جامعة قاصدي مرباح – ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

ميدان التكوين في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مراقبة التسيير

Contrôle de Gestion

المقياس : مراقبة التسيير
التخصص : ليسانس محاسبة وجباية/ ادارة اعمال
المستوى :الثالثة

د. خـالـد رجـم (جامعة ورقلة)

د. شربي محمد الأمين(جامعة ورقلة)

الموسم الجامعي: 2019/2018

جامعة قاصدي مرباح – ورقلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

ميدان التكوين في العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مراقبة التسيير

Contrôle de Gestion

المقياس : مراقبة التسيير
التخصص : ليسانس محاسبة وجباية /ادارة اعمال
المستوى :الثالثة

د. خـالـد رجـم (جامعة ورقلة)

د. شربي محمد الأمين(جامعة ورقلة)

الموسم الجامعي: 2019/2018

المحتويات	الصفحة
1. مدخل لمراقبة التسيير	9
2. التكاليف المتغيرة	17
3. التكاليف المعيارية	28
4. الموازنات التقديرية	42
5. لوحة القيادة	47
6.	52
7. بطاقة الاداء المتوازن	54
8. تطبيقات	63
9. دراسات حالة	78

مقدمة:

عند ظهور المؤسسات الاقتصادية في القرن السابع عشر كانت عملية التسيير بسيطة، حيث كانت تقتصر على صاحب المؤسسة نظراً لبساطتها وعدم تعقدها و لكن مع التطورات التي شهدتها المؤسسات خاصة في أوربا و أمريكا بعد الثورة الصناعية ، كثرت نشاطات المؤسسات وعملياتها وبالتالي تعقد عمليات التسيير مما عقد عملية الرقابة، ومع عقم الأدوات العامة المستعملة في عمليات الرقابة أنا ذاك جعل المؤسسة تحاول البحث عن طرق و أساليب جديدة تضمن لها السير الحسن لعملياتها وتمكنها من تقييم نشاطها و الكشف عن مدى كفاءة عملياتها و نجاعة عملية التسيير.

فلو عدنا إلى مرحلة ما قبل العشرينيات من القرن العشرين لوجدنا أن مراقبة التسيير كانت تقتصر على الجانب المحاسبي فقط و لكن بعد هذه المرحلة و خاصة بعد الأزمة العالمية 1929و بداية نمو مؤسسات و تطورها تغير مفهوم مراقبة التسيير من مجرد مفهوم محاسبي إلى مفهوم أشمل آلا و هو كل المعايير و المقاييس والأدوات المحاسبية و غير المحاسبية التي من شأنها تدعيم عملية التسيير داخل المؤسسة و التي لها قدرة على تقييم الأداء ليس المالي فقط وإنما كل أنواع الأداء داخل المؤسسة فنجد أنه تم إدخال لوحة القيادة و كل ألأدوات المحاسبية مثل المحاسبة التحليلية و كل المؤشرات التي لها دلالة، أيضا نجد الموزانة الاجتماعية التي تهتم بمراقبة التسيير البشري ، بحوث العمليات ...الخ و التي لم تكن موجودة من قبل، و هذا إن دل إنما يدل على المكانة التي تحتلها مراقبة التسيير و ما لها من أثار إيجابية على المؤسسة .

وعليه نهدف من خلال هذه المطبوعة تقديم كل ما يتعلق بمراقبة التسيير في المؤسسة، ونستهدف كل من تخصص ادارة اعمال ومحاسبة وجباية (ليسانس).

برنامج المقياس													
	تطور و مفاهيم حول مراقبة التسيير			الأدوات التقليدية			الأدوات الحديثة						
المحاضرة	مدخل لمراقبة التسيير	مدخل لمراقبة التسيير	مدخل لمراقبة التسيير	مدخل لمراقبة التسيير	التكاليف المتغيرة	التكاليف المتغيرة	التكاليف المتغيرة	التكاليف المعيارية	التكاليف المعيارية	الموازنة	الموازنة	لوحة القيادة	الرقابة الاستراتيجية و بطاقة الأداء المتوازن
الأعمال الموجه	سلسلة نظرية	سلسلة نظرية	سلسلة نظرية	سلسلة مراكز المسؤولية	سلسلة التكاليف المتغيرة	سلسلة التكاليف المتغيرة	سلسلة التكاليف المتغيرة	سلسلة التكاليف المعيارية	سلسلة التكاليف المعيارية	سلسة في الموازنة	سلسة في الموازنة	سلسة في الموازنة	تطبيقات حول مؤشرات لوحة القيادة

المحاضرة الأولى: مدخل الى مراقبة التسيير

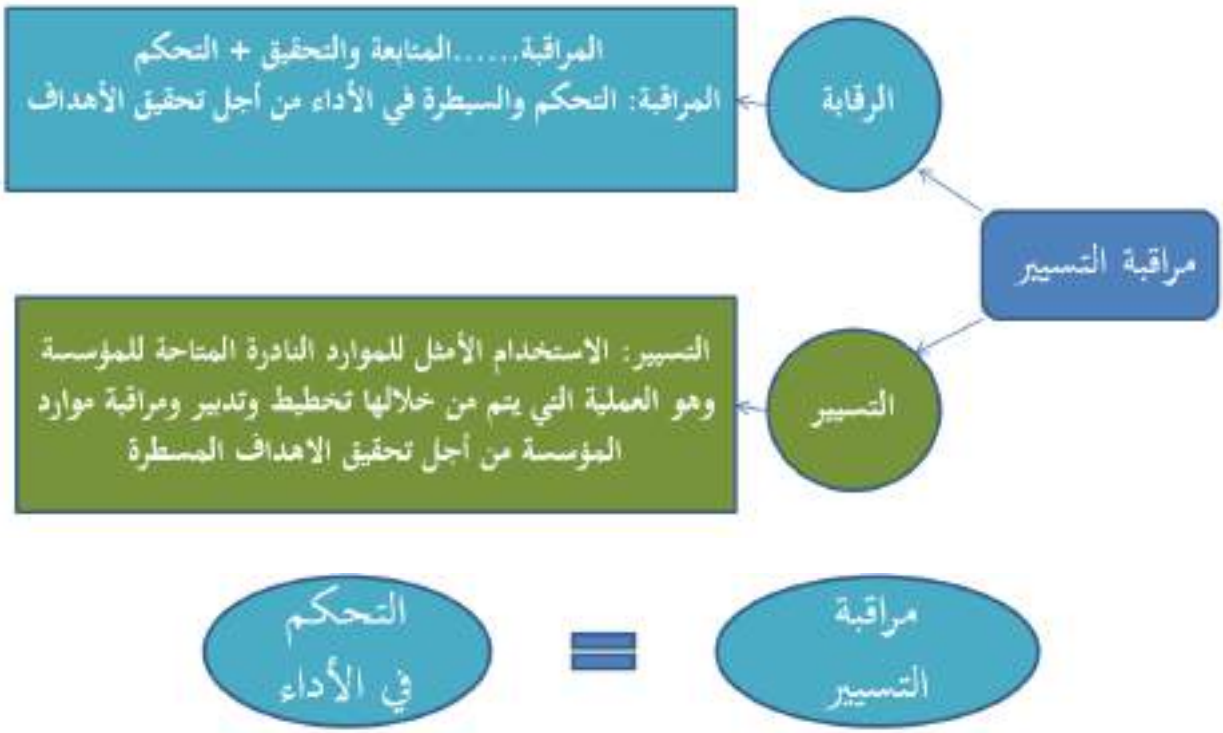
1- تعريف مراقبة التسيير:

يعرفه P.BERGERON " أنها تلك العملية التي تسمح للمسيرين بتقييم أداءهم وبمقارنة نتائجهم مع المخططات و الأهداف المسطرة و باتخاذ الإجراءات التصحيحية لمعالجة الوضعيات غير الملائمة.

مراقبة التسيير هي الطريقة التي من خلالها نستطيع توجيه موارد المؤسسة وضمانها نحو الاستخدام الأمثل لتحقيق أهداف التنظيم.

الشكل رقم 01: ظهور مراقبة التسيير

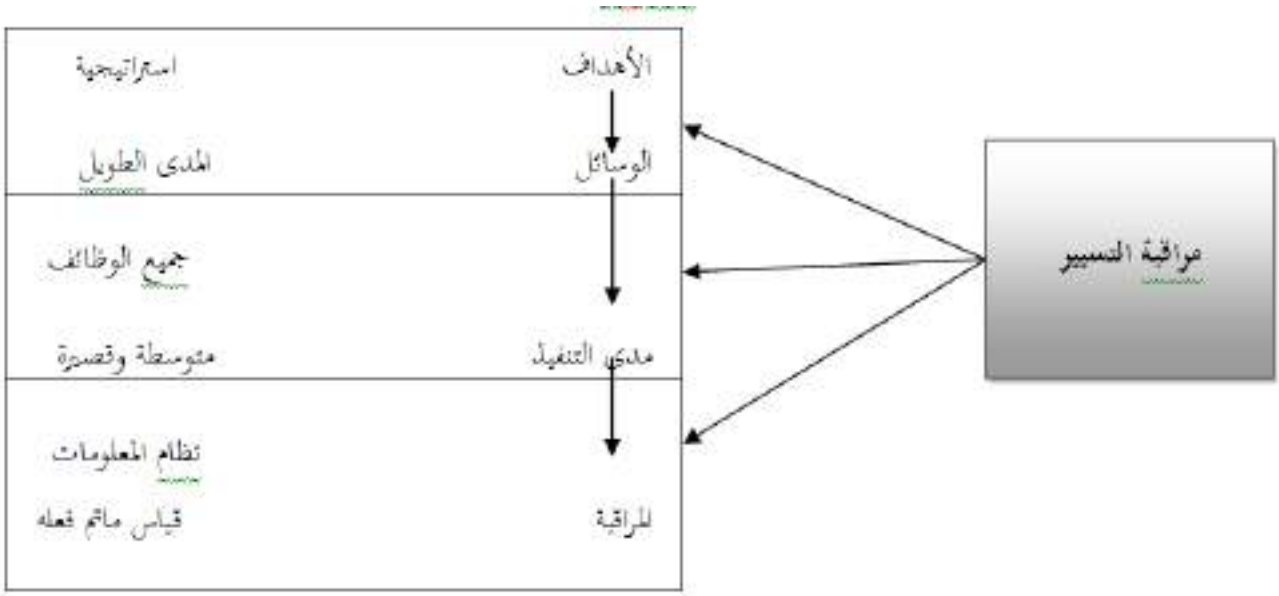
الشكل رقم 02: مفهوم مراقبة التسيير



2- أهداف مراقبة التسيير في المؤسسة:

- التخطيط
- تحديد و تحليل الانحرافات
- تحقيق الكفاءة و الفعالية
- تحديد نقاط القوة و الضعف
- تجسيد اللامركزية
- مساعدة الادارة العليا في التركيز على الاستراتيجية
- الرفع من دافعية و تحفيز الأفراد
- توفير المعلومات المناسبة لاتخاذ القرار
- تحديد المسؤوليات

الشكل رقم (01) : مفهوم نظام مراقبة التسيير



3- **خصائص نظام مراقبة التسيير:**

- **تقديم معلومات صحيحة** : يعمل نظام مراقبة التسيير على تقديم معلومات صحيحة لمتخذ القرار لأن المعلومات الخاطئة أو المشوهة تضلل متخذ القرار وكثيراً ما تؤدي إلى نتائج سيئة.

- **حسن توقيت المعلومة المقدمة:** يوفر نظام مراقبة التسيير المعلومات المناسبة في الوقت المناسب حيث أن المعلومة المتأخرة تفقد معناها و فائدتها جزئيا أو كليا ، فحصول متخذ القرار على معلومة صحيحة و لكن متأخرة ليس لها أثر على القرار.

- **الاقتصاد في التكاليف** : تساهم نظام فعال لمراقبة التسيير على تخفيض التكاليف خاصة إذا كان هذا النظام إلكتروني مبني على الحاسب والبرمجيات فهو يخفض من تكاليف التشغيل وتكاليف الوقت وأيضا تخفيض التكاليف من خلال التقليل من الأخطاء الانحرافات التي غالبا ما يكون لها تكاليف باهظة.

- **سهولة الفهم:** يتصف نظام مراقبة التسيير بالسهولة سواً في الفهم أو التطبيق فإذا لم يفهم المسير نظام الرقابة جيداً و طبيعة المعلومات والنتائج التي يقدمها فإنه سوف سيسيء تفسير هذه النتائج الأمر الذي يؤدي به إلى اتخاذ قرارات خاطئة.

-**تسهيل اتخاذ القرار:** يساهم نظام مراقبة التسيير في عملية اتخاذ القرار من خلال المعلومات التي يقدمها هذا الأخير إلى متخذ القرار والتي تتصف بالوضوح والجاهزية دونما حاجة إلى التفسير والتحليل والاستقصاء .

الشكل رقم 03: مثلث مراقبة التسيير

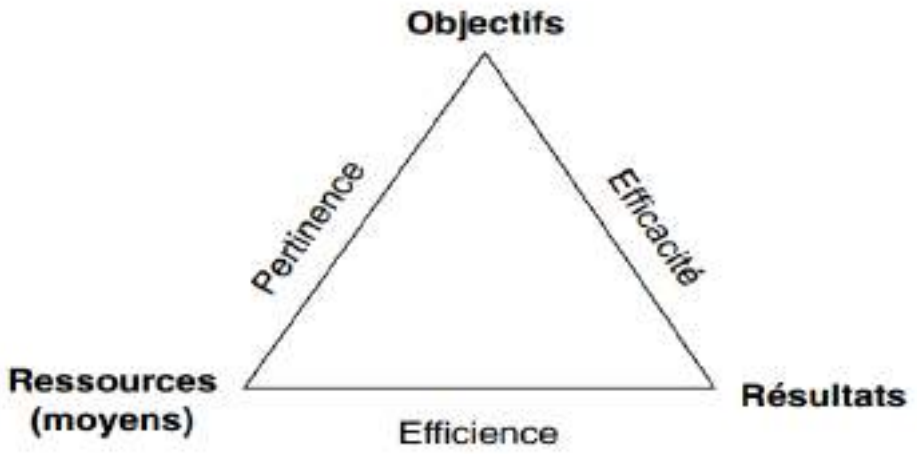
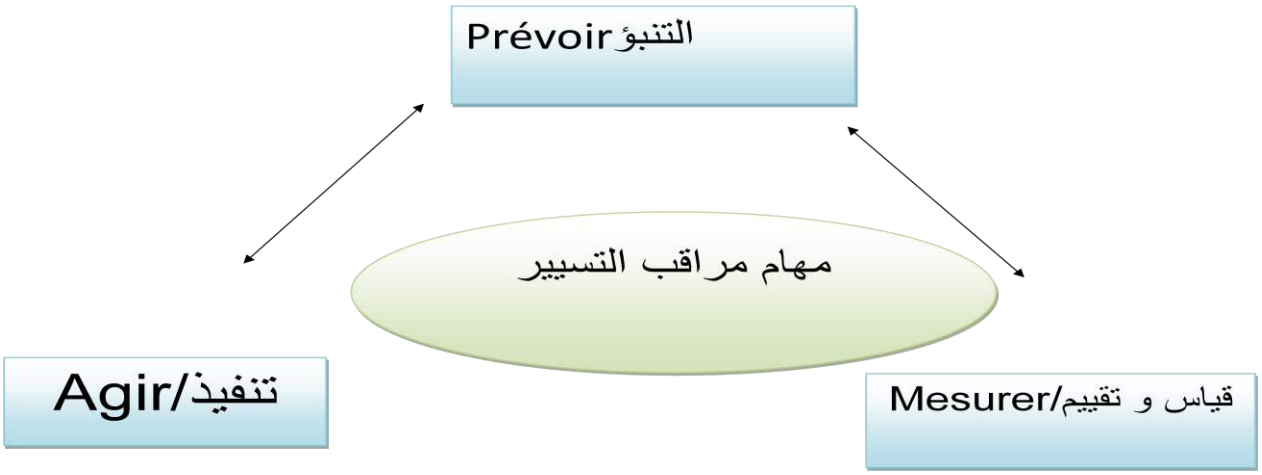


Figure 0.3 : *Le triangle du contrôle de gestion*

4- **مهام مراقب التسيير:**

- مراقبة الأداء الوظيفي
- مراقبة الجودة
- ادارة الوقت
- التنسيق الهيكلي

الشكل رقم 04: مهام مراقب التسيير



الجدول رقم 01: الفرق بين مراقبة التسيير التقليدية و الحديثة

مراقبة التسيير التقليدية	مراقبة التسيير الحديثة
الحراسة	التحفيز
البرمجة	التوجيه
الرقابة البعدية	الرقابة القبلية
عدم الثقة	الثقة
المنفذين	المقررين
مرؤوسية	الصحبة والزماة
اداري	تشاركي أو تساهمي
المؤشرات المالية	المؤشرات المالية
أكثر علمياتية	أكثر استراتيجية
أنشطة تحويلية	أنشطة لديها دورة حياة

5- مكونات نظام مراقبة التسيير

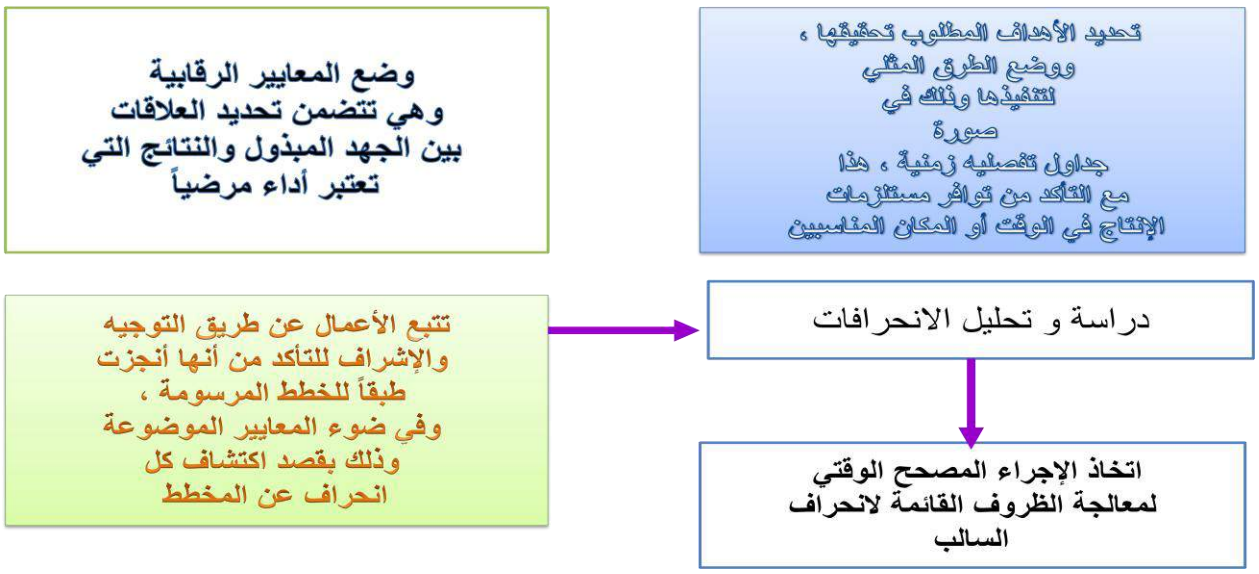
أ. **بيئة الرقابة**: تمثل الأساس لمراقبة التسيير في المنشأة. وهناك عدة عوامل لبيئة الرقابة:

- الأمانة والقيم الأخلاقية.
- الالتزام بالكفاءة.
- فلسفة الإدارة و طريقة قيامها بعملها.
- الهيكل التنظيمي.
- توزيع السلطة و المسئولية.
- السياسات والممارسات الخاصة بالموارد البشرية

ب. **نظام المعلومات** : إن نظام المعلومات الملائم يهدف إلى إضفاء الثقة في مراقبة التسيير ، والذي يتضمن النظام الأساسي، ويتكون من طرق وسجلات لتحديد وتجميع وتحليل و تصنيف وتسجيل وإشهار معاملات المنشأة مع المحافظة على الأصول والالتزامات ذات العلاقة، والاتصال يضمن التزويد بفهم واضح عن الأدوار والمسئوليات الفردية المتعلقة بالرقابة على النشاط.

ت. **الأنشطة الرقابية**: إن أنشطة الرقابة تتضمن السياسات و الإجراءات التي تساعد في التأكيدات بأن توجيهات الإدارة قد تم تنفيذها وأنها تساعد في التأكيد بأنه تم اتخاذ الإجراءات الضرورية المتعلقة بمخاطر تحقيق أهداف المنشأة.

الشكل رقم 04: مراحل العملية الرقابية



6- هيكل مراقبة التسيير:

لقد رافق تطور وظيفة مراقبة التسيير تطور في اتخاذ القرار الذي تحول من المركزية إلى اللامركزية، وعليه فقد تجزأت المنظمة إلى وحدات مستقلة تسمى بمراكز المسؤولية (**Centres de Responsabilité**).

7- خصائص مراكز المسؤولية:

لكل مركز مسؤولية مهمة محددة وأهداف منتظرة منه (**d'objectifs à atteindre**)، كأن يطلب منه تحقيق مستوى رقم أعمال معين، أو مستوى ربح معين، مستوى محدد من التكاليف لا يتجاوزه...الخ، وذلك حسب طبيعة مركز المسؤولية، وعليه فالمسئول عن مركز مسؤولية معين **لديه التزام بتحقيق النتيجة وليس عليه التزام بتوفير الوسائل** (**a une Obligation de Résultat et non une Obligation de Moyens**).

وفي هذا الإطار لا بد أن تقوم الإدارة العامة بما يلي:

- تأجير (توفير)الوسائل اللازمة لتحقيق الهدف المنتظر من مركز المسؤولية؛
- تفويض جزء من السلطة حتى تتمتع هذه المراكز (مسئوليها) باستقلالية كبيرة أو متوسطة أو صغيرة – حسب طبيعة مركز المسؤولية – في عملية اتخاذ القرارات؛
- لا بد أن يخصص نظام لقياس الأداء (**Système de Mesure de Performance**)، لكل مركز مسؤولية يسمح بإعلام الإدارة العليا بما يلي:
  - ما تم تحقيقه من طرف مركز المسؤولية مقابل ما تعهد به أو تفاوض حوله من أهداف لدى الإدارة العليا؛
  - مدى استهلاك الموارد من طرف مركز المسؤولية؛
  - مؤشرات أخرى كالجودة، الآجال،... الخ.

الشكل رقم 05: مراكز المسؤولية

8- **الشروط اللازم توفرها في مراكز المسؤولية لفعالية مراقبة التسيير:**

- لا مركزية التنظيم؛
- التفاوض حول الأهداف؛
- التفاوض حول الوسائل؛
- تفويض السلطة؛
- تحديد المسؤولية.

- **تطبيق:**

أحد اقسام مؤسسة RJ (مركز ربح) حقق مبيعات قدرها: 200.000 دج وبلغت تكلفة السلع المباعة المعيارية للمركز 140.000 دج في حين تكلفتها الفعلية 130.000 دج ، كما بلغت التكاليف التسويقية 20.000 دج ، وتحمل المركز المصاريف الآتية: 4000 دج تكاليف ادارة الشؤون المالية، 3000 دج تكلفة الموارد البشرية، 3000 دج تكلفة علاقات عامة.

المركز الذي يتخذ كمؤشر لقياس اداء المدير.

