligned} \text{الإنحراف الكمية} &= 1500 - 17325 = 15825 \text{ ملائم} \\ \text{الإنحراف الإجمالي} &= 1500 - 17325 + 10890 = 26715 \text{ ملائم} \end{aligned} \right\}$$

↓ انحراف السعر ↓ انحراف الكمية

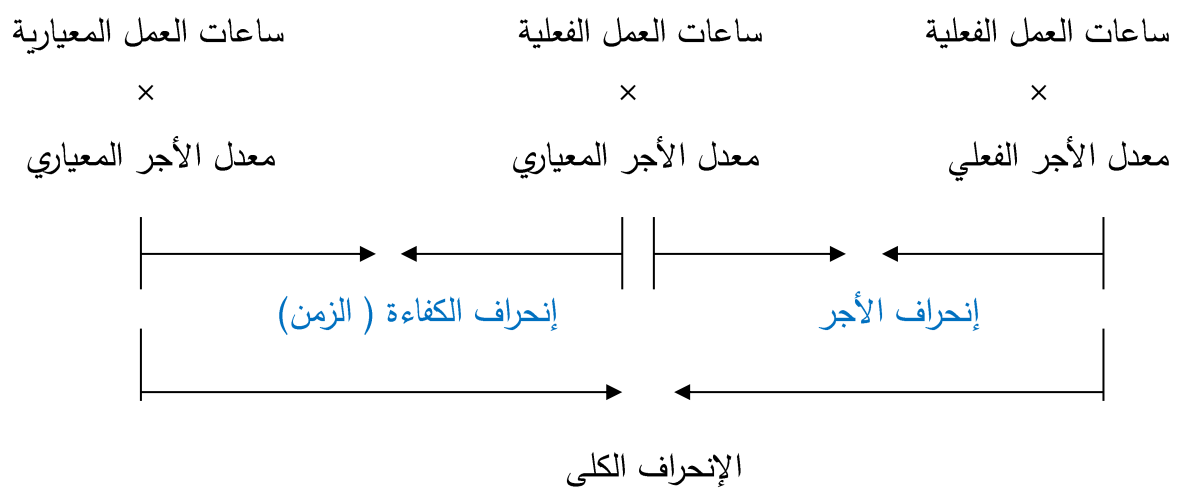
3.2.4.2. إنحراف الأجور المباشرة:

ويقصد بهذا الإنحراف الفرق بين الأجور المدفوعة فعلا والأجور المتوقع دفعها. ويحسب الانحراف الإجمالي للأجور المباشرة بالعلاقة التالية:¹

$$\text{الإنحراف الإجمالي} = \text{تكلفة الأجور الفعلية} - \text{تكلفة الأجور المعيارية لحجم الإنتاج الفعلي}$$

4.2.4.2. تحليل إنحراف الأجور المباشرة:

ويتم تحليله إلى ما يلي:



مثال تطبيقي:

إليك المعطيات الوحودية الخاصة بمؤسسة الأزهر عن إنتاج 800 وحدة من المنتج (ب): 12 ساعة عمل بأجر معياري 6 دج /سا والتكاليف الفعلية 15 ساعة بأجر فعلي 10 دج/سا. أوجد الإنحراف الكلي للأجور وحله إلى الإنحرافات الممكنة.

¹ - Léo-Paul Lauzon, Michel Bernard, Francine Gélinas, **Contrôle De Gestion : Solutions**, Gaetan morin éditeur, Canada, 1980, P.111.

الحل:

1. إيجاد الانحراف الكلي:

الإنحراف الكلي = التكلفة الفعلية - التكلفة المعيارية
= (الساعات الفعلية × الأجر الفعلي) - (الساعات المعيارية × الأجر المعياري)
= $[10 \times (800 \times 15)] - [6 \times (12 \times 800)]$
= 62400 غير ملائم

2. تحليل الانحراف الكلي:

(1) انحراف معدل الأجر:

$$= (\text{معدل الأجر الفعلي} - \text{معدل الأجر المعياري}) \times \text{الساعات الفعلية}$$

$$= (10 - 6) \times (800 \times 15)$$

$$= 48000 \text{ غير ملائم}$$

(2) انحراف الكفاءة:

$$= (\text{الساعات الفعلية} - \text{الساعات المعيارية لحجم الإنتاج الفعلي}) \times \text{معدل الأجر المعياري}$$

$$= 6 \times [(800 \times 12) - (800 \times 15)]$$

$$= 14400 \text{ غير ملائم}$$

التأكيد:

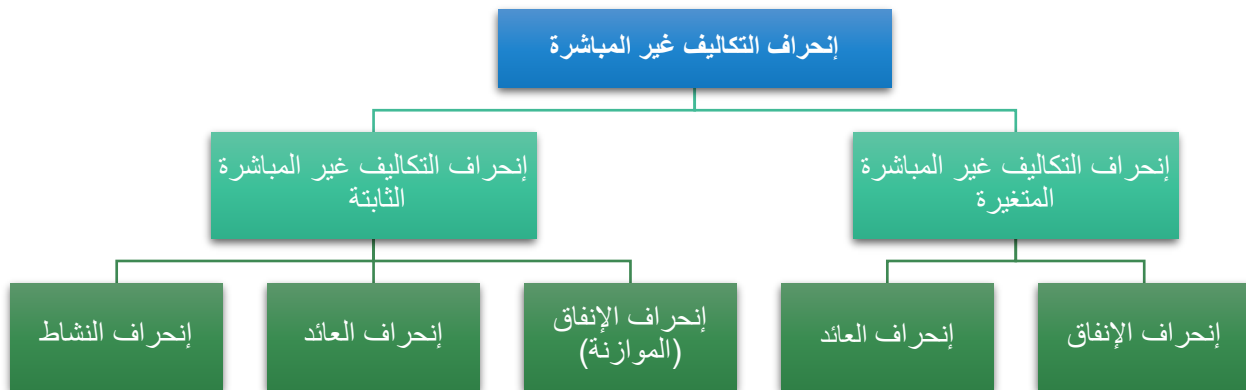
$$\text{الإنحراف الكلي} = 14400 + 48000 = 62400 \text{ غير ملائم}$$

3.4.2. تحليل إنحراف التكاليف الصناعية غير المباشرة (الموازنة المرنة)

الموازنة المرنة هي موازنة تحتوي على التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة وتغطي أكثر من مستوى من النشاط.

ويوضح الشكل التالي مكونات إنحراف التكاليف الصناعية غير المباشرة:

الشكل رقم (19): مكونات إنحراف التكاليف الصناعية غير المباشرة



يحسب الإنحراف الكلي للتكاليف الصناعية غير المباشرة بالعلاقة التالية:

$$\text{الإنحراف الكلي} = \text{التكاليف غير المباشرة الفعلية} - \text{التكاليف غير المباشرة المعيارية}$$

ويحلل الإنحراف الكلي للتكاليف غير المباشرة إلى الإنحرافات الجزئية التالية:¹

1.3.4.2. إنحراف التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة:

ويقصد به الفرق بين التكلفة الفعلية غير المباشرة المتغيرة والتكلفة المعيارية غير المباشرة المتغيرة.

ويحسب الإنحراف الكلي للتكاليف غير المباشرة المتغيرة بالعلاقة التالية:

$$\text{الإنحراف الإجمالي} = \text{التكلفة الفعلية غير المباشرة المتغيرة} - \text{التكلفة المعيارية غير المباشرة لحجم الإنتاج الفعلي}$$

¹- Charles T. Horngren et autres, Op.cit, PP.248-252.

2.3.4.2. تحليل إنحراف التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة:

ويتم تحليل هذا الإنحراف إلى ما يلي:

(1) إنحراف الإنفاق (التكلفة):

$$= (\text{التكلفة المتغيرة لوحدة العمل الفعلية} - \text{التكلفة المتغيرة لوحدة العمل المعيارية}) \times \text{عدد وحدات العمل الفعلية}$$

(2) إنحراف العائد:

$$= (\text{عدد وحدات العمل الفعلية} - \text{عدد وحدات العمل المعيارية للإنتاج الفعلي}) \times \text{التكلفة المتغيرة لوحدة العمل المعيارية}$$

3.3.4.2. إنحراف التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة:

ويتم تحديده بالمقارنة بين التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة الفعلية والتكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة المعيارية. ويحسب الإنحراف الكلي للتكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة بالعلاقة التالية:

$$\text{الإنحراف الكلي} = \text{التكاليف الثابتة الفعلية} - \text{التكاليف الثابتة المعيارية للإنتاج الفعلي}$$

4.3.4.2. تحليل إنحراف التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة:

ويتم تحليله إلى الإنحرافات الجزئية التالية:

(1) إنحراف التكلفة (الموازنة):

$$= \text{التكاليف الفعلية الثابتة} - \text{التكاليف المعيارية الثابتة}$$

(2) إنحراف النشاط:

$$= \text{التكاليف الثابتة المعيارية} - (\text{التكلفة المعيارية لوحدة العمل للتكاليف الثابتة} \times \text{عدد وحدات العمل الفعلية})$$

(3) إنحراف العائد:

$$= \text{التكلفة المعيارية لوحدة العمل للتكاليف الثابتة} \times (\text{عدد وحدات العمل الفعلية} - \text{عدد وحدات العمل المعيارية للإنتاج الفعلي})$$

مثال تطبيقي¹:

إليك المعطيات الخاصة بالتكاليف غير المباشرة لمؤسسة Sofia لإنتاج المعاطف ويطلب منك حساب الانحرافات الممكنة وتحليلها

المعطيات	الفعلية	المعيارية
التكلفة المتغيرة لوحدة العمل	29	30
التكلفة المتغيرة للوحدة المنتجة	13,05	12
الكمية المنتجة	10000	12000
عدد ساعات دوران الآلة	4500	4800
التكاليف الثابتة	285000	276000

ملاحظة : وحدة العمل هي ساعة دوران الآلة.

الحل:

1. حساب إنحراف التكاليف غير المباشرة المتغيرة:

الإنحراف الكلي للتكاليف غير المباشرة المتغيرة	= التكاليف غير المباشرة المتغيرة الفعلية - التكاليف غير المباشرة المتغيرة المعيارية
	= (13,05 × 10000) - (12 × 12000)
	= 10500 غير ملائم

2. تحليل الإنحراف الكلي للتكاليف غير المباشرة المتغيرة:

(1) إنحراف التكلفة:

$$\begin{aligned}
 &= (\text{التكلفة المتغيرة الفعلية لوحدة العمل} - \text{التكلفة المتغيرة المعيارية لوحدة العمل}) \times \text{عدد وحدات العمل الفعلية} \\
 &= 4500 (30 - 29) = \\
 &= 4500 - \text{ملائم}
 \end{aligned}$$

¹- Charles T. Horngren et autres, Op.cit, PP.248-252.

