

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد بوضياف مسيلة

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مراقبة التسيير في القطاع الحكومي

محاضرات وامثلة توضيحية

إعداد: د. مصطفى الباهي

السنة الجامعية 2021/2020

محاضرة 1 : ظهور وتطور مراقبة التسيير
تمهيد
1 تبلور و انتشار النموذج التقليدي لمراقبة التسيير
1. 1 فترات فاصلة في تاريخ مراقبة التسيير
2. 1 تبلور مراقبة التسيير عبر مختلف المقاربات
2 النموذج التقليدي لمراقبة التسيير، تعريفه، مراحلها و مهامه
1. 2 تعريف مراقبة التسيير
2. 2 مراحل النموذج التقليدي
3. 2 دور و مهام مراقبة التسيير
محاضرة 2 : أنواع نظم مراقبة التسيير
1 نظام المراقبة من خلال السوق
2 نظام المراقبة من خلال القوانين (القواعد)
3 نظام المراقبة من خلال العصبية (الجماعة)
4 نظام المراقبة من خلال الثقافة
5 نظام المراقبة حسب التسلسل الهرمي
محاضرة 3 : نماذج مراقبة التسيير المتطورة
1 الاستعمال النظري و الواقعي لنظم مراقبة التسيير لمكنتوش Macintosh
2 التوجه نحو مراقبة التسيير الإستراتيجية، إسهامات سيمون Simons
3 التوافق بين نظم المراقبة و بين الروافع
محاضرة 4 : مراكز المسؤولية ومراقبة التسيير
1 مفهوم وتعريف مراكز المسؤولية
2 انواع مراكز المسؤولية
1.2 مركز التكلفة
2.2 مركز الإيراد
3.2 مركز الربح
4.2 مركز الاستثمار

محاضرة 5 : التسيير العمومي للخدمات العمومية

1 مفهوم التسيير وتعريفه

1.1 مفهوم التسيير

2.1 تعريف التسيير

2 تعريف الخدمة و خصائصها

1. 2 تعريف الخدمة

2 . 2 نظام إنتاج الخدمة

3 . 2 خصائص الخدمة

1.3.2 الخدمات غير ملموسة

2.3.2 تداخل العميل في نظام الخدمة

3.3.2 التلازم

4.3.2 ارتباط الخدمة بشخصية المستهلك

5.3.2 عدم قابليتها للتخزين

6.3.2 عدم تملك الخدمة

7.3.2 عدم استقرار الطلب

8.3.2 التباين

9.3.2 صعوبة قياس و تقييم المخرجات

3 مفهوم التسيير العمومي وتعريفه

1.3 مفهوم التسيير العمومي

2.3 تعريف التسيير العمومي

4 مفهوم الخدمة العمومية و مبادئها

1 . 4 مفهوم الخدمة العمومية وتعريفها

2 . 4 مبادئ الخدمة العمومية

5 جوانب التفرقة بين الإدارة العمومية وإدارة أعمال

6 الصعوبات التي تواجه المناجمنت العمومي

محاضرة 1 : ظهور وتطور مراقبة التسيير

1 تبلور وانتشار النموذج التقليدي لمراقبة التسيير

1.1 فترات فاصلة في تاريخ مراقبة التسيير

تقترح هذه الفقرة استعراض بعض المحطات التاريخية التي نهدف من خلالها إلى تبين أن مراقبة التسيير لم توجد دفعة واحدة، بل إن وجودها مر بعدة مراحل وتحسينات وعليه فإن المراد من هذه اللمحة التاريخية أن نذكر بمختلف هذه المراحل التي واكبت ميلاد ونشوء مراقبة التسيير وكيفية تطورها عبر مختلف الأدوات والتقنيات. إن ظهور التسيير والمحاسبة والمراقبة كان بشكل مترابط ولصيق لظهور أي نشاط اقتصادي يراد التحكم فيه وإدارته، فمثلا وجد في القرن XV في بعض صناعة النسيج الإيطالية وكذلك في أنشطة بعض أعمال الطباعة في فرنسا في القرن XVI ما يشبه محاسبة التكاليف، وأيا يكن الأمر فإن الحاجة إلى قياس ومراقبة الأنشطة الاقتصادية أخذ يزداد وينتشر على نطاق واسع نهاية القرن XIX خاصة مع قيام وانتشار وحدات كبيرة للإنتاج والتي كانت تضم مجموعة من الآلات مما يستوجب تنظيم العمل بداخلها

هناك من المؤلفين من يقسم مراحل ظهور وتطور وانتشار مراقبة التسيير إلى مراحل تاريخية محددة، لكنهم يقرون أن هذا التقسيم تقريبي وأنه قابل للمراجعة والتعديل، كما أنه يشكل في بعض الأحيان نقطة تباين شديد، ومحل جدل ومناظرات بين الكتاب المتخصصين في الموضوع. بطبيعة الحال لن ندخل في تفاصيل الجدول القائم حول تواريخ الظهور والتطور إلا بالقدر الذي يخدم المطبوعة.

يرجع سبب عدم الاتفاق حول تاريخ معين لظهور مراقبة التسيير بين المؤلفين إلى أن هذه الأخيرة مثلها مثل باقي علوم التسيير، حيث لا يمكن التحدث عن اكتشاف بالمعنى الدقيق للكلمة كما في العلوم التجريبية، فما يحدث في علوم التسيير هو انتباه للفكر يؤدي إلى تطور في الممارسة والتي يصبح لها معنى مستمد من الباحثين ومن النظريات. كما أن تطوير أداة تسييره معينة لا يعني أنه قد تم استغلالها بشكل تام وكلي

إن تاريخ حسابات التكاليف يبدو أنه الأقدم لأنها تخص كل أشكال المؤسسات، حيث أن ظهورها يتم متى وجدت أي أنشطة اقتصادية. يمكن تحديد ظهورها منذ القرن XV، أين نجد أن البدايات الأولى المؤسسة لنواة المحاسبة كانت كالتالي:

— ظهرت تقنيات محاسبية لمعالجة التكاليف في عام 1494، على يد راهب فينيقي يدعى لوكا باسيولي

: Luca Pacioli

— ظهرت كذلك محاولات لحساب التكاليف بشكل محدود في كل من مصانع الصوف في فلورنسا Florence نحو 1450، وفي مناجم الفضة والنحاس في النمسا نحو 1570، كما كانت هناك محاولات لإعادة بناء وتشكيل التكاليف من طرف احد المشتغلين بالطباعة في انفيرس Anvers نحو 1570.

لقد كانت هذه البدايات عبارة عن تأسيس لانطلاق ممارسات ميدانية و دراسات نظرية (والتي لم تكونا مرتبطتين بالضرورة)، تتعلق بحساب وتحليل التكاليف في بداية المرحلة الأولى من الثورة الصناعية. ثم أخذت تنتشر وتتطور.

إن استعراض هذه التواريخ ليس القصد منه تحديدها بدقة وضبطها على المحور الزمني، بقدر ما أن الهدف هو وصف تلك المراحل وتبيين الظروف التي كانت سائدة حينها وكيف أنها أثرت بشكل مباشر على مراقبة التسيير، هذه التواريخ توضح ببساطة:

- إن التطورات والتحويلات التي مسّت الصناعة بين الحربين، كانت سريعة بشكل خاص.
- إن الإبداع الذي جاء بعد الحرب العالمية الثانية كان من طرف باحثين في علوم التسيير، حيث حل عمل الأشخاص والفرق المتخصصة محل العمل بالموهبة الحرفية.
- إن الإبداع في بداية القرن الماضي تمحور قبل كل شيء حول الأدوات المنظمة للعمل وللإنتاج أو المتعلقة بنظم المعلومات، بعدها أخذت الأدبيات تنظر إلى المشاكل المتعلقة بالتصرفات والمواقف (السلوكيات).

أولاً: من الحرفية إلى ظهور التسيير العلمي

إن تزايد و تطور الاحتياجات لحساب التكاليف و تحليلها يمكن شرحه من خلال التغيرات التنظيمية للإنتاج. أي الانتقال من نظام الإنتاج لدى الغير (بالخارج، الإنتاج عند العامل Putting-out)، إلى الإنتاج المجمع في المصنع (بالداخل، تجميع الإنتاج في وحدة Factory).

(أ) نظام الإنتاج الخارجي Putting-out

يعتبر هذا النوع من نظم الإنتاج الأكثر شيوعاً قبل الثورة الصناعية، أين يقوم المقاول بدور الوسيط فيتنقل و قد جلب معه العمل و المواد الأولية إلى ورشة الحرفي، حيث يملك هذا الأخير أدواته ليعمل بها، و ينجز منتوجاً تاماً، ليعود المقاول ليأخذه مقابل إعطاء أجرة للحرفي. في مثل هذا النوع من نظم الإنتاج فإن المقاول لا يبحث عن معرفة التكلفة، لأن المعلومة المتعلقة بالقيمة المضافة يمكن له أن يعرفها من خلال مقارنة سعر التكلفة بسعر شراء المواد الأولية.

(ب) نظام الإنتاج المجمع في المصنع Factor

لقد أدت التكنولوجيا الجديدة للقرن XVIII و XIX إلى إدخال العديد من التغيرات على الآلات ومصادر الطاقة، دافعة بذلك إلى تنظيم يتمركز فيه الإنتاج: تجميع الآلات في مصانع أين يأتي العمال ليشغلوا فيها. بذلك لم يعد المقاول مجرد وسيط تجاري، بل أصبح أيضا مستثمرا ومبدعا. من ثم أصبح يسعى إلى قياس التكاليف ومراقبة العمل.

في تلك الأثناء أي ما بين 1853 – 1915 قام تايلور (Tylor) بإدخال مفهوم المعيار الذي نتج عنه فكرة قياس الفروق والتسيير بالاستثناء. حيث حلت الرقابة من خلال الأرقام محل الرقابة من خلال المشرفين. كما حاول تايلور التوفيق بين الأهداف الفردية للعمال والمصلحة الجماعية للمؤسسة من خلال نظام للعلاوات (Burlaud و Simons 2006، ص 18). ويتفق مع هذا التقسيم ما جاء به مؤلفان آخران (Alazar و Separi، 2004، ص 18) حيث يريان أنه نحو 1915 ومع التنظيم العلمي للعمل الذي قال به تايلور (Taylor) أخذت المحاسبة تتحسن وتصبح أكثر دقة وتساعد على :

- تقسيم (تجزئة) الأنشطة؛
- حساب المعايير (تكلفة معيارية، تكاليف تقديرية)؛
- حساب الفروق (إنحرافات) مقارنة بالمعايير؛
- مراقبة النتائج؛
- مراقبة المسؤوليات.

كما أصبحت المحاسبة تستعمل للتنبؤ والتأكد من المحقق لكل المنظمات وليس للصناعية فقط، فأصبحت تعرف بالمحاسبة التحليلية للاستغلال. في الوقت الحالي، يسمح مصطلح محاسبة التسيير بدمج كل الخطوات والإجراءات والتقنيات التي تساعد المسيرين على معرفة التكاليف داخل المنظمة.

1903 : وجود نوع من التوقف والصمت فيما يخص الحساب الاقتصادي في الولايات المتحدة الأمريكية.
1909: قام Louis Renault بتطبيق المبادئ التيلورية في أحد الورشات لصناعة الأدوات تضم 150 عاملا، لكنه ترك العمل بهذه المبادئ نحو عام 1912 بسبب ما ترتب عليها من ارتفاع في التكاليف العامة (أو التكاليف الهيكلية).

ثانيا : ظهور الهياكل الاندماجية الكبيرة

1910: ظهور منطق التفكير من خلال التكاليف المتغيرة، كالعادة كانت الولايات المتحدة الأمريكية هي السبابة.

1912: قام Du Pont بإدخال مفهوم العائد على الاستثمار والذي يختصر في (ROI)، والذي كان مستعملا في فرنسا لكن بشكل اقل تنسيقا ومنهجية عند سانت غوبان.

1915: اقترح Gantt لمعالجة التكاليف الهيكلية والذي أصبح يعرف فيما بعد بالتحميل العقلاني للتكاليف الثابتة. كما أعاد Rimailho العمل عليه سنة 1928. شكل هذا التقسيم محل اتفاق حيث يرى كل من (Sépari و Alazar) أنه بالرغم من أن مراقبة التسيير لم تعرف بعد بهذه التسمية إلا أنها ولدت على اثر التطور الذي حصل في الميدان التكنولوجي والاقتصادي ومع تحاليل تايلور Taylor (1905) المتعلقة بمراقبة الإنتاجية، وأبحاث غانت Gantt (1915) حول الأعباء الهيكلية، وأبحاثه في جنرال متورز (1923)، وأيضا أبحاث سان غوبان Saint-Gobain (1935) التي تخص الهيكلية حسب الفروع. مما يؤكد أن أصول مراقبة التسيير كانت تخص بالأساس الأنشطة الإنتاجية.

1920: قيام General Motors باعتماد تقسيم المؤسسة إلى فروع.

1921 نظرا لكون Du Pont كان مرتبط جدا بجنرال متورز، فقد اعتمد هو الآخر هيكل المؤسسة إلى فروع، حيث أدت إلى ظهور مراكز الربحية. فقد أتى ذلك كإجابة مرضية لاحتياجات متعارضة و مترافقة في نفس الوقت، مثل الاستقلالية و التعاضد أو اللامركزية المترافقة مع المركزية. كما أدى إلى أن يكتشف إطارات تلك المؤسسات الضغوط الناتجة عن المفارقات في الأوامر مثل (أنا أمركم أن تكونوا مستقلين و مسئولين).

1923: بدأت جنرال متورز (General Motors) بتقسيم الموازنات التجارية على أساس شهري، كما أدخلت الموازنات المرنة.

1924 – 1925: قامت جنرال متورز بتسريع صعود المعلومات (جدول الطلبات والمخزونات تصعد كل عشرة أيام)، كما قامت بتحسين إجراءات التقدير (حيث أصبحت الفروق الشهرية أقل من 1 %).

كما يرجع (Gumb 2005، ص 54) سبب ذلك إلى السياسة الجذرية و الحاسمة للتخفيف من المخزونات، من خلال الاعتماد على الربط بين تقدير المبيعات والتموينات. حيث تضاعفت فترات دوران المخزون بين سنتي 1920 و 1922، من دورتين إلى أربع دورات في السنة. رغم أن الأمر في البداية كان عبارة عن ردة فعل اتجاه أزمة نقص المبيعات التي شهدتها سوق السيارات سنة 1920، ثم تطورت ردة الفعل هذه لتصبح بمثابة عملية احتياط و حذر، متمثلة في اعتماد تسيير تقديري لمواجهة هذا النوع من الأزمات.

1932: تبني Alstom هيكلية الفروع

1935: Saint Gobain تفعل نفس الشيء

مع مرور الوقت حدثت تطورات تكنولوجية، و اقتصادية و اجتماعية، إلى جانب اكتساب الخبرات من طرف المنظمات، أدى إلى تحولات في : المحاسبة الصناعية، حيث أصبحت تعرف بالمحاسبة التحليلية بعدما غادرت الميدان الوحيد الصناعي ثم تحولت إلى محاسبة التسيير على اعتبار أنها تزود العديد من ميادين اتخاذ القرار. يضيف (Sépari و Alazar) تاريخيا مر تطبيق محاسبة التكاليف في المؤسسات الصناعية بعدة مراحل و ذلك تحت عدة مسميات، أول ما عرفت به المحاسبة هو تسميتها بالمحاسبة الصناعية و التي نشأت وانتشرت مع التطور الصناعي في الغرب على امتداد القرن XIX ، وقد تمثلت في قياس التدفقات الداخلية للمنظمة أي تكاليف تحويل المواد الأولية على ماكنات (آلات) المصنع بالإضافة إلى تكاليف العمال. و كان يجب على المحاسبة حينها أن تسمح بقياس تكاليف إجراءات (سياقات) الإنتاج و بالتالي المنتجات المصنعة، والمساعدة على تحديد الأسعار لمواجهة المنافسين الصناعيين.

تطورت مراقبة التسيير هي الأخرى، حيث أصبح بالإمكان تطبيقها على السواء ، على مؤسسات ذات درجة عالية من التعقيد، أو على منظمات لا تهدف إلى الربح، دون أن تكون مجرد حسابات تقديرية فقط.

ثالثا : النمو والاستخدام التام

1954: ظهور هرم Maslow للحاجات و انتشاره.

1960: قيام Mc Gregor بنشر نظرية (نظرية Y).

1965: قيام Anthony من جامعة هارفارد، بتوضيح الروابط(العلاقة) بين مراقبة التسيير والإستراتيجية.

رابعا : عولمة المنافسة والأزمة

1980: بداية الأدبيات حول الجودة مستعيدة تناول التجارب اليابانية.

1983: قيام Michel Berry بالإشارة إلى القوة التكنولوجية الخفية، في مقابلة بين وسائل التسيير والآلات.

1987: نشر أعمال Kaplan و Johnson المنتقدة لممارسات المؤسسات الأمريكية لمحاسبة التسيير وإعادة

بناء النموذج المحاسبي على أساس تكاليف النشاط.

1. 2. تبلور مراقبة التسيير عبر مختلف المقاربات

إن وجود مراقبة التسيير لم يكن بمعزل عن التحولات والتطورات التي سبقت عملية التصنيع، حيث كان من الطبيعي ان تسير عملية المراقبة بصفة عامة مختلف المراحل التي مرت بها الثورة الصناعية، حيث ارتبطت كل من مراقبة الأنشطة ومراقبة التسيير التي تعتبر احد روافده، ارتبطت بنفس المراحل التي مرت بها عملية التصنيع في نهاية القرن XIX وخاصة في بداية القرن XX، حيث كان لتنوع الأنشطة الإنتاجية ومحاولة التحكم فيها

اثر كبير في جعل مراقبة التسيير تتحمل مهمة المراقبة إن على مستوى الحجم الذي اخذ يكبر ويتوسع، وإن على مستوى المحتوى (المضمون) من خلال محاولات تناول العملية الإنتاجية بتحليل و تعمق اكبر.

كما يرى (Sépari و Alazar)، أن نمو حجم و وحدات الإنتاج و تنوعها أدى إلى ظهور أول التطورات للأشكال الأولى لمراقبة التسيير على مستوى التحديات وعلى مستوى مجال (حقل) التحليل، وعليه أصبح من الضروري تفويض المهام و المسؤوليات مع الاحتفاظ بممارسة الرقابة على المنفذين.

تمثلت أهم أشكال مراقبة التسيير في بداية ظهورها في محاولات حساب التكاليف ومقارنتها من خلال المحقق إلى المقدر ، مما يعني أن استخدام عملية التقدير كانت مستعملة بشكل كبير وهكذا وبعد تحليل التكاليف، قامت المؤسسات بإيجاد وتطبيق الموازنات التقديرية والفعلية، من أجل مراقبة ما تحقق و قياس الفروق (الانحرافات)، وهذا هو السبب في الخطأ الحاصل في اعتبار مراقبة التسيير كمرادف لمراقبة الموازنة والخلط بينهما.

بعدها، ومع التطورات التي عرفتها المنتجات والخدمات في ظل ظروف النمو والازدهار، سعى المسيرين من وراء تطبيق مراقبة التسيير إلى البحث عن مساعدة متخذي القرارات وإلى إيجاد سبل وطرق لمراقبة الفاعلين داخل الهيكل.

إلى غاية السبعينيات، قامت المؤسسات الفرنسية الكبيرة بإدخال مراقبة التسيير والتي كانت عبارة عن إعادة إنتاج (تقريباً) لنموذج المؤسسات الأمريكية أي اعتماد :

- إجراءات (سياقات) التخطيط، تسيير الموازنة، مراقبة الموازنة، التي تمتد من الاجل الطويل إلى الأجل القصير؛
- هيكل هرمي (تدرجي) مقسم عمودياً إلى مراكز مسؤولية؛
- نظام قيادة بواسطة الثنائي (الزوج) الأهداف. الوسائل (بعبارة أخرى المعلومات عن النتائج مما يسمح بضبط الأفعال).

وهكذا، فمنذ بداية القرن الماضي، فإن مراقبة التسيير تم تصميمها في إطار التسيير التيلوري المبني على أربعة مبادئ:

- الاستقرار في الوقت؛
- المعلومة الجيدة الدقيقة متوفرة لدى المسيرين؛
- البحث عن تخفيض التكاليف؛
- تكلفة الإنتاج هي السائدة (الأكبر) في التكلفة الإجمالية.

كانت مراقبة التسيير حينها عبارة عن نموذج لقياس ومراقبة الإنتاجية الصناعية وبصفة خاصة إنتاجية العمل المباشر.

ابتداء من السبعينيات، أجبرت التقلبات والاضطرابات الخارجية والداخلية للمنظمات على إعادة النظر وبصفة عميقة في النموذج السالف الذكر من حيث الأهداف، الأدوات، والاستخدامات.

كل نظم المعلومات المساعدة على تسيير الأداء يجب عليها أن تأخذ بعين الاعتبار: القيود والفرص الموجودة في المحيط الاقتصادي، التوجهات الإستراتيجية للمؤسسات، القيود الهيكلية للمنظمات.

وعلى، فهناك العديد من الضغوطات والتحولت التي أدت إلى بروز مراقبة التسيير تمتاز بأهداف أكثر اتساعا وشمولا، وأساليب وطرق وأدوات أكثر تنوعا.

2. النموذج التقليدي لمراقبة التسيير تعريفه مراحلها ومهامه

1.2 تعريف مراقبة التسيير

تعريفات مراقبة التسيير

بالرغم من أن ظهور مراقبة التسيير يعود إلى بداية القرن الماضي، إلا أنه و لحد الآن لا يوجد تعريف جامع مانع يحضى بتأييد و موافقة كل الباحثين و المؤلفين و هذا الأمر يجعل التطرق إلى موضوع تعريف مراقبة التسيير يتصف بنوع من الصعوبة، حيث نجد أن مفهوم مراقبة التسيير يتراوح بين درجتين من التصور، من أقصى العمومية إلى أضيق المعاني، فمن خلال الممارسات في المؤسسات ومن خلال الطرح في مختلف المؤلفات والمقالات التي تغطي مفاهيم متنوعة. فأحيان عبارة مراقبة التسيير تحمل معنى واسع جدا بحيث يصعب التفريق بينها وبين عملية التسيير ككل، وبينها وبين المراقبة بصفة عامة، وأحيانا أخرى وعلى العكس من ذلك تأخذ هذه العبارة تفسيراً ضيقاً جداً بحيث يمكن أن نتصور أن هذه الوظيفة تقتصر على تطبيق الأساليب والأدوات فقط. إن هذا الاختلاف في التصور يجعلنا نستعرض العديد من التعريفات المختلفة عبر الزمان والمكان، من أجل عقد مقارنة بين هذه التعاريف من جهة ومن جهة أخرى يستدعي تعريف مراقبة التسيير التفريق بين مراقبة التسيير وأنواع المراقبة الأخرى الموجودة على مستوى المنظمة.

يرجع الفضل إلى انتوني Anthony الذي كان أول من قدم تعريفاً محدداً لمراقبة التسيير، حيث يرى أن مراقبة التسيير هي ذلك " الإجراء (السياق) الذي من خلاله يضمن المدراء (المسيرون) أن الموارد قد تم الحصول عليها واستعمالها بفعالية وكفاءة (فاعلية)، من أجل تحقيق أهداف المنظمة " .

ومعروف أن Anthony قد أعاد تعريف مراقب التسيير، وذلك بعد ما يزيد على عقد من الزمن، حيث تضمن هذا التعريف الجديد نظرة جديدة إلى مراقبة التسيير من حيث الربط بينها وبين الإستراتيجية، حيث

أصبح هذا الربط يعتبر من بين الأسس والفرضيات في النموذج التقليدي لمراقبة التسيير. يقول معرفا مراقبة التسيير بأنها عبارة عن " الإجراءات (السياق) الذي يؤثر من خلاله المسيرون على العناصر (الأعضاء) الآخرين داخل التنظيم من أجل تنفيذ (تطبيق) إستراتيجية المنظمة".

يعتبر تعريف Anthony من بين التعاريف الأكثر استعمالا، حيث يقسم المراقبة والتخطيط إلى ثلاثة أنواع وفق ثلاثة مستويات: مراقبة الإستراتيجية، مراقبة التسيير ومراقبة التنفيذ. تجدر الإشارة إلى أن مراقبة التسيير عند Anthony تأتي بعد الإستراتيجية إلى جانب التأكيد على مطابقة النتائج للأهداف أي الفعالية Efficacité، وكذلك الجانب الاقتصادي في استعمال الوسائل أي الكفاءة (الفاعلية) Efficiency.

حسب (المنيف)، يمكن تعريف مراقبة التسيير من خلال مفهوم الاداء الذي يعتبر محصلة تفاعل بين الفعالية والكفاءة، حيث يدل مفهوم كفاءة الأداء على " تنفيذ العمل المطلوب بأقل تكلفة و بأقصر وقت و بأقل جهد ممكن".

كما يعرف كل من (عساف و سلامة) مراقبة التسيير أو الرقابة الإدارية هي " قياس الأداء وتصحيحه من أجل التأكد من أن الأهداف قد تحققت وأن الخطط قد وضعت موضع التنفيذ بالطريق الصحيح .

أما (الحبيبي) فيعرف الرقابة بأنها " النشاط الذي تمارسه الإدارة في المنظمة للتأكد من أن العمل فيها يسير وفقا للسياسات والخطط الموضوعة لتحقيق أهداف المنظمة والكشف عن الانحرافات والعمل على إصلاحها".

تعريفها (الصباب) " أنها مراجعة الأعمال للتأكد من مدى اتفائها مع الخطة الموضوعة أو هي بعبارة أخرى وظيفة مهمتها التثبت من صحة الاتجاه نحو الهدف وتقويم هذا الاتجاه إذ انحرف عنه"

في حين يعرف Bouquin مراقبة التسيير وفق ثلاثة محاور (مجالات) للمراقبة والتقييم هي: الاقتصاد، الفعالية، الكفاءة (الفاعلية). حيث يتمثل الاقتصاد (الوفرة) في الحصول على المواد الضرورية بالتكلفة المناسبة (العادلة)، أما الفعالية فهي تعني القدرة على بلوغ الأهداف المحددة، في حين تتمثل الكفاءة (الفاعلية) في القدرة على تحقيق الأهداف باستخدام الوسائل واستهلاك الموارد المحددة أو المقدر سلفا. إن هذه النظرة لمراقبة التسيير المبنية على التدرج عبر المراحل وعبر الزمن أصبحت محل مراجعة وانتقاد شديدين .

تعتبر هذه التعاريف لمراقبة التسيير " من الجيل الأول" إذا صح التعبير، حيث ركزت في جانب كبير منها على الموارد وطرق استعمالها، مما جعلها محل انتقاد، بحيث أن لا أحد من الباحثين أو المختصين بموضوع مراقبة التسيير إلا وله انتقاد أو تعقيب يصف فيه عدم تماشي وعدم ملائمة، هذه التعاريف مع المهام التي أصبحت تطلع بها مراقبة التسيير والتطورات والاهتمامات والمقاربات الجديدة مثل المحاسبة على أساس

التكلفة، والتسيير من خلال الأنشطة ومن خلال السياقات ... الخ. ولذلك فإن التعاريف الحديثة لمراقبة التسيير " أي الجيل الثاني " جاءت مركزة على هذا المعنى، فنجد مثلا :

تعريف سيمون (Simons) لمراقبة التسيير على أنها " مجموعة من الإجراءات والسياقات الرسمية مبنية على أساس المعلومات التي يستعملها المدراء (المسيرون)، من أجل الحفاظ والإبقاء أو من أجل تغيير بعض التَشكُّلات (Configurations) لأنشطة المنظمة " (Simons ، 1995 ، ص 41). إن هذا التعريف يعتبر حوصلة لعدة دراسات ميدانية قام بها الباحث، حيث قام بتصنيف نظم مراقبة التسيير إلى نوعين، وأن هاذين النوعين موجودين في كل المنظمات الكبيرة والمعقدة والتي تكاد تكون نظم المراقبة فيها متشابهة ، غير أن الاختلاف يكمن في طريقة وكيفية استخدام هذه المنظمات لنظم مراقبة التسيير.

أما تعريف خماخم عبد اللطيف، فقد عرف مراقبة التسيير باعتبارها " الإجراءات المطبقة والمعمول بها داخل أي وحدة أو كيان اقتصادي من أجل ضمان تعبئة بكفاءة وبشكل مستمر للطاقة والموارد من أجل بلوغ الهدف الذي يصبو إليه الكيان ". نلاحظ على هذا التعريف أنه يؤكد على الجانب الكمي ولو من المنظور الداخلي للمؤسسة، وهذا يعني أنه أهمل المعطيات الأخرى، كما أنه لم يأخذ بعين الاعتبار المحيط الذي يتواجد فيه الكيان.

أما Burlaud فقد حاول تناول تعريف موضوع مراقبة التسيير من عدة جوانب، حيث يقول بعد أن وصفها سابقا بأنها نظام لضبط (Régulation) التصرفات ثم وجد أن هذا التعريف غير كاف، لأن تصرفاتنا يتم مراقبتها بمعنى التحكم فيها من خلال عدة وسائل.

فمثلا في حياته الأسرية فإن الإنسان يمكن أن يستعمل بعض أدوات مراقبة التسيير كتقنية الموازنات أو المحاسبة ولكن القواعد المتعلقة باتخاذ القرار فإنها في مجملها أو على الأقل جزء منها يخضع إلى منطق آخر مغاير.

إن مراقبة التسيير هي مراقبة ذات غاية (Contrôle finalisé). هذا يعني أن السلطة التي أوجدتها يجب أن يكون لديها أهداف التي ينبغي أن تبلغها. أي أن تكون لديها رؤية للتطورات على المدى المتوسط والطويل الأجل وإرادة للتغيير. باختصار فإن مراقبة التسيير هي في خدمة الإستراتيجية.

مراقبة التسيير هي عبارة عن لغة تمارس سلطة على من يستعملها لأن " اللغة تتضمن في طياتها رؤية للعالم الذي يتبناه حتما الذين يتكلمون بها". تقوم مراقبة التسيير بتوحيد الانشغالات والتصرفات من خلال الكلمات التي تفرضها. حيث تزداد أهمية مجهود هذا التوحيد كلما زادت المجموعة أهمية ، وتنوعا (تنوع المهين وبالتالي الثقافات) والاختلاف الجغرافي.

يشير Hofstede في استعراضه لشروط مراقبة التسيير قائلا، مع أنها ليست الآلية الوحيدة لمراقبة التصرفات، لأنها في مجملها أو على الأقل في الجزء الموروث عن التيلورية، تفترض اجتماع الشروط الأربعة التالية (Hofstede 1981، ص 194):

– خاصية عدم غموض (وضوح) الأهداف؛ - إمكانية قياس النتائج؛ - إمكانية التنبؤ بآثار الأفعال التصحيحية؛ - تكرار النشاط أو على الأقل إمكانية استخلاص النتيجة من التجربة.

أما تعريف (Tannenbaun) فيقول "المراقبة التنظيمية أنها تعود إلى كل الإجراءات والسياقات التي من خلالها يقوم شخص أو مجموعة من الأشخاص أو منظمة من الأشخاص بتحديد أو التأثير بطريقة مقصودة على ما يجب أن يقوم به أشخاص آخرون". يرى تاننباون المراقبة كإجراء أو سياق ضروري للإدارة يركز على علاقة بين شخصين (فردين) (أ) و (ب) أو (شخص و مجموعة) أين يجب على (ب) أن يقوم بالعمل حسب ما يريده (أ). و بالتالي هناك عدة مراحل متوالية في علاقة المراقبة:

- (أ). يبين و يوضح بشكل رسمي مقصده (أي ما يريده)؛
- (أ) يختار طريقة مناسبة للتأثير على (ب) للقيام بالنشاط المراد؛
- (أ) يبلغ (يعلم) بذلك (ب)؛
- انتقال المعلومات؛
- (ب) يتلقى الاتصال؛
- (ب) يفسر و يترجم محتوى الاتصال؛
- (ب) يقرر ما هو العمل الذي سيقوم به؛
- (ب) يتصرف ، يعمل؛
- (أ) يستعلم عن أفعال ، نشاط (ب)؛
- (أ) يقارن بين ما يريده (ما قصده) و بين فعل (نشاط) (ب).

إن هذا التصور الآلي لمراحل المراقبة يبين التأثير الكبير بإجراءات السبرنية (Cybernetique)، مقتصرًا على تحديد العلاقات بين بعض الفاعلين و مهملا علاقتهم مع البيئة و المحيط.

لتعريف مراقبة التسيير قام جرفي (Gervais) باستعمال نفس الإطار التصوري الذي ارتكز عليه انتوني (Anthony)، حيث عرف مراقبة التسيير على أنها "نظام للتخطيط والمراقبة، والذي بدوره ما هو إلا جزء من نظام أعم و أشمل، و هو نظام الإعلام داخل المنظمة" إلى جانب ذلك فإن المؤلف يقترح قائمة من ستة عناصر

يتكون منها النظام (التخطيط، التنسيق، الاتصال، التقييم و اتخاذ القرار، التحفيز على العمل، معالجة المعلومات).

إضافة إلى التعريف السابق فان تعرف Bouquin لمراقبة التسيير جاء ليوضح أن مراقبة التسيير أصبحت تطلع بعدة مهام وادوار التي لم تكن تقوم بها من خلال التعاريف الكلاسيكية. مراقبة التسيير بالنسبة لبوكين (Bouquin) عبارة عن " مجموعة من الإجراءات (سياقات) التي تهدف إلى توجيه سلوكيات وتصرفات الفاعلين من أجل ربط الاستراتيجي بالتشغيلي، وذلك من خلال نمذجة العلاقة بين مختلف أصناف (فئات) الموارد المجمععة و بين الغايات التي تسمح بتحقيقها " (Bouquin 1996 ، ص 18). من خلال التعريف يمكن أن نقف بسهولة على الأهداف التي أصبحت موكلة إلى مراقبة التسيير.

كما عرف (Lowe) مراقبة التسيير من خلال تعريف نظام مراقبة التسيير بأنه " عبارة عن نظام للبحث ولتنظيم المعلومات، المحاسبة، والتغذية العكسية، وهو مصمم لضمان تأقلم المؤسسة مع التغيرات الهامة في البيئة (المحيط) وأن تكون تصرفات عمالها مقاسة (مقيمة) بناء على مجموعة من معايير تعكس أهداف تشغيلية جزئية (متوافقة مع الأهداف العامة)، بحيث أن الفرق بين الاثنين يمكن شرحه و تصحيحه.

يعريف المخطط المحاسبي الفرنسي العام مراقبة التسيير بأنها " مجموعة التدابير المتخذة لتزويد المدراء (المسيرين) ومختلف المسؤولين بالمعطيات العددية بشكل دوري لتصف بذلك سير عمل المؤسسة. ومقارنة هذه المعطيات مع المعطيات السابقة كما تحث المسؤولين في الوقت المناسب على اتخاذ قرارات تصحيحية مناسبة". نلاحظ أن هذا التعريف أكد على الطابع الميكانيكي في تطبيق إجراءات الضبط، وبما أن هذا التعريف لم يتطرق إلى الأهداف فهذا يعني أنه يفترض بأنها محددة مسبقا و واضحة ونهائية. إلى جانب أن هذا التعريف قد أغفل موضوع الإستراتيجية وكذلك الطابع التأكدي غير الاحتمالي.

هناك من المؤلفين (منصور 1999، ص 258) من ينظر إلى مفهوم مراقبة التسيير (الرقابة الإدارية) من خلال ثلاثة اتجاهات فكرية:

- يمثل الاتجاه الأول النظرة الكلاسيكية لمفهوم المراقبة من أنه عبارة عن عملية تفتيش، وتهديد لأفراد التنظيم ضد مرتكبي المخالفات؛
- بينما يمثل الاتجاه الثاني أصحاب الفكر السلوكي، حيث يرى هؤلاء أن المراقبة ما هي إلا القدرة على التأثير في سلوك الأفراد و الجماعات نحو تحقيق النتائج المرجوة؛
- أما الاتجاه الثالث فهو الاتجاه العملي، أو التطبيقي حيث يتم التركيز على النواحي التطبيقية للمراقبة من خلال:

○ الاهتمام بوضع المعايير؛

- قياس الأداء؛
- مقارنته بالمعايير؛
- تصحيح الفرق بين النتائج الفعلية و الخطط الموضوعة.

2.2. مراحل النموذج التقليدي

نميز عادة بين ثلاث مراحل لمراقبة التسيير في النموذج الكلاسيكي متمثلة في ثلاثة نظم جزئية هي: مرحلة تحديد الغايات و الأهداف (تكون قبل الفعل)، ثم تليها مرحلة القيادة (تكون أثناء الفعل) و تنتهي عملية المراقبة بمرحلة التقييم (التي تكون بعد الفعل). إن هذا التقسيم الذي يرجع في أساسه إلى انتوني (Anthony) سنة 1965، يسمح بتحديد وبشكل واضح دور مراقبة التسيير ، حيث يؤكد ذلك (Bouquin) فيقول " تستند مراقبة التسيير في النموذج الكلاسيكي على قيادة في البداية والنهاية، أي على مستوى (الأهداف – الوسائل). وذلك بفضل تفويض بالقيادة سمح به التحديد المسبق للأهداف المراد بلوغها و كذلك الوسائل المخصصة لهذا الغرض، و كذلك بفضل قياس النتائج المتحصل عليها في مواعيد محددة"

أولا : مراحل النموذج التقليدي لمراقبة التسيير حسب التسلسل الزمني

(أ) مرحلة تحديد الأهداف

تعتبر هذه المرحلة أولى مراحل مراقبة التسيير في الترتيب الزمني، و تتمثل في:

- تحديد أهداف المنظمة؛
 - تحديد الموارد الضرورية لبلوغ تلك الأهداف؛
 - تحديد السياسات التي ستطبق في الحصول على الموارد؛
 - تحديد السياسات التي تبين كيفية استغلال الموارد، و كيفية التنازل عنها بين مختلف الوحدات.
- تعتبر هذه المرحلة هي الأولى – كما تم الإشارة إليه – في الترتيب، حيث أن هذا التقسيم لمراحل المراقبة يوصف بأنه ترتيب حسب الزمن، و هو يقترب كثيرا من ترتيب مراحل مراقبة التسيير تبعا لمن يقوم بها، تجدر الإشارة إلى أهمية التفريق بين الأهداف و الغايات، فالأهداف هي ما تصبوا إليه المؤسسة كمقياس كفي أساسا حتى تؤدي دورها و سياستها مثل تحقيق رقم أعمال بحجم مقبول (مرضٍ). أما الغايات فهي عادة محددة بأرقام و كمية، و تعبر عن الترجمة الواقعية للأهداف مثل تحقيق قيمة معينة من رقم الأعمال كزيادة 20 % مثلا.

تعد مرحلة تحديد الأهداف مرحلة سابقة للفعل (النشاط) والتي تسمح بترجمة مهام وأهداف المنظمة إلى غايات رقمية (عددية) وذلك على مدى زمني محدد. وهو نفس ما ذهب إليه (Bouquin 2004) حيث يقول " يرافق هذا التحديد للأهداف تحديد وتعيين للوسائل اللازمة للنجاح، وكذلك يرافقها تحديد لأدوار مختلف

المتدخلين، إلى جانب تحديد للمعايير والمقاييس التي ستستعمل في تقييم جودة النتائج المتحصل عليها " من المؤلفين من يستعمل عبارة الأهداف والتي تعتبر أشمل من الغايات للتعبير عن هذه المرحلة، وتعد هذه الخطوة في تحديد الغايات والأهداف مهمة جدا وحساسة في نفس الوقت إذ أنها تُعد وتُمدد لوظيفة مراقبة التسيير وبالتالي فهي ليست سابقة فقط بل وضرورية ". إذ أنه لا يمكن لمراقبة التسيير أن تجد مكانها إلا في منظمات ذات أهداف محددة، أي بعبارة أخرى في منظمات لها أهداف إستراتيجية يتم تفصيلها الى مخططات متعددة السنوات ثم يتم تفصيل هذه الأخيرة إلى أهداف التشغيلية".

(ب) مرحلة قيادة الفعل (الملاحظة)

تأتي هذه المرحلة كخطوة منطقية لتقود نشاط المنظمة، هناك من المؤلفين من يشبه هذه المرحلة بعمل الملاحه حيث أن الربان يبحر بسفينته التي يقودها من ميناء إلى آخر. تتمثل هذه المرحلة في القيادة (Pilotage) " أي في تنظيم المتابعة لسير العمل، والقيام بالتنبؤ ومباشرة الأفعال التصحيحية استجابة لانحرافات التي قد تحدث، وذلك من أجل الوصول إلى الأهداف المحددة مسبقا. وهذا يتطلب أن تتوفر القدرة على الوقوف على المحقق (الداخلي والخارجي)، وكذلك القدرة على التنبؤ بالمستقبل القريب من أجل تقييم حظوظ المنظمة في إمكانية احترام الأهداف المسطرة آنفا. و من أجل تحديد الإجراءات و الأفعال التصحيحية المناسبة، و كذلك من أجل تخصيص ادوار المتدخلين في تطبيق هذه الإجراءات والأفعال".

(ج) مرحلة التقييم (القياس)

تبدأ هذه المرحلة بعد انتهاء الفعل (النشاط أو العمل) المخطط، و يتعلق الأمر هنا بقياس النتائج بهدف محاسبة المسؤولين عن أهدافهم التسييرية، عادة يتم في هذه المرحلة قياس نتائج المنظمة وأدائها و تتوقف أهمية هذه المرحلة على قدرتها على استيعاب خاصية تعدد أبعاد الأداء.

تقوم الإدارة في نهاية الفترة المحددة بالحكم على النتائج المحققة، وهناك ثلاثة مجالات تتمثل في:

— الوفرة (لاقتصاد) ويقصد به الحصول على الموارد الضرورية بأقل تكلفة ممكنة (Economie). تعتبر اقتصادية كل عملية حصول على موارد التي تتوفر فيها التالي:

- أقل تكلفة ممكنة؛
- كمية وجودة مطابقتان للمعايير المحددة؛
- في الوقت والمكان المناسبين؛
- الوفرة أو الاقتصاد يمس اقتناء الموارد؛
- أما الكفاءة (الفاعلية) فتخص تحويل هذه الموارد.

— الفعالية تعني القدرة على تحقيق الأهداف المحددة (أي القدرة على بلوغ الأهداف المقدرَة) (Efficacité).

• تدل الفعالية على الحد الذي بلغه تحقيق الهدف،

• لا علاقة للفعالية بالتكاليف.

— الكفاءة (الفاعلية) و هي تعظيم الكميات المتحصل عليها من المنتجات أو الخدمات من خلال كمية

محددة من الموارد (Efficiency)، مثل:

• المردودية : نسبة الأرباح على الأموال المستثمرة،

• الإنتاجية : نسبة حجم الإنتاج المتحصل عليه إلى الحجم المستهلك.

ثانيا : مراحل النموذج التقليدي لمراقبة التسيير حسب التسلسل الهرمي

هناك من المؤلفين من يضيف هذا النوع من التقسيم لنموذج المراقبة داخل التنظيم حيث يراعى في معيار التقسيم هذه المرة التسلسل الهرمي لمن يقوم بعملية المراقبة بدلا من التسلسل الزمني الذي سبق ذكره، إذ أن استعمال هذا المعيار في التقسيم يعني تتبع المراحل تبعا لمن يقوم بها (الشخص أو المسئول)، لقد أدى تقسيم الفعل على هذا الأساس إلى وجود ثلاث مراحل هي:

(أ) مرحلة تحديد الأهداف

تشابه إلى حد كبير مع المرحلة الأولى من التقسيم حسب التسلسل الزمني، فهي تتمثل في تحديد الأهداف والوسائل والأدوار كما قد سبق ذكره، والجديد في هذه المرحلة أنها من اختصاص الإدارة العليا ولا يقوم بذلك من هم دون هذا المستوى رتبة. وهو ما يعرف بالترتيب الهرمي، حيث يؤكد نموذج (Sloan-Brown) أن هذه المرحلة هي من مهام واختصاص الإدارة العامة بامتياز .

(ب) مرحلة مراقبة التسيير

يتم في هذه المرحلة القيام بنفس المهام والعمليات التي يتم القيام بها في نفس المرحلة من التقسيم الزمني غير أن الاختلاف يكمن في من يقوم بهذه الخطوة، حيث أن هذه الخطوة توكل إلى مراقبو التسيير، والذين يؤدون أدوارا متعددة ومختلفة، وبصفة عامة يقصد بهم الإدارة الوسطى من مسيرين وإطارات الإدارة.

(ج) مرحلة المراقبة التشغيلية

وهي تخص المهام المتكررة والمبرمجة وتلك التي لا تعتبر جزء من عملية التسيير، إن تنظيم تسيير هذه العمليات والمهام من قبل المراقبة التشغيلية (العملياتية)، من شأنه أن يسمح بضمان أن هذه المهام سيتم إنجازها بكفاءة وفعالية.

يوكل بهذا النوع من المهام إلى المراقبين التشغيليين لأن هذه المهام و العمليات مبنية على إجراءات وسياقات محددة وروتينية وكثيرا ما تكون أوتوماتيكية. مما يسمح بتعظيم الحاصل من هذه المهام والأنشطة، تجدر الإشارة إلى أن كون الذين يقومون بهذا النوع من المراقبة هم المراقبون التشغيليون فإنهم يعتبرون الطرف النقيض من حيث من يقوم بالمراقبة مقارنة مع الإدارة العليا.

الشكل رقم 1 : العلاقة بين مختلف عناصر عملية التقييم.

مهام متكررة روتينية	التسيير	الإستراتيجية	
<ul style="list-style-type: none"> • تحديد مهام الأفعال المتكررة في سلسلة القيمة • تنظيم هذه الأفعال 	<ul style="list-style-type: none"> • مهام سياقات و مراكز المسؤولية في سلسلة القيمة • خطة العمليات الموازنات 	<ul style="list-style-type: none"> • اختيار العروض و الموارد • تنظيم سلسلة القيمة 	تحديد الأهداف
<ul style="list-style-type: none"> • متابعة بالاستثناء لسير العمليات 	<ul style="list-style-type: none"> • المتابعة والتوقع • إجراءات تصحيحية 	<ul style="list-style-type: none"> متابعة: • الفرضيات • التنفيذ 	القيادة (الملاحظة)
<ul style="list-style-type: none"> • تقرير دوري بالأحداث الطارئة 	<ul style="list-style-type: none"> • قياس الأداء • الثواب أو العقاب 	<ul style="list-style-type: none"> تقييم: • مدى نجاح الاستراتيجية • مدى بقائها ودوامها 	التقييم ألبعدي
مراقبة تشغيلية	مراقبة التسيير	مراقبة إستراتيجية	

المصدر : Bouquin H. (2001), Contrôle de gestion, Presses Universitaires de France, Paris, France.

3.2. دور ومهام مراقبة التسيير

أولا : أدوار مراقب التسيير

هناك العديد من الأدوار التي تسند إلى مراقب التسيير، ويتوقف ذلك على هيكل المنظمة ونوع نظام التسيير المتبع، إلى جانب موضوع المؤسسة. كما تجدر الإشارة إلى أن الأدوار التي يقوم بها مراقب التسيير قد تطورت منذ النظرة التقليدية.

(أ) من المنظور التقليدي

يقوم مراقب التسيير في النظرة التقليدية، أي في بداية ظهور وانتشار النموذج التقليدي أين كانت العمليات بسيطة والمعلومات متوفرة وتخص عملية الإنتاج بشكل أساسي كما كان الحال في المؤسسات الصناعية حينها، حيث كان دور مراقبة التسيير يتمثل في ممارسة التحقيق (بمعنى التأكد، La vérification) والتدقيق المحاسبي (بمعنى La conformité) وكذلك الرقابة على التسيير، في هذه الحالة فإن الأدوار الموكلة لمراقب التسيير هي كالتالي:

- بلورة وتصميم نظام المعلومات؛
- المساهمة في تصميم هيكل المؤسسة على أساس لامركزية فعلية للسلطة؛
- العمل على التشغيل الفعلي لنظام المعلومات؛
- القيام بالتحليل الاقتصادي بهدف تحسين مردودية المؤسسة؛
- ترجمة الاقتراحات المترتبة عن التحليل إلى أهداف، وذلك بعد تبنيها من قبل الإدارة العامة.

و بعبارة أخرى فإن هذه الأدوار تتجسد في:

- إنشاء خطط على المدى الطويل وكذلك الموازنات؛
- المساهمة في اختيار أساليب وطرق التنبؤ؛
- إنشاء وإيجاد التنسيق بين سياقات الموازنات؛
- العمل على أن تحترم الأجال؛
- تحليل النتائج؛
- اقتراح إجراءات تصحيحية.

(ب) من المنظور الحديث لمراقبة التسيير

أخذت أدوار مراقبة التسيير تتطور في المنظور المتجدد أي قيادة الأداء التنظيمي، فأصبحت ادوار مراقبة التسيير تتجه أكثر فأكثر إلى تقديم الاستشارة، فزيادة على المساهمة في التخطيط المالي، وتقييم النتائج، وإنتاج المعلومات المالية، وجمع المعلومات وتسجيل المعطيات، فإنه يرجع لمراقب التسيير أن يقدم الاستشارة و يطور الأدوات الجديدة للتسيير كالتالي:

- التسيير من خلال السياقات؛
- التسيير بواسطة الأنشطة؛

- الهندرة التنظيمية؛
- التعلّم التنظيحي؛
- الجودة الشاملة،... الخ.

كما يسهر على التناسق والتناغم بين مختلف الطرق، فهو يضمن الأفعال التي تم الالتزام بها، ويقوم كذلك بالإشراف على الموازنات وتحليل ووصف الانسجام في الأرقام المقدمة، مع ضمان احترام التوجهات المحددة. كما يقوم بتفسير كيفية تشكل النتيجة من خلال تحليل التكاليف، وكيفية قلب الهامش. وهو يعتبر أيضا كمساعد طيار (copilote). فهو يقوم بإنشاء أدوات القيادة (الملاحه) التي تسمح للمسيرين التشغيليين من متابعة أنشطتهم و أداءهم.

ثانيا : مهام مراقبة التسيير

يمكن إجمال مهام مراقبة التسيير في :

(أ) المساعدة على القيادة الإستراتيجية والعملياتية، وعلى اتخاذ القرار، من خلال:

- تحديد الأهداف ومؤشرات الأداء للبرامج وضمان إبرازها وإخراجها في شكلها العملياتي؛
- تنظيم الحوار التسييري حول البحث عن الأداء (الوسائل، الأهداف، النتائج) والمساهمة في سياقات إعداد الموازنات (في مختلف مراحلها: الإنشاء، التنفيذ، الموازنة والتقييم)؛
- إخراج تقارير التسيير ولوحات القيادة، من خلال المعطيات التي جمعها عن طريق نظام المعلومات من مختلف مصالح التسيير، من أجل المساعدة على اتخاذ القرار والمساهمة في كفاءة و فعالية سياقات التسيير.

(ب) ضمان تقييم وقياس الأنشطة، المنتجات، التكاليف والنتائج:

- تحديد مدونة المصطلحات (القوائم الاسمية) للأنشطة وللمنتجات؛
- قياس الأنشطة، المنتجات، التكاليف، والنتائج؛
- تحديد وتطبيق طرق المقارنة بين الوحدات وكذلك طرق المعايير؛
- تطوير أدوات التبرير (الدفاع عن) للبرامج و الأنشطة.

(ج) تنظيم و تنشيط وظيفة مراقبة التسيير:

- وضع هيكل للوظيفة، تحديد أدوات وإجراءات مراقبة التسيير، إلى جانب تزويدها بالوثائق

اللازمة؛

• ضمان التحكم في دقة أنظمة المعلومات الضرورية لمراقبة التسيير (جمع المعلومات الأولية، التجميع من الوحدات، التحليل ...):

• إشاعة الممارسات الحسنة وجعلها متبادلة (اجتماعات، ملتقيات ...):

• تحديد مواصفات المنصب والمؤهلات المرجعية المرتبطة بمراقبة التسيير، قيادة التغيير حول تطبيق وتنفيذ هذه الوظيفة؛

• تحديد احتياجات التكوين فيما يخص مراقبة التسيير والمصادقة على المحتوى البيداغوجي للتريصات المقترحة؛

• التحديد والتحديث المنتظم للوثائق المستعملة في مراقبة التسيير؛

• تنشيط الشبكات الداخلية لمراقبة التسيير (الإدارة المركزية، المصالح، التشغيلي):

• الإعلام والتبليغ حول مراقبة التسيير (من خلال نشر وبث المعلومات من وإلى مختلف المعنيين).