	معياري	محقق
ايرادات		200.000
تكلفة البضاعة المباعة المعيارية	140.000	
تكلفة البضاعة المباعة الحقيقي	1000+	130000
تكاليف تسويقية		20.000
مجموع التكاليف		150.000
الربح المساهم به في المؤسسة		50000+
المصاريف الأخرى الغير متحكم فيها		10.000
ربح المركز		4000

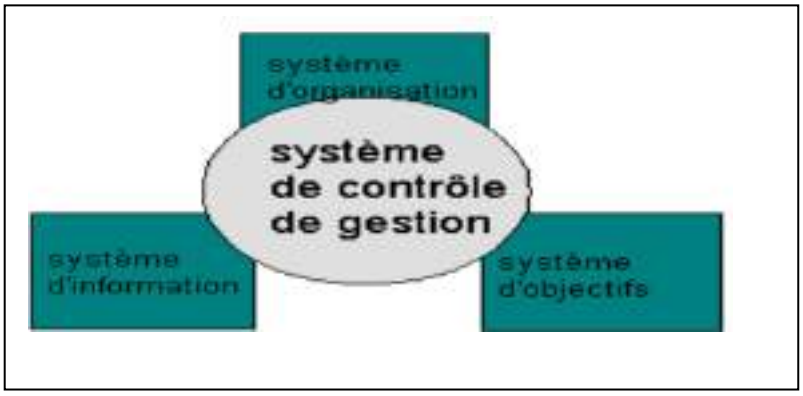
10.سعر التنازل الداخلي Prix de Cession Interne

إن أسعار التنازل أو أسعار نقل الملكية الداخلية، هي الأسعار التي يتم بها تقييم الاتفاقات أو الصفقات بين مراكز المسؤولية في المؤسسة ،إن هذه الأسعار تسمح بقياس مساهمة مراكز المسؤولية في النتيجة العامة للمؤسسة، حيث إن وجود نظام خاص بأسعار التنازل الداخلية بين مراكز المسؤولية يسمح بمعرفة مشاكل السوق داخل المؤسسة، مما يؤدي إلى تنشيط وتحفيز مسئولي مراكز المسؤولية.

يمكن أن يتوافق سعر التنازل الداخلي مع السعر الموجود في السوق، بشرط أن يوجد في السوق نفس النوع من السلع أو الخدمات المعروضة من قبل المحيط الداخلي للمؤسسة (من قبل مراكز المسؤولية). في الحالة العكسية أي حالة عدم توافق أسعارها مع السعر السوقي، فإنه يتم تحديد أو ضبط هذه الأسعار بالرجوع إلى تكلفة هذه السلع أو الخدمات.

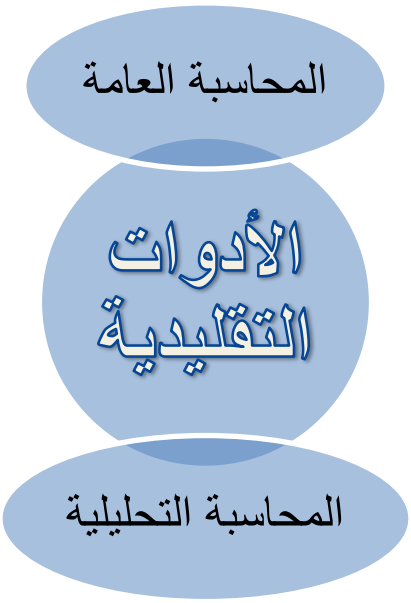
11.علاقة: مراقبة التسييرب:

- التنظيم
- نظام المعلومات
- الأهداف



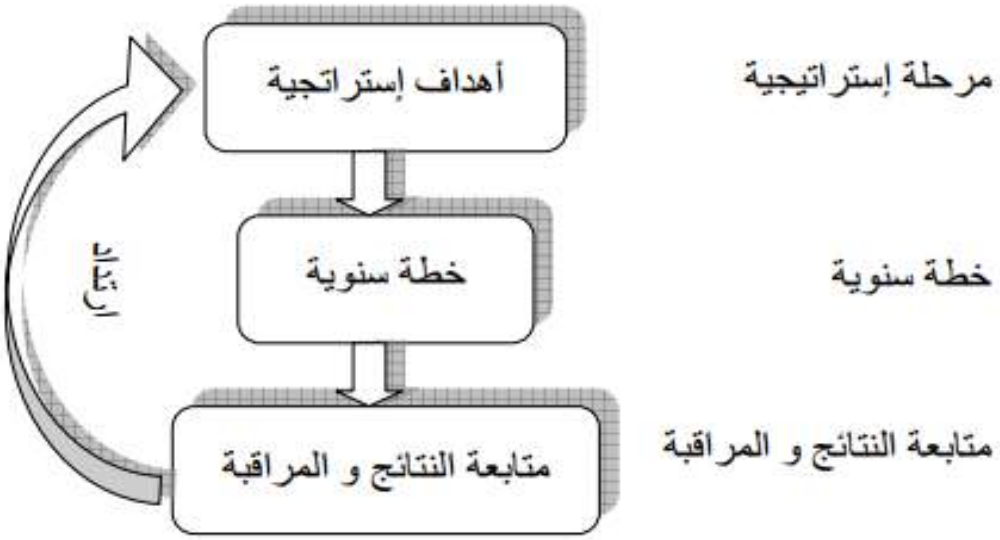
12.أدوات مراقبة التسيير

الشكل رقم 06: الأدوات التقليدية



الشكل رقم 07: الأدوات الحديثة

الشكل رقم 08: علاقة مراقبة التسيير بالاستراتيجية:

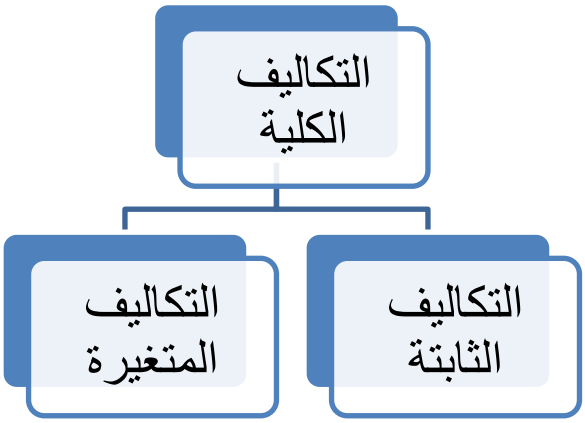


س:ماذا نقصد بفعالية وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسة؟

المحاضرة الثانية: محاسبة التكاليف (التكاليف الثابتة و المتغيرة)

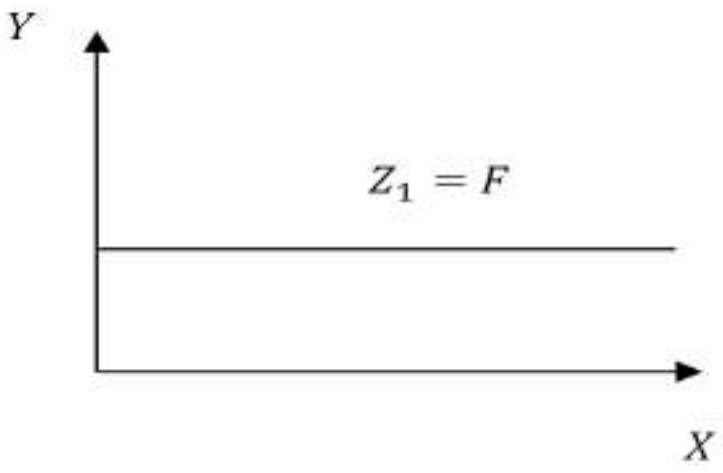
تعتمد هذه الطريقة على فصل الأعباء المختلفة إلى تكاليف ثابتة و متغيرة. وحسب هذه الطريقة يتم أخذ التكاليف المتغيرة بعين الاعتبار في استخراج الهامش على التكلفة المتغيرة الذي يساعد في اتخاذ القرارات في المؤسسة أما التكاليف الثابتة فتؤخذ بعين الاعتبار في نهاية الفترة لتحديد نتيجة الاستغلال.

الشكل رقم 09: التكاليف الثابتة و المتغيرة



1- **التكاليف الثابتة (CF)**: هي تكاليف عناصر الإنتاج الثابتة (المباني والمنشآت وتكلفة الآلات). أي هي التكاليف الكلية عندما يكون حجم الإنتاج = صفر. فهي لاتتأثر بحجم الانتاج أي ان المنشأة تتحمل مثلاً(1000) دينار سواء انتجت (1) طن قماش هو(3) طن او (5) طن لا تتوقف التكلفة الثابتة على حجم الإنتاج وبالتالي يتم تمثيلها بيانياً بخط مستقيم مواز للمحور الأفقي. كما هو موضح في الشكل البياني.

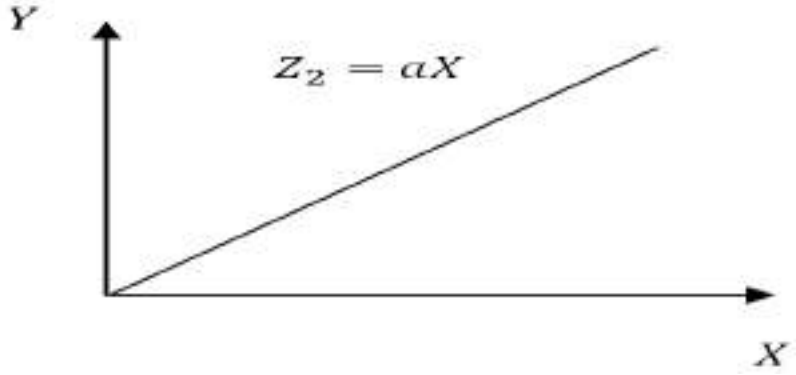
الشكل رقم 10: التكاليف الثابتة



2- **التكاليف المتغيرة (CV)**: هي تكاليف عناصر الإنتاج المتغيرة (مثل أجور العمال وتكلفة المواد الخام...). تتوقف التكاليف المتغيرة على حجم الإنتاج فتزيد بزيادتها. (على عكس التكاليف الثابتة).

إذا كان حجم الإنتاج = صفر ، فان التكاليف المتغيرة = صفر.

الشكل رقم 11: التكاليف المتغيرة

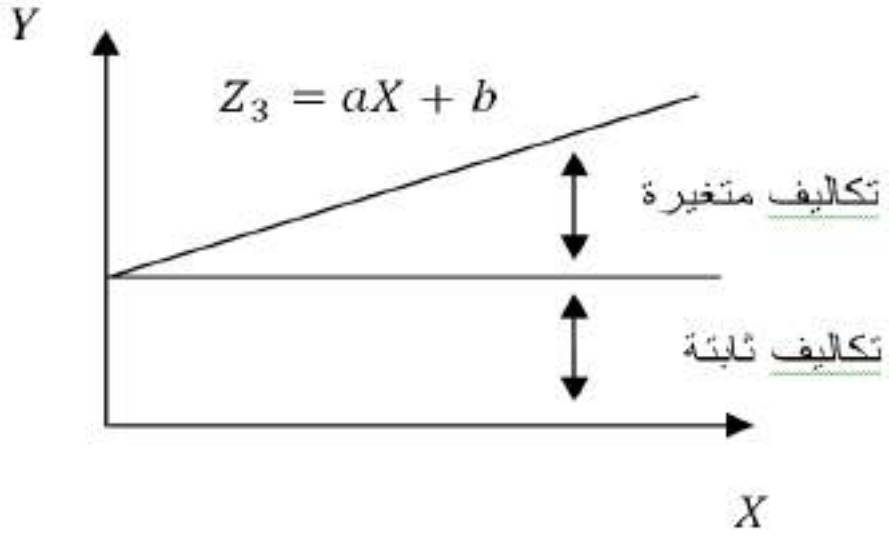


3- **التكاليف الكلية (TC)**: هي مجموع التكاليف الثابتة والمتغيرة CT = CF + CV

إذا كان حجم الإنتاج = صفر ، فان: **التكاليف الكلية = التكاليف الثابتة فقط.** CT = CF

كما هو موضح في الشكل البياني:

الشكل رقم 12: التكاليف الكلية



$$\text{متوسط التكاليف المتغيرة} = \frac{\text{التكاليف المتغيرة}}{\text{كمية الإنتاج}}$$

$$AVC = \frac{VC}{Q}$$

تتناقص في البداية مع زيادة كمية الإنتاج حتى تصل إلى أدنى قيمة لها، ثم تتزايد بعد ذلك (تأخذ شكل حرف U).

$$\text{متوسط التكاليف الكلية} = \frac{\text{التكاليف الكلية}}{\text{كمية الإنتاج}}$$

$$ATC = \frac{TC}{Q}$$

أيضاً متوسط التكاليف الكلية تتناقص في البداية مع زيادة كمية الإنتاج حتى تصل إلى أدنى قيمة لها، ثم تتزايد بعد ذلك (تأخذ شكل حرف U).

4- أهمية الفصل بين عناصر التكاليف الثابتة والمتغيرة:

تتمثل أهمية الفصل بين عناصر التكاليف الثابتة والمتغيرة في ما يلي:

- تحديد تكلفة الإنتاج من أجل التسعير؛
- الرقابة: أي مراقبة الانحرافات التي تحدث في التكاليف واتخاذ القرارات المناسبة؛
- البرمجة: أي برمجة موازنة الإنتاج ومعرفة مدى مساهمة كل صنف من التكاليف في تكلفة الوحدة المنتجة.

* مثال تطبيقي:

اليك المعلومات الاتية لمؤسسة X: رقم الاعمال 1250000دج، نسبة التكاليف المتغيرة 70 بالمئة،

النتيجة: 135000.

- احسب كل من : CV , MCV,CF

الرقم	البيان	المبالغ
1	ر ع	1.250.000
2	ت م	(875.000)
3	هـ . / ت م	375.000
4	ت ثا	(240.000)
5	ن . الاستغلال	135.000

5- **عتبة المردودية:**

هي المستوى أو النقطة من النشاط الذي عنده لا تحقق المؤسسة لا ربح ولا خسارة، وعند هذا المستوى تكون التكاليف الكلية = الإيرادات الكلية، والإيرادات عند هذه النقطة تسمى بـ "**رقم الأعمال الحرج**" إذا ما قيست بقيمة المبيعات، وإذا قيست هذه النقطة بالزمن فإنها تسمى بـ "**نقطة الصفر**" أو "**النقطة الميتة**"، وبعد هذه النقطة تصبح المؤسسة تحقق الأرباح لأنه عند هذه النقطة تكون المؤسسة قد غطت جميع التكاليف الثابتة وبطبيعة الحال التكاليف المتغيرة.

أيضا تسمى بـ "**نقطة التعادل**" لأنه يحدث تعادل بين الإيرادات والتكاليف.

وتسمى بـ "**عتبة المردودية**" عندما نقيس بعدد الوحدات.

الجدول رقم 02: مثال حول عتبة المردودية

R	CA	CT	CF	CV	Q
20000-	0	20000	20000	0	0
16000-	9000	25000	20000	5000	100
12000	18000	30000	20000	10000	200
8000-	27000	35000	20000	15000	300
4000-	36000	40000	20000	20000	400
0	45000	45000	20000	25000	500
4000	54000	50000	20000	30000	600
.	.	.	.	.	.
.	.	.	.	.	.
.	.	.	.	.	.
20000	90000	70000	20000	50000	1000

6- **حساب عتبة المردودية:**

- ✓ MCV=CV-CV
- ✓ TMCV= MCV/CV
- ✓ CA=P*X عدد الوحدات

عتبة المردودية= رقم الاعمال*التكاليف الثابتة / هامش على التكاليف المتغيرة

- عتبة المردودية= التكاليف الثابتة / معدل هامش على التكاليف المتغيرة

ملاحظة : بعد تحقيق المؤسسة لعتبة المردودية لا يمكن الجزم بان المؤسسة ستحقق ارباح لكن يمكن القول ان للمؤسسة امكانية كبيرة لذلك، وهذا راجع لان المؤسسة بعد العتبة تغطي كل التكاليف الثابتة و جزء من المتغيرة (التكاليف المتغيرة الى غاية العتبة)، اي بعد العتبة تصبح المؤسسة تغطي فقط التكاليف المتغيرة الى غاية نهاية النشاط.

حساب عتبة المردودية بالأيام= $\frac{SR}{CA} * 365$

ملاحظة : عتبة المردودية بالايام تحسب على افتراض ان الانتاج و البيع يكون منتظم، حيث انه يختلف حسابها بالنسبة للمؤسسات الموسمية (مشروبات، منتجات زراعية..)

- **التمثيل البياني لعتبة المردودية:**

ثلاث طرق:

I. MCV=CF
II. CA=CV+CF
III. R=MCVu*X-CF

- تطبيق: اذا كان لديك المعلومات الاتية:

CVu+= 15 CF=2000 P=35 x=500

اوجد عتبة المردودية بيانيا بثلاث طرق؟

الطريقة الأولى: **MCV=CF**

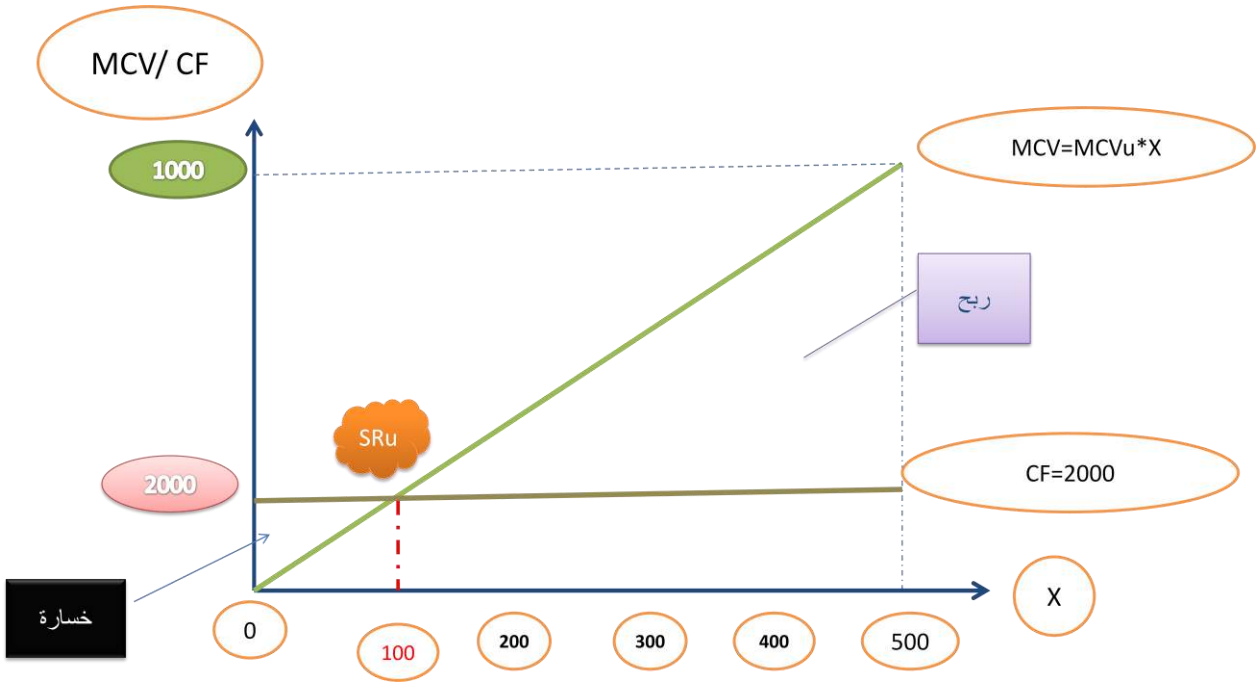
باستخدام جدول مساعد:

500	00	x
1000	00	MCV

معادلة رقم02

CF	2000

معادلة رقم 01



الطريقة الثانية: CA=CV+CF

$$CA= 35X$$

معادلة رقم 01

$$CV+CF=CVu*X+CF$$
$$CT= 15X+2000$$

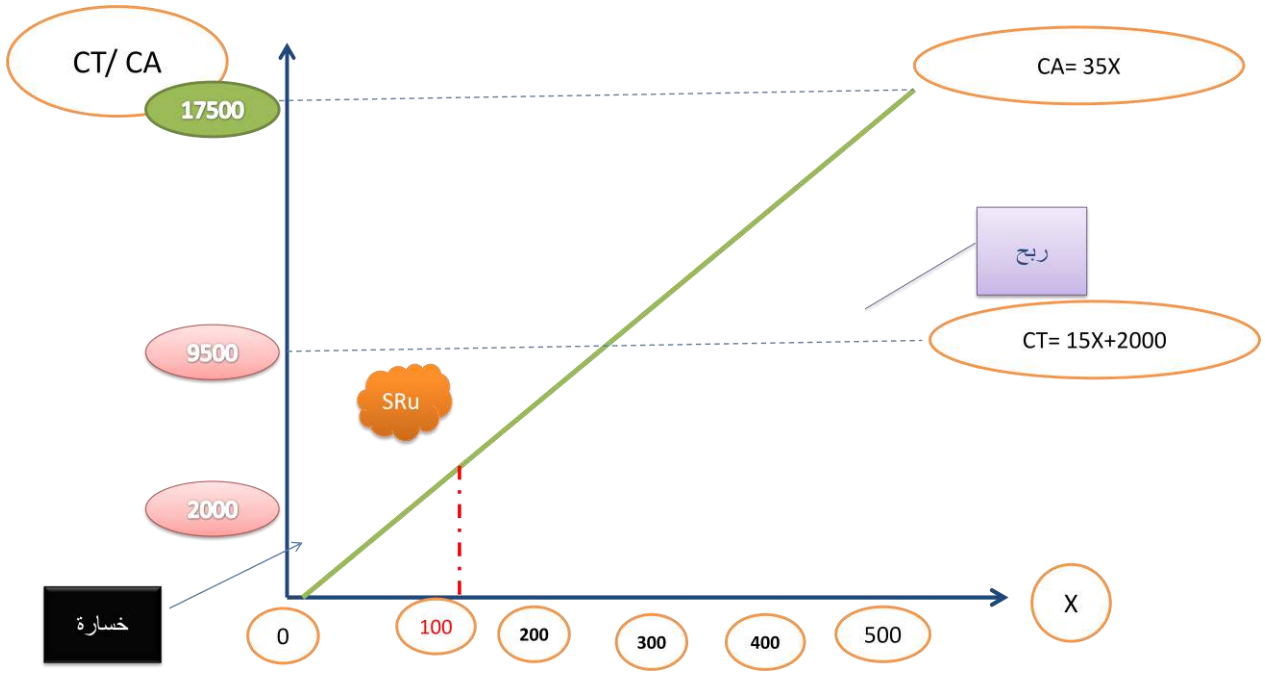
معادلة رقم02

باستخدام جدول مساعد:

500	00	X
17500	00	CA
9500	2000	CT

رقم02معادلة

معادلة رقم 01



الطريقة الثالثة:

R=0

CA=CV+CF

R=CA-CV-CF

R=MCV-CF

R=MCVu*X-CF

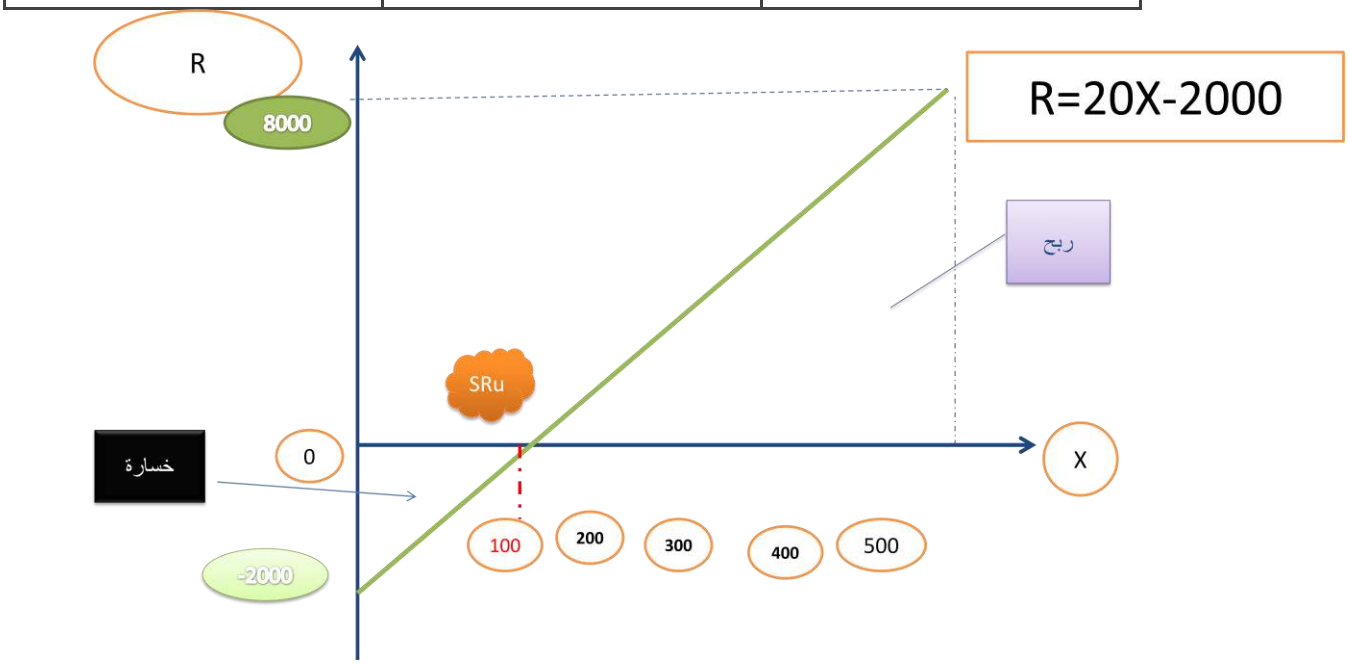
MCV=MCVu*X

MCV=20*x

R=20X-2000 معادلة مستقيم من الدرجة الأولى

باستخدام جدول مساعد:

x	00	500
R	-2000	8000



تطبيق حول: السعر الأدى، التكلفة المتغيرة الاعلى، التكلفة الثابتة الاعلى

تطبيق:

انتجت مؤسسة RJ وباعت 1800 لوح الكتروني، بسعر 30 دج، بلغت CVu= 14، و CF=19800.