(2) إنحراف العائد:

$$= (\text{عدد وحدات العمل الفعلية} - \text{عدد وحدات العمل المعيارية للإنتاج الفعلي}) \times \text{التكلفة المتغيرة لوحدة العمل المعيارية}$$

$$= 30 \times \left[\left(10000 \times \frac{4800}{12000} \right) - 4500 \right] =$$

$$= 15000 \text{ غير ملائم}$$

التأكيد:

$$\text{الإنحراف الكلي للتكاليف غير المباشرة المتغيرة} = (4500) + 15000 = 10500 \text{ غير ملائم}$$

3. حساب إنحراف التكاليف غير المباشرة الثابتة:

الإنحراف الكلي للتكاليف غير المباشرة الثابتة	= التكاليف الثابتة الفعلية - التكاليف الثابتة المعيارية للإنتاج الفعلي
	$= (10000 \times \frac{276000}{12000}) - 285000 =$
	$= 55000 \text{ غير ملائم}$

4. تحليل الإنحراف الكلي للتكاليف غير المباشرة الثابتة:

(1) إنحراف التكلفة (الموازنة):

$$= \text{التكاليف الفعلية الثابتة} - \text{التكاليف المعيارية الثابتة}$$

$$= 276000 - 285000 =$$

$$= 9000 \text{ غير ملائم}$$

(2) إنحراف النشاط:

$$= \text{التكاليف الثابتة المعيارية} - (\text{التكلفة المعيارية لوحدة العمل للتكاليف الثابتة} \times \text{عدد وحدات العمل الفعلية})$$

$$= (4500 \times \frac{276000}{48000}) - 276000 =$$

$$= (4500 \times 5,75) - 276000 =$$

$$= 17250 \text{ غير ملائم}$$

(3) إنحراف العائد:

$$= \text{التكلفة المعيارية لوحدة العمل للتكاليف الثابتة} \times (\text{عدد وحدات العمل الفعلية} - \text{عدد وحدات العمل المعيارية للإنتاج الفعلي})$$

$$= 57,5 \times (4000 - 4500)$$

$$= 28750 \text{ غير ملائم}$$

التأكيد:

$$\text{الإنحراف الكلي للتكاليف غير المباشرة الثابتة} = 9000 + 17250 + 28750 = 55000 \text{ غير ملائم}$$

4.4.2. تحليل أسباب الإنحرافات غير الملائمة وتحديد المسؤول عنها

تعود الإنحرافات إلى أسباب داخلية وأخرى خارجية. ومن أهم الأسباب الداخلية المؤدية للإنحرافات غير المرغوب فيها ما يلي:¹

(1) بالنسبة للمواد الأولية:

إنحراف السعر ⇨ مدير المشتريات	تفاوض أقل مع الموردين مما تم تقديره
	عدم الاستفادة من التخفيضات الممنوحة
	تغيير الموردين
	تقدير أسعار الشراء بدون دراسة جادة للسوق
	شراء مواد بجودة عالية

إنحراف الكمية ⇨ مدير الإنتاج	شراء مواد بجودة أقل مما أدى إلى التبذير
	رقابة غير ملائمة عند استعمال المواد
	عدم كفاءة العمال أو نقص في تدريبهم
	الآلات بحاجة للصيانة والتطوير
	ظروف العمل غير مناسبة
	ضغوط العمل

¹- Valérie Buffet, Exercices De Contrôle De Gestion, Dunod, Paris, 2003, PP.100.

(2) بالنسبة لليد العاملة المباشرة:

معدل الأجر ⇨ مدير الموارد البشرية	رفع الأجور بسبب ضغوط العمال أو زيادة الأرباح
	توظيف عمال أكثر تأهيل
	سوء إنتقاء الموظفين

إنحراف الكفاءة ⇨ مدير الإنتاج	تأهيل أو تدريب غير كافي لليد العاملة
	عدم كفاءة الإشراف على العمال
	سوء تنظيم الإنتاج وترتيب سيئ للعمل
	رقابة غير فعالة وظروف عمل غير مناسبة
	جودة سيئة للمواد تتطلب ساعات عمل أكثر
	استعمال أدوات عمل غير ملائمة
	عطل الآلات ونقص الصيانة
	صعوبة في ضبط الآلات

(3) بالنسبة للتكاليف غير المباشرة المتغيرة:

مدير الإنتاج	الاستعمال المكثف للآلات (تلبية طلبيات مستعجلة)
	زيادة تكاليف الصيانة لكثرة الأعطال
	العمال أقل مهارة مما تم تقديره لتشغيل الآلات
	سوء برمجة المهام وعدم كفاءة منظم الإنتاج
	نقص الصيانة والعناية بالآلات
	تحديد معايير الزمن للآلات بدون دراسة كافية لظروف العمل

4) بالنسبة للتكاليف غير المباشرة الثابتة:

مدير الإنتاج وقسم المحاسبة التحليلية	مردودية سيئة للعمل
	طاقة فعالة لم تستعمل
	قلة نشاط مراكز المسؤولية
	عدم كفاءة العملية الإنتاجية
	سوء تقدير معامل التحميل

أما بالنسبة للأسباب الخارجية للانحرافات غير المرغوب فيها والتي يصعب التحكم فيها فهي تتمثل في السياسات العامة للدولة كرفع الحد الأدنى للأجور، في السوق كتقلبات الأسعار والمنافسة كوجود منتجات بديلة.

المحور الخامس: لوحة القيادة Tableau De Bord

تتوقف فعالية مراقبة التسيير بدرجة كبيرة على فعالية الأدوات التي تستخدمها. وعليه، فإن قصور الأدوات التقليدية في الاستجابة لمتطلبات التسيير الحديثة أدى إلى ضرورة تبني مراقبة التسيير لأداة تسييرية حديثة تستجيب أحسن لاحتياجات القيادة السريعة والدائمة، ألا وهي لوحة القيادة لما تمتاز به عن غيرها من الأدوات الأخرى كما يتبين في الجدول التالي:

جدول رقم (11): خصائص لوحة القيادة مقارنة بأدوات مراقبة التسيير الأخرى

الأدوات الرقابية الأخرى لمراقبة التسيير	لوحة القيادة التسييرية
تتضمن معلومات مالية بحثة	تتضمن معلومات غير مالية
مصدر المعلومات من داخل المؤسسة	مصدر المعلومات من داخل وخارج المؤسسة
محتواها معياري لكل المسؤولين	محتواها يتماشى مع احتياجات مختلف المسؤولين
عرض المعلومات يكون في العموم شهريا	عرض المعلومات يتماشى مع النشاط اليومي للمسؤولين
معطيات كثيرة، جد مفصلة وشمولية	معطيات قليلة ومركزة حول النقاط الأساسية للعمل
تمثيل معقد للبيانات	تمثيل جذاب وفعال للبيانات
تستغرق الوقت في تحليل المعلومات	السرعة في القراءة والتحليل
غير مرنة وصعبة التطوير	مرنة وقابلة للتجديد و التعديل
البطء في تحصيل المعلومات (يوم + 10 إلى يوم + 25)	السرعة في تحصيل المعلومات (يوم + 1 إلى يوم + 3)

Source : H. löning et autres, **Le Contrôle de Gestion : Organisation et Mise en Œuvre**, 2ème édition, Dunod, Paris, 2003, P.146.

1.5.2. تعريف لوحة القيادة، وظائفها وأنواعها

1.1.5.2. تعريف لوحة القيادة:

تعريف **Michel Gervais**: هي نظام معلومات يركز انتباه المسؤولين حول النقاط الأساسية التي يجب مراقبتها للحفاظ على التحكم في العمل والتسيير.¹

تعريف **Claude Alazard**: هي جدول يحتوي على مجموعة من المؤشرات تسمح بمتابعة وتقييم أداء فريق عمل أو مسؤول ما وتساعد على اتخاذ القرارات والتنسيق والرقابة على عمليات القسم المعني، كما تعتبر أداة اتصال تسمح لمراقب التسيير بلفت انتباه المسؤول إلى النقاط الأساسية في إدارته بغرض تحسينها.²

2.1.5.2. وظائف لوحة القيادة:

تتمثل الوظائف الأساسية للوحة القيادة فيما يلي:³

- أداة رقابة وتقييم الأداء: وذلك من خلال النتائج التي تعرضها والتي تشكل مرجع أساسي لمقارنة التوقعات بالإنجازات واستخراج الانحرافات مما يسمح بتقييم الأداء وتشخيص نقاط القوة والضعف في المؤسسة.
- أداة حوار واتصال: إذ تسمح بالحوار بين مختلف المستويات الهرمية ومن خلالها يستطيع كل مسؤول أن يعلق على نتائج عمله ويبرر سبب انحرافاته، أن يطلب وسائل إضافية أو توجيهات أكثر دقة.
- أداة تحفيز: تسمح لوحة القيادة بتقييم الأداء والذي يترتب عنه تحسين الأداء ورفع القدرات والمعنويات للمسؤولين وتحفيزهم.
- أداة مساعدة لاتخاذ القرار: وذلك من خلال المعلومات التي تقدمها للمسيرين حول النقاط الأساسية للتسيير (تظهر نتائج مالية وغير مالية)، تحديد الانحرافات ومعرفة أسبابها واقتراح الإجراءات التصحيحية اللازمة.

¹ - Michel Gervais, 2000, Op.cit, P.201.

² - Claude Alazard & Sabine Séparie, **Contrôle De Gestion**, 5^{ème} édition, Dunod, Paris, 2001, P.591.

³ - Leroy Michel, **Le Tableau de bord au service de l'entreprise**, édition d'Organisation, Paris, 1998, PP.42, 43.

3.1.5.2. أنواع لوحات القيادة:

- تتنوع لوحة القيادة باختلاف احتياجات مستعملها، ومن بينها نذكر:
- لوحة القيادة المالية: وهي تسمح بمراقبة التوازن المالي وتقييم السياسة المالية للمؤسسة.
- لوحة القيادة التجارية: وهي تسمح بتقييم السياسة التجارية للمؤسسة.
- لوحة القيادة الاجتماعية: وهي تسمح بمتابعة تطور العمالة وزيادة الكتلة الأجرية... إلخ.
- لوحة القيادة التسييرية: وهي تشمل مختلف وظائف المؤسسة.
- لوحة القيادة الاستشرافية: وهي ما تعرف ببطاقة الأداء المتوازن.

2.5.2. مكونات لوحة القيادة، تصميمها وطرق عرضها

1.2.5.2. مكونات لوحة القيادة:

لا يوجد لوحة قيادة نموذجية وإنما هناك مكونات لا بد من توافرها في كل لوحة قيادة، وهي موضحة في الشكل التالي:¹

جدول رقم (12): الشكل العام للوحة القيادة

لوحة قيادة مركز المسؤولية			
الإنحرافات	الأهداف	النتائج	
			الصف 1 • مؤشر أ • مؤشر ب • الصف 2

منطقة المقاييس الاقتصادية	منطقة النتائج	منطقة الأهداف	منطقة الإنحرافات
---------------------------	---------------	---------------	------------------

Source : Claude Alazard & Sabine Sépari, Op.cit, P640.