يمكن حصر مهام مراقبة التسيير في أربع مهام رئيسية، التي قد يقوم بها مراقب التسيير مجتمعة أو قد يسند إليه القيام بواحدة منها فقط و يتوقف ذلك على عدة عوامل (مثل هيكل المؤسسة وكذلك الحجم وموضوع النشاط...)، بالتالي فإنه يمكن جمع مهام مراقب التسيير في ما يلي:

• مراقب التسيير كمرشد (استشاري):

• مراقب التسيير يقوم بالإعلام والتبليغ؛

• مراقب التسيير يقوم بعملية التنسيق؛

• مراقب التسيير كمنشط.

إن تنوع الأدوار والمهام التي يقوم بها مراقب التسيير وعلى الرغم من أهميتها ودقتها وشموليتها في الكثير من الأحيان، إلا أنها لا تعني أن مراقب التسيير يمكنه القيام بعملية الإدارة، أي القيام بما يقوم به المدير (Le Manager)، فمراقب التسيير لا يقوم باتخاذ القرار بدلا عن المدير المعني. فعمل مراقب التسيير يتمثل ببساطة وبكل وضوح في مساعدة المدير في مهمته وذلك من خلال تصرف مراقب التسيير كمستشار (Conseiller)، يساعد المدير في:

• اتخاذ القرارات الصحيحة؛

• توجيه التصرفات (السلوكيات)؛

• وضع الإستراتيجية.

كما يرى بيرلون (Berland) أن مراقبة التسيير هي من مهام المدير والذي يساعده في ذلك محترف في التسيير : أي مراقب تسيير. وعليه فان القيام بمراقبة التسيير هي فعل إداري وبالتالي يتنافس في ذلك مراقب التسيير مع كل الأجهزة الإدارية.

ثالثا : علاقة مهام مراقب التسيير بهيكل المؤسسة

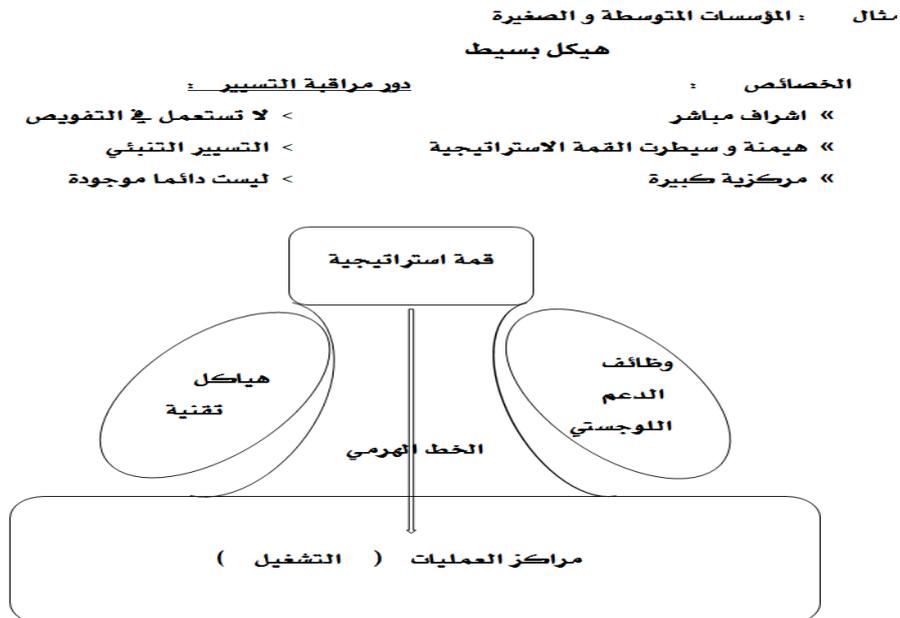
كما ذكرنا سابقا فإن الاختلاف في المهام التي يقوم بها مراقب التسيير تتباين من مؤسسة إلى أخرى. وهو ما يمكن الوقوف عليه من خلال تحليل (Mintzberg) سنة 1982، حيث ميّز بين خمسة مكونات لوصف المنظمة [...] وان مراقب التسيير ينتهي إلى الهياكل التقنية، حيث تناط به مهام معينة حسب كل تَشَكُّل (configuration).

وعليه يمكن إظهار دور مراقب التسيير في كل حالة من حالات تَشَكُّلات (Configurations) المنظمة، واستعراض ما يقوم به من مهام، حيث نجد أن هذه الأدوار تتوقف وبشكل أساسي على نوع التَشَكُّل كما يتضح من الآتي :

(أ) بنية أو هيكل بسيط

في مثل هذا النوع من التَشَكُّلات ، ليس لمراقب التسيير دور مهم جدا. حيث أن الإدارة ليست بحاجة إليه، سواء لمعرفة نتائج المنظمة أو لقيادتها. يُمكنهُ الإشراف المباشر من معرفة كل شيء وعليه أن يتدبر أمره بمفرده. في أحسن الأحوال، يوكل لمراقب التسيير مهمة التنبؤ بالنشاط.

الشكل رقم : الهيكل (البنية) البسيط



(ب) البيروقراطية الميكانيكية الآلية

في مثل هذا النوع من التَشَكُّلات فان المؤسسة تنسق أنشطتها من خلال الترميط الشديد لطرق (لإجراءات) العمل مثل (خط تركيب السيارات، احترام معايير ISO ، التقيد الدقيق بكتاب الإجراءات، احترام وإتباع القواعد الإدارية)، وهو النموذج الأكثر شيوعا للمؤسسات أو الإدارات. وهي نابعة مباشرة من المؤسسات التaylorية ومن البيروقراطية الويبرية، وعلى هذا الأساس فإن لمراقب التسيير مهمتان:

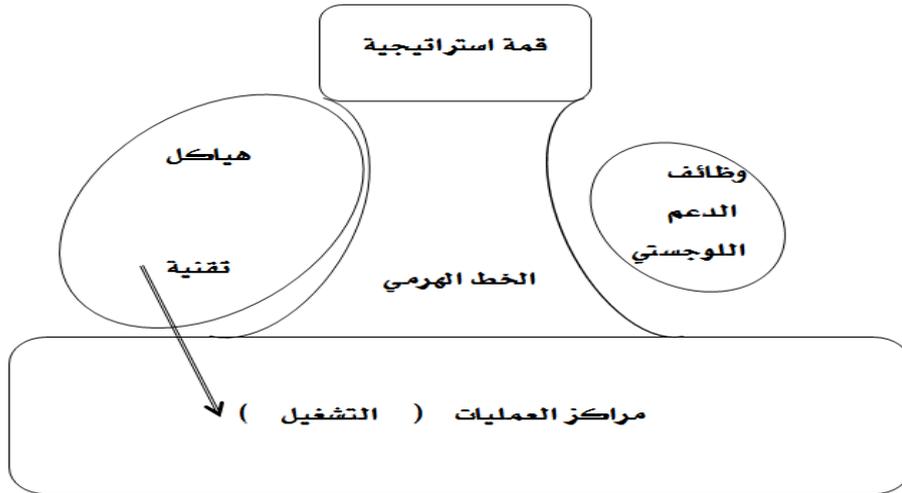
- توقع (تنبؤ) بما هو سهل من خلال ثبات سياقات العمل.
 - فحص (التأكد من) المطابقة الاقتصادية لأفعال التشغيليين (العملية) من أجل ضبط النشاط.
- هذا ما يعرف بمراقبة التسيير " Vérification التفحصية "

الشكل رقم : هيكل البيروقراطية الميكانيكية الآلية

مثال: مؤسسات متوسطة ، ادارة

بيروقراطية ميكانيكية

الخصائص:	دور مراقبة التسيير =
« عمليات معيارية (قياسية)	< تسيير تنبئي
« هيمنة و سيطرت الهياكل التقنية	< التأكد من المطابقة
« لا مركزية غير ضرورية	< مهمشة و تكنوقراطية



(ج) بيروقراطية محترفة (مهنية)

لا تحظى مراقبة التسيير بالكثير من المشروعات في مثل هذا النوع من التَشكُّلات ، حيث أن جزء كبير من النشاط يقع خارج فهم واستيعاب المراقب، ما الذي يمكن أن يقوله مراقب التسيير لطبيب؟. إذ يمكن للمراقب أن يستخدمه (يمكنه ان يستخدم الطبيب) بشكل فعال لكنه يبقى دائما مرتبط بمهنة يصعب عليه استيعاب نشاطها (كالطب مثلا). في هذه الحالة مراقب التسيير مرتبط (متوقف) تماما بالنواة التشغيلية.

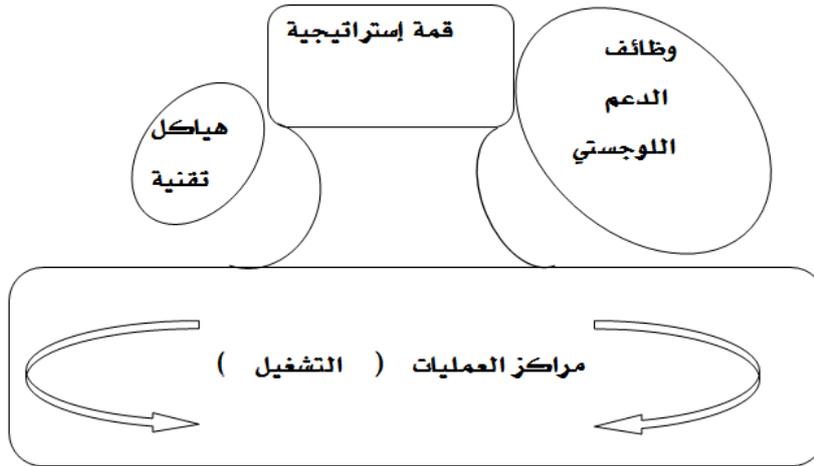
الشكل رقم : هيكل بيروقراطية محترفة (مهنية)

مثال: جامعات ، مستشفيات

بيروقراطية مهنية

الخصائص:

- دور مراقبة التسيير :
- < مؤهلات معيارية (قياسية)
 - < دور محدود للتنشيط
 - < هيمنة و سيطرت العملي (التشغيليين)
 - < مشكل الشرعية
 - < لا مركزية قوية



www.management.free.fr. p 28. Berland N. (2009), Mesurer et piloter la performance, e-book

المصدر:

(د) بنية أو هيكل قطاعي (وحدات)

عادة تكون مراقبة التسيير فيها ذات طابع مالي و اقتصادي. أين يكلف المراقب بمساعدة وسط الهرم الإداري على التوقع (التنبؤ)، وتخصيص الموارد و مراقبة النتائج. يساعد في اختيار الزوج (المنتوج – السوق) ذو المنفعة لتطوير المؤسسة. هذا ما يعرف بمراقبة التسيير في المؤسسات العصرية الكبيرة.

الشكل رقم : بنية أو هيكل قطاعي (وحدات)

مثال: المؤسسات الكبيرة

هيكله قطاعية

الخصائص:

« نتائج معيارية (قياسية) »

« هيمنة و سيطرت الخط الاداري (الهرمية) »

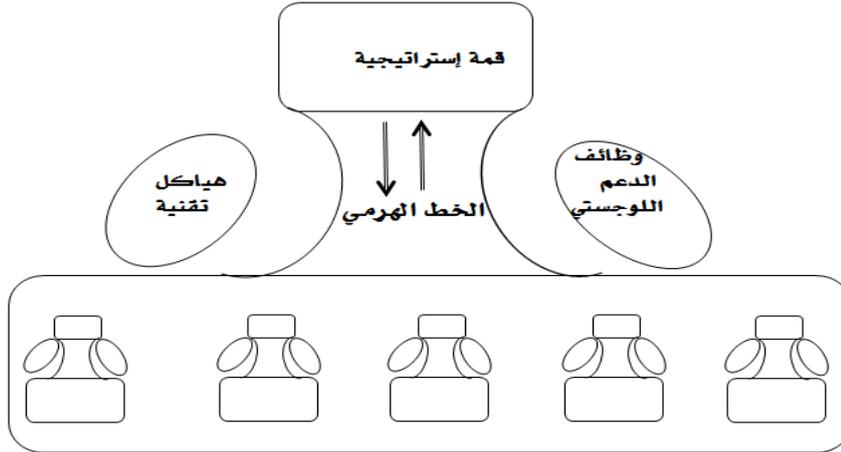
« لا مركزية عمودية مؤطرة »

دور مراقبة التسيير :

< دور ضروري

< تفويض بفضل الثنائي

الاهداف - الوسائل



www.management.free.fr. p 29. Berland N. (2009), Mesurer et piloter la performance, e-book

المصدر :

(هـ) بنية أو هيكل مؤقت (غرضية)

تعتبر مراقبة التسيير بعدا مهما في مثل هذا النوع من المنظمات، حتى وإن كانت متوقفة بالنواة التشغيلية

وبوظائف الدعم، على غرار تَشكُّل البيروقراطية الاحترافية(المهنية).

تستخدم مراقبة التسيير في تتبع مردودية المشاريع الكبيرة. كما تتعرض لبعض الصعوبات بسبب تعقد

العمليات ومن إعادة التنظيم الملحة و المستمرة.

الشكل رقم: بنية أو هيكل مؤقت (الغرضية)

مثال: المؤسسات التي عل شكل مشاريع ، المجالس

هيكله عرضيه

الخصائص:	دور مراقبة التسيير :
« نتائج معيارية (قياسية)	< دور مهم
« هيمنة و سيطرت وظائف الدعم الوجودي	< تفويض و متابعة المشاريع
« لا مركزية على أساس المشاريع	



www.management.free.fr. p 29. Berland N. (2009), Mesurer et piloter la performance, e-book

المصدر :

محاضرة 2 : أنواع نظم مراقبة التسيير

تمهيد

عند التطرق إلى موضوع نظم المراقبة داخل المنظمة لابد أن يتم التطرق إلى أعمال كل من (Hofstede 1981.G. و إلى أعمال (Goold M. و Campbell A. 1987، 1993)، إضافة إلى ذلك فإن تلك التي قام بها (Ouchi W. 1979) تعتبر رائدة في هذا الموضوع، حيث يتم الرجوع إليها في كل مرة يتم تناول نظم المراقبة في المنظمة بالدراسة. كما سنتطرق إلى أعمال (Macintosh، 1994) التي جاءت لتسليط المزيد من الضوء على نظم المراقبة، وننتهي في هذا الصدد باستعراض دراسات (Simons، 1995) التي جاءت لترتبط بين نظم المراقبة والإستراتيجية.

صنف (Ouchi) نظم المراقبة داخل المنظمة اعتمادا على أعمال (Thompson J.، 1967)، حيث كان يهد إلى وضع فرضيات تسمح بفهم أكبر لإشكالية المراقبة في المنظمة، محاولا الإجابة على عدد من الأسئلة مثل : ما هي الآليات (الميكانيزمات) التي تسمح لمنظمة ما ببلوغ أهدافها؟، كيف يمكن تحسين هذه النظم؟، و ما هي حدود هذه النظم؟.

حيث قام بالربط بين أنواع من المراقبة وبعض المميزات التنظيمية الخاصة، مما جعل من هذا التصنيف ذو طابع احتمالي، إذ أنه يربط بين: المعرفة بسياق (إجراءات) عمليات الإنتاج من جهة، والمقدرة على قياس النتائج من جهة أخرى. لأجل ذلك يتم تحديد حالتين لكل معيار يتراوح بينهما (قوي و ضعيف) مما يسمح بتشكيل المصفوفة التالية:

الشكل رقم : العناصر التي تشرح استعمال نظم المراقبة من خلال التصرفات و من خلال النتائج

مدى المعرفة بسياق و إجراءات التحويل (الإنتاج)

ضعيفة (غير مكتملة)	تامة (مكتملة)	
مراقبة من خلال الإنتاج (محل عطور)	مراقبة من خلال الإنتاج أو من خلال التصرفات (سلوكيات) (برنامج ابولو)	القدرة على قياس و تقييم الإنتاج (النتائج) قوية
مراقبة من خلال الجماعة (مخبر بحوث)	مراقبة من خلال التصرفات (مصنع علب للمصبرات)	ضعيفة

المصدر: Ouchi W. G. (1979), "A conceptual framework for the design of organizational control mechanisms", Management Science, pp.833-848.

إذا لمراقبة المنظمة ما، يكفي مراقبة العناصر التي تدل على النتائج أو على تصرفات العمال. فعندما يكون التحكم في التكنولوجيا كاملاً وتاماً، فإنه من الممكن المراقبة انطلاقاً من التصرفات. أما إذا كانت هذه التصرفات مطابقة للتوصيات، فإن النتائج المتحصّل عليها تكون مطابقة للذي تم تقديره. في حالة ما تم تخصيص قواعد للتصرفات والإنتاج فإن ذلك يقود إلى تطبيق ما يسميه المؤلف آليات المراقبة البيروقراطية.

لمراقبة نشاط متجر ما، فإنه من المستحيل تصور وجود قواعد تضمن نجاح مؤكّد للبائع. لكن في المقابل فإن متابعة الهوامش لكل بائع مثلاً، أو دوران المخزون يسمح بمتابعة فعالة للنشاط، عندها يتعلق الأمر بمراقبة من خلال الإنتاج. وفي نفس الوقت يمكن اعتبارها نظام مراقبة بيروقراطية أين يقوم المشرف عبر التسلسل الهرمي بمتابعة مختلف المؤشرات لكل بائع مستعملاً في ذلك سلطته لتصحيح الفروق.

في حالة برنامج أبولو مثلاً فإن الأمر يختلف نوعاً ما، حيث أن النتائج يمكن قياسها (نجاح المهمة أو إخفاقها) وكذلك الحال بالنسبة للسباق (الإجراءات)، فهي معروفة ومحددة بشكل مكتمل. وعليه، فإنه يمكن المراقبة بواسطة التصرفات أو النتائج. غير أن التكلفة الباهظة في حالة إخفاق البرنامج تميل نحو اختيار

المراقبة من خلال التصرفات، مما يترتب عليه عدة قيود للمراقبين الذين يتابعون على الأرض العملية خطوة بخطوة.

مراقبة نشاط بحثي في مخبر ما لا يمكن إخضاعه لا إلى مراقبة من خلال النتائج و لا إلى مراقبة من خلال التصرفات، إذ أن مجموعة من القواعد توصل إلى منتج جديد لا يمكن تحديدها بدقة و القياس من خلال النتائج يكون غير ملائم لأن النتائج النهائية لاكتشاف جديد لا يمكن استخلاصها إلا بعد عدة سنوات.

المراقبة من خلال الجماعة (المجموعة) ليست شكلا من أشكال المراقبة الذي يمكن وصفه بالعقلانية (الرشاد)، ولكنها مراقبة تستند على أعراف و تقاليد (rites ; coutumes). مثل هذا النوع من المراقبة يوصى به للمنظمات مثل المستشفيات والمدارس والبنوك .

كما ميز (Ouchi) بين ثلاثة أنواع من النظم السائدة للمراقبة وهي: المراقبة من خلال آليات السوق، المراقبة من خلال الهياكل البيروقراطية، والمراقبة بواسطة الجماعة (المجموعة).

1.1 نظام المراقبة من خلال السوق

المراقبة من خلال آليات السوق (Le marché): تعتبر المراقبة الأكثر تطورا وحيادية، وتتمثل في إدخال آليات السوق إلى داخل المؤسسة من خلال إيجاد مكان حقيقي للتبادل حيث يكون هناك التقاء بين العرض والطلب سواء على العمل أو على أي مورد آخر، وذلك بقصد تنظيم وضبط التبادل الاقتصادي في إطار المنافسة. وقد قامت بذلك فعلا شركة جنرال متورز، حيث مولت الإدارة العامة مشاريع الوحدات ذات العائد المرتفع على الاستثمارات. يمكن لهذا النوع من المراقبة أن يمارس من خلال سوق خارجية عن المؤسسة، في حالة قيام المتعاملين أو الجماعات المحلية بالتعامل من خلال صفقات بينهم.

تظهر أهمية هذا النوع من نظم المراقبة في حالة الأهداف الإستراتيجية أو سياقات (إجراءات) إنتاج غير متحكم فيها. يعتبر هذا النوع من المراقبة فعال جدا في حالة اتصاف الأهداف التي تم تحديدها بالعقلانية، في هذه الحالة يغلب منطق المراقبة من خلال النتائج على حساب التقيد والامتثال للقواعد المحددة للتصرفات. رغم التخفيف (التساهل) الظاهر في آليات القواعد الضابطة، فإن هذا لا يعني اختفاء هذه الأخيرة ولكن مجرد تغيير في طبيعتها.

تتم المراقبة من خلال آليات السوق بواسطة السعر، الذي يحتوي على كل المعلومات الضرورية لهذا الغرض، وبالتالي فإن السعر يعاقب الأعوان و المتعاملين أصحاب الفاعلية المتدنية و في ذات الوقت فإنه يكافئ و يجازي الذين لديهم فاعلية عالية. حيث أن لهؤلاء الأعوان الاستقلالية في اتخاذ القرار، لكن قراراتهم و أفعالهم تكون محدودة بواسطة قواعد السوق و محكوم عليها في النهاية من خلال سعر السوق.

2. 1 نظام المراقبة من خلال القوانين (القواعد)

المراقبة من خلال القواعد (Reglement)، أو الهياكل البيروقراطية: هي مجموعة القواعد و الإجراءات الرسمية التي توضح و تبين ما الذي يجب فعله أو ما لا يجب فعله. أو كما عرفها (weber) بأنها المراقبة الشخصية عن قرب وقيادة الأعوان من طرف من هم أعلى منهم درجة. أما المعلومات الضرورية لاتخاذ القرار لم تعد موجودة ضمن السعر كما الحال في المراقبة من خلال السوق ولكن موجودة في المعايير والضوابط التنظيمية الصريحة والمعلنة. يمكن تحديد هذه المعايير و الضوابط بشكل تحكيمي من طرف الهرم الإداري، الأمر الذي يشكل العائق الأساسي للمراقبة من خلال الهياكل البيروقراطية.

يستخدم نظام المراقبة البيروقراطية عندما تكون الأهداف الإستراتيجية واضحة وكذلك الوسائل لبلوغ الأهداف تكون متحكم فيها بشكل كاف، كما أسلفنا فإن تحديد و تخصيص قواعد لكل من السلوكيات والإنتاج على السواء، يؤدي إلى وجود نظام مراقبة بيروقراطية، سواء كان قياس الأداء مكتملا أم غير مكتمل. يستدعي هذا النوع من المراقبة أن يكون المحيط قابل للتبوء وهذا يعني أن المسائل يمكن حلها لأنها تخص عادة مهام ليست معقدة، مثل تحديد المعايير فيما يخص التكاليف، رقم الأعمال، المردودية،... الخ، ويتطلب في المقابل استعمال أداة رسمية للمراقبة مثل الموازنة، الهامش، دوران المخزون... الخ.

1. 3 نظام المراقبة من خلال العصبية (الجماعة)

المراقبة من خلال العصبية (الجماعة ، Le clan): ويعرف أيضا تحت مسمى المراقبة من خلال التقاليد (Traditions) أو الطقوس (Rituels)، يتم اللجوء إلى مثل هذا النوع من المراقبة عندما يكون من غير الممكن إنشاء وتحديد قواعد للإنتاج، وفي نفس الوقت يكون من غير الممكن الوقوف على النتائج النهائية لعملية أو نشاط معين. فمثلا مراقبة نشاط أو عمل وحدة معينة تقوم بالبحث العلمي لا يمكن ان يتم – كما سبق الإشارة إليه – من خلال نظام مراقبة بواسطة السوق ولا من خلال نظام المراقبة البيروقراطي، في هذه الحالة فإن نظام المراقبة عبر العصبية يكون الأنسب، حيث يركز هذا النظام على روابط اجتماعية قوية بين الأفراد، كما يتصف بان الفرد فيه يقوم بمراقبة ذاتية حسب درجة اندماجه الطوعية مع العصبية و مع مبادئ وقيم المنظمة. فمثلا المستشفيات تعتبر واحدة من المؤسسات التي يسود فيها هذا النوع من المراقبة، لأن هذه الأخيرة تتم من خلال مجموعة مهنية معينة تضع نفسها فوق قواعد المنظمة مثل ما هو الحال بالنسبة للأطباء، حيث يؤمنون بقوانين أخلاقية و مهنية و قواعد للتصرفات الحسنة الخاصة بهم. ونفس نظام المراقبة ينطبق على الفرق البحثية حيث أن أعضاء هذه الفرق من الباحثين يكونون أكثر حساسية للاعتراف في الوسط المهني أكثر من الاعتراف و الثناء الذي يتلقونه من قبل مدراء المؤسسات و المخابر التي تشغلهم.

1. 4 نظام المراقبة من خلال الثقافة

كثيرا ما يتم المقابلة بين نظام المراقبة من خلال الثقافة ونظام المراقبة البيروقراطية التي تتميز بدرجة عالية من الرسمية ووضوح في القواعد. في حين أن المراقبة من خلال الثقافة تركز على مجموعة من القيم عادة ما تكون مشتركة بين أفراد المنظمة أو مجموعة جزئية من الأفراد الذين يتعارفون فيما بينهم من خلال مهنة، أو مصلحة، أو وظيفة. تتكون هذه القيم في جزء كبير منها من خلال ظهور و تكوّن بشكل متدرج في داخل الجماعات، عاكسة بذلك تجربة الفريق الذي تكونت فيه، وفي جزء آخر فإن هذه القيم يمكن العمل عليها لاحتوائها في نماذج. فمثلا نجد أن مختلف المشاريع في المؤسسة تبحث في تطوير بعض هذه القيم و جعلها صريحة كما تسعى إلى القضاء على أخرى (التي لا تخدم أهداف المنظمة).

في العموم يقصد بالثقافة داخل المنظمة ذلك الالتزام الطوعي، الذاتي من داخل الفرد نحو المعايير، القيم، الأهداف و طرق انجاز الأشياء داخل المنظمة . كما يمكن أن تحتوي الثقافة على مكونات أخرى مثل الخرافات، الرموز، الطقوس، الأبطال، الشبكة الثقافية أو التدرج الهرمي الخفي في المؤسسة، حيث يتم ترجمة ذلك في الواقع إلى التزامات اجتماعية، وإلى مصطلحات مشتركة و إلى شعور بالانتماء و التعرف على المكانة الشخصية.

تساعد نظم المراقبة عبر الثقافة في تقليص الأجال التي يتطلبها تصحيح الإجراءات وذلك من خلال تبني الأهداف ، الأدوار و الإجراءات. حيث أن الثقافة توفر الإطار أو الشكل الذي يتم من خلاله شرح و تطوير فلسفة و إيجاد قيم تناسب و تتماشى مع بيئة المنظمة.

تقترب هذه النظرة كثيرة من تلك التي يراها (Bouquin) حيث أن الثقافة ليست بديلا ولكنها حقيقة دائمة (أي أن الثقافة لا يمكن تجاوزها أو تلافياها، بل يجب العمل بها في كل الأحوال).

تواجه المراقبة من خلال الثقافة عدة انتقادات من بينها، أن الثقافة القوية، كثيرا ما تشكل عامل قوة يجعل المنظمة تقاوم بشدة تطورات و ديناميكية المحيط. لذلك فإنه لثقافة لا يمكن تجاوزها او تلافياها بل يجب العمل بها في كل الاحوال) من الضروري أن تكون ثقافة المؤسسة في حالة من الثوران و التحرك الدائم حتى تجنب المؤسسة الوقوع في الهاوية.

بسبب هذه الانتقادات فإن هناك من المؤلفين من يقر باعتبار الثقافة كوسيلة للمراقبة، لكن في المقابل هناك أيضا من يتساءل عن حقيقة وجود ما يسمى بالمراقبة من خلال الثقافة، فضلا على أن فعالية خطوات مبنية على الثقافة لا بد أن تركز على عدد من الشروط:

- اختيار أفراد ممثلين أو من المتوقع منهم أن يمثلوا لفلسفة المؤسسة؛
- و كذلك دوران عمل قليل؛
- حجم المؤسسة صغير؛

– إلى جانب نوع من التكنولوجيا.

5.1. نظام المراقبة حسب التسلسل الهرمي

يقوم هذا النوع من نظم المراقبة على فكرة أساسية مفادها أنه يجب تقليص الاستقلالية الرسمية إلى أدنى حد لها في المنظمة من خلال قيادة مباشرة للفاعلين فيها. إن هذا النوع من نظم المراقبة من شأنه أن يخلق نوعاً من الرضا عند التقيد والالتزام بالتعليمات والتوجيهات الإدارية. حيث تعوض المراقبة عبر التسلسل الهرمي عدم التأكد الذي يواجهه رئيس (مدير) مؤسسة ما من تفاعلات في السوق، حيث تعوض عدم التأكد الموضوعي هذا، بحالة من التأكد ولو بشكل غير ذاتي، وذلك حين يشعر المنفذ الذي قام بعمله بوجه يتطابق مع التعليمات والتوجيهات التي تأتيه من الإدارة العليا، فإنه بذلك يشعره بنوع من الثقة والتأكد. كما يؤكد العديد من المؤلفين أن هذا النوع من نظم المراقبة لا يحتوي فقط على مساوئ بل إن محاسنه تفوق مساوئه بكثير.

يرى (Burlaud)، إن مراقبة التسيير ليست البديل عن المراقبة من خلال التسلسل الهرمي، لكنها تأتي لتخفف من بعض خصائص هذا الأخير. حيث أنها تخفف من المراقبة القبلية و تسمح بتسريع سياقات (إجراءات) اتخاذ القرار وكذلك تحفيز وحث الأفراد وجعلهم أكثر تحملاً للمسؤولية.

لا يوجد نظام مراقبة من خلال الهياكل البيروقراطية بشكل صرف، ولا نظام مراقبة عبر السوق بشكل صرف ولا يوجد نظام مراقبة من خلال العصبية بشكل صرف أيضاً، زيادة على ذلك فإن كل نظم المراقبة هذه لا تتنافى فيما بينها بل يمكن أن تكون متكاملة فيما بينها، و يمكن أن تتواجد معا في منظمة واحدة بدرجات متفاوتة حسب من الأهمية وفق ما تراه المنظمة.

محاضرة 3 : نماذج مراقبة التسيير المتطورة

1. الاستعمال النظري والواقعي لنظم مراقبة التسيير حسب مكننتوش Macintosh

قام (Macintosh) بإدخال بعض التحسينات على التصنيف الذي أتى به (Ouchi) وذلك من خلال التعمق بشكل كبير في كيفية استعمال أدوات المراقبة، حيث وصف (Macintosh) طرق التقييم وكيفية المتابعة التي يمكن أن تستعمل في المنظمة. بعدها اقترح مكننتوش نظم للمراقبة خاصة بكل وضعية ممكنة. ثم قام بمقارنة بين الاستعمال الأمثل لمحاكاة التسيير والاستعمال الفعلي (الحقيقي).

حدد (Macintosh) ثلاثة أنواع من الاختبارات (أساليب للتقييم أو لقياس المحقق): اختبارات الكفاءة (الفاعلية) (efficiency)، اختبارات أو قياسات من خلال الأدوات، واختبارات من خلال المجموعة (الفريق).

ثم بين الحالات الممكنة التي يستعمل فيها كل نوع من هذه الاختبارات (القياسات)، وقد اعتمد هو الآخر، على نفس الأعمال السابقة المقدمة من قبل (Thompson J.).



المصدر: Macintosh N. B. (1994), Management accounting and control systems, Wiley, p 125.

من خلال الشكل أعلاه :

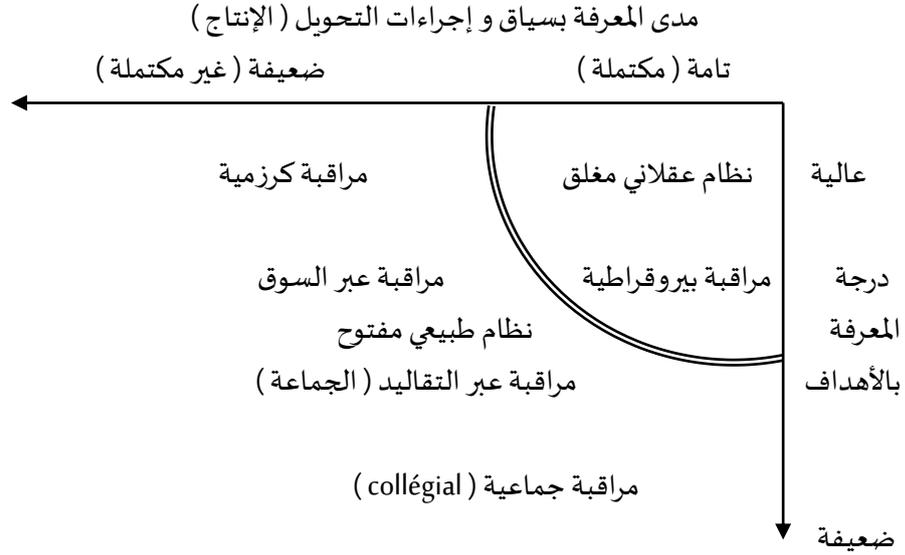
- يتم استعمال اختبار الفاعلية والتي يقصد بها النسبة بين المخرجات والمدخلات عندما تكون سياقات الإنتاج معروفة بشكل كامل وكذلك الأهداف واضحة حيث يتم استعمال الفاعلية كمؤشر ومعنى ذلك أن الموارد المستعملة يجب أن تتقابل (تتماثل) مع مستوى الإنتاج المتحصل عليه (المحقق). نظام المراقبة الملائم هنا هو نظام المراقبة من خلال آليات البيروقراطية مستندا إلى المعايير السلوكية (التصرفات).

- يتم اللجوء إلى الاختبارات الأدواتية (Tests instrumentaux)، في حالة وجود نوع من عدم التأكد سواء على مستوى الأهداف أو على مستوى الوسائل المستعملة لتحقيق هذه الأهداف، في هذه الحالة يتم تحديد أهداف وسيطة (مرحلية) مثل: الهامش، احترام أهداف الموازنات...، أي تحديد أداة مناسبة، و قياسها بواسطة القياسات أو التقييم الأدواتي.

- أما في حالة عدم التحكم (التأكد) في كل من سياقات الإنتاج وكذلك الأهداف، فإن قياس المحقق والحكم عليه يتم من خلال آراء جماعية أو اعتقادات فريق أو مجموعة من الفرق الاجتماعية. وهو ما يعرف بالاختبارات الاجتماعية (Tests sociaux).

من المفيد أن نعرض مختلف الوسائل (الأدوات) وما يمكن أن يقترن بها من فلسفات أو نظم للمراقبة التنظيمية، وذلك من خلال مقارنة بين تصنيف أو شي لنظم المراقبة من خلال مصفوفته، وبين طرق القياس والتقييم لمكنتوش.

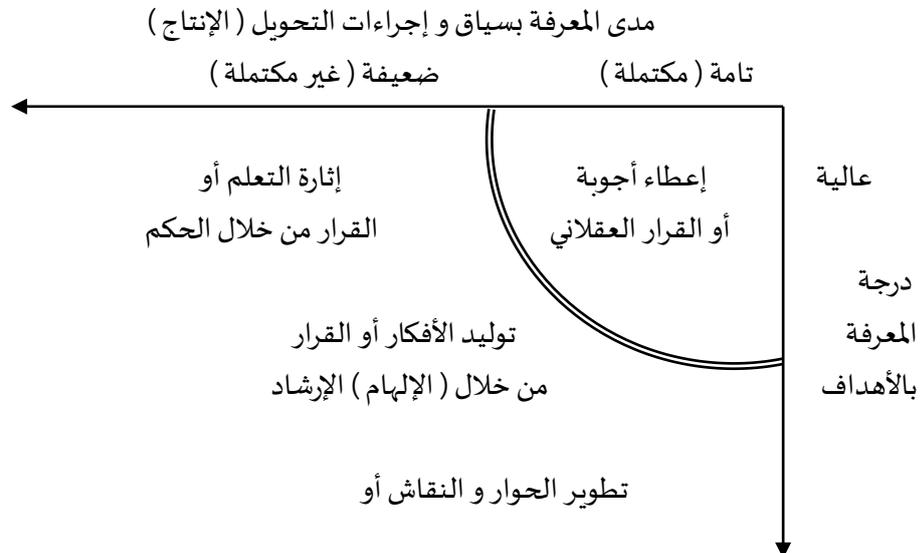
الشكل رقم : تصنيف نظم المراقبة التنظيمية



المصدر: Macintosh N. B. (1994), Management accounting and control systems, Wiley ,p 127.

في خطوة تالية قام مكننتوش بتوضيح الأهداف المنتظرة من محاسبة التسيير وأدوات المراقبة والأدوار التي من المتوقع أن تلعبها على المستوى النظري، في كل حالة من الحالات المراقبة المذكورة آنفا. تعتبر الأدوار النظرية من الأهمية بمكان إلى درجة أن نظم المراقبة كثيرا ما اقتصرت عليهما.

الشكل رقم : الاستعمال النظري لنظم المحاسبة و المراقبة



المصدر: Macintosh N. B. (1994), Management accounting and control systems, Wiley, p 128.

- الحالة الأولى: عندما تكون كل من سياقات التحويل (عمليات الإنتاج) معروفة بشكل جيد و كامل، والأهداف تكون معروفة وواضحة و محددة بدقة. في هذه الحالة فإن استعمال قواعد وطرق و أساليب معدة مسبقا يكون ممكن، وسينتج عنه اتخاذ قرارات في الوقت المناسب وفي الأجل المناسبة (وقت قصير) وتكون قرارات حاسمة وبدون لبس أو غموض؛

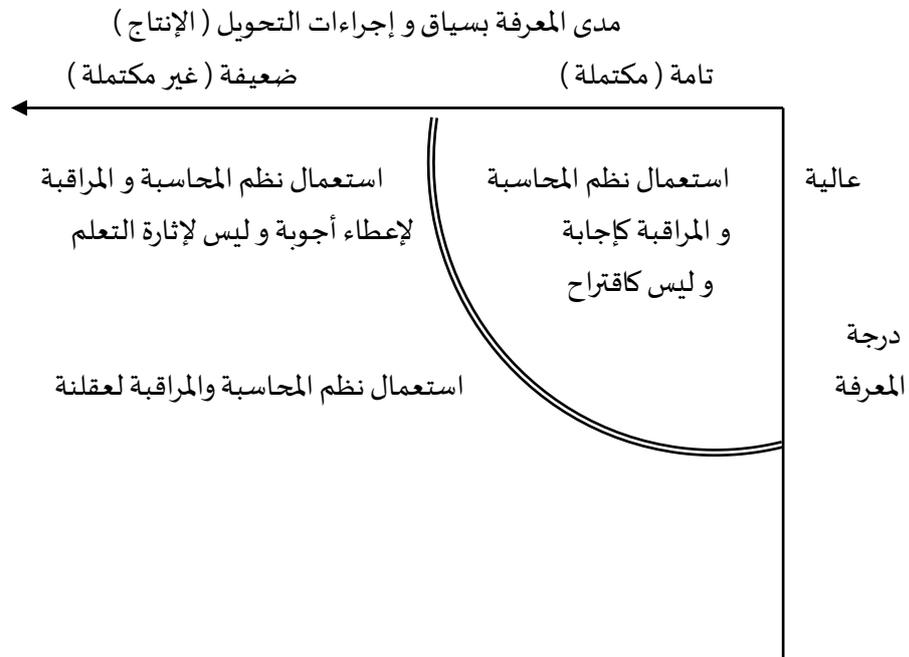
- الحالة الثانية: عندما يكتنف الأهداف المراد تحقيقها بعض الغموض، في هذه الحالة فإن الدور المنتظر من نظم المراقبة ومحاسبة التسيير هو ترقية الحوار والنقاشات.

- الحالة الثالثة: عندما تكون المعرفة بإجراءات التحويل والإنتاج ضعيفة، فإن نظم المحاسبة التسيير والمراقبة تقوم باقتراح مجموعة من الحلول، وتقديم بعض المعطيات أثناء عملية الإنتاج، كما تقوم بمساعدة المسيرين على التقييم الصحيح والدقيق للبدائل المتاحة.

- الحالة الرابعة: عندما يكتنف الغموض كل من إجراءات التحويل والإنتاج، وكذلك ضبابية في القدرة على تحديد الأهداف. فمن المنتظر أن تستعمل هذه النظم للمراقبة ومحاسبة التسيير في توليد أفكار جديدة من خلال جلسات ما يعرف بالعصف الذهني مثلا أو من خلال طريقة السيناريوهات.

في شرح مطرد بين مكنوتوش كيف أن الاستعمال النظري لنظم المراقبة ومحاسبة التسيير قد تصاحبه عدة اختلالات أو انحرافات (إنزلاقات)، تتمثل في الفروق الموجودة بين الاستخدام النظري المتوقع وبين الاستخدام الحقيقي. أو ما يعبر عنه بالاستعمال غير العقلاني لهذه النظم، مما يجعلها تبتعد عن الاستعمال الأمثل. يمكن تقديم هذه الفروقات من خلال الشكل التالي.

الشكل رقم: الاستعمال الحقيقي لنظم المحاسبة و المراقبة



بالأهداف
قرارات تم اتخاذها من قبل وليس للإيحاء
بأفكار جديدة

استعمال نظم المحاسبة و المراقبة كواقي
ضعيفة و ليس لتطوير الحوار

المصدر: Macintosh N. B. (1994), Management accounting and control systems, Wiley, p 129.

إلى جانب ذلك فقد ميز مكننتوش بين نوعين آخرين من المراقبة وهما المراقبة الكرزمية (Charismatique) والمراقبة الجماعية (Collégial).

أولاً: المراقبة الكرزمية

يظهر هذا النوع من المراقبة على مستوى المنظمات بمختلف أنواعها، وذلك في حالة كون الأهداف واضحة ومعروفة، لكن الوسط الذي تتواجد فيه يكون غير واضح و متقلب (متحرك) ومتغير، أو في حالة كون الوسائل المستعملة للوصول إلى هذه الأهداف غير مؤكدة، مثل حالات الأزمات أين تكون الأسس والمرتكزات والروتينية محل إعادة نظر (تساؤل، ومراجعة، وشك). وكثيراً ما ينظر إلى المراقبة الكرزمية على أنها المقابل أو الطرح المخالف للمراقبة البيروقراطية.

في حالة عدم تطابق منطق عمل المؤسسة مع متطلبات التكيف مع المحيط. فإن دور الإدارة يتمثل في ترقية الحوار داخل المنظمة من أجل السماح بالخروج بأحسن التطلعات للمستقبل، ويجب أن يقتصر تدخل الإدارة في هذا الحوار على توجيه الجهود لبلوغ الأهداف، لأن هدفها (الإدارة) هو تحفيز الأفراد. إن ما تقوم به الإدارة في هذه الحالة يشبه إلى حد بعيد ما يقوم به القائد الكرزمي في جماعته، حيث أن القائد في مثل هذه الحالات ليس في حاجة إلى التأكد من أن المرؤوسين يتبعون تعليماته وتوجهاته بدقة، لكن القائد الكرزمي يبين لهم ببساطة ما الذي يريده، وفي بعض الأحيان كيف يمكن فعل (انجاز) ذلك مع العلم أن ما طلبه سوف ينجز. المراقبة الكرزمية ليست مخصصة لنشاط محدد بعينه. يفقد هذا النوع من المراقبة من زخمه وقوته عندما لا تتحقق الأهداف وخاصة بعد فترة طويلة. وبالتالي لا يمكن استخدامها بشكل دائم بل تستعمل لفترة قصيرة ومحدودة أي في وقت التحولات (الأزمات)، وفي المقابل إذا تحققت الأهداف فإن هذه المراقبة تعطي مجالاً إلى إيجاد روتين من النوع البيروقراطي، مما يعني أنه متى ما يتم التحكم في السياقات والإجراءات، لا بد من الرجوع إلى مراقبة كلاسيكية (كالمراقبة البيروقراطية أو المراقبة عبر السوق ...).

تجدر الإشارة إلى أن هذا النوع من المراقبة من النادر أن يستخدم من طرف المؤسسات الكبيرة لأن هذه الأخيرة تسعى إلى تحقيق أهداف واضحة ودقيقة، مثل تعظيم الأرباح والتي تستند إلى المراقبة من خلال السوق. كما أنه من المهم الإشارة إلى خطر الانحراف في استعمال المراقبة الكرزمية عن استخدامها الأمثل، ويعتبر استخداماً خاطئاً للمراقبة الكرزمية عندما يتم من خلال استخدامها كإجابة بدلاً من استخدامها كمساعد على التعلم.

ثانياً: المراقبة الجماعية (Collégial)

لهذا النوع من المراقبة أهمية كبيرة عندما تكون الأهداف غير واضحة ومبهمة، في حين تكون الإجراءات وعمليات التحويل وكذا المعارف اللازمة لذلك معروفة ومتحكم فيها. في المراقبة الجماعية فإن النظام يتم تسييره من قبل أشخاص تم اختيارهم من أجل فضلهم وكفاءتهم ومهاراتهم، الأمر الذي يعطي انطباعاً بفكرة المجموعة النخبوية، حيث يقوم هؤلاء الأشخاص بالمداولة والمناقشة حول القيم الأساسية للمنظمة وحول التوافق الضروري لهذه الغايات والقيم، وحول الطرق والوسائل التي تمكن من تحقيق ذلك. عادة ما يوصف هذا النوع من المراقبة بأنه غير ديمقراطي (أي نخبوي)، من الانتقادات التي توجه إلى هذا النوع من المراقبة أنه يمكن للإدارة أن تستحوذ على قراراته واستخدامها لتمرير إرادتها وتثبيت اختياراتها، الأمر الذي جعل من المراقبة الجماعية نظام عديم القيمة رغم انتشاره الواسع في العديد من المؤسسات.

2. التوجه نحو مراقبة التسيير الإستراتيجية، إسهامات سيمون Simons

تندرج أعمال (Simons) ضمن حركة التجديد التي عرفتها مراقبة التسيير في نهاية القرن الماضي، حيث انصبّت جهود التجديد على موضوعين (ميدانين) هما: أدوات مراقبة التسيير، إلى جانب البحث عن روابط أكثر قوة وواقعية بين مراقبة التسيير وإستراتيجية المنظمة.

أولاً: نظم المراقبة التشخيصية

في هذا الإطار اقترح سيمون مدً و بسط الإطار النظري لمراقبة التسيير ليأخذ بعين الاعتبار تأثير مراقبة التسيير على اقتراح، وإعداد، و تشكيل إستراتيجية المنظمة، (Simons). لتوضيح هذه العلاقة، يقترح سيمون تقسيم دور مراقبة التسيير إلى فئتين (نوعين) من النظم، تتعلق الفئة الأولى بالنظم التي تتم مراقبتها عن طريق التفويض من طرف الرؤساء إلى المسيرين، والذي اسماه " المراقبة التشخيصية " أو المراقبة المبرمجة، كما ورد في المقالات التي نشرها (Simons ، 1994 ، 1995 ، 1987 ، 1990 ، 1991) و هي تمثل نظام مراقبة التسيير المعروف والذي تم تناوله بالبحث والإثراء من قبل الكثير من الباحثين في الأدبيات التقليدية لمراقبة التسيير. وتتم المراقبة التشخيصية من خلال جملة من المؤشرات التي تعكس مختلف أبعاد أداء المؤسسة، أو بشكل عام تعكس المعلومات التي يحتاج إليها المسير، حيث أن الهدف هو أن يكون قياس الأداء شاملاً وواسعاً، وقد عرف سيمون

المراقبة التشخيصية على أنها " نظم رسمية للمعلومات يستعملها المسيرون لمراقبة نتائج المنظمة و تصحيح الانحرافات بالنسبة لمعايير الأداء المحددة مسبقا " (Simons).

هذا النوع من نظم المراقبة يتم القيام به عادة بشكل محوسب (يستعمل فيه الإعلام الآلي بشكل كبير)، بحيث يمنح المزيد من الوقت للمسير و المراقبين، لأن حجم المعلومات التي يتم معالجتها كبير جدا.

ثانيا: نظم المراقبة التفاعلية

أما الفئة الثانية فتضم كل النظم التي تتم المراقبة فيها عن كثب من طرف المدراء بأنفسهم، وهي ما يسميها سيمون " بالمراقبة التفاعلية "، والتي يرى أنها تمثل الدور الذي يجب أن تلعبه مراقبة التسيير في تشكيل إستراتيجية المنظمة. يتعلق الأمر بالنسبة للمسير في التفاعل القوي مع معاونيه (المروؤسين) من أجل معالجة أولويات إستراتيجية، ومشاركتهم شخصيا في اتخاذ قراراتهم. يعرف سيمون المراقبة التفاعلية ب أنها عبارة عن " نظم رسمية للمعلومات يستخدمها المسيرون من أجل المشاركة بشكل منتظم و شخصي في قرارات رؤوسهم. تصبح المعلومات الناتجة عن أداة التسيير بمثابة هاجس للمسيرين، حيث يستعملونها (المعلومات) للتساؤل حول عمل المنظمة التي يديرونها. لا يجب أن تكون هذه المعلومات ذات حجم كبير و ذلك حتى يمكن استيعابها من قبل المسير الذي يقوم بالاطلاع بعدة مهام أخرى.

الجدول رق: ميزات نظم المراقبة التشخيصية و التفاعلية عند Simons

مراقبة	تشخيصية	تفاعلية
طبيعة الأنظمة	نظام التغذية المرتدة مستعمل في مراقبة المخرجات التنظيمية و تصحيح الانحرافات بالنسبة إلى معايير الأداء المحددة مسبقا	نظام مراقبة يستعمله المسيرون للاشتراك بشكل منتظم و شخصي في اتخاذ قرارات معاونين
غاية الأنظمة	إعطاء التحفيز، الموارد، و المعلومات للتأكد من أن الاستراتيجيات المهمة و كذلك الأهداف سيتم الوصول إليها. يسمح بخلق ضغط (خطر أن يؤدي إلى العكس إذا كانت الأهداف صعبة الوصول)	يقوم بتوجيه الاهتمام التنظيمي نحو عدم التأكد الاستراتيجي و التسبب في ظهور مبادرات و استراتيجيات جديدة يثير على الحوار و التعلم
متغيرات أساسية	متغيرات الأداء الحرجة	عدم التأكد الاستراتيجي
هدف النظام	لا مفاجئة	أبحاث خلاقة، إبداعية
ضبط الاحتراس و الانتباه للمسيرين	تفويض الاحتراس و الانتباه للتابعين تقليل احتراس و انتباه المسيرين الحفاظ و الإبقاء على احتراس و انتباه دوري	تعظيم احتراس و انتباه المسيرين الحفاظ على احتراس و انتباه ثابت

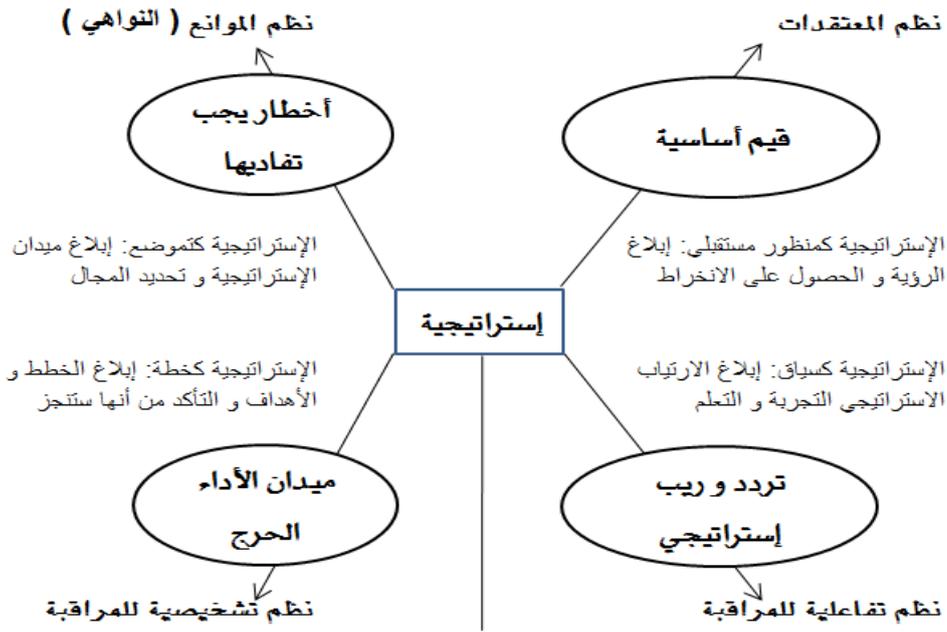
التفكير	استنتاجي (تمليه الأداة أو الوثيقة)	استقرائي (موجه بالحدس و الشعور ألسبقي)
تعقيد النظام	معقد	بسيط
فترة المرجعية	الماضي و الحاضر	الحاضر و المستقبل
الأهداف	محددة (مثبتة)	يعاد تقديرها باستمرار
التغذية المرتدة	سلبية	إيجابية
التعديل (تصحيح)	من خلال المدخلات أو السياقات	من خلال التعلم
الاتصال	القضاء على الحاجة إلى التكلم	إعطاء لغة مشتركة
دور التابعين	فاعلين رئيسيين تصميم و الحفاظ على النظام تفسير المعطيات، تحضير التقارير المتعلقة بالاستثناءات، التأكد من اكتمال النظام	مسهل (تيسيري) تحصيل المعطيات و جمعها، لتيسير السياق التفاعلي
دور القائمين على التشغيل (العمليات)	تحديد (تثبيت) الأهداف و التفاوض حولها بشكل دوري تلقي تقارير الانحرافات و متابعة الاستثناءات المهمة	اختيار النظام التفاعلي تنظيم اجتماعات متكررة مع المتعاونين لمناقشة المعطيات المحتواة في النظام الطلب منهم تزويد النظام بالمعلومات

المصدر: drive strategic renewal, Harvard Business School . p 124 Simons R. (1995), Levers of control : how managers use innovative control systems to
Press

ثالثا: الروافع الأربعة للمراقبة

لاحقا، وفي نظرة أكثر شمولية لسياق المراقبة و في إطار مفاهيمي موسع، اقترح سيمون محورين جديدين للمراقبة، جاءت هذه المحاور لتساند وتدعم تحقيق الإستراتيجية، المحوران الجديدان هما " المراقبة من خلال المعتقدات"، و "المراقبة عبر الموانع" أو (النواهي، الحدود)، إلى جانب المراقبة التشخيصية والمراقبة التفاعلية.