1- احسب SRu
2- ماهو السعر الأدنى الذي لايجب على المؤسسة ان تبيع باقل منه.
3- ما هو الحد الاقصى للتكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة الذي يجب على المؤسسة الا تتجاوزه.
4- ما هو الحد الاقصى للتكلفة الثابتة الذي يجب على المؤسسة الا تتجاوزه.

SRu= 19800/30-14 =1237

P*= CVu+CFu=14+ 19800/1800 = 25 dz

CVu*= P-CFu= 30- 19800/1800= 19 dz

CF*= Q*(p-CVu)= 1800*(30-14)= 28800 dz
MCVu

هامش الأمان = رقم الأعمال – رقم الأعمال الحرج

مؤشر الأمان= هامش الأمان / رقم الاعمال

7. **حساب النسبة اللازمة لاستغلال الطاقة للوصول إلى التعادل**

نسبة الطاقة* = نسبة التشغيل * CF / MCV

ملاحظة:

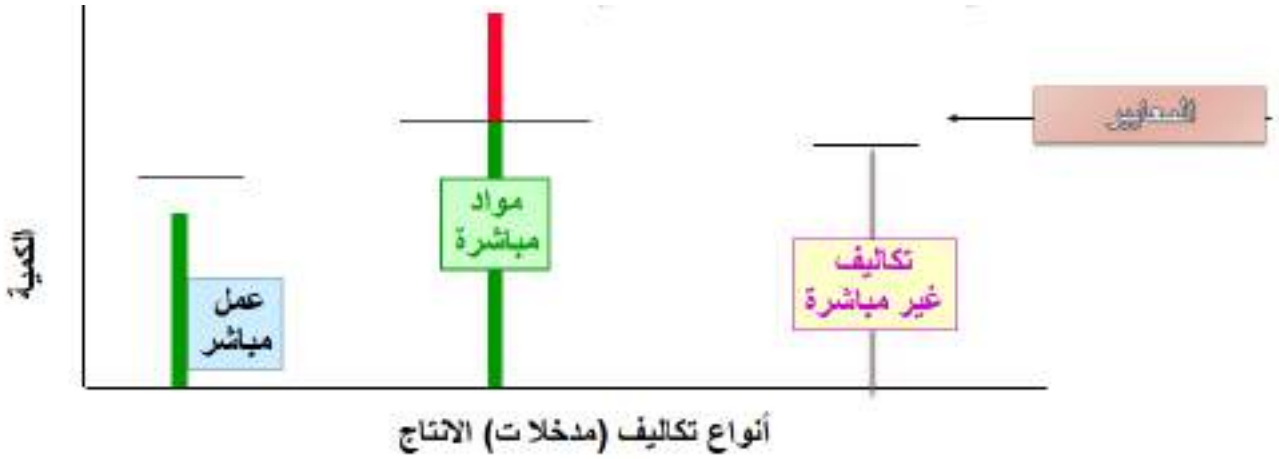
- كلما ارتفعت التكاليف الثابتة كلما ارتفعت نقطة التعادل. (علاقة طردية)
- كلما ارتفعت التكاليف المتغيرة كلما ارتفعت نقطة التعادل. (علاقة طردية)
- كلما ارتفع سعر البيع كلما انخفضت نقطة التعادل (علاقة عكسية)
- لا يوجد علاقة بين استغلال الطاقة الانتاجية وكمية و قيمة التعادل، الأثر فقط يكون في مدة تحقيق العتبة.

8. عيوب تحليل التعادل

- فرضية ثبات سعر البيع رغم تغير الكمية، وهذا غير واقعي لانو هناك علاقة بين بين الطلب على السلعة والسعر اذ اذا انخفض الطلب انخفض السعر والعكس، اذا زاد الطلب يرتفع السعر لتحقيق اكبر هامش ربح ممكن.
- فرضية ثبات التكلفة المتغيرة الوحدوية عند كل مستويات الانتاج وهذا غير واقعي لانه مثلا يمكن ان ترتفع التكلفة المتغيرة للوحدة الواحدة اذا انخفض الانتاج مثلا بسبب نقص كفاءة العمال.
- فرضية ثبات التكلفة الثابتة عند جميع مستويات الانتاج غير واقعية .

المحاضرة الثالثة: التكاليف المعيارية:

1. المعيار هو نموذج أو قاعدة لقياس الاداء.
2. التكاليف المعيارية هي التكاليف المحددة مسبقاً والتي تستخدم لقياس الاداء وتقييمه.



الشكل رقم 10: المعايير المعتمدة

معايير الكمية
معايير تحدد الكمية التي يجب أن نستخدم من كل وحدة من المدخلات الانتاجية لانتاج وحدة واحدة من المنتج او عدد الساعت العمل المباشرة اللازمة

معايير السعر (التكلفة)
معايير تحدد كم يجب أن ندفع مقابل كل وحدة من المدخلات المستخدمة في الانتاج.

التكلفة المعيارية = معيار عيني (الكمية أو الوقت) × معيار مالي (السعر)

3- **أهداف التكاليف المعيارية:**

- **الرقابة على التكاليف وتقييم الاداء:**

من خلال المقارنة بين التكاليف الفعلية والتكاليف المعيارية تحدد الانحرافات وتوضح أسباب الانحرافات والمسئولين عنها ومعالجتها ، كما تستخدم لتقييم أداء المنشأة ككل. (تقييم أداء مراكز السؤولية كلا على حدا).

- **اعداد الموازنات التقديرية:**

التكاليف المعيارية التي يتم تحديدها للوحدة من المنتج تستخدم في وضع الموازنات التقديرية

- **تحديد اسعار المنتجات:**

إذ أن التكاليف المعيارية المحددة تستخدم لتحديد اسعار المنتجات وتقويم المخزون وتحدد التكاليف المعيارية ما يجب أن يكون عليه سعر النتج من حيث الأداء والاستخدام الأمثل لعناصر الإنتاج ويستبعد كل عوامل الهدر والإسراف وعدم الكفاءة .

- **دراسة المشاريع والعروض الجديدة:** مقارنة الايرادات المتوقعة مع التكاليف المعيارية

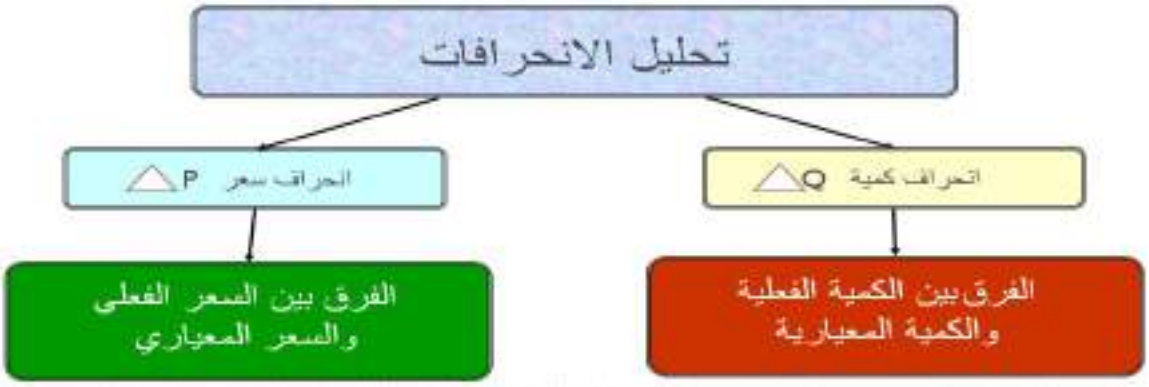
4- انواع التكاليف المعيارية

1. التكلفة المعيارية النظرية (المثالية).
2. التكلفة المعيارية المقارنة
3. التكلفة المعيارية التاريخية
4. التكلفة المعيارية العادية (الجارية)

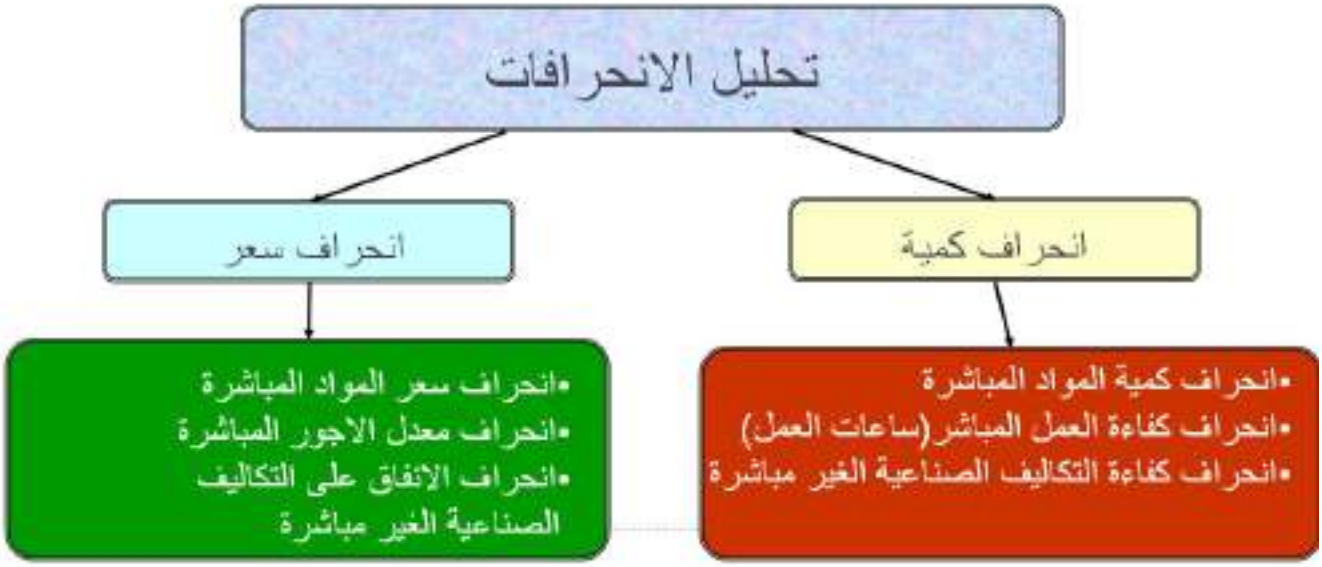
5- خصائص نظام التكاليف المعيارية

- ان تكون المعايير قابلة للتحقيق، اي لا تكون مثالية مثلا: نسبة الضياع = 0.
- ان تكون المعايير وفق الموارد و الامكانيات المتاحة، مع الاخذ بعين الاعتبار المعوقات والصعوبات الموجودة.
- على المؤسسة ان تستفيد من تجاربها الماضية.
- يجب وضع المعايير على اسس علمية.

الشكل رقم 11: النموذج المستخدم لتحليل الانحرافات



الشكل رقم 12: النموذج المستخدم لتحليل الانحرافات



الانحراف الكلي:

- **الانحراف الكلي = انحراف السعر+ انحراف الكمية**

او

- **الانحراف الكلي = التكلفة المعيارية – التكلفة الفعلية**

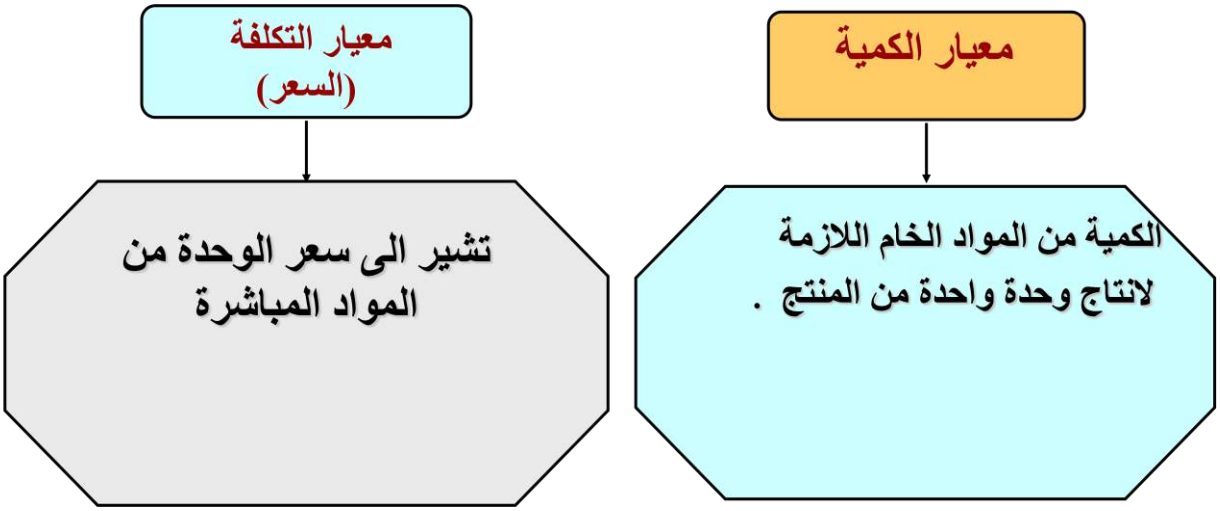
ملاحظة:

- **التكلفة المعيارية اكبر من التكلفة الفعلية فالانحراف ملائم**
- **التكلفة المعيارية اصغر من التكلفة الفعلية فالانحراف غير ملائم**
- **Cs> Cr acceptable**
- **Cs< Cr Non acceptable**

سؤال:

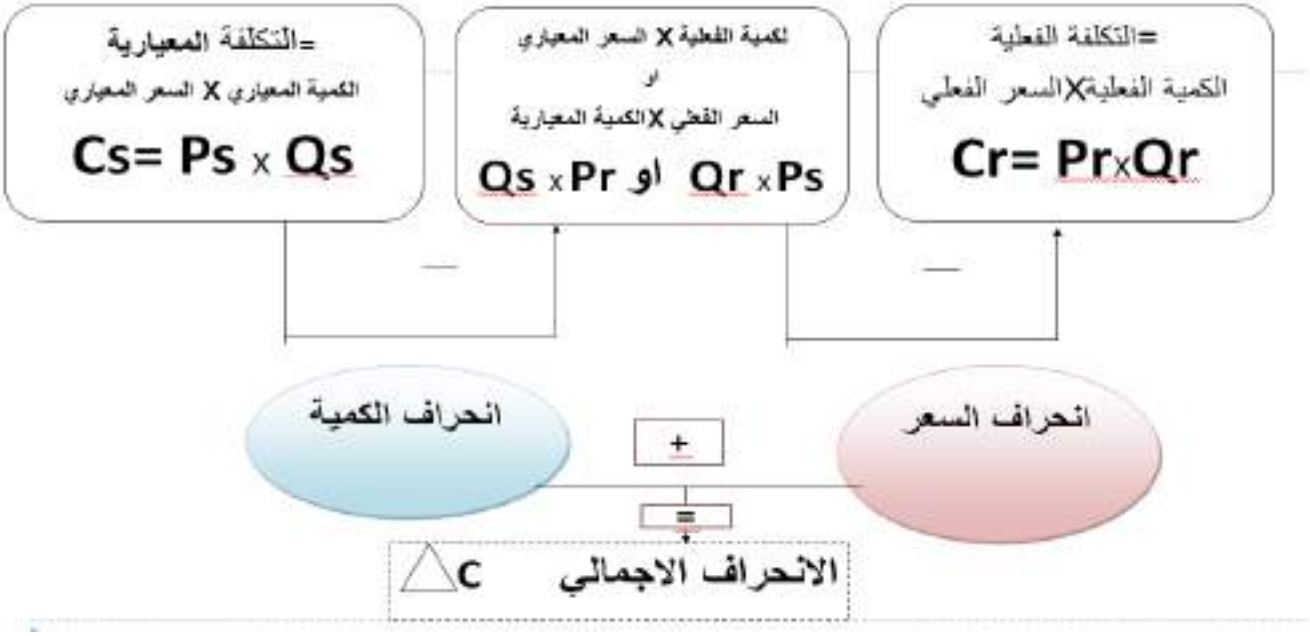
لماذ لا نكتفي بانحراف التكاليف وفقط؟ لماذا نحسب فرق الكمية و فرق السعر؟

7- أولا: التكاليف المعيارية للمواد الأولية: وانحرافاتها



- نموذج تحليل الانحرافات اوالفروقات للمادة الاولية:

- 1-التحليل الثنائي



- = انحراف السعر=(السعر المعياري– السعر الفعلي) * الكمية الفعلية

- انحراف الكمية = (الكمية المعيارية – الكمية الفعلية) * السعر المعياري

أو

- انحراف السعر=(السعر المعياري– السعر الفعلي) * الكمية المعيارية
- انحراف الكمية = (الكمية المعيارية – الكمية الفعلية) * السعر الفعلية

نفس المعادلة بالرموز:

$$\Delta P = (Ps - Pr) \times Qr$$
$$\Delta Q = (Qs - Qr) \times Ps \qquad (01)$$

او

$$\Delta P = (Ps - Pr) \times Qs$$
$$\Delta Q = (Qs - Qr) \times Pr \qquad (02)$$

مثال تطبيقي:

اذا كان لديك المعلومات الاتية عم مؤسسة RJ: تتوقع المؤسسة انتاج **1000** حاسوب مكتبي، يتطلب صنع كل هاتف: **4 كلغ** من المادة الأولية، بسعر **12 دج/ كلغ**. لكن خلال الانتاج الفعلي استهلكت المؤسسة **4800 كلغ** من المادة الاولية بسعر **9 دج/كلغ**.

المطلوب: احسب الانحراف الاجمالي، ثم قم بتحليل الانحراف ثنائيا

التكاليف المعيارية			التكاليف الفعلية		
QS	Ps	Cs	Qr	Pr	Cr
4	12	48000	4.8	9	43200

التكاليف المعيارية			التكاليف الفعلية			+	-
Q	Ps	Cs	Qr	Pr	Cr		
4	12	48000	4.8	9	43200	4800	
الفرق الاجمالي C	الانحراف الاجمالي = التكلفة المعيارية – التكلفة الفعلية 43200-48000 = 4800 دج وهو ملائم						

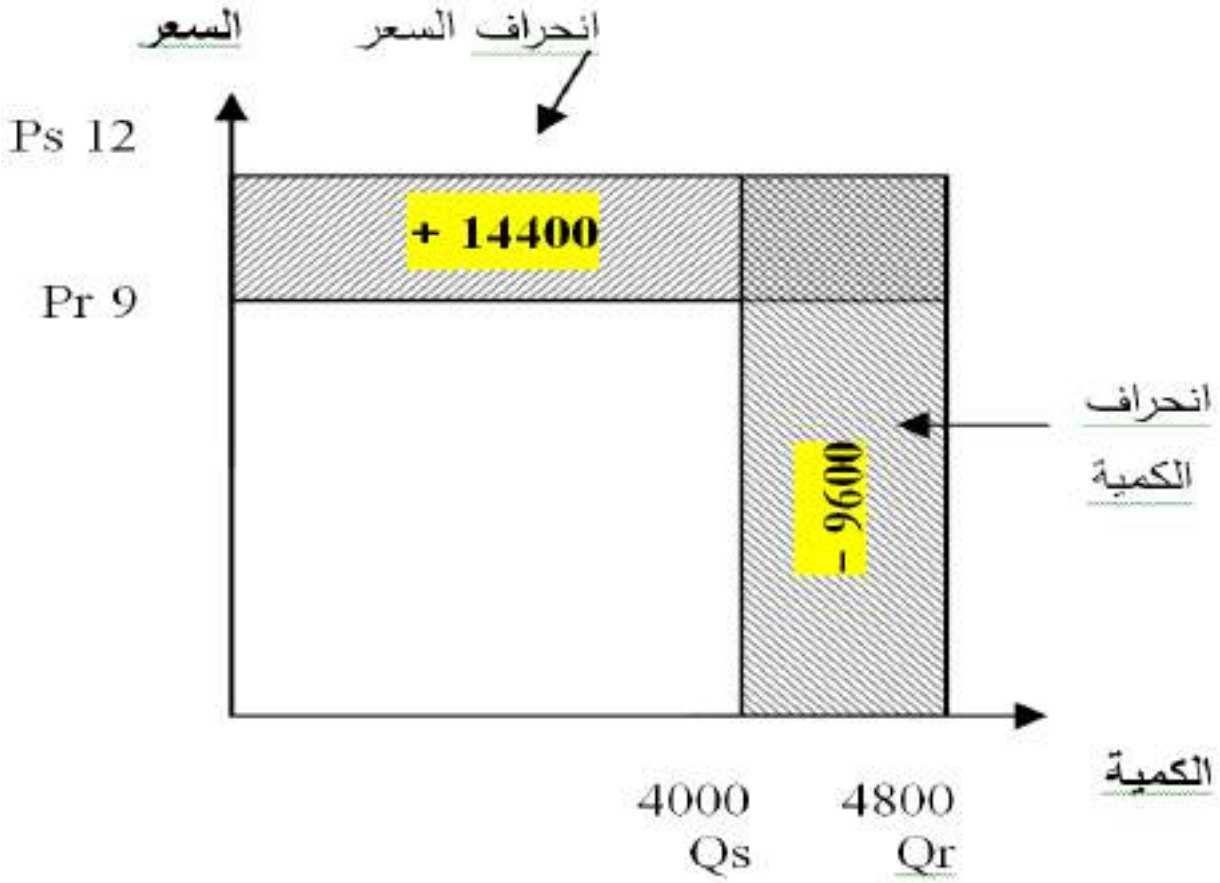
/	التكاليف المعيارية			التكاليف الفعلية		
/	QS	Ps	Cs	Qr	Pr	Cr
/	4	12	48000	4.8	9	43200
انحراف السعر **P** **انحراف الكمية** **Q**	**انحراف السعر=(السعر المعياري– السعر الفعلي) x الكمية الفعلية** 4.8 x(9-12) = 14.4 **x**14.4 1000 **وحدة=** **14400** **انحراف الكمية = (الكمية المعيارية – الكمية الفعلية) xالسعر المعياري** **(4.8–4) x 12 = –9.6 9.6– * 1000 وحدة = –9600** **الانحراف الاجمالي: انحراف السعر +انحراف الكمية = 14400+(–9600)= 4800** ملائم					