¹- Claude Alazard & Sabine Sépari, Op.cit, PP.640, 641.

✚ **منطقة المقاييس الاقتصادية:** وتحتوي على مختلف المؤشرات الضرورية لتصميم لوحة القيادة. وتمثل الاصناف مركز مسؤولية، مصلحة أو قسم أو ورشة، ويجب أن يكون لكل صنف وزن اقتصادي مهم مقارنة بمجموع نشاطات المؤسسة.

✚ **منطقة النتائج الفعلية:** يمكن أن تكون النتائج المعروضة شهرية أو تراكمية أو شهرية وتراكمية معا. وهي تتعلق بالنشاط مثل عدد المنتجات المصنعة كمية المواد المصنعة ساعة دوران الآلة عدد العمال بالإضافة إلى عناصر نوعية مثل نسبة المهملات عدد المردودات وفي بعض الأحيان تتعلق أيضا بالأداء المالي لمركز المسؤولية كهوامش المساهمة للمنتجات بالنسبة لمراكز رقم الأعمال ومبالغ التكاليف لمراكز التكاليف النتائج والوسيطية لمراكز الأرباح.

✚ **منطقة الأهداف:** وتظهر فيها الأهداف التي حددت للفترة المعنية شهريا أو تراكميا أو الاثنين معا وتخص النشاط والأداء المالي أو الاثنين معا.

✚ **منطقة الانحرافات:** وتحتوي على الفروقات بين النتائج الفعلية والأهداف معبر عنها بقيم مطلقة أو نسب مئوية.

2.2.5.2. تصميم لوحة القيادة:

يتم تصميم لوحة القيادة بإتباع واحترام المراحل التالية:¹

- دراسة محيط المؤسسة.
- تحديد الأهداف.
- تحديد العوامل الأساسية للنجاح.
- تحديد المؤشرات المرتبطة بالعوامل الأساسية للنجاح.
- ترتيب المؤشرات حسب الطبيعة (نتائج، وسائل، محيط وقيادة).
- التأكد من أن المؤشرات مهمة، واضحة ومتناسقة.
- تشكيل لوحة القيادة.
- جمع المعلومات.

¹- Kada meghraoui, Op.cit, P.1001.

3.2.5.2. طرق عرض لوحة القيادة:

تعرض لوحة القيادة بطرق متنوعة تتمثل فيما يلي:

- الجداول والقوائم المالية: وهي تحتوي على أرقام وبيانات تساعد المسؤولين على التحليل من خلال ترجمتها في شكل نسب وأشكال بيانية.
- النسب والانحرافات: وهي الأكثر تعبيراً عن نشاط المؤسسة ونتائجها.
- المنحنيات والرسومات البيانية: وهي تسمح بإعطاء نظرة سريعة حول التغيرات والتطورات التي تحدث على العناصر محل الدراسة.
- المنبهات: وهي عبارة عن إشارات مرئية تعمل كجهاز إنذار عن حدوث انحرافات خطيرة تتطلب التدخل الفوري لتصحيح الأوضاع.

3.5.2. مزايا وحدود لوحة القيادة

1.3.5.2. مزايا لوحة القيادة:

من بين المنافع التي تقدمها لوحة القيادة ما يلي:

- تسمح بإعطاء نظرة شاملة ودقيقة ومختصرة حول وضعية المؤسسة.
- تساعد على تقييم الأداء واتخاذ القرارات.
- تعد جهاز إنذار يسمح باتخاذ الإجراءات التصحيحية في وقت قياسي.
- غير معقدة وسهلة التطبيق.
- تسمح بتفعيل مراقبة التسيير.

2.3.5.2. حدود لوحة القيادة:

رغم الدور الفعال الذي تلعبه لوحة القيادة في مراقبة التسيير وتحسين أداء المؤسسة إلا أنها تعثرها بعض النقائص نذكر منها:¹

- عدم وجود لوحة القيادة مكيفة لكل قسم أو مستوى هرمي ولنا لوحة قيادة وحيدة مما يجعلها لا تتوافق دائماً مع خصوصيات النشاط.
- عدم إشراك المستعملين النهائيين في تصميم لوحة القيادة، مما يحد من فعالية مؤشراتها.
- عادة ما يكون تصميم لوحة القيادة داخلياً أي حسب طريقة تسيير المؤسسة دون الاهتمام بمقارنتها مع المؤسسات المنافسة لها.
- فترة إعداد الموازنة هي عادة نفسها بالنسبة لكل الأقسام بينما قد لا تتلاءم مع بعض المهن.

¹- Claude Alazard & Sabine Séparie, Op.cit, PP.635,636.

- عادة ما يكون المكلفون بتصميم لوحة القيادة على المستوى المركزي، مما يجعلها بعيدة على الميدان.
- المؤشرات المستعملة ليست مرتبطة أحيانا بالإستراتيجية العامة مما لا يسمح بتوجيه العمل في الوقت المناسب.
- عادة ما تكون لوحة القيادة ثابتة لعدة سنوات دون الاهتمام بتكييفها مع الاحتياجات الأهداف والوسائل الجديدة.

4.5.2. بطاقة الأداء المتوازن

أمام عزز لوحة القيادة الكلاسيكية في الاستجابة لمتطلبات مراقبة التسيير وبيئة الأعمال الحديثة زاد اهتمام الباحثين في مجال الإدارة حول إيجاد أداة رقابية تسمح بتقييم الأداء الشامل للمؤسسة من خلال الاعتماد على المؤشرات المالية وغير المالية، فظهر النموذج الأمريكي للوحة القيادة من خلال أبحاث R.Kaplan و D.Nortan سنة 1992 والذي يعرف بطاقة الأداء المتوازن (Balanced Scorecard).

1.4.5.2. تعريف بطاقة الأداء المتوازن ومكوناتها:

أولاً: تعريف بطاقة الأداء المتوازن

هي أداة تعبر عن مهمة واستراتيجية المؤسسة من خلال مجموعة كاملة من مؤشرات الأداء، وتوفر الإطار لتنفيذ الاستراتيجية. وهي لا تهتم بتحقيق الأهداف المالية فحسب وإنما الأهداف غير المالية أيضا كما تقيس أداء المؤسسة على أربعة محاور أساسية هي: محور العملاء، المحور المالي، محور العمليات الداخلية ومحور التعلم والنمو.¹

ثانياً: مكونات بطاقة الأداء المتوازن

تحتوي بطاقة الأداء المتوازن على المبادرات، الأهداف الإستراتيجية، المؤشرات والنتائج المستهدفة لكل محور من المحاور الأربعة كما يوضحه الشكل التالي:

¹- Charles t.horngren & autres, Op.cit, PP.92, 93.

شكل رقم (13): مكونات بطاقة الأداء المتوازن

الإستراتيجية		المبادرات		
الأبعاد	الأهداف الاستراتيجية	المؤشرات	النتائج المستهدفة	المبادرات
المالي				
العملاء				
العمليات الداخلية				
التعلم والنمو				

المصدر: إبراهيم الخلف الملكاوي، إدارة الأداء باستخدام بطاقة الأداء المتوازن، الوارق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2009، ص.80.

- ✚ الأهداف الإستراتيجية: وهي الأهداف المرغوب في تحقيقها في إطار الأبعاد الأربعة والتي يستوجب أن تكون قابلة للقياس والتحقيق ومحددة بدقة وبتوقيت زمني.
- ✚ المؤشرات أو المقاييس: وهي معايير قياس الأداء يجب وضعها بدقة ووضوح.
- ✚ النتائج المستهدفة: وهي قيم محددة يتم على أساسها مقارنة الإنجازات وتحديد الإنحرافات.
- ✚ المبادرات: وهي عبارة عن برنامج أو خطة التي سيتولى من خلالها الأفراد مسؤولية تنفيذ النتائج المستهدفة.

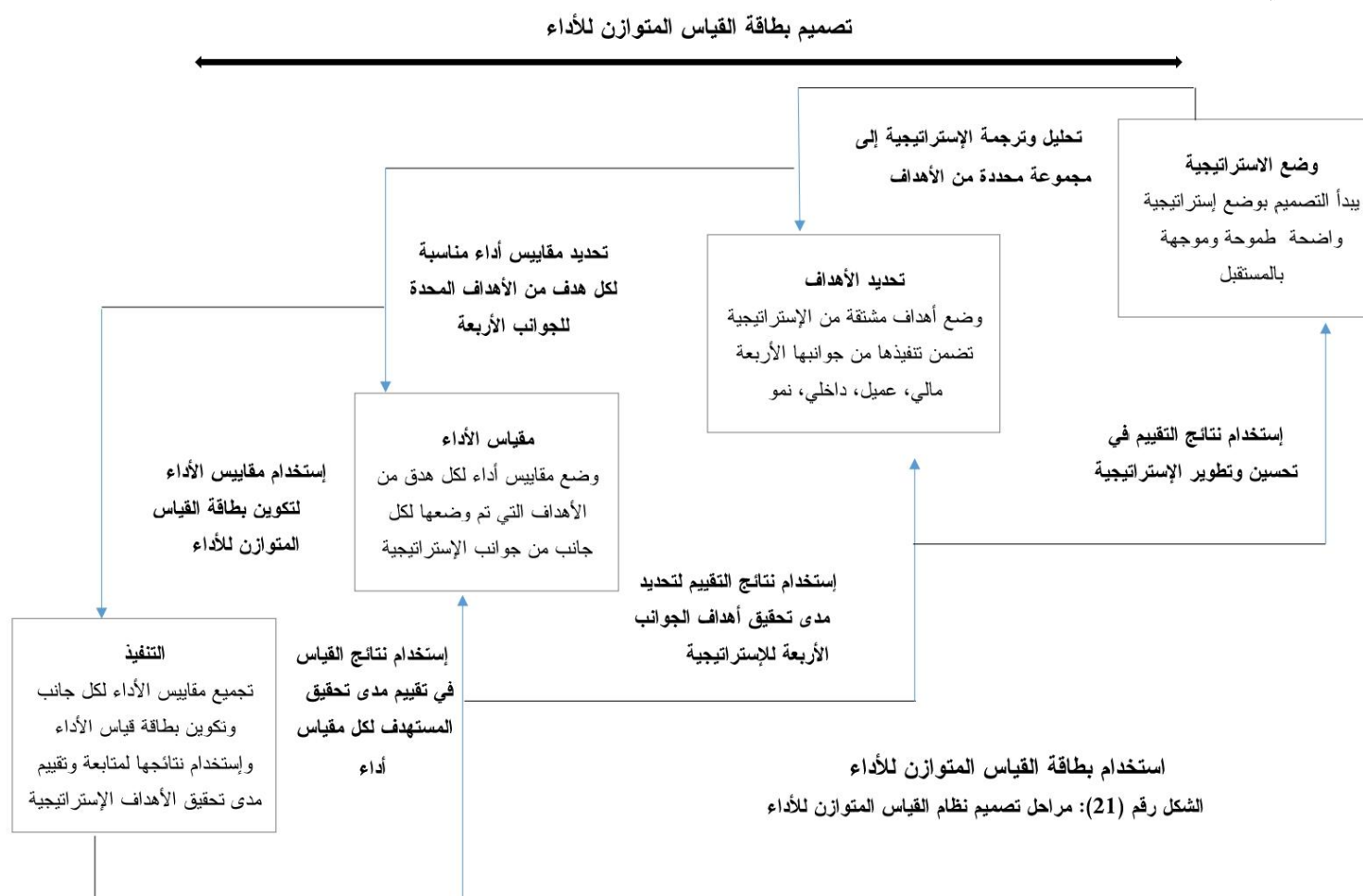
2.4.5.2. تصميم بطاقة الأداء المتوازن وأبعادها:

أولاً: تصميم بطاقة الأداء المتوازن

يتم تصميم بطاقة الأداء المتوازن عبر المراحل التالية:

- وضع استراتيجية واضحة.
- تحديد الأهداف في إطار الأبعاد الأربعة.
- تحديد مقاييس الأداء.
- تجميع مقاييس الأداء.
- بناء بطاقة الأداء المتوازن.