الشكل رقم : نظم المراقبة (الروافع الأربعة) في المؤسسة حسب Simons



المصدر: drive strategic renewal, Harvard Business School Press . p 7 Simons R. (1995), Levers of control : how managers use innovative control systems to :

- حدد سيمون لكل رافعة من الروافع الأربع أهداف، والتي يمكن وصفها بشكل مختصر من خلال :
- نظم المعتقدات : تستعمل هذه النظم لتكون مصدر إحياء وإلهام للبحث على انخراط الأفراد في أهداف (غايات) المنظمة؛
- نظم الموانع (النواهي) : تستعمل لتحديد و تطويق مجال البحث عن فرص. أي تحديد مجالي التجريبي و التسابق (التنافس)،
- نظم المراقبة التشخيصية : يستعمل هذا النظام لتحفيز المتابعة و للمكافئة عند تحقيق الأهداف، تنسيق و قيادة تنفيذ الاستراتيجيات الراهنة؛
- نظم المراقبة التفاعلية: تستعمل هذه النظم لإثارة الاهتمام بالتعلم و التدريب التنظيمي، و إبراز أفكار جديدة، أي إثارة و توجيه البحث عن استراتيجيات مستقبلية.

3. التوافق بين نظم المراقبة والروافع

تتفاعل هذه النظم مع بعضها البعض و تتكامل فيما بينها، حيث أن نظم المعتقدات ونظم الموانع (النواهي) تحدد كل منها المجال الاستراتيجي. في حين تسعى نظم الموانع إلى التحذير من المخاطر والدعوة إلى تجنبها، إن نظم المعتقدات تسعى إلى إبراز و إظهار القيم الأساسية التي تبرر وجود المنظمة. ولذا فإن كل الاستراتيجيات يكون لها نفس القيمة داخل هذه الحدود المرسومة من قبل النظامين. يأتي بعد ذلك ضرورة وجود نظام

تشخيصي لتمكين تنفيذ هذه الاستراتيجيات و هذا النظام هو بالضبط ما يعرف بمراقبة التسيير في النظرية التقليدية.

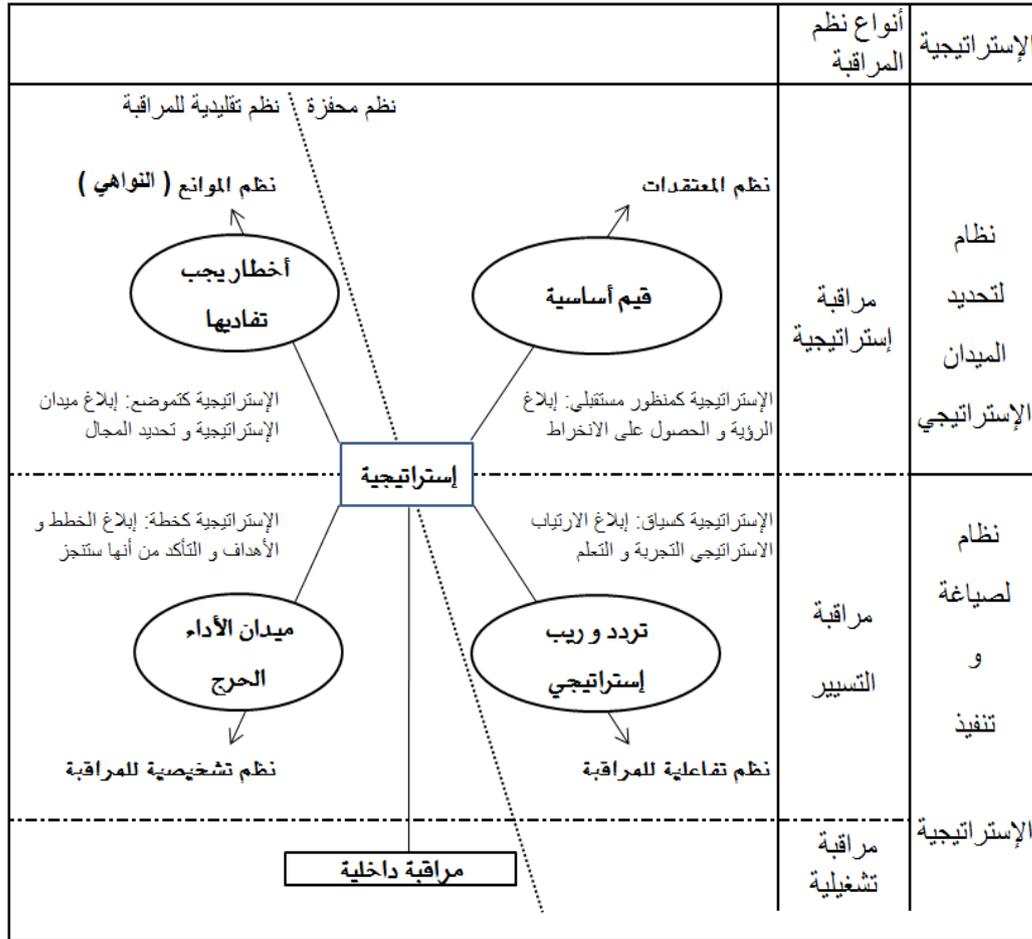
أما العنصر الرابع فهو الأهم و هو نظام المراقبة التفاعلي، حيث وفي الوقت الذي يسعى فيه نظام المراقبة التقليدي للإجابة عن التساؤل التالي : كيف يمكن تحقيق الأهداف الإستراتيجية ؟ فإن نظام المراقبة التفاعلي يتساءل حول ما إذا كانت الإستراتيجية ملائمة للوضعية التنافسية الحالية والمستقبلية أو ما هي التغيرات والتحولت في الإستراتيجية التي تمكننا من مواجهة ومجاهمة التغيرات على مستوى المحيط التنافسي؟.

تجدر الإشارة إلى أن نظم المراقبة منذ انتوني، كان هدفها الأهم (الأساسي) هو التأكد من تنفيذ الإستراتيجية، أما سيمون فقد قلب قليلا هذه العلاقة عندما قال أن نظم المراقبة يمكن استعمالها لتحديد الإستراتيجية، و تشكيلها.

من هنا يتضح أن المراقبة التفاعلية تهتم بالاستراتيجيات الجديدة وبالتالي فإنه ا بحاجة إلى أدوات تتعدى مجرد الموازنة التي تقتصر على الوقوف و ملاحظة الفرق بين المحقق و المقدر، إن هذا النوع من الأدوات تم التخلي عنه ليحل محلها مفاهيم أخرى مثل تقاسم المعلومات والمعارف، التعلم التنظيمي و الفردي، المساعدة في تصور استراتيجيات جديدة.

كما سبق و أن اشرنا، فإن أعمال سيمون تعتبر رائدة في مجال المراقبة، حيث يقترح نظرة عامة وشاملة لنظم المراقبة، وبالتالي فهي ليست متعارضة مع التصنيف الذي جاء به أوشي، كما أنه يمكن أن نربط بين المستويات الثلاثة للمراقبة المحددة من طرف انتوني و تلك المقترحة من قبل سيمون، كما هو مبين في الشكل التالي:

الشكل رقم : نظم مراقبة إستراتيجية المؤسسة حسب Simons

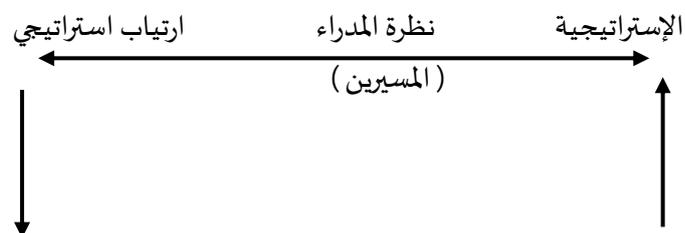


المصدر: Simons R. (1995), Levers of control : how managers use innovative control systems to drive strategic, renewal, Harvard Business School

Press. P 157.

إذا قام المدراء باستعمال الشكل التفاعلي كاختيار لنظم المراقبة فهم بذلك يعربون عن تفضيلهم للبحث عن حلول جديدة، وأيضا البحث عن المصدقية لقرارات مهمة وكذلك الإبقاء على مراقبة شاملة عبر كل المنظمة. مما يعني أن كل متخذي القرار في المستويات الوسطى مشاركون في الحوار، وبفضل هذا الحوار و النقاش والتعلم الذي يسمح به النظام التفاعلي، فإن استراتيجيات جديدة ستبرز. الأمر الذي يجعل الاهتمام ينصب على النظام التفاعلي، وباقي النظم يتم استعمالها لغرض التشخيص.

الشكل رقم : نموذج لسياق العلاقة بين الإستراتيجية و النظام التفاعلي



اختيارات المدراء

التعلم

نظام تفاعلي للمراقبة

إرسال الإشارات

حوار و نقاش



المصدر: Simons R. (1991), Strategic orientation and top management attention to control systems, Strategic Management Journal, vol.12, pp.49-62.p 50.

إذا كانت لمنظمة ما العدد (ن) من نظم المراقبة (نظم: للتخطيط، لحساب التكلفة، لمتابعة الموارد البشرية ...)، فإن نظاما واحدا فقط سيستعمل بطريقة تفاعلية و أن (ن - 1) الباقية ستستخدم لغايات التشخيص. في الحالات الاستثنائية مثل حالات الأزمات يمكن استخدام عدة نظم مراقبة بطريقة تفاعلية كما يقول سيمون، مما قد يشكل خطرا على المدى المتوسط الأجل وذلك من خلال شل الحوار و النقاش.

محاضرة 4 : مراكز المسؤولية ومراقبة التسيير

مفهوم وتعريف مراكز المسؤولية

يقوم نموذج مراقبة التسيير التقليدي على فرضية أنه يمكن تقسيم المؤسسة إلى عدة أجزاء محددة في الزمان و المكان، و على هذا الأساس يعتبر مركز المسؤولية بمثابة وحدة تنظيمية تمارس من خلالها الرقابة، و قد تكون مراكز المسؤولية ممثلة في الشركة ككل أو في قسم أو في عملية معينة، و ربما فرد. مركز المسؤولية هو وحدة طبيعية مستقلة سواء كانت فنية أم إدارية، و عادة يرأس الوحدة أحد العاملين وهو الذي يعتبر مسئولا عن أداؤها.

وعلى هذا الأساس فإن المؤسسة يمكن تقسيمها إلى مراكز مسؤولية حيث يعين على رأس كل مركز مسؤولية شخصا يعتبر مسؤولا، يتمتع بتفويض للسلطة على قدر مسؤوليته حيث يجب أن يتوفر عنصرا السلطة و الالتزام بالمساءلة في تحديد مفهوم المسؤولية، (Vancil، 1979، ص 114) كما يتم تحديد هدف محدد لكل مركز، ولأجل تحقيق هذا الهدف فإنه يتم تعيين و تخصيص مجموعة من الموارد تسمح بتحقيق الأهداف المسطرة سلفا، كما يعني ذلك أنه تم تحديد لكل مركز مسؤولية معيار أو مؤشر لقياس النتائج المحققة أو لقياس أدائه.

ومن ثم تعتبر مراكز المسؤولية الأساس الذي يعتمد عليه في الرقابة على تنفيذ الخطة، وتحديد المسؤولية الملقاة على عاتق كل مركز مسؤولية، وبالتالي يسهل تحديد المسؤولية عن الانحرافات التي يتم اكتشافها.

كما تعتبر مراقبة التسيير أنه يمكن القيام بتخطيط عناصر التكاليف والإيرادات وتجميعها وتحليلها وربطها بمركز المسؤولية، مع التفرقة بين التكاليف التي تخضع لسلطة وتحكم المسؤول عن مركز المسؤولية،

من تلك التي لا تخضع لرقابته ومسئوليته، بحيث يكون كل مستوى إداري مسئولاً فقط عن التكاليف التي تقع في نطاق تحكمه ورقابته. كما تعتبر أن نظام المعلومات المحاسبي يتوفر على البيانات الفعلية والتقديرية الخاصة بهذه المراكز، بشكل دقيق و أكيد، و أن تقديمها يكون في الوقت المناسب و بشكل واضح و مفهوم.

وكلما كبر حجم المشروع وتعقدت عملياته وتنوعت منتجاته واتسع نطاقه الجغرافي ، كلما زادت الحاجة إلى اللامركزية وتفويض السلطات للمستويات الإدارية وظهور العديد من مراكز المسؤولية. كما يتطلب إعداد مراكز مسؤولية الإمام التام بإطار التخطيط بالمنظمة ومعرفة المعدلات التخطيطية الخاصة بكل من عناصر التكاليف والخدمات والإنتاج والإيرادات وغيرها. كما يوصي (Hax, Machluff، 1984، ص 58) بوضع الإستراتيجية حول المنظمة من خلال مراكز إستراتيجية و أن يتم بسطها على هيكل المؤسسة في شكل خطط عمليات و إجراءات لقيادة هذه الخطط.

انواع مراكز المسؤولية

عادة تقسم المؤسسة إلى أربعة مراكز مسؤولية هي (احمد حسن ظافر 2002، ص274):

أولاً: مركز التكلفة

وهي أقسام المؤسسة التي يكون فيها مدير المركز مسئولاً عن حدوث التكاليف واستعمالها المناسب ويقسم إلي مركز تكلفة معيارية ومركز تكلفة استثنائية. وفي مركز التكلفة المعيارية تكون العلاقات بين المدخلات والمخرجات معروفة جيداً مثل الأقسام الصناعية والخدمية التي تنتج وفقاً لتكلفة معيارية، أما مراكز التكلفة الاستثنائية فلا يوجد علاقة محددة تماماً بين المدخلات والمخرجات. ويتم تقييم مراكز التكلفة بصفة أساسية وفق قدرتها على الرقابة على التكاليف وكمية وجودة الخدمات التي تقدمها. مراكز التكلفة تمثل أصغر وحدة نشاط تتخذ أساساً لتجميع عناصر التكاليف و لا تنتج إيرادات على نحو مباشر ومع ذلك يجب أن تجمع النظم المحاسبية على نحو منفصل التكاليف التي تحدث لكل مركز تكلفة أو بمعنى أن للمركز تأثير في حدوث التكلفة وليس له تأثير على المبيعات. مراكز تكلفة لا تحقق أي إيرادات (مثال : قسم الغزل ، قسم الصيانة)

ثانياً: مركز الإيراد :

وهو المركز المسئول عن توليد الإيرادات ويعتبر قسم المبيعات من الأمثلة الشائعة عليه وهدف مدير المركز تعظيم الإيراد في ظل بعض القيود المتعلقة بتكاليف عمليات المركز.

ثالثاً: مركز الربح:

عبارة عن وحدة تنظيمية يرأسها مدير مسئول عن الإيرادات والتكاليف معا و تخضع الإيرادات والتكاليف لرقابته حيث يكون مدير المركز مسؤولاً عن أرباح تلك الوحدة أو القسم أي مسئول عن إدارته مثال مدراء الفروع الذين يكونون مسئولين عن كافة التكاليف والإيرادات لفروعهم ويتم تقسيم مراكز الربحية أساساً

وفقا لمقدرتها على تحقيق الإرباح وتقوم الشركات بناء على ذلك بإعداد قوائم دخل على أساس قائمة المسؤولية تظهر على نحو منفصل الإيراد والمصروفات لكل مركز ربحية داخل الشركة , ويتم مقارنة هذه النتائج مع كل من أرقام الموازنة والأداء في الفترة السابقة والأكثر أهمية من ذلك مع المقدرة على الربحية لمراكز الربحية الأخرى , وفي هذه الحالة قد يكون مركز الربحية طبيعيا ، أي يمثل وحدة إدارية مستقلة تباع منتجاتها خارج المنشأة . وقد يكون مركز الربحية اصطناعيا أي يبيع منتجاته داخل المنشأة ويطلق على سعر البيع في هذه الحالة سعر التحويل . مركز الربحية قد تكون منتجاته سلع أو خدمات.

الجدير بالذكر أن تحديد ربحية مركز المسؤولية يشبه إلى حد كبير تحديد ربحية منظمة فردية، الفرق الوحيد هو إن هناك صعوبات في تخصيص التكاليف العامة على مراكز الربحية

رابعا: مركز الاستثمار:

ويتمثل في الوحدة التنظيمية المسؤولة عن كل ما يتصل باستثمار معين ويكون مدير المركز مسئولاً عن الإرباح الخاصة بمركزه بالإضافة إلى الاستثمارات بالأصول في المركز ويمتلك صلاحيات وأموال كبيرة تتيح له اتخاذ قرارات الموازنة الرأسمالية، وأن تفويض السلطات في مراكز الاستثمار أكثر تفويض ممنوح لمدرء المراكز مقارنة بمراكز التكلفة أو الإيراد أو الربح، ولهذا يحاسب مدير مركز الاستثمار عن التكاليف والإيرادات الخاصة بالمركز والاستخدام المربح للمال المستثمر به .

إن تقسيم المؤسسة إلى مراكز مسؤولية لا يقتصر على الوحدات الإنتاجية فقط، فالإدارة العمومية تقوم منذ زمن ليس بالقليل بإدخال هذا النوع من التقسيم في إدارتها قصد متابعة المحقق وذلك في إطار التسيير من خلال ربط الوسائل بالنتائج، فنجد مثلا مراكز المسؤولية في المؤسسات العمومية في الدول الأوروبية وكذلك في الولايات المتحدة الأمريكية تقوم بالتالي:

الجدول رقم : مهام مراكز المسؤولية

أنواع المراكز	الأهداف	الوسائل	القيود / العيوب
مركز تكاليف تقديري	تحقيق أحسن الخدمات الممكنة، أكبر فعالية ممكنة	موازنة	صعوبة قياس الإنتاج و كنتيجة لذلك صعوبة قياس الفعالية
مركز تكاليف	تقديم الخدمات المطلوبة في ظروف مثلى من حيث التكلفة، الأجال و الجودة	موازنة تكاليف المواد أو اليد العاملة المباشرة	-تحديد معايير الجودة و الاستهلاك -لا تحكم في حجم الإنتاج
مركز رقم الأعمال	زيادة رقم الأعمال أو تعظيم المداخيل	موازنة المصاريف	-لا توجد حرية في تحديد أسعار للبيع

-لا تحكم في مصاريف الإشهار و الترقية			
لا تحكم في الاستثمارات المحققة	-تحديد أسعار البيع -إمكانية إحداث تكاليف	تحقيق أحسن توليفة بين التكاليف/رقم الأعمال من أجل الحصول على أعظم نتيجة	مركز ربحية
احترام نسبة المخاطرة المفروضة من قبل الإدارة العامة	-تحديد سعر البيع - إمكانية إحداث تكاليف -إمكانية تحقيق استثمارات	تعظيم العائد على التثبيات (الريح/ رؤوس الأموال المستثمرة)	مركز استثمار

المصدر Fabre P.,Sépari S.,Solle G.,Charrier H., (2008), Management et contrôle de gestion Manuel et applications, DSCG3, Edition Dunod ,France ,p 117

يعتمد نظام محاسبة المسؤولية على إيجاد علاقة مباشرة بين عناصر التكاليف والإيرادات وبين الأشخاص المسؤولين عن إنشائها فهذه العلاقة المباشرة هي أساس الحكم والمساءلة الموضوعية . كما تساعد على تقييم الأداء الخاص بكل مستوى من المستويات الإدارية في الهيكل التنظيمي بصورة مستقلة , وتقييم الأداء للوحدة الاقتصادية ككل. وهذا يعني أنه من جهة، يمكن الربط المباشر بين النظام المحاسبي والهيكل الإداري، و من جهة أخرى فإنه يمكن أيضا تبويب وتجميع وتحليل عناصر التكاليف والإيرادات لكل مركز مسؤولية على حدة، وذلك للرقابة على التنفيذ بالمقارنة بين المقدر والمنفذ.

محاضرة 5 : التسيير العمومي للخدمات العمومية

1 مفهوم التسيير وتعريفه

1.1 مفهوم التسيير

يعتبر التسيير علم وفن إدارة كل الموارد المتاحة، وإستغلالها الإستغلال الأمثل، بما يخدم الأهداف التنظيمية والأفراد من جهة وأهداف المجتمع من جهة أخرى وفق أسلوب علمي وعملي يضمن ذلك.

يعتبر التسيير (الإدارة) علم له أصوله و مهاراته، يجسدها المسيرون في الواقع انطلاقا من قدراتهم على الإبداع والتكيف مع محيط منظماتهم، حيث يعتبر الوسيلة الأنجع لتحديد وتجسيد أهداف المؤسسات على اختلاف أنواعها. وقد تعددت تعاريف التسيير بتعدد التيارات الفكرية المهمة بهذا المجال.

ويرجع ظهوره بالمفهوم العلمي ابتداءا من مساهمات فريديريك تايلور و هنري فايول نحو إدخال الأساليب العلمية على مختلف الوظائف بالمنظمة.

حيث حاولت المدرسة العلمية (التقليدية) إتباع المنهج العلمي لدراسة التسيير وهذا ما أدى إلى وضع بعض الأطر العامة والتي من بينها تقسيم وتحليل العمل ودراسة الحركة والزمن من أجل البلوغ بالعامل إلى أقصى كفاية إنتاجية والتقليل قدر الإمكان من الإسراف في الجهود والطاقات والتكاليف

2.1 تعريف التسيير.

وقد عرف Taylor. F التسيير بأنه : " علم مبني على قواعد وأصول علمية قابلة للتطبيق على مختلف أوجه النشاطات الإنسانية.

وقد عُرف حسب المدرسة القرارية بأنه، "التسيير والشؤون التسييرية يجب أن نفكر فيها كعمليات أخذ القرار بقدر ما هي عمليات تنطوي على الفعل"

على غرار مساهمات مؤسسي المدرسة العلمية (تايلور و فايول) لإعطاء مفهوم التسيير، فقد كانت هناك العديد من المحاولات ومن ثم العديد من المدارس التي حاولت تقديم تعريف للتسيير كل حسب منهجه ونظريته للعوامل المؤثرة في العملية التسييرية، حيث نجد مساهمات المدرسة السلوكية (إلتون مايو، ماسلو)، المدرسة الإجتماعية (ماكس فيبر) المدرسة الكمية، المدرسة القرارية...وأخيرا المدرسة العملية للتسيير، هذه الأخيرة اهتمت بوضع إطار تحليلي شامل للتسيير بجميع العوامل المؤثرة فيه؛ من خلال إعطاء إطار نظري يضم المبادئ والتقنيات التي يقوم عليها التسيير ومختلف النظريات والعلوم التي تساهم وتؤثر في العملية التسييرية.

من رواد هذه المدرسة (بيتر در وكر) الذي ينظر للتسيير على أنه الركيزة الأساسية للتطور بالإضافة إلى (كونتز) الذي يرى أن التسيير يقوم على تطبيق المهارات والمعارف بصورة فعالة وأن نجاح هذه الوظيفة مرهون بمدى كفاءة الإطارات والإداريين والعمال في المنظمات على اختلاف أنواعها ومستوياتها التنظيمية . وفقا لمساهمة مدرسة التسيير، فإن هذا الأخير في معناه العام هو نشاط مركب من مجموعة من الأنشطة تشكل ما يسمى بالوظائف الأساسية للتسيير " Les Fonctions du Management"، ولا يمكن فصل هذه المراحل عن بعضها، بل هي متزامنة في حقيقة الأمر. من هذا المنطلق فإن التسيير يعرف بأنه : الطريقة العقلانية للتنسيق بين الموارد البشرية، المادية والمالية حسب السيرورة المتمثلة في التخطيط، التنظيم، الإدارة والرقابة على العمليات، قصد تحقيق أهداف المنظمة والمجتمع بالتوفيق بين. مختلف الموارد.

2 تعريف الخدمة وخصائصها

1.2 تعريف الخدمة

ينطلق الباحثون في تعريفهم للخدمة من عدة الزوايا وفي اتجاهات محددة ، والتي قد تشترك رغم ذلك مع بعضها البعض في عدة معاني أو مفاهيم.

فنجد من المؤلفين من يركز على العنصر البشري في تعريف الخدمة، فيعرفها على أنها " نشاط أو مجموعة من الأنشطة التي تؤدي إلى إشباع حاجة أو رغبة معينة للعميل، سواء قدمت بمقابل مبلغ معين مثل خدمات البنوك والفنادق والمستشفيات الخاصة، أو قدمت مجانا مثل خدمات المدارس الحكومية أو مراكز الصحة الحكومية". يعد العنصر البشري من العناصر الهامة والمؤثرة في جودة الخدمة، حيث أن العامل الذي ينتج السلعة بالمصنع لا يقدمها للعميل، بينما الموظف بالبنك أو العامل بالفندق أو الطبيب بالمستشفى هو الذي يتعامل مع طالب الخدمة ويقدمها له، و بالتالي فإن مستوى جودة الخدمة غالبا يتوقف على مستوى الكفاءة الفنية، والسلوكية لمقدمي الخدمات.

و هناك من يعرف الخدمة على أنها أي مساعدة من شأنها أن تسهل على المستهلك تحقيق أهدافه وسواء كانت تلك المساعدة كأنشطة، أو نتائج لها.

قد تعرق الخدمات استنادا إلى بعض خصائصها، حيث يعرفها دونالد كول (Donald Cowell) على أنها " تلك الوحدات المنفصلة كليا كما أنها تمثل أنشطة غير ملموسة لتحقيق الرضا وإشباع الحاجات للفرد. إلا أنه ليس بالضرورة أن يكون بيعها مستمرا أو استعمالها ناتج عن استخدام موجودات مادية. و يقترب من هذا التعريف، تعريف كتلر (Kotler)، حيث يركز في تعريفه على لا ملموسية الخدمة وأنها لا تتم بالضرورة بإنتاج مادي حيث قال عن الخدمة بأنها: " أي فعل أو أداء يمكن أن يحققه طرف ما إلى طرف آخر يكون جوهره غير ملموس ولا ينتج عنه أي تملك وإنتاجه قد يكون مرتبط بإنتاج مادي أو قد لا يكون". وهذا التعريف يوافق ما جاء في مؤلف (Massing و Lancaster) من أن الخدمة هي "منتوج غير مادي يحتوي في مضمونه على عمل وأداء لا يمكن امتلاكه مادياً"

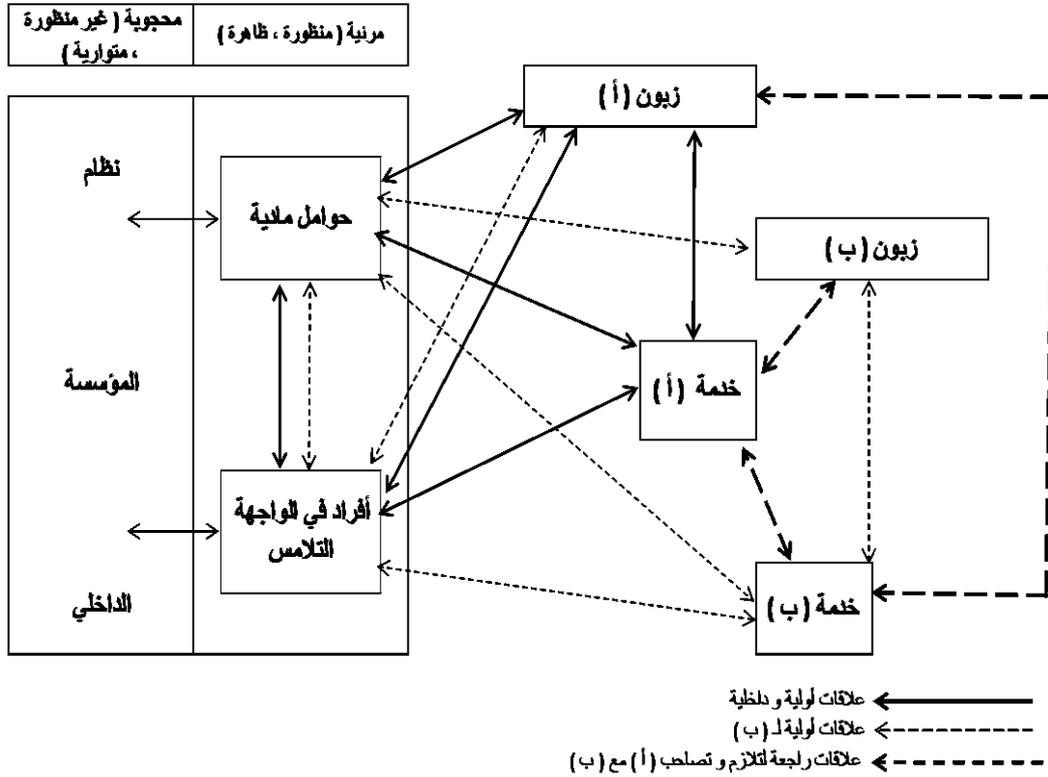
أما تعريف كل من (McDonald و Christopher) فقد تضمن إشارة إلى ما يجب أن تتضمنه الخدمة الجيدة، حيث قالوا أن الخدمة هي: " جميع النشاطات والعمليات التي تحقق الرضا والقبول لدى المستهلك مقابل ثمن ودون أن يتضمن تقديمه أي خطأ". و نلاحظ أن هذا التعريف قد أكد على مسألة النوعية في تقديم الخدمة وتزداد أهمية هذه الإشارة عندما يتعلق الأمر بتقديم الخدمات الصحية.

2.2 نظام إنتاج الخدمة

تنتج الخدمة من التفاعل بين ثلاثة عناصر أساسية ضرورية لإنتاجها ولتوزيعها: الزبون، الحوامل المادية والأفراد الذين هم في تلامي (تلامس)، حيث يلتقي هؤلاء الأفراد والحوامل في الخلفية، التنسيق الداخلي لنظام المؤسسة وكذلك حضور الزبائن الآخرين. من المؤلفين من يضيف عنصر رابع والمتمثل في نمط (نسق) التنظيم الداخلي للمؤسسة.

بالنسبة للزبون، فإن نظام إنتاج الخدمة وتوزيعها يظهر في جزئين: الجزء المرئي (الظاهر، منظور) لعين الزبون، وجزء غير ظاهر (مخجوب)، كما في الشكل التالي:

الشكل رقم : نظام إنتاج الخدمة (servuction) حسب Eglie et Langeard



Eiglier P. et Langeard E. (1987), Servuction. Le Marketing des services, McGraw Hill.p91.

المصدر:

قام Langeard et Eiglier بإيجاد مقاربة شاملة لنظام إنتاج الخدمة وسميها (servuction)، الذي قد يناسبه مصطلح (نظام إنتاج الخدمة)، يعني هذا المصطلح الجديد "التنظيم المنهجي والمتسق لكل العناصر المادية والبشرية المتفاعلة والمتقابلة بين الزبون والمؤسسة والتي تعتبر ضرورية لانجاز وتقديم الخدمة التي لها خصائص تجارية ومستويات جودة محددة سلفا".

يتخذ نظام (إنتاج الخدمة) كمرجع له ستة عناصر التي تتفاعل فيما بينها: زبون، خدمة، حوامل مادية، أفراد ملامسون، نسق التنظيم الداخلي، زبائن آخرون.

الزبون: يضع نموذج (إنتاج الخدمة) مشاركة (مساهمة) الزبون في سياق إيجاد الخدمة في مقام متقدم. فيما يتعلق بالخدمات، تعتبر العلاقة بين مقدم الخدمة والزبون واحدة من عقد مشكلة الجودة. تكون مشاركة الزبون عبارة عن مجموع (محصلة) العمل الذي يقوم به من أجل تحقيق وإنجاز الخدمة، ويتعلق بالتفاعل (زبون - حوامل مادية) و(زبون - أفراد ملامسون).

الخدمة: تمثل القصد والهدف والنتيجة لنظام (إنتاج الخدمة). حيث أن الخدمة تنتج عن التنظيم المتناسق لمجموعة الخدمات الأولية والأساسية التي تصممها وتقترحها المؤسسة، وتكون ملائمة لقسم أو مجموعة من الزبائن، والتي تنتهي بخدمة عامة بالنسبة للزبون. الخدمة الأولية يمكن أن تتكون من خدمة

- أساسية (قاعدية): التي يمكنها إشباع حاجة رئيسية للزبون، وخدمات محيطة تقع حول الخدمة الأساسية من أجل تسهيل الوصول إليها أو أن تضيف إليه قيمة ما. هذه المجموعة من الخدمات (الأساسية والطفية) تؤدي إلى خدمة إجمالية يحكم عليها و يقيمها الزبون. بعبارة أخرى، فإنه عادة ما يتم التفريق في عملية تقديم الخدمة، بين الخدمات الأساسية (core service) و بين الخدمات الثانوية (peripheral services).
- الحوامل المادية : يقصد بها مجموعة العناصر المادية الضرورية لتحقيق الخدمة. ويضم الأدوات اللازمة لإنتاج الخدمة وكذلك البيئة المساعدة في ذلك.
 - الأفراد الملامسون: ويقصد بهم الأفراد المستخدمين من طرف مؤسسة الخدمات، والذين يستوجب منهم عملهم أن يكونوا في تماس وتلاقي مع الزبون.
 - نسق التنظيم الداخلي : يكون غير مرئي بالنسبة للزبون ويضم مجموعة الوظائف التقليدية للمؤسسة (المالية، التسويق، الأفراد،...)، كما يضم بعض الوظائف النوعية التي تعتبر ضرورية لتحقيق الخدمة.
 - الزبائن الآخرين : يؤدي تواجد العديد من الزبائن الى نشوء علاقات بينهم في وحدة (إنتاج الخدمة).

3.2 خصائص الخدمة

كثيرا ما يلجأ الباحثون إلى عقد مقارنات بين الخدمة و السلعة، وذلك قصد تحديد مميزات وخصائص كل منهما. ويتفوقون كلهم على وجود فروق و واضحة بين كلا منهما من حيث الخصائص والمكونات وطرق القياس والرقابة وغيرها، وفيما يلي استعراض لأهم الخواص التي تميز الخدمة ومنها:

1.3.2 الخدمات غير ملموسة

هناك من يستعمل كلمة "اللاملموسة"، ويقصد بها أن الخدمة ليس لها كيان مادي ملموس، وحسب (Bateson) ، فان الخدمات غير ملموسة ماديا وذلك راجع إلى خاصية طبيعية فيها، زيادة على ذلك فإنه يصعب المسك بالخدمة، أو فهمها وعليه تكون الخدمة لالملموسة ذهنيا، ويضيف أن الخدمات عبارة عن فعل (تصرف) بالنسبة لمقدمها وهي عبارة عن تجربة بالنسبة للمستهفيد. كما أن الخدمة تتميز بخصائص سيكولوجية مؤثرة مثل طبيعة وأسلوب تقديمها والجو العام المحيط بمكان تقديم الخدمة.

لا ملموسية الخدمة ينتج عنها عدم إمكانية تخزينها من قبل مقدم الخدمة لتلبية التقلبات المحتملة في الطلب عليها مستقبلا. زيادة على ذلك، فهذه الخاصية تجعل من عملية تقييم الخدمة، أمرا صعب قبل الحصول عليها، و في بعض الأحيان حتى بعد استهلاكها. غير أن المحيط المباشر لإنتاج الخدمة و كذلك العناصر اللازمة لتقديمها هي عناصر يمكن تخزينها. بصفة عامة فإن هذه الخاصية تؤكد على أنه من غير الممكن اختبارها، مشاهدتها، لمسها، سماعها، قبل أن تتم عملية الحصول عليها، و خاصة للمستهلك الذي لا يملك تجربة سابقة

عن الخدمة المقصودة. وقصد توضيح خاصية اللاملموسية قام (Lovelock و Lepert) بتصنيف العناصر التي تتكون منها الخدمة، حسب درجة لامللموسيتها. يقوم هذا الترتيب على التفريق بين الخدمات التي المخصصة إلى الأشخاص و تلك المخصصة إلى الأشياء، مثل ما هو مبين في الجدول التالي:

الجدول رقم : تصنيف الخدمات تبعا لعدم ملموسيتها

المقصود بالخدمة		طبيعة النشاط الخدمي
الأشياء	الأشخاص	
خدمات موجهة للتملك المادي: نقل البضائع، الصيانة، النظافة،...	خدمات موجهة لأجسام الأشخاص: الصحة، نقل الركاب، الإطعام،...	الأنشطة (الأفعال) الملموسة
خدمات موجهة نحو أصول غير مادية: البنوك، المصالح الحقوقية، المحاسبية...	خدمات موجهة نحو روح الأشخاص: التربية، الثقافة، الاتصالات،...	الأنشطة (الأفعال) غير الملموسة

Lovelock C. et Lapert D. (1999), Marketing des Services, Stratégie, Outils, Management, Publi-Union.

المصدر:

في الأنشطة (الأفعال) الملموسة الموجهة للأشخاص تستلزم الحضور المادي للزبون طوال فترة تقديم الخدمة من أجل الإحساس بالمنفعة منها وحصوله على الشعور المرتقب من خلالها. أما عندما يكون توجيه هذه الأفعال إلى الأشياء المادية فإن ذلك لا يتطلب حضور الزبون في أثناء تقديمها. الأفعال غير الملموسة الموجهة نحو روح الأفراد تتطلب مشاركة الزبون خلال المخدومية، و عندما تكون الخدمة مقدمة عن بعد فإن الحوامل المادية تقل و تصبح محدودة. أما الأفعال غير الملموسة الموجهة نحو أصول غير مادية فهي من الناحية النظرية لا تتطلب أي علاقة أو رابط مباشر مع الزبون من بعد ان يقوم هذا الأخير بتقديم طلب تقديم الخدمة.

لا شك أن اللاملموسية تمثل في حقيقتها مشكلات كبيرة لإدارة العمليات و المنظمة. وهذا ما ينعكس بشكل خاص على معيارية تقديمها للمستهلكين وبالتالي صعوبة تقييم مخرجات العملية العلاجية باعتبارها تتصف باللاملموسية في جوانب كثيرة منها.

زيادة على ذلك فقد تم الاهتمام بتفصيلات وتقسيمات للماديات المشكلة للمنتج كما يلي :

(أ) سلع مادية بحتة لا تحتوي في مضمونها على أي جانب للخدمة مثل الملح و السكر،

(ب) سلع مادية تحتوي في مضمونها على خدمة كما هو الحال مثلا في السيارات الهجين. الذي يمثل حالة مشتركة ومتساوية بين الخدمة والسلعة كما هو الحال مثل مطاعم الوجبات السريعة؛

(ج) خدمة تحتوي في مضمونها سلعة. مثل خدمات النقل الجوي التي تتضمن كجزء منها الطعام و الشراب والمجلات وبطاقات السفر والتي تشكل جزءا ماديا في الخدمة؛

(د) خدمة بحتة. وهي لا تتضمن أي جانب مادي فيها كما هو الحال في الرعاية المنزلية للطفل (جليسة الأطفال)، الطب النفسي.

2.3.2 تداخل العميل في نظام الخدمة

تعتبر السمة المميزة للنظم الخدمية هي تفاعل وتداخل العميل في نظام تقديم الخدمة، وذلك عكس النظم الصناعية. إن إنتاج الخدمة يعني تفاعلا الذي قد يكون عميقا أو أقل عمقا بين مقدم الخدمة و الزبون. يمكن أن تكون منطقة التلامس أكثر أهمية (high contact services) أو أقل أهمية (low contact services) لكن التداخل يبقى فيما يعرف (المخدومية) – كما سبق توضيح ذلك أعلاه – الإشراف والتنظيحي للزبون يعتبر إذا عنصرا أساسيا من اجل نجاح تدخل العميل في سياق الإنتاج. بما أن الزبون يجب أن يكون حاضرا أثناء تقديم الخدمة ، فان نقاط (أماكن) تقديم الخدمة يجب أن تكون الجوار المباشر للزبائن المراد خدمتهم. مما يجعل من الخدمات في كثير من الأحيان تتعلق بالمكان الذي تقدم فيه. كما أن وجود العميل وسط نظام إنتاج الخدمة يمكن أن يؤثر في توقيت الطلب، والتحديد الدقيق لطبيعة الخدمة، و جودة الخدمة، وذلك لأنه أحد مدخلات العملية الخدمية.

تعتبر هذه الميزة من أبرز ما تتصف به خدمات الرعاية الصحية . وهي ميزة ملازمة لهذا النوع من الخدمات ، حيث لا يمكن تصور خدمة تشخيصية أو علاجية لمرض ما دون تداخل المريض "العميل" ناهيك عن غيابه.

3.3.2 التلازم :

تقترن الخدمة عموما بعملية الاستهلاك المباشر لها. أي أن الخدمة يتم استهلاكها في ذات الوقت الذي تنتج فيه، ذلك أن سياق إنتاج الخدمة يتزامن مع توزيعها و مع استهلاكها

كما يعرف (Kotler) التلازم على النحو التالي، لا يمكن فصل الخدمة عن الفعل الذي يخلقها، حيث أن إنتاجها و استهلاكها يتحقق بشكل أي متزامن. وهو ما يختلف عن المنتج (سلعة) الموجود دون أن تكون هناك حاجة لاستهلاكه فورا. في حين أن المنتجات تمر بعدة مراحل من التصنيع ولا يتم استهلاكها إلا في المرحلة الأخيرة منه ، وأحيانا يكون استهلاك السلعة بعد مرحلة التخزين. إن التزامن في إنتاج الخدمة، واستهلاكها وتوزيعها ينتج عنه عدة نتائج. منها أن الخدمة كنتيجة، لا يمكن فصلها عن الطريقة (الكيفية) التي يتم تقديمها بها. كما يعتقد

كل من أن الخدمات تعطي تجربة نفسية أكثر مما تمنح التملك المادي. لأنها أفعال و سياقات (سيرورات)، أكثر مما هي تخصيصات مادية، تحدد رضا الزبون. من المؤلفين من يستخدم مفهوم (script) بمعنى حالة تضم مختلف الأفعال التي تكون سياق تشكل الخدمة، وترتيبها، وعلاقتها، الفاعلين الداخليين فيها.

4.3.2 ارتباط الخدمة بشخصية المستهلك

نظرا لأن طالب الخدمة يعتبر أحد مدخلات نظام إنتاج الخدمة فان تفاعله مع النظام يؤثر على تفاعلات وانطباعات الطرفين (العميل – مقدم الخدمة) وهذا التأثير قد يكون إيجابيا في حالة وجود وعي مهني من قبل الطرفين، وبالتالي يمكن إنتاج وتقديم خدمة بمستوى كفاءة عالي، أما في حالة عدم توافر هذه المعنويات الايجابية فالأثر السلبي ينعكس كذلك على الطرفين و يقلل من مستوى جودة الخدمة.

5.3.2 عدم قابليتها للتخزين

الخدمة لا تتجاوز زمنيا الطلب المتحقق عليها و خصوصا إذا ما كان الطلب متقلب أو غير مستقر للخدمات التي يطلبها الأفراد. وينطبق ذلك على حالة الغرف غير المشغولة في الفندق والمقاعد الشاغرة في الطائرة والأسيرة غير المشغولة في المستشفى كلها تمثل خسائر خلال فترة عدم شغلها. لذلك يلاحظ بأن الطاقات المتاحة لإنتاج الخدمات تكون متغيرة و مرتبطة إلى حد كبير بمستوى الطلب عليها، وذلك قصد تجنب ضياع الطاقة الإنتاجية. هناك من الخدمات ما لا يطرح مثل هذا النوع من المشاكل ، أي أنه يمكن تخزين هذه الخدمات كالإرشادات الطبية التي يتم كتابتها للمستفيدين عند الطلب.

6.3.2 عدم تملك الخدمة

يقصد من ذلك أن الاستفادة من الخدمة تكون في حدود ما يمكن للمستفيد الانتفاع بها دون أن يكون له الحق في ادعاء تملك، فمثلا تمتع الزبون بخدمات الضيافة في الطائرة لا يسمح له بادعاء ملكيتها بما أنه يستعملها ولا يمكنه الادعاء أنه يملك حتى مجرد مقعدا فيها. وعليه الخدمة لا تملك لكن الاستفادة منها والتمتع بها يكون على قدر المقابل المدفوع لقاء تلقي الخدمة.

7.3.2 عدم استقرار الطلب

يعتبر تحديد مستوى معين من الطلب على الخدمات من أصعب ما يواجه القائمين على إدارة المؤسسات الخدمية، حيث أن الطلب على الخدمات يتصف بالتذبذب وبعدم الثبات أو الاستقرار، وهذه الذبذبات قد تحصل في اليوم الواحد عند بعض مقدمي الخدمات مثل المطاعم، النقل، أو قد تحصل في خلال الأسبوع مثل ما هو الحال في خدمات النقل و الفنادق والمستشفيات.

8.3.2 التباين

يواجه القائمون على تقديم الخدمة مثلهم مثل المسيرين في مجال تقديم الخدمات مشكلة في الحفاظ على مستوى واحد من المعيارية في تقديم الخدمات أي في المخرجات بحيث تكون الخدمة المقدمة لجميع المستهلكين هي نفسها. لأن الخدمات عموماً، وحسب طبيعتها، فهي أقل نمطية من السلع المنتجة بالسلسلة.

وكذلك لأن الخدمات - كما سبق الإشارة إليه - عبارة عن سياق يمتد على جزء من الوقت قد يطول أو يقصر ، فهو بذلك عرضة للتغيرات تبعاً لتصرفات (مواقف) الأفراد الذين هم في التلامس، أو للمنتوق (المرجو) ، ولردة الفعل الناتجة عن الزبون، وللعوامل المرتبطة بالمحيط الذي تقدم فيه الخدمة. يرجع السبب في ذلك إلى تنوع مدخلات عملية إنتاج الخدمة مثل المواد، التوقيت، السرعة، الأدوات المستخدمة، وخاصة مقدم الخدمة، أن هذا العنصر الأخير يؤثر كثيراً في عملية إيجاد معيارية معينة لأداء الخدمة المقدمة.

إلى جانب ذلك فإن عدم التجانس الحاصل قد يكون اختياري، فتنوع تقديم الخدمة و تكييفها لطلبات الزبون يمكن أن يعتبر كعامل أساسي للنجاح في صلب عمليات المؤسسة. عدم التجانس الملائق لتقديم الخدمات يرجع بصفة طبيعية إلى كل ما ذكر حول الطابع الناشئ عن العلاقات في تقديم الخدمات، عموماً الخدمة تكون موجهة إلى الأشخاص أكثر منها إلى الأشياء.

كما هو معروف لدى المختصين، يشكل الأفراد الملامسون الحلقة الأخيرة في سلسلة القيمة، والعنصر الحاسم في تقديم الخدمة التي تجند وتعبئ حجم معتبر من العوامل البشرية (أكثر منها في المؤسسات الصناعية أين يمثل الجانب التقني رأس المال المركزي). لأجل ذلك فإن تكوين ، وتنشيط ومراقبة الأفراد الملامسين تعتبر عناصر ذات أهمية بالغة لأداء الأنشطة الخدمية. إلى جانب ذلك فإن التغذية العكسية تعتبر من أهم الطرق المستعملة في استقصاء آراء المستهلكين ومعرفة مقترحاتهم حول الخدمة المقدمة وذلك قصد تحسينها. وتعتبر هذه الطريقة الأنسب لتقليص التباين.

9.3.2 صعوبة قياس وتقييم المخرجات

تعتبر هذه الصفة من أكبر ما يميز الخدمة عن السلعة ، حيث أنه يصعب تقييم الخدمة لما تحتوي عليه من ذاتية أن على مستوى الطلب أو على مستوى تقديم الخدمة، وصعوبة التقييم هذه لها عدة أوجه فهي تتمثل في:

(أ) صعوبة الرقابة على الجودة؛

(ب) صعوبة تقييمها من قبل المستفيد (خاصة عند أول مرة – المبتدئين-)؛

(ج) اختلاف قنوات التوزيع و تعدد مواقع و اتساع الرقعة الجغرافية لتقديم الخدمة؛

(د) أهمية عامل الوقت؛

(هـ) اعتماد الخدمة على التناغم و الانسجام بين مقدم الخدمة و المنتفع بها، المريض ما لم يذكر كل البيانات المرضية المتعلقة به و ما لم يلتزم بتعليمات الطبيب فقد يتعثر شفاؤه.

كما يمكن عقد مقارنة في هذا الصدد بين الخدمة من جهة و السلعة من جهة ثانية فنجد مثلا:

جدول رقم : اختلاف خصائص الخدمة عن السلعة

الخدمات	السلع	الخصائص
عالية	منخفضة	1. درجة الاتصال بالعميل
منخفضة	عالية	2. درجة النمطية في المخرجات
غير ملموسة	ملموسة	3. طبيعة المخرجات
صعبة	سهلة	4. درجة قياس الإنتاجية
ضئيل جدا	كبير	5. حجم المخزون
صعب جدا	سهل	6. التقييم
منخفضة	عالية	7. إمكانية تصحيح عيوب الجودة قبل التسليم

المصدر : جاد الرب، سيد محمد، 2008 "الاتجاهات الحديثة في إدارة المنظمات الصحية" ، مطبعة العشري، القاهرة، ص 33.

3 مفهوم التسيير العمومي

1.3 مفهوم التسيير العمومي

إذن يمكن القول أن التسيير العمومي يمثل العمل الحكومي باعتباره أداة تنفيذ السياسات العامة للدولة، فهي تتعامل دائما على أساس شخص عام وليس خاص، ويحكم التسيير العمومي القانون العام ويعمل الموظف العمومي بصفته الرسمية وليس بصفته الشخصية، ويخضع التسيير العمومي لسلطة الدولة ولؤسساتها الرسمية، والعمل ضمن السياسة العامة للدولة التي يحددها القانون.

كما يعد التسيير العمومي أداة لتحقيق وظائف الدولة من خلال مؤسساتها التي تعكس السياسات العامة للدولة إلى أهداف قابلة للتنفيذ ومن هنا كان التلازم بين السلطة السياسية والتسيير العمومي أي بين سلطة الحكم وأداة التنفيذ. (العيسوي، 2003، صفحة 87).

وبالتالي يمكن القول بأن التسيير العمومي يعد الطريقة التي تتحول بها السياسات العامة للدولة إلى أهداف قابلة للتنفيذ ومن هنا كان التلازم بين السلطة السياسية (الدولة) والتسيير العمومي يعد الطريقة التي تتحول بها السياسات العامة للدولة إلى واقع يؤثر في حياة المواطنين

2.3 تعريف التسيير العمومي

أخذ مصطلح التسيير العمومي عدة مرادفات له، منها :

- الإدارة العمومية.

- المانجمنت العمومي.

- إدارة الخدمة العمومية.