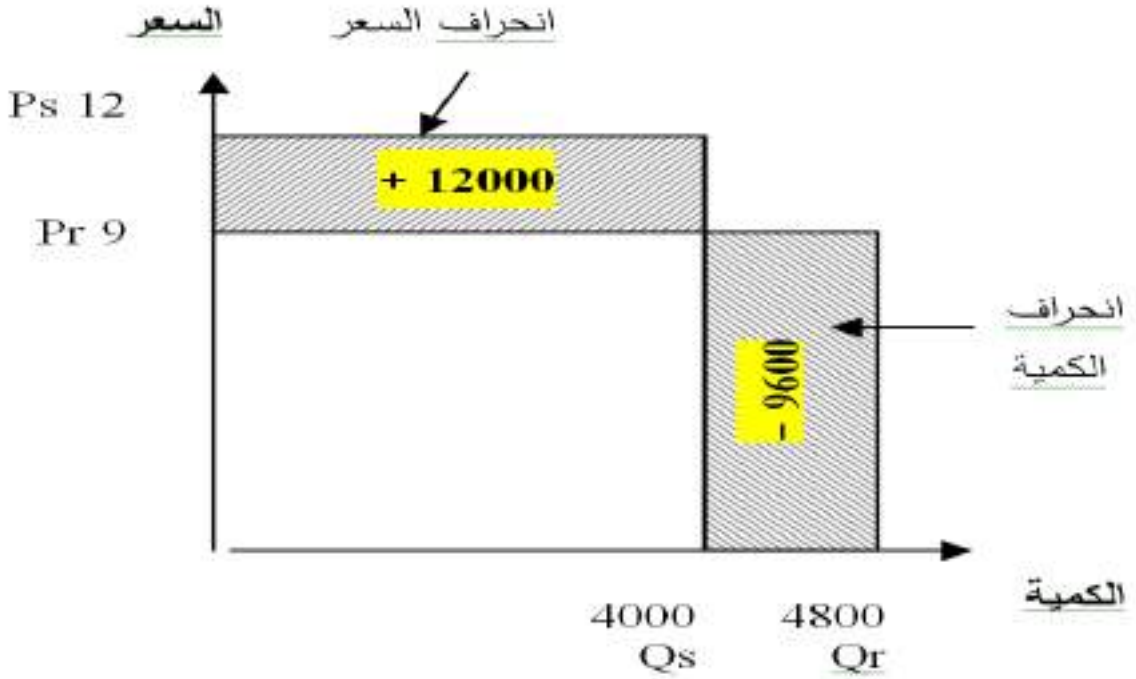
انحراف السعر P انحراف الكمية Q	طريقة02 انحراف السعر=(السعر المعياري– السعر الفعلي) x الكمية المعيارية 4 x(9-12) = 12 12* 1000 وحدة= **12000** انحراف الكمية = (الكمية المعيارية – الكمية الفعلية) xالسعر الفعلي **(4.8–4) x 09 =** 7.2- 7.2- * 1000 وحدة = -7200 الانحراف الاجمالي: انحراف السعر +انحراف الكمية = **12000+(–7200) =** **4800** ملائم

فرق الكمية	+	–
طريقة 01		9600-
طريقة 02		-7200

فرق السعر	+	-	الانحراف الاجمالي	
			+	-
	14400		4800	
	12000		4800	

:





التمثيل البياني للتحليل الثنائي الثاني

ثانيا: التحليل اللاثي: يتكون من:

- ✓ فرق الكمية
- ✓ فرق السعر
- ✓ الفرق المشترك او المزدوج

3-التحليل الثلاثي للانحراف:

انحراف الكمية= (الكمية المعيارية –الكمية الفعلية) × السعر المعياري

(**انحراف السعر**)= (السعر المعياري– السعر الفعلي) × الكمية المعيارية

(الانحراف المزدوج)= (السعر المعياري– السعر الفعلي) × (الكمية المعيارية– الكمية الفعلية)

الانحراف الاجمالي= انحراف كمية+ انحراف سعر-انحراف مزدوج

$$\triangle C = \triangle P + \triangle Q - \triangle PQ$$

نفس المعادلة بالرموز:

$$P = (Ps - Pr) \times Qs$$
$$Q = (Qs - Qr) \times Ps$$
$$P/Q = (Ps - Pr) \times (Qs - Qr)$$

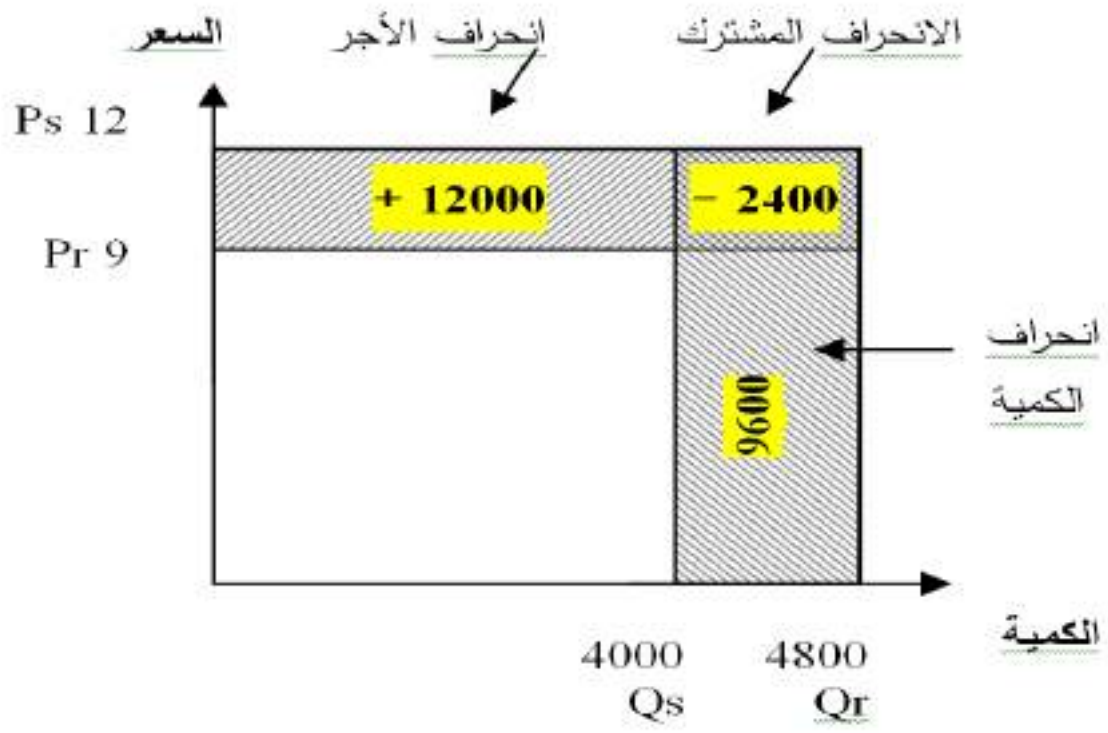
$$C = P + Q - Q/P$$

التكاليف المعيارية			التكاليف الفعلية		
QS	Ps	Cs	Qr	Pr	Cr
4	12	48000	4.8	9	43200

تحليل الفروقات باستخدام التحليل الثلاثي:

/	التكاليف المعيارية			التكاليف الفعلية		
/	QS	Ps	Cs	Qr	Pr	Cr
/	4	12	48000	4.8	9	43200
انحراف السعر P انحراف الكمية Q انحراف مشترك P/Q	انحراف السعر=(السعر المعياري– السعر الفعلي) x الكمية المعيارية 4 x(9-12) = 12 12x1000 وحدة= **12000** انحراف الكمية = (الكمية المعيارية – الكمية الفعلية) xالسعر المعياري **12 x (4.8–4) = –9.6 –9.6 * 1000 وحدة = –9600** انحراف مشترك = (الكمية المعيارية – الكمية الفعلية) *(السعر المعياري– السعر الفعلي) **= (4.8–4) * (9–12) = –2.4 = –2400**					
c	**C= P + Q – P/Q** **C = 12000+(–9600) – (–2400) = 4800**					

الرسم البياني للتحليل الثلاثي



التمثيل البياني للتحليل الثلاثي

8- اسباب ومسئولية الانحرافات في المواد المباشرة:

✓ انحراف السعر --- مسئولية مدير المشتريات بشكل عام الا اذا ثبت غير ذلك مثل:

- عدم قيام مدير الانتاج بطلبيات المواد بشكل منظم (ضغط الوقت) ---مدير الانتاج.

✓ انحراف الكمية --- مسئولية مدير الانتاج بشكل عام الا اذا ثبت غير ذلك مثل:

- رداءة المواد الخام --- مدير المشتريات.

9- تقييم التحليل الثنائي والتحليل الثلاثي:

يستحسن على مراقب التسيير أو محاسب التكاليف أن يستعمل التحليل الثنائي عوض التحليل الثلاثي لغرض الرقابة على التكاليف، لأنه يستبعد الانحراف المزدوج لصعوبة تحميل هذا الأخير على عاتق جهة معيّنة.

لكن السؤال الذي يطرح نفسه هو في حالة استخدام التحليل الثنائي فأيّ الطريقتين أفضل ؟

إنّ الطريقة الأولى من التحليل الثنائي هي الأفضل لأنها تفصل بصفة أحسن في تحديد المسؤوليات. فرئيس الورشة المسؤول عن الكمية المستهلكة غير مسؤول عن سعر شرائها وبالتالي يُقيَّم انحراف الكمية بالسعر المعياري، لهذا يتم العمل غالبا بهذه الطريقة.

10- التكاليف المعيارية للعمل المباشر: وانحرافاتها

يتغير فقط:

- **انحراف الكيمة تصبح تعالج انحراف: الزمن او الكفاءة**
- **انحراف السعر يصبح: انحراف الأجر**
- **Q= ساعات العمل**
- **P= اجر الساعة**

Qs = ساعات العمل المعيارية
Qr= ساعات العمل الفعلية
Pr= الأجر الفعلي للساعة الواحدة
Ps= الاجر المعياري للساعة الواحدة

- التكلفة المعيارية= الاجر المعياري * ساعات العمل المعيارية

Cs= Ps * Qs

- التكلفة الفعلية= الاجر الفعلي * ساعات العمل الفعلية

Cr= Pr * Qr

△ P= انحراف الأجر
△Q= انحراف الكمية (ساعات العمل/الكفاءة/الزمن)
△ C= الانحراف الكلي للتكاليف

انحراف الأجر=(الاجر المعياري للساعة الواحدة ـ الاجر الفعلي للساعة الواحدة) * ساعات العمل الفعلية او (المعيارية)
نحراف الكمية(الزمن) = (ساعات العمل المعيارية ـ ساعات العمل الفعلية) * لاجر المعياري للساعة الواحدة او (الفعلية)

$\triangle P = (Ps - Pr) * Qs$
$\triangle Q = (Qs - Qr) * Pr$

أو

$\triangle P = (Ps - Pr) * Qr$
$\triangle Q = (Qs - Qr) * Ps$

الانحراف الاجمالي= انحراف الأجر+انحراف الكمية(الزمن)

$\triangle C = \triangle P + \triangle Q$

3-التحليل الثلاثي للانحراف:

انحراف الكمية= (ساعات العمل المعيارية – ساعات العمل الفعلية) × الاجر المعياري للساعة الواحدة

(انحراف الأجر)= (الاجر المعياري للساعة الواحدة – الاجر الفعلي للساعة الواحدة) × ساعات العمل المعياري

(الانحراف المشترك)=

(الاجر المعياري للساعة الواحدة – الاجر الفعلي للساعة الواحدة) × (ساعات العمل المعيارية – ساعات العمل الفعلية)

الانحراف الاجمالي= انحراف كمية + انحراف الأجر-انحراف مشترك

$\triangle C = \triangle P + \triangle Q - \triangle PQ$

ملاحظة: يجب على مراقب التسيير عندما يكون هناك انحراف سواءا في الكمية (او الزمن) او السعر (او الأجر) ان يطرح السؤال لماذا؟ و من المسؤول؟

المحاضرة الرابعة: الموازنات التقديرية

1- تعريف الموازنة التقديرية:

حسب معهد التكلفة و المحاسبة الإداريين بإنجلترا: يعرف الموازنة على أنها خطة كمية يتم تحضيرها و الموافقة عليها قبل فترة محددة. و تبين الإيرادات المخطط تحقيقها و النفقات المنتظر تحملها خلال الفترة الموالية و التي تستعمل لتحقيق هدف معين.

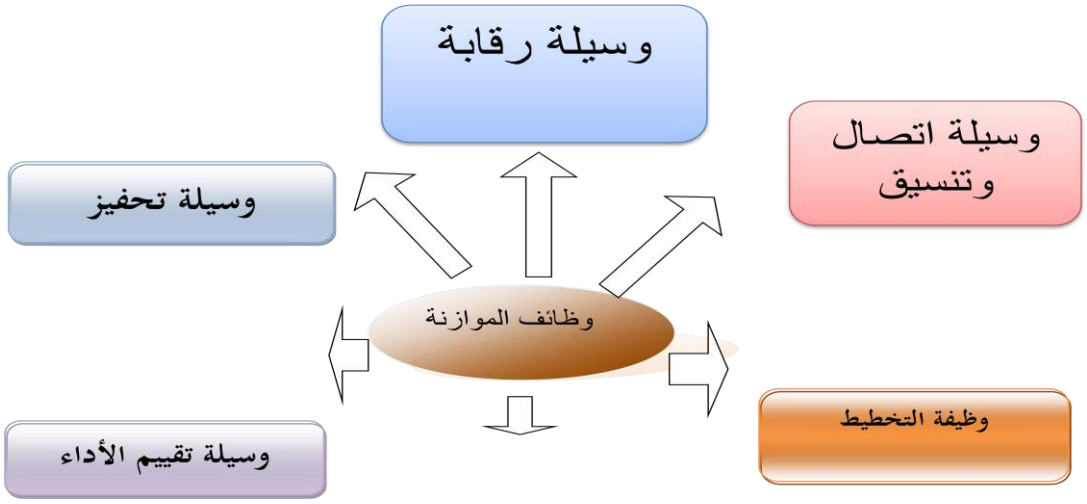
كما تعرف على انها: تعبير كمي لخطة الأعمال لفترة موالية تساعد على تحقيق التنسيق والرقابة.

2- مبادئ الموازنة

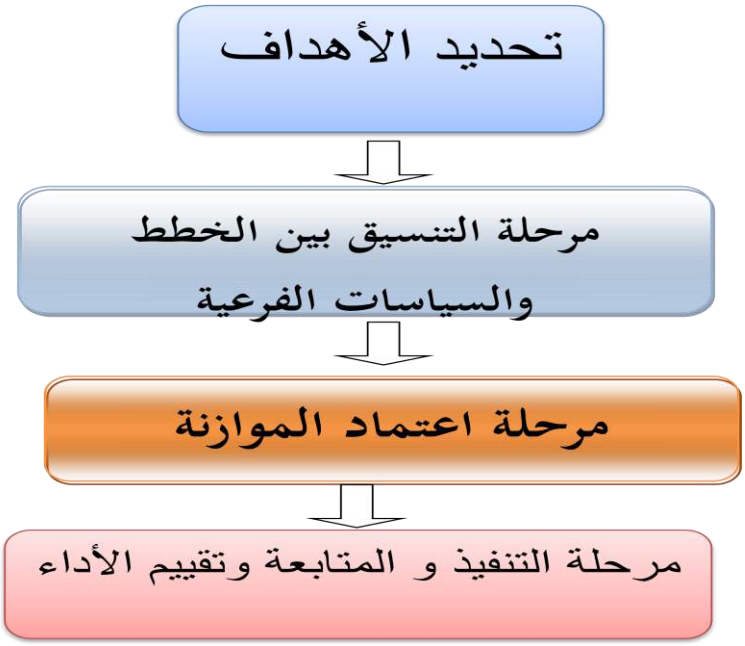
- ✓ الشمول.
- ✓ الواقعية.
- ✓ المرونة.
- ✓ الشمول.
- ✓ المشاركة.
- ✓ ارتبطها بفترات رقابية.

3- وظائف الموازنة التقديرية:

الشكل رقم 12: وظائف الموزانة



4- مراحل اعداد الموازنة:



5- أنواع الموزانات التقديرية:

تضم الموزانات التقديرية مجمل نشاط المؤسسة المستقبلي على شكل تنبؤات على ضوء هده التنبؤات يقوم المسيرون بإعداد برنامج عمل تتمثل في تقسيم الهدف الرئيسي إلى عدة أهداف فرعية في شكل خطط تعرف بالميزانيات لفترة زمنية محددة مقارنة و مقارنة مستمرة بين الموزانات التقديرية و النشاط الحقيقي ينشأ عنها ظهور الانحرافات و استغلال هده الانحرافات يشكل لنا المراقبة.

و هكذا يمكن تصنيف ثلاثة مجموعات الموازنات التقديرية

أ. موزانات الاستغلال التي تشمل :

موزانة المبيعات

موزانة الإنتاج

موزانة التموينات (المشتريات)

ب. موزانة الاستثمارات

ت. موزانة الخزينة

جدول رقم 04: انواع الموازنات

Quoi ? combien, quand et à quel prix vendre ?	Budget des ventes
Comment produire ?	Budget de production
Comment alimenter les chaînes de production ?	Budget des approvisionnements
Avons- nous les outils de production pour satisfaire la demande ?	Budget des investissements
Comment sont de trésorerie au cours de l'année?	Le budget de trésorerie.

هذا الترتيب لم يكن عشوائيا فقد بينت التجربة على أن موازنة المبيعات هي التي تؤثر على الميزانيات الأخرى فالإنتاج و المشتريات مرتبطان بالمبيعات و مصاريف البيع و الإشهار و مصاريف الإدارة كلها في النهاية مرتبطة بالمبيعات .

5-1- الموازنة التقديرية للمبيعات:

إن أول ما يقوم به مسؤول إعداد **الموازنات** التقديرية للمبيعات لأنها تعتبر الأساس الدي يسند عليه إعداد الموازنات الأخرى و نجاح نظام الموازنات التقديرية يتوقف إلى حد كبير على مدى الدقة في التنبؤ بالمبيعات و لهدا يجب أن تتم عملية التنبؤ بالمبيعات باتباع الأساليب العملية و تتم عملية التقدير وفقا للكيفية الآتية:

- تحديد الهدف من التقدير
- تقسيم المنتجات المراد بيعها إلى مجموعات متجانسة
- معرفة العوامل التي تؤثر على مبيعات كل مجموعة و ترتيبها حسب قوة تأثيرها
- اختيار أسلوب التنبؤ الدي يناسب كل مجموعة متناسبة
- جمع البيانات و المعلومات و تحليلها تحليلا علميا و استخلاص النتائج

- **طرق التبؤ بالمبيعات**

✓ المجاميع المتحركة

✓ المتوسطات المتحركة (الثلاثي، الخماسي).

✓ المتوسط الموزون

✓ المربعات الصغرى

5-2- موازنة الانتاج

تهدف الموازنة التقديرية للإنتاج إلى تقدير الكميات التي ترغب المؤسسة أن تنتجها خلال فترة الموازنة حتى تلبي الاحتياجات عملية تقدير و مراقبة برنامج الإنتاج تقوم بها الأقسام الآتية :

- مكتب الدراسات
- مكتب الأساليب
- مصلحة المستخدمين

5-3- الموازنة التقديرية للتموينات

إن الهدف من وراء إعداد الموازنة التقديرية للتموينات هو من أجل ضمان أن كمية المواد التي يحتاج إليها برنامج الإنتاج سوف يتم شراؤها بالكميات المطلوبة في المنافسة و بأقل التكاليف و نظرا أن الكميات المباعة تكون عموما مختلفة عن الكميات المشتراة و نظرا للتقلبات الموسمية و للمدة المطلوبة من أجل التموين بالمواد فترة الانتظار ..... فانه يصبح من الضروري تخزين المواد بالكميات المطلوبة و يتطلب الأمر ادن تكوين كمية من المخزون تكون عموما مختلفة عن الكميات المشتراة و نظرا للتقلبات الموسمية و للمدة المطلوبة من أجل التموين بالمواد فترة الانتظار فانه يصبح من الضروري تخزين المواد بالكميات المطلوبة و يتطلب الأمر ادن تكوين كمية من المخزون تكون تكلفة الكلية أقل ما يمكن و تدعي هده الكمية بالحجم الأمثل الكمية الاقتصادية

5-4- الموازنة الاستثمارية:

إن الموزانات الاستثمارية هي أداة تحليلية تساعد في عملية التخطيط الطويل الأجل الخاص باختيار المشاريع الاستثمارية و تخصيص رأس المال المحدود بينها بحيث أن النفقات المتعلقة بهده المشاريع تؤثر على المركز المالي للمؤسسة لفترة طويلة .

و الموزانات الاستثمارية تستجوب القيام بعدة عمليات لمعرفة المبالغ التي يستوجب استثمارها في أصول ثابتة و كيف تخصص هده الأموال و ما هي مصادر التمويل التي يجب اختيارها

تهدف إلى تخطيط و رقابة المشروعات الاستثمارية التي تنتج عنها إضافة أصول ثابتة جديدة (أراضي ، مباني ، آلات ومعدات ، أثاث وتجهيزات، وسائل نقل) أو تطوير وإحلال الأصول القديمة بما يتمشى مع التطورات التكنولوجية المعاصرة. وتشمل تقديرات التكلفة كل من النفقات الاستثمارية ومصادر التمويل المتوقعة والبرنامج الزمني للتنفيذ.

5-6- موازنة الخزينة

هي موازنة تختلف عن باقي الموازنات بحيث لا نشعر فيها بموازنة التكاليف و لكن بتقديرات المصاريف و الإيرادات لهدا في أغلب الأحيان هي ليست مرتكزة على قاعدة سنوية و لكن على الأقل على قاعدة شهرية و في بعض الأحيان أسبوعية و هي تستعمل للتخطيط و مراقبة الخزينة و هي تعكس من وجهة نظر المالية نشاطات تنبئية للمؤسسة

إن موازنة الخزينة تبين لنا بقية السيولة سواء في الصندوق أو في الخزينة في نهاية كل فترة أسبوع شهر ثلاثي لا نأخذ بعين الاعتبار في الأقل إلا الحركات مصاريف و إيرادات

فاذا أردنا رصيد أدنى للخزينة و اذا كان الباقي صغيرا أو سالبا فهو يبين لنا كمية النقود التي نحتاج إليها بمعنى كم المبلغ الواجب اقتراضه و بعد دلك يتبين لنا كم نستطيع استثماره في المدى القصير مع الأخذ بعين الاعتبار إمكانياتنا و في الأخير يبين لنا في أي فترة يمكننا الاقتراض أو يمكننا الاستثمار.

6- متطلبات نجاح الموازنة

- إلزام الإدارة بتخطيط برامجها على أساس اقتصادي سليم بالنسبة للمواد و الأجور و المصاريف الرأسمالية و رأس المال العامل.

-تنظيم تحديد المسؤولية لكل مستوى من مستويات الإدارة و كل فرد من أفرادها و تحديد مراكز المسؤولية تبعا لدلك

-إلزام كل فرد من أفراد الإدارة بوضع خطط تتناسب مع خطط الأقسام الأخرى.

-إلزام الإدارة بدراسة أسواقها منتجاتها و أساليبها و هدا ما يساعد على اكتشاف الوسائل التي تمتن و توسع مجال نشاط المؤسسة.

-يمثل أسلوب الموازنات التقديرية قوة تعمل على المحافظة على أموال المؤسسة لأنه ينظم حجم المدفوعات في حدود الإيرادات .

-يلزم الإدارة على الدراسة و البرمجة من أجل الاستعمال الأكثر اقتصاد لليد العاملة و المواد الأولية و موارد المؤسسة

-يلزم الإدارة على وضع نظام جيد للمحاسبة العامة و المحاسبة التحليلية.

- يسهل الحصول على الائتمان في البنوك .

-انه الوسيلة الوحيدة التي تبين مقدما كمية المبالغ التمويلية اللازمة و متى يتم الحاجة إليها

- المساعدة على وضع سياسات واضحة مقدما .

-اشتراك جميع الإداريين في وضع الأهداف .

-يلزم المستويات الإدارية على المحافظة على المواعيد و عدم اتخاذ القرارات الإدارية قبل أخد جميع العوامل بعين الاعتبار

-الوقوف على مدى تحقيق الأهداف الموضوعة.