وذلك كما يظهره الشكل التالي:

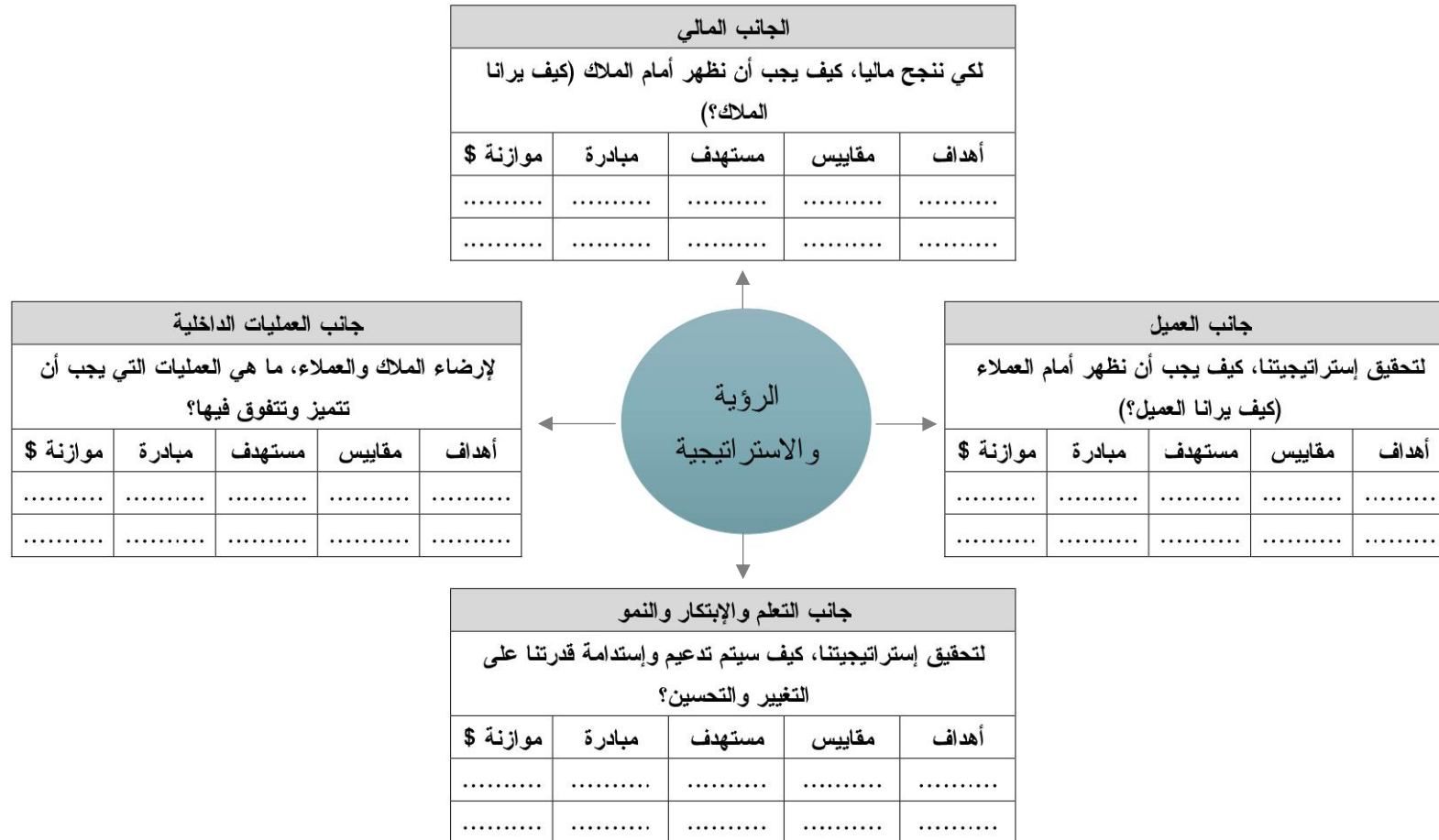


المصدر: أحمد حسين علي حسين، مرجع سابق، ص.277..

ثانيا: أبعاد بطاقة الأداء المتوازن

تحتوي بطاقة الأداء المتوازن على أربعة أبعاد أساسية يبينها الشكل التالي:

الشكل رقم (22): أبعاد بطاقة الأداء المتوازن



المصدر: أحمد حسين علي حسين، مرجع سابق، ص.272.

تهتم أبعاد بطاقة الأداء المتوازن بمختلف جوانب المؤسسة وهي:¹

(1) **البعد المالي:** وهو البعد الذي يجيب على السؤال هل تخلق المؤسسة قيمة للملاك؟ ماذا يجب فعله لإرضاءهم؟ وكيف يرانا الملاك؟ و يتحقق ذلك من خلال زيادة التدفقات النقدية وزيادة الحصة في السوق.

(2) **بعد العملاء:** وهو البعد الذي يجيب عن الأسئلة: من هو عميلنا؟ وماذا يتوقع منا؟ وكيف يرانا؟ بمنتجات جديدة، في أقصر وقت، بأعلى جودة وأقل سعر، وأحسن خدمة في البيع وضمانات وخدمات ما بعد البيع.

(3) **بعد العمليات الداخلية:** وهو البعد الذي يجيب على الأسئلة: كيف تدير الشركة عملياتها الداخلية للوفاء بمتطلبات العملاء؟ وماهي العمليات الداخلية التي يجب أن تتميز وتتفوق فيها للوفاء بمتطلبات مهمتها وتحقيق إستراتيجيتها؟ ما الذي يجب أن تتفوق فيه؟ وذلك بأن يكون لديها أقصر دورة إنتاج، بأعلى جودة وبأدق مواعيد، وانتظام في التسليم.

(4) **بعد التعلم والإبتكار والنمو:** وهو يجيب على الأسئلة: هل تقوم الشركة بتحسين وزيادة قدرتها على الإبتكار والإبداع والتعلم والنمو؟ ما الذي يجب أن يتعلمه الأفراد وما هي المهارات التي يجب أن يتدربوا عليها ويكتسبونها لمواجهة التحديات المستقبلية والتطور معها؟ ويتم ذلك بمنتجات جديدة بأقل تكلفة، وتحسين المنتجات الحالية وزيادة في كفاءة العمليات.

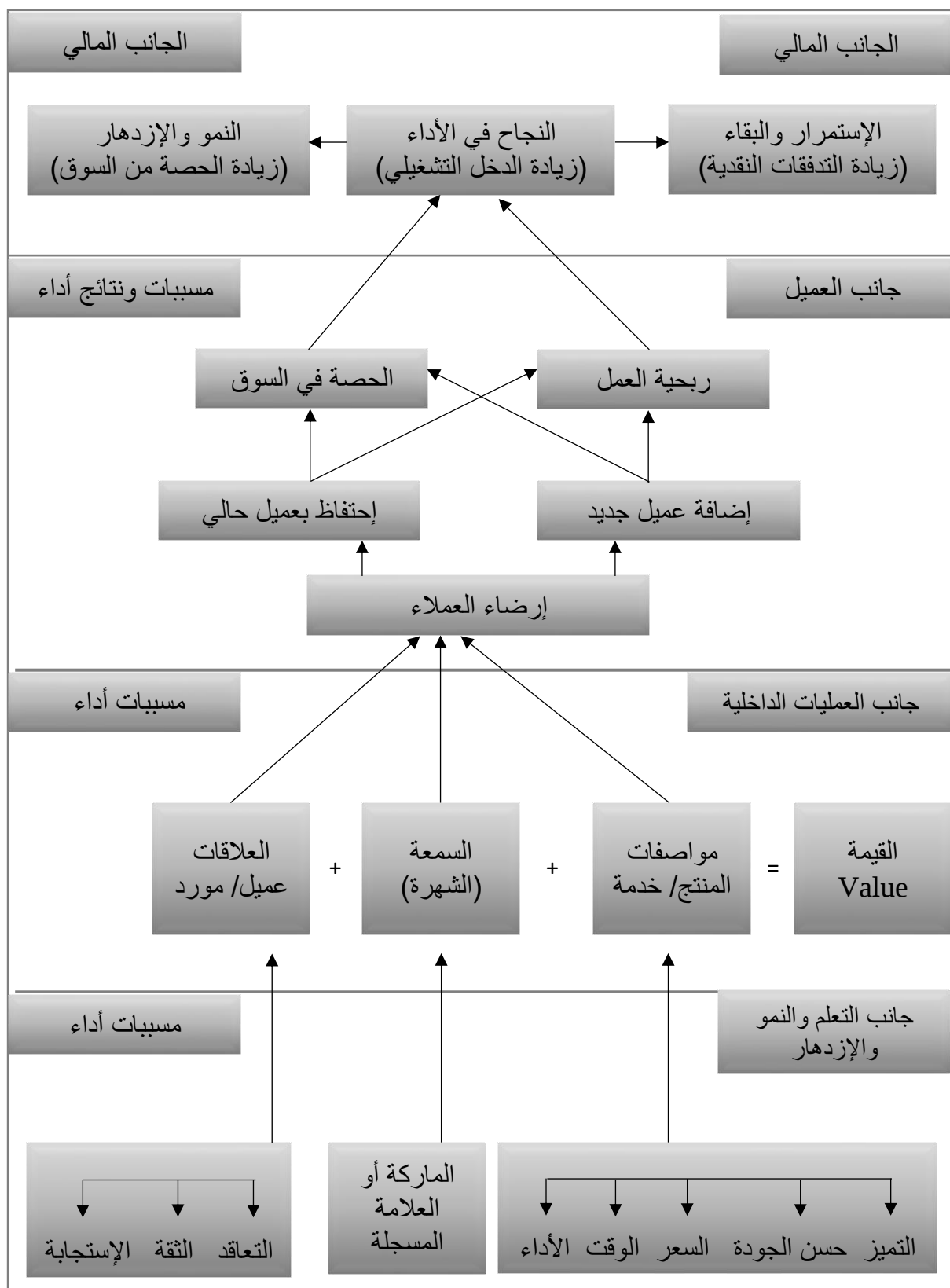
ثالثا: العلاقات السبب والنتيجة

تقوم بطاقة الأداء المتوازن على فرض علاقات سببية بين المحاور الأربعة حيث أن تطوير التعلم والإبداع يؤدي إلى تحسين العمليات الداخلية والتي يترتب عنها زيادة رضا العملاء وحصة المؤسسة في السوق التي هي في الأخير تولد أحسن نتائج مالية.²

¹ - أحمد حسين علي حسين، مرجع سابق، ص ص. 278- 280- 283- 286.