إن مصطلح التسيير العمومي أو بالإنجليزية "Public Managements" لم يظهر ببعده الحالي وكميدان يستحق الدراسة إلا في النصف الثاني من القرن التاسع عشر مع أستاذ علم السياسة الأمريكي توماس وودرو ويلسون Wilson Woodrow Thomas، أستاذ القانون الدستوري بالولايات المتحدة الأمريكية، والذي أصبح رئيسا لها

سنة 1913 ، فقد نشر هذا الأخير بحثا بتاريخ 1887 تحت عنوان " دراسة الإدارة العامة." (عثمان، 2003،
صفحة 20)

كما يعرف Wilson التسيير العمومي بأنه " الغاية أو الهدف العملي للحكومة، موضوعه هو إنجاز المشروعات العامة بأكبر قدر ممكن من الفعالية والإتفاق مع رغبات الأفراد وحاجاتهم، فعن طريق الإدارة العامة توفر الحكومات حاجات للمجتمع التي يعجز النشاط الفردي عن الوفاء بها، (المجذوب، 2000، صفحة 119) او ربما لا يريد القيام بها

.كذلك هو الأمر بالنسبة لجيليني. Gélinier الذي يرى أن التسيير العمومي هو " تنفيذ السياسة العامة للدولة عن طريق الإدارات العمومية

ويعرف فوزي حبيش التسيير العمومي على أنه : " مجموعة نشاطات وأعمال منظمة تقوم بأدائها قوى بشرية تعينها السلطات الرسمية العامة وتوفر لها الإمكانيات المالية اللازمة، بهدف تنفيذ الخطط الموضوعة لها وبالتالي تحقيق الأهداف العامة المرسومة لها، بأكبر كفاية إنتاجية وأقصر وقت وأقل تكلفة".

كما نجد أن Namara Mc يعرف التسيير العمومي بأنه: "الوسيلة التي يتم من خلالها التنظيم العقلاني لكل التغيرات الإنسانية الإجتماعية الإقتصادية، التكنولوجية والسياسية، حيث يتم نشر هذا التنظيم في المجتمع من خلال إدارة المنظمات العمومية". (SEGHIR, 1999, pp. 27-29)

حسب A. Bartoli فإن مفهوم التسيير العمومي مأخوذ أصلا من المفهوم الأمريكي (P.P.B.S.) نظام الموازنة التخطيطي البرامج. والذي تم الأخذ به في إطار الجيش الأمريكي من أجل التحكم أكثر في الموارد وكذا تعويض مسلسل الخلل الوظيفي الذي عرفته القرارات الأكثر مركزية.

نلاحظ من خلال التعاريف السابقة أن التسيير في القطاع العمومي هو مزيج من القوانين واللوائح التنظيمية والعلاقات التي تساعد على تنفيذ السياسة العامة للدولة، كما أن ممارسة هذا النوع من التسيير لا تتم بصورة عشوائية و إنما يجب مراعاة عنصرين أساسيين هما:

- الإهتمام بالموارد البشري، إذ أن ترشيد الأداء هو من الأهداف التي تسعى لتحقيقها الإدارة العامة لذا يجب أن تتضمن اللوائح والقواعد التي تحددها هذه الأخيرة ما يعين موظفيها على حسن الأداء على إعتبار أن عملية إختيار الموظفين وتعيينهم، وتفويض الصلاحيات إليهم قياس كفاءتهم ، تدريبهم وتحفيزهم على العمل تعتبر عناصر أساسية تدخل ضمن مفهوم الوظائف الإدارية.
- الإهتمام بالموارد المالي بإعتباره الركيزة الأساسية لتنفيذ المشاريع .

4 مفهوم الخدمة العمومية ومبادئها

1.4 مفهوم الخدمة العمومية وتعريفها

في محاولة لتعريف الخدمة العمومية يقول(Stoffaes) يمكن اعتبار أن الخدمة العمومية ومن منظور تقليدي من خلال ثلاثة معايير: يتعلق الأمر بنشاط ذو مصلحة عامة، الخدمة العمومية منظمة من قبل شخص عمومي ومسيرة من طرف شخص عمومي أو خاص، على ان الخدمة العمومية تخضع إلى قواعد القانون العام (المشترك).

في حين يؤكد (Chevallier) أن الخدمة العمومية هي كل وظيفة يكون أداؤها مضمونا ومضبوطا ومراقبا من قبل الحاكمين، لأن تأدية هذه الوظيفة أمر ضروري لتحقيق وتنمية الترابط الاجتماعي. وهي ذات طبيعة لا تجعلها تتحقق كاملة إلا بفضل تدخل قوة الحاكمين.

"الدولة هي تنظيم اجتماعي مشكل أساسا من طرف مجموعة من المصالح العمومية". تعرض هذه المصالح على أساس مجموعة من التنظيمات مخصصة لإرضاء بعض الحاجات والمصالح الفردية والجماعية للأمة [...]. المصالح العمومية هي التنظيمات المشكلة لهيكل الدولة.

كما في تعريف (Evelyne) يعتبر من الخدمة العمومية كل الأنشطة التي يجب أن يتم ضمانها و توزيعها وكذلك مراقبتها من قبل الحكومة، لأن هذا الانجاز ضروري لتحقيق تنمية الترابط الاجتماعي ، و أن لهذه الخدمات طبيعة بحيث لا يمكن انجازها إلا من خلال قوة الحكومة. وتجدر الملاحظة أن هذا التعريف يركز على الجانب الايديولوجي حيث يعتبر أن الخدمة العمومية تمثل الأساس وفي نفس الوقت الحدود لسلطة الدولة -دور الدولة الحامية - أو القدرة، و كيف أن الدولة لا يمكن تبرير عملها إلا من خلال إرضاء الحاجات الجماعية للجمهور. كما يمكن أن ينظر للخدمة العمومية على أنها تعتبر سبب لشرعية عمل الدولة.

في حين جاء تركيز (Chevallier) على خصائص الخدمة العمومية حيث يري بما أن الخدمة العمومية هي موجهة لإرضاء حاجات الجمهور، فإن الخدمات العمومية يجب أن تعمل بشكل منتظم وباستمرار، بدون عوائق وبدون صدمات

وتعرف الخدمة العمومية على أنها مجموعة من القواعد الكلاسيكية المتعلقة مبدأ الاستمرارية ، والمساواة، التأقلم، والأمن، في حين يركز آخرون وذلك انطلاقا من مقارنة عملية على أن من أهداف أنشطة الخدمة العمومية هو توفير السلع و الخدمات الأساسية وجعلها في متناول المستهلكين والمواطنين وذلك في ظروف مقبولة من حيث السعر، والجودة، والأمن.

يقترح (Chevallier) أن يتم التفريق بين ثلاثة طبقات من الخدمات العمومية حسب توقيت ظهورها أو القطاع الذي تنتمي إليه:

— الخدمات العمومية القديمة: يتعلق الأمر خصوصا بالخدمات العمومية الملكية (الحقوقي). حيث تمثل جزء من مؤسسة الدولة سواء لأنها تهدف إلى حماية الملكية المشتركة (دبلوماسية، الدفاع، الشرطة، العدل)، أو لأنها تعطي وسائل للدولة لممارسة مهامها (النقد، الضرائب).

— الخدمات العمومية الاقتصادية: يرتبط توسعها بالتطور الاجتماعي المحلي في بداية القرن XX وبتأميم المؤسسات التي تشكل شبكة لاسيما ابتداء من سنة 1930 (الإنتاج، والتوزيع، والطاقة مثلا).

– الخدمات الاجتماعية: ظهر هذا النوع من الخدمات بين الحربين العالميتين مع إنشاء نظام الحماية الاجتماعية والخدمات العمومية للصحة والسكن مثلا.

أما الخدمات الاجتماعية الثقافية: يعتبر تطورها حديثا نسبيا، وهي تختص بالمحافظة وحماية الميراث الثقافي (السجلات و الوثائق، النصب والآثار التاريخية، المتاحف، المكتبات)، تشجيع الآداب والفن (التكفل)، ومجالات أخرى مختلفة ومتنوعة (الإعلام، الشباب والرياضة، السياحة، الترفيه، الخ ...).

في الواقع، نلاحظ أن النموذج النظري للخدمات العمومية قد شجع على توسع حقل تدخل الدولة على النحو التالي:

أولا: مبررات تدخل الدولة

أ) تستعمل الدولة بصفة كاملة الأسواق العمومية كوسيلة للتدخل. وهذا معناه أن الإدارة هي التي تنتج منافع للمصلحة العامة وأنها ممثلة من طرف الخدمات العمومية، ولذلك فهي عندما تسعى لتفضيل الصالح العام فهي مدعوة لضمان حسن سير خدمات المصلحة العمومية. وإذا وجدت الإدارة نفسها مدعوة للتكفل بهذه النشاطات، فذلك راجع إلى اقتناعها بأن الأشخاص الخاصين هم غير قادرين على تأدية المهام الأساسية لمجموع المواطنين.

هذه المتطلبات التقنية، الاجتماعية والسياسية هي سر وجود الخدمة العمومية، وإن سلطات الدولة هي موضوعة لإشباع حاجات المواطنين عن طريق الخدمات العمومية.

ب) لكي تصبح الخدمة، خدمة عمومية فذلك معناه أن هذه الخدمة تتمتع بمعياري ثنائي، فهي من جهة "اقتصادية" (صناعية تجارية) أو "إدارية" ومن جهة أخرى مراقبة الدولة لها تجعلها "سياسية".

ج) ما هو أساسي في المصلحة العمومية هو مفهوم الهدف. فأى نشاط لا يؤدي بمفهوم الفائدة العمومية والمصلحة العامة هو بالضرورة غير صادر عن مصلحة عمومية. ولذلك فإنه عندما تفضل الخدمات العمومية الكبرى لصفحتها التجارية والصناعية فإن الرأي العام يهتمها بالتخلي عن دورها كخدمة عمومية. فإذا تخصصت مثلا مصلحة عمومية ما فقط في العمليات المربحة والزبائن المربحين فإنها ستفقد بسرعة دورها كخدمة عمومية. لأن الهدف الأول والأساسي للنشاط العمومي هو إرضاء المصلحة العامة، وهذا ما يبرز في بعض الأحيان احتفاظ هذه المصالح العمومية ببعض النشاطات غير المربحة أيضا

ثانيا دواعي تدخل القطاع العام

إذن الهدف الأساسي للخدمات العمومية ليس هو تعظيم الربح المادي، بل تعظيم الربح الاجتماعي. من أهم مبررات تكفل الدولة ببعض النشاطات الصناعية والتجارية في الجزائر هو رغبتها في منع ملكية وتسيير الخدمات ذات "المصلحة العامة" من قبل مؤسسات خاصة هادفة إلى الربح.

كما أن هناك أسباب أخرى تتمثل في: الدفاع الوطني، مصلحة الدولة، مراقبة المؤسسات ذات الطابع الاحتكاري، تنمية الثقافة والتعليم،... إلخ، يمكن تلخيص دواعي وأسباب تدخل القطاع العمومي في النقاط التالية:

- وضع القطاعات ذات المردودية المتنامية في ثقة المؤسسات العمومية.
- الحد أو التقليل من عملية الاحتكار للخواص.
- تنظيم قطاع يكون من غير الكافي تدخل الخواص فيه.
- ضمان الدفاع على قطاع وطني مهدد من طرف المنافسة الخارجية.
- ضمان التطور والنمو المرغوب فيه للاستهلاكات الجماعية.
- ضمان إنجاز مستوى ملائم لأداء التجهيزات الجماعية.

2.4 مبادئ الخدمة العمومية

يرتكز مفهوم الخدمة العمومية على عدة مبادئ: مبدأ الاستمرارية ومبدأ المساواة ومبدأ التكيف adaptabilité ، ويقصد بالمبدأ الأول أن الخدمة العمومية لا يمكن أن تنقطع بأي حال من الأحوال ، مع الأخذ بعين الاعتبار لحق الإضراب، أما المبدأ الثاني فيقصد منه أن كل المواطنين يجب أن يكون لهم الحق في الخدمة على قدر المساواة ، في حين يعني المبدأ الثالث أن الخدمة العمومية يجب أن يستفيد منها الجميع بدون أي نوع من التمييز،

إن هذه المبادئ تدعم المنطق القائل أن الخدمة العمومية تساهم في تطوير الديمقراطية، لأنها تنطوي على مفهوم المساواة في الوصول إلى الخيرات الجماعية العالمية مثل الماء، النقل الحضري وما بين المدن، الكهرباء، الغاز، أو الهاتفية. إن هذا المفهوم أو التصور يزيد من أهمية الخدمة العمومية حيث أنه يمكن اعتبارها كأداة لتأييد العقد الاجتماعي و تدعيم الوفاق الاجتماعي.

فيما يلي شرح لهذه المبادئ الأساسية لمفهوم الخدمة العمومية.

أولاً : مبدأ المساواة

المساواة في الوصول ، ويمكن التعبير عنها بحق الوصول ، وهذا يعني إن المسئول عن الخدمة العمومية يكون مجبراً على تقديم الخدمة ، بالعمل على توصيلها لكل شخص يطلبها -الخدمة العمومية - و ذلك بمجرد اجتماع عدد معين من الشروط التقنية أو المالية. و يشبه مبدأ المساواة في الوصول إلى الخدمة العمومية مبدأ المساواة أمام القانون المنصوص عنه في ميثاق حقوق الإنسان و المواطنة. و يعتبر مبدأ المساواة في الحصول على الخدمة العمومية من المبادئ التي يصعب حصرها ضمن المبادئ الثلاثة المذكورة. أي انه يعني أن "المستعملين" يجب معاملتهم بطريقة مماثلة عندما يتواجدون في أماكن و حالات متشابهة، و على العكس فإن الاختلاف في المعاملة يبرره (يفرضه، يقرره) الاختلاف في الأماكن و الحالات التي يتواجد فيها "المستعملون". و كما ينطبق هذا المبدأ على الأفراد فإنه ينطبق على جماعات المستعملين.

إن هذا المبدأ يشبه إلى حد كبير مبدأ العدالة الذي يمكن استعماله في مقابل ما يعرف *égalité* و يرتبط هذا المبدأ بمبدأ آخر كبير و هو مبدأ الحيادية التي تمنع أن تقدم الخدمة العمومية بشكل مخالف أو مغاير تبعاً لمعتقدات الأشخاص المقدمين للخدمة أو التمييز بين المستعملين على أساس عرقية أو دينية أو أي أساس آخر من حيث تقديم الخدمة للمستعملين.

ثانياً : مبدأ التكيف

وتعني أنه يجب على الخدمة العمومية أن تتأقلم مع الظروف ومع التطورات في الحاجات. و يقيم هذا المبدأ من زاويتين الكم والكيف، وعادة يستعمل مبدأ التكيف أو التأقلم كمبرر لتطوير و تحديث الخدمة العمومية.

ثالثاً : مبدأ الاستمرارية

يقصد بمبدأ الاستمرارية وجوب الاستجابة وبدون انقطاع لحاجيات المستعملين في حدود احترام حق الإضراب. وهناك من المفكرين من يرفض فكرة وجود الإضراب في الخدمة العمومية على اعتبار أنهم يرون ان الخدمة العمومية لا يجب أن تنقطع بحال من الأحوال.

بصفة عامة يمكن إجمال ما يميز قطاع الخدمات العمومية بمجموعة من الخصائص، (Chevallier). من أهم هذه الخصائص نذكر:

(-1) إن الصفة المشتركة لكل هذه المؤسسات العمومية هي تمركزها في القطاعات القاعدية وكونها كلها قطاعات مهمة لأسباب سياسية اجتماعية واقتصادية وغيرها. وهذا ما يلغي الفكرة القائلة بأن القطاع العمومي هو "مستشفى" المؤسسات المريضة.

2-) أغلب مؤسسات الخدمات العمومية موجودة في وضعية احتكارية للسوق، أي أنها متواجدة في سوق الاحتكار الكامل (عارض وحيد وطلبين متعددين) مثل احتكار الكهرباء والغاز في الجزائر من طرف سونلغاز واحتكار الشركة الوطنية للسكك الحديدية لأسباب جغرافية، واحتكار البريد والاتصالات لخدمات البريد والاتصالات، رغم أن بعض المؤسسات العمومية الخدمية لم تعد في حالة احتكار تام، نجد مثلا مؤسسات تقديم العلاج، حيث أنها أصبحت في حالة منافسة غير أنها مازالت تحتفظ بطابعها العمومي كالمستشفيات العمومية مثلا. ولذلك فكمال زبائن هذه المؤسسات هي من النوع الخاضع .

3-) أغلب مؤسسات الخدمات العمومية هي مؤسسات ضخمة وكبرى، من حيث معدل تشغيلها ورقم أعمالها ومعدل استثماراتها المحققة. ويكون ذلك خاصة إذا تعلق الأمر بالقطاعات القاعدية كالمستشفيات العمومية كالبريد والاتصالات، الطاقة، النقل، ويمكن أن تصبح هذه المؤسسات دولية وخاصة في الإطار الأوروبي.

4-) بالنظر إلى تميز هذه المؤسسات باحتكار التخصص بالإضافة إلى احتكار جغرافي، فإنها مؤسسات لا تمثل الأقليات لأنها تسعى لتمكين البيع لأوسع نطاق من الجمهور. ولذلك فالخدمات العمومية ليست متميزة بعلاقات مع زبائن النخبة.

إن من مميزات انسجامها في علاقات مع زبائن الكثرة، ولذلك فشكل هذه المؤسسات وأسلوب تنظيمها، ونوعية علاقاتها مع الجمهور، وأسلوب إنتاجها يجب أن يكون من نوع خاص.

5-) ليس من أولويات أغلب مؤسسات الخدمات العمومية وحتى ذات الطابع الصناعي والتجاري البحث عن تحقيق الربح المادي بل تحقيق الربح الاجتماعي ولكن مع ذلك فإن عدم البحث المنهجي في هذه المؤسسات عن الربحية لا يعني منعها لأنه في أحيان كثيرة لا يتناقض الربح الاجتماعي مع الربح المادي.

6-) يختلف سلوك منتجي المؤسسات العمومية للخدمات عن سلوك أي مسؤول في مؤسسة عادية، وذلك بالنظر إلى طبيعة الإنتاج العادي من جهة وإلى القيود والعراقيل التي تفرضها السلطات العمومية والتي يخضع لها هذا المنتج من جهة أخرى مما يقلل هامش تحركه ويحدد مبادراته في استخدام تقنيات التسويق.

7-) تتميز المؤسسات العمومية للخدمات بمعيار "كثافة الرأسمال" وذلك بالنظر إلى انتمائها إلى قطاع الصناعات الثقيلة المتميزة بالرأسمال الكبير، وبالتجهيزات الضخمة وبالوحدات الإنتاجية المركزة والمكلفة، وبالاستثمارات الواسعة ذات المردودية الضعيفة على المدى القصير. وكمثال على ذلك نذكر (مؤسسات السكك الحديدية، المستشفيات العمومية، البريد والاتصالات، النقل، الكهرباء ..) ولذلك فإن هذا القطاع هو بعيد كل البعد عن المؤسسات الخاصة التي ليس بإمكانها مسابقة مثل هذا الأسلوب.

8-) للمؤسسات العمومية الخدمات لها مهمة أساسية تتمثل في إرضاء أسواقها بأقل تكلفة لها وللسلطات العمومية وبأحسن طريقة للمستهلك، وحتى في بعض الأحيان لما تطلب منها الدولة خدمات خاصة ربما مخالفة تماما لفائدتها الاقتصادية، فذلك لكون المزية التي تعود على الاقتصاد الوطني هي أكبر من الخسارة المسجلة لدى هذه المؤسسات.

5. جوانب التفرقة بين الإدارة العمومية وإدارة أعمال

إن التمييز بين المناجمنت العمومي وإدارة الأعمال يعود بالدرجة الأولى إلى معيار مجال التطبيق للمناجمنت (الإدارة) فإذا تم تطبيقها في مجال القطاع العام، يطلق عليها في هذه الحالة المناجمنت العمومي (الإدارة العمومية) ، أما إذا تم تطبيقها في مجال القطاع الاقتصادي، يطلق عليها في هذه الحالة إدارة الأعمال. وبالتالي يمكن أن نميز بينهما من خلال عدة جوانب نلخصها في الجدول التالي:

وهنا لا بد من الإشارة إلى أن هذه الفروقات قد بدأت في الثلاثي والآن كما شينا فشيئا ، نتيجة التغيير الذي يحدث في نمط التسيير للمؤسسات والإدارات العمومية تماشيا مع متطلبات المعايير الدولية في التسيير الإداري عامة والعمومي خاصة (المناجمنت العمومي).

الإطار تطبيقا المناجمنت العمومي:

لقد أصبح اليوم المناجمنت العمومي يجد تطبيقاته في القطاع العام والخاص على السواء، مع بعض الإختلافات البسيطة كونه يعتمد على العديد من العلوم (السياسة، القانون، الإقتصاد، الإجتماع،... إلخ) لإنجاز المهام، إلى جانب اعتمادها على مبادئ علوم التسيير الأساسية (التخطيط، التنظيم، توجيه، الرقابة... إلخ) لإدارة المنظمات العمومية الإنتاجية منها والخدمية تعمل ضمن إطار بيئي يتميز بوجود:

- ارتباط وثيق بين المنظمات العمومية والبناء السياسي والدستوري للدولة
- تأثير مختلف الفعاليات والقوى السياسية على عمل هذه المنظمات العمومية
- كبر حجم المنظمات العمومية

معياري التفرقة	إدارة الأعمال	المناجمنت العمومي (الإدارة العمومية)
الهدف	تحقيق ربح	تقديم خدمة عمومية
الحجم	أصغر	عادة كبيرة
مجال التطبيق	القطاع الاقتصادي وبالذات القطاع الخاص	القطاع الاقتصادي وبالذات القطاع العام
إطار العمل	مجلس الإدارة	السياسة العامة للدولة
شكل التنظيم	شركات أموال، شركات أشخاص، أفراد	مرفق عمومي : مؤسسات وإدارات عمومية وطنية ، هيئة وزارية ، مصلحة

الدولة ممثلة في أجهزتها الرقابية	المساهمون	الجهة الرقابية
مدى توفر جودة الخدمة	تعظيم الربح	مقياس الأداء
مهمة برفاهية مواطنيها تعطى الأولوية للمصلحة العامة للمجتمع عن المصلحة الخاصة	غير مهتمة بالرفاهية المتعاملين معها والمستفيدين من إنتاجها إلا بقدر ما يحقق لها : من سمعة وربحية	درجة ونطاق الاهتمام
عدد غير محدود من المواطنين (من دافعي الضرائب ومن المستفيدين من الخدمات العمومية)	عملاء ومنافسون محدودين في العدد لكل مؤسسة ، سوق خلفي تشتري منه وسوق أمامي تبيع له	طبيعة الزبائن
الموظف يخضع للمساءلة وعمله يخضع للشفافية أمام الجهات المعنية	مسؤولية أداء مهني واجتماعي وأخلاقي	المسؤولية

يرى الكثير من الباحثين في مجال المناجمنت ، أن عملية التمييز بين مجال تطبيق المناجمنت في القطاعين العام والخاص هي في طريقتها نحو الزوال نتيجة التطورات التي تحدث في المحيط الاقتصادي والاجتماعي والسياسي من ارتفاع مستويات الندرة والضغوط السياسية والاجتماعية ، وما يترتب عن ذلك من زيادة الوعي الاجتماعي والنفوذ وقوة الرأي العام في المجتمعات قد أثر ذلك على ممارسات كل من المنظمات العمومية والخاصة على السواء.

6 . الصعوبات التي تواجه المناجمنت العمومي

إن تعقيد بيئة المنظمات العمومية ليؤثر في تطوير المناجمنت العمومي، بسبب عدم تواجد السوق كمييار للضبط كما هو الحال بالنسبة للقطاع الخاص الذي يظهر فيه معيار الربح مدى تحقيق كل من الأداء والفعالية. أما بالنسبة للمنظمات العمومية ينبغي على الدولة أن تعوض نظام الأسعار بتحديد الأهداف الإنتاجية الخاصة بكل منظمة عمومية، بشرط أن يؤدي تجسيد هذه الأهداف إلى تأقلم مستمر مع المتغيرات التي تحصل في المحيط والقيم والقوانين لأن هذه التغيرات لها تأثير في الحكم على مستوى الأداء العمومي من الصعوبات التي أدت إلى عدم تحقيق الأداء المطلوب والتي قام بتحديد الباحثان : فيري و فيرياتو (Verrier و Viriato) في خمسة أشكال:

1. تبني المنظمات العمومية أهداف خارجية محددة ويلزمها القانون في صورة الصالح العام مثلاً: الأمن الوطني، التعليم، الصحة، مستوى المعيشية،... إلخ لهذا لا يمكن لمستشفى عمومي انتهاج إستراتيجية الفندقية كما ينتهجها مستشفى خاص.
2. غياب مردودية رأس المال، فالمنظمات العمومية لا تأخذ في اعتبارها القيمة المضافة رأس المال المستثمر معياراً لتحليل المشاريع المنجزة، لذلك نجد معظم المنظمات العمومية ذات أرصدة سالب.

مثلاً: انجاز مشروع بناء المستشفى يمول عن طريق الموازنة العامة ولا يحدد تكلفته على أساس سعر السوق. فالخدمات العمومية أكثر كلفة مقارنة بمثيلاتها عند الخواص، ففي الحقيقة المواطن يتحمل تكلفة مباشرة باعتباره مستفيد وتكلفة غير مباشرة باعتباره مساهم

3. انعدام المنافسة بفعل القوانين واللوائح في تحقيق أنشطة الخدمات العمومية وترسيخ الظاهرة الاحتكارية، مما جعلت المنظمات العمومية غير قادرة على التأقلم مع معطيات المحيط، وبالتالي استفحال ظاهرة الإدارة البيروقراطية، باعتبار المنظمات العمومية محتكرة لبعض الخدمات فهي ليست مضطرة إلى استخدام سياسة التسويق العام المرتكز على الحوار والتشاور والإقناع، بل على المواطن الذهاب إلى المنظمات العمومية وبذل الجهود لفهم لغتها والشبكات التي تستخدمها أو يمنع من الاستنفاع من تلك الخدمات، مع عدم إمكانية تليتها بطرق بديلة، وبهذا الشكل تأخذ المنظمات العمومية صفة الديكتاتورية وعدم الإنسانية والبيروقراطية بعكس الخواص اللذين ينظرون إلى المستفيد من خدماتهم باعتبار ملك، يطمحون إلى كسب رضاه.

4. تعتقد وعدم تجانس المهام الموكلة للمنظمات العمومية، مثلاً: تقوم البلدية بتسيير النفايات والأمن العمومي وبناء المنشآت والمساحات الخضراء وحماية البيئة والثقافة والتعليم والعكس... إلخ

5. خضوع المنظمات العمومية التام لسياسة الدولة كنتيجة حتمية لدولة القانون، بخضوعها للقرارات السياسية، مثلاً: في المناسبات الانتخابية كثيراً ما تستعمل المنظمات العمومية كورقة لتحقيق قيمة انتخابية مضافة.

محاضرة 6: أسس ومراحل موازنة الدولة وتطورها

أسس تخطيط موازنة الدولة وتطورها

تعد الموازنة وسيلة من وسائل التدخل لتحقيق النمو الاقتصادي مما اوجب العمل على تطوير وتحديث نظم تخطيط الموازنة وتكييفها مع الظروف المحيطة والأهداف المطلوب تحقيقها من اجل تحقيق مهامها التنموية في إطار الاستراتيجيات الوطنية. لذا يهدف الفصل إلى بيان أسس ومراحل تطور تخطيط الموازنة.

أ- موازنة البنود (التقليدية):

اتخذت موازنة الدولة منذ نشوئها اتجاهاً رقابياً، وكان الهدف الأساسي لها موجهاً للرقابة على الإنفاق العام، وهذا الأساس يعد طبيعياً للأفكار التي رافقت مفهوم الدولة الحارسة، والتي ينبغي أن يكون برنامجها الاقتصادي محدداً بحدود وظائفها وعلى وفق الأفكار الكلاسيكية التي كانت سائدة في ذلك العصر. كما استخدمت كأداة لحماية الأموال من التلاعب والاختلاس والتأكد من إنها صرفت للأغراض المحددة لها وتعرف موازنة البنود بأنها (الوثيقة التي يتم فيها حصر جميع إيرادات الدولة ونفقاتها بشكل مفصل والحصول على اعتمادها من قبل السلطة التشريعية لتتم الرقابة على مصادر الإيرادات وأوجه الإنفاق من قبل السلطة التشريعية ومحاسبة السلطة التنفيذية عن أية تجاوزات مالية لم تعتمد)

خصائص موازنة البنود:

- 1- إن موازنة البنود ركزت على بنود الأنفاق وليس على كمية الخدمات المقدمة
- 2- اعتمادها تبويباً نمطياً موحداً لجميع نفقات الإدارات الحكومية، وهذا ينسجم مع الهدف الرقابي للموازنة.

- 3- التركيز على الدور الرقابي للموازنة إذ تعد الرقابة المالية مسؤولية مركزية للحفاظ على المال العام.
 - 4- تستند وبشكل أساسي على مؤشرات السنوات السابقة في تقدير النفقات والإيرادات للسنة القادمة.
 - 5- تأخذ بالأساس النقدي في نظامها المحاسبي وليس بأساس الاستحقاق .
- مما ورد من خصائص لهذا النوع من الموازنات هو تكييف أسلوب إعدادها بشكل يخدم تحقيق الهدف الرقابي بالدرجة الأساس وبما يسهل من عملية المساءلة.
- 2- مزاي نظام موازنة البنود :-

تتصف موازنة البنود بالآتي:

- 1- مراقبة السلطة التشريعية للسلطة التنفيذية في إدارتها لبنود الموازنة العامة, بولسطة الصلاحيات الكافية التي تضمن متابعة التنفيذ خلال السنة المالية.
 - 2- يتم استخدام المال العام للمصلحة العامة وتطبيق ذلك بتشريع.
 - 3- الاهتمام ببند الصرف وعناصر الإنفاق وليس بالهدف من هذا الإنفاق أو المخصص له
 - 4- تمتاز موازنة البنود بالشمول.
 - 5- السهولة في التخطيط وإعداد الموازنة وإمكانية استيعابه من قبل المستويات الإدارية كافة.
- 3- الانتقادات الموجهة لنظام موازنة البنود :-

هنالك الكثير من الانتقادات وجهت لهذا الأسلوب منها:

- 1- إهمال التخطيط : أي إغفال أهمية تخطيط السياسات المالية. فالعاملون في الموازنة لا يهتمون بأمر السياسات المالية وإنما جل اهتمامهم ينحصر في الاقتصاد في الإنفاق
- 2- عدم وضوح الأهداف : يرتبط عدم الاهتمام بوضع السياسات المالية في ظل استخدام موازنة البنود بعدم تحديد أهداف الوحدات الاقتصادية وأنشطتها, مما يولد انطبعا لدى السلطة التشريعية أن هناك زيادة في كل بند من بنود الموازنة وأنه من السهولة تخفيض هذه الزيادات من دون الاهتمام بالأهداف أو البرامج.
- 3- صعوبة قياس الأداء: في ظل موازنة البنود غالباً ما تتصف تقديرات النفقات والإيرادات بالمغالاة لعدم استنادها للأساس العلمي والعملية السليم في أعداد التقديرات فضلاً عن ذلك فأن وسائل المتابعة والتقييم ومعايير الأداء غير موجودة مما ينعكس أثره على صعوبة قياس الأداء الحكومي. وعليه فإن هذا الأمر يشخص ضعف الاهتمام بكفاية استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة للوحدة الاقتصادية او قياس درجة الفاعلية في تحقيق الأهداف. أي عدم التحقق من إن هذه الموارد قد تم استخدامها بشكل صحيح وللغرض المطلوب.
- 4- البعد السياسي لأهداف الموازنة: تميل موازنة البنود إلى التركيز على المدخلات وليس على المخرجات ويتضح مما تقدم إن موازنة البنود (التقليدية) تعد قاصرة على أداء دورها في عملية التخطيط والاهتمام بكفاءة تخصيص استخدام المال العام, كما إنها لا توضح للمسؤولين كيفية الحكم على أداء وتحقيق الأهداف الوطنية.

ب - موازنة البرامج والأداء:

ظهرت فكرة موازنة البرامج والأداء كنتيجة للجهود التي بذلت في الولايات المتحدة الأمريكية ابتداءً من سنة 1949 تقرير لجنة هوفر الأولى (Hover commission) ولجنة هوفر الثانية . أدى ظهور مفهوم موازنة البرامج والأداء إلى جذب اهتمام الكثير من الدول ومن ضمنها هيئة الأمم المتحدة التي أصدرت كتيباً بعنوان موازنة البرامج والأداء سنة 1965

1- مفهوم موازنة البرامج والأداء:

ادى صدور كراس الأمم المتحدة عام 1965، والذي أطلق عليها مصطلح " موازنة البرامج والأداء " وأعتبرها موازنة متكاملة واحدة نظراً للترابط الوظيفي والإجرائي لكل من الموازنتين حيث تتضمن صياغة البرامج فضلاً عن قياس أنجاز العمل في تحقيق أهداف البرنامج. هذا من ناحية التسمية. أما من ناحية التعريف فقد عُرفت بأنها (تلك الموازنة التي تبين الأهداف التي تطلب من أجلها الاعتمادات، وتكاليف البرامج المقترحة لتحقيق هذه الأهداف، والبيانات الكمية لقياس الإنجاز والعمل المنجز تحت البرنامج)

2- أسس موازنة البرامج والأداء :-

تعرف موازنة البرامج والأداء بأنها خطة تهدف إلى تحقيق مجموعة الأهداف سواء طويلة الأجل أم قصيرة الأجل من خلال ربط تلك الأهداف بالهيكل التنظيمي للوحدة التنظيمية حيث يتم تقسيمها إلى اختصاصات وبرامج وأنشطة ومشروعات في ضوء التحديد الدقيق للتكاليف والعوائد المتوقعة بهدف تحقيق أقصى كفاءة ممكنة لتخصيص الموارد المتاحة.

من هذا التعريف يمكننا تحديد أهم جوانب موازنة البرامج والأداء:

1. حتمية دراسة وتحليل الهيكل التنظيمي للوحدة وتحديد مراكز المسؤولية لكل مستوى
 2. تحديد الأهداف العامة وربطها بالاختصاصات.
 3. تحديد الأهداف الفرعية التي تخدم الهدف العام ويتم تقسيمها إلى برامج
 4. يتم تقسيم هذه البرامج إلى مشروعات و هي ترتبط بتكاليف رأسمالية وأنشطة. وترتبط بمصروفات جارية.
 5. تحديد التكاليف وكذا العوائد المتوقعة لكل مشروع ونشاط وتحديد مصادر التمويل المرتبطة.
 6. وجود نظام للمتابعة والتقييم المستمر لدراسة وتعديل أي انحراف قد يحدث سواء كان انحراف ناتج عن التقدير أو الأداء ويرتبط بذلك وجود مؤشرات لتقييم الأداء
- وفي هذا المجال نوضح أمرين هامين:-

الأول: تعتبر العلاقة بين موازنة البرامج والأداء والهيكل التنظيمي ذات أهمية كبيرة لإمكانية تحديد المسؤولية وإقرار مبدأ الثواب والعقاب وذلك من خلال مايلي:-

1. تحديد الاختصاصات، وهذا الأمر يرتبط بالمستويات الإدارية العليا بالوحدة التنظيمية (القطاع)
 2. يتم تقسيم هذه الاختصاصات إلى برامج وذلك على المستويات الإدارية الأقل (الإدارة المركزية مثلاً)
 3. يتم تقسيم تلك البرامج إلى أنشطة ومشروعات بالمستويات الإدارية الأدنى (الإدارة العامة مثلاً)
- ويتم في هذا المجال تحديد التكلفة والعائد لكل مشروع ونشاط وهذا الأمر يتطلب إعداد دراسات جدوى وإجراء تحليل للتكلفة والعائد في ضوء تحديد أولويات التنفيذ.

الثاني: يعتبر تحديد مفهوم الكفاءة والفرق بينه وبين مفهوم الفعالية في غاية الأهمية ،

حيث تعنى الفعالية القدرة على تحقيق الهدف في حد ذاته، فبالرغم من تحقيق الهدف المنشود إلا انه قد ينطوى تحقيقه على أوجه إسراف وإهدار للموارد المتاحة.

متابعة



كما أن عملية المتابعة هي عملية مستمرة داخل إطار إعداد الخطة وبالتالي فإن هذا الأمر يتطلب مايلي:

1. تحديد توقيتات محددة لعملية المتابعة
2. سهولة انتقال المعلومات والنتائج داخل الهيكل التنظيمي للنظام

3. وجود مؤشرات دقيقة يتم استخدامها في آفة المراحل من واقع بيانات وإحصاءات تتمتع بالمصداقية والشفافية لكل مرحلة من مراحل التنفيذ.
وجود نظام يضمن تطبيق مبدأ الثواب والعقاب.

ويمكن أيجاز الأسس التي تركز عليها موازنة البرامج والأداء بمايلي:

- 1- تحديد البرامج والنشاطات وتحديد أهداف كل منها، وتصنيفها وفقاً لذلك.
- 2- ربط نظام الحسابات بتصنيف البرامج والنشاطات.
- 3- تجزئة البرامج إلى وحدات أصغر كلما كان ذلك ممكناً واستخدام وسائل القياس للبرامج والأعمال وتقييم الأداء.

3- فوائد تطبيق موازنة البرامج والأداء:-

لتطبيق موازنة البرامج والأداء عدد مهم من الفوائد والميزات منها ما يلي:

- 1- تساعد موازنة الأداء في تحديد أهداف البرامج وفي تكريس أولويات هذه البرامج، وتوفير مرونة أكبر في تهيأت الموازنة وفي توزيع الموارد بين البرامج ونواحي الإنفاق الأخرى.
- 2- قبول فكرة التخطيط الاستراتيجي، وتشجيع المنظمات على التفكير الاستراتيجي واختيار البدائل.
- 3- الحصول على قواعد ومنطلقات أساسية للبيانات والمعلومات الدقيقة وهذا يتطلب علاقة وارتباط وتنسيق بين الخدمات المنتجة وتبرير للأنفاق في مستواه الحالي والمستقبلي.
- 4- تحديد الأهداف تحديداً عملياً مقبولاً واعطاء صورة واضحة عن البدائل المتعلقة بالأنفاق والتمويل والتركيز على توزيع الموارد حسب الأولويات، ويتطلب ذلك توفر مهارات خاصة، حيث لا يكفي الادعاء برفع مستوى التعليم أو تحسين الأوضاع الصحية أو تحسين طرق المرور أو تحسين مستويات الإسكان، المطلوب معرفة عدد المدارس وعدد الطلاب وعدد ساعات التدريس المتوفرة، ونوعية الخريجين في ضوء الأهداف المقترحة في الموازنة المقدمة ومعرفة عدد المستشفيات، عدد الأسرة، عدد المرضى، عدد العيادات، عدد الأطباء، ونتائج جهودهم....الخ.
- 5- أيجاد معايير لقياس النتائج وتحديد الجهة المسؤولة عن تحديد المسؤوليات ومنح الصلاحيات الضرورية لتنفيذ الأعمال وخاصة في مجال قياس الإنتاج في القطاعات الحكومية الأساسية، مثل الأمن، التعليم، الصحة، لتعقد عملية القياس مما يتطلب أعداد نظام موثوق به لقياس النتائج بدقة وموضوعية.
- 6- القيام بالإصلاح الإداري ليواكب الإصلاح المالي نظراً لتشابك الفعاليات وأهدافها ونتائجها.
- 7- أيجاد كوادر مدربة ومتفهمة لمتطلبات الموازنة بأسلوبها الجديد، وتدريب وتأهيل الكادر للتغيرات المقترحة من خلال تقييم الموظفين، وتعاونهم واشراكهم في صنع القرارات وتحفيزهم مادياً ومعنوياً.
- 8- استخدام التقنيات الحديثة في تفعيل النظام المحاسبي باتجاه تطوير نظام الرقابة والتدقيق والتقديرات الدقيقة لحسابات التكاليف والمنفعة.
- 9- إحداث تغييرات مناسبة في كل من النظام المحاسبي ونظام جمع وتحليل المعلومات وأسلوب اتخاذ القرارات والجو الإداري العام، أي إعادة هندسة العمليات المختلفة (الهندرة).
- 10- تعتبر موازنة الأداء عاملاً مساعداً في قبول وتنفيذ برامج الإصلاح الإداري الشامل.

4- مشاكل وصعوبات تطبيق موازنة البرامج والأداء:-

(أ) تركز هذه الميزانية على هدف تحقيق أقصى كفاية ممكنة في التنفيذ دون إعطاء وزن يذكر لما هو أهم من ذلك وهو مدى فعالية الأعمال المنفذة في تحقيق الأهداف القومية . إن كفاءة التنفيذ أمر ضروري ولكن ما هو أهم من ذلك أن تقوم بتنفيذ الأعمال المطلوبة فعلاً والتي تساهم بشكل قاطع في تحقيق الأهداف المقررة . أي أن يلزم عند إعداد الميزانية التركيز ابتداء على الربط بين الأهداف والبرامج بدلاً من مجرد الربط بين البرامج وعناصر الإنفاق.

(ب) على الرغم من أهمية ميزانية البرامج والأداء بالنسبة للإدارة التنفيذية إلا أنها تتجاهل وجهة نظر الأجهزة التخطيطية وبالتالي تعتبر قاصرة في مجال ترشيد عملية الاختيار .

(ج) لوحظ أن البرامج والأنشطة غالباً ما يتم تحديدها وتعريفها على أساس التنظيم الإداري السائد في الجهاز الحكومي الأمر الذي قد يتعارض مع احتياجات التخطيط على المستوى الوطني. أي يجب أن يتم تحديد هيكل البرامج على مستوى الجهاز الإداري الحكومي في مجموعة وليس على مستوى كل مصلحة أو وحدة إدارية .

(د) وأخيراً أخذ على ميزانية البرامج والأداء أنها تحوي تقديرات البرامج والأعمال الخاصة بالسنة المالية المقبلة ، في حين أن التخطيط العلمي للإنفاق الحكومي يتطلب منا دراسة لتكاليف البرامج دون التقيد بهذا المدى الزمني المحدود . فالبرامج الحكومية غالباً ما تمارس ضغطاً على الموارد الإقتصادية المتاحة لمدى زمني طويل ، ولذلك فإن دراسة وتقييم هذه البرامج تتطلب منا التنبؤ بالتكاليف والعائد عن الفترة الزمنية التي يستغرقها بالكامل . أما مسألة نشر هذه التقديرات الخاصة بالمدى الطويل فأمر يتطلب دراسة خاصة ، إلا أنه في جميع الأحوال يجب الإفصاح عن هذه التقديرات لكل من الجهاز التنفيذي والتشريعي للدولة وذلك ترشيداً لعملية الاختيار .

يواجه تطبيق موازنة البرامج والأداء عدد من الصعوبات منها (الهور، 1998: 53-54) (البغدادي، 1998: 53) (حماد، البحر، 1990: 121)

- 1- ارتفاع تكلفة التطبيق لما يتطلبه من جهود وأعباء مكتبية كثيرة لأعداد التقارير الخاصة بمراحل تخطيط وأعداد وتنفيذ ومتابعة وتقييم البرامج والأنشطة.
- 2- اهتمت بالمشاريع قصيرة الأجل (أقصاها عام) على الرغم من أن التقييم السليم للبرنامج أو النشاط لا يرتبط بفترة زمنية واحدة وإنما بفترة وجوده.
- 3- عدم ملاءمة الهياكل التنظيمية للجهاز الإداري للدولة لتطبيق موازنة البرامج والأداء.
- 4- صعوبة إجراء التغيرات على الأنظمة المحاسبية لتصبح أكثر ملاءمة وتناسباً مع نصوص موازنة البرامج والأداء .
- 5- يحتاج تطبيق موازنة البرامج والأداء لخبرات فنية مدربة ذات كفاءة عالية يفتقر الجهاز الإداري إليها.
- 6- صعوبة تقبل الجهاز الإداري والمالي للتغيير ومقاومته له.
- 7- صعوبة قياس الأنشطة في صورة وحدات ناتج، أو تحديد كلفة الوحدة بالإضافة إلى صعوبة ربط الأداء بالهدف وقياس الفاعلية.

ونتيجة للسلبيات والمشاكل العديدة التي أوجدها تطبيق موازنة البرامج والأداء، ظهرت الحاجة إلى نظام آخر يحاول تجاوزها فأستحدث نظام التخطيط والبرمجة والموازنة كمرحلة متطورة لتخطيط الموازنة العامة للدولة.

ج - نظام التخطيط . البرمجة . الموازنة:

1- تعريف نظام التخطيط - البرمجة - الموازنة:-

بدأ تطبيق هذا النظام في وزارة الدفاع الأمريكية في أوائل الستينات حيث قامت الأجهزة المالية بالولايات المتحدة الأمريكية بأعداد الموازنة وفقاً لهذا النظام عن طريق وضع إطار واضح لاختيار أفضل البدائل لتنفيذ البرامج الحكومية ، والحصول على معلومات وبيانات موثوقة تساعد في قياس الكلفة ومقارنتها بالنتائج المتحققة

وقد عرف هذا الأسلوب بأنه (منهج علمي لاتخاذ القرارات يمكن من قياس التكلفة والعائد للاستخدامات البديلة للموارد الاقتصادية وتشجيع استخدامها بصفة مستمرة ومنظمة في صياغة السياسات واتخاذ القرارات وتدير الأموال في وحدات الجهاز الإداري للدولة)

وعرف هذا النظام أيضاً بأنه (طريقة فنية للتخطيط بشكل جوهري وان هدفه الرئيسي هو ترشيد عملية صناعة السياسة عن طريق توفير معلومات وبيانات ذات صلة بالتكاليف والمنافع للبدائل المختلفة لأغراض تحقيق الأهداف المتوخاة وقياس المخرجات لتسهيل عملية تحقيق هذه الأهداف بشكل أكثر فاعلية)

أن هذا النظام يعتمد على أساليب علمية في عملية اتخاذ القرارات كاستخدام أسلوب تحليل تكاليف الإنفاق على البدائل والتنبؤ بمقدار المنافع المتوقع الحصول عليها من كل بديل، مما يعني أن هذا الأسلوب يركز بصورة رئيسية على قواعد التخطيط الاقتصادي وليس القواعد الرقابية المحاسبية التقليدية التخطيط :- وهو سياسة طويلة الأجل، تختص بتحديد الأهداف المطلوب الوصول إليها والنفقات المتوقعة لتحقيقها.

1- البرمجة :- وهي تحديد البرامج والمشروعات اللازمة لتحقيق أهداف الوحدة الإدارية بأقصى كفاية وفعالية.

2- الموازنة:- وهي تخصيص الأموال لتنفيذ البرامج التي تم اعتمادها وفقاً لمصادر التمويل المتاحة. مما ورد يمكن القول إن هذا الأسلوب في إعداد الموازنة قد جاء لعلاج نواحي القصور في الأساليب الأخرى. إذ يعتمد على التكامل بين ثلاثة عوامل رئيسية هي الأهداف المطلوب تحقيقها والتي تتمثل بمرحلة التخطيط، ووسائل تحقيق هذه الأهداف وذلك عن طريق البرامج والأنشطة والأموال المتاحة لتمويل هذه البرامج والأنشطة والتي يتم تحديدها عن طريق إعداد الموازنة.

ويتضح لنا مما سبق أن ميزانية التخطيط والبرمجة ما هو إلا محاولة لتطبيق التعاليم والمبادئ الاقتصادية المعروفة في مجال النشاط الإداري الحكومي. أو بعبارة أخرى ، طبقاً لهذا الأسلوب يرى خبراء الميزانية أنه يجب إخضاع النشاط الحكومي لنفس قواعد الاختيار المستخدمة في الأنشطة الاقتصادية العادية. فالحكومة شأنها شأن أي مشروع آخر تقوم بالتأليف بين عوامل الإنتاج المختلفة وذلك بغرض إنتاج مجموعة من الخدمات الضرورية بأقصى كفاية اقتصادية ممكنة . وتمشياً مع هذا المنهج ، يمكن النظر إلى السلطة التشريعية على أنها مورد للخدمات العامة إلى جمهور المواطنين مقابل الضرائب المباشرة وغير المباشرة وبنفس المنطق يمكن

النظر إلى السلطة التنفيذية على أنها الجهاز الذي يتولى مسئولية إنتاج هذه الخدمات المطلوبة ، تلك الخدمات التي لا يمكن توفيرها عن طريق الأسواق .

المشاكل الرئيسية لميزانية التخطيط والبرمجة

إن التطبيق العملي لنظام ميزانية التخطيط والبرمجة يتطلب منا مواجهة عملية للمشاكل الرئيسية التالية .:

- أ- تحديد الأهداف
- ب- تحليل البرامج
- ج- تقييم البرامج
- د- تحليل العائد والتكلفة

أ. تحديد الأهداف

وتعتبر مرحلة تحديد الأهداف أهم مرحلة من مراحل التحليل العلي لخطة الإنفاق الحكومي كما أنها تمثل في نفس الوقت أكثرها إثارة للمشاكل . وأولى هذه المشاكل تتعلق بطبيعة الطلب على الخدمات العامة التي تقدمها الأجهزة الإدارية الحكومية. فالطلب على الخدمات العامة يتميز بمرونة كبيرة تصل إلى حد المرونة الكاملة في كثير من الأحيان. فمثلاً يلاحظ أن استهلاك الجمهور لخدمات الترفيه = الحدائق والمسارح العلمية = سوف يستوعب أي قدر يتم تقديمه من هذه الخدمات . السبب في ذلك هو أن التكاليف التي يتحملها الجمهور في هذا المجال تنحصر في تكاليف الانتقال وتحمل عناء المواصلات ، وهي تضحيات تقل كثيراً عن التكاليف التي تتحملها السلطات التنفيذية في هذا الشأن . ومن ناحية أخرى ، نجد أن جمهور المواطنين قد يحجم عن بعض الخدمات العامة وذلك نظراً لنوعية الخدمة المقدمة وبالتالي فإن انخفاض الطلب على مثل هذه الخدمات لا يعد دليلاً قاطعاً على أنه يجب التوقف عن إنتاجها .

وهكذا نجد أن أول مشكلة نواجهها في سبيل تطبيق أسلوب التخطيط والبرمجة هي تحديد الأهداف العامة والتعبير عن هذه الأهداف في شكل منتجات نهائية ، كما أنه يتعين علينا اتخاذ قرار مكمل لما سبق وذلك لتحديد مدى إنتاج هذا الخدمات النهائية أي تحديد مستوى إنتاج كل نوع من أنواع الخدمات التي تمثل أهدافاً عامة .

ومن المعروف أن تحديد الحجم الأمثل لإنتاج أي سلعة أو خدمة يعتمد على مبادئ التحليل الجدي لعناصر التكاليف والإيرادات أو بمعنى آخر يجب دراسة العائد والتكلفة لكل نوع من أنواع الخدمات الحكومية . والقاعدة في هذا الشأن تتلخص في أنه يجب أن يكون حجم الاستثمار عند ذلك الحد الذي يحقق مساواة العائد (المنفعة القومية) الحدي في جميع مجالات الإنفاق بالإضافة إلى تساوي التكاليف الحدية مع العائد الحدي في كل مجال على حدة ، ومما لا شك فيه أن تطبيق هذه القاعدة في مجال النشاط الإداري الحكومي يعتبر أمراً غاية في التعقيد ، كما يتطلب استخدام وسائل قياس وتحليل متطورة . من ناحية ، نجد أنه يجب

البحث عن طريقة لتحديد قيمة المنافع الاجتماعية التي سوف تعود على جمهور المواطنين ومن ناحية أخرى يجب مقارنة هذه المنافع بتكاليف أدائها.

ناهيك عن مشاكل القياس الحدي لكل من العائد والتكلفة وتجدر الإشارة هنا إلى أن أسلوب التحليل الحدي يجب استخدامه بحذر شديد وذلك لإختلاف نتائجه مع اختلاف وجهة النظر المأخوذ بها. فمثلاً قد يكون هناك مبرر يدفع الحكومة إلى زيادة الإنفاق على شئون الدفاع القومي وذلك على ضوء مدى التهديدات الخارجية المتوقعة في حين أن المجتمع قد يعارض الحكومة من حيث وجهة نظرها أو من حيث الوزن الذي يعطيه العائد في هذا المجال وذلك على ضوء المجالات الأخرى المنافسة.

ولا تقتصر مشاكل تحديد الأهداف على مجرد التعرف على أنواع الخدمات أو مدى إنتاجها وإنما يجب أيضاً تحديد نمط التوزيع فيما بين فئات المواطنين أو قطاعات الاقتصاد القومي. وبالنسبة للنقطة الأخيرة يتعين على متخذ القرار السياسي الاختيار بين البدائل التالية .:

1. تخطيط الإنفاق الحكومي بحيث تكون النتائج النهائية إيجابية للمجتمع ككل وبغض النظر عن الأثر السلبي الذي قد يطرأ على رفاهية مجموعة معينة .

2. تخطيط الإنفاق الحكومي بحيث لا يضار أي قطاع من قطاعات المواطنين .