-متابعة جميع النشاطات لبحث مدى التقدم في تطبيق الخطة .

7- طرق التبؤ بالمبيعات:

أ. المجاميع المتحركة

السنوات	الفصول	المبيعات الفعلية	المجاميع المتحركة	الفرق
2009	1	1000	-	
	2	1200	-	
	3	1100	-	
	4	1300	46000	
2010	5	1400	5000	400
	6	1500	5300	300
	7	1450	5650	350
	8	1700	6050	400

ب. المتوسطات المتحركة (الثلاثي، الخماسي).

يتم حساب المتوسط المتحرك باستخدام المعادلة التالية:

$$MM = \sum_{t=m-k+1}^{m} \frac{LT}{K}$$

MM: المتوسط المتحرك.

LT: القيمة الحقيقية للمشاهدة في الفترة t.

K: عدد الفترات المستخدمة في تحديد المتوسطات المتحركة.

m: آخر مدة تتحصل فيها على المعلومات.

المتوسط المتغير= $\frac{(400+300+350+400)}{4}$ = 362.5

التنبؤ بمبيعات 2011:

	مبيعات فصل 1 2010	المتوسط المتغير
2011	الفصل الأول	1762.5 =362,5+1400
	الفصل الثاني	1862.5 =362,5+1500
	الفصل الثالث	1812.5 =362,5+1450
	الفصل الرابع	2062,5 =362,5+1700

ت. المتوسط الموزون

$$MM = \sum_{t=m-k+1}^{m} \beta LT$$

B= الاوزان

MM: المتوسط المتحرك.

LT: القيمة الحقيقية للمشاهدة في الفترة t.

K: عدد الفترات المستخدمة في تحديد المتوسطات المتحركة.

m: آخر مدة تتحصل فيها على المعلومات.

ث. المربعات الصغرى

يتم حساب معامل الارتبط R بين المبيعات اذا كان R اكبر من 0.5 هنا نقول ارتباط قوي و عليه نكمل الخطوات التالية الى ان نحدد المبيعات المتوقعة.

المبيعات

عدد المشاهدات(الفصول او ...)

السنوات	X_i	Y_i	$X_i Y_i$	X^2	Y^2	$\hat{Y}$	$St=Yi/\hat{Y}$	متوسط العامل	المبيعات المصححة
2012									
2013									
المجاميع									

$$R = \frac{\sum x_i y_i - n\bar{X}\bar{Y}}{\sqrt{\sum x_i^2 - n\bar{X}^2}\sqrt{\sum y_i^2 - n\bar{Y}^2}}$$

- تحديد المعادلة الخطية وفقا لطريقة المربعات الصغرى.

$$\hat{y}_i = ax_i + b$$

$$a = \frac{\sum x_i y_i - n\bar{X}\bar{Y}}{\sum x_i^2 - n\bar{X}^2}$$

$$b = \bar{y} - a\bar{x}$$

- التنبؤ بالمبيعات لسنة 2014 وفقا لطريقة المربعات الصغرى: يتم تعويض رقم الفصل في Xi

- متوسط المعامل= $\frac{\text{ST الفترة 1 + ST الفترة 2}}{2}$ $ST = \frac{Yi}{\hat{Y}}$
- المبيعات المصححة بمعامل الموسمي= متوسط المعامل * $\hat{Y}$

اعداد موازنة الانتاج: موازنة الانتاج مبينة على المبيعات التقديرية وفق القانون:

الإنتاج المقدرة=المبيعات المقدرة+التغير في المخزون (مخزون نهاية المدة–مخزون بداية المدة)

الفصول	المبيعات المقدرة	مخزون نهاية المدة	مخزون بداية المدة	الانتاج المقدر
ف1				
ف2				
ف3				
ف4				

المحاضرة الخامسة: لوحة القيادة:

لقد ظهرت عبارة لوحة القيادة عام 1930 على شكل متابعة النسب و البيانات الضرورية التي تسمح للمسير أو القائد بمتابعة تسيير المؤسسة نحو الأهداف المسطرة، و ذلك عن طريق المقارنة بين النسب المحصل عليها و النسب المعيارية. ليتطور هدا المصطلح بالولايات المتحدة الأمريكية عام 1948 و كان معمول به من طرف المؤسسات التي تقوم على نظام التسيير التقديري و قد اختلفت تسمية هده الأداة من "جدول التسيير"، "جدول المراقبة"، "لوحة القيادة".

1- تعريف لوحة القيادة: Norbert Guedj:

لوحة القيادة هي مجموعة مهمة من المؤشرات الإعلامية التي تسمح بالحصول على نظرة شاملة للمجموعة كلها، و التي تكشف الاختلافات الحاصلة، و التي تسمح كذلك باتخاذ القرارات التوجيهية في التسيير، و هدا لبلوغ الأهداف المسطرة ضمن استراتيجية المؤسسة.

- **تعريف2:**

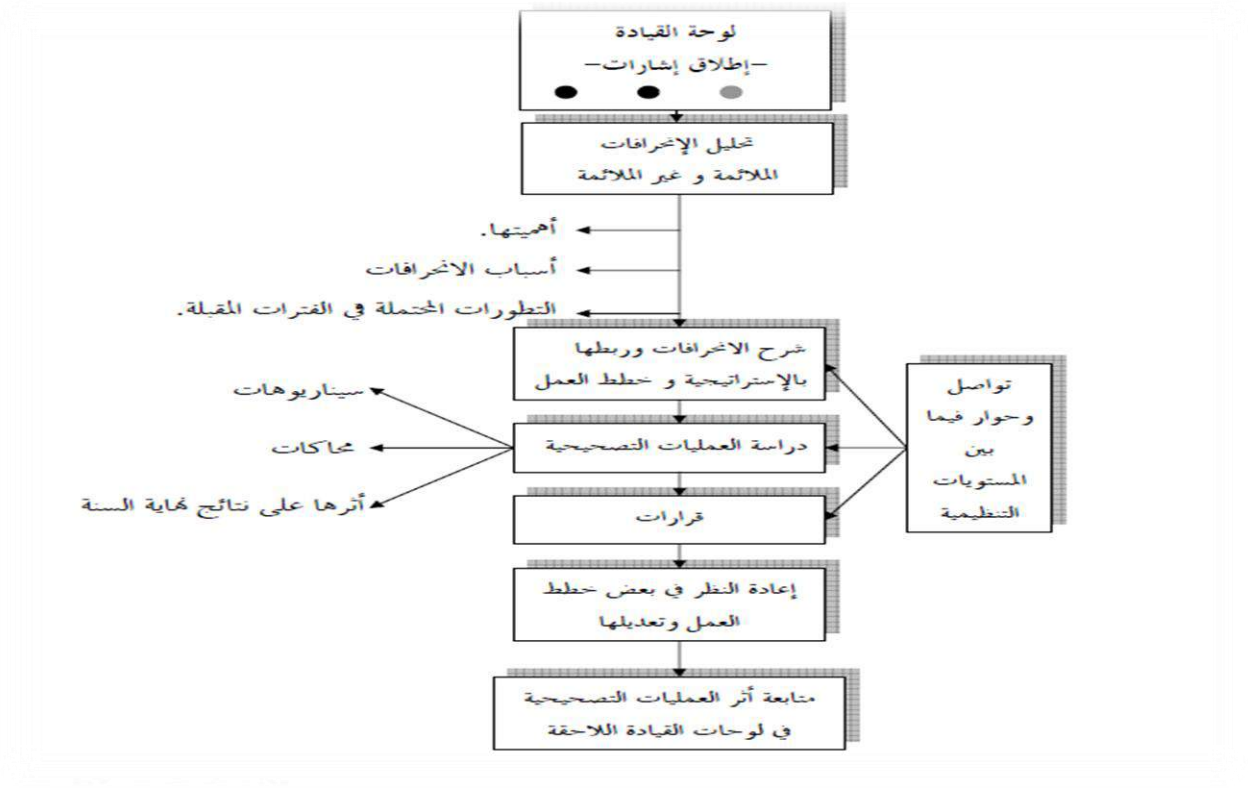
هي تشخيص دائم في المؤسسة يرتكز على ابراز وضعيتها بصفة منتظمة ودورية، حيث تظهر المعلومات المتعلقة بالتسيير بواسطة نسب في جداول رقمية أو منحنيات أو رسوم بيانية، فلوحة القيادة في التسيير موجزة ،معبرة يستطيع من خلالها المسير تقديم سلسلة الأحداث ويعيد فحص ومواجهة التوجهات وتصحيح القرارات.

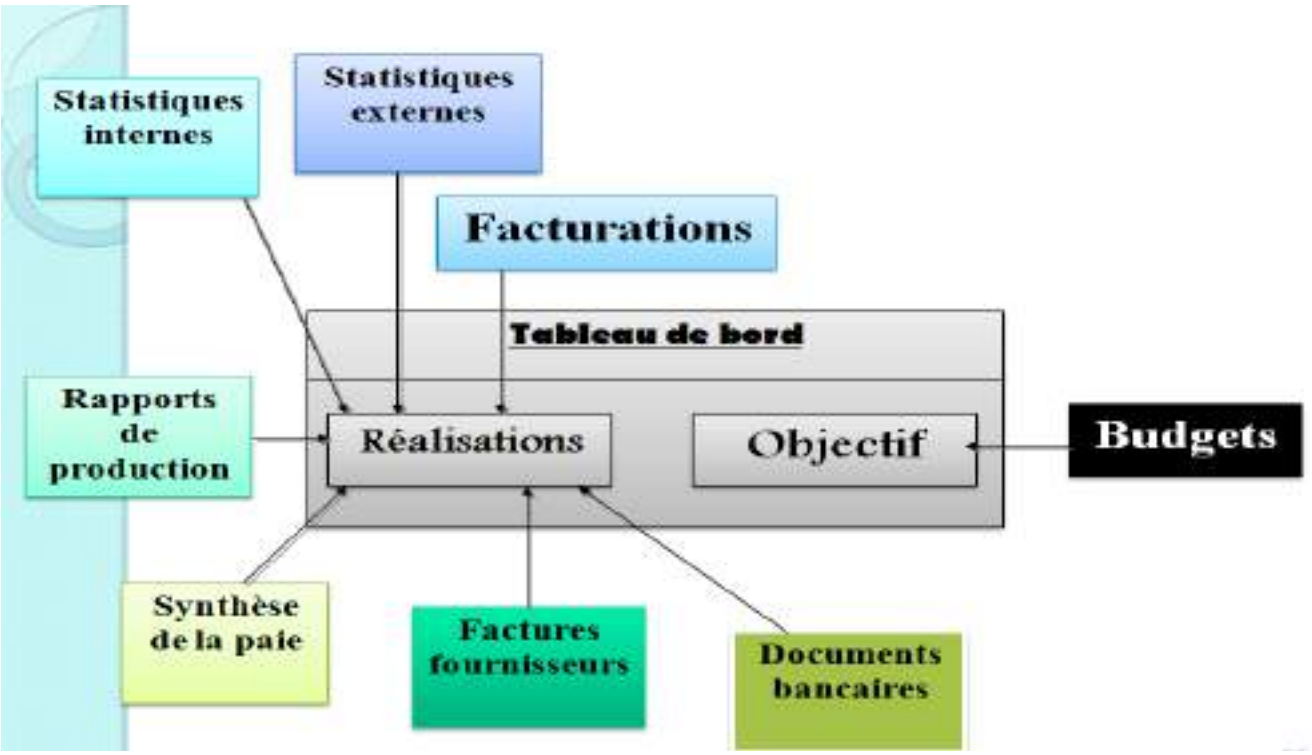
- **تعريف3**: لوحة القيادةهي تعبير كمي ونوعي لخطط وأهداف المؤسسة على المدى القصير(شهرية او ثلاثية) مزودة بمؤشرات الأداء، تساعد على متابعة الأداء في المؤسسة.

2- وظائف لوحة القيادة

- ✓ لوحة القيادة كوسيلة تجميع.
- ✓ لوحة القيادة كوسيلة تسيير.
- ✓ لوحة القيادة كأداة مراقبة.
- ✓ لوحة القيادة كوسيلة تشخيص.
- ✓ لوحة القيادة كوسيلة حوار.
- ✓ لوحة القيادة كوسيلة إعلام.
- ✓ لوحة القيادة كوسيلة قياس.
- ✓ لوحة القيادة تساعد في عملية اتخاذ القرار:
- ✓ كلوحة القيادة كوسيلة تنبؤ:.
- ✓ لوحة القيادة كوسيلة تحفيز للمسؤولين:.

المؤشرات	التصميم الأساسي			التحقيقات الخاصة بالسنة السابقة	النتيجة المحتمل بلوغها في نهاية السنة	أهداف نهاية السنة	البرنامج المتبقي تنفيذه
	التحقيقات	الأهداف	الانحرافات				


لوحة القيادة
-إطلاق إشارات-
تحليل الإنحرافات
الملائمة و غير الملائمة
أهميتها.
أسباب الانحرافات
التطورات المحتملة في الفترات المقبلة.
شرح الانحرافات وربطها
بالإستراتيجية و خطط العمل
سيناريوهات
محاكات
أثرها على نتائج نهاية السنة
دراسة العمليات التصحيحية
قرارات
تواصل
وحوار فيما
بين
المستويات
التنظيمية
إعادة النظر في بعض خطط
العمل وتعديلها
متابعة أثر العمليات التصحيحية
في لوحات القيادة اللاحقة



3- مؤشرات الأداء *Indicateurs performance*:

3-1- مؤشرات النتائج

- حجم المبيعات.
- الحصة السوقية.
- عدد الطلبيات.
- عدد الزبائن.
- عدد القطع المعيبة إلى عدد القطع المنتجة.

3-2- مؤشرات الوسائل

- ساعات العمل المباشرة/وحدات منتجة.
- حجم المواد الأولية المستهلكة/وحدات منتجة.
- عدد العقود الصادرة/عدد الممثلين.
- عدد ساعات استعمال الآلات/عدد ساعات الآلات المتاحة.

الأهداف	مؤشرات الأداء
الأرباح	معدل العائد على الاستثمار = صافي الربح قبل الضريبة ÷ الأصول هامش الربح = صافي الربح قبل الضريبة ÷ المبيعات
الإنتاجية	إنتاجية الساعة = الإنتاج ÷ ساعات التشغيل إنتاجية الموارد = الإنتاج ÷ الموارد
حصة السوق	حصة السوق = مبيعات المنظمة ÷ مبيعات الصناعة
الفعالية التسويقية	فعالية رجال البيع = المبيعات ÷ عدد البائعين فعالية تكاليف التسويق = المبيعات ÷ تكاليف التسويق
إنتاجية الموارد البشرية	إنتاجية الفرد = الإنتاج ÷ عدد الأفراد إنتاجية الأجور = الإنتاج ÷ الأجور

	Mois :			
• Indicateurs économiques	Prévu	Réel	Ecart (Réel-Prévu)	Action correctrice
CA				
CA par client				
Nombre de clients				
Nombre de nouveaux clients				
CA par famille de produits				
Marge commerciale				
Charges fixes				
Charges variables				
Stock (en valeur)				
• Indicateurs physiques	Prévu	Réel	Ecart (Réel-Prévu)	Action correctrice
Délais de livraison				
Satisfaction client...				

- **أمثلة عن الاجراءات التصحيحية التي يقوم بها مراقب التسيير:**

1- زيادة حجم المبيعات من خلال: ضمان تنشيط أحسن و تحفيز لرجال البيع- استعمال جيد للإشهار، الترويج... - تعديل في قنوات التوزيع. - البحث عن زبائن جدد.

2- زيادة سعر البيع الوحدوي من خلال: دراسة جيدة للسوق، المنافسة و تحركات أو سلوكات الزبائن. - إجراء تعديلات في طريقة عرض المنتوج، خصوصياته.

3- تخفيض قيمة الخصومات الممنوحة للزبائن من خلال: زيادة في حجم رقم الأعمال الضروري لاستفادة الزبائن من التخفيضات. - تأخير مواعيد تسديد الزبائن.

4- تطوير بيع المنتجات و الخدمات التابعة.

5- تشجيع بيع المنتجات ذات الهامش المرتفع.

واجب:

- من أجل التحكم جيدا في عملية تحليل الانحرافات و اتخاذ الاجراءات التصحيحية قدم مثاللا عن انحراف في وظيفة معينة (انحراف افتراضي) مع تقديم الحل المناسب له.

-في المبيعات، إدارة الموارد البشرية، في التوزيع في التخزين او التموين أو الجودة، الانتاج،

المحاضرة السادسة: الرقابة الاستراتيجية:

1-مفهوم الرقابة الإستراتيجية و أهميتها

(Strategic Control) تعبر عن نظام للتعرف على مدى تنفيذ استراتيجيات المنظمة أي مدى نجاحها في الوصول إلى أهدافها وغاياتها، وذلك من خلال مقارنة ما تم تنفيذه فعلا مع ما هو مخطط وتعديل الإستراتيجية على أساس نتائج التنفيذ، وبذلك تتحسن قدرة المنظمة على إنجاز أهدافها وغاياتها

2- مستويات الرقابة الاستراتيجية:

- الرقابة الاستراتيجية : هي الرقابة التي تهتم بتطبيق الخطط الاستراتيجية من خلال توجيه العوامل البيئية الحرجة, و تقييم آثار الأعمال الاستراتيجية التنظيمية وهي توجد في المستويات الإدارية العليا.
- الرقابة التكتيكية : وهي الرقابة التي تركز على تخمين تطبيق الخطط التكتيكية على مستويات الأقسام و ربط التوجيه بالنتائج الدورية واتخاذ الأعمال التصحيحية عند الحاجة.
- الرقابة التشغيلية : هي الرقابة التي تتم للتأكد من تطبيق الخطط التشغيلية و توجيه النتائج بشكل يومي واتخاذ الأعمال التصحيحية في حال وجود حاجة لذلك.

3-أهداف الرقابة الاستراتيجية

- تهدف الرقابة الإستراتيجية إلى معرفة مدى نجاح تنفيذ الإستراتيجية فى ضوء ما تم تصميمه مسبقا والتأكيد على أن الإستراتيجية المنفذة هى المقصودة وأن تنفيذ الإستراتيجية يؤدى إلى النتائج المطلوبة،
- فقد ينتج عن عملية الإدارة الإستراتيجية قرارات قد يكون لها عواقب ملموسة على المدى الطويل، وقد تؤدى هذه القرارات الإستراتيجية الخاطئة إلى فرض عقوبات قاسية ويصبح من الصعب بل من المستحيل تغييرها، لذا يتفق معظم الإستراتيجيين على أن الرقابة الإستراتيجية ضرورية لصالح المنظمة
- فالرقابة التى تتم فى الوقت الصحيح قد تنبه الإدارة إلى مشاكل فعلية أو محتملة قبل أن يصبح الموقف حرجا، وترتبط الرقابة الإستراتيجية بعملية تقييم الإستراتيجية الحالية0
- تقييم الإستراتيجية الحالية يتعلق بتقييم الأثر المستقبلى لها على أداء المنظمة ككل، وهذا يتطلب تحديد مدى فعاليتها حالا ومستقبلا من خلال تقييم الأداء الماضى والمستقبلى، فتقييم الأداء الماضى يتم من خلال مقارنة الأداء الفعلى للمنظمة تحت الإستراتيجية الحالية مع الأداء المتعلق بفترات تاريخية ماضية لنفس المنظمة أو للمنافسين،

- إن عملية تقييم الإستراتيجية عملية معقدة وحساسة خاصة وأن المنظمات تواجه حاليا بيئة ديناميكية تتغير فيها العناصر الرئيسية سواء الداخلية أو الخارجية بسرعة كبيرة ولا يعد النجاح الحالى ضمان للنجاح فى المستقبل ويرجع ذلك لعدة أسباب:
- الاقتصاد المحلى والعالمى كان أكثر استقرارا فى السنوات الماضية، دورة حياة السلع كانت أطول، دورة تطوير المنتج كانت أيضا أطول،التقدم التكنولوجى كان أبطء، التغيرات التكنولوجية كانت أقل، عدد المنافسين أقل، الشركات الأجنبية ضعيفة والصناعات كانت تخضع لقواعد منظمة بدرجة أكبر ومن ضمن الأسباب الأخرى التى تجعل تقييم الإستراتيجية أكثر صعوبة اليوم الاتجاهات التالية:

1-زيادة تعقد البيئة بصورة ملموسة
2-زيادة صعوبة التنبؤ بالمستقبل بدقة
3-زيادة عدد المتغيرات البيئية
4-معدل التقادم السريع للخطط مهما كانت تتسم بالدقة
5-زيادة عدد الأحداث المحلية والعالمية التى تؤثر على المنظمات
6-انخفاض الإطار الزمنى الذى يمكن التخطيط داخله بدرجة معينة من الدقة

- ويلاحظ أنه فى الكثير من الشركات لا تتعدى عملية تقييم الإستراتيجية تقييم مستوى أداء المنشأة (هل ازدادت الأصول، هل ارتفعت الربحية هل ازداد العائد على الاستثمار ومعدل إيراد السهم) وترى بعض الشركات أن الإستراتيجية صحيحة طالما أن الإجابة على التساؤلات السابقة ايجابية ولكن هذا المنطق مضلل حيث أن تقييم الإستراتيجية لا بد أن يكون من منظورين: الطويل الأجل والقصير الأجل وكثيرا لا تؤثر الإستراتيجيات على النتائج قصيرة الأجل إلا بعد فوات الأوان الملائم لإجراء أى تعديلات أو تغيرات ضرورية

4- تدفق خطوات تحليل المشكلات المستقبلية:

ماذا يمكن أن يحدث من خطأ؟
ما هي كل مشكلة متوقعة بالتحديد؟ ماذا يحدث؟ أين؟ ما درجة حدة ما سيحدث؟
ما هي درجة المخاطر التي تحتويها كل مشكلة؟ وما مدى احتمال الحدوث؟
ما هي الأسباب الممكنة لكل مشكلة؟
ما هي درجة احتمال حدوث كل سبب مكن؟
ما هي الفرص والتهديدات ونقاط القوة والضعف الناتجة عن هذه المشكلات المستقبلية؟
كيف يمكن منع السبب المتوقع من الحدوث أو تقليل آثاره؟
كيف يمكن التعامل مع المشكلات المتوقعة الخطيرة؟

المحاضرة السابعة: بطاقة الاداء المتوازن:

يتوقف نجاح أو فشل المنظمة على مدى قدرتها على تحقيق رسالتها و غاياتها وأهدافها، و هذا يتطلب وضع إستراتيجية معينة و السعي لتنفيذها في ظل التغيرات المختلفة المحيطة بالمنظمة، و الوسيلة الوحيدة أمام المنظمة لمتابعة تنفيذ إستراتيجيتها أو تعديلها هي قيامها بعملية الرقابة الإستراتيجية، حيث تهدف الرقابة الإستراتيجية إلى المعرفة مدى نجاح تنفيذ الإستراتيجية في ضوء ما تم تصميمه مسبقا والتأكيد على أن الإستراتيجية المنفذة هي المقصودة وأن تنفيذ الإستراتيجية يؤدي إلى النتائج المطلوبة، وترتبط الرقابة الإستراتيجية بعملية تقييم الإستراتيجية الحالية التي عجزت عن تقييمها الأساليب التقليدية في مراقبة تنفيذ الإستراتيجية حيث كانت تعتمد كثيرا على المؤشرات المالية التي لم يعد بإمكانها إعطاء صورة حقيقية عن مدى نجاعة الإستراتيجية.

ظهر مفهوم بطاقة الأداء المتوازن على يد كل من (Robert.S. Kaplan et David .P. Norton) ونوقش لأول مرة في جامعة (هارفرد) في عام 1992.

1- مفهوم بطاقة الأداء المتوازن:

بطاقة قياس الأداء المتوازن هي نظام إداري يعتمد على تصميم نظام لتقييم الأداء يهدف إلى مساعدة الشركة على ترجمة رؤيتها ورسالتها و إستراتيجياتها إلى مجموعة من الأهداف و القياسات الإستراتيجية المترابطة.