² - Charles t.horngren & autres, Op.cit, P.96.

الشكل رقم (23): العلاقات السببية بين الأبعاد الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن



المصدر: أحمد حسين علي حسين، مرجع سابق، ص.279.

كما يتطلب استخدام بطاقة الأداء المتوازن في عملية التقييم إعطاء وزن لكل بعد من الأبعاد الأربعة، وذلك حسب أهمية كل بعد في تحقيق الأهداف الاستراتيجية للمؤسسة، مما يمكن من معرفة درجة الإقتراب أو الإبتعاد من تحقيق تلك الأهداف كما يتبين في الجدول الآتي:

الجدول رقم (13): نموذج لبطاقة الأداء المتوازن

الأبعاد	المؤشرات	الوزن	الأهداف	الإنجازات	النتيجة النهائية
البعد المالي	القيمة المضافة	%	%	%	%
	معدل دوران الأصول	%	%	%	%
	فائض الاستغلال	%	%	%	%
نتيجة البعد المالي		%			%
بعد العملاء	عدد شكاوي الزبائن	%	%	%	%
	% الفضلات	%	%	%	%
	عدد الزبائن الجدد	%	%	%	%
نتيجة بعد العملاء		%			%
بعد العمليات الداخلية	عدد الحوادث	%	%	%	%
	معدل إنتاجية العامل	%	%	%	%
	تكاليف الصيانة	%	%	%	%
نتيجة بعد العمليات الداخلية		%			%
بعد التعلم والنمو	معدل التكوين	%	%	%	%
	مصاريف الدراسات والأبحاث	%	%	%	%
	معدل التأطير	%	%	%	%
نتيجة بعد التعلم والنمو		%			%
نتيجة الأداء الشامل		100 %			%

المصدر: من إعداد الباحثة

1.4.5.2. مزايا وحدود بطاقة الأداء المتوازن:

أولاً: مزايا بطاقة الأداء المتوازن

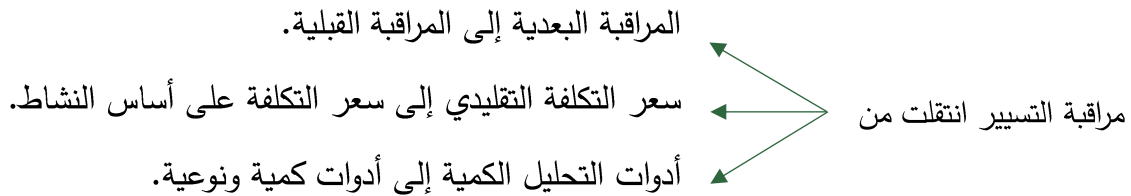
- تعد بطاقة الأداء المتوازن دعامة أساسية لمراقبة التسيير وأداة تقييم أداء جد فعالة حيث أنها:
- توازن بين المؤشرات المالية وغير المالية وبين الأهداف الطويلة الأجل والقصيرة الأجل.
- توازن بين مقاييس الأداء الكمية ومقاييس الأداء النوعية.
- تساعد على تحديد الاستراتيجية وتنفيذها.
- تعمل على توفير معلومات آنية وتشغيلية تسمح للمسؤولين بمتابعة إنجازاتهم.
- تسمح بتقييم الأداء الكلي للمؤسسة حيث تحتوي على أربعة أبعاد أساسية تخص مختلف جوانب المؤسسة.
- تعطي صورة حقيقية على مستوى الأداء الكلي للمؤسسة مما يمكن من تحديد نقاط القوة والضعف واتخاذ الإجراءات التصحيحية اللازمة.
- تساهم بشكل فعال في تغذية نظم المعلومات الإدارية وتحقيق التواصل بين مختلف مراكز المسؤولية.

ثانياً: حدود بطاقة الأداء المتوازن

يعاب على بطاقة الأداء المتوازن ما يلي:

- على المستوى العملي أغلبية المؤشرات المقترحة هي مؤشرات النتيجة.
- لا تتوفر على نظام يقظة يسمح للمؤسسة بالنمو.
- إهمال البعد الزمني بين قياس السبب والتأثير في علاقة السبب والنتيجة.
- توفر معلومات كثيرة تفوق طاقة مستعملها.

يستخلص مما سبق أن:





دراسة حالات

دراسة حالة رقم 01

قدمت شركة صناعية منتج جديد "ص" إلى السوق بالإضافة إلى المنتج الحالي القديم "س". وقد لاحظت إدارة الشركة وجود إنخفاضاً مستمراً في الأرباح منذ تقديم المنتج الجديد "ص" إلى السوق على الرغم من الزيادة المستمرة في المبيعات من هذا المنتج.¹

المطلوب: تفسير هذه الظاهرة بالإعتماد على البيانات الآتية عن التكاليف والأنشطة الخاصة بالشركة.

المنتج القديم "س" المنتج الجديد "ص"

التكلفة الوحيدة للمواد	10 دج	150 دج
التكلفة الوحيدة للأجور	20 دج	20 دج
ساعات عمل مباشر للوحدة	2 سا	2 سا
حجم الإنتاج والمبيعات	60000 وحدة	5000 وحدة

- تبلغ التكاليف الصناعية الإجمالية 6.000.000 دج و تحمل على أساس ساعات العمل المباشر.
- تستخدم الشركة في الوقت الحاضر نموذج التكلفة + هامش 30 % من التكلفة الصناعية الكلية لتحديد أسعار بيع المنتجات.
- تم تحليل العمليات الإنتاجية في الشركة إلى أربعة أنشطة فقط تتسبب في وجود التكاليف الصناعية غير المباشرة تتمثل معطياتها فيما يلي:

النشاطات	تكلفة النشاطات	عدد المولدات
تهيئة الآلات	648000	900 عملية تهيئة
تسيير الطلبات	252000	12000 طلبية
فحص الجودة	135000	150000 عملية فحص
تشغيل الآلات	3.750.000	50000 ساعة دوران آلة
	6.000.000	

¹ - أحمد حسين علي حسين، مرجع سابق، ص ص. 58، 59.

إستهلاكات المنتجات للأنشطة هي كما يلي:

تهيئة الآلات	- 400 عملية تهيئة بالنسبة للمنتج "س"
	- 500 عملية تهيئة بالنسبة للمنتج "ص"
تسيير الطلبات	- 500 طلبية بالنسبة للمنتج "س"
	- 700 طلبية بالنسبة للمنتج "ص"
فحص الجودة	- 6000 عملية فحص بالنسبة للمنتج "س"
	- 9000 عملية فحص بالنسبة للمنتج "ص"
تشغيل الآلات	- 25000 ساعة تشغيل الآلات بالنسبة للمنتج "س"
	- 25000 ساعة تشغيل الآلات بالنسبة للمنتج "ص"

دراسة حالة رقم 02

شركة Julien مختصة في صناعة قارورات العطور، تنتج أربع نماذج من القارورات Lavande, Myosotis, Jasmin, Cillet.

النموذجان Jasmin, Cillet ينتميان إلى فئة القارورات الراقية، وعليه يتم إنتاجهما حسب الطلب.

الشركة Julien تشك أكثر فأكثر في ملائمة أسعار تكاليفها: حاليا هي تطبق طريقة التكلفة الكلية لكل نموذج ويوزع مبلغ التكاليف غير المباشرة الثابتة للشركة ككل حسب الوقت المستغرق في قولبة قارورة واحدة.

كمراقب للتسيير تعتبرون أن المحاسبة التحليلية لهذه الشركة هي جد سطحية، وتحاولون إذن توزيع التكاليف الثابتة بطريقة مختلفة. عند قيامكم بذلك إستمدا من تفكير Porter المتعلق بسلسلة القيمة: حسب هذا المنطق تبدو المؤسسة كسلسلة من النشاطات مؤدية إلى منتج ذو قيمة في السوق. ويمثل الجدول التالي تحليل النشاطات ومؤشرات التكلفة المنتقاة.¹

الأقسام	النشاطات	التكاليف	مؤشرات التكلفة
التموين	دراسة السوق	374.400	عدد المراجع
	تسيير المقاولين	280.800	عدد المراجع
	الإستلام	280.800	عدد المراجع
الدراسات	تصميم ودراسة	1.160.000	عدد النماذج
	الجدولة	946.000	عدد الدفعات
الإنصهار، القولية	الانصهار الصناعي	221.000	عدد الدفعات الصناعية
	القولبة الصناعية	250.000	عدد الدفعات الصناعية
	الصيانة الصناعية	75.000	عدد الدفعات الصناعية
	الإنصهار التقليدي	330.000	عدد القارورات الراقية
	القولبة التقليدية	450.000	عدد القارورات الراقية
	الصيانة التقليدية	341.600	عدد القارورات الراقية
التلميع، التشطيب	التلميع الصناعي	270.000	عدد القارورات الصناعية
	التلميع اليدوي	212.000	عدد القارورات الراقية
	المراقبة اليدوية	212.000	عدد القارورات الراقية
	طباعة الصورة	212.000	عدد القارورات الراقية
الشحن، الإدارة	الشحن	312.400	التكلفة المضافة للقارورات
	الإدارة	312.000	التكلفة المضافة للقارورات

¹- Claude Alazard & Sabine Sépari, Op.cit, P.233, 234.

ملاحظة:

توزع تكاليف الشحن والإدارة حسب التكاليف المضافة من قبل الشركة (ماعد التكاليف المباشرة ومصاريف الشحن - الإدارة).

المطلوب :

1. حساب تكلفة المؤشرات (يأخذ 3 أرقام بعد الفاصلة).
2. حساب التكلفة الوحودية للنماذج الأربعة باستخدام طريقة التكاليف على أساس النشاطات مع العلم أن التكلفة المباشرة الوحودية للنماذج الأربعة هي على التوالي: 1,75 أورو، 2,30 أورو، 2,75 أورو، 8.00 أورو.
3. علق بإختصار على النتائج المتحصل عليها وأهمية طريقة ABC.