3. تخطيط الإنفاق الحكومي بحيث تحقق كل فئة على حدة قدراً معيناً من ناتج هذا الإنفاق .

ويعتبر البديل الأول أكثر البدائل الثلاثة شيوعاً ، ذلك نظراً لعامل الندرة في الموارد العامة. وفي جميع الأحوال ومهما كانت القاعدة التي تم استخدامها في تحديد الأهداف فإنه يجب التعبير عن هذه الأهداف بصورة واضحة ، وحتى تكون الأهداف واضحة ومحددة يجب ألا يكون هناك خلط بينها وبين البرامج والأنشطة حيث أن هذه الأخيرة مجرد وسائل وليست نتيجة في حد ذاتها . فمثلاً لا يمكن اعتبار تمهيد الطرق هدفاً في حد ذاته وإنما هو أحد الوسائل الممكنة لتحقيق خدمة النقل. إن اعتبار الإنفاق على تمهيد الطرق كهدف نهائي من شأنه الوقوع في خطأ تخطيطي شائع وخطير هو إسقاط البدائل الأخرى من الاعتبار رغم ما قد يكون لها من فاعلية أقوى في تحقيق الأهداف. وترتيباً على ذلك نجد أنه من خطأ التعبير عن أهداف الإنفاق الحكومي على النحو التالي : تخفيض تكلفة المريض في المستشفيات الحكومية - زيادة نسبة الأسرة في المستشفيات - زيادة نسبة الأساتذة إلى الطلبة في المدارس والجامعات - استخدام الوسائل الإيضاحية الحديثة في المعاهد العلمية - زيادة عدد الخريجين من الجامعات - زيادة عدد الطائرات المقاتلة - زيادة عدد الصواريخ المضادة للطائرات .

د- موازنة الأساس الصفري

تمثل الأسلوب الذي يتم خلاله تقويم كل برامج المشروعات القائمة منها أو الجديدة من خلال تحليل مجموعة القرارات التي تخص مختلف الأنشطة الحكومية ومقارنة البدائل وتحديد الأولويات وتخصيص الأموال اللازمة للإنفاق عليها.

1- مفهوم موازنة الأساس الصفري.:

يرتكز المفهوم الأساسي لأسلوب (ZBB) في محاولة إعادة تقويم جميع البرامج والنفقات كل عام كما لو أنها تعد لأول مرة. وان أي أنفاق مقترح يجب أن يراجع ويبرر. أن هذا المفهوم يختلف ويتناقض مع المفهوم الاعتيادي الذي يكون فيه مستوى معين من الأنفاق مسموحاً به كنقطة شروع، وان عملية الموازنة تركز على الطلبات لمصروفات إضافية. حيث عرف أسلوب (ZBB)، بأنه (نظام يفترض عدم وجود أية خدمة، أو نفقات في بداية السنة المالية مع الأخذ في الاعتبار أكثر الطرق فعالية للحصول على مجموعة من المخرجات بأدنى تكلفة ممكنة). كما يرى (Dudick) أن موازنة الأساس الصفري تمثل في جوهرها أسلوباً للمراجعة والتقويم الشامل ومن الأساس لكافة الأنشطة والبرامج التي يراد التخطيط لها وتمويلها ضمن موازنة السنة القادمة واتخاذ الأجراء المناسب بشأنها حتى وان تضمن ذلك إلغاء القائم منها أو تخفيض الاعتمادات المخصصة لها مما ورد يمكن القول إن موازنة الأساس الصفري تتطلب من كل مسؤول تبرير محتويات موازنته مبتدأ من الصفر، وهذا فهو لا يعطي الأولوية للبرامج والأنشطة تحت التنفيذ والمعتمدة سابقاً على الجديدة منها عند تخصيص الاعتمادات، بل يجب مراجعة وتقويم البرامج والمشاريع الحالية والجديدة وبشكل منتظم ووفقاً لتحليل التكلفة والعائد والذي يفترض تخفيض أو إلغاء البرامج والأنشطة تحت التنفيذ إذا تبين من نتائج التحليل بان كفايتها أو عائدها متدنٍ قياساً بالكلفة ..

2. المقومات الأساسية لموازنة الأساس الصفري

تعتمد الموازنة الصفرية على عدد من المقومات التي تمثل مفاهيم وإجراءات عمل خاصة بها وهي:

1. تحديد وحدة القرار: تعكس وحدة القرار الوحدة التنظيمية التي يدخل في اختصاصها أداء نشاط معين، وعليه فإنها تمثل التطبيق العملي لمفهوم محاسبة المسؤولية، ويجب أن تكون مخرجاتها واضحة قابلة للقياس وتكون ناتجة من الموارد المخصصة للوحدة ويتم تحديد وحدة القرار على أساس الأنشطة والوظائف والبرامج التي تعتمد لإنجاز الأهداف، وتقع تحت سلطة مدير واحد يكون مسؤولاً عن نجاحها.
2. مجموعات (رزم) القرار وتمثل الوثائق التي تشخص نشاطاً معيناً وتضعه بطريقة تمكن الإدارة من تقويمه وترتيبه مقابل الأنشطة الأخرى المنافسة، وتتضمن تحديد وتحليل ووصف كل نشاط مميز سواء أكان قائماً أم جديداً ووضعها بشكل رزمة تضم مجموعة من مستويات أداء النشاط بما في ذلك بيان الأهداف، وصف الأعمال، حجم العمل، التكاليف، العوائد، معايير الأداء والبدائل لتحقيق الأهداف.
3. مستويات للجهد والتمويل: وتعني أعداد بدائل لمستويات الأداء (الجهد) المختلفة الممكنة لإنجاز النشاط وهناك ثلاثة مستويات للجهد والتمويل وكما يلي:

← مستوى الحد الأدنى: ويمثل أقل جهد ممكن وضروري لإنجاز النشاط بإبسط صورة ممكنة

← المستوى الحالي: ويعكس مستوى الجهد والتمويل الذي يكفل إنجاز العمل بالصورة الحالية

← مستوى كفاية الأداء الأعلى: ويعكس الرغبة في تحسين مستوى الإنجاز وعن طريق زيادة مستويات

الجهد والتمويل، وحسب هذا البديل يتوقع زيادة في الناتج وتحسناً في نوعية الخدمات عما هي عليه

في المستوى الحالي

4. تقويم وترتيب مجموعات القرار: يتم ترتيب مجموعات القرار المقترحة من وحدات القرار وفقاً للأهمية

المتوقعة للنشاط في تحقيق الأهداف من خلال معايير الكلفة/المنفعة، أو أي معيار مناسب، وتتولى الإدارة

العليا عملية المفاضلة والاختيار على أساس المعايير المحددة والتمويل المتوقع.

5. مراجعة وتقويم البرامج والأنشطة الجديدة والقائمة، وفي ضوء المراجعة والتقويم يتم أعداد الموازنات

التفصيلية للوحدة كاملة

3-مزايا موازنة الأساس الصفري:-

لوازنة الأساس الصفري عدد من المزايا يمكن إيجازها بما يأتي:

1. أن إعادة فحص كل البرامج من نقطة الصفر تساعد في تحديد البرامج التي يجب تنفيذها وتلك التي يجب استبعادها،
2. تقويم الأنشطة الجارية ومدى إمكانية الاستمرار فيها أو تخفيضها أو إلغائها،
3. تساعد في توزيع الموارد وفقاً للأولويات والأهداف المطلوب تحقيقها،
4. تأخذ بعين الاعتبار الوسائل البديلة لأداء نفس العمل مما يؤدي إلى تحسين عملية التخطيط وإمكانية المفاضلة بين البدائل التي تحقق الأهداف العامة.
5. الربط بين التكاليف والعوائد لكل برنامج أو نشاط مما يساعد على التقويم الدقيق لها.
6. تساعد الإدارة في تخصيص الموارد بشكل أكثر عدالة بين البرامج القائمة والجديدة وبما يعود بمنافع أكبر قياساً بالموارد المتاحة.

4- الانتقادات الموجهة لموازنة الأساس الصفري:-

وجهت للأسلوب العديد من الانتقادات يمكن إبرازها بما يلي:-

1. يتطلب تطبيق موازنة الأساس الصفري أعباء ومجهوداً إضافياً من واضعي ومعدي الموازنة، كذلك صعوبة توفير البيانات اللازمة لأعدادها.
2. التقويم السنوي سيؤدي إلى مواجهة صعوبات ومشاكل عند التطبيق.
3. عدم تحديد العلاقة بين التكلفة والعائد بشكل موضوعي عند قياس أداء البرامج المختلفة نتيجة لعدم توفر المعايير والمقاييس اللازمة لذلك.
4. صعوبة ترتيب مجموعة القرارات ترتيباً تفضلياً.
5. قد تظهر عدم الملاءمة بين الموازنة الصفرية والبرامج الواجب إقرارها لأسباب سياسية أو اجتماعية. إن هذه المجموعات متأتية من تخوف المسؤولين من اتخاذ القرارات وصعوبة تحديد الأنشطة أو البرامج التي يراد اتخاذ القرارات الخاصة بإلغائها فضلاً عن صعوبة تحديد الجهة التي ستقوم بعملية الترتيب للأولويات.

وبلخص الجدول الآتي أنواع الموازنات وتركيز كل منها والفترات التي ظهرت فيها

جدول (1)

الفترة	الموازنة	التركيز
بداية القرن العشرين	الموازنة التقليدية (البنود)	الرقابة
الخمسينات من القرن العشرين	موازنة البرامج والأداء	الاقتصادية والكفاية الإدارية
الستينات من القرن العشرين	نظام التخطيط. البرمجة. الموازنة	التخطيط، التقويم، الفاعلية
السبعينات والثمانينات من القرن العشرين	الموازنة الصفرية	التخطيط، تخفيض التخصيصات
التسعينات من القرن العشرين	موازنة الأداء	المساءلة والكفاية الاقتصادية

Source, Tyer & Willand (بتصرف)

محاضرة 7 : مكانه مراقبة التسيير في قيادة الأداء العمومي

تعتبر مراقبة التسيير اليه تساعد على القيادة و تساهم في تفاعلها

تسمح مراقبه التسيير بتعظيم الفعاليه، الكفاءة(الفاعلية)، وجوده الخدمات في كيان (الإدارة)، من هنا، تهدف مراقبه التسيير الى تحسين العلاقه (النسبة) بين الأهداف، الوسائل المسخرة والنتائج المتحصل عليها (المحققة) في قيد الموازنة .

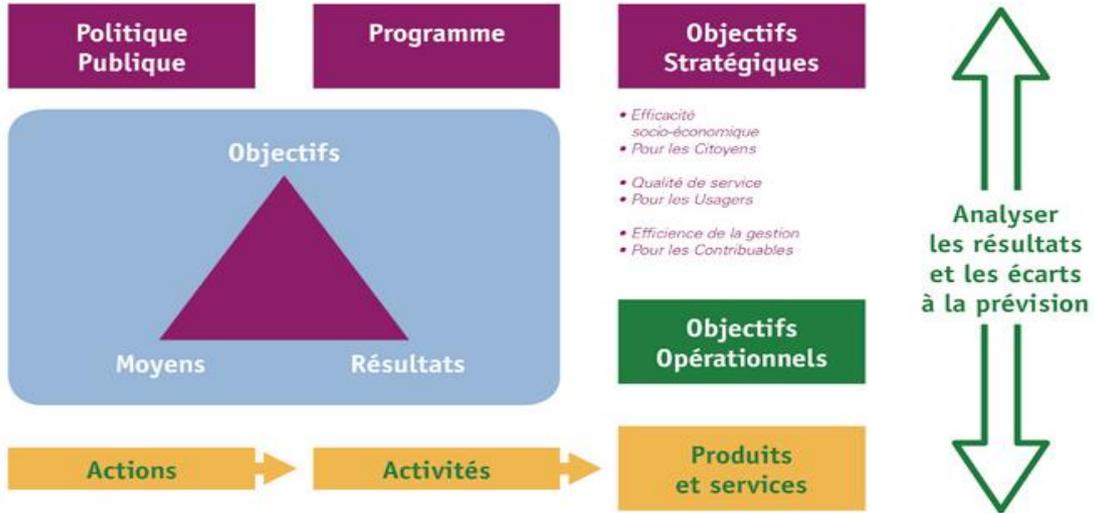
كما تستند مراقبه التسيير على الاستراتيجية في اظهار وابراو الاهداف ضمن الاطار العمومي، كما تشارك من خلال افقيتها (أي انها تمس كل النشاطات) في قيادة الاجمالية والمتناغمة للسياسات الوزارية.

قياده الانشطه يشكل افضل وتعظيم الاداء الاداري

تهدف عصرنة التسيير العمومي الى تحسين الاداء العمومي الذي يتحدد من خلال ثلاثة محاور:

أولاً: الكفاءة او الفاعليه وهي تحسين العلاقه او النسبة بين الوسائل المستهلكه و النتائج المتحصل عليها
ثانياً: الفعاليه في الأفعال او الاعمال الاداريه وهي النسبه او العلاقه بين الاهداف والنتائج المتحصل عليها
ثالثاً: جوده الخدمات المقدمه وهي النسبه او العلاقه بين الاهداف والوسائل المستعملة
في هذا الاطار فان مراقبه التسيير تعتبر مساعده على القيادة للسياسات الوزارية تحت مقاربتين كبيرتين رئيسيتين

- تدعيم القيادة الاستراتيجية على المدى الطويل الاجل
- تطوير التسيير التشغيلي او العمليتي باستعمال الامثل للموارد خلال الدورة



كما يمكن لمراقبه التسيير ان توضح و تحسن من طرق واساليب تخصيص الوسائل (الموارد). بالرغم من ان العلاقه بين الاداء وتخصيص الوسائل ليست واضحة تماما و تتوقف على طبيعة المهام المعتمدة.

بطاقة 2: مراقبه التسيير في المصالح العمومية (مصالح الدولة)

في حين أن وظيفة مراقبة التسيير كانت موجودة منذ عشرات السنين في القطاع الخاص فانها بدأت في الظهور بشكل تدريجي في محيط الادارة العمومية وذلك من خلال الانتقال من منطق الوسائل الى ثقافة النتائج أي الى مفهوم الاداء.

مهما تكن أهداف المنظمة فإن مراقبة التسيير يجب ان تستجيب الى الكثير من القيود المختلفة، حتى تتأقلم مع خصوصيات المهام (من حيث محتواها، قضياها وكذلك عوامل نجاحها)، كما يجب على مراقبة التسيير أن تأخذ بعين الاعتبار الأهداف التي كلفها بها المسيرون وأن تدمج السياق البيئي (المحيط) من خلال الاعتماد على خصوصيات المنظمة.

ولان مراقبة التسيير تواجه نطاق (تشكيلة) عريض من الإشكاليات، فانها تاخذ (ترتدي) أشكالاً متعددة (المختلفة) في القطاع العمومي.

خصائص مراقبة التسيير في المصالح العمومية

كقاعده عامه فان مراقبة التسيير تهدف الى:

أولاً: جعل الارتباط السببي (العلاقة بين الفعل والنتيجة) علاقة موضوعية، غير ذاتية؛

ثانياً: انشاء (او ايجاد) ارتباط بين الفعل وبين المبلغ في الموازنة؛

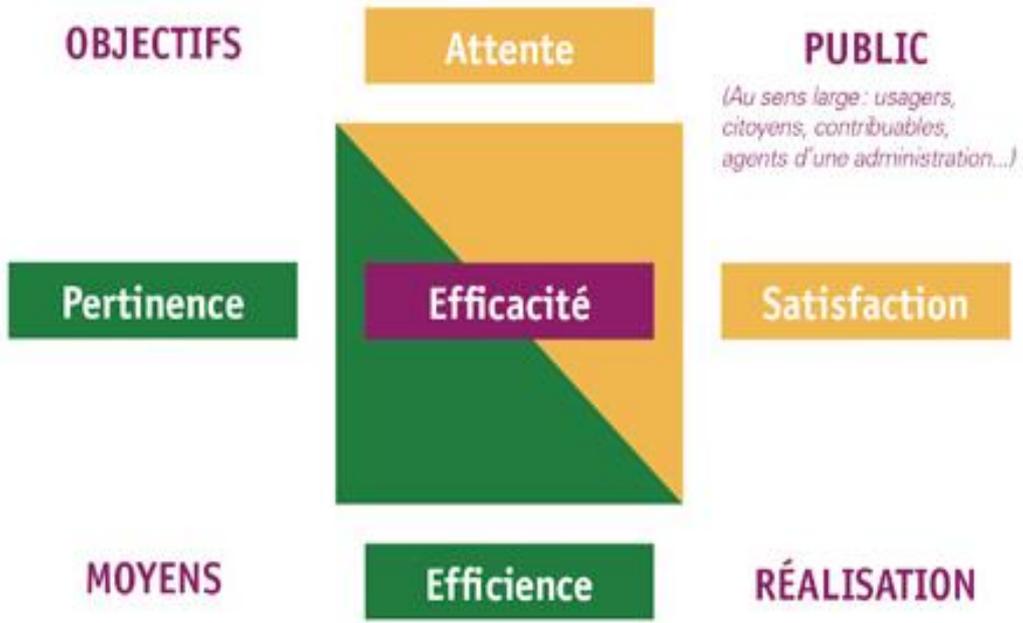
ثالثاً: مقارنة أنشطة الفروع اللامركزية

بطبيعة الحال لا يمكن لمراقبة التسيير أن تحقق (تحصل) على نتائج مماثلة (متطابقة) في كل ميادين الإدارة العمومية، لأن الأمر يتوقف على البيئة او السياق. ففي بعض الحالات لا يمكن إيجاد العلاقة السببية والارتباط.

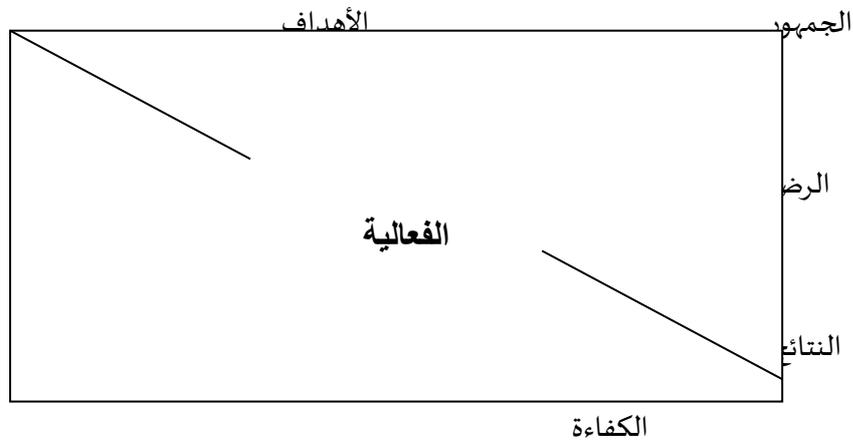
1.1. تكييف مراقبة التسيير للسياق الاداري (الإدارة العمومية)

يجب أن تفي أنشطة خدمات الدولة بتوقعات:

- ← • المستخدمين ، كمستفيدين مباشرين أو غير مباشرين من مزايا (خدمات) معينة،
- ← • المواطنين ، نظراً لأن أعمال الإدارات العامة تدخل في إطار السياسات العمومية،
- ← • و دافعوا الضرائب ، لأن معظم الموارد المالية المتاحة لهذه الإدارات العمومية تأتي من مساهماتهم. يخلق هذا النوع من الخصوصية الخصائص التي يجب أن تتكيف معها مراقبة التسيير:
- ← • أهداف ومهام محددة (المهام السيادية، مهام الخدمة العمومية)،
- ← • ثقافة محددة مع أهمية مفهوم المصلحة العامة والخدمة العمومية ، والمبادئ الأساسية للقانون الإداري (المساواة في الحصول على الخدمات العمومية)،
- ← • قواعد التسيير الخاصة ، وقواعد المالية والمحاسبة العمومية ، وقانون الصفقات العمومية ، وإدارة موظفي الخدمة العمومية ، إلخ.



التوقعات



2.1. تحديد أهداف الإنجاز (الأهداف)

يعتبر تعريف الأهداف أمراً أساسياً بقدر ما يتيح تحديد معايير أداء الخدمات التي يتم فهمها (الوقوف عليها) من خلال:

← • فعالية (أو نتيجة) الفعل (الإجراء) العمومي (المواطن)،

← • الكفاءة (الفاعلية) في استخدام الموارد (دافعي الضرائب)،

← • وجودة الخدمة المقدمة (المستخدم).

هذه الأبعاد الثلاثة للأداء لا يتم اعتبارها (النظر إليها) في نفس الوقت (الفترة الزمنية). حيث، يتم قياس كفاءة الخدمات على أساس شبه سنوي (أي خلال السنة)، بينما لا يمكن رؤية فعالية الأفعال (الإجراءات) العمومية إلا على مدار عدة سنوات.

قد يكون هناك أيضاً عدم توافق (هوة) بين توقعات المستخدمين والمواطنين ودافعي الضرائب وأهداف المصلحة العمومية، كما يتصور السياسيون.

تشرح هذه الخصائص لماذا يظل تعريف الأهداف يمثل جانباً رئيسياً في تحديث التسيير العمومي: مشاريع خدمة مراكز المسؤولية،

تحديد (تعريف) أهداف متفاوض عليها في إطار التعاقد،

وتحديد (تعريف) الأهداف القابلة للقياس والتقييم (تعطى لها قيمة معينة) المدرجة في المشاريع والتقارير السنوية عن الأداء، المرفقة بمشاريع قوانين المالية.

3.1. تعريف الوسائل

يمنح تنفيذ قانون المالية والموازنة متعددة السنوات في الدول المتقدمة، مزيداً من المرونة والوضوح لمصالح الدولة فيما يتعلق بالوسائل المتاحة لها.

ومع ذلك، هناك بعض الخصائص:

• لا يتم بالضرورة التسيير والتحكم في جميع الوسائل الموضوعة تحت تصرف المسؤول الذي يستعملها (يستخدمها) (مثال على ذلك الموارد البشري أي الموظفين)،

• حجم الموارد المخصصة لا يرتبط مباشرة بمستوى الأداء المحقق

تبرر هذه الخصائص أن مراقبة التسيير تولى اهتماماً خاصاً للتعاقد على الأهداف والوسائل (تعريف واضح لمجالات (نطاق) المسؤولية، وتبرير الموازنات البيورو الأول (الدينار الأول)).

4.1. قياس المحقق (الإنجازات)

تنتج المصالح الإدارية للدولة بشكل أساسي خدمات يصعب تحديدها كمياً وبالتالي يصعب قياسها بسبب طبيعتها، لا سيما في حالة السياسات العمومية التي لا يمكن قياس آثارها بشكل مباشر إلا على المدى الطويل (مثل سياسات البحوث والإصلاحات في التعليم، في الصحة، ...).

غالباً ما يكون إنتاج الخدمات ناتجاً عن إنتاج مشترك يجمع بين الإدارة والمستخدم (مثال نموذجي على ذلك العملية التعليمية في المدرسية). ليس من السهل دائماً، في هذه الحالة، تحديد الأدوار ذات الصلة للجهات الفاعلة في عملية الإنتاج.

بالإضافة إلى ذلك ، ليس من الممكن دائمًا إنشاء رابط مباشر بين الوسائل والنتائج. هذا:

- يعتمد على استراتيجية تخصيص الموارد ،
- ينطوي على تحليل الممارسات ، وخاصة عندما تكون الموارد البشرية مهمة (التدريس ، الشرطة ، العدالة).
- تفترض العلاقة بين الهدف والنتيجة الإنجاز (الفعالية) والعلاقة بين الوسائل والنتيجة الإنجاز (الكفاءة، الفاعلية) وجود مراجع ، بما في ذلك المراجع التاريخية. كجزء من تطوير مراقبة التسيير، فإنه من الضروري توعية المديرين بأهمية الاستعمال والحفاظ على المؤشرات من دورة (سنة) إلى أخرى.



محاضرة 8: تطبيقات مراقبة التسيير في التسيير العمومي

تعزيز نجاعة أداء التسيير العمومي

سنتطرق في هذه المحاضرة الى حالة تطبيقية، لنعرض من خلالها مختلف المراحل والمستويات التي يمكن استخدامها. تتمثل هذه الحالة في القانون التنظيمي لقانون المالية الجديد في احد الدول. تجدر الإشارة الى ان الاختيار املته ندرة المعطيات والوثائق في الحالة الجزائرية - حسب معلوماتنا- وتوفرها في حالة هذه الدولة يهدف القانون التنظيمي لقانون المالية الجديد، الذي أقر قواعد جديدة لإعداد وتنفيذ ميزانية الدولة، اعتماد مقاربة شمولية ومندمجة لتسيير المالية العمومية المرتكزة على النتائج. وتهدف هذه الأخيرة إلى تعزيز الفعالية والنجاعة و انسجام السياسات العمومية ، وتحسين جودة الخدمة العمومية المقدمة للمواطنين وكذلك تعزيز مسؤولية المسيرين.

- البرمجة متعددة السنوات
- تسيير البرامج
- التسيير الميزانياتي المرتكز حول النتائج
- البرمجة متعددة السنوات

ينص القانون التنظيمي لقانون المالية على إعداد قانون المالية للسنة استنادا إلى برمجة ميزانية ثلاث سنوات. وتهدف هذه البرمجة الميزانية إلى:

- دعم استدامة السياسات العمومية وضمان توافق أثرها الميزانياتي المستقبلي مع الإمكانيات المالية للدولة والإطار الماكرو اقتصادي؛
- تدعيم فعالية تخصيص الموارد الميزانية مع تعزيز الترابط بين الاستراتيجيات القطاعية والميزانية السنوية؛
- تحسين ظروف إعداد قانون المالية عبر تأطير إعداده على مدى ثلاث سنوات أخذا بعين الاعتبار ضرورة الحفاظ على التوازنات الأساسية؛
- تقديم رؤية أفضل للمسيرين لتسيير برامجهم من خلال تمكينهم من آليات تتبع نجاعة النفقات العمومية.

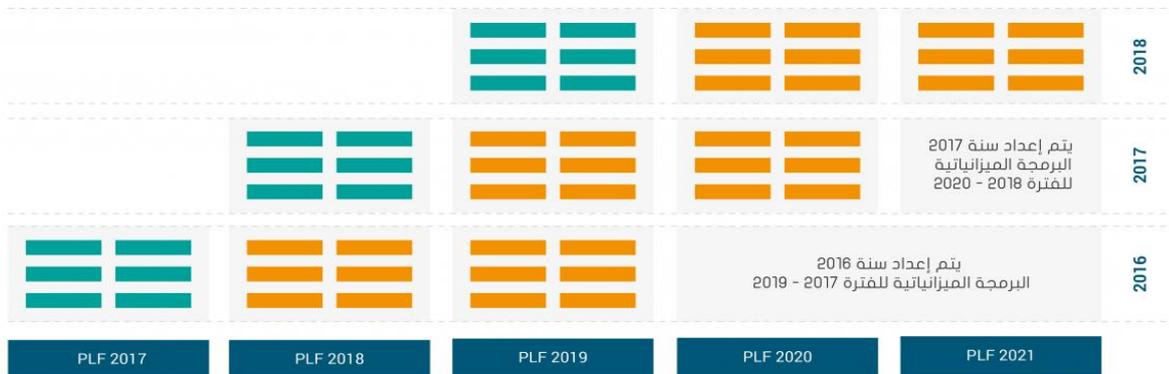
من القانون التنظيمي لقانون المالية 48 ، 47 ، 5 ، 3 المواد

تحين، كل سنة، البرمجة الميزانية لثلاث سنوات التي أقرها القانون التنظيمي لقانون المالية الجديد. وهكذا فإن معطيات السنة الأولى من هذه البرمجة تطابق معطيات مشروع قانون المالية بينما تكون معطيات السنتان الثانية والثالثة ذات طابع إخباري مع توخي الواقعية في اعتمادها. ويهدف إلى التحين السنوي للبرمجة الميزانية لثلاث سنوات تبيان الفوارق المحتملة بالمقارنة مع التوقعات الأصلية .

وتهم البرمجة الميزانية لثلاث سنوات كل من ميزانيات القطاعات الوزارية و المؤسسات العمومية والمقاولات العمومية الخاضعة لوصايتها والمستفيدة من موارد مرصدة أو إعانات من الدولة.

تدرج توقعات النفقات المنبثقة من البرمجة الميزانية لثلاث سنوات في مشاريع نجاعة الأداء، وذلك لضمان انسجامها مع أهداف نجاعة الأداء والحد من تعدد الوثائق الميزانية.

كيف يتم إعداد البرمجة الميزانية لثلاث سنوات؟



مفتاح:
برمجة غير قابلة للتغيير
برمجة قابلة للتغيير

تسيير البرامج

أ- البرامج الميزانية

تنزيل الاستراتيجيات القطاعية في برامج

يعتبر تحديد استراتيجية الوزارة خطوة مسبقة لتحديد البرامج وصياغة الأولويات والأهداف المتوخى تحقيقها. وتوفر الاستراتيجية التوجيهات الرئيسية والبرامج والأهداف الضرورية لتنفيذها خلال السنوات المقبلة.

الأبعاد الثلاثة للبرنامج

يجب أن يوفق كل برنامج بين الأبعاد الثلاثة التالية:

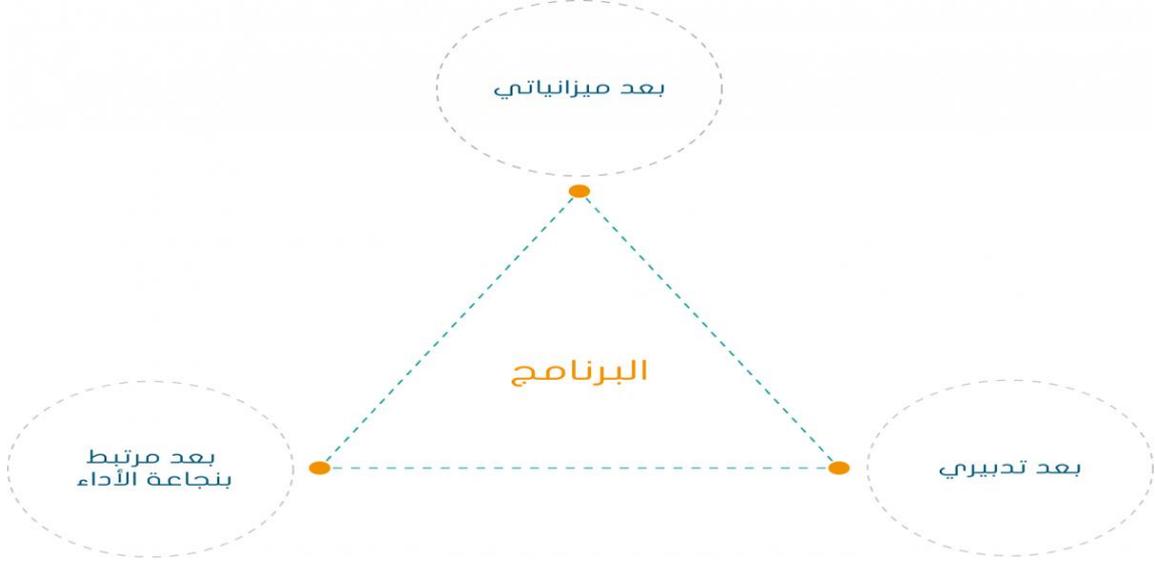
1. البعد الميزانياتي: يرتبط كل برنامج باعتمادات مخصصة لسياسة عمومية محددة.
2. البعد التسييري: يهدف الإصلاح الميزانياتي أيضا الى وضع أسس تنظيمية جديدة لقيادة سياسة عمومية أو وظائف المساندة. وهكذا، يحدد كل مسؤول برنامج، بالتشاور مع الهيئات التنفيذية، الإجراءات التسييرية المزمع اتباعها لتحقيق الأهداف المرتبطة ببرنامج.
3. البعد المرتبط بنجاعة أداء العمل العمومي: تمثل البرامج إطار تقديم وقيادة منهجية الأداء الجديدة.

المبادئ المتبعة عند وضع البرامج

1. البرنامج وزارى: تؤكد المادة 39 من القانون التنظيمي لقانون المالية على أن "البرنامج عبارة عن مجموعة متناسقة من المشاريع أو العمليات التابعة لنفس القطاع الوزاري...". وعليه فالبرامج وزارية ولا يمكن ان تكون بين-وزارية.
2. يجب أن يتسم تنفيذ البرنامج بالسهولة. لا يجب وضع البرنامج بمنهجية تحليلية وفق مقارنة المحاسبة التحليلية (أجر موظف يحتسب ضمن برنامج واحد فقط).
3. يجب أن توضع البرامج بعقلانية: فكلما تم اعتماد عدد محدود من البرامج كلما اصبحت الاعتمادات مهمة وتعززت مرونة التسيير التي سيستفيد منها المسيرون. كما أن وضع عدد محدود من البرامج سيمكن من تقليل التكاليف الناجمة عنها (تأشيرات أقل، صفقات عمومية أقل، تحويلات الاعتمادات قليلة، معالجة فواتير قليلة،...).
4. تسجيل الاعتمادات ضمن الأصناف الرئيسية للنفقات (الموظفون والأعوان والمعدات والنفقات المختلفة، والاستثمار) بحيث يتم دائما احترام المبادئ المرتبطة بطبيعة النفقات. وهكذا، و على سبيل المثال، يجب أن يتم تسجيل جميع الاعتمادات المتعلقة بتكاليف الموظفين في الفصل المخصص للموظفين.

ب- مسؤولي البرامج

يتولى مسؤول البرنامج، بالتنسيق مع مدير الشؤون المالية والهيئات التنفيذية، مهمة وضع برنامج و كذلك المساهمة الفعلية في إعداد مشاريع وتقارير نجاعة الأداء.



التسيير الميزانياتي المرتكز حول النتائج

يعتبر تكريس التسيير المرتكز على النتائج من خلال القانون التنظيمي لقانون المالية تغييرا شاملا لآليات العمل العمومي. وهكذا، فالمنهجية القائمة على النتائج ستحل محل التسيير القائم على الوسائل والانتقال من مقارنة قانونية وتقنية للتسيير الإداري إلى مقارنة قائمة على ثقافة تسييرية في خدمة المواطنين.

التبويب الميزانياتي

تبويبات الموارد: دخول حيز التنفيذ 1 يناير 2016

المادة 37 من القانون التنظيمي لقانون المالية: تقدم موارد الميزانية العامة في فصول منقسمة، إن اقتضى الحال، إلى مصالح وطبيعة الموارد. وتقدم موارد كل مرفق من مرافق الدولة المسيرة بصورة مستقلة مجمعة بحسب القطاعات الوزارية أو المؤسسات التابعة لها هذه المرافق.

وتقدم موارد الحسابات الخصوصية للخزينة بحسب كل حساب خصوصي داخل كل صنف من هذه الحسابات".

تبويب النفقات: دخول حيز التنفيذ 1 يناير 2018

ينص القانون التنظيمي لقانون المالية الجديد على تعديل التبويب الميزانياتي قصد الانتقال من المقاربة المعيارية للنفقات إلى هيكلية ميزانية قائمة على البرامج ومشاريع مع التركيز على البعد الجهوي.

بخصوص البرمجة الميزانية، يتمحور التبويب الجديد المتعلق بالنفقات، بحسب القانون التنظيمي لقانون المالية، حول العناصر التالية:

1. الباب
2. الفصل
3. البرنامج
4. الجهة
5. المشروع أو العملية

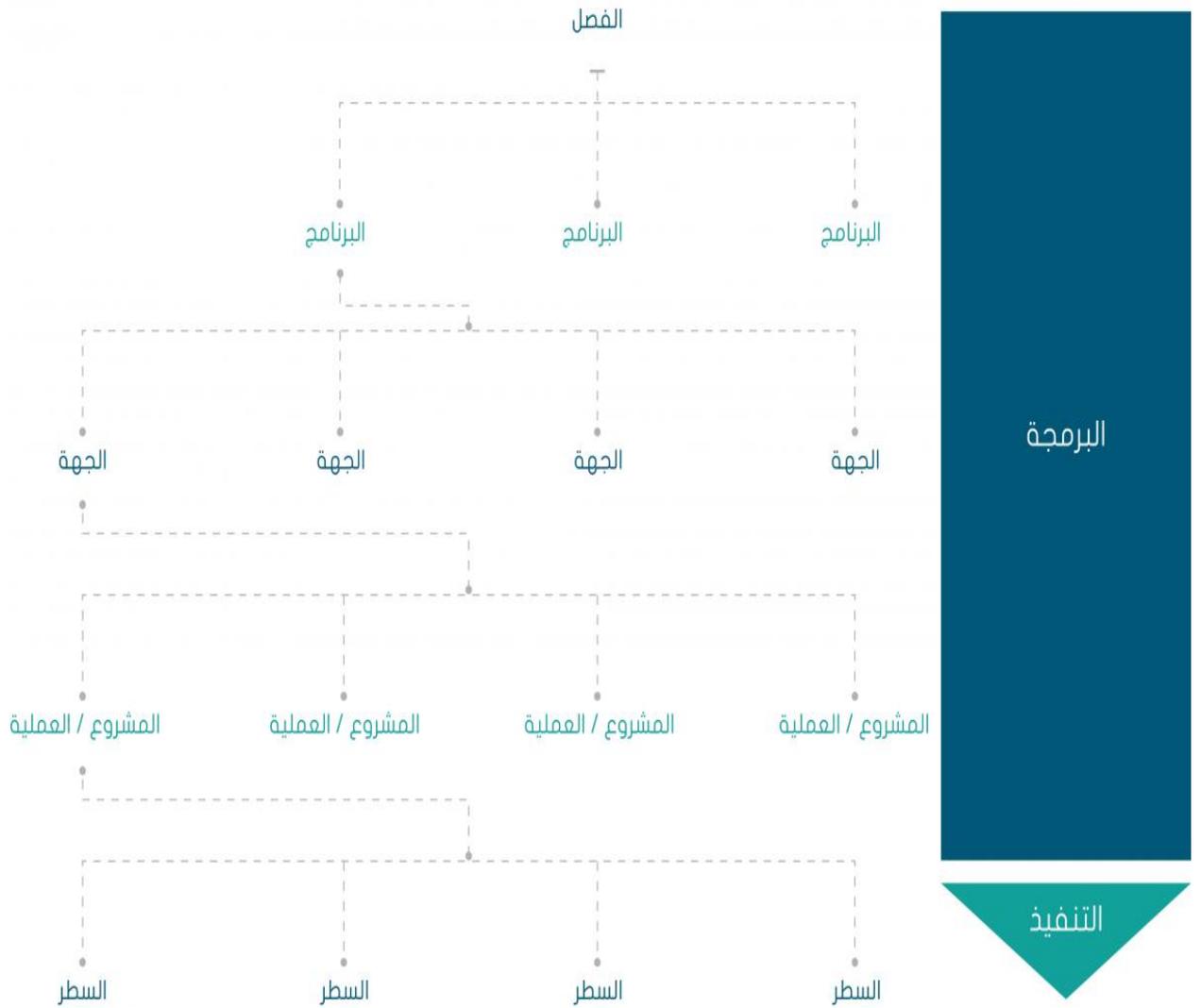
مقتضيات القانون التنظيمي لقانون المالية المتعلقة بالتبويب الميزانياتي للنفقات: المواد 38، 39، 40، 41 من القانون التنظيمي لقانون المالية

أما بشأن تنفيذ الميزانية، فإن التبويب الميزانياتي الجديد المتعلق بالنفقات يتمحور، حسب القانون التنظيمي لقانون المالية، حول العناصر التالية:

1. الباب
2. الفصل
3. البرنامج
4. الجهة
5. المشروع أو العملية
6. السطر

وتجدر الإشارة أن هذه الهيكلية الجديدة تهتم مختلف مكونات ميزانية الدولة (الميزانية العامة، مصالح الدولة المسيرة بصورة مستقلة، والحسابات الخصوصية للخزينة).

الهيكلية الميزانية



منهجية الأداء

مقتضيات القانون التنظيمي لقانون المالية المتعلقة بمنهجية الأداء: المادة 39 من القانون التنظيمي لقانون المالية

تهدف منهجية الأداء إلى تحسين فعالية النفقات العمومية من خلال توجيه التسيير إلى تحقيق نتائج محددة في إطار وسائل محددة سلفاً.

تعكس ميزانية الدولة، المتمحورة حول البرامج، السياسات القطاعية الكبرى. ولتوجيهه وقياس وتحسين فعالية تنفيذ ميزانية الدولة، يتم، بالنسبة لكل برنامج، تحديد منهجية أداء تشمل استراتيجية البرنامج وأهداف الأداء التي تنبثق من هذه الاستراتيجية وكذلك مؤشرات الأداء التي تمكن من قياس مدى تحقيق الأهداف:

تعريف استراتيجية البرنامج

يصعب، بمعزل عن المقاربة الاستراتيجية، تحديد الأولويات، وبالتالي صياغة أهداف معقولة. لذا فاستراتيجية البرنامج تضمن الانسجام العام للأهداف المختارة وتبرز جدوى اختيارها. ويشترط في هذه الاستراتيجية أن:

- يتم إعدادها وفق تدبر ملي يأخذ بعين الاعتبار طبيعة الموارد وفهم جيد للأولويات وتحديد العمليات المزمع انجازها وكذلك تقييم بيئة هذه الاستراتيجية.
- يتم إعدادها وفق برمجة ميزانية لثلاث سنوات وأن تتسم بالاستقرار على المدى المتوسط.

تحديد أهداف نجاعة الأداء

يعرف الهدف بكونه الغاية المرجو بلوغها خلال فترة زمنية محددة. ويشير إلى الأولويات التي تمكن من تحقيق غايات البرنامج.

يجب أن يستجيب اختيار أهداف البرنامج لبعض القواعد:

- أن يكون عددها محدوداً؛
 - أن تمثل الجوانب الأساسية للبرنامج؛
 - أن تصاغ بشكل واضح، بسيط، دقيق وعملي؛
 - يجب أن تمكن من تحسين فعالية النفقة العمومية.
 - أن تكون قابلة للقياس بواسطة مؤشرات الأداء.
- علاوة على ذلك، عرف القانون التنظيمي لقانون المالية نجاعة الأداء العمومية بكونها تحقيق أهداف محددة مسبقاً من حيث الفعالية السوسيو-اقتصادية و النجاعة و جودة الخدمة:

- أهداف الفعالية السوسيو-اقتصادية: تعكس البحث عن الصالح العام، وتركز على الآثار المنتظرة للسياسات العمومية. كما تعبر عن النفع المرتقب من عمل الدولة للمواطن من حيث تغيير الواقع الاقتصادي والاجتماعي والبيئي والثقافي والصحي...الذي يعيش فيه؛
- أهداف النجاعة: أهداف تمكن من ترشيد استعمال الوسائل المتاحة، من خلال ربط الانتاج المحصل عليه بالموارد المستهلكة. هذه الأهداف تمكن من إبراز بالنسبة لمستوى معين من استهلاك الموارد، مدى التحسن الذي عرفته إنتاجية الإدارة ومدى تقليص الوسائل المستعملة بالنسبة لمستوى معين من الانتاج.
- أهداف جودة الخدمة: تعكس معايير الجودة المستهدفة من العمل العمومي في المجال المرتبط بالبرنامج وتعبر عن الجودة المرتقبة للخدمة المقدمة للمستخدم بمعنى آخر، قدرة الخدمة عن إرضاء المستفيد.

تحديد مؤشرات الأداء

يقرن بكل هدف مؤشر أو مؤشرات رقمية تمكن من تقييم نتائج البرنامج. و يمكن تعريف المؤشر بأنه كل قيمة تقيس تحقيق الهدف بشكل موضوعي.

على غرار التصنيف المرتبط بالأهداف تتبع المؤشرات نفس التصنيف : مؤشرات الفعالية السوسيو-اقتصادية ومؤشرات النجاعة و مؤشرات جودة الخدمة.

تجدر الإشارة أن منهجية الأداء القائمة على البرامج و المرتبطة بالأهداف و المؤشرات تضمن في مشروع نجاعة الأداء المعد من طرف القطاعات الوزارية.

مسؤولية المسيرين

كل سنة، بمناسبة إعداد مشروع قانون المالية، تلتزم الوزارات أمام البرلمان من خلال إعداد مشاريع نجاعة الأداء المرافقة لمشاريع الميزانيات القطاعية التي تتم إحالتها إلى اللجان البرلمانية القطاعية.

وتتضمن مشاريع نجاعة الأداء استراتيجية الوزارة والاعتمادات الممنوحة للقطاعات الوزارية وكذلك أهداف ومؤشرات نجاعة الأداء.

بمقابل التزام الوزارات، يتعين على هذه الأخيرة تقديم حساب و حصيلة منجزاتها عبر إعداد تقارير نجاعة الأداء المتعلقة بكل قطاع و زاري على حدة، و تقدم هذه التقارير على الخصوص الفوارق المحتملة المسجلة مقارنة مع الالتزامات الأولية بالإضافة إلى تفسير هذه الفوارق. تجمع تقارير نجاعة الأداء في التقرير السنوي حول نجاعة الأداء الذي تعده وزارة الاقتصاد والمالية والذي يرفق بمشروع قانون التصفية.

و يقابل هذه المسؤولية منح حرية أكبر في تسيير الاعتمادات.

بحيث يستفيد المسيرين من حرية تامة في توزيع الاعتمادات بين مشاريع أو عمليات نفس الجهة داخل نفس البرنامج. كما يمكن للمسيرين القيام بتحويلات للاعتمادات بين جهات نفس البرنامج بمقرر لوزير الاقتصاد و المالية. و علاوة على ذلك يمكن للمسيرين اللجوء إلى تحويل الاعتمادات في حدود سقف 10 % بين البرامج بعد الموافقة المسبقة لوزارة الاقتصاد و المالية.

لا يطبق هذا السقف على تحويل الاعتمادات بين برامج فصل الموظفين والأعوان. و يطبق السقف المذكور كذلك على التحويلات بين كل برنامج من برامج الفصول المتعلقة بنفقات الاستغلال و بنفقات الاستثمار لمرافق الدولة المسيرة بصورة مستقلة و بين كل برنامج من برامج الحسابات المرصدة لأموال خصوصية.

و يجوز للوزير المكلف بالمالية، بناء على اقتراح من الأمرين بالصرف المعنيين، أن يأذن بموجب مقرر، للأمرين بالصرف وللأمرين المساعدين بالصرف، القيام بتحويلات للاعتمادات بين الجهات داخل نفس البرنامج.

يمكن أن تغير بمقرر للأمر بالصرف المعني أو للأمر المساعد بالصرف التابع له المخصصات المدرجة بالمشاريع أو بالعمليات المرتبطة بنفس البرنامج و بنفس الجهة و كذا المخصصات المدرجة بالسطور بنفس المشروع أو العملية باستثناء بعض أنواع النفقات التي تحدد لائحتها بقرار مشترك للوزير المكلف بالمالية و الوزير المعني.

ويجب على الأمرين بالصرف موافاة مصالح الوزارة المكلفة بالمالية بقائمة تلخص مجموع التحويلات التي تم القيام بها من قبلهم و من قبل الأمرين المساعدين بالصرف التابعين لهم خلال العشرة أيام التي تلي نهاية كل ثلاث أشهر.

المادة 23 من المرسوم المتعلق بإعداد وتنفيذ قوانين المالية

محاضرة 9 : مفاهيم حول الأعباء و التكاليف

I . 1 : التعاريف المختلفة لمفهوم الأعباء

يعتقد الكثير أن مصطلحات المصاريف، التكاليف والأعباء هي ذات معنى واحد. إلا أن التعمق في المعاني الحقيقية تدل على أن التمييز بينها أمر ضروري حتى يتسنى الفهم الواضح لكل مصطلح. لمفهوم الأعباء هو خاص بالمحاسبة أي أنه مصطلح يستعمل عادة في المحاسبة المالية، حيث نجد مثلا أغلبية حسابات الصنف ستة في النظام المحاسبي المالي هي عبارة عن أعباء، كما يمكن إعطاء تعريف للأعباء هي كل استهلاك تقوم به المؤسسة يخص السلع والخدمات، والموجه لاحتياجات الاستغلال أو لأهداف الإنتاج والبيع لهذه السلع والخدمات. او هي ذلك الجزء من المصاريف التي تخص مرحلة (فترة) معينة، عادة يتم مقابلتها (الأعباء) مع النواتج الاستغلال التي تضم جميع مقبوضات تلك المرحلة (الفترة) المحددة. كما أن النتيجة في هذه الحالة تساوي الفرق بين نواتج الاستغلال و الأعباء.

أما المصاريف تعرف بأنه عبارة عن خروج للقيم الجاهزة، أي خروج للنقود سواء كانت ورقية ائتمانية أو بنكية، في حين تمثل المقبوضات (الإيرادات) العملية العكسية للمصروفات، مصطلح المصروف يقترب كثيرا من مصطلح النفقة مع الاختلاف الواضح في الاستعمال. من مميزات المصروفات (أو المقبوضات) أنها لا تطبق دائما على دورة محاسبية أو على فترة. حيث نجد أن بعضا منها يتم صرفه (او قبضه) كتسبيق مثل الإيجار، أو قد يكون المصروف متأخر (مثل التسديد المؤجل). كما ان لها مدلول تسييري أي أنها مستعملة خصيصا لأغراض التسيير¹. أيضا ينظر للمصروف على انه عبارة عن تكلفة الحصول على الإيراد خلال فترة محاسبية معينة. مثال: مصرف الإيجار الذي يخص الفترة المحاسبية .

من المفيد هنا تبين ما يقصد بالتكلفة، و ما الفرق بينها و بين الخسارة، حيث يقصد بالتكلفة المبلغ الذي تتحمله المنشأة في سبيل إنتاج السلعة أو الخدمة مثال: تكلفة اقتناء أصل ثابت. وتعرف التكلفة بأنها قيمة مجموع الاستهلاكات التي يكون تجميعها ذا منفعة استعماليه في عملية اتخاذ قرار التسيير كما يتم عادة في نظم مراقبة التسيير تعريف التكلفة من خلال وجهتي نظر: التكلفة كما يعرفها المحاسبون، إلى جانب تكلفة الفرصة، التي يستعملها الاقتصاديون.

لتوضيح وجهة النظر المحاسبية لمفهوم التكلفة نرجع إلى التعريف الذي يعطيه المخطط المحاسبي العام، يعرف المخطط المحاسبي العام الفرنسي لسنة 1982 التكلفة بأنها " مجموعة من الأعباء متعلقة بعنصر محدد ضمن (مخطط) شبكة محاسبية " حيث يمكن ان يعبر هذا العنصر عن منتج، او عملية ما، او وظيفة. أما تعريف تكلفة الفرصة " النقص الذي يتوجب ربحه نتيجة التخلي الذي يتسبب فيه اختيار ما " التي يتم تحليلها باعتبارها خسارة للموارد المحتملة أكثر منها كتكلفة بأتم معنى الكلمة.

¹ Y. PESQUEUX et B. MARTORY, La nouvelle comptabilité des coûts, PUF, France, 1995, P.30

مثال:

الاهتمام المتزايد للمسيرين بإدماج تكلفة الفرصة الضائعة في التحليل الاقتصادي لمسائل التسيير وبشكل أساسي تكلفة الفرصة الضائعة الاجتماعية (كم تسمى التكلفة المخفية) مثل: غياب احد المشغلين، ظهور نزاع في المؤسسة، تدهور مناخ الاجتماعي للعمل باعتباره مصدر للنقص الذي يجب ربحه. .
اما الخسارة هي ذلك المبلغ الذي إذا تمت التضححية ولم يتم الحصول على السلعة أو الخدمة المرغوب فيها أو كان الحصول عليها غير تام تحولت التكلفة أو جزء منها إلى خسارة.
من الناحية الاقتصادية، تعتبر الأعباء مكافأة (rémunération) للموارد المخصصة لأغراض الإنتاج والبيع للسلع والخدمات².

و مهما تنوعت الأعباء، فهي كلها تدور حول محورين أساسيين هما: الأعباء المباشرة وغير المباشرة من جهة، الأعباء الثابتة والمتغيرة من جهة أخرى.

الفرع الأول: الأعباء المباشرة و الأعباء غير المباشرة

1. **الأعباء المباشرة:** وهي تلك العناصر التي تتفق مباشرة على الوحدة الإنتاجية، كما أنها التكاليف التي يمكن تخصيصها مباشرة على الوحدة المنتجة والتي يمكن تتبعها وتحديد نصيب الوحدة المنتجة منها بدقة، أو هي الأعباء التي تخصص، دون حساب وسيط، لتكلفة منتج أو نشاط معين، و عادة ما تكون هذه الأعباء مكونة من:

• المواد و اللوازم التي تدمج في المنتج.

• اليد العاملة المباشرة.