- **Kaplan and Norton** : تعتبر بطاقة الأداء المتوازن أداة لقياس الأداء الاستراتيجي، حيث يتم ترجمة الاستراتيجية الى أهداف استراتيجية، ومقاييس و قيم مستهدفة، وخطوات اجرائية واضحة وذلك للتأكد من تنفيذ الاستراتيجية.
- كما تعرف على انها نظام لادارة الأداء على مستوى المنظمة حيث تجمع بين المعايير المالية و الغير المالية حيث تعطي bscd صورة شاملة وواضحة عن وضعية المنظمة او مدى تطبيق الاستراتيجية استنادا الى أربع أبعاد (البعد المالي، بعد العملاء، بعد العمليات الداخلية، بعد النمو والتدريب)

و قد كانت أهم الأسباب التي أدت إلى ظهو هذه الأداة هي :

- الهاجس الكبير الذي يواجهه المدراء، و المتمثل في وجود هوة كبيرة بين إستراتيجية المؤسسة و بين النشاطات اليومية التنفيذية.

- المؤشرات المالية وحدها لا تعكس الصورة الحقيقية لأداء المؤسسة، و ما النتائج المالية المحققة إلا ثمرة لسلسلة من العمليات الأساسية في المؤسسة كالبحث و التطوير والاهتمام بالعنصر البشري، لذا أصبح من الواجب الاهتمام بها ووضع مؤشرات لمتابعتها و تحسينها.
- وجود المؤسسة في محيط تنافسي يتطلب القدرة على رؤية الأداء في مجالات متعددة وبشكل متزامن.

مما سبق نستنتج أن تعتبر بطاقة الأداء المتوازن(Balanced Score Card)أحد الأساليب والتقنيات الإدارية الحديثة التي ساهمت في ضبط أداء المنشآت، وهي تعد نظاما إداريا وخطة استراتيجية لتقييم أنشطة وأداء المنشأة وفق رؤيتها وإستراتيجيتها، يوازن هذا النظام ما بين الجوانب المالية ورضا العملاء، وفاعلية العمليات الداخلية، وجوانب التعلم والتطوير والإبداع في المنشأة سواء كانت ربحية أو غير ربحية، خدمية أو صناعية، حكومية أو غير حكومية، صغيرة أو كبيرة بالاضافة الى ذلك تعتبر أداة اتصال فعالة بين مختلف المستويات الادارية في المنظمة ووسيلة لتبادل المعلومة

2- أسباب ظهور بطاقة الأداء المتوازن:

ظهرت بطاقة الاداء المتوازن لتغطي عجز المعايير المالية التقليدية في مراقبة مدى تنفيذ الاستراتيجية، بالاضافة الى المتغيرات التي طرأت على مختلف نواحي الأداء ومن أبرزها:

- المؤشرات المالية وحدها لا تعكس الصورة الحقيقية لأداء المؤسسة، و ما النتائج المالية المحققة إلا ثمرة لسلسلة من العمليات الأساسية في المؤسسة كالبحث و التطوير والاهتمام بالعنصر البشري، لذا أصبح من الواجب الاهتمام بها ووضع مؤشرات لمتابعتها و تحسينها؛
- الهاجس الكبير الذي يواجهه المدراء، و المتمثل في وجود هوة كبيرة بين إستراتيجية المؤسسة و بين النشاطات اليومية التنفيذية؛
- التطور التكنولوجي في مجال الانتاج و نظم المعلومات، بالاضافة الى شدة المنافسة؛
- توجه المنظمات الى ارضاء العميل و نحو تطبيق مبادئ الجودة الشاملة، فلسفة JIT؛
- تحديد وتطوير استراتيجية المنظمة؛
- تعميم استراتيجية المنظمة على جميع أنحاء المنظمة (استراتيجية الاتصال)؛
- تجزئة الأهداف الاستراتيجية الى أهداف فرعية، وترتيبها على مراحل متتاليةمن خلالها تتحقق الأهداف الاستراتيجية للمنظمة؛
- الربط بين الأهداف الاستراتيجية طويلة الأجل وقصيرة الأجل؛

- مراجعة دورية لأداء المنظمة، وذلك للتعرف على مواطن القصور ومعالجتها.

3- أهداف بطاقة الأداء المتوازن:

- تحديد وتطوير استراتيجية المنظمة؛
- تعميم استراتيجية المنظمة على جميع أنحاء المنظمة (استراتيجية الاتصال)؛
- تجزئة الأهداف الاستراتيجية الى أهداف فرعية، وترتيبها على مراحل متتاليةمن خلالها تتحقق الأهداف الاستراتيجية للمنظمة؛
- الربط بين الأهداف الاستراتيجية طويلة الأجل وقصيرة الأجل؛
- مراجعة دورية لأداء المنظمة، وذلك للتعرف على مواطن القصور ومعالجتها.

4- المكونات الأساسية لبطاقة قياس الأداء المتوازن Elements of the Balanced Scorecard

- **الرؤية المستقبلية**(futur Vision) والتي تبين الى أين تتجه المنظمة وماهي الهيئة المستقبلية التي ستكون عليها؛
- **الإستراتيجية** (Strategy): وتتألف من مجمل الأهداف والخطط الطويلة المدى؛
- **الأهداف**(Objectives): تمثل النتائج المراد تحقيقها التي تساهم في الوصول الى رؤية المنظمة، حيث يتم توزيع وتخصيص الاهداف على الأبعاد الأربعة حيث يجب ان تكون الاهداف واقعية وقابلة للقياس ومحددة بإطار زمني؛
- **المؤشرات** (Measures): تعكس مدى التقدم نحو تحقيق الهدف الاستراتيجي؛
- **المبادرات الاستراتيجية** (Initiatives): تسجل فيه المبادرات أو الأشياء التي سنقوم بها لتحقيق الهدف، مثلا قد يكون الهدف زيادة رضا العملاء عن مستوى الخدمة فيكون المؤشر هو نتيجة استطلاع للرأي تم تنفيذه بشكل ربع سنوي "مثلا"، ويقيس مدى رضا العملاء عن الخدمة المقدمة، وقد تكون هناك مبادرة مثل تحسين مظهر العاملين أو تدريب العاملين على التعامل مع العملاء أو غير ذلك. لاحظ أن مؤشرات الأداء لا يشترط أن تكون كمية، بل قد تكون نوعية أو وصفية.

المحاور	الاهداف الاستراتيجية	المعايير	المسؤلية	النتائج الفعلية	النتائج المستهدفة	المبادرات
المالية						
العملاء						
العمليات الداخلية						
الابداع والتطوير (الموظفين)						

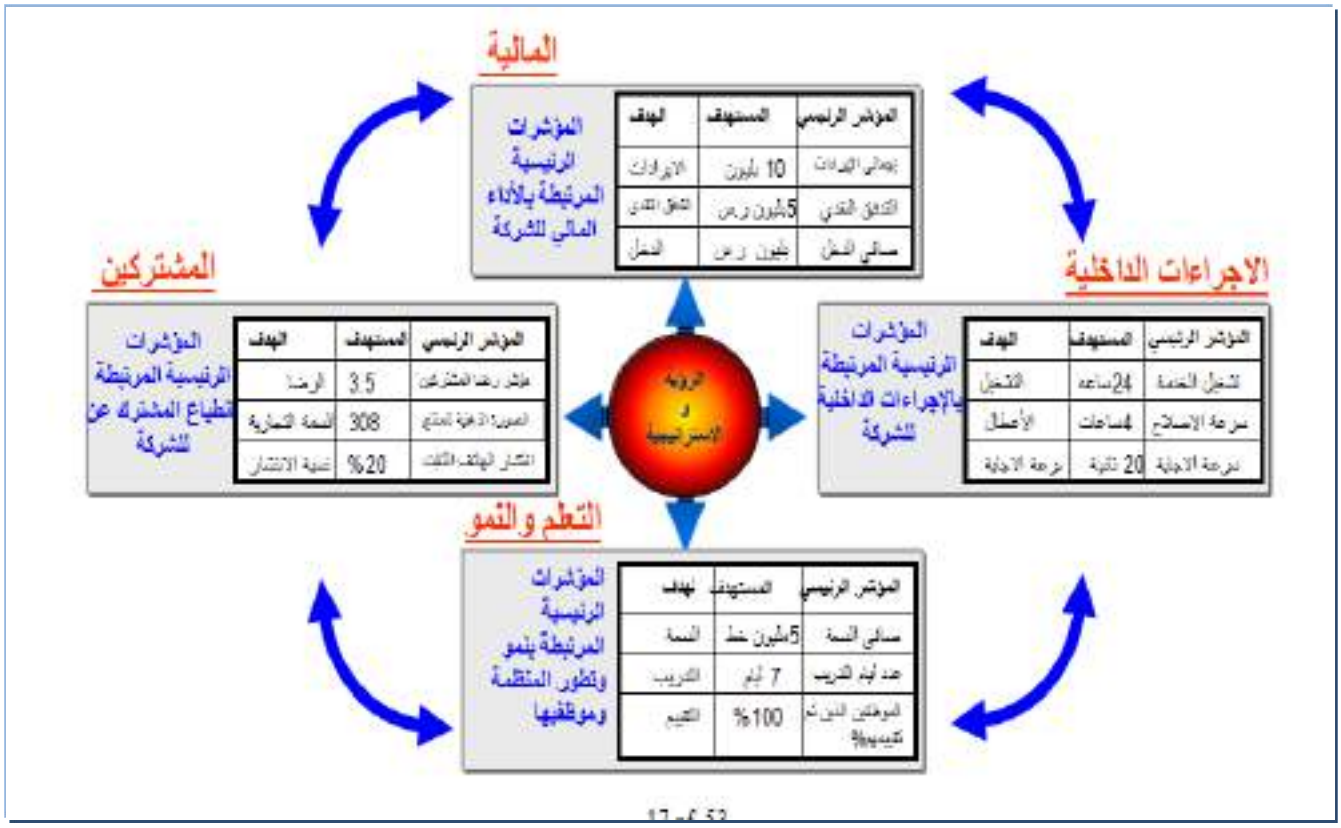
5- المحاور الأساسية الأربعة لبطاقة الأداء المتوازن :

4-1-المحور المالي: يحتوي على مؤشرات تقيس الأداء المالي للأهداف الطويلة المدى للمنظمة، كما يبين نجاعة تطبيق الاستراتيجية الحالية من وجهة النظر المالية بالنسبة للمساهمين والملاك(العائد على الاستثمار، نصيب السهم من الارباح، متوسط الايرادات لكل قناة توزيع، نسبة التكاليف التشغيلية الى الايرادات...).

4-2- **محور العملاء:** تتوجه المنظمات المعاصرة الى تلبية حاجات او متطلبات العميل من حيث الاخذ بعين الاعتبار هذا المحور عند وضع الاستراتيجية لما له أهمية في الحفاظ على الحصة السوقية وبقائها واستمراريتها على الصعيد التنافسي، من خلال قدرة المنشأة على توفير منتج بنوعية عالية وسعر معقول، وتتمثل مؤشرات قياس رضا العميل معدل دوران العملاء، عدد العملاء الجدد، معدل الحفاظ على العميل، معدل رضا العملاء الى متوسط الوقت اللازم للاستجابة للشكاوي.

4-3-محور العمليات الداخلية: يهتم هذا البعد بالعوامل والإجراءات الوظيفية الداخلية التي تمكن المنظمة من تنفيذ الاستراتيجية بامتياز التي تؤدي الى تحقيق رغبات العملاء بكفاءة وفعالية، بالاضافة الى تحقيق نتائج مالية ترضي المساهمين وتتمثل في نظام التكاليف على اساس الأنشطة ABC، نظام الادارة على أساس الأنشطة ABM ،ادارة الجودة الشاملة QTM، نظام الانتاج في الوقت المناسب JIT وتتمثل المؤشرات هنا في عدد العمليات التي تتم بصورة الية، نسبة الأخطاء في العمليات، الايرادات لكل موظف... الخ.

4-4- **محور التعلم و النمو و التطوير**: وهي تتعلق بقدرة المؤسسة على تطوير منتجات جديدة وتعلم أو ابتكار تقنية متقدمة وتطبيق سياسات إدارية حديثة. وقد تشمل هذه المهام تطبيق أسلوب إداري جديد، يقوم على تقدير، وتقديم عدد من المنتجات الجديدة، وعدد الاقتراحات المقدمة والمنفذة من العاملين، والدوافع والحوافز لدى العاملين للابتكار والتطوير، لأنه بدون التعلم والإبداع والابتكار لا يمكن الاستمرار، وذلك لأن المنافسين يتطورون. واستخدام هذه البطاقة يساعد الشركات على مراقبة تطورها وقدرتها على الابتكار والتجديد ومن أهم المؤشرات هنا معدل رضا الموظفين، عدد المنتجات الجديدة على عدد اقتراحات التطوير لكل موظف...



سؤال: ما لعلاقة بين لوحة القيادة و الموازنة التقديرية و بطاقة الأداء المتوزان؟

6- مؤشرات الأداء:

المحور	الأهداف الاستراتيجية
المالية	• رفع مستوى قوة الوضع المالي من خلال تقليل التكاليف
	• المحافظة على معدل نمو الايرادات من مختلف القنوات
	• زيادة القيمة المضافة للمستثمرين • تحقيق هامش ارباح/ الرفع من قوة السهم
العميل	• الاستجابة لمتطلبات العملا من خلال تطوير المنتجات والخدمات الجذابة
	• تطوير مستوى جودة الخدمة
	• تطوير معدل الحفاظ على العملاء
العمليات الداخلية	• تطوير االثقافة التنظيمية ، تطوير الهيكل التنظيمي، الجودة، اعادة الهندسة...
	• تطوير فعالية العمليات
	• تطوير انتاجية الموظفين
التطور والتعليم، والابداع	• تطوير المعرفة بالمنتجات
	• الحفاظ على بيئة العمل الفعالة
	• الحصول والحفاظ على المعرفة

المحور	عوامل النجاح الرئيسية
المالية	• الوصول الى التكاليف المثالية
	• نمو الايرادات على مستوى كافة قنوات التوزيع
	• زيادة العائد على سهم المنشأة
العميل	• الاستجابة السريعة لشكاوي العملاء
	• الاستجابة السريعة لمتطلبات العملاء
العمليات الداخلية	• الاستخدام الامثل لتقنية المعلومات
	• الرقابة العالية على العمليات
	• الانتاجية العالية للموظفين
التطور والتعليم	• تدريب الموظفين
	• تحفيز الموظفين

المحور	مؤشر القياس
المالية	• الربحية لكل سهم
	• متوسط الايرادات لكل قناة توزيع
	• نسبة التكاليف التشغيلية الى الايرادات
العميل	• نسبة العملاء المتكررين
	• معدل رضا العملاء / متوسط الوقت اللزم للاستجابة الى شكاوي (طلبات العاملاء)
العمليات الداخلية	• عدد العمليات التيي تتم بصور آلية
	• نسبة الخطاء في العمليات
	• الايرادات لكل موظف
التطور والتعليم	• معدل رضا الموظفين
	• عدد المنتجات الجديدة في العام • معدل اقتراحات التطوير لكل موظف

7- **الفوائد العامة من تطبيق بطاقة قياس الأداء المتوازن:**

- يساعد على تطوير الفهم التام للاستراتيجية
- توحيد توجهات الإدارة العليا وكافة فرق العمل في المنشأة نحو تحقيق استراتيجية المنشأة
- ربط مؤشرات الأداء بالمبادارات والاستراتيجيات
- توفر اطار العمل المثالي لنقل التوجهات الاستراتيجية لكافة الجهات في المنشأة والمساعد على تنفيذ الاستراتيجية
- مساعدة المدراء في اتخاذ القرارات
- يساعد على نشر ثقافة المسؤلية تجاه تحقيق الاهداف الاستراتيجية للمنشأة
- يساعد على ترابط كافة الوحدات الادارية في المنشأة وتكاتفها في تحقيق الاهداف وذلك من خلال نقل الاهداف الاستراتيجية عبر التظيم الاداري للمنشأة هبوطاً وصعوداً
- التركيز على محفزات الأداء الحالي والمستقبلي للمنشأة

سلسلة التطبيقات

السلسلة النظرية رقم 01:

1. ماهي الكلمات المفتاحية المكونة لمفهوم مراقبة التسيير؟
2. ما الفرق بين مراقب التسيير و وظيفة مراقبة التسيير؟
3. ماهي العلاقة الموجودة بين وظيفة مراقبة التسيير و ثقافة المؤسسة؟
4. هل يمكن ان نجد مراقبة التسيير في PME؟ ام لا داعي لذلك؟
5. هل أهداف المؤسسة مالية فقط؟
6. ماذا نقصد بالانحراف؟
7. ما الفرق بين الرقابة و المراقبة؟
8. ما هي انواع المراقبة؟
9. ما الفرق بين بنظام مراقبة التسيير و وظيفة مراقبة التسيير؟
10. ما العلاقة بين مراقبة التسيير و الهيكل التنظيمي؟
11. ما العلاقة بين مراقبة التسيير و نظام المعلومات؟
12. ما العلاقة بين مراقبة التسيير و الاهداف؟
13. هل تعتبر وظيفة مراقبة التسيير امر قانوني علينا بتجسيده؟ ام وظيفة كمالية؟ ام وظيفة مهمة تهدف الى متابعة مدى تحقيق الهدف؟
14. الأهداف التي يتابعها مراقب التسيير بأي وظيفة تتعلق؟ اعط مثال.
15. على أساس ماذا توضع الأهداف في المؤسسة؟ او كيف يقوم مراقب التسيير بوضع الأهداف؟
16. ماهي الخصائص التي يجب توفرها في الهدف؟
17. ما الفرق بين: قياس الأداء و تقييم الأداء و تقويم الأداء.
18. ما الفرق بين مراقبة التسيير في مؤسسة اقتصادية و خدماتية.

FR	EN	AR	
Reporting	Reporting		1
écart	gap		2
Marge d'écart	Margin of deviation		3
Taux de réalisation d'objictif	rate of Achievement objective		4
Taux d'avancement	Rates of progress		5
Taux de croissance	Rate of growth		6
Indicateurs	indicators		7
Plan de travaille	Work plan		8
efficacité	effectiveness		9
efficience	efficiency		10
minimiser les coûts	minimize costs		11
production	production		12
productivité	productivity		13
budget	budget		14
bilan	balance sheet		15
trésorerie	Treasury		16
tableau de bord	Dashboard		17
BSC/ tableau de bord équilibré	balanced scorecard		18
Audit/ contrôle de gestion	Audit / management control		19
ABC	نظام التكاليف على أساس الأنشطة		
ABM	الادارة على أساس الأنشطة		
ABB	الموازنة على أساس الأنشطة		

التدقيق	مراقبة التسيير
القيام بالفحص و الدراسة.	القيام بمقارنة المستهدف مع المحقق و استخراج الانحرافات و تصحيحها
التدقيق توجه مخرجاته إضافة إلى المؤسسة للجمهور (البنوك،الضرائب الملاك، المستثمرين)؛	مراقبة التسيير مخرجاته توجه إلى إدارة المؤسسة فقط.
التدقيق أشمل بما فيها النتائج يهتم بالإجراءات و القوانين.	مراقبة التسيير تهتم بالنتائج الكمية والنوعية.
قد يكون داخلي و خارجي	داخلي فقط

معدل تحقيق الهدف: تهدف مؤسسة RJ لاى الوصول الى 1500 زبون مع نهاية 2017.

- احسب نسبة التقدم في تحقيق الهدف في شهر اوت اذا علمت ان عدد الزبائن لنفس الشهر 950.
- احسب: معدل تحقيق الهدف الذا علمت ان المؤسسة حققت في 2017/12/31 عدد الزبائن: 1200.
- احسب معدل التطور اذا علمت ان المؤسس حققت في 2016/12/31 عدد زبائن 1050.

الادارة على أساس الأنشطة ABM

تقوم فكرة نظام الادارة على أساس الأنشطة Activity Based Management على اعتبار أن إدارة الأنشطة هي الطريقة التي يمكن من خلالها تحسين قيمة المنتج وتحسين الأرباح التي يمكن تحقيقها من إنتاج هذه القيمة. (BOUIN p 153) نظام ABM هو أسلوب إدارة يرتكز على الأنشطة والعمليات، كونها تعتبر أكثر استقرارا من حيث تكاليفها والعوامل المسببة لها (LANGLOIS.L et autres2008 P 89) إلى جانب مساهمتها في توليد القيمة التي ينتظرها العميل ، مما اوجب إدارتها بفعالية .

يمكن تعريف نظام ABM على أنه مجموع الأعمال التي تقوم بها المؤسسة من اجل تحسين كفاءة وفعالية أنشطتها وعملياتها، مراعية مدى مساهمتها في إيجاد القيمة، معتمدة على المعلومات المحصل عليها من نظام ABC. (MENDOZA et autres2004 P 291) ، يقوم نظام ABM على رؤية إستراتيجية، أي أن القرارات المتخذة يجب أن تأخذ بعين الاعتبار الآثار على المدى البعيد، وكذلك التغيرات المتوقعة، إلى جانب الاهتمام بالاتصال المستمر مع العملاء من خلال معرفة ما ينتظره المستهلك من أجل إشباعه.(DRURY 2007 P544)

الموازنة على أساس الأنشطة ABB:

ترتكز الموازنة على أساس الأنشطة ABB، Activity Based Budget على فهم الأنشطة وعلاقتها في تحقيق الأهداف الإستراتيجية، وذلك من خلال التحكم في الأنشطة باعتبارها السبب الأساسي في تحسين النتائج. تعرف الموازنة على أساس الأنشطة ABB على أنها تعبير كمي عن الأنشطة المتوقعة للمؤسسة، تعكس تنبؤ الإدارة بحجم العمل، وكذلك المتطلبات المالية وغير المالية للوصول إلى الأهداف الاستراتيجية، وكذا التغيرات المخططة لتحسين الأداء ، وذلك بتحديد نوع العمل المراد أداؤه، كمية العمل المراد أداؤه، وكذا تكلفة هذا العمل، فهي تعتبر أداة للتنبؤ والتوقع من أجل تخصيص الموارد اللازمة(BOUIN – SIMON ,p 141)

سلسلة الأعمال الموجهة رقم 02 في مقياس: مراقبة التسيير

تطبيق 01:

إليك معادلة التكاليف الإجمالية التالية لإحدى المؤسسات: $Y= 15 x + 2000$

اليك المعلومات الاتية: سعر بيع الوحدة 35 دج، عدد الوحدات المنتجة: 500 .

المطلوب:

1- عتبة المردودية . -2 هامش الأمان. -3 مؤشر الأمان.

4- تاريخ تحقق عتبة المردودية بالزمن .-

تطبيق 02:

مؤسسة **RJ** للصناعات التكنولوجية قامت بانتاج 100 حاسوب، وحدد سعر البيع ب 30 دج للوحدة، بلغت التكاليف الثابتة 500 دج، بينما التكاليف المتغيرة تساوي 15 دج للوحدة.

احسب مايلي:

1- نتيجة المؤسسة.
2- عتبة المردودية مع التمثيل البياني.
3- عتبة المردودية بالزمن و بالكمية.
4- هامش الأمان بالقيمة و الكمية.
5- ذراع الاستغلال.

تطبيق 03:

إحدى المؤسسات الصناعية تقوم بإنتاج وتوزيع منتوج معين، وقد توفرت لك البيانات التالية:

- تكلفة المواد الأولية لإنتاج وحدة واحدة : 4 دج؛
- تكلفة اليد العاملة لإنتاج وحدة واحدة : 10 دج؛
- المصاريف الصناعية المباشرة لإنتاج وحدة واحدة: 2 دج؛
- التكاليف الثابتة: 600 000 دج؛

- هامش الربح 30% من التكلفة الكلية للوحدة الواحدة؛
- الطاقة المستغلة 80 % من الطاقة المتاحة والمقدرة بـ 100 000 وحدة في السنة.

المطلوب:

1- حساب مقدار التكلفة الكلية المتغيرة والتكلفة الكلية ؛

2- تحديد سعر البيع ورقم الأعمال الكلي والربح الإجمالي للمؤسسة؛

3- تحديد مقدار الطاقة الإنتاجية غير المستغلة.