دراسة حالة رقم 03

يقع فندق " LES ALPES " في منتجع جبلي مشهور، يحتوي على 30 غرفة تؤجر بأسعار تختلف حسب المواسم كما يتبين في الجدول التالي:¹

البيان	موسم الركود Basse saison	الموسم المتوسط Moyenne saison	موسم الذروة Haute saison
الشهر الموافق	ماي - جوان سبتمبر - أكتوبر نوفمبر - ديسمبر	جانفي أفريل جويلية - أوت	فيفري مارس
السعر للغرفة ولليوم	30	42	60

تأجير غرفة يولد في المتوسط 20 أورو من الإيرادات الإضافية في اليوم (وجبات، مقهى... إلخ). تقدر التكاليف المتغيرة للغرفة المؤجرة بـ 14 أورو لليوم (لوازم، مصاريف العاملين، غسيل الملابس).

تتكون تكاليف الهيكل السنوية للفندق من العناصر التالية:

الإهلاكات	30500 أورو
مصاريف العاملين	122000 أورو
مصاريف متنوعة	45750 أورو

معدل إشغال الفندق هو من المقاييس الأساسية في تسييره، ويساوي طوال السنة إلى النسبة بين عدد ليالي المبيت المحققة وطاقة الفندق الإجمالية للتأجير في السنة، أي: $360 \text{ يوم} \times 30 \text{ غرفة} = 10800$.

المطلوب:

1. حدد السعر المتوسط لتأجير الغرفة في السنة (إعتبار الشهر: 30 يوم).
2. حدد عتبة المردودية بعدد ليالي المبيت (nuitées)، ثم بمعدل الأشغال السنوي.
3. أي نقد يمكن تقديمه عن هذا الحساب؟

¹ - Michel Gervais, 2003, pp:46-47

4. إذا علمت أن معدل الإشغال خلال السنة (ن) كان جد مختلف حسب المواسم: 0.8 في موسم الذروة، 0.6 في الموسم المتوسط و 0.3 في موسم الركود. حدد النتيجة المحققة من قبل الفندق خلال السنة (ن).

5. في أي تاريخ حقق الفندق العتبة ؟

6. بإعتبار ضعف معدل إشغال الفندق في موسم الركود، يتساءل المدير حول فرصة الإحتفاظ بالفندق مفتوحا في هذه الفترة مع العلم أن غلق الفندق لمدة 6 أشهر يسمح بتخفيض 45750 أورو من مصاريف العاملين الهيكلية و 7000 أورو من المصاريف الهيكلية المتنوعة. مارأيك في هذا الحل؟

دراسة حالة رقم 04

إليك المعطيات الخاصة بمؤسسة "النسر الذهبي" المتخصصة في إنتاج مواد التنظيف عن نشاطها للسنة (ن):

رقم الأعمال 2.400.000 دج	مصاريف التوزيع المتغيرة 230.000 دج
تكلفة المواد الأولية 500.000 دج	مصاريف الدراسات والأبحاث 280.000 دج
تكاليف الإدارة 360.000 دج	تكلفة اليد العاملة المباشرة 700.000 دج

المطلوب:

1. حساب عتبة المردودية.
2. ماهو عدد الوحدات التي يجب بيعها حتى تغطي المؤسسة جميع تكاليفها؟
3. في أي تاريخ سيتم تحقيق عتبة المردودية ؟ وما تعليقك على ذلك؟

دراسة حالة رقم 05

تقوم شركة منصور الصناعية بإنتاج قطع غيار السيارات وتقوم الشركة بإسناد بعض عملياتها لشركة صناعية أخرى وذلك تبعا لحجم الطاقة المستغل للشركة. وتحاول إدارة الشركة اتخاذ قرار بصدد طاقتها الإنتاجية خلال السنة المالية.¹

إليك المعلومات التالية عن إنتاج جزء معين يدخل في تركيب إحدى قطع الغيار التي تقوم الشركة بإنتاجها:

إجمالي التكلفة لـ 60.000 جزء		تكلفة الجزء الواحد
مواد مباشرة	300.000	5
أجور مباشرة	480.000	8
تكاليف صناعية متغيرة	360.000	6
تكاليف صناعية ثابتة	300.000	5
المجموع	1.440.000	34

- * تلقت الإدارة عرضا من إحدى الشركات الصناعية والتي تقوم ببيع الجزء مقابل 2 دج للجزء الواحد.
- * تتمثل التكلفة الثابتة لشركة منصور في الإهلاك والتأمين ومرتببات المشرفين. ويتوقع أن تتحمل الشركة جميع هذه النفقات عدا مبلغ 12.000 دج مرتببات مشرفين وذلك في حالة شراء الجزء من الشركة الصناعية الأخرى.

¹ - أحمد محمد نور وآخرون، مرجع سابق، ص ص. 195، 196.

المطلوب:

1. بإفتراض أن الطاقة المستخدمة حاليا لإنتاج هذه الأجزاء سوف تبقى عاطلة في حالة الشراء من الخارج، أي أنه لا يوجد إستخدام بديل لهذه الطاقة. هل تنصح الإدارة بشراء هذه الجزء أم تصنيعه داخل الشركة ؟

2. بإفتراض أن الطاقة المستخدمة حاليا لإنتاج هذه الأجزاء يمكن إستخدامها في أحد الإستخدامين البديلين:

- أن يتم تأجيرها لإحدى الشركات الصناعية مقابل 50.000 دج سنويا.
 - أن تستخدم في إنتاج جزء آخر بما يحقق هامش ربح قدره 80.000 دج من بيع هذا الجزء.
- أي البديلين تنصح إدارة الشركة بإختياره ؟

دراسة حالة رقم 06

تختص شركة "SARL MEUBLE" في إنتاج وبيع الأثاث المنزلي، بلغت مبيعاتها في سنة 2018، 55.000 سرير مخصص للأطفال بسعر 10.500 دج للسرير الواحد تقدر التكلفة المتغيرة للسرير الواحد بـ 7.300 دج والتكلفة الثابتة 1200 دج للسرير الواحد. طاقتها الإنتاجية تقدر بـ 60.000 سرير.

في سنة 2019 وبسبب المنافسة الحادة التي شهدتها السوق إنخفضت مبيعاتها إلى 35.000 سرير، كما تلقت من عيادة خاصة عرض شراء 50.000 سرير بسعر 8.000 دج للسرير الواحد.

المطلوب:

1. حساب النتيجة لسنة 2018.
2. هل تنصح المؤسسة بقبول هذا العرض خاصة وأن المدير المالي يرى أن السعر المقترح أقل من تكلفة إنتاج السرير الواحد مع العلم أن الشركة لا يمكنها الرفع من طاقتها الإنتاجية؟ برر إجابتك حسابيا.
3. تنوي الشركة إطلاق منتج جديد في السوق يتمثل في مكاتب للأطفال، إليك المعطيات الخاصة به:
 - المبيعات 25.000 مكتب بسعر 5.500 دج للمكتب الواحد،
 - التكلفة المتغيرة 4.100 دج للمكتب الواحد
 - والتكاليف الثابتة 1.820.000 دج.بصفتك مكلف بالدراسات على مستوى مصلحة مراقبة التسيير هل تنصح الشركة بإطلاق هذا المنتج في ظل الظروف الجديدة (المنافسة) ؟

دراسة حالة رقم 07

تعمل شركة ABYSSE في المجالات التالية:¹

- النشاط: الإنارة تحت الماء والمصابيح الأمامية
(Eclairage sous-marin et lampes de tête)

الذي يشكل مجال تخصص الشركة. يجمع هذا النشاط إنتاج مشاعل تحت الماء (TORCHES SOUS-MARINES) ذات جودة جد عالية والمصابيح الأمامية التي تلبي إحتياجات المحترفين في الحماية المدنية وبعض الرياضيين (ركوب الدراجات الجبلية VTT، القوارب الشراعية PLANCHES A VOILE، استكشاف الكهوف Spéléologie).

- النشاط: إنارة المساحات (ECLAIRAGE DE SURFACES)
والذي يتضمن فقط إنتاج وبيع منتج واحد "فنارات المساحات" (PHARES DE SURFACES) المستعملة في الملاعب الرياضية وورشات البناء.

السيد M. VIALET مؤسس ورئيس هذه الشركة أعطى عناية خاصة لتصميم هيكل المسؤوليات، مهتم بتطوير جودة المنتجات وشهرة المؤسسة وحريص بالإستمرار على ضمان ديناميكية الأفراد. تفويض كبير للسلطات والمسؤوليات، روح الفريق وروح المبادرة هي الخصائص الأساسية الثلاث لهذه الشركة على الصعيد التنظيمي. كما أنه تم إنشاء أقسام مستقلة كل منها يشكل مركز ربح:

- قسم "الإنارة تحت الماء والمصابيح الأمامية" ويتأهله السيد M. BABÉ.
- قسم "إنارة المساحات" ويتأهله السيد M. FERRAND.
- قسم "الشواحن" (CHARGEURS) الذي ينتج الشواحن الموجهة لبطاريات الإنارة القابلة لإعادة الشحن، ويتأهله السيد M. TOMASI.

منذ بعض الوقت أصبحت العلاقات بين السيد M. Babé والسيد M. TOMASI متوترة إثر قرار اتخذه هذا الأخير.

¹- Michel Gervais, 2003, Op.cit, PP.213-214-215.

عرض أسباب النزاع بين القسمين:

يورد قسم الشواحن (المدير: M. Tomasi) الحصة الأكبر من إنتاجه لقسم "الإنارة تحت الماء والمصابيح الأمامية" (المدير: M. Babé) يوفر له بذلك 60.000 وحدة بسعر تنازل يقدر بـ 28 أورو للوحدة (120% من تكلفة الإنتاج المعيارية). قسم "الشواحن" مسموح له أيضا بالبيع مباشرة في السوق، لديه حاليا 20.000 وحدة مباعة لمؤسسة محلية بسعر 32 أورو للقطعة.

بتوفره على طاقة إنتاجية سنوية تقدر بـ 100.000 قطعة، بحث قسم الشواحن على زبائن جدد، فتحصل على عرض شراء 25.000 قطعة سنويا بسعر 29.2 أورو للقطعة.

تدخل السيد M. Babé أمام M. TOMASI ليعلمه أنه في أجل قريب ستصل طلباته إلى 80.000 وحدة (أثر فرصة إضافية لبيع مصابيح أمامية).

لم يتحصل على أي رد توجه إلى M. VIALET لإعلامه بخطورة الوضع في حالة قبول العرض من قبل M. TOMASI، قائلا: الشواحن التي يوفرها القسم تتكيف جيدا مع الإنارة تحت الماء والمصابيح الأمامية، وهي تعد عنصر من الجودة الشاملة لهذه الأخيرة.