• الإهلاك الخاص بألة (أو بآلات) التي لا تصنع إلا منتج وحيد³.

2. **الأعباء غير المباشرة:** تعتبر الأعباء غير مباشرة إذا تعذر تحميلها مباشرة إلى المنتوجات أو إلى

الطلبات وهي أعباء مشتركة لكثير من المنتوجات أو النشاطات وبالتالي فهي تحتاج إلى توزيع أولي،

الذي يتم بطريقة شبه عشوائية حيث يعتمد على طريقة اختيار مفاتيح التوزيع.

كما تجدر الإشارة إلى أنه في الأزمنة الأخيرة، أصبح وزن الأعباء غير المباشرة أكبر من وزن الأعباء المباشرة وهو في تزايد مستمر، وسبب هذه الظاهرة راجع أساسا إلى تعقد تقنيات الإنتاج المستعملة، وإلى نمو حجم المؤسسات وكذلك الصعوبة المتزايدة في قيادة هذه التنظيمات⁴.

الفرع الثاني: الأعباء المتغيرة والأعباء الثابتة

لا يمكن الاعتماد على معيار تصنيف الأعباء إلى مباشرة وغير مباشرة للتوصل إلى كلفة دقيقة لأي

منتج أو نشاط، إذا كنا نعلم أن هناك أعباء تنفق حتى وإن لم تقم المؤسسة بأي عملية تصنيع.

وبمعنى آخر أن هناك أعباء لا تتأثر بوجود أو عدم وجود نشاط أو إنتاج وإنما سببها راجع إلى وجود المؤسسة

وبقائها. كما توجد أعباء سببها مرتبط فقط بوجود نشاط أو إنتاج ولا يمكن أن تنفق إلا لهذا الغرض. وبين

النوع الأول والثاني هناك أعباء مشتركة يصعب تصنيفها إلا بالاعتماد على بعض التقنيات⁵.

²N. AFRAOUI et A. AMRANI, Méthodes d'analyse des coûts, Tome 1, éditions du management, Alger, 1991, P.31

³J. ORSONI, Comptabilité analytique, VUIBERT, Paris, 1987, P.27

⁴IBID. , P.28

⁵J. A. COLLOMB, G. MELYON, R. NOGUERA, Comptabilité financière et de gestion, Edition ESKA, Paris, 1999, PP. 640-641

الأعباء المتغيرة: وتتضمن عناصر التكاليف التي يتغير مبلغها الاجمالي تناسبيا (اطراديا) مع تغير حجم النشاط (سواء بالزيادة أو بالنقص) ولكن متوسط تكلفة الوحدة المتغير يكون مبلغا ثابتا (مثال ذلك تكلفة الخامات المستخدمة في إنتاج المنتج). فإذا زاد حجم النشاط (حجم الإنتاج) مثلا بمعدل 20% فإن اجمالي تكلفة الخامات يزيد بمعدل 20% أيضا، وإذا انخفض حجم النشاط بمعدل 10% مثلا ينخفض اجمالي تلك التكاليف بنفس المعدل. وهذا يعني أن عناصر التكاليف المتغيرة مرنة مرونة كاملة أي بنسبة 100%، والمرونة تعني مدى قوة الارتباط بين عناصر التكاليف التي ينطبق عليها تعريف التكلفة المتغيرة السابق وتلك التي لا ينطبق عليها. مثال توضيحي:

فيما يلي البيانات المتعلقة ببعض عناصر التكاليف المستخرجة من سجلات إدارة التكاليف بإحدى الشركات الصناعية:

عناصر التكاليف	حجم الإنتاج خلال شهر سبتمبر 2013 وحدة 1,000	حجم الإنتاج خلال شهر أكتوبر 2013 وحدة 1,500
خدمات رئيسية	100,000	150,000
خامات مساعدة	60,000	75,000
وقود	30,000	45,000
قطع غيار	50,000	60,000

المطلوب:
تحديد عناصر التكاليف المتغيرة.

الحل:
يتطلب التعرف على عناصر التكاليف المتغيرة اتباع الخطوات التالية:

1- تحديد نسبة التغير في حجم النشاط (حجم الإنتاج) والتي تحسب بالمعادلة التالية:

$$\text{نسبة التغير في حجم النشاط} = \frac{\text{حجم النشاط الحالي} - \text{حجم النشاط السابق}}{\text{حجم النشاط السابق}} \times 100$$

$$= 100 \times \frac{1,000 - 1,500}{1,000} = 100 \times \frac{500}{1,000} = 50\%$$

أي أن حجم النشاط خلال شهر أكتوبر زاد بمعدل 50% عن حجم النشاط المنفذ خلال شهر سبتمبر.

2- تحديد نسبة التغير في إجمالي تكلفة كل عنصر من عناصر التكاليف، ويتم ذلك بإتباع المعادلة التالية:

$$\text{نسبة التغير في إجمالي تكلفة العنصر} = \frac{\text{تكلفة العنصر عن الفترة الحالية} - \text{تكلفة العنصر عن الفترة السابقة}}{\text{تكلفة العنصر عن الفترة السابقة}} \times 100$$

وبتطبيق المعادلة السابقة على بيانات المثال يكن حساب نسبة التغير في اجمالي تكلفة كل عنصر من عناصر التكاليف، ويتم ذلك بإتباع المعادلة التالية:

$$\text{نسبة التغير في تكلفة الخامات الرئيسية} = 100 \times \frac{100,000 - 150,000}{100,000} = 50\%$$

$$\text{ب- نسبة التغير في تكلفة الخامات المساعدة} = \frac{60,000 - 75,000}{60,000} \times 100 = 25\%$$

$$\text{ج- نسبة التغير في تكلفة الوقود} = \frac{30,000 - 45,000}{30,000} \times 100 = 50\%$$

$$\text{د- نسبة التغير في تكلفة قطع الغيار} = \frac{50,000 - 60,000}{50,000} \times 100 = 20\%$$

3- يتم اجراء مقارنة بين نسبة التغير في اجمالي قيمة كل عنصر من عناصر التكلفة وبين نسبة التغير في حجم النشاط، فإذا حدث تطابق بين النسبتين، فإن عنصر التكلفة المعين يوصف بأنه متغير، وإذا لم يحدث فإن لا يعد عندئذ من العناصر المتغيرة. وبناء على ما سبق نجد أن عناصر التكاليف المتغيرة في المثال السابق تتمثل في عنصري الخامات الرئيسية والوقود حيث أن نسبة التغير في اجمالي تكلفة كل عنصر 50% وهي تساوي نسبة التغير في حجم النشاط (50% أيضا)، أما العنصرين الآخرين فلم يحدث تطابق بين نسبة التغير في اجمالي تكلفة كل منهما وبين نسبة التغير في حجم النشاط، حيث أن نسبة التغير في تكلفة الخامات المساعدة بلغت 25% وفي تكلفة عنصر قطع الغيار كانت 20% بينما نسبة التغير في حجم النشاط كانت 50%، وبالتالي لا يعتبران من عناصر التكاليف المتغيرة.

ان سلوك عناصر التكاليف المتغيرة يكون متغيرا من حيث إجمالي تكلفة كل عنصر، ولكن نصيب الوحدة من تلك التكاليف يكون مبلغا ثابتا. وللتدليل على ذلك يمكن الرجوع لبيانات المثال السابق لتحديد تكلفة الوحدة المنتجة لكل من عنصري تكلفة الخامات الرئيسية والوقود وذلك باستخدام المعادلة التالية:

$$\text{تكلفة الوحدة لكل عنصر} = \frac{\text{إجمالي تكلفة العنصر}}{\text{إجمالي حجم النشاط}}$$

وباستخدام المعادلة السابقة يمكن احتساب تكلفة الوحدة من العنصر خلال شهري سبتمبر وأكتوبر كما يلي:

• تكلفة الوحدة من الخامات الرئيسية:

$$\text{خلال شهر سبتمبر} = \frac{100,000}{1,000} = 100 \text{ دينار/ للوحدة}$$

$$\text{خلال شهر أكتوبر} = \frac{150,000}{1,500} = 100 \text{ دينار/ للوحدة}$$

ان تكلفة الوحدة من الخامات الرئيسية لم تتغير في شهر أكتوبر عما كانت عليه في شهر سبتمبر بالرغم من تغير حجم النشاط، بينما تغير اجمالي تكلفة عنصر الخامات في شهر أكتوبر حيث أصبح 150,000 دينار بينما كان في شهر سبتمبر 100,000 دينار وينطبق نفس القول على تكلفة الوقود كما يلي:

• تكلفة الوحدة من الوقود:

$$\text{خلال شهر سبتمبر} = \frac{30,000}{1,000} = 30 \text{ دينار/ للوحدة}$$

$$\text{خلال شهر أكتوبر} = \frac{45,000}{1,500} = 30 \text{ دينار/ للوحدة}$$

ان تكلفة الوحدة من عنصر الوقود لم تتغير بالرغم من تغير حجم النشاط بينما حدث تغير في إجمالي تكلفة الوقود نتيجة لتغير حجم النشاط.

1. ان العناصر لم تتغير بنسبة أقل من نسبة تغير حجم النشاط – كما هو الحال بالنسبة للخامات المساعدة وقطع الغيار – تسمى عناصر شبه متغيرة أو شبه ثابتة كما سيأتي ايضاح ذلك في الأجزاء التالية:

مثال توضيحي: في إحدى المنشآت الصناعية يحتاج إنتاج الوحدة الواحدة من المنتج س إلى مادة (أ) بتكلفة 10 دج. وفيما يلي جدول يوضح تكلفة المادة (أ) حسب حجم الإنتاج في المنشأة:

حجم الإنتاج	نصيب الوحدة س من تكلفة المادة (أ)	إجمالي التكاليف المتغيرة
1000 وحدة	10 دج	10000 دج
2000 وحدة	10 دج	20000 دج
3000 وحدة	10 دج	30000 دج

من الجدول السابق يمكن تحديد خصائص التكاليف المتغيرة:

- 1- إجمالي التكاليف المتغيرة تتغير طردياً مع تغير حجم النشاط (10000، 20000، 30000)
- 2- نصيب الوحدة الواحدة من التكاليف المتغيرة ثابت (10 دج)
- 3- إجمالي التكاليف المتغيرة = عدد الوحدات المنتجة × تكلفة متغيرة للوحدة

$$\text{تكلفة المتغيرة للوحدة} = \frac{\text{إجمالي تكاليف متغيرة}}{\text{عدد الوحدات المنتجة}}$$

-4

- 5- نسبة تغير التكاليف المتغيرة إلى التغير في حجم النشاط = 100 %

وبالرجوع إلى التصنيف الأول، فقد تكون الأعباء المتغيرة مباشرة (كاستهلاك المواد الأولية، الساعات الإضافية لليد العاملة)، كما يمكن أن تكون غير مباشرة (كما هو الحال بالنسبة لاستهلاك الطاقة).

2. **الأعباء الثابتة:** هي أعباء مرتبطة بوجود المؤسسة ولا تتأثر بحجم النشاط إلا نسبياً. وباعتبارها

ثابتة أو كما يطلق عليها البعض اسم الأعباء الهيكلية فهي لا تتغير إلا بتغير هيكل المؤسسة.

وهي عبارة عن البنود التي تبقى دون تغير في مجموعها بصرف النظر عن التغير

في حجم النشاط ، وإن كان نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة يتغير باتجاه عكسي للتغير في حجم

النشاط

مثال : تبلغ تكلفة الإيجار 30000 دج في إحدى المنشآت الصناعية التي تنتج المنتج س ،

وفيما يلي جدول يوضح نصيب الوحدات المنتجة من تكلفة الإيجار :

حجم النشاط	نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة	إجمالي التكاليف الثابتة
1000 وحدة	30 دج	30000 دج
2000 وحدة	15 دج	30000 دج
3000 وحدة	10 دج	30000 دج

من الجدول السابق يمكن تحديد خصائص التكاليف الثابتة كما يلي :

- 1- إجمالي التكاليف الثابتة ثابتة بصرف النظر عن التغير في حجم النشاط (30000)
- 2- نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة يتغير في اتجاه عكسي للتغير في حجم النشاط ، نصيب الوحدة يزيد عندما يقل حجم النشاط (30 دج) ونصيب الوحدة يقل عندما يزيد حجم النشاط (10 دج للوحدة)
- 3-

إجمالي تكلفة الثابتة

نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة = $\frac{\text{إجمالي تكلفة الثابتة}}{\text{عدد وحدات النشاط}}$

4- إجمالي التكاليف الثابتة = عدد الوحدات × نصيب الوحدة من التكاليف الثابتة .

التكاليف الثابتة تبقى ثابتة في حدود الطاقة القصوى ونسبة تغيرها إلى تغير حجم النشاط = صفر % ولكن كما هو الحال بالنسبة للأعباء المتغيرة، فقد نجد من بين الأعباء الثابتة ما هي مباشرة (كإهلاك آلة لا تصنع إلا منتج واحد، أو إشهار خاص بمنتج واحد) وما هي غير مباشرة وتمثل أغلبية هذه الأعباء (كالإيجار، التأمين، فوائد القروض، أجور عمال الإدارة...).

من خلال هذه التصنيفات الأربع يمكن إعداد جدول يوضح العلاقة بين الأعباء المباشرة وغير المباشرة من جهة ، والأعباء الثابتة والمتغيرة من جهة أخرى ، مع ذكر طبيعة هذه الأعباء على سبيل المثال وليس على سبيل الحصر.

يبين الجدول الموالي التصنيفات الأربع للأعباء حسب مبدأ الثبات والتغير من جهة ومبدأ المباشر وغير المباشر من جهة أخرى ، مع العلم أن الأعباء المباشرة قد تحتوي على أعباء متغيرة وثابتة ونفس الشيء بالنسبة للأعباء غير المباشرة.

الجدول رقم (): تصنيف الأعباء حسب درجة ارتباطها بالمنتوج

الأعباء المتغيرة	الأعباء الثابتة
<p>- مواد أولية.</p> <p>- يد عاملة مباشرة</p> <p>- مصاريف النقل في حالة تسليم منتوج واحد</p>	<p>- مصاريف العمال (رئيس مصلحة الإنتاج).</p> <p>- إظهار خاص بالمنتجات</p> <p>- اهتلاك آلة لا تصنع إلا منتوج واحد</p>
<p>- مواد مستهلكة (ماء، غاز، كهرباء...).</p> <p>- مصاريف نقل في حالة تسليم حصة من المنتجات</p>	<p>- مصاريف العمال (الإطارات، أعوان التحكم...)</p> <p>- إيجارات وإهلاكات</p> <p>- إظهار التوثيق.</p>

Source : J. MARGERIN, Comptabilité analytique, les éditions d'organisation, Paris, 1994, P.84

3. **الأعباء شبه المتغيرة:** هي أعباء تحتوي على جزء ثابت مهما كان مستوى النشاط، و جزء متغير مرتبط بنشاط المؤسسة. او هي تكاليف شبه متغيرة وشبه ثابتة : هي عبارة عن بنود التكاليف التي هي ليست بثابتة أو متغيرة كلية ، فهي تتغير جزئيا مع تغير مستوى النشاط ، ويبقى عدد كبير من بنود تلك التكاليف ثابت حتى مستوى معين من النشاط ، ثم يتغير بعد ذلك بالزيادة مع زيادة مستوى النشاط . مثال فاتورة الهاتف جزء ثابت (رسوم الاشتراك) وجزء متغير (رسوم المكالمات) . أو أعباء الصيانة،

وللفصل بين الجزء الأول والثاني نستعمل عدة تقنيات يتم اختيار إحداها على الأخرى حسب درجة تغير الأعباء مقارنة بمستوى نشاط المؤسسة. فقد يعتمد إلى استعمال الطريقة البيانية أو طريقة النقاط القصوى إذا كان تغير الأعباء خطي. كما يعتمد إلى استعمال طريقة المربعات الصغرى *Méthode des moindres carrés* إذا كان التغير غير خطي⁶.

مثال عن طريقة أعلى وأقل مستوى النشاط: والتي تقوم على دراسة العلاقة بين أرقام العنصر المتعلقة بمستويين من مستويات النشاط أو حجمين من حجوم الإنتاج لغرض تحديد الجزء الثابت والمعدل المتغير ، وتتطلب هذه الطريقة إتباع الخطوات الآتية :

- أ- تحديد أرقام العنصر لمستويين من مستويات النشاط أو لحجمين من حجوم الإنتاج
- ب- طرح الحجم الأدنى من الحجم الأعلى وكذلك أرقام التكاليف الخاصة بها .
- ج - بقسمة التغير في العنصر على التغير في الحجم ينتج معدل التغير والذي يتوقع أن يكون ثابت لكل

⁶A. BOUGHABA, Comptabilité analytique d'exploitation, Berti éditions, Alger, 1998, PP.284 et 287

وحدة في الحجمين (خصائص التكلفة المتغيرة)

د- بضرب كل من الحجمين الأدنى والأعلى في معدل التغير نحصل على الجزء المتغير من العنصر في كليهما .

هـ- بطرح الجزء المتغير من إجمالي العنصر لكلا الحجمين فإن الجزء المتبقي يعبر عن الجزء الثابت الذي يتوقع أن يكون ثابتا في كلا الحجمين (خصائص التكلفة الثابتة)
مثال توضيحي:

بلغت إجمالي تكاليف الإنتاج لعدة مستويات تشغيل في إحدى الوحدات الاقتصادية كما يلي :

المستوى	عدد الوحدات المنتجة	إجمالي تكاليف الإنتاج (ثابت + متغير)
الأول	20000	350000 دج
الثاني	30000	450000 دج
الثالث	40000	550000 دج

الحل :

$$\text{معدل التكلفة المتغيرة للوحدة} = \frac{\text{التغير في التكلفة}}{\text{التغير في الحجم}} = \frac{\text{تكلفة الحجم الأعلى} - \text{تكلفة الحجم الأدنى}}{\text{عدد وحدات الحجم الأعلى} - \text{عدد وحدات الحجم الأدنى}}$$

$$10 \text{ دج / للوحدة} = \frac{350000 - 450000}{20000 - 30000} = \frac{100000}{10000}$$

و هو نفس الشيء اذ قمنا بالتالي:

$$350000 = \text{أ س} + \text{ب}$$

$$350000 = \text{أ} \times 20000 + \text{ب} \dots\dots (1 - \times)$$

$$\underline{450000 = \text{أ} \times 30000 + \text{ب}}$$

$$100000 = \text{أ} \times 10000 \leftarrow \text{أ} = 10000 \div 10000 = 10 \text{ دج.}$$

وبضرب معدل التكلفة المتغيرة في عدد الوحدات المنتجة لكل مستوى تشغيل ، ينتج الجزء المتغير من

إجمالي تكاليف الإنتاج ، وذلك كما يلي :

المستوى الأول :

$$\text{إجمالي تكلفة الإنتاج} = 350000$$

$$\text{التكلفة المتغيرة} = 20000 \times 10 = 200000$$

$$\text{التكلفة الثابتة} = \text{إجمالي تكلفة الإنتاج} - \text{التكلفة المتغيرة} = 350000 - 200000 = 150000$$

المستوى الثاني :

$$\text{إجمالي تكاليف الإنتاج} = 450000$$

$$\text{التكلفة المتغيرة} = 30000 \times 10 = 300000$$

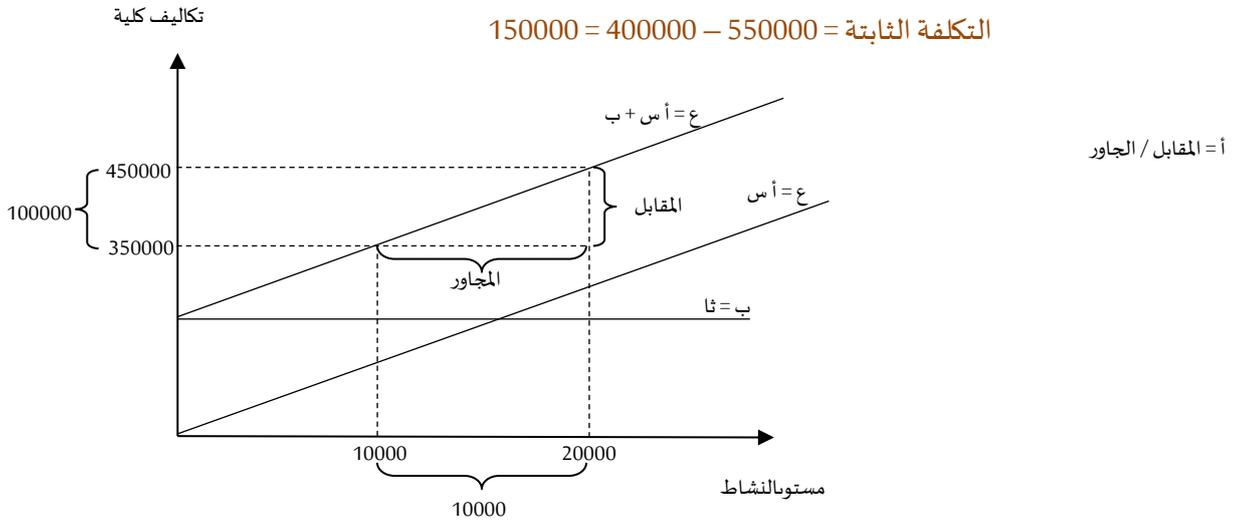
$$\text{التكلفة الثابتة} = 300000 - 450000 = 150000$$

المستوى الثالث :

إجمالي تكاليف الإنتاج = 550000

التكلفة المتغيرة = $40000 \times 10 = 400000$

التكلفة الثابتة = $400000 - 550000 = 150000$



من المثال السابق يلاحظ أن التكاليف الثابتة لم تتغير مع تغير حجم النشاط ، ونصيب الوحدة الواحدة من التكلفة المتغيرة أيضا ثابت ولم يتغير مع تغير حجم النشاط (اختلاف المستويات).

مثال توضيحي 1: : تغير التكاليف، المعادلة والمنحنى

تصنع إحدى المؤسسات منتج واحد، بينت دراسة للتكاليف في عدة مستويات للنشاط ما يلي

مستويات النشاط				
4000	3000	2000	1000	
8000000	6000000	4000000	2000000	أعباء تشغيلية (متغيرة)
5000000	5000000	5000000	5000000	أعباء هيكلية (ثابتة)
5000000	4000000	3000000	2000000	أعباء شبه متغيرة

المطلوب: علما إن الأعباء خطية بشكل كبير

1) اوجد لكل واحد من أصناف الأعباء ما يلي:

أ. معادلة الأعباء

ب. معادلة الأعباء الحدودية

2) جمع الأعباء في صنفين لإظهار:

أ. معادلة الأعباء المتغيرة و معادلة الأعباء المتغيرة الحدودية. ارسم المنحنيين

ب. معادلة الأعباء الثابتة و معادلة الأعباء الثابتة الحدودية. ارسم المنحنيين

3) اوجد معادلة التكاليف الإجمالية والمعادلة التكاليف المتوسطة، ارسم المنحنيين

4) هناك افتراض بتطور النشاط ليتجاوز إنتاج 4000 وحدة، مما سينجر عنه تغيير في الهيكل الذي سيتولد عنه زيادة في الأعباء الثابتة (بما في ذلك تلك المتضمنة في الأعباء شبه المتغيرة) بمعدل 50%.

بين ما سيحدث للمعادلات السابقة و منحنياتها.

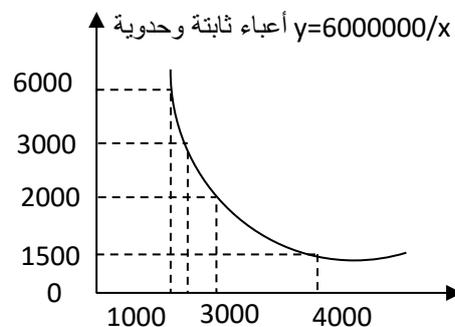
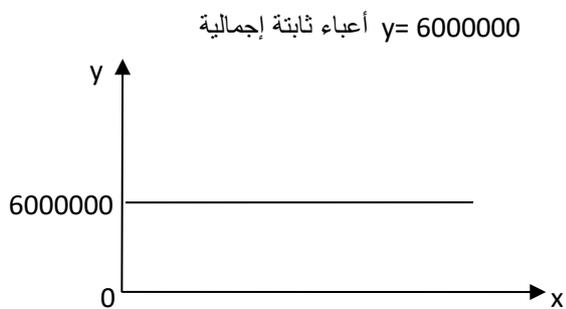
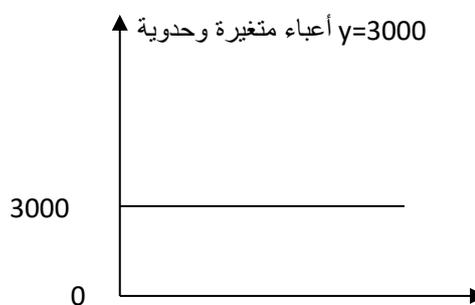
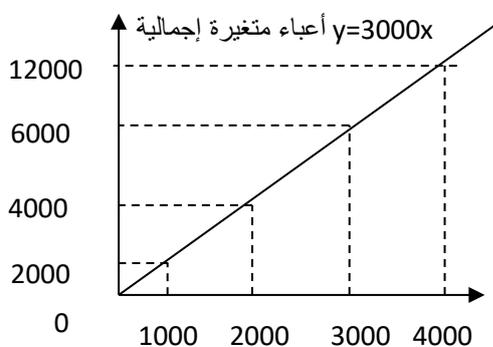
الحل: تغير التكاليف، المعادلة والمنحنى

1 معادلة للأنواع الثلاثة من التكاليف

أعباء وحدوية	أعباء إجمالية	
$Y = 2000$	$Y = 2000x$	أعباء تشغيلية (متغيرة)
$Y = 5000000$	$Y = 5000000$	أعباء هيكلية (ثابتة)
$Y = \frac{1000x + 1000000}{x}$	$Y = 1000x + 1000000$	أعباء شبه متغيرة

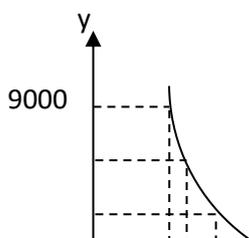
2 تجميع في صنفين للتكاليف

أعباء وحدوية	أعباء إجمالية	
$Y = 3000$	$Y = 3000x$	أعباء متغيرة
$Y = 6000000/x$	$Y = 6000000$	أعباء ثابتة

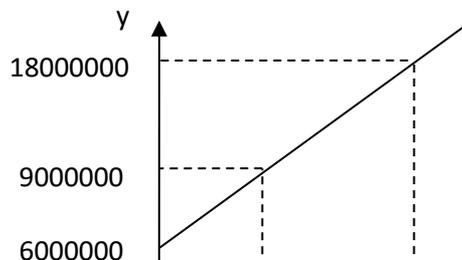


3 معادلة التكاليف المتوسطة

أعباء متوسطة $y = (3000x + 6000000)/x$

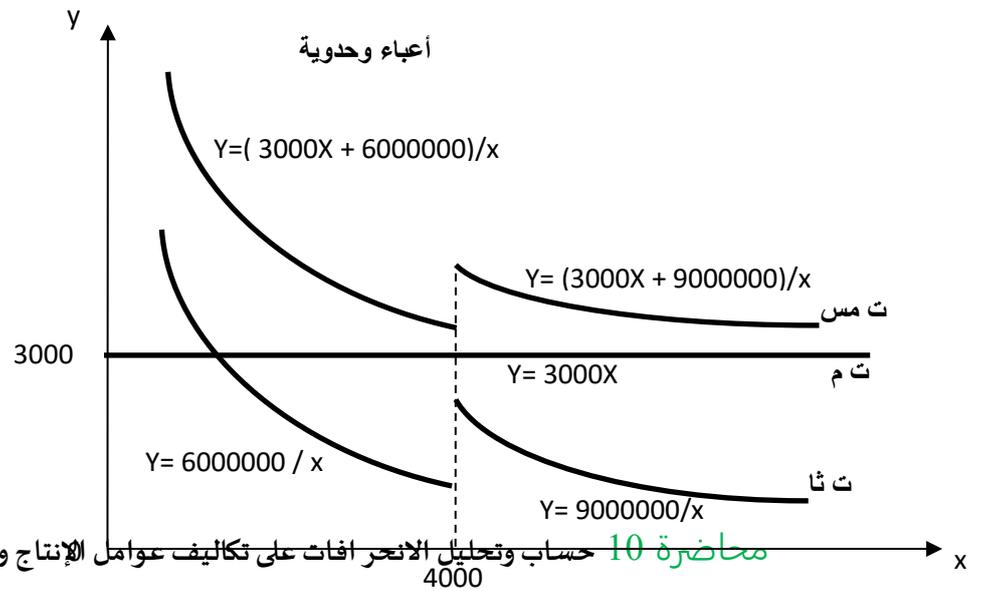
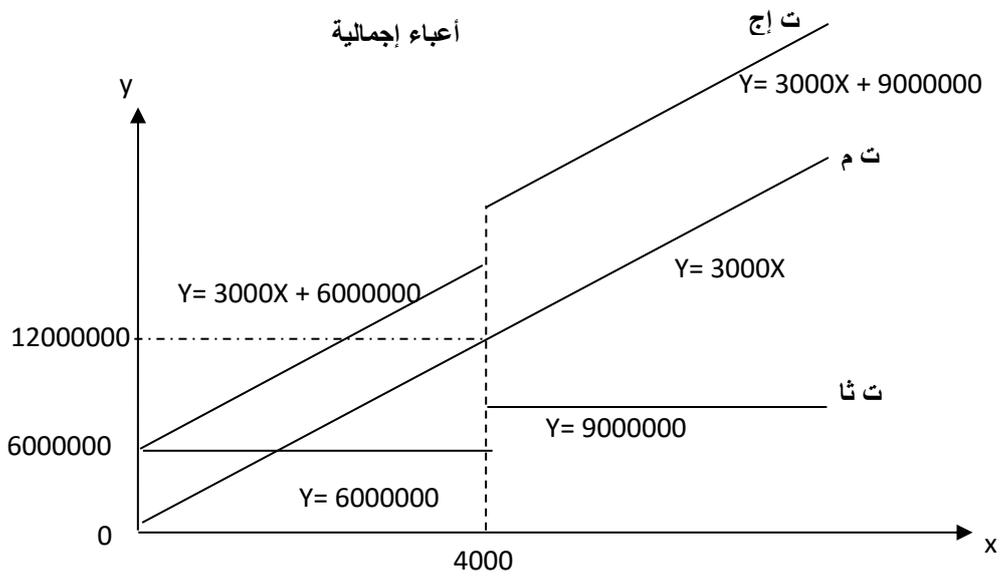


أعباء إجمالية $y=3000x + 6000000$



x

4 تغيير الهيكل



حساب وتحليل الانحرافات على تكاليف عوامل الإنتاج وعلى رقم الاعمال

محاضرة 10

1. الانحرافات على تكاليف عوامل الإنتاج

1.1. تعريفات

في الكثير من المؤسسات تكون عناصر الإنتاج عبارة عن عوامل قابلة للاستبدال فيما بينها، التي تكون من نفس الفئة أو تنتمي الى نفس المجموعة، في هذه الحالة نستعمل مصطلح تركيبة (أو مزيج) للتعبير عن النسب المختلفة للعوامل مثل المواد المباشرة و اليد العاملة المباشرة المستخدمة للحصول على المنتج التام. كما يقصد بمصطلح المردودية النسبة بين كمية المنتجات التامة الصنع المتحصل عليها وبين التركيبة أو الدمج المعياري، بكميات محددة، لهذه العوامل التي تنتمي الى نفس الصنف أو الفئة. يستعمل الانحراف على التركيبة (مزيج) و الانحراف على المردودية في دراسة الاستعمال للمواد و اليد العاملة المباشرين. كمثال على ذلك صناعة الحلويات، التي تحتوي على عدة مكونات: الحليب، القشدة، الشكلاطة، مسحوق الكاكاو، الفانيليا، البندق. من المهم بالنسبة لمنتج الحلوى هذا السهر على الكميات و المزيج بين العوامل و المكونات من اجل الحصول على منتج ذو جودة معينة وبتكلفة تنافسية. خاصة ان الانحراف كما نعرف هو الفرق بين مبلغ حقيقي (فعلي) وبين مبلغ موازني (مقدر). تاتي المبالغ الموازنية الدروسة في هذا الصدد من:

- ← التكاليف الحقيقية الداخلية للفترة المحاسبية السابقة، والتي يتم تعديلها من خلال التحسين المستمر؛
- ← التكاليف المعيارية الداخلية، المبنية على احسن مقادير الأداء او على المعايير الممكن تحقيقها حالياً؛
- ← التكلفة المستهدفة، الاتية من الخارج، المنية على التحليل لهيكل تكاليف المنافسين الأوائل في القطاع.

2.1. انحراف على المردودية وعلى التركيبة (المزيج) للمواد المباشرة

يمكن للمسيرين ان يقوموا في بعض الأحيان بالترجيح او التحكم بين الانحرافات على السعر والانحرافات على الكمية. فمثلاً، مؤسسة لصناعة عصير البرتقال، فان المصنع يمكنه استعمال برتقال اقل عنى بالعصير من تلك المقدرة في مقابل سعرها المنخفض جداً. ان الانحراف على المردودية والانحراف على التركيبة يسمحان بالفهم الجيد لاثر هذين العاملين على نتيجة الاستغلال. وبما انهما ينتجان عن تجزئة الانحراف على الكمية (انظر الفصل السابق المتعلق بذلك). فلنخرج عليه وعلى الانحراف على السعر.

1.2.1. الانحراف على الكمية والانحراف على السعر للمواد المباشرة

لناخذ مثال عن شركة لصناعة العصائر الطبيعية، حيث يتم دمج عدة مواد أولية في منتج واحد تام المعروف باسم "المنعش". تقوم الشركة بمزج ثلاثة أنواع من التفاح: التفاح الأخضر والتفاح الأصفر والتفاح الأحمر. التركيبة المعيارية هي 50% تفاح اخضر، 30% تفاح اصفر و20% تفاح احمر. المواد المباشرة المعيارية للحصول على طن واحد من عصير "المنعش" هي:

0.80 طن	(50% من 1.6 طن) من التفاح الأخضر بسعر 70 دج للطن	56.00 دج
0.48 طن	(30% من 1.6 طن) من التفاح الأصفر بسعر 80 دج للطن	38.40 دج
0.32 طن	(20% من 1.6 طن) من التفاح الأحمر بسعر 90 دج للطن	28.80 دج
1.6 طن من التفاح		123.20 دج

التكلفة المعيارية المتوسطة للطن من التفاح تساوي 123.20 دج \ 1.6 طن = 77 دج
 المعطيات الحقيقية الخاصة بشهر جوان لسنة 2018 تبين ان 6500 طن من التفاح تم استعمالها لانتاج
 4000 طن من عصير "المنعش". علما ان مؤسسة العصائر تستعمل التفاح الطازج فهي لا تملك مخزون من
 التفاح.

3250 طن	من التفاح الأخضر بسعر 70 دج للطن (50%)	227500 دج
2275 طن	من التفاح الأصفر بسعر 82 للطن (35%)	186550 دج
975 طن	من التفاح الأحمر بسعر 96 دج للطن (15%)	93600 دج
6500 طن	من التفاح	507650 دج
التكلفة الموازنية لانتاج 4000 طن من عصير "المنعش" على أساس التكلفة		
المعيارية 123.20 دج \ الطن		492800 دج
الانحراف الكلي المراد تفسيره هو		14850 دج
(غ)		

بما ان الكمية المعيارية هي 1.6 طن من التفاح لانتاج واحد طن من عصير "المنعش"، كان يتوجب استعمال
 6400 طن من التفاح لانتاج 4000 طن من العصير. ومع الأخذ بالتركيب المعيارية كان يتوجب ايضا استعمال
 الكميات التالية لكل نوع من التفاح:

تفاح أخضر	50% × 6400 طن = 3200 طن
تفاح أصفر	30% × 6400 طن = 1920 طن
تفاح أحمر	20% × 6400 طن = 1280 طن

من المعطيات السابقة يمكن البدء في تحليل الانحراف على الموازنة المرنة الى انحراف على السعر وانحراف على
 الكمية، ويمكن تقديمهما على النحو التالي:

جدول رقم () تحليل انحرافات على المواد المباشرة لشركة العصائر

موازنة مرنة	كمية حقيقية × تكلفة وحدوية	أعباء حقيقية
كمية موازنية لانتاج حقيقي × تكلفة وحدوية موازنية	موازنية	(كمية حقيقية × تكلفة وحدوية حقيقية)
224000 دج = 70 × 3200 دج	227500 دج = 70 × 3250 دج	227500 دج = 70 × 3250 دج
153600 دج = 80 × 1920 دج	182000 دج = 80 × 2275 دج	186550 دج = 82 × 2275 دج
115200 دج = 90 × 1280 دج	87750 دج = 90 × 975 دج	93600 دج = 96 × 975 دج
942800 دج	497250 دج	507650 دج
انحراف على الكمية	4450 دج (غ)	انحراف على السعر المتوسط
		10400 دج (غ)

14850 دج (غ)

انحراف على الموازنة المرنة

لو كانت المكونات الثلاثة (تفاح اخضر، تفاح اصفر، تفاح احمر) لعصير "المنعش" غير قابلة للاستبدال فيما بينها، و لو كانت النسب فيما بينها يجب ان تبقى نفسها (كما في حالة قطع الغيار في السيارة، جهاز التلفاز، و آلة الغسيل)، فان تحليل الانحراف كما هو الجدول أعلاه يكفي ويفي بغرض التفسير. وما يعني ان الانحرافات المسجلة الى هذه النسب دلالة عن عطل او خلل.

2.2.1. دور الانحراف على المردودية والانحراف على التركيبة (المزيج) للمواد المباشرة

في بعض الأحيان يكون من الممكن استبدال مواد فيما بينها، فمثلا يمكن لشركة العصائر ان تغيير بشكل خفيف نسب مزج الأنواع الثلاثة من التفاح . نفترض انه لمراعاة عدم تغيير جودة عصير "المنعش"، فان النسبة المئوية لكل نوع من التفاح لا يجب ان تتغير بأكثر من 5% عن النسب المعيارية. فمثلا النسبة المئوية للتفاح الأصفر تتراوح بين 25% و 30%. عندما تكون المواد ممكنة الاستبدال. اذا التكاليف الموازنة يمكن تحسينها من طريقتين:

1. من خلال تخفيض الاستهلاك الكلي للمواد من اجل كمية معينة من الإنتاج
2. من خلال اختيار تركيبة (مزيج) الأقل تكلفة ممكن

الانحراف على الكمية للمواد يتم تقسيمه الى انحرافين جزئيين: تمحرف على المردودية الذي يخص الاستهلاك الكلي و الانحراف على التركيبة (مزيج) الذي يخص النسب الراجعة لكل مادة أي مقدار كل مادة ضمن الكمية الكلية.

← اذا بقيت التركيبة (المزيج) الموازنة على حالها، فان الانحراف على المردودية للمواد يساوي الفرق بين:

- أ- التكلفة الموازنة للكمية الكلية الحقيقية للمواد المستعملة،
- ب- والتكلفة الموازنة للمواد المناسبة للإنتاج الحقيقي

← اذا بقيت الكمية الكلية الحقيقية للمواد على حالها، فان الانحراف على التركيبة (المزيج) للمواد يساوي الفرق بين:

- أ- التكلفة الموازنة للتركيبة الحقيقية،
- ب- والتكلفة الموازنة للتركيبة الموازنة.

يمكن تقديم الانحرافين على الشكل التالي

جدول رقم (101)

موازنة مرنة (كمية موازنة لانتاج حقيقي × تركيبة (مزيج) موازني) × تكلفة وحدوية موازنة (3)	(كمية حقيقية مستعملة × تركيبة (مزيج) موازني) × تكلفة وحدوية معيارية (2)	(كمية حقيقية مستعملة × تركيبة (مزيج) حقيقية) × تكلفة وحدوية معيارية (1)
6400 × 50% × 70 دج = 224000 دج	6500 × 50% × 70 دج = 227500 دج	6500 × 50% × 70 دج = 227500 دج
6400 × 30% × 80 دج = 153600 دج	6500 × 30% × 80 دج = 156000 دج	6500 × 35% × 80 دج = 182000 دج

تفاح احمر دج 87750=دج 90×%15×6500	دج 117000=دج 90×%20×6500	دج 115200=دج 90×%20×6400
دج 497250	دج 500500	دج 492800
انحراف على التركيبة (مزيج) -دج 3250(ص)	انحراف على الكمية دج 4450(غ)	انحراف على المردودية دج 7700(غ)

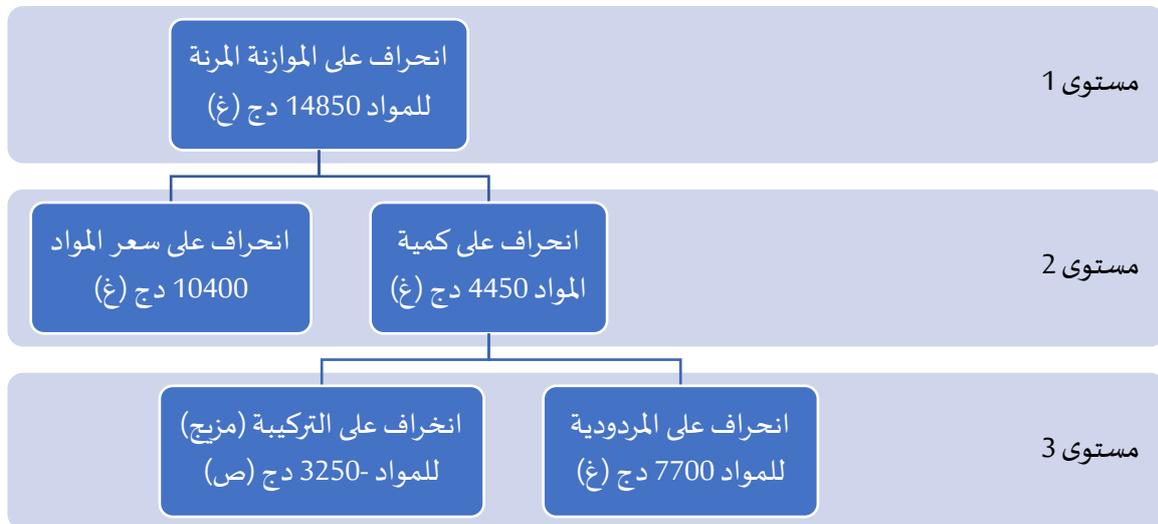
انحراف على مردودية المواد المباشرة

الفرق الوحيد بين العمود (2) و العمود (3) في الجدول رقم (101) أعلاه هو ان العمود (3) يستعمل الكمية الموازنية لمجموع المواد المستهلكة المناسبة للإنتاج المحقق (أي 6400 طن) بينما العمود (2) يستعمل الكمية الحقيقية لمجموع المواد المستهلكة (أي 6500 طن). الفرق بين العمودين يعكس مردودية كل نوع من أنواع التفاح. انحراف على المردودية هو مجموع انحرافات جزئية محسوبة عند مستوى كل نوع.

انحراف جزئي على مردودية مادة	=	(كمية حقيقية لمجموع المواد المستعملة - الكمية الموازنية لمجموع المواد المناسبة للإنتاج المحقق)	X	النسبة المئوية المعيارية للمادة	X	التكلفة الوحيدة المعيارية للمادة
------------------------------------	---	---	---	--	---	-------------------------------------

انحراف على مردودية المواد المباشرة = مجموع الانحرافات الجزئية على مردودية كل مادة

الشكل التالي يلخص ما سبق



يمكن تقديم حساب انحراف على المردودية على النحو التالي:

تفاح أخضر	(6500 طن - 6400 طن) × 50 % × 70 دج =	3500 دج (غ)
تفاح أصفر	(6500 طن - 6400 طن) × 30 % × 80 دج =	2400 دج (غ)
تفاح أحمر	(6500 طن - 6400 طن) × 20 % × 90 دج =	1800 دج (غ)
انحراف على مردودية المواد المباشرة		7700 دج (غ)

تفسير الانحراف على المردودية

جاء انحراف المردودية في غير صالح المؤسسة لانها استهلكت 6500 طن من التفاح بدلا من 6400 طن لانتاج 4000 طن من عصير "المنعش". علما ان تكلفة المعيارية المتوسطة للطن الواحد تساوي التكلفة الوحودية المعيارية لمختلف أنواع التفاح مرجحة بالنسب المئوية للتركيبية المعيارية، و التي تساوي 77 دج للطن. اذا الانحراف على المردودية يمثل تكلفة 100 طن من التفاح بتكلفة وحودية معيارية (100 طن × 77 دج \ طن = 7700 دج (غ)).

انحراف على تركيبية (مزيج) المواد المباشرة

الفرق الوحيد بين العمود (2) و العمود (1) في الجدول رقم (101) أعلاه هو ان العمود (2) يستعمل التركيبية الموازنية للمواد (50 % ، 30 % ، و 20 %) من اجل حساب السعر المتوسط. بينما العمود (1) يستعمل التركيبية الحقيقية (50 % ، 35 % ، و 15 %). الفرق بين العمودين يعود الى تناسب كل نوع من أنواع التفاح. انحراف على المردودية هو مجموع انحرافات جزئية محسوبة عند مستوى كل نوع.

انحراف جزئي	(النسبة المئوية الحقيقية للمادة	كمية حقيقية	التكلفة الوحودية
على تركيبية	= - النسبة المئوية المعيارية للمادة)	مجموع المواد	X
(مزيج) مادة		المستعملة	X

انحراف على تركيبية (مزيج) المواد المباشرة = مجموع الانحراف الجزئي على تركيبية (مزيج) لكل مادة

يمكن تقديم حساب انحراف على تركيبية (مزيج) على النحو التالي:

تفاح أخضر	(50 % - 50 %) × 6500 طن × 70 دج =	0 دج (غ)
تفاح أصفر	(35 % - 30 %) × 6500 طن × 80 دج =	26000 دج (غ)
تفاح أحمر	(20 % - 15 %) × 6500 طن × 90 دج =	29250- دج (ص)
انحراف على مردودية المواد المباشرة		3250- دج (ص)

تفسير الانحراف على التركيبية (المزيج)

جاء انحراف على التركيبية في صالح المؤسسة لان التكلفة المتوسطة المعيارية للطن من التفاح، مرجحة بنسب حقيقية (497250 دج \ 6500 طن = 76.50 دج) هي اقل من التكلفة المتوسطة المعيارية، مرجحة بنسب معيارية (77 دج). اذا الانحراف على التركيبية يمثل الفرق بين تكلفة 6500 طن من التفاح التي استهلكت فعلا و المقيمة على أساس 76.50 دج للطن، وتكلفة نفس الكمية (6500 طن) مقيمة على أساس 77 دج للطن. أي (76.50 دج - 77 دج) × 6500 طن = - 3250 دج(ص). يبين الانحراف على التركيبية نتيجة (اثر) التغيير في تركيبية. كما ان الانحرافات الجزئية على مستوى كل مادة تشرح و تفسر التأثير الخاص لمختلف المواد في تشكيل ونشوء الانحراف.

بملاحظة الجدول رقم (101)، يمكن معاينة ان انحراف على المردودية في غير صالح المؤسسة وان انحراف التركيبية في صالح المؤسسة. لانه تم التحكيم بين انواع التفاح (ربما بسبب السعر المرتفع او لندرة التفاح الأحمر) الامر الذي انعكس على تخفيض التكلفة الموازنية المتوسطة للطن من التفاح. لكن هذا التحكيم، و على العكس من ذلك اضر بالمردودية. ان ميزة انخفاض التكلفة الوحودية تم تغطيتها وبشكل كبير بتدهور المردودية. هذا التحليل سيجعل المسيرين في مؤسسة صنع العصائر يتنبهون الى انه ليس من المفيد اعتماد التركيبية الأقل تكلفة الا بشرط ان تحسن المردودية. يجب على المسيرين ان يعرفوا أسباب نقص المردودية (التهاون في مراقبة جودة التفاح عند استقبالها، او عند الإنتاج، او ربما استعمال تركيبية رخيصة جدا).

3.1. انحراف على المردودية وعلى التركيبية (المزيج) للبيد العاملة المباشرة للإنتاج

توظف مؤسسة صناعة العصائر ثلاثة فئات من العمال (الفئة 1 ، 2 ، و3). الأعباء المسجلة في شهر جوان لسنة 2018 هي:

3000 ساعة	فئة 3 باجرة 24 دج \ ساعة	= 72000 دج
2100 ساعة	فئة 2 باجرة 16 دج \ ساعة	= 33600 دج
900 ساعة	فئة 1 باجرة 12 دج \ ساعة	= 10800 دج
6000 ساعة اجمالي		= 116400 دج

تبين الأرقام الحقيقية ان العمل قد انجز في 5900 ساعة

3245 ساعة	فئة 3 باجرة 23 دج \ ساعة	= 74635 دج
1770 ساعة	فئة 2 باجرة 18 دج \ ساعة	= 31860 دج
885 ساعة	فئة 1 باجرة 13 دج \ ساعة	= 11505 دج
5900 ساعة اجمالي		= 118000 دج
أعباء موازنية		= 116400 دج
الانحراف الكلي المراد تفسيره هو		= 1600 دج (غ)

جدول رقم () انحراف على اليد العاملة المباشرة للإنتاج لمؤسسة العصائر لشهر مارس 2018.

موازنة مرنة (زمن موازني لانتاج حقيقي × تركيبية موازنية) × تكلفة ساعة معيارية (4)	(زمن حقيقي مستعمل × تركيبية موازنية) × تكلفة ساعة معيارية (3)	(زمن حقيقي مستعمل × تركيبية حقيقية) × تكلفة ساعة معيارية (2)	أعباء حقيقية (كمية حقيقية × تكلفة وحدوية حقيقية) (1)
6000 × 50 % × 24 دج = 72000 دج	5900 × 50 % × 24 دج = 70800 دج	5900 × 55 % × 24 دج = 77880 دج	فئة 3 23 × 3245 = 74635 دج
6000 × 35 % × 16 دج = 33040 دج	5900 × 35 % × 16 دج = 33040 دج	5900 × 30 % × 16 دج = 28320 دج	فئة 2 18 × 1770 = 31860 دج
6000 × 15 % × 12 دج = 10800 دج	5900 × 15 % × 12 دج = 10620 دج	5900 × 15 % × 12 دج = 10620 دج	فئة 1 13 × 885 = 11505 دج
116400 دج	114460 دج	116820 دج	118000 دج



الانحراف على تكلفة اليد العاملة المباشرة يتم تجزئته الى ثلاثة انحرافات جزئية (السعر، التركيبية والمردودية)، مثل المواد المباشرة في المبحث السابق.

تفسير الانحراف على اليد العاملة المباشرة للإنتاج

أ- تفسير الانحراف على التركيبية (المزيج)

جاء انحراف على التركيبية في غير صالح المؤسسة، كون الفئة 3 الاغلى اجرة، قامت جزء مهم من العمل. بسبب تغيير في التركيبية.

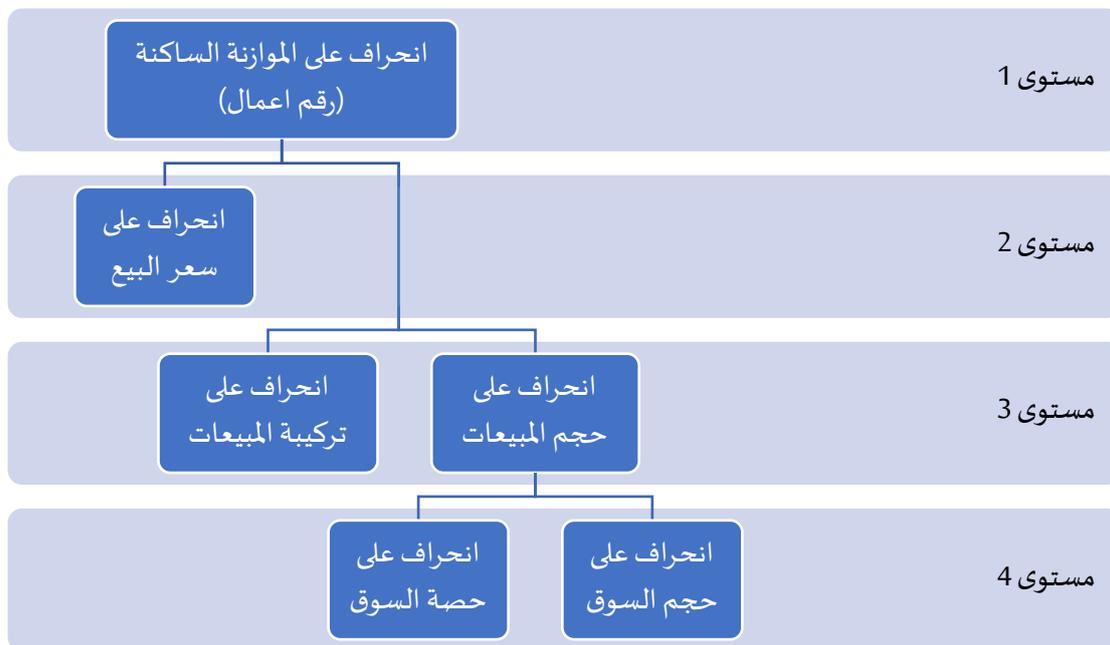
حيث بقي معدل متوسط الساعة الموازني يساوي (116820 دج \ 5900 ساعة = 19.80 دج). بدلا من (1144600 دج \ 5900 ساعة = 19.40 دج) المقدرة ابتداء في الموازنة.