4- احسب عتبة المردودية ، مع الرسم البياني.

على فرض أن قسم البحوث والدراسات التسويقية بعد دراسة السوق قد توصل إلى الاقتراحين التاليين:

1- الاقتراح الأول: بإمكان المؤسسة استغلال كامل طاقتها الإنتاجية إذا قامت بحملة إشهارية لمنتجاتها بتكلفة 10 000 دج، وذلك بشرط تخفيض سعر البيع بـ 10 %؛

2- الاقتراح الثاني: وجد زبون جديد مستعد لشراء 30 000 وحدة خلال السنة القادمة وبنفس السعر السائد، ولمواجهة الطلب واستغلال كامل الطاقة الإنتاجية المتاحة يتطلب استئجار تجهيزات إنتاج بتكلفة 70 000 دج سنويا.

المطلوب: بصفتك مراقبا للتسيير، ما هو أحسن البديلين اعتمادا على تحليل التكاليف والإيرادات.

سلسلة الأعمال الموجهة رقم 03 في مقياس: مراقبة التسيير

التطبيق 01:

اليك معلومات مؤسسة **RJ** للصناعات التكنولوجية: CF=600000 dz، CVu=100 dz، **P=** 200 dz ،

استنادا للمعلومات السابقة احسب ما يلي:

1- احسب SRu ؟- *CA؟ - ارسم عتبة المردودية بيانيا بثلاث طرق؟

4- احسب R اذا كانت x=10000؟

التطبيق 02:

بلغ مبيعات مؤسسة RJ dz 800000، في حين كانت: CV= 420000 dz و 190000 dz CF=.

المطلوب: - أحسب بطريقتين عتبة المردودية.- أحسب هامش الأمان (MS) ومؤشر الأمان. (TMS)

- حدد تاريخ تحقق عتبة المردودية.

التطبيق 03:

اليك الجدول التالي المتعلق بتصنيف التكاليف لثلاث شركات كما يلي:

نوع الشركة	CF	CVu	P
RJ	36000دج	4دج	09 دج
Rmobile	16000دج	5دج	09 دج
Rbus	66000دج	3دج	09 دج

المطلوب:

1- أحسب SRu لكل مؤسسة؟

2- ما هي أفضل شركة بالنسبة للنتيجة، إذا زادت المبيعات عن 10000 وحدة لكل منهم بعد الوصول إلى نقطة التعادل؟

3- إذا كانت الإدارة في كل شركة تريد تحقيق R=20000dz ، فما هي قيمة المبيعات اللازمة في الشركات الثلاثة؟

التطبيق 04:

تقوم مؤسسة **Rmobile** بإنتاج المنتج **M**، وتبيعه بسعر بيع يقدر بـ: 200دج للوحدة، فكانت التكلفة المتغيرة للوحدة من **M** هي: 150دج، أما التكاليف الثابتة الإجمالية فقد بلغت: 2000دج.

عرض على هذه المؤسسة استبدال قطعة في إحدى الآلات المستخدمة في صناعة المنتج **M**، وسيترتب على ذلك تخفيض التكلفة المتغيرة للوحدة منه بـ: 50%، مع زيادة التكاليف الثابتة بمبلغ: 1500دج.

المطلوب:

بصفتك كمراقب تسيير في هذه المؤسسة هل اجراء استبدال القطعة مربح للمؤسسة أم لا؟

التطبيق 05:

تبلغ التكاليف الثابتة في أحد المصانع: 200000دج، فإذا علمت أن ما مقداره 10000 وحدة تمثل طاقة تشغيل قيمتها 21% من طاقة التشغيل (الفترة الواحدة)، وأن التكاليف المتغيرة تمثل ما مقداره 18دج للوحدة الواحدة، وسعر البيع هو: 24دج للوحدة الواحدة. فما هي نسبة تشغيل طاقة المصنع اللازمة للوصول إلى نقطة التعادل؟

سلسلة الأعمال الموجهة رقم 04 في مقياس: مراقبة التسيير التكاليف المعيارية

تطبيق01:

انتجت شركة للصناعات 1000 وحدة من المنتج (أ)، حيث كانت التكلفة الفعلية للمواد المباشرة 18,450 دينار وقد تم شراء واستعمال 4,500 كغ من المواد المباشرة بتكلفة فعلية 4.1 دينار لكل كيلو غرام . علما بان الكمية المعيارية لانتاج 1000 وحدة من المنتج (أ) هي 4,300 كغ من المواد المباشرة وان السعر المعياري لكل كغ من المواد المباشرة هو 4 دنانير.

المطلوب : احسب انحراف الكمية للمواد امباشرة ،احسب انحراف السعر للمواد المباشرة.(باستخدام التحليل الثنائي بطريقتين)

تطبيق 2:

خلال يونيو اشترت الشركة 6500 كغ مواد اولية بسعر 3.8 دينار شاملة تكاليف النقل والمناولة وبعد خصم الكمية واستخدمتها (كل المواد المشتراه من المواد الخام) في انتاج 2000 وحدة وان السعر المعياري 4 دينار ، والكمية المعيارية للوحدة المطلوب انتاجها 3 كغ.

المطلوب : احسب انحراف الكمية للمواد امباشرة ،احسب انحراف السعر للمواد المباشرة.(باستخدام التحليل الثنائي بطريقتين و التحليل الثلاثي)

تطبيق 03:

كانت تتوقع مؤسسة انتاج 1800 وحدة من المنتوج ك، وهذا في زمن معياري مقدر بـ 1.3 ساعة، لكل وحدة منتجة، وهذا بتكلفة 24 دج/سا.

لكن خلال عملية الانتاج الفعلي كانت الكمية المنتجة هي 1800 وحدة، وذلك في زمن فعلي اجمالي مقدر بـ 2700 ساعة عمل بتكلفة اجمالية مقدرة بـ 59400دج .

المطلوب : – حساب الانحراف الاجمالي وتحليله ثنائيا ثم ثلاثيا؟

– تمثيل هاته الانحرافات بيانيا .

سلسلة الأعمال الموجهة رقم 05 في مقياس: مراقبة التسيير التكاليف المعيارية

التطبيق رقم01:

تنتج مؤسسة RJ 8000 وحدة باستخدام 1000 قنطار من المادة الأولية بتكلفة 12 دج للوحدة.

بينما قدرت كمية المادة الأولية لكل وحدة = 0.124 للقنطار ، بتكلفة 12.5 دج للوحدة.

المطلوب: احسب التكلفة المعيارية والحقيقية وحدد فروقاتها على شكل جدول. (استخدم التحليل الثنائي)

التطبيق02:

م اجل انتاج 1600 لوح الكتروني في مؤسسة RJmobil ، استخدمت 140ساعة يد عاملة ب 25 دج للساعة الواحدة، في حين كانت التكاليف المعيارية لانتاج 1500 لوح الكتروني يتطلب 150ساعة عمل ب 24 دج للساعة.

المطلوب: قم بحساب الفرق الاجمالي لتكلفة اليد العاملة و حلله الى فرق على الساعات وفرق سعر الساعة وفرق مشترك مع التمثيل البياني. (التحليل الثلاثي)

التطبيق 03:

تنتج مؤسسة Rbus الطائرات، فقامت بتحديد التكاليف المعيارية الشهرية لانتاج 800 طائرة لسنة 2017 في الجدول:

البيان	الكمية	التكلفة
المادة الاولية 01	600	50
المادة الاولية 02	400	20
يد عاملة مباشرة	160	30
مصاريف غير مباشرة	400	25

في شهر ماي 2017 حققت المؤسسة ما يلي:

- عدد الطائرات المنتجة: 1000 طائرة،
- تكاليف المادة الأولية 01: 740كغ ب 50 دج للكغ
- تكاليف المادة الأولية 02: 505كلغ ب19 دج للكغ
- عدد ساعات العمل المباشرة: 198 ساعة ب29.5 للوحدة.
- المصاريف غير المباشرة : 505كلغ ب 26دج للكغ.

المطلوب:

- احسب الفروقات الاجمالية لتكاليف الانتاج في شهر ماي.(يكون الحل في جدول).
- تحليل فرق المادة الأولية 01، واليد العاملة المباشرة جبريا و بيانيا الى الفرق الكمية وفرق التكلفة و فرق مشترك.(تحليل ثلاثي)

التطبيق 04:

سجلت الأعباء الحقيقية لإنتاج **390** وحدة من منتوج **A** في مؤسسة (**X**) ونتائج شهر ديسمبر من السنة **N** موضحة في الجدول التالي، والذي ينتج في ثلاثة ورشات (تصنيع، تركيب، إتمام).

العناصر	الكمية	تكلفت الوحدة	المبلغ الإجمالي
المواد الأولية	352 كلغ	29 دج	10208
اليد العاملة المباشر	243 ساعة	23دج	5589
مصاريف غير مباشرة لورشة التصنيع	239	14دج	3346
مصاريف غير مباشرة لورشة التركيب	355	11دج	3905
مصاريف غير مباشرة لورشة الإتمام	390	16دج	6240
التكلفة الإجمالية			29288
الكمية المنتجة			390
تكلفة الوحدة			75,097

بينما كانت التكاليف المعيارية للإنتاج **100** وحدة من منتوج A ملخصة في الجدول التالي:

العناصر	الكمية	تكلفت الوحدة	المبلغ الإجمالي
المواد الأولية	**87** كلغ	**31** دج	**2697**
اليد العاملة المباشر	**60**ساعة	**25**دج	**1500**
مصاريف غير مباشرة لورشة التصنيع	**63**	**13** دج	**819**
مصاريف غير مباشرة لورشة التركيب	**84**	**13.50**دج	**1134**
مصاريف غير مباشرة لورشة الإتمام	**100**	**16**دج	**1600**
التكلفة الإجمالية			**7750**
الكمية المنتجة			**100**
تكلفة الوحدة			**77.50**

المطلوب:

1- حساب تكلفة الإنتاج المعيارية والحقيقية على شكل جدول، واستخرج الفروقات بينهما ؟.

2- تحليل فرق المادة الأولية مع التمثيل البياني لها ؟.

3- تحليل فرق اليد العاملة مع التمثيل البياني لها ؟.

السلسلة رقم 06:

تطبيق 01:

إليك الإحصائيات التالية للمبيعات الفصلية للسنوات 2013/2012 في الجدول الموالي:

السنوات	الفصول	المبيعات الفعلية
2012	1	50
	2	100
	3	135
	4	180
2013	5	280
	6	340
	7	385
	8	430

الاحتفاظ بمخزون تام الصنع في بداية كل فصل يعادل 12% من مبيعات ذلك الفصل، ولإنتاج وحدة واحدة من هذا المنتج تم تقدير 3كلغ لكل منتج بتكلفة 8دج للكلغ.

المطلوب:

المطلوب:

1- فيما يتعلق بموازنة المبيعات:

- التنبؤ بمبيعات 2014 حسب طريقة المجاميع المتحركة؛
- إيجاد معامل الارتباط بين الزمن والمبيعات الفصلية؛
- حدد المعادلة الخطية وفقا لطريقة المربعات الصغرى؛
- التنبؤ بالمبيعات لسنة 2014 وفقا لطريقة المربعات الصغرى؛
- حساب المعامل التغير الموسمي .
- تصحيح المبيعات االتنبؤية بطريقة المربعات الصغرى لسنة 2014بمعامل التغير الموسمي .

2- إعداد الموازنة التقديرية للإنتاج للفصول الثلاثة من سنة 2014؛

تطبيق 02:

يستخدم أحد منتجي السلع أسلوب المتوسطات المتحركة للتنبؤ بالمبيعات، يبين الجدول أدناه المبيعات المحققة في 12 شهر الأخيرة.

الشهر	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
المبيعات	3400	2500	3700	2600	3900	4600	4100	3500	4600	6700	5300	6000

المطلوب:

1- باستخدام متوسط متحرك ذي 3 فترات و ذي 5 فترات للتنبؤ بمبيعات الشهر 13؟

2- باستخدام متوسط موزون ذي أربع فترات بالأوزان التالية: 10%، 20%، 30%، 40% للأشهر 1، 2، 3، 4 على التوالي. أحسب المبيعات التقديرية للشهر 13.

السلسلة 07

التمرين 01 :

إليك الإحصائيات التالية للمبيعات الفصلية للسنوات 2016/ 2017 في الجدول الموالي:

السنوات	الفصول	المبيعات الفصلية
2016	**1**	**50**
	2	**75**
	3	**80**
	4	**90**
2017	**5**	**100**
	6	**210**
	7	**230**
	8	**250**

يتم الاحتفاظ بمخزون تام الصنع في بداية كل فصل يعادل 20% من مبيعات ذلك الفصل

المطلوب :

1- فيما يتعلق بموازنة المبيعات:

- **إيجاد معامل الارتباط بين الزمن و المبيعات الفصلية**
- **حدد المعادلة الخطية وفقا لطريقة المربعات الصغرى**
- **التنبؤ بالمبيعات لسنة 2018**
- **أحسب معامل التغير الموسمي**
- **قم بتصحيح المبيعات التنبؤية لسنة 2018 بمعامل الموسمي**

2- إعداد الموازنة التقديرية للإنتاج للفصول الثلاثة من سنة 2018

التمرين :02

إليك الإحصائيات التالية للمبيعات الفصلية للسنوات 2018/2016 في الجدول الموالي:

السنوات	الفصول	المبيعات الفصلية
2016	**1**	**40**
	2	**90**
	3	**110**
	4	**125**
2017	**5**	**130**
	6	**170**
	7	**185**
	8	**200**

يتم الاحتفاظ بمخزون تام الصنع في بداية كل فصل يعادل 10% من مبيعات ذلك الفصل

المطلوب :

3- فيما يتعلق بموازنة المبيعات:

- **إيجاد معامل الارتباط بين الزمن و المبيعات الفصلية**
- **حدد المعادلة الخطية وفقا لطريقة المربعات الصغرى**
- **التنبؤ بالمبيعات لسنة 2018**
- **أحسب معامل التغير الموسمي**
- **قم بتصحيح المبيعات التنبؤية لسنة 2018 بمعامل الموسمي**

4- إعداد الموازنة التقديرية للإنتاج للفصول الثلاثة من سنة 2018

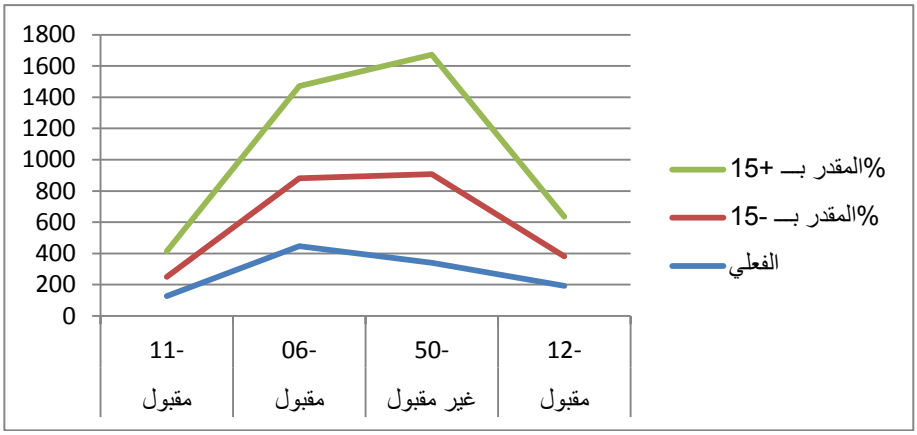
دراسات حالة

1- أمثلة عن الموازنات التقديرية (مؤسسة اتصالات الجزائر):

يوضح مصاريف الاستثمارات من 2013 إلى 2016

المنتوج / المستويات	%المقدر بـ +15	%المقدر بـ -15	الفعلي	% الانحراف	الملاحظة
2013	165	122	127	11-	مقبول
2014	590	435	447	06-	مقبول
2015	766	566	341	50-	غير مقبول
2016	255	188	193	12-	مقبول

الشكل رقم (2-11): يبين مصاريف الاستثمارات من 2013 إلى 2015



المبلغ بالمليون دينار

من الواضح جدا أنه لا توجد انحرافات كبيرة في النتائج إلا سنة 2015 حيث بلغ الانحراف حوالي 50% ، بحيث انخفضت تكاليف الاستثمار وفي الواقع إذا قلنا سطحيا أو ميدانيا أن هذه الانحرافات في صالح المؤسسة فهذا غير منطقي لأن ضعف الاستثمارات الحالية يؤثر سلبا على الإيرادات المستقبلية لكن بعد الإمعان والتدقيق والبحث الجاد وصلنا إلى النتائج التالية:

- ارتفاع مبالغ استثمارات في سنة 2014 مما أعطى انطباع أن الاستثمارات ستتضاعف وهذا لم يحدث؛
- بعض النقائص الميدانية في الموازنة التقديرية إذا لم تراعي الواقع في المؤسسة لأن المؤسسة في 2014 قامت بعده تحولات في عدة مجالات وكانت تريد سد العجز في الاستثمارات لكن في 2015 تغير الحال عن سابقه؛
- عدم استعمال أدوات تحليلية وإحصائية لتحديد التقديرات؛

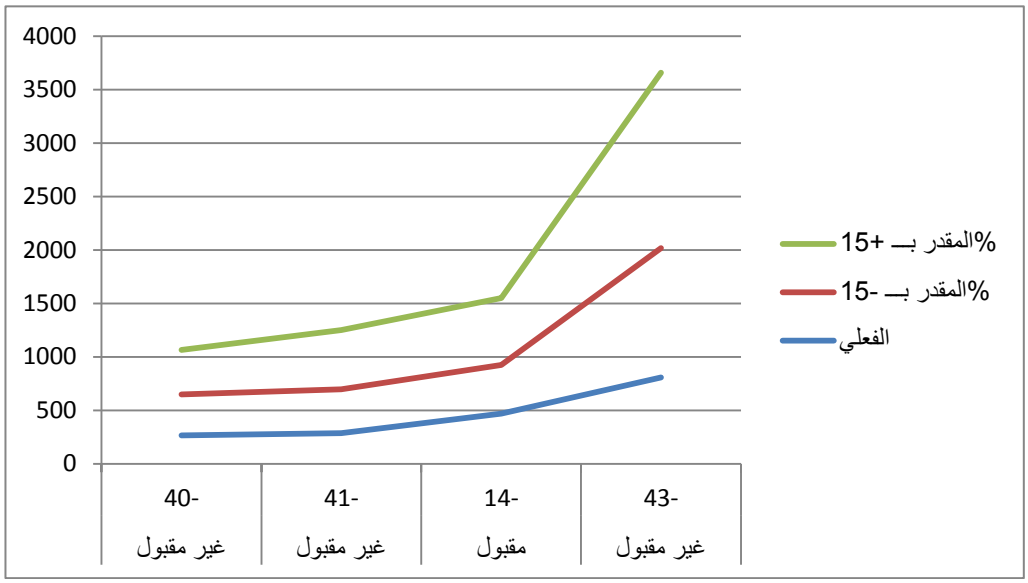
– انخفاض أسعار بعض الأجهزة الالكترونية والمعدات التي تعتمد عليهم المؤسسة.

الجدول رقم () : يوضح مصاريف التسيير من 2013 إلى 2015

المنتوج / المستويات	%المقدر بـ +15	%المقدر بـ –15	الفعلي	% الانحراف	الملاحظة
2013	418	383	265	40–	غير مقبول
2014	555	410	286	41–	غير مقبول
2015	628	454	469	14–	مقبول
2016	1638	1211	807	43–	غير مقبول

المصدر : من وثائق المؤسسة **المبلغ بالمليون دينار**

الشكل رقم (): يبين مصاريف التسيير من 2013 إلى 2015



من خلال الجدول والشكل أعلاه نلاحظ :

- من الملاحظ أن رقم الأعمال بتناقص عبر الزمن من 2013 إلى 2016 وبالمقارنة بالمتوقع فإن الانحراف يتضاعف حيث كانت التقديرات قريبة من الفعلي في 2013 و 2014 وكانت غير مرضية في 2015 و2016 إذ أن الانحرافات أكثر من 35% أن الانخفاض في المبيعات الفعلية عن المقدر له عدة أسباب قد تكون داخلية أو خارجية وهذا ما يقتضي تتبعه من طرف مراقب التسيير إذ يبحث عن الخلل ويحاول تصحيحه وتقييم أداة العاملين؛
- من المؤكد أن المسؤولية تقع إما على رجال البيع أو مصلحة التسويق أو الإدارة العليا وهذه الأسباب تعتبر أسباب داخلية لكن بالنسبة لاتصالات الجزائر فإننا وبعد التحليل الدقيق فإن المشكلة في الانحراف لسنتي 2015 و 2016 تكمن في:

– ضعف جهاز التقدير (مصلحة المالية والوكالة التجارية) عن وضع أسس علمية للتقدير و دون مراعاة الظروف الداخلية والخارجية؛

– انخفاض في مستوى الأداء عمال الإنتاج والإصلاح بالهاتف الثابت والانترنت الذي أدى إلى انقطاع متكررة وبالتالي عزوف المستهلك عن خدمات اتصالات الجزائر؛

1. رغم الحوافز التي منحتها اتصالات الجزائر للمواطنين إلا أنها لا تمس كبار الزبائن مع العلم أن كبار الزبائن يمثلون 30% من مبيعات الشركة وخاصة في قطاع المحروقات بحاسي مسعود و حاسي الرمل و ولاية إليزي مما أدى بالمؤسسات وكبار الزبائن بالبحث عن بدائل أخرى لخدمات المؤسسة؛
2. أما الأسباب الخارجية فتتمثل أساسا في المنافسة القوانين الحكومية إذ ازدادت المنافسة في قطاع الاتصالات من موبيليس إلى جازي إلى نجمة مما أدى إلى انخفاض الحصة السوقية للمؤسسة وكذلك القوانين الحكومية والتي تضجع القطاع الخاص دون مراعات خصوصيات المؤسسة العمومية الكبرى.