المعطيات المتعلقة باستغلال قسم "الشواحن":

- الطاقة الإنتاجية القصوى: 100.000 وحدة.
- التكلفة المتغيرة الفعلية الوحودية: 9.85 أورو
- التكاليف الثابتة الفعلية: 1.343.080 أورو

المعطيات المتعلقة باستغلال قسم "الإنارة تحت الماء والمصابيح الأمامية":

- يقدر هامش التكلفة المتغيرة الوحودي للمشاعل تحت الماء بـ 130 أورو و 104 أورو بالنسبة للمصابيح الأمامية.
- يحقق القسم 40.000 مشعل تحت الماء و 20.000 مصباح أمامي.

المطلوب :

1. ما هو القرار الذي سيتخذه السيد M.TOMASI، علما أنه لا يمكنه الرفع من طاقته الإنتاجية ؟
برر إجابتك حسابيا.
2. ما هو انعكاس قبول العرض الخاص بـ 25.000 شاحن من قبل M.TOMASI على المؤسسة
ككل في ظل الوضعية الحالية؟
3. هل يستوجب على رئيس المؤسسة السيد M.VIALET التدخل لحل النزاع ؟
4. إقترح سعر تنازل داخلي جديد لا يضر بمصالح المؤسسة.

دراسة حالة رقم 08

تتكون مؤسسة "BONCUIR" للصناعات الجلدية من ثلاث وحدات: (أ)، (ب) و (ج)، وتعتمد اللامركزية في التسيير، حيث أن:

- الوحدة (أ): تهتم بإستخلاص الجلد وتهيئته للتصنيع، وتتنازل عن $\frac{4}{3}$ الكمية للوحدة (ب) والباقي للوحدة (ج).
- الوحدة (ب): تهتم بصناعة الأحذية الرجالية حيث يتطلب تصنيع كل حذاء 0.9 متر من الجلد.
- الوحدة (ج): تهتم بصناعة القبعات الجلدية حيث يستلزم تصنيع كل قبعة 0.5 متر من الجلد.

إليك المعطيات الأساسية الخاصة بالوحدات الثلاث والتي تعمل بكامل طاقتها الإنتاجية:

البيان	الوحدة (أ)	الوحدة (ب)	الوحدة (ج)
الكمية المنتجة والمباعة	27.000 متر	حذاء	قبعة
التكلفة المتغيرة	250 دج / م	120 دج / الحذاء	70 دج / القبعة
التكلفة الثابتة	150 دج / م	160 دج / الحذاء	50 دج / القبعة
سعر التنازل الداخلي	140٪ من التكلفة المعيارية		
سعر البيع		1100 دج / الحذاء	450 دج / القبعة

المطلوب :

1. أحسب نتيجة المؤسسة ووحداتها الثلاثة.
2. نظرا لوباء أصاب المواشي عرف سوق الجلود ركودا، فخفضت المستخلصات الجلدية للوحدة (أ) إلى 20.000 متر، في ظل هذه الظروف قررت الوحدة (أ) تلبية إحتياجات الوحدة (ب) فقط وبإفترض أن إنتاج كل حذاء يتطلب 1م:
- أ. ما هو أدنى سعر تنازل يمكن أن تعرضه الوحدة (أ) ؟
- ب. ما هو أقصى سعر تنازل يمكن أن تقبل به الوحدة (ب) ؟
- ج. بصفتك مراقب للتسيير ما هو السعر الذي تقترحه؟
- د. هل توافق الوحدة (أ) على القرار الذي إتخذته ؟ ولماذا؟ برر إجابتك حسابيا.

دراسة حالة رقم 09

إليك المعطيات التقديرية التالية والمتعلقة بأحد منتجات مؤسسة الفتح لسنة 2021:

تقديرات البيع لسنة 2021:

- قدرت المصلحة التجارية المبيعات لسنة 2021 كما يلي:
- جانفي 160.000 وحدة، فيفري 180.000 وحدة، مارس 220.000 وحدة، أفريل 260.000 وحدة، ماي 280.000 وحدة بسعر بيع قدره 40 دج للوحدة الواحدة و 35 دج بالنسبة للمبيعات التي تفوق 200.000 وحدة.
- يحصل 85% من المبيعات في الشهر الذي تمت فيه والباقي في الشهر الموالي.

تقديرات الإنتاج:

- كل وحدة منتجة تستلزم 3 كغ من المادة الأولية و 1 سا من العمل المباشر بمبلغ 10 دج/سا.
- جرت العادة أن تحتفظ المؤسسة بمخزون نهائي في كل شهر يعادل 20% من مبيعات الشهر المقبل.
- تقدر الأعباء العامة للإنتاج بـ 50.000 دج/الشهر 40% منها إهلاكات وتدفع في الشهر الذي تمت فيه.

تقديرات الشراء:

- تقدر تكلفة شراء المواد الأولية بـ 4 دج للكغ الواحد.
- السياسة المتبعة في تخزين المواد الأولية تقتضي الاحتفاظ بمخزون نهائي يساوي 15% من استهلاكات الشهر المقبل.
- يسدد 50% من المشتريات في الشهر الذي تمت فيه والباقي في الشهر الموالي.

تقديرات أخرى:

- مصاريف دراسات وأبحاث تنوي المؤسسة إجرائها في بداية الفصل الثاني لإدخال منتج جديد في السوق تقدر بـ 100.000 دج تدفع في الشهر المستحقة فيه.
- مصاريف الصيانة تقدر بـ 2.000 دج /الشهر تدفع في نهاية كل فصل.
- تتوقع المؤسسة الحياة على تجهيزات مكتب في بداية شهر مارس بمبلغ 650.000 دج يسدد ¼ المبلغ في نفس الشهر والباقي في بداية السداسي الثاني، مع العلم أن عمرها الإنتاجي 4 سنوات، قيمتها المتبقية وأن تشغيل هذه التجهيزات سيتم بعد شهر من إقتنائها.

- تتوقع المؤسسة القيام بدورة تكوينية لـ 5 إطارات خارج المؤسسة في شهر فيفري بمبلغ 70.000 دج، يدفع 20% من المبلغ شهر قبل القيام بالتكوين كتسبيق والباقي في الشهر الذي تتم فيه.

معطيات 2020/12/31 :

- مخزون المنتجات التامة: 32.000 وحدة.
- مخزون المواد: 123.000 دج.
- رصيد الزبائن: 780.000 دج.
- رصيد الموردين: 1.200.000 دج.
- رصيد الخزينة: 1.920.000 دج.
- تحصل الحقوق على الزبائن وتدفع التزامات الموردين لسنة 2020 عند إفتتاح سنة 2020.

المطلوب:

بصفتك مكلف بالدراسات على مستوى مصلحة مراقبة التسيير يطلب منك تقديم ملف يتضمن موازنات الإستغلال للثلاثي الأول من سنة 2021 (موازنة المبيعات، الإنتاج، الإستهلاك، المشتريات، اليد العاملة المباشرة، تكاليف الإنتاج وموازنة الخزينة).

دراسة حالة رقم 10

- بغية إعداد موازنة الخزينة للسداسي الأول من سنة 2020، وفرت لك مؤسسة التحدي المعطيات التالية:
- تقديرات رقم الأعمال الشهري TTC هي على التوالي كما يلي: 142.800 دج، 214.200 دج، 214.200 دج، 249.900 دج، 267.750 دج، 107.100 دج تحصل المبيعات في نفس الشهر الذي تمت فيه.
 - قدرت المصلحة التجارية تكلفة المشتريات HT كما يلي: 57.500 دج، 70.000 دج، 77.500 دج، 80.000 دج، 82.500 دج، 25.000 دج. يسدد 60 % من المشتريات في الشهر الذي تمت فيه والباقي في الشهر الموالي.
 - تسدد مصاريف التأمين والمقدرة بـ 9.000 دج في نهاية كل فصل.
 - شراء مبنى إداري في بداية شهر أفريل بمبلغ 650.000 دج HT، عمرها الإنتاجي 10 سنوات، قيمتها المتبقية 18.000 دج، مع العلم أن المؤسسة تطبق طريقة الإهلاك الثابت وأن استعمال المبنى يتم في نفس الشهر.
 - إعداد حملة إعلانية في شهر مارس بمبلغ 4.000 دج لترقية المبيعات، وهي تسدد في نفس الشهر.
 - رسوم جمركية قدرها 12.000 دج تسدد في شهر ماي.
 - التنازل نقدا عن شاحنة بمبلغ 38.000 دج في شهر فيفري.
 - يقدر مبلغ الأجور للسداسي بـ 750.000 دج وتسدد في الشهر المستحقة فيه، أما الأعباء الإجتماعية للسداسي والمقدر مبلغها بـ 260.000 دج فتسدد في الشهر الموالي لتسديد الأجور.

أظهرت الميزانية الختامية لسنة 2019 أرصدة الحسابات التالية:

الصندوق	1.000.000 دج
الزبائن	80.00 دج
الموردون	10.000 دج
TVA واجبة الدفع	4.000 دج

دراسة حالة رقم 11

شركة " Tropica " تنتج سلطة الفواكه مصبرة. المعطيات المعيارية لإنتاج 80 كغ من سلطة الفواكه هي كالتالي:¹

50 كغ من الأناناس بسعر 0,60 أورو/ كغ	30 أورو
30 كغ من البطيخ بسعر 0,30 أورو/ كغ	9 أورو
50 كغ من المانجا بسعر 0,45 أورو/ كغ	9 أورو
100 كغ	48 أورو

يجب إذن شراء 100 كغ من الفواكه الطازجة لصنع 80 كغ من الفواكه المصبرة. لا يوجد مخزون للفواكه الطازجة.

المعطيات الفعلية للحصول على 54.000 كغ من سلطة الفواكه في شهر أكتوبر هي كالتالي:

36.400 كغ من الأناناس بسعر 0,54 أورو/ كغ	19656 أورو
18.200 كغ من البطيخ بسعر 0,36 أورو/ كغ	6.552 أورو
15.400 كغ من المانجا بسعر 0,42 أورو/ كغ	6.468 أورو
70.000 كغ	32.676 أورو

المطلوب:

1. أحسب إنحراف السعر وإنحراف الكمية للفواكه المستعملة في شهر أكتوبر.
2. أحسب إنحرافات العائد والمزيج لشهر أكتوبر.
3. علق على نتائج السؤالين السابقين.
4. أي إستعمال للمعلومات حول العائد والمزيج يمكن لإدارة شركة Tropica أن تقوم به؟

¹- Charles T. Horngren & autres, Op.cit, P.303.