ب- تفسير الانحراف على المردودية

اما الانحراف على المردودية جاء في صالح المؤسسة، ويعود سبب ذلك الى العمل قد انجز في زمن وجيز (بسرعة) أي في (5900 ساعة بدلا من 6000 ساعة المقدرة). ربما بفضل استخدام العمال المهرة من الفئة 3 الذين قد يكونون اثروا على النتيجة. لكن تخفيض زمن العمل لم يكن كافيا لتبرير اللجوء الى عمال من الفئة 3 الذين يتقاضون اجرة مرتفعة للساعة.

2. الانحرافات على رقم الاعمال

عندما تكون الأعباء في غالبيتها غير مرتبطة برقم الاعمال (اعياء ثابتة)، فان تعظيم الأرباح يتم من خلال تعظيم رقم الاعمال. وعليه يكون من المناسب تحليل الانحرافات على رقم الاعمال كما في الشكل التالي:



1.2. مثال توضيحي

توفر شركة النقل الجوي "السحاب" ثلاثة أصناف من مقاعد السفر في طائراتها. درجة أولى، درجة الأعمال و درجة اقتصادية. تقوم شركة "السحاب" بدراسة نتائج شهر مارس 2018. من خلال التركيز على تحليل رقم الاعمال (بدلاً من الاهتمام بالهامش على التكلفة المتغيرة) لان التكاليف المتغيرة نسبة للمسافر تعتبر ادنى ما يمكن. تعتبر التذكرة ذهاباً وإياباً كوحدة لقياس حجم المبيعات (التذاكر بذهاب فقط يتم تحويلها الى ما يكافؤها ذهاباً وإياباً). المعطيات الموازنية والحقيقية في الجدول التالي:

محقق مارس 2018				موازنة مارس 2018				
رقم الاعمال	التركيبية	عدد التذاكر	سعر التذكرة	رقم الاعمال	التركيبية	عدد التذاكر	سعر التذكرة	درجة
6240000 دج	10 %	2400	2600 دج	3200000 دج	5 %	1000	3200 دج	أولى
9600000 دج	25 %	6000	1600 دج	7200000 دج	15 %	3000	2400 دج	اعمال
10920000 دج	65 %	15600	700 دج	14400000 دج	80 %	16000	900 دج	اقتصادية
26760000 دج	100 %	24000		24800000 دج	100 %	20000		المجموع

في شهر فيفري 2018 أعلنت شركة النقل الجوي (جو1) احد اهم المنافسين افلاسها، فقامت شركة نقل جوي ذات الأسعار المنخفضة (جو2) بشراؤها. لان (جو1) كانت تحتل مكانة مرموقة في الدرجة الأولى و درجة الاعمال، فبمجرد شرائها قامت (جو2) بخفض الأسعار للدرجات الثلاثة، بالرغم من تدني خدماتها في درجة

أولى والاعمال. قامت " السحاب " بخفض أسعارها هي الأخرى في نهاية فيفري (بعد الانتهاء من انشاء موازنتها) من اجل مجابهة هذه المنافسة.

2.2. الانحراف على الموازنة الساكنة

الانحراف على الموازنة الساكنة لرقم الاعمال هو الفرق بين رقم العمال الحقيقي رقم الاعمال المقدر في الموازنة الساكنة.

الجدول رقم (111)

انحراف على الموازنة الساكنة لرقم الاعمال	= رقم اعمال حقيقي - رقم اعمال موازنة ساكنة
درجة اولى	= 6240000 دج - 3200000 دج = 3040000 دج (ص)
درجة ثانية	= 9600000 دج - 7200000 دج = 2400000 دج (ص)
درجة اقتصادية	= 10920000 دج - 14400000 دج = -3480000 دج (غ)
المجموع	= 1960000 دج (ص)

عندما كان التحليل يتعلق بالتكاليف كما راينا فان الانحراف السالب يعتر في صالح المؤسسة، لانها تدل عن انخفاض في التكاليف، ونرمز له (ص)، اما الان فان الانحرافات الموجبة هي التي تعتبر في صالح المؤسسة، لانها تدل على زيادة في المقبوضات (مداخيل).

من الجدول رقم (111) فان الانحراف في صالح المؤسسة (ص) بالنسبة للدرجات غالية الثمن. لكنه في غير صالح المؤسسة في الدرجة الاقتصادية. هذا ما سيفسره التحليل المقبل.

3.2. الانحراف على سعر البيع

يمثل الانحراف على سعر البيع الفرق بين رقم الاعمال الحقيقي ورقم الاعمال المناسب للكميات المباعة فعلا مقيمة بالسعر الموازي. فهو يعكس الفرق بين السعر المتوسط الحقيقي والسعر الموازي، مع بقاء الأشياء الأخرى كما هي (على حالها).

انحراف جزئي على سعر البيع للاحد الاصناف	= رقم اعمال حقيقي - (سعر بيع موازني × كمية مباعة حقيقية)
---	---

$$(سعر بيع حقيقي × كمية مباعة) - (سعر بيع موازني × كمية مباعة) =$$

انحراف على سعر بيع متوسط = مجموع الانحراف الجزئي على السعر لكل درجة

$$درجة اولى = 6240000 دج - (3200 دج × 2400) = 2600 دج × 2400 - (3200 دج × 2400) = -1440000 دج (غ)$$

درجة اعمال	=	9600000 دج	-	(2400 دج × 6000)
	=	(1600 دج × 6000)	-	(2400 دج × 6000) = 4800000 دج (غ)
درجة اقتصادية	=	10920000 دج	-	(900 دج × 15600)
	=	(700 دج × 15600)	-	(900 دج × 15600) = 3120000 دج (غ)
انحراف على سعر بيع متوسط	=	9360000 دج (غ)		

جاء الانحراف في غير صالح مؤسسة "السحاب" لان هذه الأخيرة اتبعت سياسة خفض الأسعار في نهاية فيفري 4.2. الانحراف على تركيبة (مزيج) المبيعات

يمثل الانحراف على تركيبة المبيعات الفرق بين: رقم الاعمال الموازي بدلالة الكمية الاجمالية المباعة لكل الفئات مرجحة بالتركيب الحقيقية للمبيعات، وبين رقم الاعمال الموازي بدلالة الكمية الاجمالية المباعة لكل الفئات مرجحة بالتركيب الموازية للمبيعات. فهو يعكس فرق التأثير على رقم الاعمال بين استعمال التركيب الحقيقية والتركيب الموازية، مع بقاء الأشياء الأخرى كما هي (على حالها).

انحراف جزئي على تركيبة المبيعات لاحد الاصناف	=	كمية اجمالية مباعة حقيقية	×	(نسبة مئوية حقيقية - نسبة مئوية موازية)	×	سعر بيع موازي
--	---	---------------------------	---	---	---	---------------

انحراف على تركيبة المبيعات = مجموع الانحراف الجزئي على تركيبة كل درجة

درجة اولى	=	24000	-	(10% - 5%) × 3200 دج	=	3840000 دج (ص)
درجة اعمال	=	24000	-	(25% - 15%) × 2400 دج	=	5760000 دج (ص)
درجة اقتصادية	=	24000	-	(65% - 80%) × 900 دج	=	3240000 دج (غ)
انحراف على تركيبة المبيعات	=	6360000 دج (ص)				

جاء الانحراف على تركيبة المبيعات في صالح مؤسسة "السحاب" لان النسبة المئوية للدرجات الأعلى سعرا قد زادت (تحسنت) (درجة أولى ارتفعت من 5% الى 10% ، درجة اعمال ارتفعت من 15% الى 25%) ، على حساب النسبة المئوية للدرجة الاقتصادية التي نقصت (قلت) (من 80% الى 65%).
يمكن الوقوف على معنى الانحراف على التركيب من خلال تحديد سعر موازي متوسط مرجح. يتوقف المتوسط المرجح على النسب المئوية المختاره للترجيح

درجة	سعر الموازي	ترجيح حقيقي	سعر موازي × ترجيح حقيقي	ترجيح موازي	سعر موازي × ترجيح موازي
أولى	3200 دج	10%	320 دج	5%	160 دج
اعمال	2400 دج	25%	600 دج	15%	360 دج
اقتصادية	900 دج	65%	585 دج	80%	720 دج
المجموع			1505 دج		1240 دج

نلاحظ ان السعر المتوسط. المرجح بالتركيبية الحقيقية، اعلى من السعر المتوسط المرجح بالتركيبية الموازنية. ان توجه الزبائن الى الدرجتين الأولى والاعمال قد زاد من السعر المتوسط للتذكرة بقيمة (بمقدار) 1505 دج - 1240 دج = 265 دج. هذا المقدار مضروب بعدد التذاكر المباعة 24000 ينتج عنه ربح يساوي 6360000 دج.

5.2. الانحراف على حجم المبيعات

يمثل الانحراف على حجم المبيعات (او على الكمية المباعة) الفرق بين رقم الاعمال الموازني بدلالة الكمية الاجمالية المباعة لكل الفئات، وبين رقم الاعمال الموازني بدلالة الكمية الاجمالية الموازنية. نجد في كلا طرفي عملية الطرح ان تركيبية المبيعات هي التركيبية الموازنية. يعكس هذا الانحراف تاثير حجم مجموع المبيعات، مع بقاء الأشياء الأخرى كما هي (على حالها).

انحراف جزئي على حجم المبيعات لاحد الاصناف	=	كمية اجمالية مباعة حقيقية - كمية اجمالية مباعة موازنية	×	نسبة مئوية موازنية	×	سعر بيع موازني
--	---	---	---	-----------------------	---	-------------------

انحراف على حجم المبيعات = مجموع الانحرافات الجزئية على حجم كل درجة

$$\text{درجة أولى} = (20000 - 24000) \times 5\% \times 3200 \text{ دج} = 640000 \text{ دج (ص)}$$

$$\text{درجة اعمال} = (20000 - 24000) \times 15\% \times 2400 \text{ دج} = 1440000 \text{ دج (ص)}$$

$$\text{درجة اقتصادية} = (20000 - 24000) \times 80\% \times 900 \text{ دج} = 2880000 \text{ دج (ص)}$$

$$\text{انحراف على حجم المبيعات} = 4960000 \text{ دج (ص)}$$

جاء الانحراف في صالح مؤسسة "السحاب" لانها باعت 24000 تذكرة، لكل الدرجات. بدلا من 20000 تذكرة المقدر.

جدول رقم () الانحراف على رقم الاعمال لمؤسسة "السحاب" لشهر مارس 2018.

موازنة ساكنة (كمية اجمالية موازنية × تركيبية موازنية × سعر موازني)	(كمية اجمالية حقيقية × تركيبية موازنية × سعر موازني)	موازنة مرنة (كمية اجمالية حقيقية × تركيبية حقيقية × سعر موازني)	معطيات حقيقية (كمية اجمالية حقيقية × تركيبية حقيقية × سعر حقيقي)
20000 × 5% × 3200 دج = 3200000 دج	24000 × 5% × 3200 دج = 3840000 دج	24000 × 10% × 3200 دج = 7680000 دج	<u>درجة أولى</u> 24000 × 10% × 2600 دج = 6240000 دج
20000 × 15% × 2400 دج = 7200000 دج	24000 × 15% × 2400 دج = 8640000 دج	24000 × 25% × 2400 دج = 14400000 دج	<u>درجة اعمال</u> 24000 × 25% × 1600 دج = 9600000 دج
20000 × 80% × 900 دج	24000 × 80% × 900 دج		<u>درجة اقتصادية</u>

دج 14400000 =	دج 17280000 =	دج 900×%65×24000 دج 14040000 =	دج 700 × %65 × 24000 دج 10920000 =
دج 24800000	دج 29760000	دج 36120000	دج 26760000
↑ انحراف على الحجم (ص) 4960000	↑ انحراف على التركيبة (ص) 6360000	↑ انحراف على سعر البيع (ع) 9360000-	↑

6.2. انحراف على حجم السوق وعلى حصة السوق

يتوقف حجم المبيعات، من جهة على الطلب الكلي للسوق ومن جهة ثانية على قدرة المؤسسة على الحفاظ على حصتها السوقية. لنفرض ان الحجم الموازي 20000 تذكرة ذهابا وايابا كان على أساس حصة سوقية مقدرة بحوالي 50 % ، وعلى تقدرات منظمة النقل الجوي بحوالي 40000 رحلة ذهابا وإيابا في مارس. في افريل نشرت منظمة النقل الجوي الإحصائية التالية:

تقديرات حركة النقل مارس 2018	حركة النقل حقيقي مارس 2018	
1500	3000	درجة أولى
6000	9000	درجة اعمال
32500	38000	درجة اقتصادية
40000	50000	مجموع

الحصة السوقية لمؤسسة "السحاب" لم تصل الا: $24000 \setminus 50000 = 48\%$ ، بدلا من 50 % المقدره. صرحت منظمة النقل الجوي ان (جوا2) نجحت في تطوير النقل الجوي الدرجة الاقتصادية لكنها لم تنجح في جذب زبائن درجة الاعمال. في المقابل، اشارت المنظمة الى نجاح "السحاب" في تأكيد حضورها في السوق فيما يخص الدرجة الأولى ودرجة الاعمال. تقوم مؤسسة "السحاب" بالاعتماد على هذه المعلومات في تعميق تحليلها من خلال تجزئة انحراف حجم المبيعات الى انحراف على حجم السوق وانحراف على الحصة السوقية.

انحراف على حجم السوق

هو الفرق بين رقم الاعمال الموازي بدلالة الحجم الحقيقي للسوق (بالكمية)، وبين رقم الاعمال الموازي بدلالة الحجم الموازي للسوق. في كلتا العبارتين لعملية الطرح، الحصة السوقية هي الحصة الموازية.

انحراف على حجم السوق =	(حجم حقيقي للسوق بالكمية - حجم موازي للسوق بالكمية)	×	نسبة الحصة السوقية الموازية	×	سعر بيع متوسط موازي
------------------------	---	---	-----------------------------	---	---------------------

$$\text{انحراف على حجم السوق} = (40000 - 50000) \times 50\% \times 1240 = 6200000 \text{ (ص)}$$

جاء الانحراف على حجم السوق في صالح المؤسسة لان السوق (حجمه) زاد اجمالا بمعدل 25 % . سعر البيع المتوسط الموازي، تم حسابه سابقا (انظر الانحراف على تركيبة (مزيج) المبيعات).

انحراف على الحصص السوقية

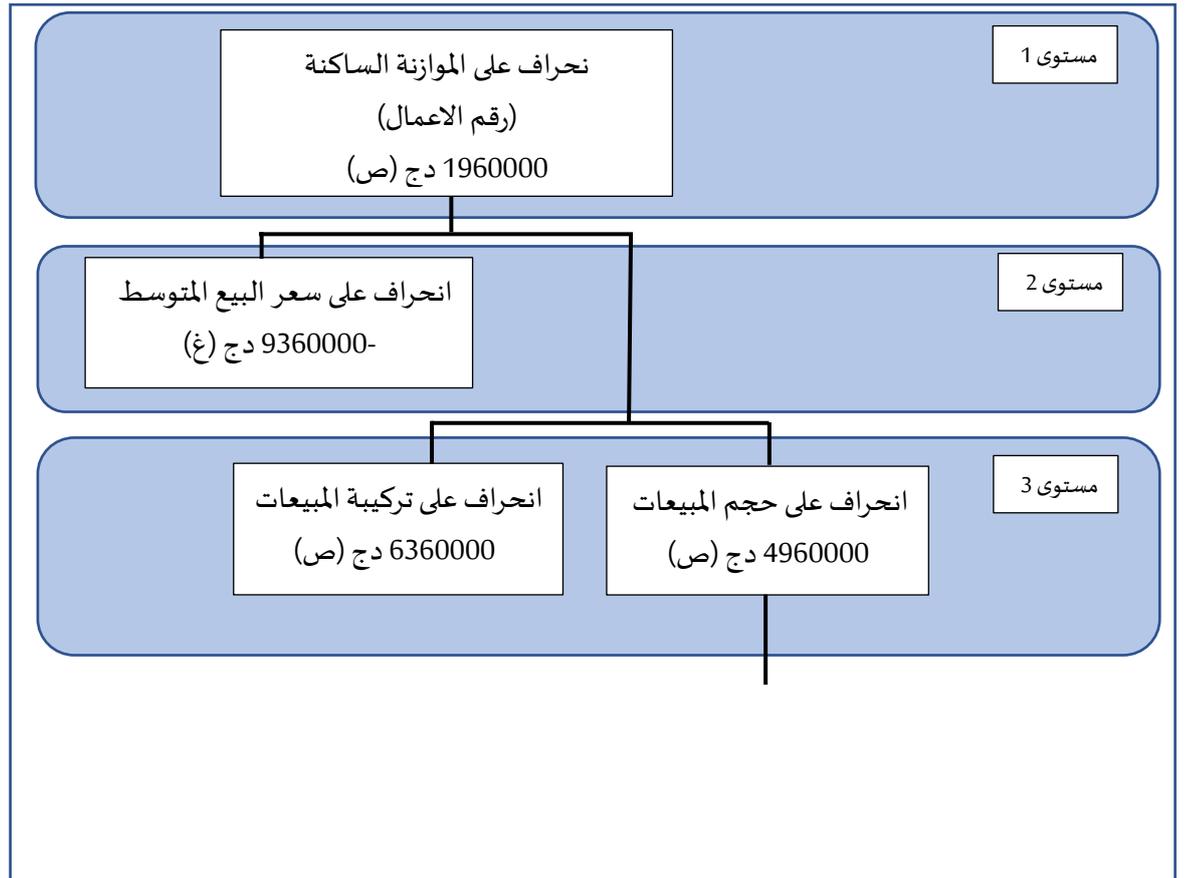
هو الفرق بين رقم الاعمال الموازي بدلالة نسبة الحصص السوقية الحقيقية، و رقم الاعمال الموازي بدلالة نسبة الحصص السوقية الموازية. في كلتا العبارتين لعملية الطرح، حجم السوق هو الحجم الحقيقي.

انحراف على الحصص السوقية	=	(حجم حقيقي للسوق بالكمية)	×	(نسبة الحصص السوقية الحقيقية - نسبة الحصص السوقية الموازية)	×	سعر بيع متوسط موازي
--------------------------	---	------------------------------	---	--	---	------------------------

$$\text{انحراف على الحصص السوقية} = 50000 \times (48\% - 50\%) \times 1240 = 1240000 \text{ دج} - 1240000 \text{ دج (غ)}$$

جاء الانحراف على الحصص السوقية في غير صالح مؤسسة "السحاب" لان هذه الأخيرة خسرت 2 % من الحصص السوقية.

يتوقف الطلب الكلي للسوق على عدة عوامل مثل معدل النمو الاقتصادي ومعدل الفائدة. وعليه فالانحراف على حجم السوق لا يفي بغرض تقييم كفاءة ومجهودات المسؤولين التجاريين لان هذه العوامل لا يتكمن بها لانها عوامل خارجية. اذا على المسيرين الاهتمام بالانحراف على الحصص السوقية عند الحكم على المسؤولين التجاريين. مع ملاحظة ان المعلومات على حجم السوق والحصص السوقية ليست دائما متوفرة، حيث يتوقف على نوع السوق، فنجد مثلا ان سوق المشروبات وسوق التلفاز تتوفر المعلومات عنها بشكل كبير ومناسب، وعلى العكس من ذلك هناك قطاعات المعلومات عنها نادرة وغير اكيدة وليست منتظمة. شكل رقم (). نظرة شاملة على انحراف رقم اعمال مؤسسى "السحاب" لشهر مارس 2018.



انحراف على حصة السوق
(ع) 1240000- دج

انحراف على حجم السوق
(ص) 6200000 دج

موازنة ساكنة (حجم السوق موازني × حصة السوق موازنية) × سعر متوسط موازني	(حجم السوق حقيقي × حصة السوق موازنية) × سعر متوسط موازني	(حجم السوق حقيقي × حصة السوق حقيقية) × سعر متوسط موازني
دج 1240 × (ب) × 50 % × 40000 = 24800000 دج	دج 1240 × (ع) × 50 % × 50000 = 31000000 دج	دج 1240 × (أ) × 48 % × 50000 = 29760000 دج
↑	↑	↑
انحراف على حجم السوق (ص) 6200000 دج		انحراف على حصة السوق (ع) 1240000- دج
↑		
انحراف على حجم المبيعات (ص) 4960000 دج		

(أ). حصة السوق حقيقية = $24000 \setminus 50000 = 48\%$

(ب). سعر متوسط موازني = $24800000 \setminus 1240 = 20000$ دج

(ج). حصة السوق موازنية = $20000 \setminus 40000 = 50\%$

3. الانحرافات على الهوامش

عندما تكون الأعباء المتغيرة ذات أهمية (معتبرة)، فإنه من المفيد تحليل الانحرافات على الهامش على التكلفة المتغيرة. لأن التركيز على رقم الأعمال فقط، قد يؤدي إلى دفع و تشجيع الاعوان التجاريين على التركيز على الوصول إلى رقم الأعمال من خلال بيع المنتجات ذات مردود ضعيف. كما سنبين أن الانحراف على رقم الأعمال ما هو إلا مكون من الانحراف على الهامش.

تقنية تحليل الانحراف على الهامش تذكرنا بتحليل الانحراف على رقم الأعمال، المدروسة أعلاه. حيث سنجد الانحراف على تركيبة المبيعات والانحراف على حجم المبيعات. مع ذلك يوجد بعض الاختلافات. حيث نميز بين حالتين: أين تقاس (تقيم) المبيعات بالحجم. وأين تقاس بالقيمة.

تحليل حجم المبيعات يعني أننا نتابع الكميات المباعة من كل نوع من السلع. أي أنه لا يمكن تجميع كميات من أصناف غير متجانسة. طبعاً يمكن تسيير هذه المبيعات فقط عندما تكون الأصناف محدودة وقليلة. كما هو الأمر في المثال الموالي، حيث يوجد ثلاثة أنواع (نماذج) فقط من الحواسيب المحمولة. وعلى العكس من ذلك، عندما تكون تشكيلة الأصناف موسعة، كما هو الحال في المساحات الكبرى للتوزيع. فإننا مجبرون على قياس المبيعات من خلال الوحدة المتجانسة المتاحة؛ الوحدة النقدية. فنقول أن المبيعات يتم قياسها بالقيمة.

1.3. حالة قياس المبيعات بالكميات المباعة

1.1.3. معطيات المثال

تقوم شركة "الدقة" بإنتاج وبيع الحواسيب (مفكرة الكترونية). تعرض هذه الشركة ثلاثة أصناف، حاسوب محترف، للاطارات والمدراء (ح. ح. 1)، حاسوب عادي، يستهدف عامة المستعملين من الجمهور (ح. ع. ج. أ). الى جانب صنف ثالث حاسوب صغير وبسيط (ح. ص. ب.). اليك معطيات الفصل الرابع 2018. موازنة الفصل الرابع 2018.

سعر البيع	تكلفة متغيرة وحدوية	هامش على تكلفة متغيرة وحدوي	كميات مباعه	تركيبه
379 دج (ح.ح.1)	182 دج	197 دج	12500	12.5%
269 دج (ح.ع.ج.)	98 دج	171 دج	37500	37.5%
149 دج (ح.ص.ب.)	65 دج	84 دج	50000	50%
			100000	100%

محقق الفصل الرابع 2018.

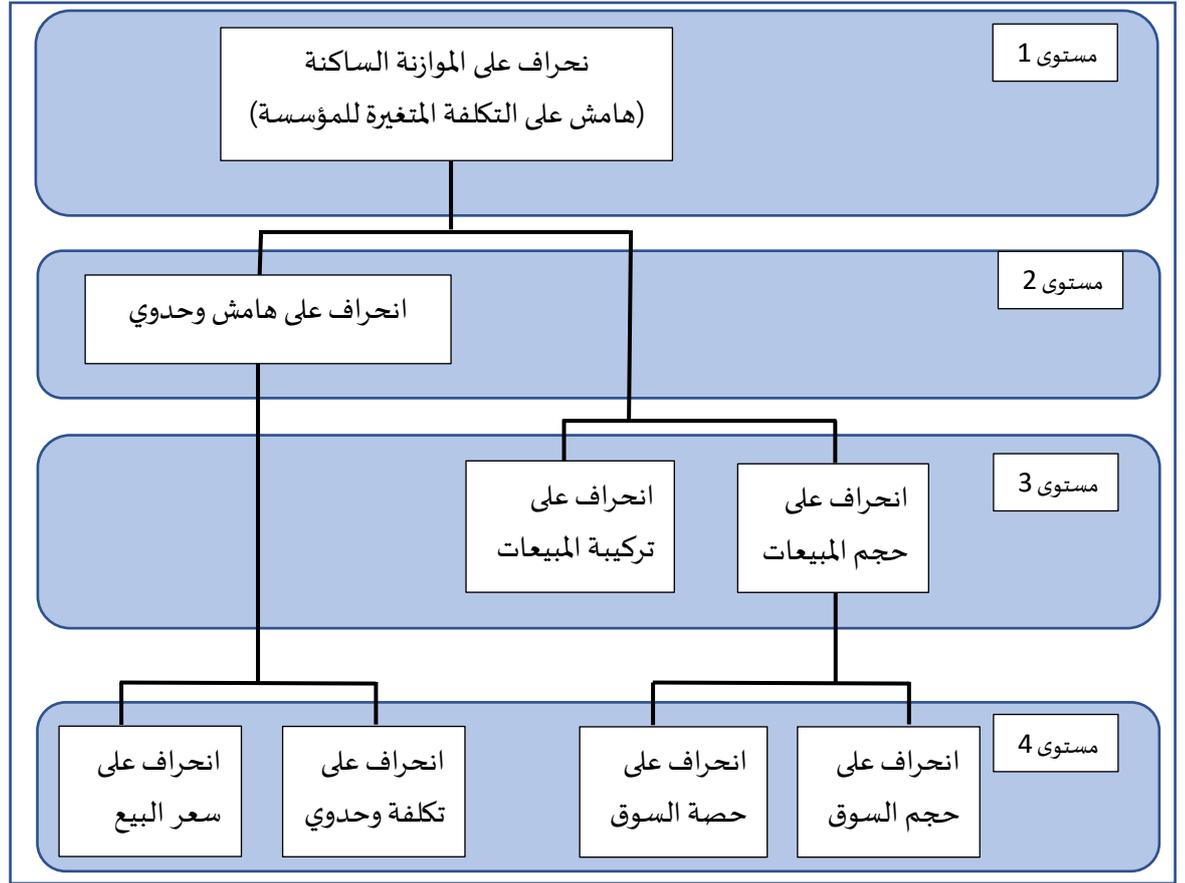
سعر البيع	تكلفة متغيرة وحدوية	هامش على تكلفة متغيرة وحدوي	كميات مباعه	تركيبه
349 دج (ح.ح.1)	178 دج	171 دج	11000	10%
285 دج (ح.ع.ج.)	92 دج	193 دج	44000	40%
102 دج (ح.ص.ب.)	73 دج	29 دج	55000	50%
			110000	100%

2.1.3. انحراف على الموازنة الساكنة

الانحراف على الموازنة الساكنة للهامش على التكاليف المتغيرة هو الفرق بين الهامش الحقيقي والهامش المقدر للموازنة الساكنة

انحراف على الموازنة على الهامش على التكلفة المتغيرة	=	(هامش حقيقي) - (هامش موازنة ساكنة)
(ح.ح.1)	=	(11000 × 171) - (12500 × 197) دج = -581500 (غ)
(ح.ع.ج.)	=	(44000 × 193) - (37500 × 171) دج = 2079500 (ص)
(ح.ص.ب.)	=	(55000 × 29) - (50000 × 84) دج = -2605000 (غ)
	=	1107000 دج (غ)

الهامش اقل بكثير من التقديرات. وحده التحليل المعمق سيسمح بمعرفة الأسباب التي أدت الى هذا الوضع المتدهور. الشكل الموالي يبين تمفصل (تقسيمات) الانحراف على الهامش على التكلفة المتغيرة.



3.1.3. انحراف على الهامش الوحدوي

الانحراف على الهامش الوحدوي هو الفرق بين الهامش الحقيقي والهامش الموازني للكميات المباعة فعلا. يقابل الانحراف على سعر البيع في تحليل رقم الاعمال. يعكس الفرق بين الهامش الوحدوي المتوسط الحقيقي والهامش الوحدوي الموازني، مع بقاء الأشياء الأخرى كما هي (على حالها).

$$\text{انحراف على الهامش الوحدوي} = (\text{هامش حقيقي}) - (\text{هامش وحدوي موازني} \times \text{كمية مباعه حقيقية})$$

للمنموذج

$$= (\text{هامش وحدوي حقيقي}) - (\text{هامش وحدوي موازني} \times \text{كمية مباعه حقيقية})$$

$$\text{انحراف على الهامش الوحدوي المتوسط} = \text{مجموع الانحرافات على الهامش الوحدوي لكل نموذج}$$

$$(ح.ح.1) = (171 \text{ دج} \times 11000) - (197 \text{ دج} \times 11000) = -286000 \text{ دج (غ)}$$

$$(ح.ع.ج) = (193 \text{ دج} \times 44000) - (171 \text{ دج} \times 44000) = 968000 \text{ دج (ص)}$$

$$(ح.ص.ب.) = (29 \text{ دج} \times 55000) - (84 \text{ دج} \times 55000) = -3025000 \text{ دج (غ)}$$

$$\text{انحراف على الهامش الوجودي المتوسط} = -2343000 \text{ دج (غ)}$$

جاء الانحراف على الهامش الوجودي في غير صالح المؤسسة، يرجع السبب الأهم الى ضعف الهامش المحقق على نموذج (ح.ص.ب.) الذي خفض الهامش الوجودي المتوسط للحواشيب.

يحسب الهامش الوجودي بالفرق بين سعر البيع وبين التكلفة المتغيرة للوحدة. وبالتالي فان الانحراف على الهامش الوجودي يمكن تحليله كالفرق بين انحراف على سعر البيع وانحراف على تكلفة متغيرة للوحدة.

انحراف على سعر البيع

انحراف على سعر البيع للمنموذج	=	(سعر بيع حقيقي × كمية مبيعة حقيقية)	-	(سعر بيع موازني × كمية مبيعة حقيقية)
(ح.ح.1)	=	(349 دج × 11000)	-	(379 دج × 11000)
(ح.ع.ج.)	=	(285 دج × 44000)	-	(269 دج × 44000)
(ح.ص.ب.)	=	(102 دج × 55000)	-	(149 دج × 55000)
انحراف على سعر البيع المتوسط	=		-	-2211000 دج (غ)

انحراف على تكلفة متغيرة وحدوية

انحراف على تكلفة متغيرة وحدوية للمنموذج	=	(تكلفة متغيرة وحدوية حقيقية × كمية مبيعة حقيقية)	-	(تكلفة متغيرة وحدوية موازنية × كمية مبيعة حقيقية)
(ح.ح.1)	=	(178 دج × 11000)	-	(182 دج × 11000)
(ح.ع.ج.)	=	(92 دج × 44000)	-	(98 دج × 44000)
(ح.ص.ب.)	=	(73 دج × 55000)	-	(65 دج × 55000)
انحراف على تكلفة متغيرة وحدوية متوسطة	=		-	132000 دج (غ)

يمكن تلخيص الانحراف على الهامش الوجودي على التكلفة المتغيرة، كالتالي:

انحراف على سعر البيع (1)	انحراف على تكلفة متغيرة وحدوية (2)	الانحراف على الهامش الوجودي على التكلفة المتغيرة (3) = (1) - (2)
(ح.ح.1) = -330000 دج (غ)	= -440000 دج (ص)	= -286000 دج (غ)
(ح.ع.ج.) = 704000 دج (ص)	= -264000 دج (ص)	= 968000 دج (ص)
(ح.ص.ب.) = -2585000 دج (غ)	= 440000 دج (غ)	= -3025000 دج (غ)
= -2211000 دج (غ)	= 132000 دج (غ)	= -2343000 دج (غ)

في الغالب، يرجع تدهور الهامش الوحدوي على التكلفة المتغيرة الى تدني سعر بيع نموذج الحاسوب الصغير (ح. ص. ب.). تم احترام الموازنة فيما يخص التكاليف. لمزيد من البحث في أسباب الانحراف على التكلفة الوحدوية يمكن تحليله الى انحراف على المواد، وانحراف على اليد العاملة والى انحراف على الأعباء غير المباشرة (كما سبق وقد راينا).

4.1.3. انحراف على تركيبة المبيعات

يمثل الانحراف على تركيبة المبيعات الفرق بين: الهامش الموازي بدلالة الكمية الاجمالية المباعة لكل الفئات مرجحة بالتركيبية الحقيقية للمبيعات، وبين الهامش الموازي بدلالة الكمية الاجمالية المباعة لكل الفئات مرجحة بالتركيبية الموازية للمبيعات. فهو يعكس فرق التأثير على الهامش بين استعمال التركيبية الحقيقية والتركيبية الموازية، مع بقاء الأشياء الأخرى كما هي (على حالها).

هامش وحدوي موازي	×	(نسبة مئوية حقيقية - نسبة مئوية موازية)	×	كمية اجمالية مباعة حقيقية	=	انحراف جزئي على تركيبة المبيعات للنموذج
------------------------	---	--	---	---------------------------------	---	--

انحراف على تركيبة المبيعات = مجموع الانحرافات الجزئية على تركيبة كل نموذج

$$(ح.ح.1) = 110000 - (10\% - 12.5\%) \times 197 \text{ دج} = 541750 \text{ دج (غ)}$$

$$(ح.ع.ج.) = 110000 - (40\% - 37.5\%) \times 171 \text{ دج} = 470250 \text{ دج (ص)}$$

$$(ح.ص.ب.) = 110000 - (50\% - 50\%) \times 84 \text{ دج} = 0 \text{ دج}$$

$$\text{انحراف على تركيبة المبيعات} = 71500 \text{ دج (غ)}$$

جاء الانحراف على تركيبة المبيعات في غير صالح مؤسسة "الدقة" لان النسبة المئوية للحواشيب الأعلى هامشا قد نقصت (تدهورت) (ح.ح.1 انخفضت من 12.5% الى 10%)، على حساب النسبة المئوية للحواشيب الأقل هامشا التي ارتفعت (زادت) (ح.ع.ج. من 37.5% الى 40%).

5.1.3. انحراف على حجم المبيعات

يمثل الانحراف على حجم المبيعات (او على الكمية المباعة) الفرق بين الهامش الموازي بدلالة الكمية الاجمالية المباعة لكل النماذج، وبين الهامش الموازي بدلالة الكمية الاجمالية الموازية. نجد في كلا طرفي عملية الطرح ان تركيبية المبيعات هي التركيبية الموازية. يعكس هذا الانحراف تأثير حجم مجموع المبيعات، مع بقاء الأشياء الأخرى كما هي (على حالها).

هامش وحدوي موازي	×	نسبة مئوية موازية	×	كمية اجمالية مباعة - كمية اجمالية مباعة موازية	=	انحراف جزئي على حجم المبيعات لاحد النماذج
------------------------	---	----------------------	---	---	---	--

انحراف على حجم المبيعات = مجموع الانحرافات الجزئية على حجم كل نموذج

$$(ح.ح.1) = (100000 - 110000) \times 12.5\% \times 197 \text{ دج} = 246250 \text{ دج (ص)}$$

$$(ح.ع.ج) = (100000 - 110000) \times 37.5\% \times 171 \text{ دج} = 641250 \text{ دج (ص)}$$

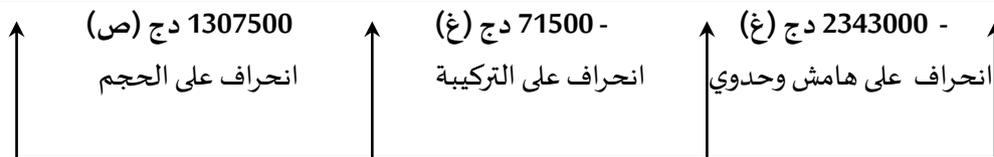
$$(ح.ص.ب) = (100000 - 110000) \times 50\% \times 84 \text{ دج} = 420000 \text{ دج (ص)}$$

$$\text{انحراف على حجم المبيعات} = 1307500 \text{ دج (ص)}$$

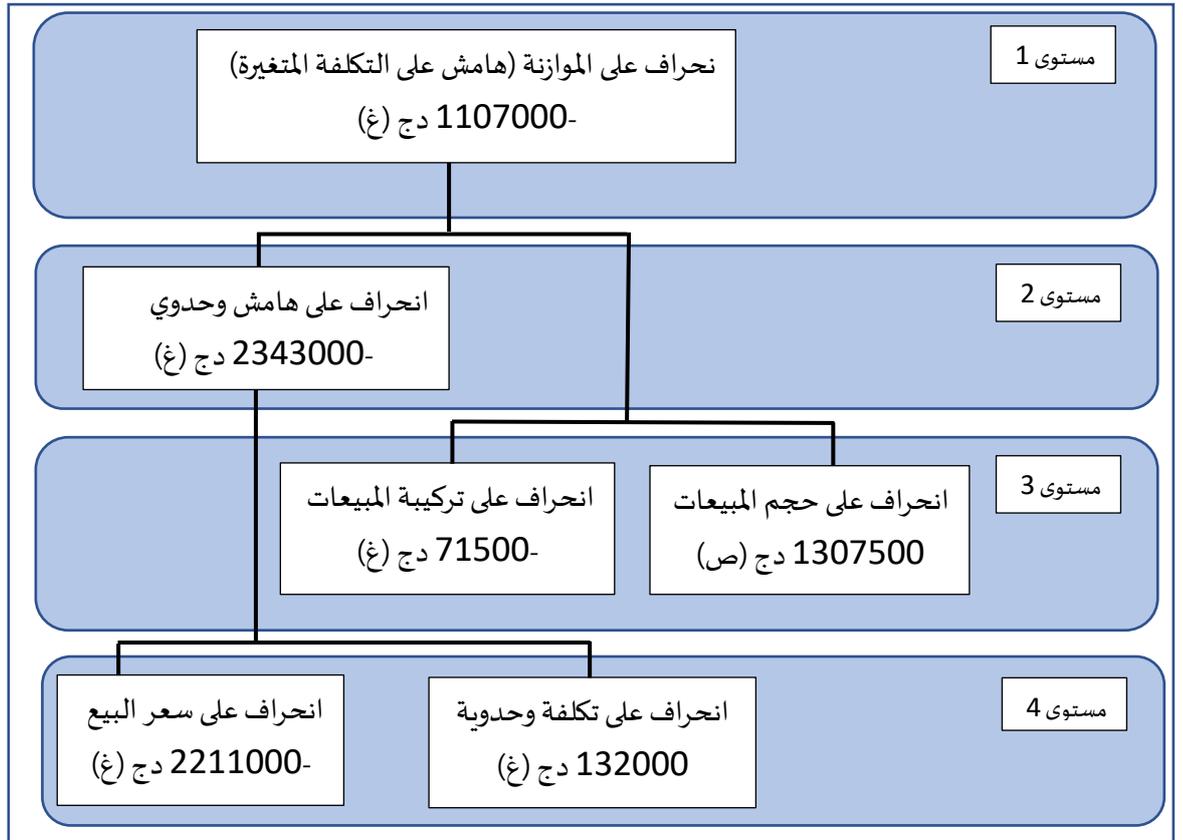
جاء الانحراف في صالح مؤسسة "الدقة" لأنها باعت 110000 حاسوب، لكل النماذج. بدلا من 100000 حاسوب المقدر. لمزيد من التحليل فان هذا الانحراف، يمكن تجزئته الى انحراف على حجم السوق وانحراف على الحصة السوقية (كما سبق وقد راينا). يمكن تلخيص وتقديم ذلك على النحو التالي

جدول رقم () الانحراف على الهامش على التكلفة المتغيرة لمؤسسة "الدقة" للفصل الرابع 2018.

موازنة ساكنة (كمية اجمالية موازنة × تركيبة موازنة × هامش وحدوي موازني)	(كمية اجمالية حقيقية × تركيبة موازنة × هامش وحدوي موازني)	موازنة مرنة (كمية اجمالية حقيقية × تركيبة حقيقية × هامش وحدوي موازني)	معطيات حقيقية (كمية اجمالية حقيقية × تركيبة حقيقية × هامش وحدوي حقيقي)
$197 \times 12.5\% \times 100000$ دج = 246250	$197 \times 12.5\% \times 110000$ دج = 2708750	$197 \times 10\% \times 110000$ دج = 2167000	<u>نموذج (ح.ح.1)</u> $171 \times 10\% \times 110000$ دج = 1881000
$171 \times 37.5\% \times 100000$ دج = 641250	$171 \times 37.5\% \times 110000$ دج = 7053750	$171 \times 40\% \times 110000$ دج = 7524000	<u>نموذج (ح.ع.ج)</u> $193 \times 40\% \times 110000$ دج = 8492000
$84 \times 50\% \times 100000$ دج = 4200000	$84 \times 50\% \times 110000$ دج = 4620000	$84 \times 50\% \times 110000$ دج = 4620000	<u>نموذج (ح.ص.ب)</u> $29 \times 50\% \times 110000$ دج = 1595000
دج 13075000	دج 14382500	دج 14311000	دج 11968000



الشكل رقم () تحليل الانحراف على الهامش



2.3. حالة قياس المبيعات برقم الاعمال

1.2.3. معطيات المثال

تقوم شركة "الوافر" باستغلال سوپر ماركت في احد المراكز التجارية. مساحة البيع مقسمة الى ثلاثة رفوف: مواد غذائية (1200 مرجع)، البسة واقمشة (300 مرجع)، خردوات (500 مرجع). من الواضح انه ليس من الممكن تحليل الهامش على تكلفة الشراء لكل مرجع من 2000 مرجع. اذا التحليل يكون على مستوى الرفوف، خصوصا ان كل اصناف الرف الواحد لها نفس معدل الهامش. وبما ان الأصناف غير متجانسة، فان حجم المبيعات لا يمكن قياسه بالوحدات العينية. الوحدة المشتركة بين كل الأصناف هي الوحدة النقدية وان حجم المبيعات يعبر عنه برقم الاعمال. جاءت معطيات شهر مارس 2018 كالتالي (الاف الدنانير):

موازنة مارس 2018.

رقم الاعمال (1)	هامش على تكلفة الشراء (2)	معدل الهامش (1)\(2)=(3)	تركيبة (1)=4)\مج(1)
14400	2880	% 20	% 60
2400	600	% 25	% 10
7200	2160	% 30	% 30
	5640		% 100

محقق مارس 2018.

رقم الاعمال (1)	هامش على تكلفة الشراء (2)	معدل الهامش (1)\(2)=(3)	تركيبة (1)=4)\مج(1)
12100	2904	% 24	% 55
2640	554.4	% 21	% 12
7260	2323.2	% 32	% 33
	5781.6		% 100

2.2.3. انحراف على الموازنة الساكنة

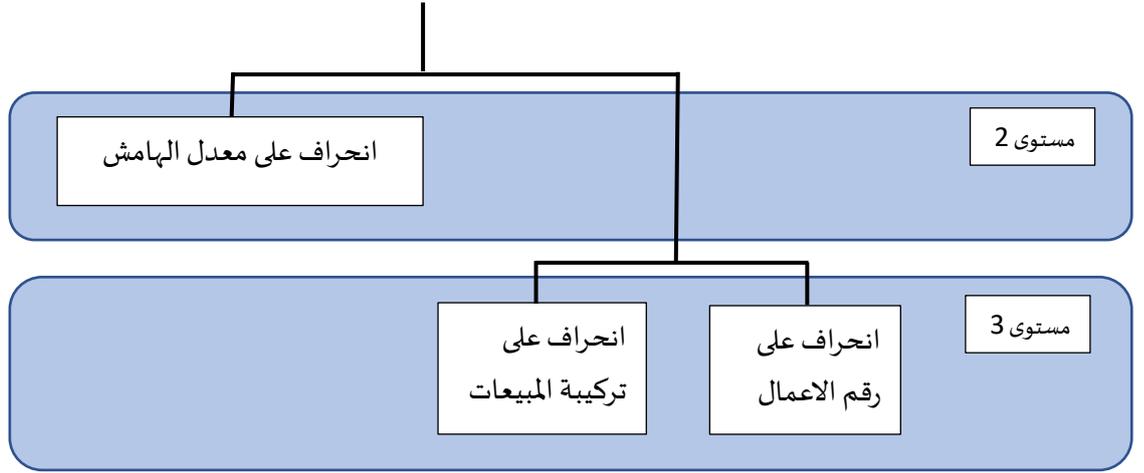
الانحراف على الموازنة الساكنة للهامش على تكلفة الشراء هو الفرق بين الهامش الحقيقي والهامش المقدر للموازنة الساكنة

انحراف على الموازنة الساكنة للهامش على تكلفة الشراء	= (هامش حقيقي) - (هامش موازنة ساكنة)
مواد غذائية	= (2904 دج) - (2880 دج) = 24.0 دج (ص)
البسة واقمشة	= (554.4 دج) - (600 دج) = -45.6 دج (غ)
خردوات	= (2323.2 دج) - (2160 دج) = 163.6 دج (ص)
	= 141.6 دج (ص)

الهامش اكر بقليل من التقديرات (5781.6 دج - 5640 دج = 141.6 دج)، بالرغم من انخفاض رقم الاعمال (22000 دج - 24000 دج = -2000 دج). وحده التحليل المعمق سيسمح بمعرفة الأسباب التي أدت الى هذه المفارقة (تناقض). الشكل الموالي يبين تمفصل (تقسيمات) الانحراف على الهامش على تكلفة الشراء.

انحراف على الموازنة الساكنة
(هامش على تكلفة الشراء للمؤسسة)

مستوى 1



3.2.3. انحراف على معدل الهامش

في رف الألبسة والاقمشة مثلا، يتم بيع البزات والقمصان وكذلك الجوارب. مفهوم هامش وحدوي متوسط ليس وجيها (غير مناسب). لان حساب متوسط هامش البزة وهامش زوج من الجوارب لا يعني شيئا. في حين، مفهوم معدل الهامش يصبح ذو دلالة لان مؤسسة "الوافر" تطبق نفس المعدل على البزات والجوارب. الانحراف على معدل الهامش هو الفرق بين معدل الهامش الحقيقي ومعدل الهامش الموازي لرقم الاعمال المحقق فعلا.

انحراف على معدل الهامش احد الرفوف	=	(هامش حقيقي) -	(معدل هامش موازي × رقم اعمال حقيقي للرف)
	=	× رقم اعمال حقيقي للرف	(معدل هامش موازي × رقم اعمال حقيقي للرف)
انحراف على معدل الهامش المتوسط	=	مجموع الانحرافات على معدل الهامش لكل رف	
مواد غذائية	=	(12100 × % 24) - (12100 × % 20) = 484.0 دج (ص)	
البسة واقمشة	=	(2640 × % 21) - (2640 × % 25) = 105.6 دج (غ)	
خردوات	=	(7260 × % 32) - (7260 × % 30) = 145.2 دج (ص)	
انحراف على معدل الهامش المتوسط	=	523.6 دج (ص)	

جاء الانحراف على معدل الهامش في صالح المؤسسة اجمالا. أي بالنسبة لرفي مواد غذائية وخردوات، حيث ارتفع معدل هامشهما (من 20 % الى 24 %، ومن 30 % الى 32 %، على التوالي)، بينما في رف الألبسة والاقمشة حدث العكس. انخفض معدل الهامش (من 25 % الى 21 %).

4.2.3. انحراف على تركيبة المبيعات

يمثل الانحراف على تركيبة المبيعات الفرق بين: معدل الهامش الموازي مطبق على رقم الاعمال الإجمالي المحقق مرجح بالتركيبة الحقيقية للمبيعات، وبين معدل الهامش الموازي مطبق على رقم الاعمال الإجمالي المحقق مرجح بالتركيبة الموازية للمبيعات.

معدل هامش موازي	×	(نسبة مئوية حقيقية - نسبة مئوية موازية)	×	رقم اعمال إجمالي حقيقي	=	انحراف جزئي على تركيبة المبيعات للرف
-----------------	---	---	---	------------------------	---	--------------------------------------

انحراف على تركيبة المبيعات = مجموع الانحرافات الجزئية على تركيبة كل رف

$$\text{مواد غذائية} = 22000 \times (55\% - 60\%) \times 20\% = -220 \text{ دج (غ)}$$

$$\text{البسة واقمشة} = 22000 \times (12\% - 10\%) \times 25\% = 110 \text{ دج (ص)}$$

$$\text{خردوات} = 22000 \times (33\% - 30\%) \times 30\% = 198 \text{ دج (ص)}$$

$$\text{انحراف على تركيبة المبيعات} = 88 \text{ دج (ص)}$$

جاء الانحراف على تركيبة المبيعات في صالح المؤسسة اجمالاً. أي بالنسبة لرفي الألبسة والاقمشة وخردوات، حيث ارتفع تركيبتهما (من 10% الى 12%، ومن 30% الى 33%، على التوالي)، بينما في رف مواد غذائية حدث العكس. انخفض معدل تركيبته (من 60% الى 55%). يعني ان المبيعات شهدت اقبالا (توجهها) نحو رفي الألبسة والاقمشة والخردوات (ذات معدل للهامش الأعلى). على حساب رف المواد الغذائية.

5.2.3. انحراف على رقم الاعمال

الانحراف على رقم العمال يأخذ مكان الانحراف على حجم المبيعات بما ان رقم الاعمال هو المقياس الوحيد لهذا الحجم. يمثل الانحراف رقم الاعمال الفرق بين الهامش الموازي بدلالة رقم الاعمال الإجمالي الحقيقي، وبين الهامش الموازي بدلالة رقم الاعمال الإجمالي الموازية. نجد في كلا طرفي عملية الطرح ان تركيبة المبيعات هي التركيبة الموازية.

معدل هامش موازي	×	نسبة مئوية موازية	×	رقم اعمال إجمالي حقيقي - رقم اعمال موازية	=	انحراف جزئي على رقم الاعمال لأحد الرفوف
-----------------	---	-------------------	---	---	---	---

انحراف على رقم الاعمال = مجموع الانحرافات الجزئية على رقم اعمال لكل رف

$$\text{مواد غذائية} = (24000 - 22000) \times 60\% \times 20\% = -240 \text{ دج (غ)}$$

$$\text{البسة واقمشة} = (24000 - 22000) \times 10\% \times 25\% = -50 \text{ دج (غ)}$$

$$\text{خردوات} = (24000 - 22000) \times 30\% \times 30\% = 180 \text{ دج (غ)}$$

جاء الانحراف في غير صالح مؤسسة "الوافر" لانها حققت رقم اعمال 22000 دج اقل مما كان مقدر 24000 دج، أي -2000 دج.

جدول رقم () الانحرافات على هاش على تكلفة الشراء لمؤسسة "الوافر" لشهر مارس 2018.