2- أمثلة عن لوحة القيادة لمؤسسة اتصالات الجزائر:

لوحة القيادة لشهر جانفي

Domaine	Objectifs	Total	Indicateurs Chiffrés Janvier	realisation janvier N	Taux janvier N	Ecart	Realisation cumulée	taux cummulé
Réseaux	Nouveaux raccordement Télép.	5850	534	305	57,12	-229,00	305,00	5,21
	Nouveaux raccordement ADSL	9150	790	392	49,62	-398,00	392,00	4,28
	Reprise de lignes téléphoniques	1469	228	247	108,33	19,00	247,00	16,81
						0,00	0,00	
Qualité de service	VRD à 24h	>80%	>80%	>80%	383	-72,00%	8,00%	8,00%
	signalisation	<0,3	<0,3	3267	0,46	-0,16	3267,00	0,46
	Délais de raccordement de ligne	<48H	<48H					
	Taux de disponibilité des syst.Trans.	>99,99%	>99,99%	99,27%	99,27%	-0,27	0,99	99,27%
Commerciale	Chiffre d'affaire Téléphonique	290 463 216,09	48 079 716,43	126 527 980,60	263,16%	78448264,17	126527980,60	43,56
	Chiffre d'affaire ADSL	329 650 729,78	30 730 072,81	30 577 252,32	99,50%	-152820,49	30577252,32	9,28
	Reccouvrement Année N	635 973 219,61	51 550 903,27	65 068 732,15	126,22%	13517828,88	65068732,15	10,23
	Reccouvrement Année N-1	295 061 405,14	59 268 091,65	18 333 108,66	30,93%	-40934982,99	18333108,66	6,21
	Reccouvrement ant.à l'année N-1	77 074 739,19	26 436 473,30	1 681 612,82	6,36%	-24754860,48	1681612,82	2,18

3- مثال عن لوحة القيادة لمؤسسة البناء للجنوب و الجنوب الكبير:

العناصر	الشهري		الانحراف		التراكمي		الانحراف	
	سبتمبر 2012	سبتمبر 2013	القيمة	%	سبتمبر 2012	سبتمبر 2013	القيمة	%
رقم الأعمال	64 351	134 003	69 652	%108	838 809	754 182	-84 627	%10,09-
إنتاج الفترة	64 351	134 003	69 652	%108	838 809	754 182	-84 627	%10,09-
إستهلاكات الفترة	21 952	75 042	53 090	%242	362 819	378 849	16 030	%4
القيمة المضافة	42 399	58 961	16 562	%39	475 990	375 333	-100 657	%21-
الفائض الإجمالي للإستغلال	5 659	16 080	10 421	%184	18 831	-35 077	-53 908	%286-

4- موازنة التقديرية لمؤسسة البناء للجنوب و الجنوب الكبير:

العناصر	مقدر 2013	محقق 2013	الانحراف	%
الإنتاج المباع	1260 300	1374 987	114 687	%9.1
المواد واللوازم المستهلكة	403 874	351 955	-51 919	%12.8 -
الخدمات	284 332	513 797	229 465	%80.7
القيمة المضافة	572 095	387 203	- 184 892	%32,3 -
مصاريف المستخدمين	396 989	589 369	192 380	%48,5
الضرائب والرسوم	36 126	19 085	- 17 041	%47,2 -

مصاريف مالية	6 000	2 118	- 3 882	- %64.7
المخصصات للاهتلاكات والمؤونات	74 520	42 936	- 31 584	- %42.4
نتيجة الدورة	47 103	- 164 399	- 211 502	- %449

5- موازنة الانتاج لمؤسسة ENAGEO:

Clients	Unités	Rappels réalisations		Année 2012			
		2010	2011	Prévis.	Réalisat.	Ecart En val	Taux de Réal
SONATRACH	2D	49.7	52	70	55.9	-14.1	80%
	3D	51.8	65	97	77.0	-20	79%
International	2D	8	4	0	0	0	0
	3D	3	0	3	0	-3	0
Associés de SH	3D	14	4	0	4.4	4.4	0

الانحراف غير ملائم وهذا راجع:

- إلي المشاكل التي حصلت بين العمال المحليين ومع إدارة وكالات التوظيف؛
- عرفت الو رشات نقص في وسائل جهاز التسجيل الزلزالية(كابلات،صناديق وحزم من الجيوفون)،
- التأخر في عملية الانجاز نتيجة التأخر في عدم توفير حراس الأمن وكذلك في حصولهم على تصريح لنقل الأسلحة من قبل السلطات.

6- موازنة الموارد البشرية لمؤسسة NAFTAL

البيان	المقدر 2013	الحقيقي 2013	الانحراف	نسبة التحقيق
تكاليف العمال الدائمون	52 154 236,00	42 368 996,00	- 9 785 240,00	81%
تكاليف العمال الغير دائمون	15 235 690,00	25 283 250,00	10 047 560,00	166%
العمال أصحاب العقود	3 672 000,00	3 453 265,00	- 218 735,00	94%
المجموع	**71 061 926,00**	**71 105 511,00**	**43 585,00**	**100 %061.**

* فيما يخص البند الأول (تكاليف العمال الدائمون) نلاحظ أن المؤسسة لم تحقق ما كان مستهدفا إذ بلغ الانحراف بـ 9 785 240- دينار وهذا راجع إلى :

- سوء التقدير من طرف إدارة الموارد البشرية حسب رأي رئيس مصلحة الميزانية
- لجوء أغلب العمال القدامى إلى التقاعد
- لجوء بعض العمال إلى الشركات الأخرى (كسونا طراك, سونلغار.....إلخ), خاصة أن هذه الأخيرة عرفت خلق فرص عمل كبير في أواخر عام 2013.

* أما البند الثاني (تكاليف العمال الغير دائمون) فقدر مبلغ الانحراف بـ 10 047 560دج وهدا راجع إلى :

- لجوء بعض العمال إلى التقاعد النسبي
- عدم احتساب منحة التقاعد وهذا يرجع إلى سؤ التقدير.

* أما بالنسبة لأصحاب العقود فقدر الانحراف بـ 218 735- دج, ومن جهة أخرى قدرت نسبة التحقيق بـ 94%, إذ لا تعتبر المؤسسة هذا الانحراف ذو أهمية.

7- مثال عن موازنة العملاء لمؤسسة سونلغاز (الكهرباء):

	2014		2015		Objectif	évol° (%)
	Mois	Cumul	Mois	Cumul		
Total(BT+MT)	467	3 280	559	3 161	3 927	-3,6
BT	458	3 233	550	3 101	3 860	-4,1
MT	9	47	9	60	67	27,7
HT	0	-1	0	0	1	-100,0

موازنة عملاء الغاز:

	2014		2015		Objectif	évol° (%)	Réal (%)
	Mois	Cumul	Mois	Cumul			
Total(BP+MP)	246	2 009	256	2 003	2 303	-0,3	87,0
BP	243	2 005	256	2 000	2 300	-0,2	87,0
MP	3	4	0	3	3	-25,0	100,0

Accroissement
التغير في عدد الزبائن

	oct-13		oct-14		Objectif	évol° (%)	Réal (%)
	Mois	Cumul	Mois	Cumul			
Total	511	3217	467	3 280	3 843	2,0	85,3
BT	505	3187	458	3 233	3 800	1,4	85,1
MT	6	30	9	47	43	56,7	109,3
HT	0	0	0	-1	1	#DIV/0!	-100,0

جدول الإنتاج التراكمي إلى غاية 31سبتمبر 2009 لمؤسسة GTP:

وحدة أرزيو	وحدة حاسي رمل	وحدة حاسي مسعود	وحدة سكيكدة	وحدة أرزيو	وحدة الرغاية	شهر سبتمبر
4908	49302	1653000	63838	42048	21300	الإنتاج المقدر
6466	523635	1640380	66921	52556	22543	الإنتاج الحقيقي
1558	30613	12620–	3083	10508	1243	الانحراف
131.7%	106.2%	99.2%	104.8%	125%	105.8%	نسبة الانحراف

– جدول وضعية الانتاج لشهر سبتمبر 2009 مؤسسة GTP

وحدة أرزيو	وحدة حاسي رمل	وحدة حاسي مسعود	وحدة سكيكدة	وحدة أرزيو	وحدة الرغاية	شهر سبتمبر
1636	172074	511000	19021	16716	6100	الإنتاج المقدر
3528	193396	533195	19500	25856	7168	الإنتاج الحقيقي
1892	21322	22195	479	9140	168	الانحراف
215.6%	112.4%	104.3%	102.5%	154.7%	% 177	نسبة الانحراف
–	17207400	51100000	19021000	51100000	6100000	رقم الأعمال المقدر
1636000	19339600	53319500	19500000	42300000	7168000	رقم الأعمال الحقيقي
–	479000	42136400	2132200	22195000	1068000	الانحراف

- موازنة التكوين في مؤسسة نافطال:

- جدول يوضح موازنة الموارد البشرية(تكلفة العمال الدين سيستفيدون من التكوين)

البيان	المقدر 2013 بالمبالغ	الحقيقي 2013 بالمبالغ	الإنحراف	نسبة التحقيق
ماستر في إدارة الأعمال Master of Business Administration	4 520 000	-	- 4 520 000	0%
الدراسات العليا المتخصصة Diplôme d'études supérieures spécialisées	2 421 000	2 523 542	102 542	104%
ماستر (مالية.محاسبة.تسيير.الموارد البشرية)	1 224 510	1 350 000	125 490	110%
مجموع التكوين طويل المدى لمدة تفوق السنتين	8 165 510,00	3 873 542,00	- 4 291 968,00	214%
تسيير المخزون	824 100	842 562	18 462	102%
تسيير الموارد البشرية	400 000	421 320	21 320	105%
لغة الإنجليزية	1 350 000	810 000	- 540 000	60%
نظام الحاسبة والمالية	1 400 000	1 200 000	- 200 000	86%
نطام الإعلام الألي	1 000 000	820 000	- 180 000	82%
صيانة والأمن الصناعي	10 000 000	9 825 632	- 174 368	98%
مجموع التكوين متوسطة المدى ما بين شهر إلى غاية ستة أشهر	14 974 100,00	13 919 514,00	- 1 054 586,00	534%
مالية ومحاسبة	15 631 000	15 720 400	89 400	101%

تسيير الموارد البشرية	854 214	842 532	- 11 682	99%
الإعلام الألي	395 263	412 560	17 297	104%
ندوات في الخارج	2 266 075	805 126	- 1 460 949	36%
مجموع التكوين قصير المدى من يومين إلى أسبوع	19 146 552,00	17 780 618,00	- 1 365 934,00	% 93

التحليل:

نلاحظ من خلال الجدول أعلاه أن البند الأول (ماستر في إدارة الأعمال) أن المؤسسة لم تتحمل أي تكاليف حقيقية, أي كانت نسبة التحقيق معدومة وهذا راجع إلى :

- ✓ التضارب بين المقاطعات والمؤسسة الأم على مثل هذه الفرص لأنها تعتبر من بين الشهادات الدولية المعترف بها.

* أما في التكوين متوسط المدى فنلاحظ أن البند الثالث (لغة إنجليزية), أن ما تم تقديره هو 1 350 000 دج بالمقابل ما تم فعلا تحقيقه هو 810 000 دج هدا ما أدى إلى وجود انحراف سلبي كبير قدر بـ 540 000-دج أي نسبة عدم تحقيق الهدف فهي 40% وهذا راجع إلى :

- ✓ أغلب العمال يكتفون بالغة الفرنسية فقط
- ✓ معظم العمال لا يريدون مباشرة الدروس في اللغة الإنجليزية بعد ساعات العمل.

* أما فيما يخص التكوين قصير المدى فنلاحظ أن البند الأخير (ندوات في الخارج) نسبة التحقيق كانت ضئيلة جدا 36% أي نسبة ما لم يتم تحقيقه فكانت 64% وهذا راجع إلى :

- ✓ التضارب بين الأفراد على مثل هذه الندوات.
- ✓ المركزية في إتخاد القرار.

-لوحة القيادة المبيعات لمؤسسة SAA:

BRANCHES	2015				2014		ECART / OBJECTIF				Croissance				Structure en %	
	REALISATIONS		OBJECTIFS		REALISATIONS		Relatif		Absolu		Relative		Absolue			
	Contrats	Primes	Contrats	Primes	Contrats	Primes	Contrats	Primes	Contrats	Primes	Contrats	Primes	Contrats	Primes	2015	2014
R.Obligatoire	44,455	75,859	43,375	65,230	41,632	63,461	102%	116%	1080	10629	107%	120%	2,823	12,398	14%	12%
R.N.O	88985	371,981	74,140	356,789	80,724	338,050	120%	104%	14845	15192	110%	110%	8,261	33,931	68%	66%
TOTAL AUTO	133440	447,840	117,515	422019	122356	401511	114%	106%	15925	25821	109%	112%	11,084	46,329	81%	79%
TOTAL R. Part/Prof	9091	53712	13,616	64,120	11,147	54,161	67%	84%	-4525	-10408	82%	99%	-2,056	-449	10%	11%
R. Industriels	653	37443	1,215	52,210	1,055	41,115	54%	72%	-562	-14767	62%	91%	-402	-3,672	7%	8%
Ass. Agricoles	267	7,669	271	5,811	199	8,080	99%	132%	-4	1858	134%	95%	68	-411	1%	2%
Ass.Transport	1150	4,152	1,523	7,211	1,239	4,707	76%	58%	-373	-3059	93%	88%	-89	-555	1%	1%
TOTAL R. Entreprises	2070	49,264	3009	65,232	2493	53,902	69%	76%	-939	-15968	83%	91%	-423	-4,638	9%	11%
TOTAL GENERAL	144601	550,816	134140	551,371	135996	509,574	108%	100%	10461	-555	106%	108%	8,605	41,242	100%	100%

تحليل الانحرافات:

1/ التأمين الاجباري والاختياري:

تم تقدير المبيعات لهذا المنتوج 65230 مليون،وتم تحقيق ما قدره 75859 مليون وهذا التطور او الزيادة راجعة لدخول العديد من الشركات والمؤسسات لتأمين سياراتها الخاصة وكذا الامتيازات الممنوحة لبعض المؤسسات بالنسبة لعمالها وهذا كذلك بالنسبة للتامين الاختياري الذي قدر له 356789 مليون وحققت الشركة 371981 مليون اي بفارق اجمالي 6 بالمئة وهذا يعود كذلك لقيام الشركة بالكثير من المعرض والمؤتمرات التي جلبت العديد من الزبائن

2/ اخطار المتعددة :

حققت الشركة ما قيمته 53712 مليون بينما قدرة 64120 ويلاحظ انه هناك فارق سلبي بنسبة 16 بالمئة وهذا يرجع لكون السوق فيه منافسة شرسة

3/ اخطار صناعية :

قدر ما قيمته 52210 مليون وحققت 37443 اي بفارق سلبي 28 بالمئة وهذا يرجع لكون الشركة غير متخصصة في هذا المنتوج وكذا وجود شركات منافسة تعمل على هذا منتوج وهي لـ CASH .

4/ تامين النقل : قدر ما قيمته 65232 مليون وحقق 49226 مليون اي بفارق سلبي 24 بالمئة وهذا يرجع لكون قلة الزبائن كون هذا المنتوج باهض الثمن لهذا المنتوج

- موازنة المستشفى العمومي بتقرت:

• جدول تقدير النفقات للسنة المالية 2013

طبيعة النفقات	المقدر	المحقق	الانحراف	نسبة الانحراف
نفقات الموظفين -نفقات الموظفين المرسمين و المتعاقدين -مرتبات الموظفين المتعاونين -أجور الوظفين المناوبين و المياومين التعويضات و المنح الحاثليةو الضرر	725 810 000 ,00	725 164 312 ,46	645 687 ,54	31,37 -
نفقات التكوين -تكوين الموظفين شبه الطبيين -المنح الدراسية -مصاريف السفر تحسين الاداء	1 850 000 ,00	1 811 006 ,34	38993 ,66	1,89 -
نفقات التغذية -تغذية المرضى -تغذية المناوبين -نفقات السنة المالية المقفلة	31 000 000 ,00	30 999 955 ,32	44,68	0,00217-
نفقات الأدوية -الادوية و المواد الاخرى ذات الاستعمال الطبي -الادوية و و المواد المخبرية و الغازات الطبية -نفقات السنة المالية المقفلة	106 000 000 ,00	104 954 874 ,77	1 045 125 ,32	50,78 -

نفقات الوقاية و الاعمال التوعية -نفقات التلقيحات و الامصال و الادوية و الادوات و الاثاث -نفقات السنة المالية المقفلة	10 000 000 ,00	9 963 087 ,01	36 912 ,99	**1,79 -**
نفقات العتاد الطبي -اقتناء عتاد طبي ووسائل طبية -مصاريف الصيانة والاصلاح بما فيها قطع الغيار -نفقات السنة المالية المقفلة	20 000 000 ,00	19 999 950 ,84	49,16	**0,00238 -**
نفقات صيانة الهياكل الصحية -الصيانة و الترميم -المساحات الخضراء -مواد البناء -السنة المالية المقفلة	19 000 000 ,00	18 895 353 ,07	104 646 93	**5,08 -**
نفقات التسيير الأخرى -أتعاب الخبراء البريد و المواصلات -المنازعات -حضيرة السيارات -السنة المالية المقفلة	38 000 000 ,00	37 813 346 ,12	186 653 ,88	**9,06 -**
نفقات الخدمات الاجتماعية -التقاعد المسبق -السكن الاجتماعي	14 000 000 ,00	13 999 999 ,96	0,04	**0,000002 -**
نفقات البحث الطبي	0	0	0	**0**
المجموع الاجمالي	**965 660 000**	**963 601 885 ,89**	**2 058 114 ,11**	**%100**

التحليل:

- عدم تحديد هامش الإنحراف مما أدى إلى الإنفاق العشوائي .
- فالملاحظ أن الإنحراف دائما سالب دلالة على أن المبلغ المحقق أقل من المقدر أي أن المؤسسة استطاعت تغطية نفقاتها رغم أنه هناك تمايز كبير من باب إلى آخر .
- حيث لاحظنا انحراف كبير في نفقات الموظفين و نفقات الأدوية و المواد الأخرى ذات الإستعمال الطبي وهذا راجع لاحالة بعض الموظفين على التقاعد والتقاعد المسبق، الوفاة، فسخ العقد، عطل بدون راتب....الخ، إمتلاء المخزون دون المراعاة للمخزون القديم.

- كما لاحظنا أن باب نفقات التغذية و نفقات الخدمات الإجتماعية ذات انحراف ضئيل جدا يؤول إلى الصفر أي تمت تغطية كل النفقات مما يعني التحكم الجيد في التسيير.
- كما أن هناك عدم تقدير نفقات البحث العلمي لأن هذا الباب يخص المستشفيات الجامعية التي تنفق على الطلبة و الباحثين.

– موازنة المبيعات لمؤسسة LINDGAZ:

عرض لوحة القيادة الخاصة بالانتاج لشهر نوفمبر 2015

المنتج	المستهدف 2015			المحقق 2015		المحقق 2014		الانحراف %		نسبة النمو %		نسبة تحقيق الهدف %		
	الهدف السنوي	الهدف لشهر نوفمبر	التراكمي المستهدف الى غاية نوفمبر	المحقق لشهر نوفمبر	التراكمي المحقق الى غاية نوفمبر	المحقق لشهر نوفمبر	التراكمي المحقق الى غاية نوفمبر	شهري	تراكمي	–	+	شهري	تراكمي	نسبة التقدم
الأكسجين	107500	8500	98000	7490	77229	7526	71024	–12	–13		9	88	87	72
ثاني أكسيد الكربون	681291	56529	627915	31555	211662	4876	216843	–45	–77	2		5 5	33	31

تحليل الانحرافات

– نلاحظ أن الانحرافات الناتجة عن عملية الانتاج المحققة هي انحرافات سلبية وهذا راجع لنقص الطلب على المنتجات لان المؤسسة نتتج حسب الطلب

ونقص الطلب راجع الى عدم قيام المؤسسة بالاشهار فهي تكتفي فقط بالابواب المفتوحة التي تنظمها الشركة الأم من فترة لأخرى

– ويكمن السبب الآخر لنقص الطلب هو عدم توفر القارورات والخزانات الفارغة لدى الزبائن من أجل شراء كمية أكبر

- **الموازنات التقديرية للمؤسسة الوطنية للسيارات الصناعية**

البيان	المستهدف	المحقق	الفرق		نسبة تحقيق الهدف%	نسبة الانحراف%	
			+	-		+	-
المنتجات التامة	102273	102273	0		100	0	
قطع الغيار	116577	111910		4667	96		4
اداء الخدمات	28699	32279	3580		112	12	

التحليل:

- نلاحظ من خلال الموازنات التقديرية للمبيعات المتعلقة بإجمالي رقم الاعمال ما يلي:
- -بالنسبة للمنتجات تامة الصنع (الشاحنات) نسبة الانحراف تساوي الصفر ويعود ذلك الى السياسة المتبعة من المؤسسة الام أي ان ما يتم ارساله من طرفها للوحدة يتم بيعه أي ان نسبة تحقيق الهدف هي 100%
- _ بالنسبة لقطع الغيار نلاحظ ان نسبة الانحراف سالبة ويعود ذلك الى نقص في الزبائن مما ادى الى تحقيق هدف بنسبة 96%
- _بالنسبة للخدمات (تصليح الشاحنات) نلاحظ ان نسبة الانحراف موجب كما ان نسبة تحقيق الهدف 112% ويعود ذللك الى ان المحقق اكبر من المستهدف وهذه الزيادة سببها :
- _سرعة وتيرة العمل في تصليح الشاحنات
- _طلبات زائدة على تصليح الشاحنات
- ملاحظة : بالنسبة لقطع الغيار فإنها تنقسم الى قسمين بالنسبة لرقم الاعمال الخاص بها أي انه يتم بيع قطع الغيار على حسب طلب الزبائن بصفة مباشرة ،وكذلك يتم بيعها بصفة غير مباشرة للزبائن حيث تستعمل قطع الغيار الخاصة بها في تصليح الشاحنات دون اللجوء الى مورد اخر وتحسب ثمنها ضمن تكلفة التصليح .
- _كما ان نسبة الزيادة في تحقيق الهدف تضاف للمردود الجماعي للعمال.

- موازنة المؤسسة الوطنية للاسمنت تقرت:

منتوج / الاشهر	الاسمنت العادي			الحجرالاسود			المجموع
	الكمية	السعر	المبلغ الاجمالي	الكمية	السعر	المبلغ الاجمالي	
جانفي	3010	85	255850	1538	130	199940	455790
فيفري	4145	85	352325	1557	130	202410	554735
مارس	5551	85	471835	2469	130	320970	792805
افريل	2520	85	214200	1523	130	197990	412190
ماي	3281	85	278885	1633	130	212290	491175
جوان	4250	85	361250	2470	130	321100	682350
جويلية	2425	85	206125	1864	130	242320	448445
اوت	2507	85	213095	1262	130	164060	377155
سبتمبر	4977	85	423045	2739	130	356070	779115
اكتوبر	2614	85	222190	1788	130	232440	454630
نوفمبر	3347	85	284495	1808	130	235040	519535
ديسمبر	3829	85	325465	2046	130	265980	591445
المجموع (HT)	38574	85	3608760	22697	130	2950610	6559370
(TTC)	-	-	4222249	-	-	3452213	7674462

النتائج المنتوجات	المبيعات المقدرة2012		المبيعات الفعلية 2012	معدل تحقيق الاهداف	الانحراف	الملاحظة
	+10%	– 10%				
الاسمنت العادي	258875	316404	299575	104	+4	مقبول
الحجر الاسود	235170	287430	252772	96	-4	مقبول

نلاحظ في سنة2012 أن كمية المبيعات المقدرة لمنتوج الإسمنت العادي كانت 287640 وحدة أما بالنسبة لكمية المبيعات الفعلية كانت 299575 بمعدل تحقيق أهداف قدره 104% و بانحراف قدره 4%+ نرى أن المؤسسة حققت نتيجة إيجابية يعني أداء مقبول .

أما بالنسبة لمنتوج الحجر الأسود فكانت الكمية المقدرة منه ب 261300 وحدة وكانت النتائج الفعلية تقدر ب 2527722 وحدة بمعدل تحقيق أهداف96%و انحراف يقدر ب 4% – فإن المؤسسة لم تحقق نتيجة إيجابية لكن يعتبر هذا الانحراف مقبول .

المراجع:

1- عرابة الحاج، مطبوعة مراقبة التسيير، جامعة ورقلة، 2017.

2- نعيمة يحياوي، أدوات مراقبة التسيير بين النظرية والتطبيق، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، غير منشورة جامعة الحاج لخضر، باتنة، الجزائر، 2009.

3- قريشي محمد الصغير، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011-2012؛

4- ناصر دادي عدون، وآخرون، مراقبة التسيير والأداء في المؤسسة الاقتصادية، دار المحمدية العامة، الجزائر، 2010؛

5- دعاس عادل، محاضرات في مراقبة التسيير، جامعة سطيف، 2017.

6- شربي محمد الأمين، قريشي الجموعي، مطبوعة المحاسبة التحليلية، جامعة ورقة، 2016.

7- قريشي محمد الصغير، واقع مراقبة التسيير في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة ، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2011-2012؛

8- سليم عماد الدين، **مراقبة التسيير في الجماعات المحلية**، مذكرة مقدمة لاستكمال متطلبات شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، غير منشورة، جامعة بومرداس، الجزائر، 2007،

9- محمد أحمد محمد أبو قمر، تقويم أداء بنك فلسطين باستخدام بطاقة الاداء المتوازن، مذكرة ماجستير محاسبة، جامعة غزة 2009.

10- Marie Noelle désiré Luciani; le Grand liver du Contrôle de Gestion; Groupe Eyrolles paris 2013.

11- Robert Teller, Le contrôle de gestion " pour un pilotage intégrant stratégie et finance" Paris, Management société, 1999

12- Kaplan and Norton, The Balanced Scorecard measures that drive performance, Harvard business review,1992.

13- Kaplan and Norton, The Balanced Scorecard Translating strategy in Action, Harvard business review, 1996