دراسة حالة رقم 12

- مؤسسة "Cestrel SA" هي مؤسسة كبرى للملابس الجاهزة الراقية وقد عرفت تطورا سريعا بفضل إضافة لإنتاجها الأصلي " اللباس النسائي " تشكيلتان مكملتان : "الأقمصة" و "ملابس الأطفال".
- يعرف المجمع حاليا تموقع جغرافي قوي و يبحث عن تمديد نشاطه داخليا وإلى بعض الدول الأوروبية.
 - لمراقبة جيدا إستعمال الموارد قررت الأنسة JILL مراقبة التسيير تطبيق طريقة التكاليف على أساس النشاط على المنتج "2434" كعينة بإعتباره منتجا مهما¹.
- إنطلاقا من المعلومات المتواجدة في الملحق أحسب وحل الانحرافات الكلية بين الإنجازات والتقديرات التي حدثت للمنتج "2434".

الملحق:

عند الإنطلاق في تصنيع نموذج جديد في أحد مصانع المجمع أعد قسم "دراسة المنتج" سعر التكلفة الصناعي. يشمل هذا السعر تركيبان أساسيتان: تكلفة المواد وتكلفة الإنتاج ويضاف لهما حسب النماذج تكلفة التصاميم الخاصة مثل الطرز أو الثني (plissage).

مؤشرات سعر التكلفة الصناعي هي كالتالي:

✚ بالنسبة للمواد:

- جودة وتكلفة القماش المختار.
- الكمية اللازمة لإنتاج كل نموذج محددة حسب العرض والاستعمال.
- طبيعة وتكلفة اللوازم المختلفة.

✚ بالنسبة للإنتاج:

أوقات المرور على مراكز التفصيل والتركيب. تكلفة الدقيقة لكل مركز المحددة مرة واحدة في السنة في بداية الدورة: تكلفة الدقيقة = مبلغ جميع تكاليف وحدة الإنتاج (المركز التقني، الصناعي او المصانع) وغيرها كمشتريات القماش مقسوم على الوقت الإجمالي للعمل المعبر عنه بالدقائق.

تصنيع المنتج "2434" قدر لسلسلة تتكون من 2500 وحدة.

¹- Valérie Buffet, Op.cit, PP.104, 105.

تشير بطاقة التكلفة المعيارية الوحيدة إلى المعطيات التالية:

العناصر	الكمية	التكلفة الوحيدة
القماش	1.21 م	10.20 أورو للمتر
اللوازم	-	1.85 أورو
مركز التفصيل	3.60 دقيقة	0.4 أورو للدقيقة
مرطز التركيب	5.10 دقيقة	0.48 أورو للدقيقة (منها 0.36 أورو ثابتة)

- لأسباب تقنية التكلفة الكلية لمركز التفصيل هي ثابتة إلى حد كبير مهما كان عدد المنتجات المفصلة.
- $\frac{3}{2}$ التكلفة الكلية للتركيب هي ثابتة.
- فعليا تم إنتاج 2320 وحدة من هذا النموذج وقد تطلب الإستهلاكات التالية:
 - * القماش 3050 م بسعر 10,24 أورو للمتر.
 - * اللوازم 4445,60 أورو.
 - * مركز التفصيل 149 ساعة ما يعادل 3576,00 أورو.
 - * مركز التركيب 198 ساعة مما يعادل 5940,00 أورو منها 4039,20 أورو تكاليف ثابتة.

دراسة حالة رقم 13

يطلب منك السيد Reugeot إعداد لوحة قيادة تسمح بتحسين جودة السيارات من خلال تكوين العمال ومتابعة تحقيق هذا التكوين، وأن تسمح أيضا بتقييم تكاليف التكوين وتقدمه وقياس إنتاجية العمال المترتبة على ذلك.¹

دراسة حالة رقم 14

عدة شكاوى وردت إلى سكرتيرة المصلحة التجارية للمؤسسة. أغلبية العملاء يعتبرون أن وقت إستجابة المؤسسة بطيء جدا. في الواقع متوسط وقت الإنتظار هو 72 ساعة بالنسبة لعملاء الموقع A و 48 ساعة بالنسبة لعملاء الموقع B.

أشار العملاء إلى جودة الخدمات المقدمة من الوكالة التجارية المنافسة: توفير المعدات، توفير خدمة "الرقم الإستعجالي" 24/24 ساعة و 7 أيام/7، الصيانة في الموقع، متوسط مهلة الإستجابة 12 ساعة... إلخ.²

بالنسبة للسنة (ن) إرتفع عدد الخدمات المقدمة لسببين:

- تضاعف المكونات المعيبة أدى إلى زيادة في عدد ومدة التدخلات.
- تضاعف عدد الخدمات خارج الضمان.

لإرضاء العملاء بشكل أفضل يقترح مراقب التسيير بشكل خاص للعام المقبل:

- إنشاء قسم ما بعد البيع على الموقع A عن طريق تحويل تقنيين من الموقع B.
- خطوط المساعدة الهاتفية.
- أعمال الرعاية مع مكاتب تلاميذ المدارس الكبرى في مدينة الموقع B.
- بيع تكوين على الأجهزة أو البرامج.

المطلوب: إقترح لوحة قيادة "الجودة" سنوية لقسم ما بعد البيع للشركة.

¹- Kada Meghraoui, Op.cit, P268.

²- Christelle Baratay, Op.cit, P181.

المراجع باللغة العربية

- (1) إبراهيم الخلوف الملكاوي، إدارة الأداء باستخدام بطاقة الأداء المتوازن، الوارق للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، 2009.
- (2) أحمد حسين علي حسين، المحاسبة الإدارية المتقدمة للفكر الاستراتيجي، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2013.
- (3) أحمد صالح عطية، محاسبة التكاليف النشاط للاستخدامات الادارية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2006.
- (4) أحمد محمد نور، زينات محمد محرم، المحاسبة الادارية في بيئة الاعمال المعاصرة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2004-2005.
- (5) خليل عواد، المحاسبة الادارية لترشيد القرارات التخطيطية، دار وائل للطباعة والنشر والتوزيع، الأردن، 2005.
- (6) فيصل جميل السعيدة، المحاسبة الادارية للتخصص نظم المعلومات المحاسبية، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، 2007.
- (7) محمد بوتين، المحاسبة العامة للمؤسسة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 1998.
- (8) محمد فركوس، الموازنات التقديرية أداة فعالة للتسيير، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2001.
- (9) ناصر دادي عدون، تقنيات مراقبة التسيير، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2000.

المراجع باللغة الأجنبية

- 10) Abdellatif Khemakhem, **La dynamique du contrôle de gestion**, Dunod, Paris, 1976.
- 11) Akacem, Kada. **Comptabilité nationale**. Alger : Ed Opu, 1990. Brans, Denise. **Commerce International**. Paris : Ed Dreh, 1997.
- 12) Albaum, Gerald and Duerr, Edwin. **International Marketing and Export Management**. No place mentioned: Prentice Hall, 5th edition, 2005.
- 13) Alain Burlaud, Claude J Simon, **Le contrôle de gestion**, Edition La découverte, Paris, 2009.
- 14) Alain Burlaud, George Langlois, Michel Bringer, Carole Bonnier, **DCG11 contrôle de gestion**, édition foucher, paris, 2005
- 15) Anthony Robert, **Planning and control systems a framework for administration des entreprise**, éditions sirey, Paris, 2004.

- 16) Bernard Gumb, **Les outils du contrôle de gestion au service de votre stratégie, éditions d'organisation**, Paris, 2000.
- 17) Caroline selmer, **la boîte à outils du contrôle de gestion**, dunod, Paris, 2019.
- 18) Charles T. Horngren, Alnoor Bhimani, Srikant Datar, George Foster, **Contrôle de gestion et gestion budgétaire**, 4ème édition, Pearson Education, Paris, 2009.
- 19) Christelle Baratay, **Exercices De Contrôle De Gestion Avec Corrigés Détaillés**, Lextenso Editions, 2^{ème} édition, Paris, 2015-2016.
- 20) Claude Alazard et Sabine Sépari, **Contrôle De Gestion Manuel et Applications**, Dunod, Paris, 2001.
- 21) Claude Alazard et Sabine Sépari, **Contrôle De Gestion Manuel et Applications**, Dunod, Paris, 2007.
- 22) Cuyaubert. T & muller. J, **Contrôle de gestion**, T1, La ville guerrin, Paris, 1990.
- 23) Daniel Corfmat, Arnould Helluy, Phillipe Baron, **La Mutation du contrôle de gestion**, Editions d'organisation, Paris, 2000.
- 24) Hélène Löning & Yvon Pesqueux Coll, **Le contrôle de gestion**, Edition Ellipes, Paris, 2001.
- 25) Hélène Löning, Eve Chiappelli, Véronique Malleret, **Le Contrôle de Gestion : Organisation et Mise en Œuvre**, 2ème édition, Dunod, Paris, 2003.
- 26) Henri Bouquin, **Les fondements du contrôle de gestion Presse universitaire**, Paris, 1986.
- 27) Henri Bouquin, **Les grands auteurs en contrôle de gestion**, Paris, 2005.
- 28) Henry Mintzberg, **structure et dynamique des organisations**, Editions d'organisation, Paris, 1982.
- 29) Herbert. A Simon, **Administration et processus de décision**, Economica, Paris, 1983.
- 30) Kada Maghraoui, **Pratique du Contrôle De Gestion**, Berti Editions, Alger, 2016.
- 31) Kenneth C. Laudon, Jane P. Laudon, **Management Information Systems: managing the digital firm**, thirteenth edition, Pearson Education limited, nuw york, 2014.
- 32) Léo-Paul Lauzon, Michel Bernard, Francine Gélinas, **Contrôle De Gestion : Solutions**, Gaetan morin éditeur, Canada, 1980.
- 33) Leroy Michel, **Le tableau de bord au service de l'entreprise**, édition d'Organisation, Paris, 1998.
- 34) Michel Gervais, **Contrôle de gestion par le système budgétaire**, 3^{ème} édition, Vuibert, Paris, 1994.
- 35) Michel Gervais, **Contrôle de gestion**, 7ème edition, economica, Paris, 2000.
- 36) Norbert Guedj, **le contrôle de gestion pour améliorer la performance de l'Enterprise**, 3eme édition d'organisation, Paris, 2000.

- 37) Pierre Lauzel, **contrôle de gestion et Budget**, collection administration des entreprise, éditions sirey, Paris, 2004.
- 38) Rémy le moigne, **supply chain management**, 2^{ème} édition, Dunod, Paris, 2017.
- 39) Robbert Teller, **Le contrôle de Gestion : Pour un Pilotage Intégrant Stratégie et Finance**, éditions EMS, Paris, 1999.
- 40) Valérie buffet, **exercices de contrôle de gestion**, dunod, Paris, 2003.
- 41) X.Bouin, F-Xavier Simon, **Les nouveaux visages du contrôle de gestion**, Dunod, Paris, 2000.

Webographie :

- 42) https://fr.wikipedia.org/wiki/Cinq_forces_de_Porter
- 43) <https://dinus.ac.id/repository/docs/ajar>
- 44) <http://www.qualite performance.org>
- 45) https://fr.wikipedia.org/wiki/Michael_Porter, Michael Porter
- 46) <https://www.researchgate.net> › publication ›