موازنة ساكنة (رقم اعمال اجمالي موازنة × تركيبة موازنة × معدل هامش موازني)	(رقم اعمال اجمالي حقيقية × تركيبة موازنة × معدل هامش موازني)	موازنة مرنة (رقم اعمال اجمالي حقيقية × تركيبة حقيقية × معدل هامش موازني)	معطيات حقيقية (رقم اعمال اجمالية حقيقي × تركيبة حقيقية × معدل هامش حقيقي)
$24000 \times 60\% \times 20\% = 2880$ دج	$22000 \times 60\% \times 20\% = 2640$ دج	$22000 \times 55\% \times 20\% = 2420$ دج	<u>مواد غذائية</u> $22000 \times 55\% \times 24\% = 2904$ دج
$24000 \times 10\% \times 25\% = 600$ دج	$22000 \times 10\% \times 25\% = 550$ دج	$22000 \times 12\% \times 25\% = 660$ دج	<u>البسة واقمشة</u> $22000 \times 12\% \times 21\% = 554.4$ دج
$24000 \times 30\% \times 30\% = 2160$ دج	$22000 \times 30\% \times 30\% = 1980$ دج	$22000 \times 33\% \times 30\% = 2178$ دج	<u>خردوات</u> $22000 \times 33\% \times 32\% = 2323.2$ دج
5640 دج	5170 دج	5258 دج	5781.6 دج

↑	↑	↑	↑
- 470 دج (غ) انحراف على رقم الاعمال	88 دج (ص) انحراف على التركيبة	523.6 دج (ص) انحراف على معدل الهامش	

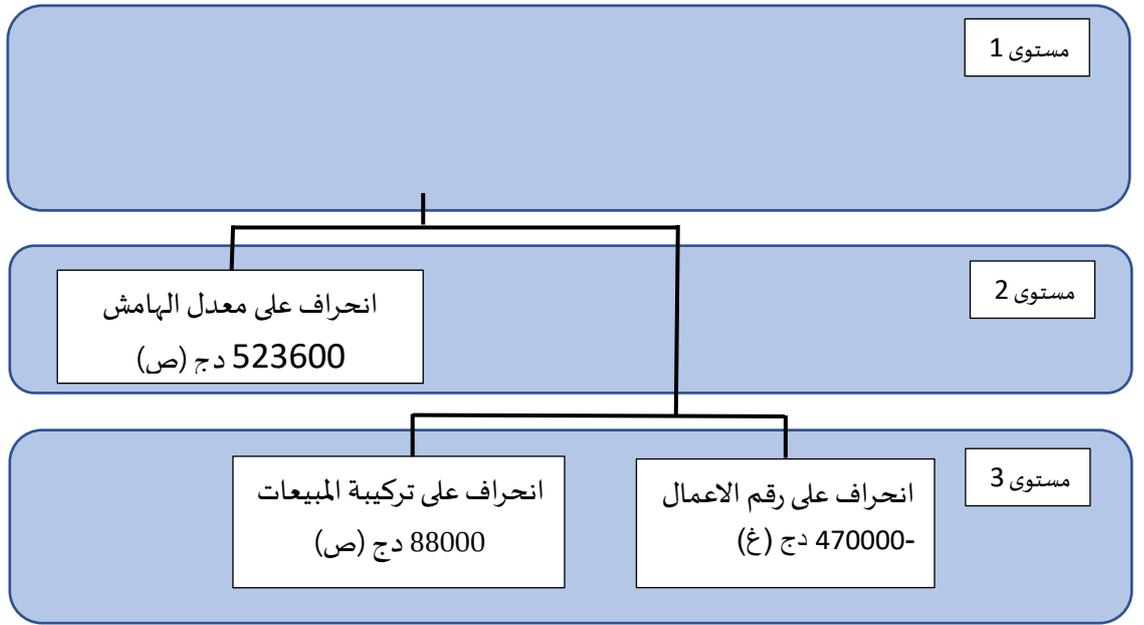
بالرغم من تدهور رقم الاعمال فقد تم تعويضه من خلال:

← ارتفاع معدل الهامش (أي بالنسبة لرفي مواد غذائية وخردوات، حيث ارتفع معدل هامشهما (من 20 الى 24 %، ومن 30 الى 32 %، على التوالي)، بينما في رف الألبسة والاقمشة حدث العكس. انخفض معدل الهامش (من 25 % الى 21 %).

← وكذلك التحسن في تركيبة المبيعات بين الرفوف. (أي بالنسبة لرفي الألبسة والاقمشة وخردوات، حيث ارتفع تركيبتهما (من 10 % الى 12 %، ومن 30 الى 33 %، على التوالي)، بينما في رف مواد غذائية حدث العكس. انخفض معدل تركيبته (من 60 % الى 55 %).

← في رف مواد غذائية، تراجع رقم الاعمال حدث عند معدل هامش موازني الاضعف (أي 20 % للمواد الغذائية، من بين المعدلين الاخرين 25 % و 30 % لرفي الألبسة والاقمشة وخردوات على التوالي).

انحراف على الموازنة الساكنة
(هامش على تكلفة الشراء للمؤسسة)
141600 دج (ص)



تمارين الفصل السادس تحليل الانحرافات في حالة تعدد المنتجات وتعدد عوامل الإنتاج

مستوى 1

تمرين 11.6. انحراف على المرردودية وعلى تركيبة المواد (من امتحان امريكي لشهادة محاسبة عمومية).

المركب الكيميائي	كمية حقيقية (لتر)	كمية موازنية (لتر)	سعر معياري للتر
ار 7 (E)	24080	25200	0.20 دج
مر 4 (P)	15480	16800	0.45 دج
بنز (B)	36120	33600	0.15 دج
كر 1 (C)	10320	8400	0.30 دج

تنتج احدى الشركات سائل كيميائي "ك وس 1" يزيد في كفاءة وسرعة المحرك، اليك معلومات شهر مارس 2018 ، فيما يخص الكميات الموازنية والحقيقية للمواد الاولية المستهلكة في انتاج "ك وس 1" وكذا أسعارها المعيارية.

المطلوب :

1. احسب الانحراف على كمية المواد لشهر مارس .
2. احسب الانحرافات على المرردودية وعلى تركيبة المواد لشهر مارس.
3. استخلص الاستنتاجات من نتائج السؤال السابق.

تمرين 12.6. انحراف على المرردودية وعلى تركيبة عمل الافراد المعالجين (شبه طبيين) تقدم مصحة "السلامة" جدول العمل لافرادها (ممرضات، مساعدات علاج، ممرضات الغرف)، لشهر مارس 2018.

ساعات حقيقية ساعات موازنية معدل ساعة موازني

ممرضات	8750	8100	25 دج
مساعداً علاج	4900	5400	17 دج
ممرضات الغرف	3850	4500	12 دج

المطلوب :

1. احسب الانحراف على المردودية وعلى تركيبة العمل لشهر مارس.
2. استخلص الاستنتاجات من نتائج السؤال السابق.

تمرين 13.6. انحراف على رقم العمال

تأجر البلدية ملعبها الذي يتسع الى 30000 مقعد (10000 مقعد في المدرجات الامامية و 20000 مقعد في المدرجات الخلفية)، للفريق المحلي "الابطال". يسدد "الابطال" للبلدية حقوقا على كل تذكرة دخول مقابل استعمال الملعب. كل التذاكر تباع بواسطة شبكة حجز التي تقتطع عمولة ثابتة على كل تذكرة مباعة. تقديرات "الابطال" للإيرادات الصافية الموازنة لفتي التذاكر للموسم الفارط كانت كالتالي:

مدرجات امامية	مدرجات خلفية	
35 دج	14 دج	سعر التذكرة
10 دج	6 دج	حقوق البلدية
5 دج	3 دج	عمولة الحجز
20 دج	5 دج	ايراد صافي

لم يختلف الايراد الصافي المحقق للتذكرة عن الايراد الصافي الموازي. عدد التذاكر الموازية والحقيقية المباعة، في الموسم الماضي، كنت في المتوسط في كل مقابلة رياضية كالتالي:

مبيعات موازنة	مبيعات حقيقية	
8000 تذكرة	6600 تذكرة	مدرجات امامية
12000 تذكرة	15400 تذكرة	مدرجات خلفية
20000 تذكرة	22000 تذكرة	مجموع

رئيس فريق "الابطال" جد مبتهج بعدد رواد الملعب الذي تجاوز 10% التقديرات، بالرغم انهيار الاقتصاد المحلي منذ ستة اشهر.

المطلوب :

1. احسب الانحراف على عدد التذاكر و على تركيبة الايراد الصافي لكل فئة من التذاكر.
2. قدم حوصلة للانحرافات على الإيرادات مع التعليق.

مستوى 3

تمرين 14.6. انحراف على السعر، على المردودية وعلى تركيبة المواد 15
 تنتج احدى الشركات احد المكملات الغذائية للأطفال "النمو"، يتكون من دقيق لين، كاكاو، سكر. تكلفة
 الإنتاج الموازنية لـ 100000 كغ من "النمو"، في شهر مارس، مفصلة كما يلي:

كاكاو	45000 كغ بـ 0.30 دج للكغ
دقيق لين	180000 كغ بـ 0.26 دج للكغ
سكر	75000 كغ بـ 0.22 دج للكغ

الأعباء الحقيقية كالآتي

كاكاو	62000 كغ بـ 0.28 دج للكغ
دقيق لين	155000 كغ بـ 0.26 دج للكغ
سكر	93000 كغ بـ 0.20 دج للكغ

المطلوب :

1. احسب الانحراف على السعر و الانحراف على الكمية لشهر مارس.
2. احسب الانحراف على المردودية وعلى تركيبة المواد لشهر مارس
3. استخلص الاستنتاجات من نتائج السؤالين السابقين.

تمرين 15.6. انحراف على السعر، على المردودية وعلى تركيبة المواد (صناعة العطور) 16
 تقوم شركة "شذى" بصناعة نوع من العطور بمزج ثلاثة مستخلصات (الزهر، R، الفل M والريحان L) بالنسب
 المعيارية على التوالي 40 %، 30 % و 30 % . التكلفة المعيارية للتر من المستخلص هو على التوالي 6 دج، 3.50
 دج و 2.50 دج. يشير مدير الإنتاج الى ان المردودية كانت 80 % خلال الأشهر الأخيرة. المؤسسة لا تخزن المواد
 الأولية لان تخزينها مكلف.

انتجت المؤسسة الأسبوع الماضي 75000 لتر من العطر باستهلاك مستخلصات بقيمة 449500 دج. الكميات
 والتكلفة الوحيدة الحقيقية لكل نوع من المستخلصات مبين كالتالي:

مستخلص	كميات حقيقية	تكلفة اللتر
الزهر R	45000 ل	5.50 دج
الفل M	35000 ل	4.20 دج
الريحان L	20000 ل	2.75 دج

المطلوب :

1. احسب الانحراف على السعر و الانحراف على الكمية للمستخلصات.
2. احسب الانحراف على المردودية وعلى تركيبة المستخلصات.
3. اشرح أهمية هذه الانحرافات من وجهة نظر المديرية (الإدارة).

تمرين 16.6. انحراف على السعر، على المردودية وعلى تركيبة المواد المباشرة (صناعة غذائية) 17

تنتج شركة احد أنواع التحلية "سلطة الفواكه" ، يتكون من اناناس، موز ، منغا. المقادير المعيارية للإنتاج 80 كغ من "سلطة الفواكه" هي كما يلي:

اناناس	50 كغ بـ 0.60 دج للكغ	30 دج
موز	30 كغ بـ 0.30 دج للكغ	9 دج
منغا	20 كغ بـ 0.45 دج للكغ	9 دج
	100 كغ	48 دج

لإنتاج 80 كغ من "سلطة الفواكه" يتطلب 100 كغ من الفواكه، لا يوجد مخزون فواكه.
المعطيات الحقيقية لإنتاج 54000 كغ من "سلطة الفواكه" في شهر مارس كانت كالآتي:

اناناس	36400 كغ بـ 0.54 دج للكغ	19656 دج
موز	18200 كغ بـ 0.36 دج للكغ	6552 دج
منغا	15400 كغ بـ 0.42 دج للكغ	6468 دج
	70000 كغ	32676 دج

المطلوب :

1. احسب الانحراف على السعر و الانحراف على الكمية المستعملة في شهر مارس.
2. احسب الانحراف على المردودية وعلى التركيبة لشهر مارس
3. استخلص الاستنتاجات من نتائج السؤاليين السابقين.
4. ما هي الاستعمالات التي يمكن لمديرية المؤسسة استفادتها بخصوص المردودية و التركيبة

تمرين 18.6. نحراف على السعر، على المردودية وعلى تركيبة اليد العاملة المباشرة (تقديم خدمات) 19
تضم ورشة (مكتب) دراسات هندسية ثلاثة أنواع من المعماريين: مهندسون معماريون يشرفون على تسير الورشة، معماريون اساسيون مسؤولون عن المشاريع ومعماريون يشاركون في الإنجاز التقني. التكلفة الموازنة لخمسة مشاريع معمارية أنجزت مؤخرا كانت كالتالي:

معماريون مسيروون	6000 ساعة بـ 105 دج للساعة	63000 دج
معماريون اساسيون	1800 ساعة بـ 75 دج للساعة	135000 دج
معماريون تقنيون	3600 ساعة بـ 25 دج للساعة	90000 دج

الوقت الحقيقي المستغرق في انجاز هذه المشاريع الخمسة هو:

معماريون مسيروون	295 ساعة بـ 108 دج للساعة	31860 دج
معماريون اساسيون	2360 ساعة بـ 70 دج للساعة	165200 دج
معماريون تقنيون	3245 ساعة بـ 30 دج للساعة	97350 دج

المطلوب :

1. احسب الانحراف على معدل الساعة وعلى كمية الوقت المستعملة للمشاريع الخمسة.
2. احسب الانحراف على المردودية وعلى تركيبة المعمارين للمشاريع الخمسة.
3. علق على نتائج السؤالين السابقين.
4. ما هي الاستعمالات التي يمكن لمديرية الورشة استفادتها بخصوص المردودية و التركيبة

تمرين 20.6. تحليل الهامش على تكلفة متغيرة، لعدة منتجات، حجم السوق والحصة السوقية. 21
تبيع شركة "العذوبة" مياه معدنية من خلال قنني توزيع: تجار جملة يعيدون البيع لتجار جواريين و مراكز تجارية. اليك معطيات موازنية وحقيقية لسهر جوان 2018.

موازنة جوان

سعر بيع	تكلفة وحدوية متغيرة	هامش وحدوي على تكلفة متغيرة	كميات مباعة (قرورة)	تركيبة (حسب الكميات)
13.37 دج	12.88 دج	0.49 دج	712000	80 %
14.10 دج	13.12 دج	0.98 دج	178000	20 %
			890000	100 %

معطيات حقيقية للثلاثي الرابع 2018

سعر بيع	تكلفة وحدوية متغيرة	هامش وحدوي على تكلفة متغيرة	كميات مباعة (قرورة)	تركيبة (حسب الكميات)
13.37 دج	12.88 دج	0.49 دج	756000	84 %
14.10 دج	13.17 دج	0.93 دج	144000	16 %
			900000	100 %

تم تقدير موازنة جوان على أساس حصة سوقية تقديرية 25 % ولسوق تقدر بـ 35600000 قارورة مياه معدنية. في الواقع تم بيع 4000000 قارورة في جوان من طرف كل منتجي المياه المعدنية.

المطلوب :

1. احسب وعلق على الانحرافات على الهامش الوحدوي المتوسط، على تركيبة المبيعات وعلى حجم المبيعات.
2. احسب وعلق على الانحرافات على حجم السوق وعلى الحصة السوقية.

تمرين 21.6. تحليل الهامش على تكلفة متغيرة، لعدة منتجات، حجم السوق والحصة السوقية. 22
تستغل احدى الشركات شبكة (سلسلة) مطاعم للوجبات السريعة. المعطيات الموازنية والحقيقية لنقاط البيع الثلاثة في العاصمة لشهر مارس هي كالتالي:
موازنة شهر مارس 2018.

سعر بيع	تكلفة وحدوية متغيرة	هامش وحدوي	كميات مباعة
---------	---------------------	------------	-------------

45000	دج 2.00	دج 2.50	دج 4.50	شطيرة نقانق
25000	دج 2.30	دج 2.70	دج 5.00	سندوتش رجال
10000	دج 2.60	دج 2.90	دج 5.50	سندوتش نساء
5000	دج 3.00	دج 3.00	دج 6.00	شطيرة جبن
15000	دج 3.10	دج 3.40	دج 6.50	شطيرة لحم
100000				

حقيقي شهر مارس 2018

كميات مباعه	هامش وحدوي	تكلفة وحدوية متغيرة	سعر بيع	
57000	دج 1.90	دج 2.60	دج 4.50	شطيرة نقانق
18000	دج 2.30	دج 2.90	دج 5.20	سندوتش رجال
9600	دج 2.70	دج 2.80	دج 5.50	سندوتش نساء
13200	دج 2.60	دج 3.40	دج 6.00	شطيرة جبن
21600	دج 3.00	دج 4.00	دج 7.00	شطيرة لحم
120000				

تمثل الحصة السوقية لهذه الشركة 10 % من مبيعات الشطائر في العاصمة اين تم التقدير. في الواقع تم بيع 960000 شطيرة في العاصمة في شهر مارس 2018.

المطلوب :

1. احسب وعلق على الانحرافات على الهامش الوحدوي المتوسط، على تركيبة المبيعات وعلى حجم المبيعات.
2. احسب وعلق على الانحرافات على حجم السوق وعلى الحصة السوقية.

تمرين 22.6. تحليل رقم الاعمال، لعدة منتجات، حجم السوق والحصة السوقية (تابع للتمرين السابق). 23
مستعينا بمعطيات التمرين السابق حلل الانحرافات على رقم الاعمال لشركة بيع الشطائر في العاصمة من خلال

المطلوب :

1. احسب وعلق على الانحرافات على سعر البيع المتوسط، على تركيبة المبيعات وعلى حجم المبيعات.
2. احسب وعلق على الانحرافات على حجم السوق وعلى الحصة السوقية.

حلول تمارين الفصل السادس

مستوى 1

حل تمرين 11.6. انحراف على المرردودية وعلى تركيبة المواد (من امتحان امريكي لشهادة محاسبة عمومية).
1 و 2. انحراف على كمية المواد، احراف على المرردودية وعلى تركيبة المواد لشهر مارس.

المركب الكيميائي	كمية حقيقية (لتر)	تركيبية حقيقية
ار 7 (E)	24080	% 28
مر 4 (P)	15480	% 18
بنز (B)	36120	% 42
كر 1 (C)	10320	% 12
مجموع	86000	% 100

المركب الكيميائي	كمية موازنة (لتر)	تركيبية موازنة
ار 7 (E)	25200	% 30
مر 4 (P)	16800	% 20
بنز (B)	33600	% 40
كر 1 (C)	8400	% 10
مجموع	84000	% 100

موازنة مرنة (كمية موازنة لانتاج حقيقي × تركيبية (مزيج) موازني) × سعر وحدوي موازني (3)	(كمية حقيقية مستعملة × تركيبية (مزيج) موازني) × سعر وحدوي موازني (2)	(كمية حقيقية مستعملة × تركيبية (مزيج) حقيقية) × سعر وحدوي موازني (1)
		ار 7 (E)
$5040 \text{ دج} = 0.20 \times \% 30 \times 84000$	$5160 \text{ دج} = 0.20 \times \% 30 \times 86000$	$4816 \text{ دج} = 0.20 \times \% 28 \times 86000$
		مر 4 (P)
$7560 \text{ دج} = 0.45 \times \% 20 \times 84000$	$7740 \text{ دج} = 0.45 \times \% 20 \times 86000$	$6966 \text{ دج} = 0.45 \times \% 18 \times 86000$
		بنز (B)
$5040 \text{ دج} = 0.15 \times \% 40 \times 84000$	$5160 \text{ دج} = 0.15 \times \% 40 \times 86000$	$5418 \text{ دج} = 0.15 \times \% 42 \times 86000$

كـ1 (C)

$$\text{دج } 2520 = 84000 \times 10\% \times 0.30 \text{ دج} \quad \text{دج } 2580 = 86000 \times 10\% \times 0.30 \text{ دج} \quad \text{دج } 3096 = 86000 \times 12\% \times 0.30 \text{ دج}$$

دج 20160	دج 20640	دج 20296
انحراف على المردودية 480 دج (غ)		انحراف على التركيبة 344 دج (ص)
انحراف على الكمية 136 دج (غ)		

3. استنتاجات: اسهلكت الشركة في المجلد مواد أولية أكثر مما كان مقدر. الانحراف على التركيبة في صالح الشركة لأن المزيج الحقيقي يحتوي على الكثير من مكون (ب) (الأقل سعرا و على القليل من مكون (مر) 4 (P)) الأعلى سعرا. يعوض هذا الانحراف على التركيبة جزء فقط من الانحراف على المردودية الذي هو في غير صالح الشركة. اذا ليس في صالح الشركة ان تعتمد توليفة اقل تكلفة الا اذا أدى ذلك الى تحسين المردودية الاجمالية. كما يجب عليها ان تقلق حيال انعكاسات هذه التوليفة منخفضة السعر على الجودة والاثار على رقم الاعمال على المدى الطويل الاجل .

حل تمرين 12.6. انحراف على المردودية و على تركيبة عمل الافراد المعالجين (شبه طبيين)

كمية حقيقية وتركيبة حقيقية لعمل الافراد المعالجين

ساعات حقيقية	تركيبة حقيقية	
8750	50 %	ممرضات
4900	28 %	مساعداً علاج
3850	22 %	ممرضات الغرف
17500	100 %	مجموع

كمية موازنية وتركيبة موازنية لعمل الافراد المعالجين

ساعات موازنية	تركيبة موازنية	
8750	45 %	ممرضات
4900	30 %	مساعداً علاج
3850	25 %	ممرضات الغرف
	100 %	مجموع

انحراف على زمن العمل

$$\text{انحراف على زمن العمل} = (\text{ساعات حقيقية} - \text{ساعات موازنية}) \times \text{معدل الساعة الموازني}$$

ممرضات	(8750 سا - 8100 سا) × 25 دج	=	16250 دج (غ)
مساعداات علاج	(4900 سا - 5400 سا) × 17 دج	=	8500 دج (ص)
ممرضات الغرف	(3850 سا - 4500 سا) × 12 دج	=	7800 دج (ص)
انحراف على زمن العمل		=	50 دج (ص)

ينقسم هذا الانحراف الى انحراف تركيبية والى انحراف مردودية على النحو التالي:

← انحراف على تركيبية (مزيج) العمل

انحراف تركيبية (مزيج) العمل	=	(النسبة المئوية الحقيقية - النسبة المئوية الموازنية)	×	ساعات حقيقية لمجموع الفئات	×	معدل الساعة الموازني
-----------------------------	---	--	---	----------------------------	---	----------------------

ممرضات	(50% - 45%) × 17500 سا × 25 دج	=	21875 دج (غ)
مساعداات علاج	(28% - 30%) × 17500 سا × 17 دج	=	5950 دج (ص)
ممرضات الغرف	(22% - 25%) × 17500 سا × 12 دج	=	6300 دج (ص)
انحراف على تركيبية (مزيج) العمل		=	9625 دج (غ)

← انحراف على مردودية العمل

انحراف على مردودية العمل	=	(اجمالي ساعات حقيقية - اجمالي ساعات موازنية)	×	النسبة المئوية الموازنية	×	معدل الساعة الموازني
--------------------------	---	--	---	--------------------------	---	----------------------

ممرضات	(17500 طن - 18000 طن) × 45% × 25 دج	=	5625 دج (ص)
مساعداات علاج	(17500 طن - 18000 طن) × 30% × 17 دج	=	2550 دج (ص)
ممرضات الغرف	(17500 طن - 18000 طن) × 25% × 12 دج	=	1500 دج (ص)
انحراف على مردودية العمل		=	9675 دج (ص)

2. استنتاجات: جاء انحراف على تركيبية العمل في غير صالح مصحة "السلامة" لانها تستخدم نسبة (حجم) من الممرضات ذوات الاجر المرتفع اكبر من المقدر في الموازنة. اما انحراف المردودية فهو في صالح المصحة، لان عدد ساعات العمل الإجمالي الحقيقي اقل من التقديرات. قد يكون استخدام ممرضات اكثر كفاءة أدى الى تخفيض الوقت الإجمالي المكرس للمرضى. كما ان انحراف مردودية العمل التي في صالح المصحة عوض انحراف تركيبية العمل التي في غير صالح المصحة. مما قد يجعل الادرة تقدر ان تركيبية ومردودية ساعات العمل ليستا مرتبطتين. في هذه الحالة، يجب عليها تقييم ما اذا كان تخفيض ساعات العناية يضر (يمس) بالجودة. لان الهدف يجب ان يكون التحكم في التكاليف دون الاضرار بجودة الرعاية الصحية.

حل تمرين 13.6. انحراف على رقم العمال

1. الانحراف على عدد التذاكر و على تركيبية الايراد الصافي لكل فئة من التذاكر

انحراف على حجم المبيعات لرقم الاعمال	=	عدد تذاكر حقيقي - عدد تذاكر موازني	×	ايراد صافي موازني
--------------------------------------	---	------------------------------------	---	-------------------

مدرجات امامية	=	(8000 - 6600)	×	20 دج	=	28000 دج (غ)
مدرجات خلفية	=	(12000 - 15400)	×	5 دج	=	17000 دج (ص)
انحراف على حجم المبيعات لرقم الاعمال	=	11000 دج (غ)				

الاراد الصافي المتوسط الموازني للتذكرة = [(20 دج × 8000) + (5 دج × 12000)] ÷ 20000 = 11 دج

تركيبة المبيعات

موازنية	حقيقية
مدرجات امامية	8000 \ 20000 = 40 %
مدرجات خلفية	12000 \ 20000 = 60 %

← انحراف على عدد التذاكر (كمية، حجم)

انحراف على عدد التذاكر لرقم الاعمال	=	(عدد التذاكر حقيقي اجمالي - عدد التذاكر موازني اجمالي)	×	النسبة المئوية الموازنية	×	ايراد صافي موازني للتذكرة
-------------------------------------	---	--	---	--------------------------	---	---------------------------

مدرجات امامية	=	(22000 ذ - 20000 ذ) × 40 % × 20 دج	=	16000 دج (ص)
مدرجات خلفية	=	(22000 ذ - 20000 ذ) × 60 % × 5 دج	=	6000 دج (ص)
انحراف على عدد التذاكر	=	22000 دج (ص)		

← انحراف على تركيبة التذاكر

انحراف على تركيبة التذاكر لرقم الاعمال	=	(النسبة المئوية الحقيقية - النسبة المئوية الموازنية)	×	عدد التذاكر حقيقي اجمالي	×	ايراد صافي موازني للتذكرة
--	---	--	---	--------------------------	---	---------------------------

مدرجات امامية	=	(30 % - 40 %) × 22000 ذ × 20 دج	=	44000 دج (غ)
مدرجات خلفية	=	(70 % - 60 %) × 22000 ذ × 5 دج	=	11000 دج (ص)
انحراف على تركيبة التذاكر لرقم الاعمال	=	33000 دج (غ)		

2. حوصلة للانحرافات على الإيرادات مع التعليق: زاد فريق "الابطال" من عدد المترددين على ملعبهم (الأنصار) بنسبة 10 %. مع ذلك مبيعات تذكر المدرجات الامامية (20 دج للتذكرة) تراجعت لحساب المدرجات الخلفية (5 دج للتذكرة). وعليه فان ايراد الصافي الإجمالي اقل بـ 11000 دج بالنسبة للتقديرات الموازنية أي [(20 دج × 8000) + (5 دج × 12000)] - [(20 دج × 6600) + (5 دج × 15400)] = 11000 دج.

مستوى 3

حل تمرين 14.6. انحراف على السعر، على المردودية وعلى تركيبة المواد 15

1. الانحراف على السعر و الانحراف على الكمية

← الانحراف على السعر

كافو	$62000 \times (0.30 - 0.28)$ دج	=	1240 دج (ص)
دقيق لين	$155000 \times (0.26 - 0.26)$ دج	=	0 دج
سكر	$93000 \times (0.22 - 0.20)$ دج	=	1860 دج (ص)
انحراف على السعر		=	3100 دج (ص)

← الانحراف على الكمية

كافو	$(62000 - 45000) \times 0.30$ دج	=	5100 دج (غ)
دقيق لين	$(155000 - 180000) \times 0.26$ دج	=	6500 دج (ص)
سكر	$(93000 - 75000) \times 0.22$ دج	=	3960 دج (غ)
انحراف على الكمية		=	2560 دج (غ)

2. انحراف على المردودية وانحراف على التركيبة

موازنة مرنة (كمية موازنة لانتاج حقيقي × تركيبة موازنة) × سعر وحدوي موازني	كمية حقيقية مستعملة × تركيبة موازنية) × سعر وحدوي موازني	كمية حقيقية مستعملة × تركيبة حقيقية) × سعر وحدوي موازني
كافو	كافو	كافو
$300000 \times 15\% \times 0.30$ دج	$310000 \times 15\% \times 0.30$ دج	$310000 \times 20\% \times 0.30$ دج
= 13500 دج	= 13950 دج	= 18600 دج
دقيق لين	دقيق لين	دقيق لين
$300000 \times 60\% \times 0.26$ دج	$310000 \times 60\% \times 0.26$ دج	$310000 \times 50\% \times 0.26$ دج
= 46800 دج	= 48360 دج	= 40300 دج
سكر	سكر	سكر
$300000 \times 25\% \times 0.22$ دج	$310000 \times 25\% \times 0.22$ دج	$310000 \times 30\% \times 0.22$ دج
= 16500 دج	= 17050 دج	= 20460 دج
76800 دج	79360 دج	79360 دج
<p>↑ 2560 دج (غ) ↑ 0 دج</p> <p>انحراف على المردودية انحراف على التركيبة</p>		

2560 دج (غ)

انحراف على

الكمية

3. استنتاجات من نتائج السؤالين السابقين:

سددت الشركة مادتي الكاكاو والسكر باثمان منخفضة (رخصة)، مما نتج عنه انحراف على السعر في صالحها. في المقابل الانحراف على الكمية في غير صالح المؤسسة. يجب عليها البحث فيما يمكن ان يكون حدث غير متوقع او ان الأسعار المنخفضة (الرخصة) كانت مواد اقل جودة مما تطلب كميات كبيرة. اجمالاً، الاثار على التكاليف ايجابية (ص) لان الوفرة في السعر اكبر من تكلفة الكميات الزائدة. من المأكد، اذا اخذت جودة منتج "النمو" تنخفض، فيجب على المؤسسة تقييم الاثار على المبيعات الحالية والمستقبلية، الامر الذي لا يجيب عليه دراسة الانحرافات للسؤالين 1 و 2 لانهما لا ياخذانه في الحسبان. يعود الانحراف السلبي للكمية بالكلية الى انخفاض المردودية. مع ان التركيبة الحقيقية ليست مماثلة للتركيبة الموازنة، لكن مقيمة بالسعر الموازني، فان الكميات الزائدة من كاكاو والسكر تعوضان بالضبط تاثير الكمية الناقصة من الدقيق اللين. يجب على المؤسسة دراسة أسباب الانحراف السلبي للمردودية. هل هو ناشئ عن قلة جودة المواد المستعملة؟ هل هو ناجم عن تغيير في التركيبة؟ بتحديد هذه الأسباب الممكنة، عندها يمكن للإدارة اتخاذ الإجراءات الواجبة.

حل تمرين 15.6. انحراف على السعر، على المردودية وعلى تركيبة المواد (صناعة العطور) 16

1. الانحراف على السعر والانحراف على الكمية

الكميات المعيارية من المستخلصات لصناعة 80 لتر من العطر هي: الزهر R 40 لتر، الفل M 30 لتر والريحان L 30 لتر.

الكميات الموازنة من المستخلصات لكل 1 لتر من العطر تساوي:

الزهر R	40 لتر \ 80 لتر	=	0.5 لتر
الفل M	30 لتر \ 80 لتر	=	0.375 لتر
الريحان L	30 لتر \ 80 لتر	=	0.375 لتر
مجموع		=	1.250 لتر

الكميات الموازنة من المستخلصات لانتاج 75000 لتر من العطر هي:

الزهر R	75000 لتر × 0.5 لتر	=	37500 لتر
الفل M	75000 لتر × 0.375 لتر	=	28125 لتر
الريحان L	75000 لتر × 0.375 لتر	=	28125 لتر
مجموع		=	93750 لتر

حساب الانحرافات كالتالي:

موازنة مرنة	كمية حقيقية × سعر وحدوي موازني	(كمية حقيقية × تكلفة وحدوية حقيقية)
كمية موازنية لانتاج حقيقي × سعر وحدوية موازنية		
الزهر R	45000 لتر × 6 دج = 270000 دج	45000 لتر × 5.5 دج = 247500 دج
الفل M	35000 لتر × 3.5 دج = 122500 دج	35000 لتر × 4.2 دج = 147000 دج
الريحان L	20000 لتر × 2.5 دج = 50000 دج	20000 لتر × 2.75 دج = 55000 دج
	393750 دج	449500 دج
	↑ 48750 دج (غ)	↑ 7000 دج (غ)
	انحراف على الكمية	انحراف على السعر

2. انحراف على المردودية وانحراف على التركيبة

موازنة مرنة	(كمية اجمالية حقيقية × تركيبة موازنية) × سعر وحدوي موازني	(كمية اجمالية حقيقية × تركيبة حقيقية) × سعر وحدوي موازني
كمية اجمالية موازنية لانتاج حقيقي × تركيبة موازنية × سعر وحدوي موازني		
الزهر R	100000 كغ × 40% × 6 دج = 240000 دج	100000 كغ × 45% × 6 دج = 270000 دج
الفل M	100000 كغ × 30% × 3.5 دج = 105000 دج	100000 كغ × 35% × 3.5 دج = 122500 دج
الريحان L	100000 كغ × 30% × 2.5 دج = 75000 دج	100000 كغ × 20% × 2.5 دج = 50000 دج
	420000 دج	442500 دج
	↑ 26250 دج (غ)	↑ 22500 دج (غ)
	انحراف على المردودية	انحراف على التركيبة
		↑ 48750 دج (غ)
		انحراف على كمية المواد

3. أهمية هذه الانحرافات من وجهة نظر المديرية (الإدارة).

بما ان الانحراف على السعر في غير صالح المؤسسة (7000 دج (غ)) وانحراف على الكمية في صالحها (48750 دج (ص)). الانحرافين على التركيبة وعلى المردودية كلاهما في غير صالح المؤسسة. من الممكن انه تم اللجوء الى المزيد من المستخلصات لمعالجة تدني جودة كل من (الزهر R) و(الفل M). يعود سبب الانحراف (غ) للتركيبة الى كون المؤسسة استهلكت نسبة عالية (كمية كبيرة) من مستخلصي (الزهر R) و(الفل M) عما كان مقدر، وهما المستخلصين الاغلى. الانحراف على المردودية وعلى التركيبة للمواد يضمن العديد من المعلومات عندما تكون المكونات المختلفة قابلة للاستبدال (للاحلال)، كما هو الحال في صناعة العطور.

حل تمرين 16.6. نحرف على السعر، على المردودية وعلى تركيبة المواد المباشرة (صناعة غذائية) 17

1. الانحراف على السعر والانحراف على الكمية

الكميات المعيارية من الفواكه لانتاج 80 كغ من "سلطة الفواكه" هي كالتالي: اناناس 50 كغ، موز 30 كغ و منغا 20 كغ.

الكميات الموازنية من الفواكه لكل 1 كغ من "سلطة الفواكه" تساوي:

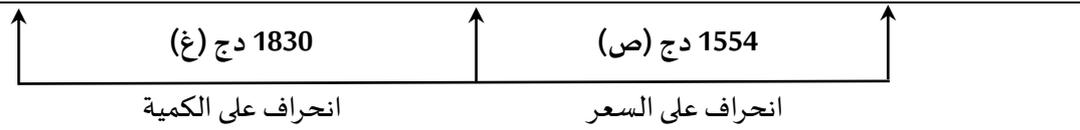
اناناس	50 كغ \ 80 كغ	=	0.625 كغ
موز	30 كغ \ 80 كغ	=	0.375 كغ
منغا	20 كغ \ 80 كغ	=	0.250 كغ
مجموع		=	1.250 كغ

الكميات الموازنية من الفواكه لانتاج 54000 كغ من "سلطة الفواكه" هي:

اناناس	54000 كغ × 0.625 كغ	=	33750 كغ
موز	54000 كغ × 0.375 كغ	=	20250 كغ
منغا	54000 كغ × 0.250 كغ	=	13500 كغ
مجموع		=	67500 كغ

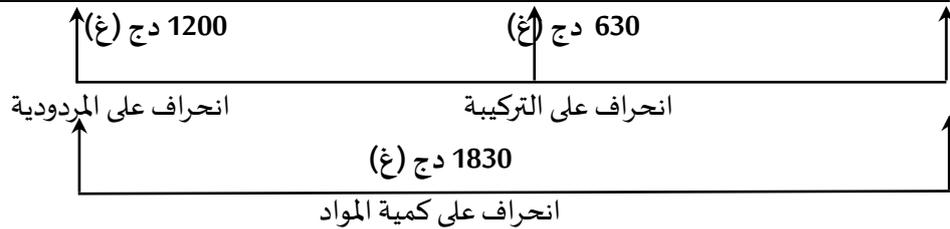
حساب الانحرافات كالتالي:

موازنة مرنة	كمية حقيقية × سعر وحدوي موازني	(كمية حقيقية × تكلفة وحدوية حقيقية)
اناناس		
موز		
منغا		



2. انحراف على المردودية وانحراف على التركيبة

كمية اجمالية حقيقية × تركيبة حقيقية) × سعر وحدوي موازني	كمية اجمالية حقيقية × تركيبة (موازنية) × سعر وحدوي موازني	موازنة مرنة (كمية اجمالية موازنية لانتاج حقيقي × تركيبة موازنية) × سعر وحدوي موازني
اناناس 70000 كغ × 52 % × 0.6 دج = 21840 دج	70000 كغ × 50 % × 0.6 دج = 21000 دج	67500 كغ × 50 % × 0.6 دج = 20250 دج
موز 70000 كغ × 26 % × 0.3 دج = 5460 دج	70000 كغ × 30 % × 0.3 دج = 6300 دج	67500 كغ × 30 % × 0.3 دج = 6075 دج
منغا 70000 كغ × 22 % × 0.45 دج = 6930 دج	70000 كغ × 20 % × 0.45 دج = 6300 دج	67500 كغ × 20 % × 0.45 دج = 6075 دج
34230 دج	33600 دج	32400 دج



3. الاستنتاجات من نتائج السؤالين السابقين:

قامت الشركة بالتحكيم (مقارنة) بين انحراف إيجابي (ص) على السعر وانحراف سلبي (غ) على الكمية. يجب على الشركة البحث لمعرفة هل ان الانحراف على السعر لم يحصل على حساب الجودة. انحراف على المردودية والتركيبة كلاهما (غ). قد ينجم عن استهلاك متزايد للفواكه بسبب فقر وقلة جودة الاناناس والمنغا. انحراف على التركيبة سلبي (غ) لان التركيبة الحقيقية تستعمل نسبة عالية من الفواكه الاغلى سعرا.

4. الانحراف على المردودية وعلى التركيبة الفواكه بهما العديد من المعلومات خاصة عندما تكون

المكونات المختلفة قابلة

للزيادة او النقصان او حتى الاستبدال (الاحلال)، كما هو الحال في انتاج "سلطة الفواكه".

حل تمرين 18.6. انحراف على السعر، على المردودية وعلى تركيبة اليد العاملة المباشرة (تقديم خدمات) 19

1. الانحراف على معدل الساعة

$$\text{انحراف على معدل الساعة} = (\text{معدل حقيقي} - \text{معدل موازني}) \times \text{زمن حقيقي}$$

معماريون مسيرون	(108 دج - 105 دج) × 295 =	885 دج (غ)
معماريون اساسيون	(70 دج - 75 دج) × 2360 =	11800 دج (ص)
معماريون تقنيون	(30 دج - 25 دج) × 3245 =	16225 دج (غ)
انحراف على معدل الساعة	=	5310 دج (غ)

انحراف على زمن العمل

انحراف على زمن العمل	=	(ساعات حقيقية - ساعات موازنية للإنتاج الحقيقي)	×	معدل الساعة الموازي
----------------------	---	--	---	---------------------

معماريون مسيرون	(295 سا - 600 سا) × 105 دج =	30025 دج (ص)
معماريون اساسيون	(2360 سا - 1800 سا) × 75 دج =	42000 دج (غ)
معماريون تقنيون	(3245 سا - 3600 سا) × 25 دج =	8875 دج (ص)
انحراف على زمن العمل	=	3100 دج (غ)

2. انحراف على التركيبية وانحراف على المردودية

← انحراف على تركيبية (مزيج) العمل

انحراف على تركيبية (مزيج) العمل	=	(النسبة المئوية الحقيقية - النسبة المئوية الحقيقية)	×	ساعات اجمالية حقيقية	×	معدل الساعة الموازي
---------------------------------	---	---	---	----------------------	---	---------------------

معماريون مسيرون	(5% - 10%) × 5900 سا × 105 دج =	30975 دج (ص)
معماريون اساسيون	(30% - 40%) × 5900 سا × 75 دج =	44250 دج (غ)
معماريون تقنيون	(55% - 60%) × 5900 سا × 25 دج =	7375 دج (ص)
انحراف على تركيبية (مزيج) العمل	=	5900 دج (غ)

← انحراف على مردودية العمل

انحراف على مردودية العمل	=	(ساعات اجمالية حقيقية - ساعات اجمالية موازنية)	×	النسبة المئوية الموازنية	×	معدل الساعة الموازي
--------------------------	---	--	---	--------------------------	---	---------------------

معماريون مسيرون	(5900 طن - 6000 طن) × 10% × 105 دج =	1050 دج (ص)
معماريون اساسيون	(5900 طن - 6000 طن) × 30% × 75 دج =	2250 دج (ص)
معماريون تقنيون	(5900 طن - 6000 طن) × 60% × 25 دج =	1500 دج (ص)
انحراف على مردودية العمل	=	4800 دج (ص)

3. تعليق على نتائج السؤالين السابقين

كل من الانحراف على معدل الساعة وانحراف على زمن العمل في غير صالح المكتب المعماري (الورشة).
 الانحراف السلبي على السعر (معدل الساعة) ناجم عن ارتفاع المكافآت (الاتعاب) الممنوحة للمعماريين
 المسيرين والتقنيين، والذي لا يتم تعويضهما الا بجزء المكافآت المنخفضة للمعماريين الأساسيين.
 الانحراف السلبي على زمن العمل ناجم عن طول زمن عمل المعماريين الأساسيين، و الذي لا يتم تعويضه الا
 بجزء قصر وقت العمل للفئتين الاخرتين من المعماريين (مسيرون وتقنيون).
 كون تركيبة العمل تطورت بنسبة مئوية معتبرة نحو المعماريين الأساسيين، ادي ذلك الى انحراف على التركيبية
 في غير صالح المكتب، والذي لا يتم تعويضه الا جزئيا بانحراف على المردودية الذي في صالح المكتب. والذي
 نشاء من كون المشاريع تم معالجتها في 5900 ساعة بدلا من 6000 ياعة المقدره.
 ملاحظة، هذه الانحرافات لاتخص الا التكاليف. على الورشة ان تدرس أيضا الاثار و النتائج لمختلف توليفات
 المؤهلات على جودة العمل، وتبعاً لذلك على الزبائن.

4. الاستعمالات التي يمكن لمديرية الورشة استفادتها بخصوص المردودية و التركيبية:

يتوجب على الكتب (الورشة) ان تستعمل هذه المعلومة لتحديد طرق تحسين أدائها. مثلا، تريد الورشة معرفة
 لماذا مكافآت (علاوات) المعماريين المسيرين والتقنيون تم رفعها (زيادتها). هل هذا ناجم عن قلة في الافراد في
 هذين المستويين من التاهيل او يعود لاسباب خاصة بالورشة؟. كما يجب معرفة أسباب الانحراف على زمن
 العمل (غ) السلبي. وهل زيادة ساعات عمل المعماريين الأساسيين يعود الى ثغرات بمهارتهم ومؤهلاتهم او يعود
 الى إجراءات العمل التي لا تناسبهم؟. **لماذا تم استبدال (الاستعاضة) عن فئتي المعماريين المسيرين والتقنيين
 بالمعماريين الأساسيين؟** هل هذا قرار مقصود ام اتخذت تحت قيد ندرة افراد بعض الفئات؟ تثبت التجربة انه
 ليس من الحكمة فرض عمالة فئة معينة الا اذا ثبت تقليص (تقليل) الزمن الإجمالي للعمل.

حل تمرين 20.6. تحليل الهامش على تكلفة متغيرة، لعدة منتجات، حجم السوق و الحصص السوقية. 21

1. الانحرافات على الهامش الوحدوي المتوسط، على تركيبة المبيعات وعلى حجم المبيعات

← الانحراف على الهامش الوحدوي المتوسط.

$$\text{انحراف على هامش وحدوي متوسط} = (\text{هامش وحدوي حقيقي} - \text{هامش وحدوي موازني}) \times \text{كمية حقيقية}$$

تجار جملة	= (0.49 دج - 0.49 دج) × 756000 ق	= 0 دج
مراكز تجارية	= (0.93 دج - 0.98 دج) × 144000 ق	= -7200 دج (غ)
انحراف على الهامش الوحدوي المتوسط		= -7200 دج (غ)

← انحراف على تركيبة (مزيج) المبيعات

$$\text{انحراف على تركيبة (مزيج) المبيعات} = \frac{\text{النسبة المئوية الحقيقية} - \text{النسبة المئوية الموازنية}}{\text{كمية اجمالية حقيقية}} \times \text{هامش وحدوي موازني}$$

تجار جملة	= (84% - 80%) × 900000 ق × 0.49 دج	= 17640 دج (ص)
مراكز تجارية	= (16% - 20%) × 900000 ق × 0.98 دج	= -35280 دج (غ)

← انحراف على حجم المبيعات

انحراف على حجم المبيعات	=	(كمية اجمالية حقيقية - كمية اجمالية موازنية)	X	النسبة المئوية الموازنية	X	هامش وحدوي موازني
تجار جملة	=	(900000 ق - 890000 ق) × 80 % × 0.49 دج				3920 دج (ص)
مراكز تجارية	=	(900000 ق - 890000 ق) × 20 % × 0.98 دج				1960 دج (ص)
انحراف على حجم المبيعات	=					5880 دج (ص)

المراجع

- أبو نصار محمد، (2003)، " المحاسبة الإدارية"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر، عمان، الأردن.
- احمد حسن ظافر، (2002)، " المحاسبة الإدارية"، الطبعة الأولى، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن.
- الحبيبي علي، (1990)، "الإدارة العامة"، مكتبة عين شمس، القاهرة.
- السياغي حمود محمد، (2007)، " إعداد الموازنات التقديرية"، دورة تدريبية، لبرنامج نسيج لتنمية قدرات المنظمات غير الحكومية الشابة بالتعاون مع مؤسسة تنمية القيادات الشابة/ مركز تطوير الشباب اقتصادياً 3 - 11 نوفمبر 2007م، مؤسسة تنمية القيادات الشابة، اليمن.
- الشيرازي عباس مهدي، (1990)، "نظرية المحاسبة"، ذات السلاسل للطباعة والنشر، الكويت.
- الصباب احمد، (1999)، مبادئ الإدارة، مطابع دار عكاظ، جدة.
- المنيف إبراهيم، (1982)، " الإدارة العامة: المفاهيم و الأسس و المهام"، دار العلوم، الرياض.
- عساف محمود و عبد المنعم سلامة، (1987)، " أصول الإدارة و التنظيم"، مكتبة عين شمس، القاهرة.
- منصور على محمد، (1999)، "مبادئ الإدارة أسس و مفاهيم"، مجموعة النيل، القاهرة.

- Anthony, R.N. (1965). Planning and Control Systems: a Framework for Analysis. Boston, MA: Graduate School of Business Administration, Harvard University.
- Anthony R. N. [1988], The Management Control Function, Boston, Mass., Harvard Business School Print.
- Bennis, W. G.,(1966),Toward a Truly Scientific Management: The Concept of Organization Health in Changing Organizations, New York, McGraw Hill.
- Berland N. (2002), Le contrôle budgétaire, Repères, La Découverte
- Berland N.,Simon F.X.,(2010),Le contrôle de gestion en mouvement État de l'art et meilleures pratiques , éd, organisation, paris.
- Bescos P., Dobler P., Mendoza C., Naulleau G. (1993), Contrôle de gestion et management, 2ème édition.
- Bouquin H. (1994), Les fondements du contrôle de gestion, Que sais-je? n° 2892, Puf.
- Bouquin H. (1997), La comptabilité de gestion, Que sais-je?, Puf.
- Bouquin H. (2000), Comptabilité de gestion, Economica.
- Bouquin H. (2001), Le contrôle de gestion, 5e édition, Puf.
- Bouquin H., (2005), Le contrôle de gestion, Presses Universitaires de France, Collection Gestion, 6ème édition, Paris,.
- Bourdieu P.,(1994) , Raisons pratiques, Edition de Minuit, Paris.
- Brimson J.A, Antos J.(1999), Driving value using Activity-based-budgeting, John Wiley& sons, Inc.
- Burlaud, A. & Simon, C.J. (2006), Le contrôle de gestion, Editions La Découverte, collection Repères.
- Cameron K. S. et Whetten D. A. (1983), Some Conclusions about Organizational. Effectiveness, New York academics Press.
- Chandler A. (1966), Strategy and structure. Anchor books,.
- Chandler A. (1992), Organisation et performance des entreprises, T1, Editions de l'organisation, Paris.

- Chevallier Jacques, (1998), Le service public, presse universitaire de France, quatrième édition corrigée, Collection" Que sais je ?".
- Christopher M.,& McDonald L.,(1995),Marketing an introduction, Ltd , 1st Ed, Macillaw Press.
- Eiglier P. et Langeard E. (1987), Servuction. Le Marketing des services, McGraw Hill.
- Fayol, H. (1916) ; Administration industrielle et générale, Dunod, Paris, 1999 pour la première éd.
- Fiol M, Sole A. (1999), La double nature du contrôle de gestion, in Collins L., Questions de contrôle,PUF.
- Fiol M. (1999), Le contrôle de gestion est-il un mode de convergence des buts ? , in Collins L.,Questions de contrôle, PUF.
- Fitzgerald, L., Johnston, R., Brignall, S., Silvestro, R. and Voss, C. (1991),Performance Measurement, in Service Business, CIMA, London.
- Gauthier P.-H., Grenon A., Pinson G., Rameau E.,(1979),Le contrôle de gestion à l'hôpital, Dunod.
- Gervais M.(1990),Contrôle de gestion et planification de l'entreprise, Economica,.
- Jordan H.(1998),Planification et contrôle de gestion en France en 1998, Groupe HEC.
- Khemakhem A. (1976), La Dynamique du Contrôle de GestionI, Les Edition Dunod
- Kaplan R.S. et Norton.P. (2001),The strategy focused organisation. How balanced scorecard companies thrive in the new business environment, Harvard Business School Press, USA.
- Kaplan, R.S. et Norton,D.P.(1996),The Balanced Scorecard: ranslating Strategy into Action, Boston, MA: Harvard Business School Press.
- Koontz & O'Donnell (1980); Management: Principes et méthodes de gestion. Mc Graw-Hill Editeurs.
- Kotler P. (1982), Marketing for non Profit Organizations, 2nd Ed., Englewood Cliffs : Prentice-Hall.
- Kotler P., (1994), Marketing Management, Prentice,Hall,8th Ed.
- Kotler P., Armstrong G., (1996) , Principles of Marketing, Prentice – Hall, 7th Ed.

- Löning H., Malleret V., Méric J., Pesqueux Y., Chiapello E., Michel D., Solé A. (2003), Le contrôle de gestion : organisation et mise en œuvre, Dunod, 2^{ème} Ed, Paris.
- Lorino .P. (1996), Le pilotage de l'entreprise: de la mesure à l'interprétation, in Cohérence, Pertinence et évaluation, Ecosip, coordonné par P.Cohendet, J.H. Jacot.
- Lorino P. (1991), Le contrôle de gestion stratégique : la gestion par les activités", Dunod.
- Lorino P. (1995), Comptes et Récits de la Performance - Essai sur le pilotage de l'Entreprise, Les éd, d'Organisation.
- Lorino P. (2001)," Méthodes et pratiques de la performance", éd d'organisation.
- Lovelock C. et Lapert D. (1999), Marketing des Services, Stratégie, Outils, Management ,Publi-Union.
- Machluff H., (1984), Stratégie Management, Prentice Hall .
- Macintosh N. B. (1994), Management accounting and control systems, Wiley.
- Malo J.L. (2000),Tableaux de bord, in Encyclopédie de Comptabilité , Contrôle de Gestion et Audit, Economica, pp. 1133-1144.
- Milgrom R.,(1992), Economies Organization and Management, Hall,.
- Mintzberg H., (1982), Structure et dynamique des organisations, Paris – Montréal, éd d'Organisation, Agence d'Acr.
- Mintzberg H., (2004),Le management. Voyage au centre des organisations, éd d'organisation, Paris.
- Mordern A.R.,(1994),Element of Marketing, OP publication LTD, 3rd Ed, London.
- Ostroff G.,(1999), The Horizontal Organization, Oxford University Press, .
- Ouchi W.,(1982), Théorie Z, Inter éditions, 1982
- Parsons T., (1977), Social System and the Evolution of Action Theory, Free Press.
- Pesqueux Y., Martory B., (1995), La nouvelle comptabilité des coûts, Gestion Puf.